

ÜNİTE 7

ELEKTRONİK TİCARETİN
VERGİLENDİRİLMESİ

Dr. N. Nilay DAYANÇ KUZEYLİ

ANAHTAR KAVRAMLAR

E-ticaret
Vergi
Dijital ekonomi
Matrah aşındırma ve kar aktarımı,
Çifte vergilendirme
Dijital hizmet vergisi

ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

ÖĞRENME HEDEFLERİ

-  1 E-ticaretin neden olduğu vergisel sorunların neler olduğunu öğrenmek
-  2 Geleneksel ticaretin vergilendirilmesi için uygulanagelen sistemin e-ticaretin vergilendirilmesinde neden yetersiz kaldığını öğrenmek
-  3 E-ticaretin yarattığı vergisel sorunlarla mücadelede atılan adımların neler olduğu hakkında bilgi sahibi olmak
-  4 Türk hukukunda e-ticaretin nasıl vergilendirileceği konusunda fikir yürütebilmek
-  5 Verilerin korunması yollarını tartışır.

GİRİŞ

Elektronik ticaret (e-ticaret), en dar anlamı ile fiziksel veya dijital mal ve hizmet alışverişinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanabilir. E-ticaret günümüzde teknolojik gelişmelerin sunduğu olanaklar sayesinde fiziki sınırlamalardan bağımsız yeni bir ticaret şekline dönüşmüştür. Bu durum günümüzde işletmelerin iş yapış şekillerini büyük ölçüde etkilemiştir. Son yıllarda ekonominin büyük ölçüde dijitalleşmesi ile birlikte birçok yeni iş modeli ortaya çıkmış ve geleneksel iş modelleri büyük ölçüde değişime uğramıştır. Her geçen gün yeni ticaret araçları ve alanları ortaya çıkmaya devam etmektedir. E-ticaret ile birlikte işletmeler, mal ve hizmetlerini müşterilerinin bulunduğu ülkede fiziki varlık göstermeden veya herhangi bir temsilciliği bulunmadan sunabilme imkanına sahip olmaktadır. Bu durum, işletmelerin faaliyetin yapıldığı ülkede vergi ödemeksizin gelir elde edebilmelerine imkan vermektedir. Bunun nedeni ise, ulusal ve uluslararası vergi sistemlerinin fiziki varlığa dayalı olacak şekilde kurgulanmış olmasıdır.

Açıklanan sebeplerle e-ticaretin vergilendirilmesinde ulusal ve uluslararası vergi sistemlerinin teknolojik ilerlemenin gerisinde kaldığı söylenebilir. Bu sebeple de coğrafi sınırlara bağlı kalmayan ve geleneksel ticaretin kâlıplarına uymayan e-ticaretin, işletmelere ve tüketicilere büyük kolaylıklar sağlarken devletler açısından büyük vergi kayıplarına yol açtığı görülmektedir. Dolayısıyla e-ticaretin günümüzde geldiği nokta, devletlerin vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir¹. Oluşan bu durum ulusal ve uluslararası vergilendirmenin temel sorunlarından birini oluşturmaktadır. Uluslararası e-ticaret, birden çok ülkenin vergilendirme yetkisini gündeme getirebileceği gibi, hiçbir ülkenin vergilendirme yetkisi kapsamına girmemesi, dolayısıyla e-ticaret sebebiyle elde edilen gelirlerin vergilendirilememesi de söz konusu olabilir. Bu açıdan uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) bir çözüm olarak gözükmekle birlikte ÇVÖA'larda yer alan işyeri kavramı e-ticaretin gerekliliklerini karşılamaya yetmediğinden başka çözümler gündeme gelmiştir. Bu çözümler dijital hizmet vergileri gibi ulusal çözümler ve uluslararası alanda özellikle OECD tarafından geliştirilen çözümler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bölüm kapsamında ilk olarak e-ticaretin vergilendirilmesinde kabul edilen esaslar aktarıldıktan sonra Türkiye'de e-ticaretin vergilendirilmesi ve uluslararası alanda e-ticaretin adil bir şekilde vergilendirilebilmesi için atılmış olan adımlar anlatım konusu yapılacaktır.

¹E-ticaret, ülkeler arasındaki vergi rekabetinin de artmasına sebep olmuştur. E-ticaretin sermayenin dolaşımındaki serbestiyi arttırması, kişilerin yatırım ve işle ilgili kararlarında öncelikli olarak ülkelerin vergi oranlarını göz önünde bulundurmasına neden olmuştur. Bu açıdan ülkelerin vergi politikaları ile ticaret arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Ülkeler vergi oranlarını düşük tutarak dolaşımdaki sermayeyi kendilerine çekmeye başlamışlar, bu ise ülkeler arasında serbest dolaşan yerli ve yabancı sermayeyi çekmek amacıyla uygulanan vergi politikaları açısından ülkeler arasındaki rekabeti artırmıştır.

Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı

Elektronik ticaret ulusal ve uluslararası elektronik ticaret olarak ele alınabilir. Ulusal elektronik ticarete devletlerin vergilendirme yetkisi açısından bir sorun bulunmamaktadır. Uluslararası e-ticaret kapsamında yaygın uygulama çoğu ülkenin kendi sınırları içinde elde edilen gelir üzerinden vergi salmasıdır. Bazı ülkeler ise, kendi sınırları içinde yaşayan kişilerin gelirleri üzerine vergi salar. Elektronik ticaret ülkelerin sınırlarını kolaylıkla aştığından bir ticari işlem aynı anda birden çok devletin vergilendirme yetkisini gündeme getirebilir. Burada elde edilen gelirin hangi ülkenin egemenlik alanına girecek vergilendirme yetkisinin olduğu konusu vergilendirme açısından önem taşımaktadır. Uluslararası vergilendirmenin en temel meselelerinden biri işte bu vergilendirme yetkisinin devletlerarası bölüşümüdür.

Kaynak Esaslı Vergilendirme

Pek çok devlet, kaynağı kendisinde olduğu için gelir üzerinden vergi alır. Kaynak esaslı vergilendirme bir devletin kendi sınırları içinde elde edilen gelirden, elde edenin ülkede yerleşik olup olmadığına aldırmaksızın vergi almasına imkan sağlar. Kaynak, “gelir üreten (doğuran) faaliyetin gerçekleştiği yer” olarak tanımlanabilir. Genel olarak ifade etmek gerekirse, ulusal hukuklarda, çoğu zaman, ticari kazançlara vücut veren faaliyetlerin gerçekleştiği yer o kazançların kaynağı olarak kabul edilir. Benzer şekilde, bir gayrimenkulün bulunduğu yer, o gayrimenkulden elde edilen gelirin kaynağı; fikri hakların kullanıldığı yer de o fikri hakkın lisanslanmasının karşılığı olan gayri maddi hak bedellerinin (royalty) kaynağı olarak kabul edilir. Vergi anlaşmalarında da benzer hükümler yer alır. Anlaşmalar, ticari kazançlar bakımından, bir ülkenin kendi sınırları içinde doğan ticari kazançlar ile esaslı bir ekonomik bağının ve dolayısıyla devletin bu kazançlar bakımından vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığının belirlenmesinde “işyeri” kavramından yararlanırlar. Kaynak, gelirin kendisinden elde edildiği sermayeye, finansal kaynağa değil; geliri üreten mal veya faaliyetlerin coğrafi kökenine işaret eder. Ancak, gelirin üretilmesi ile bunun coğrafi kökeni arasındaki bağı tespit etmek kolay değildir. Çoğu zaman, gelirin birden fazla ülke ile bağlantısı olabilir; bu halde ilgili ülkelerin tümündeki kaynağın tespitine ilişkin kuralların birlikte değerlendirilmesi gerekir.

Yerleşme Esaslı Vergilendirme

Vergilendirme yetkisinin kullanımının ikinci türü bir ülkede yerleşme ile karşımıza çıkar. Yerleşme esaslı vergilendirme, ülke ile vergi yükümlüsü arasındaki bağa vurgu yaparak, devletin, ülkede yerleşik (yerleşmiş) kişilerin dünya çapında elde ettikleri gelirlerin tümü üzerinden vergi almasını mümkün kılar. Bu bakımdan gelirin kaynağının vergilendirme üzerinde etkisi yoktur. Yerleşme, ülke ile yükümlü arasında kişisel bir bağ kurar ve bu bağ devletin o yükümlüye vergi salmasını meşrulaştırır.

Bir kişi, bir ülke ile yakın kişisel veya ekonomik bağlara sahipse o ülkede yerleşik kabul edilir. Bir kişinin birden fazla ülke ile yakın kişisel ve ekonomik ilişkilerinin olması da mümkün olduğuna göre, o kişinin birden fazla ülkede yerleşik olması ve dolayısıyla, birden fazla ülkede yerleşme esaslı vergilendirmeye tâbi tutulması da elbette mümkündür.

Vergilendirme Yetkisi İhtilaflarının Sonuçları

Bir devletin vergilendirme yetkisi, o devletin kaynak olmasından veya o devlette yerleşik olunmasından kaynaklanabilir. Buna ek olarak, ilgili ulusal hukuklar ve vergi anlaşmaları uyarınca vergi konusu gelir birden fazla ülkeden kaynaklanmış olabileceği gibi, yükümlü de birden fazla ülkede yerleşik olabilir. Bu durum, ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına yol açar. Daha az karşılaşılsa da bunun aksi de mümkündür. Bir diğer ifade ile, hiçbir devletin yetki alanına girmeyen bir gelir de söz konusu olabilir. Özellikle de e-ticaret kapsamında kaynağın tespitindeki güçlük ve yerleşmeye gerek olmaması gibi durumlar daha çok vergilendirme yetkisi ihtilafına yol açabilecek niteliktedir.

Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma

Uluslararası e-ticaret faaliyetleri çifte (hatta çoklu) vergilendirmeyi gündeme getirebileceği gibi vergiden kaçınma veya vergi kaçırma ile sonuçlanabilir. En genel hatlarıyla “vergiden kaçınma”, hukuka uygun yollarla vergi yükünün hafifletilmesi veya tümüyle ortadan kaldırılmasını; “vergi kaçırma” ise aynı sonuca hukuka aykırı yollardan ulaşılmasını ifade eder.

Çifte Vergilendirme

“Çifte vergilendirme”, “iki (ya da daha çok) devlette benzer vergilerin aynı yükümlü üzerine aynı vergiyi doğuran olay nedeniyle ve eş zamanlı vergilendirme dönemlerinde salınması” olarak tanımlanabilir. Çifte vergilendirme iç hukuklarında yerleşikliği tespit için farklı normlar benimseyen devletlerin ilgili normlarının çelişmesinden kaynaklanabilir. Devletlerden her biri kişiyi kendi ülkesinde yerleşik ve dolayısıyla vergilendirme bakımından (tam) yükümlü sayabilir. Birden fazla ülkede yerleşik olmak, eğer yerleşik olunan ülkelerden her biri yükümlünün gelirinin tümünü (küresel gelirini) kaynağına bakmaksızın vergilendirmekle, çifte vergilendirmeye yol açar. Bu durum “yerleşme-yerleşme çatışmasından doğan çifte vergilendirme” olarak adlandırılır. Benzer şekilde, ancak daha nadiren, çifte vergilendirme devletlerin birbiriyle çelişen gelirin kaynağı olma iddialarından doğabilir. Bu durum “kaynak-kaynak çatışmasından doğan çifte vergilendirme” olarak nitelendirilebilir ve bir gelir unsurunun birden fazla ülkede, o ülkenin kaynaklarından doğmuş, elde edilmiş sayılması halinde söz konusu olur.

Çoğu devlet geliri hem kaynak esaslı hem de yerleşme esaslı olarak vergilendirmektedir. Ülkede yerleşik bir yükümlü genellikle küresel geliri üzerinden vergilendirilir; oysa, yerleşik olmayanlar sadece ülkeden kaynaklanan gelirleri üzerinden vergilendirilirler. Bir ülkede yerleşik olan bir yükümlünün diğer bir ülkedeki kaynaklardan gelir elde etmesi halinde ülkelerin “yerleşme-kaynak iddialarının çatışmasından doğan çifte vergilendirme” durumu söz konusu olur.

Ülkelerin çatışan vergilendirme yetkisi kullanımlarından doğan çifte vergilendirme sorununu gidermek için ülkeler iç hukuklarında birtakım önlemler aldıkları gibi uluslararası anlaşmalar yapmak suretiyle de çözümler üretme yoluna gitmişlerdir. Bu kapsamda vergi anlaşmaları sözleşen tarafların uluslararası çifte vergilendirmenin ve vergi uygulamalarında ayrımcılığın önlenmesi, vergi idareleri arasında bilgi paylaşımı ile vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi ve vergi pastasının adil paylaşımı için karşılıklı olarak verdikleri tavizleri yansıtır.

Türkiye, gelirden alınan vergilerde uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi için çoğu OECD, bir kısmı da Birleşmiş Milletler modelini temel alan seksen altı adet iki taraflı vergi anlaşmasının tarafıdır. Bununla birlikte, pek çok ülke gibi Türkiye’de iç hukukunda çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik hükümler barındırmaktadır.

İş Yeri Kavramı

Vergi anlaşmaları gelir unsurları arasında aktif-pasif gelir ayrımı yapmak suretiyle vergilendirme yetkisini taraf devletler arasında paylaşırlar. Buna göre, bir ülkede aktif bir ticari faaliyet (ya da esaslı bir ekonomik varlık) olması halinde, ki bu anlaşmalarda karşımıza “işyeri” kavramıyla çıkar, o ticari faaliyetten elde edilen kazançları vergilendirmede birincil yetki kaynak ülkeye ait olur. Bu durumda kaynak ülkede ödenmiş vergilerin yerleşim yeri ülkesinde tekrar ödenmesini önlemek için gerekli önlemleri alma görevi ikinci ülkeye yüklenir. Kaynak ülkede bir işyeri bulunmaması halinde bu ülke vergilendirme yetkisini kaybeder ve ticari kazançlar sadece yükümlünün yerleşik olduğu ülkede vergilendirilir.

Dijital ekonominin getirmiş olduğu vergisel sorunlar çok yönlü olsa da sorunun “işyeri”ne ilişkin temelinde Model Anlaşmalar uyarınca kullanılan işyeri kavramının, vergilendirme yetkisini kaynak ülkeye verirken o ülkede bir “fiziksel varlık” gerektirmesi şartı bulunmaktadır. Ancak çoğu dijital teşebbüste işyeri oluşturacak nitelikte bir fiziksel varlık bulunmamaktadır. Model Anlaşma’nın 5. maddesinin 1. fıkrasında “işyeri” şu şekilde tanımlanmıştır: “Bu Anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.” Görüldüğü üzere tanım iş yeri olarak sabit bir yeri esas almaktadır ancak e-ticaret fiziki işyeri ölçütünü anlamsız bıraktığından işyeri kavramına ilişkin bu kurallar yetersiz kalmaktadır.

Ticari kazançların vergilendirilmesi bakımından OECD Modelinin üzerine inşa edildiği temel ilke uyarınca bir devletin bir teşebbüsü bir diğer devlette bir “işyeri” aracılığıyla ticari faaliyet sürdürmediği sürece o diğer devlet tarafından doğrudan vergilendirmeye tabi tutulması mümkün değildir. İşyerinin varlığı halinde ise devlet sadece “işyerine atfedilebilen kazançlar” üzerine vergi salma imkanı kazanır.

OECD, dijital ekonomide matrah aşındırma ve kar aktarımı olanakları çerçevesinde yeni iş modellerinin neden olduğu vergi sorunlarını fiziksel bağ (nexus), veri ve dijital ekonomiden elde edilen kazançların nitelendirilmesi olarak ele almaktadır. Fiziksel bağ sorunu, işletmelerin yerleşik oldukları ülke dışında bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerle bir daimi işyeri (permanent establishment) ya da yavru şirket olmaksızın da ekonomik faaliyette bulunma imkanına sahip olması ile ilgilidir.

Birçok dijital iş modelinde, kaynak ülkede fiziksel bir mevcudiyeti olmayan bir şirket, internet sitesi veya başka bir dijital yolla (örneğin cep telefonundaki bir uygulama) o ülkedeki müşterilerle etkileşim kurabilmektedir. Bu noktada web sitelerinin iş yeri sayılıp sayılmayacağına irdelenmesi gerekir. Web sitesi ve internet servis sağlayıcı üzerinde depo edilen elektronik bilgi ve verilerden oluşmaktadır. Buna göre, web sitesi ve web sayfası fiziki bir varlığı temsil etmemektedir. Bu özellikleri dikkate alındığında web sitesi veya web sayfasının yalnız başlarına mevcut işyeri tanımının kapsamında mütalaa edilemeyeceği açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Aslında web sitesi veya web sayfası elektronik ortamda ticari faaliyetin icra edilmesi için gereklidir. Nitekim dijital ekonomide mal ve hizmet alımı ve satımı faaliyetleri internet üzerinden internet siteleri veya uygulamalar üzerinden gerçekleştirilmektedir. Web sitesi ya da sayfası olmadan bugün internet ortamında yürütülen ticari faaliyetlerin önemli bir kısmının yapılması mümkün olamayacaktır. Bu anlamda web sitesi ya da sayfasının “...bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin...” olduğu söylenebilir. Ancak, işyeri tanımında yer alan diğer iki unsur “yer” (place) ve “sabitlik” (fixed) de dikkate alındığında web sitesinin iş yeri niteliği zayıflamaktadır. Bu nedenle, web sayfası ve web sitesinin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün görülmemektedir. Nitekim, internet siteleri internet ortamındaki sunuculara bağlanmaktadır. Bu sunucular istenilen ülkeye yerleştirilebilmektedir. Web sunucular uzaktan kontrol edilebildiğinden örneğin vergi cenneti olarak adlandırılan ve büyük vergisel avantajlara sahip olan herhangi bir yerde de kurulabilir. Hatta sunucular istenilen ülkeye yerleştirilebildiği gibi değişik ülkelerde bulunan ayna (mirror) internet siteleri aracılığıyla elektronik ortamda yapılan işlemler istenilen adreslere yerleştirilebilmektedir. Bu da sunucuların dahi bir işyeri olarak nerede olduklarının tespit edilmesini zorlaştırmaktadır.

Sonuç olarak; kaynak ülke, eğer o ülkede mükellefin bir işyeri varsa ve bu işyerine atfedilebilen bir gelir varsa mukim olmayan bir mükellefin gelirini vergilendirebilir.

