

# Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış

**MUSTAFA CEMİL KARA\***

Daire Başkanı,  
Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü/  
Maliye Bakanlığı

**Prof. Dr. ERSAN ÖZ**

Pamukkale Üniversitesi, İİBF,  
Maliye Bölümü Mali Hukuk  
Ana Bilim Dalı

## Öz

Dijital araçlar, artık iş hayatının her alanında önceki dönemlerle kıyaslanmayacak biçimde tüm unsurlarıyla kullanılmaktadır. Dijital teknoloji, öte yandan kullanıcılarına büyük bir hareket sahası kazandırmış, ticareti ve ticaret şekillerini geliştirmiştir. Ancak bu durum, beraberinde vergileme sorunlarını getirmiş ve tartışmalar süregelmiştir. Nitekim, Saint-Petersburg'da gerçekleştirilen Eylül 2013'teki G20 Zirve'sinde OECD'nin geliştirdiği "Matrahın Aşındırılması ve Kar Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Eylem Planı onaylanmış, planın 1. eylemi olan "dijital ekonominin vergisel sorunları" çalışmalarına beklenmeden başlanmıştır. Nihayet, Eylül 2014'te ilk rapor yayımlanmış, Ekim 2015 itibariyle de söz konusu rapor güncellenerek geliştirilmiştir. Bu makalede, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik karşılaşılan zorluklar ve OECD/G20 BEPS Eylem Planı kapsamında geliştirilen temel çözüm alternatifleri tartışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Dijital Ekonomi, G20/OECD, BEPS, Sanal İşyeri.

**JEL Sınıflandırması:** K34, H25, H26.

## A Global Look at Digital Taxation

### Abstract

Use of digital tools has been increased incomparably with past in every field of business life. Digital technology have provided movement area for its users and improved trade and developed new forms of business. However, this situation brought some problems related to taxation and therefore, this issue was brought to tax agenda. Thus, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project, developed by OECD, was approved at the G20 summit at Petersburg in 2013 September and works related to "tax challenges of digital economy" are started urgently. Finally, the first delivery about digital economy was published in 2014 September and it was improved with 2015 October update. In this article, tax challenges of digital economy and certain solution alternatives developed within the scope of OECD/G20 BEPS project will be discussed.

**Keywords:** Digital Economy, G20/OECD, BEPS, Virtual Permanent Establishment.

**JEL Classification:** K34, H25, H26.

\* Bu çalışmada yer verilen görüş ve açıklamalar yazara ait olup hiçbir şekilde yazarın görev yaptığı Kurumu bağlamaz, yazarın görev yaptığı Kurumla ilişkilendirilemez veya bu Kuruma aitmiş gibi gösterilemez ya da değerlendirilemez.

## 1. GİRİŞ

21. yüzyılın başından itibaren dijital teknolojide yaşanan baş döndürücü gelişim ve internetin hayatın tüm alanlarında yoğun olarak kullanılması, beşeri bambaşka bir yarışın içerisine sokmuştur. Ekonomik ve ticari faaliyetlerin internet üzerinden gerçekleştirilmesi firmaların pazarlama ve alışveriş bölümlerinin vazgeçilmez unsuru olmuştur. Tüm gelirini yalnızca dijital faaliyetlerinden elde eden şirketler bile mevcuttur. E-ekonomi olarak da adlandırılan bu faaliyetler, eğitimden sağlığa, perakendeden toptan satışa, bankacılık ve sigortacılıktan reklam hizmetlerine kadar çok sayıda faaliyeti içermek yoluyla satıcı, üretici ve tüketicileri sanal ortamda bir araya getirmekte ve etkileşimlerini sağlamaktadır. Mal ve hizmetlerin üretimi ve tasarımı, tanıtımı, sipariş alınması, sözleşmelerin düzenlenmesi, bankacılık işlemleri, danışmanlık hizmetleri, açık artırma ve noter işlemleri gibi geleneksel ticari faaliyetler dijital ortamda gerçekleştirilebildiği gibi, geleneksel ticaretten farklı olarak video, müzik, metin gibi dijital ürünlerin alışverişi de gerçekleştirilebilmektedir.<sup>1</sup>

Online satış ve hizmetlerin sıkça kullanıldığı günümüzde ortaya çıkan yeni iş ve ticaret modellerinin vergilendirilmesinde mevcut vergi sistemlerinin yetersiz kaldığı bir döneme şahit olmaktadır. Dijital ekonomi faaliyetlerinden elde edilen gelirler önemli boyutlara ulaşmıştır. Ancak bu gelirlerin yapılan vergi planlaması operasyonları nedeniyle gerektiği gibi vergilenememesi, ülkelerin vergi matrahlarında erozyona yol açmaktadır. Dijital teknoloji ile birlikte ülkeler arası ticaretin ve ekonomik ilişkilerin yaygınlaşması, faaliyetlerin vergi karşısındaki durumlarını da karmaşıktır, dolayısıyla vergi kayıplarını kaçınılmaz hale getirmiştir. Dijital ekonomi faaliyetlerinin ülkeler nezdinde farklı vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi uluslararası ticaret harmonisini bozmakta ve çifte vergilendir(me)me sorunlarına neden olmaktadır.

