

**BULUT BİLİŞİMDE VERGİLENDİRME:
DOĞRUDAN VERGİLENDİRME BOYUTU**



ALPEREN ASIM KORUK

**YEDİTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İSTANBUL, 2022**

**BULUT BİLİŞİMDE VERGİLENDİRME:
DOĞRUDAN VERGİLENDİRME BOYUTU**

ALPEREN ASIM KORUK

**DANIŞMAN
PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ'NE SUNULAN BU TEZ
KAMU HUKUKU DOKTORA
DERECESİ İÇİN KISMİ YETERLİLİKLERİ KARŞILAMAKTADIR**

**YEDİTEPE ÜNİVERSİTESİ
İSTANBUL, 2022**

İNTİHAL SAYFASI

Doktora tezi olarak sunduğum bu çalışmayı, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yola ve yardıma başvurmaksızın yazdığımı, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserleri her kullanışmada alıntı yaparak yararlandığımı belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili bu beyana aykırı durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara katlanacağımı bildiririm.

Tarih: 27.12.2022

Ad-Soyad: Alperen Asım KORUK

İmza:

ÖZET

Tıpkı elektrik ve su gibi bilgi işlem kaynaklarına da her an ve her yerde ihtiyaç duyulmaktadır. Bilgi işlem kaynaklarına ihtiyacı olanları hedefleyen bulut bilişim, farklı hizmet ve dağıtım modelleri üzerinden farklı çözümler sunmaktadır. Ticari anlamda başarılı iş modelleri üzerinden bu hizmetleri sunan hizmet sağlayıcıları vergi hukukunun temel kavram ve kurallarının sınırlarını zorlamakta ve bunları sorgulatmaktadır. Bu anlamda, en çok tartışılan ve sorgulanan konular arasında gelir unsurları ve işyeri kuralı yer almaktadır. Bu çalışmada bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlardan gelirin nitelendirilmesi ve fiziki işyeri üzerinde durulmaktadır. Bu bağlamda, ilk bölümde vergi hukuku açısından bulut bilişim hizmetlerine ilişkin önemli hususlar ele alınmaktadır. İkinci bölümde mevcut gelir unsurları ve işyeri kuralları kapsamında bulut bilişim hizmetlerinde karşılaşılan sorunlar ayrıntılarıyla ortaya koyulmaktadır. Üçüncü bölümde ise bu sorunları çözüme potansiyeline sahip öneriler teker teker ele alındıktan sonra sonuç kısmında çalışmanın bütününden elde ettiğimiz çıkarımlarımız ve çözüme ilişkin tespitlerimize yer verilmektedir.

Bu tez “TÜBİTAK 2214/A Yurt Dışı Doktora Sırası Araştırma Burs Programı” ile Avusturya/Viyana Ekonomi Üniversitesi Institute for International and Austrian Tax Law’da tez araştırmaları yapılarak tamamlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: *altyapı, bulut bilişim, DaaS, gelirin nitelendirilmesi, gelir vergisi, IaaS, işyeri, kurumlar vergisi, SaaS, veri tabanı, vergilendirme, yazılım.*

ABSTRACT

Computing resources are necessity anytime and anywhere just as electricity and water. Cloud computing, which are aimed mainly at persons who need the resources, provides various solutions through different service and deployment models. Service providers who offer these services within commercially successful business models push the limits in terms of basic concepts and rules of tax law. In this context, income categories and permanent establishment are among the most discussed and queried issues. This study focuses on income characterization and permanent establishment which are two of the problems regarding taxation of income derived from cloud computing services. In this regard, in the first section of the study, prominent aspects of cloud computing in terms of tax law are examined. In the second section, problems encountered in cloud computing services within the scope of income characterization and permanent establishment rules are scrutinized in detail. After discussing the proposals that have the potential to solve the above-mentioned problems in the third section, our conclusion from the study and findings about solutions are given in the conclusion section.

It must be noted that this thesis is the product of research conducted in Vienna University of Economy and Business Institute for International and Austrian Tax Law, Austria with the “TÜBİTAK 2214/A Abroad Doctorate Research Grant Program”.

Keywords: *infrastructure, cloud computing, DaaS, income characterization, personal income tax, IaaS, permanent establishment, corporate income tax, SaaS, database, taxation, software.*

İÇİNDEKİLER

İNİTİHAL SAYFASI	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
KISALTMALAR.....	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM BULUT BİLİŞİM HİZMETLERİ

1. TARİHSEL ARKA PLAN.....	4
2. TANIM	7
3. TÜRLERİ.....	12
3.1. Hizmet Modellerine Göre Türleri	12
3.1.1. Hizmet Olarak Yazılım	13
3.1.2. Hizmet Olarak Veri Tabanı	15
3.1.3. Hizmet Olarak Altyapı	16
3.2. Dağıtım Modellerine Göre Türleri	18
3.2.1. Özel Bulut	18
3.2.2. Genel Bulut	19
3.2.3. Topluluk Bulutu	20
3.2.4. Hibrit (Melez) Bulut.....	20
4. ÖNE ÇIKAN ÖZELLİKLER	20
4.1. Sermaye Bakımından	21
4.2. İşletme Bakımından.....	28
4.3. Pazara Giriş Bakımından.....	30
4.4. Ürünler Bakımından	32
4.5. İş Modeli Bakımından	36
4.6. Kamusal Hizmet Niteliği Bakımından	42
5. ÖRNEK OLAYLAR	50
Olay 1 (Tam Mükellef Kurum IaaS Sağlayıcısı)	50
Olay 2 (Dar Mükellef Kurum IaaS Sağlayıcısı).....	51
Olay 3 (Tam Mükellef Gerçek Kişi SaaS Sağlayıcısı).....	52
Olay 4 (Dar Mükellef Gerçek Kişi SaaS Sağlayıcısı)	53
Olay 5 (Dar Mükellef Kurum SaaS Hizmeti).....	54
Olay 6 (Tam Mükellef Kurum SaaS Hizmeti)	55
Olay 7 (Tam Mükellef DaaS Sağlayıcısı)	56
Olay 8 (Dar Mükellef DaaS Sağlayıcısı).....	57

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME SORUNLARI

1. GELİRİN NİTELENDİRİLMESİ.....	59
Genel Olarak	59
1.1. Gelir Unsurları.....	65
1.1.1. Uluslararası Vergi Hukukunda Gelir Unsurları	66
1.1.1.1. Gayrimaddi Hak Bedeli.....	66
1.1.1.1.1. Genel Olarak	66
1.1.1.1.2. Gayrimaddi Haklar	67
1.1.1.1.2.1. Telif Hakkı	69
1.1.1.1.2.1.1. Bilgisayar Programı Telif Hakkı	70
1.1.1.1.2.1.2. Veri Tabanı Telif Hakkı	76
1.1.1.1.2.2. Bilgi Birikimi (Know How)	78
1.1.1.1.2.3. Teçhizat	80
1.1.1.1.3. İşlem Türleri	80
1.1.1.1.3.1. Kullanım ve Kullanım Hakkı Veren İşlemler	81
1.1.1.1.3.1.1. Telif Hakkının Kullanımı	82
1.1.1.1.3.1.1.1. Bilgisayar Programının Kullanılması	83
1.1.1.1.3.1.1.2. Veri Tabanının Kullanılması	86
1.1.1.1.3.1.2. Bilgisayar Programı Bilgi Birikiminin Devri.....	87
1.1.1.1.3.1.3. Donanımın Kullanılması.....	89
1.1.1.1.3.2. Satış İşlemi	92
1.1.1.1.4. Her Türlü Ödeme	94
1.1.1.2. Ticari Kazanç	95
1.1.1.2.1. Genel Olarak	95
1.1.1.2.2. İşlem Türleri	96
1.1.1.2.2.1. Bilgisayar Hizmeti.....	97
1.1.1.2.2.2. Veri Tabanı Hizmeti.....	99
1.1.1.2.2.3. Altyapı Hizmeti	102
1.1.1.2.3. Ödeme	105
1.1.1.2.3.1. Para ile Ödeme	106
1.1.1.2.3.2. Başka Bir Hizmet Sunarak Ödeme.....	106
1.1.1.2.3.3. Kullanıcı Verilerinin Kullanımına İzin Vererek Ödeme.....	107
1.1.1.2.3.3.1. Kullanıcı Verilerinin Hukuki Niteliğine Göre Türleri	109
1.1.1.2.3.3.2. Vergiyi Doğuran Olay Olarak Kullanıcı Verilerinin Kullanım Yetkisinin Verilmesi	115
1.1.1.2.3. Gayrimaddi Hak Bedeli Karşısındaki Durumu	116
1.1.1.3. Serbest Meslek Kazancı	117
1.1.2. Türk Vergi Hukukunda Gelir Unsurları	119
1.1.2.1. Gelir Vergisi Yönünden	119
1.1.2.1.1. Ticari Kazanç	119

1.1.2.1.1.1. Genel Olarak	119
1.1.2.1.1.2. İşlem Türleri	122
1.1.2.1.1.2.1. Bilgisayar Hizmeti	122
1.1.2.1.1.2.2. Veri Tabanı Hizmeti	123
1.1.2.1.1.2.3. Altyapı Hizmeti	125
1.1.2.1.2. Gayrimenkul Sermaye İradı	126
1.1.2.1.1.2.1. Genel Olarak	126
1.1.2.1.1.2.2. İşlem Türleri	128
1.1.2.1.1.2.2.1. Bilgisayar Programı Telif Hakkının Kiralanması	128
1.1.2.1.1.2.2.2. Veri Tabanı Telif Hakkının Kiralanması	129
1.1.2.1.1.2.2.3. Altyapının Kiralanması	131
1.1.2.1.3. Serbest Meslek Kazancı	131
1.1.2.1.4. Değer Artış Kazancı	136
1.1.2.2. Kurumlar Vergisi Yönünden: Kurum Kazancı	137
1.1.2.2.1. Genel Olarak	137
1.1.2.2.2. Dar Mükellefiyette Bazı Özellikli Durumlar	138
1.1.3. Bulut Bilişimden Elde Edilen Gelirlerin Niteliği	153
1.1.3.1. Hizmet Olarak Yazılımdan Elde Edilen Gelirlerin Niteliği	153
1.1.3.1.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden	154
1.1.3.1.2. İç Hukuk Yönünden	157
1.1.3.1.2.1. Kurumlar Vergisi Yönünden	157
1.1.3.1.2.2. Gelir Vergisi Yönünden	160
1.1.3.2. Hizmet Olarak Veri Tabanından Elde Edilen Gelirlerin Niteliği	163
1.1.3.2.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden	164
1.1.3.2.2. İç Hukuk Yönünden	167
1.1.3.2.2.1. Kurumlar Vergisi Yönünden	167
1.1.3.2.2.2. Gelir Vergisi Yönünden	170
1.1.3.3. Hizmet Olarak Altyapıdan Elde Edilen Gelirlerin Niteliği	173
1.1.3.3.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden	173
1.1.3.3.2. İç Hukuk Yönünden	176
1.1.3.3.2.1. Kurumlar Vergisi Yönünden	176
1.1.3.3.2.2. Gelir Vergisi Yönünden	178
1.2. Karma Sözleşmeler	180
1.2.1. Genel Olarak	180
1.2.2. Bulut Bilişimde Karma Sözleşmeler	184
2. İŞYERİ KAVRAMI	187
2.1. Uluslararası Vergi Hukukunda İşyeri	187
2.1.1. Genel Olarak	187
2.1.2. Unsurlar	191
2.1.2.1. Objektif Unsur	191
2.1.2.1.1. Fiziki Yer	191

