



BEPS EYLEMİ KAPSAMINDA DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ALINAN ÖNLEMLER

Mehmet YÜCE¹

Nilay AKBULUT²

Öz

Analitik araçlar, mobil cihazlar, bulut bilişim gibi dijital araçların gelişimi sonucu dijital dönüşüm kaçınılmaz olmuştur. Dijital dönüşüm ise yeni ihtiyaçları ve yeni iş alanlarının ortaya çıkmasına yol açmıştır. Dijital dönüşümle birlikte iktisadi faaliyetler hız kazanmış ve dijital ekonomi oluşmuştur. Dijital ekonomi ise yeni fikirlerin yanı sıra, dijital ekonominin nasıl vergilendirilmesi gerektiği tartışmasını da beraberinde getirmiştir. Özellikle çok uluslu şirketlerin uluslararası alanda nasıl vergilendirilmesi gerektiği ve verginin bölüşümü üzerinde belirsizlikler mevcuttur, daha teknik bir ifadeyle vergi yetkisi konusunda karmaşa yaşanmaktadır. Bu belirsizlikleri aşmak amacıyla OECD, Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Eylem Planında dijital ekonomi vergilendirilmesine yönelik bir çalışma yapmıştır. Bu eylem planı dijital ekonomi vergilendirilmesi üzerindeki sorunların giderilmesinde umut vaat edici adımlar atmıştır. OECD'nin yaptığı bu çalışma ülkelerin, dijital ekonominin neden olduğu kayıplara karşı nasıl önlem alınması gerektiği konusunda uyarıcı bir nitelik taşır. Ülkeler, OECD'nin yol gösterici çalışmaları ışığında kendi vergi sistemlerini kayıplara karşı koruyacak şekilde düzenlemeye gitmeleri gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler : Dijital Ekonomi, BEPS, Vergi

MEASURES TAKEN ON TAXATION OF DIGITAL ECONOMY WITHIN BEPS ACTION IN TURKEY AND THE WORLD

Abstract

The development of digital tools such as analytical tools, mobile devices, cloud computing has been causing digital transformation. Digital transformation has caused new needs and new business areas to emerge. With the digital transformation, economic activity accelerated and led to the creation of the digital economy. The digital economy, in addition to new ideas, has brought together the debate about how the digital economy should be taxed. In particular, there is uncertainty about how multinational corporations should be taxed in the international arena and the distribution of the tax. In order to overcome these uncertainties, OECD has referred to the taxation of the digital economy in the Base Erosion and Profit Sifting Action Plan. This action plan has taken promising steps in addressing the problems of digital economy taxation. This work by the OECD has a stimulating effect on how countries should take precautions against the loss caused by the digital economy. In the light of the OECD's guiding work, countries go to organize their tax system to protect against loss.

Keywords : Digital Economy, BEPS, Tax

Jel Codes: A14, B26, F15, F02, Z12.

¹ Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

² Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü Doktora Öğrencisi.



GİRİŞ

İletişim ve bilgi teknolojilerinin gelişimiyle birlikte, insanların arasındaki engeller de ortadan kalkmaktadır. Gelişen teknoloji, toplumu etkilediği kadar piyasaları, şirketleri ve devletleri de ciddi bir şekilde etkileyerek dijitalleşmeye doğru bir dönüşüme yol açar. Bu durum ekonomik faaliyetlerin de dijitalleşmesine neden olur, böylece daha net, daha hızlı bir ticaretin egemen olması sonucunu doğurur. Öyle ki dijitalleşmeyle birlikte yeni iş modelleri ortaya çıkar ve eski iş modelleri de bir nevi değişime zorlanır.

Dijital dönüşümün etkisiyle dijital ekonomi olarak adlandırılan bir kavram ortaya çıkmaktadır. Dijital ekonomi, dijital dönüşümün etkisiyle neredeyse ekonominin kendisi haline gelir. Bu nedenle dijital ekonomi diye ayrı ekonomik alan yerine mevcut ekonomi bir bütün olarak dijitalleşir. Ancak bu durum özellikle vergilendirme açısından bir belirsizliği beraberinde getirmektedir. Çünkü cari vergi mevzuatı klasik ekonomik yapıyı baz almakta, kurum ve kuralları bu ekonomik yapıya göre düzenlemektedir. Geleneksel ekonomik yapıda vergiye ilişkin şekli ve maddi mükellefiyetler yanında vergilendirme yetkisi konusunda mevzuat detaylandırılmıştır ve mükellefin takibi nispetten daha kolaydır. Oysa dijital ekonomilerde mükellefin takibi kadar elde edilen gelirin nasıl vergilendirilmesi gerektiğini konusunda ulusal mevzuat eksikliği yanında uluslararası alanda vergileme yetkisinin çakışmasından kaynaklanan sorunun çözümü bağlamında uluslararası vergi anlaşmalarına da ihtiyaç bulunmaktadır. Dijital ekonomi uluslararası vergilendirilmede nasıl dağıtımının yapılması gerektiği hususunda bir sürü tartışmayı beraberinde getirmiştir. OECD tarafından 2013'te "Adressing Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) raporu bu tartışmaların nasıl aşılacağı üzerine bir eylem planı içermektedir.

Çalışmada öncelikle dijital dönüşüm ve dijital ekonominin tanımlarına ve açıklamalarına yer verilecek, dijital ekonomi vergilendirilmesinin zorlukları incelenecektir. Daha sonra BEPS eylem planı kapsamında, ülkelerin dijital ekonomiyi vergilendirilmesi açısından, eylemin getirmiş olduğu önlemlerden ne şekilde yararlanacakları konusu ele alınacaktır.

1. DİJİTAL DÖNÜŞÜM

Dijital dönüşüm, insanların birbirleriyle ve toplumla iletişim şeklini konusunda esaslı bir değişime yol açtığı tartışılmaz bir gerçektir. İletişimdeki bu dönüşüm, sadece ekonomide değil, özel alanlarda, eğitimde, sağlıkta ve hatta kamu hizmetlerinde kendisini açıkça göstermektedir. Ayrıca dijitalleşme, girişimciliğin önemli bir kaynağı haline gelmiştir. Çünkü dijitalleşmeyle birlikte, işletmeler ve işlerin arasındaki engeller daha kolay aşılır, yer değiştirme maliyetleri düşer, şeffaflık ve verimlilik artar. Çağımızda, üreticiler, müşteriler ve



çalışanlarla; internet araçlarının ve bilişim ve iletişim teknolojilerinin bize sağladığı yeniliklerle iletişim kurmak daha kolay hale gelmiştir³.

Eğer bir iş dönüşümü, dijital alanda, dijital teknoloji araçları kullanılarak yapılırsa, bu dijital dönüşümdür. Bu dönüşüm, diğer dönüşümlerden farklıdır. Burada politik, sosyal, kültürel veya ekonomik değişkenler etkili değildir, daha çok teknolojinin ilerlemesi bu dönüşümde etkilidir. Analitik araçlar, mobil cihazlar, bulut bilişim⁴ gibi kişinin dijital yeteneklerini sergileyebildiği ve paylaşabildiği platformlar, sosyal medya araçları ve uygulamaları ve akıllı ağlar; dijital dönüşümün yaşanmasında etkili olan teknoloji araçlarıdır⁵.

Dijital dönüşümün etkileri, dijitalleşmeyle birlikte ekonomik faaliyetlerin hız kazanmasını sağladığı için, daha fazla hissedilir. Kullanıcılar, dijital alanda, herhangi bir zaman kaybetmeden ve herhangi bir cihazla internete bağlanılarak, işlemlerini yapabilirler. Bu şekilde dijital ürünler ve hizmetler daha hızlı yayılır, piyasalar daha hızlı netlik kazanır, fikirler daha hızlı dolaşır ve işletmelerin müşteri tabanlarını tanımlamaları ve geliştirmeleri daha kolay hale gelir. İktisadi faaliyetlerdeki bu artış, işletmelerin dijital pazara girebileceğini ve bu pazara hükmederek önemli rekabet avantajları elde edebileceğini gösterir⁶.

