

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERİN NEDEN OLDUĞU VERGİ KAYIPLARININ VERGİ CENNETLERİNDEN DİJİTAL ORTAMLARA DOĞRU KAYMASI: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

THE SHIFT OF TAX LOSSES CAUSED BY MULTINATIONAL COMPANIES FROM TAX HAVENS TO DIGITAL ENVIRONMENTS: THE EXAMPLE OF TURKEY



Naci YILDIRIM*



İhsan DURLANIK**

ÖZ

Ekonomik sistem ve ideolojik farklılıklar gözetmeksizin faaliyet gösteren çok uluslu şirketler hızla dijitalleşen dünyada daha kolay hareket eder hale gelerek, faaliyet gösterdikleri ülke ekonomilerinde vergi kayıplarına neden olmaktadır. Çalışmada çok uluslu şirketlerinin, ülke ekonomilerinde “vergi cennetleri” aracılığıyla yarattıkları dolaysız vergi kayıpları ile “dijital hizmetler” üzerinden yarattıkları dolaylı vergi kayıpları ortaya konulmaktadır. Bu doğrultuda, vergi cennetlerinin tanımı, özellikleri ve dünya ülkelerinin buna karşı aldığı önlemleri, sonraki bölümde dijital ekonominin tanımı ve özellikleri ifade edilmiştir. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde ise Türkiye’nin BTRANS ile başlayıp, 3 no.lu KDV Mükellefiyeti, Dijital ortamdaki reklam hizmetlerinde Stopaj uygulaması ile devam eden ve nihayetinde Dijital Hizmet Vergisinin son dura-

ABSTRACT

Multinational companies operating without regard to the economic system and ideological differences become more easily mobile in the rapidly digitized world, causing tax losses in the economies of the countries in which they operate. The study reveals the direct tax losses created by multinational companies through “tax havens” in the country’s economies and the indirect tax losses created through “digital services”. In this respect, the definition and characteristics of tax havens and the measures taken by the countries of the world against them are stated, and in the next section the definition and characteristics of the digital economy are stated. In the taxation of digital services, Turkey’s journey starting with BTRANS and continuing with VAT liability No. 3, withholding of advertising services in digital media, and eventually becoming the last stop

* Gelir Uzmanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İletişim Merkezi Müdürlüğü, naciyildirim@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-1381-3305.

** Gelir Uzmanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İletişim Merkezi Müdürlüğü, idurlanik@yahoo.com, ORC-ID: 0000-0003-2956-3934. Yıldırım, N., Durlanik, İ. (Nisan 2020). Çok Uluslu Şirketlerin Neden Olduğu Vergi Kayıplarının Vergi Cennetlerinden Dijital Ortamlara Doğru Kayması: Türkiye Örneği, *Vergi Raporu*, 247, (101-127).

Hakemli makaledir.

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 28.01.2020 / M.K.T.: 01.04.2020

ğı olduğu yolculuğu incelenmiştir. Çalışmamızın odak noktasında ise Vergi Cennetleri ve Dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunlarına çözüm önerisi olarak yeni bir mükellefiyet türü: 'Kısmi Dar Mükellefiyet' kavramı ortaya konulmuş, ayrıca V.U.K 156. Maddedeki İş Yeri tanımının genişletilerek 'Dijital İş Yeri' kavramının önemi hakkında önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Cennetleri, Dijital Ekonomi, Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, K34

GİRİŞ

Teknolojik gelişmelere ve ülkeler arasında farklılık gösteren vergi uygulamalarına bağlı olarak bazı ülkelerde meydana gelen vergi kayıpları açısından bakıldığında, vergi cennetlerinin ve dijital ortamlarda meydana gelen vergi erozyonlarının ortak noktasının ilgili ülkeler adına vergi kaybı meydana getirdiğini görebiliyoruz. Vergi cennetleri, iş yaptıkları ülkelerde kazançlarının vergisini ödeyerek kanuni merkezlerinin bulunduğu ülkede vergi kaybına neden olurlarken, dijital ortamlarda verilen hizmetlerin ise hizmetin verildiği ülkelerde vergi kaybına neden olduğunu görmekteyiz.

Teknolojik gelişmelerin günümüzde özellikle internet ve dijital alanlarda yarattığı sosyal ve ekonomik değişimler, tüketicilerin refahını artırırken bir yandan da daha fazla kar amacı güden çok uluslu şirketlerin varlıklarına güç katmaktadır.

Global şirketlerin önlenemez yükselişi dijitalleşmenin etkisi ile son yıllarda hız kazanmıştır. Bu şirketler, ülkelerde kimi zaman hiçbir fiziki varlıkları olmadan büyük gelirler elde etmeyi başarmışlardır. Bu özellikleri nedeniyle küresel bir aktör olarak ülke içinde rekabet eşitsizliği yaratarak faaliyet gösterdikleri ülkelerde vergi kaybına neden olabilmektedirler.

Özellikle çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla varlıklarını vergi cenneti ola-

of Digital Services Tax was examined. In the focus of our study, a new type of liability: 'Partial Narrow Liability' was introduced as a solution to the problems of tax havens and the taxation of the digital economy.U.K 156. by expanding the definition of the workplace in the article, suggestions were made about the importance of the concept of 'Digital Workplace'.

Keywords: Tax Havens, Digital Economy, Taxation Of Digital Services

Jel Classification Codes: H20, K34

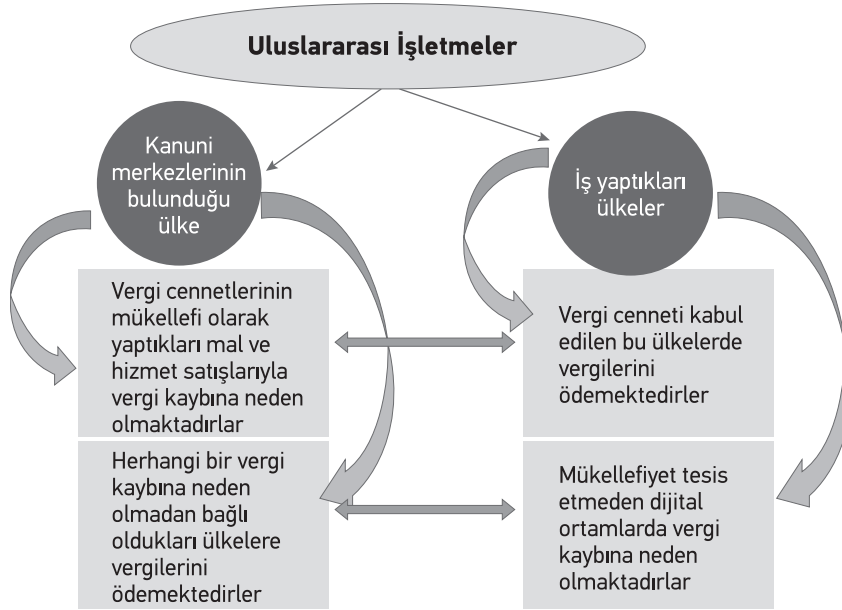
rak tabir edilen ülkelerde kurdukları iştiraklerine aktararak vergi kayıpları yaratmaktadırlar.

2008 yılında yaşanan küresel kriz bu ve buna benzer vergi kayıplarının önlenmesi için G20 ülkelerinin OECD'yi görevlendirmesi ile yasal bir sürece girmiştir. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Vergi Matrahı Erozyonu ve Kar Değişimi Eylem Planı ile vergilendirme rejimini ve vergi kaçakçılığına karşı mücadeleyi hedef olarak belirlemiştir. Türkiye'de bu konuda birtakım önlemler almış ve uygulamaya başlamıştır. Çalışmamızda bu eylemlerin bir yansıması olarak dijital hizmet vergisi hakkında bilgi verilecektir.

1- ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER

OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) hem vergi cennetlerinin oluşturduğu ekonomik etkileri hem de dijital ekonomilerin meydana getirdiği ekonomik etkileri bertaraf etmek için farklı ülkelerin vergi sistemleri arasındaki boşlukları ve uyumsuzlukları kullanan çok uluslu işletmelerden kaynaklanan yerel vergi matrahı erozyonu ve kar değişimi (BEPS) tüm ülkeleri etkilediği için kapsamlı bir çalışma içine girmiştir. 2008'deki mali krizin ardından G20 ülkeleri, gündemlerinin en önemli konusu olarak vergilendirme rejimini ve vergi kaçakçılığına karşı mücadeleyi hedef olarak belirlemiştir.

Şekil 1: Uluslararası İşletmelerin Yarattıkları Vergi Kayıpları



Dünyamızın hızla dijitalleşmesi sosyal hayat kadar devletlerin ve bireylerin ekonomik hayatlarını da etkiler hale gelmiştir. Ortaya çıkardığı sonuçlara bakacak olursak, dijital hizmet sunan çok uluslu şirketlerin ülkelerde meydana getirdiği ekonomik erozyonlar neredeyse vergi cenneti olarak tabir edilen ülkelerin diğer ülkelerde oluşturduğu etkiyle paraleldir. Çok eski tarihlere dayanan vergi cenneti kavramı etkilerini I. Dünya savaşından sonra göstermeye başlamış 2008 finansal krizi ardından yaşanan etkilerle mücadele edilmesinde, ülkelerin ihtiyaç duyduğu finansman ihtiyacı açısından bu vergi geliri kayıplarının önemi daha da artmıştır. Dolayısıyla yazımızda öncelikle vergi cennetlerinin tanımı, şirketler için neden cazip olduğu ve dünya çapında ekonomi üzerindeki etkilerini incelemenin daha doğru olduğu kanısındayız.

Çok uluslu şirketlerle ilgili literatür incelendiğinde, çok uluslu şirket kavramının ekonomi ve işletmecilik boyutunda taşıdığı anlam ile hukuk boyutunda taşıdığı anlamların ayrı ayrı değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Kavramın ekonomi ve işletmecilik anlamında tanımı gelişmiş, hukuk açısından ise geri planda kalmıştır. Kimi yazarlar çok uluslu şirket kavramının hatalı olduğunu belirtmekte ve bunun yerine çok uluslu işletme kavramını kullanmaktadır.¹

Ekonomi tarihçileri, 15 ve 16. Yüzyılları, çok uluslu şirketlerin ortaya çıktığı dönemler olarak kabul etmektedirler. Bu dönemlerde özellikle İngiltere'deki çok uluslu şirketler, bu ülke ile kolonileri arasındaki mal ticaretinde önemli rol oynamışlardır. Kolonileşmenin azaldığı daha sonraki dönemlerde bu şirketler sınır ötesi işlemleri yürütmüşlerdir. İkinci Dünya Savaşından sonraki

¹ Haluk A. KABAALIOĞLU. *Çok Uluslu İşletmeler Hukuku*, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları. İstanbul. 1982.

dönemdeki ticaretin serbestleşmesi ile birlikte çok uluslu şirketler bugünkü konumlarının ilk halini almışlardır.² Çok uluslu şirketler; uluslararası işletme, çok uluslu işletme, dünya işletmesi, global işletme, transnasyonal işletme ve supranasyonal işletme (uluslar üstü) gibi birbirlerine yakın terimlerle ifade edilmiştir.³ Genel olarak çok uluslu şirket, bir ana merkez ve bu merkeze bağlı olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren şube, şirket veya iştiraklerden oluşmaktadır. Merkez, izlediği stratejiler çerçevesinde, bağlı şirket ve şubelerin yönetimini organize etmekte ve denetlemektedir. Yönetim, organizasyon ve denetim işlevlerini ana merkez üstlenmektedir. Ana merkeze bağlı olarak faaliyet gösteren bağlı şirketler ve şubeler ise elde ettikleri kazançların tamamını veya bir kısmını merkeze transfer etmektedirler.⁴

Uluslararası kuruluşlardan BM, çok uluslu şirketlerin tanımını, yapı ve faaliyetlerini açıklığa kavuşturmak, uluslararası hukuki bir statü vermek ve tabi olacakları uluslararası hukuk kurallarını oluşturma çalışmalarına yardımcı olmak amacıyla, şu şekilde yapmaktadır: Çok uluslu şirketler, ekonomik işletme birimlerinin hukuki şekli ve uğraşı alanlarına bakılmaksızın iki ya da daha fazla ülkede faaliyet gösteren; işletme birimleri arasında, küresel stratejiyi oluşturmak üzere uyumlu ve ortak politikaların saptanması sağlayan; bir ya da birden fazla karar alma merkezinin etkin kontrolüne dayalı bir karar alma sistemine sahip olan; bilgi, kaynak ve sorumlu-

lukları birimler arasında paylaşan ekonomik işletmelerden oluşan ticari bir teşebbüstür.⁵