2.1.2.1.2. Sabitlik	193
2.1.2.1.3. Objektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları	194
2.1.2.2. Sübjektif Unsur	196
2.1.2.2.1. Kullanım	196
2.1.2.2.2. Kullanım Sürekliliği	198
2.1.2.2.3. Sübjektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları	201
2.1.2.3. İşlevsel Unsur	203
2.1.2.3.1. Ticari Faaliyet	203
2.1.2.3.2. Ticari Bağlantı	208
2.1.2.3.3. İşlevsel Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları	211
2.2. Türk Vergi Hukukunda İşyeri	214
2.2.1. Genel Olarak	214
2.2.2. Bilgi İşlem Kaynaklarının Durumu	219
2.3. Bulut Bilişimde İşyeri	225
2.3.1. Hizmet Olarak Altyapıda İşyeri	225
2.3.1.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden	226
2.3.1.2. Türk Vergi Hukuku Yönünden	229
2.3.2. Hizmet Olarak Yazılımda İşyeri	232
2.3.2.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden	232
2.3.2.2. Türk Vergi Hukuku Yönünden	236
2.3.3. Hizmet Olarak Veri Tabanında İşyeri	239
2.3.3.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden	240
2.3.3.2. Türk Vergi Hukuku Yönünden	243

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU DÜZEYİNDE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	247
1.1. Gayrimaddi Hak Bedeli Kuralında (m.12) Değişiklik	247
1.1.1. Genel Olarak	247
1.1.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme	252
1.2. Yeni Gelir Unsuru	255
1.2.1. Genel Olarak	255
1.2.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme	262
1.3. İşyeri Kuralını (m.5) Yeniden Yorumlama	265
1.3.1. Genel Olarak	265
1.3.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme	267
1.4. İşyeri Kuralında (m.5) Değişiklik	269
1.4.1. Genel Olarak	269
1.4.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme	273
1.5. Vergi Kesintisi	276
1.5.1. Genel Olarak	276

1.5.2. Bulut Bilişim Bakımından.....	277
1.6. Diğer Öneriler	279
1.6.1. Tamamen İkametgâh İlkesine Dayalı Vergilendirme	279
1.6.1.1. Genel Olarak	279
1.6.1.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme.....	280
1.6.2. Varış Yerine Dayalı Nakit Akış Vergisi	282
1.6.2.1. Genel Olarak	282
1.6.2.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme.....	283
1.6.3. OECD Birleşik Yaklaşımı (Unified Approach)	284
1.6.3.1. Genel Olarak	284
1.6.3.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme.....	293
2. TÜRK VERGİ HUKUKU DÜZEYİNDE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	295
2.1. Genel Olarak	295
2.2. İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinde Vergi Kesintisi.....	300
2.2.1. Genel Olarak	300
2.2.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme.....	304
2.3. Dijital Hizmet Vergisi	306
2.3.1. Genel Olarak	306
2.3.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme.....	310
3. ÇÖZÜM ÖNERİLERİNİN UYGULANMASI.....	315
3.1. Uluslararası Vergi Hukuku Düzeyindeki Çözüm Önerilerinin Uygulanması.....	315
3.2. Türk Vergi Hukuku Düzeyindeki Çözüm Önerilerinin Uygulanması	319
SONUÇ.....	320
KAYNAKÇA	329

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABD MA	: United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996
API	: Uygulama Programlama Ara Yüzü
AYM	: Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi
AWS	: Amazon Web Services
Berkeley RAD Lab	: University of California Berkeley Reliable Adaptive Distributed Systems Laboratory
b.	: bent
BIAC	: OECD İşveren ve Sanayi Danışma Komitesi
Bkz.	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
BM MA	: BM Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Model Anlaşması
BTK	: Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
BTYK	: Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu
CPU	: Merkezi İşlem Birimi
CRM	: Müşteri İlişkileri Yönetimi
CSA	: Bulut Güvenliği Birliği
ÇVA	: Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması
D.	: Daire
DaaS	: Hizmet Olarak Veri Tabanı
Dan.	: Danıştay
Danıştay VDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	: Esas No

E.T.	: Erişim Tarihi
Eds.	: Editörler
EİK	: 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu
ENISA	: Avrupa Birliği Ağ ve Bilgi Güvenliği Ajansı
f.	: fıkra
FSEK	: 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
IaaS	: Hizmet Olarak Altyapı
ICO	: İngiltere Veri Koruma Otoritesi
IDC	: International Data Corporation
ITU	: Uluslararası Telekomünikasyon Birliği
İnternet Kanunu	: 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK	: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKK	: 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
K.	: Karar No
K.T.	: Karar Tarihi
m.	: madde
mük.	: mükerrer
MLI	: Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımını Önlemek İçin Vergi Anlaşmalarıyla Bağlantılı Tedbirlerin Uygulanması Hakkındaki Çok Taraflı Anlaşma
NASSCOM	: The National Association of Software and Service Companies

NIST	: Amerikan Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü
OECD	: Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü
OECD MA	: OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması
OEEC MA	: Avrupa Ekonomik İş birliği Örgütü Model Anlaşması
PaaS	: Hizmet Olarak Platform
par.	: Paragraf
PC	: Kişisel Bilgisayar
RHKH	: 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun
s.	: Sayfa
SaaS	: Hizmet Olarak Yazılım
SLA	: Hizmet Seviyesi Sözleşmesi
TBK	: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
TCK	: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
TMK	: 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TRIPS	: Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Anlaşması
TSE	: Türk Standardları Enstitüsü
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
UNCTAD	: United Nations Conference on Trade and Development
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
VPN	: Sanal Özel Ağ
Yar.	: Türkiye Cumhuriyeti Yargıtay
Yargıtay İBK	: Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu

GİRİŞ

Bulut bilişim, 2020 yılında 219 milyar ABD doları hasılat elde edilen, bu hasılatın 2028 yılında 791 milyar ABD doları ve 2030 yılında 1 trilyon ABD doları olması öngörülen küresel bir endüstridir¹. 2020 yılında ortaya çıkan pandemi bulut bilişim hizmetlerine olan talebi arttırırken bu pazarın büyümesinde etkili oldu². Bilgi işlem yatırımı kararlarında en önemli dinamiklerden olan maliyet optimizasyonu ve esneklik imkanlarını birlikte sunan IaaS kullanımı, pandemi döneminde, hem geleneksel kurumsal bilgi işlem organizasyonları hem de dijital hizmet sağlayıcıları tarafında artarken pandemi bulut bilişimin benimsenmesini hızlandırdı³. Buna ek olarak, ilerleyen dönemde, şirketlerin, bulut tabanlı yapay zekâ yazılımı ve hizmeti kullanımının giderek artacağı öngörülmektedir⁴. Türkiye’de, çok sayıda bulut bilişim hizmet sağlayıcısı ve bulut bilişim kullanıcısı bulunmaktadır⁵.

Vergi hukuku alanında çalışmalarını yürüten bazı uygulamacılar ve akademisyenler, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusuna ilgi göstermektedir. Nitekim, yabancı ve yerli literatürde bulut bilişim hizmetlerinin vergilendirilmesine ilişkin birtakım çalışmalar bulunmaktadır⁶. Bu çalışmalara bakıldığında

¹ Howard Boville/Hillery Hunter/Richard Warrick, *Cloud’s Next Leap*, IBM’s Institute for Business Value, 22 October 2021, <https://www.ibm.com/thought-leadership/institute-business-value/report/cloud-transformation> (E.T. 29/8/2022), s.2.

² Gartner, “*Forecast: Public Cloud Services, Worldwide, 2018-2024, 2Q20 Update*”, <https://www.gartner.com/en/newsroom/press-releases/2020-07-23-gartner-forecasts-worldwide-public-cloud-revenue-to-grow-6point3-percent-in-2020#:~:text=The%20worldwide%20public%20cloud%20services,increasing%2095.4%25%20to%20%241.2%20billion.> (E.T. 29/09/2020)

³ International Data Corporation, “*Worldwide Public Cloud Services Market Totaled \$233.4 Billion in 2019 with the Top 5 Providers Capturing More Than One Third of the Total, According to IDC*”, 18 Ağustos 2020, <https://www.idc.com/getdoc.jsp?containerId=prUS46780320>, (E.T. 3/10/2020).

⁴ Deloitte, “*Tech Trends 2019: Beyond the Digital Frontier*”, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/technology/DI_TechTrends2019.pdf (E.T. 29/7/2022) s.23.

⁵ 2021 yılında Türkiye’deki işletmelerin %11’i bulut bilişim hizmeti kullanmaktadır. Bu işletmelerin %72’si e-posta, %71’i dosya depolama, %57’si ofis uygulamaları, %46’sı güvenlik yazılımı uygulamaları, %57’si finans ve muhasebe uygulamaları, %37’si veri tabanı barındırma, %27’si müşteri ilişkileri uygulamaları, %35’i işletim gücü, %56’sı kaynak yönetimi, %29’u platform hizmetleri kullanmaktadır. Bkz. AB Komisyonu, “*Cloud computing - Statistics on the Use by Enterprises*”, Eurostat, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Cloud_computing_statistics_on_the_use_by_enterprises#Cloud_computing_as_a_service_model_for_meeting_enterprises.E2.80.9 9 ICT_needs, (E.T. 1/9/2022).

⁶ Yerel literatürdeki bazı çalışmalar için Bkz. Burak Demirkan, “*Bulut Bilişim İşlemlerinin Vergilendirilmesi*”, Vergi Raporu, Sayı:187, Nisan 2015, s.198-213; Muhittin Bekler, “*Bulut Bilişim (Cloud Computing) İşlemlerinin Vergisel Boyutu*”, Vergi Dünyası, Sayı:392, Nisan 2014, s.69-73; Metin Turan, “*Bulut Bilişim ve Mali Etkileri: Bulutta Vergi*”, Bilgi Dünyası, 15(2), 2014, 296-326; Muhittin Bekler, “*Bulut Bilişim (Cloud Computing) Gelirlerinin Tanınması ve Muhasebeleştirilmesi*”, Vergi Dünyası, Sayı:391, Mart 2014, s.44-48. Ayrıca bazı kitap bölümlerinde bulut bilişim hizmetlerine yer verilmektedir. Bu eserlerden bazıları için Bkz. Tamer Budak, *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*, İstanbul, On İki Levha, 1. Baskı, Mart 2018, s.39-42; Yusuf Artar, *Dijital Ekonomide Vergilendirme*, İstanbul, Legal, 1. Baskı, Mayıs 2019, s.11-14 ve s.71-76. Yabancı literatürde bulunan

doğrudan ve dolaylı vergilere ilişkin farklı konu ve sorunlara işaret edilmektedir⁷. Bu çalışma doğrudan vergi niteliğinde olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile sınırlı olarak bulut bilişimde vergilendirme sorunlarını ele almaktadır.

Gelir vergisi veya kurumlar vergisi yönünden bulut bilişim hizmetlerini ele alan çalışmalara bakıldığında tartışmalar şu ana başlıklar altında toplanmaktadır:

1. Gelirin Nitelendirilmesi
2. İşyeri
3. Gelirin İşyerine Atfedilmesi
4. Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS)
5. Çözüm Önerilerinin Uygulanması

Kanaatimizce yukarıda zikredilen konu başlıklarına ait sorunlar kademeli bir şekilde ele alınmayı gerektirmektedir. Bu bağlamda, gelirin nitelendirilmesi ve işyeri ilk aşamada ele alınması gereken konulardır. Bunları takiben gelirin işyerine atfedilmesi ikinci aşamada; matrah aşındırma ve kâr aktarımı ise üçüncü ve son aşamada ele alınmalıdır. Her aşamada karşılaşılan ikincil sorun ise bu sorunlara yönelik çözüm önerilerinin uygulanması sorunudur. Bu çalışmada, gelirin nitelendirilmesi ve işyeri konu başlıkları altındaki sorunlar ele alınmaktadır. Bu tercihin iki sebebi bulunmaktadır. Birincisi, kanaatimizce bu iki sorun ele alınmaksızın ve çözülmeksizin diğer sorunların kalıcı bir şekilde çözülmesi mümkün değildir. İkinci olarak, tüm sorunların tek bir çalışma altında ele alınması halinde çalışmanın kapsamı oldukça geniş olmaktadır.

