



Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde İşyeri

Yüksek Lisans Tezi

Duygu EMEK

Eskişehir 2022

Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde İşyeri

Duygu EMEK

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mayıs,2022

ÖZET

Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde İşyeri

Duygu EMEK

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs, 2022

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Teknolojik gelişmeler birçok sektörü geliştirmekte ve dönüştürmektedir. Bu dönüşüm ekonomi alanını da etkilemiştir. Günümüzde dijitalleşmenin hız kazanması sonucunda birçok kavramın anlamı değişmektedir. Bu kavramlardan biri de işyeri kavramıdır. Bu konuyla ilgili OECD uzun yıllardan beri çalışmalar yürütmektedir. OECD ve G20 ülkeleri vergiden kaçınma konusunda BEPS'e yönelik 15 maddelik Eylem Planı oluşturmuştur. "Daimi İşyeri Statüsü" BEPS Eylem Planlarından birini oluşturmaktadır. Bu plan kapsamında işyeriyle ilgili yaşanan vergilendirme sorunları açıklanmaya çalışılmıştır. Bu eylem planlarıyla OECD üyesi ülkelere iç mevzuatlarında değişiklik yapılmasını sağlamaktadır. Katı hukuk kuralları gibi bağlayıcı değildir. Türkiye ise, bu plan kapsamında mevzuatın bazı yerlerinde değişiklikler yapmıştır. Fakat tam anlamıyla tüm tavsiyelere uyum sağlanamamıştır. Bu çalışmada işyeri kavramının dönüşümüne ilişkin hem uluslararası hem de ulusal alanda yapılan çalışmalara değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dijitalleşme, Dijital Ekonomi, BEPS, İşyeri.

ABSTRACT

Workplace in Taxation of the Digital Economy

Duygu EMEK

Department of Public Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Science, May, 2022

Supervisor: Associate Professor Doğan GÖKBEL

Technological developments are developing and transforming many sectors. This transformation has also affected the field of business. Today, as a result of the acceleration of digitalization, the meaning of many concepts is changing. One of these designs is the concept of the factory or companies. OECD has been working on this issue for many years. OECD and G20 countries have created a 15 item Action Plan for BEPS on tax avoidance. “Permanent Establishment Status” constitutes one of the BEPS Action Plans. Within the scope of this plan, taxation problems related to the workplace have been tried to be explained. With these action plans, OECD member countries make changes in their domestic legislation. It is not binding like strict legal rules. On other perspectives, Turkey made changes a little parts of the legislation within the scope of this plan. However, not all recommendations have been fully complied with. In this study, both international and national studies on the transformation of the workplace concept are mentioned.

Keywords: Digitalization, Digital Economy, BEPS, Permanent Establishment.

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın oluşmasında bana bilgi ve deneyimleriyle ışık olan, kendi sınırlarımın dışına çıkmamı sağlayan, her konuda ufkumu açan, sabrı ve nazik davranışlarıyla danışman hocam Doç. Dr. Doğan GÖKBEL'e ve bütün eğitim hayatım boyunca bana yol gösteren ve aydınlatan hocalarımın hepsine sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Benimle birlikte kütüphanelerde literatür taraması yapan, kendi çalışması gibi benimseyen ve desteğini her zaman hissettiren Gizem Derya ÇAĞLAYAN'a, manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen sevgili arkadaşlarım Esra ERTEKİN ve Sema DURAN'a, yazma konusundaki tutumumun değişmesini sağlayan ve tezimi bitirmem için bana ilham olan arkadaşım Fatih KURŞUN'a teşekkürlerimi sunuyorum.

Hayatımın her aşamasında beni destekleyen, aldığım her kararda yanımda olan ve hayallerim için benimle birlikte mücadele eden annem Gülseren EMEK ve babam Ramazan EMEK'e yürekten teşekkürlerimi sunuyorum.

Duygu EMEK

İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
TEŞEKKÜR	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR DİZİNİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR

1. GENEL OLARAK İŞYERİ KAVRAMI	3
1.1. Türk Hukukunda Genel Olarak İşyeri	5
1.2. Vergi Hukukunda İşyeri.....	5
1.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda İşyeri.....	6
1.2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda İşyeri.....	8
1.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İşyeri.....	12
1.2.4. Diğer Vergi Kanunlarında İşyeri.....	14
1.3. Özel Kanunlarda İşyeri	16
1.4. OECD ve Model Vergi Anlaşması	17
1.4.1. Genel Olarak OECD	18
1.4.2. OECD Model Vergi Anlaşması	20
1.4.3. OECD Model Vergi Anlaşmasında İşyeri	21
1.5. Birleşmiş Milletler Model Çifte Vergilendirme Anlaşmasına Göre İşyeri.....	27
1.6. Dijital Ekonomi	30
1.6.1. Dijital Ekonominin Çevrimiçi Platformlar Üzerinde Etkileri	35
1.6.2. Uluslararası Vergi Sistemini Dijital Ekonomiye Uluslararası Vergi Sistemine Uyarlamak	37
1.7. Dijital Ekonomide Yeni İş Modelleri.....	38
1.7.1. Elektronik Ticaret.....	39
1.7.2. Ödeme Hizmetleri	41
1.7.3. Uygulama Mağazaları.....	43
1.7.4. Çevrimiçi Reklamcılık	43

1.7.5. Bulut Uygulamaları.....	46
1.7.6. Sanal Ofis	47
1.8. BEPS.....	49
1.8.1. BEPS Öncesi Çalışmalar	50
1.8.2. BEPS Nedir?	53
İKİNCİ BÖLÜM	
DİJİTALLEŞME VE İŞYERİ KAVRAMININ DÖNÜŞÜMÜ	
2. DİJİTAL DÖNÜŞÜM KAVRAMI.....	56
2.1. Vergi Hukuklarında İşyeri Kavramının Dönüşümü.....	58
2.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi	62
2.2.1. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar	63
2.2.2. Dolaylı Vergiler Açısından Sorunlar	64
2.2.3. Dijital Ürünlerin Vergilendirilmesinde Dolaylı Vergiler.....	65
2.2.4. Uzaktan/Mesafeli Satışlarda Dolaylı Vergiler	67
2.2.5. Dijital Araçların Vergilendirilmesinde Dolaylı Vergiler	68
2.2.6. Doğrudan Vergiler Açısından Sorunlar	68
2.3. BEPS Eylem Planında İşyeri.....	71
2.3.1. Eylem Planı 7: Daimi İşyeri Statüsü.....	74
2.3.2. Madde 5/4 Yapılan Değişikliklerden Kaynaklanan Kazançların İşyerine Atfedilmesi	75
2.3.3. Madde 5/5 ve 5/6'daki Değişikliklerden Kaynaklanan Kazançların İşyerine Atfedilmesi	77
2.3.4. Basitleştirmeyi Geliştirmek İçin İdari Yaklaşımlar	81
2.4. Ekonominin Dijitalleşmesinin Neden Olduğu Vergi Zorluklarına İki Sütunlu Çözüm	81
2.5. Dijital Hizmet Vergisi	82
2.5.1. Dijital Hizmet Vergisinde Gelir Vergisi Kanunu	84
2.5.2. Dijital Hizmet Vergisinde Kurumlar Vergisi Kanunu	86
2.6. Sanal Ortamda İşyeri ve Geleceği	86
SONUÇ.....	89
KAYNAKÇA	1
ÖZGEÇMİŞ.....	14

KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.e	Adı geçen eser
a.g.m.	Adı geçen makale
AB	Avrupa Birliği
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BİT	Bilgi ve İletişim Teknolojisi
Bkz.	Bakınız
BM	Birleşmiş Milletler
ÇUŞ	Çok Uluslu Şirketler
DHV	Dijital Hizmet Vergisi
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
GSYİH	Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	Uluslararası Para Fonu
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
NIST	Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü
OEEC	Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
TDK	Türk Dil Kurumu
VUK	Vergi Usul Kanunu
www	World Wide Web

GİRİŞ

İnternetin hayatımıza dahil olmasıyla birlikte birçok kavram değişmekte ve dönüşmektedir. Bu kavramlardan biri de işyeri kavramıdır. Artık işyeri kavramı sabit bir yer olmaktan çıkıp dijital ortamda da varlığını göstermeye başlamıştır. İşyeriyle ilgili yapılan tanımlar zaman içinde bu dönüşümle birlikte değişikliğe uğramıştır. OECD dijital ekonominin vergilendirilmesi üzerine uzun yıllardan beri çalışmalar yapmaktadır. Model Vergi Anlaşmalarının 5'inci maddesinde de daimi işyerleri açıklanmaktadır. Bu maddeye 2017 güncel versiyonunda 4.1'inci paragrafın eklenmesiyle tanımda genişleme yapılmıştır. Bu maddenin de eklenmesiyle birlikte dijital ekonomide işyeri kavramı açıklanmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte dijital ortamda farklı işyerleri kavramları ortaya çıkmıştır.

Dijital ekonomi 1980'de kişisel bilgisayarların hayatımıza girmesiyle birlikte şekillenmeye başlamıştır. Artan teknolojik hareketler kavramı önemli hale getirmiştir. Hızlı olan bu değişimler kavramın vergilendirilmesi bakımından belirsizliklere neden olmuştur. Dijitalleşmeyle birlikte ülke sınırlarının fiziki durumu ortadan kalkmıştır. Ülke sınırlarının olması devletleri mal ve hizmet sağlanması konusundaki kontrollerini zorlaştırmıştır. Devletler de bu yapılacak olan ulusal ve uluslararası düzenlemelerle çözüm bulmaya çalışmışlardır. Ortaya çıkan bu belirsizlikler OECD'nin yapmış ve yapmakta olduğu çalışmalarla giderilmeye çalışılıp çözüm önerileri getirilmeye çalışılmaktadır. Bu sonuca istinaden yayınladıkları iki sütunlu ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan zorluklarla ilgili raporda dünya genelinde şirketleri belli bir düzene getirmeyi hedeflemektedirler.

Bu çalışmanın ilk bölümünde işyeri kavramının genel tanımı yapılmıştır. Sonrasında Vergi Hukuklarında ve özel kanunlar kapsamında işyeri açıklamaları yapılmıştır. OECD genel hatlarıyla açıklanmış ve Model Vergi Anlaşmasında geçen 5'inci maddede güncellenen kısmıyla işyeri tanımlaması yapılmıştır. Birleşmiş Milletler Model Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında işyeri kavramının OECD'den farklı olan kısımlarından bahsedilmiştir. Dijital ekonomi ve yeni iş modelleri anlatılmıştır. BEPS öncesi çalışmalar ve tanımı yapılmıştır. Kavram genel hatlarıyla birinci bölümde açıklanmaya çalışılmış ve ilk bölüm bitirilmiştir.

İkinci bölümde ise işyerinin dijital ekonomideki dönüşümü ve vergilendirilmesiyle ilgili konular ele alınmıştır. Eylem Planı 7'de "Daimi İşyeri Statüsü" bahsedilmiştir.

OECD'nin en son ele aldığı “Ekonominin Dijitalleşmesinin Neden Olduğu Vergi Zorluklarına İki Sütunlu Çözüm” ile hazırladıkları raporda vergilendirme ilgili yeni kararları açıklanmıştır. Türkiye’de bu konuyla ilgili yapılmaya çalışılmış uygulamadan bahsedilmiştir. Son olarak da sanal işyeri geleceği açıklanarak konu bitirilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL KAVRAMLAR

1. GENEL OLARAK İŞYERİ KAVRAMI

İnternetin gelişmesiyle birlikte birçok kavramın anlamı değişmekte ve dönüşmektedir. İşyeri de bunlardan biridir. Bu başlık altında işyeri genel olarak açıklanmıştır.

İşyeri, Türk Dil Kurumu (TDK) Sözlüğünde bir iş sözleşmesine göre, bir işin yapıldığı ve işçinin çalıştığı yer olarak tanımlanmaktadır.¹ Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD) Vergi Terimleri Sözlüğünde ise², mukimi olmayan bir şirketin başka bir ülkede vergilendirilebileceği durumları ifade etmek için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kullanılan terimdir. Bu kurala göre, bir teşebbüs, işyeri vasıtasıyla başka bir ülkede ticari faaliyette bulunmadıkça, o ülkede uygulanan ve kazanç üzerinden alınan vergilere tabi olmayacaktır. Ayrıca, mukim olmayan kuruluşun ilgili ülkede işyeri bulunsa dahi, sadece işyerine atfedilen kısım kadar geliri vergiye tabi olacağı şekilde tanımlanmıştır.³

Ekonomik Terimler Sözlüğünde işyeri işçinin iş sözleşmesine göre çalıştığı yerdir. Ancak işin kalitesi ve yürütülmesi itibarıyla işyerine bağlı olan yerler de bulunmaktadır. Diğer bir deyişle bu yerler asıl işyerinin tamamlayıcısı olduğu için işyerinin kapsamına girmektedir. Bu ifadelere göre işyerine bağlı bahçe, yemekhane, yıkanma yeri, yatakhane gibi bölümlerde işyerinin uzantısı sayılmaktadır. İş yasaları açısından işyeri tanımı önemlidir.⁴ Hukuk Sözlüğünde, işveren dahilinde mal veya hizmet üretmek için işçinin maddi ve maddi olmayan faktörlerle beraber organize olduğu birimdir. İşin yapıldığı ve yürütüldüğü yerler ve buna bağlı eklentiler ve araçlar biçiminde tanımlanmıştır.⁵

Adli Tıp ve Ekonomik Terimli Hukuk Sözlüğünde işyeri işin yapıldığı yer, eklenti ve araçları şeklinde ifade edilmiştir.⁶ Ansiklopedik Hukuk Sözlüğünde iş sözleşmesi dolayısıyla işverenin bedenen ya da hem bedenen hem de fikren işçinin işini yaptığı yeri

¹<https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi:26.02.2020).

²İngilizce metinlerde işyeri kavramı daimi işyeri (permanent establishment) olarak ifade edilmektedir.

³<http://vergiport.com/OECD-vergi-terimleri-sozlugu.html?harf=P> (Erişim Tarihi:26.02.2020).

⁴SEYİDOĞLU H., 'Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük', Adalet Matbaacılık, Ankara, 1992, s.419.

⁵YILMAZ E., 'Hukuk Sözlüğü', Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.371.

⁶İNAL N., 'Adli Tıp ve Ekonomik Terimli Hukuk Sözlüğü', Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2003, s.459.

işyeri olarak tanımlamıştır.⁷ Vergi Terimleri Sözlüğünde ise çifte vergilendirme anlaşmalarında mukim olmayan bir ticari kuruluşun bir ülkede ticaret yapıp yapmadığını ve ticari kazançları bakımından o ülkede vergiye tabi olup olmadığını belirtmek için kullanılan kavram olarak ifade edilmiştir.⁸

İşyeri kavramı ilk defa 19. yüzyılda Alman hukukunda geliştirilmiştir. İlk kez Avusturya-Macaristan İmparatorluğu ve Prusya arasında imzalanan 1899 tarihli vergi anlaşmasında işyeri, ‘kurumu’ veya ‘tesisi’ gibi terimler kullanılmıştır.⁹ 1925 yılında kabul edilen vergi anlaşmaları ilkelerinde işyeri kavramını karşılamak üzere acente, kurum, kuruluş, ticari veya endüstriyel kuruluş terimleri kullanılmıştır. Bu terimler hem iş ile ilgili sabit yeri hem de daimi bir temsilciyi kapsayacak şekilde oluşturulmuştur.¹⁰

Türkiye’nin taraf olduğu ilk vergi anlaşması 1970 yılında Türkiye-Avusturya Vergi Anlaşmasıdır. Bu anlaşma metninde de işyeri kavramını görmek mümkündür. Anlaşma metni 28.03.2008 yılında revize edilmiş ve 01.01.2010 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Anlaşmanın 5’inci maddesinde işyeri, bir işletmenin işinin bütünüyle veya kısmen organize edildiği sabit bir işyeri anlamına gelir ifadeleriyle açıklanmıştır.¹¹

Milletler Cemiyeti’nin 1927 tarihli ilk taslak vergi anlaşmasında, ‘*Gerçek yönetim merkezleri, ilişkili şirketler, şubeler, fabrikalar, acenteler, depolar, ofisler daimi işyeri olarak kabul edilecektir. Bir işletmenin, bağımsız statüye sahip iyi niyetli bir temsilcisi (komisyoncu, komisyon acentesi vb.) aracılığıyla yabancı bir ülkeyle ticari anlaşmalarının olması söz konusu işletmenin o ülkede daimî bir işyerinin olduğu anlamına gelmeyecektir.*’ bu şekilde tanımlanmıştır.¹²

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında bulunan ülkeler arasında uluslararası ticaretin önemli bir kısmını gerçekleştirmektedir. Sorumlunun hedef ülkede bir işyerine sahip olmadığı sürece sadece yerleşim yeri ülkesine bağlı ticari kazançlar üzerinden vergilendirilme yetkisi verilmiştir. İşyeri ile ilgili kazançlar mukim ülkesinin

⁷YELBAŞI C., ‘Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü’, Sim Matbaacılık, Ankara, 2014, s.312.

⁸Tacis, ‘Dictionary of Taxation Terms’, European Commission, 1996.

⁹ÖNER C., ‘Vergi Hukukunda İşyeri’, İmaj Kitabevi, Ankara, 2016, s.25

¹⁰VANN R., ‘Tax Treaties: The Secret Agent’s Secrets’, British Tax Review, Issue No.3, August 2006 s.359-360.

¹¹https://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/AVUSTURYA_REV.pdf (Erişim Tarihi:26.02.2020)

¹²WALKER B., ‘The Evolution of the Agency Permanent Establishment Concept’, <https://paply.org/67i> (Erişim Tarihi: 14.01.2020), s.7.

vergilendirilme yetkisini sınırlandırmaktadır. Başka bir ifade ile kaynak ülke, kendi sınırları içinde kazanılan ticari kazançların ülkede bulunan bir işyerine atfedilmemişse vergilendirme hakkına sahip olabilmektedir.¹³

İşyeri kavramı tanımlandığı şekil itibariyle modern ekonomide var olan teknolojik gelişmeleri kapsamıyor gibi görünmektedir. Ağırlıklı olarak fiziksel bir ekonomide vergi konularını ele almak için geliştirilen bu kavramın modern çağa uyum sağlayamayacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte işyeri kavramının fiziksel faktörlere geleneksel olarak bağlı olmasına rağmen modern ekonomi koşullarına uyum sağlaması için esnek olmalıdır.¹⁴

1.1. Türk Hukukunda Genel Olarak İşyeri

Teknolojik ilerlemelerle birlikte sanal dünya kavramının ortaya çıkması ile sadece “işyeri” kavramını değil, günümüzde kullandığımız birçok kavramın tanımını bir kez daha yapma gereği ortaya çıkmaktadır. Hukuk normları, araştırmacılar, kanun koyucular ve iş dünyası “işyeri” kavramının içeriğini birbirlerine göre farklı bir şekilde yapabilmektedirler. Ülkeden ülkeye ve bazı geleneksel farklılıklara göre “işyeri” kavramının içeriği değişiklik gösterebilmektedir. Farklı tanımların ortaya çıkış nedeni söz konusu kavramın içeriğini düzenleyen tarafın hangi amaçla yapmış olduğudur.¹⁵

1.2. Vergi Hukukunda İşyeri

Vergi Hukukunda işyeri dört kanun kapsamında incelenecektir. Bunlar; Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve diğer vergi kanunlarıdır.

¹³AKÇAOĞLU E. ‘Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü’, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 5, Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, Beta Yayınevi, İstanbul, Şubat 2018, s.313.

¹⁴SWEET J.K., ‘Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-Based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles’, 146 U. Pa. L. Rev. 1949, (1998), s.1973.

¹⁵GENÇER Ç. A., ‘Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan “İşyeri” Kavramı’, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:293, Şubat 2013, s.20.

1.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda İşyeri

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 156'ncı maddesinde işyeri¹⁶ ; ‘*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.*’ şeklinde tanımlanmıştır.¹⁷ Bu madde hükmünün belirttiğine göre işyeri anlatılırken ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde ve organize edilmesinde kullanılan yerler anlatılır. Açıklamada belirtilen yerler için "gibi" ifadesi kullanılarak açık bir sınırlama yapılmamıştır.¹⁸ Buradaki husus dikkate alındığında ticari faaliyetler için uygun olan yerin, fiziki bir mekan olacağı gibi web sayfası olarak dijital bir alanı da kapsayacağı ifade edilmektedir.¹⁹

VUK'un 156'ncı maddesinde işyerini tanımlanırken faaliyetin gerçekleştirilmesinde ve yürütülmesinde kullanılan yerler açıklanmıştır. Ancak açıklamada bahsedilen yerlerle sınırlı değildir. Bu hususta dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetler için yürütülen yer de işyeri bakımından değerlendirilmelidir.²⁰

VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca vergi kanunları hüküm ifade etmektedir. Vergi kanunu hükümlerinin, kanunun yapısındaki yeri ve ibaresinin net olmadığı durumlarda diğer maddelerle bağlantısı dikkate alınarak uygulanacağı açıkça belirtilmiştir.²¹ 156'ncı maddenin lafzı ise açıktır. Madde lafzı yorum çerçevesinde değerlendirildiğinde kanun koyucu işyerini fiziki bir alan olarak tanımlamakta ve nitelendirmektedir. Örnek olarak sayılan yerlerin tamamı fiziki bir alanı simgelemektedir. İnternet gibi dijital ortamların VUK'un yürürlüğe girdiği 1961 yılında henüz mevcut olmadığı da göz önünde

¹⁶Kavramın terminolojisi; İşyeri ve daha net bir ifadeyle daimî işyeri ifadesi dilimize girmiş ve yerleşmiştir. Eskiden beri Türk Vergi Hukuku literatüründe kullanılmaktadır. İngilizce de ‘permanent establishment’ olarak ifade edilmektedir. Daha dar anlamda yönetim yerinin İngilizce karşılığı ‘a place of management’ ifadesidir.

¹⁷Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), Resmi Gazete. 10705, 10.01.1961.

¹⁸Gelir İdaresi Başkanlığı 27.04.2012 gün ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı Özelge.

¹⁹ŞENSES N., ‘Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu’, Vergi Dünyası, Sayı:450, Şubat 2019, s.114.

²⁰Gelir İdaresi Başkanlığı 20.04.2020 gün ve 97677631-105-E.9239 sayılı Özelge.

²¹Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), Resmi Gazete. 10705, 10.01.1961.

bulundurulmalıdır. Fakat günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinin geldiği nokta ve ulaştığı boyut itibariyle kavramın geliştirilmesi gerekmektedir.²²

Özel güvenlik hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşların güvenlik görevlilerinin dinlenmesi veya beklemesi için ayrılmış yerler bulunmaktadır. Güvenlik hizmeti veren firmanın işlerinin sevk edildiği ofis, büro ve benzeri biçimlerde kullanılmamaktadır. Şirket, kanuni veya iş merkezi veya işin yürütüldüğü şube niteliği taşımamak kaydıyla VUK'un 156'ncı maddesi uyarınca "işyeri" olarak değerlendirilememektedir²³

VUK'un 156'ncı maddesinde işyeri olan yerler sayılmaktadır. Buna göre ürünlerin tanıtımı için ofis açılması durumunda açılan ofis işyeri olarak kabul edilecektir. Bu durumda esnaf muaflığından faydalanılması olası olmayacaktır. Elde edilen gelirin, ticari kazanç hükümlerinde vergilendirilmelidir.²⁴

İşyerinin ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetler için işverene bağlanmasıdır. İşyerinin bu amaç için kullanılan bir yer olması şart koşulmuştur. Pazar yerlerinde kiralama yoluyla kişilere devamlı ve kalıcı olarak tahsis edilen stant gibi yerler işyeri olarak nitelendirilmektedir.²⁵

Otomatların bazı sınırlı işlemleri (kahve ve ikamesi ürünlerin satışı) müşteriler tarafından, çalışan olmadan otomatik olarak gerçekleştirilmesidir. Otomatlar VUK'un 156'ncı maddesi uyarınca işyeri olarak kabul edilemez. Söz konusu otomatların vergi levhasına sahip olma zorunluluğu da bulunmamaktadır.²⁶ Otomatik fotoğraf çekme kabinleri de sınırlı işlemleri yapmaktadır. Bu kabinler işletmelerin bir şubesi olarak değerlendirilmekte ve işyeri olarak değerlendirilmemektedir.²⁷

Karton toplama faaliyeti için kiralanılan yerin vergi mevzuatı açısından işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Kazanılan gelir ticari kazanç kapsamında vergilendirilmelidir. Bundan dolayı da vergi mükellefi sayılmalıdır.²⁸

²²EKİNCİ E. ve PALA O., 'Dijital Ekonomideki Gelişmelerin Vergilendirmeye Yansımaları', Vergi Dünyası, Sayı:462, Şubat 2020, s.121.

²³Gelir İdaresi Başkanlığı 25.07.2012 gün B.07.1.GİB.0.06.29-019.01.13-2290 sayılı Özelge.

²⁴Gelir İdaresi Başkanlığı 30.01.2015 gün 46480499-120[2014/1482]-9 sayılı Özelge.

²⁵Gelir İdaresi Başkanlığı 10.05.2016 gün 68554973-105[413-2015/5]-38 sayılı Özelge.

²⁶Gelir İdaresi Başkanlığı 12.12.2016 gün 11395140-105[156-2016-VUK2-9250]-245263 sayılı Özelge.

²⁷Gelir İdaresi Başkanlığı 17.04.2015 gün 11395140-105[156-2014/VUK2-8154]-50306 sayılı Özelge.

²⁸Gelir Vergisi Başkanlığı 28.05.2014 gün 62030549-120[9-2014/262]-1481 sayılı Özelge.

Büfe, çayhane gibi belediyeler tarafından bir kişiye sürekli ve kalıcı olarak tahsis edilen yerler işyeri sayılır. Bu gibi yerlerde icraat de bulunan mükellefler, esnaf muafiyetinden yararlanamazlar.²⁹

1.2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda İşyeri

Gelir Vergi Kanunu'nda (GVK) işyeri tanımını şu başlıklar altında değerlendirmektedir. Bu başlıklar ise şu şekildedir; tam mükellef ve dar mükellef, esnaf muafılığı, ticari kazançlarda indirilecek giderler, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazancı ve diğer kazanç ve iratlarda açıklanmıştır.

GVK geliri, bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların net tutarı olarak tanımlanmıştır. Gelir kavramına dijital ekonomi açısından farklı tanımlama getirmemiştir. Sanal ortamda meydana gelen ve gerçek kişilerin bir takvim yılında ticari ve mesleki faaliyetlerle elde edilen kazançların safi toplamından vergilendirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.³⁰ Uluslararası vergi hukukunda mükellefiyet iki ayrı yaklaşım olan "kaynak ilkesi"³¹ ve "ikametgah ilkesine"³² göre belirlenmektedir. Tam ve dar mükellefiyet sınıflandırması da bu yaklaşımlar hususunda oluşmuştur. Dijital dünyada insanlar buldukları coğrafi sınırlarını terk etmeden diğer ülkenin egemenlik alanında faaliyette bulunabilmektedir. Bu nedenle ikametgah ilkesi anlamını kaybetmektedir.³³ Ticari ve mesleki gelirlerin vergilendirilmesi için bir işyeri aracılığıyla bu gelirlerin elde edilme zorunluluğu GVK'ya göre olmamaktadır.³⁴

GVK 3'üncü maddesinde tam mükellefiyeti³⁵ açıklamıştır. Gerçek kişiler, Türkiye içinde ve yurt dışında kazandıkları gelir ve iratlar üzerinden vergilendirilecektir. İki tane

²⁹Gelir İdaresi Başkanlığı 24.03.2000 gün B.07.0.GEL.0.44/4423-222/12914 sayılı Özelge.

³⁰KILIÇ E., 'Elektronik Ticaret (E-Ticaret) ve Vergileme', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:285, Haziran 2012, s.168.

³¹Kaynak İlkesi: Devlet sınırları içinde vatandaşlar veya yabancılar tarafından gerçekleştirilen tüm işlemler, ekonomik faaliyetler ve varlıklar, o ülkenin vergi kanunlarına göre vergilendirilir.

Bkz. KARAKOÇ Y., "Genel Vergi Hukuku". Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.84.

³²İkametgah İlkesi: Bir ülke vatandaşının kendi ülkesinde veya başka ülkelerde vergiye konu olan tüm faktörlerden kendi ülkesinin kanunları uyarınca vergi ödemesidir. Bkz. <https://124.im/p1wXyO> (Erişim Tarihi: 05.12.2021)

³³DEMİRKAN B., 'Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi', Vergi Raporu, Sayı:125, Şubat 2010, s.102.

³⁴CANGİR N., 'Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi III', Yaklaşım Dergisi, Sayı:71, Kasım 1998, s.46-47.

³⁵Tam mükellefiyet için yerleşme sayılan haller ve yerleşme sayılmayan haller 4'üncü ve 5'inci maddelerde açıklanmıştır. Türkiye'de yerleşik olup, bir takvim yılı içinde altı aydan fazla Türkiye'de daimi ikamet edenler yerleşik sayılmaktadır. Altı aydan fazla kalsalar dahi, eğitim, tedavi, dinlenme amacıyla belirli veya

şartı bulunmaktadır. Bunlar; Türkiye'de yerleşik olmaları nedeniyle yabancı ülkelerde ikamet eden ve merkezi Türkiye'de bulunan resmi daire ve kurum veya kuruluşlara ve teşebbüslere bağlı bulunan ve anılan daire, kurum, kuruluş ve teşebbüslerin çalışmaları nedeniyle yabancı ülkelerde ikamet eden Türk vatandaşları, tam mükellefler olarak değerlendirilecektir.³⁶

Türkiye'de yerleşmiş olanların tam mükellef olarak onaylanması vergilendirmede ikametgah ilkesinin uygulandığını göstermektedir. Resmi daire ve kurumlar veya yönetimi Türkiye'de bulunan kurum ve teşebbüslerle iç içe olup adı geçen daire, müessese, kurum ve teşebbüslerin görevleri dolayısıyla yurt dışında oturan Türk vatandaşlarının tam mükellef sayılmaları ise uyrukluk ilkesinin uygulandığını göstermektedir. Tam mükellefiyete göre yapılan vergilendirmede ikametgah ve uyrukluk ilkeleri bir arada esas olarak alınmaktadır.³⁷

Yurtdışına yerleşenlerin Türkiye merkezli elde ettikleri kazanç ve iratların vergiye zorunlu tutulabilmesi için buldukları ülkede tam mükellef olduklarını belirtmelidirler. Tüm yerel ve uluslararası kazançları üzerinden vergilendirildiklerinin bulunulan ülkedeki yetkili mercilerden alınacak bir evrak (mukimlik belgesi) ile kanıtlanmalıdır. Evrakın aslı noterce veya bulunulan ülkedeki Türk Konsolosluklarınca onaylanmış Türkçe tercümesinin Türkiye'de vergi yükümlülerine veya ilgili vergi dairesine göstermelidir.³⁸

Dar mükellefiyet için GVK 6'nı maddesinde sadece Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlar üstünden Türkiye'ye yerleşmeyen gerçek kişilerin vergilendirileceği açıklanmıştır. Dar mükellefiyete tabi kimseler yönünden kazanç ve iratların Türkiye'de kazanılmasındaki şartlar GVK'nın 7'nci maddesinde ifade edilmiştir. Bahsi geçen madde şartlarına göre ticari kazanılarda gelir sahibinin Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi vardır. Gelir bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla sağlanır. Türkiye'de satışın amacı, satıcının ve alıcının ya da her iki tarafında Türkiye'de bulunması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır. İş merkezinin amacı, işe karşı tutumun fiilen

geçici bir görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş ve bilim adamları, uzmanlar, memurlar, basın yayın muhabirleri ve diğer kimseler. Eğitim, tedavi, istirahat veya seyahat için gelenler ile hapis, hükümlü veya hastalık gibi sebeplerle Türkiye'de gözetim altına alınan veya kalanlar yerleşmiş sayılmaz. Bkz. Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961

³⁶Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961.

³⁷İŞİK H., 'Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:356, Mayıs 2018, s.49.

³⁸Gelir İdaresi Başkanlığı 09.03.2021 gün ve 64597866-120-4295 sayılı Özelge.

toplandığı ve yönetildiği merkezdir. 7'nci maddenin bu bendinde yazılı işyeri VUK hükümlerine göre saptanmıştır. GVK 8'inci maddesi gereğince yazılı daimi temsilci, bir hizmet veya vekâlet sözleşmesi ile temsil edilene bağlıdır. Belirli veya süresiz olarak veya temsil edilen kişi adına birçok ticari işlem yapma yetkisine sahip kişilerdir.³⁹

GVK'nın 9'uncu maddesinde esnaf muaflığı açıklanmıştır. Bu maddede ifade edilen durumlar ise şöyledir; gezici olarak veya motorlu nakil araçları kullanmamak koşulu ile bir işyeri açılmayan perakende ticaret ile uğraşanlar, gezici olarak bir işyeri açmadan direkt tüketiciye hizmet sağlayan (hallaç, kalaycı, musluk tamircisi gibi) küçük sanat erbabı, köyleri dolaşp farklı sanat eseriyle uğraşanlar ve aynı lokasyonlar da iş kurarak benzer işleri yapanlar⁴⁰, evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu ve benzeri makine ve cihazlar dahil olmakla birlikte, harekete geçiren güç kullanmamak ve dışarıdan işçi tedarik etmemek koşuluyla; ikamet ettikleri evlerde ürettikleri (havlu, çarşaf, örgü, gibi) ürünleri işyeri açmadan veya bir yıl süresi zarfında gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili süre zarfında geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı aşmış olmaması kaydıyla, internet ve muadili dijital ortamlar üzerinden satanlar, bir işyeri açmadan kendi adına ve hesabına özel olarak müşteri ile direkt satış maksadıyla her türlü hurda malzemeyi tedarik ederek veya para ve benzeri ödeme yöntemleriyle satın alarak bu ürünlerin ticaretini yapanlara veya tekrar üretenlere satanlar esnaf muaflığından yararlanmaktadır.⁴¹

Atık maddelerden el emeği ile üretilen turistik eşya satışı işini motorlu araç kullanmadan ve işyeri açmadan sürdürülmesi halinde esnaf muaflığından faydalanılması mümkün olmaktadır. Fakat motorlu araç kullanarak veya işyeri açarak faaliyet gösterilmesi halinde GVK'nın ticari kazanç hükümleri usulünce gerçek veya basit usulde vergilendirilmelidir.⁴²

Kanunun şart koştuğu makine ve teçhizatlar dışında başka makine ve teçhizat kullanılmadan el emeği ile ikamet adresinde kehribar veya Oltu taşından yapılan tespihler ile bileklikler ve benzeri ürünleri herhangi bir işyeri açmaksızın GVK kapsamında esnaf muaflığından yararlanılması mümkündür. Bu ürünlerin satışını dijital ortam da yapılması

³⁹Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961.

⁴⁰Emsal kira bedeli işyeri sahibine ait ise mülkiyetin kiralanması halinde yıllık kira bedeli büyükşehir belediyesi sınırları içinde toplam dört yüz yirmi milyon lirayı, diğer yerlerde üç yüz milyon lirayı geçmemelidir. Bkz. Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961.

⁴¹Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961.