Dijital ekonomi ve dijital olmayan ekonominin ortak özellikleri vardır. Dijital ürünlere ve işlemlere doğru devam eden dönüşüm, hem dijital ekonominin hem de dijital olmayan ekonominin birbirlerine olan ilişkilerini artırır ve birbirlerini karşılıklı olarak güçlendirir. Bu karşılıklı etkileşim ekonominin yapısal dönüşümüne yol açar. Bu yapısal değişiklikler, ekonominin dijitalleşmesini ve yeni iş modellerinin ortaya çıkmasını ve eski modellerin ise önemli değişimler geçirmesine neden olur⁷. Ancak bu durum hem eski teknolojileri kullanan firmaların kurtuluşuna neden olabileceği gibi, yok oluşu için bir zeminin oluşmasına da neden olabilir⁸.

Dijital dönüşümü gösteren bir kriter de firmaların bulut bilişim sistemine geçme oranıdır. Tablo1’de gösterilen firmaların 2009’dan 2017’ye kadar firmaların bulut bilişim oranının durumu, dijital olmayan ekonomiden dijital ekonomiye dönüşümün arttığını göstermektedir.

³ 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, s.14, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> erişim tarihi: 29.03.2018 .

⁴ Bulut bilişim internet üzerinden sağlanan kaynaklar ve servislerdir. Bulut bilişimin sağladığı imkanlar sayesinde, herhangi bir işyeri açmadan, personel bulundurmadan, fiziki varlık göstermeden diğer ülkelerin ekonomisi içerisinde etkin bir şekilde yer almak, o ülkelerin işletmeleri ve nihai tüketicileriyle yoğun alım satım ilişkileri kurabilmek mümkün hale gelir (Özcan, 2016: 75).

⁵ Wade, Michael (2015); “Digital Business Transformation A Conceptual Framework”, Global Center For Digital Business Transformation, Haziran, s.5.

⁶ OECD, a.g.e., s.27.

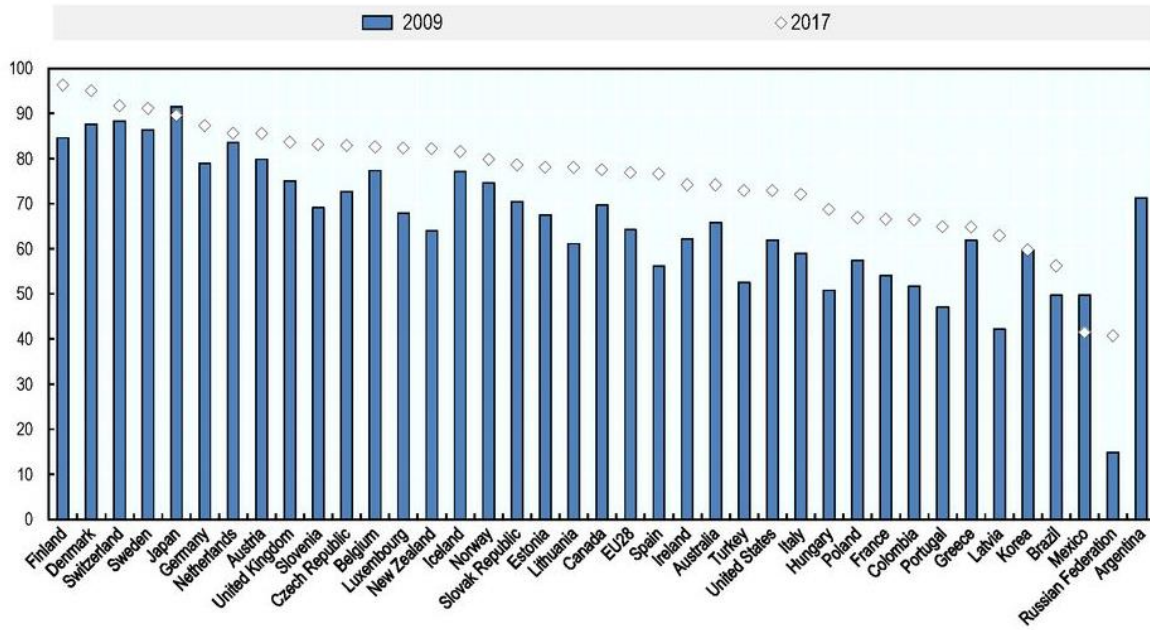
⁷ OECD, a.g.e., s.27-28.

⁸ Tapscott, Don (1998); Dijital Ekonomi Ağ Üzerindeki Akıl Çağında Umut ve Tehlike, Çeviren: Ece Koç, Koç Sistem Bilgi ve İletişim Hizmetleri A. Ş., s. 47.



Son on yıldır, dijital ekonomideki gelişim, ekonomik büyümeyi sağlamak isteyen gelişmiş ekonomiler arasında, ulusal düzeyde ve bölgesel düzeyde öncü haline gelmiştir. Ancak bu durum, bilişim ve iletişim teknolojilerinin bölgesel ve ulusal düzeyde ne kadar gelişmiş olduğuyula ilgilidir. Bu nedenle, dijital ekonomi açısından her ülkede ve her bölgede ne kadar yol kat edildiği konusunda farklılıklar vardır⁹.

Tablo: 1. Firmalardaki Bulut Bilişim Kullanılma Oranının (2009-2017)



Kaynak: OECD, a.g.e., s.14

Dijital dönüşümün getirdiği yenilikler ve faydaların yanı sıra, dijital dönüşüme karşı yapılan eleştiriler de mevcuttur. Özellikle teknolojinin küresel üretkenlik üzerinde etkisinin olmadığı, yoksul ve orta sınıf gelirli bireyler için herhangi bir fırsatın tam anlamıyla sağlanmadığı düşünülmektedir. Dijital dönüşümün etkisiyle, firmalar daha önce olduğundan daha fazla bağlantıya sahip olmuşlardır ancak buna karşın küresel verimlilik artışı yavaşlamıştır. Dijital teknoloji, iş dünyasını değiştirmekte, ancak işgücü piyasalarında eşitsizlik daha fazla artmakta ve kutuplaşma meydana gelmektedir. Çünkü teknoloji yüksek beceriler geliştirirken, rutin işler önemini kaybetmekte ve bu işleri yapan işçilere düşük ücret ödenmektedir. Bu durum

⁹ Johansson, Börje; Karlsson, Charlies; Stough, Roger (2006); The Emerging Digital Economy Entrepreneurship, Clusters and Policy; Almanya, s.1.



gelişmekte olan ülkelerde kısmen görülse de gelişmiş ülkelerde daha fazla kendisini göstermektedir¹⁰.

Dijital teknoloji, hızlı bir şekilde, bilgi tabanını genişlemesini sağlamış, bilgi maliyetlerini azaltmış ve bilgiye dayalı malların yaratılmasını sağlamıştır. Böylece bilgilerin aranması, eşleştirilmesi ve paylaşılmasını daha elverişli hale gelmiş, ekonomik araçlar arasındaki organizasyon ve işbirliği artmıştır. Dijital teknolojinin faydaları sadece ekonomik alanlarla sınırlı kalmamıştır, aynı zamanda kadınların iş alanlarına katılımı, engelli insanlar için iletişim kolaylığı ve insanların zaman geçirme şekillerini değiştirmesi açısından farklılıklar yaratmıştır¹¹.

