

# ULUSAL VE ULUSLARARASI BOYUTUYLA ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

## *DETERMINATION OF BUSINESS PROFITS IN THE TAXATION OF ELECTRONIC COMMERCE WITH NATIONAL AND INTERNATIONAL DIMENSIONS*

**Doç. Dr. Mustafa ÇOLAK**

### **ÖZ**

Küreselleşme, geleneksel ekonomileri ve geleneksel ticaret biçimlerini derinden etkilemektedir. Bu etkileşim, ülkelerin bir yandan ticaret süreçlerini gözden geçirmeleri, diğer yandan gelir kaynaklarının aşınmasını engelleyecek yeni yöntemleri analiz etmelerini de zorunlu kılmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketler kanalı ile sınırları aşan ve kuralları radikal değişikliğe uğratan elektronik ticaret olgusu, geleneksel mevzuatın yetersizliği ile birlikte yeni, kalıcı ve dünya ticareti ile bütünleşik bir sistemi de tetiklemektedir. Hâlihazır sınır ötesi ticari faaliyetlerin vergilendirilmesinde önemli bir yere sahip ikili vergi anlaşmaları, egemenlik bölüşümüne bir çare olarak düşünülse dahi gelişen ve dönüşen ekonomik dinamikler başta OECD gibi örgütlenmeler olmak üzere uluslararası kuruluşlara ciddi ödevler yüklemektedir.

Gelinen noktada elektronik ticaretten doğan ticari kazancın tespiti ve vergilendirilmesinde ciddi analizlerin yapılması gerekmektedir. Çatışan ulusal ve uluslararası uygulamaların önlenmesi, sabit işyeri tanımının yeniden yapılması, adil ve tarafsız bir vergileme için öncelikli ele alınması gereken başlıklardır.

**Anahtar Sözcükler:** Elektronik ticaret, internet ekonomisi, ticari kazanç, sabit işyeri.

### **ABSTRACT**

Globalisation affects the traditional economies and traditional trading forms deeply. Such affection requires the counties to review their trade processes on one hand and analyse the new methods preventing the erosion of income resources on the other hand. Notion of electronic trade which exceeds the borders by multinational corporations and changes the rules radically, due to the inadequacy of the traditional legislation, triggers a new, permanent system

which is integrated with global trade. Even if current bilateral tax agreements taking an important place in the area of taxation of cross border trade considered as a solution for the sovereignty sharing, developing and transforming economic dynamics, in particular organisations such as OECD, impose serious obligations to international corporations.

At this point, serious analysis must be made at determination and taxation of business profits arising from e-commerce. Preventing national and international practices in conflict and re-definition of the permanent establishment are the priorities that need to be addressed for fair and equitable taxation.

**Keywords:** Electronic commerce, internet economy, business profits, permanent establishment.

## GİRİŞ

Dünyada küreselleşmenin artan bir ivme ile her geçen gün genişlediği bir ortamda ulusal ekonomilerin uluslararası düzlemde rekabetçi, güçlü ve kalıcı bir pozisyon elde edebilmeleri, bilgi iletişim teknolojilerinin yakından izlenmesi, içselleştirilmesi ve gerekli yatırımların zamanında yapılabilmesini zorunlu kılmaktadır. Küreselleşmenin getirdiği bu zorunluluk yanında bilişim teknolojilerini yoğun kullanan sektörlerde gözlemlenen verimlilik ve yenilikçilik artışı toplam faktör verimliliği yoluyla ulusal ekonomik büyümeye de pozitif katkı sağlamaktadır.