⁴²Gelir İdaresi Başkanlığı 30.07.2013 gün ve 62030549-120[37-2012/1009]-1137 sayılı Özelge.

halinde ise bu yerler işyeri çerçevesinde değerlendirileceğinden esnaf muaflığından yararlanılamamaktadır. GVK'nın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.⁴³

GVK 40'ıncı maddesi gereğince ticari kazancın sağlanması ve kazancın sürdürülebilmesi için yapılan genel giderler şunlardır; hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin taşınmazlarında kalıp, yemek ve barınma giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı; işle alakalı olma koşuluyla ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar; işle alakalı ve yapılan işin ehemmiyeti ile seyahat ve ikamet giderleri; kiralama yoluyla sağlanan veya işletmeye ait olan ve işte kullanılan araçların giderleri; işletme ile alakalı olmak koşuluyla yapı, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar; VUK maddelerine göre ayrılan amortismanlar; işverenlerce Sendikalar Kanunu maddeleri uyarınca sendikalara ödenen aidatlar; işverenlerce ücretliler için bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları; fakirlere yardım hedefiyle gıda bankacılığı icraatlarında bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca tanımlanan usul ve esaslar usulünce bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin değeri ve Türkiye İş Kurumu tarafından oluşturulan işbaşı eğitim programlarından yararlananlara, programı organize eden işverenler tarafından ödenen tutarların işyeri giderlerinden indirilmesi kabul edilmiştir.⁴⁴

GVK 52'nci maddesinde satışların dükkan veya mağaza aracılığıyla yapılmasında malların dükkan veya mağazaya ulaşana kadar geçirdikleri evreler zirai faaliyet alanında kalmaktadır. Çiftçiler tarafından direkt zirai faaliyetler ile alakalı alım satım işlerinin yönetimi nedeniyle hizmet veren yazıhaneler, faaliyetleri gereği belirli alanlar içerisinde kalmak koşuluyla dükkan veya mağaza sayılmamaktadır.⁴⁵

GVK 61'inci maddesinde hizmet karşılığında çalışanlara verilen para ve hizmet akabinde emtia ile sağlanması ve para ile beyan edilen menfaatlerin işverenler tarafından verilmesine ücret denilmektedir.⁴⁶

GVK'nın 68'inci maddesi gereğince serbest meslek kazancının saptanmasında işyeri kavramı geçmektedir. İkametgahlarının bir bölümünü işyeri olarak kullanılması

⁴³Gelir İdaresi Başkanlığı 18.10.2018 gün ve 67630374-120.01.03[2018/6]-E.14909 sayılı Özelge.

⁴⁴Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961.

⁴⁵Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961.

⁴⁶Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961.

halinde ikametgah için ödenen kiranın tamamıyla ısıtma ve aydınlatma giderlerinin yarısı indirilebilir. İşyeri mülkü kendisine ait olanlar kira yerine amortismanı gider olarak yazabilir. İkametgahı kendisine ait olup bunun bir bölümünü işyeri olarak kullanılmasından dolayı amortismanın yarısı gider olarak yazılabilir. Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin eklentilerinde yemek ve barınma giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı gider olarak gösterilmektedir. Mesleki kazancın sağlanması ve sürdürülebilmesi amacıyla ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyeriyle alakalı aynı vergi, resim ve harçları gider olarak indirmektedir.⁴⁷

GVK mükerrer 80'inci maddesinde faaliyetini sürdürmekte olan ticari bir işletmenin belirli bir kısmının veya tamamen satılmasında veya ticari işletme bünyesinde yer alan amortismanı tabi ekonomik varlıkların satılmasından doğan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Bu durum da ticari kazanç hükümleri uygulanmaktadır.⁴⁸

1.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İşyeri

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 1'inci maddesinde bahsedilen sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından kanuni ve iş merkezlerinin tümü de Türkiye'de olup olmamasına göre durumları farklılık göstermektedir.⁴⁹ Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisinin olması ve kazancın bu işyeri veya daimi temsilciler yoluyla sağlanması gerekmektedir.⁵⁰

KVK 3'üncü maddesi uyarınca tam ve dar mükellefiyet kavramlarından bahsetmektedir. 1'inci maddede bahsedilen kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar hem yerel hem de uluslararası sağladıkları kazançların tümü üzerinden vergilendirilen kurumlara tam mükellefiyet denilmektedir. Kanuni ve iş merkezlerinin tümü Türkiye'de olmayanlar, yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar

⁴⁷Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961.

⁴⁸Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961.

⁴⁹GENÇER Ç. A., a.g.m., s.20.

⁵⁰ERTAŞ B. L., 'e-Ticarette İş Yeri ve Mukim Ülke Kavramları', Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:137, Mayıs 2015, s.74.

çerçevesince vergilendirilen kurumlara ise de dar mükellefiyet⁵¹ denilmiştir. İş açısından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği yere iş merkezi denilmektedir.⁵²

Dijital ortamda verilen tanıtım hizmetlerine ait olarak bu hizmeti sağlayan veya dijital ortamda tanıtım hizmeti verilmesine yardım eden dar mükellefiyete uyan kurumlara gerçekleştirilen ödemeler üstünden KVK'nın 30'uncu maddesi gereğince %15 oranında vergi kesintisi yapılmalıdır. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan kurumlar yurtdışından sağladıkları ticari kazançları Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olmamaktadır. Sözleşmeyi de katılmasıyla birlikte hizmet ile alakalı süreçlerin Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilci aracılığıyla yapılmaması koşuluyla yurtdışında yayınlanması üzerine verilmiş olması halinde dijital ortam da tanıtım hizmetleri Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi aracılığıyla yapılan işler olarak değerlendirilemeyecektir. Yurtdışında yayınlanan dijital ortamda tanıtım hizmetleriyle alakalı olarak kurumların ödeyeceği vergi kesintisini yapmaları gerekmemektedir.⁵³

Portföy yöneticiliği yapanlar fonlar (menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, varant, döviz ve benzeri) için daimi temsilcisi olanların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi sayılmamaktadır.⁵⁴

KVK 6'ncı maddesinde bir hesap döneminde mükelleflerin kazandıkları safi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacağı düzenlenmiştir. GVK'nın ticari kazançlara ilişkin hükümleri safi kurum kazancının tespitinde de uygulanmaktadır.⁵⁵ Şirketin aldığı reklam hizmetlerine ilişkin ödeme yapması ve muhtasar beyannameyle ihtirazi kayıtlı olarak beyan ettiği kurumlar vergisi kesintilerini mahkeme kararı ile şirkete iade edilmesi hükmedilmiştir. İadesine karar verilen vergi kesintisi ve faiz tutarı mahkeme kararının verildiği zaman içinde bulunduğu dönemde gelir kaydı yapılarak kurum kazancının saptanmasında dikkate alınması gerekmektedir.⁵⁶

⁵¹Aynı maddenin 3'üncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazançlarının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu açıklanmıştır. VUK maddeleri uyarınca Türkiye de işyeri veya daimi temsilci olan yabancı kurumların bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla yaptıkları işlerden sağladıkları ticari kazançlar, Türkiye'deki zirai işletmeden sağlanan kazançlar, serbest meslek kazançları, taşınır ve taşınmaz ile hakların kiralanmasından elde edilen iratlar, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. BKZ. Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.) Resmi Gazete 26205, 21.06.2006.

⁵²Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.) Resmi Gazete 26205, 21.06.2006.

⁵³Gelir İdaresi Başkanlığı 17.06.2020 gün ve 84098128-125[15-2019/14]-E.166439 sayılı Özelge.

⁵⁴Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.) Resmi Gazete 26205, 21.06.2006.

⁵⁵Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.) Resmi Gazete 26205, 21.06.2006.

⁵⁶Gelir İdaresi Başkanlığı 03.01.2022 gün E-64597866-125-44 sayılı Özelge.

KVK'nın 8'inci maddesi gereğince ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının saptanmasında mükellefler, menkul kıymet ihraç, kuruluş ve örgütlenme ve genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı; katılım bankalarının katılma hesabı bedelinde ödenen kar payı ve sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde önemi devam eden sigorta sözleşmelerine ilişkin olan teknik bedeller gider olarak indirilebilmektedir.⁵⁷

1.2.4. Diğer Vergi Kanunlarında İşyeri

Diğer bazı vergi kanunlarında da (Belediye Gelirleri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Gümrük Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu) işyeri kavramına ilişkin düzenlemeleri vardır.

Belediye Gelirleri Kanunu'nda 81'inci maddede işyeri kavramı; '' işyeri açma izin ve harcı belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyerinin açılmasına bağlıdır.'' denilerek kullanılmıştır.⁵⁸

Emlak Vergisi Kanunu'nda işyeri bina vergisi oranlarında karşımıza çıkmaktadır. Oran meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde iki şeklindedir. Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlarda ise oran %100 artırımlı uygulanmaktadır. Dolayısıyla işyerleri için bina vergi oranı beş milyon Türk lirasını aşmış olanlara değerli konut vergisi uygulanacaktır.⁵⁹

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu'nun 4'üncü maddesi uyarınca; mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmadığı hallerde ve gerekli görülen diğer durumlarda Maliye Bakanlığı yetkilidir. Vergi alacağıının güvence altına alınması maksadıyla vergiye tabi işlemlerin tarafları verginin ödenmesinden sorumludur.⁶⁰

⁵⁷Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.) Resmi Gazete 26205, 21.06.2006.

⁵⁸Belediye Gelirleri Kanunu (2464 S.K.) Resmi Gazete 17354, 26.05.1981.

⁵⁹Emlak Vergisi Kanunu (1319 S.K.) Resmi Gazete 13576, 29.07.1970.

⁶⁰Özel Tüketim Vergisi (4760 S.K.) Resmi Gazete 24783, 12.06.2002.

Gümrük Kanunu 1'inci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine gelen ve giden eşyaya ve taşıtlara uygulanacak gümrük hükümlerini saptamaktadır.⁶¹ Verginin konusunu eşyalar oluşturmaktadır. İnternet siparişini fiziki bir mal olarak yapanlar sipariş edilen ve gümrük alanlarına mallar fiziki olarak ulaşmaktadır. Bu durumda işyerlerinden geleneksel mal sipariş edilmesi ve elektronik ticaret arasında bir fark bulunmamaktadır. Ancak fiziksel olarak sunulan mallar ile online iletilen mallar arasında ayırım yapılması gerekmektedir.⁶²

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV) 1'inci maddesinde Türkiye'de uygulanan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti doğrultusunda yapılan teslim ve hizmetler, her çeşit emtia ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden oluşan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. Kanununun 6'ncı maddesi gereğince emtiaların teslim anında Türkiye'de bulunması ve hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten yararlanılacağını belirtmektedir. Kanununun 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere dijital ortam tarafından sağlanan hizmetlere dair KDV hizmetini sağlayan kişiler tarafından beyan edilip ödenmektedir. Kanununun 11'inci maddesinde fuar, panayır ve sergilere katılımları nedeniyle satın alacaklar emtia ve hizmetler ile Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine dair olarak satın alacakları emtia ve hizmetler sebebiyle ödedikleri KDV karşılıklı olmak koşuluyla iade edilmektedir.⁶³

KDV mevzuatına göre mallar teslim edildiği yerde tarh ve tahakkuk etmektedir. Vergilendirme sorunu fiziki malların tesliminde yaşanmamaktadır. İşyerleri fiziki malların ithalinde gümrükten geçiş sırasında hem gümrük vergisi hem de KDV'nin tahsili yapılmaktadır. E-ticaret işleminde fiziki ürün teslimine KDV uygulanması kolay olmaktadır.⁶⁴ E-ticaret işlemleri KDV yönünden iki gruba ayrılmaktadır. İlki fiziki malların internet üzerinden sipariş edilerek teslim edilmesidir. Bu durumda yapılan işlemleri birçoğu fiziki malların teslimi ile sonlanmaktadır. Gerek gümrük vergilerinin gerekse KDV tahsili fiziki malların ithali sırasında gümrükten geçişinde tahsil

⁶¹Gümrük Kanunu (4458 S.K.), Resmi Gazete 23866, 04.11.1999.

⁶²DEMİRKAN B., a.g.m., s.105-106.

⁶³Katma Değer Kanunu (3065 S.K.), Resmi Gazete 18563, 02.11.1984.

⁶⁴ŞENSES N., 'Elektronik Ortamda Teslim Edilen Dijital Ürün ve Hizmetlerin Vergilendirilmesi', Yaklaşım Dergisi, Sayı:312, Aralık 2018, s.85-86.

edilmektedir. İkincisi ise dijital ürünlerin online teslim biçiminde sunulan hizmetlerdir. Dijitalleşme ara toptancıları ve yerel perakendecilerin sonunu getirmektedir. Kullanıcıların ikamet ettikleri bölgeleri belirlemek güçleşmektedir. Satıcı bir bölgedeyken tüketici başka bir bölgede olabilmektedir. Gelişen e-ticaret ülkelerin vergi yapılarını, gelişmişlik seviyelerine tabi olarak farklı seviyelerde vergi matrahının erimesine ve vergi gelirlerinde kayıplara sebep olabilmektedir.⁶⁵

Türkiye'deki bir işyerinin hazırlamış olduğu bilgisayar oyunları uygulamasına ait verilen hizmetin yurtdışındaki müşteriye yapılması halinde hizmetten yurtdışındaki müşteriler faydalanacaktır. Bu durum hizmet ihracı kapsamında değerlendirilecektir. Fakat bilgisayar oyunları uygulamasının yurtiçi ve yurtdışı kullanımına yönelik ayırım yapılmadığı hallerde ise yurtdışındaki müşterilere yapılmayan hizmete dair Google ve Apple aracılığıyla ayrılan paylar üzerinden KDV hesaplanacaktır.⁶⁶

Yerli yapımcı ve TV kanallarının yayın haklarını elinde tuttuğu dizi ve film içeriklerinin bir işyerince yabancı dijital platformlarda (Youtube, Daily Motion vb.) gösterilmesi hizmeti bulunmaktadır. Bahsi geçen konu hizmet dizi ve film içeriklerinin yurtiçi erişimine kapatılmasıyla yalnızca yurt dışında izlenilmektedir. Dolayısıyla da hizmet ihracı kapsamında değerlendirilecektir. İstisna kapsamındaki bu işlem sebebiyle oluşan vergilerin iadesi talep edilecektir. Fakat, Türkiye'deki internet kullanıcılarına erişim imkanı sağlanması halinde hizmetten yararlanabileceklerdir. Söz konusu işlem Türkiye'de gerçekleştiği için hizmet ihracı kapsamında değerlendirilemeyecektir. Yurtdışı dijital platformlarına verilen hizmetler için düzenlenecek faturada KDV hesaplanması yapılacaktır.⁶⁷

1.3. Özel Kanunlarda İşyeri

Burada özel kanunlarda (İş Kanunu, Türk Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu) geçen işyeri kavramına ilişkin düzenlemelere değinilmiştir.

⁶⁵DEMİRKAN B., a.g.m. , s.104.

⁶⁶Gelir İdaresi Başkanlığı 12.07.2019 gün ve 84974990-130[KDV-1/İ/1-2016-12]-235439 sayılı Özelge.

⁶⁷Gelir İdaresi Başkanlığı 25.09.2019 gün ve 39044742-130[Özelge]-E.790034 sayılı Özelge.

İş Kanunu'nda işyeri (madde 2/I, II ve III), işveren aracılığıyla emtia veya hizmet üretmek için maddi olan veya olmayan faktörler ile işçinin beraber teşkilatlandığı yerler olarak anılmaktadır. İşveren tarafından birçok etmenlerin belli bir hedefe elverişli olarak organize edildiği yapıyı belirtmektedir. İşin kalitesi ve uygulaması itibarıyla işyerine bağlı bulunan yerler ile dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve mesleki eğitim yerleri ile avlu gibi eklentiler ve araçlarda işyerinin konusu olmaktadır.⁶⁸

Türk Borçlar Kanunu'nda ikinci ayırım bölümünde “konut ve çatılı işyeri kiralarında” işyeri kavramı kullanılmakla birlikte özel olarak bir açıklaması yapılmamıştır.⁶⁹

Türk Ticaret Kanunu'nda işyeri tanımı yapılmamıştır. Bunun yerine işyeri “birleşme, bölünme ve tür değiştirme” kavramları açıklanırken kullanılmıştır.⁷⁰ Ticari işletme kavramı ticari faaliyetlerle ilgili yasal düzenleme olarak ele alınmıştır.⁷¹

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca işyeri tanımlanmıştır. Sigortalı sayılanların maddi olan ve olmayan unsurlarla beraber işlerini yaptıkları yerler işyeridir. İşyerinde üretilen emtia veya verilen hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen yerler işyerinden sayılmıştır. Bu yerler ise şunlardır; dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve meslek eğitimi yerleri, avlu ve büro gibi diğer eklentiler ve araçlardır.⁷²

1.4. OECD ve Model Vergi Anlaşması

Bu başlık altında ilk önce genel olarak OECD'nin işleyişinden bahsedilecektir. Daha sonra da OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesinde geçen işyeri kavramı açıklanacaktır.

⁶⁸BAŞBUĞ A. ve BODUR Y., ‘İş Hukuku’, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ekim 2018, s.100.

⁶⁹Türk Borçlar Kanunu (6098 S.K.) Resmi Gazete 27836, 11.01.2011.

⁷⁰6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu ticaret şirketlerinin birleşmesine, bölünmesine ve tür değiştirmesine ilişkin 134 ila 194'üncü maddeler uygulanır.

⁷¹TUNCER S., ‘Vergi Hukuku Açısından İşyeri’, Vergi Dünyası, Sayı:110, Ekim 1990, s.3.

⁷²Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (5510 S.K.) Resmi Gazete 26200, 31.05.2006.

1.4.1. Genel Olarak OECD

OECD'nin öncü kuruluşu, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa'nın tekrardan yapılanması için Marshall Planı kapsamında Amerikan ve Kanada yardımını sevk etmek üzere kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (OEEC) idi. 14 Aralık 1960'ta Paris'teki Chateau de la Muette'de imzalanan ve 30 Eylül 1961'de faaliyete giren anlaşma ile OEEC OECD'ye dönüşmüştür. O zamandan beri OECD'nin görevi, hükümetlere esnek, kapsayıcı ve sürdürülebilir büyümeyi destekleyen politikalar konusunda tavsiyelerde bulunarak dünya çapında daha fazla refah sağlamak olmuştur. OECD, G7 ve G20 ile yakın işbirliği de dahil olmak üzere, kanıta dayalı politika analizi ve tavsiyeleri, standartlar ve küresel politika ağları aracılığıyla, reformların ve küresel zorluklara yönelik çok taraflı çözümlerin geliştirilmesine yardımcı olmuştur. Bunlar, OECD'nin 1970'lerde geliştirdiği kirleten öder ilkesinden, eğitimde Uluslararası Öğrenci Değerlendirme Programı'na, vergi şeffaflığı ve yapay zekaya kadar kamu politikası ufkunu kapsamaktadır. OECD, tarihi boyunca daha küresel, daha kapsayıcı ve daha ilgili olmaya çabalamaktadır.⁷³

Örgütün amacı Anlaşmanın 1'inci maddesinde⁷⁴;

- finansal istikrarı korurken üye ülkelerde en yüksek sürdürülebilir ekonomik büyüme ve istihdam sağlamaktır. Yükselen bir hayat standardına erişmek ve dünya ekonomisinin gelişimine katkıda bulunmak,
- ekonomik gelişme sürecinde üye ve üye olmayan ülkelerde sağlıklı ekonomik genişlemeye katkıda bulunmak, ve
- ayırım gözetmeyen bir temelde uluslararası sorumluluklara elverişli olarak çok taraflı temelde dünya ticaretinin büyümesine katkıda bulunmak,

şeklinde belirtilmiştir.

Avrupa Birliği (AB) komisyonu oy hakkı olmadan bugün 38 üyesi⁷⁵ bulunan OECD toplantılarına katılabilmektedir. Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası ve Dünya

⁷³<https://www.oecd.org/60-years/> (Erişim Tarihi: 22.12.2021)

⁷⁴OECD, Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development, <https://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm> (Erişim Tarihi: 22.12.2021)

⁷⁵OECD Kurucu Üyeleri (1961): Avusturya, Belçika, Kanada, Danimarka, Fransa, Almanya, Yunanistan, İzlanda, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Norveç, Portekiz, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri. OECD'ye Sonradan Katılan Ülkeler: Japonya (1964),

Ticaret Örgütü (DTÖ) benzeri kuruluşlarda olduğu gibi, uluslararası mali işbirliğinin sağlanması kredi ve diğer mali destek sağlanmasına olanak verecek kaynakların elde edilmesi veya ticaretin çok yönlü görüşmeler boyutunda serbestleştirilmesi adına açıklanabilecek durumlarda OECD'nin özel bir görevi bulunmamaktadır. Dünya ekonomisinin yönetimine alt yapı oluşturan, global bağlamda önemiyet kazanmakta olan konuları analitik seviyede araştıran OECD esas ve öncü kuruluşlardandır. OECD temel bakımından, ekonomik konularda uzmanlaşmış hükümetler arası bir danışma kuruluşu şeklindedir. Ekonomik hayatın farklı boyutlarında, yaptığı analitik incelemelerin neticeleri doğrultusunda üye ülkeler tarafından gündemine getirilen veya dünya ekonomisindeki gelişmeler sebebiyle güncel hale gelen konularda tavsiyelerde bulunmaktadır. Yapmakta olduğu tavsiyeleri, öneri ve iyi davranış kuralları (best practices), sekreteryaya ve üye ülkelerin resmi temsilcileri olan uzmanlar arasında tartışılarak tamamlanmaktadır. OECD'nin üye ülkeler hakkında genel veya tematik bazda dönemsel olarak hazırladığı raporlar “peer review” kapsamında oluşturulmaktadır. Peer Review'in amacı, o ülke ekonomisinin veya belli bir alanda ülkenin içinde bulunduğu koşulların tarafsız olarak resmedilmesi ve çözümlerin sunulmasıdır.⁷⁶

Dünyanın dört bir yanındaki kişilerin ekonomik ve sosyal refahını artıran politikaları özendirmek OECD'nin misyonudur. OECD, ekonomik, sosyal ve çevresel değişimleri yönlendiren şeyleri anlamak için hükümetlerle beraber çalışmaktadır. Büyüme, refah ve sürdürülebilir kalkınma konularında destek veren bir platform olarak faaliyetlerine devam etmektedir. OECD sadece üye ülkelerine değil, diğer ülkelere de belirli ekonomik çıkarlardan faydalanmak için daha fazla ekonomik büyüme, serbest piyasalar ve yenilik yaratan politikalar sağlamaktadır. Küresel bir ekonominin meydan okumalarına karşı koymalarında onlara yardım etmektedir. Dünya ticaretinin artan küreselleşmesi, dijital ekonominin genişlemesi, finans ve kaynaklarla ilgili hareketliliğin artması, bilhassa vergilendirme temelinde ulusal ve uluslararası düzeyde ciddi problemlere neden olmaktadır.⁷⁷

Finlandiya(1969), Avustralya (1971), Yeni Zelanda (1973), Meksika (1994), Çek Cumhuriyeti (1995), Macaristan (1996), Kore (1996), Polonya (1996), Slovak Cumhuriyeti (2000), Slovenya (2010), İsrail(2010), Estonya (2010), Şili (2010), Letonya (2016), Litvanya (2018), Kolombiya (2020), Kosta Rika (2021). Bkz. <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/> (Erişim Tarihi: 22.12.2021)

⁷⁶Dışişleri Bakanlığı, İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD), <https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-ibirligi-ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa> (Erişim Tarihi: 22.12.2021)

⁷⁷BUDAK T., ‘Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi’, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mart 2018, s.93.

1.4.2. OECD Model Vergi Anlaşması

1956 yılında OECD Mali Komite üye ülkeleri arasında var olan çifte vergilendirme sorunlarını etkili bir biçimde çözebilmesi ve tüm üye ülkeler için kabul edilebilir olan Taslak Anlaşmayı hazırlamıştır. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma başlıklı son rapor 1963 yılında sunulmadan önce, 1958 yılından 1961 yılına kadar dört temel rapor hazırlamıştır. 30 Temmuz 1963 tarihinde OECD Konseyi çifte vergilendirmenin önlenmesine dair bir tavsiye kararı almıştır. Bu kararla üye ülkelerin hükümetlerinden kendi aralarında ikili anlaşmalar yaparken ve ele alıp düzelterken Taslak Anlaşmaya uymaları istenmiştir.

1963 yılındaki Taslak Anlaşmayı revizyona uğratan faktörler etkisini sürdürmektedir. Model Anlaşma'nın değişen ekonomik koşullara göre güncellenerek uyarlanmasına ait baskı sürekli olarak artmaktadır. Yeni teknolojilerin gelişmesiyle birlikte sınır ötesi işlemleri gerçekleştirmek için başvurulan işlemlerde köklü değişikliklere neden olmaktadır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yöntemleri daha karışık bir hal almaktadır. Bu durum 1980'li yıllarda ekonomilerin küreselleşmesi ve liberalleşmesiyle birlikte hız kazanmıştır.

Mali İşler Komitesi Model Anlaşmada ve Yorumlarında ele alınan düzenlenmelerin devam eden bir süreç olduğunu kabul etmişler ve 1991 yılından itibaren periyodik olarak zamanında güncellemeler yapılmasını sağlayan değiştirilebilir Model Anlaşmayı benimsemişlerdir.

Model Anlaşmanın kararları OECD üye ülkelerinin sınırlarını aşmaktadır. Komite ayrıca üye olmayan ülkelerinde faydalanması açısından revizyon sürecini dışarıya açık hale getirilmesine karar vermişlerdir. Model Anlaşmayı devamlı olarak güncelleyen Mali İşler Komitesi dışarıdan gelecek bu tür yardımların uluslararası vergi kural ve ilkelerinin gelişimiyle uyumunda yardımcı olacağı düşünülmüştür.⁷⁸

1992 yılında ilk defa değiştirilebilen versiyonun yayınlanmasından bu yana Model Anlaşma on kez (1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 ve 2017) güncellenmiştir. Kabul edilen son güncelleme 2017 yılındadır. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) projesinden ve özellikle bu projenin bir parçası olarak

⁷⁸OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, s.7-8.

hazırlanan 2, 6, 7 ve 14. Eylemlerle ilgili son raporlardan kaynaklanan çok sayıda değişikliği içermektedir.⁷⁹

1.4.3. OECD Model Vergi Anlaşmasında İşyeri

1963 yılında OECD'nin ilk model vergi anlaşmasında "işyeri" kavramını açıklanmaktadır. 2017 tarihli güncel OECD Model Vergi Anlaşmasında tanım aynı olmakla birlikte 4.1'inci paragraf eklenmiştir. Aynı zamanda bu model anlaşma, işyeri kavramının ikinci türü olan "temsilci işyeri" 5'inci maddenin dördüncü paragrafında; "*Bir Akit Devlette diğer Akit Devletin işletmesi adına hareket eden kişi, o Akit Devlette bir yere sahip olduğu kabul edilecektir.*" ifadesini içermesi bakımından önemlidir.⁸⁰

İşletmelerin birden fazla ülkede faaliyette bulunması ve bu faaliyetlerin farklı biçimlerde (şube, büro, acente vb.) olması sebebiyle sorunların çözümünde işyeri kavramı ticari kazançların vergilendirilmesinde önemlidir. Vergilendirme hakkının ikamet edilen ülkeye bırakılması ticari kazançların vergilendirilmesinde genel ilkedir. Bir ülkede işyerinin var olması kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini kullanabilmesinin tek şartıdır. Bir devletin kendi siyasi sınırları içinde elde ettiği ticari kazançları vergilendirebilmesi için ülkede bir işyerinin bulunması ve ticari kazançların bu işyeri yoluyla elde edilmiş olması gerekmektedir. Ticari kazancın hangi devlet tarafından vergilendirileceğinin belirlenmesinde işyeri kavramı önemli bir konumdur. Devletler iç hukuklarında işyeri kavramını farklı biçimlerde tanımlamaktadırlar. Bu durumda vergilendirme yetkisini hangi devletin kullanacağını belirlemek konusunda kavramın önemi artmaktadır.⁸¹

Günümüzde fiziki bir varlık bile bulundurmada başka ülkelerde şirketler faaliyetlerini yürütmekte ve anlaşma yapmaktadırlar. Kazanç sağlayıcı yapılar geleneksel iş yapış şekillerinden çok farklıdır. Ülkeler arasında farklı ekonomik yapıların vergilendirmeye etkileri tartışmalara neden olmaktadır. Bu nedenle ülkeler ulusal vergileme haklarını açıklığa kavuşturmak ve ülkeler arasında uyumu sağlamak için uluslararası vergi anlaşmaları ile yol haritalarını belirlemektedir. Ticari kazancı hangi

⁷⁹OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, s.11.

⁸⁰AKÇAOĞLU E., a.g.m., s.310.

⁸¹YILMAZ Ö., 'Hazırlayıcı ve Yardımcı Faaliyetler Bağlamında OECD Model Vergi Anlaşmasında Daimi İşyeri', Vergi Dünyası, Sayı:457, Eylül 2019, s.137.

ülkenin vergilendireceğine çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile anlaşma imzalayan ülkeler hangi durumlarda işyerinin oluşacağını kararlaştırmaktadırlar.⁸²

OECD Model Vergi Anlaşmasının son güncellenmesi Kasım 2017’de yayınlanmıştır. Model Vergi Anlaşmasında “işyeri” kavramı 5’inci maddede açıklanmıştır. Maddenin 1’inci paragrafta; “*Bu Anlaşmanın amaçları doğrultusunda ‘işyeri’ terimi, bir işletmenin bütünüyle veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.*” şeklinde tanımlanmıştır.⁸³ 1’inci paragraf, “işyeri” terimi için bir işyerinin Anlaşma bağlamındaki esas niteliklerini ortaya koyan genel bir tanım sunulmaktadır. Örneğin, belirli bir “bulunulan yer”, “işe ilişkin sabit bir yer” biçimindedir. Paragraf, “işyeri” kavramını bir işletmenin işinin bütünüyle veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer olarak tanımlamaktadır. Bu tanım aşağıdaki koşulları kapsamaktadır⁸⁴:

- “İşe ilişkin bir yerin” mevcut olmasıdır. Yani binalar veya belirli durumlarda bir tesis, makineler ya da teçhizat;
- İşe ilişkin bu yer “sabit” olmalıdır. Yani belirli ölçüde bir devamlılığa sahip belli bir yerde bulunmalıdır;
- İşletmenin işi, işe ilişkin sabit bu yer aracılığı ile yapılmalıdır. Bu, genelde işletmeye bağımlı olan kişilerin, işletmenin sabit yerinin bulunduğu Devletteki işlerini yürüttüğü anlamına gelmektedir.

“İşe ilişkin bir yer”, teşebbüsün işini yürütmesi için kullanılan her türlü binaları, tesisleri veya tesisatları kapsamaktadır. Teşebbüsün işinin yürütülmesi için binaların bulunmadığı durumlarda da söz konusu olabilmektedir. İşe ilişkin bir yerin teşebbüs aracılığıyla kiralanmış olması veya başka bir biçimde yönetiminde olması önemli bulunmamaktadır. Bu bir pazar yerindeki tezgah veya bir gümrük antreposunda devamlı kullanılan bir alan olabilmektedir. İşe ilişkin bir yer başka bir teşebbüsün ticari tesisleri içerisinde bulunabilir. Bir teşebbüsün tasarrufunda ticari faaliyetler için kullanılan belirli bir alanın bulunması durumunda o alanın işe ilişkin bir yer oluşturması için yeterli olmaktadır. Bundan dolayı bu yerin kullanılması için hiçbir yasal hakka ihtiyaç

⁸²YILDIRIM H.Ö., ‘ÇVÖA’da İşyeri Kavramı ile İlgili Öngörülen Değişiklikler’, Vergi Dünyası, Sayı:434, Ekim 2017, s.51.

⁸³OECD (2017), a.g.e., s.31.

⁸⁴OECD (2014), a.g.e., s.85.

duyulmamaktadır. Bir yeri yasadışı bir biçimde işgal edilerek orada işlerin yürütülmesi halinde de bir işyeri var olabilmektedir. Bir yerin kullanımına yönelik yasal hiçbir hakka gerek olmaması halinde bir teşebbüsün yalnızca o yerde bulunması söz konusu teşebbüsün tasarrufunda olduğu anlamına gelmemektedir.⁸⁵

Sabit bir yer işe ilişkin olmalıdır. Normalde işe ilişkin yer ile belirli bir coğrafi nokta arasında bağlantı olması gerekmektedir. Bazı durumlarda coğrafi bir noktada sabit bir yerden ziyade belirli bir alanda kurulan teçhizat da işe ilişkin yer içerisinde incelenecektir. Belirli ölçüde bir devamlılığa sahipse, yani geçici bir niteliğe sahip değilse, bir işyerinin var olduğu kabul edilebilecektir. İşin niteliği gereği kısa bir süre için yürütülmesi gerektiğinde kısa bir süre için bir işyeri teşkil edilebilir. İşe ilişkin bir yerin altı ayı geçen bir süre için sürdürüldüğü pek çok durumda bir işyerinin var olduğu kabul edilecektir. Fakat istisnaları da bulunmaktadır. Faaliyetlerin yineleyen nitelikte olduğu durumlar bir istisnadır. Bir yerin kullanıldığı her dönem söz konusu yerin kullanıldığı dönem sayısı ile beraber incelenmelidir. Bu dönem sayısı birkaç yıla yayılabilmektedir. Diğer bir istisna ise faaliyetlerin özellikle ilgili bir ülkede yapıldığı durumlardan kaynaklanmaktadır. Bu durumda iş niteliği gereği kısa süreli olabilmektedir. Ancak tamamıyla ilgili ülkede yürütülmesinden dolayı o ülke ile olan bağlantısı daha güçlü olacaktır. İdari kolaylığı sağlamak için ülkeler yalnızca kısa bir süre varlığını sürdüren belirli bir yerin bir işyeri oluşturup oluşturmayacağı konusunda yaşanan düşünce ayrılıklarını ele alırken bu uygulamaları incelemeleri gerekmektedir. Faaliyetlerdeki geçici kesintiler bir işyerinin oluşmasını engellememektedir. Bir yerin yalnızca çok kısa sürelerle kullanıldığında söz konusu kullanımın düzenli olarak uzun dönemler içerisinde gerçekleşmesinden dolayı işe ilişkin yer geçici nitelikte bir yer olarak görülmemelidir.⁸⁶

Bir işyerinin işyeri oluşturabilmesi için, teşebbüsün işinin tamamını veya bir kısmını o yer üzerinden yürütmesi gerekmektedir. Faaliyet verimli bir niteliğe sahip ve sürekli olması zorunluluğu yoktur. Ancak işlemler sistemli bir biçimde yapılmalıdır. Tesisler, sınai, ticari veya bilimsel teçhizat ve binalar gibi maddi varlıklar veya patentler, usuller ve benzeri varlıklar maddi olmayan varlıkların bir teşebbüs aracılığıyla üçüncü

⁸⁵OECD (2014), a.g.e., s.85-86.