Çok uluslu şirketler tüm dünya ülkelerini pazar olarak görmekte ve çeşitli ülkelerde doğrudan yatırım yapmaktadır. Birden çok ülkede bir ya da birden fazla birbiriyle bağlantılı ya da birbirinden bağımsız malın üretimi, dağıtımı ve pazarlanmasıyla ilgili ekonomik faaliyetlerde bulunmaktadır. Faaliyette bulunduğu ülkelerdeki bağlı şirketlerin ve şubelerinin faaliyet ve yönetimlerini merkezden yönetmektedir. İlgili ülke mevzuatı çerçevesinde bir kısım şirket hisselerini halka arz etmekte veya ortaklıklar şeklinde faaliyette bulunmaktadır.⁶

Yukarıda açıklanan özelliklerinden dolayı çok uluslu şirketler, ulusal ve uluslararası istikrarsızlıklardan uzun dönemde etkilenmemekte, çoğu kere kendileri istikrarsızlık yaratabilmektedir. Genellikle ana ülke tarafından, kendi vatandaşları çok uluslu şirketin ortağı olduğu için ya da ulusal çıkarlarını korumak veya yaymak için, bu şirketler desteklenmektedir. Çok uluslu şirketler uyguladıkları stratejilerle ülkeleri, ekonomik ve siyasal açıdan etkileyebilmektedir. Dolayısıyla ana ülke ile olmasa bile diğer ülkelerle sürtüşmelere girebilmektedir.⁷

2- VERGİ MATRAHI EROZYONU ve KAR DEĞİŞİMİ NEDENİ VERGİ CENNETLERİ

Küresel bakış açısının zorunlu olduğu alanlardan birisi de vergi cennetleridir. Günümüzde tüm ülkeler için mali sistemle ilgili başlıca sorun, egemenlikleri altındaki topraklarda vergilenmesi

² Chris ADAMS ve Richard COOMBES. *Global Transfer Pricing: Principles and Practise*. LexisNexis. UK 2003. s.1

³ Selman KOÇ. *Çok Uluslu Şirketlerde Faaliyette Bulunan Ülkelerin Kalkınması, Teknoloji Transferi ve Uluslararası Entegrasyon Üzerindeki Etkilerinin Türkiye Örneğinde Değerlendirilmesi*. Maliye Hesap Uzmanı Bilim Raporu, Yeterlilik Etüdü (Yayınlanmamış). İstanbul 2000. s.8

⁴ Halil SEYİDOĞLU. *Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama*. Güzem Yayınları. İstanbul 1996. s.660

⁵ Kadir D. ŞATIROĞLU. *Çok Uluslu Şirketler*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları. Yayın No: 536. Ankara. 1984. s.22

⁶ ŞATIROĞLU. 1984. a.g.e. s. 24, Zeki GÜNDÜZ. *Çok Uluslu Şirketlerde Grup İçi Hizmet Ödemelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul 1999. s. 1

⁷ ŞATIROĞLU. 1984. a.g.e. s. 24, SEYİDOĞLU. 1996. a.g.e. s. 664 – 665

gereken unsurların üzerinden ya hiç vergi alınmaması ya da çok düşük seviyede alınmasıdır. Alınamayan bu vergiler, o ülkelerin vergi gelir kayıplarıdır. Vergi cennetleri ise bu kayıpları oluşturan etmenlerden biridir.⁸

Geçmiş yıllarda, özellikle ekonominin iyi seyrettiği dönemlerde gelişmiş ülkeler, uluslararası ticarete ve likiditeye katkıları sebebiyle vergi cennetlerine daha sıcak bakmaktaydı. İşler yolunda gittiği için vergi cennetlerinin diğer ülkelerde sebep olduğu vergi kayıplarına ve bu kayıplardan kaynaklanan olumsuz etkilere fazla önem verilmemekteydi. Ancak özellikle 2008 finansal krizinin ardından, bu yaklaşım terk edilmeye başlanmıştır. Çünkü 2008 krizi, vergi cennetlerinin özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin sosyal yapıları ve ekonomileri üzerindeki zararlı etkilerini göstermeye başlamıştır.⁹

Kriz sonrası ülkelerin borç stok miktarı yükselmiş ve bütçe açıkları artmıştır. Dolayısıyla, krizle mücadele için gerekli olan finansman ihtiyacı ciddi seviyelere ulaşmıştır. Diğer yandan, sunulan cazip fırsatlar nedeniyle, özellikle uluslararası şirketlerin ve yüksek servet sahibi kişilerin kazançlarının ve varlıklarının büyük kısmı bu cennetlere kaymıştır. Bu kazanç ve varlıklar aktarılmasaydı sahip olacakları vergi gelirlerinden mahrum kalan diğer ülkeler, vergi cennetleri nedeniyle uğradıkları vergi kayıplarını önlemek ve topraklarındaki faaliyetler nedeniyle doğan vergi gelirlerini egemenlik hakkı gereği kendileri tahsil etmek istemektedirler. Ülkelerin bu isteklerine uygun olarak bazı araştırmalar, vergi cennetlerinin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde neden olduğu vergi gelir kayıplarının büyüklüğünü tahmin etmeye odaklanmıştır.

Yapılan tahmini hesaplamalar, vergi gelir kayıplarının bu ülkeler için yüksek miktar ve oran-

larda olduğunu göstermiştir. Bunun doğal bir sonucu olarak, ülkeler vergi cennetlerinin sebep olduğu vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi için hem tek başına hem de birlikte yapılacak işlemleri, yaptırımları ve izlenecek yöntemleri tartışmaya başlamıştır. Vergi cennetleriyle mücadele konusunda en çarpıcı adım, G20 ülkelerinin çağrısı üzerine OECD tarafından atılmış ve "Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı (Action 2 Plan on Base Erosion and Profit Shifting) hazırlanmıştır.

Bu araştırma raporunun konusu, eylem planıyla atılan bu çarpıcı adımın sonuçları itibarıyla de çarpıcı olup olmayacağı, bir diğer ifadeyle, eylem planı sonrasında vergi cennetlerinin varlığını aynı etkinlikte sürdürüp sürdürmeyeceğine ilişkin tahmin, yorum ve değerlendirmeleri, vergi cennetlerinin kısa tarihçesi, tanımı, özellikleri, büyüklükleri, nasıl kullanıldıkları, bunların sebep olduğu sorunları ve eylem planının içeriğini verecek sunmaktır.¹⁰

2.1- Vergi Cennetinin Tanımı ve Özellikleri

Vergi cennetlerinin herkes tarafından kabul edilmiş tek bir tanımı bulunmamakla birlikte, OECD, vergi cennetlerini;

- Yerleşik olmayanlar için verginin sıfır olduğu ya da çok düşük oranda uygulandığı,
- Finansal gizlilik ilkesinin sağlandığı ve diğer ülkelerle karşılıklı etkin bilgi değişiminin olmadığı,
- İdari ve yasal süreç, düzenleme ve işlemlerde şeffaflığın olmadığı,
- Ülke veya bölgede bulunmanın yalnızca vergisel gerekçelere dayandığı, önemli seviyede gerçek bir üretim faaliyetinin olmadığı, ülke veya bölgeler olarak tarif ederken Avrupa Parlamentosu ise;

⁸ Tax Justice Network. *The Cost of Tax Abuse: A Briefing Paper on the Cost of Tax Evasion World Wide*. November 2011 s. 2

⁹ José Luis Escario Díaz-Berrio *The Fight Against Tax Havens and Tax Evasion Progress since the London G20 Summit and the Challenges Ahead*. 2011.

¹⁰ Aşkın ALICI. *Vergi cennetleri tarih mi oluyor? BEPS eylem planının rolü*. SPK Araştırma Dairesi. Ankara 2016 s.1

- Asıl yaşadığı veya bulunduğu ülkeden vergi kaçırmayı amaç edinmiş yerleşik olmayanların varlık ve gelirlerini hiç vergilendirmeyen ya da çok düşük oranda vergilendiren ülke veya bölgeler.
- Genellikle kendi yerleşiklerine tanımadığı vergi avantajlarını, yerleşik olmayan kişi ve şirketlere tanıyan ülke veya bölgeler.
- Mükelleflere ilişkin bilgilerin diğer ülkelerle etkin değişimini önleyen yasal ve idari işlem ve düzenlemeleri olan ülke veya bölgeler.
- Varlıkların mülkiyeti ve finansal işlemlere ilişkin kamuyu bilgilendirme zorunluluğu çok asgari düzeyde ya da hiç olmayan ülke veya bölgeler.
- Genel kabul görmüş kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik standartlarını asgari düzeyde bile uygulamayan ülke veya bölgeler.
- Vergi konusunda bilgi değişim anlaşmaları veya çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını imzalamayan ülke veya bölgeler olarak belirtmektedir.¹¹

Yukarıda bahsedilen OECD tanımına göre, vergi cennetlerini diğer ülke veya bölgelerden ayıran dört özelliğin ilki, mükelleflere yüksek seviyede vergi avantajı sağlamasıdır. Bu avantajı da diğer ülkelerde bulunan vergi kalemlerini kendi mevzuatlarına dâhil etmemek, dâhil ettiyse de bu vergileri pratikte uygulamamak, uyguluyorsa da bu vergileri çok düşük oranlarda tutmak şeklinde sağlamaktadır.

İkinci özellik, vergi cennetlerinin diğer ülkelerle bilgi paylaşımı ve işbirliğinde çok istekli olmaması ve hatta çoğu zaman direnmesidir. Vergi cennetleri, nezdinde varlıkları (sermaye, servet, kazanç, kar vs.) bulunan gerçek ve tüzel kişilere ilişkin bilgileri diğer ülkelerle ya hiç paylaşma-

maktadır ya da çok düşük seviyede paylaşmaktadır. Bu varlıkları ve bunların gerçek hak sahiplerini, finansal gizlilik, bankacılık sırrı veya ticari sır olarak adlandırdıkları perdelerin arkasına saklamaktadır. Her ne kadar özellikle OECD'nin girişimleriyle vergi cennetlerinin bir kısmı bilgi paylaşımına ilişkin taahhütlerde bulunmuş olsalar da, diğer ülkelerin vergi kayıplarını önleyecek seviyede bir bilgi paylaşımından henüz bahsedilemez. Zira vergi cennetlerinin geçmiş performansları, verdikleri taahhütleri genelde uygulamadıklarını göstermektedir.

Üçüncü özellik, vergi cennetlerinde mevzuat çok katı değildir, ancak şeffaflıktan yoksundur. Yasal ve idari düzenlemelerin herkese açık ve istikrarlı bir şekilde uygulanmaması, üçüncü tarafların bilgisine açılmayan finansal bilgi ve kayıtlar, bazı gizli kural ve düzenlemeler, duruma göre değişebilen pazarlığa açık vergi oranları, devlet otoritelerinin denetim ve incelemelerinin sınırlı seviyede olması gibi hususlar vergi cennetlerindeki şeffaflığı sorgulanır hale getirmektedir.