E-ticaretin vergilendirilmesinde kapsayıcı bir yöntemin henüz geliştirilemeyişi, ülke sınırlarını aşan dijital vergi sorunları ile mücadelede uluslararası işbirliğini zorunlu kılmış ve bir küresel uzlaşımın yolunu açmıştır. Hatırlanacağı üzere, OECD e-ticaret faaliyetlerini iyice analiz ettikten sonra, daimi işyeri konusunda 2003 yılında Model Anlaşma'da küçük de-

ğişiklikler yapmış, ancak yine de fiziksel mevcudiyet şartını korumaya çalışmıştı. Dijital teknolojideki gelişme hızı böyle bir çabanın ne kadar yetersiz olduğunu maalesef ortaya koymuştur. Bu noktada, G20 ülkelerince yetkilendirilen OECD'nin, 'şeffaflık', 'özün önceliği' ve 'uyum' temellerinde hazırlanmış olduğu BEPS Eylem Planı'nın daha ilk eylemini "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunları"na ayırması bu konuda kararlı olduğunu göstermektedir.

Son yıllarda, dijital ekonomi işlemlerinin, çok uluslu şirketlerce düşük vergilendirilmeyi veya hiç vergilendirilmemeyi sağlamak amacıyla vergi planlama tekniği olarak kullanılmaya başlaması küresel kaygıları oldukça artırmıştır. OECD önderliğinde başlayan BEPS Eylem Planı'nın birinci eylemine yönelik çalışmalar küresel kaygılara küresel çözümler arayışıyla, bir rapor halinde 8 Ekim 2015 tarihinde yayımlanmıştır. Bu makalede, bu rapora da atıfta bulunarak dijital ekonominin temel vergisel sorunları ve çözüm alternatifleri ele alınacaktır. Önümüzdeki süreçte BEPS Projesi'nin uygulaması ve izlenmesinin yoğun uluslararası vergi gündemi oluşturacağından hareketle, bu makalenin yasa hazırlayıcılara ve uygulamacılarına bir bakış açısı kazandırması umulmaktadır.

## 2. DİJİTAL EKONOMİDE DOĞRUDAN VERGİLERLE İLGİLİ YAŞANAN TEMEL BEPS SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Dijital ekonomi her geçen gün baş döndürücü bir hızla değişmekte ve gelişmekte olduğundan vergi idarelerince anlaşılması, kavranması ve vergilendirilmesinde ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Sınır tanımayan yapısı ile de yerinde ve doğru bir denetim mümkün olamamaktadır. Tüm dünya, çok uluslu şirketlerin farklı vergi sistemlerindeki boşlukları kullanmak suretiyle vergilenebilir gelirin azalması ve karın düşük vergili ülkelere kaydırılmasıyla sonuçlanan vergi planlamaları karşısında oldukça kaygılı durumdadır. Bu kaygıları karşılamak üzere G20'nin isteği ve talimatıyla OECD Temmuz 2013'te BEPS Eylem Planı'nı yayımlanmış ve dijital konulardan kaynaklı BEPS sorunlarına çözüm arayışlarını Plan'ın birinci eylemi olarak belirlemiştir.

BEPS Eylem Planı'nın birinci eylemi dijital ekonomi faaliyetlerinden kaynaklanan vergi sorunları ve olası çözüm önerileri üzerinde yoğunlaşmıştır. Konunun derinlemesine incelenmesini sağlamak amacıyla

1 İbrahim Organ, Fatih Çacdar, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar", IUYD-2012/3(1), 2012, s.63.

da “Dijital Ekonomide Görev Gücü”<sup>2</sup> adıyla bir komisyon, OECD Mali İşler Komitesi (CFA) bünyesinde 2013 yılının Eylül ayında kurulmuştur. Bu komisyona OECD ve G20 üyesi olmayan ülkelerin de eşit şartlarda katılımı sağlanmış ve komisyon dijital ekonomi temelli vergileme sorunlarını ve çözüm önerilerini ortaya koyan bir rapor hazırlamakla yükümlü tutulmuştur.<sup>3</sup>