Dijital teknolojilerin getirdiği bilgi edinme maliyetlerinin azalması ve bilginin daha şeffaf bir şekilde sunulması, yeni işlemlerin yaratılmasının önünü açmıştır. Örneğin, yeni bir iş ortağına güvenilirlik güvenilmeyeceğini bilmeyen küçük bir firmanın potansiyel alıcısıyla bağlantı kurmaya çalıştığını veya yedek odasını kiraya vermek isteyen bir ev sahibini, dijital teknolojinin sunduğu kolaylıklardan faydalanarak amaçlarına ulaşabilirler¹².

Dijital dönüşümde, teknoloji önemli olmasına rağmen başarılı bir dijital dönüşümün yaşanması için önemli olan insan faktörüdür. Uzmanlar, insanların kendi içlerindeki değişime karşı direncinin dijital dönüşümün önündeki başlıca engel olduğunu belirtmektedirler. Gerçek bir dijital dönüşümün, değişebilen bir kültür yaratmak olduğu ve dijital dönüşümün aslında teknolojiden çok daha önemli olduğu şeklinde görüşler mevcuttur¹³.

Sonuç olarak, dijital dönüşüm herkes için yeterli seviyelere ulaşamaması ve bazı konularda olumsuz etkilere sahip olması yönüyle eleştirilmesine rağmen, ekonomi aktörlerin ortaya çıkan yeni tüketici ihtiyaçlarını gidermek ve iş dünyasındaki değişime uyum sağlayabilmek için bu dönüşüme katılmaları onlar için zorunlu hale gelmiştir.

2. DİJİTAL EKONOMİ

Bilginin; yaratılması, yayılması ve kullanılması yoluyla oluşan yenilik, ekonomik büyümenin merkezi tetikleyicisi haline gelmiştir. Yenilik performansının ne derece etkili olduğu ise küreselleşen bilgi ekonomisinde, bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişiminin bir sonucu ile ölçülür¹⁴. Dijital ekonomi, teknolojiyi daha ucuz, daha güçlü ve yaygın hale getiren, iş

¹⁰ World Bank (2016), “World Development Report 2016: Digital Dividends”, Washington, DC: World Bank, s. 2.

¹¹ World Bank, a.g.e., s. 6-7.

¹² World Bank, a.g.e., s. 9.

¹³ Row, Sam, Del (2017); “Digital Transformation Needs to Happen”, Customer Relationship Management, October, s. 32.

¹⁴ Johansson, vd., a.g.e., s.10.



AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı: 68 Temmuz – Ağustos 2018

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası

Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



süreçlerini geliştiren ve ekonominin tüm sektörlerinde yeniliğini destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisinin getirdiği dönüşüm süreci olarak tanımlanabilir¹⁵.

Dijital ekonomi kavramı ile e-ticaret kavramının birbirleri yerine kullanıldığı görülmektedir. Ancak dijital ekonomi kavramı içinde e-ticareti de barındıran bir üst kavramdır. E-ticaret genel olarak, çevrimiçi mal ve hizmet satın alma ve satma olarak tanımlanabilir. E-ticaret geniş bir tanımla, malların ve hizmetlerin satışı, fon transferi, çevrimiçi pazarlama faaliyetleri ve verilerin toplanması ve işlenmesi ile birlikte, elektronik ağlar üzerinde yapılan tüm ticari faaliyetlerdir. Son on yıldan itibaren, e-ticaret faaliyetleri hem talep yönünden hem de arz yönünden artış göstermiştir. E-ticaret yoluyla alışveriş yapan bireylerde görülen artışın yanı sıra, bu şekilde mal ve hizmet üreten işletmelerde de artış görülmüştür¹⁶.

Dijital ekonomiyle birlikte, elektronik ticaretin yanı sıra uygulama raporlar satışı, çevrimiçi reklam, çevrimiçi ödeme hizmetleri, bulut bilişim, bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan reklama dayalı gelirler, üyeliğe dayalı gelirler, dijital satış/kiralama gelirleri, danışmanlık ve finans hizmetleri gibi bir sürü gelir türü ortaya çıkmıştır¹⁷. Ayrıca, bilişim ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi, yeni mal ve hizmetler, yeni endüstriler, yeni meslekler ve teknoloji bağlantılı endüstriler oluşmasına neden olmaktadır. Bugün devasa telekomünikasyon, bilgisayar ve eğlence sektörleri ilerde büyük bir multi medya endüstrisine dönüşmesi beklenmektedir¹⁸.

Geçmişte, telekomünikasyon şebekesini kurmak, hem sahibi olarak hem de operatörü olarak çalıştırmak devletin tekelindeydi. Ancak günümüzde özel sektör bu işlerin çoğunu yapar hale gelmiştir. Hükümet ise özel sektörün bu işleri yapabilmesi için, düzenleme ve politika yapma görevlerini üstlenmiştir. Dijital ekonomi konu olduğunda da aynı durum sözkonusudur. Hükümet, dijital dönüşümün önünü kesen bir tavır içerisinde de olabilir, yaratıcılığın ilerlemesine ivme kazandıran bir yaklaşım da izleyebilir. Örneğin, pazara bırakılmayacak konuları görmezden gelebilir veya bu konuda liderlik görevi üstlenebilir¹⁹. Ancak hükümetlerin mobil ağlar ve internet için direkt olarak daha az katılım gösterdiği görülmektedir. Buna rağmen çoğu hükümet dijital ekonomiyi şekillendirmek için daha aktif bir rol oynamaktadır. Hükümetin, bilişim ve iletişim teknolojileri ürünleri ve hizmetlerinin güvenli bir şekilde kullanımını kolaylaştırıcı politika kararları ve uygulamaları, dijital ekonominin gelişmesine daha fazla katkı sağlayacaktır²⁰.

¹⁵ 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, s.5.

¹⁶ OECD (2018), “Implications of E-commerce for Competition Policy – Background Note”, s. 5-6.

¹⁷ Öz, Ersan (2016); Kara, Mustafa, Cemil; “Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış”, Vergi Dünyası, Yıl: 36, Sayı: 424, ss: 30-37, Aralık, s.32.

¹⁸ Johansson, vd., a.g.e., s.4.

¹⁹ Tapscott, a.g.e., s.147.

²⁰ World Bank, a.g.e., s. 203.



Hükümet politikaları ve internetin üzerindeki düzenlemeler dijital ekonomiyi şekillendirmeye katkı sağlamıştır. Özellikle bilgi ve iletişim sektörüne dair hükümetin geliştirdiği politikalar; hükümetlerin ve düzenleyici kurumların, özel sektörün ağ oluşturması, hizmetler geliştirmesi ve kullanıcılara içerik ve uygulamalar sağlaması için uygun bir ortam yaratmasını sağlar²¹.

Dijital ekonominin bu şekilde ilerlemesi, değer zincirinin²² yapısını büyük ölçüde etkilemektedir. Dijital ekonomiden sağlanan kazançların kayıt altına alınmasını için, yeniden düzenlenmiş bir vergi sistemi gerekir. Eğer vergi sistemi üzerine bu düzenleme yapılmazsa, ulusal mali çıkarlar zarar görecektir ve ulusal ekonomisinin bozulmasına neden olacak haksız rekabet koşulları daha fazla artacaktır²³.

Dijital ekonomi, vergilendirme açısından bünyesinde bir sürü farklı özelliği barındırır. Bu özellikler her işletmede aynı anda bulunmazlar ancak, modern ekonominin karakterize edilmesinde önemli payları vardır. Bunlar; mobilite, verilere olan güven, ağ etkisi, çok taraflı iş modelleri, belirli iş modellerinde büyük ölçüde ağ etkilerine dayanarak ortaya çıkan tekel ya da oligopole doğru eğilim, girişlerdeki düşük engeller ve sürekli değişen teknoloji nedeniyle değişkenliktir²⁴:

Dijital ekonominin yoğunlaştığı konulardan olan mobilite; somut olmayan varlıklar, kullanıcılar ve iş modelleri çerçevesinde, işletmenin yanında çalıştırdığı yerel personelinin belirli işlevleri yerine getirme ihtiyacının azalması ve işletmeye gerekli olan diğer kaynakların yerinin belirli olması zorunluluğu esnekliğinin yarattığı bir sonuçtur.

