

ELEKTRONİK TİCARETTE İŞYERİ KAVRAMI

CONCEPT OF WORKPLACE IN ELECTRONIC COMMERCE



Gül KOLDAMCA ÇAVUŞ*

ÖZ

Dijitalleşme ile birlikte elektronik ticaret kavramı ön plana çıkmış, bu ticaret modeli ile elde edilen gelirin vergilendirilmesinde işyeri kavramı odak noktası haline gelmiştir. OECD'nin BEPS Projesi ve Türkiye' nin yerel vergi hukukunda dijitalleşme, elektronik ticaret ve işyeri kavramına yönelik olarak yapmış olduğu ve yapmaya da devam ettiği çalışmalar gelişmelere kayıtsız kalmadığını gösterse de bu gelişmeleri, vergisel sorunların tam anlamıyla çözüldüğü anlamına gelmez. Bu çalışmada dijital ekonomi, elektronik ticaret kavramı ve özellikleri, işyeri kavramının ulusal ve uluslararası arenadaki tanımları, işyerinin varlığı için aranan unsurlar ile bu kavramın kapsamı ve içeriği OECD Modeli ve ulusal vergi mevzuatı çerçevesinde incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İşyeri, E-Ticaret, Dijital Ekonomi.

Jel Sınıflandırması Kodları: H2, K34.

ABSTRACT

With digitalization, the concept of electronic commerce has come to the fore, and the concept of workplace has become a focal point in taxation of income derived from this trading model. Although the OECD's BEPS Project and Turkey's efforts to digitize the concept of electronic commerce and workplace concept in local tax law show that these developments are not indifferent to developments, it does not mean that tax issues are fully resolved. In this study, the concept of digital economy, electronic commerce and its characteristics, definitions of the workplace concept in the national and international arena, the elements required for the existence of the workplace and the scope and contents of this concept are studied within the framework of the OECD Model and national tax legislation.

Keywords: Business, E-Commerce, Digital Economy.

Jel Classification Codes: H2, K34.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, gulkoldamca@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-5388-5717. Çavuş, G. (Mayıs 2019). Elektronik Ticarete İşyeri Kavramı, *Vergi Raporu*, 236, (335-346).

GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde 1990' lı yıllarla birlikte büyük bir gelişme yaşanması, ekonomi/ ticaret dünyasında teknoloji temelli birtakım değişimlerin sinyallerini vermiştir. Böylelikle ticari ve mali işlemlerin yapıldığı zeminde de değişimin görülmesi aşıkardır. Başta bilgisayarlar olmak üzere, internet ve diğer iletişim teknolojilerinin kullanımı, ekonomik hayattaki sınırları kaldırmış, dijitalleşme ile birlikte iş yapış şekillerini değiştirmiştir. Buna dayalı olarak gelişen veya gelişmesi öngörülen ülkelerin iç hukukunun önemli bir parçası olan vergi mevzuatının da aynı hızla ve şekilde ilerlemesi gerekmektedir.

Yürürlükte olan vergi kanunları klasik anlamda bilinen ve fiziki sınırlar içine alınabilen mal teslimi ile hizmet ifalarına göre oluşturulmuştur. Ancak E-ticaretin internet üzerindeki bir platformdan yürütülmesi, bu platformu idare etme kavramını fiziki bir noktaya bağımlı olmaktan kurtarmıştır.¹ Bu noktada faaliyetlerin gerçekleştirildiği işyeri kavramının yeniden sorgulanması gerekmektedir.

Çalışmamızda öncelikli olarak e-ticaret ve dijital ekonomi kavramlarının tanımı ve zaman içindeki gelişimi üzerinde durulacaktır, akabinde ulusal ve uluslararası düzeyde işyeri kavramı ele alınacaktır, ulusal vergi hukuku çerçevesinde değerlendirirken Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunları'ndaki düzenlemelere yer verilecek, uluslararası vergi hukuku çerçevesinde değerlendirirken de OECD' nin Vergi Anlaşma Modeli ve BM Anlaşma Modeli' nde yer alan işyeri kavramlarına değinilecektir. Temel kavramlar açıklandıktan sonra Elektronik ticarete işyeri kavra-

mının etkisine ve işyeri kavramı sorunsalına yer verilip gerekli açıklamaların ardından öneriler getirilecektir.

1- DİJİTAL EKONOMİ ve ELEKTRONİK TİCARET KAVRAMLARI

Dijital ekonomi ile elektronik ticaret teriminin genellikle birbiri yerine kullanıldığı günümüzde iki kavramı da tek bir tanımlama ile açıklamak güçtür. İlk olarak dijital ekonomi kavramı ve özellikleri iyi anlaşılmalıdır. Çünkü, yeni iş modellerinin ve post-modern tüketici davranışlarının giderek yaygınlaştığı bir ekonomik ortamda ekonomik iş ve işlemlerin hareketi, geleneksel vergi idareleri için çeşitli zorluklar barındırmaktadır.²

Dijital ekonomi kavramına bakılacak olursa; söz konusu kavram ilk kez Don Tapscott tarafından kaleme alınan ve 1995 yılında yayınlanan Dijital Ekonomi: Bilişim Ağına Dayalı Zeka Çağında Umut ve Tehlike (The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence) adlı kitabında kullanılmıştır.³ Aynı zamanda dijital ekonomi kavramının özelliklerine de bakılacak olursa, OECD "Dijital Ekonomi Görev Gücü" dijital ekonominin doğasına ilişkin 6 temel özellik ortaya koymuştur:⁴

1. Hareketlilik,
2. Verilere erişim
3. Ağ etkisi
4. Çok taraflı iş modelleri
5. Monopol ya da oligopol eğilim
6. Oynaklık

Dijital ekonominin en önemli özelliklerinden biri; dijital ürün ve teknolojilere dayanan mal ve

¹ Bilal Levent Ertaş. "E- Ticarete İşyeri ve Mukim Ülke Kavramları". Lebib Yalkın Dergisi. Mayıs 2015.

