

DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR: BEPS 1 NO'LU EYLEM PLANI KAPSAMINDA BİR DEĞERLENDİRME

Pelin MASTAR ÖZCAN¹

ÖZET

Dünya ekonomisinde küreselleşme olgusu ile birlikte hızlı bir dönüşüm yaşanmaktadır. Bu dönüşüm bilgi teknolojilerine dayalı ekonomik ilişkilerin ve mevcut iş olanaklarının yeni iletişim ortamlarını kullanarak yeniden şekillenmesi olarak tanımlanan dijital ekonomi ile ifade edilmektedir. Dijital ekonomi çok uluslu şirketlere vergisel avantajlar sağlamakta bu durumda ülkelerin vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. 2008 Krizinden sonra, vergi gelirlerinin azalmasının önüne geçmek amacıyla ve bir ekonomide faaliyet gösteren tüm birimlerin adil bir şekilde vergi yüküne katılması gerektiği fikrinden hareketle OECD, Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Eylem Planını 19 Temmuz 2013 tarihinde yayımlamıştır. Eylem Planının ilk maddesini dijital ekonomiden elde edilen kazançların vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Çalışmada birinci eylem planına ilişkin olarak yayınlanan final raporu kapsamında dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik olarak geliştirilen çözüm önerileri değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, BEPS, KDV

TAXATION PROBLEMS IN DIGITAL ECONOMY: AN ASSESMENT UNDER BEPS ACTION ONE

ABSTRACT

World economy is in process of a rapid transition with evolution of concept of globalization. This newly transitioned economy is called digital economy and consists of resstructured versions of elements such as economic relations and job opportunities. Digital economy provides multinational companies tax advantages and this reduced the tax income of countries. After 2008, with the intention of preventing loss of taxation and fair distribution of tax load, OECD has announced the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) in 19 July 2013. First article of action plan is the taxation of income accumulated from digital economy. In our study, we will evaluate the possible solutions to taxation of digital economy as published in final report.

Keywords: Digital Economy, BEPS, VAT

¹ Araş. Gör. Dr, Celal Bayar Üniversitesi, pelin.mastar@cbu.edu.tr

Giriş

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişim ve küreselleşme hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeleri etkilemiştir. 1990'lı yıllardan itibaren yaşanan bu süreçte iktisadi ve sosyal hayatta bir dönüşüm yaşanmıştır. Yeni teknolojiler sayesinde ekonomik etkinlik artmış, yeni iş imkânları yaratılmış, farklı ülkelerde ve bölgelerde yaşayan insanlar ve kurumlar arasında bilgi paylaşımı artmıştır. Başka bir ifade ile bilgi ve iletişim teknolojilerinin hızlı bir şekilde gelişmesi ülkelerde ekonominin gelişmesine yön vermiştir. Günümüzde orta gelir tuzağından çıkış ve sürdürülebilir büyüme oranlarının sağlanması ülkelerin teknoloji geliştirme kapasitelerine bağlıdır (Uzgören ve Kara, 2015).

Yeni iletişim ve bilgi teknolojilerinin yaygın olarak kullanımı iktisat literatüründe İnternet Çağı, Bilgi Teknolojisi Devrimi, Dijital Ekonomi gibi terimlerle anılmaktadır. Dünya genelinde ise enformasyon ekonomisi (information economy), ağ ekonomisi (network economy), bilgi ekonomisi (knowledge economy), dijital ekonomi (digital economy), ağırlıksız ekonomi (weightless economy) ve yeni ekonomi (new economy) terimleri birbiri yerine kullanılmaktadır. Başka bir ifade ile dijital ekonomi iletişim, telekomünikasyon ve bilişim alanlarındaki hızlı gelişmelerin tamamını kapsayan toparlayıcı bir kavramdır (Barışık ve Yirmibeşçik, 2006).

Dijital ekonominin yaygınlaşmasıyla birlikte eski iş modelleri cazibesini yitirmiştir. Bu süreçte başta çok uluslu şirketler olmak üzere tüm şirketlerin üretim ve pazarlama anlayışları değişmiştir. Bu süreçte şirketlerin ve bireylerin dijital ekonomi vasıtasıyla elde ettikleri gelirler artmış ve yeni yatırım fırsatları gündeme gelmiştir. Diğer taraftan ise ülkelerin vergi gelirlerinin dijital ekonomiden elde edilen gelir kadar artmadığı gözlemlenmiştir. Özellikle 2008 Krizinden sonra ortaya çıkan nakit ihtiyacı şirketlerin agresif vergi planlamasına başvurarak neden oldukları vergi kayıplarının engellenmesi ihtiyacını tekrar gündeme getirmiştir.

Söz konusu ihtiyacın sonucu olarak ortaya çıkan Matrah Aşındırması Eylem Planı (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS), matrah aşınmalarına neden olan eylemlere ilişkin çözüm önerileri geliştirmeye çalışmaktadır. Eylem Planının 1. Maddesini de dijital ekonomi kaynaklı vergi kayıpları oluşturmaktadır.

Çalışmada öncelikli olarak dijital ekonominin kavramsal açıklaması yapıldıktan sonra genel olarak BEPS hakkında bilgi verilecektir. Çalışma dijital ekonominin vergilendirilmesinde başta katma değer vergisi olmak üzere BEPS kapsamında yer alan önerilerin değerlendirilmesi ile sonuçlandırılacaktır.

Dijital Ekonomi ve İçerdiği Vergi Riskleri

Bilgi ekonomisi (knowledge economy), enformasyon ekonomisi (information economy), bilgi sürümlü ekonomi (knowledge driven economy), bilgiye dayalı ekonomi (knowledge driven economy) ve dijital ekonomi (digital economy) terimleri bilgi tabanlı ekonomiyi ifade etmek üzere literatürde kimi zaman eş anlamlı kimi zamansa farklı içerik tanımlamalarıyla kullanılmaktadır (Gürdal, 2004). Son yıllarda, ekonomik ve sosyal ilerlemenin tetikleyicisi olarak kabul edilen dijital ekonomi; bilgi, bilişim sistemleri ve iletişimin karakteristik özelliklerindeki değişiklikler olarak tanımlanır. Dijital ekonomi; e-ticaret, on-line uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, sanal para (Bitcoin) kullanımı gibi faaliyetlerin tümünü içermektedir (Brynjolfsson, 2002). Dolayısıyla dijital ekonomi kavramının tam olarak anlaşılabilmesi için tüm kavramların kısaca tanımlanması gerekmektedir.