Dijital ekonomide; işletmelerin müşterileri, tedarikçileri ve faaliyetleri ile alakalı veri toplaması yaygın bir durumdur. Örneğin, bir ürün veya hizmetten yararlanan bir kullanıcı; söz konusu ürün ve hizmet üzerine yapmış olduğu yorumlar, ürünün veya hizmetin daha iyi olmasını sağlayabilir veya başka bir müşteri grubuna sunulmasını teşvik edebilir. Diğer bir ifadeyle tüketiciden üreticiye dışsallık dijital ekonomilerde daha etkindir denilebilir.

²¹ World Bank, a.g.e., s. 203.

²² Değer zinciri teorisi, bir firmanın ürünü tasarlama, üretme, pazarlama, sunma ve destekleme ve bu işlevlerin her birinin nasıl etkileşime girdiği konusunda gerçekleştirdiği tüm faaliyetleri incelemek için sistematik bir yoldur (OECD, 2018: 36). Üreticiler ve tüketiciler arasındaki araçlar, dijital iletişimle birlikte ortadan kalkar. Dijital dönüşüm, eski teknolojileri kullanan firmaları, yeni değer yaratmak amacıyla değer zincirinin üst basamaklarına doğru ilerlemelerini sağlamak zorunda bırakır (Tapscott (1998), 51).

²³ Boccia, Francesco (2016); "Introduction: The Digital Economy and Fiscal Policy in the Age of E-Commerce", The Challenge of the Digital Economy, Market, Taxation and Appropriate Economic Models, Editörler: Francesco Boccia, Robert Leonardi, ss: 1-17 İsveç, s.3.

²⁴ OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>, erişim tarihi: 21.06.2018 s.84.



Ağ etkileri; kullanıcı kararlarının, diğer kullanıcıların daha önceden almış oldukları fayda ile ilgilidir. Yani bir malın veya hizmeti kullanan sayısının artmasıyla birlikte, o mal veya hizmetin tüketiciye sağladığı faydasının artması şeklinde ifade edilir.

Çok taraflı iş modeli, çok sayıda farklı kişi grubunun, farklı araçlar veya farklı platformlarda etkileşime girdikleri ve farklı grupların kararlarından, pozitif veya negatif dışsallık yoluyla, diğer gruplarında etkilendiği bir iş modelidir. Dijital dönüşüm ve internet altyapısı, çok taraflı iş modellerinin tasarlanmasına ve uygulanmasına büyük ölçüde yardım eder, böylece çok taraflı iş modelleri yaygınlık kazanır. Ayrıca dijital ekonomi, aynı iş modelinin farklı taraflarını farklı ülkelerde bulmayı da kolaylaştırır.

3. DİJİTAL EKONOMİ VERGİLENDİRİLMESİ

Dijital ekonomi gittikçe ekonominin bizzat kendisi haline gelecektir. Bu nedenle dijital ekonomiyi geleneksel ekonomiden ayrı tutmak söz konusu olmayacaktır²⁵. Dolayısıyla hâlihazırda geleneksel olarak yapılan birçok ekonomik faaliyet zamanla dijital ekonomi kapsamına girecektir. Dijital ekonomi vergilendirilmesinin birinci amacı, malların ve hizmetlerin çevrimiçi satışını sağlayan büyük pazarların etkinliklerini ve arama motorlarında karşılaşılan arama bazlı reklamcılığa yönelik pazarları vergilendirmektir. İkinci amacı ise, bütün aktiviteleri çevrimiçi servislerle alakalı olan elektronik ticareti vergilendirmektir²⁶. Ayrıca internet üzerinden elde edilen kazançların amaçlarına uygun olarak vergilendirilmesi, başta işgücü olmak üzere, üretici faktörler üzerindeki vergi baskısını azaltmayı sağlayacaktır²⁷.

Elektronik ticaret ve diğer internet faaliyetlerinden elde edilen kazançlar birbiriyle karıştırılmamalıdır. Çünkü elektronik ticaret sadece ticari kazanç faaliyetlerini kapsar. Oysaki internet üzerinden verilen hizmetler; yazılım, grafik, elektronik öğrenme ve arama motoru optimizasyonu gibi sermayeden ziyade, şahsi bilgi ve uzmanlık sahibi olunarak icra edildiğinden dolayı serbest meslek kapsamına girer. Dolayısıyla internet üzerinden yapılan ekonomik faaliyetler sadece ticari veya sadece serbest meslek kapsamına girmediği için bu faaliyetlere dijital ekonomi demek daha yerindedir²⁸.

²⁵ OECD, a.g.e., s.5.

²⁶ Boccia, a.g.e. s.3.

²⁷ Uricchio, Antonio (2016); “A Few Ideas for Reforming Internet Taxation”, The Challenge of the Digital Economy, Market, Taxation and Appropriate Economic Models, Editörler: Francesco Boccia, Robert Leonardi, ss: 83-96, İsveç, s.92.

²⁸ Ertaş, Bilal, Levent (2017); “Dijital Ekonomide Yurt Dışından Alınan Hizmetler Bakımından KDV Mevzuatındaki Sorunlar”, Vergi Raporu, Sayı: 219, ss: 131-140, Aralık, s.135.



Dijital ekonominin yayılması, uluslararası vergilendirme için zorluklar yaratır. Dijital ekonomi; maddi olmayan varlıklara güvenmek zorunda olmak, çok yönlü iş modellerinin yaygın olarak benimsenmesi ve meydana gelen değer nasıl yaratıldığını belirlemenin zorluğuna dayanır. Bu durum dijital ekonomi işletmelerinin nasıl değer kazanıp kar elde edecekleri ve elde ettikleri bu karları hangi kaynaktan ve nerede elde ettiklerinin nasıl belirleneceği veya kazanılan değer hangi gelir tanımına gireceği vergileme açısından zorluklar yaratmaktadır. Bu sebeplerden dolayı dijital ekonominin uluslararası vergilendirilmesinde önemli zorluklar ortaya çıkmaktadır²⁹. Örneğin, e-ticaret faaliyetlerinden kazanç elde eden Amazon, İngiltere’de milyonlarca satış yapabilir ancak vergi ödemez. Bunun nedeni, Amazon’un İngiltere’de sabit bir yeri olmaması veya bağımlı bir temsilciye sahip olmamasından ötürü, İngiltere’de vergileme hakkı doğmamasından kaynaklanır³⁰. Yukarıda da bahsettiğimiz üzere dijital ekonominin vergilendirilmesinde en önemli sorun “vergilendirme yetkisi” konusunda ortaya çıkmaktadır.

Dijital ekonomi şirketleri, ayrıca vergi oranlarını azaltmak amacıyla; transfer fiyatlandırılmasından faydalanmaktadırlar. Şirketler bu şekilde, ödeyecekleri vergiyi daha az gösterirler ve vergi gelirlerinde büyük bir zarara neden olurlar³¹. Ayrıca dijital ekonominin vergilendirilmesinde ortaya çıkan bir başka sorun da “denetim” konusudur. Çünkü uzaktan satıştan doğan gelirler klasik denetim metotlarıyla ya hiç ya da minimum düzeyde denetlenebilmektedir. Ayrıca, dijital ekonomide alıcı ile satıcı çoğu kez farklı ülkelerde buldukları için yargılama yetkisi konusunda da sıkıntılar yaşanmaktadır.