Üretim aşamasına kadar geçen süreçte bilişim teknolojilerinin sağladığı yararlar, süreç sonucundan ortaya çıkan ürünlerin dolaylı ve doğrudan nihai tüketicilere, firmalara, kamusal örgütlenmelere ve diğer kişi ve kuruluşlara iletiminde de güçlü ve etkin bir şekilde varlığını hissettirmektedir. Geldiği nokta açısından, bir kesit olarak G20 ülkeleri bazında 2010 yılında 2,3 trilyon dolar olarak tahmin edilen internet ekonomisi büyüklüğünün 2016 yılında neredeyse iki kat artarak 4,2 trilyon dolara erişeceği öngörülmektedir (The Boston Consulting Group, 2012). Elektronik ticaret (E-Ticaret) küresel bir olgudur, küreselleşme ile ortaya çıkan sorunların da küresel mahiyette çözüm yöntemlerinin devreye konulması gerekir. Bu yapılırken, vergilemenin elektronik ortama uyum aşamasının şeffaf, tarafsız, etkin ve adil vergileme ilkeleri ile örtüşmesi gerekir. E-Ticaretinin altyapısını oluşturan bilişim sektöründeki dinamik değişim, vergileme alanında getirilmesi planlanan dinamik ve etkin bir vergi altyapısı ile koordineli yürütülmelidir.

Vergilemenin elektronik ortama uyarlanması, aynı zamanda uluslararası ekonomik kararların vergi yapılarına bağlı gösterdiği tepki ve duyarlılığın da hesaba katılarak değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu anlamda, özellikle uluslararası kuruluşların daha avantajlı vergi koşullarını sağlamak amacıyla “vergi planlaması” ve “transfer fiyatlaması” yolu ile vergi yükünü esnetmeye çalıştıkları ve azalttıkları görülebilmektedir.

Vergisel uyumun bir uzantısı olarak, ülkeler yatırım açısından daha cazip hale gelme ve ticaret yolu ile milli geliri artırma hedefinde vergi cennetleri oluşturma, zararlı vergi uygulamalarını devreye sokma veya zararlı vergi rekabeti politikaları izleme gibi birtakım tedbirleri alabilmektedir. E-Ticaretin günümüz bilişim teknolojilerinin sunduğu imkânlarla geldiği nokta doğal olarak bu platformlarda işlem yapanların kimler olduğu, hangi ülke veya bölgede yerleşik oldukları, hizmeti nerde sundukları *-ki bu husus vergilemenin ana temalarından kaynak ve ikamet ilkelerinin de uygulanması açısından bir gerekliliktir-* bilgi güvenliğinin ne derece karşılandığı, elektronik fon transferlerinde veya sanal kredi mekanizmalarına yaptıkları katkı/olumsuzluklar anlamında da birtakım soruları gündeme taşımaktadır.

E-Ticaret için geleneksel vergileme aygıtları dışında uluslararası arenada önerilen farklı vergileme modelleri, vergileme hakkının egemen ülkeler arasında dağılımı, anlaşma metinlerinde nasıl ve hangi yöntemlerle uyumlaştırılması gerektiği hususları da ayrıca analize ihtiyaç duyulan konular arasında yer almaktadır.

Bu çalışmada elektronik ticaret açısından gerek yerel gerekse uluslararası boyutta ticari kazancın tespitinin nasıl yapıldığı, süreç analizi, karşılaşılan sorunlar, özellikle *işyeri* tanımına bağlı ortaya çıkan farklı vergilendirme alternatifleri değerlendirilecektir.

## 1. E-TİCARET-VERGİ SİSTEMLERİ İLİŞKİSİ

Bugün teknoloji, bireylere coğrafi konumlarını terk etmelerini gerektirmeksizin başka bir ülkenin egemenlik alanında faaliyette bulunma olanağı sunmaktadır. Vergiler konusunda devletlerin yaptıkları düzenlemeler, genellikle coğrafi sınırlara dayanmakla birlikte E-Ticaret açısından fiziki bir yere bağımlılık sözkonusu değildir. Elektronik ortam, gerçek olmayan sanal kimlikler altında faaliyetlere olanak sağladığından mükelleflerin gerçek kimliklerini tespit etmek güçleşmektedir. Özellikle vergi cennetlerini faaliyet yeri olarak rakışletmelerde bu durum daha belirginleşmekte ve bir takvim yılı içerisinde

altı aydan fazla kalma şartına bağlı tam mükellefiyet uygulamaları artık önemini yitirmektedir (Öz, 2004, 98-99).