Mevcut kurallara göre işyerine gelirin atfedilebilmesi için öncelikle kaynak ülkede bir işyeri olması şarttır. Eğer olağan ticari faaliyetler sırasında, hizmet sağlayıcısının hiçbir özel çabası (agresif vergi planlaması) olmaksızın, kaynak ülkede işyeri oluşmuyorsa işyeri kuralının sorgulanması gerekmektedir⁸. Bu sorgulama yapılmaksızın ve buna ilişkin çözüm

bazı çalışmalar için Bkz. Alexander Weissner, *International Taxation of Cloud Computing - Permanent Establishment, Treaty Characterization, and Transfer Pricing*, Lausanne, Editions juridiques libres, 2020, <https://ssrn.com/abstract=3708122> (E.T. 29/8/2022); Louise Fjord Kjærsgaard, “*Allocation of the Taxing Right to Payments for Cloud Computing-as-a-Service*”, 11, Word Tax Journal, August 2019, IBFD, s. 379-423 (Bundan sonra “Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*” olarak anılacaktır.); Orly Mazur, “*Taxing the Cloud*”, California Law Review 103, No. 1, February 2015, s.1-66 (Bundan sonra “Mazur, *Taxing the Cloud*” olarak anılacaktır.); José Ángel Gómez Requena, “*Tax Treaty Characterization of Income Derived from Cloud Computing and 3D Printing and the Spanish Approach*”, Intertax, Volume:46, Issue:5, 2018, s.408-421.

⁷ Vergiyi ödeyen kişi ile vergi yükünü fiilen taşıyan kişinin aynı olması halinde bu vergi doğrudan vergi iken bu kişilerin farklı olması halinde dolaylı vergiden söz edilir. Bkz. Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan/Cenker Göker, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 31. Baskı, 2022, s.252.

⁸ İş modellerinde meydana gelen değişim ile birlikte, ulusların eşitliği anlayışına dayanan ancak zamanla kaynak ülkenin vergilendirme yetkisinin tutsak edildiği bir kafes halini alan işyeri düzenlemesinin geçerliliği sorgulanmaktadır. Bkz. Peter Hongler/Pascal Pistone, “*Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in*

bulunmaksızın diğer sorunlara geçilmesi kalıcı bir çözüm için doğru bir tercih olarak gözükmemektedir. Bunlara ek olarak, özellikle, sermaye ihraç eden ülkeler arasında yer almayan Türkiye gibi ülkeler açısından BEPS sorunu üzerinden bulut bilişim hizmetlerinin irdelenmesi pek anlamlı görünmemektedir. BEPS odaklı yaklaşımlar çok uluslu işletme davranışlarına yönelmektedir. Bu çalışma, çok uluslu işletme davranışları yerine uluslararası vergi sisteminin üzerine inşa edildiği temel kavram ve kuralları sorgulamayı öncelikle amaçlamaktadır. Tüm bu nedenlerle, bu çalışmanın konusu gelirin nitelendirilmesi ve işyeri ile sınırlandırılacaktır.

İşyeri başlığı altında uluslararası vergi hukukundaki fiziki işyeri (işe ilişkin sabit bir yer), bağımlı acenta, hizmet işyeri düzenlemeleri ile Türk vergi hukukundaki işyeri ve daimî temsilci düzenlemelerine ilişkin konular yer almaktadır. Bu çalışmada yalnızca uluslararası vergi hukukundaki fiziki işyeri ile Türk vergi hukukundaki işyeri düzenlemelerinden kaynaklanan sorunlar incelenmektedir.

Bu çalışmada sırasıyla (i) birinci bölümde genel hatlarıyla bulut bilişim, (ii) ikinci bölümde bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar ve (iii) üçüncü bölümde dijitalleşen ekonominin vergilendirmesinde karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerilerinin, bulut bilişimdeki vergilendirme sorunlarına ne ölçüde cevap verdiği irdelenmektedir. Sonuç bölümünde tüm bu çalışma sonucunda elde ettiğimiz çıkarımlar ve öneriler ortaya koyulmaktadır.

the Era of the Digital Economy”, IBFD Working Paper, 20 January 2015, s.10; Eva Escribano López, *An Opportunistic, and Yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties*”, Intertax, Volume: 43, Issue: 1, s.9.

BİRİNCİ BÖLÜM: BULUT BİLİŞİM HİZMETLERİ

Bu bölümde sırasıyla bulut bilişim hizmetlerinin tarihsel arka planı, tanımı, türleri, öne çıkan özellikler ve örnek olaylar alt bölümlerine yer verilmektedir. Örnek olaylara ilişkin alt bölüm, bu çalışmanın ikinci bölümünün farklı yerlerinde yapılan değerlendirmeleri somut olay üzerinde ele almak üzere tasarlanmıştır.

1. TARİHSEL ARKA PLAN

Tıpkı telefon sistemleri gibi bilgi işlem kaynaklarını kamu hizmeti olarak sunma fikrini ilk kez 1961 yılında John McCarthy dile getirmiştir. McCarthy, bilgisayar hizmeti (*computer utility*) olarak ifade ettiği bu hizmeti yeni ve önemli bir endüstrinin temeli olarak görmekteydi⁹. Aslında, merkezi bilgi işlem kaynağına bağlı haberleşme ağları üzerinden birbirine bağlı uzaktan veri işleme sistemleri bazı özel alanlarda (örneğin uçak rezervasyonu, hava savunma sanayi, envanter kontrolü, stok ve satış kayıtları tutma) eskiden beri kullanılmaktaydı. Ancak, bilgisayar merkezleri ile kullanıcılar arasında verinin ve programların fiziksel olarak taşınmasına ihtiyaç duymaksızın bilgisayarların kullanımının ve maliyetinin çok sayıda kullanıcı tarafından paylaşılması suretiyle genel amaçlı alanlarda bu sistemleri kullanmak yeni bir fikirdi¹⁰. O dönemde bu hizmetin özellikleri arasında birbirinden uzakta çok sayıda kullanıcı tarafından aynı anda kullanım, çok sayıdaki farklı programın eş zamanlı çalıştırılması, hizmete her zaman aynı kapasitede erişim, sabit bir hizmet bedeli ile ücretlendirme ve sınırsız büyüme kapasitesi sayılmaktaydı¹¹.

1960'larda tartışılmaya başlanan bu fikrin stratejiye dönüşümü açısından Western Union şirketinin 1965 tarihli şirket strateji belgesi¹² oldukça dikkat çekicidir. Bu strateji belgesi, o dönemde henüz tam olarak anlaşılmassa da, mümkün olan en geniş ölçekte toplanan, depolanan, işlenen, programlanan, geri çekilen ve dağıtılan yeni bir ulusal bilgi hizmetinin önemli bir ihtiyaç olduğunu ifade etmekte olup bu belgeye göre, bu hizmet yerel, bölgesel ve ulusal düzeyde birbirine bağlı bilgisayarlar üzerinden, sanayiye, basın kuruluşlarına, askeriye, hükümete, serbest meslek erbaplarına, bankalara, lojistik firmalarına, perakendecilere, eğitim kurumlarına, sağlık kuruluşlarına ve genel olarak kamuya ihtiyaç

⁹ Bkz. Simson L. Garfinkel, *Architects of the Information Society, Thirty-Five Years of the Laboratory for Computer Science at MIT*, Eds. Hal Abelson, Cambridge, MIT Press. 1999, s. 1.

¹⁰ Douglas F. Parkhill, *The Challenge of the Computer Utility*, Addison-Wesley Publishing, 1966, s.2.

¹¹ Parkhill, s.51.

¹² Western Union, *The Future Role of Western Union as a Nationwide Information Utility*, Company Strategic Plans, 1965, https://www.governmentattic.org/2docs/WesternUnionStrategicPlans_1965.pdf (E.T. 25.01.2022).

duyulan bilgiyi sunabilirdi. Bu hizmet sayesinde ticari, şahsi ve diğer amaçlarla bilgiye erişimin, daha ekonomik, daha verimli ve daha hızlı bir şekilde sağlanabilmesi mümkündür¹³.

Son dönemdeki teknolojik gelişmelerden önce bilgisayar hizmeti fikri boş bir hayal olarak görülüyordu. Zira, bu fikrin hayata geçirilmesi için önemli engellerin kaldırılması gerekiyordu. Sunucu sayısındaki yetersizlik, uygulamaların monolitik mimarisi¹⁴ ve yüksek boyutta veri iletimi gerektirmesi ve benzeri teknik engeller sanallaştırma, uygulama mimarisinde değişim ve bant genişliğindeki artış gibi gelişmelerle ortadan kalkmıştır¹⁵. Örneğin, VPN hizmetleri ile birlikte benzer hizmet kalitesinin çok daha düşük maliyetle telekomünikasyon şirketleri tarafından sunulması tarihsel gelişim bakımından önemli bir dönüm noktasıdır. VPN öncesinde, noktadan noktaya özgülenmiş veri devreleri bant genişliği kaybına neden olmaktaydı. VPN hizmeti sayesinde ağın kullanımını genel olarak dengelemek için trafiği değiştirmek mümkün hale geldi. Bu durum, bulut bilişime giden süreçte sunucuları ve ağ altyapısını kapsayacak şekilde genişletildi¹⁶ ve bulut bilişimin ortaya çıkışını hızlandırdı.

Bulut bilişim ana fikrinin ortaya çıktığı dönemden gerçeğe dönüştüğü döneme kadar uzanan bilişim dünyasındaki gelişmeler genel hatlarıyla belirli aşamalara ayrılabilir. İlk aşamada (Büyük Ana Bilgisayarlar Aşaması), birçok kullanıcı tarafından paylaşılan güçlü ana bilgisayarlara bağlanmak için terminaller kullanıldı. O zamanlar terminaller temelde klavye ve monitörlerden biraz daha fazlasıydı. Kullanıcıların günlük işlerini karşılayacak kadar PC'lerin güçlü hale gelmesini ve böylece bir ana bilgisayarı başkalarıyla paylaşmak zorunda olmamasını ikinci aşama (PC Aşaması) olarak ifade edebiliriz. Üçüncü aşamada (Ağ Aşaması), birden çok bilgisayarın birbirine bağlanmasına izin veren bilgisayar ağları oluşturuldu. Böylece, kullanıcılar kaynakları paylaşmak için bir PC üzerinde çalışabilirken yerel ağlar üzerinden diğer bilgisayarlara bağlanabilir duruma geldi. Dördüncü aşamada (İnternet Aşaması), daha küresel bir ağ kurmak için diğer yerel ağlara bağlanabilen ağların ortaya çıkışı görüldü ve bu sayede kullanıcılar artık uzaktan uygulamaları ve kaynakları kullanmak için internete bağlanabilmekteydi. Beşinci aşamada (Dağıtık Bilişim Aşaması), bilgi işlem gücünü ve depolama kaynaklarını kullanıcılarla paylaşmayı kolaylaştıran elektronik şebeke kavramı

¹³ Western Union, s.1.

¹⁴ Tüm işlevlerin tek bir uygulama altında bir arada bulunduğu bu mimaride birlikte çalışan farklı modüller birbirinden bağımsız hareket kabiliyetine sahip değildir. Bu tür bir mimarilerde birtakım olumsuzlar bulunmaktadır. Bkz. Francisco Ponce/Gastón Márquez/Hernán Astudillo, “*Migrating from monolithic architecture to microservices: A Rapid Review*”, 38th International Conference of the Chilean Computer Science Society (SCCC), 04-09 November 2019, IEEE, Concepcion Chile, s.1.

¹⁵ Derrick Rountree/Ileana Castrillo, *The Basics of Cloud Computing: Understanding the Fundamentals of Cloud Computing in Theory and Practice*, Elsevier, 2014, s.11-12.