⁸⁶OECD (2014), a.g.e., s.87-88.

kişilere kiralanması durumunda bu faaliyet genellikle o işyerini işe ilişkin bir işyerine dönüştürecektir.⁸⁷

Bir işyeri, bir teşebbüsün işini sabit bir yer aracılığıyla yapılmaya başladığı andan itibaren var olmaya başlayacaktır. Bu durumda teşebbüsün faaliyetini kalıcı olarak sürdüreceği yerde faaliyete hazırlandığı andan itibaren başlayacaktır. İşyerinin önceki faaliyetleri ile ilgili bütün eylem ve önlemlerini sonlandırması itibariyle işyerinin de varlığı son bulacaktır. İşlerin geçici olarak durdurulması kapatma olarak sayılmamalıdır. Bir işyerinin kiralanması durumunda kiraya verenin işyerindeki ticari faaliyetleri sona erecektir.⁸⁸

1.4.3.1. İşyeri Olarak Kabul Edilecek Yerler

OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesinin ikinci paragrafta: "*İşyeri*" terimi özellikle şunları bünyesine almaktadır: *yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye ve maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.*" ifadesi yer almaktadır.⁸⁹ Bu paragraf bir işyeri teşkil edebilecek örnekleri içermektedir. Ancak belirtilenlerle sınırlı olmayan bir liste kastedilmektedir. 1'inci paragrafta yer alan şartı yerine getirmeleri halinde "yönetim yeri", "şube", "büro" ve benzeri olabilirler. Şeklinde sayılan terimler işe ilişkin bir işyeri teşkil edecekleri şeklinde yorumlanmaktadır.⁹⁰

5'inci maddesinin 5'inci paragrafında: "*1 ve 2'nci paragraf hükümlerine bakılmaksızın, ancak 6'ncı paragraf hükümlerine tabi olmak üzere, bir kişinin bir Akit Devlette bir teşebbüs adına hareket etmesi ve bunu yaparken mutaden sözleşmeler akdetmesi veya mutaden mütalaaya yol açan başlıca rolü oynaması halinde, işletme tarafından rutin olarak önemli bir değişiklik yapılmadan yapılan sözleşmelerin akdedilmesi ve bu sözleşmeler;*

a) *işletme adına veya*

⁸⁷OECD (2014), a.g.e., s.88.

⁸⁸OECD (2014), a.g.e., s.90.

⁸⁹OECD (2017), a.g.e., s.31.

⁹⁰OECD (2017), a.g.e., s.127.

- b) işletmeye ait olan veya teşebbüsün kullanma hakkına sahip olduğu mülkün mülkiyetinin devri veya kullanım hakkının verilmesi için veya
- c) işletme tarafından hizmetlerin sağlanması için,
- d) bu kişinin teşebbüs için üstlendiği faaliyetler bakımından o Devlette bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir. Fakat bu kişinin faaliyetleri 4'üncü fıkrafta belirtilenlerle sınırlı olmadığı sürece, (paragraf 4.1'in uygulanacağı sabit bir işyeri dışında), bu sabit işyerini o fıkra hükümlerine göre bir işyeri yapmaz.''

hükümüne yer verilmiştir.⁹¹ Bu hüküm, o Devlete bu gibi durumlarda vergilendirme hakkı vermeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle 5'inci paragraf bir işletmenin kendisi adına hareket eden bir kişinin herhangi bir faaliyeti ile ilgili olarak bir işyerine sahip olduğunun kabul edildiği koşulları düzenlemektedir.⁹²

1.4.3.2. İşyeri Olarak Kabul Edilmeyecek Yerler

OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesinin dördüncü paragrafına göre:⁹³
“ Bu maddenin daha önceki hükümlerine bakılmaksızın, "işyeri" teriminin aşağıdaki özellikleri içermediği kabul edilecektir:

- a) işletmeye ait tesislerin, malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi vasıtasıyla kullanılması;
- b) işletmeye ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim vasıtasıyla elde tutulması;
- c) işletmeye ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi vasıtasıyla elde tutulması;
- d) işe ilişkin sabit bir yerin, yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama vasıtasıyla elde tutulması;
- e) işe ilişkin sabit bir yerin diğer herhangi bir faaliyetin yürütülmesi vasıtasıyla elde tutulması;

⁹¹OECD (2017), a.g.e., s.32.

⁹²OECD (2017), a.g.e., s.141.

⁹³OECD (2017), a.g.e., s.31.

f) *iş e ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ile e) arası bentlerde ismi geçen faaliyetlerin birini veya birkaçını bir arada yürütmek vasıtasıyla elde tutulması.*''

1'inci fıkrada belirtilen genel tanımın istisnası olarak kabul edilen ve sabit iş yerleri aracılığıyla yürütüldüğünde, bu yerlerin işyeri oluşturması için yeterli olmayan bir dizi ticari faaliyeti listelemektedir.⁹⁴

OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesinin dördüncü fıkrasına yeni 4.1'inci paragraf eklenmiştir. Bu paragrafta⁹⁵: '' Aynı teşebbüs veya yakından ilişkili bir teşebbüs aynı Akit Devlette aynı yerde veya başka bir yerde ticari faaliyetlerde bulunursa ve bir teşebbüs aracılığıyla kullanılan veya sürdürülen sabit bir işyeri için 4'üncü fıkra uygulanmayacaktır ve

- a) *Bu yer veya diğer yerin, teşebbüs veya yakından ilişkili teşebbüs için bu madde hükümlerine göre bir işyeri teşkil etmesi,*
- b) *İki teşebbüsün aynı yerde veya aynı teşebbüs veya iki yerde yakından ilişkili teşebbüsler aracılığıyla yürütülen faaliyetlerin birleştirilmesinden doğan faaliyetin tamamı hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte değilse,*
- c) *iki teşebbüs aracılığıyla aynı yerde veya aynı teşebbüs veya iki yerde yakından ilişkili teşebbüsler tarafından yapılan ticari faaliyetlerin, uyumlu bir ticari faaliyetin parçası olan tamamlayıcı işlevleri oluşturması şarttır.*''

Hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerin yürütüldüğü yerlerin işyerinin varlığını oluşturmadığına ilişkin istisnalarla sınırlandırılmıştır. OECD Modeli hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler itibarıyla eskiden işyeri kabul edilmeyen yer ve durumları işyeri tanımının içine alarak genişletilmiştir. Bir Akit Devlette faaliyette bulunmaları halinde aynı teşebbüs veya yakın ilişkili teşebbüslerin faaliyette buldukları yerler faaliyet konuları birlikte değerlendirilecektir. Birlikte değerlendirilmelerinin sonucu olarak ayrı ayrı bakıldığında işyeri kabul edilmeyen yerler ve durumlar beraber değerlendirilmeleri halinde işyerinin varlığı onaylanacaktır. Aynı işletme veya yakın ilişkili işletmelerin dijital ekonomi ile birlikte aynı yerde ya da farklı yerlerde yürüttüğü hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler işyerinin varlığını ortaya koyar duruma gelecektir.⁹⁶

⁹⁴OECD (2017), a.g.e., s.132.

⁹⁵OECD (2017), a.g.e., s.31-32.

⁹⁶IŞIK H., a.g.m., s.56.

1.5. Birleşmiş Milletler Model Çifte Vergilendirme Anlaşmasına Göre İşyeri

Birleşmiş Milletler (BM) Model Çifte Vergilendirme Anlaşması gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma amaçlı bir uluslararası anlaşmadır. OECD uluslararası bazda BM ise bölgesel bazda başlamıştır. BM Model Anlaşması OECD Model Vergi Anlaşması uygulamaları üzerinde büyük bir etkiye sahiptir. Önemli ortak hükümleri bulunmaktadır. Bu iki model arasında benzerlikleri tutarlılık sağlamaktadır. Diğer yandan önemli ayrışma noktaları örnek teşkil etmektedir. Ülke uygulamalarına örnek olarak yaklaşma ve vurgulama konusunda bazı önemli farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıklar çifte vergilendirmeyi önleme ve yatırımı teşvik etme amacıyla iç hukuka göre sunulacak hakları vergilendirme şeklinde bir ülkenin veya bir başkasının ne kadar etkili olacağıyla ilgilidir.⁹⁷

Vergi mükelleflerinin uluslararası ticaret, yatırım akışı ve teknoloji transferini iyileştirmek amacıyla çifte vergilendirmeye karşı korunması karşılıklı vergi anlaşmalarının genel hedefleri arasında yer almaktadır. Yabancı yatırımcılar ile yerel vergi mükellefleri arasında bazı farklılıkların önüne geçilmesini ve uluslararası operasyonların güvenle yürütülebileceği bir çerçevede yasal ve mali kesinlik unsuru sağlamayı amaçlamaktadır. Vergi anlaşmaları, gelişmekte olan ülkelerin kalkınma hedeflerine katkıda bulunmaktadır. Anlaşmalar vergi kaçırmayı veya vergiden kaçınmayı önlemek için bilgi alışverişi ve vergi tahsilatında yardımcı olmaktadır. Yetkililerin fonksiyonlarını yerine getirirken işbirliği geliştirmeyi hedeflemektedir.⁹⁸

1980 yılında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında BM Modeli Çifte Vergilendirme Anlaşması yayımlanmıştır. 1979 yılından önce gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında İkili Vergi Anlaşmaları müzakere kılavuzu tarafından ele alınmaktaydı. 1990 yılında ekonomik ortamda önemli değişiklikler meydana geldiği fark edilmiştir. Yeni finansal araçların vergi etkilerine, transfer fiyatlarına, vergi cennetlerinin büyümesine ve uluslararası ekonomik ilişkileri etkileyen küreselleşmeye odaklanılmıştır. OECD Model Anlaşmasında daha sık güncellemeler yapmaktadır. Uluslararası vergi işbirliği konularında daha fazla değerlendirme sürecinin gözden geçirilmesine katkıda

⁹⁷United Nations, Model Double Taxation Convention, New York, 2017, s.iii.

⁹⁸United Nations, a.g.e., s.iv.

bulunmuştur. Sonuç olarak BM Model Çifte Vergilendirme Anlaşmasının gözden geçirilmesine ve güncellenmesine neden olmuştur.⁹⁹

BM Model Çifte Vergilendirme Anlaşmasının amacı ülkelerin karar alıcılarına ülkelerinin özel durumu için farklı yaklaşımların sonuçlarını anlamak için ihtiyaç duyulan bilgileri sağlamaktadır. Buna göre ikili vergi anlaşmalarının müzakere, yorumlanması ve uygulanmasını kolaylaştırmayı amaçlamaktadır.¹⁰⁰

BM Model Çifte Vergilendirme Anlaşmasının gözden geçirilmesinin ana nedeni gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler için geçerli olan uluslararası vergi politikaları alanındaki gelişmeleri dikkate almaktır. Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma¹⁰¹ üzerine OECD/G20 Eylem Planına BM'nin gelişmekte olan ülke deneyimleri çalışmalarını kolaylaştırmaya yardımcı olmaktadır.¹⁰²

Bu Anlaşmanın hedefleri itibarıyla, "işyeri" kavramını, bir işletmenin tamamen veya kısmen faaliyetlerini sürdürdüğü sabit işyeri anlamına gelmektedir. "İşyeri" kavramı şunları içermektedir:

- bir şantiye, inşaat, montaj veya kurulum projesi veya söz konusu saha, proje veya faaliyetin altı aydan fazla sürmesi şartıyla ilgili herhangi bir denetim faaliyeti;
- Akit Devlette ilgili mali yılda başlayan veya biten teşebbüsün faaliyetleri için 12 ayda toplam 183 günden fazla süreyle danışmanlık hizmetleri de dahil olmaz üzere hizmetlerin sağlanması.

Bir Akit Devletin bir sigorta işletmesi, sigorta ile ilgili durumu hariç olmak üzere, diğer Akit Devlette prim tahsil ettiği takdirde, diğer Akit Devlette bir işyerine sahip olduğu kabul edilecektir. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirketin, diğer Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından kontrol edilmesi veya bu başka bir Devlette (ister bir işyeri aracılığıyla isterse başka bir şekilde) iş yürütmesi, her iki şirketi de diğerinin işyeri olarak teşkil etmeyecektir. Bir kişi veya teşebbüsün, ilgili tüm gerçeklere ve koşullara

⁹⁹United Nations, a.g.e., s.v.

¹⁰⁰United Nations, a.g.e, s.viii.

¹⁰¹Türkçe karşılığı bu şekildedir.

¹⁰²United Nations, a.g.e., s.ix.

dayanarak, birinin diğzerinin veya her ikisinin de aynı kişi veya teşebbüslerin kontrolünde olması durumunda, bir teşebbüsle yakından ilişkili sayılmaktadır.¹⁰³

Birleşmiş Milletler (BM) Model Anlaşmasının 5'inci maddesi, OECD Model Anlaşmanın 5'inci maddesine dayanmaktadır. Ancak birkaç önemli farklılıklar içermektedir. Aslında bunlar BM Model Anlaşma kapsamındadır¹⁰⁴:

- OECD Model Anlaşması kapsamındaki on iki aylık süreden ziyade, bir işyerini oluşturan bina veya şantiye için altı aylık bir süre bulunmaktadır. Montaj projelerini, ayrıca inşaat sahaları ve şantiyelerle bağlantılı denetim faaliyetlerini kapsamaktadır.
- Bir teşebbüs tarafından çalışanlar veya diğer personel aracılığıyla hizmet sağlanması, bu tür faaliyetlerin ilgili mali yılda başlayan veya sona eren herhangi bir on iki aylık periyotta toplam 183 günden fazla devam ettiği bir işyeri ile sonuçlanmaktadır.
- 14'üncü madde (Bağımsız kişisel hizmetler) korunmuştur. Oysa OECD Model Anlaşmasında 14'üncü maddesi silinmiştir. 5'inci madde, daha önce bu maddenin "sabit taban" ölçüsü kapsamında değerlendirilen davaları ele almaktadır.
- BM Model Anlaşması 14'üncü maddeyi muhafaza etmektedir. Bu yorum, ikili vergi anlaşmalarında bu maddeye sahip olmak istemeyen ülkelere rehberlik etmektedir.
- Hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler listesinde (4'üncü paragraf) bir işyeri oluşturmadığı kabul edilenler listesinde "teslimat" BM Model Anlaşmada yer almamaktadır. Ancak OECD'de bahsedilmektedir. Bu nedenle bir teslimat faaliyeti, OECD Model Anlaşması kapsamında olmadan, BM Model Anlaşması içerisinde bir işyeriyle sonuçlanabilir.
- "Bağımlı bir acentenin" eylemleri, işletme adına sözleşme imzalama yetkisine sahip olmadan ve bunu mutata olarak kullanmasa bile, o kişinin

¹⁰³United Nations, a.g.e., s.11-14.

¹⁰⁴United Nations, a.g.e., s.143-144.

mutat olarak bir mal veya ticari mal stoku bulundurduğu ve stoktan düzenli olarak teslimat yaptığı yer bir işyeri oluşturabilir.

- Sigortacılık söz konusu olduğunda bir işyerinin oluşturulacağını belirleyen özel bir hüküm bulunmaktadır. Sonuç olarak, BM Model Anlaşması yaklaşımına göre bir işyerinin var olma olasılığı daha yüksektir.

1.6. Dijital Ekonomi

1980'lerin ortasında kişisel bilgisayarların, 1990'larda dijital tasarım araçlarının ve bilgisayarlı üretimin gelişmesiyle birlikte dijital ekonomi kavramı oluşmaya başlamıştır. 2000'li yıllarda gerek yabancı kaynak kullanımındaki artış gerekse de üretimin bazı kademelerinin yurt dışında gerçekleşmesi küresel ekonomide Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ) hareketliliğinin artması ekonomiye farklı bir nitelik kazandırmıştır.¹⁰⁵ Dijital ekonomi, teknolojileri daha ucuz, daha güçlü ve geniş ölçüde standart hale getirmektedir. Ekonominin tüm sektörlerinde iş süreçlerini iyileştiren ve yeniliği destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisinin getirdiği dönüşüm sürecinin sonucudur.¹⁰⁶

İlk kez dijital ekonomi kavramını Don Tapscott'un (1994) "Dijital Ekonomi: Bilişim Ağına Dayalı Zeka Çağında Umut ve Tehlike (The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence) isimli kitabında geçmektedir.¹⁰⁷ Kitabında kavramı internetin iş yapma şeklimizi ve günlük hayatımızı etkili biçimde farklılaştırdığını, geleneksel ekonomide bilginin fiziksel olarak nakit, çek, fatura, makbuz, rapor, yüz yüze toplantı, radyo ve televizyon yayınları, fotoğraflar, posta, reklam ve benzeri araçlar vasıtasıyla yeni ekonomide bilginin dijitalleşerek ışık hızında yaygınlaştığını açıklamıştır.¹⁰⁸ Aynı zamanda dijital ekonomi "internet ekonomisi",

¹⁰⁵UNCTAD (2017), "The "New" Digital Economy and Development", UNCTAD Technical Notes on ICT for Development, 8, October 2017, s.2.

¹⁰⁶OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, s.11

¹⁰⁷"Dijital ekonomi" terimi The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence kitabına kadar uzanabilmektedir. Bkz. BAEZ Andres and BRAUNER Yariv, "Taxing the Digital Economy Post BEPS ... Seriously", University of Florida Levin College of Law, Legal Studies Research Paper Series Paper No. 19-16, March 2019, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3347503, s.12.

¹⁰⁸BİRİNCİ N., "Dijitalleşmenin Vergi Matrahına Etkisi ve Tek Taraflı Önlemler", Maliye Dergisi, S.176, Ocak-Haziran 2019, s.508.

“yeni ekonomi” veya “web ekonomisi” olarak da ifade edilmektedir.¹⁰⁹ Ekonomik faaliyetlerin dijitalleşmesi ile veri ve internet üretim süreçlerine katılmaktadır. Hane halkı ve devletin tüketim biçimlerinin anlaşılmasıyla birlikte sabit sermaye oluşumu, sınır ötesi dolaşımı sağlaması ve finansman gibi geniş anlamda dijital ekonomi tanımlaması yapılabilmektedir.¹¹⁰ Tümüyle bir uzlaşmanın bulunmayışından dolayı dijital ekonominin hangi ekonomik faaliyetleri nitelemesi gerektiği konusunda net ve evrensel bir biçimde tanımlama yapmanın güç bir hale geldiğini vurgulamak gerekmektedir.¹¹¹ En geniş anlamıyla dijital ekonomi, toplumların çalışma ve oyun oynama şeklini değiştirmiştir. Firmalar günümüz itibariyle dijital araçlardan faydalanması ile üretim süreçlerinde devrim gerçekleştirmesi ve/veya daha önce kapsam dışında olan pazarlara emtia ve hizmet satabilmek için daha fazla alternatif ve daha ucuz fiyatlar sunulması tüketicilerin önemli yarar sağlamasına neden olmaktadır.¹¹²

Teknolojideki sıçramalar dünya ekonomisindeki yapısal değişimlerle birleştiğinde küresel pazarı geri dönülmez bir biçimde dönüştürmektedir. 2008-2009 yılları arasında yaşanan küresel durgunluğu internet ve diğer güçler tarafından harekete geçilmesiyle birlikte daha fazla tüketici maliyet bilinci, endüstrinin dönüşümü, pazarların küreselleşmesi ve daha büyük ticari belirsizlik ve risk gibi pazar eğilimlerini hızlandırmıştır. Bu düzenleme büyümeyi, müşteri ihtiyaçlarını ve pazara nasıl gidileceği gibi temel konularda geleneksel düşüncüyü alt üst etmektedir. Her ne kadar ayrı düşünülse de ekonomik büyüme ve teknolojik gelişme birbirinden ayrılmaz bir şekilde bağlantılıdır. Gelişmekte olan pazarlarda endüstriyel genişleme, artan zenginlik ve artan nüfus teknolojiye olan talebi hızlandırmıştır. Bu arada, gelişmiş ekonomilerde yatırımcının daha yüksek getiri oranları arayışı, maliyet tasarrufu ve daha fazla yenilik yapma ihtiyacını güçlendirmektedir. Konumu ne olursa olsun, büyümek isteyen firmalar dijital pazar ve gelişmekte olan dünyayla etkileşime girmelidirler. Bu husus hem gelişmekte

¹⁰⁹WATANABE C., NAVEED K., TOU Y. and NEITTAANMAKI, ‘Measuring GDP in the Digital Economy: Increasing Dependence on Uncaptured GDP’, Technological Forecasting and Social Change, Volume 137, December 2018, s.226

¹¹⁰International Monetary Fund (IMF), ‘Measuring the digital Economy’, IMF Staff Report, April 2018, <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy> (Erişim Tarihi: 15.12.2020), s.6.

¹¹¹BÜLBÜL D. ve ÜLKÜ Y. E., ‘Dijital ekonominin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği Yaklaşımının İncelenmesi’, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:375, Aralık 2019, s.30.

¹¹²AHMAD N. and RIBARSKY J., ‘Towards a Framework for Measuring the Digital Economy’, 16th Conference of IAOS, OECD Headquarters, Paris, France, September 2018, https://www.oecd.org/iaos2018/programme/IAOS-OECD2018_Ahmad-Ribarsky.pdf (Erişim Tarihi:18.10.2020), s.4.

olan hem de gelişmiş ekonomilerde dijital pazarı harekete geçiren bir ortamın oluşmasına neden olmaktadır.¹¹³

Günümüz küresel pazarında dijitalleşme geçmişte görülenden farklı olarak hızlı bir piyasaya dönüşmesine neden olmaktadır. Gelişmiş ekonomilerdeki çoğu firmanın tarihsel dönüşümüne bakıldığında önce kendi sınırları içinde büyümeyi hedeflemişlerdir. Daha sonra da sınır ötesi genişlemeyi sağlayan bir strateji uygulamışlardır. Günümüzün gelişen ekonomileri teknolojinin küresel sermayeye, yeteneğe ve diğer kaynaklara erişmeyi çok daha kolay hale getirmiştir. Bu da küresel pazar için plan yapmalarına olanak tanımıştır.¹¹⁴

Bilgi ve iletişim altyapısına dayalı olarak bilginin dijitalleşmesi bir ekonomiyi dijital ekonomi haline getirmektedir. Bu yeni ekonomi türü, yalnızca teknolojik değil, aynı zamanda yapısal ve süreçle ilgili zorluklar ve fırsatlar anlamına da gelmektedir. Ekonomik değerlerin yaratılma şekli dijital ekonomide temelden değişmeye başlamıştır.¹¹⁵

“Sermaye”, “emek” ve “toprak” klasik ekonominin unsurlarını oluşturmaktadır. Fakat dijital ekonomide değer yaratan faktörler “veri (DATA)” ve “fikri mülkiyet haklarını (sahip olunan teknolojik kapasite)” oluşturmaktadır.¹¹⁶ Dijital ekonomi, e-ticaret kanalıyla emtia ve hizmet ticaretini basitleştiren dijital teknolojilere dayalı pazarlardan oluşmaktadır. Son yıllarda dijital sektörün gelişmesi ekonomik büyümenin temel güçlerinden biri olmuştur. Toplum üzerinde yalnızca dijital teknoloji bağlamının çok ötesine uzanan etkileri olmuştur. Dijital ekonomi çok önemli bir büyüme sağlayan hayati bir sektördür. Özellikle mobil cihazların gelişimi ve internetin yaygın kullanımı süreci hızlandırmıştır.¹¹⁷

Dijital ekonominin hızlı bir şekilde gelişmesi tüm sektörlerde bilgi ve iletişim teknolojisinin yaygın olarak kullanılmasını sağlamıştır. Bu nedenle de teknolojinin ucuzlaması yönünde önemli bir faktör olmuştur. Örneğin tüketicilerin çevrimiçi

¹¹³Oxford Economics (2011), The New Digital Economy – How it will transform business, Oxford, United Kingdom, s.4.

¹¹⁴Oxford Economics (2011), a.g.e., s.4.

¹¹⁵Zimmermann Hans-Dieter, ‘Understanding the Digital Economy: Challenges for New Business Models’, SSRN Electronic Journal, January 2000, s.729.

¹¹⁶USLU Y., ‘Dijital Ekonomide Vergisel Problemler’, Vergi Dünyası, Sayı:436, Aralık 2017, s.149.

¹¹⁷OECD (2012), The Digital Economy, <http://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf> (Erişim Tarihi:04.11.2020) s.5.

siparişleri bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler dolayısıyla artmıştır. Satıcıların tüketicilerle ilgili bilgileri toplamasına, analiz etmesine ve kişiselleştirilmiş reklam yapmasına imkan sağlamıştır. Taşımacılık ve tedarik süreçleri daha ucuza tamamlanarak faaliyetlerinde önemli verimlilik artışı olmuştur. Taşımacılık, bankacılık ve finans, üretim ve tarım, eğitim, sağlık ve medya gibi sektörlerde de verimlilik artışına neden olmuştur.¹¹⁸

Dördüncü Sanayi Devrimi olarak dijital ekonominin yükselişi gösterilebilmektedir. İlk sanayi devriminde su ve buhar gücü kullanıldı. İkinci sanayi devriminde seri üretim ve montaj hatları ve elektrik kullanıldı. Üçüncü sanayi devrimi elektronik, bilgisayar ve otomasyona yoğunlaştı. Bu açıdan değerlendirildiğinde dördüncü sanayi devrimi fiziksel siber sistemleri kullanarak tüm fiziksel varlıkların uçtan uca dijitalleşmesine fırsat vermiştir. Fiziksel, dijital ve biyolojik alanların arasındaki çizgiler netliğini kaybetmektedir. Bu değişim, dijital ekonominin yükselişiyle birlikte veri ve bilgileri kullanımıyla sonuçlanmıştır.¹¹⁹

Dijital ekonomi giderek ekonominin kendisi haline geldiğinden dolayı farklı bir sektör olarak ifade etmemek gerekmektedir. Dijital ekonomi, geleneksel ekonominin bir parçasını oluşturmakta ve ayrıştırma yapılmasını imkansız hale getirmiştir. Nitekim vergi düzenlemeleri bakımından bir ayrıştırma birçok uyumsuzluğu da beraberinde getirecektir. Pek çok dijital ekonomi iş modelinin geleneksel iş modelleri açısından gelişim göstermesine rağmen bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler daha yüksek hacimde ve daha kolay bir biçimde sınır ötesinde gerçekleşmesine sebep olmuştur.¹²⁰

Dijital ekonomide giderek daha fazla öne çıkmaktadır. Potansiyel olarak veri ile ilgili bir dizi özellik bulunmaktadır. Bu özelliklerin tümü belirli bir işte aynı anda mevcut olmasa da modern ekonomiyi giderek daha fazla karakterize etmektedir. Bu özellikler şu şekildedir¹²¹;

- Dijital ekonominin ağırlıklı olarak dayandığı maddi olmayan varlıklarla ilgili yerel personelin belirli görevleri yerine getirme ihtiyacının azalmasının bir

¹¹⁸FERHATOĞLU E., 'BEPS Eylem 1: Dijital Ekonomi', Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 5, Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, Beta Yayınevi, İstanbul, Şubat 2018, s.212.

¹¹⁹UBAY B., 'Blockchain Teknolojisi ve Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Üzerine Olası Etkileri', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:371, Ağustos 2019, s.91.

¹²⁰OECD (2015), a.g.e., s.142-143.

¹²¹OECD (2015), a.g.e., s.64-65.

sonucunda kullanıcılar ve işletme fonksiyonlarının yanı sıra bazı durumlarda hizmetlerin ve diğer kaynakların yerini seçme esnekliğinin bir sonucudur.

- Özellikle büyük verinin kullanımı da dahil olmak üzere verilere güvenmek.
- Kullanıcı katılımı, bütünleşme ve sinerji referansı alınarak anlaşılan ağ etkileri.
- Pazarın iki tarafının farklı yetki alanlarında olabileceği çok yönlü iş modellerinin kullanılması.
- Büyük ölçüde ağ etkilerine dayanan belirli iş modellerinde tek el veya oligopol eğilim olması.
- Piyasaya giriş engellerinin düşük olması ve hızla gelişen teknoloji nedeniyle hareketlidir.

Dijital ekonominin sahip olduğu diğer özellikler şu şekildedir¹²²;

- Dijital nitelikte ürünlerin giderek bilgiye dayalı olması ve hizmet esaslı hale gelmesi emtia ve hizmetlerin dünya ekonomisinde ağırlığının önemli ölçüde çoğalması,
- Ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte buluşların artmasıyla bağlantılı ekonomik verimliliğin artması,
- Niteliği itibarıyla daha piyasa odaklı, yenilikçi, rekabetçi ve küresel olması,
- Ekonomik faktörler arasındaki yakınlaştırmayı daha da arttırması,
- Eğitimli ve kalifiyeli çalışanlara ihtiyacın bilginin daha ön plana çıkması nedeniyle belirginleşmiştir. Sosyal sınıflar arasında bölünmeyi arttırmaktadır. Bu durum sonucunda yeteri donanıma sahip olmayan bireyler açısından ise kayıtdışı ekonomiye geçiş gibi sonuçlar meydana gelmektedir.
- Gelir ve teknoloji farkının artmasına bağlı olarak gelişmiş, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler arasındaki global bölünmeyi arttırmaktadır.

¹²²BÜLBÜL D. ve ÜLKÜ Y. E., a.g.m., s.30-31.

1.6.1. Dijital Ekonominin Çevrimiçi Platformlar Üzerinde Etkileri

Dijitalleşmenin kolaylaştırdığı ekonomideki en büyük değişikliklerden biri, çok yönlü çevrimiçi platformlardaki hızlı büyümedir. Çevrimiçi çok taraflı platformlar, genellikle bireysel tüketicilere yönelik bireysel mal ve hizmet satıcıları arasındaki işlemleri geleneksel iş yapılarının (örneğin, pazar yerleri durumu) dışında gerçekleşen eş düzeyde işlemleri kolaylaştırmaktadır. Özellikle çevrimiçi platformlar, “paylaşım” ve “kısa süreli iş” ekonomilerinin büyümesini ve yaygınlaşmasını kolaylaştırmaktadır.¹²³

Eş düzeyde işlemler de dahil olmak üzere çevrimiçi platformlar tarafından kolaylaştırılan bazı işlemler, örneğin fiziksel pazar yerleri, topluluk reklamcılığı ve ağ oluşturma gibi diğer mekanizmalar aracılığıyla uzun süreden beri gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda, vergi idaresinin bu tür işlemlerin tutarını ve değerini izlemesi ve değerlendirmesi geleneksel olarak zor olmaktadır. Sonuç olarak bu tür faaliyetler genellikle kayıt dışı ekonomide yer almaktadır. İnternet'in küresel erişimi, dijital işletmelerin müşteri tabanlarını hızlı ve nispeten ucuz bir şekilde artırmalarına ve pazarların farklı taraflarında geniş ağlar geliştirmelerine olanak tanıdığından, dijitalleşme çok taraflı platformların ortaya çıkmasını kolaylaştırmıştır. Emsaller arasındaki gayri resmi işlemler artık çevrimiçi platformlar aracılığıyla kanalize edilip kaydedildiğinden, vergi makamlarının daha önce bildirilmemiş vergi matrahlarını izlemesi ve değerlendirmesi için yeni bir potansiyel bulunmaktadır.¹²⁴

Kısa süreli işin boyutu ve paylaşım ekonomisi faaliyeti henüz iyi ölçülmemiştir. Farklı çalışma modellerine yönelik olası karşılanmayan talep ve hem alıcılar hem de satıcılar için kullanım kolaylığı göz önüne alındığında güven veren mekanizmaların payı ile güçlü bir şekilde büyümeye devam edebileceği düşünülmektedir. Bu durum ek ekonomik faaliyeti ve bireysel tercihleri kolaylaştıracaktır. Potansiyel olarak bazı faaliyetlerin kayıt dışı ekonomiden kayıtlı ekonomiye kaydırılması yoluyla ekonomi ve refah üzerinde olumlu etkileri olabilecektir. Bu etkilerin vergi gelirlerini olumlu etkilemesi mümkündür. Bu tür iş modelleri, diğer sağlayıcılarla adil rekabetin yanı sıra sosyal korumalar, emekli maaşları, tüketiciyi koruması ve devlet gelirleri üzerindeki etkiler, özellikle vergilendirme ve sosyal güvenlik katkılarıyla ilgili bir dizi kamu

¹²³OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, s.18,

¹²⁴OECD (2018), a.g.e., s.194.

politikası sorununu da gündeme getirmektedir. Örneğin, OECD ülkelerinde giderek artan sayıda işçi geleneksel işçi-işveren ilişkilerinin dışında gelir elde etmektedir. Çeşitli OECD ülkelerinde bir süredir olsa da uygulanmaktadır. Çok taraflı platformlar aracılığıyla serbest meslek sahipleri tarafından hizmet sunumunun artmasına yol açan dijital ekonomide devam eden gelişmeler nedeniyle son zamanlarda yeniden odak noktası haline gelmiştir.¹²⁵

Vergilendirme konusunda çok yönlü platformların sunduğu fırsatlar iki yönlüdür¹²⁶:

- Kayıtlı ekonomiye entegrasyonu kolaylaştırmaktadır. Daha önce bildirilmeyen işlemlerin (özellikle nakit ekonomisinde) artık çok taraflı çevrimiçi platformlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bunun sonucunda da tam gelir raporlaması yapıldığında daha fazla vergi mükellefi ve ekonomik faaliyet kayıtlı ekonomiye entegre edilecektir. Tersine, çok taraflı platformlar üzerinden işlemlerde beklenen artışa raporlamada da bir artış eşlik etmezse kayıt dışı ekonominin büyümesine yol açacaktır.
- Büyüme teşvik etmekte ve gelirleri artırmaktadır. Çok taraflı platformlar, genellikle ekonomik faaliyet için yeni fırsatlar sağlamanın yanı sıra kayıtlı ekonomiye hareketi teşvik etmektedirler. Bu, büyüme teşvik etmeye yardımcı olabilmekte ve devlet gelirleri üzerinde bazı olumlu etkilere sahip olabilmektedir. Büyüme etkileri, doğrudan ekonomik faaliyetin artması yoluyla gerçekleşebileceği gibi, dolaylı olarak ekonominin diğer bölümleri üzerindeki olumlu yayılma etkileri yoluyla da gerçekleşebilmektedir. Büyüme ve gelirler üzerindeki etkisi bir dereceye kadardır. Çünkü çok taraflı platformlar aracılığıyla gerçekleşen ekonomik faaliyetin mevcut rakiplerin harcamasına doğrudan etkisinin olup olmadığına da bağlı olacaktır. Pozitif büyüme ve gelir etkilerinin tüm ülkelerde önemli olmakla birlikte büyük kayıt dışı ekonomilere sahip gelişmekte olan ülkeler için önemli olması mümkündür.

¹²⁵OECD (2018), a.g.e., s.194-195.

¹²⁶OECD (2018), a.g.e., s.195.

Bu faydaları gerçekleştirmek ve çevrimiçi platformların işleyişinden kaynaklanan bazı zorlukları ele almak için ele alınması gereken bir dizi konu vardır.¹²⁷

1.6.2. Uluslararası Vergi Sistemini Dijital Ekonomiye Uluslararası Vergi Sistemine Uyarlamak

Sınır ötesi ticari faaliyetlerin vergi muamelesini etkileyen kurallar dizisi, öncelikle yerel vergi hukuku, vergi anlaşmaları ve çok taraflı araç gibi diğer uluslararası hukuk araçlarından oluşmaktadır. Sınır ötesi faaliyetlerden elde edilen ticari kazançların vergilendirilmesini çerçeveleyen iki temel kuralı belirlemek mümkündür¹²⁸:

- **Yerleşik olmayan bir işletmenin vergilendirilmesine ilişkin yargı yetkisini belirleyen bağ kuralı:** Çoğu vergi anlaşmasına göre, bir teşebbüs tarafından sağlanan ticari kazançlar, diğer Devlette yerleşik bir işyeri aracılığıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca ikamet ettiği devlet tarafından vergilendirilir. Bir ülke tarafından bir daimi kuruluş ile olan ilişkilerine göre vergilendirilebilen kazançları tanımladığı için buna bazen "bağ" kuralı denilmektedir. Diğer bir ifade ile yabancı teşebbüsün bir devlette vergilendirmeyi gerekçelendirmek için yeterli düzeyde ekonomik faaliyete sahip olduğu koşulları belirlemesi olarak da tanımlanır. Bu genellikle yabancı teşebbüsün vergilendirme alanında belirli bir düzeyde fiziksel varlığını ya "sabit bir işyeri" aracılığıyla ya da "bağlı bir temsilci" nin eylemleri yoluyla gerçekleştirir. Vergilendirme haklarına sahip yetki alanının belirlenmesi, bir ticari faaliyetin özüne bakmaktadır. Birincil vergi hakkını bu gelir getirici faaliyetin fiziksel olarak gerçekleştiği ülkeye bağlayan bir bağlantı kuralına bağlıdır.
- **Emsallere uygunluk ilkesine dayalı kar dağıtım kuralları:** Belirli bir ülkenin bir işletmenin kazançlarını vergilendirmesine izin verilmesi gerektiği tespit edildikten sonra, vergiye tabi tutulacak kazançların ilgili payının belirlenmesine ilişkin kuralların olması gerekmektedir. Kar dağıtım kuralları bu işlevi yerine getirir. Kar dağıtımının altında yatan uluslararası kabul görmüş ilke, emsallere uygunluk ilkesidir. Emsallere uygunluk ilkesi genel olarak iki durumda benzer

¹²⁷OECD (2018), a.g.e., s.196.