E-Ticaretin müteşebbislere fiziksel varlığa sahip, sabit bir işyerine sahip olmaksızın uluslararası ticarete uygun koşullar sağlaması, ikametgâhlarının tespitini güçleştirici bir karaktere sahiptir. Bilişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler sonucunda artık gerçek kişilerin başka bir ülkede ticari faaliyetlerini sürdürmeleri için söz konusu ülkede bulunmaları ya da bir şube açmaları gerekmemektedir. Bu durum mükellefiyetin belirlenmesini zorlaştırmaktadır (Çak, 2002, 90).

Uluslararası E-Ticaretin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayacak kapsamlı bir hukuki çerçeve bulunmamaktadır. Hukuki altyapının kurulması aşamasında tanımlanması gereken bazı kavramlar ve oluşturulması gerekli bazı kurumlar söz konusudur. E-Ticaret birçok açıdan vergi denetimini de güçleştirecek özellikler taşımaktadır. Bunun sonucunda ise E-Ticaret vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya elverişli bir ortam oluşturmakta, gerçek kişinin yerleşik olduğu yer belirlenmesi güçleşeceğinden, mükellefiyet tipinin yani tam mükellef mi yoksa dar mükellef mi sayılacağı sorun yaratmaktadır.

E-Ticaret faaliyetlerinde matrahın belirlenmesi sırasında özellikle kaynak ilkesi konusunda problemler yaşanmaktadır. Anlaşma hukuku açısından kaynak ülkesi işyerine atfedilebilen ticari kazancı vergileyebilmekte ve merkez ile şube veya şubeler arasındaki işlemlerden elde edilen kazancın bölüşümünde emsal bedel esasını öngörmektedir. Bu uygulamanın başarısı ise uygun bir emsal firma bulunmasınabağlıdır. Matrahın belirlenmesinde ana merkez tarafından yapılan giderler ile birlikte işyeri için yapılan giderlerde indirilebilir. Buna karşılık elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde ortak giderlerin dağıtımı zor olacaktır(Organ ve Çavdar, 2012, 78).

Elektronik ortamda sunulan ürünlerin fiziksel varlığının olup olmaması nasıl vergilendirileceği konusunda rol oynamaktadır. Elektronik ortamda yapılan işlemlerden elde edilen gelirler ikili anlaşmalar çerçevesinde tam olarak tanımlanamamakla birlikte, ticari kazanç veya gayri maddi hak olarak değerlendirilmektedir. Elde edilen gelirin ticari kazanç veya gayri maddi hak sayılması, vergi anlaşmaları çerçevesinde farklı sonuçların doğmasına neden olmaktadır. Ticari kazançlar işyeri aracılığıyla elde edildiğinde kaynak ülkesi tarafından vergilendirilmekte; gayri maddi hak bedellerinde vergileme yetkisi kaynak ülke ile ikamet ülkesi arasında paylaşılmaktadır (Saraçoğlu, 2006, 156-157).

## 2. E-TİCARETTE TİCARİ KAZANÇ TESPİTİ

### 2.1. Yerel Ölçekte Uygulama ve Sorunlar

Kişilerin ve kurumların sabit konumlu işyeri sayılabilecek herhangi bir fiziksel mekâna sahip olmaksızın ticari faaliyetlerine devam edebilmeleri, hem mevcut vergisel düzenlemeler içerisinde mükellefiyetin belirlenmesini hem de vergiyi doğuran olayın nerede gerçekleştiğinin tespitini zorlaştırmaktadır. Tüm bu gelişmeler vergileme haklarının saptanmasında esas kıstas olarak belirlenen, işyeri ve sabit yer kavramlarının bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler dikkate alınarak yeniden düzenlemeleri gereğini doğurmaktadır.