¹⁶ Yashpalsinh Jadeja/Kirit Modi, “*Cloud Computing - Concepts, Architecture and Challenges*”, 2012 International Conference on Computing, Electronics and Electrical Technologies [ICCEET], s.877.

gelişti. İnsanlar, bilgisayar ağlarına şeffaf¹⁷ bir şekilde erişmek için PC'leri kullandı. Bilişim hizmetlerinin dağıtım modeli merkezi halden dağıtık bir hale evrilirken donanım, işletim sistemi ve kişisel uygulama yazılımları önemli sektörler haline gelmeye başladı¹⁸. Kurumsal işlemlerin yanı sıra e-posta, ağ, anti-virüs vb. amaçlarla farklı sunucuları bulunan kurumların yaygın internet kullanımıyla birlikte ortaya çıkan güvenlik sorunları ve sorumlulukları dağıtık modele yönelimi 1990'lı yıllarda arttırdı¹⁹. Altıncı aşamada (Bulut Bilişim Aşaması), internet üzerindeki mevcut tüm kaynakları ölçeklenebilir ve basit bir şekilde kullanma imkânı sağlanmaktadır. Böylece, kullanıcı internete erişim sağladıktan sonra standart bir ara yüz üzerinden bilgi işlem kaynaklarına ve sınırlı bir kapasiteye sahip bir PC ile sınırsız kapasiteye sahip bir kaynak havuzuna erişebilir hale geldi²⁰.

Şekil 1: Bulut Bilişim Gelişim Süreci



Yukarıda zikredilen aşamaları birbirinden kesin çizgilerle ayırmak mümkün değildir. Özellikle bulut bilişim ile dağıtık bilişim aşamalarını birbirinden ayıran husus temel fikir ve teknolojiye ziyade ticari başarıdır. Nitekim çok sayıda yazar tarafından bulut bilişimin yeni bir fikir ve teknoloji olmadığı vurgulanmaktadır²¹. Bu nedenle, teknoloji ve temel fikir

¹⁷ Şeffaflıktan maksat hizmet sağlayıcısının ve kullanıcının bilgi işlem kaynak kullanımını şeffaf bir şekilde görüntüleyebilmesi ve kontrol edebilmesidir.

¹⁸ BTK, Bulut Bilişim, Ankara, Kasım 2013, <https://www.btk.gov.tr/uploads/pages/slug/bulut-bilisim.pdf> (E.T. 5/1/2021), s.4.

¹⁹ BTK, s.5.

²⁰ Bkz. Jeffrey Voas/Jia Zhang, “Cloud Computing: New Wine or Just a New Bottle?”, IT Professional, 2009, 11, s.15-16; Dağıtık bilişimin son aşamasının bulut bilişim olduğu yönündeki ifadesi için ayrıca Bkz. Bhaskar Prasad Rimal/Eunmi Choi/Ian Lumb, “A Taxonomy and Survey of Cloud Computing Systems”, 2009 Fifth International Joint Conference on INC, IMS and IDC, Seoul, 2009, s.44.

²¹ Bkz. Christof Weinhardt/Arun Anandasivam/Benjamin Blau/Jochen Stöber, “Business Models in the Service World”, IT Professional, Volume:11, Issue:2, March/April 2009, s.36-37; Hilber’e göre, bulut bilişim, esasında yeni bir teknolojiye öte halihazırda var olan teknolojilerin kullanıcıların ihtiyaçları çerçevesinde şekillenen farklı kombinasyonlarla internet aracılığıyla kullanımlarına sunulan ve bilişim teknolojisi gücü taşıyan bir modeldir. Bkz. Marc Hilber, Handbuch Cloud Computing, Köln, 2014, s.1 (Aktaran: Aybike Tunç, Bulut Bilişim Sözleşmeleri, On İki Levha, 1. Baskı, İstanbul, Kasım 2020, s.1.); Benzer şekilde, Maisch ve Deidl’e göre, bulut bilişim, yeni bir teknoloji modeli değil; aksine var olan teknolojilerin, dış kaynak kavramlarının, iş ve muhasebe modellerinin yeni bir kombinasyonudur. Bkz. Marc Micheal Maisch/Alexander Seidl, Cloud Computing Government: Rechtliche Herausforderungen beim Cloud Computing in der öffentlichen Verwaltung, Verwaltungsblätter für Baden-Württemberg, 2012, Heft 1, s.7. (Aktaran: Tunç, s.17.); Aksi yönde görüşe sahip olan Ian Foster ve diğerlerine göre, bulut bilişim ve şebeke bilişim, vizyon, mimari ve teknoloji olarak birbirine benzese de güvenlik, programlama modeli, iş modeli, işletim modeli, veri modeli, uygulamalar ve soyutlama gibi birçok konuda farklılaşmaktadır. Bkz. Ian Foster/Yong Zhao/Ioan Raicu/Shiyong Lu, “Cloud Computing and Grid Computing 360-Degree Compared”, 2008 Grid Computing Environments Workshop, 2008, DOI: 10.1109/GCE.2008.4738445.

açısından bulut bilişimi ele alanların bulut bilişim kavramını kabul etmediği veya bilişim hizmeti ve şebeke bilişim hizmeti gibi kavramlarla eş anlamlı gördüğü anlaşılmaktadır²². Bulut bilişimdeki ticari başarı buradaki iş modellerinden kaynaklanmaktadır. Bu hizmetlerde fiyatlandırmayı ilk uygulayanlar uygulama hizmet sağlayıcıları ve internet hizmet sağlayıcıları olmasına karşın karmaşık hizmetleri basit donanım ve ara yüzler üzerinden müşterilerine büyük ölçekte sunan bulut bilişim hizmet sağlayıcıları mevcut hizmetleri aşmış ve ticari başarı sağlamıştır²³. Dolayısıyla, fikir ve teknoloji anlamında bir farklılık getirmemiş olsa da ticari ihtiyaçlar ve bunlara getirdiği çözümler nedeniyle bulut bilişim diğerlerinden fazlasını ortaya koymaktadır²⁴.

Özetle, büyük ana bilgisayarlarla başlayan bilgi işlem dünyasındaki gelişmeler, sırasıyla, PC'ler, yerel ağlar, internet, şebeke bilişim ve bulut bilişim aşamaları ile devam etmektedir. Yerel ağların birbirine bağlanması interneti ortaya çıkarmış. Haberleşme amacıyla kullanılan internet daha sonra bant genişliğindeki ve bağlantı hızlarındaki artış ve bağlantı ücretlerindeki düşüş ile birlikte içerik paylaşımı amacıyla kullanılmaya başlamıştır²⁵. Teknolojideki gelişmelerin teknik engelleri ortadan kaldırılmasını takip eden süreçte bilgisayar hizmeti fikrinin ticari olarak başarılı bir şekilde uygulanabilir iş modellerine dönüştürülmesi bulut bilişimi ortaya çıkarmıştır.

2. TANIM

Teknoloji tabanlı bazı iş modellerini içeren bulut bilişim hizmetleri vergi hukuku temel kavramı değildir. Dolayısıyla, vergi hukuku yerine bilgisayar mühendisliği ve iktisadi bilimler

²² Bu kavramları eş anlamlı gören bazı yazarlar için Bkz. Inderveer Chana/ Tarandeep Kaur, “*Delivering IT as A Utility - A Systematic Review*”, International Journal in Foundations of Computer Science & Technology, May 2013, Volume: 3, No:3, s.13. Bulut bilişim kavramını kabul etmeyenler için Bkz. Birinci Bölüm 2. Tanım.

²³ Weinhardt/Anandasivam/Blau/Stöber, s.37; Şeriban Ebem, Kamu Bilişim Sistemleri Açısından Bulut Bilişimin Teknik, Yönetim ve Hukuki Boyutları İncelenmesi: Bilgi Teknoloji ve İletişim Kurumu İçin Öneriler, Teknik Uzmanlık Tezi, BTK Yayın No: 0154, Mayıs 2013, Ankara, s.13; Armbrust ve diğerlerine göre, geçmişte başarısızlıkla sonuçlanan bilişim hizmetleri tecrübelerine bakıldığında üç özellikten bir ya da ikisinin gözden kaçırıldığı görülmektedir. Örneğin, 2000-2001 yıllarında Intel Computer Services sözleşme müzakeresi ve saatlik kullanım yerine uzun vadeli kullanım arıyordu. Buna karşın Amazon Web Services Elastic Compute Cloud (EC2) ile birlikte kısa süreli kullanıma uygun ürünler satarak başarılı olmuştur. İstatistiksel çoklama ile çoklu kopya oluşturulması sayesinde tek bir kutunun aynı anda birden fazla müşteri tarafından birinin diğerine müdahalesi olmaksızın kullanım imkânı ortaya çıkmıştır. Bkz. Michael Armbrust, Armando Fox/Rean Griffith/Anthony D. Joseph/Randy Katz/Andy Konwinski/Gunho Lee/David Patterson/Ariel Rabkin/Ion Stoica/Matei Zaharia, Above the Clouds: A Berkeley View of Cloud Computing, Technical Report No. UCB/EECS-2009-28, 10 Şubat 2009, <https://www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.html> (E.T. 8 /12/2020), s.5.

²⁴ Bkz. Lutz Schubert, The Future of Cloud Computing Opportunities for European Cloud Computing Beyond 2010, European Commission Information Society and Media Expert Group Report 2010 (Eds. Keith Jeffery/Burkhard Neidecker-Lutz), Public Version 1.0, s.5; Shuai Zhang/Xuebin Chen/Shufen Zhang/Xiuzhen Huo, “The comparison between cloud computing and grid computing”, 2010 International Conference on Computer Application and System Modeling (ICCA SM 2010), Taiyuan, 2010, V-11-73-V-11-75.

²⁵ BTK, s.5.

alanlarında yapılan çalışmalarda bu kavramın tanımlanması gerekir. Ancak, dijitalleşen ekonominin ortaya çıkardığı vergilendirme sorunlarına yönelik bazı çözüm önerileri çerçevesinde bağlayıcı hukuk kaynaklarında bulut bilişim hizmetleri kavramının kullanılması öngörülmektedir²⁶. Bu önerilerin gelecekte yürürlükte olma ihtimali dikkate alındığında hukuki güvenlik ilkesi²⁷ gereğince bu kavramın belirli, tek anlamlı ve içeriği açık bir tanımının ortaya konulması vergi hukuku ve dolayısıyla bu çalışma açısından önem arz etmektedir. Zira, bir önceki bölümde ortaya koyulan tarihsel arka plandan hareketle, yerel sistemlerden uzaktan paylaşımlı sistemlere dönüşen bilgi işlemin birçok boyutunda yeni ortaya çıkan trendler için şemsiye bir kavram²⁸ olarak bulut bilişimi bağlayıcı hukuk kaynaklarında kullanmak hukuki güvenliğe aykırılık teşkil edecektir. Bu nedenle, genel kabul gören bir bulut bilişim tanımı olup olmadığının irdelenmesi sonraki bölümlerde ortaya konulan çözüm önerilerinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi için gerekli olup bu bölümde bulut bilişim tanımı üzerinde durulmaktadır.

Bulut bilişim terimi içinde yer alan “bulut” tabirinin geçmişte VPN kullanarak veri ileten telekomünikasyon sektörüne dayanmaktadır. Faydalanmayı dengeleyen dinamik trafik yönlendirme kabiliyetini (Telekom Bulutu) ve telekomünikasyon altyapısındaki sanallaştırmayı ifade eden “bulut” tabirinin kullanımı 1990’lı yıllara kadar uzanmaktadır²⁹. Bazı yazarlar, bulut şeklini ağ şeması içinde interneti sembolize ederek esnek topolojisini³⁰ gizlemek ve temel altyapısını özetlemek için kullanırken³¹ diğer yazarların bazıları ise, veri

²⁶ Örneğin, 2021 yılında güncellenen BM MA’ya eklenen m.12B hükmünde bulut bilişim hizmetleri kavramına yer verilmektedir. Bkz. United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2021, m.12B (Bundan sonra “UN, MTC 2021” olarak anılacaktır.)