OECD, Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (base erosion and profit shifting-BEPS) kapsamında, 2019 yılında Dijitalleşen Ekonominin Vergisel Problemlerinin Tanımlanması (Addressing the Challenges of the Digitalisation Economy) başlıklı bir rapor yayımlamıştır. Söz konusu raporda dijital ekonomide vergilendirmeye dair zorluklara değinilmiştir. Dijital ekonomide, özellikle dijital imkanlardan ciddi şekilde yararlanan çok uluslu işletmeler (ÇÜİ), BEPS 7 Numaralı Eylem Planı'na (İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi) refleks olarak pazarlama stratejilerini değiştirerek, uzaktan satış ya da al-sat şeklindeki modellerle iş yapmaya başlayarak yanıt vermiştir. Bu durum, örneğin; bir ülkede çeşitli kişilerle işlem yapılarak kazanç yaratılmasına rağmen fiziksel bir varlığın bulunmamasından dolayı söz konusu pazar ülkenin vergilendirememesi ile sonuçlanmaktadır. Bu kapsamda, OECD'nin 2019 yılında yayınladığı dokümanda revize edilmiş kazanç atfetme ve bağlantı kuralı başlığı altında bazı önerilerde bulunulmuştur.

Türk Hukukunda Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi

Türkiye'de elektronik ticaretin vergilendirilmesine özgü bir düzenleme bulunmadığından, bu bölümde elektronik ticaretin vergilendirilmesi bakımından genel düzenlemelere değinilecek olup, elektronik ticaretle ilgili özellik arz eden bazı hususlara değinilecektir.

Yükümlülüğün Tespiti

Yükümlülüğün tespiti açısından ülkeler, sadece kaynağı ya da sadece yerleşim yerini esas alarak vergilendirme yoluna gitmemektedir. Ülkeler, bunlardan her ikisini de değişen ölçülerde kullanılmaktadır. Aynı durum Türkiye için de geçerlidir. Gelirden alınan vergiler bakımından Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu hem kaynak hem de yerleşme esaslı vergilendirmeyi benimsemiştir. Bu kanunlar, kural olarak, Türkiye'de yerleşik kişilerin gelirlerini, dünyanın neresinde elde edildiğine (kaynağına) bakmaksızın vergilendirirken, Türkiye'de yerleşik olmayan kişilerin ise sadece Türkiye sınırları içinde elde ettikleri gelirlerini vergilendirmektedirler.

Gelir Vergisi Bakımından

Türk vergi hukuku terminolojisiyle kişiler ya "tam yükümlü" ya da "dar yükümlü" oldukları için vergi öderler. Bu tasnif vergilendirilecek geliri hem yükümlülükleri hem de kaynağı itibarıyla ayırabilmek için kullanılır. Tam yükümlüler gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri gelirin tümü üzerinden vergilendirilirler. Dar yükümlüler ise sadece Türkiye içinde elde ettikleri gelir üzerinden vergi öderler.

Tam Yükümlülük

Tam yükümlülüğün koşulları:

Gelir Vergisi Kanunu (m.3-5) tam yükümlülükte "vergilendirmede kişisellik ilkesi"ni kabul etmiştir. Kişisellik ilkesinin iki ölçütü de -uyrukluk ve ikamet ölçütleri- tam yükümlülükte uygulama alanı bulmaktadır. Çünkü, bir gerçek kişinin Türkiye'deki kazançlarının vergilendirilebilmesi için Türkiye'de yerleşmiş olması ya da resmi daire ve müesseselere ya da merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve te-

şebbüslere bağlı olup da adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşı olması gerekir.

- Türkiye’de yerleşme ölçütü

Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 4. maddesi tam yükümlülük ölçütü olarak Türkiye’de yerleşmeyi “ikametgah (yerleşim yeri)” ve “oturma süresi” olmak üzere iki esasa bağlamıştır.

İkametgah (Yerleşim Yeri) Esası

Gelir Vergisi Kanunu’nun 4. maddesine göre, ikametgahı Türkiye’de bulunanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılırlar. GVK, Türkiye’de “yerleşmiş sayılma” deyiminin içeriğini belirlediği halde ikametgah kavramına medeni hukuktan ayrı bir belirleme getirememiştir. Dolayısıyla ikametgah kavramının içeriğinin medeni hukuka göre belirlenmesi gerekir. Türk Medeni Kanunu’nun (TMK) 19. maddesine göre, ikametgah, yerleşmek niyeti (sübjektif unsur) ile oturuş (objektif unsur) yeridir. Bir kimsenin birden çok konutu farklı ülkelerde ise yerleşim yerinin bulunduğu ülkenin saptanması önem taşır. Yaşantının ağırlıklı olarak sürdürüldüğü, iş ilişkilerinin yoğunlaştırıldığı, aile çevresinin bulunduğu yer yerleşim yerinin sübjektif unsurunun belirlenmesinde önemli olabilecek göstergelerdir.

Oturma süresi esası

Türkiye’de yerleşme bakımından yasanın kabul ettiği ikinci esas oturma süresidir. Bir takvim yılı içinde Türkiye’de sürekli olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılır. Geçici ayrılmalar Türkiye’deki oturma süresini kesmez. Altı aylık oturma süresinin bir takvim yılı içinde aşılmış olması gerekir. Türkiye’de yerleşme bakımından altı aylık oturma esası, ikametgah esasını tamamlayıcı bir ölçüdür. Dolayısıyla bir kişi Türkiye’de altı aydan daha kısa bir süre oturmuş olsa da oturduğu süre içinde ikametgahının Türkiye’de olduğu belli ise tam yükümlü olarak vergilendirilecektir.

GVK’nın 5. maddesi bazı kişilerin altı aylık oturma süresinden fazla kalsalar bile bunların Türkiye’ye yerleşmiş sayılmayacağını belirtmiştir. Buna göre; aşağıdaki kişiler Türkiye’de altı aylık oturma süresinden fazla kalsalar bile Türkiye’ye yerleşmiş sayılmayacaklardır:

- Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;
- Tutukluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş[] veya kalmış olanlar.

- Uyrukluk Ölçütü

GVK’nın 3. maddesinin 2. bendi tam yükümlülükte uyrukluk ölçütünü esas almıştır. Bu hüküm kapsamına giren Türk vatandaşları Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tümü üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Ancak istisnai olarak bulundukları ülkede elde ettikleri kazanç ve iratlar için o ülkede gelir vergisi ya da benzeri bir vergi ödemişlerse, o kazanç ve iratlar Türkiye’de ayrıca vergilendirilmez. Yasa bu durumda çifte vergilendirmenin önlenmesinde istisna yöntemini kabul etmiştir.

Dar Yükümlülük

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesi ile ilgili bir yükümlülük şeklidir. GVK, tam yükümlülükte kişiselilik ilkesini kabul etmiş olmasına karşılık, dar yükümlülükte mülk ilkesini kabul etmiştir. Nitekim vergileme gelirin Türkiye’de elde edilmesi koşullarına bağlanmıştır. Dar yükümlülükte hedef kişiyi değil, kaynağı Türk ekonomisi olan geliri vergilendirmektir. Dolayısıyla dar yükümlüler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden Türkiye’de vergilendirilirler.

Kurumlar Vergisi Bakımından

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 1. maddesine göre kurumlar vergisinin yükümlülükleri sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklardır. KVK’nın 3. maddesinin 1. fıkrasına göre, yasal ya da iş merkezleri Türkiye’de bulunan kurumlar gerek Türkiye’de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler. Yasa, yasal merkez veya iş merkezlerinden birinin Türkiye’de bulunmasını tam yükümlülük için yeterli görmüştür. KVK’nın 3. maddesinin 2. fıkrasına göre; yasal ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan kurumlar, dar yükümlülüğe tabidir. Bu kurumlar yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilir.

Tam ve dar yükümlülüğün kanuni merkez – iş merkezi ölçütleri ile belirlenmesi elektronik ticaret bağlamında işlevini kısmen ya da tamamen yitirmektedir. Nitekim teknolojik gelişmeler sonucunda, şirketler faaliyetlerini ülkeleri dışında fiziki bir varlık göstermeden icra edebilmektedirler. Bir diğer ifade ile, kanuni merkez ölçütü kolaylıkla dolanılabilen, şirketler vergi yükünün daha az olduğu veya hiç olmadığı ülkelerde kurulabilmektedir. Bu ölçütün eksikliğini gidermek için kabul edilmiş olan “iş merkezi” ölçütü de şirketin yönetim kurulu toplantılarının dijital olarak yapılması ya da yönetim faaliyetlerinin teknolojinin sunduğu imkanlardan yararlanılarak birden fazla ülkeye dağıtılması halinde işlevsiz kalabilecektir.

Gelirin Kaynağının Tespiti

Gerek gelir gerekse kurumlar vergisinde tam yükümlüler dünyanın neresinden elde edildiğine bakılmaksızın gelirlerinin tümü üzerinden Türkiye’de vergilendirildiklerinden, bunların elektronik ticaret aracılığıyla elde ettikleri kazançlarının vergilendirilmesi bakımından da – ilkesel olarak – bir problem bulunmamaktadır. Ancak dar yükümlüler bakımından hangi gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmiş olduğunun tespiti ve elektronik ticaretin bunlar üzerindeki etkisi önem taşımaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu vergiye tâbi gelirin yedi kazanç ve irat türünden oluştuğunu belirtir. Bunlar ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır. Kurumlar vergisinin konusunu ise kurum kazancı oluşturur. Kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Bununla birlikte, KVK dar yükümlülerin vergiye tabi kazançlarını tahdidi olarak sayma gereği görmüştür:

- (...) Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar. (...)
- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.

- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Kanun, değinilen kazanç veya iratların Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümlerine atıfta bulunduğundan aşağıda bu konuda yapacağımız açıklamalar kurumlar vergisi bakımından da geçerli olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu dar yükümlülerin Türkiye’de kazanç ve irat elde etmesini belirli şartlara bağlamıştır. Buna göre:

- Ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması;
- Zirai kazançlarda, zirai faaliyetlerin Türkiye’de icra edilmesi;
- Ücretlerde,
 - Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;
 - Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi;
- Serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi;
- Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;
- Menkul sermaye iratlarında, sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması;
- Diğer kazanç ve iratlarda, bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi

hallerinde kazanç veya irat Türkiye’de elde edilmiştir.

Bu hüküm elektronik ticaret açısından gözden geçirildiğinde, kanun koyucunun vergilendirme yetkisini, ticari kazançlarda “işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla” Türkiye’de elde edilmiş olan, serbest meslek kazançlarında “Türkiye’de icra edilmiş serbest meslek faaliyetleri”nden doğan ve gayrimenkul sermaye iratlarında, “gayrimenkul (...) mahiyetindeki hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi” ile meydana gelen kazançlar üzerinde kullandığı görülmektedir. Bu durumda, bir dar yükümlünün öncelikle elde ettiği bir gelir unsurunun niteliğinin tespitinin yapılması; ardından, bu niteliğe bağlı olarak o kazanç veya iradın Türkiye’de elde edilip edilmediğinin; bir diğer ifadeyle, o gelir unsurunun kaynağının Türkiye olup olmadığının belirlenmesi gereklidir.

Gelir Unsurlarının Niteliğinin Tespiti

Elektronik ticarete gelir unsurlarının niteliğinin tespiti de güçtür. En belirgin nitelendirme sorunu gelir unsurunun ticari kazanç mı yoksa gayrimaddi hak bedeli (royalty) mi olduğu noktasında kendisini gösterir. Bu bakımdan bilgisayar programlarının (yazılımların), telif haklarının (copyright) ve know-how’ların devri veya kullanılması karşılığı elde edilen kazanç veya iratların ticari kazanç mı yoksa gayrimaddi hak bedeli mi olduğunun tespiti oldukça önemlidir. Aynı şekilde, elektronik olarak sunulan teknik, idari veya danışmanlık hizmetlerinin Türk vergi hukukundaki niteliklerinin belirlenmesi gerekir.

Ticari kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç" olarak tanımlanmıştır. "Ticari faaliyet"ten ne anlaşılması gerektiği hususunda Gelir Vergisi Kanunu'nda hüküm bulunmamaktadır. Türk Ticaret Kanunu'ndaki "...bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir." tanımından hareketle bir "ticari işletme"nin her türlü faaliyetinin ticari faaliyet olacağı ve dolayısıyla, bundan elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ticari kazanç olarak nitelendirileceği sonucuna varabiliriz.

Gayrimaddi hak bedeli esasen (iç) vergi hukukumuzda kullanılan bir kavram ve terim değildir. Gayrimaddi hak bedellerinin bazıları (kullanma karşılığı olanları) hukukumuzda gayrimenkul sermaye iratları kapsamında düzenlenmiştir.

Serbest meslek kazancı ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde "her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç" olarak tanımlanmıştır. Bu tanımın gereği olarak Kanun'da serbest meslek faaliyeti "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tâbi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" ifadesi yer alır.

Gayrimaddi Hak Bedelleri (Gayrimenkul Sermaye İratları)

Model Anlaşma'nın 12. maddesinin gayrimaddi hakların kullanılması (kiralınması) ya da kullanma hakkı (satışı, devri) karşılığı yapılan ödemelere uygulanacak kuralları içermektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimaddi hak bedellerine özgü bir hüküm bulunmaz. Gayrimaddi hak bedellerinin bir bütün olarak ayrı bir gelir unsuru halinde düzenlenmediği; gayrimaddi hakların "kullanım" bedellerinin ise gayrimenkul sermaye iratları içine yedirilmiş olduğu görülür.

Kanun 70. maddesinde, başkaca şeylerin yanı sıra, şu mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından "kiraya verilmesinden" elde edilen iratları gayrimenkul sermaye iradı saymıştır:

"(...) 5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralınmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alâmeti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmle-ri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. (202 sayılı Kanunun 35'inci maddesiyle değişen bent) Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralınmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır; (...)"

Bu mal ve hakların bir ticari işletmeye dahil bulunduğu hallerde, bunların iratları gayrimenkul sermaye iradı değil, ticari kazanç olarak nitelendirilir.

Gayrimenkul sermaye iratları içinde sayılan bu tanımın, OECD Model Anlaşması'nda ve buna dayalı olarak Türkiye'nin tarafı olduğu ikili anlaşmalarda yer alan "gayri maddi hak bedelleri", "edebi, sanatsal veya bilimsel eserler üzerindeki herhangi bir telif hakkının (copyright) (...) ya da sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye ilişkin bilginin kullanılması ya da kullanma hakkı karşılığı olarak elde edilen her çeşit ödemedir" şeklindeki tanımla uyumlu olduğu söylenebilir.

Hizmet Bedelleri

Elektronik ticaret bağlamında gelirin nitelendirilmesinde üzerinde durulmasında yarar olan bir husus ticari kazanç – serbest meslek kazancı ayrımıdır. Hizmet edimleri bireysel olarak icra edildiğinde serbest meslek kazancına; ticari işletme yapısı içinde icra edildiğinde ise ticari kazançta vücut vermektedir. Elektronik ticaret, pek çok hizmetin çevrimiçi sunulabilmesini mümkün kılmaktadır ama daha da önemlisi elektronik ticaret ile birlikte işletim sistemi, yazılım gibi pek çok ürünün hizmet kapsamında değerlendirildiğini söylemek mümkündür.

Gelirin Elde Edildiği Yerin Tespiti

Gerek gelir vergisi ve gerekse kurumlar vergisi bakımından dar yükümlüler sadece “Türkiye’de elde ettikleri” kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye’de vergi öderler. Gerçek kişi veya kurum, bir dar yükümlünün Türkiye’den kazanç veya irat elde edip etmediğinin tespiti Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddesine göre, ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması halinde kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılır. Gayrimenkul sermaye iratlarında gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi; serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi Türkiye’de elde etme anlamına gelir.

Elektronik ticaret bağlamında dar mükelleflerce İnternet üzerinden sunulan hizmetler çoğu kez Türkiye’de icra edilmeyeceğinden bunların Türkiye’de elde edilip edilmediğinin tespiti bunların Türkiye’de “değerlendirilip değerlendirilmediğine”, yani hizmet bedeli ödemelerinin Türkiye’de yapıp yapılmadığına göre belirlenecektir. Gayrimaddi hakların kullanımı Türkiye’de olabileceğinden, bunlarda yer tespiti sorun yaratmayacaktır.

Ticari kazançlar bakımından ise kazancın elde edildiği yerin tespiti dar yükümlünün Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu yer veya temsilci aracılığıyla elde edilmesine bağlanmıştır. Şimdi bu koşulları inceleyelim:

İş Yeri

“İş yeri” Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenir. Vergi Usul Kanunu’nun 156. maddesine göre iş yeri “mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” Bu tanıımı esas alarak aşağıdaki değerlendirmeleri yapabiliriz:

Nesnel Koşullar

İş yerinin fiziki bir varlığa işaret etmektedir. Vergi Usul Kanunu’ndaki iş yeri örnekleri de bunu doğrular niteliktedir. Kanun koyucu örnekleri sayma amacıyla değil, tanımlama amacıyla vermiştir. Sayılanlar dışında kalan ve işlevi itibarıyla onlara benzeyen her yer işyeridir.

Öznel Koşullar

Yerin ticari faaliyetler için “tahsis edilmiş olması” veya bu amaçla “kullanılması” gerekir. Öyle ise iş yerinin, burada ticari faaliyetini sürdüren kişinin mülkiyetinde olması şart değildir. Kanun koyucu belli bir yerde fiili tasarrufu, yani zilyetliği yeterli görmüştür.

Bu fiili tasarrufun devamlılığı yine Kanun’un 156. maddesindeki tanımdan açıkça anlaşılabilir. Ancak hükmün “fiil” değil “faaliyet” ten bahsetmesi, tek seferlik ya da geçici eylemler yerine süreklilik arz eden eylemleri işaret eder. Ayrıca, Kanun’un “iş yeri açma”yı düzenleyen 154. maddesinde “İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması (...) iş yerinin açıldığını göstermez” denmekle devamlılık unsuru daha açık bir şekilde ifade edilmiştir.

İşlevsel Koşul

İşlevsel koşul olan belli bir yerde “ticari faaliyet sürdürülmesi”, Vergi Usul Kanunu’nun 156. maddesindeki tanımda yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda yer alan iş yeri tanımı OECD Model Anlaşması’ndaki iş yeri (fixed place of business) tanımı ile gerek lafzı, gerek unsurları ve gerekse örnekleri itibarıyla hemen hemen aynıdır.

Daimi Temsilci

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin 4. bendi uyarınca “Türkiye’de daimi temsilci bulundurma” konusunda Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uygulanır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 8. maddesinin 2. fıkrası uyarınca “daimi temsilci, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.” Kanun şu kişilerin başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılacağını öngörmüştür:

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Türk Ticaret Kanunu’nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;
2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

İlgili maddeye göre bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.

Kanun koyucu Türkiye’de elde edilen kazançların vergilendirilmesi noktasında, dar mükellefin kendisine bağımlı veya kendisinden bağımsız bir kişi tarafından Türkiye’de gerçekleşen ticari faaliyetlerde temsil edilmesini yeterli görmüştür. Bu durumda bağımsız temsilciler, tam yükümlü olarak, kendi kazançları üzerinden vergilendirilecekleri gibi, aracılık ettikleri faaliyetlerde bir dar yükümlü tarafından elde edilen kazançlar bakımından da şekli – maddi vergi ödevlerine muhatap olacaklardır.

Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesindeki Güçlükler ve Atılan Ulusal ve Uluslararası Adımlar

Ürünlerin dijitalleştirilmesi ürünlerin gayri maddi mallara dönüştürülüp İnternet üzerinden iletilmesini mümkün kıldığı için kaynak, üretim ve tüketimin orijin ve yeri gibi kavramlar bulanıklaşmaktadır. Bunlara ek olarak, İnternet temelli işletmelerin işleyişini etkilemeksizin sunucuların dünyanın herhangi bir noktasına yerleştirilebilmesi sonucu, işyeri kavramı da hem daha belirsiz hem de önemsiz hale gelmektedir. Bu temel coğrafi tanımlardaki bozulma, vergi idareleri için üstesinden gelmeleri gereken yeni zorluklar yaratmaktadır. E-ticaretin vergilendirilmesindeki zorluklarla mücadelede hem ülkeler tek yanlı olarak hem de uluslararası arenada önemli adımlar atılmıştır.

Ülkelerin Tek Taraflı Attığı Bir Adım Olarak Dijital Hizmet Vergisi

Özellikle ülkelerin kendi gayri safi hasılların üzerinde gelir elde eden Amazon, Google, Meta gibi çok uluslu şirketler, diğer ülkelerde fiziki varlıkları olmaksızın bu ülkelerden gelir elde etmektedir. Gelirin elde edildiği ülkede vergi ödemeksizin faaliyet gösterilmesi birçok ülkeyi rahatsız etmiş ve bu konuda OECD'nin üzerinde uzlaşa sağlanacak bir çözüm bulması istenmiştir. OECD'nin aşağıda bahsedilecek olan G20 ile birlikte hazırladığı BEPS'e İlişkin Kapsayıcı Çerçeve'ye kadar dijital ekonominin nasıl vergilendirileceğine yönelik uluslararası arenada ortak bir kabulden söz etmek güçtür. OECD bünyesinde yapılan çalışmaların bir türlü sonuçlanamaması nedeniyle Fransa, Hindistan, İspanya, İtalya, İngiltere gibi birçok ülke alternatif çözüm olarak dijital hizmet vergisi (DVH) gibi vergiler ihdas ederek teknoloji devi çok uluslu şirketleri vergilendirme çabasına girmişlerdir. Ülkemizde de internet aracılığıyla dijital ortamda gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin vergilendirilmesini amaçlayan "dijital hizmet vergisi" de 7 Aralık 2019 tarihinde yayımlanan 7194 sayılı kanunla mevzuatımızdaki yerini almış ve 1 Mart 2020'den itibaren yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun'da oldukça geniş kapsamlı tanımlara yer verilmiş, bu sayede e-ticaret faaliyetlerinin birçoğu vergi kapsamına alınmıştır. E-ticaret faaliyetlerine yönelik reklamlar, çeşitli dijital içerik satışları ve dijital platform hizmetlerinden elde edilen gelirler %7,5 oranında dijital hizmet vergisine tabi olup, bu faaliyetleri gerçekleştiren şirketlerin yurt dışında yerleşik olması ülkemizdeki mükellefiyetini etkilememektedir.

Ülkemizde elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisinin kapsamına girebilmesi için şirketin Türkiye'deki kazancının 20 milyon TL'den ve dünya genelinde kazancının ise 750 milyon Euro'dan fazla olması gerekmektedir, bu eşiklerin altındaki şirketler dijital hizmet vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Dijital hizmet vergisinin konusu ilgili Kanun'un 1. maddesinde sıralanmıştır. Buna göre:

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılar ile ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dahil),
 - Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dahil) 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 dahil),
 - Sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat,
- verginin konusunu oluşturmaktadır.

Görüleceği üzere söz konusu vergi, dijital platformların büyük bir bölümünü kapsamına almaktadır. Arama motorlarına ait reklamları, bant (banner) reklamlar, yazılımlar yoluyla otomatik biçimde çevrimiçi gönderilen reklamlar, açılır pencereye ait olan reklamlar, laptop, tablet ve telefon gibi cihazlarda kullanılmış olan yazılım ve programlar, film, video, resim, fotoğraf, grafik, makale, dergi, gazete gibi görüntü, ses ve metin dosyası içerikleri, dijital oyunlar, oyun ek paketleri ve oyun kodları gibi her türlü dijital unsur vergi kapsamı içinde değerlendirilmiştir.

Bununla beraber, dijital alanda yer alan bazı hizmetler (içeriği nedeniyle) vergiden muaf tutulmuştur. Bu kapsamda “dijital verilerin çevrimiçi alanlarda depolanması, sanal ortamda satışa sunulan sinema, tiyatro, konser, müze, spor müsabakaları, otobüs, tren, uçak yolcu biletleri gibi doğrudan faydalanılan bir hizmeti temsil eden biletler ve yasa çerçevesinde yetkili olan kuruluşlarca yürütülen şans oyunu ile müşterek bahse ait sanal ortamda satışı yapılan ve çekiliş veya bahse katılma hakkı sunan bilet veya kuponlar” dijital içerik olarak ele alınmamaktadır.

Dijital hizmetlere yönelik vergilerin mükellefi dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Kanunda bu kişilerin tam mükellef olmaları ya da olmamaları veya dar mükellefiyet biçiminde bu faaliyetleri ülkede bulunan iş yeri veya sürekli temsilcileri vasıtasıyla yürütüp yürütmediklerinin DHV mükellefiyetine etkisi olmayacağı ifade edilmiştir. Verginin alt sınırının; ülke içindeki faaliyetlerden kazanılan hasılat bakımından 20 milyon TL, dünya çapında kazanılan hasılat açısından ise 750 milyon Euro olması öngörülmüştür. Bu değerlerin altında kalan kazançlar vergiye tabi değildir.

Dijital hizmet vergilerinin hedefindeki şirketlerin ABD menşeli olması, ABD’nin bu ve benzeri vergileri ihdas eden ülkelere karşı soruşturma açması ile neticelenmiştir. Bu soruşturmalar sonunda ABD, dijital hizmet vergilerinin kendi şirketlerine ayırmacılık yaptığı gerekçesiyle söz konusu vergiyi uygulayan veya uygulamayı planlayan ülkelere karşı misilleme yapacağını duyurmuştur.

Bu gelişmeler sırasında aşağıda detaylı açıklanacağı üzere OECD bünyesinde yıllar süren çalışmalar neticelenerek önce G7 ülkeleri, sonrasında G20 ülkeleri dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda uzlaşmaya vardıklarını ifade etmişlerdir. . Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde iki sütunlu bir yaklaşım öngören söz konusu uzlaşmaya ilişkin olarak OECD tarafından 8 Ekim 2021 tarihinde bir açıklama yapılmış olup bugün itibarıyla 137 ülke bu uzlaşmayı benimsediklerini açıklamışlardır. Uluslararası vergilendirme kurallarını yeniden belirleyen bu iki sütunlu yapının birinci sütununa göre küresel hasılatı 20 milyar Euro’yu, karlılığı %10’u geçen şirketlerin %10 üzerindeki karının %25’i mal ve hizmet sunulan pazar ülkelere elde edilen hasılat esas alınarak bu ülkelere paylaştırılacak, bunun karşılığında da pazar ülkeleri dijital hizmet vergilerini kaldıracaktır. Söz konusu anlaşmanın 2023 yılında uygulamaya geçirilmesi planlanmaktadır.

İki sütunlu yeni yapı üzerinde uzlaşmaya varılması sonrasında, ABD dijital hizmet vergisi uygulayan ve misillemede bulunacağını ilan ettiği ülkelerle tekrar görüşmüştür. ABD Hazine Bakanlığı, 21 Ekim 2021’de Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve İngiltere ile Sütun 1’in uygulamaya gireceği geçici dönemde dijital hizmet vergilerinde nasıl bir geçiş yapılacağı konusunda anlaştıklarını duyurmuştur. 22 Kasım 2021 tarihinde ise Türkiye’nin de bu anlaşmaya dahil olduğu Türkiye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ABD Hazine Bakanlığı tarafından duyurulmuştur. ABD Hazine Bakanlığı, en son 24 Kasım 2021 tarihli açıklamasıyla Hindistan’ın da söz konusu anlaşmaya dahil olduğunu açıklamıştır. ABD’nin DHV uygulayan ülkelerle yaptığı anlaşmaya göre söz konusu ülkeler, Sütun 1’in uygulamaya gireceği tarihe kadar dijital hizmet vergisi almaya devam edecekler, ama bu vergileri ödeyen şirketler geçiş sürecinde ödedikleri dijital hizmet vergilerini Sütun 1 uygulamaya girdikten sonra ödeyecekleri kurumlar vergisinden düşeceklerdir. Diğer bir ifadeyle, geçiş döneminde tahsil edilen dijital hizmet vergileri gelecekte tahsil edilen kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. ABD ise ticaret önlemlerine ilişkin müeyyidelerini uygulamayacaktır.

Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Bünyesinde Atılan Adımlar

Turku Konferansı (1997)

OECD'nin elektronik ticaret ile ilgili çalışmalarının başlangıç noktasını, Kasım 1997'de Turku'da yapılan "Küresel Elektronik Ticarete Engellerin Kaldırılması" başlığını taşıyan konferans oluşturur. Turku Konferansı'nda e-ticarete vergilendirme, devletlerin önlem alması gereken bir alan olarak belirlenmiştir ve hukuki belirsizliklerin en aza indirilmesi gereken meseleler kategorisinde ele alınmıştır.