Dijital ekonominin yol açtığı matrah aşımı ve kar aktarımı konusundaki siyasi tartışmalar devam etmektedir. Hükümetler, kendi vergi politikalarını modern ekonomik çerçeveye uygun hale getirmek için, kanuni çerçevede bir vergi politikası eşleşmesinin uluslararası işbirliğini sağlamak açısından daha etkili olacağını düşünürler. Çünkü matrah aşındırması ve kar aktarımı, daha çok ülkelerin vergi kanunlarının farklı olmasından yararlanılarak yapılır. Tek bir ülkenin vergi kanunları bu sorunun çözülmesine yeterli gelmez. Bazı şirketler de çifte vergilendirmeye maruz kalır. Bu durum, büyüme ve istihdam açısından küresel ekonomiyi olumsuz olarak etkiler³².

Dijital ekonomi işletmelerinin kendilerine özgü özelliklerini ölçüt alarak, iletişime geçtiği ülkelerin mevcut kurallarına ne şekilde uyum sağlaması gerektiği ve bu alışveriş gerçekleşirken matrah aşındırması ve kar aktarımı engellenmesini için OECD, 2013 yılında

²⁹ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, s.10.

³⁰ Öz, Kara; a.g.e., s.33.

³¹ Budak, Tamer (2017); “The Transformation of International Tax Regime: Digital Economy”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2, ss: 297-330, s.302.

³² Russo, Raffaele(2016); “Base Erosion and Profit Shifting”, The Challenge of the Digital Economy, Market, Taxation and Appropriate Economic Models, Editörler: Francesco Boccia, Robert Leonardi, ss: 39-54, İsveç, s.40.



BEPS eylem planında dijital ekonominin vergilendirmesine yönelik çözüm arayışına girmiştir³³. OECD'nin 2013'te düzenlediği BEPS planına göre, dijital ekonomi vergilendirilmesi yapılırken; farklı iş alanlarının ayrıntılı analizi yapılmalı, sürekli değişen iş durumu tespit edilmeli ve bu sektörde değer üretmenin daha iyi anlaşılması sağlanmalıdır. Bu plana göre dijital ekonominin yarattığı matrah aşındırmasını gidermek için şu konular üzerinde durulmalıdır³⁴:

- Dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanmasında hangi zorluklarla karşılaşıldığının iyi tanımlanması gerekir.
- Bu zorlukların aşılmasında dolaylı ve dolaysız vergilendirmeyi göz önünde bulundurarak ayrıntılı seçenekler geliştirilmelidir.
- Bir ülkenin diğer ülke ekonomisi içerisinde, ülkenin kendi vergileme kurallarına uymaksızın ne kadar büyük bir dijital varlığı olduğu incelenmelidir.
- Dijital ürün ve hizmetlerle satılan verilerin konularıyla ilişkilendirilmelidir.
- Dijital ekonominin varlığıyla ortaya çıkan yeni iş modellerinden elde edilen gelirlerin türünün ve hangi kaynaktan geldiğinin belirlenmelidir.
- Dijital ürün ve hizmetlerin KDV'sinin veya diğer mal ve hizmet vergilerinin nasıl alınacağı kararlaştırılmalıdır.
- Hybrid uyumsuzluğu denilen, ülkeler arasında, çifte vergilendirmeye veya uzun vadeli vergi ertelemesine neden olan vergi uyumsuzlukları giderilmelidir.

Dijital ekonomi ile ilgili belirlenen bu rapor kapsamında, alınan önlemlerin işe yarayabilmesi için, vergi politikalarının uluslararası ve Avrupa Birliği tarafından yaygın bir şekilde uygulanması gerekir. Alınan önlemlerle vergiden kaçınma, vergi kaçırma, çift vergilendirme veya çoklu vergilendirme uygulamalarına karşı koymak amaçlanır. Ülkelerin birlik içerisinde; vergi politikalarını bu amaca uygun bir şekilde genişletilip, kendi ülkelerine göre uyarlaması, yeni kuralların benimsenmesini daha fazla kolaylaştırır³⁵.

Söz konusu BEPS raporunun 2015'te bir de final raporu yayınlanmıştır. Bu final raporuna göre, ele almayı planladıkları vergi sorunlarına yönelik dijital ekonomi vergilendirilmesinde olması gereken temel ilkeler şu şekilde belirlenmiştir³⁶:

Tarafsızlık: Piyasadaki bozuklukları gidermek için, aynı işlemleri yapan, aynı durumdaki vergi mükellefleri aynı şekillerde vergilendirilmelidir.

³³ OECD, a.g.e., s.10.

³⁴ OECD, a.g.e., s.15.

³⁵ Uricchio, a.g.e., s.91.

³⁶ OECD, a.g.e., s.138.



AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı: 68 Temmuz – Ağustos 2018

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası

Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



Verimlilik: Vergilerde uygulanacak reformun faydaları, reformun benimsenmesinin maliyetlerinden daha fazla olmalıdır.

Kesinlik ve Basitlik: Vergi kurallarının basit ve anlaşılır olması hem mükelleflerin hem de yöneticilerin işini kolaylaştırır ve uyumluluk maliyetinin daha düşük olmasını sağlar.

Etkinlik ve Adalet: Vergilerin doğru zamanda ve uygun miktarda alınması gerektiğidir. Vergi alınırken, mükelleflerin kazançlarından alınacak vergi oranının ne olması gerektiği önemlidir.

Esneklik ve Sürdürülebilirlik: Vergi sistemleri sadece mevcut koşulları değerlendirerek vergilendirme yapmamalı, ayrıca gelecekte yaşanabilecek ticari zorluklar karşısında uyum sağlayabilecek kadar esnek olmalıdır.

Orantılılık: Vergilendirme seçenekleri, vergilendirme karşısında yaşanan zorluklara göre şekillenmelidir.

BEPS Projesi, belirlenen bu önlemlerin etkinliğinin hem vergi mükellefleri tarafından hem de vergi daireleri bakımından uygulanmasını ve bunun yarattığı etkileri inceler. Dijital ekonomiyi BEPS projesi kapsamında değerlendirmek, dijital ekonominin getirdiği vergi sorunlarının kapsamını daha geniş bir şekilde değerlendirilmesini dolaylı olarak etkiler ve bu sorunları gidermeye yönelik çözüm önerilerinin getirilmesini sağlayabilir. BEPS projesinin; vergilendirilebilir karların yerinin belirlenmesi, ekonomik faaliyetlerin uygulanması ve değer yaratmanın birlikte değerlendirilmesini sağladığı için matrah aşınması ve kar aktarımını engelleyebileceği düşünülür³⁷.

Task Force on The Digital Economy, dijital ekonomi vergilendirilmesinde şu sonuçlara ulaşmıştır³⁸:

- Bir ülkede gerçekleştirilen temel faaliyetlerden elde edilen kazançların o ülkede vergilendirilmesini sağlamak için, vergileme istisnalarının her birinin işletmelerin kendi faaliyetleriyle sınırlı olması kuralı getirilmiştir. Yakın ilişkileri bulunan işletmelerin, iş faaliyetlerini birbirinden ayırmak suretiyle, bu istisnalardan diğer işletmenin yararlanmasını engellemek amaçlanır.
- Sınır ötesi işlemlerde, işletmeler ve tüketiciler arasındaki KDV ve diğer dijital mal ve hizmet alımına yönelik vergilerin toplanması konusunda, ülkelerin uluslar arası vergi toplama ilkelerinin kullanılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.
- Sınır ötesi vergilendirmeye alakalı bazı zorluklar ortaya çıktığında BEPS eylem planında yer alan önlemlere göre uygulama yapılmalıdır. Eğer sınır ötesinde

³⁷ OECD, a.g.e., s.135,136.