Dördüncü özellik, vergi cennetlerinde gerçek anlamda bir üretim faaliyetinin olmamasıdır. Fazla sayıda çok uluslu şirketin iştiraklerinin sadece adresleri (üretim faaliyetleri değil) vergi cennetlerinde yer almaktadır. Bir vergi cennetinde gerçek anlamda faaliyet olup olmadığı, aslında sadece nüfus verileriyle bile ortaya konulabilir.¹²

2.2- Vergi Cennetlerinin Transfer Fiyatlandırması yoluyla Kazanç - Gider Adaletsizliği

Günümüzde şirketleşme giderek önem kazanmaktadır. Şirketleşmede gerçek veya tüzel kişiler bir araya gelerek ayrı bir tüzel kişilik oluşturmaktadırlar. Şirket ile ortaklar ayrı hukuki kişiliğe sahiptirler. Ayrı kişiliğe sahip olmalara-

¹¹ ALICI. 2016. *a.g.e.s.* 2-3

¹² ALICI. 2016. *a.g.e.s.* 5

rının vergi hukuku açısından bir sonucu, farklı vergilere tabi olmalarıdır. Örneğin, ülkemizde sermaye şirketleri kurumlar vergisi (Corporate Tax) mükellefi iken, gerçek kişiler ile şahıs şirketleri gelir vergisi (Income Tax) mükellefidir. Aynı kişiliğin sonucunda ortakların malvarlıkları ile şirketlerinki birbirinden bağımsız olmaktadır. Her ne kadar mal varlıkları ayrı olsa da şirketlerin dönem sonucunda elde ettikleri kar veya zarar ortakları etkilemektedir. Dönem sonucuna göre ortakların şirketteki payları artmakta veya azalmaktadır. Dolayısıyla şirketler ile ortakları bağımsız kişilik olarak görünseler de ekonomik olarak birbiriyle sıkı ilişki içindedirler. Şirket ile ortakları arasındaki ilişkiler, vergi hukuku açısından bir takım sorunların doğmasına neden olabilmektedir. Bu sorunlar, sadece ortakla şirket arasındaki ilişkilerden kaynaklanmayıp şirket ile ortağın ilgili bulunduğu üçüncü şahıslar arasındaki ilişkilerden de doğabilmektedir. Hem vergi hukuku hem de ticaret hukuku açısından sorun yaratan bu ilişki türü, şirket ile ortakları arasında veya ortağın ilgili bulunduğu kişilerle mal ve hizmet alım satımlarındaki fiyatların veya ödünç para alış verişlerinin emsallerine nazaran farklılık göstermesidir.¹³

Uluslararası literatürde oldukça fazla tartışılan, İngilizce Transfer Pricing kavramı, Türkçe 'ye Transfer Fiyatlandırması olarak çevrilmektedir. Transfer fiyatlandırması (Transfer Pricing), birbiriyle bağılı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlardır.¹⁴ Benzer bir ifade ile transfer fiyatlandırılması, bir işlet-

menin doğrudan ve dolaylı olarak, kar paylaşımı itibarıyla bağlantılı olduğu aynı çıkar grubu içinde bulunduğu ve iştirakleri, bölümleri, ortaklıkları, alt birimleri veya ana merkez gibi birimleri arasındaki mal veya hizmet alış ve satışları ile benzeri işlemlerde uyguladıkları fiyatlama olarak da tanımlanabilir.¹⁵

Transfer fiyatlandırması daha düşük vergili ülke ile yüksek vergili ülke arasındaki arbitrajı ile çok uluslu şirketler tarafından vergilenebilir gelirin bu grup içerisinde yeniden dağıtılmasında çok sık kullanılmaktadır. Çok uluslu şirketler, yüksek vergili yerlerdeki iştiraklerin, düşük vergili yerlerde bulunan iştiraklere yaptıkları mal ve hizmet satışlarında uyguladıkları fiyatları daha düşük tutmaktadırlar. Böylece kazancın görece olarak daha düşük kısmı yüksek vergili ülkede vergilendirilmektedir. "Vergi cennetleri", çok düşük vergi oranlarına ve yabancı yatırımcılara hitap etmek için tasarlanmış diğeri vergi özelliklerine sahip yerlerdir.¹⁶

Transfer fiyatlandırma yönteminin uygulanışına ilişkin şöyle bir örnek verilebilir. Çok uluslu şirketin bünyesinde Şirket A ve Şirket B olsun. Vergi cennetindeki Şirket A, vergi cennetinde olmayan Şirket B'ye emsallerine göre çok daha yüksek fiyatlardan danışmanlık, patent, logo, marka, algoritma gibi maddi olmayan ve değerinin objektif bir şekilde tespit edilmesi zor bir ürün, işlem veya hizmet satışı gerçekleştirilmektedir. Bu arada, Şirket B de, Şirket A'ya mal veya hizmetleri emsallerine göre düşük fiyattan satmaktadır. Vergi cennetinde olmayan Şirket B, yapmış olduğu satın almaya ilişkin Şirket A'dan

¹³ Hüseyin İŞİK. *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*. T.C. Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı. Ankara 2005. s. 1

¹⁴ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğı. *Vergilendirmede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi*. Özel İhtisas Komisyonu Raporu. TOBB Genel Yayın No: 359. Ankara 2001. s. 22

¹⁵ Türkan ÖNCEL ve Yenal ÖNCEL. "Uluslararası Vergi Rekabeti". Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. 2012. s. 17

¹⁶ Dhammika DHARMAPALA - James R. HINES Jr. "Which Countries Become Tax Havens ?" National Bureau of Economic Research Aralık 2006 s. 1

aldığı faturayı gider yazarak, (düşük fiyattan yapmış olduğu satışlarla zaten düşürdüğü) kendi vergi matrahını düşürmektedir. Böylece, karlar vergi cennetlerine, abartılmış giderler ya da borçlar da daha çok diğer ülkelere kaydırılmaktadır. Nitekim dünyanın en büyük ekonomisinde yer alan ABD’li şirketler, yurtdışı faaliyetlerinden elde ettikleri karlarının yarısını Hollanda, Lüksemburg, İrlanda, Bermuda, İsviçre ve Singapur olmak üzere 6 vergi cennetinde gerçekleştirdiklerini rapor etmektedirler.¹⁷

2.3- Vergi Cennetlerinin Neden Olduğu Vergi Kayıpları ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri

Vergi cennetleri; vergisel avantajların yanı sıra, hak sahibinin kimliğinin gizlenmesi, aktarılan yatırımlar, sermayeler ve servetler hakkında dış dünya ile bilgi paylaşmama, bu varlıklara dünyanın her yerinden ulaşip, yönetebilme gibi nedenlerle de tercih edilmekte ve bu nedenle kendilerine doğru para akışı sağlamaktadırlar. Ancak kendileri için doğru olanı yaparken, para akışının geldiği kaynak noktası olan ülkelere zarar vermektedirler. Bu zararlar, vergi literatüründe ‘zararlı vergi uygulamaları’ olarak adlandırılmaktadır. Zararlı vergi uygulamaları, bir ülkenin vergi düzenlemeleri nedeniyle, bir diğer ülkenin vergi gelirlerinin olumsuz etkilenmesine yol açan uygulamalardır.

OECD, yıllık vergi gelir kaybını miktarının 100-240 milyar Dolar, oransal olarak ise küresel kurumlar vergisi gelirlerinin %4-10’u olarak tahmin etmektedir.¹⁸

Vergi cennetlerinin etkisiyle vergi geliri kaybına uğrayan ülkelerdeki politikacılar, toplum için elzem olan kamu hizmetlerine devam edebilmek

için dolaylı vergilere ağırlık vermek zorunda kalırlar. Tüketim üzerinden alınan dolaylı vergiler, gelir dağılımının alt basamaklarında yer alan insanları daha menfi yönde etkiler, çünkü bu grubun gelirlerinin ağırlıklı bir kısmı temel gıda ve hizmetler için kullanılmaktadır.¹⁹

Yani vergi cennetleri, devletlerin sağlamaya çalıştıkları vergi yükünün vatandaşlarına adil ve makul bir şekilde dağıtılması hedefini de zedelemektedir. Vergi cennetleri sayesinde varlıklarını ülke dışına çıkarabilen zengin kişiler yine daha az vergi öderken, ülke dışına varlıklarını çıkartamayanlar, çıkaracak serveti olmayanlar, yani çoğunluğunu, çalışanlar, işsizler ve emeklilerin oluşturduğu orta ve alt düzey gelir grubundaki vatandaşların vergi yükü görece olarak daha fazla olmaktadır. Kısaca, zengin yine zengin olurken, fakir gene fakir kalmaktadır. Bu durum vergi adaletini sağlayamayan devlet yöneticilerini sıkıntıya sokmaktadır.

Herhangi bir ülke içerisinde bazı bölgeler veya şehirler vergisel anlamda avantajlı konuma getirildiğinde, bir süre sonra ülke içerisindeki yatırımlar bu bölgelere doğru kaymaya başlar. Vergi cennetleri de sunmuş oldukları sıfır veya çok düşük vergilendirme ve esnek düzenlemeler nedeniyle, finansman akışının yanı sıra, nadir de olsa gerçek yatırımın ve üretimin akışını diğer ülkelerden kendine doğru çekebilmekte, bu da diğer ülkelerin üretim ve istihdam kapasitesini olumsuz etkilemektedir.

Vergi yükü dağılımındaki adaletsizlik, bir başka dolaylı sonuç daha doğurmaktadır. Vergisini düzenli ödeyen sıradan bir vatandaş, vergi kaçırırları gördükçe bir müddet sonra, o da “Vergi ödemek bir vatandaşlık borcudur.” anlayışından uzaklaşarak, vergi ödememenin yollarını aramaya başlamaktadır.

¹⁷ ALICI. 2016. *a.g.e s.20*

¹⁸ OECD. “OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”. (<http://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>). Erişim tarihi: 15 Aralık 2019.

¹⁹ ALICI. 2016. *a.g.e s. 13*

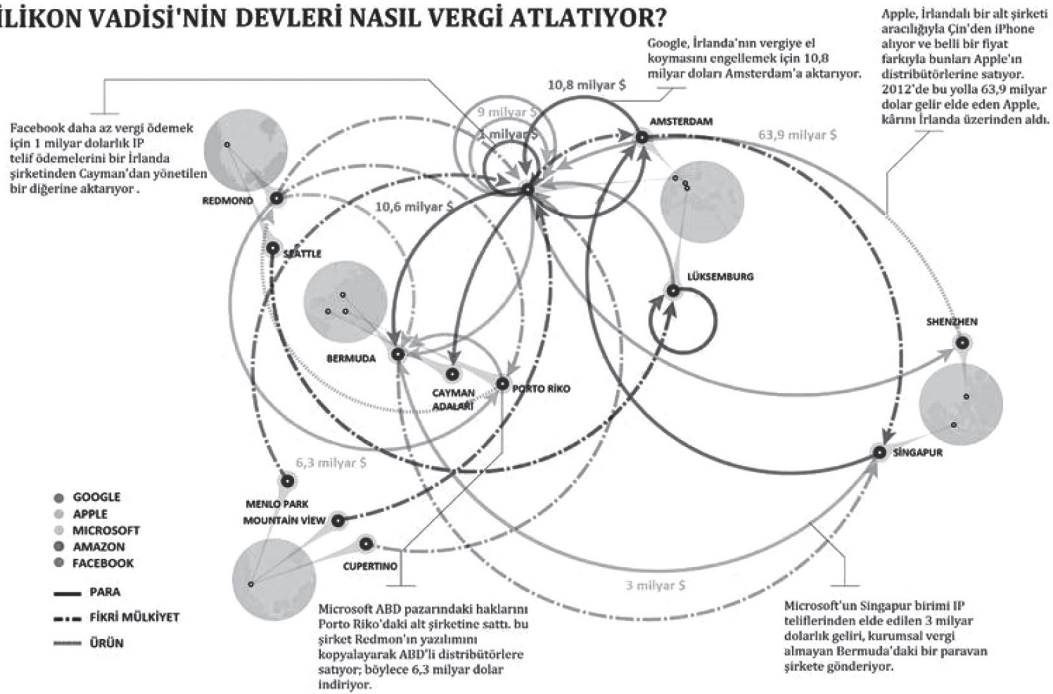
Vergi kayıpları, olası bir finansal kriz sonrası ülkelerin atacağı adımları da olumsuz etkilemektedir. Finansal krizle mücadele etmesi gereken ülkeler, ekonomiye ve krizden etkilenen vatandaşlarına yönelik bazı tedbirler almaktadır. Bu tedbirlerin bir kısmı; özellikle krizden etkilenen sektörlerle yönelik harcama ve destekleme programları hazırlamak, daha önce hizmet vermediği alanlarda hizmet vermek, zora giren banka ve şirketleri devralmak ve mevduata güvence fonu oluşturmak veya varsa bu güvenceyi artırmaktır. Görüleceği üzere, tüm bu tedbirler için ülkeler büyük bir finansman kaynağına, yani, yeni vergi gelirlerine ihtiyaç duyarlar. Kriz öncesinde bile ülkelerin vergi gelirlerinin kaybına neden olan

vergi cennetlerinin, kriz sonrasında finansal krizle mücadele etmesi gereken ülkelerin ihtiyaç duyacağı finansman kaynağını bulmasında da engel teşkil etmektedir.

Vergi cennetleri, diğer ülkelerde tasarruf oranının artmasına ve bu tasarrufların ülke içindeki sermaye piyasalarına yönlendirilmesine de olumsuz etki etmektedir. Ülkedeki gerçek üretim faaliyetlerine ve projelerine yapılacak yatırımların, sunduğu cazip imkânlar nedeniyle vergi cennetlerindeki finansal araçlara yatırılmasına yol açmaktadır. Böyle olunca da, hem ülke ekonomilerinin hem de sermaye piyasalarının büyüme oranları menfi yönde etkilenmektedir²⁰

Şekil 2: Silikon Vadisi'nin Devleri Nasıl Vergi Atlıyor? ²¹

SİLİKON VADİSİ'NİN DEVLERİ NASIL VERGİ ATLATIYOR?