Konferansta vergi tartışmalarının temelini OECD Mali İşler Komitesi'nin hazırladığı rapor oluşturmuştur. Bu raporda internetin vergi idaresi ve vergi politikası açısından getirdiği sorunlar ele alınmış, internetin özelliklerinin gelir ve tüketim vergilerini ve uluslararası vergi düzenlemelerini nasıl etkilediği incelenmiş ve bu sorunların çözümünde devletlerin kullanabileceği seçenekler sıralanmıştır.

Konferansta kararlaştırılan iki önemli husus şu şekildedir:

- E-ticaretin vergilendirilmesi nispeten basit olmalı, vergi yükümlülerinin gönüllü olarak uygulayacağı bir sistem içermeli, geleneksel ticarete karşı e-ticareti yapay olarak avantajlı veya dezavantajlı duruma getirmemeli ve e-ticaretin gelişmesini gereksiz yere engellememelidir.
- Hiçbir devletin tek başına hareket ederek bu sorunlara çözüm üretemeyeceği hususunda mutabakata varılmıştır. Dolayısıyla OECD'nin vergi sorunlarının çözümünde yetkili organizasyon olarak kabul edilmesi yaklaşımı ön plana çıkmıştır. Bu çerçevede, OECD hem uluslararası diyalog ortamını yaratmak hem de Ottawa konferansında onaya sunulmak üzere e-ticarete çerçeve vergilendirme ilkelerini hazırlamak ve e-ticaretin vergi idarelerinin önüne koyduğu sorunların çözümlerini araştırmaya başlamakla görevlendirilmiştir.

Ottawa Konferansı (1998)

Ekim 1998'de Ottawa'da "Sınırsız bir Dünya: Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelini Anlamak" başlığı altında gerçekleştirilen Bakanlar konferansı, Turku Konferansı'nın devamı niteliğindedir. Turku Konferansı'nda atılan adımlar ve varılan sonuçlar Ottawa Konferansı'nda resmi bir ifade bulmuştur. Bu Konferans'ta OECD'nin öncü kuruluş olduğu kabul edilmiş ve OECD'nin faaliyetleri için bir Eylem Planı oluşturulmuştur. Eylem Planı'nda "dijital pazarın tabi olacağı hukuk kurallarının oluşturulması" başlığı altında vergilendirmeden söz edilmektedir. OECD'ye göre mevcut hukuki kurallar dijital olmayan dönemde, geleneksel ticari yaşama uygun bir şekilde geliştirilmiştir. Tüketiciler ve iş çevreleri dijital dünyada etkinliklerini artırdıkça mevcut kurallar yetersiz kalmış ve şeffaf ve öngörülebilir bazı değişiklikler zorunlu hale gelmiştir. OECD, Eylem Planını şu şekilde belirlemiştir:

OECD, diğer uluslararası ve bölgesel kuruluşlar, iş çevreleri ve üye olmayan devletlerle işbirliği içinde;

- Teknik, protokol ve standartlar bakımından ilgili gelişmeleri izlemeyi ve gerektiğinde vergi sistemlerinin anlamlı çalışmasını güvence altına alacak şekilde bilgi sağlamayı,
- İlgili uluslararası vergi kurallarının açıklığa kavuşturulması için bilgi sağlamayı,
- Elektronik ticarete meydana gelecek gelişmeleri yanıtlamak için mevcut kural ve idari uygulamaların uyarlanması konusunda rehberlik etmeyi sürdürecektir.

Ottawa Konferansı sonucu yayınlanan raporda birtakım ilkeler kabul edilmiştir. Kabul edilen ilkeler,

aynı zamanda geleneksel ticaretin vergilendirilmesinde de hakim olan ilkeler olması bakımından önem taşımaktadır. OECD'nin e-ticaret ekseninde belirlediği ilkeleri, ayırım yapmama ilkesinin bir yansıması olarak değerlendirmek mümkündür. Nitekim OECD, geleneksel ticarete belirlenen vergileme ilkelerinin, elektronik ticarete de belirleyici olması yaklaşımını benimsemiştir. OECD'nin belirlediği çerçeve ilkeler aşağıdaki gibidir:

- Tarafsızlık ilkesi, vergilendirme yapılırken geleneksel ve elektronik ticaret arasında ayırım gözetilmeyerek eşit ve tarafsız vergilendirmenin yapılmasına vurgu yapmaktadır. Oluşturulan bu ilkeye bağlı olarak elektronik ticaret için uygulanması gereken vergilemenin geleneksel ticarete uygulanan vergilemeden farklı olması durumunun önüne geçilmesi hedeflenmiştir. İşletme kararlarının vergisel faktörlerden ziyade ekonomik esaslar dikkate alınarak oluşması sağlanmalıdır. Benzer işlemleri yapan benzer vergi yükümlülükleri benzer vergi yüküne katlanmalıdır.
- Verimlilik ilkesi, vergi verenler için sisteme uyum maliyetlerinin, vergi otoriteleri için yönetsel masrafların en aza indirilmesi açısından adımlar atılmalıdır.
- Belirlilik (kesinlik) ve basitlik ilkesi, vergilendirmeye ilişkin kurallar vergi yükümlülerinin anlayacağı ve dolayısıyla bir işlemin sonuçlarını öngörebileceği şekilde açık ve basit olmalıdır. Yükümlü zorlanmadan verginin ne zaman, nerede ve nasıl hesaplanacağını bilmelidir.
- Etkinlik ve adil olma ilkesi, vergilendirmenin doğru zamanda, doğru vergi miktarı üzerinden yapılması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı olasılığı asgariye indirilmeli ve bu olasılığa karşı alınacak önlemler riskle orantılı olmalıdır.
- Esneklik ilkesi, vergilendirme bakımından öngörülecek sistemler, teknolojik ve ticari gelişmeleri yakalayabilecek şekilde esnek ve dinamik olmalıdır.

Belirtilmiş olan “tarafsızlık, verimlilik, belirlilik ve basitlik, etkinlik ve adillik, esneklik” ilkeleri, günümüzde de geçerliliğini koruyan prensipler olarak kabul görmektedir. OECD, hükümetlerin hem e-ticaretin gelişmesi için gereken mali ortamı oluşturma, hem de kamu hizmetlerinin adil ve öngörülebilir bir biçimde düzenleme yükümlülüğü arasında bir denge sağlanması zorunluluğuna dikkat çekmektedir. Bu anlamda söz konusu ilkeler, bu dengenin doğru bir biçimde kurulması için ilk hareket noktasını teşkil etmektedir.

Paris Forumu (1999)

Ekim 1999'da Paris'te gerçekleştirilen Elektronik Ticaret Forumu, Ottawa Konferansı'ndan sonra geçen bir yıllık sürede meydana gelen gelişmelerin değerlendirildiği bir toplantı olmuştur. Paris Forumu'nda dikkatler önceki konferanslarda belirlenen politikaların uygulanması gerekliliğinin altı çizilmiştir.

OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımına (BEPS) İlişkin Kapsayıcı Çerçeve (2021)

2009'dan sonra uluslararası vergi sisteminde önemli bazı değişiklikler olmuştur. G20 önderliğinde 2008 küresel finans krizi sonrasında vergide iş birliği ve bilgi değişimi konuları ön plana çıkmıştır. Bu gelişmeler OECD bünyesinde Global Forum (Küresel Forum)'un oluşmasının öncüsü olarak nitelendirilebilir. Küresel Forum'un yaptığı çalışmaların vergi kaçakçılığı ve banka sırlarının önüne geçilmesinde sağladığı olumlu gelişmeleri takiben G20 dikkatini vergi kayıp ve kaçağı ile çok uluslu işletmelerin (ÇÜİ) etkin bir şekilde vergilendirmesine doğru yöneltmiştir.

OECD tarafından 2013 yılında yayımlanan “Matrahın Aşındırma ve Kar Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Eylem Planı” 15 eylem planından oluşmaktadır. Bunlardan 1 no.lu eylem planı “Dijital Ekonomiye İlişkin Vergisel Sorunları Tespit Etme” başlığını taşımaktadır. 1 no.lu eylem planına göre dijital ekonominin, mevcut uluslararası vergi düzenlemelerinde neden olduğu zorlukların tespiti ile dolaylı ve dolaysız vergilerin bütüncül bir şekilde ele alınarak bu zorluklara özgü ayrıntılı çözüm seçeneklerinin geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıntılı çözüm seçeneklerinin getirilmesi sektörde kullanılan çeşitli iş modellerinin detaylı bir analizini gerektirmektedir. Örneğin Meta, Twitter, Foursquare gibi sosyal ağlar, kullanıcılar tarafından oluşturulan içerikle yeni iş modellerinin örnekleri olmaktadır. Kullanıcıların genellikle ücretsiz kullandıkları sosyal ağların en önemli gelir unsuru, kullanıcının yaşı, cinsiyeti, ilgi alanları ve konumları gibi birtakım kişisel özelliklerini dikkate alarak yapılan reklamlar oluşturmaktadır. Ayrıca kullanıcıların tek başlarına ya da karşılıklı olarak oynayabildikleri sosyal ağ tabanlı online oyunlar ya da kullanıcılara belirli bir bedel karşılığında standart kullanıcılardan farklı olarak sunulan içerik ya da hizmetler sosyal ağların yarattığı yeni iş modelleri olarak değerlendirilmektedir.