¹²⁸OECD (2018), a.g.e., s.168.

şekilde uygulanmaktadır. Bunlar bir ülkenin yerleşik bir vergi mükellefinin ticari kazançları üzerinde vergilendirme hakları olduğunda veya bu ticari kazançlar yerleşik olmayan vergi mükellefinin daimi kuruluşuna atfedilebilir olduğudur. Emsallere uygunluk ilkesi uygulanması, gerçekleştirilen işlevlerin kullanılan varlıkların ve ilgili işlemde kazanılan ticari karlara önemli ölçüde katkıda bulunduğu kabul edilen her bir ilişkili kuruluş tarafından üstlenilen risklerin bir analizini gerektirir. Bu tür bir analiz, her bir ticari işletme için ayrı ayrı yapılmaktadır. İlgili işlemde elde edilen karlara yansıtılan değer yaratılmasına her bir ilişkili işletmenin farklı katkılarının belirlenmesini gerektirir. Bu uygulamada, kullanılan varlıklar ve kabullenilen riskler göz önünde bulundurularak, insanlar tarafından meydana gelen işlevlerin tam niteliğini ve yerini belirlemek, gerçek ekonomik faaliyetleri ve değer yaratımını yansıtmak için kullanılan başlıca yetkililerdir.

Özetlemek gerekirse, yerleşik olmayan bir işletmenin vergilendirilmesi, bağı belirlemek ve karları tahsis etmek için fiziksel mevcudiyet gereksinimlerine güçlü bir şekilde dayanan kurallara bağlıdır. Mevcut vergi çerçevesinin ana odak noktası, vergi haklarının dağılımını, teşebbüs tarafından üstlenilen ekonomik faaliyetlerin yeri ile bu faaliyette istihdam ettiği insanlar ve mülkler dahil olmak üzere uyumlu hale getirmektir. Son zamanlarda karların vergilendirildiği yeri, ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ve değer oluşturulduğu yer ile tekrardan hizalamaya çalışan BEPS Projesi ile desteklemektedir.¹²⁹

1.7. Dijital Ekonomide Yeni İş Modelleri

Hızlı bir biçimde gelişen teknolojiyle birlikte dijital ekonomi sektörlerin gelişmesine ve gelişme potansiyeli olan yeni sektörlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ticaret ve ekonomi yapısındaki hızlı değişim gelecekteki değişimlerin tahmin edilmesini zorlaştıracaktır. Vergi politikasının değişen yapısına uyumlu bir biçimde dijital ekonominin seyri belirlenmeli ve sürdürülmelidir. Yeni iş modelleri ve gelişme potansiyeli olan alanlar devletler tarafından yakından takip edilmelidir.¹³⁰

¹²⁹OECD (2018), a.g.e., s.168-169.

¹³⁰FERHATOĞLU E., a.g.m., s.213

Yeni iş modelleri arasında e-ticaret, çevrimiçi ödeme hizmetleri, uygulama mağazaları, çevrimiçi reklamcılık, bulut uygulamaları ve sanal ofisler örnek olarak verilebilir.¹³¹

1.7.1. Elektronik Ticaret

Emtia ve hizmetin alınıp satılması olarak tanımlanan ticaret kavramı elektronik ortama aktarıldığında kavram “elektronik ticaret” şeklinde isimlendirilmektedir. E-ticaret bilgisayar ağları aracılığıyla ürünlerin üretilmesini, tanıtımını, satışını, ödenmesini ve dağıtımını gerçekleştirmektedir. Sayısal şekle çevrilmiş işlemler yazılı metin, ses ve video görüntülerinin işlenmesi ve iletilmesini kapsamaktadır.¹³²

Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı elektronik ticaret kavramını, dijital veya fiziksel olarak ifade edilebilmesidir. Tüketicileri, firmaları ve hükümetleri içeren emtia ve hizmet ticaretinde dijital olarak etkinleştirilmiş işlemlerin tümü olarak ifade etmektedir. AB “emtia ve hizmetlerin internet üzerinden satılması” olarak ve OECD’de “internet üzerinden yapılan ticari işlemler” biçiminde tanımlamışlardır. 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanununda fiziksel karşılık olmaksızın elektronik ortamda gerçekleştirilen her türlü çevrimiçi ekonomik ve ticari faaliyet olarak ifade edilmektedir.¹³³

Küreselleşme ile ilgili Bilişim Teknolojileri destekli e-ticaret olgusu yeni bir iş-ticaret modelini oluşturmaktadır.¹³⁴ Geleneksel haberleşme araçlarıyla birlikte yıllar önce ticari hayatın içerisine girmiş ve son yıllarda büyük bir gelişme göstermiştir. Dünya ticaretinde ön planda bulunmaktadır. İnternet alt yapısında ve teknolojisinde yaşanan gelişmeler e-ticaretin bugünkü konumuna getirmiştir. Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) vb. kuruluşların yaptığı çalışmalar sonucu

¹³¹OECD (2015), a.g.e., s.142-143.)

¹³²KÜÇÜKYILMAZLAR A., ‘Elektronik Ticaret Rehberi’, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2006-3, Rema Matbaacılık, İstanbul, Şubat 2006, s.6.

¹³³<https://www.ticaret.gov.tr/hizmet-ticareti/elektronik-ticaret/dijital-ticaret-tanim-ve-kavramlar> (Erişim Tarihi:04.11.2020)

¹³⁴ÖZDEMİR BAŞARAN F., TÖRENLİ N. ve KIYAN Z., ‘Türkiye- Avrupa Birliği Dış Ticaret İlişkileri Açısından E-Ticaret Modeli ve Düzenleyici Rejim-Yapı’, Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi, Cilt:9 No:2, 2010, s.118.

piyasalar eskiye göre büyük oranda küreselleşmiş ve bu süreç artan oranlı olarak da devam etmektedir.¹³⁵

Bu iş modelinin belirleyici noktası, emtia ve hizmet sunumu için sipariş verme ve alma faaliyetinin internet üzerinden yapılmasıdır. Emtia ve hizmet sunumunun e-ticarette hem geleneksel hem de elektronik yöntemlerle yerine getirilmesi olasıdır. Fakat, hizmet sunumu ve ödeme işleminin çevrimiçi olması zorunlu olmamaktadır. E-ticaret işlemlerinin ortaklarını ekonomik girişimciler, bireyler, hane halkı, devlet ve özel organizasyonlar¹³⁶ meydana getirmektedir.¹³⁷

Tüm ticari işler gibi e-ticarette¹³⁸ iyi bir iş planı ve bu planı işletecek güçlü bir yönetime ihtiyaç duymaktadır. Geleneksel iş modellerinden farklı ihtiyaçları bulunmaktadır. Müşteri yetkinliğindeki gelişmeler, teknolojik değişimlere ve bilgiye erişimin kolaylaşmasına bağlı olarak söz konusu ihtiyaçları ifade etmektedir. Müşteri taleplerinin anında karşılanması, mobilitenin yükselişi ve lokasyonun bir anlamda eski önemini yitirmesi yeni fırsatlara yol açmaktadır. Teknolojik gelişmelerin fırsat sağladığı veri biriktirme sayesinde müşteri beğeni ve seçimlerinden yola çıkılan yeni öneri süreçlerini oluşturmaktadır. Müşterilere teklif verme biçimlerinin değişmesi, müşteriye

¹³⁵GENÇER Ç. A., a.g.m., s.19.

¹³⁶Bu bağlamda farklı modeller söz konusudur. Bunlar işletmeden işletmeye, işletmeden tüketiciye, tüketiciden tüketiciye şeklinde oluşan modellerdir. İşletmeden işletmeye, işletmeler arasında elektronik ticaret yoluyla emtia veya hizmetin alınıp sayılması şeklindedir. Daha çok toptan ürün ticareti şeklindedir. Elektronik ticaretin çok büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Ulaşım, depolama ve dağıtım gibi lojistik hizmetler merkezi yönetim sağlayan uygulama hizmetleri, güvenlik, içerik yönetimi, e-ticaretin destek hizmetleri ve benzeri birçok faaliyet bu modele örnek olarak verilebilir. İşletmeden tüketiciye örneğinde internet üzerinden sipariş edilen malın fiziki tesliminin yanı sıra, dijital ürünlerin de sunulması mümkündür. Örnekler arasında internetten ürün sipariş etme, arama motorları, müzik, film ve video içeriği, finansal hizmetler, seyahat hizmetleri, sosyal ağlar ve alıcıları ve satıcıları bir araya getiren web siteleri sayılabilmektedir. Tüketiciden tüketiciye örneği son yıllarda giderek daha yaygın hale gelmektedir. Bu örnekte işletmeler aracı rolündedir. Tüketiciler ev ve araba gibi varlıklarını pazarlayabilmekte ve satabilmektedir. İnternet üzerinden tüketiciler kendi aralarında alım satım işlemlerini gerçekleştirebilirler. Politikaları gereği aracı işletmeler ücret talep edebilir veya etmeyebilirler. Bkz. TÜRKAN M., 'Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Arayışları', Vergi Dünyası, Sayı:436, Aralık 2017, s.45.

¹³⁷TÜRKAN M., a.g.m., s.45.

¹³⁸2021 yılının ilk altı ayı bakımından ülkemizde e-ticaret alanında faaliyet gösteren 321.742 işletme mevcuttur. Bu işletmelerin 23.373 adedi, ETBİS'e kayıtlı hizmet sağlayıcı olarak faaliyetlerini yürütmektedirler. 312.532'si e-ticaret pazaryerlerinde faaliyetlerini göstermektedir. ETBİS'e kayıtlı site sayısı 28.029'a ulaşmıştır. İşletmelerimizden 14.154'ü kendi sitesinde e-ticaret faaliyetinde bulunmakla beraber, e-ticaret pazaryerlerinde de satış yapabilmektedir.

Bkz. <https://www.eticaret.gov.tr/dnnqthgzvawtdxraybsaacxtymawm/content/FileManager/Dosyalar/E-TI%CC%87CARET%20B%C3%9CLTEN%C4%B0%202021%20%C4%B0k%206%20ay.pdf> (Erişim Tarihi: 13.12.2021)

değen her alanda yaratıcı yeni yöntemler ve çözümler firmaların rakiplerine fark yaratmasını sağlayacaktır.¹³⁹

1.7.2. Ödeme Hizmetleri

Ödemeler alanında yaşanan hızlı gelişme, etkili karar alma mekanizmasının işletilebilmesi için dünya uygulamalarına elverişli olarak dönüştürülmüştür. Yeni ürün ve uygulamaların geldiği nokta bilişim ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler ile ödemeler alanındaki sonucu kaçınılmazdır. Mevcut durumda teknolojik gelişmelerin “ödeme sistemlerinin aralıksız çalışmasının güvence altına alınması” hem fiyat istikrarı hem de finansal istikrarın ayrılmaz bir parçasıdır.¹⁴⁰

6493 sayılı “Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun” 20.06.2013 tarihinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından yayınlanmıştır. Bu durumda ödeme hizmetleri, banka alt yapısını kullanarak veya tümüyle kendi alt yapılarını oluşturacak kuruluşların faaliyet izinlerini BDDK’den almalıdırlar. Faaliyet iznini almaları sonucunda son kullanıcı; fatura ödeme, yurtiçi/yurtdışı para transferi, mobil ödeme, paraya dönüştürülen ve ön ödemeli kart veya kuruluş gözetiminde bulunan bir e-para hesabı aracılığıyla benzeri hizmetlerin sunulmasıdır. Ödeme gerçekleştirilecek iş yerlerine ilgili tutarların iletilmesine aracılık eden son kullanıcıdır.¹⁴¹

Online işlemlerde ödeme, geleneksel olarak kredi kartı veya banka hesabı bilgilerini alıcı tarafından satıcıya verilmesini gerektirmektedir. Satıcının çok fazla bilinir olmaması halinde bu prosedür yüksek güvenlik mekanizmasının varlığını gerektirir. Çünkü alıcılar tanımadıkları veya bilindik olmayan satıcılara sipariş verdiklerinde her zaman güven içerisinde olmayı istemektedirler.¹⁴²

Elektronik ödeme sistemleri alıcıyı satıcıyla bilgi alışverişi yaparken dolandırıcılığa karşı koruma, geleneksel ödeme yöntemlerine kıyasla daha hızlı ödeme imkanı ve çoğu durumda birden fazla para biriminde işlem yapma olanağı sağlamaktadır. Ödeme

¹³⁹KUNDAÇI E., ‘E-Ticarette İş Modelleri’, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:293, Şubat 2013, s.71.

¹⁴⁰<https://tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Temel+Faaliyetler/Odeme+Hizmetleri/Genel+Bakis> (Erişim Tarihi:04.11.2020)

¹⁴¹<https://www.pwc.com.tr/tr/risk-surec-teknoloji-hizmetleri/bilgi-teknolojileri-risk-hizmetleri-yayinlari/odeme-hizmetleri-ve-elektronik-para-ihtiyaci-nedir-pwc-turkiye.pdf> (Erişim Tarihi: 04.112020)

¹⁴²BUDAK T., a.g.e., s.36.

hizmetleri sağlayıcıları genellikle tamamlanan her işlem için sabit bir ücret veya işlem değerinin belirli bir yüzdesi olabilen bir ücret almaktadır. Ancak bazı ödeme hizmetleri sağlayıcıları ayrıca belirli ek hizmetler için aylık ücretler veya kurulum ücretleri de alabilmektedir.¹⁴³

Alternatif çevrimiçi ödeme seçenekleri ise:

- Müşterinin çevrimiçi satın aldığı ve katılımcı mağazalarda bir barkod veya ödeme kodu ile nakit olarak ödediği, diğer çevrimiçi ödeme yöntemlerini kullanmak istemeyen müşterilere güvenli bir şekilde çevrimiçi alışveriş yapmak için bir yol sunmakta,
- Kredi kartı kullanımına alternatif olarak daha önce kredi ile tahsil edilen e-cüzdanlar veya siber cüzdanlar çevrimiçi olarak harcanabilmektedir. Bunlar genellikle mikro ödemeler için kullanılmaktadır, çünkü sık sık az miktarda ödemeler için kredi kartı kullanımını ekonomik değildir,
- Diğerlerinin yanı sıra, akıllı telefonlara bağlı kart okuyucuları kullanarak mobil kart işleme, sanal ürünler için uygulama içi ödemeler ve yakın alan iletişim çözümleri de dahil olmak üzere mobil ödeme çözümleri sağlama,

şeklinde ödeme hizmetleri bulunmaktadır.¹⁴⁴

Ön ödemeli kartlar dijital üzerinden güvenli alışveriş olanağı sağlamak için geliştirilmiştir. Teslim ve hizmet bedelini ödemek için kullanılmaktadır. Kartların satın alınması sırasında satın alma gücü için ödenen tutarlar, teslimat ve hizmet karşılığı olarak ortaya çıkmamaktadır. Bu durum daha sonra Türkiye’de faydalanma veya teslim edilme koşuluna bağlı olarak satın alınacak farklı teslimat ve hizmet karşılıklarını oluşturan oranlara göre vergilenecektir. Kartların satışı esnasında KDV matrahına dahil edilmemelidir. Ancak kartların satışı esnasında her aşamada alınan komisyonların genel oranı üzerinden KDV uygulanacaktır.¹⁴⁵

¹⁴³OECD (2015), a.g.e., s.57.

¹⁴⁴OECD (2015), a.g.e., s.57.

¹⁴⁵Gelir İdaresi Başkanlığı 22.08.2012 gün ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.6-2668 sayılı Özelge.

1.7.3. Uygulama Mağazaları

İnternet erişiminin akıllı telefon ve tabletler aracılığıyla çevrimiçi hizmetlerin kullanım sıklığında bir artış olmuştur. İşletim sisteminin bileşeni olan yazılım, dijital dağıtım platformu olan uygulama mağazalarının gelişmesine neden olmuştur. Uygulama alanları, tüketicinin göz atabileceği, bilgileri ve incelemeleri görüntüleyebileceği, satın alabileceği ve uygulamayı cihazına otomatik olarak indirip yükleyebileceği ve tüketicinin cihazı aracılığıyla erişilebilen merkezi perakende platformları şeklindedir.¹⁴⁶

Uygulama mağazalarına erişilebilirlik değişiklik göstermektedir. Bazı uygulama mağazaları sadece belirli bir cihaza sahip tüketiciler aracılığıyla kullanılabilir. Örneğin, Apple kullanıcılar App Store kullanırken, Android kullanıcıları Google Play uygulamalarını¹⁴⁷ kullanmaktadırlar.¹⁴⁸

Uygulama mağazaları, çoğunlukla uygulama mağazasını işleten bir işletme tarafından ya da başkaları tarafından geliştirilen uygulamaları içermektedir. Ücretli veya ücretsiz uygulama mağazalarından satın almalar olabilmektedir. Ücretsiz olan uygulamalar çoğunlukla içerilerinde reklam barındırmaktadır. Uygulamanın esas versiyonları ücretsiz sunulurken, uygulama ek fonksiyonları veya uygulamanın farklı versiyonları bir ücret karşılığında sağlanabilmektedir.¹⁴⁹

Android uygulamalar, mobil uygulamalar, sanal ve artırılmış gerçeklik uygulamaları web tasarım çalışmaları var olan programların kullanılması ile birlikte müşterilerin kullanabileceği duruma getirilmektedir. Bu yazılım çalışmalarından elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak vergilendirilmelidir.¹⁵⁰

1.7.4. Çevrimiçi Reklamcılık

İnternet üzerinden ilk reklam verme işlemi 27 Ekim 1994 tarihinde gerçekleşmiştir. World Wide Web'e (www) ilk reklam getiren Hotwired dergi sitesidir. On dört

¹⁴⁶OECD (2015), a.g.e., s.58.

¹⁴⁷2021 yılında dijital içerik platformu Google Play, mobil uygulamalar aracılığıyla yaklaşık 48 milyar ABD doları brüt gelir elde etti. Bu, bir önceki yıla kıyasla küresel tüketici harcamalarında yaklaşık yüzde 23'lük bir artış anlamına geliyor. 85,1 milyar ABD dolarını aşan brüt gelirle Apple App Store liderliğini sürdürdü. Bkz. Statista, ' App Stores - Statistics & Facts', 2021, <https://www.statista.com/topics/1729/app-stores/#dossierKeyfigures> (Erişim Tarihi: 13.12.2021)

¹⁴⁸OECD (2015), a.g.e., s.58.

¹⁴⁹BUDAK T., a.g.e., s.37.

¹⁵⁰Gelir İdaresi Başkanlığı 27.11.2017 gün ve 27575268-105[229-2016-357]-471915 sayılı Özelge.

reklamcının siteye üye olması dergi yöneticilerinin beklemediği bir durumdu.¹⁵¹ İnternet üzerinden yayınlanan reklamlar internetin gelişmesiyle birlikte çeşitlenmiştir. Diğer reklamcılık çeşitleri gibi satıcı ve alıcı arasındaki iletişimi sağlamaktadır. Tüketici diğer reklam çeşitlerinden değişik olarak burada reklamlarla iletişime geçebilmektedir. İnternet kullanıcısı daha fazla bilgi için reklama tıklayıp bir sonraki adımda ürünü satın alabilmektedir.¹⁵²

Çevrimiçi reklamcılık, müşterilerin belirlenmesi ve pazarlama mesajlarını iletmek için İnternet'i bir araç olarak kullanır. Geleneksel reklamcılığa göre bir dizi avantaj sunmaktadır. Örneğin, reklamların daha hassas bir şekilde hedeflenmesine izin vermek için İnternet reklam verenleri tüketicileri bölümlere ayırmak için karmaşık yöntemler geliştirmişlerdir. Reklam yayıncısı, müşterilerin reklam performansını izlemesi, kullanıcıların markayla nasıl etkileşim kurduğunu takip etmeleri, mevcut ve potansiyel müşterileri için yöntemler geliştirmiştir. En önemlisi reklam verenin belirli içerik veya kullanıcı davranışına bağlı reklamları görüntüleyebilmek için para ödediği arama motoru¹⁵³ reklamıdır.¹⁵⁴

Sosyal medyanın gelişmesiyle birlikte siber-reklamcılık, çevrimiçi-reklamcılık, web reklamcılığı ya da interaktif reklamcılık olarak adlandırılan internet reklamcılığı yaygınlaşmıştır. İnternet reklamcılığı e-pazarlamanın ve çevrimiçi perakende satışların yayılması ile zirveye çıkmıştır. Zaman ve mekan bağımlılığı olmayan İnternet kullanıcıları küresel tüm markaların ürünlerini arasında karar vererek çevrimiçi alışveriş yapmaya başlamışlardır. Sitelerde ve satışa sürülen ürünlerde bağlantı içeren reklamlar

¹⁵¹ÖZEN Ü. ve SARI A., 'İnternet Reklamcılığı: İnternet Kullanıcılarının İnternet Reklamcılığı Konusundaki Tutum ve Davranışları', Bilişim Teknolojileri Dergisi, C:1 S:3 Eylül 2008, s.16.

¹⁵²İTO, 'İnternet Reklamcılığı E-Reklam',

http://docs.neu.edu.tr/staff/ahmet.arnavut/internet%20reklamc%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1_4.pdf (Erişim Tarihi: 14.12.2021) s.6.

¹⁵³Google, 2020 yılı son çeyreğinde toplamda kırk altı milyar doların biraz üzerinde gelir elde etmiştir. Otuz yedi milyar dolarlık reklam kazancını bildirilmiştir. Ücretli arama bu gelirlere 26,3 milyar dolar katkı sağlarken, YouTube beş milyar dolar elde ederek sırasıyla %6 ve %32 artış kaydetmiştir. Facebook, neredeyse %99'u reklam harcamalarından kazanç sağlaması sonucunda üçüncü çeyrek gelirinde 21,5 milyar dolar elde etmiştir. Bu gelirin %90'undan fazlası mobil kullanıcı etkileşiminden gelmektedir. Bkz. <https://tutusmedia.com/facebook-ve-google-ucuncu-ceyrekte-covidin-etkisiyle-reklam-gelirini-ne-kadar-arttirdi/> (Erişim Tarihi: 14.12.2021).

¹⁵⁴OECD (2015), a.g.e., s.58.

internet ortamında çoğalmıştır. Çevrimiçi pazarlama iletişiminde her çeşit tanıtım ve satış fonksiyonları bu reklamlar aracılığı ile sağlanmaya başlanmıştır.¹⁵⁵

Dijital ortamda verilen reklam hizmetleri ile ilgili olarak, bu hizmeti veren veya dijital ortamda reklam hizmeti sunulmasına aracılık eden dar mükellefiyete bağlı kurumlara ödemeler yapılmaktadır. KVK 30'uncu maddesi uyarınca bu ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Dar mükellefiyete bağlı kurumların ticari gelirlerinin Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için Türkiye'de 213 sayılı VUK maddelerine elverişli bir işyeri bulunması veya daimi temsilci bulundurulmalıdır. Gelir ise bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla yapılan işlerden elde edilmelidir. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların, yurt dışında elde ettikleri ticari kazançları Türkiye'de kurumlar vergisine tabi değildir. Anlaşma da dahil olmak üzere hizmete dair işlemlerin Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi aracılığıyla yapılmaması kaydıyla yurt dışında yayımlanmak üzere vermiş oldukları reklam hizmetleri Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi aracılığıyla yapılan işler açısından değerlendirilemeyecektir.¹⁵⁶

Web sitesinde yayınlanan reklamlarından dolayı ABD'de mukim Google firması yoluyla şirkete yapılan ödemelerin şirket yönünden ticari gelir bakımından değerlendirilmektedir. Konu olan ödemelerin tahakkuk tarihi itibarıyla, ilgili döneme ait kurum kazancınızın belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Google firmasının reklamlarını şirketin internet sitesinde yayınlamak yoluyla reklam hizmeti vermiştir. Hizmet Türkiye'de yerine getirildiğinden ve hizmetten Türkiye'de faydalanılmasından dolayı genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi bulunmaktadır. Google firması adına düzenlenecek faturada işlem karşılığı üzerinden genel oranda KDV %18 olarak hesaplanmalıdır. Yurt dışındaki firma söz konusu hizmetten Türkiye'de yararlandığında verilen hizmetin, hizmet ihracı içerisinde değerlendirilerek KDV'den istisna tutulması da mümkündür.¹⁵⁷

¹⁵⁵TOROS S., 'Reklam İletişiminde Dönüşümler: Çevrimiçi Reklam ve Tüketici', www.iktisatvetoplum.com, Sayı:71, Eylül 2016, s.24.

¹⁵⁶Gelir İdaresi Başkanlığı 17.06.2020 gün ve 84098128-125[15-2019/14]-E.166439 sayılı Özelge.

¹⁵⁷Gelir İdaresi Başkanlığı 28.12.2011 gün ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2377 sayılı Özelge.

1.7.5.Bulut Uygulamaları

1960 yılında John McCarthy'nin bulut bilişim modeli hesaplama işlemlerinin gelecekte geniş kamusal ağlar üzerinde gerçekleşmesi fikridir. İlk başlarda bilişim ve iletişim sistemlerindeki ağları göstermesinden dolayı kullanılmıştır.¹⁵⁸

Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü (NIST) bulut bilişimi, ‘minimum düzeyde yönetim çabası veya hızlı bir şekilde hizmet sağlayıcı etkileşimi ile sağlanıp serbest bırakılabilen (bilgisayar ağları, sunucular, depolama, uygulamalar ve hizmetler), bilişim kaynaklarının ortak havuzuna her an istenildiğinde ağa elverişli bir şekilde erişim sağlayan bir model’ şeklinde tanımlamıştır.¹⁵⁹

Bulut bilişim uygulamaların dijital ortamda bulunan uzak bir sunucu üzerinden çalıştırılmaktadır. Kullanıcıya ilişkin bilgilerin her an ulaşılabilir biçimde barındırmasını sağlayan bir servis yapısı olarak ifade edilmektedir. Bilgi işlem gücünü her yerde ve herkes için kullanılabilir duruma gelmiştir. Bulut sistemi günümüz ekonomik şartlarına uyarlanarak ve geliştirilerek geçmişte kullanılmış bir yöntemin bütün internet kullanıcılarının yararlanmasına imkan sağlayacak biçimde yeniden sunulmasıdır.¹⁶⁰

İşlerin istenilen her yerde sabit bir cihaza bağlı kalmadan yürütülmesine imkan sağlamaktadır. Bulut bilişim ticari işletmelerin işlerini yürütmesinde kolaylıklar sunmaktadır. Farklı hizmet modelleri ise şunlardır; altyapı hizmeti, yazılım hizmeti, çevrimiçi platform hizmeti gibi hizmetler bulunmaktadır.¹⁶¹

Günümüzde bulut bilişimin temellerini uygulama, sunucu, istemci gibi bilgi teknolojileri oluşturmaktadır. İşletme bünyesindeki kullanıcı bulut altyapısına kaydolmaktadır. Sadece giriş yapmakta ve geriye kalan her şeyi bulut altyapısı halletmektedir. İşletmedeki kullanıcının herhangi bir yazılım satın alması gerekmemektedir. Bakım, onarım, lisanslama gibi sorunlarla kullanıcının ilgilenmesine gerek kalmamaktadır. Bulut bilişim sağlayıcıları servislerini diğer web servislerinden ya

¹⁵⁸SARITAŞ T. ve ÜNER N., ‘Eğitimde Yenilikçi Teknolojiler: Bulut Teknolojisi’, Journal of Research in Education and Teaching, C:2, S:3, Ağustos 2013, s.193.

¹⁵⁹NIST (2013), NIST Cloud Computing Standards Roadmap, s.8. https://www.nist.gov/system/files/documents/it/cloud/NIST_SP-500-291_Version-2_2013_June18_FINAL.pdf (Erişim Tarihi:14.12.2021)

¹⁶⁰HENKOĞLU T. ve KÜLCÜ Ö., ‘Bilgi Erişim Platformu Olarak Bulut Bilişim: Riskler ve Hukuksal Koşullar Üzerine Bir İnceleme’, Bilgi Dünyası, C:14, S:1, 2013, s.64

¹⁶¹TÜRKAN M., a.g.m., s.46.

da web tarayıcılarından erişebilecek biçimde çevrimiçi olmasıyla temin edebilmektedir.¹⁶²

İşletmeler son yıllarda farklı bulut bilişim uygulamaları ve hizmetlerinin yaygınlaşmasıyla birlikte büyük bir yarış halindedir. Bu girişimler maliyetlerin daha aşağıya inmesine, işlemlerin daha hızlı ve etkin olarak yapılmasına fırsat sağlamaktadır.¹⁶³

1.7.6. Sanal Ofis

Sanal ofis kavramı, bilgi ve iletişim teknolojileriyle desteklenen ve belli bir fiziksel mekana bağımlı olmayı gerektirmeyen ofis olarak tanımlanmaktadır. Ortak kullanıma sunulmuş bir web sitesi üzerinden sanal çalışan grubun faaliyetlerini yürüttüğü ofislerdir.¹⁶⁴ Vergi idaresi sanal ofisi, sık seyahat eden, mobil çalışanlar her zaman ofis kullanımına ihtiyaç duymamaktadır. Ofis genel maliyetleri ile uğraşmak istemeyen ancak saygın bir işyerinde yer almak isteyen gerçek veya tüzel kişiler tarafından profesyonel ofis hizmetleri sağlamak için kurulmuştur. Firmalardan kiralanmış ofislerde gelen postaları almak, faks, telefon ve sekreterlik hizmetlerini vermek veya belli sürelerde toplantı salonlarını kiralamak için oluşturulmuş bir sistem olarak ifade edilmiştir.¹⁶⁵

Mobil olarak çalışan ve çalışma süresinin büyük kısmını işyeri dışında geçirenler açısından ideal bir çalışma olanağı sunmaktadır. Gerçek ve tüzel kişiler tarafından bilgi ve haberleşme teknolojilerine bağlı olarak zamandan ve mekandan bağımsız bir şekilde çeşitli hizmetler sunmak amacı güden bir çalışma ortamıdır. Sanal ofis türleri çalışma şekline göre değişiklik göstermektedir. Bu değişiklik ofislerin kendi iç yapısı ve dış çevreye ilişkin iş birliğinin esas alınmasından kaynaklanmaktadır.¹⁶⁶ Sanal ofis türleri şu şekildedir.

¹⁶²HENKOĞLU T. ve KÜLCÜ Ö., a.g.m., s.64

¹⁶³BUDAK T., a.g.e., s41-42.

¹⁶⁴TUTAR H., 'Sanal Ofislerde Koordinasyon ve İletişim: Teorik Bir Çerçeve', Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 2002, s.17.

¹⁶⁵Gelir İdaresi Başkanlığı 27.12.2018 gün ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-175.02[mük44-2017-8]-536621 sayılı Özelge.

¹⁶⁶ÜLKÜ Y. E., 'İşyeri Olarak Sanal Ofis ve Vergi Uygulamaları', Mali Hukuk Dergisi, Sayı:172, Nisan 2019, s.829.

Evden çalışma bilgisayar ve telefonla işini evden yönetme şeklinde düşük yetenek gerektiren işçilerden nitelikli yönetsel seviyede çalışmayı gerektiren geniş bir işgücünü kapsamayacak şekildedir. Çok farklı iş uygulamaları ve koşullarını da kapsamaktadır. Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerini bir şekilde kullanan her çalışanın, az ya da çok seviyede işlerini uzaktan yapma imkanı bulunmaktadır.¹⁶⁷

Tele çalışma çoğu zaman işletmenin bulunduğu yerinde dışında yapılmaktadır. Evde ya da yerel bir büroda çalışılmaktadır. Bilgi teknolojilerine ait araç ve gereçleri kullanarak işletme ile iletişime geçilmektedir. Çalışan açısından işyerine bağımlılığının az olduğu, işverenin ise işçi üzerinde denetiminin düşük seviyede olduğu bir esnek çalışmadır. Tele çalışma evde çalışabilmenin dışında gezerek çalışabilme olanağı sunmaktadır.¹⁶⁸

Gezici ofis mobilite ve hareketlilik gerektiren işler için bilgi ve haberleşme teknoloji ile donatılmış araçlar ile sabit bir yeri olmayan gezici araçlardan oluşan bir organizasyon şeklidir. Ofis içerisinde yapılabilecek her türlü hesap, fatura, stok ve fiyat değişiklikleri taşınabilir bilgisayarlar aracılığı ile yapılmaktadır. Lojistik işletmelerinde ürün dağıtım kanallarında her türlü eleman istihdam eden organizasyonlardır.¹⁶⁹

Ortak-ofis uygulamasında çalışanlara devamlı bir masa ayrılmamaktadır. Çalışanlar işyerine geldiklerinde kendilerine ayrılan ortak masalarda çalışmaktadırlar. Bu ortak çalışma alanlarında çalışanlar e-posta hesaplarına ve bilgisayar veri tabanlarına giriş yaparak çalışmalarını sürdürmektedirler. Bu sayede ofis olarak kullanılan alanların hacmi düşmektedir. Personel masrafları ve diğer birçok masraftan tasarruf sağlanmaktadır.¹⁷⁰

Rezervasyonlu çalışma ise zamanlarının çoğunu müşteri ofislerinde, yolda ya da evlerinde geçiren çalışanların merkez ofiste çalışmaları gerekmektedir. Bu çalışanlara önceden telefon etmeleri şartıyla bir ofis ya da masa tahsis edilmektedir. Kişisel bilgisayarları ve belgeleri hazır hale getirilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır.¹⁷¹

¹⁶⁷KARAKOYUN F., 'Home Ofis – Evden Çalışma – Yöntemi ve Vergi Hukukundaki Düzenlemeler', Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Sayı:29, 2016, s.142.

¹⁶⁸İNCENACAR T., 'Tele Çalışma ve ortaya Çıkan Sorunların Çalışanlar Üzerindeki Etkisi', 3 rd International EMI Entrepreneurship & Social Sciences Congress, 28-30 June 2019, Lefkosa, s.840.

¹⁶⁹ÜLKÜ Y. E.e, a.g.m., s.830.

¹⁷⁰YILMAZ İ. A., PAJO A.t ve GÜNGÖR GÜZELER E., 'Sanal Ofis ve Sanal Ofiste Kullanılan Bilgi ve İletişim Teknolojileri', Electronic Journal of Vocational Colleges - Ağustos 2014 BÜROKON Özel Sayısı, s.433.