² Nadir Gülhan. Sencer Turunç. "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alanında Yaşanan Gelişmeler". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 409. Eylül 2015. s.170.

³ Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış. (<https://vergialgi.net/vergi/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalına-genel-bir-bakis>). Erişim tarihi: 21 Şubat 2019.

⁴ Sencer Turunç. "Dijital Ekonomide İşyeri Kavramı ve Transfer Fiyatlandırması". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 431. Temmuz 2017. s.51-52.

hizmetlerin herhangi ulusal veya ülkeler arası bir sınırlamaya tabi olmaksızın, ticarete konu olmasıdır. İçerisinde teknoloji ve bilgi yoğun sistemi, dinamizmi, yeni ve farklı iş modellerini barındıran dijital ekonomiyi büyük bir çember gibi düşünecek olursak halkalardan birini de elektronik ticaret oluşturmaktadır.

Elektronik ticaret kavramının nasıl tanımlandığına bakılacak olursa; araştırmacıların, iş dünyasının, istatistikçilerin ve politika üretkenlerin farklı bakış açıları dolayısıyla elektronik ticaretin tanımını çok kapsamlı veya çok dar bir perspektifte, dinamik veya durağan bir nitelik bazında tanımlayabildiklerini görmekteyiz.⁵ Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından 1997 yılında yapılan ve genel kabul gören tanıma göre ise elektronik ticaret; “ticaret öncesi firmaların elektronik ortamda bilgilenmesi ve araştırma yapmasını, firmaların elektronik ortamda buluşmasını, ödeme sürecinin yerine getirilmesini, mal veya hizmetin müşteriye teslimini, satış sonrası bakım, destek gibi hizmetlerin temin edilmesini içeren süreç” tir.⁶ Dünya Ticaret Örgütü e-ticareti, mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılması olarak tanımlamaktadır.⁷ Son olarak, gittikçe kabul gören dar anlamdaki tanıma göre “işlemleri internet veya hiç kimsenin özel malı olmayan web tabanlı sistemlere kaydıran ticari faaliyetlere” elektronik ticaret adı verilmektedir.⁸

2- İŞYERİ KAVRAMI

Teknolojik gelişme ve ilerleme neticesinde günümüzde kullandığımız birçok kavramın tanı-

mını yeniden yapma gereği duyulmaktadır; aynı durum “işyeri” kavramı için de geçerlidir. İşyeri kavramı, hem iç hukuk hem de uluslararası hukukta yer aldığından sadece iç hukukta bu kavramı değerlendirmek anlamlı olmayacaktır. Bu bağlamda ilk olarak iç hukuktaki işyeri kavramına yer verilecek, akabinde uluslararası hukuk düzenlemelerine ve uluslararası kuruluşlar tarafından bu kavramın nasıl değerlendirildiğine değinilecektir.

2.1- Ulusal Vergi Hukuku Çerçevesinde İşyeri Kavramı ve Gelişmeler

Mükellefiyetin belirlenmesinde ve vergileme işlemlerinin yapılmasında hayati önem arz eden işyeri kavramına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156’ ıncı maddesinde yer verilmiş; 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 yerler olarak hüküm altına alınmıştır.⁹ Yapılan tanımda ‘gibi’ kelimesi kullanılarak işyeri tanımı geniş tutulmuş, ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin yerine getirilmesi için uygun yerler olması vurgulanmaya çalışılmıştır.

Mükellefiyetin belirlenmesi noktasında tam mükellefler, hem Türkiye içindeki hem de yurtdışında elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirilebilmektedir. Dar mükellef sıfatı ile vergilendirilecek kazançlardan en tartışmalı olanı ise ticari ka-

⁵ Özdemir. Funda Başaran. Törenli. Nurcan ve Kıyan. Zafer; “Türkiye Avrupa Birliği Dış Ticaret İlişkileri Açısından E-Ticaret Modeli ve Düzenleyici Rejim Yapı”; Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi. Cilt 9. No 2. 2010. s.117-143

⁶ Çağlan Ahmet Gencer. “Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan ‘İşyeri Kavramı’”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 293. Şubat 2013. s.19.

⁷ www.wto.org.. Erişim tarihi: 28 Şubat 2019.

⁸ Nevzat Şenses. “Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 450. Şubat 2019. s.115.

⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete’ de Yayımlanmıştır.

zanç türüdür. Çünkü gelir ve kurumlar vergisi dar mükellefiyette gelirin unsurlarından biri olan ticari kazancın elde edilmesi işyerinin varlığına bağlanmıştır. İşyerine atfedilen kazanç tespiti elektronik ticaret ile birlikte zorluk göstermektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, sermaye şirketlerinin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, 3'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında dar mükellefiyet esasında temel vergileme prensibi; Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.¹⁰ Ayrıca mezkur maddenin 3'üncü fıkrasının a bendinde, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların dar mükellefiyette ticari kazancı oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu, 6'ıncı maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği, 7'inci maddesinin 1'inci fıkrasında kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde dar mükelleflerin ticari kazançlarını Türkiye'de elde etmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.¹¹ Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunları, vergilendirme yetkisine haiz olabilmek için fiziki olarak bir işyerinin veya daimi temsilcinin olması gerekliliğini belirtmektedir. Mükellefiyetin oluşturulmasında önemli bir yere sahip

olan işyeri kavramı, özellikle dijital ekonomide faaliyetin elektronik ortamlar üzerinde yapıyor olması, vergi mevzuatında bu kavramın yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılmaktadır.