OECD ve G20 de mevcut uluslararası vergi kurallarının, ÇUI’lerin, herhangi bir ülkede asgari düzeyde kurumlar vergisi ödemediği önemli gelir elde etmelerini olanaklı kıldığına karar vermiştir. Bu kapsamda, ülkeler ve uluslararası örgütler ÇUI’ler için geçerli olan uluslararası vergi kurallarına ilişkin değişiklikler üzerinde çalışmalara başlamıştır. BEPS 1 no.lu eylem planı çerçevesinde Dijital Ekonomi Görev Gücü (Task Force On Dijital Economy, TFDE) adında bir komisyon, OECD Mali İşler komitesi (CFA) bünyesinde 2013 yılında kurulmuştur. Komisyona, OECD, G20 üyesi olmayan ülkeler de eşit şartlarda taraf olarak katılmıştır. Komisyon, iş dünyası, sivil toplum, akademisyenler ve gelişmekte olan ülkeler tarafından hazırlanan yazılı girdileri paydaşlarla birlikte kapsamlı bir şekilde analiz ederek ÇUI’lerin vergilendirilmesinde şeffaflığı sağlamak amacıyla 2015 yılında bir rapor hazırlamıştır.

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

OECD tarafından 2018 yılında “Dijitalleşme Nedeniyle Ortaya Çıkan Vergi Zorlukları-Ara Rapor” (Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018) başlığıyla bir rapor yayımlanmıştır. Raporda dijitalleşen ticaretin getirdiği sorunların kısa dönemli çözümü tartışılmakta ve açıklanmakta olup, bu kapsamda iş modelleri ve değer oluşturma üzerinde durulmaktadır. Dijitalleşen ticaretin vergilendirilmesi ve uluslararası vergilemeye uyumu sağlamak üzere farklı iş modellerinde, katma değer veya değer oluşturma üzerine yoğunlaşmıştır. Bir başka deyişle, katma değer hangi aşamada ve nerede oluşuyorsa o aşamada ve yerde vergilemenin yapılması ve vergi sorumlularının buna göre tanımlanmasının gerektiği belirtilmektedir. Dijital ortamda iş sahipleri ürünlerini fiziki olarak ülkelerde bulunmaksızın ülke tüketicilerine sunmakta olduğundan vergileme yetkisi karşılıklı olarak iç içe geçmektedir.

OECD tarafından 2020 yılında “Dijitalleşme Nedeniyle Ortaya Çıkan Vergi Zorlukları-Ekonomik Etki Değerlendirmesi” (Tax Challenges Arising From Digitalisation-Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS,2020) başlığıyla bir rapor yayımlanmıştır. Raporda, dijitalleşmeden kaynaklanan vergi sorunlarının çözümü için taraf ülkelerce çok taraflı enstrüman (multilateral instrument-MLI) aracılığıyla iki sütunlu bir çözüm önerisi üzerinde durulmuştur. Birinci sütun, nexus ve kâr dağılımına odaklanırken ikinci sütun, kalan BEPS sorunlarını ele almak için tasarlanmış küresel minimum vergiye odaklanmaktadır. Bu çerçevede, birinci sütun (pillar one), kâr tahsisi ve nexus kuralları-

nın tutarlı ve eşzamanlı bir şekilde incelenmesi yoluyla uluslararası vergi sistemini yeni iş modellerine uyarlamayı amaçlamakta; ikinci sütun (pillar two) ise, kalan BEPS zorluklarını ele almak ve merkezi veya faaliyet gösterdiği ülke neresi olursa olsun uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin minimum vergi seviyesini ödemesini sağlamak için tasarlanmıştır.

Uluslararası vergi kurallarını güncellemek ve reforme etmek için yapılan uzun müzakerelerin sonucu olarak, Ekim 2021’de, OECD/G20 Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı’na İlişkin Kapsayıcı Çerçeve’nin 137 üyesi, ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi sorunlarına yönelik iki sütunlu yaklaşımı içeren bildiri üzerinde anlaşmaya varmıştır. 20 Aralık 2021’de ise OECD, OECD/G20 Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Projesi (BEPS) kapsamında onaylanan iki adımlı yaklaşımın ikinci adımı-na dair “Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kuralları” yayınlanmıştır (“Model Kurallar”). Söz konusu Model Kurallar, Gelire Dahil Olma Kuralı (Income Inclusion Rule – IIR) ve Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralını (Undertaxed Payment Rule - UTPR) kapsamakta olup; tüm bu kurallar bir bütün olarak Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralları (“GloBE Kuralları”) olarak anılmaktadır.

OECD’nin getirdiği çözüm iki sütundan oluşmaktadır; Sütun 1 (Pillar 1) ve Sütun 2 (Pillar 2). Söz konusu iki sütunlu çözüm, kriterleri sağlayan ÇUI’lerin minimum %15 kurumlar vergisine tabi olmasını sağlamayı ve en büyük ve en kârlı çok uluslu şirketlerin kârlarını dünya çapındaki ülkelere yeniden tahsis etmeyi hedeflemektedir. Bir diğer deyişle, her iki Sütun da temel olarak, hem pazar ülkelerine küresel büyük şirketlerin elde ettikleri kazançtan daha fazla pay verilmesini sağlayacak hem de vergi cennetleri gibi zararlı vergi uygulamalarının önüne geçecektir.

İki sütunlu çözümün önemli noktaları:

Birinci Sütun

- Küresel hasılatı 20 milyar Euro ve karlılığı %10’u geçen ÇUI’lerin kârlarının ve vergi haklarının ülkeler arasında daha adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamayı amaçlar. Sütun 1 ile karlılığı %10’u aşan şirketlerin bu oranın üzerindeki artık kârının %25’i pazar ülkeleri arasında hasılataya dayalı dağıtım anahtarı uyarınca paylaştırılır ve bu şekilde ilgili ülkelerde vergilendirilir. Dolayısıyla, Sütun 1 ile bu şirketlerin kârı, söz konusu yetki alanlarındaki fiziksel mevcudiyetinden bağımsız olarak, satışların gerçekleştiği yetki alanlarına/ülkelere yeniden tahsis edilir.

- Zorunlu ve bağlayıcı uyumsuzluk çözüm mekanizması ile vergide belirlilik ilkesi sağlanmaktadır.

- Dijital hizmet vergisi ve benzeri yükümlülüklerin kaldırılması hedeflenmektedir.

- Belli durumlarda uygulanacak olan basitleştirilmiş ve geliştirilmiş bir emsallerine uygunluk ilkesi öngörülmektedir.

İkinci Sütun

- Sütun 2’nin amacı, ÇUI’lerin faaliyet gösterdikleri her bir yetki alanında ortaya çıkan gelir üzerinden ilgili ülkede asgari düzeyde vergi ödenmesini sağlamaktır. Dolayısıyla, Sütun 2 ile ülkelerin vergi tabanlarını korumak için kullanabilecekleri %15 oranında küresel bir asgari kurumlar vergisi getirilerek ülkeler arasındaki vergi rekabetinin belli ölçüde sınırlandırılması için çalışılacaktır.

- GloBE kuralları, ÇUI’lerden nihai ana işletmenin konsolide mali tablolarındaki yıllık gelirin ilgili mali yıl ve öncesindeki dört mali yılın en az ikisinde 750 milyon Euro veya daha fazla olması halinde uygulanır.

İki Sütunlu Çözüm 13.10.2021 tarihinde Washington’da G20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası yöneticilerine sunulularak onaylanmıştır. İki Sütunlu Çözüm ayrıca 30.10.2021 tarihinde Roma’da yapılan G20 Liderler Zirvesinde de liderlerce onaylanmıştır. İki Sütunlu Çözümün 2024 yılı itibarıyla yürürlüğe girmesi planlanmakta ve bununla birlikte ülkelerin tek taraflı olarak yürürlüğe koyduğu dijital hizmet vergisi ve benzeri vergilerin de bu düzenlemeyle kaldırılacağı öngörülmektedir.

BÖLÜM ÖZETİ

Elektronik ticaret, işletmelerin iş yapış şekillerini büyük ölçüde etkilemiş ve değiştirmiştir. Teknolojinin sunduğu imkânlar sayesinde işletmeler, dünyanın herhangi bir noktasından diğerine kolaylıkla mal veya hizmet sunabilmektedir. Bununla birlikte gerek ulusal gerekse uluslararası vergi kuralları, bir ülkenin vergilendirme yetkisini kullanabilmesi için o ülkede ilgili işletmenin bir fiziksel varlığının bulunmasını aramaktadır. Örneğin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yükümlülük, bir gerçek kişinin Türkiye’de yerleşmesine veya bir kurumun Türkiye’de iş merkezi bulunmasına bağlanmıştır.

Uluslararası vergi anlaşmalarında ise ticari kazançların vergilendirilmesi, vergilendirmenin yapılacağı ülkede bir iş yeri veya temsilci bulunmasına bağlanmıştır. Fiziki varlığı esas alan vergi sistemi, e-ticareti vergilendirmede yetersiz kalmıştır. Ulusal ve uluslararası vergi sistemleri, fiziksel varlığa dayalı olacak şekilde kurgulanmıştır. E-ticaret ile birlikte işletmeler, mal ve hizmetlerini müşterilerinin bulunduğu ülkede fiziksel varlık göstermeden veya herhangi bir temsilcilik bulundurmada sunabilme imkânına sahip olabilmektedir. Bu durum, işletmelerin, faaliyetin yapıldığı ülkede vergi ödemeksizin gelir elde edebilmelerine imkân vermektedir. E-ticaretin günümüzde geldiği nokta, devletlerin vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir. Oluşan bu durum, ulusal ve uluslararası vergilendirmenin temel sorunlarından birini oluşturmaktadır.