²⁰ ALICI. 2016. a.g.e. s.16

²¹ (<https://business.bloomberght.com/piyasalar/haber/1290321-grafik-apple-ve-silikon-vadisinin-diger-devleri-vergiden-nasil-kaciyor>). Erişim tarihi: 10 Kasım 2019.

Bir ülkenin vergi düzenlemeleri nedeniyle, bir diğer ülkenin vergi gelirlerinin olumsuz etkilenmesine verilebilecek en güzel örnek silikon vadisi örneğidir. Amerika Birleşik Devletleri'nin bulunan Silikon Vadisi Kuzey Kaliforniya'daki San Francisco vadisinin bir parçası olan San José vadisine verilen isimdir. Orijinal ismi "Silicon Valley" olan bölge büyük teknoloji şirketlerine ev sahipliği yapmaktadır. Bu ismin sebebi ise bölgede yoğun olarak üretim ve geliştirme faaliyetinde bulunan silikon çip üreticileridir ve teknoloji alanında gelişmelere büyük katkı sağlamaktadır. Silikon Vadisi, yüksek teknoloji ile ilgili sektörleri ifade etmek için kullanılan isim olmuştur. Çünkü, pek çok bu tip firmanın merkezi veya çıkış yeri burasıdır.

Intel, Cisco, Google, HP, Maxtor, Apple, Microsoft, Oracle, Nvidia, AMD, Facebook, Twitter, Mozilla sayılabilir. ABD'nin Silikon Vadisi'nde bulunan teknoloji şirketleri hala kârlarını artırmak için İrlanda gibi düşük vergi rejimi uygulayan ülkelere ve vergi cennetlerine yöneliyorlar. Örneğin Apple, iPhone'ları Şenzhen'de ürettirip İrlandalı bir şirket üzerinden telefonları satın alıyor. Ardından kendi distribütörlerine satış yaparak parayı İrlanda'da ciro etmektedir. Yukarıda yer alan şekilde silikon vadisinde yer alan teknoloji şirketlerinin vergi cennetlerine olan gelir ve kar kaydırmalarını görmekteyiz.²²

2.4- Vergi Cennetlerine Yönelik Uluslararası Düzenlemeler

OECD, vergi cennetlerinin ve tercihli vergi rejimlerinin sunduğu cazip vergi avantajlarının ve bunların bir sonucu olarak ortaya çıkan zararlı vergi rekabetinin, uluslararası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açarak ulusal vergi tabanlarını erozyona uğrattığını, vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini ifade etmektedir.

OECD'nin zararlı vergi uygulamalarına ilişkin çalışmaları, 1996 yılında Bakanlar Konseyi tarafından zararlı vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararlarını saptırıcı ve ülkelerin vergi tabanlarını olumsuz etkilerinin engellenmesi amacıyla etkin sistemlerin geliştirilmesine karar verilmesi ile başlamıştır. 1998 yılında yapılan Bakanlar Konseyine 'Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Global Konu' raporu ile zararlı vergi rekabetinin boyutları ortaya konulmuş ve bir ülkenin vergi cenneti olarak tanımlanması için şu temel karakteristik özellikleri taşıması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir:

- Düşük/sıfır oranlı vergi uygulaması
- Şeffaf olmayan vergi uygulamaları
- Etkin bilgi değişiminden yoksunluk
- Ekonomik özden yoksun faaliyet

2000 yılında 'Global Vergi İşbirliği ve Gelişmeler' adlı yayınlanan raporla vergilendirme alanında küresel boyutta yapılan çalışmaların neler olduğu ve bundan sonra nelerin yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

2001 yılında yayınlanan 'Zararlı Vergi Uygulamaları Konusunda OECD Projesi ile 2001 İlerleme Raporu'nda da vergi cennetlerine karşı alınabilecek ortak tedbirlerle ilgili kararlar bulunmaktadır. 1998 yılı raporunda ortaya konan özellikler içerisinde belirleyici olan özellik, "düşük veya sıfır oranlı vergi uygulamalarıdır". Ancak OECD bu yaklaşımı, 2001 tarihli İlerleme Raporu ile revize etmiş, düşük oranlı veya sıfır oranında vergi uygulamaları ve ekonomik özden yoksun faaliyetin vergi cennetlerini belirleyici karakteristik özellikler olarak değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Bu görüş değişikliğinin ardından ifade edilebilir ki, OECD nezdinde bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için yalnızca etkin bilgi değişiminden ve şeffaflıktan yoksun olması yeterlidir. Bu durum şeffaflığın, vergi cennetleri

²² (<https://toptalent.co/silikon-vadisi-nedir-ve-nerede>). Erişim tarihi: 10 Kasım 2019.

ile mücadelede işlevsel bir araç olarak değerlendirilmesine neden olmuştur.

2000-2004 yılları arasında OECD, birtakım uygulamalar geliştirmiştir. Bu uygulamalar mevcut ya da gelecekteki tercihli rejimleri gözden geçirmek için ve 1998 Raporunda öngörülen kriterlerin herhangi birinin mevcut olup olmadığını değerlendirmek için, üye ülkelere yardımcı olmuştur. Uygulamalar yoğunlukla şeffaflık, bilgi değişimi, finansal koruma (ring-fencing), transfer fiyatlandırması, yönetim, holding işletmeler ve fon idaresi ekseninde yoğunlaşmıştır.

2004 yılı başında, OECD Üçüncü İlerleme Raporunu yayınlamış ve üye ülkelerdeki tercihli rejimlerin zararlı yönlerini bertaraf etmelerine yönelik gelişime odaklanmıştır. 2004 İlerleme Raporu ise potansiyel zararlı vergi uygulamaları açısından 2001 yılından bu yana yapılan çalışmaları ortaya koymakta ve geleceğe ilişkin planları içermektedir. Üçüncü İlerleme Raporu, 2000 yılında tanımlanan altmış yedi rejime ek olarak holding işletmeleri ve benzeri tercihli rejimleri de kapsamıştır. Üçüncü İlerleme Raporunda, bu rejimlerden on sekizinin, rejimlere sahip olan ülkeler tarafından, kaldırılmış veya kaldırılma aşamasında olduğu belirtilmiş ve diğer rejimlerin ise yapılan değerlendirme neticesinde zararlı olmadığına karar verilerek bu rejimlerin hiçbirisi 1998 raporu kapsamında zararlı bulunmamıştır. 2006 yılında yayınlanan Dördüncü ve Son İlerleme Raporunda ise, sadece bir rejimin zararlı olduğu hükmü ortaya konmuştur.

Kısaca ifade etmek gerekirse vergi cennetleri ile ilgili çalışmalar 2000'li yılların başında, vergiye ilişkin konularda OECD üyesi olmayan ülkeler ile diyalog kurmak üzere oluşturulan Küresel Forum (Global Forum) vasıtasıyla artmış, etkin bilgi değişimi ve şeffaflık taahhütlerinde

bulunan ülkeler ile OECD üyesi olan ülkeler etkin bilgi değişimi ve şeffaflık hakkında daha gelişmiş prensipler ortaya koymak ve bunların uygulanmasını sağlamak üzere Küresel Forum'a davet edilmiştir. Küresel Forum, 2002 yılında "Vergilendirmeye İlişkin Konularda Bilgi Değişim Anlaşmalarını" geliştirmiş ve 2005 yılında şeffaflık konusunda bilgilerin ulaşılabilirliği ve güvenilirliği ile bağlantılı standartları kabul etmiştir. 2006 yılına kadar Küresel Forum, standartların uygulanması sürecine ilişkin değerlendirmelerini yıllık olarak yayınlamıştır. 2009 yılında Küresel Forum, "Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Şeffaflık Küresel Forumu" olarak yeniden adlandırılmış ve üyeleri ve denetimi altında bulunanlar ülkeler üzerindeki denetim yetkisini geliştirici bir biçimde yeniden yapılandırılmıştır. Nihayet, 2015 yılında Peru'da gerçekleştirilen G20 Maliye Bakanları toplantısında OECD Sekreteryası, BEPS projesine ilişkin uzlaşılan eylemleri sistematikleştiren on beş nihai raporu yayınlamıştır.²³

2.5- Türkiye Bir Vergi Cenneti mi? Yoksa Değil mi? Hangi Yönde Politika?

Özellikle bizim gibi sermaye birikimi yetersiz gelişmekte olan ülkelerin, vergi rekabetinde kullandıkları ilk araç, vergi sistemlerindeki düzenlemelerdir. Yani, vergisel teşvikler, muafiyet ve istisnalar veya benzer uygulamalarla yabancı sermayeyi kendi sınırlarına çekerek ekonomilerini canlandırmak istemektedirler. Bir ülke yabancı yatırımların çekilmesini arzuluyorsa o ülke vergi cenneti olmak için çabalar diyebiliriz. Bu ülkeler yabancı yatırım tesislerinin ülkelerinde kurulmasında ayrı bir çaba sarf ederler. Bir ülkenin belirlenen şartlar dâhilinde bazı sektörler için vergi almaması ya da çok düşük vergi uygulaması vergi cenneti olma yolunda ilk adım olup yeterli bir kıstas değildir.²⁴

²³ Z. Nihal ÇAMURCU. *Vergi Cennetleri İle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: "OECD- BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma"*. International Journal of Public Finance. 2018 s:228-232

²⁴ İmren PEKER ve Erkan KILIÇER. *"Türkiye Boyutu İle Vergi Rekabeti"*. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:307 Nisan 2014 s:173

Türkiye ekonomisinin dünya pazarına açılma süreci 1980-1983 yıllarında arasında yaşanan “kapalı ekonomiden dışa açık ekonomiye geçiş” dönüşümü ile başlamıştır. Bu süreçte, öncelikle mal piyasaları dış pazarlara açılmış ve ticaret kotalarının koruması altındaki ithalat rejimi serbestleştirilmiştir. Döviz kuru yüksek bir devalüasyonu takiben esnekleştirilmiş ve dolaylı teşviklerle birleştirilerek sanayinin ihracata yönlendirilmesinde temel bir araç görevi görmüştür. Ulusal mali piyasaların serbestleştirilmesi ve dış finans merkezleriyle eklenme süreci bu gelişmeleri yakından izlemiş ve Türkiye ekonomisi 1990’lı yıllara tamamiyle dışa açık bir ekonomi konumunda girmiştir. Buna göre, vergi rekabe-

tinin Türkiye’nin gündemine 1980 ticaretin serbestleştirilmesi ile girdiği, 1989 finansal serbestleşme ile de ülke ekonomisini ve vergi sistemini biçimlendiren temel unsurlardan biri haline geldiği söylenebilir.²⁵

Türkiye ekonomisinin dışa açılma sürecinin başlarına baktığımızda dolaylı vergilerin oranının dolaysız vergilere göre oldukça düşük olduğunu görmekteyiz. Ancak zaman içerisinde uygulanan dışa açılım kapsamında dolaysız vergilerin tüm vergi gelirleri içindeki oranı muafiyet, istisna ve teşvik amaçlı politikalar nedeniyle azalmıştır. Bu da vergi kaybının minimum seviyeye indirilmesi için hükümetlerin dolaylı vergiler üzerine ağırlık vermesine neden olmaktadır.

Tablo 1: Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı

Yıllar	Dolaysız Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler (%)	Yıllar	Dolaysız Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler (%)
1980	63	37	1996	39	61
1981	60	40	1997	41	59
1982	60	40	1998	47	53
1983	57	43	1999	45	55
1984	57	43	2000	41	59
1985	47	53	2001	40	60
1986	52	48	2002	34	66
1987	50	50	2003	33	67
1988	50	50	2004	31	69
1989	53	47	2005	33	67
1990	52	48	2006	31	69
1991	52	48	2007	28	72
1992	50	50	2008	29	71
1993	49	51	2009	29	71
1994	48	52	2010	27	73
1995	41	59			

Kaynak: www.gib.gov.tr

²⁵ ARMAĞAN ve İÇMEN. a.g.e. s.15

Peki, Türkiye çeşitli kişilere veya sektörlerle tanıdığı vergi teşvik ile istisnalardan oluşan vergi politikaları ve indirimli vergi uygulamaları ile bir vergi cenneti mi yoksa vergi cehennemi midir? Her ikisinin olmadığını gözlemleyebilmekteyiz. Bir yandan uyguladığı vergisel teşvik ve istisnalar ile sermayeyi ülkemize çekmek isterken bir yandan da sermayenin kaçmaması için zararlı vergi rekabeti ile mücadele noktasında vergi güvenlik müesseselerini devreye sokarak zarar verici vergi rekabeti uygulayan ülkelerden kaynaklanan vergi kayıplarını önlemeye çalışmaktadır. Sermaye ve yatırımları ülkemize gelmesi için uygulanan gelir ve kurumlar vergisi teşviklerinin yanı sıra, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve özellikle kurumlar vergisi kanunun 30. Maddesi olan dar mükellefiyette vergi kesintisi ile vergi cennetleri ile mücadeleye yönelik vergi güvenlik müesseseleri oluşturulmuştur.