Aldığı bu yetki ile “Dijital Ekonomide Görev Gücü” komisyonu, dijital ekonomi kaynaklı vergi sorunlarını ve çözüm önerilerini belirlemek için hummalı bir çalışmaya girmiş, iş dünyası, akademi, sivil toplum kuruluşları ve devletler gibi tüm ilgili paydaşlardan toplamış oldukları bilgileri analiz ederek ilkinin Eylül 2014’te, geliştirerek güncellediği son raporunu da Ekim 2015’te tamamlamıştır. Son rapor, dijital ekonomi, BEPS konuları ve doğurduğu vergi sorunları ve tavsiyeler şeklinde detaylı açıklamalardan oluşmaktadır.<sup>4</sup>

Raporda, hızla dijitalleşen ekonomi ve geliştirdiği elektronik ticaret, uygulama programları satışı, çevrimiçi reklam, çevrimiçi ödeme hizmetleri, bulut bilişim (cloud computing) gibi ticaret modellerinin neden olduğu vergi sorunları ortaya konulmuştur. Nitekim, bu ticaret modelleri faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan reklama dayalı gelirler, dijital satışlar/kiralama gelirleri, üyeliğe dayalı gelirler, danışmanlık ve finans hizmetleri gelirleri gibi kavranamayan gelirler ortaya çıkmış ve bu durum daha yüksek BEPS risklerini doğurmuştur. Rapor, özellikle bu modelleri sıkça vergi planlama amaçlı kullanan çok uluslu şirketler karşısında çözüm önerileri geliştirme çabası içerisinde olmuştur.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında tüm dünyanın çaresiz kaldığı aşıkardır, zira çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) ve ülke iç mevzuatların neredeyse tamamında “dijital ticaret ve işyeri” kavramlarını haiz bir uygulama mevcut değildir. Özellikle sınırötesi dijital faaliyetlerin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar konuyu daha da içinden çıkılmaz hale

sokmuştur. Bu durum, ülkeleri OECD’nin son zamanların en iyi tasarlanmış projelerinden biri olan BEPS Eylem Planı, özelde de birinci eylemi olan “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunları” çalışmalarını etrafında toplamıştır. Yine de ülkelerin ciddi anlamda menfaat çatışması yaşadığı bu eylem çalışmalarında ortak bir çözüme ulaşmak maalesef mümkün olmamış ve raporda geliştirilen alternatif öneriler çerçevesinde bu soruna iç mevzuat düzenlemeleri ile çözüm bulunmak üzere ülkeler adeta kendi hallerine bırakılmıştır.<sup>5</sup>

Ülke sınırlarını çok kolay biçimde aşabilen dijital ekonomi faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin nasıl vergilendirileceği hususunda net bir çerçeveye dünya henüz kavuşabilmiş değildir. Toplu şekilde çözülmesi gereken bu alandaki sorunlar üzerinde ülkelerin ortak bir yaklaşım benimseyememiş ve çözüm yolları konusunda uzlaşa sağlayamamış olması, bağlayıcı olmayan yalnızca tavsiye niteliğindeki alternatif seçeneklerin geliştirilmesine ve çözümün ülkelerin kendi inisiyatiflerine bırakılmasına neden olmuştur.

Şimdiye kadar akdedilen çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik vergi anlaşmalarında dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin yeterli kavramsal çerçeve henüz oluşamadığından, hatta ÇVÖA’ların işyeri kavramına ilişkin düzenlemelerine bakıldığında işyerinin oluşumunda ve varlığında sabit ve fiziki bir yerin halen ön planda tutulması devam ettiği için, ülkelerin üzerinde birleşeceği bir yapı ortaya çıkmamıştır.<sup>6</sup>

Ülkeler arasında ortak bir uzlaşının sağlanamaması ve ülkelerin çözüm üretme adına kendi hallerine bırakılması sorunu daha da güçleştirmektedir. Ülkeler bir yandan “dijital işyeri” kavramı ve unsurlarına iç mevzuatlarında yer verme çabası içerisine girecek, öte yandan da tarafı oldukları tüm ÇVÖ anlaşmalarının işyeri maddesinde gerekli değişiklikleri yapmak zorunda kalacaklardır.<sup>7</sup> Bu durum, dijital ekonomi sorununun büttüncül bir çerçevede ve koordinasyon halinde ele alınmasını zorunlu kılmaktadır.<sup>8</sup>

2 The Task Force on the Digital Economy (TFDE)

3 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Executive Summaries 2015 Final Reports, Action 1. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, s.5.