Yasalaşması için çalışmaları devam eden Vergi Usul Kanunu taslağının 129'uncu maddesine elektronik ortam eklenmiş, 130'uncu maddesinde ise internet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda işyeri oluşacağı belirtilmiştir. Böylelikle bilgi ve iletişim teknolojilerindeki değişim ve dinamizme, mevzuatsal anlamda değişiklik yapılmaya başlanarak ayak uydurulmaya çalışılmaktadır.

2.2- Uluslararası Vergi Hukuku Çerçevesinde İşyeri Kavramı ve Gelişmeler

Geleneksel iktisadi faaliyetlere göre tasarlanmış olan ulusal ve uluslararası vergi kuralları, teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan bu yeni ekonomiyi kavramakta ve kapsamakta zorluk çekmiştir. Bunun sonucu olarak, dijital ekonomiyi vergilendirme konusu bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Bu noktada uluslararası vergilendirme ilkelerini bilmek ve özümsemek önem arz etmektedir. Uluslararası vergi hukukunda mükellefiyet iki farklı yaklaşıma göre belirlenmektedir.

İkamet İlkesi; İkamet ilkesi, bir kişinin dünyaya çapında elde ettiği gelirlerinin, ikamet ettiği ülkede toplanarak vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu ilkede, yükümlülüğün kapsamı hem yurt içi hem de yurt dışında elde edilen gelirlerdir.¹² Bu ilkenin uygulanmasında genel olarak, gerçek kişiler söz konusu olduğu durumlarda kişinin bir takvim yılı içerisinde bir ülkede 183 günden fazla oturması şartı benimsenmekte-

¹⁰ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete' de Yayımlanmıştır.

¹¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete' de Yayımlanmıştır.

¹² Semih Öz. "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. 2004. s.93.

dir. Kurumlar için ise, kuruluş yeri veya yönetim merkezinin ilgili ülkede bulunması belirleyicidir.¹³

Kaynak ilkesi; Kaynak ilkesine dayanan vergilendirme yaklaşımında gelirin elde edildiği veya doğduğu yer belirleyici olmaktadır. İkamet ilkesinin aksine, mükelleften öte, elde edilen kazançta odaklanılmaktadır. Bu bağlamda, bu ilkeyi referans alan uygulamalarda mükellefin dünya çapında elde ettiği gelirlerin yerine, sadece o ülkede elde edilen gelirler üzerinden vergilendirme yapılmaktadır.¹⁴

Her iki ilkede de görüleceği üzere, uluslararası bir işlemin vergilendirilebilmesi için, o işlemin mevcut bir işyeri aracılığıyla yapılması gerekmektedir. Uluslararası vergi hukukunda iş yeri kavramı ise bir işletmenin mukimi olduğu devlet dışındaki bir devlette sahip olduğu, hukuken kendisinden bağımsız olmayan kuruluşları ifade etmektedir. Burada ayırt edici nokta, iş yerinin işletmeden ayrı bir hukuki varlığının olmamasıdır. Buna göre, bir ülke mukimi şirketin diğer bir ülkede kurduğu veya iştirak ettiği bağlı şirketler, iş yeri olarak kabul edilmemektedir.¹⁵

2.2.1- OECD Model Anlaşması' na Göre İşyeri

Uluslararası arenada teknolojinin gelişi ile işyeri kavramından dolayı birtakım sorunlar meydana geldiği, elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde sorunların yaşandığı görülmektedir. Bu bağlamda ülkeler arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖ), bu sorunların giderilmesindeki mihenk taşlarından

biridir. Zira, ÇVÖ Anlaşmaları, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırarak vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığına hizmet edilmesini önlemeyi amaçlamaktadır.

Yürürlükte olan ÇVÖA'ların büyük çoğunluğu OECD veya BM Modelleri esas alınarak hazırlanmaktadır. Her iki modelde de ticari kazancın kaynak ülkede vergilendirilmesi için bir "işyeri – daimi müessese" aracılığı ile elde edilmesi gerekliliği öngörülmüştür. Ancak, her bir ÇVÖA'nın akit devletlerarasındaki görüşmeler neticesinde münhasıran hazırlandığı ve model sözleşmelerden farkları olacağı gözden kaçırılmamalıdır.¹⁶

Ülkemizin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akdederken daha çok dikkate aldığı OECD Model Anlaşması'nın ilgili maddeleri üzerinden değerlendirme yapılması, konu bütünlüğünü sağlamak adına daha faydalı olacaktır. Model Anlaşmanın 5' inci maddesinin birinci paragrafında; "daimi işyeri" kavramı tanımlanmakta, ikinci paragrafında; daimi işyeri addedilecek yerler, üçüncü paragrafında; inşaat ve bayındırlık faaliyetlerinde daimi işyeri oluşumunu gerektiren süre, dördüncü paragrafında; daimi işyeri sayılmayacak faaliyetler, beşinci paragrafında fiziki işyeri şartına bir alternatif olarak "daimi temsilci", altıncı paragrafında daimi işyeri sayılmayan "bağımsız acente", son ve yedinci paragraf olarak da kontrol ilişkisi durumunda bir şirketin daimi işyeri sayılmayacağına dair hususlar yer almaktadır.¹⁷ İlgili maddeye ilişkin her bir fıkranın tanımlanıp, değişikliğe uğrayanların eski haliyle karşılaştırılması ve bunun ne gibi etkileri olaca-

¹³ Muhammet Türkan. "Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Arayışları". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 436. Aralık 2017. s.47.

¹⁴ Muhammet Türkan. a.g.m. s.48

¹⁵ Semih Öz. a.g.m. s.91.

¹⁶ Yasin Uslu. "BEPS Projesi Eylem Planı 7: Daimi Müessese Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi ve Uluslararası Vergi Hukukundaki Etkisi". Vergi Dünyası. Sayı: 435. Kasım 2017.s.158.

¹⁷ İbrahim Organ. Mustafa Cemil Kara. "Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım". Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. Şubat 2017; 10 (1): 1-12.