¹⁷¹ÜLKÜ Y. E., a.g.m., s.831.

İşyeri kiralama hizmetleri, işyeri olarak kullanılan bina, ofis, dükkan gibi gayrimenkullerin kira sözleşmesiyle kurum mülkiyetini içermektedir. Sanal ofis hizmetleri ise, sabit bir işyerinin kalıcı olarak kullanılmak üzere kiralanmasından ayırılır. Kişi ve kurumların (şirketler, dernekler vb.) iş ve işlemlerinde adres bildirim ihtiyacına cevap vermek üzere aynı yerin aynı dönemde birden fazla kişinin kullanımına tahsis edilmesi biçimiyle hizmet vermektedir. Ayrıca bu kişi ve kurumlara posta hizmeti, faks, telefon ve sekreterlik hizmeti vermektedir. Toplantı salonlarının belirli zamanlarda tahsis etmek gibi farklı fonksiyonları da kapsayabilen bir hizmet şeklidir.¹⁷²

Sanal ofis kiralayan gerçek veya tüzel kişiler, farklı alanlarda hizmet almaktadır. Bazıları için sadece postalarının karşılandığı, bazıları sekreterlik hizmeti aldığı, bazıları ise aylık olarak toplantı yapmak için ofisleri kullanılmaktadır. Ancak bu hizmetleri veren, ofis personelini çalıştıran bir firmanın bulunduğu anlaşılmaktadır. İşyeri olarak kullanılan binadan tek vergi alınması gerektiğinden aralarında ortaklık olmayan birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından kullanılan sanal ofisler bulunmaktadır. Faaliyet gösterdiği bina ile ilgili olarak söz konusu bina için kira sözleşmesinin tarafı olan kiracı veya kiracıların çevre temizlik vergisinin mükellefi olması gerekmektedir. Söz konusu verginin kiracı veya kiracılar tarafından ödenmesi gerekmektedir.¹⁷³

1.8. BEPS

Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) farklı ülkelerin vergi sistemleri arasındaki boşlukları ve uyumsuzlukları kullanan ÇUŞ nedeniyle yerel vergileri açısından tüm ülkeleri etkilemektedir. Gelişmekte olan ülkeler kurumlar vergisine daha fazla güvenmeleri BEPS'den orantısız olarak zarar görmeleri anlamına gelmektedir. İşletmeler uluslararası alanda faaliyet göstermektedirler. Bu nedenle hükümetlerin BEPS ile mücadele etmesi, yerel ve uluslararası vergi sistemlerine olan güveni geri kazanmak için birlikte hareket etmeleri gerekmektedir.¹⁷⁴

¹⁷²Gelir İdaresi Başkanlığı 24.09.2020 gün ve 39044742-130[özelge]-E.702055 sayılı Özelge.

¹⁷³Gelir İdaresi Başkanlığı 27.12.2018 gün ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-175.02[mük44-2017-8]-536621 sayılı Özelge.

¹⁷⁴<https://www.oecd.org/tax/beps/> (Erişim Tarihi:04.05.2022).

1.8.1. BEPS Öncesi Çalışmalar

OECD elektronik ticarete dair ilk çalışmalarını Ottawa Konferansında yayımlanan ‘‘A Borderless World: Realising The Potential of Global Electronic Commerce’’ raporunda açıklamıştır. Rapor, küresel bir elektronik ticaret gündemini geliştirmeye yönelik devam eden çabalarda önemli bir adımı temsil etmektedir. OECD ülkeleri ilk kez bir Bakanlık etkinliğinde küresel elektronik ticaretin önemli unsurlarını ele almak için açık ve şeffaf bir çaba içinde uluslararası kuruluşların, iş dünyasının, işgücünün, tüketicinin ve kamu yararı gruplarının aktif katılımını istemiştir. OECD devletleri, elektronik ticaretin geliştirilmesi ve kullanılmasında hükümetler, iş dünyası, emek ve tüketiciler ile işbirliğinin önemini ve bunun sektörler ve ulusal sınırlar ötesinde uygulanmasına yönelik işbirliğine dayalı yaklaşımlara duyulan ihtiyacı kabul etmişlerdir.¹⁷⁵

Konferans katılımcıları, tüm ekonomiler ve toplumlar arasında sosyal ve ekonomik potansiyelini en üst düzeye çıkaran istikrarlı ve öngörülebilir bir ortam sağlamak için hükümetler, özel sektör ve uluslararası kuruluşlar tarafından geniş, işbirlikçi bir yaklaşım küresel elektronik ticaretin hızlı gelişmesini, yayılmasını ve büyümesini kolaylaştıracağını tekrar teyit etmişlerdir. Bu bağlamda, katılımcılar dört tema içinde konuları ele almanın küresel elektronik ticaretin kolaylaştırılmasında önemli olduğu konusunda ortak karar almışlardır. Bu konular ise şunlardır¹⁷⁶;

- **Kullanıcılar ve tüketiciler için güven oluşturma:** Kullanıcılar dijital pazarda güven kazanmalıdır. Fiziksel pazarda bu tür bir güven sağlayan ulusal düzenleyici çerçeveler ve önlemler, gerektiğinde dijital pazarda sürekli güvenin sağlanmasına yardımcı olmak için ayarlanmalıdır. Bu bağlamda hükümetlere temel sorumluluklar düşmektedir. Katılımcılar, elektronik ticaretin büyümesini ve kullanımını teşvik edecek: güvenilir teknolojiler ve politikalar oluşturmak ve uygulamak; uygun olduğunda, temel düzenlemelerin geliştirilmesi; farklı ortamlarda ‘‘özdenetim’’, etkin kullanıcı koruması ve tüketicinin güçlendirilmesi için gerekli uygulama kodlarının, standartların, endüstri ve kurumsal

¹⁷⁵OECD, A Borderless World: Realising The Potential Of Global Electronic Commerce, Ottawa, 7-9 October 1998, [https://one.oecd.org/document/SG/EC\(98\)14/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/SG/EC(98)14/FINAL/en/pdf) (Erişim Tarihi:04.05.2022), s.4.

¹⁷⁶OECD (1998), a.g.e., s.5-6.

düzenlemelerin ve teknoloji araçlarının geliştirilmesi gibi eylemlerin önemli olduğu alanları vurgulamışlardır.

- **Dijital pazaryeri için temel kuralların belirlenmesi:** Hükümetler, endüstri ve tüketiciler bu yeni platforma girerken, dijital pazarda etkin korumanın sağlanmasını ve elektronik ticaretin önündeki gereksiz engellerin kaldırılmasını sağlamaya çalışmışlardır. Gerekliğinde yasal çerçeveler oluşturulmalı, rekabet ortamını desteklemeli ve açık, tutarlı ve öngörülebilir olmalıdır.
- **Elektronik ticaret için bilgi altyapısının güçlendirilmesi:** Elektronik ticaretin büyümesi, bilgi altyapısına evrensel ve uygun maliyetli erişime dayanmaktadır. Telekomünikasyon pazarlarındaki etkin rekabet, daha düşük maliyetlere, artan kaliteye ve dolayısıyla bilgi altyapılarına ve hizmetlerine genişletilmiş erişime yönelik sürdürülebilir, uzun vadeli bir eğilim sağlayabilecektir.
- **Faydaları maksimize etmek:** Dijital ekonomiye geçiş, küresel bir bilgi toplumuna doğru daha geniş hareketin önemli bir parçasıdır. Elektronik ticaretin tüm ekonomik ve sosyal potansiyeli ancak işletmeler, tüketiciler ve kamu kurumları tarafından yaygın kullanımı ile gerçekleşecektir. Ticari teknolojilerin örnek bir kullanıcısı olarak hükümet, elektronik bir pazarın yaratılmasında önemli bir itici güç olabilir. Kuruluşların başarılı bir şekilde modernizasyonu, uyarlanması ve vatandaşların bilgi ve becerileri, elektronik ticaretin kullanımını teşvik etmede önemlidir.

Bahsedilen raporda, tüketim vergilerine dair olarak varış ilkesi ve tüketicinin gerçekleştirildiği yerde vergilendirilmesi ilkesi kabul edilmiştir. Dijital ürünlerin ise emtia olarak kabul edilmemekte ve çevrimiçi olarak sunulan mallar hizmet kapsamında değerlendirilecektir. Yurtdışından tedarik edilen bir mal için KDV ödenmesi için karşı ödemeli bir mekanizma önerilmiştir. Bu durumda tüketicinin satın aldığı ürünü beyan ederek KDV'sini ödemesine karar verilmiştir. Raporda ayrıca konferans sonrası acenta kavramının ortaya çıkması, adına vergilendirme yetkisinin saptanması için daimi işyeri kavramına ve gayrimaddi haklar, telif hakkı ödemesi ve hizmetlerin kategorilere

ayrılmasına yönelik OECD Model Vergi Anlaşmasında çalışma yapılması gerektiği önemle belirtilmiştir.¹⁷⁷

Dijital ticaretin ele alındığı bu raporda vergilendirilmesi için ilkeler ise şunlardır;

- **Tarafsızlık:** Vergilendirme hem elektronik ticaret hem de geleneksel ve elektronik ticaret biçimleri arasında tarafsız ve adil olmaya çalışmalıdır. İş kararları, vergi değerlendirmelerinden ziyade ekonomik nedenlerle motive edilmelidir. Benzer durumlarda benzer işlemleri gerçekleştiren mükellefler, benzer düzeyde vergilendirmeye tabi olmalıdır.
- **Verimlilik:** Mükellefler için uyumluluk maliyetleri ve vergi makamları için de idari maliyetler mümkün olduğunca en aza indirilmelidir.
- **Kesinlik ve basitlik:** Vergi kuralları belirgin ve anlaşılır olmalıdır. Böylece vergi mükellefleri verginin ne zaman, nerede ve nasıl muhasebeleştirileceğini anlamak da dahil olmak üzere vergi sonuçlarını bir işlemten önce tahmin edebilirler.
- **Etkinlik ve adalet:** Doğru zamanda doğru miktarda vergi olmalıdır. Oluşabilecek risklere karşı önlemler alınırken vergi kaçırma ve kaçınma potansiyeli en aza indirilmelidir.
- **Esneklik:** Teknolojik ve ticari gelişmelere ayak uydurabilmeleri için vergilendirme sistemleri esnek ve dinamik olmalıdır.

Ottawa Bakanlar toplantısından sonra bu ilkelerin tam olarak uygulanabilmesi için daha fazla çalışma yapılması gerekecektir.¹⁷⁸

2003 yılında OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesinde e-ticareti kapsayacak şekilde değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerle web sitesi veya sunucunun daimi işyeri olarak kabul edilip edilmeyeceği sonuca bağlanmıştır. Bu durumda web sitesinin daimi işyeri olarak kabul edilmeyeceği açıklanmıştır. Teknoloji Uzman Çalışma Grubu aracılığıyla tanıtılan bilgilere dayanarak ve değiştirilen bu

¹⁷⁷TÜRKAN M., a.g.m., s.55.

¹⁷⁸OECD (1998), Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, s.4, <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf> (Erişim Tarihi: 24.12.2021)

hükümler daha sonra yorumlanmıştır. Bu durumda bir işletmeye ait kiralanana veya sahibi olduğu sunucunun daimi işyeri olarak kabul edilebileceği neticesine varılmıştır.¹⁷⁹

1.8.2. BEPS Nedir?

Vergilendirme, ülkelerin egemenliğinin merkezinde yer almaktadır. Fakat bazı durumlarda ulusal vergi kurallarının etkileşimi anlaşmazlıklara yol açmaktadır. Egemen devletler kendi iç vergi kurallarını tasarlarırken diğer ülkelerin kurallarının etkisini yeterince dikkate almayabilirler. Egemen ülkeler yoluyla uygulanan bağımsız kuralların etkileşimi, çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren şirketler için olası çifte vergilendirmeye katılması üzerine anlaşmazlıklara neden olmaktadır. Ayrıca, şirketler gelirinin kaynak ülke veya ikamet edilen ülke tarafından hiç vergilendirilmediği veya yalnızca nominal oranlarda vergilendirildiği durumlarda farklılıklar oluşabilmektedir. Yerel bağlamda tutarlılık, açıkça muaf tutulmadığı sürece ödeyici tarafından indirilebilen bir ödemenin alıcının elinde vergiye tabi tutulması ilkesiyle sağlanır. Egemen devletler, çifte vergilendirmeyi önlemek için dar bir alanda tutarlılığı sağlamak için işbirliği yapmış olsalar da uluslararası düzeyde benzer bir tutarlılık ilkesi yoktur.¹⁸⁰

Uluslararası standartlar, bu anlaşmazlıkları vergi egemenliğine uygun bir şekilde ele almaya çalışmıştır. Ancak anlaşmazlıklar devam etmektedir. 1920 yılından beri, yerel vergi sistemlerinin etkileşiminin vergilendirme haklarının uygulanmasında uyuşmazlıklara ve çifte vergilendirmeye yol açabileceği kabul edilmiştir. Ülkeler, ticaretteki bozulmaları ve sürdürülebilir ekonomik büyümenin önündeki engelleri en aza indirmek için bu tür çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için uzun süredir çalışmaktadırlar. Farklı ülkelerin vergi sistemleri arasında, mevcut standartların tasarlanmasında dikkate alınmayan ve ikili vergi anlaşmalarında ele alınmayan anlaşmazlıklar bulunmaktadır. Global ekonomi, ülkelerin vergi egemenliklerini koruyabilmeleri için vergi konularında işbirliği yapmalarını sağlamaktadır.¹⁸¹

¹⁷⁹COŞKUN N., 'Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi', Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:1, 2005, s.158.

¹⁸⁰OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, , s.9.

¹⁸¹OECD (2013), a.g.e., s.9.

Uluslararası işbirliği, ortak standartlara dayanmaktadır. Bu nedenden dolayı sınır ötesi faaliyetlerden sağlanan kazançlar üzerinde çifte vergilendirmenin önlenmesiyle sonuçlanan binlerce ikili vergi anlaşmasının ile sonuçlanmıştır. Açıklık ve öngörülebilirlik, ekonomik büyümenin temel yapı taşlarıdır. Temel olarak bu açıklığı ve öngörülebilirliği korumak önemlidir. Mevcut kuralların politika perspektifinden endişe yaratan sonuçlara yol açtığı durumlar da ele alınmalıdır. Zamanla, mevcut kurallar BEPS için fırsatlar ortaya çıkarmıştır. BEPS, farklı vergi kurallarının etkileşiminin çifte vergilendirmeye veya tek vergiden daha azına yol açtığı durumlarla ilgilenmektedir. Aynı zamanda, hiç vergilendirmeyen veya düşük vergilendirme sağlayan düzenlemelerle de ilgilenmektedir. Vergilendirmenin olmaması veya düşük olması başlı başına bir endişe nedeni değildir. Ancak vergilendirilebilir geliri, onu oluşturan faaliyetlerden yapay olarak ayıran uygulamalarla ilişkilendirildiğinde böyle olmaktadır. Başka bir deyişle, vergi politikası endişeleri yaratan şey farklı vergi sistemlerinin etkileşimindeki anlaşmazlıklardır. Bazı durumlarda ikili vergi anlaşmalarının kullanılması sebebiyle, sınır ötesi faaliyetlerden sağlanan gelirin herhangi bir yerde vergilendirilmeyebileceği veya düşük vergilendirilebileceğidir.¹⁸²

Dijital ekonominin yaygınlaşması uluslararası vergilendirme için de zorluklara neden olmaktadır. Dijital ekonomi, maddi olmayan duran varlıklara benzersiz bir güven, verilerin (özellikle kişisel verilerin) yoğun kullanımı, serbest ürünlerin ürettiği dışsallıklardan değer yakalayan çok yönlü iş modellerinin yaygın olarak kabullenilmesi ve değer yaratmanın gerçekleştiği yetki alanının belirlenmesindeki zorluk ile de nitelendirilebilir. Bu, dijital ekonomideki işletmelerin nasıl değer kattığı ve karlarını nasıl elde ettiği ve dijital ekonominin kaynak ve ikamet kavramlarıyla veya vergi amaçlarıyla gelirin nitelendirilmesiyle nasıl ilişkili olduğu gibi temel soruları gündeme getirmektedir. Dijital ekonomideki girişimlerin nasıl değer kattığını ve kar elde ettiğini yakından incelemek, o endüstrinin kendine özgü özelliklerini dikkate almak, mevcut kuralları uyarlamak için gerekli olup olmadığını ve ne ölçüde gerekli olabileceğini belirlemek için BEPS yol göstermektedir.¹⁸³

Eylem Planı zamanında etkili çözümler geliştiremezse, bazı ülkeler vergi tabanlarını korumak için tek taraflı adımlar atabilirler. Bu da belirsizliğe ve çifte

¹⁸²OECD (2013), a.g.e., s.9-10.

¹⁸³OECD (2013), a.g.e., s.10.

vergilendirmeye neden olabilir. Hükümetlerin bu tür durumlarla başa çıkabilmeleri için eylemler üzerinde uzlaşma sağlamaları önemlidir. G20 Maliye Bakanları, OECD'yi BEPS sorunlarına uyumlu ve kapsamlı bir şekilde ele almak için bir eylem planı geliştirmelerini istediler. Bu Eylem Planı, ülkelere vergi haklarını ekonomik faaliyetlerle daha iyi uyumlu hale getirecek yerel ve uluslararası araçlar sağlamalıdır. OECD BEPS raporunda belirttiği üzere bu eylem planı; BEPS'i ele almak için gereken eylemleri, bu eylemleri uygulamak için son tarihleri ve bu eylemleri uygulamak için gereken kaynakları ve yöntemleri tanımlamaktadır.¹⁸⁴



¹⁸⁴OECD (2013), a.g.e., s.11.

İKİNCİ BÖLÜM

DİJİTALLEŞME VE İŞYERİ KAVRAMININ DÖNÜŞÜMÜ

2. DİJİTAL DÖNÜŞÜM KAVRAMI

Dünya yeni teknolojiler aracılığıyla müşteri beklentilerini tekrardan açıklayan, işletmelerin bu yeni beklentileri karşılamaını sağlayan ve insanların yaşam ve çalışma biçimlerini değiştirip dönüştürmektedir. Dijital dönüşüm adı verilen süreç, işletme ve iş yapma biçimlerini yeniden şekillendirmekte ve değiştirmektedir.¹⁸⁵

Dijital dönüşüm, insanların birbirleriyle ve toplumla iletişim biçiminin değişmesine neden olmuştur. Bu dönüşüm sadece iletişim ve ekonomide değil, eğitim, sağlık, özel ve kamu alanlarında da görülmektedir. Dijitalleşme girişimcilik için önemli bir kaynaktır. Çünkü işletmelerin iş ortamındaki engellerini azaltmakta, işlem maliyetlerini düşürmekte, şeffaflığını ve üretkenliğini artırmaktadır. Üreticilere, müşterilere ve çalışanlara Bilgi ve İletişim Teknolojisinin (BİT) sağladığı yeniliklerle iletişim kolaylaşmıştır.¹⁸⁶

Bir iş dönüşümü, dijital teknoloji temeli üzerinde yapılırsa bu dijital dönüşümdür. Dijital teknolojide politik, sosyal, kültürel veya ekonomik değişimler diğer potansiyel dönüşümlerden farklıdır. Dijital dönüşümü destekleyen teknolojiler ve iş modelleri sabit değildir. Zaman içinde bir dereceye kadar sanayi sektörü ve coğrafyaya göre değişmektedir.¹⁸⁷

Dijitalleşen çağda işletmeler yaygın değişim güçlerinin önüne geçmek için ne yapması gerektiğinde dair bir sorgulama yapılmıştır. Temel alanlar arasında müşteri değer önerisinin yeniden yapılandırılmasına ve işletim modelinin yeniden şekillendirilmesine yer verilmiştir. Çoğu kuruluş bir dizi özel girişim aracılığıyla bu alanlardan birine odaklanmıştır. Her birinin kendi zorlukları ve fırsatları şu şekildedir¹⁸⁸;

¹⁸⁵World Economic Forum (2018), ‘‘Digital Transformation Initiative In Collaboration with Accenture’’, <http://reports.weforum.org/digitaltransformation/wp-content/blogs.dir/94/mp/files/pages/files/dti-executive-summary-20180510.pdf> (Erişim Tarihi: 02.12.2020)

¹⁸⁶OECD (2018), a.g.e., s.12.

¹⁸⁷WADE M., ‘Digital Business Transformation A Conceptual Framework’, Global Center For Digital Business Transformation, June 2015, s.5.

¹⁸⁸BERMAN S. J. and BELL R., ‘Digital Transformation Creating New Business Models Where Digital Meets Physical’, IBM Institute for Business Value, IBM Global Business Services Executive Report, April 2011, <https://www.ibm.com/downloads/cas/KWRV8QK6> (Erişim Tarihi: 10.12.2020) s.5.

- Etkileşim ve bilgi erişimi için ürün ve hizmetler, bilgi ve müşteri katılımı yeniden şekillendirilebilmektedir. Bu durumun zorluğu yeni müşteri değeri önerilerinde nasıl para kazanılacağı halini almakta,
- İşletme modeli, müşteri tercihlerinin ve gereksinimlerinin alım ve satım zincirindeki her faaliyeti bilgilendirecek biçimde yeniden düzenlenebilmektedir. Bunu yapabilmek için tüm ticari faaliyetleri uyumlaştırmayı ve bu faaliyetlerle ilgili verilerin nasıl yönetildiğini ve izlendiğini optimize etmeyi gerektirmektedir.

Dijital dönüşümün etkileri, ekonomik faaliyetlerin dijitalleşmesiyle birlikte hız kazanmasını sağlamaktadır. Dijital alanda kullanıcılar işlemlerini zaman kaybı olmadan ve internete bağlı herhangi bir cihazdan anında halledebilirler. Dijital ürün ve hizmetler daha hızlı genişleyecektir. Piyasalar daha hızlı belirginleşecektir. Fikirler daha hızlı dolaşacaktır. İşletmelerin müşteri tabanlarını belirlemesi ve geliştirmesi daha kolay hale gelecektir. Ekonomik faaliyetin hızındaki bu artış, işletmelerin dijital pazara girebileceği ve piyasalara hakimiyet kurarak önemli rekabet avantajları elde edebileceği anlamına gelmektedir.

Dijitalleşmenin getirdiği değişiklikler ekonomiyi dönüştürmektedir. Yeni iş modellerinin ortaya çıkmasına ve eski modellerin önemli dönüşümlerine sebep olmaktadır.¹⁸⁹

Sosyal medyanın yükselişi ve internet çağında iş yapma şekli dijital dönüşüm üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Veriler, en değerli varlık olarak bilenen altın ve petrolün yerini almıştır. Dünyanın en büyük şirketlerinin çoğunu üreticiler, perakendeciler veya gayrimenkul sahipleri değildir. Platform sağlayıcılar, veri toplayıcılar ve reklamcılar oluşturmaktadır. Bu yeni iş modelleri giderek daha fazla uluslararası ve çevrimiçi şeklinde olmaktadır. Bu durumda 19'uncu ve 20'nci yüzyıl iş modelleri dikkate alınarak tasarlanan vergi kuralları, artan değişikliklere uyum sağlamada zorlanmaktadır.¹⁹⁰

Dijital dönüşümün getirdiği yenilikler ve yararların yanında, bu dönüşüme karşı yapılan eleştirilerde bulunmaktadır. Teknolojinin global üretkenlik üzerinde etkisinin

¹⁸⁹OECD (2018), a.g.e., s.28.

¹⁹⁰ICAEW (2019), 'Digitalisation of Tax: International Perspectives', <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/information-technology/thought-leadership/digital-tax.ashx> (Erişim Tarihi:02.12.2020) s.2.

olmamasıdır. Yoksul ve orta sınıf gelirli bireylere herhangi bir fırsatın tam olarak sağlanamamasıdır. Dijital dönüşümün sonucuyla şirketler eskisinden daha fazla bağlantıya sahip olmuşlardır. Ancak, global verimlilik artışı yavaşlamıştır. Dijital teknoloji iş dünyasını değiştirmesiyle birlikte işgücü piyasalarında daha fazla eşitsizliğe ve kutuplaşmaya neden olmaktadır. Çünkü teknoloji yüksek beceriler geliştirmektedir. Alışlagelmiş işler önemini kaybetmektedir. Bundan dolayı da bu işleri yapan işçilere düşük ücret ödenmektedir. Bu durum gelişmekte olan ülkelerde kısmen görülse de gelişmiş ülkelerde daha fazla hissedilmektedir.¹⁹¹

Teknoloji önemli olsa da başarılı bir dijital dönüşüm için insan unsuru kritik öneme sahiptir. Uzmanlar, dijital dönüşümün önündeki başlıca engelin insanların kendi içlerindeki değişime karşı direncinin olduğunu ifade etmektedir. Gerçek dijital dönüşüm bir değişim kültürü oluşturmaktadır. Dijital dönüşüm teknolojiden çok daha önemlidir. İşletmeler, yeni tüketici taleplerini sağlamak ve iş dünyasındaki değişime uyum sağlayabilmek için bu dönüşüme¹⁹² dahil olmaktadır.¹⁹³

2.1. Vergi Hukuklarında İşyeri Kavramının Dönüşümü

İlk defa 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan “elektronik işyeri” kavramı henüz yasalaşmamış VUK tasarısında yer verilmektedir. Tasarının 129’uncu maddesinde işyeri tanımında yapılan fiziki işyeri örneklerine “mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar” ifadelerinde eklenmiştir. Tasarısının 130’uncu maddesinde; ‘*İnternet, ekstranet*¹⁹⁴,

¹⁹¹YÜCE M. ve AKBULUT N., ‘BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler’, Akademik Bakış Dergisi, Sayı:68, Temmuz – Ağustos 2018, s.108-109.

¹⁹²Tüketiciler, çalışanlar ve ortaklar için davranış değişikliği hızlı ve dramatik oldu. COVID-19 krizinin başlangıcından bu yana internet kullanımı %70 arttı, iletişim uygulamalarının kullanımı iki katına çıktı ve bazı video akışı hizmetlerinde günlük kullanım 20 kat arttı. Dijital modellere bağımlılığımızın hiç bu kadar farkında olmamıştık ve geri dönmeyecektir. Dijital teknolojinin gücü bu kadar görünürken, önde gelen şirketler artık daha geniş bir paydaş grubuna hizmet sunmak üzere işi dönüştürmek için teknolojiyi kullanmak zorunda. Bkz. World Economic Forum, ‘Digital Transformation: Powering the Great Reset’, July 2020, s.6, [WEF Digital Transformation Powering the Great Reset 2020.pdf](https://www.weforum.org/reports/digital-transformation-powering-the-great-reset) (Erişim Tarihi:15.12.2021)

¹⁹³YÜCE M. ve AKBULUT N., a.g.m., s.109.

¹⁹⁴Ekstranet, şirket çalışanlarının dışarıyla işbirliği yapmasını ve iletişim kurmasına olanak sağlayan özel bir iş ağıdır. Ekstranet, iş ilişkilerinin geliştirilmesinde ve yönetilmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Ekstranetler intranetlere benzemektedir. Ancak ekstranetlerde iş ortakları, önemli müşteriler ve tedarikçiler gibi seçili kullanıcılara harici erişim hakkı verilmektedir. Bkz. [https://bidb.itu.edu.tr/sevir-defteri/blog/2013/09/07/intranet-\(i%C3%A7-a%C4%9F\)-ve-extranet-\(d%C4%B1%C5%9F-a%C4%9F\)](https://bidb.itu.edu.tr/sevir-defteri/blog/2013/09/07/intranet-(i%C3%A7-a%C4%9F)-ve-extranet-(d%C4%B1%C5%9F-a%C4%9F)) (Erişim tarihi:14.12.2021)

*intranet*¹⁹⁵ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda işyeri oluşur.” ifadesiyle dijital ortamda işyeri tanımlanmıştır.¹⁹⁶ Dijital işyeri, online olarak ticari faaliyetlerin yürütülmesi ve devamını sağlayan şartların vergi hukuku açısından da tanınması ve isimlendirilmesi sonucu meydana gelen bir kavramdır.¹⁹⁷

VUK Tasarısının 129’uncu maddesinde VUK’ nun 156’ncı maddesinde açıklanan işyeri örneklerine ek olarak ‘mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar’ ifadelerinin eklenmesiyle birlikte işyeri kavramı genişletilmiştir. İşyeri adres değişikliğinin bildirilmesi yine Tasarının 131’inci maddesinde elektronik ortamlarda olanlarda dahil işyeri adres değişikliği olması halinde yeni adreslerini vergi dairesine bildirme yükümlülüğü vardır. Tasarının 133’üncü maddesinde işletmede meydana gelen değişikliği bildirmesinde elektronik ortamda olan işyerleri de dahil edilmiştir. Bu Tasarı yasalaştığı zaman elektronik ortamdaki işyeri mevcut işyerleri¹⁹⁸ gibi bildirilmesi yükümlülüğü getirilmiş olacaktır.¹⁹⁹ Mükellefiyet kayıtları, bir işyeri olmadan faaliyetini yürüten mükelleflerin ikametgah adreslerini işyeri olarak gösterebilmektedir. İnternet sitesi işleten mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının yapılması gerekmektedir.²⁰⁰ Vergi mevzuatında herhangi bir işyerinde birden fazla mükellefin faaliyet göstermesini müdahale eden bir hüküm yer almamaktadır. Örneğin, oto komisyonculuğu işini yapmak üzere aynı işyerinde birden fazla mükellefiyet kaydının bulunması mümkündür.²⁰¹

¹⁹⁵İntranet, işyerlerinde çalışanlar arası iletişimi sağlayan ve bilgi paylaşmak için kullanılan özel bir iş ağıdır. Temel olarak İntranet, işyerinin kendi özel Web sitesidir. İnternet ile benzer ağ protokollerini ve altyapıyı kullanmaktadır. İntranetler, çalışanlar arası iletişimi geliştirmektedir. Kullanıcıların şirket verilerine, sistem bilgilerine ve e-postalarına kolaylıkla erişimlerini sağlamaktadır. Bkz. [\(https://bidb.itu.edu.tr/sevir-defteri/blog/2013/09/07/intranet-\(i%C3%A7-a%C4%9F\)-ve-extranet-\(d%C4%B1%C5%9F-a%C4%9F\)\)](https://bidb.itu.edu.tr/sevir-defteri/blog/2013/09/07/intranet-(i%C3%A7-a%C4%9F)-ve-extranet-(d%C4%B1%C5%9F-a%C4%9F)) (Erişim tarihi:14.12.2021)

¹⁹⁶KAVAK A., ‘Vergi Usul Kanunu Tasarısı Üzerinde Yapılan Çalışma’, https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_VUK_TasariCalismasi.pdf (Erişim Tarihi:01.11.2020)

¹⁹⁷AYLUÇTARHAN A., ‘Dijital İş Yeri ve Uluslararası Vergilendirme Tartışmaları’, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-is-yeri-ve-uluslararasi-vergilendirme-tartismalari/453007> (Erişim Tarihi:01.11.2020)

¹⁹⁸Vergi Usul Kanununda; işe başlama, adres değişikliği, işte değişiklik, işletmede değişiklik ve işi bırakma hususları vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. BKZ. ÖZBALCI Y., ‘Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları’, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s.462.

¹⁹⁹YILMAZ G. H. ve AKÇURA DEĞER A., ‘Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu’, Deloitte, <https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx> (Erişim Tarihi:07.06.2021)

²⁰⁰Gelir İdaresi Başkanlığı 20.03.2006 gün ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı Özelge.

²⁰¹Gelir İdaresi Başkanlığı 19.07.2012 gün ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-105[156-2012/1]-451 sayılı Özelge.

Elektronik işlem cihazlar (ATM) bir banka şubesine bağlı makinelerdir. İşyeri ya da şube olarak değerlendirilememektedir.²⁰² Çünkü herhangi bir personel yardımı olmaksızın sınırlı bazı işlemlerin otomatik olarak müşteriler tarafından yapılmasıdır. Bu durum VUK kapsamında işyeri olarak değerlendirilmesini mümkün kılmamaktadır. Ancak fiziki mekanda şube hizmeti veren yerler işlem yetkilerinde sınırlama olmasına rağmen Kanun'da işyeri olarak sayılmaktadır.²⁰³

Bir faaliyetin ticari faaliyet sayılması için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemektedir. Faaliyeti yerine getiren organizasyonun tüm faktörleri beraber değerlendirildiğinde gelir sağlama potansiyeli olması gerekmektedir. Bu durumda web tasarım faaliyeti ticari faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Bu faaliyet sonucunda elde edilen gelirin GVK'nın ticari kazançlara ilişkin hükümleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalıdır.²⁰⁴

Çeşitli sosyal medya platformlarına yüklenen içerikler silinmediği takdirde takipçi ve izlenme oranları gibi kıstaslara göre belirli periyotlarda gelir elde edilmektedir. Bu platformlara yüklenen içerikler sayesinde gelecek dönemlerde de kazanç elde etme imkanı bulunmaktadır. İçerik üretmek, ticari kazancın belirlenmesinde aranılan sürekliliği ve bir kuruluşun varlığını göstermektedir. Bu nedenle sosyal medya platformlarına yüklenen içerikler sebebiyle ticari kazanç kapsamında değerlendirilmektedir.²⁰⁵

Danıştay kararında da belirtildiği üzere dijital ekonomi faaliyetlerinin elektronik ortamda yapılması vergi mevzuatı açısından işyeri kavramının tekrardan tanımlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu yüzden uluslararası vergi anlaşmaları vergilendirmede işyeri kavramını dikkate almaktadır. Bundan dolayı dijital ortamda yapılan alışverişin vergilendirilmesi için mutlaka bir işyeriyle bağlantısı olmalıdır. Ancak ilgili işyerinin fiziksel özelliklere sahip olması aranmamaktadır. Örneğin, bir internet sayfası da işyeri olarak kabul edilebilmektedir. Web sayfaları ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesi durumunda işyeri olarak dikkate alınsa dahi sabitlik şartını sağlayamamaktadır. Mevcut

²⁰²T.C. Danıştay Başkanlığı İdari Dava Daireleri Kurulu, 19.03.2018 gün ve Esas No:2016/655 ve Karar No:2018/3220 sayılı Danıştay Kararı.

²⁰³ÖZYER M. A., 'Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması', Acar Basım, İstanbul, 2018, s.360.

²⁰⁴Gelir İdaresi Başkanlığı 14.02.2011 gün ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-481-9 sayılı Özelge.

