Araştırma Makalesi/Research Article

Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Seçilmiş Bazı Ülke Uygulamaları

Derya YAYMAN*

Öz

Dijital ekonominin vergilendirilmesi dünya gündemini meşgul etmeye devam etmektedir. Problemlerin çözümü noktasında AB Komisyonunun önerisi olan Dijital Hizmet Vergisi problemlere tam çözüm getirememiştir. Bu nedenle yeni vergilendirme kuralları arayışı, OECD ve G20 ülkelerini 08.10.2021 tarihinde uzlaşmaya götürmüştür. Çalışmanın amacı; dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunu seçilmiş bazı ülke uygulama örnekleriyle ele alarak uluslararası arenada yapılan çalışmaları incelemek ve değerlendirmektir. Netice itibarıyla uluslararası yeni vergilendirme kuralının 01.01.2023 tarihinde yürürlüğe girecek olmasıyla uzlaşı hedeflerinin sağlanacağı, dünya ülkelerinin ticari işlemlerini haksız rekabet olmaksızın yürütebileceği, çok uluslu şirketlerin fiziki varlığı olmasa dahi ekonomik işlem yaptığı ülkelerde kurumlar vergisi ödemesinin vergi cennetlerine yönelişi kaldıracağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: *Dijital Ekonomi, Dijital Hizmet Vergisi, Google Vergisi, Daimî Kuruluş, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi*

Taxing the Digital Economy: Some of the Selected Country Practices

Abstract

The taxation of the digital economy continues to occupy the world agenda. The Digital Service Tax, which is the proposal of the EU Commission, could not bring a full solution to the problems. Therefore, the search for new taxation rules led OECD and G20 countries to a compromise on 08.10.2021. The aim of this study is to examine and evaluate the studies

*Doç.Dr., Akdeniz Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, dyayman@akdeniz.edu.tr; https://orcid.org/0000-0002-7098-5277
Makalenin Gönderilme Tarihi: 29.08.2022 **Kabul Tarihi:** 31.12.2022

carried out in the international arena by addressing the issue of taxation of the digital economy with some selected country application examples. As a result, it is thought that with the new international taxation rule coming into force on 01.01.2023, the objectives of reconciliation will be achieved, the countries of the world will be able to carry out their commercial transactions without unfair competition, and the payment of corporate tax in countries where multinational companies conduct economic transactions even if they do not have physical assets will remove the tendency towards tax havens.

***Keywords**: Digital Economy, Digital Service Tax, Google Tax, Permanent Establishment, Income Tax, Corporate Tax*

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

Giriş

Teknolojik gelişmeler başta ekonomi olmak üzere yaşamın her alanını etkilemektedir. İnternetin 1990'larda başlayan büyümesi yaygın bir dijital ekonominin unsurlarını ve yeteneklerini artırmıştır (Nellen, 2015:29). Ekonominin dijitalleşmesi toplumsal değişimlere yol açmakta ve vergi sistemini etkilemektedir. Dijitalleşme, vergi politikasını etkilemekte ve vergi idareleri ile vergi kanunlarının uygulanması üzerinde önemli bir etki yaratmaktadır (De la Feria ve Maffini, 2021:154).

Ekonominin dijitalleşmeye başlaması hem Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ/Multinational Enterprises) kârlarının vergilendirilmesini giderek daha zorlaştırmış hem de Avrupa ülkelerinin ekonomilerini "teknoloji sınırı" ile karşı karşıya bırakmıştır. Teknoloji sınırındaki ülke ekonomilerinde verimlilik kazanımları tükenmeye başlamış ve ekonomik oyuncular hem teknolojilerinde hem de iş modellerinde inovasyonu geliştiremedikleri sürece büyümeyi devam ettirememişlerdir (Collin ve Colin, 2013:1-3).

Bilgi ve iletişim teknolojisinin hızla gelişimi, küresel ekonominin dijital çağa girmesine yol açmış ve birçok ülke, dijital ekonomi geliştirme stratejik planları yayınlayarak ulusal rekabet gücünü artırmak için dijital bir ekonominin geliştirilmesini amaçlamıştır. Küresel dijital ekonominin büyümesi, tüketicilerin yerleşik olduğu ülkelerde vergi gelirlerinin azalması endişelerinin yenilenmesine neden olmuştur (Cockfield, 2020:353). Dijital ekonominin gelişimi, firmaların kaynak yetki bölgelerinde geniş bir hizmet yelpazesi sunmasını ve bu hizmetlerin sağlanmasından kaynak yetki bölgelerinde hiçbir varlık olmadan gelir elde etmesini mümkün kılarak geleneksel yaklaşımı değiştirmiştir. İnternet üzerinden iletişim kolaylığı, maddi olmayan varlıklara ve haklara önemli değerler atfetme yeteneği ile birleştiğinde, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla kârlarını ev sahibi ülkelerden verginin hiç olmadığı ya da az olduğu ülkelere kaydırmalarına imkân vermiştir (Lucas-Mas ve Junquera-Varela, 2021:1-2).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) model sözleşmesi uyarınca, ticari kazançlar genellikle, yalnızca işletmenin mukim olduğu ülkede vergilendirilebilir olmalıdır. Ancak, bir işletme başka bir ülkede bir daimî kuruluş aracılığıyla faaliyet gösteriyorsa söz konusu diğer ülkede elde ettiği kâr üzerinden vergilendirilebilir (Ooi, 2021:1-4).

Dijital ekonomi şirketleri, dijital teknolojilere olan yoğun bağımlılıkları, yenilikçi iş modelleri ile ekonominin tüm sektörlerini yavaş yavaş ve kökten değiştirmektedir. Bu, dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesinin çeşitli şekilleri olduğu anlamına gelmektedir: Dijital ekonomi şirketlerinden alınan kurumlar vergisi, bu ekonomideki çeşitli faaliyetlerde katma değer vergisi, risk sermayesinin vergilendirilmesi, inovasyonda ve dijital ekonomi şirketlerinin büyümesinde belirleyici rol oynayan araştırma, geliştirme ve telekomünikasyon operatörlerinden alınan özel vergiler gibi (Collin ve Colin, 2013:1-3).

Amerika Birleşik Devletleri merkezli büyük teknoloji şirketlerinin vergi kaçırdığı gözlemlenmiştir. Fair Tax Mark tarafından hazırlanan bir rapora göre, 2010 ve 2019 yılları arasında, dijital alanda bulunan çok uluslu şirketler, 155 milyar ABD doları daha az vergi ödemiştir. Üstelik ABD dijital hizmet şirketleri, ABD'ye diğer ülkelere ödediğinden dört kat daha fazla ödeme yaparken önemli gelirleri ABD dışındaki ülkelerden tahakkuk etmektedir (Lalwani, 2022).

Şirket merkezi Dublin olan Google'ın vergilerini Dublin'e vermesi, ancak Fransa'da elde ettiği kazançların vergisini Fransa'ya vermemesi nedeniyle Fransız vergi makamları dolandırıcılık soruşturması başlatmıştır. Bunun üzerine Google, Fransa ile anlaşma yoluna gitmiş ve 1 milyar euro ödeme yapmayı kabul etmiştir. Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler (BM) gibi kuruluşlar da uluslararası bir çözüm arayışında hareket etmişlerdir. Dijital dünyada yaratılan ve satışa sunulan değer, ürün ve hizmetlerin ve bu hizmetlere ilişkin reklamların vergilendirilmesi yeni bir vergi türü yaratma ihtiyacını doğurmuş ve dijital hizmet vergisi ortaya çıkmıştır. Dijital hizmet vergisinin konusu; dijital pazaryeri faaliyetleri, dijital reklam ve kullanıcı verilerinin satılması aktivitelerinden elde edilen gelirdir (Arıcıoğlu, 2020). Ancak bu konuda küresel bir uzlaşma sağlanamamış, bu nedenle ülkeler vergi oranlarına keyfi olarak karar vermişlerdir.

2020 başında ortaya çıkan korona virüs salgını ve alınan karantina önlemleri, dünya çapındaki ekonomik faaliyetlerin büyük ölçüde düşmesine neden olmuş ve ülkeler dijital ekonomi gelişiminin gerekliliğini ve aciliyetini fark etmişlerdir. Salgın esnasında daha çok dijitalleşen ekonomiler daha fazla direnç kazanmış ve insanlar dijital platformları hemen her alanda daha fazla kullanmıştır. Salgını kontrol altına almada dijital alan öncelikli hale gelmiştir. ABD ve İngiltere gibi ülkeler hastalığın yayılışını tahmin etmek ve tıbbi araştırmalarını geliştirmek için yapay zekâ sistemleri geliştirmişler ve kullanmaya başlamışlardır.

Vergilendirme dijital ekonominin gelişiminde en önemli zorluklardan birisidir. Hem ulusal hem de uluslararası alanda dijital ekonomiyi vergilendirmek son derece zor olmuş, ülkelerin uluslararası vergi sistemi kurallarının gelişiminde ortak karar almalarını gerektirmiştir. Çünkü çok uluslu şirketlerin küresel tedarik zincirine hızlı bir şekilde entegrasyonu gerekmiştir. Ticari işlemlerin dijitalleşmesi, vergi matrahının aşınmasına ve kâr değişimine büyük ölçüde etki etmiştir (Li ve Liu, 2022:109-112).

AB içinde dijital ekonominin vergilendirilmesi adına ortak bir fikir birliği kurulamamıştır (Çelener, 2019:40). Uluslararası kuruluşların dijital ekonominin vergilendirilmesi konusundaki uyum çabalarının istenilen sonuçlara ulaşmaması ülkeleri kendi vergi sistemlerinde revizeye itmiştir (Olbert ve Spengel, 2019:12-45).

Çalışmanın birinci bölümünde literatür incelemesi yapılacaktır. İkinci bölümde dijital ekonomi kavramı ve niteliği açıklanacaktır. Üçüncü bölümde dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yaşanan gelişmeler ve bu gelişmelerin doğurduğu vergisel problemlerden bahsedilecektir. Akabinde anılan sorunlara OECD, AB ve Birleşmiş Milletler gibi kurumların geliştirdiği çözüm önerileri incelenecektir. Daha sonra seçilmiş bazı ülke uygulamalarına yer verilecek ve konu analiz edilip değerlendirilecektir.

1. Literatür İncelemesi

Olbert ve Spengel, 2019 yılında yaptıkları çalışmalarında; doğrudan (kurumsal kâr) ve dolaylı (tüketim) vergilendirme için dijitalleşmenin zorluklarına ilişkin kanıtları gözden geçirmiş ve dijital işletmeler için yeni bir vergi düzeni getirmenin hiçbir gerekçesi olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Özellikle, Avrupa Komisyonu tarafından öne sürülen önemli dijital varlık ve dijital hizmetler vergisinin, kurumsal kararları çarpıtacağını ve vergi rekabetini teşvik edeceğini belirtmişlerdir (Olbert ve Spengel, 2019:21-22).

Tsindeliani vd., 2019 yılında Rusya'da yaptıkları çalışma sonucunda; dijital ekonomi koşullarında bilgi kaynaklarının geliştirilmesinin, vergilendirmenin ana unsurlarına ilişkin hükümlerin somutlaştırılmasını sağlayacağını, vergi ödemeye ilişkin anayasal görevlerin belirlenmesine yol açacağını ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini optimize edeceğini öngörmüşlerdir. Ayıca, temel hükümler ve sonuçların, vergilerin yasal yapısı ile ilgili hususlar dikkate alındığında bilimsel ve pratik faaliyetlerde kullanılabileceğini belirtmişlerdir (Tsindeliani vd., 2019:28).