Dar mükellef esasına tabi kişiler açısından kazanç ya da iradın Türkiye’de elde edilmiş sayılabilmesi için, ticari kazançlarda kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilcisinin bulunması; gerekmektedir. Dar mükellefiyete tabi kurumlar ise, Türkiye’de faaliyette bulunarak kazanç elde eden fakat kanuni ve iş merkezleri ülke sınırları dışında bulunan yabancı kurumlardır.

Dar mükellefiyette E-Ticaretten elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde de kazancın işyeri vasıtasıyla elde edilmiş olması şartının aranması, tammükellefiyettebenzer problemlerin ortaya çıkmasına yol açacaktır. Ancak serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için kazancın işyeri aracılığıyla elde edilmesine gereksinim olmadığından, elektronik ortamlar vasıtasıyla yurt dışı bağlantılı olarak Türkiye’de icra edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Türkiye’de vergilendirme yapılabilecektir (Çak, 2002, 117-118).

Kurumlar açısından ise anlaşma ikametgâhını belirlemek için etkin yönetim merkezi tek bir alternatif bağlama noktası olarak karşımıza çıkmaktadır. Etkin yönetim merkezinin anlamı anlaşmalar hukukunda son dereceli tartışmalıdır ve zaman içerisinde sürekli değişikliğe uğramıştır. Bu kavramın anlamının bir türlü netleştirilememesi ve ülkelerin gitgide daha sıklıkla etkin yönetim merkezi ölçütünü anlaşmalarda kullanmaktan vazgeçmeleri sonucunda kurumların çifte mukimliğinin çözümü için etkin yönetim merkezinin yerine doğrudan karşılıklı anlaşma usulüne gönderme yapan alternatif bir madde önerilmiştir(Berber, 2012, 107-108).

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlenmelere yer verilmiş bulunmaktadır. Söz konusu maddenin altıncı fıkrasında yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından,

hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmını, ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Sonuçta tammükellefiyette gerek gelir vergisi ve gerekse kurumlar vergisi mükellefleri açısından vergilendirmede esas alınan kıstas ikametgâh ilkesidir. İkametgâh ilkesinin sağlanamadığı dar mükellefiyette, kaynak ilkesi gereği Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen ticari kazançla sınırlı olarak vergileme geçerli olacaktır.

Mükellefiyetin belirlenmesinde ve vergileme işlemlerinin yapılmasında hayati öneme haiz iş yeri kavramının tayin ve tespiti ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yapılmıştır. Buna göre, anılan Kanunun 156 ncı maddesinde yer verilen iş yeri hükmünde, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette 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 bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer düzenlemesine yer verilmiştir. Mesleki teşekküllere kaydolmak, faaliyetine dair ilanlar yayımlamak gibidurumlarda iş yeri açılmamış olsa bile işe başlama olarak kabul edilmiştir. İşe başlama emareleri arasında yer alan ve işyeri açmak dışında tanımlanmış unsurlar geçici bir süreçtir, ana hedef vergi kanunlarının da mantığını oluşturan sabit bir iş yerine sahip olunması felsefesine zarar vermemektedir. Nihayetinde iş yeri edinimine götüren emareler, işe başlama olarak algılansa da son tahlilde vergi idaresinin tüm vergisel yükümlülüklerinin takibi, kontrol ve denetimi için iş yeri belirlemesi yapması kaçınılmazdır. Dolayısı ile insan ögesi taşıyan/taşımayan web sunucuları, web adresleri veya diğer elektronik ticaret aygıtlarının sabit işyeri sayılıp sayılmayacakları hususunun uluslararası boyutuyla değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

## 2.2. Uluslararası Ölçekte Uygulamave Sorunlar

Uluslararası vergilendirmede referans metin OECD Vergi Anlaşma Modelidir (Işık, 2014,5). OECD Model Vergi Anlaşmasında, dar mükellef statü-

sündeki mükelleflerin ticari kazançlarının, kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesi, söz konusu kazancın bir işyeri vasıtasıyla elde edilmiş olması şartına bağlanmıştır. Tek başına firmaya ait web sitesinin mevcudiyetinin, işyeri ve dolayısıyla vergi mükellefiyeti için yeterli koşulları yerine getirmediği, web sunucunun (server) belirli koşullar altında işyeri sayılmasının yanı sıra, sunucunun belirli bir süre satış yapılan ülkede bulunması da icap etmektedir (Çak, 2002, 91-94).