²⁰⁵Gelir İdaresi Başkanlığı 11.12.2020 gün ve 88945244-010-E.5342 sayılı Özelge.

hukuki düzenlemelere göre dijital ortamda işyerinin varlığından bahsedilmesi olanaklı değildir. Gelişen teknolojiyle beraber internet sayfaları da ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesi açısından işyeri olarak kabul edilebilir duruma gelmektedir.²⁰⁶

Tam ve dar mükellefiyet ayrımı internet ortamındaki ticari kazançların vergilendirilmesinde önemli bir noktadır. İnternet doğası gereği ulusal sınırları aşarak tüm dünyaya yayılan bir genişliğe sahiptir. Serbest iletişim özgürlüğüne dayanan bir sistemi bulunmaktadır. Dolayısıyla bu ortamda elde edilen kazançların vergilendirilmesi gerekmektedir. Tam mükellefler için dijital ortamındaki alışveriş sitelerinden sağladıkları kazançların vergilendirilmesinde bir problem gözükmemektedir. Ancak yurtdışı kökenli bir internet sitesinin Türkiye’de bulunan müşteriye bir ürün satılması durumunda sorun meydana gelmektedir. Bu kazancı doğuran işlem Türkiye’de yapılmış kabul edildiğinden çifte vergilendirme sorunu gündeme gelmektedir. Satışa sunulan mal ve hizmetler için Türkiye’de bulunan bir server aracılığıyla ya da Türkiye’deki bir internet sağlayıcısı şirket aracılığıyla faaliyetini gerçekleştirmesi halinde dar mükellef olarak vergilendirilecektir. Çifte vergilendirme sorununun aşılması ise yapılacak ikili anlaşmalar ile sağlanacaktır. Bu konuda henüz uluslararası standartlarda küresel düzeyde elektronik ticaret anlaşmaları bulunmamaktadır.²⁰⁷

Kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşımaktadır. Ticari kazanç gibi belirlendiğinden elde edilmesinde tahakkuk esası geçerli olmaktadır. Gelirin ve giderin, miktar ve nitelik olarak kesinleşmesine tahakkuk denilmektedir. Tahakkuk esasında vergilendirme yapılabilmesi için alacak hakkının doğmuş olması gerekmektedir. Şirket sahibinin, üye işlemlerinden sağlanan hizmetlerin belirli sayıda müşteriye belirli indirimlerle satılması karşılığında üye sahiplerinden komisyon geliri adı altında aldığı tutarı kurum kazancına dahil etmelidir.²⁰⁸

Tam ve dar mükellef konusunda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanununda işyeri konusuyla ilgili bir ifade bulunmaktadır. Ancak dar mükellefiyetle ilgili olarak ticari kazancın elde edilmesi için işyerinin varlığı önemlidir. Fakat dijital ortama

²⁰⁶T.C. Danıştay Başkanlığı Dördüncü Daire 19.10.2020 gün ve Esas No: 2016/10735 ve Karar No: 2020/3953 tarihli Danıştay Kararı.

²⁰⁷ALPTÜRK E., ‘İnternette Alışveriş Sitelerinin Vergisel Yükümlülüklerine İlişkin Değerlendirmeler’, Yaklaşım Dergisi, Sayı:107, Kasım 2001, s.168. (166-170)

²⁰⁸Gelir İdaresi Başkanlığı 31.12.2011 gün ve B-07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2011/14001-08-1190 sayılı Özelge.

geçildiğinde işyerine atfedilecek kazancın konusunu tespit etmek zorlaşmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sebebiyle işyerinin varlığı sürüncemede kalmıştır. İşletmeler web siteleri ve web sunucuları sayesinde herhangi bir ülkede işyerine sahip olmasalar bile gelir elde edebilmektedirler. Web sitesi ve web sunucusunun işyeri sayılıp sayılmayacağı önem taşımaktadır. İşyerinin dijital ekonomide nasıl oluşacağı konusu önem kazanmaktadır.²⁰⁹

2.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Oluşan ekonomik değer dijital ekonomi içerisinde pek çok gelir unsuru haline gelebilmektedir. Bu gelir unsurları; reklam gelirleri, dijital ürünlerin kira ya da satış gelirleri, emtia ve hizmet satışları (online bahis gibi sanal unsurlar ve çevrimiçi perakende siparişleri), üyelik/aidat gelirleri, içerik teknik lisanslardan elde edilen gelirler, saklı ücretler ya da zararına satışlar şeklindedir.²¹⁰

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde ikamet esas rejimi, kaynak esas rejimi ve karma rejim esas alınmalıdır.

İkamet esas rejimi, halihazırdaki işyeri tanımına yakınlık göstermektedir. Dijital ekonominin fiziksel bir varlık olmaması ve uzaktan yönetilebilir olmasına dayanmaktadır. Model Vergi Anlaşması sınırlarında işyeri kavramı kaynak ülke vergilendirmesine imkan vermemektedir. İkamet tanımının yeterli olamaması nedeniyle eleştiri konusu olmaktadır. Basit bir şekilde manüpile edilebilir olması ve yapay bir şekilde açıklanması sebebiyle ikamet tanımı yeteri kadar güvenilir bir sonuç oluşturmamaktadır. İkametin uluslararası konsensüs çerçevesinde tanımlanması bu ilkenin başarıyla uygulanabilmesini gerektirmektedir.²¹¹

Kaynak esas rejimi, yönetim yerinin ve ikamet ilkesinin açıklamasında yaşanan sıkıntılar gerekçesiyle ortaya çıkmıştır. Bu durum da vergiye tabi gelirin ortaya çıktığı

²⁰⁹İŞİK H., a.g.m., s.50.

²¹⁰GÜLHAN N. ve TURUNÇ S., 'Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alanında Yaşanan Gelişmeler', Vergi Dünyası, Sayı:409, Eylül 2015, s.167-168.

²¹¹GÜLHAN N. ve TURUNÇ S., a.g.m., s.168.

yeri öne çıkardığını vurgulamaktadır. İş yeri kavramının yetersizliği ve değişimi henüz mümkün görülmediği için kaynak esaslı vergilemeye geçmesi tavsiye edilmektedir.²¹²

Karma rejim iki rejimi birlikte uygulanmaktadır. Genel uygulama tevkifat düzenlemelerinden oluşmaktadır.²¹³

2.2.1. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar

Dijital dönüşüm, daha kapsayıcı ve sürdürülebilir büyümeyi ve refahı artırırken yeniliği teşvik etmekte, verimlilik üretmekte ve hizmetleri iyileştirmektedir. Aynı zamanda, bu değişimin genişliği ve hızı, vergilendirme de dahil olmak üzere birçok politika alanında zorluklar ortaya çıkarmaktadır.²¹⁴ Ticaretin küreselleşmesi ve modernleşmesine bağlı olarak, günün istek ve ihtiyaçlarını ticaretin nasıl vergilendirileceğini düzenleyen vergi kanunları karşılayamamaktadır. Dijital teknolojiye gelişmelerin yönlendiği küresel yenilikler bu zorlukları büyütmektedir. Bundan dolayı dünya çapındaki vergilendirme kurallarının hem adil hem de verimli bir hale getirilmesi için dijital dönüşümün gerekli olduğu savunulmaktadır.²¹⁵

Dijital ekonomi, vergilendirme açısından yeni zorluklara neden olmuştur. Güçlü internet platformlarının ortaya çıkmasıyla birlikte dijitalleşme ticaret ve reklam gibi endüstrileri dönüştürmektedir. Bu durum ulusal yetkililerin ticari işlemleri ve şirket karlarını vergilendirme yetkisini etkilemiştir. Dijital ekonominin ana aktörleri, internet hizmet sunucuları üstünden yeniden oluşarak ulusal vergi otoritelerinin yetki alanı dışında yer almaktadır. Şirketler ülkelerindeki vergilerini azaltmak için transfer fiyatlandırması yöntemini kullanmaktadır. Bu da kurumlar vergisi gelirlerinde net bir kayba sebep olmaktadır. Hatta, geleneksel ticaret şekillerinden uzaklaşılması yerel vergi otoritelerinin satışlar ve finansal işlemler üzerinden vergi tahsil etme gücünü etkileyerek vergi geliri kaybına neden olmaktadır.²¹⁶

²¹²GÜLHAN N. ve TURUNÇ S., a.g.m., s.168.

²¹³GÜLHAN N. ve TURUNÇ S., a.g.m., s.168.

²¹⁴OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris May 2019, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm, s.5.

²¹⁵BÜLBÜL D. ve ÜLKÜ Y. E., a.g.m., s.374-375.

²¹⁶France Strategie, (2015), Taxation and the digital economy: A survey of theoretical models, Final Report, s.15

Bu durumla karşı karşıya kalan vergi idareleri, dijital ekonominin vergilendirmede ortaya çıkardığı zorluklarla mücadele edebilmek için sistemlerini ve araçlarını yeni koşullara uyum sağlayacak biçimde düzenlemeli ve güncellemelidir. Dijital ekonomi dört özellikle karakterize edilmektedir. Dijital ekonomideki herhangi bir vergilendirme tartışmasında bu özellikler dikkate alınmalıdır. Bu özellikler²¹⁷;

- Vergilendirme yetkisinin belirlenmesini zorlaştıracak biçimde coğrafi sınırlarının belirsizleşmesi,
- Koordinasyon sorunları nedeniyle dijital platformlara tekel olma gücü veren dışsallıklar,
- Dijital platformların farklı aktörlerin birbirleriyle iletişime geçmesi ve bağımsız olarak platformun farklı taraflarındaki farklı fiyatlandırma stratejilerini uygulamak için kullandıkları çok yönlü piyasaların varlığı,
- Kullanıcılar aracılığıyla yüklenen ve kar elde etmek için girdi olarak kullanılan verilerin toplanması.

Dijital ekonomideki emtia ve hizmet satışları, 3D üretim, müzik, oyun ve resim paylaşımları, elektronik sözleşmeler, yapılan online toplantılar, dijital para transferleri gibi iktisadi ve ticari faaliyetlerin vergisel anlamda problemler ortaya çıkarmaktadır. Hem mükellefler hem de vergi otoriteleri tarafından adil vergilendirmeyi engellemektedir. Bu durum gerek ülkelerin gerekse bölgesel birliklerin çözmesi gereken birçok problemi içerisinde barındırmaktadır. Sıkıntılarının odağına bakıldığında karşılaşılan sorunlar; vergi mükellefiyeti, vergilendirilecek kazanç türü, vergiyi doğuran olayın yer bakımı, gelir miktarı ve vergi matrahı, uygulanacak vergileme yöntemi, dolaylı vergilerin (KDV, ÖTV gibi) nasıl uygulanacağı ve nereye ödeneceğiyle alakalıdır.²¹⁸

2.2.2. Dolaylı Vergiler Açısından Sorunlar

Ülkeler gelir, tüketim ve serveti vergilendirmektedirler. Gelir vergileri vergileme dönemi sonunda gider ve indirimler neticesinde kalan net gelir üzerinden hesaplanmaktadır. Tüketim vergileri mal ve hizmetlerin teslimi ve sunumu anında

²¹⁷France Strategie, (2015), a.g.e., s.15

²¹⁸BUDAK T., a.g.e., s.65-66.

tüketimine ilişkin harcamalar üzerinden hesaplanmaktadır. Gelir vergisi bir vergilendirme döneminde mükellef tarafından elde edilen net gelirin vergilendirilmesini kapsamaktadır. Tüketim vergileri ise de bir vergilendirme olayını son kullanıcıya son satışı esnasında mal veya hizmet alışverişinin vergilendirilmesini kapsamaktadır. Gelir vergileri gelir kaynağının yerinde vergilendirilirken, tüketim vergileri varış yerinde vergilendirilmektedir.²¹⁹

Halihazırdaki uluslararası vergileme kurallarına göre bir e-ticaret şirketi tarafından yapılan uzaktan satışlar malın satıldığı ülke içinde vergilendirilebilir bir varlık veya katma değer oluşturamamaktadır. Buna rağmen vergilendirme yetkisi belirlenmesi için fiziki varlık tespit edilmelidir. Bu tespit, bağımsız bir sunucu gibi belli varlıklara bağlanması ile olabilmektedir. 3-D yazıcıların yaygın olarak (evlerde ve iş yerlerinde) kullanılmaya başlaması ile daha farklı zorlukları beraberinde getirmiştir. Fiziksel varlığı olmayan ve bir web sayfası üzerinde mal satışı ve hizmet sunan dijital işletmeler için ‘‘daimi işyeri’’ (Permanent Establishment – PE) kavramı ve yaklaşımının etkin çalışması her zaman mümkün olmamaktadır.²²⁰

2.2.3. Dijital Ürünlerin Vergilendirilmesinde Dolaylı Vergiler

Dijital ürünler, elektronik biçimde depolanan, teslim edilen ve kullanılan herhangi bir üründür. Bunlar müşterilerin İnternet’te e-posta yoluyla web sitesine giriş yaparak aldığı ürünlerdir. Bugünlerde teknolojinin hızla geliştiğinden dolayı daha spesifik veya kesin bir dil kullanımının bir anlamı yoktur. Çünkü tamamen öngörülemeyen yeni bir ürün birkaç hafta içinde piyasaya çıkabilmektedir. Sınırlı bir ‘‘dijital ürün’’ tanımının yapısı halinde nasıl düzenleneceği ve vergilendirileceği konusunda sıkıntılara neden olabilecektir. Bununla birlikte, Avrupa Komisyonu'nun bir şeyin dijital bir mal olup olmadığını belirleyen dört kriteri bulunmaktadır. Bunlar;

- Fiziksel, somut bir mal değildir.
- Esasen Bilişim Teknolojilerine dayanmaktadır. Teklif, teknoloji olmadan var olamamaktadır.

²¹⁹BUDAK T., a.g.e., s.66.

²²⁰BUDAK T., a.g.e., s.66-67.

- İnternet veya elektronik bir ağ aracılığıyla sağlanmaktadır.
- Tamamen otomatiktir veya minimum insan müdahalesi içermektedir.

Bu dört kriter, yalnızca dijital ürünlerin dahil edilmesini sağlayacak kadar spesifik, ancak birçok yeniliğe izin verecek kadar esnek bir haldedir. Bugün piyasada bulunan bazı yaygın dijital ürünler şunlardır:

- İndirilebilir ve çevrimiçi oyunlar,
- Amazon'dan bir kopya (e-kitaplar, resimler) satın alınması, ya da Netflix (filmler ve videolar) gibi bir hizmetin kullanılması,
- MP3 satın alınması, SoundCloud²²¹ veya Spotify gibi bir hizmet kullanılması,
- Bulut bilgi işlem yazılımı ve hizmet olarak yapılan yazılımlar,
- Web siteleri, site barındırma hizmetleri ve internet servis sağlayıcılarıdır.

"Dijital hizmetler", "e-mallar" veya "e-hizmetler" olarak adlandırılan dijital ürünleri de duyabilirsiniz. Bu terimlerin hepsi aynı şeyi ifade etmektedirler.²²²

Devletler satış vergisi yasalarını ve düzenlemelerini çoğu maddi mülk ve belirli hizmetlere odakladığından dolayı, başlangıçta dijital içerik üzerinden satış vergisini yürürlüğe koymayı geciktirmişlerdir. Dijital içeriğin satışı genellikle maddi mülkiyet unvanının devredilmesini içermemekteydi. Bu nedenle vergiye tabi bir olay değildi. Tüketicilerin geleneksel ürünleri dijital ürünlerle değiştirdiği giderek daha belirgin hale gelmektedir. Daha fazla devlet vergi boşluğunu kapatmak için dijital işlemlere vergi²²³ koymaya çalışmaktadır. Bununla birlikte devletlerde, dijital ürünlerin tanımları, belirli

²²¹İsveç'te kurulan ve Berlin'den yönetilen bir online ses dağıtım platformu ve müzik paylaşım sitesidir. Kullanıcıların ses dosyalarını yüklemesine, tanıtmasına, paylaşmasına ve dinleyicilerin bu dosyaları web üzerinden dinlemesine imkan tanımaktadır. 2007'de Alexander Ljung ve Eric Wahlforss aracılığıyla kurulan SoundCloud zamanla dünyanın en büyük müzik servislerinden biri olmuştur. Bkz. <https://tr.wikipedia.org/wiki/SoundCloud> (Erişim Tarihi:17.12.2021)

²²²Quaderno Tax Resources, "The Ultimate Guide to EU VAT for Digital Taxes", <https://www.quaderno.io/resources/eu-vat-guide> (Erişim Tarihi:17.12.2021)

²²³Türkiye'de dar mükellef kurumlar tarafından yükümlülük tesis edilmeden yapılan dijital ürün ve hizmet teslimlerinin vergilendirilmesi, 464 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 1.7.2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesiyle birlikte birçok uluslararası şirkete ait bir nitelik kazanmıştır. Bkz. DİNÇTÜRK Erdal, 'Uluslararası Şirketlerin Türkiye'de İşyeri Oluşturmaksızın Yaptığı Elektronik Ticarete KDV Uygulamaları', <https://www.verginet.net/dtt/18/e-ticaret-KDV.aspx> (Erişim Tarihi:17.12.2021)

dijital ürün türlerinin vergi muamelesi, kaynak bulma kuralları ve dijital içeriğin nasıl vergilendirileceği konusunda büyük farklılıklar göstermektedir.²²⁴

AB KDV Uygulama Tüzüğünde web sitesi barındırma, programların uzaktan bakımı, yazılım ürünleri ve dijital ürünler gibi hizmetlerin ayrıntılı listesi bulunmaktadır. Elektronik hizmetlerin vergilendirilmesi varış/tüketim ülkesinde vergilendirilme ilkesi kapsamında 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren yapılmaktadır. Varış ülkesinde vergileme ilkesinin uygulanması, malın teslimi ve faturalandırma işlemlerinin müşterilerin bulunduğu ülke KDV mevzuatının gereksinimlerini karşılaması ifade edilmektedir.²²⁵

2.2.4. Uzaktan/Mesafeli Satışlarda Dolaylı Vergiler

Geleneksel kanallar kullanılarak fiziki olarak teslim edilmesi gereken (posta hizmetleri gibi) maddi malların elektronik olarak satılmasını tanımlamaktadır. Dijital içerik ve hizmetleri veya doğrudan elektronik ticaret ile ilgili maddi olmayan malların çevrimiçi sipariş edilmesi ve teslim edilmesi olarak da ifade edilmektedir. Avrupa yasa koyucusu ve OECD'ye göre bu tür sanal mallar elektronik olarak sağlanan hizmetler olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle uygulanacak geleneksel KDV kuralları uzaktan mal satışına uygulananlardan farklı olacaktır.²²⁶

KDV uygulaması müşterinin durumuna ve konumuna, hatta satıcının belirli bir üye devletteki uzaktan satışlarından aldığı ciroya bağlı olduğundan bu durum uzaktan satışları karmaşık bir hale getirmektedir. Uzaktan satışlara ilişkin KDV uygulaması, AB genel KDV kuralları çerçevesinde ticari müşterilere (işletmeler arası) yapılmaktadır. AB üyesi bir devlette ikamet eden vergiye tabi kişinin yurtdışından mal sağlamasında ithalat kapsamında işlem uygulanmaktadır.²²⁷

Uzaktan satışların varış ülkesinde vergilendirilmesi tedarikçinin müşterinin ülkesinde kaydolması sonucunu oluşturmaktadır. Özellikle küçük ve orta ölçekli

²²⁴CHEN C., 'Taxation of Digital Goods and Services', NYU Annual Survey of American Law, 2015, s.448.

²²⁵BUDAK T., a.g.e., s.69.

²²⁶NÆSS-SCHMİDT H. S., ALİ D. M., ARIAS M. N., DENTON J. and VYNCKE K., 'Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market for e-Commerce', 2012, s.17, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2012/492432/IPOL-IMCO_ET\(2012\)492432_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2012/492432/IPOL-IMCO_ET(2012)492432_EN.pdf) (Erişim Tarihi:17.12.2021)

²²⁷BUDAK T., a.g.e., s.72-73.

işletmeler için uzaktan satışın yapıldığı her devlette KVD'yi kaydettirme ve hesaplama mecburiyeti aşırı derecede ağır bir şart olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumda sisteme uyum sağlayamamalarına neden olmaktadır.²²⁸

2.2.5. Dijital Araçların Vergilendirilmesinde Dolaylı Vergiler

Bir veya birden fazla araçların varlığı dijital ekonomideki işlemlerin ortak özelliğidir. Araçlar, birden fazla hizmet talebini birleştirerek yeni bir hizmet oluşturabilmektedir. Daha önceden var olan hizmetleri geliştirerek de müşterilerine sunmaktadırlar. Aracı şirketlerde hizmet sunan kişinin yerinin doğru olarak saptanması ve KDV oranının uygulanmasında tedarikçinin sorumluluğu temel olmaktadır. Bu durum son tüketiciye hizmet sunan tedarikçinin kim olduğunun belirlenmesinde önem teşkil etmektedir. Bulut işlem komisyoncusu, bulut hizmeti sağlayıcı veya içerik geliştiricisi de bulut yapılarında nihai tüketiciye hizmet sunan kişiler olabilmektedir.²²⁹

Özel kişiler aracılığıyla dijital hizmetlerin satın alınması, içerik sağlayıcının kendisine kıyasla genellikle üçüncü taraf platform sağlayıcıları (örneğin ağ siteleri, telekom hizmet sağlayıcıları, araçlar ve diğerleri) aracılığıyla yapılmaktadır. Hizmetin sunulmasında birden fazla tedarikçi, yani ödeme kolaylaştırıcıları, tüccarlar (oyun sağlayıcısı gibi) ve cep telefonu operatörleri yer aldığına çifte vergilendirme olasılığı yüksek olacaktır. Tedarikçiler farklı AB ülkelerinde bulunuyorsa veya tedarikçilerden biri AB üyesi değilse, vergilendirme yerinin belirlenmesinde sorun olacaktır.²³⁰

Araçların yer aldığı dijital ürünlerin vergilendirilmesinde AB önemli adımlar atmıştır. Fakat hala istenilen seviyede bir uyum gerçekleştirilememiştir. Araçların yer aldığı dijital ürünlerin AB dışındaki ülkelerde vergilendirilmesiyle ilgili sorunlar hala devam etmektedir.²³¹

2.2.6. Doğrudan Vergiler Açısından Sorunlar

Dünyanın açık pazar haline gelmesi maddi varlıkların artmasına ve internet erişimi ve kullanımını hızlandırmaktadır. İşletmelerin ulusal seviyede herhangi bir yasal veya

²²⁸BUDAK T., a.g.e., s.74-75.

²²⁹BUDAK T., a.g.e., s.76.

²³⁰NÆSS-SCHMİDT H. S., ALI D. M., ARIAS M. N., DENTON J. and VYNCKE K., a.g.e., s.39-41.

²³¹BUDAK T., a.g.e., s.78.

fiziksel varlığa gereksinimi olmadan pazar tedarik etmelerini ve sanal karlar elde etmelerine olanak sağlamıştır. Daimi işyerinde bir işletmenin gelir kaynağının üretildiği ülke olarak açıklanabilmesidir. OECD'ye göre değer yaratmanın gerçekleştiği gelir kaynağının bulunduğu yer vergilendirme yetkisi yeri olarak ifade etmektedir. İkamet edilen ülke ise etkin yönetimin gerçekleştiği ülkeyi ifade etmektedir. Tüm ikili gelir vergisi anlaşmaları bu kavram üzerine kurulmaktadır. Amaçları uluslararası ekonomide çifte vergilendirmeyi önlemektir. Buna göre kaynak ülke, faiz, temettü ve gayri maddi hak bedelleri üzerinden stopaj uygularken, geliri net gelir bazında vergilendirme konusunda birincil hakka sahiptir. Mukim ülke geliri vergilendirebilir ancak çifte vergilendirmeyi kaynak ülke vergisi mahsup yoluyla veya gelirden muafiyet yoluyla mahsup etmekle yükümlüdür. Kaynak ülke yerli ve yabancı işletmelere ayrımcılık yapmama ilkesine göre eşit muamele etmekle yükümlüdür. İşletmenin oluşturulduğu, geliştirildiği, yönetildiği veya hizmetlerinin sunulduğu yerde değer yaratımının olup olmadığı halen tartışma konusudur. İşletmenin sadece paravan bir şirkete sahip olduğu vergi cennetlerinde bunun gerçekleşmediği açıktır.²³²

Transfer fiyatlandırması, uluslararası vergi rejiminin merkezinde yer almaktadır. Çünkü bu rejim yerleşik ve yerleşik olmayanlar arasındaki ayrıma dayanmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla yerleşime dayalı vergilendirmeden kaçınmanın en kolay yolu, geliri mukimden yerleşik olmayanlara kaydırmaktır.²³³

Temel anlamda doğrudan vergiler açısından sıkıntılar üçe ayrılmaktadır. Bunlar

Nexus (rabıta, bağ): İrtibat bürosu ya da daimi işyeri olarak da ifade edilmektedir. Dijital dönüşüm ile birlikte fiziki varlığının önemini kaybetmiştir. Bu gerçekten hareketle işyerinin veya irtibat bürosunun tekrardan açıklanması ve kazancın ilgili olduğu işyerinin saptanması sonucu oluşmuştur.

Veri (data): Dijital ekonomideki artan ve genişleyen rolü verilerin tespit edilmesidir. Verilerin kullanılması, depolanması ve toplanmasına ait sorunlar da olabilmektedir. Bu verilere dair gelir paylaşımının nasıl yapılacağına ilişkin problemi meydana gelmektedir.

²³²HADZHIEVA E., 'Tax Challenges In The Digital Economy', European Parliament, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, June 2016, s.23, https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU%282016%29579002_EN.pdf (Erişim Tarihi:16.12.2021)

²³³AVİ-YONAH R. S., 'International Tax as International Law', Cambridge University Press, UK, 2007, s.102.

Gelirin niteliği (karakterizasyon): Hizmetlere ilişkin gelir türünün belirlenmesinde bulut bilişim alanında yaşanan gelişmeler ile birlikte birtakım sorunlar oluşmuştur.²³⁴

Uluslararası şirketler bu üç unsurun ortaya çıkardığı belirsizlikleri değerlendirerek daha az vergi ödemek için yaygın kullandıkları yöntemler şunlardır²³⁵;

- **Tercihli vergi rejimleri:** Çok uluslu şirketler, müşterilerin dijital ürünlere daha hızlı erişmesini sağlamak için pazarlama veya teknik destek için yan kuruluşları kullanmaktadırlar. Ana şirket maddi olmayan varlıkların risklerini üstlenmektedir. Bu nedenle yan kuruluşların düşük vergi olan ülkelerde markalar, telif hakları, patentler, lisanslar vb. gibi fikri mülkiyet hakları elde etmektedirler.
- **Maddi olmayan varlıkların yapay iç ticareti:** Kar aktarımı, yönetim ücretleri veya uluslararası mülkiyet lisansı gibi gayri maddi varlıkların yapay iç ticareti aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.
- **Örtülü sermaye:** Bir şirket, sermaye kullanımını sınırlayarak yerel şirket düzeyinde riski azaltabilir. Online mallar satan bir işletmenin ulusal bir yan kuruluşu sınırlı kazançlı bir depoya sahip olabilir.
- **İç borç kaydırma:** Bir yan kuruluşun diğerine yüksek miktarda borçlu olduğu durumlarda, yüksek faiz oranları bir yan kuruluşun vergi matrahını düşürürken diğerinin karını arttırmaktadır.
- **Transfer fiyatlandırması:** Bir şirket, bazı yan kuruluşlarını yapay olarak daha zengin veya daha fakir hale getirmek için yan kuruluşlar arasında çok yüksek bir fiyata emtia ve hizmet satabilir. Yönetim veya danışmanlık gibi hayali hizmetleri yan kuruluşlarına satabilmektedir.
- **Kontrol Edilen Yabancı Şirket kurallarının aşılması:** Karmaşık hibrit düzenlemeler (çifte vergi dışı, çifte indirim, uzun vadeli erteleme) varlık transferleriyle veya kuruluşlarla olan işlemlerinden faydalanmak amacıyla farklı vergi sistemlerinden ve bunların finansal araçlarından yararlanabilmektedir.

²³⁴MERT H. ve BAYAR E., 'Dijital Ekonomi, Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar', PressAcademia Procedia, Cilt:1, 2020, : <http://doi.org/10.17261/Pressacademia.2020.1234> s.31.

²³⁵HADZHIEVA E., a.g.e., s.25.

İkametgaha dayalı vergilendirme özellikle doğrudan vergilendirmede karşılaşılan sorunlardan birisidir. Bu yaklaşım bir ülkedeki tam ve dar mükelleflerin sadece o ülkede elde ettikleri kazançlar üzerinden vergiye tabi olmalıdır. Ülkeler, kuruluş yeri gibi resmi kriterleri veya etkili yönetim yeri gibi fiili kriterleri şirketlerin ikamet yerlerini belirlemek için kullanmaktadır. Bir şirket birden fazla ülkenin mukimi kabul edilirse, farklı ülkelerdeki vergi mevzuatlarına göre her iki ülkede de vergilendirilmesi söz konusudur. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunları vergi anlaşmaları aracılığıyla çözülmeye çalışılmaktadır.²³⁶

Kaynak ilkesine dayalı vergilendirmede de ikametgaha dayalı vergilendirme oluşan sorunların benzerleri söz konusudur. Bir ülke kaynağı kendi yetki alanında olan bir geliri mükellefin ikametgahına bakmaksızın vergiye tabi gelir olarak kabul etmekte ve vergilendirmektedir. Yerleşik olmayan bir şirket dijital ekonomideki birçok iş modelinde ülkedeki herhangi bir fiziksel varlığa ihtiyaç duymadan ülkedeki müşterilerle bir web sitesi veya mobil uygulamalar üzerinden iletişime geçebilmektedir. Gelirin elde edilmesi ve bu gelirin elde edildiği ülke arasında bağlantı olmalıdır. Uluslararası bir işletmenin internet sitesinin görülebildiği her ülkede dosyalama ve kayıt mecburiyeti olan global vergi mükellefi haline gelmesidir. Kayda değer dijital varlığa dayalı bağ karmaşıklık ve belirsizlik yaratmakla kalmaz, pratikte de çalışması mümkün olmamaktadır.²³⁷

2.3. BEPS Eylem Planında İşyeri

OECD ve G20 devletleri 2013 yılında bir araya gelerek vergiden kaçınma konusunda BEPS'e yönelik 15 maddelik²³⁸ bir Eylem Planını onaylamışlardır. Kapsamı

²³⁶BUDAK T., a.g.e., s.82-83.

²³⁷ BUDAK T., a.g.e., s.84-85.

²³⁸Bu Eylem Planları ise şunlardır;

- **Eylem 1:** Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları
- **Eylem 2:** Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkilerini Nötralize Etmek
- **Eylem 3:** Kontrol Edilen Yabancı Şirket
- **Eylem 4:** Faiz İndirimlerinde Sınırlama
- **Eylem 5:** Zararlı Vergi Uygulamaları
- **Eylem 6:** Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi
- **Eylem 7:** Daimi İşyeri Statüsü
- **Eylem8-10:** Transfer Fiyatlandırması
- **Eylem 11:** BEPS Veri Analizi
- **Eylem 12:** Zorunlu İş Kuralları
- **Eylem 13:** Ülke Bazında Raporlama
- **Eylem 14:** Karşılıklı Anlaşma Prosedürü

bakımından genelliği nedeniyle 1'inci Eylem Planı neredeyse diğer eylemleri etkileme gücü vardır. Bu durumla birlikte son zamanlarda üzerinde çok çalışılmakta ve ortak çözüm düşünülmektedir. Sistemin karmaşık olması ve ülkelerin çekindiği madde hükümleri mevcuttur. Değişken sayısının fazla olması sebebiyle çok yönlü vergi anlaşmalarının düzenli biçimde nasıl yürütüleceği merak edilmektedir.²³⁹

OECD ve diğer çok taraflı kuruluşlar, hangi ülkelerin ÇUŞ elde edilen gelirin hangi payını vergilendirebileceğini ayarlayacak politikalar üzerinden mevcut tartışmayı çözmek için seçenekler araştırmışlardır. 2015 yılındaki BEPS projesindeki politika değişikliklerinin ÇUŞ'un ticari yatırımları ve tedarik zincirlerinin tasarımı için farklı teşvikler oluşturmaktadır. Bu yeni tartışma da bu teşvikleri değiştirecektir. Bu politikaların etkisi, politika anlaşmazlıklarını ve vergi planlaması fırsatlarını en aza indirmek için ek önlemlerin alınması gerekip gerekmediğine verilen karar politika yapıcılar tarafından dikkate alınmalıdır. Vergiler, işletmeler, bireyler ve aileler tarafından alınacak kararlar için önemlidir. Politika yapıcıların, kuralları çarpıtmaktan ziyade tarafsız olacak şekilde tasarlanabileceğini anlamaları önemlidir.²⁴⁰

Dijitalleşme, çok sayıda kamu politikası problemini gündeme getirmektedir. Aynı zamanda hem etkili politikalar geliştirmek hem de uygulamak için mevcut yeni bir dizi aracın ortaya çıkmasıyla birlikte politika oluşturmanın yapısını da değiştirmektedir. Dijitalleşmenin uluslararası vergi kuralları ve vergi sisteminin diğer tarafları açısından etkisini değerlendirmek için yürütülen çalışmalar, bu daha geniş kapsamlı dönüşümün yalnızca bir bölümünü oluşturmaktadır. Daha geniş politika sorunlarını göz önünde bulundurarak, 2017 yılında OECD Going Dijital Projesini başlatmıştır. Politika yapıcıların dijital dönüşümü daha iyi anlamalarına, pozitif ve kapsayıcı bir dijital ekonomi ve toplumu teşvik eden esnek bir çerçeve geliştirmelerine ve uygulamalarına yardımcı olması anlamına gelmektedir.²⁴¹

- **Eylem 15:** Çok Taraflı Enstrüman

Bkz. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, (Erişim Tarihi:24.12.2021)

²³⁹ORKUNOĞLU ŞAHİN I. F., 'Dijitalleşme ve Uluslararası Vergilendirmeye Etkisi', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 372, Eylül 2019, s.112.

²⁴⁰https://taxfoundation.org/base-erosion-profit-shifting-beps/?gclid=Cj0KCQiA_JWOBhDRARIsANymNOZQIAy0F6F3X0sSk87sbOrSHeGM6XO_Lhr6Eue3l85pKrMBefJMp4aAjhyEALw_wcB, (Erişim Tarihi: 24.12.2021)

²⁴¹OECD (2018), s.g.e., s.12.

OECD'nin Paris yerleşkesindeki Şubat/Mart 2019'daki toplantıda, yabancı teşebbüslerin dijital faaliyetlerden sağladıkları kazançları yerel ülkede de vergilendirilebilecektir. Bu kapsamda hangi ölçüde hangi ülke açısından vergilendirilebileceğine dair uygulanacak yöntemlere dair üç tavsiye verilmiştir. Bu tavsiyeler; kullanıcı katılımı, pazarlanabilir gayri maddi varlıklar ve önemli derecede ekonomik varlıklar şeklindedir.²⁴²

28-29 Mayıs 2019 tarihlerinde Paris'te toplanan OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi gerçekleşmiştir. Bu toplantının kilit noktası, uzun vadeli bir çözüme ulaşacak olan Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Karşı Mutabakat Çözümü Geliştirmek için bir Çalışma Programının 2020'nin sonuna kadar uzlaşmaya sağlanmasıydı.²⁴³

Küresel Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYİH)'nin %90'ından fazlasını temsil eden 130 Kapsayıcı Kadro üyesi ile 1 Temmuz 2021'de ileriye doğru önemli bir adım atılmıştır. Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İki Sütunlu Çözüm Bildirisi (Temmuz Beyanı) uluslararası vergi reformu için yeni bir sistemin önünü açmıştır. OECD/G20 Kapsayıcı Kadrosu, Ekim ayına kadar, kalan sorunları hızla ele alacaktır. Bu yeni sistemin tasarım öğelerini, iki sütunun uygulanması için ayrıntılı bir planla birlikte tamamlamayı hedeflemektedir. Pandeminin getirdiği pratik zorluklara rağmen Temmuz Bildirisi üzerinde anlaşma sağlanmıştır. İlk olarak Ocak 2019 politika notunda ifade edilen ve birinci sütunun verginin nereye ödenmesi gerektiğine dair yeni kurallar getirmesinin kabul edildiği iki sütunlu yaklaşıma dayanmaktadır. Dünya çapındaki ülkelere ve yargı bölgelerine çok uluslu şirketlerin asgari düzeyde ödeme yapmalarını sağlamak için küresel olarak kabul edilmiş bir efektif vergi oranı getirecektir. 2019 politika notuna dayanarak, Ekim 2020'de OECD/G20 Kapsayıcı Kadrosu, Temmuz Bildirisi'nin son durumunu bilgilendiren her iki sütuna ilişkin planlar hakkında ayrıntılı raporlar yayınlanmıştır.²⁴⁴

²⁴²ORKUNOĞLU ŞAHİN I. F., a.g.m., s.113.