²⁷ Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.52-53. Doğrudan vergilendirme ile ilgili olmamasına karşın hukuki güvenlik ilkesi için en önemli ve eski kararlardan biri İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin 1979 tarihli the Sunday Times v. the United Kingdom kararıdır. Bkz. European Court of Human Rights, Case of the Sunday Times v. the United Kingdom, Application No:6538/74, 26 April 1979. AYM’ye göre “hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşullarındandır. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir. Belirlilik ilkesi ise yalnızca yasal belirliliği değil daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmekte ve bireylerin hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle belirleyebilmesi anlamını taşımaktadır.” Bkz. AYM, E.2019/4, K.2021/78, K.T.4/11/2021. Ayrıca Bkz. AYM, E.2019/47, K.2021/16, K.T.04/03/2021; AYM, E.2019/32, K.2021/54, K.T.14/7/2021. Ayrıca Bkz. Abdullah Arıkan, Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Ankara, Adalet, 2022.

²⁸ David O’Brien/Urs Gasser, “Cloud Computing and the Roles of Governments”, Internet Monitor 2013: Reflections on the Digital World Eds. Urs Gasser/Robert Faris/Rebekah Heacock), Berkman Centre For Internet & Society, Research Publication No. 2013-27, December 12, 2013, s.25.

²⁹ Lori M. Kaufman “Data Security in the World of Cloud Computing”, IEEE Security & Privacy, Volume: 7, Issue: 4, July-August 2009, s.61; Schubert, s.5.

³⁰ Geometrik cisimlerin nitelikleriyle ilgili özelliklerini ve bağlı konumlarını, biçim ve büyüklüklerinden ayrı olarak alıp incelenmesidir. Bkz. <https://sozluk.gov.tr/> (E.T. 12/11/2022)

³¹ Hai Jin/Shadi Ibrahim/Tim Bell/Wei Gao/Dachuan Huang/Song Wu, “Cloud Types and Services”, Handbook of Cloud Computing (Eds. Borko Furht/Armando Escalante), Springer, 2010, s.335-355, s.335.

merkezlerindeki donanım ve yazılım için bulut ifadesini kullanmaktadır³². Hatta, bazı yazarlar bulut hizmeti kullanıcılarının bulutun içinde ne olduğu hakkında fikirlerinin olmamasının bu hizmetlere bulut isminin verilmesinde kısmen etkili olduğunu düşünmektedir³³.

İlk defa Chellappa tarafından 1997’de yapılan bir toplantıda kullanıldığı görülen “bulut bilişim” kavramı için bu zamana kadar çok sayıda kurum ve yazar tarafından farklı tanımlar yapılmıştır³⁴. Bunlar arasında en çok NIST ve Berkeley RAD Lab tarafından ortaya konulan tanımlar ön plana çıkmaktadır. NIST’e göre, bulut bilişim, en düşük seviyede yönetim çabası ve hizmet sağlayıcısı müdahalesiyle hızlıca tedarik edilebilen ve sunulabilen yapılandırılabilir paylaşımlı bilgi işlem kaynağı (örneğin ağ, sunucu, depolama, uygulama ve hizmet) havuzuna talep üzerine, her yerde, uygun ağ erişimi sağlayan bir modeldir³⁵. NIST, bulut bilişimin teknolojik niteliklerini çok dar bir şekilde ortaya koyarken çeşitli yönleri bulunan bir yaklaşım veya model olarak bulut bilişimin bir teknoloji olmadığını kabul etmektedir³⁶. Berkeley RAD Lab ise, internet üzerinden hizmet olarak sunulan uygulamaları ve bu hizmetleri sağlayan veri merkezlerindeki donanımı ve sistem yazılımlarını bulut bilişim olarak ifade etmektedir³⁷. SaaS ve genel bulut bu tanım kapsamında yer alırken özel bulut kapsam dışında bırakılmaktadır. Görüldüğü üzere, NIST’in tanımı daha çok bulut bilişimin amacına; Berkeley RAD Lab’ın tanımı ise daha çok bulut bilişimin teknoloji bileşenlerine odaklanmaktadır³⁸.

Bulut bilişimin çok sayıda tanımının var olmasının farklı nedenleri var. Birincisi, belirli bir teknolojiye değil, bir dizi birleşik teknolojiyi karşılayan bir kavramdır³⁹. Teknoloji tabanlı birçok hizmette olduğu gibi bulut bilişim de müşterilerin ihtiyaçları doğrultusunda değişime uğradığından bulut bilişimi tanımlayanlar bu tanımlarını zamanla değiştirmek zorunda kalmaktadır. Örneğin, en çok atıfta bulunan NIST tanımı ondan fazla kez değiştirildi⁴⁰. Dahası,

³² Örneğin Bkz. Armbrust ve diğerleri, s.4.

³³ Rountree/Castrillo, s.1.

³⁴ Tanımların bazıları için Bkz. EK-1 Tanımlar. İlk defa bu kavramın kullanımına ilişkin olarak Bkz. Ramnath Chellappa, “Intermediaries in Cloud-Computing: A New Computing Paradigm”, INFORMS Meeting, Dallas, Hyatt Regency, 26-29 October, 1997. (Aktaran: Dharendra Mishra, “*Cloud Computing The Era of Virtual World Opportunities and Risks Involved*”, International Journal of Computer Science Engineering (IJCSE), Volume:3 No:04, July 2014, s.204.)

³⁵ Peter Mell/Tim Grance, The NIST Definition of Cloud Computing, NIST Special Publication 800-145, September 2011, s.2.

³⁶ Jonathan Cave/Neil Robinson/Svitlana Kobzar/Helen Rebecca Schindler, Regulating the Cloud: More, Less or Different Regulation and Competing Agendas, March 30, 2012, 2012 TRPC, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2031695 (E.T.1/9/2022) s.1.

³⁷ Armbrust ve diğerleri, s.4.

³⁸ OECD, Cloud Computing - The Concept, Impacts and the Role of Government Policy, 19 August 2014, DSTI/ICCP(2011)19/FINAL, s.8. (Bundan sonra “OECD, *Cloud Computing*” olarak anılacaktır.)

³⁹ Bkz. Schubert, s.5.

⁴⁰ Jaakko Jäätmaa, Financial Aspects of Cloud Computing Business Models, Department of Business Technology Aalto University School of Economics, Master’s Thesis, 2010, s.11.

zaman içinde bulut endüstrisi ve bulut teknolojisi geliştikçe bu tanımın da evrileceği NIST tarafından öngörülmektedir⁴¹. Çok sayıda tanım bulunmasının ikinci nedeni ise, bulut bilişim dünyasındaki paydaşların yaklaşımlarındaki farklılıktır⁴².

“Dijital ekonomi”, “dijitalleşen ekonomi” ve “ekonominin dijitalleşmesi” kavramları üzerinden yaşanan kavram karmaşasının bir benzeri bulut bilişim hizmetlerinde görülmektedir. Hatta, bulut bilişim açısından bu karmaşanın daha derin olduğu söylenebilir. Öteden beri yapılan her şeyin şimdi bulut bilişim olarak ifade edildiğini vurgulayan Larry Ellison⁴³, bulut bilişimle birlikte değişen bir şey görmediğini ve bulut bilişimin ne olduğu anlaşılmayan bir saçmalık olduğunu ifade etmektedir⁴⁴. Berkeley RAD Lab, bulut bilişimin yeni uygulama türleri ortaya çıkarmadığını ancak var olan uygulamalardan bazılarının bulut bilişimle birlikte daha güçleneceğini ve bulut bilişimin gelişimine hız kazandıracağını belirtmektedir⁴⁵. Benzer doğrultudaki bir diğer değerlendirmeyi ortaya koyan ENISA’ya göre, bilgi teknolojileri alanında eskiden beri var olan hizmetlerden farklı bir şey sunmayan bulut bilişim bu hizmetleri tek bir kavram çatısı altında toplamaktadır. Bu nedenle, yeni bir teknoloji değil; bilgi işlem kaynaklarını yeni bir teslim şeklidir⁴⁶. Bulut bilişim yerine SaaS terimini kullanmayı tercih eden Andy Isherwood⁴⁷ ise bulut bilişimi aynı şekilde tanımlayan iki kişiyi henüz görmediğini ifade etmektedir⁴⁸. Genel bir tanım yapmanın zor olduğunu ifade eden AB Komisyonu ise bulut bilişimi tanımlamak yerine tanımlayıcı özelliklerini sıralamayı tercih etmektedir⁴⁹.

Bir tarafta, bulut bilişim kavramını kullanmayı veya tanımlamayı tercih etmeyen yaklaşımlar; diğer tarafta ise, var olan çok sayıda tanım arasında genel kabul gören bir tanım bulunmaması gerçeği bulunmaktadır. Bu karmaşa içinde uluslararası vergi hukuku doktrini ve

⁴¹ Mell/Grance, s.1.

⁴² Bazı yazarlara göre, bu yaklaşım farklılığı, sorunların tespitinde ve çözümlerin bulunmasında iş birliği problemine sebep olmaktadır. Bkz. Cave ve diğerleri, s.1.

⁴³ Oracle şirketinde kurucu, yönetim kurulu başkanı ve CTO olan Larry Ellison, şirketin yakın zamana kadar CEO görevini de üstlenmekteydi. Bkz. <https://www.oracle.com/corporate/executives/ellison/> (E.T. 28.1.2022)

⁴⁴ Ben Worthen, “*Larry Ellison's Brilliant Anti-Cloud Computing Rant*”, The Wall Street Journal, 25 September 2008, <https://www.wsj.com/articles/BL-BB-1199> (E.T. 9/12/2020)

⁴⁵ Armbrust ve diğerleri, s.1.

⁴⁶ ENISA, Cloud Computing: Benefits, Risks and Recommendations for Information Security (Eds. Daniele Catteddu/Giles Hogben), 2009, s.4.

⁴⁷ Bir dönem Hewlett-Packard (HP) şirketinde yönetim kurulu başkan yardımcılığı dahil çeşitli üst düzey pozisyonlarda görev alan Andy Isherwood, şu an Amazon Web Services şirketinde Avrupa, Orta Doğu ve Afrika’dan sorumlu yönetici direktörlük görevini üstlenmektedir.

⁴⁸ Colin Barker, “HP dismisses cloud 'hype'”, ZDnet, 11 December 2008, <https://www.zdnet.com/article/hp-dismisses-cloud-hype-5000255222/> (E.T. 9/12/2020)

⁴⁹ Bkz. AB Komisyonu, Communication From the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee of Regions Unleashing the Potential of Cloud Computing in Europe, COM(2012) 529 final, Brussels, 27 September 2012, s.3, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52012DC0529> (E.T.1/9/2022) (Bundan sonra “AB Komisyonu, *Unleashing the Potential of Cloud Computing*” olarak anılacaktır.)

OECD, NIST tarafından yapılan tanımı benimsemektedir⁵⁰. OECD, nükteli bir yaklaşımla, bulut bilişim kavramının halen “bulutlu” olduğunu kabul etmektedir. Bu belirsizliğe rağmen tanım yapan OECD’ye göre, bulut bilişim, düşük yönetim çabasıyla değişken, esnek, talebe bağlı bir şekilde erişilebilen bir dizi bilgi işlem kaynağına dayalı bilişim hizmeti modelleridir⁵¹. Böylece, OECD bulut bilişimdeki tüm hizmet modellerini ve dağıtım modellerini bu tanım kapsamına almaktadır.

OECD 2020 yılında yayınladığı bir Raporda⁵² bulut bilişim hizmeti örnekleri sıralamaktadır. Bunlar arasında bilişim hizmetleri, depolama hizmetleri, veri hizmetleri, geçiş hizmetleri, ağ ve içerik teslimi hizmetleri, barındırma, son kullanıcı uygulamaları ve yazılımları yer almaktadır. Bilişim hizmetleri, buluttaki sanal sunucuları, uzaktan bilişimi kullanarak web uygulamalarını yürütme ve yönetme kabiliyeti, bir durum karşısında uzaktan bilgisayarlar üzerinden kodları yürütme kabiliyeti, ölçekteki toplu kod işlerini çalıştırma yeteneğini içerir. Depolama hizmetleri, bulutta depolama ve veri taşımacılığını içerir. Veri tabanı hizmetleri, veri deposu, veri tabanı yönetimi ve *caching* hizmetlerini içerir. Geçiş hizmetleri, veri tabanı göçü⁵³ ve veri taşımacılığını içerir. Ağ ve içerik teslimi hizmetleri, sanal özel buluta erişim (müşterinin kontrol edebildiği izole edilmiş bir buluta erişim) ve küresel içerik teslim ağını kullanmayı (bu şekilde video gibi içerikleri yüksek transfer hızında görüntüleyenlere ulaştırmayı) içerir. Barındırma, web sitelerini ve web sayfalarını barındırma hizmetlerini içerir. Son kullanıcı uygulamaları ve yazılımları, yazılım veya uygulama kullanma, geliştirme veya erişimi için kullanıcılara izin veren sistemleri içerir⁵⁴.