4 Executive Summaries 2015 Final Reports, s.5.

5 Tahir Erdem, “Kaydırılmış Kazanç Vergisi (Diverted Profit Tax), Vergi Sorunları, Sayı 330, Mart 2016, s.112.

6 Erdem, a.g.m., s.112.

7 Erdem, a.g.m., s.113.

8 Serdar Taşdöken, “Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BEPS Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları, Sayı 326, Kasım 2015, s.47.

Dijitalleşen faaliyetler, şirketlere herhangi bir ülkede fiziki olarak bulunmaksızın ticari işlem gerçekleştirebilme imkanı getirdiğinden, ülkelerin iç mevzuatlarında bulunan şirket karlarının vergilendirilmesi için fiziksel mevcudiyet şartını uygulama dışı bırakmaktadır.<sup>9</sup> Yine ticari kazançlar açısından vergilendirme hakkının belirlenmesinde, ÇVÖ anlaşmalarının 7. maddesindeki düzenlemeler paralelinde, “işyeri” faktörü etkilidir. A ve B ülkesi arasında ÇVÖ anlaşması olduğunu varsaydığımızda, A ülkesine ait bir şirket B ülkesindeki kazancını ancak B ülkesinde bulunan daimi işyeri vasıtasıyla elde ediyorsa B ülkesinde vergilendirilebilecek, aksi takdirde yalnızca A ülkesinde vergilendirilecektir.<sup>10</sup> Aynı şekilde, OECD Model Vergi Anlaşması’nın 5. maddesine göre de A ülkesinin şirketi, kazancını B ülkesindeki daimi temsilciler aracılığıyla elde ediyorsa B ülkesinin vergilendirme hakkı söz konusu olabilecektir. 5. maddedeki tanımlamaya göre daimi işyeri, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin faaliyetin yürütüldüğü sabit bir yerdir. Maddenin devam eden kısımlarında nelerin işyeri kapsamına gireceği de sıralanmıştır. Burada açıkça işyeri oluşumuna ilişkin bir fiziki ve sabit mevcudiyetin arandığı dikkat çekmektedir.

Bu itibarla, OECD’nin sabit bir işyerini baz alan Model Anlaşmadaki kapsamı dar işyeri tanımının, sürekli ticari faaliyet gerçekleştiren, ancak sabit işyeri olmayanları da kapsayacak şekilde genişletilmesine yönelik çalışmaları, BEPS Eylem Planı kapsamında devam etmektedir.<sup>11</sup> Model Anlaşma’nın 5/4. maddesindeki istisnaların daraltılması ve bir “sanal işyeri” (virtual PE) kavramının tanımlamaya ilave edilmesi konusu, uluslararası vergi çalışmalarının odağında yer almaktadır. Sanal işyeri kavramı, bir ticari faaliyete daha kolay işyeri statüsü atfetmek, diğer ifadeyle daimi işyeri tanımını esnetmek amacıyla keşfedilmiştir. Bunla, kaynak ülkede yürütülen bir faaliyet sabit bir işyeri vasıtasıyla yürütülüyorsa bile bir vergisel

bağ (tax nexus) yoluyla işyeri addedip vergilendirebilmenin önünü açmak hedeflenmiştir.<sup>12</sup> Bu bağ, bir anlamda “sanki daimi işyeri”ymiş gibi çalışmakta ve kaynak ülkenin bu işyerine atfedilen kazancı vergilemesini sağlamaktadır.<sup>13</sup>

1. eylem raporu daimi işyeri tanımının istisnalarının modifiye edilmesinin gerektiği üzerinde uzlaşma sağlamıştır. Buna göre, sabit bir yer, gerçekten hazırlayıcı ve yardımcı bir karakter taşıyorsa daimi işyeri statüsü taşımayacak, ancak önemli sayıda çalışanı olan ve müşterilere yerinde ve zamanında hızlı teslimi iş edinen sabit bir yerin söz konusu olması durumunda bu yeni standarda göre artık satıcı için daimi işyeri sayılabilecektir.