ğının anlatılması, daha detaylı başka bir makale çalıştırması gerektirdiğinden bu çalışmamızda bu noktalara değinilmeyecektir.

Genel olarak, OECD Model Anlaşması' nın 5'inci maddesinin birinci paragrafında işyeri, “*bir teşebbüsün işinin kısmen veya tamamen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer*” olarak tanımlanmıştır. Maddede yer alan işyeri tanımına bakıldığında iş yerinin bazı unsurlara sahip olduğu açıkça görülmektedir. Bunlara ilişkin detaylı açıklamalara maddeye ilişkin yorum notlarında (commentaries) yer verilmiştir. Bu unsurlar:

- Fiziki bir yerin olması (a place of business)
 - Bu yerin “sabit” olması (a “fixed” place of business)
 - Sabit yerin teşebbüsün tasarrufunda olması (“at disposal” requirement)
 - Bu yerdeki mevcudiyetin süreklilik arz etmesi (certain degree of permanance),
 - Ticari veya bağımsız nitelikteki faaliyetin (serbest meslek faaliyeti dahil), bu yerde yürütülmesidir (a place through which business carried on).¹⁸
- Geleneksel ticaretteki işyerine ilişkin özelliklerden yola çıkılarak e- ticaretteki işyeri için de özellikler belirlenmiştir. Özelliklerde fiziki ve sabit bir işyeri vurgusu yapıldığı görülmektedir. 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.¹⁹

2.2.2.- BEPS -Base Erosion and Profit Shifting- Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planlarına Göre İşyeri

Ticari kazançlarda çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi amacı ile geliştirilen “işyeri” sınırının, agresif vergi planlaması aracına dönüştüğü ve matrah aşındırması ve kâr paylaşımı için kullanıldığı, uluslararası vergi çevrelerinde dile getirilen bir problemdir.²⁰

Bu problemleri önlemek amacıyla BEPS Projesi (Base Erosion and Profit Shifting – Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı),²¹ G20 ülkelerinin çağrısı üzerine OECD tarafından 19 Temmuz 2013 tarihinde açıklanmış, 15 adet eylem planı için 5 Ekim 2015 tarihi itibarıyla çalışmaların büyük kısmı tamamlanmış ve 13 adet nihai rapor yayımlanmıştır.²² OECD BEPS Projesinin temel hareket kategorileri şu şekildedir;

- Dijital ekonominin gündeme getirdiği vergi zorluklarını ortaya koymak,
- Vergi alanında uluslararası uyumu sağlamak,
- Uluslararası vergi standartlarının etkisini ve avantajını güçlü bir şekilde gündeme getirmek,
- Saydamlığı geliştirmek ve gerekli adımları zamanında atmak.²³

Eylem planlarından, makalemizin konusuna uygun olduğu için sadece Eylem 7: İşyeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınılması başlığı ele alınacaktır. Eylem kapsamında çalışmaların başlamasında, son dönemde oldukça sıklaşan, çok uluslu şirketlerin diğer ülkelerdeki yavru

¹⁸ Mehmet Batun. “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde “İşyeri” Kavramı”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 390. Şubat 2014. s.44.

¹⁹ Kurban Nadir Gülhan. “Aydın Gündemi Google Vergisi ve İngiltere Yansıması” Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 407. Temmuz 2015. s.141.

²⁰ Yasin Uslu. a.g.m.. s.160.

²¹ (<http://www.oecd.org/tax/beps/>). Erişim tarihi: 28 Şubat 2019.

²² ([https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim\(1\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim(1).pdf)). Erişim tarihi: 28 Şubat 2019.

²³ Tamer Budak: “The Transformation of International Tax Regime: Dijital Ekonomi”. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi –İÜHFD- Cilt:8 Sayı:2 Yıl 2017. s. 297-298.

şirketlerinin farklı komisyonculuk biçimleri oluşturmak suretiyle sanki distribütörleri gibi müşterileri ve pazar portföyünü kullanmaları ve kazanç vergilerini ticari faaliyetlerini yürüttükleri ülkede ödemeksizin ülke dışına aktarmaları, yine çok uluslu şirketlerin ekonomik operasyonlarını grup şirketleri arasında bölerek daimi işyeri kavramının istisnalarından faydalanmak yoluyla vergilemeden kaçınmaları etkili olmuştur.²⁴

BEPS Eylem Planı 7 münhasıran Model Sözleşmenin 5'inci maddesinin metninin revize edilmesi ve Model Sözleşmeyi yorumlayıcı bir araç olarak OECD tarafından ortaya konulan "Model Sözleşme Yorum Rehberinde" açıklayıcı yeni bilgilere yer verilmesini önermektedir. BEPS Eylem Planı 7'de işyeri kavramında yapılması önerilen değişiklikler aşağıda başlıklar halinde incelenecektir.²⁵

a) Hazırlayıcı ve Yardımcı Nitelikte Hizmetler İstisnasının İstismar Edilmesinin Önlenmesi Amacı ile Önerilen Değişiklikler

Model Sözleşmenin 5. maddesinin 4. fıkrası "hazırlayıcı ve yardımcı" nitelikteki hizmetleri liste halinde sayıp, "depolama, sergileme, mal transfer merkezi, bilgi toplama merkezi" vb. amaçlarla kullanılan mekanların işyeri teşkil etmeyeceğini belirtmektedir.