Her ne kadar çoğu zaman bilgisayarlar arasındaki telefon hatları, kablolar, radyo sinyalleri gibi fiziki bağlantı olarak algılsa da İnternet aslında “fiziki” değil bilgisayarlar arasındaki “mantıki” bağlantının adıdır. Web günümüzde İnternet’in “*en yaygın kullanılan parçası*”dır. Ancak Web, İnternet üzerinden bilgiye ulaşılmasını ve bilginin paylaşılmasını sağlayan pek çok araçtan sadece biridir. Sunucu denilencihaz, bir ağa, örneğin İnternet’e bağlı ve büyük veri saklama kapasitesi ile güçlü veri işleme kabiliyeti olan bir bilgisayardır. Sunucu üzerinde çalışan özel yazılımlar ağa bağlı diğer bilgisayarların ona erişebilmesini sağlamaktadır (Akçaoğlu, 2011, 32-34).

Dar mükellef statüsündeki işyeri çoğunlukla bir başka ülkede yerleşik kişinin şubesi niteliğindedir. Merkez ile şube veya şubelerin kendi aralarındaki işlemlerden doğan kazancın bölüşümünün emsal bedel esasına göre yapılmasını öngörmektedir. Buna göre, şubenin kendi merkezi veya diğer şubeler ile faaliyette bulunmak yerine tamamen bağımsız diğer bir firma ile faaliyeti aynı veya benzer şartlar altında gerçekleştirdiğinin varsayılması ve bu son durumda elde edilebilecek kazanç tutarının hesaplanmaya çalışılması gerekmektedir.

İşyeri kavramı varlığın fiziki görünümüne dayanır. İnternet, işletmelere dünyadaki herhangi bir kişiyle, onun bulunduğu yerde ama orada bir fiziki varlığa sahip olmaksızın iş yapabilme imkânı kazandırmıştır. Ayrıca, E-Ticarette kullanılan ekipmanların taşınabilirliği, işletmelerin işlerini bir ülkeden diğerine saatler içinde taşıyabilmesini mümkün kılmaktadır (Akçaoğlu, 2011, 128)

Model Anlaşmaya göre, “işyeri” teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:

- a) Teşebbüs olanaklarının, sadece teşebbüse ait malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;
- b) Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının sadece depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;
- c) Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının sadece bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;

d) İşe ilişkin sabit bir yerin sadece teşebbüs için mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

e) İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için sadece hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması;

f) İşe ilişkin sabit bir yerin sadece (a) ila (e) bentlerinde bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması; ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması.

Hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler her ne kadar işletmenin kârlılığına fayda sağlasalar da, bunların kazançlar üzerindeki etkisinin pek az olması ve kazan- cın bu tür faaliyetlere atfedilmesindeki güçlük nedeniyle anlaşma, işyerinin tespiti noktasında bunları göz ardı etmeyi tercih etmektedir (Akçaoğlu, 2011, 139).

OECD Model Vergi Anlaşmalarına göre E-Ticarette temel yaklaşım yer- leşiklik (permanent establishment) olup, mevcut vergi anlaşmalarının işyeri hükmünün E-Ticarete uyarlanması fikrine dayanmaktadır. Bu noktada OECD, Ottawa Konferansı sonrasında hazırlamış olduğu model vergi anlaşmasının beşinci maddesi ile ilk defa elektronik ortamda mevcut olabilecek bir iş ye- rinde bulunması gereken özellikler belirtmeye çalışılmıştır. OECD çalışma- larında, sunucuların sabit işyeri sayılmayacağı yaklaşımı ağırlık kazanmak- tadır. Yine firmanın web sitesi aracılığı ile sunduğu işlemlerin ana faaliyet kapsamında olması vergilendirme açısından sayılan şartlardan biridir. Eğer geçici veya yardımcı bir iş ise o halde sürekli işyeri şartı yerine getirilmemiş olacaktır (Özdemir, 2013, 79-80).