Tsakaev ve Khadzhiev, 2019 yılında dijital ekonomi koşulları için vergilendirme ve vergi dönüşümleri adlı çalışmalarının sonucunda; Rusya'da küreselleşmenin mevcut koşullarında vergi mevzuatındaki değişikliklere yanıt verme oranının düşük olduğu bulgusuna ulaşmış ve dijital ekonominin gelişiminde yapısal bir değişiklik için vergi sisteminin yeni bir vektörünün belirlenmesi gerektiğini söylemiştir (Tsakaev ve Khadzhiev, 2019:134).

Abdurakhmanova vd., 2020 yılında Özbekistan'da yaptıkları "Beşerî Sermayenin Gelişiminde Dijital Ekonominin Rolü" adlı çalışmada; yenilikçi

bir ekonomi geliştirmek için beşerî sermaye piyasasını yönetme modeli önermiştir (Abdurakhmanova vd., 2020:8043-8051).

Yrkkö vd., 2020 yılı Aralık ayında Finlandiya'da, dijital ekonominin boyutunu, dijital olarak üretilen mal ve hizmetlerin yarattığı katma değerle ölçmüş ve vergi sistemi ile vergi açığı üzerindeki etkisini analiz etmiştir. Analizde, Finlandiya'da dijital ekonomi tarafından üretilen katma değerin payının 2010'lu yıllarda nispeten yavaş bir büyüme gösterdiğini belirlemişlerdir. Hesaplamaların sonucu, 2017'de Finlandiya'da, dijital ekonominin GSYH'nin %10,9'unun veya 21 milyar euronun üzerinde olduğunu göstermiştir. Ayrıca Finlandiya'da dijital ekonominin yarattığı kurumlar gelir vergisi (CIT), katma değer vergisi (KDV) ve kişisel gelir vergisi (PIT) boşluklarını değerlendirmişlerdir. Endüstri düzeyinde ulusal hesap verilerinin bulunmaması nedeniyle kurumlar vergisinde boşluk analizi yapamamışlardır. Son yıllarda tahakkuk eden KDV'ye ilişkin verilerin mevcut olmaması KDV açısından da boşluk analizi yapamamalarına yol açmıştır. Serbest çalışanları hedefleyen dijital anket çalışmaları, genel olarak Finlandiyalı dijital serbest çalışanların vergilendirmeye oldukça iyi uyduğunu ve kayda değer bir gelir vergisi boşluğu oluşturmadığını göstermiştir (Yrkkö vd., 2020:8).

Abdul Wahab vd., 2021 yılında Malezya'da, hükümetin dijital ekonomiye dahil firmalara verdiği vergi teşviklerinin ülkenin vergi açığını ne derece etkileyebileceğini anlayabilmek için yaptıkları araştırmada 2013 yılından 2018 yılında kadar listelenmiş 846 firma verisini analiz etmiştir. Çalışma sonucunda; dijital ekonomi katılımı ile geçici farklar ve yasal vergi oranları farkları arasındaki ilişkilerin anlamlı ve pozitif olduğu, ancak dijital ekonomi katılımı ile yasal vergi oranları farkları ve kalıcı farklar arasındaki ilişkileri destekleyen kanıtların önemsiz olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Abdul Wahab vd., 2021).

Klein vd., 2022 yılı Mart ayında Avrupa Komisyonunun dijital firmaların vergilendirilmesine ilişkin tekliflerine yatırımcı tepkisini analiz ettikleri çalışmada; %-0,692'lik önemli bir anormal sermaye piyasası tepkisi bulmuşlardır. Yatırımcıların olayı dijital firmaların gelecekteki kârlılığına bir tehdit olarak algıladıkları ve tekliflerin vergi gelirlerini güvence altına alma ve lokasyona özgü kira elde etme niyetleri doğrultusunda tepki verdikleri sonucuna ulaşmışlardır (Klein vd., 2022:61).

2. Dijital Ekonominin Tanımı ve Niteliği

Teknolojinin dünyada hızla yayılıp kullanılmaya başlaması; "internet çağı", "bilgi teknolojisi devrimi" ve "dijital ekonomi" gibi terimleri hayatımıza sokmuştur. Dünya genelinde ise "enformasyon ekonomisi, ağ ekonomisi, bilgi ekonomisi, dijital ekonomi, ağırlıksız ekonomi ve yeni ekonomi" terimleri birbiri yerine kullanılmaktadır (Özcan, 2016:73).

"Dijital ekonomi" kavramını Tapscott, 1996 yılında yayımlamış olduğu "The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked

Intelligence" kitabıyla literatüre kazandırmıştır. Don Tapscott kitabında "dijital ekonomi" kavramının temel ayırt edici özelliklerini; sanallaştırma, aracının olmaması, tüketerek üretme, bilgi, küreselleşme, küçük parçalara ayırma, yakınsama, uyumsuzluk, dijitalleşme, yenilikçilik, ağlararası iletişim ve anlık/hız şeklinde sıralamıştır (Akkaya ve Gerçek, 2019:168).

Bucht ve Hicks dijital ekonominin; dikey ve yatay değerin dijitalleştirilmesi ve entegrasyonu zincirler, mal ve hizmetlerin dijitalleştirilmesi ve dijital iş modelleri ve kullanıcı erişimi şeklinde üç bileşeni olduğuna ve dördüncü teknolojik düzenin bir parçası olduğuna inanmaktadır. Ayrıca, dördüncü teknolojik düzenin dijitalleşmesi, ekonominin bazı sektörlerinde dijital teknolojilerin kullanımını içermektedir. Dijitalleşme araçları; mobil cihazlar, nesnelerin internet platformları, konum belirleme teknolojileri, gelişmiş kullanıcı arayüzleri, kimlik doğrulama ve dolandırıcılık önleme, üç boyutlu baskı, akıllı sensörler, büyük veri analitiği ve gelişmiş algoritmalar, çok seviyeli etkileşim, müşteri ve müşteri dosyasının bakımı, taşınabilir artırılmış gerçeklik cihazları ve bulut bilişimdir (Bucht ve Hics, 2018:143-172).

Dijital ekonomi, mobil iletişimi, bilgi iletişimini ve internet teknolojilerini bütünleştiren ekonomik ilişkilerin bir parçası olarak sunulmaktadır. Modern dijital teknoloji, şirketler, bankalar, hükümet ve halk arasındaki iletişimi etkin bir şekilde yönetmekte, uzun süredir var olan aracı zincirlerini ortadan kaldırmakta; ayrıca satışlar, krediler, kiralamalar, vergiler, para cezaları, ücretler, diğer ödemeler ve uzlaştırmalar gibi çeşitlendirilmiş işlem ve operasyonların ülkeler arası uygulanmasını hızlandırmaktadır. Dijital ekonomi, dijital verilerin kullanılarak üretimin verimliliğini önemli ölçüde artırabileceği ekonomik bir faaliyettir. Diğer bir deyişle, "dijital ekonomi"nin karakteristik bir özelliği, kişisel bilgiler de dahil olmak üzere bilgilerin kullanımı yoluyla tüm katılımcıların ihtiyaçlarının maksimum düzeyde karşılanmasıdır. Bu, bilgi ve iletişim ile internet teknolojilerinin gelişmesi sayesinde mümkün olmaktadır (Kobilov vd., 2022: 375-377).

Dijital ekonominin ortaya çıkışı incelendiğinde süreç; özellikle son yıllarda iletişim kanallarının çeşitlenmesi, bireylerin fiziki ortamda yan yana olmaksızın iletişim halinde olup, mal ve hizmetlerin niteliğinin değişmesi ile başlamış ve online ticaretin yaygınlaşmasıyla gelişmiştir (Mert ve Bayar, 2020a:29).

Ekonominin artan dijitalleşmesiyle birçok dijital şirket, fiziksel varlıklarının olmadığı ülkelere uzaktan satış yapmaya başlamıştır. Uzaktan satış veya hizmetlerin tüketime dayalı vergilendirilmesi, bir satıcının veya hizmet sağlayıcının yerel fiziksel mevcudiyeti olmadığında bir işlemin vergilendirilmesine izin vermektedir. Tablo 1'de 2019 yılı itibarıyla e-ticaret satışları ilk 10 sırada olan ülkeler görülmektedir.

Tablo 1: 2019 Yılı İtibarıyla E-Ticaret Satışları: İlk 10 Ülke

Ülkeler	Toplam e-ticaret satışları (milyar dolar)	Toplam e-ticaret satışlarının GSYİH içindeki payı(%)	B2B e-ticaret satışları (milyar dolar)	B2B e-ticaret satışlarının toplam e-ticaret içindeki payı (%)	B2C e-ticaret satışları (milyar dolar)
ABD	9,580	45	8,319	87	1,261
Japonya	3,416	67	3,238	95	178
Çin	2,604	18	1,065	41	1,539
Güney Kore	1,302	79	1,187	91	115
Birleşik Krallık	885	31	633	72	251
Fransa	785	29	669	85	116
Almanya	524	14	413	79	111
İtalya	431	22	396	92	35
Avusturya	347	25	325	94	21
İspanya	344	25	280	81	64
10 Ülke	20,218	36	16,526	82	3,691
World	26,673	30	21,803		4,870

Kaynak: UNCTAD, 2021.

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansının (UNCTAD) 2021 yılında çıkardığı Rapora göre; 2019 yılında küresel B2B e-ticaretin değeri 21,8 trilyon dolar olarak tahmin edilmektedir. Bu rakam hem çevrim içi pazar platformları üzerinden satışlar hem de elektronik veri alışverişi (EDI) işlemleri dahil olmak üzere tüm e-ticaretin %82'sine tekabül etmektedir. Amerika Birleşik Devletleri; Japonya ve Çin'in önünde genel e-ticaret pazarına hakimdir. B2C e-ticaret satışlarının 2019'da 2018'e göre %11 artışla 4,9 trilyon dolar olduğu tahmin edilmektedir. Sınır ötesi B2C e-ticaret, 2018'e göre %9 artışla 2019'da yaklaşık 440 milyar dolara ulaşmıştır. Sınır ötesi çevrim içi alışveriş yapanların payının 2017'de %20'den 2019'da %25'e yükseldiği gözlemlenmektedir (UNCTAD, 2021).

3. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Ülkelerin kendi vergi sistemleri dijital dünyada yaşanan baş döndürücü değişime adapte olmakta zorlanmakta ve var olan uygulamalar de yeterli olmamaktadır (Akkaya ve Gerçek, 2019:169). Bu sebeple ulusal vergi sistemindeki düzenlemelerden ziyade küresel düzeyde önlemler alınması, ulus ötesi iş birliklerinin ve vergi uyumlaştırmasının artırılması gerekmiş ve OECD ve G-20 (Group of 20) gibi oluşumların öncülüğünde başlayan "Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)" ile vergisel düzenlemeler yeniden ele alınmıştır. 2015 BEPS Raporu, dijital ekonominin vergilendirilmesinin; "tarafsız, verimli, kesin, basit, etkin, adil ve orantılı" planlanması gerektiğini belirtmiştir (OECD, 2015:17).

Dijital teknoloji, bilgi teknolojisi ve iletişim teknolojisini içermektedir. Yapay zekâ, robotik ve makine öğrenimi, veri işlemeyi hızlandırmakta, görev sayısını azaltmakta ve ekonomik faaliyetler için konsantrasyon kuvvetleri oluşturmaktadır. Dijital teknoloji, pandemiyi önlemede, yeniden başlatmada ve tüketimin yaygınlaştırılmasında kritik bir rol oynamıştır (Jiang, 2020:333). Dünyanın gelişmiş ülkelerinde, dijital teknolojiler, 500 bin doları aşan emek verimliliği sağlarken gelişen dünyada bu verimlilik on kat daha küçüktür. Bunun nedeni; gelişmekte olan ülkelerdeki nüfusun satın alma gücünün düşük olması, Ar-Ge harcamalarının düşük olması, bilgi ve iletişim teknolojileriyle ilgili araştırma ve geliştirmeye yönelik teşviklerin yetersiz kalmasıdır.