Eylem Planı 7 ile önerilen en belirgin değişiklik icra edilen faaliyetin hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte bir hizmet olduğuna karar verirken, yapılan ticari faaliyetin karakteristiğinin göz önüne alınması gerektiğinin vurgulanmasıdır. Örneğin; e-ticaret siteleri üzerinden dünya çapında ticari mal satışı yapan bir teşebbüsü ele alırsak, depolama ve transfer faaliyetleri bu teşebbüsün ticari faaliyetinin temel unsurunu oluşturmaktadır. Bu durumda bu teşebbüse ait bölgesel veya ülkesel depolama veya transfer merkezleri kaynak ül-

kedeki işyeri olarak kabul edilebilecektir. Eylem Planı 7 ile önerilen bu değişikliğin kaynak ülkede elde edilen gelir üzerinden adil bir vergi ödenmesi için uygun bir hukuki zemin oluşturabileceği söylenebilir.

b) Hazırlayıcı ve Yardımcı Nitelikte Hizmetlerin İlişkili Şirketler Arasında Bölünmesi Yoluyla İstisnanın İstismarını Önlemeye İlişkin Önerilen Değişiklikler

Uluslararası grup şirket yapıları bir vergi planlaması aracı olarak kullanılmaktadırlar. Hukuki olarak birbirinden bağımsız tüzel kişiliğe sahip grup şirketlerinin nihai kâr ve zararı çatı şirketlerde toplanmakta bu nedenle esasında hepsi aynı amaca yönelik olarak faaliyet göstermektedir. Bu bağlamda, çatı şirket ana ticari faaliyetinin kilit fonksiyonlarını grup şirketleri arasında bölerek her birinin faaliyetini hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte bir faaliyeti icra edecek halde iş modelini planlayabilecektir. Bu durumda tek tek ele alındığında her bir yavru şirketin icra ettiği fonksiyon hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte bir faaliyet olacak ve bu faaliyetlerin icra edildiği fiziki mekanlar işyeri sayılmayacağı için nihai olarak çatı şirket kaynak ülkede işyeri istisnasından yararlanacak ve çatı şirketin ticari kazancı kaynak ülkede vergilendirilmeyecektir.

Eylem Planı 7 ilişkili şirketler tarafından icra edilen yerel faaliyetlerin birbirini tamamlayıcı ve destekleyici fonksiyonunun analiz edilmesini ve ortaya çıkan nihai resme göre hazırlayıcı ve yardımcı nitelikteki hizmetler istisnasının uygulanmasını önermektedir.

c) Müteahhitlik Faaliyetlerinde Sözleşmelerin Bölünmesi Sureti ile İşyeri Sınırının İstismarını Önlemeye İlişkin Önerilen Değişiklikler

OECD Model Sözleşmesinin 5. maddesinin 3.

²⁴ (<http://www.oecd.org/ctp/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>). Erişim tarihi: 02 Mart 2019.

²⁵ Yasin Uslu. a.g.m.. s.160-162 ve BEPS Projesi Eylem Planı 7 Nihai Raporu'nun kısa analizleridir.

fıkrası, on iki ayı aşan inşaat ve onarma işleri dolayısı ile kaynak ülkede elde edilen gelirlerin bir işyeri aracılığı ile elde edilmiş sayılacağını belirtmiştir. On iki aylık zaman sınırı taraf devletlerin müzakerelerine göre farklılık gösterebilmektedir.

Uluslararası şirketler ÇVÖA' larda inşaat ve onarım faaliyetleri için öngörülen işyeri tanımındaki zaman sınırını, yüklenici sözleşmelerini ilişkili şirketler arasında bölüştürerek istismar edebilmektedirler. Eylem Planı 7 bu istismarı önlemek için yapılan işlerin birbirini tamamlayıcı niteliğini ve yapım işlerini üstelenen şirketlerin arasındaki bağın incelenmesi önermektedir.

d) Bağlı Acenteler Yoluyla Yürütülen Hizmetlerin İşyeri Oluşturmasına İlişkin Hükme Dair Önerilen Değişiklikler

Kaynak ülkelerdeki daimi temsilciler aracılığı ile yürütülen faaliyetlerin kaynak ülkede bir işyeri oluşturabilmesi için daimi temsilcinin bağlı acente olması ve mutat olarak sözleşme akdetme yetkisine sahip olması gerekmektedir.

Uluslararası şirketler "komisyoncu sözleşmeleri" ile grup şirketleri üzerinden kaynak ülkelerde mal ve hizmet sunmakta ve bu yolla agresif vergi planlaması yapabilmektedirler. Bu tip sözleşmelerde kaynak ülkede faaliyet gösteren grup şirket, yabancı grup şirketlere ait bir mali ya da hizmeti kendi adına fakat malın-hizmetin sahibi şirketin hesabına satmakta, bunun karşılığında bu faaliyetlerden elde edilen satış kazancına kıyasla oldukça cüzi bir komisyon geliri kazanmaktadır. Aracılık hizmeti veren komisyoncu şirketler mal ve hizmet satımı için gerekli bütün satış ve pazarlama faaliyetlerini icra etmekte ancak satış sözleşmelerini hukuki olarak nihayete erdirmemekte, sözleşmenin nihai olarak akdedilmesi ülke dışında, çoğu kez online platformlar üzerinde, gerçekleştirilmektedir.

Eylem Planı 7'de satış sözleşmesinin hukuki olarak nihayete erdirilmesi kaynak ülke dışında gerçekleşse dahi, müşterinin bulunması, ikna edilmesi, fiyat ve ürün üzerinde pazarlık yapılması gibi kilit fonksiyonlar yerel şirketler tarafından icra ediliyorsa, kaynak ülkedeki daimi temsilcinin sözleşmenin nihayete erdirilmesinde kilit bir rol oynadığı vurgulanmaktadır.