Dijital ekonomi terimi ile elektronik ticaret teriminin genellikle birbiri yerine kullanıldığı görülmekle birlikte dijital ekonomi içerisinde e-ticareti de barındıran bir üst kavramdır. Dijital ekonominin e-ticaret ile ilişkisinden yola çıkıldığında, e-ticaretin ne anlama geldiği sorusunu tek bir tanımla açıklamak zordur: Özmen'e göre (2009) e-ticaret, "ticaret işlemlerinin internet aracılığıyla gerçekleştirilmesi, mal ve hizmetlerin web sitelerinden müşteriye sunulması, bir alım satım işleminin web üzerinden gerçekleştirilmesi ve tüm bu işlemlerin bilgisayar ve diğer iletişim araçlarından faydalanarak, ağlar üstünden gerçekleştirilmesi sürecidir. Gökbunar ve Utkuseven'e göre (2002) e-ticaret; "bireyler ve kurumların; açık ağ ortamında (İnternet) ya da sınırlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamlarında (İntranet) yazı, ses ve görüntü şeklindeki sayısal bilgilerin islenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerinin tümünü kapsamaktadır. Bu çerçevede, ticari sonuçlar doğuran ya da ticari faaliyetleri destekleyecek eğitim, kamuoyunu bilgilendirme, tanıtım-reklam vb. amaçlar için elektronik ortamlarda yapılan işlemler de e-ticaret kapsamında değerlendirilmektedir" (Gökbunar ve Utkuseven,2002). Dünya Ticaret Örgütü (WTO)' ne göre ise; mal ve hizmetlerin üretim, reklam satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır. OECD'nin tanımında, sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görüntünün işlenmesi ve iletilmesine dayanan, kişileri ve kurumları ilgilendiren tüm ticari işlemlerdir. Elektronik ticaretin doğru ve eksiksiz bir şekilde vergilendirilmesi için, mükellefiyet türü, elektronik ticarete işyeri kavramı, gelirin elde edildiği yerin ve gelirin niteliğinin belirlenmesi gibi konuların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir (Yardımcıoğlu ve Uçar, 2015).

Web tabanlı reklamcılık başka bir ifade ile internet reklamcılığı ilk defa 1994 yılında banner reklam olarak uygulanmıştır. İnternetin gelişmesine bağlı olarak da internet reklamcılığı gelişim göstermiştir. İnternet reklamcılığı sayesinde tüketici daha fazla bilgi için reklamı tıklayabilir ve istediği takdirde ürünü satın alabilir. Bu reklam türü özellikle gençlerin tüketim kalıplarının değişmesine neden olmuştur (ITO, 2006).

Bulut bilişim ise en basit anlamıyla internet üzerinden sağlanan kaynakları ve servisleri ifade etmektedir. Başka bir ifade ile yapılandırılabilir bilişim kaynaklarından oluşan ortak bir havuza uygun koşullarda isteğe bağlı olarak her zaman ve her yerden erişime imkân veren bir uygulamadır. Bulut bilişim ile üç farklı hizmet modeli öngörülmektedir. Bu hizmetler; Yazılım (SaaS-Software as a Service), Platform (PaaS-Platform as a Service) ve Altyapı (IaaS-Infrastructure as a Service)'dir (Yıldız, 2009). Bulut bilişimin en büyük avantajları düşük donanım ve yazılım maliyetlerine sahip olmasıdır. Bu avantajının yanı sıra sınırsız depolama imkânına sahip olması da bir diğer avantajdır (Seyrek, 2011). Bulut bilişimin sağladığı imkânlar sayesinde, herhangi bir işyeri açmadan, personel bulundurmadan, fiziki varlık göstermeden de diğer ülkelerin ekonomisi içerisinde etkin bir şekilde yer almak, o ülkenin işletmeleri ve nihai tüketicileriyle yoğun alım satım ilişkileri kurabilmek mümkün hale gelmektedir. Bulut bilişimde karşılıklı sorunların başında alınan hizmetin hangi ülkede kurulu altyapı aracılığıyla alındığının tespit edilmesinde karşılaşılan zorluklar gelmektedir. Birçok durumda hizmet farklı ülkelerde bulunan altyapıların birlikte kullanımı aracılığıyla ifa edilmiş de olabilir. Bir diğer sorun ise transfer fiyatlandırması açısından söz konusu olmaktadır. Bulut bilişim hizmetlerinin grup içi tedarikinde (özel bulut - private cloud), hizmetten yararlanan grup şirketleri arasında hizmet maliyetinin paylaşılmasında transfer fiyatlandırmasına uygun bir dağıtım yapılması gerekmektedir. Bu noktada gayrimaddi hak ve varlıklar için uygun emsal bedelin tespiti açısından sorunlarla karşılaşmaktadır (Elele, 2013).

Avrupa Birliği'nde dijital para (elektronik para) ilk defa 1993 yılında gündeme gelmiştir. Üye ülkelerin merkez bankaları tarafından dijital para analiz edilmiş ve 1994 yılında bu konuda bir rapor² yayınlanmıştır. Bu raporda elektronik para, teknik bir aygıtta depo edilebilen parasal değer şeklinde geniş olarak tanımlanmıştır. Başka bir ifade ile dijital parayı aracı kurum olmaksızın özel kişilerin sadece internet üzerinde kullanabilecekleri para olarak tanımlamak mümkündür (Sönmez, 2014). Elektronik paranın en büyük avantajı internet üzerinden alışverişleri arttırmasıdır. Çünkü internet üzerinden yapılan alışverişlerde tüketicilerin en büyük endişelerinden biri kredi kartı bilgilerinin kopyalanmasıdır (Bozkurt Yüksel, 2015). Sanal para Bitcoin'nin vergilendirilmesinde önemli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunların başında Bitcoin ile işlem yapan kişilerin kimliğinin önemli ölçüde gizli kalması ve işlemlerden elde edilen gelirin tespitinin güç olmasıdır. Dolayısıyla Bitcoin kara para aklama faaliyetlerine ve kayıt dışı ekonomiye zemin hazırlar nitelikte bir sistemdir. Bu sistemde elde edilen gelir ancak reel paraya dönüşüp bir banka hesabına aktarıldığında vergilendirilmeye tabi olmaktadır. Ancak banka hareketlerinin izlenmediği vergi cenneti ülkelerde gelirin tespiti ve vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır (Bozdoğanoglu, 2014).