Uluslararası vergi hukuku doktrini ve uluslararası vergilendirme alanında yapılan çalışmalara öncülük eden OECD, NIST tanımını benimsemektedir. Bu çalışmada da NIST tanımı esas alınmaktadır. Buna ek olarak, bu çalışma, bulut bilişimin temel teknoloji

⁵⁰ Bazı örnekler için Bkz. Requena, s.410; Oliver Heinsen/Oliver Voss, “*Cloud Computing under Double Tax Treaties: A German Perspective*”, Intertax, Volume:40, Issue:11, 2012, s.584; Piyush Gupta, ““*Cloud*” – *A Technological Odyssey*”, Asia-Pacific Tax Bulletin, September/October 2014, Volume:20, No:5, 2014, s.308; Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.385; OECD, *Cloud Computing*, s.4.

⁵¹ OECD, *Cloud Computing*, s.4.

⁵² OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (E.T. 1/9/2022), s.31-32, Box 2.19. (Bundan sonra “OECD, *Report on Pillar One Blueprint*” olarak anılacaktır.)

⁵³ Veri tabanı göçü hizmeti kullanılarak bir veya daha fazla kaynak veri tabanından bir veya daha fazla hedef veri tabanına veri göçünün gerçekleştirilir. Bir göç tamamlandığında kaynak veri tabanlarındaki veri kümesi, muhtemelen yeniden yapılandırılmış olsa da, hedef veri tabanlarında tamamen bulunur. Bkz. Google, Database Migration: Concepts and Principles (Part 1), [https://cloud.google.com/architecture/database-migration-concepts-principles-part-1](https://cloud.google.com/architecture/database-migration-concepts-principles-part-1#:~:text=Database%20migration%20is%20the%20process,restructured%2C%20in%20the%20target%20database)

ses. (E.T. 12/11/2022)

⁵⁴ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.31-32, Box 2.19.

altyapısındaki değişimle beraber bu tanımdaki değişikliklerin devam edeceği öngörüsünü kabul etmektedir. NIST tanımı tüm bulut bilişim hizmet ve dağıtım modellerini kapsamaktadır. Bir sonraki bölümde bu modeller ele alınmaktadır.

3. TÜRLERİ

Bulut bilişim hizmetlerinde bilgi işlem kaynakları hizmet olarak sunulur. Bu hizmet farklı kurum ve yazarlar tarafından çeşitli tasniflere tabi tutulmaktadır⁵⁵. Diğer taraftan, Berkeley RAD Lab, bulut bilişim hizmetlerini sınıflandırmaktan imtina etmektedir. Zira, XaaS şeklindeki kısaltmalarda “X” yerine kullanılan altyapı, donanım ve platform türleri arasındaki farklılıkları belirlemede fikir birliğine varamadıkları belirtilmektedir⁵⁶. NIST, hizmet olarak sunulan bilgi işlem kaynaklarının kapsamına ve içeriğine göre sınıflandırmayı *hizmet modelleri* başlığı altında ele alırken *dağıtım modelleri* başlığı altında kullanıcılara sunulma ve tedarik yöntemlerine göre hizmetleri sınıflandırmaktadır. Bir önceki bölümde belirtildiği üzere, bu çalışmada, uluslararası vergi hukuku doktrini ve OECD tarafından benimsenen NIST sınıflandırması esas alınmaktadır. Bununla birlikte, hizmet modelleri kısmında PaaS yerine DaaS modeli üzerinde durulması tercih edilmektedir.

3.1. Hizmet Modellerine Göre Türleri

Yazılım kullanımı, PC’lerin, telefonların ve tabletlerin ötesine geçerek ev elektroniği, akıllı tesisatlar, taşıtlar, endüstriyel teçhizatlar ve benzerlerini kapsayan çok geniş bir alanda görülmektedir⁵⁷. Dijitalleşen dünyada neredeyse her yerde karşımıza yazılım çıkmaktadır. Öyle ki, günümüzde yazılım kullanılmayan bir iş yaşamı ve gündelik bir yaşam düşünmek neredeyse imkansızdır. Bu nedenle, kişiler ticari veya şahsi amaçlarla yazılım, daha geniş bir ifadeyle bilgisayar sistemi, için harcama yapmak zorunda kalmaktadır⁵⁸.

⁵⁵ Örneğin dağıtım modelleri bakımından tasnif farklılığı için Bkz. Schubert, s.10-11; hizmet modelleri tasnifi farklılığı için Bkz. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (E.T. 1/9/2022), s.60 (Bundan sonra “OECD, *Action 1 Final Report*” olarak anılacaktır.); OECD daha sonra NIST tarafından sunulan hizmet modeli tasnifi üzerinden çalışmalarını sürdürdü. Bkz. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2018, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> (E.T. 1/9/2022), s.77. (Bundan sonra “OECD, *Interim Report*” olarak anılacaktır.)

⁵⁶ Armbrust ve diğerleri, s.8.

⁵⁷ United States Council For International Business, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (Note by the Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.87.

⁵⁸ Confederation of Indian Industry, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (Note by the

Bilgisayar sistemleri, donanım (fiziki, maddi parçalar) ve yazılım (programlar ve bu programların kullandığı verilerden oluşan bir bütün) bileşenlerinden oluşur⁵⁹. Bu bileşenler bir araya getirilerek problemler çözülür ve ihtiyaçlar karşılanır⁶⁰. Bu görevi icra ederken kullanılan tüm kaynaklar bilgi işlem kaynağı olarak ifade edilebilir. Bulut bilişimde bu bilgi işlem kaynakları hizmet olarak sunulmaktadır. Bu hizmetlerin kapsamı ve içeriği yazılım, veri tabanı ve altyapı alt başlıkları altında ele alınmaktadır.

3.1.1. Hizmet Olarak Yazılım

Hizmet olarak yazılım İngilizce’de *Software as a Service* (SaaS) olarak ifade edilmektedir. SaaS, bulut altyapısı üzerinde yürütülen hizmet sağlayıcısına ait uygulamaların tüketicilerin kullanımına sunulmasıdır⁶¹. İnternet tarayıcısı veya program ara yüzü gibi küçük istemci ara yüzleri üzerinden farklı istemci aygıtlarıyla erişilebilir uygulamalardır⁶². Tüketiciler ağ, sunucular, işletim sistemleri, depolama dahil temel bulut altyapısını ve hatta, uygulama kullanıcılarına istisnai olarak tanınan özel bazı basit ayarlama yetkileri haricinde, bireysel uygulama kabiliyetlerini kontrol etmez ve yönetmez⁶³. ITU, uygulama kabiliyetlerinin bulut bilişim müşterilerine sunulduğu bulut kapasitesi türünü SaaS olarak ifade etmektedir⁶⁴. OECD’ye göre, SaaS, bir yazılım uygulamasının internet üzerinden uzaktaki istemciye teslimini ve yönetimini içeren bir yazılım modelidir⁶⁵.

Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.15.

⁵⁹ Programlar ve bu programlarda kullanılan verilerden oluşan yazılımlar *sistem programları* ve *uygulama programları* olarak iki temel kategoride ele alınabilir. *İşletim sistemleri*, kullanıcı ile makina arasında etkileşimi sağlayan kullanıcı ara yüzü sağlar ve CPU ve ana bellek gibi bilgisayar kaynaklarını yönetir. *Uygulama*, işletim sistemi dışındaki hemen hemen tüm yazılımlar için kullanılan genel bir kavramdır. Kelime işlemcileri, füze kontrol sistemleri, veri tabanı yöneticileri, internet tarayıcıları ve oyunların tümü uygulama programları olarak kabul edilebilir. Her uygulama programının, kullanıcının belirli bir programla etkileşime girmesine izin veren kendi kullanıcı ara yüzü vardır. Bkz. John Lewis/William Loftus, Java Software Solutions Foundation of Program Design, Pearson, 8. Baskı, 2015, s.29-30.

⁶⁰ Bkz. Lewis/Loftus, s.28.

⁶¹ Bulut altyapısı, bulut bilişimin beş temel özelliğini sağlayan donanım ve yazılımın toplamıdır. Bulut altyapısı, hem fiziki hem de soyut katmanları içeren bir yapı olarak görülebilir. Fiziki katman, sağlanan bulut hizmetlerini desteklemek için gerekli olan donanım kaynaklarından oluşur ve genellikle sunucu, depolama ve ağ bileşenlerini içerir. Soyut katman, temel bulut özelliklerini gösteren fiziki katmana dağıtılan yazılımdan oluşur. Kavramsal olarak, soyut katman, fiziki katmanın üzerinde yer alır. Mell/Grance, s.2.

⁶² Mell/Grance, s.2.

⁶³ Mell/Grance, s.2. SaaS tamamen hizmet sağlayıcısı veya SaaS barındırıcısı tarafından yönetilir. Bu anlamda, SLA’lar, SaaS sağlayıcısının aboneye verdiği kalite, kullanılabilirlik ve destek taahhütlerini belirlemektedir. Bkz. Raj Kumar Narwal/Sumitra Sangwan, “Benefits, Dimensions and Issues of Software as A Service (SAAS)”, International Journal of New Innovations in Engineering and Technology, Volume:2, Issue:1, June 2013, s.38.

⁶⁴ ITU, Series Y: Global Information Infrastructure, Internet Protocol Aspects and Next-Generation Networks Cloud Computing, Recommendation ITU-T Y.3500, 08/2014, s.6.

⁶⁵ OECD, *Interim Report*, s.77.

Hizmet sağlayıcılarına kolay kurulum, yönetim ve güncelleme imkânı sunan SaaS, kullanıcılarına ise dilediği yerden dilediği zaman kolaylıkla verilerini depolama, veri paylaşımı ve ortak çalışma yapabilmesini sağlamaktadır. Berkeley RAD Lab'a göre, bu açıdan bakıldığında bulut bilişimin getirdiği bir farklılık bulunmamaktadır⁶⁶. Bulut bilişimle gelen değişiklik hizmet sağlayıcılarının herhangi bir veri merkezi tedarik etmeden ürünlerini hizmet olarak sunabilmesidir⁶⁷. Dolayısıyla, nasıl ki SaaS sayesinde SaaS kullanıcısı hizmet sağlayıcısına sorunlarını yüklemektedir; aynı şekilde, bulut bilişim sayesinde SaaS sağlayıcısı IaaS sağlayıcısına sorunlarını aktarmaktadır⁶⁸.

SaaS'ta ücretlendirme modelleri farklılık göstermekle birlikte genellikle abonelik modeli veya kullandıkça öde modeliyle satılır. Kullandıkça öde modelinde, müşterinin yalnızca kullanılan hizmet işlemi sayısı (miktarı) kadar faturalandırıldığı kullanıma dayalı bir işlem modeliyle lisanslanmaktadır. Abonelik modelinde ise, müşterinin belirli bir süre için *koltuk başına* sabit bir ücret ödemesini gerektirir ve böylece örneğin bir ay, bir çeyrek ve belirli bir süre boyunca hizmetin sınırsız kullanımına izin verilir⁶⁹.