3- E- TİCARETTE "İŞYERİ" NİN YERİ ve "İŞYERİ" SORUNSALI

3.1- E-Ticarette "İşyeri" nin Yeri

Uluslararası şirketler nihai tüketicinin bulunduğu ülkedeki fiziki varlıkları sınırlı olmasına rağmen, ürettikleri mal ve hizmetleri dijital platformlar yoluyla dünya çapında pazarlayarak gelir elde edebilmektedirler. Dijital ekonomi olarak ifade edilen bu tip ekonomik aktivitelerin artık ekonominin bizatihi kendisi olduğu uluslararası çevrelerce dile getirilmektedir.²⁶ Buna karşın uluslararası vergi hukukunda önemli bir yere sahip olan "işyeri" kavramı bundan yüzyıl kadar önce üretime ve fiziksel varlığı dayalı geleneksel ticaret modelleri dikkate alınarak geliştirilmiştir.²⁷ Günümüzde ise elektronik ticaretin hayatımıza girmesi ile birlikte gelenekselleşen işyeri kavramı yerini dijital işyeri, e-ışyeri gibi kavramlara bırakmıştır. Ancak, mevcut işyeri anlayışı ve tanımı, elektronik ticaret alanındaki işlemlerde yeterli olmadığından ülkelerarası ya da ülkelerin kendi içerisinde vergisel anlamda sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunlar ise çifte vergileme, gelirlerin vergi cenneti ülkelere kaydırılması şeklinde sıralanabilir.

3.2- E-Ticarette "İşyeri" Sorunsalı

Teknolojideki gelişmeler teşebbüslerin ülke sınırları ötesinde, diğer ülkelerde fiziksel bir

²⁶ OECD. OECD/G20. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy- Action 1: Final Report (Paris: OECD 2015) (BEPS Projesi Eylem Planı:1 Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi)

²⁷ Yasin Uslu. a.g.m.. s.158.

varlığa, ortama ihtiyaç duymaksızın ticari faaliyetlerini yürütebilmelerine imkan tanımaktadır. Bu imkanı işletmelere sağlayan teknik altyapıyı kısaca “web sayfaları” ve “web sunucuları” olarak özetlenebilir. İşte geleneksel olarak düşünülen ve düzenlemelerde yerini alan “işyeri” kavramı ile e-ticaret boyutunda karşımıza çıkan “e-işyeri” kavramları üzerinde uygulamada yaşanan tartışma son yıllarda bu iki başlık üzerinden devam etmektedir. Burada ortaya çıkan temel soru “web sayfaları” ve/veya “web sunucuları” temelini kullanılarak “e-işyeri” içeriğini geleneksel anlamdaki “işyeri” içeriği ile örtüştürüp örtüştürmediği konusudur. Diğer bir deyişle “web sayfaları” ve/veya “web sunucuları” “daimi işyeri” veya “daimi temsilci” sayılabilirler mi?²⁸

Dijital ekonomide mal ve hizmet alım ve satım faaliyetleri web siteleri üzerinden gerçekleştirilmektedir. Web sitelerine ise dünya üzerinde internet erişimi bulunan her yerden girilebilmekte, internet ortamından da web sunucularına (server) bağlanılmaktadır.²⁹ Web sunucuları ise web sitesinin işleme için gerekli veri ve yazılımı içeren bir bilgisayarı ifade etmektedir.³⁰ Web sunucuları istenilen ülkeye yerleştirilebilmektedir. Hatta web sunucuları istenilen ülkeye yerleştirilebildiği gibi değişik ülkelerde bulunan ayna web siteleri³¹ “mirror web siteleri” aracılığıyla elektronik or-

tamda yapılan işlemler istenilen adreslere yerleştirilebilmektedir. Bu özellikleri web sunucusu ve web sitelerinin işyeri sayılıp sayılmayacağı konusunda karar alınmasını güçleştirmektedir.³²

Özellikle sunucuların istenilen ülkelere yerleştirilmesi vergilendirmede ciddi sorunlara yol açabilir. Örneğin;³³ fiziki malların teslimine dayalı bir e-ticaret faaliyetinde bulunan Amazon.com, Avrupa’daki faaliyetlerini yani satışlarını Lüksemburg’ta kurulu bulunan ve bu ülkede tam mükellef olan “Amazon EU Sarl” şirketi vasıtasıyla yürütmektedir. Bir anlamda bölgesel merkez işlevi gören bu şirket, Amerika’da kurulu ana şirketin (Amazon.com International Sales) iştiraki olup aynı zamanda entelektüel mülkiyetin (IP) de kayıtlı olduğu şirkettir. Birleşik Krallık’ taki bir müşteri amazon.co.uk üzerinden bir ürün satın aldığı anda, buna ilişkin satın alma sözleşmesini online olarak Lüksemburg’taki şirket ile yapmaktadır. Ödeme de aynı şirkete yapılmaktadır. Satın alınan ürün ise (genellikle) Birleşik Krallık’ ta bulunan Amazon.co.uk’a ait depodan Amazon’un bu ülkedeki çalışanları tarafından postaya verilmekte ve bu ülkedeki posta şirketi vasıtasıyla müşteriye teslim edilmektedir. Bu organizasyon yapısı ve iş akışı ana hatlarıyla aşağıda şematize edilmiştir.

²⁸ Çağlan Ahmet Gencer. a.g.m.. s.22

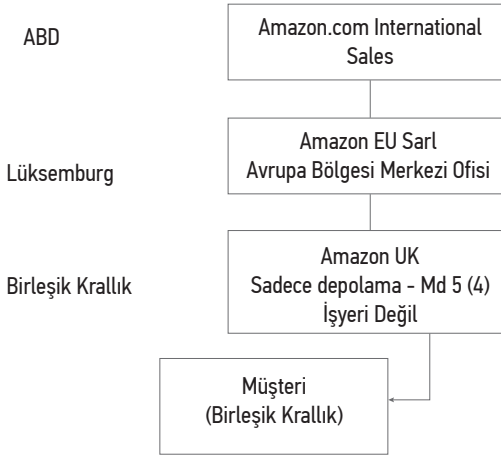
²⁹ Hüseyin Işık. “Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 356. Mayıs 2018. s.46.

³⁰ Neslihan COŞKUN. “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları Ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”. Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 14. Sayı 1. 2005. s.154.