²⁴³OECD, Inclusive Framework on BEPS: Progress Report, July 2018-May 2019, s.2, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.12.2021)

²⁴⁴OECD, Inclusive Framework on BEPS: Progress Report, July 2020-September 2021, s.2, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.12.2021)

2.3.1. Eylem Planı 7: Daimi İşyeri Statüsü

Vergi anlaşmalarında yer alan işyeri tanımı, mukim olmayan bir işletmenin başka bir Devlette gelir vergisi ödemesi gerekip gerekmediğini belirlemede çok önemlidir. Ortak vergi kaçınma stratejilerinin kullanımını önlemek için, Daimi İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınmanın Önlenmesine İlişkin Rapor (Eylem 7 Raporu, OECD 2015), 5'inci maddedeki tanımında değişiklik yapılmasını tavsiye etmektedir. BEPS Eylem Planı'nın 7'nci eylemi üzerinde yapılan çalışmalar sonucunda, yaygın olarak vergi anlaşmalarının görüşülmesinde temel olarak kullanılmaktadır.

Bu Raporda, mukim olmayan bir işletmenin bir yetki alanında resmi olarak anlaşmalar akdetmeyen bir komisyoncu veya bağımlı bir acente aracılığıyla satış yaptığı ve böylece ekonomik bağlantı türüne sahip olmasına rağmen vergilendirme yetkisi alanında vergilendirmeden kaçındığı düzenlemelerin ele alınmasına yönelik değişiklikleri içermektedir. Bu, vergilendirilebilir bir varlığın tanınmasını sağlamaktadır. Rapor ayrıca, 2014 yılındaki OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesinin 4'üncü paragrafı tarafından sağlanan daimi işyeri tanımına yönelik belirli istisnaların kötüye kullanılmasını önlemek için yapılan değişiklikleri de içermektedir. Bu, özellikle dijitalleştirilmiş işletmelerle ilgili bir konudur. Bu değişiklikler, OECD Model Vergi Anlaşmasının 2017 Güncellemesinin bir parçası olarak 5'inci maddesine dahil edilmiştir.

Raporda Kar dağıtım kurallarına ilişkin olarak, OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesindeki daimi işyeri tanımında olan değişiklikler, anlaşmanın 7'nci maddesi kapsamındaki karların daimi işyerlerine atfedilmesine ilişkin mevcut kurallar ve kılavuzda önemli değişiklikler getirmediği sonucuna varılmıştır. Raporda yer alan revize kılavuz dikkate alınarak, Rapordaki değişikliklerden (özellikle finans sektörü dışındaki daimi işyeri için) kaynaklanan daimi işyerleri 7'nci maddenin mevcut kurallarının nasıl uygulanacağına dair ek rehberin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu görev kapsamında Mali İşler Komitesi, karların daimi işyerlerine atfedilmesine ilişkin iki kamuoyu tartışma taslağı yayınlamıştır (Temmuz 2016 ve Haziran 2017'de). İlgili taraflar, OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesinde yapılan değişikliklerden kaynaklanan OECD Model Vergi Anlaşmasının 7'nci maddesinde yer alan kuralların daimi işyerleri uygulanmasına ilişkin önerilen ek kılavuz hakkında görüş bildirmeye davet edilmiştir.

Ülkeler, bu ilkelerin kalıcı işyerlerine kar atfetmede ilgili ve uygulanabilir olduğu konusunda hemfikirdir.²⁴⁵

Ek kılavuz özellikle, mal satışı için komisyon yapısı, çevrimiçi reklam satış yapısı ve satın alma yapısı örnekleri de dahil olmak üzere, 5'inci maddenin 5'inci paragrafında doğan işyerini kapsamaktadır. Ayrıca, 5' maddenin 4'üncü paragrafında yapılan değişikliklerin bir sonucu olarak oluşturulan işyerine ilişkin ek rehberlik içermektedir. 5'inci maddesinin 4.1'inci paragrafında yer alan bölünmeyi önleme kuralından kaynaklanan karların işyerine atfedilmesine ilişkin bir örnek sağlamaktadır.²⁴⁶

BEPS Eylem Planı'nın 7'nci Eylemi, OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesinde bulunan "işyeri" açıklamasında, kullanım yoluyla daimi işyeri statüsünden yapay olarak kaçınmayı önlemek için değişikliklerin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Ayrıca, çalışmanın ilgili kar atf konularını ele alması gerekmektedir. 7'nci Eylem Planının 19'uncu paragrafı 5'inci maddede yapılan değişiklikleri içermektedir. Bu maddede 7'nci madde kapsamında bir daimi işyerleri kar atfedilmesine ilişkin mevcut kurallarda ve kılavuzda önemli değişiklikler gerektirmemektedir. BEPS Eylem Planının transfer fiyatlandırmasıyla ilgili diğer kısımlarındaki gayrimaddi varlıklar, risk ve sermaye ile ilgili çalışmaların sonuçlarının da dikkate alınmasına gerek vardır.²⁴⁷

2.3.2. Madde 5/4 Yapılan Değişikliklerden Kaynaklanan Kazançların İşyerine Atfedilmesi

OECD Model Vergi Anlaşmasının 7'nci Eyleme ilişkin raporda 5'inci maddenin 4'üncü paragrafında ve buna ilişkin yorumda yapılacak değişiklikleri sağlamaktadır. Koşullara bağlı olarak, önceden hazırlayıcı veya yardımcı olduğu düşünülen faaliyetler, günümüzde temel iş faaliyetlerine karşılık gelebilmektedir. Bir ülkede gerçekleştirilen esas faaliyetlerden elde edilen gelirlerin o ülkede vergilendirilebilmesini sağlamak için, 5'inci maddenin 4'üncü paragrafında yer alan istisnaların her birinin "hazırlık veya yardımcı faaliyetler" kapsamındaki faaliyetlerle sınırlandırılmasını sağlayacak şekilde değiştirilmiştir. Bu madde ile ilgili endişeler "faaliyetlerin bölünmesi" olarak

²⁴⁵OECD (2018), Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf> (Erişim Tarihi:09.01.2022), s.7.

²⁴⁶OECD (2018), a.g.e., s.9.

²⁴⁷OECD (2018), a.g.e., s.9.

adlandırılmaktadır. ÇUŞ vergi avantajları elde etmek için yapılarını değiştirebilme kolaylığı göz önüne alındığında, her bir parçanın farklı olduğunu iddia etmek için uyumlu bir işletme, işletmesini birkaç küçük işletmeye bölerek daimi işyeri statüsünden kaçınmanın mümkün olmadığını açıklığa kavuşturmak önemlidir. Sadece maddenin istisnalarından yararlanan hazırlık veya yardımcı faaliyetlerde bulunmaktadır.²⁴⁸

OECD Model Vergi Anlaşmasının 7'nci maddesi uyarınca, bir daimi işyerine atfedilecek karlar, daimi işyerinin olmasına neden olan faaliyetleri yürüten ayrı ve bağımsız bir işletme olması sonucu elde edeceği kazançlardır. Bu ilke bir vergi idaresinin, Karların Daimi İşletmelere Atfedilmesine İlişkin 2010 Raporu'nda açıklandığı gibi yetkili OECD yaklaşımını benimseyip benimsemediğine bakılmaksızın geçerli olmaktadır. Bu nedenle, 5'inci maddenin 4'üncü paragrafında belirtilen hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olmayan faaliyetler nedeniyle bir daimi işyerinin var olduğu tespit edildikten sonra, karların daimi işyerine atfedilmesi, gelir ve gider tutarlarının analizine göre belirlenmelidir.²⁴⁹

Eylem 7 Raporunda tavsiye edilen bölünmeyi önleme kuralı, 5'inci maddenin yeni 4.1 paragrafında yer almaktadır. 4'üncü paragraf, tek başına hazırlayıcı veya yardımcı olarak görülebilecektir. Ancak işletme tarafından kaynak ülkede yürütülen daha geniş bir ticari faaliyet grubunun (tek başına veya yakından ilişkili bir şirketle) bir parçasını oluşturan faaliyetler için daimi işyeri statüsünde bir istisna sağlamasına engel olmaktadır.²⁵⁰

5'inci maddenin 4.1'inci paragrafında iki tür durumda geçerli olmaktadır. Birincisi, mukim olmayan teşebbüsün veya yakından ilişkili bir teşebbüsün kaynak ülkede halihazırda bir daimi işyerine sahip olduğu ve söz konusu faaliyetlerin uyumlu bir ticari faaliyetin parçası olan tamamlayıcı işlevleri oluşturduğu durumlarda geçerlidir. 5'inci maddenin 4.1'inci paragrafı kapsamında, işletmelerin faaliyetlerinin kaynak ülkede bir veya daha fazla daimi işyerine yol açıp açmadığının belirlenmesi gerekecektir. Daimi işyerine atfedilen ve kaynak vergilendirmesine tabi olan kazançlar, uyumlu bir ticari faaliyetin parçası olan tamamlayıcı işlevleri oluşturan birleşik faaliyetlerden elde edilen kazançlardır. Bunların her birinin kendi faaliyetlerini yürüten ayrı ve bağımsız bir

²⁴⁸OECD (2018), a.g.e., s.9.

²⁴⁹OECD (2018), a.g.e., s.10.

²⁵⁰OECD (2018), a.g.e., s.10.

teşebbüs olsaydı bu faaliyetlerin entegrasyon seviyesinin bu karlar üzerindeki potansiyel etkisi sonucunda elde edeceği kazançlar dikkate alınırdı.²⁵¹

5'inci maddenin 4.1'inci paragrafında uygulandığı ikinci durum türü, önceden var olan bir daimi işyerinin olmadığı, ancak yerleşik olmayan teşebbüs ve yakından ilişkili yerleşik olmayan teşebbüsler tarafından kaynak ülkedeki faaliyetlerin birleştirilmesinin hazırlayıcı veya yardımcı olmayan ticari faaliyetle uyumlu bir sonuç oluşturduğu bir durumdur. 5'inci maddenin 4.1'inci paragrafı kapsamında, işletmelerin faaliyetlerinin kaynak ülkede bir veya daha fazla daimi işyerine yol açıp açmadığının belirlenmesi gerekecektir. Bu şekilde ortaya çıkan her bir daimi işyerine atfedilebilen karlar, ilgili faaliyetleri yürüten ayrı ve bağımsız bir kuruluş olsaydı, daimi işyeri tarafından yürütülen uyumlu ticari faaliyetin her bir faaliyetlerin entegrasyon seviyesinin bu karlar üzerindeki potansiyel etkisi sonucunda karlardan elde edilecek olmasıdır.²⁵²

2.3.3. Madde 5/5 ve 5/6'daki Değişikliklerden Kaynaklanan Kazançların İşyerine Atfedilmesi

Politika gereği aracının bir ülkede yürüttüğü faaliyetlerin, bir yabancı teşebbüs tarafından yapılacak anlaşmaların düzenli olarak akdedilmesiyle sonuçlanması amaçlanıyorsa, aracı kurum olmadığı sürece, o teşebbüsün o ülkede yeterli bir vergilendirilebilir bağa sahip olduğu kabul edilmektedir. 5'inci maddenin 5'inci paragrafında ve 5'inci maddenin 6'ncı paragrafında yapılan değişiklikler bu politikayı daha iyi yansıtmak için komisyon düzenlemelerini ve benzer stratejileri ele almaktadır.²⁵³

5'inci maddenin 5'inci paragrafına ve 5'inci maddenin 6'ncı paragrafına tabi olan Eylem 7 Raporu, bir kişinin teşebbüs adına hareket ettiği bir Akit Devlette bir daimi işyeri olduğunu ve bunu yaparken alışılmış olan anlaşma akdeder veya teşebbüs tarafından esaslı bir değişiklik olmaksızın rutin olarak akdedilen sözleşmelerin akdedilmesine yol açan başlıca rolü oynar ve anlaşmalar ya teşebbüs adına veya mal veya mal devrine yöneliktir.²⁵⁴

²⁵¹OECD (2018), a.g.e., s.10.

²⁵²OECD (2018), a.g.e., s.10-11.

²⁵³OECD (2018), a.g.e., s.13.

²⁵⁴OECD (2018), a.g.e., s.13.

5'inci maddenin 6'ncı paragrafının Eylem 7'ye ilişkin Raporunda, her ne kadar bir Akit Devlette teşebbüs adına hareket eden kişi bunu olağan şekilde yapıyorsa, 5'inci maddenin 5'inci paragrafı kapsamında bir daimi işyerinin var sayılmamasını sağlayacak şekilde değiştirilmesini tavsiye etmektedir. Bir kişi, bağımsız bir temsilci olarak faaliyet gösterdiğinde, “özel olarak veya yakından ilişkili olduğu bir veya daha fazla işletme adına hareket ediyorsa” bağımsız bir temsilci olarak kabul edilmeyecektir.²⁵⁵

Eylem 7 Raporu ile 5'inci maddenin 5'inci paragrafında ve 5'inci maddenin 6'ncı paragrafında yapılan değişiklikler, 5'inci maddenin 5'inci paragrafı kapsamında kabul edilen bir daimi işyerinin varlığına ilişkin sınırı değiştirmiş olsa da varsayılan daimi işyeri yapısını değiştirmemiştir. Bu nedenle, 5'inci maddenin 5'inci paragrafı BEPS öncesi versiyonu kapsamında var olduğu kabul edilen bir daimi işyeri karlarının nasıl atfedileceğine dair herhangi bir yaklaşım BEPS sonrası versiyonu kapsamında var olduğu kabul edilen bir daimi işyeri içinde geçerli olmalıdır.²⁵⁶

5'inci maddenin 5'inci paragrafı kapsamında bir daimi işyerinin var olduğu belirlendikten sonra, maddenin atıfta bulunduğu anlaşmalardan kaynaklanan hak ve yükümlülüklerin işyerine uygun şekilde tahsis edilmesi olacaktır. Ancak, bunun, bu anlaşmaların yerine getirilmesinden kaynaklanan tüm kazançların işyerine atfedilmesi gerektiği anlamına gelmediğini belirtmek önemlidir. 5'inci maddenin 5'inci paragrafının uygulanmasından kaynaklanan bir işyerine atfedilebilir kazançların tespiti, 7'nci maddenin kurallarına tabi olacaktır. Açıkça, diğer teşebbüsler ve işyerinin ait olduğu teşebbüsün geri kalanı tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin uygun şekilde ödenmesini gerektirecektir. Böylece 7'nci madde ile işyerine atfedilecek kazançlar sadece işyerinin sahip olacağı kazançlar olacaktır. Bağımlı acentenin yerleşik olmayan teşebbüs adına gerçekleştirdiği faaliyetleri yürüten ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olması durumundan oluşmuştur.²⁵⁷

5'inci maddenin 5'inci paragrafında tanımlanan bir daimi işyerine atfedilecek kazançlar, ilgili vergi anlaşmasının 7'nci maddesine göre belirlenecektir. Bir daimi işyerine atfedilebilir karların, daimi işyerinin aynı veya benzer şartlar altında faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir kuruluş olması durumunda elde edeceği kazançlar olduğu

²⁵⁵OECD (2018), a.g.e., s.13.

²⁵⁶OECD (2018), a.g.e., s.13.

²⁵⁷OECD (2018), a.g.e., s.13-14.

temel ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke bir vergi idaresinin, Karların Daimi İşyerlerine İlişkin 2010 Raporu'nda ana hatlarıyla belirtildiği gibi, OECD Model Vergi Anlaşmasının 2010 versiyonundaki 7'nci maddede yer alan yetkili OECD yaklaşımını benimseyip benimsemediğine bakılmaksızın geçerlidir.²⁵⁸

5'inci maddenin 5'inci paragrafı kapsamında bir aracının faaliyetleri nedeniyle bir daimi işyerinin var olduğu kabul edildiğinde, bu faaliyetler ev sahibi ülkedeki iki vergi mükellefi ile ilgilidir. Mukim olmayan teşebbüse verdiği hizmet karşılığında aracıya emsallere uygun karşılık, 7'nci madde kapsamında daimi işyerine atfedilebilecek kazançların hesaplanmasında belirlenmesi ve indirilmesi gereken unsurlardan biridir.²⁵⁹

Bazı durumlarda, aracı kuruluş ve yerleşik olmayan kuruluş ilişkili kuruluşlar olmaktadır. Bu durumda, ev sahibi ülkede vergilendirilecek toplam kazanç tutarının belirlenmesinde OECD Model Vergi Anlaşmasının hem 9'uncu maddesi hem de 7'nci maddesi devreye girecektir. 9'uncu madde, ilişkili işletmeler (yani, yerleşik olmayan işletme ve aracı) arasındaki işlemlerin şart ve koşullarının emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olmaması halinde, ilişkili işletmelerin karlarının düzeltilmesine izin vermektedir. Madde 7 ise karların yerleşik olmayan işletmenin daimi işyerine atfedilebilir olduğu temeli belirleyecektir. Emsallere uygunluk ilkesini içeren 9'uncu maddenin uygulanmasına ilişkin rehber, OECD Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer almaktadır.²⁶⁰

OECD Model Vergi Anlaşması ve Yorumu, 9'uncu madde kapsamındaki bir kar düzeltmesinin 7'nci madde kapsamındaki karların atfedilmesinden önce gerekip gerekmediğini açıkça belirtmemektedir. Birçok vergilendirme yetki alanı, önce yerleşik olmayan teşebbüs ile aracı arasındaki fiili işlemi doğru bir şekilde tanımlamayı ve ortaya çıkan emsallere uygun karları belirlemeyi mantıklı ve verimli bulurken, diğerleri önce 7'nci maddenin analizini yapmayı ve ardından 9'uncu maddeyi uygulamaya karar verebilmektedir. 7'nci ve 9'uncu maddelerinin uygulanma sırası, aracının ilgili mukim olmayan teşebbüs adına yaptığı faaliyetler sonucunda kaynak ülkenin vergilendirme hakkına sahip olduğu kazançların miktarını etkilememelidir. Bir vergilendirme yetkisi tarafından benimsenen yaklaşım tutarlı bir şekilde uygulanmalı ve vergi mükellefleri için

²⁵⁸OECD (2018), a.g.e., s.14.

²⁵⁹OECD (2018), a.g.e., s.14.

²⁶⁰OECD (2018), a.g.e., s.14.

şeffaflık ve kesinlik amacıyla kamuoyuna açıklanmalıdır. Ayrıca, 5'inci maddenin 5'inci paragrafı kapsamında kabul edilen daimi işyeri olaylarına 7'inci ve 9'uncu maddelerin uygulanmasına yönelik bir yaklaşım, kaynak ülkede çifte vergilendirmenin olmamasını, yani aynı kazançların daimi işyeri elinde vergilendirilmesini sağlamalıdır. Bu nedenle, yetki alanlarının, kendi iç hukuk ve/veya idari sistemlerinde, kaynak ülkede çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için gerekli ilkelere, doktrinlere veya diğer mekanizmalara sahip olması beklenmektedir.²⁶¹

BEPS Eylemleri 8-10 kapsamındaki transfer fiyatlandırması çalışmasının, özellikle risklerin üstlenilmesiyle ilgili olarak, aracı kurumlara sağladığı hizmetler için aracıya emsallere uygun ücretin belirlenmesinde sahip olabileceği etkilerin ele alınması önemlidir. Transfer fiyatlandırması amaçları için risklerin tahsisi, 5'inci maddenin 5'inci paragrafının uygulanmasının dayandırıldığı gerçekleri değiştirmemektedir. Bunlar ise²⁶²:

- aracının bir Akit Devlette mukim olmayan teşebbüs adına hareket etmesi;
- bunu yaparken, aracı, mutad olarak anlaşmalar akdeder (veya yerleşik olmayan teşebbüs tarafından esaslı bir değişiklik yapılmadan rutin olarak akdedilen anlaşmaların akdedilmesine yol açan başlıca rolü oynar);
- bu anlaşmalar ya yerleşik olmayan işletme adına ya da yerleşik olmayan işletmeye ait mülkün mülkiyetinin devri ya da kullanım hakkının verilmesi ya da yerleşik olmayan işletme tarafından hizmetlerin sağlanması içindir.

Bir daimi işyeri bağlamında, yasal ve fiili durum bir işletmenin yasal olarak varlıklara sahip olan, riskleri üstlenen, sermayeye sahip olan veya ayrı işletmelerle anlaşma yapan tek bir bölümünün olmamasıdır. Bir daimi işyerine risk varsayımının atfedilmesini belirleyen mekanizma, belirli bir durumda geçerli vergi anlaşmasına bağlı olacaktır.²⁶³

²⁶¹OECD (2018), a.g.e., s.14-15.

²⁶²OECD (2018), a.g.e., s.15.

²⁶³OECD (2018), a.g.e., s.15.

2.3.4. Basitleştirmeyi Geliştirmek İçin İdari Yaklaşımlar

2010 Kar Atf Raporu, 5'inci maddenin 5'inci paragrafı kapsamında bir daimi işyerinin varlığını kabul etmenin ve aracının faaliyetinden kaynaklanan uygun miktarda vergiyi toplamanın idari açıdan uygun yollarının olabileceğini belirtmektedir. 2010 Kar Atf Raporu, OECD Model Vergi Anlaşması çerçevesinde bu tür bir rehberlik sağlarken, Model Vergi Anlaşmasını uygulamayan vergilendirme yetki bölgeleri, vergi mükelleflerinin kaynak ülkede bir daimi işyerinin varlığına ilişkin vergi yükümlülüklerine uyumunu basitleştirmeyi amaçlayan mekanizmalar da benimseyebilmektedir. Bu tür idari açıdan uygun prosedürlerin ev sahibi ülkede benimsenmesi, ev sahibi ülkenin veya ev sahibi ülkenin vergilendirme haklarını değiştirmeyecektir. Ayrıca, bir yargı yetkisi tarafından basitleştirme prosedürlerinin benimsenmesi, mukim olmayan teşebbüsün geçerli vergi anlaşmasının 23'üncü maddesi uyarınca çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma kabiliyetine zarar vermemelidir.²⁶⁴

Ayrıca, 5'inci maddenin 5'inci paragrafında bir daimi işyerine sahip olduğunun belirlenmesi durumunda, mukim olmayan bir teşebbüsün ev sahibi ülke vergi ve bildirim yükümlülüklerine uyma zorunluluğunun potansiyel yükünün önemsiz olarak reddedilemeyeceğini ve hiçbir şey olmadığını belirtmek önemlidir. Bu kılavuzda yer alan hükümler, ev sahibi ülkelerin yukarıda bahsedilen idari açıdan uygun prosedürü sürdürmelerini veya benimsemelerini engellediği şeklinde yorumlanmaktadır. Örneğin, vergi miktarı hem aracının hem de daimi işyerinin 5'inci maddenin 5'inci paragrafındaki faaliyetlerine atıfta bulunularak hesaplanmasına rağmen, bazı ülkeler fiilen sadece aracından vergi tahsil etmektedir.²⁶⁵

2.4. Ekonominin Dijitalleşmesinin Neden Olduğu Vergi Zorluklarına İki Sütunlu Çözüm

Küresel asgari vergi anlaşması, vergi rekabetini ortadan kaldırmayı amaçlamamaktadır. Ancak çok taraflı olarak üzerinde anlaşmaya varılan sınırlamalar getirmektedir. Bu duruma OECD iki sütunlu açıklama getirmiştir. Birinci Sütunda, en büyük ve en karlı ÇUŞ'lara göre ülkeler arasında kar ve vergi haklarının daha adil bir şekilde dağıtılmasını sağlayacaktır. Firmaların fiziksel bir varlığı olup olmadığına

²⁶⁴OECD (2018), a.g.e., s.16.

²⁶⁵OECD (2018), a.g.e., s.16-17.

bakılmaksızın, ÇUŞ'lar üzerindeki bazı vergilendirme haklarını kendi ülkelerinden ticari faaliyette buldukları ve kar elde ettikleri pazarlara yeniden tahsis edecektir. Spesifik olarak, küresel satışları yirmi milyar Euro'nun üzerinde ve karlılığı %10'un üzerinde olan ve küreselleşmenin kazananı sayılabilecek ÇUŞ'lar yeni kurallar kapsamında olacaktır. Birinci Sütun kapsamında, yüz yirmi beş milyar ABD dolarından fazla kar üzerindeki vergi haklarının her yıl piyasa yetki alanlarına yeniden tahsis edilmesi beklenmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin gelir kazanımlarının, mevcut gelirlerin bir oranı olarak daha gelişmiş ekonomilerdeki kazançlardan daha büyük olması düşülmektedir. İkinci Sütunda ise, %15 olarak belirlenmiş bir küresel asgari kurumlar vergisi oranı getirmektedir. Yeni asgari vergi oranı, geliri yedi yüz elli milyon Euro'nun üzerinde olan şirketler için geçerli olacaktır. Yıllık yaklaşık yüz elli milyar ABD doları ek küresel vergi geliri elde edeceği tahmin edilmektedir. Uluslararası vergi sisteminin istikrara kavuşturulması ve vergi mükellefleri ve vergi idareleri için artan vergi kesinliği de ek faydalar sağlayacaktır. 2022'de ülkeler 2023'te etkin bir şekilde uygulanacak çok taraflı bir anlaşma imzalamayı hedeflemektedirler. Anlaşma halihazırda geliştirilme aşamasındadır. Birinci Sütun kapsamında yeni kararlaştırılan vergilendirme hakkının yanı sıra, mevcut tüm Dijital Hizmet Vergileri ve diğer benzer ilgili tek taraflı önlemlerle ilgili olacaktır. Bu, daha fazla kesinlik getirecek ve ticaret gerilimlerini hafifletmeye yardımcı olacaktır. OECD, 2023'te geçerli olmak üzere 2022'de İkinci Sütun'u yerel mevzuata dahil etmek için model kurallar geliştirecektir. İki Sütunlu Çözüm, düşük gelirli ülkelerin endişelerinin ele alınmasını sağlamak için bir dizi özellik içermektedir. OECD, kuralların etkin ve verimli bir şekilde uygulanabilmesini sağlayacaktır. Buna ihtiyacı olan ülkelere kapsamlı kapasite geliştirme desteği sunacaktır.²⁶⁶

2.5. Dijital Hizmet Vergisi

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi (DHV) ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu 1 ile 7'nci maddelerinde dijital hizmet vergisi düzenlenmiştir. Kanununun 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunun gerekçesinde, dijital hizmet bölümünde faaliyet gösteren işletmelerin, faaliyet gösterdikleri ülkelerin kamu kazançlarına adil bir katkı sağlaması

²⁶⁶<https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> (Erişim Tarihi:03.01.2022)

gerektiği kabul edilmektedir. Bu alandaki hızlı gelişmeler nedeniyle ülkeler benzer hızda cevap verememektedir. Ancak bütün dünyada uygulanan ortak bir vergilendirme rejimi oluşturulamamıştır. Bazı ülkelerin dijital hizmet sektörünü vergilendirmeye başlamıştır. Bazı ülkeler ise bu alanı vergilendirmek için idari ve hukuki çalışmaları bulunmaktadır.²⁶⁷

Dijital hizmet sağlayıcılarının GVK ve KVK Kanunu bakımından tam mükellef olup olmamasının, dar mükellef olmalarında söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla gerçekleştirip gerçekleştirilmemesinin DHV mükellefiyetine etkisi bulunmamaktadır. DHV konusuna giren bir faaliyetten dolayı kazanç elde etmeleri halinde DHV mükellefi olarak kabul edileceklerdir. İlk kez DHV beyannamesini verecek hizmet sağlayıcılar önce Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adresinde yer alan formu doldurmaları gerekmektedir. Bu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı gözetiminde, dijital hizmet sağlayıcısı adına “Dijital Hizmet Vergisi Mükellefiyeti” ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu kapsamdaki mükelleflerden işe başlama bildirimini aranmamaktadır. Mükellefiyetin oluşması üzerine İnternet Vergi Dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilmektedir. “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” bulunanlar halihazırdaki kullanıcı kodu, parola ve şifreleriyle işlem yapabilmektedirler.²⁶⁸

Mükellefin ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye içinde bulunmaması halinde, vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden yükümlü olabilmesi açısından Hazine ve Maliye Bakanlığına yetkisi verilmiştir.²⁶⁹

İlgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, verginin konusuna giren hizmetlere dair, Türkiye’de elde edilen hasılatı yirmi milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı yedi yüz elli milyon Euro’dan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanların DHV muaf olacaktır. Mükellefin, finansal muhasebe bakımından birleştirilmiş bir grubun üyesi olması dolayısıyla bu hadlerin

²⁶⁷Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan, Resmi Gazete 20.03.2020/31074.

²⁶⁸Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan, Resmi Gazete 20.03.2020/31074.

²⁶⁹Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan, Resmi Gazete 20.03.2020/31074.

uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere dair elde ettiği toplam kazanç dikkate alınmaktadır.²⁷⁰

DHV oranı %7,5'tir. DHV verginin kapsamını oluşturan hizmetlere dair geçerli vergi oranının matraha uygulanması biçimiyle hesaplanmaktadır. Verginin konusuna giren birden fazla hizmetin tek bedel karşılığında beraber sunulması durumunda ise matraha uygulanacak vergi oranı olarak bu hizmetlerden en yüksek vergi oranı dikkate alınmaktadır. Bu biçimde hesaplanan vergiden herhangi bir indirim yapılmamaktadır. Cumhurbaşkanı, DHV oranını, hizmet türleri itibariyle ayrı ayrı veya birlikte %1'e kadar indirmeye ve iki katına kadar çıkarmaya yetkilidir.²⁷¹

2.5.1. Dijital Hizmet Vergisinde Gelir Vergisi Kanunu

İşyerinin açıklaması yapılırken, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiştir. Açıklamada tanımlanan yerlerle ilgili sınırlandırılma yapılmamıştır. Bu tür faaliyetlerin çevrimiçi ortamda yapılması durumunda iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmelidir. Kazanç GVK uygulamasında ticari kazanç kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kazançta konu faaliyet sebebiyle mükellefiyet oluşmaktadır. VUK uygulamasında defter ve belge düzeni başta olmak üzere mükellefin ödevlerine ilişkin hükümlere uyulması gerekmektedir. Aksi bir durumda ise aynı Kanunun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem oluşması mümkündür.²⁷²

2002/3 sıra numaralı VUK İç Genelgesinde, uğraşma konusu bakımından bir işyeri olmadan faaliyetini yapabilen mükelleflerin ikametgah adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılmasına olanak sağlamaktadır. Fakat mükelleflerin yaptıkları faaliyet türleri için kesinlikle faaliyetin yürütüleceği yer şarttır. Vergi dairelerince saptanması durumunda, bunların mükellefiyet kayıtlarının işyeri adresi olmadan yapılmasına olanak bulunmamaktadır. İnternet üzerinden yapılan satış ve pazarlama faaliyeti, GVK'nın 9'uncü maddesinin 1'inci fıkrası boyutunda

²⁷⁰Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan, Resmi Gazete 20.03.2020/31074.

²⁷¹Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan, Resmi Gazete 20.03.2020/31074

²⁷²Gelir İdaresi Başkanlığı 20.04.2020 gün ve 97677631-105-E.9239 sayılı Özelge.

değerlendirilemeyecektir. Açıklamalar doğrultusunda söz konusu internet sitelerini işletenlerin mükellefiyet kayıtları yapılmalıdır.²⁷³

183 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 5/b bölümünde; "Götürü usulde vergiye tabi olan mükelleflerden her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar, 01.05.1995 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilecektir. Emtia alım-satımının sabit bir işyerinde, seyyar olarak, toptan veya perakende yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın bu işi yapan götürü usule tabi olan mükellefler, bu kapsamda değerlendirileceklerdir." şeklinde açıklanmıştır. Açıklamalar ışığında, internet üzerinden yürüteceğiniz CD ve kaset satışı faaliyetinin, 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında tanımlanan türden bir faaliyet olması halinde, basit usule tabi olunması mümkün bulunmamaktadır. Kazanç gerçek usulde saptanmalıdır.²⁷⁴

7162 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 30/1/2019 tarihinden başlayarak uygulanmak üzere, GVK 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının 6'ncı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalananlar anlatılmaktadır. Evlerde imal ettikleri ürünleri, internet ve benzeri elektronik ortamlarda da satmaları halinde esnaf muaflığından faydalanmaları mümkün olmaktadır. İnternet ve benzeri dijital ortamlar üzerinden yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarının ilgili yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması durumunda bu muaflıktan faydalanabilmektedir. Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara "İnternet ve Benzeri Elektronik Ortamlar Üzerinden Yapılan Satışlarda Esnaf Muaflığı" başlıklı 306 seri no'lu Gelir Vergisi Genel tebliğinde yer almaktadır. Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; kanunun öngördüğü makine ve teçhizatlar dışında başka makine ve teçhizat kullanmadan evde üretim yapıldığında herhangi bir işyeri açmaksızın ve pazar takibi yapmasına gerek yoktur. Ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri kermes, festival, panayır gibi yerler haricinde satılması durumunda GVK 9'uncu maddesinin 6'ncı fıkrası boyutunda esnaf muaflığından yararlanılması olasıdır. Bu ürünlerin internet ve benzeri dijital ortamlar üzerinden satılmasında, yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarının ilgili yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartıyla muafiyetten faydalanmak mümkün olacaktır. İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yıl içerisinde yapılan satışların ilgili yılda geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını

²⁷³Gelir İdaresi Başkanlığı 20.03.2006 gün ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı Özelge.

²⁷⁴Gelir İdaresi Başkanlığı 11.04.2011 gün ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-83 sayılı Özelge.

geçmesi halinde ise, muafiyetini kaybedilecek ve izleyen takvim yılı başı bakımından adınıza gelir vergisi mükellefiyeti oluşacaktır.²⁷⁵

2.5.2. Dijital Hizmet Vergisinde Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na yeni bir bent eklenmiştir. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine dair, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden şirketlere yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı açıklanmıştır. Yapılan hüküm ve açıklamalara göre hem işletme hem de müşterilerin işletmeleri adına aldığı reklam hizmetleri dolayısıyla 01.01.2019 tarihinden önce yapılan ödemeler dolayısıyla işletmeye vergi tevkifatı olmayacaktır. Fakat, bu tarihten itibaren 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı kapsamında, alınan reklam hizmeti sebebiyle yapılacak ödemeler üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.²⁷⁶

2019 yılında internet ortamında verilen reklam hizmetleri ile ilgili olarak yurt dışı mukimi firmalarla yapılan anlaşmalar sonucu 2020 yılında taksitler halinde yapılacak ek ödemeler 3065 sayılı Kanunun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre KDV'ye tabi olmaktadır. Ek ödemelerin şirketçe kabul edilerek nitelik ve tutar yönünden kesinleştiği tarih bakımından kurumlar vergisi tevkifatı dikkate alınarak brütleştirilen tutar üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmalıdır. Bu tarihi içeren döneme ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu biçimde beyan edilen KDV'nin aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.²⁷⁷

2.6. Sanal Ortamda İşyeri ve Geleceği

Elektronik ticaret olgusu halihazırdaki ulusal ve uluslararası vergilendirme ilke ve kurallarının saptanması evresinde dikkate alınmamıştır. Ticaret de dahil olmak üzere birçok alanda internetin geldiği son nokta geleneksel yapı ve yöntemlere önemli bir

²⁷⁵Gelir İdaresi Başkanlığı 11.07.2019 gün ve 85373914-120.01.03[40.01.99]-E.92961 sayılı Özelge.