Hali hazırda Türk Vergi mevzuatında vergi gelirlerinde adaletsiz biçimde azalmaya yol açabilecek matrah aşındırma ve kâr aktarımlarını önleyici tedbirlerden birçoğu zaten mevcut olup uygulanmaktadır: “Kontrol edilen yabancı kurum kazançları vergilendirilmesi”, “örtülü sermaye uygulamaları”, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” kuralları bu tedbirler arasındadır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu’nda 3. Maddede yer alan “Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.”; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükümleri olası suistimal hallerinde vergiden kaçınmayı önleyici genel emniyet kuralları olarak uygulanmaktadır.

OECD tarafından BEPS ile ilgili aksiyonlar için Temmuz 2013 ve sonrasında yayımlanan raporlar ve önerilere ilişkin olarak Türkiye’de hazırlan-

mış herhangi bir kanun tasarısı veya teklifi ya da herhangi bir taslak tebliğ çalışması henüz yoktur. OECD’nin 15 adet BEPS Eylem planının onaylandığı 15-16 Kasım 2015 tarihinde yapılan G20 Liderler Zirvesi sonrasında, eylem planına destek veren Türkiye’nin de kendi vergi mevzuatını gözden geçirerek “uyum”, “özün önceliği” ve “şeffaflık” ilkelerini sağlamak adına yerel mevzuatta ve/veya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümlerinde bazı değişiklikler yapması muhtemeldir. Bu muhtemel değişiklikler arasında belki de en önemlileri; “dijital işyeri” tanımı ve dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi hakkında yeni kurallar, bilgi değişimi ve şeffaflık, karşılıklı problemlerin çözümü için uyum, esneklik ve işbirliğine yönelik daha fazla düzenleyici kuralların getirilmesi olabilir. Dolayısıyla, uluslararası ticaretin yoğun olduğu otomotiv, ilaç, teknoloji/haberleşme, finans ve enerji sektörlerindeki çok uluslu şirketler bu düzenlemelerden etkilenebilirler.

OECD nezdinde; “uluslararası vergilendirme sistemindeki en köklü reform”¹ niteliğinde görülen OECD BEPS Eylem Planı sayesinde Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerini arttıracakları ve bu durumun hem gelişmekte olan ülkelere, hem de tüm dünya ekonomisine olumlu katkı sağlaması beklenmektedir. Yapılacak düzenlemeler çerçevesinde uygulamaların da etkin bir şekilde takip edilmesi gerek ulusal, gerekse uluslararası vergi adaletinin sağlanması açısından son derece önemli olacaktır.²⁶

3- VERGİ MATRAHI EROZYONU ve KAR DEĞİŞİMİ NEDENİ DİJİTAL HİZMETLER

1980’lerin ortalarında kişisel bilgisayarların, 1990’larda ise dijital tasarım araçlarının ve bilgisayarlı üretimin kitle piyasasına girmesi, 2000’lerde ise dış kaynak kullanımındaki artış

²⁶ Güler Hülya YILMAZ. “Uluslararası vergi adaleti için OECD BEPS Eylem Planı” ([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: 14 Aralık 2019.

ve üretimin bazı aşamalarının yurt dışında gerçekleştirilmesi, çok uluslu şirketler ile bağlantılı olarak küresel ekonomide mobilitenin artması şeklindeki gelişmeler ekonomiyi farklı bir boyuta taşımıştır.²⁷ Yeni dijital ekonominin teknolojideki hızlı gelişmeler ve özellikle internetin insan hayatına entegre olması ile birlikte ticari işlemlerin önemli bir bölümün dijital ortama taşınması söz konusudur. Bu süreç dijital ekonomi kavramını ortaya çıkarmıştır.

2000'li yılların başından itibaren internet ağlarının dünya genelinde yaygınlaşmasıyla beraber dijital ekonomide özellikle uluslararası şirketlerin meydana getirdiği ticaret hacmi dev boyutlara ulaşmıştır. İnternet üzerinden yapılan ekonomik ve ticari faaliyetler toplumun büyük kesimlerine hitap eder hale gelmiş ve yaygınlaşmıştır. Herhangi fiziki bir satış noktası bulunmayan ve satış işlemlerini sadece internet üzerinden gerçekleştiren birçok işletme kurulmuş ve kurulmaya devam etmektedir.

Dijital ekonomi dünyası geleneksel sanayinin hükmettiği dünyaya göre çok daha hızlı bir değişim ve gelişimin olduğu bir dünyadır. Bu dünyanın yarattığı en önemli farklılık da şüphesiz bu hız faktörüne bağlı olmaktan geçer. Bugün geleneksel markaların 100 yıl gibi uzun sürelerde eriştiği tüketici kapsamı ve marka değeri dijital ekonomideki marka/şirketler tarafından birkaç sene gibi kısa sürelerde erişilebilmektedir.

Dijital ekonominin bir parçası olan bir şirket-seniz özellikle iki fonksiyon öne çıkıyor: İş Geliştirme ve Online Pazarlama. Dijital dünya tüm dengelerin, yeni kullanıcı trendlerinin, iş modellerinin çok hızlı bir şekilde değiştiği ve geliştiği bir ortam. Bu ortama adapte olabilmek için iş geliştirme önemli bir fonksiyon halini alıyor çünkü

şirket olarak hiçbir şekilde geride kalma lüksünüz yok. Online pazarlama ise potansiyel müşterilere dokunmak için en etkili ve en sayılabilir kanaldır. Bu fonksiyonun da çok iyi yönetiliyor olması şirketin devamlılığı için şarttır.

Dijital ekonomi çok geniş bir kavramdır. Tanımın içinde e-ticaret olsa da, tek başına yeterli değildir. Dijital ekonomi dediğimizde e-ticaretin yanında sanal cüzdanlar, dijital ödeme sistemleri, online reklamcılık, parayla satılan dijital servis ve ürünleri gibi çok geniş bir dünya bulunmaktadır.²⁸

Dijital ekonominin yayılması, uluslararası vergilendirme için zorluklar yaratmaktadır. Dijital ekonomi; maddi olmayan varlıklara güvenmek zorunda olmak, çok yönlü iş modellerinin yaygın olarak benimsenmesi ve meydana gelen değerlerin 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 değerlerin hangi gelir tanımına gireceği vergileme açısından zorluklar yaratmaktadır. Bu sebeplerle, dijital ekonominin uluslararası vergilendirilmesinde önemli zorluklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, e-ticaret faaliyetlerinden kazanç elde eden Amazon, İngiltere'de milyonlarca dolar değerinde satış yapabilir ancak vergi ödemez. Bunun nedeni, Amazon'un İngiltere'de sabit bir yeri olmaması veya bağımlı bir temsilciye sahip olmaması nedeniyle, İngiltere'nin vergileme hakkı doğmamasından kaynaklanır. Bu yönüyle dijital ekonominin vergilendirilmesinde en önemli sorun "vergilendirme yetkisi" konusunda ortaya çıkmaktadır.²⁹

Dijital ekonominin yol açtığı matrah aşındırma ve kar aktarımı konusunda hükümetler, ken-

²⁷ "The New Digital Economy And Development". UNCTAD Technical Notes on ICT for Development. No:8. 2017. S. 2

²⁸ Fulya ÇİMEN. "Ekonominin Değişken Maskesi: Dijital Ekonomi". (<https://sosyalmedya.co/dijital-ekonomi/>) Erişim tarihi:15 Aralık 2019.

²⁹ M.Cemil KARA ve Prof. Dr. E. ÖZ. "Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 424. 2016. s. 33

di vergi politikalarını, modern ekonomik çerçeveye uygun hale getirmek için, kanuni çerçevede bir vergi politikası eşleşmesinin uluslararası işbirliğini sağlamak açısından daha etkili olacağını düşünmektedirler. 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 etkiler³⁰

Dijitalleşmeyle beraber, çifte vergilendirmeden doğan sorunlar ve sınır ötesi işletmelerde kullanılması gereken Katma Değer Vergisi'nin nasıl alınacağı hususu sorunları daha fazla derinleşmiştir.³¹ 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 eder.³²

3.1- Dijital Ekonominin Tanımı ve Özellikleri

Son yıllarda dünya ekonomisinde, ekonomik, toplumsal ve teknoloji alanlarda yaşanan değişimler, yeni ekonomi kavramı ile açıklanabilir. Artık dünyanın hiçbir yeri, başka bir yerine uzak ve yabancı değildir. Son derece gelişmiş ve

önemli ölçekte merkezleşmiş iletişim araçlarının kullanımı sonucu, dünya giderek küresel bir köye dönüşmektedir.

Yenidünya düzeninde, ekonomik sistemlerin birbirine yaklaştığı ve sınırların anlamını kaybettiği bir yapı ortaya çıkmıştır. Bu tarihsel girişin ardından "Dijital ekonomi" kavramını tanımlanması şu kelimelerin yardımı ile olabilir: Enformasyon çağıının ekonominin DNA'sında yarattığı mutasyona bağlı olarak gelişen, globalleşen, hızlaşan, klasik mal ve hizmet üretiminde maliyet unsurlarını optimize ederken ekonomik sınırları azaltan, üreticilerin tüketicilere ulaşımını kolaylaştırıp hızlandırırken tüketim alışkanlıklarını değiştiren, her türlü mal ve hizmetin tedarik zincirinde değişmez oyunculardan biri haline gelmiş, teknolojik değişim ve gelişimi, insan hayatında doğumdan ölüme kadar her dönemde temel ve vazgeçilemez bir kavram haline dönüştüren yeni ekonomiye verilen ad. Ekonominin bu yeni versiyonu globalleşmeyi sınırsız kaynakla desteklerken, tüketim alışkanlıklarını kökünden değiştirerek üretime yön verecek, yenedünya düzeninin vazgeçilmez bir sponsoru olacak, hatta Ulus Devlet kavramının yok oluşunda baş şüphelilerden biri haline gelecektir.³³

Yeni ekonomide sürekli değişen koşullara, uyum ve anında tepki göstermek önem taşımaktadır. Yeni ekonomide bilişim teknolojilerinin yaygınlaşmasında, dünya çapında büyük bir hızla yaygınlaşan internet ağının çok büyük rolü vardır. Yeni ekonominin genel özelliklerini aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür.³⁴ Dijital

³⁰ 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

³¹ 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.

³² ÖZ, KARA; a.g.m. s. 35

³³ Fulya ÇİMEN. "Ekonominin Değişken Maskesi: Dijital Ekonomi". (<https://sosyalmedya.co/dijital-ekonomi/>) Erişim tarihi:15 Arelık 2019.

³⁴ (Tapscott, 1996, 44)

ekonominin temel özelliklerine bakacak olursak şunlardan bahsedebiliriz.³⁵

Bilgi: Yeni ekonomi, bir bilgi ekonomisidir. Bilgi ekonomisinde bilginin yaratılması hem bilgi işçilerine hem de, bilgi tüketicilerine yani insanlara aittir. Tüketici tercihleri ve bilginin üretime yansması sonucu, toplumun her kesiminde akıllı ürünlere olan talep giderek çoğalmaya başlamıştır. Günümüz iş dünyasında kesin olan tek şey “hiçbir şeyin kesin olmadığıdır”. Belirsizliklerle dolu iş dünyasında, rekabet avantajı sağlamanın tek avantajı bilgidir.

Dijitalleşme: Yeni ekonomi, dijital bir ekonomidir. Günümüzde dijital formatta her türlü veri ile çalışabilen yeni araçlar sürekli olarak piyasaya çıkmaktadır. Web tarzı çalışma ve hatta web tarzı hayat gibi kavramlarla açıklanan bir yaklaşım göre, yakın gelecekte taşınabilir dijital araçlar aracılığı ile iletişim, sınırsız ve kesintisiz bir yapıya kavuşacaktır.