Hizmet sektörü, dijital teknolojilerin ana kullanım alanıdır. Özellikle büyük şirketler ve daha küçük üreticiler, satışlarının bir kısmını internet yoluyla yaparak ciro ve kârlarını artırmaya çalışmaktadır (Kolesnikov vd., 2020:523-540).

Dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında tüm dünyanın çeşitli sorunlar yaşadığı bir gerçektir. Öyle ki çifte vergilendirilmenin önlenmesi amacıyla yapılan anlaşmalarda ve ülkelerin kendi iç mevzuatlarının hemen hemen bütününde "dijital ticaret ve iş yeri" gibi unsurları barındıran bir düzenleme yoktur. Özellikle son yıllarda karşımıza çıkan milletlerarası dijital faaliyetlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan güçlükler konuyu olduğundan daha fazla karmaşık bir yapıya büründürmüştür. Bu durum, ülkeleri OECD'nin BEPS Eylem Planı etrafında toplamıştır (Diclehan, 2016:153).

Uluslararası vergi politikası arenasında, ticari kazançların vergilendirilmesinde verinin önemine dikkat çekilmektedir. Vergi sistemlerini veriye göre ayarlamada iki seçenek vardır. Birincisi, verilerin değerini yansıtmanın imkânsız olduğunu kabul etmektir. Böyle bir kabul, bilim adamlarının önerdiği gibi varış yeri bazlı nakit akışından konut bazlı hissedar vergilendirmesine kadar değişen seçenekleriyle temel bir vergi reformu yapılmasını gerektirecektir. İkinci seçenek, kârın, ayrı bir işletme yaklaşımına dayalı olarak emsallere uygunluk ilkesine göre dağıtılmasıdır (Olbert ve Spengel, 2019:21-22).

Veriyle ilgili işletmeler yeni, dinamik ve uluslararasıdır. Bu işletmelerin mevcut iç politika düzenine entegre edilmeleri oldukça güçtür. Vergilendirme konusu en çok tartışılan konulardan biridir. Birçok ülke, satıcılardan alınan KDV'yi uygulamaktadır. Dolayısıyla ithalatçı ülkelerde bu tür vergilere tabi olmayan internet üzerinden yurt içi hizmet sağlayıcıların, yabancı hizmet sağlayıcılara göre dezavantajlı hale gelebileceği iddiası bulunmaktadır. Bu konuda, birçok ülke BEPS Eylem 1 önerilerini takip etmiş ve özel tüketiciler tarafından yerleşik olmayan tedarikçilerden/satıcılardan (mümkünse) veya ödeme sırasında tüketicilerden alınan hizmetlere ilişkin KDV'nin tahsil edilmesi için bir mekanizma

uygulamıştır. Çünkü bu tür ödemelerin çoğu finans sektöründeki az sayıda aktör tarafından gerçekleştirilmektedir.

Daha tartışmalı bir başka konu da kurumlar vergisidir. Geleneksel anlayış, sınır ötesi hizmet sağlayıcılarının mal ihracatçıları gibi muamele görmesi ve bu nedenle ihracat hedefli ülkelerde değil, kendi ülkesinde kurumlar vergisi ödemesidir. Ancak, dev uluslararası platformcuların nereden kâr elde ettiği çok belirgin değildir. Değer zincirlerini nasıl tasarladıkları ve işlettikleri genellikle ayrıntılı olarak duyurulmaz. Vergi ödemelerinden kaçınmak için ülkeler arasındaki vergi oranı farklılıklarından yararlanan vergi arbitrajı uygulamaları konusunda endişeler vardır. Çok uluslu oyun şirketlerinin kullanıcı sayıları her geçen gün artmakta ve devasa kazançlar elde edilmekte; ancak, mukim olmadıkları yerde kurumlar vergisi ödememeleri, yerli oyun şirketlerini dezavantajlı bir duruma sokmaktadır.

2015 yılında OECD, ÇUŞ'ların vergiden kaçınmalarının yıllık maliyetinin 100 ila 240 milyar ABD doları ya da 2013 yılındaki kurumlar vergisi gelirlerinin yaklaşık %4'ü ile %10'u arasında olduğunu tahmin etmiştir. Ortalama gelir kaybının, kurumlar vergisi gelirlerinin %5'i olduğunu tahmin eden IMF, ÇUŞ'ların vergiden kaçınmasından kaynaklanan gelir kaybının OECD üyesi olmayan ülkeler için daha büyük bir etkiye sahip olduğunu tahmin etmektedir. Vergiden kaçınma nedeniyle uzun vadeli gelir kaybı, OECD ülkelerinde GSYH'nin yaklaşık %0,9'u, OECD dışı ülkelerde GSYH'nin yaklaşık %1,3'üdür. Güney Asya için vergi kaçakçılığından kaynaklanan ortalama net gelir kaybının GSYH'nin %1,7 ila %1,9'u; Doğu Asya ve Pasifik ülkeleri için GSYH'nin %0,6 ila %0,7'si olduğu tahmin edilmektedir. Singapur gibi bazı ülkeler, muhtemelen düşük vergi oranlarından dolayı kâr aktarımından gelir elde ederken bölgedeki diğer ülkelerin, özellikle de gelişmekte olan ülkelerin gelir kaybı yaşayacağı tahmin edilmektedir.

Birkaç gelişmekte olan Asya ülkesinin GSYH'nin %2'sinden fazlasını kaybedeceği tahmin edilmektedir. ÇUŞ'lerin vergiden kaçınması sadece gelir kaybına yol açmaz, aynı zamanda doğrudan yabancı yatırımlara etki gibi başka ekonomik etkileri de vardır. Özellikle dijital sektörle ilgili yatırımlarını vergisi düşük yerlerde yapılandırmaları nedeniyle maddi olmayan varlıkların konumları bozulmaktadır. ÇUŞ'ların vergiden kaçınma tekniklerini kullanma becerileri, bu beceriye sahip olmayan yerli işletmeler karşısında haksız rekabet avantajı yaratabilmektedir (Mullins, 2022:11-12).

Bu tür endişeleri gidermek, bu soruna koordineli bir çözüm bulmak için BEPS'e ilişkin kapsayıcı çerçeve kapsamında tartışmalar yapılmıştır. Aynı zamanda, bazı ülkeler, yabancı platformlarda dijital hizmetleri vergilendirmek için genellikle satış miktarı üzerinden vergilendirme şeklinde "geçici önlemler" uygulamaya başlamıştır (Chen vd., 2019).

3.1. Uluslararası Kuruluşların Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları

OECD, AB Komisyonu ve Birleşmiş Milletler dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar yapmış ve tavsiye kararları almıştır.

3.1.1. OECD'nin Çalışmaları

Dijital ekonomi vasıtasıyla elde edilen kazançların fiziken var olan işletmelerin vergilendirildiği gibi vergi sistemine adapte edilebilmesi için özellikle son yıllarda ciddi çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışmaları yapan uluslararası kuruluşların başında ise OECD gelmektedir.

OECD 1998'de, Ottowa'daki bakanlar konferansında, geleneksel ticaret için geçerli olan tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve basitlik, etkinlik ve adalet ile esneklik şeklindeki vergilendirme kurallarının, dijital ekonomi için de geçerli olması gerektiğini belirtmiştir.

OECD, kaynak vergilendirmesinin dijital ekonomide yeterince kurulmayabileceği yönünde görüşte bulunmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin yayılması ve inovasyonu, sınır ötesi ticaretin boyutunu artırmıştır (Rukundo, 2020:14-15).

Bilgi teknolojilerindeki gelişmelerle beraber dijitalleşmenin neden olduğu vergi kayıpları ve kaçaklarının önüne geçebilmek amacıyla OECD, BEPS projesini hazırlamıştır. Proje, vergiye tabi kazancın düşük vergili yerlere kaydırılmasını önlemek amacıyla geliştirilen vergi planlama stratejisidir (Diclehan, 2016:153).

2015 yılında Antalya'da düzenlenen G20 zirvesinde üye ülkelerin tamamı tarafından onaylanan BEPS Eylem Planı 15 eylem planından oluşmaktadır. G20 ülkeleri dünyadaki toplam GSYH'nin %85'ini temsil ettiğinden, anılan zirve ve bu zirvede alınan kararlar dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında önemlidir. Ancak BEPS eylem planları hukuken bağlayıcı değildir. BEPS; uyum, özün önceliği ve şeffaflık şeklinde üçe ayrılmaktadır (Diclehan, 2016:153).

Küresel matrah aşımı karşıtı önerisi, her bir ülkenin kendi vergi oranını belirleme konusundaki egemenlik hakkına saygı gösterilmesini amaçlamıştır (Demirhan, 2020:78). Dijital hizmetlerin tedariki konusunda, hizmetlerin çok uluslu bir şirketin birleşik işletmeleri tarafından dijital bir arayüz aracılığıyla tedarik edilmesini kapsadığı kabul edilir. Önemli dijital varlığa atfedilebilecek kârlar, özellikle şirketin diğer bölümleriyle olan ilişkilerinde ayrı ve bağımsız bir şirketin elde edeceği kazançlarla sınırlıdır. Öğe satın almak ve satmak için dijital bir pazara erişim, dijital bir hizmettir; ancak bir öğenin kendisinin böyle bir web sitesi aracılığıyla satışı, değildir. Örneğin Amazonun doğrudan perakende işi bu vergi kapsamına girmez (Rukundo, 2020:8-10).

3.1.1.1. BEPS Final Raporu (Eylem 1)

BEPS Final Raporu, ticari işlemlerin artık dijital teknolojilerle yapıldığını, bu nedenle dijital ekonominin diğer ekonomilerden ayrılamayacağını ve yalnızca dijital işlemleri ayırmanın ve vergilendirmenin

zor olduğunu belirtmektedir (Katsufumi, 2021:3-4). OECD, dijitalleşmenin giderek yaygınlaşması nedeniyle dijital ekonomiyi vergi amaçlarıyla "çevreleme" girişiminin zorluğuna dikkat çekmiş ve üç seçenek belirlemiştir (Rukundo, 2020:14-15):

(1) Fiziksel olmayan önemli ekonomik varlığa dayalı yeni bir bağlantı noktası,

(2) Dijital işlemlerde stopaj vergisi,

(3) Denkleştirme vergisi.

OECD değer yaratma ve ekonomik faaliyet doğrultusunda kârları vergilendirmeyi hedeflemiştir. Dijital ekonominin vergi zorluklarına ilişkin rapor, değer yaratımının herhangi bir tanımını veya yorumunu vermemekte; ancak dijitalleşen dünyada bu kavramla ilgili çeşitli soruları, sorunları ve gelişmeleri vurgulamaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar, dijital ekonomide şirketlerin değer yaratmalarına temel katkı sağlayan unsurlar olarak görülmektedir.

Değer yaratılmasına katkıda bulunan bir veri kavramı oluşturulurken verilerin üretimine, depolanmasına ve kullanımına nasıl değer atfedileceği sorusu hala yanıtlanmamıştır ve bu da daha geniş bir vergi sorununa yol açmaktadır.

BEPS projesi kapsamında transfer fiyatlandırması kılavuzunun revize edilmesine ilişkin çalışmaya yapılan atıfta, kâr vergisini, dijital ekonomide değer yaratma ile uyumlu hale getirme hedefi vurgulanmaktadır. İlgili 8-10'uncu eylemler üzerindeki çalışmanın başlığı "Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Değer Yaratımı ile Uyumlaştırılması"dır. Teknolojik özellikleri ve küreselleşmiş doğasıyla dijital iş modelleri, entegre küresel değer zincirlerinin en belli başlı örneklerindendir ve değer yaratma ile uyumlu sonuçları amaçlayan devam eden transfer fiyatlandırma politikasından doğrudan etkilenmektedir.