³¹ Sencer Turunç. a.g.m.. s.54. dipnotu: Ayna Site (Mirror). bir internet sitesinin tamamının veya belli bir sayfanın farklı bir URL (“Standart Kaynak Bulucu” ya da basitçe internet adreslerinin ismidir) üzerinden sunulmasıdır. Mirror siteler yaygın olarak çok yüksek trafiğe sahip web sitelerinde veya farklı bölgedeki kullanıcılara hitap eden web sitelerinde kullanılır.

³² Hüseyin Işık. a.g.m. s.46.

³³ Mehmet Batun. “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 393. Mayıs 2014. s. 72-73.



Buradaki örnekte, amazon.co.uk (ya da amazon.com) sitesinin yüklü bulunduğu ve üzerinden hizmet verdiği sunucu pek tabii ki Birleşik Krallık'ta değildir. Dolayısıyla, bu e-ticaretten elde edilen gelir, Birleşik Krallık'ta bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmediği için, Birleşik Krallık'ın Lüksemburg ile akdettiği ÇVÖA hükümleri uyarınca Birleşik Krallık'ta vergilendirilmemektedir. Amazon UK'nin Birleşik Krallık'taki varlığı ise ürünlerin depolanması ve teslimi faaliyeti ile sınırlı olduğu için Model Anlaşma'nın 5'inci maddesinin 4 numaralı paragrafı uyarınca (Amazon EU Sarl bakımından) işyeri oluşmamaktadır. Bu şekilde Amazon, Birleşik Krallık'ta örneğin 2011 yılı itibarıyla 2.91 milyar Pound tutarındaki satış dolayısıyla neredeyse hiç kurumlar vergisi ödememiştir.

Hatta düşük vergi ödemek isteyen şahıs/şirketler işyerlerini çok az verginin veya hiç verginin ödenmediği vergi cenneti diye nitelendirilen ülkelere kaydırıp, web sunucularını da söz konusu özelliğe sahip ülkelere yerleştirdikleri takdirde, gelirleri üzerinden ödedikleri verginin azalma-

ıyla birlikte, gelirin tamamı vergi cennetine aktarılmış olacaktır.

4- İŞYERİ KAVRAMINDAKİ DEĞİŞİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

E-ticaret, "sanal" ve "elektronik" gibi kavramlarla yeni bir terminoloji meydana getirmiştir.³⁴ Bu terminoloji değişikliği işyeri kavramında da değişikliğe gidilmesine yol açmıştır. Geleneksel işyeri kavramında, olayın gerçekleştiği yerde vergilendirme yetkisi bulunmaktaydı. Çalışmanın önceki bölümlerinde de bahsedildiği üzere, bu durumda kaynak ilkesi esas alınmalıdır.

Başlangıçta, sabit iş yeri fiziksel yer olarak görülüp, yayının yapılabildiği internet sunucularının (server) olduğu yerler, sabit iş yeri olarak görülmüştür. Ancak internet sunucularının *aynalama* (mirroring) yöntemi ile farklı yerlerde bulunabilmesi, bu ilkeye olan bağlılığı azaltmıştır.³⁵ Ancak OECD, web sitelerinin veya sunucularının hiçbir koşulda daimi işyeri oluşturamayacağı üzerine görüş bildirmemiştir.³⁶ Kısacası bugün gelinen nokta, dolaysız vergilerin ikamet devletine, diğer bir ifadeyle e-ticaret ihracatçısı ülkelere, dolaylı vergilerin ise kaynak ülkesine, yani, e-ticaret ithalatçısı ülkelere tahsis edildiğini göstermektedir.³⁷

Ayrıca yeni bir terminoloji olan e-ticaret, geleneksel ticari faaliyetleri düzenleyen hukuk kurallarında yer almadığından elektronik ticari faaliyetleri kapsayamamakta ve yeni hukuki düzenlemeler gerektirmektedir. Bu konuda iki yaklaşım ön plana çıkmaktadır. İlki yeni ve ayrı bir "elektronik ticaret hukuku" oluşturulmasıdır. İkincisi ise, mevcut kuralların, değişiklikler ve eklemeler yapılması suretiyle yeniden gözden geçirilerek elektronik işlemleri kapsayacak şekle getirilmesidir.³⁸

³⁴ TOBB. Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Doğuşum Matbaacılık Ltd. Şti.. Ankara. 2002. s.341-342.

³⁵ Semih Öz. a.g.m.. s.99.

³⁶ Çağlan Ahmet Gencer. a.g.m.. s.22.

³⁷ Billur Yaltı. "Elektronik Ticarete Vergilendirme". İstanbul. DER Yayınları No: 357. 2003. s.289.

³⁸ Arzu Organ. N. Çoşkun Karadağ; "İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret ve Hukuki Altyapısı"; İUYD. Sayı 2011/2(2). s. 86.