Model Anlaşma'nın beşinci maddesi hükmü işyeri kavramının kapsamını ba- ğımlı temsilcilerin faaliyetlerine de genişletmektedir. Bir işletme kaynak ülkede sabit bir işyeri açmaktan kaçınsa da, o ülkedeki bağımlı temsilcilerinin faaliyetleri nedeniyle teorik bir işyerine sahip olmak durumunda kalabilir. Temsilci-işyeri ta- nımının ilk koşulu kaynak ülke içinde bir "kişinin" varlığıdır. İkinci koşul, kişinin işletmeye "bağımlı" olmasıdır (Akçaoğlu, 2011, 141-142).

Şöyle ki, bir kişi, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin bir teşebbüsü namı- na hareket ederse, aşağıdaki şartlarla bu teşebbüs, ilk bahsedilen Devlette bu kişinin gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir. Eğer bu kişi, ilk bahsedilen Devlette teşebbüs adına mukavele ak- detme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini mutaden kullanırsa işyerinin varlığı kabul edilecektir; şu kadar ki, bu kişinin faaliyetlerinin 3 üncü fıkrada bahse- dilen ve işe ilişkin sabit bir yerden yürütüldükleri takdirde bu sabit yeri söz



konusu fıkra hükümleri çerçevesinde işyeri haline getirmeyecek faaliyetlerle sınırlı olmaması gerekir.

OECD Model Anlaşmasında bağımlı kişi olarak yer verilen bu işyeri tanımını oluşum süreci ikili anlaşmalarda genellikle korunmakla beraber farklılıklar da göze çarpabilmektedir. Norveç ile imzalanan vergi anlaşmasında, teşebbüs adına sözleşme yapma yetkisi olmadığı halde düzenli olarak teşebbüs adına sevk ettiği mallardan veya ticari eşyadan ilk akit devlette alışılmış mal veya ticari eşya stoku bulundurması işyerine sahiplik olarak kabul edilmiştir.

OECD raporuna göre, dijital ürünlerin indirilmesi, kiralanması veya sınırlı bir süre kullanım hakkının satın alınması, güncellenmesi, veri hizmetleri, reklam hizmetleri, web sitesi üyelikleri, iş karları olarak ticari kazanç çerçevesinde kabul edilecektir. Eğer gayri maddi haktan yararlanan bir akit mukimi diğer akit devlette bir işyerine bağlı olarak ticari faaliyette bulunuyor ve royaltiler bu işyeri kanalı ile sağlanıyorsa kaynak ilkesi gereği bu gelirler diğer akit devlette işletme karları olarak vergiye tabi tutulacaktır (Özdemir, 2013, 90).

OECD veya ABD modellerini esas alan vergi anlaşmaları ile küçük farklılıklara karşın Birleşmiş Milletler Modeli, kaynak ülkenin temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri gibi pasif kazanç ve iratlar üzerine saldırdığı vergiyi de iyice sınırlandırarak, bunlar bakımından da birincil vergilendirme yetkisini yerleşim yeri ülkesine sağlamaktadır (Akçaoğlu, 2011, 69-70). Örneğin, gayri maddi hak bedelleri genellikle kaynak ülkede vergi tevkifatına tâbi olurken, mal ve hizmet satışından elde edilen (ticari) kazançların kaynak ülkede vergilendirilebilmesi sadece satıcı veya hizmet sağlayıcının o ülkede bir işyeri varsa söz konusu olabilir (Akçaoğlu, 2011, 109).

Ticari kazançlar konusunda ayrı bir yer verilmesi gereken konu, E-Ticaretin websunucular kanalı yerine getirilmesinde yaşanan sorunların çözümüne yönelik farklı yaklaşım tarzlarıdır.