3D yazıcı kullanımı, üretici şirketlere diğer ülkelerde işyeri açmadan ve aracı/distribütör kullanmadan ürünlerini doğrudan nihai tüketicilere yönlendirme fırsatı sunmaktadır. Sadece dizayn/formül tedariki yoluyla satış yapılabilen, ilave pazarlama/destek personeli ve organizasyon gerektirmeyen iş modellerinde, gayrimaddi hakkı pazarlayacak şirket sunucuları da online olarak vergi cenneti olan bir ülkede kurulursa, kazancın tamamen vergi dışı bırakılması mümkün olacaktır (Elele, 2016).

Yukarıda genel olarak bileşenlerini açıklamaya çalıştığımız dijital ekonomi; mal veya hizmet satımının yanında hem maddi hem de gayri maddi işlemlerin kolaylıkla dünyanın her yerinden yapılmasına olanak sağlayarak günlük yaşantıyı kolaylaştırmaktadır. Bu sayede pazara girişteki engeller azalır ve herkes eşit erişim imkânına sahip olmaktadır. Sağladığı bu avantajların yanı sıra bünyesinde taşıdığı vergisel riskler dolayısıyla ülkelerin uğradıkları vergi kayıplarından dolayı kapsamlı önlemlerin alınmasını da gerektirmektedir.

Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Eylem Planı

Küreselleşme ile birlikte sermaye ve işgücünün uluslararası alanda serbest hareket etme imkânı kazanması ve bunu destekleyen teknoloji ve telekomünikasyon alanındaki gelişmeler şirketlerin faaliyetlerini bir ülkeden başka bir ülkeye kaydırmalarına imkân tanımıştır. Bu süreçte vergiler, ülkelerin iç hukuk kurallarına uygun olarak karar verdikleri ve uyguladıkları bir alan olmaktan çıkarak yabancı sermayenin ülkeye gelmesini sağlamak için uluslararası konjonktüre uygun olarak kararların alındığı bir alan haline gelmiştir. Bu kapsamda başta kurumlar vergisi olmak üzere vergi oranlarında indirimle gidilmiş, istisna ve muafiyet uygulamalarının kapsamı genişletilmiştir (Öz ve Yaraşır, 2009).

² European Central Bank: Report on Electronic Money

Kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi trendi İngiltere ve ABD'nin 1980'lerin ortasında yaptığı vergi reformları ile başlamıştır. Bu reformlar kapsamında kanuni vergi oranları düşürülmüş bu sayede vergi matrahının genişletilmesi amaçlanmıştır. Kanuni vergi oranları OECD ülkelerinde ortalama olarak %7,2 oranında düşürülerek 2000-2011 yılları arasında %32,6'dan % 25,4'e kadar gerilemiştir. Söz konusu düşüşe rağmen vergi yükünde bir azalma olmamış ve GSYİH' ya oranla kurumlar vergisinden elde edilen gelir artış göstermiş ve kurumlar vergisinin milli gelir içindeki payı 1965'de %2,2 iken 2007 yılında %3,8'e kadar yükselmiştir. Söz konusu yükseliş 2008 ve 2009 yıllarında son bulmuş ve 2010 yılında %2,9' a kadar gerilemiştir (OECD,2013).

Söz konusu oranlar matrah aşındırma ve kâr aktarımı probleminin varlığını kesin bir şekilde açıklayan veriler olmamakla birlikte 2008 yılında yaşanan kriz ile birlikte bu konunun üzerinde tekrar düşünülmesi ve önlemlerin alınması gerekliliği ortaya çıkmıştır. ABD menşeli olmakla birlikte etkisini birçok ülkede gösteren kriz neticesinde başta gelişmiş ülkeler olmak üzere krizden etkilenen tüm ülkelerde kaynak ihtiyacı artmıştır. Kriz öncesinde kurumlar vergisi oranları düşerken vergi matrahının genişletilebilme imkânlarına bağlı olarak vergi gelirlerinde herhangi bir azalma olmamıştır. Diğer taraftan GSYİH' da ki artışa bağlı olarak şirketlerin ticari kârları artmış ve bu şirketlerin ticari kazançları kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilmiştir (OECD,2013). Kriz sonrasında ise söz konusu imkânların ortadan kalkması kurumlar vergisi gelirlerinin azalmasına yol açmıştır. Vergi gelirlerinde yaşanan azalmadan daha önemlisi ilgili ülkelerde yaratılan değerle orantılı olarak vergi tahsilâtının yapılması gerekliliği çok uluslu şirketlerin etkin bir şekilde vergilendirilmesi konusunu bir kez daha gündeme getirmiştir (Üstün, 2013).

Çok uluslu şirketlerin teknolojinin sunduğu fırsatlar ve ekonomik alanda yaşanan ilerlemeler sayesinde faaliyetlerini istedikleri ülkeye kaydırabilmeleri veya faaliyetlerini kaydırmadan kâğıt üstünde gelirlerini düşük vergi oranına sahip ülkelere aktarabilmeleri mümkün hale gelmiştir. Çok uluslu şirketlerin kazandığı bu esneklik, bu şirketlerin maruz kaldıkları vergi yükünü agresif bir şekilde en aza indirme çabasıyla birleştiğinde ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayıpların yaşandığı görülmüştür. Bu kayıpların önüne geçmek amacıyla ve bir ekonomide faaliyet gösteren tüm birimlerin adil bir şekilde vergi yüküne katılması gerektiği fikrinden hareketle OECD, Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Eylem Planını 19 Temmuz 2013 tarihinde (Taşdöken,2015). Başka bir ifade ile eylem planının amacı; ekonomik faaliyet hangi ülkede yapılmışsa ve değer nerde üretilmişse o ülke tarafından vergilendirme hakkının kullanmasıdır (Kara ve Öz, 2016). On beş eylem planının yer aldığı çalışmada matrahın aşındırılması ve kârın aktarılması konusunda yapılması gereken faaliyetler belirlenmekte ve söz konusu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için belirli tarihler tespit edilmektedir (Köse,2014). Belirtilen faaliyetlerin iki yıl içerisinde tamamlanmasını öngören eylem planı ile OECD üyesi olmayan G-20 ülkeleri de ilk kez OECD ile eş zamanlı olarak hareket etmeye karar vermişlerdir (Turunç, 2013).