OECD, OECD Yönergelerinin revizyonunun "dijital ekonomi tarafından şiddetlenen BEPS sorunlarını büyük ölçüde ele alacağını" beklemekte ve daha geniş konuların doğrudan transfer fiyatlandırması ile ilgili olduğunu kabul etmektedir. Uluslararası düzeyde, şirket içi işlemlerden kaynaklanan vergi amaçlı kâr dağıtımı, gerçekleştirilen işlevlere, üstlenilen risklere ve ilgili kuruluşlar tarafından kullanılan varlıklara bağlıdır. İlke, 1995 yılında üzerinde anlaşmaya varılan ve en son 2010 yılında güncellenen OECD Yönergeleri ile OECD Modelinin 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. OECD'nin yorumu birçok ülkenin yerel vergi kanunlarında benimsenmiştir.

Artan küreselleşme ve değer zincirlerinin ayrılması nedeniyle risklerin ve varlıkların, özellikle maddi olmayan varlıkların, işlevlerden sözleşmeye dayalı olarak ayrılması, transfer fiyatlandırması alanında vergi planlaması için önemli bir araç olarak ortaya çıkmıştır. OECD, dijital ekonominin teknolojik özelliklerinin bu vergi planlama potansiyelini büyüttüğünü savunmaktadır. Özellikle, transfer fiyatları, piyasa yetki alanlarında ve

yüksek vergili ülkelerde fonksiyonlara, varlıklara ve risklere tahsis edilen geliri en aza indirmek için kullanılmaktadır.

Dijital iş modellerinin, çok az ticari faaliyette bulunsalar bile, kuruluşlara büyük gelir tahsislerini haklı çıkarmak için şirket içi sözleşme düzenlemeleriyle gayri maddi varlıkların yasal sahipliğinin birleşiminden yararlandığı sonucuna varılmıştır. Eylem 1 Nihai Raporunda, OECD, dijital iş modellerinin temel özelliklerinin vergi düzenlemelerinin tasarlanmasıyla potansiyel olarak ilgili olduğunu kabul etmektedir. Dijital ekonomideki gelişmelerin, özellikle gelirin değer yaratımına göre karakterize edilmesi ve dağıtılması paradigması açısından mevcut vergi sistemini zorladığı vurgulanmaktadır.

OECD, dijital ekonominin algılanan vergi zorluklarını proaktif olarak sınırlamak isteyen ülkelere bu tür seçeneklerin tek taraflı veya iki taraflı uygulanmasını bırakmaktadır. OECD, tek taraflı eylem durumunda, aynı anda, mevcut uluslararası vergi kanunu ile tutarlılık talep etmektedir. Eylem 1 Nihai Raporundaki bu beyanlar, yabancı bilişim teknolojisi şirketlerinden kaynağında daha fazla vergi geliri elde etmek isteyen ülkeler ile yerel dijital işletmeler için rekabet ortamı arayan ülkeler arasındaki çıkar çatışmasını yansıtmaktadır (Rukundo, 2020:8-10).

3.1.1.2. BİT Vergisi

"BİT" vergisi veya "Google" vergisi olarak adlandırılan işlem vergilerinin getirilmesine ilişkin birkaç yorum ve öneride bulunulmaktadır. OECD Eylem 1 Raporunun 2014 versiyonu, çok uluslu şirketlerin web siteleri tarafından kullanılan bant genişliği hacmine dayalı bir vergi getirme olasılığını değerlendiren kısa bir paragraf içermektedir. Vergi kısaca BİT vergisi olarak adlandırılmaktadır. ÇUŞ'lerin büyüklüğüne veya cirosuna bağlı olarak farklı vergi seviyeleri uygulanması önerilmiştir. Vergiye hak kazanmak için kullanılan yıllık bant genişliği eşiğinin yönetimi kolaylaştırmak için belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu öneri, nihai 2015 OECD raporunda ele alınmamıştır.

Macaristan hükümeti, 2014 yılında, gigabayt veri trafiği başına 150 Macar forinti (HUF) (0,60 ABD doları) olarak belirlenen bir vergi getirmiş; ancak halkın aşırı tepki vermesi nedeniyle vergiyi geri çekmek zorunda kalmıştır. Mayıs 2013'te Fransa, akıllı telefonlar ve tabletler aracılığıyla internete erişimde %1'lik bir "internet vergisi"nin yasalaşmasını değerlendirmiştir. Verginin getirilmesindeki maksat, Fransız kültürel içeriğinin geliştirilmesi olarak açıklanmıştır. Ancak, cihaz üreticilerinin güçlü muhalefeti, teklifin Eylül 2013'te geri çekilmesine yol açmıştır. Eylül 2015'te, Pakistan, toplam faturanın 1.500 Rs'nin (20 USD) ve internet hızının 2 mbps'nin üzerinde olduğu durumlarda geniş bant kullanımına %19,5 oranında vergi getirmiştir (Rukundo, 2020:14-15).

3.1.1.3. OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi (OECD-IF)

BEPS ile ilgili OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi (OECD-IF), gelişmekte olan ekonomiler de dahil olmak üzere ilgili ülkelerin BEPS ile ilgili

konularda standartların geliştirilmesine katılabilmelerini sağlamak için 2016 yılında oluşturulmuştur. 24'ü Afrika ülkesi olan 134 ülke, bu Kapsayıcı Çerçevenin üyesidir. Mart 2018'de OECD-IF, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin bir ara rapor yayınlamıştır. Rapor, farklı ülke grupları tarafından benimsenen üç yaklaşımı kabul etmiştir. Birinci grup, dijital ekonomi vergi konularını uluslararası vergi çerçevesi için benzersiz bir zorluk olarak görmüş ve nexus ve kâr tahsisi kurallarında hedeflenen değişiklikleri savunmuştur. İkinci grup, zorluğu dijital ekonomiden daha geniş olarak görmüş ve çok daha geniş çözümler savunmuştur. Üçüncü grup, OECD'nin BEPS projesini takiben mevcut kurallar iyi çalıştığı için mevcut durumu yeterli görmüştür (Rukundo, 2020:8-10). OECD-IF, 2020 yılına kadar dijital ekonomi vergilendirme sorununa küresel bir çözüme yol açacak bir çalışma programı üzerinde anlaşmıştır (Rukundo, 2020:13-14).

3.1.1.4. Politika Notu ve Halkın Danışma Belgesi

OECD, Ocak 2019'da Politika Notunu ve Şubat 2019'da dijital ekonomide vergilendirmenin iki sütununu öneren Kamu İstişare Belgelerini yayınlamıştır.

Birinci sütunda, daimi kuruluş eşiğinin değiştirilmesini de içeren kâr ve bağ ilişkisinin geliştirilmesini içeren kullanıcı katılımı, pazarlama gayrimaddi varlıkları ve önemli ekonomik varlık olmak üzere üç teklif önerilmiştir.

Birinci teklif olan kullanıcı katılımı teklifine göre; sadece dijital iş vergilendirilir. İkinci teklif olan pazarlama gayrimaddi varlıkları önerisine göre, bir pazar yargı yetkisinde daimî kuruluş olmasa bile marka gücünü ve müşteri tabanını güçlendiren yatırımlar ile pazarlama faaliyetleri yürütür ve satış o yargı bölgesinde kârın bir parçası olarak vergilendirilir. Üçüncü teklif, BEPS Nihai Raporunda açıklanan "önemli ekonomik varlık" kavramına dayanan bir yaklaşımdır.

Vergi matrahı, belirli bir yetki alanında elde edilen gelire ÇUİ grubunun küresel kâr oranı uygulanarak belirlenmektedir. Vergi matrahı satışlar, varlıklar ve çalışanlar gibi unsurlar dikkate alınarak dağıtılacaktır. Teklif, kullanıcıların değer yaratma sürecine katkıda bulunduğu işletmeler için gelirin paylaştırılmasında kullanıcıların dikkate alınacağını belirtmektedir. Teklif, BEPS Nihai Raporunda sunulan stopaj vergisi yöntemlerini bir tahsilat mekanizması olarak göstermektedir. Stopaj vergisi alınması teklifine cevaben, bazı ülkelerde stopaj vergisinin uygun şekilde iade edilmediği veya geri alınmasının birkaç yıl alabileceği durumlar olduğu belirtilmiştir (Katsufumi, 2021:5-8).

3.1.1.5. Çalışma Programı

OECD, Mayıs 2019'da "değiştirilmiş artık kâr bölüşüm yöntemi", "kısmi paylaştırma yöntemi" ve "varış noktasına dayalı yaklaşım" olmak üzere üç hesaplama yöntemini öneren bir çalışma programı yayınlamıştır. Değiştirilmiş artık kâr bölüşüm yöntemi, tüm işletmenin kârını rutin ve rutin olmayan kâr olarak ayırır ve rutin olmayan kârı, kâr dağıtımına tabi maddi

olmayan duran varlıklara böler. Kısmi paylaştırma yöntemi, bir ÇUİ'nin kârını; çalışan sayısı, varlıklar, satışlar ve kullanıcı sayısı gibi belirli tahsis kriterlerine dayalı olarak dağıtır.

Varış noktasına dayalı yaklaşım, pazarlama yetki alanındaki pazarlama, satış ve kullanıcı ile ilgili faaliyetlerin temel kârına dayanır ve her bir yetki alanına, varsayılan faaliyet marjını uygulayarak tahmini kârı hesaplamayı ve dağıtmayı amaçlar. Üç yöntemin hepsi de fiziki mevcudiyeti olmayan bir nexusun muhasebeleştirilmesinde yaygın bir şekilde kullanılır. Artık kâr bölüşüm ve kısmi paylaştırma yöntemi emsallere uygunluk ilkesini, varış noktasına dayalı yaklaşım ise emsallere uygunluk ilkesinden sapan bir varsayılan kâr hesaplama yöntemi kullanır (Katsufumi, 2021:8).

3.1.1.6. Model Raporlama Kuralları

OECD, satıcılar ve dijital platform faaliyetlerinden elde ettiği gelirler hakkında ilgili bilgileri toplamanın ve raporlamanın standart bir yolunu sağlamak için Birleşik Krallık ve diğer üye vergi makamlarına danışarak hizmetlerin sağlanmasına ilişkin Haziran 2021'de, Model Raporlama Kuralları geliştirmiştir. Amacı; vergi makamlarının raporlama rejiminin uluslararası düzeyde etkin bir şekilde uygulamasını sağlamak, birden fazla yetki alanında faaliyet gösteren platformların bir dizi farklı yerel raporlama gereksinimiyle karşı karşıya kalmamasını sağlamak ve bu vergi idareleri arasında bilgi alışverişini kolaylaştırmaktır. Daha sonra OECD, kapsamını mal satışı ve nakliye kiralamayı da kapsayacak şekilde genişletmek için model kurallara isteğe bağlı bir modül eklemiş ve Haziran 2021'de kurallarda ortaya çıkan değişiklikleri yayınlamıştır (URL 1).

3.1.1.7. OECD Sekreterliği Önerisi

Ekim 2019'un başında OECD Sekreterliği "Birleşik Yaklaşım"a dayalı Birinci Sütun hakkında bir teklif yayınlamıştır. Bu öneriyle ilgili halkla istişare toplantıları 2019 yılı Kasım ayında yapılmıştır. Teklif, tüketiciye yönelik dijital işletme odaklıdır. Vergilendirme haklarını kullanıcı/piyasa yargı yetkisi lehine yeniden tahsis etmek; kullanıcı/pazar yetki alanındaki fiziksel mevcudiyetten bağımsız yeni bir bağlantı kuralı koymak, basitlik, vergi sisteminin istikrarı ve uygulamada artan vergi kesinliği gibi hedefleri vardır. Teklif, kâr dağıtımı için üç aşamalı bir mekanizma içermektedir (Asen, 2021:4-5):

- Formüle dayalı bir yaklaşım, yani yeni vergilendirme hakkı kullanılarak piyasa yetki alanlarına tahsis edilen varsayılan artık kârın payı,
- Piyasa yetki alanında yer alan temel pazarlama ve dağıtım işlevleri için sabit bir ücret,
- Ülke içi işlevlerin ikinci mekanizma kapsamında tazmin edilen temel faaliyeti aştığı herhangi bir ek kâr da dahil olmak üzere teklifin tüm unsurlarıyla ilgili bağlayıcı ve etkili uyuşmazlık önleme ve çözüm mekanizmaları.