E-ticaret faaliyeti ile meşhur Amazon hakkında neden İngiltere’de milyonlarca satış yaptığı halde vergi ödemediği sorusuna, “Amazon’un OECD Model Anlaşma 5. maddesine göre mevcut ilkeler gereği İngiltere’de ne sabit bir yer ne de bağımlı bir temsilciye (dependent agent) sahip olmamasından ötürü İngiltere’de daimi işyeri oluşmamaktadır ve İngiltere’nin vergileme hakkı doğmamaktadır” cevabı kolayca teknik olarak verilebilmektedir.<sup>14</sup> Yeni standartla, deponun veya mal stoklamasının varlığı daimi işyeri oluşturmak için yeterli olabilecektir. Şöyle ki, depo normal bir satıcı için yalnızca yardımcı veya hazırlayıcı karaktere sahipken bir internet satıcısı için müşterilerine hızlı teslimi kolaylaştırıcı farklı bir fonksiyon icra edebilmektedir. Benzer konular, bağımlı temsilci statüsünden kaçınılan durumlar için de söz konusudur. Dijital dünyadaki baş döndürücü gelişmelerden dolayı normal ticari hayatın gereklerinden biri olan sözleşmeler artık önemini kaybetmiştir. Sözleşmelerin sıklıkla online olarak sonuçlandırılması bunun açık göstergesi olup, bağımlı temsilcilik daimi işyeri oluşumu ile ilgili Model Anlaşmanın 5(5). maddesinin mevcut yazımının bu hususu dikkate alarak güncellenmesi gerekmektedir.<sup>15</sup> Düzenlenen vekalet

9 Nadir Gülhan, Sencer Turunç, “Dijital Ekonominin Vergilemesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alanında Yaşanan Gelişmeler”, Vergi Dünyası, Sayı 409, Eylül 2015, s.170.

10 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version), Article 5/1, Paris, 15 July 2014, OECD.

11 Kurban Nadir Gülhan, “Aynın Gündemi Google Vergisi ve İngiltere Yansıması (Diverted Profit Tax)” Vergi Dünyası, Sayı 407, Temmuz 2015, s.141.

12 Prof. Dr Dale Pinto, “The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold”, Bulletin for International Taxation, IBFD, Temmuz 2006, s.276.

13 Pinto, a.g.m., s276.

14 Hugh J. Ault (July 2013), “Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles”, Tax Notes International, Volume 70, Number 12, s.1197.

15 Peter Hongler, Pasquale Pistone, “Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy”, IBFD, Working paper 20 January 2015, s.14.



sözleşmeleri ile teknik olarak ana şirketi bağlamayan dolayısıyla da bağımlı temsilcilik oluşmayan durumlara sıkça rastlanılmaktadır. Bu da mevcut kurallar bağlamında çok yüksek miktarlardaki satışların ilgili ülkesinde vergilenememesini netice vermektedir.<sup>16</sup> Bu sorunun önemine dikkat çeken “Dijital Ekonominin Vergilemesinde Avrupa Birliği (AB) Komisyonu Uzman Grubu”, fiziksel veya dijital ürünlerin online satıcısının veya reklam veya diğer hizmetlerin online tedarikçisinin bir başka ülkede varlığı söz konusu ise örneğin internet veya komisyonculuk tertipleri yoluyla vekalet sözleşmeleri yaparak daimi işyeri oluşumunu baltalamak mümkün değildir diyerek bu konuda yapılan çalışmaları desteklemiştir.<sup>17</sup>

Fiziki malların teslimini de içeren dijital ekonomi faaliyetlerinde bulunan Amazon’un İngiltere’deki faaliyetleri bu konuya iyi bir örnek<sup>18</sup> teşkil edebilir. Amazon, Avrupa’daki satışlarını Lüksemburg’da bulunan iştiraki tarafından yürütmekte olup, bir müşteri ürün satın almak istediğinde, satın alma sözleşmesini internet aracılığıyla Lüksemburg’taki bu şirket ile yapmaktadır. Satın alınan ürün ise daha çok İngiltere’de bulunan ‘Amazon.co.uk’a ait depodan Amazon’un bu ülkedeki çalışanları tarafından kargoya verilmekte ve müşteriye teslim edilmektedir. Netice itibariyle gelir, İngiltere’de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmediği için, İngiltere’nin Lüksemburg ile akdettiği ÇVÖA hükümleri gereğince bu kazanç İngiltere’de vergilendirilmemektedir. Müşterinin alışveriş yaptığı site ve sunucusu İngiltere’de bulunmadığından daimi işyeri oluşmamakta ve yapılan faaliyet de yalnızca yardımcı ve hazırlayıcı faaliyet addedildiğinden, bu dijital ekonomi geliri İngiltere’de vergilenememektedir. Bir başka ifade ile, Amazon UK’nin İngiltere’de varlığı ürünlerin depolanması ve teslimi faaliyeti ile sınırlı olduğu için OECD Model Anlaşma’nın 5. maddesinin 4 numaralı paragrafı kapsamında İngiltere’de işyeri oluşmamaktadır. Bu durum, gelişen ve büyüyen dijital ekonomi faaliyetlerinin düşük veya hiç vergileme olmayan ülkelerle yapılan anlaşmalardan yararlanmak amacıyla daha fazla anlaşma alışverişine neden olduğunu ortaya koymaktadır.<sup>19</sup>