Plan kapsamında Şubat 2013 tarihinde OECD tarafından yayınlanan "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" adlı raporda çok uluslu şirketlerin etkin bir şekilde vergilendirilmesi ve vergilendirmede şeffaflığın sağlanabilmesi için uluslararası vergilendirilmeye ilişkin olarak sorunlu alanlar aşağıdaki gibi tespit edilmiştir (OECD;2013):

- Ülke mevzuatlarındaki farklılıklara bağlı olarak oluşturulan hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri (hybrid mismatch arrangements) ve vergi arbitrajı uygulamaları,
- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinin dijital mal ve hizmetlerin teslimi neticesinde elde edilen kazançları kapsamaması,
- İlişkili kişilerden yapılan borçlanmalar, grup içi şirket tarafından yapılan sigorta işlemleri ve diğer grup içi finansal işlemler,
- İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen gayri maddi varlıkların ve hakların alım-satım ve kullanımında uygulanacak transfer fiyatlandırması, dijital ekonominin genişlemesine bağlı olarak artan e-ticaret uygulamaları,
- Vergi kanunu hükümlerinin kötüye kullanılmasını engelleyen düzenlemelerin etkinliği,
- Zararlı vergi rekabetine neden tercihli vergi rejimlerinin varlığı.

Söz konusu sorunların giderilmesine yönelik uygulanacak planda on beş eylem yer almakta olup, eylemlerin on iki ay ile iki sene içerisinde sonuçlandırılması planlanmaktadır. Eylem başlıklarının Uyum, Özün Önceliği ve Şeffaflık ilkelerine göre sınıflandırılmış hali Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1: BEPS Eylem Planları

UYUM	ÖZÜN ÖNCELİĞİ	ŞEFAFLIK
Hibrit Düzenlemeler (2)	ÇVÖA'ların suiistimalinin önlenmesi (6)	Kullanılacak Yöntemler ve Veri Analizi (11)
Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kuralları (3)	Daimi işyeri oluşturmaktan kaçınmanın önlenmesi (7)	Bildirim Kuralları (12)
Faiz İndirimleri (4)	Gayri maddi varlıklar (8)	Dökümantasyon (13)
Zararlı Vergi Uygulamaları (5)	Risk ve sermaye (9)	Uyuşmazlık Çözümü (14)
	Yüksek riskli işlemler (10)	
	Dijital Ekonomi (1)	
	Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları (15)	

Kaynak: Turunç, Köse ve OECD'den yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Matrah aşındırması ve karın aktarılması fırsatlarını azaltılması için geliştirilen ve Tablo 1'de gösterilen eylemleri ve bu eylem başlığı altında yapılması gerekenleri aşağıdaki gibi özetlememiz mümkündür (OECD,2013; Kara ve Öz, 2016; Köse,2014):

- **Dijital ekonominin vergilendirilmesi:** Dijital mal ve hizmet dolaşımının neden olduğu KDV kayıplarına önlenmesi ve mal ve hizmet vergilerinin yeniden düzenlenmesine ilişkin önlemler alınmalıdır.
- **Hibrit düzenlemelerin etkisiz hale getirilmesi:** Çifte mukimlik gibi uygulamaların vergi anlaşmalarını etkisiz kılarak kullanılmasını engellemek için OECD Model Vergi Anlaşmasında gerekli değişikliklerin yapılması. Bu değişikliklerin yapılması çifte vergilemeden kaynaklanan vergi kayıplarını önlerken diğer taraftan çok uluslu şirketlerin küçük ve orta ölçekli şirketlerin aleyhine elde ettikleri rekabet avantajının da önüne geçebilecektir.
- **Faiz ve diğer finansal araçlarla vergi matrahı aşındırmasının sınırlandırılması:** Ülkeler arası faiz ve benzeri finansal ödemeler yoluyla vergi matrahının düşürülmesine karşı alınacak önlemler konusunda gerek ulusal mevzuatlarda gerekse transfer fiyatlaması mevzuatında yapılabilecek düzenlemelerin belirlenmesi,
- **Şeffaflık ve vergi mukimliği alanında zararlı vergi rejimleriyle mücadele:** Bilgi değişimi, şeffaflık ve vergi mukimliği kuralları gibi unsurların gözden geçirilerek zararlı vergi rejimi (vergi cennetleri) ile mücadelenin etkinleştirilmesi,
- **Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanılmasının engellenmesi:** Vergi anlaşmalarının sağladığı avantajların kötüye kullanılmasının engellenmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması,
- **Daimi iş yeri statüsünün yapay olarak ortadan kaldırılmasının önüne geçilmesi:** Vergi anlaşmalarında diğer ülkede yapılan faaliyetlerin "iş yeri" olarak tanımlanması ve vergilenmesi için gerekli kriterlerin yeniden düzenlenmesi,
- **Gayri maddi haklar:** Gayri maddi hakların ülkeler veya şirketler arası transfer edilerek matrah aşındırması ve kâr aktarımının önüne geçilmesi için vergi anlaşmalarında ve transfer fiyatlaması mevzuatında gerekli düzenlemelerin yapılması,
- **Risk ve sermaye:** Matrah aşındırması ve kâr aktarımının önüne geçilmesi için vergi anlaşmalarında ve transfer fiyatlaması mevzuatında risk ve sermaye transferine ilişkin düzenlemelerin yapılması gerekmektedir,
- **Diğer yüksek riskli işlemler:** İlişkili olmayan kişiler arasında uygulanması olası olmayan diğer riskli işlemler vasıtasıyla ülkeler veya şirketler arası matrah aşındırması ve kâr aktarımının önüne geçilmesi için vergi anlaşmalarında ve transfer fiyatlaması mevzuatında düzenlemeler yapılması,
- **Transfer fiyatlandırmasına yönelik kurallar:** Transfer fiyatlandırması kurallarının risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değerle uyumlu olması. Transfer fiyatlandırması alanına yapılan en kapsamlı ve bütün ülkelerin uygulamaya kademeli olarak geçmesinden dolayı BEPS eylem planının en büyük başarısı olarak gösterilen bir diğer düzenlemede belgelendirme yükümlülüğüne ilişkindir. Bu kapsamda üç kademeli bir belgelendirme yükümlülüğü öngörülmüş olup sistem otomatik bilgi değişimine de imkân tanıyacaktır.
- Vergi ihtilaflarının çözümüne ilişkin süreçlerinin etkinleştirilmesi ve bu kasamda tahkim mekanizmasından daha etkin yararlanılması gerektiği vurgulanmaktadır.
- Çok taraflı bir vergi platformu kurulması önerisi getirilmiştir.