³⁸ OECD, a.g.e., s.137,138.



vergilendirme yapılırken bir vergi aksi belirtilmedikçe çok düşük oranlarda vergilendirilmişse, hem kaynak vergisi hem de ikamet vergilerini eski şekliyle ödeyecektir.

- Ülkeler BEPS'in kurallarına saygı göstermek koşuluyla, kendi iç hukuklarında bazı detaylar hakkında açıklık sağlamak veya mevcut yasal taahhütlerle tutarlılığı sağlamak amacıyla yükümlülere, başka vergilendirme seçenekleri sunabilirler.

Dijitalleşme ile birlikte, çifte vergilendirmeden doğan sorunlar ve sınır ötesi işletmelerde kullanılması gereken Katma Değer Vergisi'nin nasıl alınacağı hususu sorunları daha fazla derinleşmiştir³⁹. Dijital ekonomi vergilendirilmesinde KDV ve diğer dijital mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi önemli bir sorundur. Fiziki ürünler, gümrükten geçtiği için vergilendirme açısından herhangi bir sorun oluşturmaz. Ancak dijital ürünlerde işlemler elektronik ortamda gerçekleştirilir. Bu da ürünün hangi ülkenin vergilendirilmesi gerektiğinin belirlenmesinde sorun teşkil eder⁴⁰. BEPS önlemlerinin uygulanması ile birlikte, karşılaşılan sorunların çözümünde umut vaat edici adımlar atılmıştır.

Dijital ekonominin, somut olmayan mal ve hizmetleri konu alması ve bu durumun belirsizliğe yol açması nedeniyle, OECD bu konuda yol gösterici nitelikte çalışmalar yapmıştır. OECD'nin çalışmalarına ek olarak Avrupa Birliği, Amerika Birleşik Devletleri, Çin, Hindistan ve Rusya gibi ülkeler de dijital ekonominin neden olduğu vergi gelirleri kayıplarını azaltmak amacıyla çalışmalarda bulunmuşlardır⁴¹.

4. TÜRKİYE'DE VE DÜNYA'DA BEPS EYLEMİ KAPSAMINDA DİJİTAL EKONOMİ VERGİLENDİRİLMESİ ÜZERİNE ALINAN ÖNLEMLER

Yeni bir vergi sisteminin olması gereği; karmaşıklığın önüne geçmek, çifte vergilendirmeyi önlemek, yenilikleri desteklemek ve dünya genelinde ekonomik faaliyet gösteren şirketler için daha adil, daha verimli ve daha basit bir vergi sistemi sağlamak açısından önemlidir⁴².

Türkiye'de dijital ekonomi vergilendirilmesinde yaşanacak vergi kayıplarının önlenmesi için yapılmış olan çalışmalara baktığımızda, yasalaşması için çalışmaları devam eden Vergi Usul Kanunu taslağında “elektronik ortamda işyeri” kavramının kullanılmış olması, dijital ekonominin daha etkin vergilendirilmesi açısından uluslararası alanda yapılan çalışmaların bir

³⁹ 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, s. 90.

⁴⁰ Öz, Kara; a.g.e, s. 35.

⁴¹ Budak, Tamer (2018); Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, s. 62.

⁴² OECD, a.g.e., s. 173.



sonucudur. Ayrıca bu değişiklikler KDV'yi beyan edecek taraf/mükellef-sorumlu konusunda da yapılması gerekmektedir. Çünkü elektronik ortamın işyeri olarak kabul edilmediği mevcut yasal düzende, yurt dışından elektronik ortamda alınan hizmetlerin sorumlu sıfatı ile beyanında aşılması gereken bir sürü potansiyel mükellef sorunu vardır⁴³.

OECD'nin çalışmaları, Avrupa ülkelerinde de dijital ekonomi vergilendirilmesi açısından önlemler alması gerektiği bilincini oluşturmuştur. 2014 İtalyan Bütçe Kanunu, çevrimiçi reklamcılık hizmetlerine yönelik Katma Değer Vergisi'nde mali düzenlemeler yapmıştır⁴⁴.

Birleşik Krallık ise, dijital ekonominin neden olduğu vergi kaybını çok uluslu şirketlerin, vergi cennetleri olarak adlandırılan verginin çok az miktarda alındığı veya hiç alınmadığı ülkelerde şirketlere sahip olmasına ve bu ülkelerin bu şirketlere ait gizli banka hesaplarını ülkelerinde buldurmalarına izin vermesine bağlar. Kıbrıs, Lüksemburg, İsviçre gibi küçük ülkeler yabancı mevduat ve şirket merkezlerini ülkelerine çekmek için bu yöntemlere başvururlar⁴⁵. BEPS eylem planında da bu şekildeki transfer fiyatlandırılmasına yönelik belgelendirme düzenlemeleri ile denetim mekanizması güçlendirilmesi ve bu şekilde vergi kayıplarının önüne geçilmesi hedeflenir⁴⁶.

Amerika Birleşik Devletleri'nde ise 2017'de vergi reformu kapsamında yürürlüğe giren “Tax Cuts and Jobs Act”, çok uluslu şirketlerin çifte vergilendirilmesini önleyecek ve çok uluslu şirketlerin kar aktarımını azaltacak önlemler içermektedir. Küresel, maddi olmayan, düşük vergilendirilmiş gelirlerin (Global Intangible Low Taxed Income ⁴⁷) yol açtığı kar aşındırmasını gidermek bu yasanın amaçlarından biridir. Burada maddi olmayan düşük vergilendirilmiş gelirler denilirken, çevrimiçi satış ve hizmetlerden elde edilen gelirler de dahil edilir⁴⁸. Aynı zamanda kar aktarımı düşük vergi yasalarına olan özendirmeyi önemli ölçüde azaltmaya çalışır⁴⁹. Buna göre ABD, dijital ekonomi vergilendirilmesi ve transfer fiyatlandırılması üzerine uluslararası yapılmış çalışmalardan etkilenecek kendi vergi reformu kapsamında çevrimiçi satış ve hizmetlerin vergilendirilmesinden kaynaklanan kar aşınmasına karşı önlem almıştır.

⁴³ Ertaş, a.g.e., s.137,138.

⁴⁴ Uricchio, a.g.e., s.88.

⁴⁵ Leonardi, Robert (2016); “The Digital Economy and the Tax Regime in the UK” The Challenge of the Digital Economy, Market, Taxation and Appropriate Economic Models, Editörler: Francesco Boccia, Robert Leonardi, ss:97-110, İsveç, s. 104,105.

⁴⁶ Özcan, Pelin, Mastar(2016) ; “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme”, Electronic Journal of Vocational Colleges, ss: 73-82, Ekim, s.80.

⁴⁷ Amerika Birleşik Devletleri'nde GILTI vergiler olarak kısaltılmıştır.

⁴⁸ OECD, a.g.e., s.101.

⁴⁹ OECD, a.g.e., s.100.



AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı: 68 Temmuz – Ağustos 2018

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası

Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



Bu reform çerçevesindeki alınan vergi, çok uluslu şirketlerin, küresel maddi olmayan düşük vergilendirilmiş gelirleri üzerinden alınır. Bu vergi, maddi olmayan varlıklardan elde edilen karın aktarımını engellemek için alınır. Vergiye konu olan gelirler, çok uluslu şirketlerin çevrimiçi satış ve hizmetlerinden elde edilen gelirler dahil olmak üzere, Birleşik Devletler dışında elde edilen maddi olmayan varlıklardır. Bir hissedarın net denetim altındaki yabancı şirket gelirinin olağan getirisinin en az %13.125'ini aşması halinde bu vergi alınır⁵⁰. GILTI vergiler olarak adlandırılan bu vergi, ABD şirketlerinin varlıklarını düşük vergi alanlarına kaydırmasını engellemeye çalışır⁵¹.