OECD BEPS Projesi ve ülkeler arasında alınan kararlar ile yapılan çalışmalar, e-ticaret ve “e-iş-yeri” kavramında yaşanan veya yaşanabilecek sorunları ortadan kaldıracaktır. Şimdiye kadar akdedilen çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik vergi anlaşmalarında dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin yeterli kavramsal çerçeve henüz oluşmadığından, hatta ÇVÖA’ların işyeri kavramına ilişkin düzenlemelerine bakıldığında işyerinin oluşumunda ve varlığında sabit ve fiziki bir yerin halen ön planda tutulması devam ettiğinden, ülkelerin üzerinde birleşeceği bir yapı ortaya çıkmamıştır.³⁹ Bu bağlamda kişisel görüşümüz, elektronik ticaret ile ilgili yeni hukuki düzenlemelerin yapılması ve elektronik ticarete ilişkin iş modellerini kapsayacak sanal bir işyeri tanımının geliştirilmesidir. Ayrıca Türkiye’ nin uluslararası dünya ile ilerleyen zamanlarda yapacağı ve mahiyetini elektronik ticaretin oluşturduğu sözleşme ile sözleşme maddelerini uygulayabilecek gerekli teknolojik ve hukuki alt yapısını da oluşturması veya geliştirmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Dijital ekonominin en önemli ayağı olan elektronik ticaret, teknolojik gelişmelerin ekonomiye sirayet etmiş halidir. Dijital ekonomi kaynaklı elektronik ticaret gelirlerinin vergilendirilebilmesi için gerek küresel gerek ülkeler düzeyinde yasal düzenlemeler yapılmaya çalışılıyor, hatta yapılıyor. Özellikle gelirlerin nerede, hangi miktarda ve hangi zamanda vergilendirilmesi gerektiği soruları karşısında işyeri kavramı ön plana çıkmaya başlamıştır. Sanal işyeri, geleneksel işyerine ait özellikleri bünyesinde barındırır da adil bir vergileme için sanal işyeri yoluyla elde edilen gelirler için farklı çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Türkiye ayağında yapılan çalışmalara bakıldığında iç mevzuatta gerekli yasal değişikliklerin yapılması için ilgili Bakanlığın yetkiler verilmiş,

Taslak Vergi Usul Kanunu’ nda dijital ekonomi ve işyeri kavramları noktasında düzenlemeler yapılmıştır. Bunların yanı sıra Hazine ve Maliye Bakanlığına, elektronik ortamda oluşan işyerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yönelik yetkiler verilmelidir. Uluslararası arena ise OECD tarafından BEPS Çok Taraflı Uygulama Anlaşması hazırlanmış, söz konusu anlaşmada gereken noktalarda yeni öneriler getirilmiş ve getirilmeye de devam ettiği görülmektedir.

Vergilendirme konusunun ulusal ve uluslararası arenanın odak noktası haline gelme nedeni, aslında geleneksel kuralların dijital ekonominin yarattığı yeni iş modellerinin sorunlarına çözüm olamayışındandır. Dijital ekonominin yeni iş modellerini olabildiğince kapsam altına alabilecek etkili bir sanal işyeri kavramının geliştirilmesi, dijital faaliyetlerin gerçekleştirildiği kaynak ülkede vergilendirilebilmesinin önünü açacaktır. Elektronik ticarete işyeri kavramına ilişkin vergi yükünün uluslararası arenada adaletli dağılımı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi için, uluslararası hukuk boşluklarının analiz edilmesi, sadece işyeri kavramı için ayrı bir yasal düzenlemelerin olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- BATUN. M. (2014). “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde “İşyeri” Kavramı”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 390.
- BATUN. M. (2014). “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 393.

³⁹ Tahir Erdem. “Kaydırılmış Kazanç Vergisi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 330. Mart 2016. s.112.

- BUDAK. T. (2017). "The Transformation of International Tax Regime: Dijital Ekonomi". İnönü Üniversitesi
- Hukuk Fakültesi Dergisi –İÜHFD- Cilt:8 Sayı:2.
- COŞKUN. N. (2005). "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının
- Türkiye Açısından Değerlendirilmesi". Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 14. Sayı 1.
- ERDEM. T. (2016). "Kaydırılmış Kazanç Vergisi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 330.
- ERTAŞ. B. (2015). "E- Ticarete İşyeri ve Mükim Ülke Kavramları". Lebib Yalkın Dergisi.
- GENCER. Ç. (2013). : "Elektronik Ticarete Bağlanma Noktası Olan İşyeri Kavramı". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 293.
- GÜLHAN. K. ve TURUNÇ. S. (2015). "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Son Dönemde Uluslararası Vergi Alanında Yaşanan Gelişmeler". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 409.
- GÜLHAN. K. (2015). "Aydın Gündemi Google Vergisi ve İngiltere Yansıması" Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 407.
- IŞIK. H. (2018). "Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 356.
- OECD. OECD/G20. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy- Action 1: Final Report (Paris:OECD 2015) (BEPS Projesi Eylem Planı:1 Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi)
- ORGAN. İ. ve KARA. M. (2017). "Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım". Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. Sayı; 10 (1).
- ORGAN A. ve KARADAĞ N. (2011); "İşletmecilik Açısından Elektronik Ticaret ve Hukuki Altyapısı"; İUYD. Sayı 2011/2(2).
- ÖZ. S. (2004). "Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi.
- ÖZDEMİR. F. TÖRENLİ. N. ve KIYAN. Z. (2010); "Türkiye Avrupa Birliği Dış Ticaret İlişkileri Açısından E-Ticaret Modeli ve Düzenleyici Rejim Yapı"; Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi. Cilt 9. No 2.
- ŞENSES N. (2019). "Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 450.
- TOBB. Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Doğuşum Matbaacılık Ltd. Şti.. Ankara. 2002.
- TURUNÇ S. (2017). "Dijital Ekonomide İşyeri Kavramı ve Transfer Fiyatlandırması". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 431.
- TÜRKAN. M. (2017). "Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Arayışları". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 436.
- USLU Y. (2017). "BEPS Projesi Eylem Planı 7: Daimi Müessese Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi" ve Uluslararası Vergi Hukukundaki Etkisi". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 435.
- YALTI B. (2003). "Elektronik Ticarete Vergilendirme". İstanbul. DER Yayınları No: 357.
- (<http://www.oecd.org/tax/beps/>). Erişim tarihi: 28 Şubat 2019.
- ([https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim\(1\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim(1).pdf)). Erişim tarihi: 28 Şubat 2019.
- (<http://www.oecd.org/ctp/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>). Erişim tarihi: 02 Mart 2019.
- (<https://vergialgi.net/vergi/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis>). Erişim tarihi: 21 Şubat 2019.
- (www.wto.org..) Erişim tarihi: 28 Şubat 2019.