Aracısızlaştırma: Yeni ekonomide üreticiler ve tüketiciler arasındaki aracı kuruluşlara dijital iletişim ağları sayesinde ihtiyaç kalmamaktadır. Özel ve kamu sektöründe birçok kurum, tüketicileriyle ağlar aracılığı ile doğrudan iletişim kurarak, aracıları büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadırlar.

Sektörel Değişim: Sanayi ekonomisinde otomotiv sektörü anahtar sektör iken, yeni ekonomide hâkim sektör, diğer tüm sektörlerin refah yaratmasına giden yolu oluşturan bilgisayar, iletişim ve eğlence sanayilerinin birleşmesiyle oluşan yeni medya sektörüdür. Yeni medya sektörü insanların iş yapma, çalışma, eğlenme ve düşünme yöntemlerini, yaşam biçimlerini ve dolayısıyla arz-talep yapısını tamamen değiştirmektedir.

Yenilikçilik: Yeni ekonomi, inovasyon (yenilikçilik) temelinde biçimlenen bir ekonomidir.

İnovasyon, bilim ve teknolojinin ekonomik ve toplumsal fayda sağlayacak biçimde yenilenmesi anlamına gelmektedir. İnovasyon bilim ve teknoloji etkinliğinin tüm süreçlerini kapsamaktadır. İnovasyondan beklenen, bilim ve teknoloji etkinliğinde bir fikrin kuram, eylem ve sonuç bakımından faydaya dönüşmesi ve belki de anlam bakımından çok önemli olmak üzere bu faydanın pazarlanabilir, somut bir çıktı ile birlikte olmasıdır. Dolayısıyla inovasyon basit anlamı bir yenilenme değil, yenilenmenin kuramsal aşamasından başlayarak ürünü de içine alan ve yeni ürünün pazarlanabilme niteliğini kabul eden bir süreçtir. Yeni ekonominin temel ilkesi “kendi ürününün modasını kendin geçir” olarak ifade edilmektedir. Eğer yeni ve başarılı bir ürün geliştirilmiş ve piyasaya sürülmüş ise, hedef bu ürünün daha gelişmişinin ortaya çıkarılması ve böylece ilk ürünün modasının geçirilmesi gerekliliği olmaktadır.

Üretici ve Tüketici Bütünleşmesi: Yeni ekonomide üreticiler ile tüketiciler arasındaki uzaklık giderek bulanıklaşmaktadır: Kitle üretiminin yerini büyük miktarlarda müşteri isteklerine göre üretimin almasıyla birlikte üreticiler, bireysel tüketicilerin zevk ve tercihlerine göre özel mal ve hizmetler üretmek zorunda kalmışlardır. Yeni ekonomide enformasyon ve bilgi bazlı ürün ve hizmetlerdeki artış nedeniyle tüketiciler, sadece bilgi ve teknoloji kullanmakla kalmayıp fiilen bilgi ve teknoloji üreticisi konumuna gelmektedirler.

Hız: Dijital bir ekonomide bilginin ivedi, acil bir ihtiyaç durumuna gelmesi, ekonomik faaliyet ya da işletme başarısında onun temel bir faktör haline geldiğini göstermektedir. Günümüzde müşterilerin talepleri elektronik yoldan alınmakta, eş zamanlı olarak değerlendirilerek karşılanmakta, ilgili belgeler yine elektronik ortam aracılığı ile geri yollanmakta ve veri tabanları sürekli güncellenmektedir.

³⁵ H.Naci BAYRAÇ. *a.g.m.* s. 50

Küreselleşme: Yeni ekonomi, küresel bir ekonomidir. Küreselleşme sonucu uluslararasıdaki iletişimin artması, değişen iktisadi sistem ve politikalar, Avrupa, Asya ve Amerika’da oluşan ekonomik birleşmeler vb. ortaya çıkan değişimler, toplumları giderek birbirine yaklaştırmaktadır. Tüm bu gelişmeler dünyanın tek bir bütün olduğu bilincinin giderek yaygınlaşmasına neden olmaktadır.

Çatışma: Yeni ekonomiye geçme aşamasında bulunduğumuz şu günlerde güç, özerklik, bilgiye erişim, sermaye, iş hayatının kalitesi ve demokratik sürecin geleceği gibi bir takım sorunları beraberinde getiren, yeni bir ekonomi politiğin ortaya çıktığı görülmektedir. İnsanın varoluşunun pek çok evresinde büyük değişimler, eski kültürle çatışma içinde olmuştur. Dolayısıyla bugün de yapıların, kurum ve kuruluşların arasında ciddi çatışmaların bulunması kaçınılmazdır. Yeni ekonomi, çatışan güçler kavramının yeniden tartışılması gerektiğini gündeme getirmektedir³⁶

3.2- Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Dijital ekonomi faaliyetlerinden elde edilen gelirler gün geçtikçe önemli boyutlara ulaşmıştır. Ancak bu gelirlerin yapılan vergi planlaması operasyonları nedeniyle gerektiği gibi vergilene memesi, ülkelerin vergi matrahlarında erozyona yol açmaktadır. Dijital ekonomi sınır tanımayan yapısı nedeniyle de yerinde ve doğru bir denetim yapılamamaktadır. Tüm dünya, çok uluslu şirketlerin farklı vergi sistemlerindeki boşlukları kullanmak suretiyle vergilenebilir gelirin azalması ve karın düşük vergili ülkelere kaydırılmasıyla sonuçlanan vergi planlamaları karşısında oldukça kaygılı durumdadır.³⁷

Vergi otoritelerinin vergi toplayabilme gücünü hiç olmadığı kadar tehdit edip özel sermayeye vergi avantajı sağlayan vergi mevzuatlarına sahip ülkeler açısından üstünlük yaratırken diğer ülkelerde vergi gelirlerinin düşmesi özellikle de uluslararası vergi adaleti açısından büyük bir sorun yaratmaktadır. G20 ülkelerinin bu çağrısına kulak veren OECD, bu sorunla başa çıkabilmek adına BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”) (“Kâr Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması”) Eylem Planı’nı hayata geçirme kararı almıştır.³⁸

Toplam 15 eylem planından oluşan BEPS Eylem Planının ilk Eylem çalışması Dijital ekonominin vergilendirilmesidir.

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 durulmalıdır:

- 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 konumlarıyla ilişkilendirilmelidir.

³⁶ H. Naci BAYRAÇ, “Yeni Ekonomi’nin Toplumsal Ekonomik ve Teknolojik Boyutları” Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 1. Haziran 2003. S İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü, Eskişehir s. 52

³⁷ ÖZ, KARA; a.g.m, s. 31

³⁸ A. TUNÇ ve E. Can AKGÜL. “BEPS Projesi ve Dünyadaki Yansımaları”. (<https://www.vergidegundem.com/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729548>). Erişim tarihi: 30 Aralık 2019.

- 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.
- Hibrid uyumsuzluğu denilen, ülkeler arasında, çifte vergilendirmeye veya uzun vadeli vergi ertelemesine neden olan vergi uyumsuzlukları giderilmelidir.³⁹

Dijital ekonominin bu şekilde aşırı büyümesi sonucunda ülkelerin vergilendirme politikalarında da birçok gelişme yaşanmıştır. Avrupa örnekleri incelendiğinde dijital ekonominin vergilendirilmesinde ülkeler güncel şekilde şu şekilde önlemler almaktadır.⁴⁰

İngiltere: Temmuz 2019'da İngiltere Hükümeti, arama motorlarının, sosyal medya platformlarının ve çevrimiçi pazarların (finansal ve ödeme hizmetleri hariç) gelirlerine ilişkin bu platformlardan nasıl para kazandıklarına bakılmaksızın % 2 oranında Dijital Hizmetler Vergisi (Digital Service Tax - DST) için yasa tasarısını içeren 2019-20 Finans Finance Bill⁴¹ yayınladı. DST'nin Nisan 2020'den itibaren uygulanacağı düşünülmektedir.

Fransa: Fransa, DST uygulayan ilk AB Üye Devletidir. Bu "21. Yüzyılın vergisi" 1 Ocak 2019'da yürürlüğe girmiştir. Google, Apple, Facebook ve Amazon'un kısaltması olan GAFA Tax (GAFA Vergisi) vergisi olarak da adlandırılan düzenleme ile Fransız tüketicilere hizmet veren en büyük teknoloji firmalarının toplam yıllık gelirlerine % 3 vergi uygulayacaktır.⁴²

Çekya: 750 milyon € veya daha fazla küresel geliri olan işletmeler hedeflenerek ve dijital reklamcılık, çok taraflı dijital ara yüzlerin kullanımı ve dijital hizmet kullanıcıları hakkında toplanan verilerin satışından henüz belirlenmemiş bir yerel gelir eşiğini karşılayan işletmelerin %7 oranında vergilendirileceği ifade edilmiştir.

Avusturya: Küresel gelirleri en az 750 milyon € ve yurtiçi gelirleri en az 10 milyon € üzeri olan tüm işletmeler için %5 internet reklamcılığı vergisi öngörülmekte ve AB üyesi olmayan ülkelere yapılan ithalatlara ilişkin KDV ve çevrimiçi paylaşım platformlarının vergilendirilmesine ilişkin ek tedbirlerin alınması öngörülmektedir.

Macaristan: Küresel gelirleri 100 milyon Macar Fronti (302.323 €) ve üzeri olan medya içerik sağlayıcıları hedeflenmiş dijital reklam gelirleri adıyla %7,5 oranında vergi alınmaktadır.

3.3- Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Türkiye

Ülkemiz dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında birçok uygulama ile dünyada öncü konumdadır. Bilhassa çok uluslu küresel şirketlerin ülkemizde yaratmakta oldukları matrah erozyonunun önüne geçmek için önemli vergisel düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeleri daha yakından incelemek, süreci anlayabilmek için yol gösterici olacaktır.

3.3.1- BTRANS (Bilgi Transfer Sistemi) Uygulaması

Türkiye'de dar mükellefiyete tabi olacak şekilde dijital ortamda hizmet veren ancak mükellefiyet tesis ettirmeyenlerin hizmet teslimlerinin

³⁹ Mehmet YÜCE ve Nilay AKBULUT, "Beps Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler". Akademik Bakış Dergisi. Sayı:68. Temmuz-Ağustos 2018. S. 114

⁴⁰ Bird & Bird LLP. *Digital Services Tax: Overview of the progress of implementation by EU Member States*. (<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=b2f512f2-3244-4a4f-880e-1bae4ff85ed9>) Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.

⁴¹ Finance Bill: İngiltere'de bütçedeki vergi değişikliklerinin önerildiği tasarıdır.

⁴² (<https://www.theguardian.com/world/2019/jul/11/france-us-tax-big-digital-companies-donald-trump-amazon-facebook>). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.

tespit edilebilmesi için 444 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 24.12.2015 tarihinde yayımlanmış ve bu hizmetleri verenler için yeni bir vergilendirme boyutu ortaya çıkmıştır. Tebliğin yayımlanması ile beraber yeni bir verginin ihdas edileceği sinyalleri de gelmiştir. Bahse konu düzenleme ile bazı mükellef gruplarına Gelir İdaresi Başkanlığı'na sürekli bilgi verme yükümlülükleri getirilmiştir. Bilgi Transfer Sistemi kapsamında yer alan Mükellefler;

- İnternet üzerinden hizmet veren aracı hizmet sağlayıcıları,
- Bankalar,
- İnternet reklamcılığı hizmet aracıları,
- Kargo ve Lojistik İşletmeleri

Olarak tespit edilmiş ve belirli periyodlar ile müşterilerine ilişkin birtakım bilgileri Gelir İdaresi Başkanlığı'na düzenli olarak bildirim zorunluluğu getirilmiştir.

BTRANS denilen bu uygulama ile Gelir İdaresi Başkanlığı internet ortamındaki hizmetlere ilişkin olarak ticari aktörlerin (alıcı, satıcı ve aracılar) tamamından düzenli bilgi sağlayarak görünmez bir kontrol mekanizması sağlamıştır. Tebliğ ile getirilen bilgi verme zorunluluğu kayıt dışı olan dijital içerik ve hizmet satışlarının da kayıt altına alınmasını amaçlamaktadır.

Unutulmamalıdır ki, Gelir İdaresi Başkanlığı elektronik güçlü teknik altyapısı ve gelişmiş sistemleri ile düzenli olarak gelen verileri işleyerek raporlama kabiliyetine sahiptir. Raporlanan veriler ilgisine göre Vergi Denetim Kurulu ve Vergi Daireleri ile paylaşılmaktadır.