3.1.1.8. Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi

OECD, 2020'de dijital ekonominin vergilendirilmesini yeniden gözden geçirmeyi taahhüt etmiş; ayrıca, ülkelerin mevcut anlaşma yükümlülüklerine uymalarını, önerilen çözümleri benimsemelerini tavsiye etmiştir. Ekim 2020'de OECD, uluslararası vergi sistemi reformu önerilerinin "planlarını" yayınlamıştır. Öneriler iki "sütun"a bölünmüştür. Birinci sütun, yetki alanları arasında vergilendirme haklarının tahsisini ele alır ve yeni kâr tahsisi ve bağ kuralları için önerileri değerlendirir. En büyük çok uluslu şirketlere göre ülkeler arasında daha adil bir kâr dağılımı ve vergilendirme hakları algısı sağlamayı amaçlamaktadır. Birinci sütun, OECD'nin 2022'de imzaya açılmasını ve 2023'te yürürlüğe girmesini umduğu çok taraflı bir sözleşme ile uygulanacaktır. Birinci Sütun ayrıca, 08.10.2021'den 31.12.2023'e kadar yeni vergiler uygulanmadan veya anlaşmayı uygulayan Çok Taraflı Sözleşmenin (Multilateral Agreement (MLC)) yürürlüğe girmesiyle yeni dijital hizmet vergilerinin (Digital Service Tax (DST'ler)) getirilmesine bir "duraklama" getirmektedir. Sözleşmeyi imzalayanlar, mevcut DST'leri kaldırmayı ve gelecekte bu tür önlemler almamayı kabul edeceklerdir. Bu öneriye göre, piyasa yetki bölgelerine, belirli çok uluslu şirketlerin tüketiciye dönük işletmeleri yürütmekten kaynaklanan "kabul edilen artık kârın" bir kısmını vergilendirme hakkı verilecektir. Her bir piyasa yetki alanında vergiye tabi olan varsayılan artık kârın kısmı, formüler bir paylaştırma temelinde bunlar arasında paylaşılacaktır. Yeni vergilendirme hakkından yararlanacak ülkeler çok uluslu şirketin en az 1 milyon euro gelir elde ettiği ülkeler olacaktır. GSYH'si 40 milyar euronun altında olan daha küçük yetki alanları için eşik 250.000 euro olarak belirlenecektir.

İkinci sütun, çok uluslu şirketlerin nerede olursa olsun minimum düzeyde vergi ödemelerini sağlayarak düşük veya sıfır vergiye tabi kuruluşlara kâr kaydırmanın devam eden riskini ele almayı amaçlayan "Küresel Anti-Baz Erozyonu" (BEPS) önerisidir. BEPS kapsamında ülkeler; kurumlar gelir vergisine ve kendi vergi oranlarına sahip olup olamayacaklarına karar vermede özgür kalacaklar, ancak kapsama girmeyen diğer ülkeler, gelirin asgari oranın altında etkin bir oranda vergilendirildiği durumlarda yeni kurallar uygulayabileceklerdir.

BEPS, birbiriyle ilişkili iki kural içerir: İlk kural; yabancı bir şubenin veya kontrol edilen kuruluşun gelirini, bu gelirin asgari oranın altında etkin bir oranda vergiye tabi olması durumunda vergilendirecek bir gelire dahil etme kuralıdır. İkinci kural ise; bir kesintiyi reddeden veya stopaj vergisi uygulayan, temel aşındırıcı ödemeler üzerinden alınan bir vergidir. Kurallar son derece dijitalleşmiş işletmelerle sınırlı olmayacaktır. Vergi oranlarıyla ilgili olarak "dibe doğru yarışı" durdurmak ve uluslararası alanda faaliyet gösteren tüm işletmelerin asgari düzeyde vergi ödemesini sağlamak için tasarlanmıştır.

Birçok Avrupa ülkesi gibi müşterilerin yerleşik olduğu "piyasa yetki alanları" fayda sağlayacaktır. OECD, birinci sütunun, yaklaşık 100 milyar dolarlık kâr üzerindeki vergilendirme hakkını piyasa yetki alanlarına yeniden tahsis edebileceğini tahmin etmektedir. Buna karşılık OECD, ikinci sütunun düşük, orta ve yüksek gelirli ekonomilerde vergi gelirlerinde önemli bir artışa yol açacağını tahmin etmektedir. Bu ekonomilerde gelirlerin artırmasının bir nedeni de kârları düşük vergi bölgelerine kaydırmak için önemli bir caydırıcılık görevi görmesidir.

ABD hükümeti, merkezi ABD'de bulunan en büyük teknoloji şirketlerinden elde ettiği vergi gelirlerinin bir kısmını, özellikle Avrupa'daki vergi yetki alanlarına kaydırma etkisine neden olabilecek birinci sütunun bazı yönlerine karşı olduğunu ifade etmiştir (Walker ve Collins, 2021).

08.10.2021 tarihinde "Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili (İki Ayaklı/Sütunlu) Çözüm Bildirisi" 136 ülke tarafından kabul edilmiştir. Belge, 01.07.2021 tarihli beyanı destekler mahiyettedir. Yani dijital şirketler de dâhil olmak üzere en büyük ÇUŞ'ler ile ilgili "yeni bir küresel kurumsal vergi uygulanması" beyanıdır. İlgili ülkeler, kendi vergi oranlarını uygulayarak kurumlar vergisi alabileceklerdir. Beyanda yer alan önerilerden biri olan "Küresel Asgari Vergi", 30-31.10.2021 tarihleri arasında Roma'da (İtalya) yapılan G20 Zirvesi'nde onaylanmıştır. Diğer öneri ÇUŞ'lerden kaynaklı kârların piyasa yetki alanlarına yeniden tahsisiyle ilgilidir. "Çok uluslu şirketlerin küresel cirosu 20 milyar euroyu ve %10 vergi öncesi kârlılık eşiğini aşmaları durumunda, bu kârının %25'inin, mukim ülkede fiziki varlıkları bulunmasa dahi, pazar ülkelerine dağıtılması konusunda uzlaşılmıştır. Yeni uzlaşıyla dünyada en büyük ve en kârlı olan yaklaşık 100 küresel şirketin yıllık 125 milyar doların üzerindeki kârı yeniden dağıtılacak ve bu şirketler ilgili ülkelere kurumlar vergisi ödeyeceklerdir.

Açıklamada ayrıca, 08.10.2021 tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar veya MLC'nin (multilateral convention-çok taraflı sözleşme) yürürlüğe girmesine kadar hiçbir şirkete yeni dijital hizmet vergisi veya diğer benzer tedbirlerin yürürlüğe girmeyeceği ve uygulanmayacağı da taahhüt edilmektedir (Akbulak, 2021). Ayrıca, sözleşmenin 2023 yılında yürürlüğe girmesi planlanmıştır.

2 ayaklı çözümün birinci ayağı, en büyük ve en kârlı ÇUŞ'ların kazancın elde edildiği ülkede fiziki varlığı olmasa dahi, bu kazançlar üzerindeki vergileme hakkını, mukim oldukları ülkelerden, ticari faaliyette bulundukları ve kazanç elde ettikleri pazarlara tekrar dağıtıma konu etmektedir. Çözümün ikinci ayağı 01.01.2023 tarihinden itibaren %15 olarak kararlaştırılan bir küresel asgari kurumlar vergisi alınmasıdır. Henüz anlaşmaya katılmayan Kenya, Nijerya, Pakistan ve Sri Lanka dışında; İrlanda, Macaristan ve Estonya'nın katılımıyla artık tüm OECD ve G20 ülkeleri anlaşmayı desteklemektedir.

2023 yılında çözümün etkinliği açısından ülkelerin, 2022 yılında çok taraflı anlaşmayı sonlandırıp, dijital hizmet vergileri ve benzeri vergileri kaldırması gerekmektedir. Beklenti uluslararası ticaretteki gerilimin hafifletilmesine yol açmasıdır (Kahraman, 2021).

3.1.2. AB Komisyonunun Çalışmaları

OECD tarafından dijital ekonominin vergi zorluklarının ele alınmasına ilişkin raporların yayınlanmasından önce, AB ve bazı ulusal hükümetler dijital ekonomide vergilendirme konularını ele almıştır. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin AB Üst Düzey Uzman Grubu, Mayıs 2014 tarihli raporunda; OECD'nin dijital ekonominin vergi zorluklarına ilişkin gelişen fikir ve sonuçlarını desteklediğini ifade etmiştir. AB, BEPS ile ilgili olarak, üye ülkeleri tek pazar ilkelerine saygıya ve zararlı vergi uygulamalarına karşı koymaya teşvik etmiştir. BEPS kapsamında, özellikle, kârların gayri maddi varlıklara tahsisi ve iş riskine ilişkin olarak transfer fiyatlandırması kurallarının temelden gözden geçirilmesi büyük bir zorluk olarak görülmektedir. Rapor, ayrıca, dijital ekonomideki teknolojik değişimi ele almak için daha temel vergi reformu seçeneklerinin detaylandırılması ihtiyacının altını çizmektedir (Rukundo, 2020:8-10).

Avrupa Komisyonu, dijital ekonominin Avrupa için birçok fırsatlar barındırdığı görüşündedir. Ancak dijital ekonomi, Avrupa'nın vergi sistemini zorlamaktadır. Bu nedenle Avrupa Komisyonu, dijital ekonominin vergilendirme zorluklarının uluslararası bir uzlaşı içinde çözülmesinden yana tavsiye kararları almıştır. AB, AB içerisinde elde edilen bir kazancın, kazanıldığı ülkede vergiye tabi tutulması ilkesini benimsemiştir (Durdu, 2020:1966-67).

AB düzeyinde dijital ekonominin vergi zorluklarını ele alan siyasi eylem, OECD'nin çalışmasıyla uyumludur. Avustralya, Fransa, Macaristan, Hindistan, İsrail, İtalya, Lüksemburg, Hollanda ve Birleşik Krallık dijital işletmelerin vergilendirilmesi için önlemler almıştır. Avustralya, Macaristan, İtalya, Birleşik Krallık ve son olarak Hindistan'da somut adımlar atılmıştır. İtalya, dijital işlemlerin emsallerine uygun fiyatlarını belirlemek için maliyet temelli göstergeler dışındaki değerleme tekniklerinin kullanılmasını şart koşan yeni bir transfer fiyatlandırması kuralını kabul etmiştir. Birleşik Krallık ve Avustralya'da, benzer yasalar, çok uluslu şirketlerin gelirlerini, yürürlükteki yasalara göre sınırlı vergiye tabi olmaksızın, ancak iç piyasaya önemli bir ekonomik bağlılıkla dahil etmeyi amaçlamaktadır. Hem Birleşik Krallık'ta 01.04.2015'ten itibaren geçerli olan "Yönlendirilmiş Kâr Vergisi" hem de Avustralya'da 01.01.2016'dan itibaren geçerli olan "Vergi Bütünlüğü Çok Uluslu Kaçınma Önleme Yasası", özellikle yerel operasyonlar yürüterek bu ülkelerde satış yapan büyük çok uluslu şirketleri hedef almaktadır. İngiliz hükümeti ana hedef grup olarak açıkça dijital işletmelerden bahsederken Avustralya makamları "vergilendirilebilir bir varlıktan kaçınmak için yapay yapılar kullanarak kârlarını yönlendirdiğinden şüphelenilen 30 büyük çok uluslu şirkete" işaret etmektedir.