Özellikle E-Ticaret uygulamasında, tek başına firmaya ait web sitesinin mevcudiyetinin, iş yeri ve dolayısıyla vergi mükellefiyeti için yeterli koşulları yerine getirmediği, web sunucusunun belirli koşullar altında işyeri sayılmasının yanı sıra, sunucunun belirli bir süre faaliyet gösterilen ülkede bulunması da icap etmektedir. Öyle ki, Model Anlaşmanın 2003 yılında yenilenen yorumlarında, web servisi aracılığı ile yürütülen bir işletmenin kendi kullanımında ve işletiminde web sitesini de barındıran bir sunucunun yerleşik olduğu mekânın işyeri sayılacağı belirtilmiştir. Burada da kısıtlayıcı hüküm, sunucunun işletmenin faaliyetleri açısından hazırlayıcı veya yardımcı nitelik arzeten

memesi yani klasik işyeri tanımındaki diğer unsurları da kapsamı halinde geçerli olacağı prensibidir. Yardımcı veya hazırlayıcı faaliyetlere işletmenin temel faaliyeti niteliğinde olmamak şartı ile elektronik olarak sunulan,

- Tedarikçiler ile müşteriler arasında; birleşim bağlantısı sağlama,
  - Mal ve hizmetlerin reklamı;
  - Güvenlik ve verimlilik amaçlı bilyansıtma sunucu üzerinden bilgi aktarımı;
  - İşletme için piyasa verileri toplama;
  - Bilgi sağlamak,
- örnek olarak verilebilecektir.

Bilgisayar ekipmanları da sabit olma kriterlerini ve kendiliğinden faaliyete konu işlemleri yapma yeteneğine haiz oldukları sürece işyeri oluşturabileceklerdir. Sunucu olayında esas olan taşınmaz oluşudur. Taşınabilir olması halinde ise sabit bir iş yeri oluşturması için belli bir yerde belli bir zaman yerleşik olması ve sabitlik şartını sağlaması gereklidir.

## SONUÇ

Küreselleşme sürecinde, ülkelerin yeni pazarlar bulma arayışları, bu arayışların sonucu ve belki detektörle bulunan çok uluslu şirketler ve bilişim teknolojilerinin takip edilemeyen ivmesi, geleneksel ticaret modellerini kökten etkilemiştir.

Ticaretin dönüşen yapısal formu, doğal olarak geleneksel ticarete göre tanımlanmış başta vergileme olmak üzere ticari kuralları da etkilemiştir. Başta çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olmak üzere yerel ve uluslararası vergilendirme kuralları, yeni durum karşısında tabiri ile hazırlıksız ve savunmasız kalmıştır. Hâlihazır uluslararası arenada devam eden tartışmalar, sınırı aşan ticari işlemlerin hangi düzeyde, hangi araçlar kullanılarak nasıl vergilendirilmesi gerektiği noktasında sürdürülmektedir. Belki de anlaşılması zor olan, tartışmaların online ticaret terminolojisi yerine offline veya geleneksel terminoloji içerisinde gelişen durumlara uyarlanması istediğinden kaynaklanmaktadır. Tam bu noktada E-Ticaret ve bilişim teknolojileri, doğal olarak sürecin basit, hızlı ve örtülü yürütülmesine zemin hazırlayabilmektedir.

En çok tartışma alanlarından biri olan dar mükelleflerin vergilendirilmesinde işyeri belirlemesi ciddi bir müzakere konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Model Anlaşma ve doğal olarak ikili anlaşmalarda vergileme yapılabilmesi için öngörülen sabit bir iş yeri terimi, maalesef E-Ticaret dinamikleri dikkate alındığında yetersiz kalmaktadır. İnsan unsuru içermeyen özellikle E-Ticarete

yöneltmiş ve kendi kendine fonksiyon icra eden bilgisayar ekipmanları, sunucular ve benzerleri konusunda yorum metinleri dışında ülkeden ülkeye fark eden bir uygulama olduğu tespitleri yanlış olmayacaktır. Vergileme gibi sınırları net ve kesin olarak ortaya konulması gereken bir alanda yorum ile yürütülen çözüm arayışlarının takdir edileceği üzere çok sağlıklı olmayacağı açıktır.