01.07.2016 tarihinden itibaren yukarıda bahsedilen mükellefler idarece istenilen bilgileri kayıt altına alamaya başlayıp 2016 yılı ağustos ayından itibaren BTRANS üzerinden idareyle paylaşmaya başlamışlardır. Böylece dijital ortamlarda mükellef olunmadan elde edilen kazançlar tespit ve kontrol edilmeye başlanmıştır. Görüldüğü üzere bu tebliğ ile getirilen bilgi verme zorunluluğu kayıt dışı olan dijital içerik ve hizmet satışlarının kayıt altına alınmasını amaçlamaktadır.

3.3.2- Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetlerde KDV Uygulaması

Bilindiği üzere Türkiye'de yapılan her türlü ticari faaliyet KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Ticari faaliyet kapsamındaki bir hizmetin Türkiye'de yapılmasından kastın ise hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması olarak KDV Uygulama Genel Tebliği ile ifade edilmiştir.

Bilindiği üzere Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tarafından yapılan hizmetlere ilişkin gerçek usulde KDV mükellefiyeti olanların vergi sorumlusu sıfatıyla satın aldığı hizmete ilişkin KDV hesaplaması ve tam tevkifat yapmak suretiyle 2 No'lu KDV beyannamesine konu etmesi gerekmektedir.

Bu noktada gerçek usulde KDV mükellefi olmayan gerçek kişiler (nihai tüketiciler) için yurtdışından sağlanan elektronik hizmetlerden KDV alınması mümkün değildi. Örneğin devlet memuru İsmail Bey cep telefonuna ücretli bir müzik uygulaması indirip, bedelini kredi kartı ile ödediğinde satın aldığı elektronik müzik dinleme hizmeti için KDV hesaplanması ve beyanı gerekmesine rağmen nihai tüketici olduğu için herhangi bir işlem yapılamıyordu. Dijital hizmetlerin sınır tanımayan ulaşılabilirliği ile müzik hizmetinden Türkiye'de faydalanan İsmail beyin sağladığı hizmet, KDV nin konusuna giren bir işlem olmasına rağmen KDV alınamıyordu. Aynı müzik dinleme hizmeti Türkiye'de mükellef olan bir şirket tarafından verilecek olsa şirketin düzenleyeceği faturada KDV hesaplaması gerekirken, yurtdışı firma KDV ödemeyerek gerek ülkemizde elde edilmesi gereken KDV gelirine engel olmakta, gerekse ülke içindeki aynı hizmeti sunan tam veya dar mükelleflerin KDV maliyetleri nedeniyle de 'ticaret eşitsizliği' yaratmaktaydı.

İşte bu ekonomik ortamda 31.01.2018 de 17 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile köklü değişiklikler yapılarak dijital ekonomi vergilendirilmeye

başlanmıştır. Bahse konu tebliğ ile 31.01.2018'de Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Katma Değer Vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'nin, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödeneceği, Hazine Maliye Bakanlığının elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme-ye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme sonrası Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan ve KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV'yi, "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" tesis ettirmek suretiyle 3 No'lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan etmeye ve ödeme-ye başlamışlardır.

Böylelikle uluslararası şirketlerin ülkemizde yarattığı Katma Değer Vergisi Erozyonu engellenmeye çalışılmış, aynı zamanda da ülkemiz içindeki benzer faaliyetleri yapan şirketlerin maliyet eşitsizlikleri önlenerek global şirketlere karşı korunması sağlanmıştır.

3.3.3- İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinde Vergi Kesintisi Uygulaması

19.12.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımla-

nan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı akabinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrası ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30. maddelerinde sayılanlara, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden stopaj yapılması öngörülmüştür.

Karara göre, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, hizmeti verenin durumuna bağlı olarak aşağıdaki oranlarda kesinti yapılması sağlanmıştır.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesi kapsamında yapılan ödemelerde (Gerçek kişilere, dernek ve vakıflara ve 94. madde kapsamında olan diğer kişi ve kurumlara yapılan ödemeler) % 15,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler) % 0,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler) % 15 oranında kesinti yapılacaktır.

TABLO 2'de genel olarak stopaj düzenlemesi örnekleri yer almaktadır.

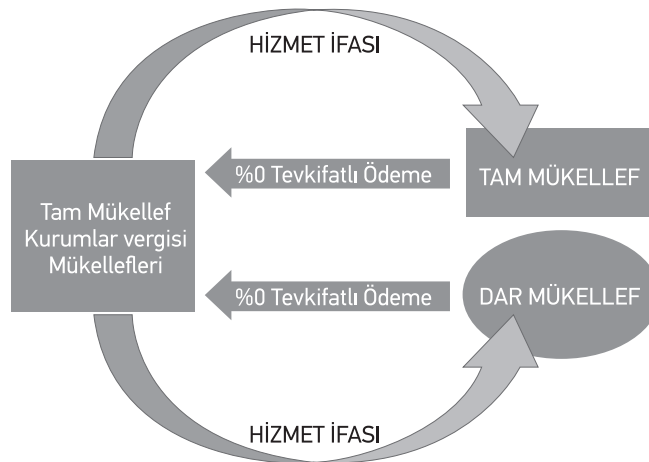
Tablo 2: 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı Uygulama Tablosu

	ÖDEME YAPILAN	MÜKELLEFİYET DURUMU	STOPAJ ORANI
Reklam Hizmeti Alan Gelir Vergisi Mükellefi (ÖDEME YAPAN)	Google	Kurumlar Vergisi Mükellefi (Dar)	%15
	Youtube		
	Instagram		
	Youtuber	Gelir Vergisi Mükellefi	%15
	Fanomen	Kurumlar Vergisi Mükellefi (Dar)	%15
	Influencer	Kurumlar Vergisi Mükellefi (Tam)	%0
		Mükellef Değil	%15
	Reklam Ajansı	Gelir Vergisi Mükellefi	%15
	Reklamcı	Kurumlar Vergisi Mükellefi (Dar)	%15
		Kurumlar Vergisi Mükellefi (Tam)	%0
Reklam Hizmeti Alan Kurumlar Vergisi Mükellefi (ÖDEME YAPAN)	Google	Kurumlar Vergisi Mükellefi (Dar)	%15
	Youtube		
	Instagram		
	Youtuber	Gelir Vergisi Mükellefi	%15
	Fanomen	Kurumlar Vergisi Mükellefi (Dar)	%15
	Influencer	Kurumlar Vergisi Mükellefi (Tam)	%0
		Mükellef Değil	%15
	Reklam Ajansı	Gelir Vergisi Mükellefi	%15
	Reklamcı	Kurumlar Vergisi Mükellefi (Dar)	%15
		Kurumlar Vergisi Mükellefi (Tam)	%0

Kaynak: Vergibilenler, 2019

Ayrıca, bu düzenlemeye göre gelir/kurumlar vergisi stopajının yapılmaması gereken durumlar da aşağıdaki şekillerde görülebilmektedir.

Şekil 3: Tam Mükellef Kurumlara İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetleri Uygulaması

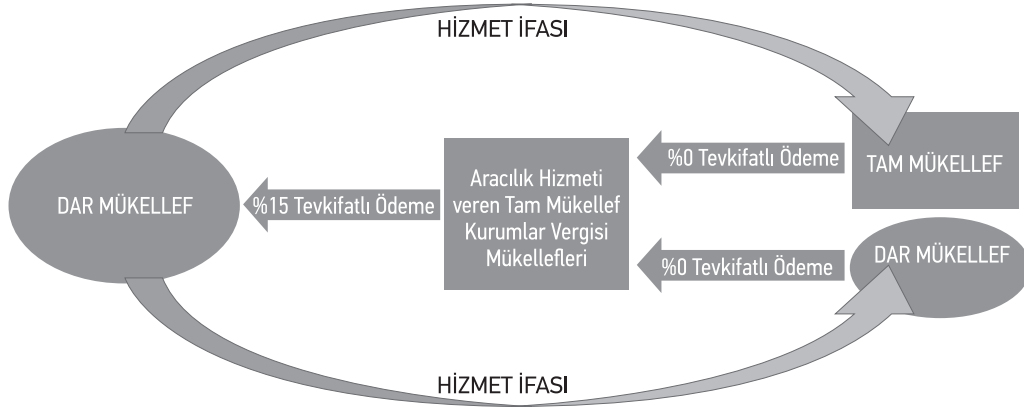


Kanuni merkezi Türkiye’de olan Kurumlar Vergisi mükellefi A Ltd. Şti internet ortamında reklam hizmeti veren bir şirkettir. Gelir veya Kurumlar vergisi mükellefi ayrımını olmaksızın Türkiye’de Kurulu tam mükellef B işletmesi ve Dar mükellef C İşletmesi ise A Ltd. Şti ’den reklam

hizmeti aldıkları takdirde yapacakları ödemeler üzerinden tevkifat yapmayacaklardır.

Bir diğer örnek olayda ise internet ortamında verilen reklam hizmetlerine aracılık eden tam mükellef kurumun durumu incelenmiştir.

Şekil 4: Tam ya da Dar Mükelleflere İnternet Ortamında Verilen Reklam ve Bunlara Aracılık Hizmetleri Uygulaması



Kanuni merkezi Türkiye’de olan kurumlar vergisi mükellefi A Ltd. Şti’ nin internet üzerinden reklam veren E, dar mükellef şirkete bu hizmeti vermesi karşılığında ödenecek olan bedele aracılık etmektedir. Hizmet alıcısı Türkiye’de Kurulu tam mükellef B işletmesi ve Dar mükellef C İşletmesi ise A Ltd. Şti ’ne aldıkları reklam hizmeti karşılığında yapacakları ödemeler üzerinden tevkifat yapmayacaklardır. Ancak A Ltd. Şti aldığı ödemeyi E dar mükellef işletmesine öderken %15 oranında tevkifat yapmak zorunda kalacaktır.

Görüldüğü üzere internet ortamında verilen reklam hizmetini veren ya da buna aracılık hizmeti yapan tam mükellef bir kurum ise hizmeti alanlar bu kuruma yaptıkları ödemeler üzerinden yaptıkları tevkifat oranı %0’dır.

Son olarak bu düzenleme ile özellikle dijital platformlarda vergi mükellefi olmayan sponsorlu içerik üreticilerinin de tevkifat mekanizması ile kontrolü sağlanmıştır.

Uygulamanın mükellefler tarafından tepki alan en önemli özelliği ise kapsama giren hizmetleri veren dar mükellef kurumlara stopaj uygulaması nedeniyle reklam verenlerin maliyetlerinde yarattığı %15 tutarındaki artıştır. Bu açıdan bakıldığında özellikle dar mükellef kurumlara (örneğin, Google reklamlarına) yapılan 100 TL’lik ödeme stopaj uygulaması sebebiyle 115 TL olarak hesaplanacaktır. Bu durum 100 TL’lik reklam vermek isteyen vergi mükellefi için fazladan 15 TL lik bir stopaj maliyeti yaratacağından reklam verenler bu maliyeti bütçelerinde dikkate alacak ve daha az reklam bütçesi hazırlayacaktır.

Netice itibarıyla de yurtdışındaki reklam hizmeti veren dar mükellefe yapılacak harcamaların stopaj kesintisi sebebiyle bir miktar azalacağını öngörmek mümkündür.

3.3.4- Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması

01.12.2019 tarihli Resmi Gazete’ de yer alan 7194 sayılı Kanun ile dijital ekonominin vergi-

lendirilmesinde bugüne kadar yapılan belki de en önemli düzenleme hayata geçmiştir. Dijital Hizmet Vergisi olarak tabir edilen bu yeni verginin konusu, dijital hizmet sağlayıcıları tarafından Türkiye’de sunulan ve maddede belirtilen hizmetlerden elde edilen hasılattır.

Türkiye’de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir.

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil)
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler.
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil). Ayrıca, yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılatın da dijital hizmet vergisine tabidir.

Verginin mükellefi noktasında, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef ya da dar mükellef olup olmamanın bir önemi yoktur.

Bahse konu mükellefler tarafından verginin konusuna giren işlemlerden elde edilen hasılat üzerinden %7,5 oranından dijital hizmet vergisi alınacaktır.

Verginin konusunu teşkil eden hizmetler kapsamında faaliyetlerle iştigal eden mükellefler

- Türkiye’de elde edilen hasılatları 20 milyon TL den az,
 - Dünya genelinde elde edilen hasılatları 750 milyon € dan az olması halinde
- Dijital hizmet vergisinden muaftırlar.