En bilinen SaaS örnekleri arasında dokümantasyon, e-posta, dosya depolama ve müşteri ilişkileri yönetimi uygulamaları yer almaktadır. E-posta uygulamasında, bir e-posta adresine sahip kullanıcı internet tarayıcısı üzerinden e-posta uygulamasını kullanabilir (Örneğin Gmail). Dokümantasyon uygulamasında, kullanıcıların doküman oluşturabilecekleri bir kelime işleme uygulamasına erişim imkânı sunulur (Örneğin Google Dokümanlar). Dosya depolama uygulamasında, kullanıcılara internet üzerinden dosyalarını saklama, paylaşma ve senkronize etme olanağı sağlanır (Örneğin Dropbox). Müşteri ilişkileri yönetimi (CRM) uygulamasında, uygulama kullanıcısı kendi müşterisiyle bağlantı kurmak, müşterilerinden geri dönüşleri almak, müşteri ilişkileri sürecindeki zaman alan standart işlemleri gerçekleştirmek vb. işleri yerine getirmesi için internet üzerinden erişebildiği bu uygulamayı kullanır (Örneğin Salesforce, Hubspot, SAP CRM, Microsoft Dynamics).

⁶⁶ Armbrust ve diğerleri, s.4.

⁶⁷ Armbrust ve diğerleri, s.4. Rountree ve Castrillo'ya göre, SaaS modeli ile eski uygulama hizmet sağlayıcı modeli birbirine benzetmekle birlikte bazı farklılıkları bulunmaktadır. Birincisi, uygulama hizmet sağlayıcılarında, barındırılan uygulama istemci/sunucu uygulamasıydı ve bu uygulamalara erişim belirli bir altyapı veya istemci türleri gerektirmekteydi. Halbuki, bugün SaaS uygulamaları internet tabanlı uygulamalar ve belirli bir istemci türü gerektirmemektedir. İkincisi, uygulama hizmet sağlayıcılarında müşteriler genellikle aynı uygulamanın farklı örneklerine ulaşıyorlardı. Oysa, SaaS modelinde, müşteriler aynı uygulamaya erişebilmekte ve bu uygulamaların farklı kısımları ya da görüntüleri bulunmaktadır. Bkz. Rountree/ Castrillo, s.49-50.

⁶⁸ Bkz. Armbrust ve diğerleri, s.4.

⁶⁹ Narwal/Sangwan, s.37.

3.1.2. Hizmet Olarak Veri Tabanı

Teknolojik gelişmeler sonucunda eserler, veriler ve materyaller toplanarak veri tabanı adı altında ticari olarak kullanılabilmekte ve ticari varlık olarak dolaşıma sunulması suretiyle alınıp satılabilmektedir. Veri tabanı, edebiyat, sanat, müzik veya diğer eserlerin koleksiyonlarının veya bağımsız nitelikteki metinler, sesler, görüntüler, sayılar, olgular, veriler veya diğer materyallerin, sistematik veya metodik bir şekilde düzenlenmesi suretiyle oluşturulan ve çeşitli şekillerde erişilen derlemelerdir⁷⁰. Fiziki (CD ROM gibi bir aracıyla taşınarak) veya elektronik (indirmek suretiyle) yollardan veri tabanını teslim almak suretiyle veri tabanı kullanımının yanı sıra hiçbir fiziki veya elektronik teslimat gerçekleşmeksizin ağ üzerinden her an her yerden veri tabanına erişerek veri tabanı kullanımı mümkündür.

Hizmet olarak veri tabanı, hizmet sağlayıcısı tarafından farklı kaynaklardan toplanarak yönetilen verilere, bu verileri toplamak ve işlemek için müşterinin hiçbir hazırlığına ve altyapısına ihtiyaç duymaksızın, bir ağ üzerinden her an her yerden erişim sağlanmasıdır⁷¹. Aynı verilere birbirinden coğrafi olarak uzak olan ve hiçbir ilişkisi bulunmayan çok sayıda müşteri aynı anda erişmektedir. Hizmet olarak veri tabanı İngilizce’de *Database as a Service* (DaaS) olarak ifade edilir.

DaaS’ta bulunan verileri işlemek ve depolamak için maddi niteliği haiz temel bilgi işlem kaynakları (bulut temel altyapısı) kullanılmaktadır. Sunucular, depolama, ağ ve diğer fiziksel teçhizat bu fiziki katmanın bir parçasıdır. Dağıtım modeline bağlı olarak altyapının fiziki katmanı üzerindeki kontrol ve denetim yetkisi DaaS sağlayıcısında veya diğer kişilerde bulunması mümkündür⁷².

⁷⁰ AB, Directive 96/9/EC of the European Parliament and of the Council of 11 March 1996 on the legal protection of databases, Official Journal of the European Communities, 27/3/1996, par.17 (Bundan sonra “AB, Directive 96/9/EC” olarak anılacaktır.) ; veri tabanına ilişkin diğer tanımlar için Bkz. Yavuz Selim Şener, Fikri Mülkiyet Hukukunda Dijital Veri Tabanlarının Korunması, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s.5; Mustafa Ateş, Fikri Hukukta Eser, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s. 333-334 (Bundan sonra “Ateş, Fikri Hukukta Eser” olarak anılacaktır.). Ayrıntılı açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.1.2. Veri Tabanı Telif Hakkı.

⁷¹ OECD, “Data as a Service” tabirini kullanmaktadır. Bu tabir ve tanımlama için Bkz OECD, *Action 1 Final Report*, s.60. Bir diğer tanımlar için Bkz. Rajesh Saturi/ Swapna Saturi/P. Shylender Reddy, “Data as a Service (Daas) in Cloud Computing [Data-As-A-Service in the Age of Data]”, Global Journal of Computer Science and Technology Cloud & Distributed, Volume:12, Issue:11, Version 1.0, 2012, s.25; Olivier Terzo/Pietro Ruii/Enrico Bucci/Fatos Xhafa, “Data as a Service (DaaS) for Sharing and Processing of Large Data Collections in the Cloud”, Seventh International Conference on Complex, Intelligent, and Software Intensive Systems, IEEE, 3-5 July 2013, Taichung, Taiwan, s.475. DaaS modeline kavramsal açıdan daha ayrıntılı bir analiz için Bkz. Quang Hieu Vu/ Tran-Vu Pham/Hong-Linh Truong/Schahram Dustdar/Rasool Asal, “DEMOS: A Description Model for Data-as-a-service”, 26th IEEE International Conference on Advanced Information Networking and Applications, IEEE, 26-29 March 2012, Fukuoka, Japan, s.605-612.

⁷² Bkz. Terzo/Ruii/Bucci/Xhafa, s.476-477.

Müşteriler, veri tabanının üzerinde yürütüldüğü temel bilgi işlem kaynakları üzerinde hiçbir yetkiye sahip değildir. Müşterilere istisnai olarak tanınan bazı basit kişiselleştirme ayarlarını yapma yetkisi tanınması mümkündür. Bununla birlikte, veri tabanı içindeki veriyi görüntülemesi veya sınırlı ölçüde indirmesi erişim hakkının içeriğini değiştirmemektedir. Diğer bir ifadeyle, bu hizmette müşteriye veri tabanı üzerindeki fikri mülkiyet haklarının kullanımına yönelik bir yetki verilmemektedir. DaaS müşterisi veri tabanının kurulumu, bakımı, güncellenmesi ve benzeri konularla ilgilenmemektedir.

DaaS örnekleri arasında Lexpera ve HeinOnline veri tabanları yer almaktadır. Bu veri tabanları mevzuat, literatür, içtihat ve sözleşme örnekleri gibi farklı hukuk kaynaklarını belirli bir sistematik içerisinde internet üzerinden müşterilerine her an her yerden ulaşabilecekleri şekilde sunmaktadır. Bu hizmet modelinde farklı fiyatlandırma seçenekleri kullanılmaktadır. Örneğin, farklı içeriklere sahip hizmet paketleri için farklı abonelik ücreti alınması bunlardan biridir.

3.1.3. Hizmet Olarak Altyapı

Hizmet olarak altyapı İngilizce’de *Infrastructure as a Service* (IaaS) olarak ifade edilmektedir. IaaS, işletim sistemleri ve uygulama programları dahil müşteriye ait tüm yazılımları dağıtmayı ve yürütmeyi mümkün kılan bilgi işlem kaynaklarının (örneğin işleme, depolama, ağ gibi) sağlanmasıdır⁷³. Bu temel bilgi işlem kaynakları bulut altyapısı olarak ifade edilmektedir. Bulut altyapısı, fiziki ve soyut katmanlardan oluşmaktadır⁷⁴. Fiziki katman, tipik olarak, sunucu, depolama ve ağ bileşenlerinden oluşurken⁷⁵; soyut katman, bulut bilişime özgü nitelikleri yansıtan ve fiziki katman üzerinden dağıtılan yazılımlardan teşekkül etmektedir. Diğer bir ifadeyle, soyut katman fiziki katman üzerine oturmaktadır. IaaS sanallaştırılmış bu yapı üzerinden hizmet vermektedir. Müşteriler bu sanallaştırılmış yapıyı kiralamaktadır⁷⁶.

IaaS müşterileri, bulut altyapısı üzerinde kontrol ve denetim yetkisine sahip değildir. Ancak, bu altyapı üzerinden dağıtılan ve yürütülen işletim sistemleri ve uygulama programları üzerinde bu müşterilerin kontrol ve denetimi vardır⁷⁷. IaaS müşterisi, ihtiyaç duyduğu temel bilgi işlem kaynaklarını kendisi yapılandırabilmekte ve bunların üzerine ihtiyacı olan işletim

⁷³ Mell/Grance, s.2-3; temel bilgi işlem kaynakları arasında enerji, soğutma, ağ, donanım, güvenlik duvarları, hipervizör katmanındakiler yer alır. Bkz. Rountree/ Castrillo, s.72.

⁷⁴ Mell/Grance, s.2.

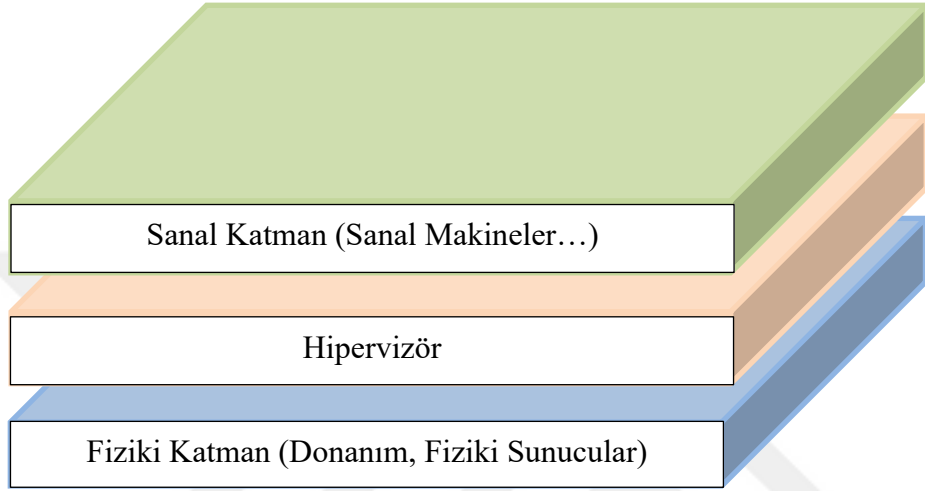
⁷⁵ IaaS, bilişim hizmetleri, veri tabanı depolama ve ağ oluşturma yetenekleri gibi uygulamaların bir hizmet olarak sunulmasını destekleyen tüm fiziki bilgi işlem kaynaklarını kapsar. Bkz. OECD, *Interim Report*, s.77.

⁷⁶ C.N. Höfer/Georgios Karagiannis, “*Cloud computing services: taxonomy and comparison*”, *Journal of Internet Services and Applications*, Volume:2, Issue:2, 2011, s.83.

⁷⁷ Höfer/Karagiannis, s.83.

sistemi ve uygulamaları kurabilmektedir⁷⁸. Ayrıca, ağ bileşenlerini (örneğin ana bilgisayar güvenlik duvarı) seçmede sınırlı kontrol tüketicide olabilir⁷⁹. IaaS kullanıcıları temel yazılım ve donanımı barındırmaksızın bunları hizmet ara yüzü ile kontrol edebilmektedir⁸⁰. Bu hizmette müşteri ortamının önemli kısmından sorumludur.