Macaristan, yerleşik olmayan ve yerli sağlayıcılar tarafından çevrim içi reklamcılık için de geçerli olan yayıncılık sektöründe bir ek vergi almaktadır. Yaklaşık 3 milyon euronun üzerindeki reklamlardan elde edilen net satış üzerinden %5'lik bir vergi alınır ve sağlayıcının vergiyi ödediğine dair bir kanıt (yani kayıt) yoksa reklam verenden tahsil edilebilir.

Hindistan hükümeti, "Finans Yasası 2016" ile dijital işlemler için geçerli olan bir denkleştirme vergisi getirmiştir. Çevrim içi reklamcılık hizmetleri için yabancı şirketlere yapılan ödemelerde %6'lık bir ek vergi alınmaktadır.

Kurumsal kazançların belirlenmesi ve vergilendirilmesi ile ilgili olarak hem OECD hem de AB, mevcut standartların geçici olarak benimsenmesini teşvik etmektedir. Uluslararası vergilendirmeye ilişkin mevcut kavramlar ve bunların olası kabulleri, ilgili eylem noktalarında ayrıca tartışılmaktadır (Olbert ve Spengel, 2019:9-43).

Avrupa Komisyonu, 21.03.2018'de, işletmelerin dijital kanallar aracılığıyla kullanıcılarla önemli bir etkileşime sahip olduğu yerlerde kârların vergilendirilmesi için uluslararası vergi kurallarında reform yapılması önerisinde bulunmuştur. Bir dijital platformun, bir üye devlette belirli bir miktarda gelir ve kullanıcıya sahip olması durumunda vergilendirilebilir bir "dijital varlığa" veya sanal bir iş yerine sahip olduğunun kabul edilmesi gerektiği önerisinde bulunmuştur. Teklif kapsamında, aşağıdaki durumlarda bir vergi yargı bölgesinde "önemli bir dijital varlık" olduğu kabul edilecektir (Rukundo, 2020:8-10):

- İş, tamamen veya kısmen dijital bir arayüz aracılığıyla dijital hizmetlerin tedarikinden oluşan bir işletme aracılığıyla yürütülür.
- Bu dijital hizmetlerin söz konusu yetki alanının kullanıcılarına sağlanmasından elde edilen toplam gelirlerin oranı 7 milyon euroyu aşmaktadır.
- Söz konusu yetki alanında bulunan bu dijital hizmetlerden bir veya daha fazlasının kullanıcı sayısı 100.000'i aşmaktadır.

Bu yetki alanında yerleşik kullanıcılar tarafından imzalanan dijital hizmetin sağlanması için iş sözleşmelerinin sayısı 3.000'i aşmaktadır.

Birçok AB üyesi ülke dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin ulusal önlemler getirmiş veya önermiştir. Önerilen ve uygulanan bu tek taraflı vergi önlemleri, aşağıdaki üç türden biri olarak kategorize edilebilir (Walker ve Collins, 2021):

- Dijital hizmet vergileri
- Dijital reklam vergileri
- Milli gelir vergisi kanunundaki daimi iş yeri tanımlarında tek taraflı düzenlemeler

3.1.2.1. Dijital Hizmet Vergisi Önerisi

Avrupa Komisyonu, ikinci teklifiyle, kullanıcı girdisinin paraya çevrilmesi yoluyla elde edilen gelirleri hedefleyen %3'lük gelire dayalı geçici bir dijital hizmet vergisi önermiştir. Bu yaklaşım, yalnızca kullanıcı verilerini değil, aynı zamanda aktif ve sürekli kullanıcı katılımından

kaynaklanan ağ etkileri nedeniyle hizmetin değerindeki artışı da içermektedir. Çok uluslu işletmeler, AB'de kurumlar vergisini muhasebeleştirirken vergi, indirilebilir bir gider olacaktır. Bu teklifle, kaynak ülkede hizmet sunan, ancak kârı sadece şirketlerin ana merkezlerinde vergilendirilen çok uluslu şirketlerin dijital mevcudiyetlerinin bulunduğu kaynak AB üyesi ülkelere, daha fazla vergilendirme hakkı tanınmak istenmiştir.

Reklam için kullanıcı verilerinin kullanımını veya veri satışını içeren hizmetler için tedarik yeri, reklamın görüntülendiği veya verileri sağlayan kullanıcıların bulunduğu yer olacaktır. Dijital platformların/pazaryerlerinin kullanıcılara sunulmasını içeren hizmetler için, tedarik yeri, kullanıcının platforma erişim için ödeme yaptığı veya platform içinde bir işlem yaptığı yer olacaktır. Bu nedenle vergilendirme hakları, kullanıcının ÇUŞ'lerin gelir elde etmesine katkısı olmasa bile, kullanıcının bulunduğu AB ülkesine verilir, çünkü kullanıcının reklamları görüntüleme gibi faaliyetleri kullanıcı ödeme yapmasa bile değer taşımaktadır.

Vergilendirilecek kuruluşların iki kriteri karşılaması gerekmektedir (Walker ve Collins, 2021):

(1) İşletme, bir mali yılda dünya çapında toplam gelirlerinde 750 milyon euroyu aşan bir kazanç elde etmelidir.

(2) Kuruluşun AB içinde elde ettiği vergiye tabi gelirlerin toplam tutarı 50 milyon euroyu aşmalıdır.

Tablo 2: Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Hizmet Vergisi

Ülkeler	Oranı (%)	Gelir Eşiği	Yürürlük Tarihi
Avusturya	5	750 milyon euro küresel gelir ve yerli şirketler için 25 milyon euro	Ocak 2020
Fransa	3	750 milyon euro küresel gelir ve yerli şirketler için 25 milyon euro	Temmuz 2019
İtalya	3	Küresel gelir için 750 milyon euro ve yurt içi gelir için 5,5 milyon euro	Ocak 2020
Polonya	1,5		Temmuz 2020
İspanya	3	750 milyon € (840 milyon dolar) küresel gelir/3 milyon euro (3 milyon dolar) iç gelir	Ocak 2021
Birleşik Krallık	2	500 milyon £ küresel gelir ve 25 milyon £ yerel gelir	Nisan 2020
Türkiye	7,5	750 milyon euro küresel gelir ve 20 milyon TL yurt içi gelirler	Mart 2020
Malezya	6	12 ayda 500.000 RM (tahmini 120.000 ABD doları)	Ocak 2020
Endonezya	10	6000 milyon Endonezya rupisi veya ayda 50 milyon IRD KDV için kaydolmalıdır	Ağustos 2020
Macaristan	7,5	100 milyon HUF (344.000 dolar)	2019
Portekiz	4-1		Şubat 2021

Kaynak: Mpofu, 2022:6.

Dijital hizmet vergileri, dijital ekonomide yaratılan değeri vergilendirmeye çalışmaktadır (Mpofu ve Moloi, 2022:7). Bugüne kadar 15 Avrupa ülkesi dijital hizmet vergisi uygulamaktadır (Kosař, 2022:3).

İrlanda, Lüksemburg ve İskandinav ülkeleri de dahil olmak üzere bazı AB ülkelerinden gelen muhalefet karşısında, AB maliye bakanları Mart 2019'da OECD'nin projesini kabul etme ve DST'lerine devam etmeme konusunda anlaşmıştır. OECD'deki yavaş ilerleme, Komisyonun yeniden bir dijital vergilendirmeyi düşünmesine yol açmıştır (Walker ve Collins, 2021). Ocak 2021'de Avrupa Komisyonu, sosyal medya, çevrim içi pazar yerleri ve AB'de faaliyet gösteren diğer çevrim içi platformlar dahil olmak üzere dijital hizmetleri kapsayacak AB çapında bir dijital vergi hakkında görüş istemiştir.

3.1.3. Birleşmiş Milletlerin Çalışmaları

Birleşmiş Milletler, Vergi Konularında Uluslararası İş Birliği Uzmanlar Komitesi, 20.04.2021 tarihinde dijital hizmet kaynaklı gelirlerin kaynak ülkede vergilendirilmesine imkân tanıyan BM Model Vergi Anlaşmasına eklenen 12B maddesinin son halini onaylamıştır.

"12B maddesi", sözleşmeye taraf olan devletin, diğer devlette mukim bir gerçek lehdarın elde ettiği brüt otomatik dijital hizmet gelirini, kaynak ülke olarak vergilendirebilmesine olanak tanımaktadır. Yeni maddeyle fiziki bir iş yeri olmaksızın da bu gelirin vergilendirilmesi mümkün hale gelmektedir (Kahraman, 2021).

3.2. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Uygulamaları

Bu bölümde; ABD, Fransa ve Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesi uygulamaları incelenecektir.

3.2.1. ABD

2017 yılı ABD Vergi Kesintileri ve İşler Yasası (The US Tax Cuts and Jobs Act (TCJA)), 1986 Vergi Reformu Yasası'ndan bu yana ABD vergi yasalarının en kapsamlı reformunu oluşturmuştur. TCJA hükümlerinin çoğu genel olarak kurumsal sektör için lehte görülse de değişiklikler yapılmıştır. OECD 2015 BEPS Nihai Raporunda daha önce ele alınan vergiden kaçınma stratejilerini etkin bir şekilde hedef alan TCJA'da yürürlüğe giren bazı önemli değişiklikler şöyledir:

Oran indirimi ve yarı bölgesel sisteme geçiş:

- Kurumlar vergisi oranı %35'ten %21'e düşürülmüştür. Bu, 1986 yılından bu yana yapılan ilk indirim ve 1939'dan beri en düşük kurumlar vergisi oranıdır.
- Dünya çapında bir vergilendirme sisteminden yarı bölgesel bir sisteme geçiş için, TCJA, yabancı bağlı kuruluşların 2018 öncesi dağıtılmamış kazançlarının varsayılan olarak ülkelerine geri gönderilmesini sağlamış ve bir kerelik geçiş ücreti getirmiştir (nakit ve nakit benzerlerinde tutulan kazançlar için %15,5 vergi oranı ve diğer kazançlar için %8 vergi oranı). TCJA, yerli bir şirketin yabancı bir yan kuruluştan belirli temettüler için %100 kesinti talep etmesine izin veren bir katılım muafiyeti içermektedir.

BEPS'den esinlenen hükümler:

- TCJA, yabancı bağlı kuruluşlar tarafından kazanılan Küresel Maddi Olmayan Düşük Vergili Gelir (Global Intangible Lowtaxed Income (GILTI)) üzerinden yeni bir vergi eklemiştir. GILTI, yabancı bir bağlı ortaklığın fikri mülkiyetten fazla getirisini yakalamayı amaçlamakta ve bir yabancı bağlı ortaklığın net gelirinin %10'luk bir maddi varlık getirisini aşan kısmı temel alınarak hesaplanmaktadır. GILTI üzerindeki vergi %10,5 oranında uygulanmaktadır (2026'dan itibaren daha yüksek bir oran uygulanacaktır). GILTI üzerindeki ABD vergisi hesaplanırken yabancı vergi kredileri %80 ile sınırlandırılmıştır ve GILTI yeni bir ayrı Federal Ticaret Komisyonu (Federal Trade Commission (FTC)) sınırlama sepetine tabidir.
- TCJA, ÇUŞ'lara Taban Erozyonu ve Suistimal Karşıtı Vergi (A Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT)) şeklinde yeni bir %10 vergi uygulamıştır. BEAT, çok uluslu bir şirketin yıllık en az 500 milyon ABD doları tutarında yerel brüt gelire sahip olduğu ve "temel erozyon ödemelerinden" kaynaklanan %3 veya daha yüksek bir "temel erozyon yüzdesi" (bazı bankalar için %2 veya daha yüksek) olduğunda geçerlidir. "Temel erozyon ödemeleri" genellikle bir ABD şirketi tarafından ilgili bir yabancı tarafa ödenen indirilebilir ödemeler (örneğin faiz, telif hakları) olarak tanımlanmaktadır.
- TCJA, hibrit uyumsuzlukları hedefleyen hükümler içermektedir. TCJA, ilgili tarafa ödenen faiz veya gayri maddi hak bedelleri için bu ödemelerin gelire dahil edilmediği veya ilgili tarafın kesinti alabileceği durumlarda kesinti yapılmasına izin verilmeyen yeni bir kural getirmiştir. Buna ek olarak, katılım muafiyeti, bir ABD hissedarının bir Kontrol Edilen Yabancı Şirketten (Controlled Foreign Company (CFC)) aldığı temettüler, hibrit temettüler (örneğin, CFC'nin yabancı bir ülke tarafından uygulanan gelir vergisinden indirim almasına izin verilmiştir) için geçerli değildir. Bu hükümler kesinti/içermeme ve çift kesintilerden kaynaklanan hibrit uyumsuzlukları etkisiz hale getirmektedir (Altenburger ve Czajkowski, 2020:213).