Ayrıca muafiyet kapsamına girmeyen mükelleflerin aşağıdaki işlemleri dijital hizmet vergisinden istisna edilmiştir.

- a) 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37’nci maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler,
- b) 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39’uncu maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler,
- c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 4’üncü maddesi kapsamındaki hizmetler,
- ç) 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 2’nci maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler,
- d) 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Muatabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun 12’nci maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri.

Vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleridir.

Dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi bu mükellefler tarafından gelir veya kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

Verginin mükelleflerinin V.U.K. kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde, önce ihtar yapılması ardından ihtara rağmen yükümlülüklerini yerine getirmeyenler için sundukları hizmetlere erişimin engellenebileceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Vergi güvenliğini sağlamak için Hazine ve Maliye Bakanlığı tara-

fından uygulanacak olan dijital ortamdaki hizmetlere erişimin engellenmesi cezası, geçmişte hayatımızda olan tanıtık bir cezaya benzerlik göstermektedir.⁴³

Görüldüğü üzere dijital hizmet vergisinin hedef kitlesi çok uluslu küresel şirketlerdir. Muafiyet kapsamında küçük ölçekli şirketleri verginin dışında tutarken aynı zamanda beş farklı istisna ile de muafiyet sınırlarını aşan banka, telefon operatörleri gibi Türkiye’de tam mükellef olan şirketler de korunmuştur.

Kanun hükmü içerisinde yer alan gider olarak indirilebilme hususu ise kanaatimizce Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına konu edilebilmesinin altyapısı olarak değerlendirilebilir. Bilindiği üzere aralarında ÇVÖA imzalanmış ülkeler mukimi olmadıkları ülkelerde ödedikleri gelir ya da kurumlar vergisi tutarlarını mukim oldukları ülkelerde beyannamelerinden indirim konusu yapabilmektedirler. Bu açıdan dünya genelinde OECD uygulamaları noktasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmaları revize edilmesine ilham kaynağı olabilir.

SONUÇ

Özellikle küresel aktörlerin ulus devletlere karşı ekonomik olarak önlenemez yükselişi sonucu ülkelerin vergi gelirleri ciddi şekilde azalmaktadır. Fransa’da ‘GAFA Tax’ (Google, Apple, Facebook ve Amazon vergisi) olarak da adlandırılan Dijital Hizmetlerden alınacak vergiler ülkeler açısından gün geçtikçe daha da meşru bir zemin bulmaktadır.

Türkiye bu noktada çalışmamızda ifade ettiğimi-

miz gibi ciddi önemler almış olup yeni uygulamaları ile dünyada öncü olacaktır.

Tüm bu gelişmelere rağmen küresel şirketlerin Türkiye’de dar mükellef olarak vergilendirilmesi de önem arz etmektedir. Bu minvalde birkaç öneride bulunabiliriz.

Gelir Vergisi Kanununun 2. Maddesinde yer alan ‘Gelirin unsurları’ başlıklı maddesine göre elde edilen kazanç ve iratlar iki durumda vergilendirilebilmektedir. Vergilendirme yapılabilmesi için mükellefler ya tam mükellef olarak ya da dar mükellef olarak Türkiye’de kazanç ve irat elde etmelidir. Dar mükellefiyete tabi olanların elde ettiği kazançta ait hizmet Türkiye’de ifa edilmeli ya da Türkiye’de değerlendirilmelidir.

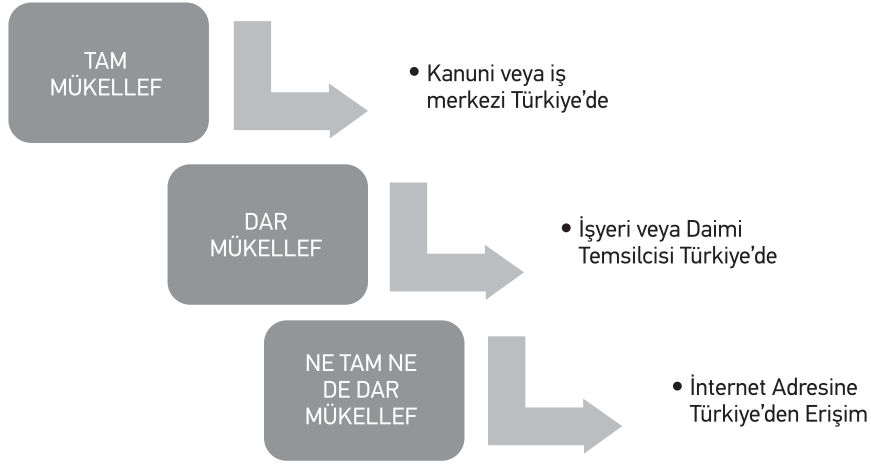
Kurumlar vergisi için ise kazancın türü yine gelir vergisine göre belirlenen gelirin unsurlarından oluşmaktadır. Bu yönüyle Türkiye’de kanuni veya iş merkezi bulunmayanlar ile Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayanların Türkiye üzerinden elde ettikleri kazancın vergilendirilebilmesi için mevzuatımıza ya yeni bir mükellefiyet türü ihdas edilmeli ya da hâlihazırda olan bu mükelleflerin kapsamının değiştirilerek genişletilmesi gerekmektedir.

Bu şekilde vergi mevzuatımızda hâlihazırda mükellefiyet türleri,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunanlar **Tam Mükellef**
- İşyeri ve daimi temsilcisi Türkiye’de bulunanlar **Dar Mükellefler**den oluşmaktadır. Bu tanımlamalara ilave olarak;
- Türkiye’den erişim sağlayarak İnternet üzerinden hizmet veren yabancılar için **Kısmi Dar Mükellef** kavramı yaratılabilir.

⁴³ DURLANIK İ. YILDIRIM N. (<https://vergialgi.net/dijital-hizmet-vergisi-kanunu-ile-isyeri-kapatma-cezasi-mi-geliyor>). Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.

Şekil 5: Mükellefiyete Bakış



Çalışmamızda ifade ettiğimiz dijital ekonominin vergilendirme sorunlarına ilişkin bir diğer çözüm önerisi de V.U.K 156. maddede yer alan 'İş yeri' tanımının genişletilmesidir. Maddede yapılacak bir ekleme ile internet üzerinden düzenli veya düzensiz hizmet verilmesi hususu belirtilerek bir işyerinin varlığına işaret edilebilir. Bu şekilde Türkiye'de işyeri bulunduğu ifade edilen dijital ortamda hizmet sağlayan küresel şirketler dar mükellef olarak değerlendirilip vergilendirilebilecektir.

İnternet üzerinden Dijital hizmet sağlayan yabancıların dar mükellef olarak değerlendirilmesi için uygulanacak bir diğer çözüm önerisi ise Vergi Usul Kanunu'na mükerrer 156. Madde 'dijital işyeri' başlığı altında yeni bir madde eklenmesi suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu şekilde Türkiye'den erişim sağlayarak İnternet üzerinden hizmet veren yabancılar vergi mükellefi olarak değerlendirilip, gelir ya da kurumlar vergisi mükellefiyeti sağlamak suretiyle vergilendirilmeleri sağlanabilecektir.

Türkiye BTRANS sistemi ile bankalardan düzenli bilgi alabilmektedir. Bu bilgi akışı içerisinde hangi yabancı şirkete, ne kadarlık bir para akışı olduğunu görüntüleyebilir ve veri analizlerine ta-

bi tutarak raporlayabilir. Bu kabiliyetini yukarıda yer alan önerilerimiz ile birleştirildiğinde, küresel şirketlerin Türkiye'den elde ettikleri gelirleri tespit edilerek, dar mükellefiyet suretiyle vergilendirmesinde otokontrol de sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı
- 494 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- ADAMS, C. ve COOMBES, R. (2003), *Global Transfer Pricing: Principles and Practise*, LexisNexis, UK
- ALICI, A. (2016), "Vergi cennetleri tarih mi oluyor? BEPS eylem planının rolü", SPK Araştırma Dairesi, Ankara
- BAYRAÇ, N. (2003), "Yeni Ekonomi'nin Toplumsal Ekonomik ve Teknolojik Boyutları"

- Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü, Eskişehir
- Bird & Bird LLP. “*Digital Services Tax: Overview of the progress of implementation by EU Member States.*” (<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=b2f512f2-3244-4a4f-880e-1bae4ff85ed9>). Erişim tarihi: 20 Aralık 2019.
 - ÇAMURCU N. (2018), *Vergi Cennetleri İle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: “OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma”*. International Journal of Public Finance.
 - ÇİMEN F. “*Ekonominin Değişken Maskesi: Dijital Ekonomi*”. (<https://sosyalmedya.co/dijital-ekonomi/>) Erişim tarihi: 15 Aralık 2019.
 - DHAMMIKA D. ve HINES Jr. J.R. (2009), “*Which Countries Become Tax Havens ?*” National Bureau of Economic Research
 - DURLANIK İ. ve YILDIRIM N. (2019), (<https://vergialgi.net/dijital-hizmet-vergisi-kanunu-ile-isyeri-kapatma-cezasimi-geliyor>) Erişim tarihi: 20 Kasım 2019.
 - ESCARIO DIAZ-BERRIO, J. L (2011), “*The Fight Against Tax Havens and Tax Evasion Progress since the London G20 Summit and the Challenges Ahead*”.
 - (<https://toptalent.co/silikon-vadisi-nedir-ve-nerede>) Erişim tarihi: 10 Kasım 2019.
 - (<https://www.theguardian.com/world/2019/jul/11/france-us-tax-big-digital-companies-donald-trump-amazon-facebook>) Erişim tarihi: 21 Aralık 2019.
 - IŞIK, H. (2005), “*Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*” T.C. Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Ankara
 - KABAALIOĞLU, H. A. (1982), *Çok Uluslu İşletmeler Hukuku*, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, İstanbul.
 - KARA C. M. ve ÖZ E. (2016) “*Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 424.
 - Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
 - KOÇ, S. (2000), *Çok Uluslu Şirketlerde Faaliyet Bulunan Ülkelerin Kalkınması, Teknoloji Transferi ve Uluslararası Entegrasyon Üzerindeki Etkilerinin Türkiye Örneğinde Değerlendirilmesi*, Maliye Hesap Uzmanı Bilim Raporu, Yeterlilik Etüdü (Yayınlanmamış), İstanbul
 - OECD. (2018), “*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris
 - OECD. (2018), “*OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*”, (<http://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>). Erişim tarihi: 15 Aralık 2019.
 - ÖNCEL T. ve ÖNCEL Y. (2012), “*Uluslararası Vergi Rekabeti*”. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.
 - PEKER İ. ve KILIÇER E. (2014), “*Türkiye Boyutu İle Vergi Rekabeti*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:307
 - RUSSO. R. (2017), “*The Challenge of the Digital Economy, Market, Taxation and Appropriate Economic Models*”
 - SEYİDOĞLU, H. (1996), *Uluslararası İktisat Teori Politika ve Uygulama*, Güzem Yayınları, İstanbul
 - Silikon Vadisi Devlerinin Vergi Kaçırma Şeması, (<https://businessht.bloomberght.com/piyasalar/haber/1290321-grafik-apple-ve-silikon-vadisinin-diger-devleri-vergiden-nasil-kaciyor>) Erişim tarihi: 10 Kasım 2019.
 - ŞATIROĞLU, K. (1984), *Çok Uluslu Şirketler*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
 - TAX JUSTICE NETWORK. (2011), “*The Cost of Tax Abuse: A Briefing Paper on the Cost of Tax Evasion World Wide*”, UK

- TUNÇ, A. ve AKGÜL, E. C. “BEPS Projesi ve Dünyadaki Yansımaları”. (<https://www.vergidegundem.com/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729548>). Erişim tarihi: 30 Aralık 2019.
- TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ. (2001). *Vergilendirmede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi*. Özel İhtisas Komisyonu Raporu. TOBB Genel Yayın No: 359. Ankara
- UNCTAD. (2017), “The “New” Digital Economy and Development”, UNCTAD Technical Notes on ICT for Development, No:8.
- YILMAZ. G. H. “Uluslararası vergi adaleti için OECD BEPS Eylem Planı” ([https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulka-sim\(1\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulka-sim(1).pdf)). Erişim tarihi: 14 Aralık 2019.
- YÜCE, M. ve AKBULUT, N. (2018) , “Beps Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler”. Akademik Bakış Dergisi. Sayı:68.