Yasa, aynı zamanda “base erosion and anti abuse tax” (BEAT) (temel erozyon ve kötüye kullanım vergisi) adlı matrah erozyonu engelleyici bir kuralı ve yabancı şirketlerin geçici kuruluşlarının değiştirilmiş vergilendirilebilir gelir tabanı üzerinden hesaplanan yükümlülükleri üzerinden ek vergi ödenmesini getirmiştir. BEAT sadece yıllık ortalama ABD brüt gelirleri 500 milyon dolardan fazla olan mükellefler için geçerlidir. Ayrıca, BEAT sadece, vergi mükelleflerinin matrah erozyon neden olan ödemeleri tüm indirilmelerinin %3'ünü aşarsa uygulanabilir⁵².

Satılan malların maliyeti, değiştirilen vergi matrahına dahil edilmediğinden, BEAT ilgili ABD dağıtıcılarına mal satan yabancı çok uluslu şirketlerde önemli bir etkiye sahip olmayacaktır. Ancak BEAT, bir Amerikan dağıtıcısı aracılığıyla ABD pazarında yabancı çok uluslu şirketlerin satış hizmetleri üzerinde veya lisanssız maddi olmayan varlıklar üzerinde önemli bir etki yaratabilir⁵³.

Son 2015 BEPS Eylem 7. Raporunda belirtilen çeşitli önlemler şu anda BEPS'i Önlemek İçin Çok Taraflı Vergi Antlaşması ile İlgili Tedbirler Uygulaması (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI) aracılığıyla mevcut vergi anlaşmalarında uygulanmaktadır⁵⁴. MLI ile yapılmak istenen, OECD/G20 Projesinden elde edilen sonuçlardan yararlanılarak, dünya çapındaki ikili vergi anlaşmalarında, uluslararası vergi kurallarındaki boşlukları kapatmaya yönelik çözümler üretmektir⁵⁵.

MLI, hâlihazırda yürürlükte olan 1200'den fazla ikili vergi anlaşması için asgari standartları uygulamak, anlaşmazlık suistimallerini engellemek ve uyuşmazlık çözümü mekanizmalarını iyileştirmek amacındadır. MLI anlaşmasına katılmak, hükümetlerin vergi anlaşmalarını

⁵⁰ OECD, a.g.e., s. 101.

⁵¹ OECD (2018), “OECD Economic Surveys: United States Overview”, <http://www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-united-states.htm>, erişim tarihi: 26.07.2018.

⁵² OECD, a.g.e., s.47.

⁵³ OECD, a.g.e., s.47.

⁵⁴ OECD, a.g.e. s. 94.

⁵⁵ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>, erişim tarihi: 26.07.2018.



AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı: 68 Temmuz – Ağustos 2018

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası

Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



güçlendirmekle birlikte, anlaşmaları yeniden müzakere etme ve geleneksel olan anlaşmayı yeniden uyarlamayı azaltmayı hedefler⁵⁶.

22 Mart 2018’de 78 ülke MLI’ya kaydolmuştur. 1 Temmuz 2018’de MLI, resmi olarak onay belgelerini tevdi eden ilk beş ülke için yürürlüğe girecektir⁵⁷.

Dijital ekonomide uzaktan satıştan doğan gelirler, denetim altında bulunan yabancı şirketlerin yetki alanında (kaynak ülkede) ya asgari düzeyde vergilendirmeye tabi tutulur ya da hiç tutulmaz. Ayrıca, müşterilerin buldukları yerde ve satış yapan ana şirketin nihai ikametgahlarında da iç vergilendirmeye tabi tutulmazlar. Farklı ülkelerde bulunan birçok yabancı şirketlerin nasıl vergilendirileceğine dair bir rejimlerinin olmaması bu şekilde bir sonuç yaratmıştır. Bu nedenle, mevcut çerçevede, 2015 BEPS Eylem 1. Raporunda kapsamlı ve etkili bir şekilde denetim altındaki yabancı şirketlerin kurallarının eksikliği tanımlanmıştır⁵⁸. Denetim altındaki yabancı şirketlere yönelik bu yaklaşımlarla, genellikle yüksek derecede dijitalleştirilen işletmeler tarafından kazanılan mobil gelir, nihai ana şirketin yetkisinde vergilere tabi olacaktır⁵⁹.

Dijital ekonomi soyut bir döngü gibi görünse de, ödemelerin, ödeme aracıları kuruluşlar aracılığıyla yapılması nedeni ile aslında kayıt altındadır denilebilir. Ödemelerin kim tarafından kime yapıldığı finans kurumlarının kayıtlarında mevcuttur. Dolayısıyla en azından belli başlı dijital hizmet tedarikçisi küresel şirketlerin tespit edilerek, bunlara Türkiye’den yapılacak ödemeler üzerinden, finans kuruluşlarınca KDV tevkifatı yapılması, yeni bir yasal düzenlemeyle mümkün olabilir⁶⁰.

Alınan önlemler ve getirilen yeni vergilerin yanı sıra, dijital ekonomi vergilendirilmesi yapılırken, bir firmanın değer yaratımına katkıda bulunup bulunmadığının ve bu durumun uluslararası vergi kurallarında ne gibi etkilere sebep olabileceği konusunda bir fikir birliği yoktur. Düzenlenen vergiler çerçevesinde, vergi haklarının dağıtımı, işletmelerin üstlendiği ekonomik faaliyetlerin konumlarına göre düzenlenmiştir. Bu ekonomik faaliyette istihdam edilen kişiler ve mülkler de buna dahildir. Bu kavramsal yaklaşım, ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği ve değer yaratıldığı yer ile karın vergilendirildiği yer yeniden düzenlemeyi

⁵⁶ Irwin, Richard; Giang, Nguyen; “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”) Coming Into Force Soon”, Pwc Vietnam News Brief, <https://www.pwc.com/vn/en/publications/2018/20180604-pwc-newsbrief-mli-en.pdf> erişim tarihi: 03.07.2018.

⁵⁷ Irwin, Giang; a.g.e.

⁵⁸ OECD, a.g.e., s.100.

⁵⁹ OECD (2015), “Public Discussion Draft, BEPS Action 3 : Strengthening CFC Rules”, s.6.

⁶⁰ Ertaş, a.g.e., s. 138.



amaçlayan BEPS Projesi tarafından pekiştirilmiştir. Ancak bu kuralların etkinliği, ekonominin daha fazla dijitalleşmesiyle sağlanabilir⁶¹.

Bir yandan, dijital teknolojilerin değişimi ve değer yaratımının ekonomiyi nasıl etkileyeceği konusu dururken diğer yanda, ülkeler arasında maddi olmayan varlıklara olan bağımlılık konusunda herhangi bir anlaşma yoktur. Ayrıca, bir firmanın değer yaratımına katkıda bulunup bulunmamasının gereği ve bunun ne ölçüde yapılacağı konusunda fikir birliği bulunmaz. Bu nedenle uluslararası vergi kurallarında değişiklik yapılmasına gerek olup olmadığı da belirli değildir⁶².

Bazı ülkelerde, dijital ekonominin getirdiği şekilde vergilendirme kabul edilmez. Onun yerine, mevcut vergi sisteminin yapısına uygun olarak, geliri üreten faktörlerin bulunduğu yerlerde karların vergilendirilmeye tabi tutulması gerektiği düşünülür. Genellikle, mevcut vergi sistemlerinden memnundurlar ve hali hazırda uygulanan uluslararası vergi kurallarında önemli bir reform ihtiyacını gerekli görmüyorlardır. Bu şekildeki ülkeler, dijital ekonominin getirdiği dönüşümden faydalanmazlar ve dijitalleşmenin değer yaratmaya katkıda bulunacağını kabul etmezler⁶³.