²⁷⁶Gelir İdaresi Başkanlığı 12.08.2020 gün ve 50426076-130[37-2016/20-614]-59424 sayılı Özelge.

²⁷⁷Gelir İdaresi Başkanlığı 06.05.2020 ve 64597866-130-E.11394 sayılı Özelge.

seçenek sağlamaktadır. İnternet ortamındaki faaliyet geleneksel yapıdan farklıdır. Geleneksel faaliyetler için geliştirilmiş kuralların sanal ortama uygulanması gerçekçi olmayacaktır. Bu durum beraberinde birtakım sorunlara yol açacaktır. Kuralların farklı olduğu sanal ortam için yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Sağlıklı bir değerlendirme yapabilmek için olayı başka boyutlarıyla da ele almak gerekmektedir. Henüz internet teknolojisi gelişimini tamamlayamamıştır. Sanal ortamda yürütülmekte olan faaliyetlerin her geçen gün çeşitliliği artmaktadır. Bu artan faaliyetler de gerek işlem hacmi olarak gerekse potansiyel etkinlik düzeyine ulaşma açısından henüz ilk evrelerindedir. Genel olarak kabul gören görüş bu durumda sanal ortama özgü kuralların getirilmesi ve düzenlemelere gidilmesi doğal gelişme seyrini olumsuz etkileyeceği yönündedir. Sanal ortamın potansiyel bir vergi cenneti haline gelmesine vergi idareleri seyirci kalmamalı ve gerekli önlemleri almaları gerekmektedir.²⁷⁸

Birçok iş sektörü yapay zeka ve veri madenciliğinin kullanılmasını desteklenmekte ve otomatikleşmede hız kazanmaktadır. Küresel müşterileri ve iş gücüyle şirketler daha çabuk ve kolay bir şekilde dönüşebilmektedirler. Artan yenilenebilir enerji kullanımı, azaltılmış işe gidip gelme ve seyahat sürelerini azaltmaktadır. Artan dijitalleşme ile veri ve uygulamalar bulut uygulamalarına taşınmakta veya fiziksel ürünler üretilip satılmaktadır. Dijital ürün ve hizmetlere geçiş gibi artan dijitalleşme ve kaydileşme çabalarından dolayı önemli dönüşümler olmaktadır. Telekomünikasyon, sivil toplum ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar dışındaki tüm sanayi kolları bu çalışmanın kapsamına alınmıştır.²⁷⁹

Dijitalleşme ve kaydileştirme, daha yüksek karlılık ve daha iyi sürdürülebilirlik yolunda önemli adımlar atılmaktadır. Dijitalleşme daha az kaynak kullanılarak daha fazlasını oluşturabilmektedir. Gelecekte daha fazla dijitalleşme görülmesi, bulut ve mobil teknolojilerden yararlanılması ve daha kaydi ve uygulanabilir hale gelmesine olanak tanınacaktır. BİT kullanımı yoluyla, örneğin fiziksel ürünleri hizmetler ve dijital ürünlerle değiştirebilir, depolamayı ve iş yüklerini buluta taşıyabilir veya eğitimlerini çevrimiçi olarak gerçekleştirebilir. Fiziksel bir varlığın dijital bir aynısı ile bu şekilde değiştirilmesi, kaydileştirmenin merkezinde yer almaktadır. Çevresel açıdan daha sürdürülebilir olması

²⁷⁸CANGİR N., 'Sanal İşyeri I', Vergi Dünyası, Sayı:227, Temmuz 2000, s.55.

²⁷⁹https://www.ericsson.com/4a4d79/assets/local/reportspapers/industrylab/doc/ericsson_future_of_enterprises_smb_screen.pdf (Erişim Tarihi:09.01.2022)

şasırtıcı, aynı zamanda daha yüksek karlılık göstermesi, yenilik yapmada daha iyi ve değişen dünyaya yanıt verme konusunda daha çabuk yanıt verebilmektedir. Forrester'ın araştırması, ürünleri, hizmetleri ve operasyonları optimize etmek için dijital bilgilerden yararlanan şirketlerin küresel Gayrisafi Yurtiçi Hasıladan (GSYİH) en az sekiz kat daha hızlı büyüyeceğini göstermektedir. Bu nedenle gelecekte, daha kaydıleştirilmiş ve uyarlanabilir hale gelmek için bulut, yapay zeka ve mobil teknolojiden yararlanan daha da fazla dijitalleşmiş şirketler göreceğiz.²⁸⁰



²⁸⁰https://www.ericsson.com/4a4d79/assets/local/reportspapers/industry/industrylab/doc/ericsson_future_of_enterprises_smb_screen.pdf (Erişim Tarihi:09.01.2022)

SONUÇ

19. yüzyıldan beri işyeri kavramı birçok vergi anlaşmasına konu olmuştur ve kullanılmaya başlanmıştır. Türk Hukukunda işyeri kavramı çeşitli alanlarda geçmektedir. Bu konuyu VUK daha detaylı bir şekilde incelemiştir. Aynı kanunun 156'ncı ve Tasarısının 130'uncu maddelerinde işyeri kavram ve dönüşümü netlik kazanmaya başlamıştır. OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesi işyeri kavramını açıklamış ve güncel 2017 halinde 4.1'inci paragrafın eklenmesiyle nerelerin işyeri sayılıp sayılmayacağı açıklık kazanmıştır. BM Model Anlaşmasının 5'inci maddesi OECD Model Vergi Anlaşmasındaki 5'inci maddesi ile benzerlik göstermekte ve birkaç önemli farklılıkları barındırmaktadır.

Birçok alanda internetin geldiği son nokta geleneksel yapı ve yöntemlere önemli bir seçenek sağlamaktadır. Bu faaliyet geleneksel yapıdan farklıdır. Gelecekte daha fazla dijitalleşmenin görülmesi halinde bulut ve mobil teknolojilerden yararlanılacaktır. Bu da daha kaydi ve uygulanabilir hale gelmesine imkan tanıyacaktır.

Küresel ekonomide ÇUŞ hareketliliğinin artması ekonomiye farklı bir yöne doğru ilerletmiştir. Teknolojilerin daha ucuz, güçlü ve bir standardının oluşması, iş süreçlerinin iyileşmesi ve ekonominin tüm sektörlerinde yeniliği desteklemesi sonucunda dijital ekonomi süreci başlamıştır. Teknolojik gelişmeler küresel ekonomiyi dönüştürmektedir. Aynı şekilde düşünülse de ekonomik büyüme ve teknolojik gelişmeler birbirini etkilemektedir. Artık klasik ekonomik unsurlar olan sermaye, emek ve toprak yerini veri ve fikri mülkiyet hakları bırakmaktadır. Dijital ekonominin yükselmesi Dördüncü Sanayi Devri olarak görülebilir. Dijital ekonomi giderek ekonominin kendisi haline gelmektedir. Bu yüzden geleneksel ekonominin bir parçası olmakta ve ayrıştırılması imkansız hale gelmektedir. Dijital ekonomi giderek daha fazla öne çıkmakta ve vergisel açıdan bir potansiyel oluşturmaktadır. Dijital ekonominin gelişmesiyle birlikte yeni sektörlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İnternet çapında sosyal medyanın da yükselmeye başlamasıyla birlikte iş yapma şekli dijital dönüşüm üzerinde etkilidir. Dijital dönüşümün getirdiği yenilikler ve faydaların yanında zayıflıkları da bulunmaktadır.

Dijital ekonomi içerisinde pek çok gelir unsuru bulunmaktadır. Bunlar; reklam gelirleri, dijital ürünlerin kira ya da satış gelirleri, mal ve hizmet satışları (üyelik/aidat) gelirleri, içerik teknik lisanslardan elde edilen gelirler, saklı ücretler ya da zararına satışlar şeklinde sayılmaktadır. İkamet esaslı rejimi, kaynak esaslı rejimi ve karma rejim dijital

ekonominin vergilendirilmesinde esas alınmaktadır. Değişimin genişliği ve hızı zaman içinde vergilendirme de dahil olmak üzere birçok politikada zorluklara neden olmaktadır. Bu durum geleneksel ticaret şekillerinden uzaklaşılmasını sağlamaktadır. Yerel vergi otoritelerinin satışlar ve finansal işlemler üzerinden vergi tahsil edilme gücünü etkileyerek vergi geliri kaybına neden olacaktır. Vergi mükellefiyeti, vergilendirilecek gelir türü, vergiyi doğuran olayın yer bakımı, gelir miktarı ve vergi matrahı, uygulanacak vergileme yöntemi, dolaylı vergilerin nasıl uygulanacağı ve nereye ödeneceği vergilendirme ile ilgili sorunların odağını oluşturmaktadır.

Ekonomik, sosyal ve çevresel değişimleri yönlendiren şeyleri anlamak için OECD hükümetlerle birlikte çalışmaktadır. Büyüme, refah ve sürdürülebilir kalkınma konularına destek vermektedir. Sadece üye devletlerine değil üyesi olmayan diğer devletlere de ekonomik çıkarlardan faydalanması için politikalar sağlamaktadır. OECD elektronik ticaret ile ilgili ilk çalışmalarını Ottawa Konferansında yayımlamıştır. Konferansta dört konu üzerine durulmuştur. Bunlar; kullanıcılar ve tüketiciler için güven oluşturma, dijital pazaryeri için temel kuralların saptanması, elektronik ticaret için bilgi altyapısının güçlendirilmesi ve faydaları maksimize etmek şeklindedir. Dijital ticaretin ele aldığı bu konferansta vergilendirilmesi için ilkeler ise şöyledir; tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet ve esneklik olarak belirlenmiştir. 2003 yılında OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesinde e-ticareti kapsayacak biçimde değişiklikler olmuştur.

2013 yılında OECD ve G20 devletleri vergiden kaçınma konusunda BEPS'e yönelik 15 maddelik bir Eylem Planını kabul edilmiştir. Eylem Planı 1 diğer eylemleri etkileme gücü bulunmaktadır. Dijitalleşme, çok sayıda kamu politikası sorununu açığa çıkarmaktadır. Dijitalleşmenin uluslararası vergi kuralları ve vergi sisteminin diğer tarafları üzerindeki etkisini değerlendirmek için yürütülen çalışmalar bulunmaktadır. 1 Temmuz 2021'de ileriye doğru önemli bir adım atılmış ve Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İki Sütunlu Çözüm Bildirisi uluslararası vergi reformu için yeni bir sistem oluşmasını sağlayacaktır.

Eylem Planı 7 "Daimi İşyeri Statüsü"nü açıklamaktadır. Bir işletmenin başka bir devlette gelir vergisi ödemesi gerekip gerekmediği belirlemede önemlidir. Ortak vergi kaçınma stratejilerinin kullanımını engellemek için Daimi İşyeri Statüsünde Yapay Olarak Kaçınmanın Önlemesine İlişkin Raporda Model Vergi Anlaşmasındaki 5'inci maddenin

tanımında değişiklik yapılmasını önermektedir. Bu eylem planı üzerinde yapılan çalışmalar sonucunda vergi anlaşmalarının görüşülmesinde temel olarak uygulanmaktadır. Rapor ayrıca Model Vergi Anlaşmasındaki 5'inci maddenin 4'üncü paragrafı tarafından daimi işyeri tanımına yönelik belirlenen istisnaların kötüye kullanılmasını önleyen değişiklikleri de kapsamaktadır. Bu dijitalleştirilmiş işletmelerle ilgili bir durumdur. Model Vergi anlaşmasının 2017 güncellemesi sonucunda 5'inci maddenin bir parçası haline gelmiştir.

Küresel asgari vergi anlaşması vergi rekabetini ortadan kaldırmayı hedeflememektedir. Fakat çok taraflı olarak üzerinde anlaşmaya varılan sınırlamalar sunmaktadır. En büyük ve karlı ÇUŞ'lara göre ülkeler arasında kar ve vergi haklarının daha adil bir şekilde dağıtılmasını birinci sütun sağlayacaktır. Birinci Sütun içerisinde, yüz yirmi beş milyar ABD dolarından fazla kar üzerindeki vergi haklarının her yıl piyasa yetki alanlarına yeniden tahsis edilmesi planlanmaktadır. İkinci Sütun, %15 olarak belirlenmiş bir küresel asgari kurumlar vergisi oranı oluşturmaktadır. Geliri yedi yüz elli milyon Euro'nun üzerinde olan şirketler için yeni asgari vergi oranı geçerli olacaktır.2023'te etkin bir şekilde uygulanması hedeflenmektedir.

Türkiye 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Dijital Hizmet Vergisini düzenlemektedir. 1 Mart 2020'de yürürlüğe girmiştir. DHV %7,5 oranındadır. Kapsamına giren hizmetlere dair geçerli vergi oranının matraha uygulanması sonucu bulunmaktadır. Cumhurbaşkanı DHV oranını hizmet türleriyle ayrı ayrı veya %1'e kadar indirmeye ve iki katına kadar çıkarabilmektedir.

İnternette gelineen durum birçok seçenek sunmaktadır. Geleneksel ekonomi için geliştirilen kuralların internet ortamına uygulanması mümkün olmayacaktır. Sanal ortamın kuralları farklı olduğu için yeni düzenlemeler gerekmektedir. İnternet ortamında her geçen gün yürütölen faaliyetler çeşitlilik kazanmaktadır. Bu yüzden internet teknolojisi henüz oluşumunu tam anlamıyla sağlayamamıştır. Sanal ortama özgü kuralların getirilmesi gerekmektedir. İnternet ortamının vergi cennetine dönüşmemesi için vergi idareleri duruma kayıtsız kalmamalıdır. Gerekli olan hazırlıkları yapmaları gerekmektedir.

Yapay zeka ve veri madenciliğini birçok iş sektörü desteklemektedir. Bu durumda şirketler küresel müşterileri ve iş gücüyle birlikte hızlı bir biçimde dönüşümünü sağlayabilecektir. Artan dijitalleşme ile birlikte dijital ürün ve hizmetlere geçişte önemli dönüşümler yaşanmaktadır.

Dijitalleşme sonucunda daha az kaynak kullanılarak daha fazlası elde edilmektedir. Dijitalleşme gelecekte daha fazla görülmeye başlanacaktır. Değişen dünyaya yanıt verme ve yenilikler yapma konusunda daha hızlı yanıt alınabilecektir. Gelecekte, yapay zeka, bulut ve mobil teknolojilerden faydalanan dijitalleşmiş şirketlerin sayısı artacaktır.

Sonuç olarak BEPS Eylem Planlarıyla ulaşılması hedeflenen konular bulunmaktadır. Bunlar; vergi matrahının ülkeler arasında dengeli dağılması ve ÇUŞ'ların neden olduğu uyumsuzlukları ortadan kaldırılmasıdır. BEPS paketi, katılan ülkeler için vergi kaçırma konusunda mücadeleyi sağlamak adına ulusal ve uluslararası önlemleri içermektedir. Eylem Planları doğrultusunda iç hukuk vergi mevzuatımızda değişiklikler yapmamız kaçınılmaz olmaktadır. "Daimi işyeri" tanımının elektronik ortamlarda sunulan hizmetleri kapsayacak şekilde VUK'da değişiklik yapılmalıdır. Halihazırda OECD işyerinin dijitalleşmesiyle ilgili çalışmalarını sürdürmekte ve sürekli olarak güncellemektedir. Dolayısıyla bu konuya ilişkin henüz bir sonuca varılamamıştır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKÇAOĞLU E. *Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü*, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 5, Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, Beta Yayınevi, İstanbul, Şubat 2018.

AVİ-YONAH R. S., *International Tax as International Law*, Cambridge University Press, UK, 2007.

BAŞBUĞ A. ve BODUR Y., *İş Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ekim 2018.

BUDAK T., *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mart 2018.

FERHATOĞLU E., *BEPS Eylem 1: Dijital Ekonomi*, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret – Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 5, Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, Beta Yayınevi, İstanbul, Şubat 2018.

İNAL N., *Adli Tıp ve Ekonomik Terimli Hukuk Sözlüğü*, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2003.

KARAKOÇ Y., *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

KÜÇÜKYILMAZLAR A., *Elektronik Ticaret Rehberi*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2006-3, Rema Matbaacılık, İstanbul, Şubat 2006.

ÖNER C., *Vergi Hukukunda İşyeri*, İmaj Kitabevi, Ankara, 2016.

ÖZBALCI Y., *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.

ÖZYER M. A., *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Acar Basım, İstanbul, 2018.

SEYİDOĞLU H., *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1992.

Tacis, *Dictionary of Taxation Terms*, European Commission, 1996.

VANN R., *Tax Treaties: The Secret Agent's Secrets*, British Tax Review, Issue No.3, August 2006.

YELBAŞI C., *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, Sim Matbaacılık, Ankara, 2014.

YILMAZ E., *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

MAKALELER

ALPTÜRK E., *İnternette Alışveriş Sitelerinin Vergisel Yükümlülüklerine İlişkin Değerlendirmeler*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:107, Kasım 2001.

BAEZ Andres and BRAUNER Yariv, *Taxing the Digital Economy Post BEPS ... Seriously*, University of Florida Levin College of Law, Legal Studies Research Paper Series Paper No. 19-16, March 2019, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3347503

BİRİNCİ N., *Dijitalleşmenin Vergi Matrahına Etkisi ve Tek Taraflı Önlemler*, Maliye Dergisi, S.176, Ocak-Haziran 2019.

BÜLBÜL D. ve ÜLKÜ Y. E., *Dijital ekonominin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği Yaklaşımının İncelenmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:375, Aralık 2019.

CANGİR N., *Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi III*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:71, Kasım 1998.

CANGİR N., *Sanal İşyeri I*, Vergi Dünyası, Sayı:227, Temmuz 2000.

CHEN C., *Taxation of Digital Goods and Services*, NYU Annual Survey of American Law, 2015.

COŞKUN N., *Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:1, 2005.

- DEMİRKAN B., *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, Vergi Raporu, Sayı:125, Şubat 2010.
- EKİNCİ E. ve PALA O., *Dijital Ekonomideki Gelişmelerin Vergilendirmeye Yansımaları*, Vergi Dünyası, Sayı:462, Şubat 2020.
- ERTAŞ B. L., *e-Ticarette İş Yeri ve Mukim Ülke Kavramları*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:137, Mayıs 2015.
- GENÇER Ç. A., *Elektronik Ticarette Bağlanma Noktası Olan ‘İşyeri’ Kavramı*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:293, Şubat 2013.
- GÜLHAN N. ve TURUNÇ S., *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alanında Yaşanan Gelişmeler*, Vergi Dünyası, Sayı:409, Eylül 2015.
- HENKOĞLU T. ve KÜLCÜ Ö., *Bilgi Erişim Platformu Olarak Bulut Bilişim: Riskler ve Hukuksal Koşullar Üzerine Bir İnceleme*, Bilgi Dünyası, C:14, S:1, 2013.
- IŞIK H., *Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:356, Mayıs 2018.
- İNCENACAR T., *Tele Çalışma ve ortaya Çıkan Sorunların Çalışanlar Üzerindeki Etkisi*, 3 rd International EMI Entrepreneurship & Social Sciences Congress, 28-30 June 2019, Lefkosa.
- KARAKOYUN F., *Home Ofis – Evden Çalışma – Yöntemi ve Vergi Hukukundaki Düzenlemeler*, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Sayı:29, 2016.
- KILIÇ E., *Elektronik Ticaret (E-Ticaret) ve Vergileme*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:285, Haziran 2012.
- KUNDAÇI E., *E-Ticarette İş Modelleri*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:293, Şubat 2013.
- MERT H. ve BAYAR E., *Dijital Ekonomi, Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar*, PressAcademia Procedia, Cilt:1, 2020, : <http://doi.org/10.17261/Pressacademia.2020.1234>
- ORKUNOĞLU ŞAHİN I. F., *Dijitalleşme ve Uluslararası Vergilendirmeye Etkisi*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 372, Eylül 2019.

- ÖZDEMİR BAŞARAN F., TÖRENLİ N. ve KIYAN Z., *Türkiye- Avrupa Birliği Dış Ticaret İlişkileri Açısından E-Ticaret Modeli ve Düzenleyici Rejim-Yapı*, Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi, Cilt:9 No:2, 2010.
- ÖZEN Ü. ve SARI A., *İnternet Reklamcılığı: İnternet Kullanıcılarının İnternet Reklamcılığı Konusundaki Tutum ve Davranışları*, Bilişim Teknolojileri Dergisi, C:1 S:3 Eylül 2008.
- SARITAŞ T. ve ÜNER N., *Eğitimde Yenilikçi Teknolojiler: Bulut Teknolojisi*, Journal of Research in Education and Teaching, C:2, S:3, Ağustos 2013.
- SWEET J.K., *Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-Based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles*, 146 U. Pa. L. Rev. 1949, (1998).
- ŞENSES N., *Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu*, Vergi Dünyası, Sayı:450, Şubat 2019.
- ŞENSES N., *Elektronik Ortamda Teslim Edilen Dijital Ürün ve Hizmetlerin Vergilendirilmesi*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:312, Aralık 2018.
- TOROS S., *Reklam İletişiminde Dönüşümler: Çevrimiçi Reklam ve Tüketici*, www.iktisatvetoplum.com, Sayı:71, Eylül 2016.
- TUNCER S., *Vergi Hukuku Açısından İşyeri*, Vergi Dünyası, Sayı:110, Ekim 1990.
- TUTAR H., *Sanal Ofislerde Koordinasyon ve İletişim: Teorik Bir Çerçeve*, Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 2002.
- TÜRKAN M., *Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Arayışları*, Vergi Dünyası, Sayı:436, Aralık 2017.
- UBAY B., *Blockchain Teknolojisi ve Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Üzerine Olası Etkileri*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:371, Ağustos 2019.
- USLU Y., *Dijital Ekonomide Vergisel Problemler*, Vergi Dünyası, Sayı:436, Aralık 2017.
- ÜLKÜ Y. E., *İşyeri Olarak Sanal Ofis ve Vergi Uygulamaları*, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:172, Nisan 2019.

WADE M., *Digital Business Transformation A Conceptual Framework*, Global Center For Digital Business Transformation, June 2015.

WATANABE C., NAVEED K., TOU Y. and NEITTAANMAKI, *Measuring GDP in the Digital Economy: Increasing Dependence on Uncaptured GDP*, Technological Forecasting and Social Change, Volume 137, December 2018.

YILDIRIM H.Ö., *ÇVÖA'da İşyeri Kavramı ile İlgili Öngörülen Değişiklikler*, Vergi Dünyası, Sayı:434, Ekim 2017.

YILMAZ Ö., *Hazırlayıcı ve Yardımcı Faaliyetler Bağlamında OECD Model Vergi Anlaşmasında Daimi İşyeri*, Vergi Dünyası, Sayı:457, Eylül 2019.

YILMAZ İ. A., PAJO A.t ve GÜNGÖR GÜZELER E., *Sanal Ofis ve Sanal Ofiste Kullanılan Bilgi ve İletişim Teknolojileri*, Electronic Journal of Vocational Colleges - Ağustos 2014 BÜROKON Özel Sayısı.

YÜCE M. ve AKBULUT N., *BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler*, Akademik Bakış Dergisi, Sayı:68, Temmuz – Ağustos 2018.

Zimmermann Hans-Dieter, *Understanding the Digital Economy: Challenges for New Business Models*, SSRN Electronic Journal, January 2000.

İNTERNET KAYNAKLARI

AHMAD N. and RIBARSKY J., *Towards a Framework for Measuring the Digital Economy*, 16th Conference of IAOS, OECD Headquarters, Paris, France, September 2018, https://www.oecd.org/iaos2018/programme/IAOS-OECD2018_Ahmad-Ribarsky.pdf (Erişim Tarihi:18.10.2020).

AYLUÇTARHAN A., *Dijital İş Yeri ve Uluslararası Vergilendirme Tartışmaları*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-is-yeri-ve-uluslararasi-vergilendirme-tartismalari/453007> (Erişim Tarihi:01.11.2020).

BERMAN S. J. and BELL R., *Digital Transformation Creating New Business Models Where Digital Meets Physical*, IBM Institute for Business Value, IBM Global Business

Services Executive Report, April 2011,
<https://www.ibm.com/downloads/cas/KWRV8QK6> (Erişim Tarihi: 10.12.2020).

Dışışleri Bakanlığı, İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD),
<https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi-ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa> (Erişim Tarihi: 22.12.2021).

HADZHIEVA E., *Tax Challenges In The Digital Economy*, European Parliament, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, June 2016,
https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU%282016%29579002_EN.pdf (Erişim Tarihi:16.12.2021).

ICAEW (2019), *Digitalisation of Tax: International Perspectives*,
<https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/information-technology/thought-leadership/digital-tax.ashx> (Erişim Tarihi:02.12.2020).

International Monetary Fund (IMF), *Measuring the digital Economy*, IMF Staff Report, April 2018,
<https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy> (Erişim Tarihi: 15.12.2020).

İTO, *İnternet Reklamcılığı E-Reklam*,
http://docs.neu.edu.tr/staff/ahmet.arnavut/internet%20reklamc%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1_4.pdf (Erişim Tarihi: 14.12.2021).

KAVAK A., *Vergi Usul Kanunu Tasarısı Üzerinde Yapılan Çalışma*,
https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_VUK_TasariCalismasi.pdf (Erişim Tarihi:01.11.2020).

NÆSS-SCHMİDT H. S., ALİ D. M., ARIAS M. N., DENTON J. and VYNCKE K., *Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market for e-Commerce*, 2012,
[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2012/492432/IPOL-IMCO_ET\(2012\)492432_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2012/492432/IPOL-IMCO_ET(2012)492432_EN.pdf) (Erişim Tarihi:17.12.2021).

NIST (2013), *NIST Cloud Computing Standards Roadmap*,
https://www.nist.gov/system/files/documents/itl/cloud/NIST_SP-500-291_Version-2_2013_June18_FINAL.pdf (Erişim Tarihi:14.12.2021).

OECD, *A Borderless World: Realising The Potential Of Global Electronic Commerce*, Ottawa, 7-9 October 1998, [https://one.oecd.org/document/SG/EC\(98\)14/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/SG/EC(98)14/FINAL/en/pdf) (Erişim Tarihi:04.05.2022).

OECD, *Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development*, <https://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm> (Erişim Tarihi: 22.12.2021).

OECD, *Inclusive Framework on BEPS: Progress Report*, July 2020-September 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.12.2021).

OECD (2012), *The Digital Economy*, <http://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf> (Erişim Tarihi:04.11.2020).

OECD (2018), *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf> (Erişim Tarihi:09.01.2022).

Quaderno Tax Resources, *The Ultimate Guide to EU VAT for Digital Taxes*, <https://www.quaderno.io/resources/eu-vat-guide> (Erişim Tarihi:17.12.2021).

Statista, *App Stores - Statistics & Facts*, 2021, <https://www.statista.com/topics/1729/app-stores/#dossierKeyfigures> (Erişim Tarihi: 13.12.2021).

WALKER B., *The Evolution of the Agency Permanent Establishment Concept*, <https://paply.org/67i> (Erişim Tarihi: 14.01.2020).

World Economic Forum (2018), *Digital Transformation Initiative In Collaboration with Accenture*, <http://reports.weforum.org/digitaltransformation/wp-content/blogs.dir/94/mp/files/pages/files/dti-executive-summary-20180510.pdf> (Erişim Tarihi: 02.12.2020).

World Economic Forum, *Digital Transformation: Powering the Great Reset*, July 2020, [WEF Digital Transformation Powering the Great Reset 2020.pdf](https://www.weforum.org/reports/digital-transformation-powering-the-great-reset-2020) (Erişim Tarihi:15.12.2021).

YILMAZ G. H. ve AKÇURA DEĞER A., *Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu*
ve *Vergisel Boyutu*, Deloitte,

<https://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx> (Erişim Tarihi:07.06.2021).

[https://bidb.itu.edu.tr/sevir-defteri/blog/2013/09/07/intranet-\(i%C3%A7-a%C4%9F\)-ve-extranet-\(d%C4%B1%C5%9F-a%C4%9F\)](https://bidb.itu.edu.tr/sevir-defteri/blog/2013/09/07/intranet-(i%C3%A7-a%C4%9F)-ve-extranet-(d%C4%B1%C5%9F-a%C4%9F)) (Erişim tarihi:14.12.2021).

https://www.ericsson.com/4a4d79/assets/local/reportspapers/industry/industrylab/doc/ericsson_future_of_enterprises_smb_screen.pdf (Erişim Tarihi:09.01.2022).

<https://www.eticaret.gov.tr/dnnqthgzvawtdxraybsaacxtymawm/content/FileManager/Dosyalar/ETI%CC%87CARET%20B%C3%9CLTEN%C4%B0%202021%20%C4%B0k%206%20ay.pdf> (Erişim Tarihi: 13.12.2021).

https://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/AVUSTURYA_REV.pdf (Erişim Tarihi:26.02.2020).

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, (Erişim Tarihi:24.12.2021).

<https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> (Erişim Tarihi:03.01.2022).

<https://www.oecd.org/tax/beps/> (Erişim Tarihi:04.05.2022).

<https://www.oecd.org/60-years/> (Erişim Tarihi: 22.12.2021).

<https://www.oecd.org/about/members-and-partners/> (Erişim Tarihi: 22.12.2021).

<https://www.pwc.com.tr/tr/risk-surec-teknoloji-hizmetleri/bilgi-teknolojileri-risk-hizmetleri-yayinlari/odeme-hizmetleri-ve-elektronik-para-ihtiyaci-nedir-pwc-turkiye.pdf> (Erişim Tarihi: 04.11.2020).

<https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi:26.02.2020).

https://taxfoundation.org/base-erosion-profit-shifting-beps/?gclid=Cj0KCQiA_JWOBhDRARIsANymNOZQlAy0F6F3X0sSk87sbOrSHeGM6XO_Lhr6Eue3l85pKrMBefJMpw4aAjhyEALw_wcB, (Erişim Tarihi: 24.12.2021).

<https://tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Temel+Faaliyetler/Odeme+Hizmetleri/Genel+Bakis> (Erişim Tarihi:04.11.2020).

<https://www.ticaret.gov.tr/hizmet-ticareti/elektronik-ticaret/dijital-ticaret-tanim-ve-kavramlar> (Erişim Tarihi:04.11.2020).

<https://tr.wikipedia.org/wiki/SoundCloud> (Erişim Tarihi:17.12.2021).

<https://tutusmedia.com/facebook-ve-google-ucuncu-ceyrekte-covidin-etkisiyle-reklam-gelirini-ne-kadar-arttirdi/> (Erişim Tarihi: 14.12.2021).

<https://l24.im/p1wXyO> (Erişim Tarihi: 05.12.2021).

<https://www.verginet.net/dtt/18/e-ticaret-KDV.aspx> (Erişim Tarihi:17.12.2021).

<http://vergiport.com/OECD-vergi-terimleri-sozlugu.html?harf=P> (Erişim Tarihi:26.02.2020).

KURUMSAL KAYNAKLAR

Belediye Gelirleri Kanunu (2464 S.K.) Resmi Gazete 17354, 26.05.1981.

Emlak Vergisi Kanunu (1319 S.K.) Resmi Gazete 13576, 29.07.1970.

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan, Resmi Gazete 20.03.2020/31074.

France Strategie, (2015), *Taxation and the digital economy: A survey of theoretical models*, Final Report.

Gelir İdaresi Başkanlığı 24.03.2000 gün B.07.0.GEL.0.44/4423-222/12914 sayılı zelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 20.03.2006 gün ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı zelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 14.02.2011 gün ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-481-9 sayılı zelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 11.04.2011 gün ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-83 sayılı zelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 28.12.2011 gün ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2377 sayılı
Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 31.12.2011 gün ve B-07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2011/14001-
08-1190 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 27.04.2012 gün ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı
Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 19.07.2012 gün ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-105[156-2012/1]-451
sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 25.07.2012 gün B.07.1.GİB.0.06.29-019.01.13-2290 sayılı
Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 22.08.2012 gün ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.6-2668 sayılı
Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 30.07.2013 gün ve 62030549-120[37-2012/1009]-1137 sayılı
Özelge.

Gelir Vergisi Başkanlığı 28.05.2014 gün 62030549-120[9-2014/262]-1481 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 30.01.2015 gün 46480499-120[2014/1482]-9 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 17.04.2015 gün 11395140-105[156-2014/VUK2-8154]-50306
sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 10.05.2016 gün 68554973-105[413-2015/5]-38 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 12.12.2016 gün 11395140-105[156-2016-VUK2-9250]-245263
sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 27.11.2017 gün ve 27575268-105[229-2016-357]-471915 sayılı
Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 18.10.2018 gün ve 67630374-120.01.03[2018/6]-E.14909 sayılı
Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 27.12.2018 gün ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-175.02[mük44-2017-
8]-536621 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 11.07.2019 gün ve 85373914-120.01.03[40.01.99]-E.92961 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 12.07.2019 gün ve 84974990-130[KDV-1/İ/1-2016-12]-235439 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 25.09.2019 gün ve 39044742-130[Özelge]-E.790034 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 20.04.2020 gün ve 97677631-105-E.9239 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 06.05.2020 ve 64597866-130-E.11394 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 17.06.2020 gün ve 84098128-125[15-2019/14]-E.166439 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 12.08.2020 gün ve 50426076-130[37-2016/20-614]-59424 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 24.09.2020 gün ve 39044742-130[özelge]-E.702055 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 11.12.2020 gün ve 88945244-010-E.5342 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 09.03.2021 gün ve 64597866-120-4295 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı 03.01.2022 gün E-64597866-125-44 sayılı Özelge.

Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete 10700, 06.01.1961.

Gümrük Kanunu (4458 S.K.), Resmi Gazete 23866, 04.11.1999.

Katma Değer Kanunu (3065 S.K.), Resmi Gazete 18563, 02.11.1984.

Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.) Resmi Gazete 26205, 21.06.2006.

OECD, *Inclusive Framework on BEPS: Progress Report*, July 2018-May 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.12.2021)

OECD (1998), *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.12.2021)

- OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.
- OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing.
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris,
- OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing.
- OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris,
- OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris May 2019, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm
- Oxford Economics (2011), *The New Digital Economy – How it will transform business*, Oxford, United Kingdom.
- Özel Tüketim Vergisi (4760 S.K.) Resmi Gazete 24783, 12.06.2002.
- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (5510 S.K.) Resmi Gazete 26200, 31.05.2006.
- T.C. Danıştay Başkanlığı İdari Davalar Daireleri Kurulu, 19.03.2018 gün ve Esas No:2016/655 ve Karar No:2018/3220 sayılı Danıştay Kararı.
- T.C. Danıştay Başkanlığı Dördüncü Daire 19.10.2020 gün ve Esas No: 2016/10735 ve Karar No: 2020/3953 tarihli Danıştay Kararı.
- Türk Borçlar Kanunu (6098 S.K.) Resmi Gazete 27836, 11.01.2011.
- UNCTAD (2017), *The ‘New’ Digital Economy and Development*, UNCTAD Technical Notes on ICT for Development, 8, October 2017.

United Nations, *Model Double Taxation Convention*, New York, 2017.

Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), Resmi Gazete. 10705, 10.01.1961.



ÖZGEÇMİŞ

Adı – Soyadı : Duygu EMEK

Eğitim Geçmişi

Lisans **2017** Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari
Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,