1 Numaralı Eylem Planı: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Geleneksel ticaret araçlarının değişmesi ve dijital ekonomi vasıtasıyla elde edilen gelirlerin eksik ve yetersiz vergilendirilmesi uluslararası vergileme alanında karşılaşılan sorunların başında gelmektedir. Elde edilen gelire ilişkin olarak verginin hangi aşamada nereden ve kimden alınacağı belirsiz olması gibi konulara BEPS ile çözüm getirilmesi beklenmektedir. Bu kapsamda Mart 2014’de OECD tarafından bir taslak rapor oluşturulmuştur. Söz konusu raporda öncelikli olarak dijital ekonomi genel hatları ile tanımlanmıştır. Buna göre dijital ekonomi; e-ticaret, on-line uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, sanal para (Bitcoin) kullanımı gibi faaliyetlerin tümünü içermektedir. Bilişim teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak ilerleyen yıllarda kapsamının daha da genişleyici dijital ekonomiyi karakterize eden en önemli unsurlar, büyük çaplı veri kullanımı (özellikle de kişisel veri), yeni iş modelleri sayesinde gelir potansiyelinin yüksek olmasıdır (Nellen, 2015). Dolayısıyla dijital ekonomi kaynaklı vergi sorunları, elde edilen gelir ile orantılı olarak ülke ekonomilerinin gündemini ilerleyen dönemlerde de meşgul edecektir.

Taslak Rapor’ da amaçlanan dijital ekonomiden kaynaklı vergisel sorunlara çözüm bulmaktan ziyade sorunlu alanlar açıklanmaya çalışılmış bu yüzden de raporda öneri bulunmamaktadır (Shah,2016). Taslak Raporda dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda dikkat edilmesi gereken hususlar şöyle belirtilmiştir (Turunç, 2013: 4);

- Şirketlerin, mevcut uluslararası kurallar arasında yeterli düzeyde bağlantı kurulmaması nedeniyle, vergilendirilme yükümlülüğü altına girmeden bir başka ülke ekonomisi içerisinde dijital mevcudiyete sahip olma kapasitesi,
- Yeni iş modellerinden elde edilen gelirlerin karakteristik özelliklerinin belirlenmesi,
- İlgili kaynak kuralının uygulanması ve dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi dolaşımının sebep olacağı KDV ya da mal ve hizmet vergilerinin nasıl belirleneceğidir.

BEPS’in dijital ekonomi ile ilgili olarak cevaplamaya çalıştığı sorular: iktisadi faaliyetin nerede icra edildiği ve iktisadi değer nerede yaratıldığıdır. Bu kapsamda “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi” başlıklı 1 No’lu Eylem Planı’ nda dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel sorunların çözümü için doğrudan ve dolaylı vergileri bütüncül bir yaklaşımla ele alınacak bir raporun hazırlanması öngörülmüştür (Saraçoğlu, 2015).

Söz konusu eylem planına ilişkin final raporu 2015 yılında yayımlanmıştır. Eylem planında öncelikli olarak dijital ekonominin vergilendirilmesinde Ottawa Konferansı’ nda da kabul edilen vergi sistemlerinin sahip olması gereken temel ilkeler bir kez daha vurgulanmıştır. Bu ilkeleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (OECD, 2015).

- **Tarafsızlık:** Vergilendirme sistemi nötr ve adil olmalıdır. Bu sayede optimal kaynak dağılımı gerçekleşerek, verimlilik artışı sağlanacaktır.
- **Etkinlik:** Uyum maliyetleri en aza düşürülmelidir.
- **Kesinlik ve Basitlik:** Vergi kuralları açık ve anlaşılabilir olmalıdır. Vergi sistemlerinin karmaşık yapıda olması mükelleflerin agresif vergi planlamasına başvurmasını sağlayacaktır. Bu durumda vergi kayıplarının daha da artmasına neden olacaktır.
- **Esneklik:** Vergi sistemleri, iş dünyasında ve teknolojide meydana gelen değişimlere uyum sağlayacak yapıda olmalıdır. Aksi takdirde kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli gelir kaynağının elde edilmesi imkânsız hale gelecektir.

Dijital ekonomi kapsamında en önemli vergi kaybı e-ticaret alanında görülmektedir. Dolayısıyla e-ticaret elde edilen gelirin tespiti, matrah aşınması sorunun önlenmesinde kilit bir rol üstlenmektedir. Bu noktada katma değer vergisine yönelik düzenlemeler adeta dijital ekonominin vergilemesinde kilit bir rol üstlenmektedir. Raporda, Katma Değer Vergisine yönelik önerileri aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür (PWC, 2016):

- B2C hizmetlerinde hizmetin vergilendirileceği yer; varış ilkesine göre tespit edilmelidir. Başka bir ifade ile hizmetler müşterinin bulunduğu yerde KDV’ye tabi tutulmalıdır. Bu kapsamda Avrupa Birliği’nde uygulanan “Mini One Stop Shop (MOSS)” sistemine benzer bir sistem uygulanması söz konusu olabilecektir. 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren e-ticaret, telekomünikasyon ve radyo televizyon yayınlarında satıcının bulunduğu yerde değil tüketicinin bulunduğu yerde vergilendirilme yapılacaktır. Bu sistem B2C faaliyetleri kapsamaktadır. Başka bir ifade ile düzenleme; GSM, telefon, internet sağlama, televizyon ve radyo yayıncılığı, yazılım, bulut teknolojisi, online oyun, e-öğrenme, e-kurs, e-kitap, müzik ve video yükleme, hosting, online ödeme sistemleri gibi alanlarda faaliyet gösteren şirketler MOSS’ a dahil olacaktır (European Commission, 2013). MOSS sitemine kayıt olan satıcılar üçer aylık dönemler itibariyle elektronik ortamda KDV beyanında bulunabilir. Toplanan KDV MOSS’a aktarılır ve MOSS da

bunları ilgili ülkelere elektronik ortamda transfer eder. MOSS'a üye olmayan satıcılar ise üçer aylık dönemler itibarıyla doğrudan ilgili ülkeye KDV beyanında bulunup ödeme yaparlar (Çetin Gerger ve Gerçek).