BEPS Eylem Raporu dijitalleşme ile birlikte daha fazla ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununa yönelik umut vaat edici çözümler üretmiş ve Katma Değer Vergisi'nin nasıl alınacağını açıklamıştır. Ancak BEPS eylem planı ile getirilen önlemler henüz yeni uygulamaya geçirildiği için etkisi sınırlı seviyede kalmıştır. Bu yüzden BEPS önlemlerinin etkisini değerlendirmek, gelecek yıllarda vergi mükelleflerinin tepkilerinin mikro ve makro düzeydeki verilerle yansıtılacağı dönemde mümkün olacaktır. Bununla birlikte, KDV konusunda, OECD ülkelerinin BEPS eylem planı raporunda yer alan tavsiyelerden yararlandığı görülmüştür⁶⁴.

SONUÇ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin artması, dijital dönüşümün kaçınılmaz sonucudur. İktisadi faaliyetler de bu etkileşimden payına düşeni almıştır. Dijital dönüşüm, dijital ekonomi ile dijital olmayan ekonominin birbirlerine olan ilişkilerini arttırmış ve ekonominin dijitalleşmesini ve yeni iş alanlarının ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Son on yılın verilerine bakıldığında, neredeyse her ülkede, firmaların bulut bilişim kullanma oranının arttığı görülmüştür. Bu durum ekonominin dijitalleştiğinin bir kanıtıdır. Ekonomi

⁶¹ OECD, a.g.e., s. 169.

⁶² OECD, a.g.e., s. 171.

⁶³ OECD, a.g.e., s. 172.

⁶⁴ OECD, a.g.e., s. 91.



AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı: 68 Temmuz – Ağustos 2018

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası

Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



yönetimi, ortaya çıkan yeni tüketici ihtiyaçlarını karşılamak ve iş dünyasındaki değişime uyum sağlayabilmek için bu dönüşüme katılmaları neredeyse zorunlu halde gelmiştir.

Dijital faaliyetlerden yararlanan uluslararası şirketler büyük vergi kayıplarına neden olmaktadır. Çünkü bu şirketler, ne ana şirketlerinin kendi yerleşim yerlerinde (kaynak ülke) ne de satış yaptıkları ülkelerde (varış ülkelerinde) vergilendirilmeye tabi tutulurlar. Çünkü çok ülkede çok uluslu yabancı şirketlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiği üzerine bir düzenleme bulunmamaktadır.

İktisadi faaliyetlerin dijitalleşmesi, beraberinde vergi sorununu ortaya çıkarmış, vergilendirmenin nasıl olacağı ve vergi bölüşümünün uluslararası alanda nasıl yapılacağı yoğun tartışmalara yol açmıştır. Avrupa Birliği, Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa ülkeleri, vergi kayıplarını gidermek amacıyla çalışmalar yapmışlardır ancak bu konuda OECD'nin çalışmaları yol gösterici olmuştur.

Ülkeler OECD'nin matrah aşındırması önlemlerinden yola çıkarak, dijital ekonomi vergilendirilmesi üzerine çalışmalar yapmışlardır. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde 2017 yılında, çok uluslu şirketlerin çifte vergilendirilmesini önleyici bir yasa yürürlüğe girmiştir. Yasa GILTI olarak adlandırılan bir vergiyi ve BEAT olarak adlandırılan bir vergi kuralını içerir.

BEPS eylemlerinin getirdiği diğer bir yenilik ise, BEPS'i Önlemek İçin Çok Taraflı Vergi Antlaşması İle İlgili Tedbirler Uygulamasıdır (MLI). Bu uygulama, dünya çapındaki ikili vergi anlaşmalarında, uluslararası vergi kurallarındaki boşlukları kapatmaya yönelik çözümler üretmektedir.

Yapılan bütün çalışmalar, ülkelerin dijital ekonominin neden olduğu vergi kayıplarına karşı bir vergi bilinci oluşturduklarını ve bunun neticesinde vergi sistemlerini dijital ekonominin neden olduğu kayıpları azaltmaya yönelik şekilde yeniden düzenlediklerini gösterir. Ancak yapılmış olan çalışmaların vergi kayıplarını ne derecede azaltacağı ilerideki dönemlerde anlaşılacaktır.

KAYNAKÇA

Boccia, Francesco (2016); "Introduction: The Digital Economy and Fiscal Policy in the Age of E-Commerce", The Challenge of the Digital Economy, Market, Taxation and Appropriate Economic Models, Editörler: Francesco Boccia, Robert Leonardi, ss: 1-17 İsveç.



AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı: 68 Temmuz – Ağustos 2018

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası

Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



Budak, Tamer (2017); “The Transformation of International Tax Regime: Digital Economy”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2, ss: 297-330.

Budak, Tamer (2018); Dijital Ekonomi Vergilendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık.

Ertaş, Bilal, Levent (2017); “Dijital Ekonomide Yurt Dışından Alınan Hizmetler Bakımından KDV Mevzuatındaki Sorunlar”, Vergi Raporu, Sayı: 219, ss: 131-140, Aralık.

Hamutoğlu; Nazire, Burçin; Güngören, Özlem; Uyanık; Gülden; Erdoğan, Duygu (2017); “Dijital Okuryazarlık Ölçeği: Türkçe’ye Uyarlama Çalışması”, Ege Eğitim Dergisi.

Johansson, Börje; Karlsson, Charlies; Stough, Roger (2006); The Emerging Digital Economy Entrepreneurship, Clusters and Policy; Almanya.

Leonardi, Robert (2016); “The Digital Economy and the Tax Regime in the UK” The Challenge of the Digital Economy, Market, Taxation and Appropriate Economic Models, Editörler: Francesco Boccia, Robert Leonardi, ss:97-110, İsveç.

OECD (2013); Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>, erişim tarihi: 21.06.2018.

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 (2018), “Implications of E-commerce for Competition Policy – Background Note.

OECD (2018), “OECD Economic Surveys: United States Overview”, <http://www.oecd.org/eco/surveys/Overview-United-States-2018-OECD.pdf> erişim tarihi: 29.07.2018.

OECD (2018), Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>, erişim tarihi: 26.07.2018.

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, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> erişim tarihi: 29.03.2018.



AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı: 68 Temmuz – Ağustos 2018

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası

Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



Öz, Ersan; Kara, Mustafa, Cemil (2016); “Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış”, Vergi Dünyası, Yıl: 36, Sayı: 424, ss: 30-37, Aralık.

Özcan, Pelin, Mastar; “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No’lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme”, Electronic Journal of Vocational Colleges, ss: 73-82, Ekim, 2016.

Richard j Irwin, Nguyen Huong Giang (2018); Pwc Vietnam NewsBrief <https://www.pwc.com/vn/en/publications/2018/20180604-pwc-newsbrief-mli-en.pdf>, erişim tarihi: 03.07.2018.

Row, Sam, Del (2017); “Digital Transformation Needs to Happen”, Customer Relationship Management, October.

Russo, Raffaele (2016); “Base Erosion and Profit Shifting”, The Challenge of the Digital Economy, Market, Taxation and Appropriate Economic Models, Editörler: Francesco Boccia, Robert Leonardi, ss: 39-54, İsveç.

Tapscott, Don (1998); Dijital Ekonomi Ağ Üzerindeki Akıl Çağında Umut ve Tehlike, Çeviren: Ece Koç, Koç Sistem Bilgi ve İletişim Hizmetleri A. Ş..

Uricchio, Antonio (2016); “A Few Ideas for Reforming Internet Taxation”, The Challenge of the Digital Economy, Market, Taxation and Appropriate Economic Models, Editörler: Francesco Boccia, Robert Leonardi, ss: 83-96, İsveç.

Wade, Michael (2015); “Digital Business Transformation A Conceptual Framework”, Global Center For Digital Business Transformation, Haziran.

World Bank (2016), “World Development Report 2016: Digital Dividends”, Washington, DC: World Bank.