Dijital alışverişlerin zirve yaptığı son yıllarda özellikle çok uluslu işletmeler başka ülkelerdeki ticari faaliyetlerini rahatlıkla daimi işyeri statüsünün dışına çıkarabilmektedir. Hazırlayıcı ve yardımcı mahiyet taşıyan bir çok faaliyet günümüzde bir işletmenin esaslı bir faaliyetini oluşturabilmektedir. Bunun önüne geçebilmek için BEPS Eylem Planı’nın “Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi” konulu ve Ekim 2015 itibariyle yayımlanan 7. eylem raporu, işyeri istisnalarını kullanma yoluyla oluşturulan daimi işyeri statüsünden kaçınma hususunda Model Anlaşma’nın 5/4. maddesindeki (a) bendinden (f) bendine kadar tüm istisnaları sıralamış ve bunları “hazırlayıcı ve yardımcı” bir karakter taşıması şartı’na bağlayarak tereddütleri ortadan kaldırmıştır. Zira, mevcut düzenlemede, ilk dört istisna “hazırlayıcı ve yardımcı” şartına doğrudan bağlı görünmediğinden, tereddüt söz konusu idi. Böylece, 7. eylem raporu daimi işyeri kavramının istisnalarını teşkil eden durumlarını açıklığa kavuşturmuştur. Dolayısıyla, depolama, teşhir, teslim gibi amaçlarla kullanılan sabit bir işyeri ancak bu faaliyetlerin gerçekten hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması halinde daimi işyeri sayılmayacak, aksi takdirde bir işletmenin esaslı bir bölümünü teşkil ediyorsa daimi işyeri sayılacaktır. Daha açık ifade ile, dijital satışlara konu olan ürünlerin depolama ve teslim faaliyetleri “hazırlayıcı veya yardımcı” olarak değerlendirilmeye bilecektir. Önümüzdeki dönemde, çok uluslu firmaların diğer ülkelerdeki faaliyetlerinin gerçekte hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olup olmadıkları testine takılmaları pek muhtemel gözükmektedir.

### 3. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV) SORUNU

BEPS, yalnızca doğrudan vergilere konu olmayıp aynı zamanda dolaylı vergiler özellikle de KDV ile de çok yakından ilgilidir. Dijital ekonomi faaliyetlerinin KDV uygulamasında yaşanan ana sorun ise bu faaliyetlerin vergi idaresince tespiti ve denetimindeki zaa-fiyet sorunudur.<sup>20</sup> Konuya harcama vergileri açısından bakıldığında, fiziki mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde pek fazla sorun yaşanmamakla birlikte, esas

16 Hugh, a.g.e., s.1197.

17 European Commission, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28 May 2014, p. 49.

18 Örneğin verildiği makale bkz. Mehmet Batun, “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret”, Vergi Dünyası, Sayı 393, Mayıs 2014, s.72.

19 Arthur Cockfield, “BEPS and Global Digital Taxation”, Tax Notes International, Volume 75, Number 11, 15 Eylül 2014, s.937.

20 Serkan Özdemir, “Elektronik Ticarete KDV Uygulaması”, Vergi Sorunları, sayı 310, Temmuz 2014, s.60.

sorun dijital mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde karşımıza çıkmaktadır. KDV ele alındığında sorunun fiziki ve dijital ürün ayırımından kaynaklandığı görülmektedir. Fiziki ürünler gümrüklerden geçtiği için vergilendirme açısından bir sorunla karşılaşmamaktadır. Ancak dijital ürünlerde işlemler elektronik ortamda gerçekleştiğinden ülkelerin vergi idareleri açısından bunların tespiti imkansızlaşmakta ve hangi ülkenin vergilendireceği konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır.

E-ticaretin vergilemesinde damga vergisi, gümrük vergisi ile banka ve sigorta muameleleri vergilerinden de kaynaklanan bazı sorunlarla da karşılaşılabilir. Örneğin dijital mal ve hizmetlerin gümrükten geçme zorunluluğu olmadığından, ya vergiden muaf tutulması ya da işlemin muhataplarının sorumlu tutulması icap etmektedir.