- Dijital altyapılar kullanılarak gerçekleştirilen B2B işlemlerinde ise hizmetin sunulduğu yer, müşterinin yerleşik olduğu yer olarak kabul edilmeli ve tevkifat yapılmalıdır. Müşteri birden fazla ülkede yerleşik konumda ise hizmetten faydalanan kuruluşun yerleşik olduğu ülke esas alınmalıdır.

Katma Değer Vergisi'ne ilişkin önerilerinin yanı sıra Dijital Ekonomi Raporu'nda birden çok alt eylem planını kapsayan çözüm önerileri geliştirilmiştir. Eylem Planı kapsamında oluşturulan OECD Dijital Ekonomi Çalışma Grubu yaptığı toplantılarda dijital ekonominin BEPS kapsamında diğer eylem planları ile olan bağlantıları ele alınmıştır. Bu kapsamda KDV' nin yanı sıra "daimi işyeri", "kontrol edilen kurum kazancı", "transfer fiyatlandırması" konularının dijital ekonomi kapsamında ele alınması gerekmektedir. Dolayısıyla sorunun geniş kapsamlı ele alınması gerektiği sonucuna varılmıştır. Aşağıdaki Tablo 2' de dijital ekonomiden kaynaklı vergisel sorunların çözümünde BEPS' de yer alan eylem planları çerçevesinde alınabilecek tüm önlemlere ayrıntılı olarak yer verilmiştir (Biçer ve Erginay, 2015).

Tablo 2: Dijital Ekonomi Kaynaklı Sorunlara İlişkin Çözüm Önlemleri

Sorunun Niteliği	Tedbirlerin Alınacağı Ülkeler	Önlemler
Dijital ekonomi kaynaklı BEPS sorununun çözümü	Satışın gerçekleştiği ülke	- Anlaşma Suiistimallerinin Önlenmesi (6 Nolu Eylem Planı) - Yapay işyeri statüsünden kaçınma (7 No'lu Eylem Planı)
	Satışın gerçekleştiği ve ana şirketin bulunduğu ülke	- Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin etkisiz hale getirilmesi (2 No'lu Eylem Planı) - Faiz ödemeleri ve diğer finansal araçlarla vergi matrahı aşındırılmasının sınırlandırılması (4 No'lu Eylem Planı) - Şeffaflık ve vergi mukimliği alanında zararlı vergi rejimleriyle mücadele - Transfer fiyatlandırmasına yönelik düzenlemeler (8. Ve 9. Eylem Planı)
	Ana Şirketin Bulunduğu Ülke	- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancına İlişkin Düzenlemeler (3 No'lu Eylem Planı)

Kaynak: (Taşdöken, 2015)

Tablo 2'de görüldüğü üzere dijital ekonomi kaynaklı vergisel sorunların çözümünde BEPS kapsamında alınacak önlemleri satışın gerçekleştiği ülke, ana şirketin bulunduğu ülke ve her iki ülke tarafından alınacak önlemler olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu kapsamda satışın gerçekleştiği ülkede 6. ve 7. Eylem planlarına uygun hareket edilmesi çözüm önerilerinin ilkinin oluşturmaktadır. 6. Eylem Planı'nın konusunu oluşturan "Anlaşma Suiistimallerinin Önlenmesi" kapsamında yerel müşteriler tarafından satıcının mukimi olduğu ülkede yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olabilecektir. Yine 7. Eylem Planı ile ilgili olarak "dijital işyeri" tanımının yapılması gerekmektedir.

Bu kapsamda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan işyeri tanımının tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir (Taşdöken, 2015). Dijital işyeri kavramının dijital ekonominin vergilendirilmesinde bir sorun olarak uluslararası ortamda dile getirilmesi 1990'lı yılların sonlarına rastlamaktadır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler neticesinde müteşebbislerin mukim oldukları ülkelerin belirlenmesini güçleştirmektedir (Akçaoğlu, 2013). Gerek gerçek kişiler gerekse de tüzel kişiler ticari faaliyetlerini bir işyeri açmadan yürütme şansına sahiptirler. Özellikle yazılım, kitap, cd, müzik ürünlerini dijital ortamda tüketicinin bilgisayarına aktarılabilirdiği dikkate alındığında 1998 yılında Ottawa Konferansında kabul edildiği üzere daimi bir işyeri tanımı yapabilmek gittikçe zorlaşmaktadır (Çak, 2002). Model Anlaşmada 2003 yılında yapılan değişikliklerle birlikte, web servisi aracılığı ile yürütülen bir işletmenin kendi kullanımında ve işletiminde web sitesini de barındıran bir sunucunun yerleşik olduğu mekânın işyeri sayılacağı belirtilmiştir. (Çolak, 2016). Yapılan bu çalışmalara rağmen mevcut uluslararası vergi anlaşmalarında "işyeri" olarak sayılmayan faaliyetler arasında yer alan tanımlar dijital ekonomi açısından yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden dijital işyeri tanımının yapılabilmesi için bazı şartlar öne sürülmüş raporda bu şartlar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (OECD; 2015):

- İşletmenin çekirdek faaliyetlerini dijital mal ve hizmetlerin pazarlanması veya sunulması oluşturmalıdır ve karın büyük bir kısmı veya tamamı dijital mal ve hizmetlerin satışından elde edilmelidir.