İşyeri tanımının yerel mevzuat kapsamında çok fazla sorun oluşturmamasının sebebi bir yandan işyeri oluşturma kriterlerinin çok geniş tanımlanması yanında, faaliyete geçme koşullarının vergi idaresi lehine yumuşatılması ve vergiyi kavramaya yönelik getirdiği esneklikten kaynaklanmaktadır. Kapalı bir ekonomi için geçerli olan bu kurallar, nispeten uluslararası mevzuatla uyumlu vergi düzenlemelerinin de bu noktada uyumlaştırılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Uluslararası boyutta ise vergi anlaşmaları ile çerçevesi çizilen gelir türleri açısından gelirin elde edilmesi ve vergilendirme hakkının tespiti açısından ticari faaliyete götüren süreçlerin ciddiyle analiz edilmesi gerekir. Zaman zaman ortaya konulan yorumların, ülkeler arasında birlikteliği sağlama yerine farklı uygulamaları çıkardığı bir gerçektir. Dünya ticaretinde önemli bir ağırlığa sahip uluslararası işletmelerin mukim oldukları ülkelerin bu anlamda diğer devletler nezdinde vergilendirme olanaklarını sınırlamaya çalışmaları, vergisiz alan oluşturma çabaları veya tam tersine bunların ticari faaliyet karlarının ülke içinde bırakılmasına dönük farklı eylemleri olabilmektedir. Bu noktada E-Ticarette sabit bir iş yeri teriminin klasik ticaret ölçütlerinden sıyrılarak web sunucusunun, bilgisayar ekipman ve donatılarının buldukları mahallerde süre koşuluna bağlı olmaksızın buldukları zaman dilimi ile mütenasip vergilendirmede işyeri sayılmalarının mümkün kılınması gerekebilecektir.

E-Ticaretin vergilendirme alternatifleri çerçevesinde üretilen tüm senaryoların Dünya Ticaret Örgütü başta olmak üzere konuya taraf uluslararası kuruluşların himayesinde kapsamlı, kapsayıcı ve ulusal kaygı ve beklentilerin de değerlendirildiği olabildiğince geniş bir platform ve zaman süreci içerisinde ele alınması bir zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle E-Ticaretten olumsuz etkilenmesi kuvvetle muhtemel gelişmekte ve az gelişmiş ülkelerin katılımı ile yeni bir ekonomik anlayış çerçevesinde çözüm modelleri üzerinde çalışılması, kabul edilebilir, kapsayıcı ve adil vergilendirme süreçlerinin oluşumunu hızlandırabilecektir.

## KAYNAKÇA

Akçaoğlu, S. Ertuğrul (2011), **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi-Ulusal Ve Uluslararası Perspektiften, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından Bir İrdeleme.** (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çak, Murat (2002). **Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret Ve Vergilendirilmesi,** İstanbul Ticaret Odası Yayını.

Berber, Ege (2012). **Vergi Hukukunda Mali İkametgâh.** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, İstanbul Üniversitesi

Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları. 05.01.2016 tarihinde adresinden [http://www.gib.gov.tr/uluslararasi\\_mevzuat](http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat) erişildi.

Işık, Hüseyin (2014). **Uluslararası vergilendirme.** İstanbul : XII Levha Yayıncılık.

Organ, İbrahim ve Çavdar, Fatih (2012), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar” **IUYD’2012** 3, 1 (2012) : 78.

Öz, N.Semih (2004). “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi” **Maliye dergisi**, 147 (2004):98-99.

Özdemir, Serkan (2013). **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi.** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi

Saraçoğlu, Fatih (2006). “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Konusunda Karşılaşılan Sorunlar, OECD ve AB Yaklaşımı”, **Vergi Sorunları** (2006),213: 156-157.

The Boston Consulting Group March (2012), **The Internet Economy in The G20.**