Dijital teknolojideki gelişmelerin sonucunda artık gazete, kitap, dergi, müzik CD'si, bilgisayar yazılımları, film videoları gibi ürünler sanal ortamda satın alınıp veya bedelsiz olarak sabit disklere indirilebildiğinden, bu tür dijital ürünlerin özellikle vergileme yönüyle hizmetler gibi değerlendirilmesi yaygındır. Bir diğer ifade ile malların fiziksel teslimi bu durumda gerekli olmayıp, dijital ürünler sanal ve sayısal veriler itibari ile yer değiştirmektedir.<sup>21</sup>

Dijital ekonomi faaliyetlerinin çoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlandığından varış ülkesinde vergilendirme prensibi gereği vergilendirmede sorun teşkil etmemektedir. Ancak fiziki teslim ile sonuçlanmayan ses, görüntü ve metin şeklindeki dijital ürünlerin ticaretinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi sırasında, ticari işlemin taraflarının mükellefiyet durumu, işlemin nerede yapıldığı ve konusunun tam olarak bilinemeyişi, ülkelerce yapılacak KDV tahsilini neredeyse imkansız hale getirmektedir. Dolayısıyla, dijital alışverişe konu olan mal ve hizmetlerin hangi ülke tarafından nasıl ve nerede vergilendirileceğine ortak küresel bir çözüm bulunamamaktadır. Denetimi oldukça güç olmasının yanında dijital faaliyetlerde, işlemler ve bunları gerçekleştiren kişiler hakkında doğru ve kesin bilgi elde etmek de çok zor olmaktadır. Dijital

ortam kullanıcıları kendileri ile hiçbir ilgisi bulunmayan bir ülkeyi veya bölgeyi adres olarak verebilmekte veya başka bir firmaya ait unvan ve markaları kendilerininmiş gibi gösterebilmektedir.<sup>22</sup> Örneğin dijital faaliyetlerde alıcı ile satıcının birbirlerini tanımaması, kimliklerini bilmemesi veya yanlış bilgilendirmeleri imkan dahilindedir. Bu kişiler kendi rızaları ile yapılan işlemi beyan etmedikleri takdirde vergi idaresinin bu işlemin farkına varması oldukça zordur ve bu durum kolayca vergi kaçırma operasyonlarına zemin oluşturmaktadır.<sup>23</sup>

Öte yandan, düşük değerli mal ithalatları ciddi bozulmaya ulaşmış olup bu alandaki çifte vergileme sorunsalı büyümüştür. Değeri düşük olan ürünlerin ithalatında uygulanan eşik değer uygulamasının gözden geçirilmesi, bu ürünlere yönelik istisnanın kaldırılabilmesi veya eşik değerinin daha da indirilmesi küresel platformlarda seslendirilmeye başlanmıştır. Kaldı ki eşik değerlerin üstündeki alışverişleri bile mevzuatları el vermesine rağmen yeterli denetim ve takip sistemleri gelişmediğinden vergilendiremeyen birçok ülke mevcuttur. Düşük değerli mallar için belirlenen eşik değer, katlanılan maliyetin üzerinde olacak şekilde ayarlanmasına ve tedarikçi firmaların bir şekilde malı pazarladığı ülkede KDV ödemek zorunda bırakıldığı sisteme ihtiyaç bulunmaktadır.<sup>24</sup> Zira, düşük değerli malların ithalinden vergi alamama sorunu, vergilerini ödemek zorunda kalan ülke firmaları açısından haksız rekabete neden olmakta ve vergi adaletini zedelemektedir.

#### 4. SONUÇ

OECD'nin dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesi konusunu, BEPS Eylem Planı'nın ilk eylemi olarak belirlemesi, tüm dünyanın da bu konuya özel önem atfetmesini beraberinde getirmiştir. Zira bu konu doğrudan vergilerle ilgili olduğu kadar dolaylı vergilerle, daha çok da KDV boyutuyla ilgilidir. Eylemin final raporunun alternatif önerilerden biri olan bir ülkede belli bir ekonomik hacmin oluşması durumunda vergileme bağı (nexus)'nın nasıl oluşabileceği hususuna uzlaşma arayışı ülkelerin gündemlerindedir. Daimi

- 21 Birol Ubay, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları", Vergi Dünyası, Sayı 381, Mayıs 2013, s.116.  
22 İbrahim Organ, Fatih Çavdar, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar", IUYD-2012/3(1), 2012, s.75.  
23 Neslihan Coşkun, "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", ss.154-155.  
24 Rebecca Millar, "Looking Ahead: Potential Solutions and the Framework to Make Them Work", Legal Studies Research Paper, The University of Sydney, Nisan 2016, s.21.

işyeri kriterlerinde yapısal bir değişiklik içerecek bir esneme daha, önümüzdeki dönemde olası gözükme-ktedir. Dijital ekonominin yeni iş modellerini olabildi-ğince kapsam altına alabilecek etkili bir sanal işyeri kavramının geliştirilmesi, dijital faaliyetlerin gerçek-leştirildiği kaynak ülkede vergilendirilebilmesinin önünü açacaktır.