- Faaliyetler sabit bir işyeri olmadan elektronik ortamda yürütülmelidir. Bu kapsamda sözleşmeler internet veya telefon aracılığıyla gerçekleştirilmelidir,
- Ödemeler kredi kartı veya diğer ekonomik ödeme araçları ile gerçekleştirilmelidir

Dijital ürünlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan bir diğer sorunlu alan da elde edilen kazancın niteliğine ilişkindir. OECD Model anlaşmasında dijital ürünlerin indirilmesi, güncellenmesi, eklemeler yapılması, kullanım süresi kısıtlı yazılımların indirilmesi ve lisans ücretleri, web sitesin hosting gelirleri, veri depolama, on-line müşteri hizmetleri, reklam verme, indirilen dijital ürünlerin ticari amaçla kullanılması niyetiyle kullanılması sonucunda elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilecektir (Çoşkun Karadağ, 2008). BEPS final raporunda yer alan düzenlemeye göre dijital ekonomide elde edilen kazancın kontrol edilen yabancı kurum kazancı tanımına dâhil edilerek ana ortak şirket bünyesinde vergilendirilmesi kararlaştırılmıştır. Bu kapsamda, ana şirketin bulunduğu ülkede, kontrol edilen yabancı kurum kazancı tespit edilirken “aşırı kar yaklaşımı” benimsenmelidir. Buna göre gayri maddi haklara ilişkin olarak normal getiri hesaplandıktan sonra normal getiriyi aşan kısım kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak kabul edilecektir(Taşdöken, 2015).

Bir diğer önlem grubu ise hem satışın gerçekleştiği hem de ana şirketin bulunduğu ülkeyi ilgilendirmektedir. Burada öncelikli olarak hibrit araçlara ilişkin önlemler yer almaktadır. Konuya ilişkin ikinci tedbir indirilebilecek faiz giderlerinin sınırlandırılmasıdır. Ayrıca dijital hizmet sunan şirketlerin sıklıkla başvurduğu vergiden kaçınma yöntemlerinden olan gayri maddi varlıkların vergi cennetlerinde yer alan ülkelere transferi ve sonrasında bu hakların yüksek bedellerle üçüncü kişilere satılmasıdır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler neticesinde elektronik ortamda yapılan faaliyetlerin ve e-ticaret hacmini artması alıcı ve satıcı açısından fiziksel mekân bağlantısı koparmaktadır. Bu duruma ilaveten söz konusu faaliyetlerin vergi cennetlerinde yapılması veya elde edilen kazançların vergi cennetlerine aktarılması, bir taraftan ülkelerin vergi gelirlerinde azalmaya neden olurken diğer taraftan vergi idarelerinin mükellefler hakkında bilgi toplama ve denetim yapabilme imkânlarının ortadan kaldırmaktadır. Bu kapsamda BEPS kapsamında işlerlik kazandırılması istenen otomatik bilgi değişimi süreci ve özellikle transfer fiyatlandırmasına yönelik belgelendirme düzenlemeleri ile denetim mekanizmasının güçlendirilmesi ve vergi kayıplarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir (Çolak,2016).

Dijital ürünlerde transfer fiyatlandırması açısından en önemli konu grup içi işlemlere konu olan gayri maddi haklarda emsal bedel tespitinde yaşanmaktadır. Bu açıdan dijital ürünlerde özellikle royalty ödemeleri konusunda sorunlarla karşılaşıldığı görülmektedir (Ateş, 2011). Bu kapsamda sorunların giderilmesi açısından OECD gayri maddi haklar ilişkin tanımını revize etmiş ve daha geniş kapsamlı bir tanım yapmıştır. OECD’ nin yapmış olduğu tanıma göre gayrimaddi varlık (Demirci, 2016); *“fiziksel varlık veya finansal varlık olmayan ve ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere sahip olunabilen veya kontrol edilebilen veya transfer edilebilmesi karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz işletmeler arasında ortaya çıktığında tazmin edilebilen şeyler”* olarak tanımlamıştır. Taslak da ise gayri maddi varlıkların tanımına yer verilmemiştir. Yine gayri maddi haklara ilişkin işlemlerde BEPS’ de yer alan 8 ve 9 No’lu Eylem Planı’nda yer alan transfer fiyatlandırması hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir (Taşdöken, 2015). 8 ve 9 No’lu eylem planı gayri maddi hak tanımının açık bir şekilde ortaya konulmasına, gayri maddi varlıkların transferi ve kullanılması nedeniyle oluşan masrafın dağıtılmasında, bu değeri yaratan tarafın göz önünde bulundurulup dağıtımın buna uygun bir şekilde yapılmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir (Yıldırım).

Sonuç

Bilgi, emek ve sermayenin giderek daha yoğun bir şekilde el değiştirmektedir. Bu değişimi sağlayan temel etken ise bilim ve teknolojinin gelişmesidir. 1990 yılı ve sonrasında bilgisayar ve internetin günlük yaşantımızda yerinin ağırlaşması üretim ve tüketim tercihlerinin değişmesini sağlamıştır. Günümüzde artık bir dijital dönüşüm yaşanmaktadır. Yaygınlaşan e-ticaret, dijital oyunlar, bulut bilişim gibi teknolojiler yeni iş modellerinin oluşmasına olanak sağlamıştır. Bu süreçte çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, iş ortakları kısaca ekonominin tüm aktörleri yeni teknolojilere entegre olmuştur. Vergi sistemleri ise gelişmeleri takip etmekle beraber bu dinamik sürece yakınsamakta zorlanmaktadır. 2008 Krizi sonrasında ülkelerin vergi gelirlerinin azalması; dijital ortamda yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirin ne kadarlık kısmı vergilendiriliyor? sorusunu bir kez daha gündeme getirmiştir. OECD tanımına göre dijital ekonomi; e-ticaret, on-line reklamcılık, sanal para, bulut bilişim, 3 boyutlu yazılım (baskı) gibi faaliyetleri kapsamakta olup her bir faaliyet kendine has vergisel sorunları bünyesinde taşımaktadır.

Elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin matrahta yarattığı aşınmaların büyük boyutlara ulaşması neticesinde OECD tarafından yayımlanan BEPS Eylem Planınının 1. Başlığı Dijital Ekonominin vergilendirilmesine ayrılmıştır. Bu başlık altında dijital ekonomide mükellefiyetin belirlenmesi, elde edilen gelirin türünün belirlenmesi, uygulanacak vergi rejimi ve KDV gibi harcamalardan alınan vergilerin nasıl alınması gerektiği soruları cevaplandırılmaya çalışılmıştır.