Uluslararası e-ticarette birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisi gündeme gelebileceği gibi hiçbir ülkenin vergilendirme yetkisi kapsamına girmemesi, dolayısıyla vergilendirilememesi de söz konusu olabilir. Elektronik ticaret, ülkelerin sınırlarını kolaylıkla aştığından bir ticari işlem aynı anda birden fazla devletin vergilendirme yetkisini gündeme getirebilir. Bu durumda elde edilen gelirin hangi ülkenin egemenlik alanına girerek vergilendirme yetkisi olduğunun tespiti, vergilendirme açısından büyük önem taşımaktadır. Uluslararası vergilendirmenin en temel meselelerinden biri, işte bu vergilendirme yetkisinin devletlerarası bölüşümüdür.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan iş yeri kavramı, e-ticaretin gerekliliklerini karşılamaya yetmediğinden başka çözümler gündeme gelmiştir. Bu çözümler, dijital hizmet vergileri gibi ulusal çözümler ve uluslararası alanda özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü tarafından geliştirilen çözümler olarak karşımıza çıkmaktadır. Ekim 2021’de, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü/G20 Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı’na İlişkin Kapsayıcı Çerçeve’nin 137 üyesi, ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi sorunlarına yönelik iki sütunlu yaklaşımı içeren bir bildiriye kabul etmiştir. Buna göre birinci sütun kâr tahsisi ve nexus kurallarının tutarlı ve eşzamanlı bir şekilde incelenmesi yoluyla uluslararası vergi sistemini yeni iş modellerine uyarlamayı amaçlamaktadır. İkinci sütun ise Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü/G20 Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı’na İlişkin Kapsayıcı Çerçeve’nin zorluklarını ele almak ve merkezi veya faaliyet gösterdiği ülke neresi olursa olsun uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin minimum vergi seviyesini ödemesini sağlamak için tasarlanmıştır.

GÖZDEN GEÇİRELİM

1. “iki (ya da daha çok) devlette benzer vergilerin aynı yükümlü üzerine aynı vergiyi doğuran olay nedeniyle ve eş zamanlı vergilendirme dönemlerinde salınması” olarak tanımlanabilir.

2. Ticari faaliyetten elde edilen kazançları vergilendirmede birincil yetkiülkeye aittir.

3. Ticari kazançların vergilendirilmesi bakımından OECD Modelinin üzerine inşa edildiği temel ilke uyarınca bir devletin bir teşebbüsü bir diğer devlette bir aracılığıyla ticari faaliyet sürdürmediği sürece o diğer devlet tarafından doğrudan vergilendirmeye tabi tutulması mümkün değildir.

SORU 4 Ülkemizde elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisinin kapsamına girebilmesi için şirketin Türkiye’deki kazancının TL’den ve dünya genelinde kazancının ise Euro’dan fazla olması gerekmektedir.

SORU 5 - ilkesi, vergilendirmeye ilişkin kurallar vergi yükümlülerinin anlayacağı ve dolayısıyla bir işlemin sonuçlarını öngörebileceği şekilde açık ve basit olmalıdır. Yükümlü zorlanmadan verginin ne zaman, nerede ve nasıl hesaplanacağını bilmelidir.

SORU 6 - ile ülkelerin vergi tabanlarını korumak için kullanabilecekleri %15 oranında küresel bir asgari kurumlar vergisi getirilerek ülkeler arasındaki vergi rekabetinin belli ölçüde sınırlandırılması için çalışılacaktır.

SORU 7 - İki Sütunlu Çözümün 2024 yılı itibariyle yürürlüğe girmesi planlanmakta ve bununla birlikte ülkelerin tek taraflı olarak yürürlüğe koyduğu dijital hizmet vergisi ve benzeri vergilerin de bu düzenlemeyle öngörülmektedir.

SORU 8 -yükümlüler gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri gelirin tümü üzerinden vergilendirilirler.yükümlüler ise sadece Türkiye içinde elde ettikleri gelir üzerinden vergi öderler.

9. Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 4. maddesi tam yükümlülük ölçütü olarak Türkiye’de yerleşmeyi ve olmak üzere iki esasa bağlamıştır.

10. Gerek gelir vergisi ve gerekse kurumlar vergisi bakımından dar yükümlüler sadece kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye’de vergi öderler.

CEVAP ANAHTARI

1. Çifte vergilendirme	6. Sütun 2
2. kaynak	7. kaldırılacağı
3. işyeri	8. Tam yükümlüler/dar yükümlüler
4. 20 milyon / 750 milyon	9. ikametgah (yerleşim yeri)/oturma süresi
5. Belirlilik (kesinlik) ve basitlik ilkesi	10. Türkiye’de elde ettikleri

KAYNAKÇA

- Akçaoğlu, Ertuğrul*: Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Mali Akademi Yayınları, 2012.
- Akçaoğlu, Ertuğrul*: “BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi”, Vergilendirmede Martah Aşındırma ve Kar Kaydırma, (Editör: Billur YALTI), Beta Yayınları, 2018.
- Artar, Yusuf*: Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetim: Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Legal Yayıncılık, 2019.
- Cangir, Niyazi*: “Sanal İşyeri – I”, Vergi Dünyası, Sayı 227, Temmuz/2000.
- Demirhan, Habip*: “Dijital Hizmet Vergisinin Dünyadaki Uygulamaları ve Türkiye İle Karşılaştırmalı Analizi”, The Journal of Social Science, Sayı, 7, 2020.
- Durdu, Muhammet*: “Avrupa Birliği’nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, İstanbul Hukuk Mecmuası, 2020, Sayı, 78(4).
- Ekmekçi, Esra*: Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, Kazancı Hukuk Yayınları, 2003.
- Ekmekçi, Esra ve Güneş, Gülsen ve Kaşıkçı, Mahmut*: “Kurucu ve Yönteme İlişkin Vergisel Temel Öğeler Bağlamında Türk Hukukunda Dijital Hizmet Vergisine Eleştirel Bakış”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Armağanlar Dizisi, Prof. Dr. Türkan Rado’nun Anısına Armağan, On İki Levha Yayıncılık, Temmuz, 2020.
- Ferhatoğlu, Emrah*: “BEPS Eylem 1: Dijital Ekonomi”, Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, (Editör: Billur YALTI), Beta Yayınları, 2018
- Kara, Mustafa Cemil*: “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yeni Rabıta ve Kâr Tahsisi Kuralları”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 49, 2022.
- Kara, Mustafa Cemil ve Öz, Ersan*: “Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış”, Vergi Dünyası, Sayı, 424, Aralık/2016.
- Karadağ, Mesut*: Türk ve Uluslararası Vergi Hukukunda Daimi İşyerine Kazanç Atfedilmesi, On İki Levha Yayıncılık, 2021.
- Kılıçer, Erkan/Peker, İmren*: Dijital Ekonomide Vergilendirme, SeçkinYay., 2. Baskı, Mart, 2021.
- Oktay, Cemali*: “Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi”, Vergi Sorunları, Sayı, 376, Ocak/2020.
- Reimer, Ekkehart/Rust, Alwxander (Ed.)* Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Fourth Edition, Volume 1, Wolters Kluwer.
- Rençber, Altan*: Uluslararası gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri, Filiz Kitabevi, 2021.
- Rençber, Altan*: “Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar”, Vergi Sorunları, Sayı 376, Ocak/2020.
- Sağır, Harun*: “Dijital Hizmetletin Vergilendirilmesinin Tarihsel Süreci ve Geleceği”, Vergi Dünyası, Kasım 2022.
- Saraçoğlu, Fatih/Kahraman, Birkan*: “Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları, Sayı, 376, Ocak/2020.
- Şenses, Nevzat*: “Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergisel Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı, 450, Şubat/2019.
- Taymaz, Erol*: Dijital Teknolojiler ve Ekonomik Büyüme, Tüsiad Yayınları, 2018.
- Yaltı, Billur*: Elektronik Ticarete Vergilendirme, Der Yayınları, 2003.

OECD, Glossary Of Statistical Terms, <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4721>, E: 23.03.2022.

OECD, Glossary Of Statistical Terms, <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=1438>, E: 23.03.2022

International Monetary Fund (IMF), “Measuring The Digital Economy”, IMF Staff Paper, February 2018, s. 7. (<https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/PP/2018/022818MeasuringDigitalEconomy.ashx>) E: 23.03.2022.

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: Final Report, United Nations Conference On Trade And Development (UNCTAD), Digital Economy Report 2019, s. 4. (https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf) E: 23.03.2022.

Council directive (EC), on laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM (2018), 147 final 2018/0072, Madde 3(5), https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/201803/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf, E:25.03.2022.

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018.

OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS.

<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf> E:29.03.2022.

OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy s. 1-2, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> , E: 29.03.2022.

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market’ (COM(2017) 547 final of 21.09.2017).

Council Directive (EC), on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM (2018), 148 final 2018/0073, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN> , E:30.03.2022.

UNCTAD (2019), Digital Economy Report: Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries, <https://unctad.org/webflyer/digital-economy-report-2019> , E: 30.03.2022.

OECD (2014), Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma; Kısaltılmış Basım 2014, s. 85, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_9789264255265-tr#page81 E:30.03.2022.

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, s. 116, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page118 , E: 30.03.2022.

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2022/01/2021-Aralik-Ayi-Merkezi-Yonetim-Mali-Istatistikleri-Bulteni.pdf>.

<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf>.