Her geçen gün kullanım oranı, çok uluslu şirketlerin yanı sıra küçük işletmeler arasında da hızla artan dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesinde ortak bir yaklaşıma dünya bir an önce kavuşma gayesindedir ve BEPS Eylem Planı'nın 1. Eylemi kapsamında yürütül-mekte olan çalışmalar bunun bir kanıtıdır. Pek tabii ki ülke iç mevzuatlarındaki uygulamalar birbirinden fark-lılık arz ettiğinden, ülkelerin dijital ekonomik işlemler-in vergilendirilmesinde uzlaşılacak yeni standartlara ayak uydurabilmesi zaman alacaktır. Ayrıca, tek taraflı çözüm arayışları da çifte vergilemelere neden olabile-ceğinden, OECD'nin bu konudaki çalışmalarını netleş-tirerek uluslararası konsensüsü oluşturabilecek öneriler geliştirmesinin önemi büyüktür. Çok da uzak olmayan bir gelecekte devletler, BEPS Eylem Planı'nın 15. Ey-lemi kapsamında, Aralık 2016 tarihi itibarıyla oluştu-rulacak bağlayıcı bir "çok taraflı anlaşma"<sup>25</sup> ile dijital ekonominin vergilendirilmesinde egemenliklerinin bir kısmını diğer ülkelere bırakmaya razı olmak zorunda kalabilecek ve diğer ülkeler adına vergi bile tahsil et-meye başlayabileceklerdir.

Ülkemizde, 6745 sayılı Kanununun 9. maddesi ile Vergi Usul Kanununun "vergi kesenlerin sorumluluğu" baş-lıklı 11. maddesine eklenen ve 7 Eylül 2016 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra ile Bakanlar Kuruluna, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bu-lunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında bel-irlenen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etme yetkisi verilmiştir. Bu düzen-leme ile vergide sorumluluk uygulaması dijital işlemleri

de kapsayacak şekilde genişletilmiş ve dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesinde önemli bir adım atılmıştır.

#### KAYNAKÇA

- AULT Hugh J., "Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles", Tax Notes International, Volume 70, Number 12, July 2013, ss.1195-1201.

- BATUN Mehmet, "OECD Model Anlaşması Çer-çevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Tica-ret", Vergi Dünyası, Sayı 393, Mayıs 2014, ss.65-75.

- COCKFIELD Arthur, "BEPS and Global Digital Taxation", Tax Notes International, Volume 75, Num-ber 11, 15 Eylül 2014, ss.933-940.

- COŞKUN Neslihan, "Elektronik Ticarete Vergi-lendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", ss.153-169.

- ERDEM Tahir, "Kaydırılmış Kazanç Vergisi (Di-verted Profit Tax)", Vergi Sorunları, Sayı 330, Mart 2016, ss.110-119.

- GÜLHAN Kurban Nadir, "Aydın Gündemi Google Vergisi ve İngiltere Yansıması (Diverted Profit Tax)", Vergi Dünyası, Sayı 407, Temmuz 2015, s. 140-141.

- GÜLHAN Nadir, TURUNÇ Sencer, "Dijital Eko-nominin Vergilemesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alanında Yaşanan Gelişmeler", Vergi Dünyası, Sayı 409, Eylül 2015, ss.166-176.

- HONGLER Peter, PISTONE Pasquale, "Blue-prints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", IBFD, Working paper 20 January 2015.

- MILLER Rebecca, "Looking Ahead: Potential Solutions and the Framework to Make Them Work", Legal Studies Research Paper, The University of Sydney, Nisan 2016.

- ORGAN İbrahim, ÇAVDAR Fatih, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar", İUYD-2012/3(1), 2012, ss.63-84.

- ÖZDEMİR Serkan, "Elektronik Ticarete KDV Uygulaması", Vergi Sorunları, sayı 310, Temmuz 2014, ss.54-60.

25 "Multilateral Instrument"

- PINTO Dale, “*The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold*”, Bulletin for International Taxation, IBFD, Temmuz 2006, ss.266-279.

- TAŞDÖKEN Serdar, “*Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BEPS Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme*”, Vergi Sorunları, Sayı 326, Kasım 2015, ss.44-53.

- UBAY Birol, “*Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları*”, Vergi Dünyası, Sayı 381, Mayıs 2013, ss.115-123.

- European Commission (28 May 2014), “Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy”.

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Executive Summaries 2015 Final Reports, Action 1. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy.

- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version), Article 5/1, Paris, 15 July 2014, OECD.