Yayımlanan final raporuna göre; dijital ekonominin diğer eylem planları ile olan bağlantılarının da dikkate alınarak sorunun çözülmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu kapsamda tespit edilen en önemli eksiklik dijital işyeri tanımının yapılmamasıdır. Hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerde dikkate alınarak dijital işyeri tanımının yapılması vergilendirme yetkisinin tespitinde ve çifte vergilendirmemeyi önlemede gereklidir. Bu kapsamda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunun birçok boyutu olduğundan transfer fiyatlandırması kurallarının özellikle de gayri maddi varlıklara ilişkin transfer fiyatlandırması kurallarının bu açıdan tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- Akçaoğlu, E. (2013). Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü. B. Y. Soydan içinde, *Vergi Hukukunda Genç Yaklaşımlar* (s. 289-355). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Ateş, L. (2011). *Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme*. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Barışık, S., & Yirmibeşçik, O. (2006). Türkiye'de Yeni Ekonominin Oluşum Sürecini Hızlandırmaya Yönelik Uyum Çabaları. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(4), 39-62.
- Biçer, R., & Erginay, M. (2015, Kasım). OECD Matrahın Aşındırılması ve Kar Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri. *Vergi Sorunları*(326), 54-68.
- Bozdoğanoglu, B. (2014). Sanal Para Birimi Bitcoin'in Kayıtdışı Ekonomi İle Karapara Faaliyetlerine Etkisi ve Vergilendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi*(111), 3-19.
- Bozkurt Yüksel, A. (2015). Elektronik Para, Sanal Para, Bitcoin ve Linden Dolarına Hukuki Bir Bakış. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, LXXIII(2), 175-220.
- Çak, M. (2002). *Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- Çetin Gerger, G., & Gerçek, A. (2016). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi. s. 1-17. maliyemsempozyumu2016.mersin.edu.tr/t34.doc adresinden alındı (13.06.2016)
- Çolak, M. (2016). Vergilemenin Elektronik ortama Kaydırılması Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. maliyemsempozyumu2016.mersin.edu.tr/t26.docx adresinden alındı (26.07.2016)
- Çoşkun Karadağ, N. (2008). Dünya'da Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. 23. *Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı. Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi* (s. 373-401). Ankara: Hacettepe Üniversitesi.
- Demirci, A. (2016). 3 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliğ Taslağına Yönelik Eleştiriler. *Vergi Dünyası*(416), 53-65.
- Elele, O. (2013). Bulut Bilişimde Vergi Riskleri. *Vergide Gündem*(İletişim-Bilişim Özel Sayısı), 3-5.
- Elele, O. (2016). *3D yazıcılar ile Üretimin İçerdiği Vergi Riskleri*. <http://www.onurelele.net/?p=404> adresinden alındı (20.06.2016)
- European Commission. (2013). *Guide to The VAT Mini One Stop Shop*. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_en.pdf adresinden alındı (13.06.2016)
- Gökbunar, R., & Utkuseven, A. (2002). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan gelişmeler: Yeni İpekyolu Bir Vergi Cenneti Mi? *İ.Ü Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 197-209.
- ITO. (2006). İnternet Reklamcılığı E-Reklam. <http://www.ito.org.tr/itoyayin/0021605.pdf> adresinden alındı (14.06.2016)
- Kara, M., & Öz, E. (2016). Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS. *Vergi Dünyası*(414), 172-181.
- Kara, M., & Öz, E. (2016). Uluslararası Vergilemede Hibrit Uyumsuzlukları Etkinsizleştirme Çabaları. *Vergi Dünyası Dergisi*(416), 232-238.
- Köse, T. (2014). BEPS Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması. *Vergi Sorunları*(309), 59-67.

- Nellen, A. (2015). Taxation and Today's Digital Economy. *Journal Of Tax Practice & Procedure*(April-May 2015), 27-37.http://www.sjsu.edu/people/annette.nellen/JTTP_CCH_June2015_Nellen_DigitalEconomy.pdf adresinden alındı (16.06.2016)
- OECD. (2013). *Adressing Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing.
- OECD. (2015). *Adressing The Tax Challenges of The Digital Economy; Action 1- 2015 Final Report*. doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- Öz, E., & Yaraşır, S. (2009). Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan*(52).
- PWC. (2016). *E-Ticaret Vergi Uygulamaları*. <https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/635863141533679504.pdf> adresinden alındı (13.06.2016)
- Saraçoğlu, F. (2015). G20 Antalya Liderler Bildirgesi ve Matrah Aşındırma Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı. *Mali Çözüm*(Eylül- Ekim), 73-88.
- Seyrek, İ. H. (2011). Bulut Bilişim: İşletmeler İçin Fırsatlar ve Zorluklar. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(2), 701-714.
- Shah, S. (2016). Taxation of Digital Economy: Is There a Bridge Over These Troubled Waters. 1-22. http://www.fitindia.org/downloads%5CTaxation_of_Digital%20Economy_Is_There_%20Bridge_over_T_hese_Troubled_Waters_Shreyash_Shah.pdf adresinden alındı (16.06.2016)
- Sönmez, A. (2014). Sanal Para Bitcoin. *TOJDAC*, 4(5), 1-14.
- Taşdöken, S. (2015). Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BEPS Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme. *Vergi Sorunları*(326), 44-53.
- Turunc, S. (2013). *Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı BEPS*. Ankara: TC Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını.
- Uzgören, E., & Kara, O. (2015). Yeni Ekonomi'nin Üretim, Tüketim ve Piyasa Yapısı Çerçevesinde Olası Mikro Ekonomik Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(8), 1-25.
- Üstün, A. (2013). G-20'den Topyekun Savaş Kararı. *KPGM Vergide Gündem*(Ekim-Aralık), 26-29.
- Yardımcıoğlu, M., & Uçar, M. (2015). Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci ve Vergilendirilmesi: Google, Facebook ve Twitter İçin Türkiye Örneği. *KSÜ İİBF Dergisi*, 5(2), 169-190.
- Yıldırım, İ. (2016). BEPS 8-10 Numaralı Eylem Planları. http://www.vergidegundem.com/documents/10156/3711456/mart2016_mak3.pdf adresinden alındı (01.08.2016)
- Yıldız, Ö. (2009). Bilişim Dünyasının Yeni Modeli: Bulut Bilişim (Cloud Computing) ve Denetim. *Sayıştay Dergisi*(74-75), 5-23.