3.2.2. Fransa

Dijital ekonomiden doğan faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde öncü ülke Fransa'dır (Özkan, 2020). Fransa, 2016 yılının sonunda dijital hizmet vergisini uygulamak istemiş; ancak, Anayasa Konseyi bunu anayasaya aykırı bularak reddetmiştir (Rukundo, 2020:15-16). Fransa Ulusal Meclisi tarafından verginin 2019 Temmuz ayında uygulanması ile ilgili uzun süre tartışmalar yaşanmıştır. ABD, Fransa'yı çeşitli Fransız mallarına, özellikle Fransız şarabına tarifeler uygulamakla tehdit etmiştir. Ancak Emmanuel Macron, 24.07.2019'da verginin geriye dönük olarak 01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmasını öngören yasa tasarısını imzalamıştır.

Fransız Dijital Hizmet Vergisi, AB Dijital Hizmet Vergisini aynen yansıtmaktadır. Fransız Dijital Hizmet Vergisi, AB Dijital Hizmet Vergisi

teklifine uygun olarak iki dijital iş modeli etrafında toplanmaktadır. Bu nedenle, Fransız Dijital Hizmet Vergisi, reklamcılıktan ve çevrim içi pazaryerlerinin sağlanmasından elde edilen gelirlere uygulanır; ancak AB Dijital Hizmet Vergisi teklifinin aksine, kullanıcı verilerinin işlenmesi durumunda uygulanmaz (Geringer, 2020:6). Dolayısıyla Fransız Dijital Hizmet Vergisinde iki vergi mükellefi vardır (Pellefigue, 2019:9): Bunlardan ilki pazarlardır. İkincisi ise dijital reklam platformlarıdır. Fransa'da, YouTube veya Netflix gibi platformların kazanmış olduğu reklam gelirlerinden %2 vergi alınmaktadır. Ayrıca Fransa "Google, Apple, Facebook ve Amazon'dan gelen" "GAFA Vergisi"ni düzenlemiştir. Bu düzenlemeyle %3 olarak belirtilen vergi, yalnızca şirketlerin Fransa sınırları içinde elde ettiği gelirleri için uygulanmaktadır.

Fransa'ya bağlantı, Fransa'da ikamet eden kullanıcılar tarafından dijital bir arayüze erişilebildiği anda verilir. Küresel ve AB çapındaki gelirleri ifade eden AB DHV'nin aksine, Fransız kanun koyucular ikinci eşiği yalnızca Fransız topraklarında dijital hizmetlerin sağlanmasından elde edilen yıllık 25 milyon euroluk gelir olarak belirleyerek Fransız Dijital Hizmet Vergisinin kapsamını sınırlamıştır. Fransız Dijital Hizmet Vergisi kurumlar vergisinden mahsup edilemese de işletme gideri olarak indirilebilmektedir (Geringer, 2020:6-7).

Fransa, Dijital Hizmet Vergisi uygulaması nedeniyle ABD ile sorun yaşamıştır. ABD Ticaret Temsilciliği Ofisi, konuyla ilgili 02.12.2019 tarihli bir rapor düzenlemiş ve 1,3 milyar USD değerindeki Fransız mallarına %25 oranında gümrük vergisi uygulamak istemiştir. Taraflar aralarında yapılan uzlaşma sonucu gümrük vergisi uygulamasını ötelemiştir (Akçura, 2021).

3.2.3. Türkiye

Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik ilk olarak; vergi mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV mükellefiyeti getirilmiştir. Düzenleme 2018 yılı başında yürürlüğe girmiştir. 2019 yılı başında yürürlüğe giren 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, internet ortamında sunulan reklam hizmetlerine ilişkin yurt dışına yapılan ödemeler üzerinden %15 stopaj vergisi getirilmiştir (URL 1).

Türkiye, OECD ve AB'nin çalışmalarını baz alarak dijital ekonominin vergilendirilmesi noktasında bazı yasal düzenlemeler yapmıştır. Bu çalışmaların başında 01.03.2020 tarihinde yürürlüğe giren "7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu" yer almaktadır. Dijital hizmet alanında faaliyet gösterenler, gelir ve kurumlar vergisi açısından mükellef olmasalar dahi dijital hizmet vergisi ödemekle yükümlüdür.

7194 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde vergi alınmayacak durumları ifade eden muafiyet ve istisnalara yer verilmiştir. 7194 sayılı Kanun'da muafiyet belirlenirken dijital hizmetlerden elde edilen bir eşik hasılat tutarı belirtilmiş olup; dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturan faaliyetler sebebiyle Türkiye'de kazanılan hasılatın 20 milyon Türk lirasını ya da

küresel anlamdaki toplam hasılatın 750 milyon euroyu veya eşdeğer tutarda yabancı para karşılığı Türk lirasını aşmaması halinde bu hizmeti yapanların dijital hizmet vergisinden muaf tutulacağı belirtilmektedir (Karabulut, 2020:279).

Dijital hizmet vergisi hesaplanırken vergilendirme dönemine ilişkin verginin konusuna dahil olan hizmetler sonucunda kazanılan hasılatın tamamı verginin matrahını oluşturmaktadır. Hasılatın döviz cinsinden olması halinde ise hasılatın ele geçtiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) döviz alış kuru dikkate alınır. Dijital hizmet vergisinde oran %7,5'tir. Bu oranı Cumhurbaşkanı %1'e kadar düşürmeye veya 2 katına kadar yükseltmeye yetkilidir (Şahin, 2020:43).

Türkiye'de dijital hizmet vergisi gelirleri 2020 sonu itibarıyla 1.060.932 TL, 2021 sonunda ise 2.829.623 TL olarak gerçekleşmiştir. 2021 yılı bütçe tahmininin neredeyse iki katı tutarında bir tahsilat gerçekleşmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2022). Bu vergiyle küresel teknoloji şirketleri Türkiye'de mükellefiyet tesis ettirmiştir. Sadece dijital ortamda sunulan hizmetlerin DHV kapsamına girmesi ve yüksek vergi muafiyetleri vergi yükünü ABD merkezli şirketlere yüklediğinden ABD ile problem yaşanmıştır. ABD Ticaret Ofisinin yaptığı araştırmaya göre Türkiye merkezli 19 şirket, ABD merkezli 42 şirket bu vergi kapsamındadır. ABD, bunun üzerine Türkiye'ye karşı soruşturma açmış, ancak 21.10.2021 tarihinde yapılan anlaşmayla uzlaşıya varılmıştır (URL 2). ABD, ÇUŞ'ların vergilendirilmesi konusunda Avusturya, Fransa, İngiltere, İtalya, İspanya ile de uzlaşmaya varmıştır (URL 1).

Sonuç ve Öneriler

Teknolojik ilerleme ile tüketim alışkanlıkları da değişmiştir. Hemen herkesin sahip olduğu akıllı cep telefonları, bilgisayarlar, tabletler gibi argümanlarla dünyanın bir diğer noktasındaki gelişmelerden haberdar olan tüketiciler; değişen tüketim alışkanlıklarıyla uyumlu olarak tüketimlerini ülke sınırları dahilinde sınırlamayıp sınır ötesi alanlarda da talep eden kişi hüviyetini kazanmıştır. Öte taraftan üreticiler ürettiklerini sadece ülke sınırlarında değil dünyanın çeşitli yerlerinde kolaylıkla satabilme imkânına kavuşmuştur. Üretici ve tüketici arasındaki bu uyum tüketime konu malın fiziki olmasını da gerekli kılmamaktadır.

Dijital ekonominin, istihdamın emilimi, tüketim yinelemesi, endüstriyel iyileştirme, hizmet endüstrisinin ve imalat endüstrisinin entegre gelişimi ve uluslararası rekabet gücü üzerinde önemli bir olumlu etkisi vardır. Bu nedenle dijital ekonominin vergilendirilmesi son derece önemlidir.

Dijital ekonominin adil bir şekilde vergilendirilmesi konusuna ilişkin OECD ve AB düzeyindeki çıkmaza yanıt olarak birkaç AB ülkesi tek taraflı tedbirler almaya başlamıştır. Dijital ekonominin adil vergilendirilmesine yönelik tek taraflı yaklaşımlar, çifte ve çoklu vergilendirmeyi tetikleme ya da mevcut çifte vergilendirme anlaşması hükümlerini ihlal etme riski taşımaktadır.

Dijital ekonominin adil vergilendirilmesiyle ilgili temel problemler (örneğin, vergiden kaçınma planları, çifte vergilendirme ve ticaret savaşları), uluslararası çapta tartışılmaya devam etmektedir. Bir yanda hizmetleri veren ve sektörün lideri sayılan ABD'li şirketler, diğer yanda hizmetlerden faydalanan kullanıcılar arasındaki problemler çözülmeye çalışılmaktadır. Kaynak ülkeler, yani kullanıcıların mukim olduğu ülkeler iş yeri tanımına gitmeksizin DHV ile hasılatı vergilendirmeyi tercih ederken ABD, iş yeri mevcudiyeti tanımında değerlendirme yapmayı tercih etmektedir.

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan problemlere çözüm önerileri şöyle sıralanabilir:

- Ülkeler, dijital vergi gelirlerinin adil paylaşımını sağlayacak iyi bir dijital vergi sistemi kurmalıdır. Politikacıların buna uygun politik araçlar geliştirmesi gerekmektedir.
- Bazı çok uluslu şirketlerin, şirket gruplarının vergi yüklerini önemli ölçüde azaltan, hedef ülkelerin uygun vergi düzenlemelerinden gayrimeşru bir şekilde yararlanabilecekleri şekilde yapılandırıldığı gözlemlenmektedir. Ülke vergi idareleri dijital vergilerini bu tür yasal, ancak istenmeyen durumları gözeterek tasarlamalıdır. Ülkelerin devlet yardımı yasalarını, düzenli ve katı bir şekilde uygulamaları, dijital pazarların bozulmasına yol açabilecek haksız lehte muamele ve vergi teşviklerine karşı etkili bir caydırıcı işlevi görebilmektedir.
- Dijital vergilerin uluslararası anlaşma hükümlerini ihlal etmeyecek şekilde tasarlanması gerekmektedir.
- AB ülkelerinin, dijital ekonomiyi vergilendirirken bu yaklaşımların tek taraflı mı, Avrupa'da mı, yoksa küresel mi olacağına bakmaksızın, AB yasalarının getirdiği sınırlamaları hesaba katmaları gerekmektedir.
- OECD ve AB ülkelerinin getirdiği düzenlemeler; ülkelerin gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklar, kendi vergi mevzuatlarındaki farklılıklar gibi nedenlerden dolayı yeterli olmamaktadır. Bu noktada dijital ekonomi vergilendirilirken ülkelerin ortak eylem planları hazırlayıp, vergi mevzuatlarını da eşgüdümlü şekilde revize etmeleri yerinde olacaktır.
- 01.01.2023'te yürürlüğe girecek yeni vergilendirme kuralı uzlaşı hedeflerini gerçekleştirebilecektir. Çünkü çok uluslu şirketlerin mukim olmadığı ülkelerde ekonomik işlem yapmaları durumunda ilgili ülkelere kurumlar vergisi ödemeleri hem ticarette haksız rekabeti önler hem de vergi cennetlerine yönelişi sınırlayabilir. Sonuç olarak 08.10.2021 tarihli çözüm bildirisini çok sayıda ülkenin imzalaması ve bildirinin çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesine getirdiği yeni yaklaşım, dijital ekonominin vergilendirilmesi problemlerine, uluslararası düzeyde çözüm getireceği beklentisi doğurmaktadır.

Kaynakça

Abdul Wahab, N.S., Wei Ling, T., Abdurrahman, A.P., Keong, O.C., Nik Abdullah, N.H. ve Ntim, C.G. (2021), "Effects of Digital Economy

Involvement on Book-Tax Differences in Malaysia", https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1870806 (Erişim Tarihi: 22.01.2021)

Abdurakhmanova, G., Shayusupova, N., Irmatova, A. ve Rustamov, D. (2020), "The Role of the Digital Economy in the Development of the Human Capital Market", *International Journal of Psychological Rehabilitation*, 24(07), 8043-8051.

Akbulak, Y. (2021), "Küresel Asgari Vergi: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorluklarına Yönelik İkili Çözüm", https://legal.com.tr/blog/genel/kuresel-asgari-vergi-dijitallesmeden-kaynaklanan-vergi-zorluklarina-yonelik-ikili-cozum/ (Erişim Tarihi: 01.11.2021).

Akçura, A. (2021), "Dijital Hizmet Vergileri Out, Küresel Asgari Vergi In mi? 2", https://www.verginet.net/dtt/1/Kuresel-Asgari-Vergi-2.aspx (Erişim Tarihi: 01.07.2021)

Akkaya, H. ve Gerçek, A (2019), "OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar", *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.

Altenburger, P. ve Czajkowski, J. (2020), "How to Tax the Digital Economy? Diritto Tributario Internazionale E Dell'ue", 208-214, https://novitafiscali.supsi.ch/904/1/Altenburger%26Czajkowski_How%20to%20Tax%20the%20Digital%20Economy.pdf (Erişim Tarihi: 05.03.2020)

Arıcıoğlu, E. (2020), "Uluslararası Arenada Dijital Hizmet Vergisinin Konusu ve Adilliği Üzerine Tartışmalar", http://nazaligundem.com/tr/yayinlar/uluslararasi-arenada-dijital-hizmet-vergisinin-konusu-ve-adilligi-uzerine-tartismalar?onlyTm=&tm (Erişim Tarihi: 24.12.2020)

Asen, E. (2021), "What European OECD Countries are Doing about Digital Services Taxes", https://www.taxfoundation.org/digital-tax-europa-2020 (Erişim Tarihi: 25.03.2021).

Bucht, R. ve Hıcks, R. (2018), "Definition, Concept and Measurement of the Digital Economy", Bulletin of Internetional Organizations, 13(2), 143-172.

Chen, L., Cheng, W., Ciuriak, D., Kimura, F., Nakagawa, J., Pomfret, R., Rigoni, G. ve Schwarzer, J. (2019), "The Digital Ekonomy for Economic Development: Free Flow of Data and Supporting Policies", https://t20japan.org/policy-brief-digital-economy-economic-development/ (Erişim Tarihi: 03.07.2019).

Cockfield, A. J. (2020), "Tax Wars: How to End the Conflict Over Taxing Global Digital Commerce", *Berkeley Business Law Journal*, doı: https://doi.org/10.15779/Z38H70815H, 17(2), 353-380.

Collın, P. ve Colin, N. (2013), "Task Force on Taxation of the Digital Economy", *Mınıstere De L'economıe Et Des Fınances,* 1-10, https://doi.org/10.15779/Z38H70815H, 347-390

Çelener, B. (2019), "Dijital Ekonomiyi Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği*", YUHFD,* 16(2), 31-54.

De la Feria, R. ve Maffini, G. (2021), "The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes" British Tax Review, 2, 154-168, https://ssrn.com/abstract=3835095 (Erişim Tarihi: 25.05.2021).

Pellefigue, J. (2019), "The French Digital Service Tax, an Economic Impact Assessment" https://blog.avocats.deloitte.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf (Erişim Tarihi: 22.03.2019)

Demirhan, H. (2020), "Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye ile Karşılaştırmalı Analizi", *The Journal of Social Science*, doı:10.30520/tjsosci.665390, 4(7), 73-86.

Diclehan, B. (2016), "Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları", https://docplayer.biz.tr/26323716-Matrah-asindirma-yoluyla-kar-aktarimi-ve-turkiye-uygulamalari.html (Erişim Tarihi: 20.04.2022).

Durdu, M. (2020), "Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması" *İstanbul Hukuk Mecmuası,* 78(4), 1959.

Fırat, M. (2020), "Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme", *Ünye İİBF Dergisi*, 3(1), 28-33.

Geringer, S. (2020), "National Digital Taxes: Lessons from Europe", *South African Journal of Accounting Research,* (1), 1-20, https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1727083.35

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2022), Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri, https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri (Erişim Tarihi: 17.12.2022).

Jiang, X. (2020), "Digital Economy in the Post-Pandemic Era, Journal of Chınese Economıc And Busıness Studıes", 18(4), 333-339, https://doi.org/10.1080/14765284.2020.1855066

Kahraman, A. (2021), "Dijital Çağın Vergilendirme Kuralları Yeniden Yazıldı, Ama Kimin Lehine?", https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-cagin-vergilendirme-kurallari-yeniden-yazildi-ama-kimin-lehine/638265 (Erişim Tarihi: 01.11.2021)

Karabulut, Ş. (2020), "Dijital Çağın Mali Yanılsamaları: Dijital Hizmet Vergisi", *Maliye Dergisi,* 178, 264-288.

Katsufumi, K. (2021), "Taxation on the Digital Economy: Issues on Implementation and Enforcement", *Public Policy Review*, 17(1),1-24.

Kaya, Ö. (2020), "Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması", *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 2, 447-478.

Klein, D., Ludwig, C.A. ve Spengel, C. (2022), "Taxıng the Digital Economy: Investor Reactıon to the European Commission's Dıgıtal Tax Proposals", *National Tax Journal*, 75(1), 61-92.

Kobilov, A.U., Khashimova, D., Mannanova, S. ve Abdulakhatov, M. (2022), Modern Content and Concept of Digital Economy", International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding (IJMMU), 9(2), 75-378.

Kolesnikov, A.V., Zernova, L.E., Degtyareva, V.V., Panko, I.V. ve Sigidov, Y.I. (2020), "Global Trends of the Digital Economy Development", *Opción*, Año 36(26), 523-540.

Kosař, F. (2022), Impact of Digital Service Tax on Tax Revenues of EU Member States, https://dspace.cuni.cz/bitstream/handle/20.500.11956/175675/130344970.pdf?sequence=1 (Erişim Tarihi: 02.08.2022)

Lalwanı, A. (2022), OECD's Global Tax Deal: Its Impact on India and the Way Forward, https://www.orfonline.org/expert-speak/oecds-global-tax-deal/ (Erişim Tarihi: 24.06.2022).

Li, Y. ve Liu, M. (2022), "The People's Republic of China's Tax Reform in the Digital Economy", *Taxation in the Digital Economy New Models in Asıa and The Pacıfic,* 1.Baskı, 109-127, Taylor & Francis, Routledge Basımevi, https://doi.org/10.4324/9791003196020.

Lucas-Mas, C.O. ve Junquera-Varela, R.F. (2021), Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency, doı: 10.1596/978-1-4648-1654-3, Worldbank Publications: Washington.

Mert, H ve Bayar, E. (2020a), "Dijital Ekonomi, Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar", *6th Global Business Research Congress (GBRC-2020)*, (11), 28-33.

Mert, H. ve Bayar, E. (2020b), "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Ülkemiz Uygulamalarının Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri ile Karşılaştırmalı Analizi ve Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri", *Mali Çözüm Dergisi,* 30(160), 71-99.

Mullins, P. (2022), "Taxing Developing Asia's Digital Economy", https://www.adb.org/sites/default/files/institutional-document/782851/ado2022bp-taxing-developing-asia-digital-economy.pdf (Erişim Tarihi: 17.12.2022)

Mpofu, F.Y. ve Moloi, T. (2022), "Direct Digital Services Taxes in Africa and the Canons of Taxation", Laws, 11(57), 1-20, https://doi.org/10.3390/laws11040057 (Erişim Tarihi: 5.07.2022)

Mpofu, F.Y. (2022), "Taxation of the Digital Economy and Direct Digital Service Taxes: Opportunities, Challenges, and Implications for African Countries", *Economies,* 10, 219. https://doi.org/10.3390/economies 10090219

Nellen, A. (2015), "Taxation and Today's Digital Economy", *Journal of Tax Practıce & Procedure,* Aprıl-May 2015, 27-37.

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

Ooi, V. (2021), "Tax Law and the Digital Economy in Singapore", *Law and Technology: The Practice and Content of Law in Singapore*, 451-473, Academy Publishing.

Olbert, M. ve Spengel, C. (2019), Taxation in the Digital Economy-Recent Policy Developments and the Question of Value Creation, Discussion Paper, Number:19, ZEW-Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH Mannheim, Mannheim · Germany.

Özkan, A. (2020), Vergi Düzenlemelerinin Rekabet Süreçlerine Etkileri, Siyasal Kitabevi, Ankara, ISBN: 978-605-7877-75-8, 21-161.

Özcan, P.M. (2016), "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No.lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme", *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 73-82.

Rukundo, S. (2020), "Addressing the Challenges of Taxation of the Digital Economy: Lessons for African Countries", ICTD Working Paper 105, 1-31, https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/14990/ICTD_WP105.pdf?sequence=1 (Erişim Tarihi: 27.01.2020)

Şahin, M. (2020), "Türkiye'de ve Dünyada Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası,* 15, 40.

Tsakaev, A. ve Khadzhiev, M. (2019), "Taxation and Tax Transformations to the Digital Economy Conditions", *International Scıentific Journal,* 3, 134-137.

Tsindeliani, I.A., Burova, A.S., Mıgacheva, E.V., Anısına, K.T., Kopına, A.A. ve Rodygina, V.E. (2019), "Main Elements of Taxation in the Conditions of the Development of Digital Economy", Utopía y Praxis Latinoamericana, 24(5), 128-137.

UNCTAD (Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı) (2021), "Global E-Commerce Jumps to $26,7 Trillion, Covid-19 Boosts Online Retail Sales", https://unctad.org/press-material/global-e-commerce-jumps-267-trillion-covid-19-boosts-online-retail-sales (Erişim Tarihi: 03.05.2021).

URL 1: "Bir Yıllık Geçmişiyle Dijital Hizmet Vergisi", https://kpmgvergi.com/blog/bir-yillik-gecmisiyle-dijital-hizmet-vergisi/170 (Erişim Tarihi: 13.01.2021).

URL 2: "Türkiye, ABD'nin Dijital Hizmetler Vergisi Uygulayan 5 Ülkeyle Vardığı Uzlaşmaya Dahil Edildi", https://tr.sputniknews.com/20211123/turkiye-abdnin-dijital-hizmetler-vergisi-uygulayan-5-ulkeyle-vardigi-uzlasmaya-dahil-edildi-1051052463.html (Erişim Tarihi: 23.11.2021).

Walker, E. ve Collins, J. (2021), "Australia: Taxing the Digital Economy", https://www.mondaq.com/australia/transfer-pricing/1076760/taxing-the-digital-economy (Erişim Tarihi: 05.06.2021).

Yrkkö, A., Koski, J., Kassi, H., Pajarinen, O., Valkonen, M. vd. (2020), The Size of the Digital Economy in Finland and Its Impact on Taxation, ETLA Report, No.106, The Research Institute of the Finnish Economy (ETLA), Helsinki.