Şekil 2: Bulut Altyapısı Temel Katmanları



Bulut bilişim altyapısında, bir veya daha fazla bilgisayar sisteminden teşekkül eden donanım kaynaklarını, sanal makineler adı verilen çeşitli yürütme ortamlarına bölen sanallaştırma (“virtualization”) teknolojisi kullanılmaktadır. Her bir sanal makine, genellikle, diğerlerinden izole durumdadır. Bununla birlikte, bu sanal makineler, IaaS müşterilerinin uygulamalarını yürütmek üzere yeknesak hareket etmektedir. Sanal makineleri barındıran fiziki makineler ve sunucular, CPU, bellek, depolama ve ağ bant genişliği dahil olmak üzere bir sanal makinenin ihtiyaç duyduğu tüm kaynakları sağlamaktadır. Sunucunun veya fiziki makinenin içindeki sanal makineler hipervizör adı verilen bir yazılım katmanı tarafından kontrol edilmektedir⁸¹.

Sanal makine göçü (“virtual machine migration”) dikkat çekici bir bulut bilişim özelliğidir. Buna göre, IaaS müşterilerinden gelen değişken talepleri, SLA’larda öngörülen yükümlülöklere uygun şekilde tam ve zamanında karşılamak üzere fiziki bir makineden başka

⁷⁸ BTK, s.12.

⁷⁹ Mell/Grance, s.2-3.

⁸⁰ TSE, Bulut Bilişim Güvenlik ve Kullanım Standardı Taslağı, 7.3.2014, s.12, <https://tse.org.tr/IcerikDetay?ID=939&ParentID=1202> (E.T. 01.09.2022)

⁸¹ Mohammad Masdari/Sayyid Shahab Nabavi/Vafa Ahmadi, “An Overview of Virtual Machine Placement Schemes in Cloud Computing”, Journal of Network and Computer Applications, Volume:66, May 2016, s.107.

fiziki bir makineye sanal makine geçişi olmaktadır. Zira, kimi zaman, müşterinin talebi için gerekli olan bilgi işlem kaynağı, sanal sunucunun barındırıldığı fiziki makineden başka bir fiziki makinede bulunabilmektedir. Ayrıca, veri merkezinin ve fiziki altyapının daha iyi bir şekilde yönetilmesi amacıyla sanal sunucu göçü gerekleřtirilebilmektedir⁸².

IaaS sağlayıcıları, hipervizör katmanından ve altından sorumludur⁸³. Bu hizmet sağlayıcıları, farklı yerlerde bulunan veri merkezlerini kullanarak müşterilerinin değişken taleplerine hızlıca cevap vermektedir⁸⁴. En yaygın görülen IaaS'lardan biri, müşterilere ihtiyaç olan her şeyi yüklemek için kullanılabileceği sanal makineler sunulmasıdır⁸⁵. Veri merkezlerinde bulunan sanal sunucular üzerinde aynı anda birden çok müşteriye barındırma hizmeti sunulabilmektedir. Bunun yanı sıra, evrimii depolama hizmetleri ve backup hizmetleri IaaS'a örnek verilebilir⁸⁶.

IaaS'nin iyi bilinen örneklerinden biri Amazon EC2'dir⁸⁷. Örneğin, The New York Times ve The Guardian gibi basın kuruluşları Amazon'dan bu hizmeti almaktadır⁸⁸.

3.2. Dağıtım Modellerine Göre Türleri

Bulut bilişim hizmetlerinin sunum ve tedarik yöntemlerine göre tasnifi dağıtım modelleri başlığı altında ele alınmaktadır. Bu hizmetleri belirli bir kullanıcıya ya da herkese sunmak mümkündür. Bu iki model ve bu modeller arasında kalan farklı dağıtım modelleri özel, genel, topluluk ve hibrid başlıkları altında irdelenmektedir.

3.2.1. Özel Bulut

Özel bulutta, birden çok tüketiciden (rneğin iş birimlerinden) teşekkül eden bir organizasyon tarafından özel olarak kullanılmak üzere bulut altyapısı saęlanır⁸⁹. Diğer bir ifadeyle, bulut altyapısı belirli bir organizasyona tahsis edilmektedir. AB Komisyonu, zel bulutu, başkalarının kullanımına açık olmayan belirli bir sunucunun özel olarak belirli istemcilere tahsis edildiği hizmet veya altyapı olarak tanımlamaktadır⁹⁰. Berkeley RAD Lab,

⁸² Masdari/Nabavi/ Ahmadi s.107.

⁸³ Rountree/Castrillo, s.72.

⁸⁴ Höfer/Karagiannis, s.83.

⁸⁵ Rountree/Castrillo, s.71.

⁸⁶ Höfer/Karagiannis, s.84.

⁸⁷ Bkz. Amazon Elastic Compute Cloud, <https://aws.amazon.com/ec2/> (E.T. 1/2/2022).

⁸⁸ IaaS, gerçek hayatta nasıl kullanıldığı hakkında bir fikir edinmek için, 36 saat içinde Amazon'un EC2 bulut sunucularını kullanarak terabaytlarca arşiv verisini işleyen The New York Times'ı düşünün. New York Times, EC2'yi kullanmamış olsaydı, verileri işlemek günler veya aylar alırdı. Shuai Zhang/Chen/ Zhang/Huo, s.V11-73.

⁸⁹ Mell/Grance, s.3.

⁹⁰ AB Komisyonu, *Unleashing the Potential of Cloud Computing*, s.6.

işletmelerin ve diğer kuruluşların kamuya açık olmayan dahili veri merkezlerini özel bulut olarak tanımlanmaktadır⁹¹. ITU'ya göre, bulut hizmeti müşterisi tarafından kaynakların kontrol edildiği ve bulut hizmetlerinin özel olarak tek bir bulut hizmeti müşterisi tarafından kullanıldığı dağıtım modelidir⁹².

Rountree/Castrillo'ya göre, özel bulutta, müşteriler bulutun yönetilmesinden ve sürdürülmesinden tamamen sorumlu olup ortam altyapısı ise genellikle müşterilerin kendileri tarafından kontrol edilen veri merkezlerinde yerleşiktir⁹³. Ancak, daha geniş bir seçenek yelpazesini alacak şekilde özel bulutu ele alan NIST'e göre, bulutun özel olarak tahsis edildiği organizasyon, üçüncü bir taraf veya bunların bir kombinasyonu, buluta sahip olabilir, bunu yönetebilir ve işletilebilir⁹⁴. Bulut, organizasyonun bulunduğu yerde veya dışında bulunabilir⁹⁵.

Örneğin, ilişkili veya ilişkisiz taraflar veya tek bir tüzel kişilik altındaki genel merkez ile işyeri arasında belirli bir ücret karşılığında bulut bilişim hizmeti gerçekleştirilebilir. Böyle bir durumda bulut bilişim dışında bir esas faaliyet konusu olan bulut müşterisi ile bulut bilişim hizmeti sağlayıcısı arasında tipik bir işlem olabilir. Hatta böyle bir senaryoda bulut müşterisi konumunda olan çok uluslu işletme grubu bilgi teknolojileri alanındaki hizmetlerini belirli bir yavru şirketine yoğunlaştırarak kurumsal organizasyonunu oluşturabilir. Bu yavru şirket, çok uluslu işletmenin veri merkezlerini işletme ve gerekli yazılımları geliştirmek ve sürdürmek için mühendisler istihdam etme işlevini yerine getirebilir. Böyle bir durumda, grubun diğer üyeleri, bilgi teknolojileri alanında uzmanlaşmış bu yavru şirketten özel bulut hizmeti alabilir. Bu senaryoda, taraflar arasındaki işlemlerde, yoğunlukla, belirli bir miktar para karşılığında bir hizmet sağlanır⁹⁶.

J2EE platformunda IBM Websphere ile geliştirilen internet tabanlı UYAP uygulaması özel buluta örnek verilebilir⁹⁷.

3.2.2. Genel Bulut

Genel bulut, bilgi işlem kaynaklarının hizmet sağlayıcısı tarafından internet üzerinden herkesin kullanımına sunulmasıdır. Genel olarak kamunun kullanımına açık olan bulut altyapısında ticari, akademik veya devlet organizasyonu veya bunların bir kombinasyonu bu

⁹¹ Armbrust ve diğerleri, s.4.

⁹² ITU, s.7.

⁹³ Rountree/Castrillo, s.40.

⁹⁴ Mell/Grance, s.11.

⁹⁵ Mell/Grance, s.3; BTK, s.6.

⁹⁶ Weisser, s.20.

⁹⁷ Altyapı hakkındaki detaylı bilgi için Bkz. <https://uyap.gov.tr/Altyapi> (E.T. 4/2/2022)

buluta sahiptir, bunu yönetebilir ve işletebilir. Bulut, sağlayıcısının olduğu yerde bulunur⁹⁸. Berkeley RAD Lab’a göre, herkese açık bu bulut hizmetlerinin (Genel Bulut) kullandığın kadar öde yöntemiyle satılması halinde bu hizmetlere bulut hizmeti (*utility cloud*) denmektedir⁹⁹.

3.2.3. Topluluk Bulutu

Topluluk bulutunda, misyon, güvenlik gereksinimleri, politika veya uyum gibi ortak ilgi alanları, çıkarları bulunan organizasyonlardan gelen belirli bir tüketici topluluğu tarafından özel olarak kullanılmak üzere bulut altyapısı sağlanır. Topluluktaki bir veya daha fazla organizasyon, üçüncü bir taraf veya bunların bir kombinasyonu, buluta sahip olabilir, bunu yönetebilir ve işletebilir. Bulut, bulunulan yerde veya dışında olabilir¹⁰⁰.

3.2.4. Hibrit (Melez) Bulut

Birden fazla dağıtım modelinin kullanıldığı modele hibrit bulut denir¹⁰¹. Hibrit bulut, özgün yapıları duran iki veya daha fazla farklı bulut dağıtım altyapısının (özel, genel veya topluluk) bir birleşimidir¹⁰². Bu altyapılar, veri ve uygulama taşınabilirliğini sağlayan standartlaştırılmış veya sahibine özel teknoloji ile birbirine bağlıdır¹⁰³. Kurum ya da üçüncü bir taraf hibrit buluta sahip olabilir, yönetebilir veya işletebilir¹⁰⁴. Hibrit bulut kurumun ya da üçüncü tarafa ait bir yerde bulunabilir¹⁰⁵.

4. ÖNE ÇIKAN ÖZELLİKLER

Bakış açısına bağlı olarak bulut bilişim hizmetlerinde öne çıkan özellikler farklılık göstermektedir¹⁰⁶. Bu bölümde vergi hukuku açısından bulut bilişimin öne çıkan özellikleri ele alınmaktadır. Bu çerçevede, sermaye, işletme, pazara giriş, ürün, iş modeli ve kamu hizmeti niteliği bakımlarından öne çıkan özellikler takip eden alt bölümlerde sırasıyla ortaya koyulmaktadır.

⁹⁸ Mell/Grance, s.3.

⁹⁹ Armbrust ve diğerleri, s.4.

¹⁰⁰ Mell/Grance, s.3.

¹⁰¹ ITU, s.7.

¹⁰² Mell/Grance, s.3.

¹⁰³ Mell/Grance, s.3.

¹⁰⁴ ITU, s.7.

¹⁰⁵ ITU, s.7.

¹⁰⁶ Farklı bakış açılarından bulut bilişimin özellikleri için Bkz. Mell/Grance, s.2; AB Komisyonu, *Unleashing the Potential of Cloud Computing*, s.3; Schubert, s.20-22; ITU, s.4-5.

4.1. Sermaye Bakımından

Devletler arasında çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik olarak akdedilen vergi anlaşmaları bakımından iktisadi bağın kurulmasında sermaye önem arz etmektedir. Sermaye kavramı iktisat ve muhasebe disiplinlerinde farklı yaklaşımlar altında yorumlanmaktadır. W. Stattford ve F. Quesnay'ın temsilcilerinden olduğu merkantilizmden A. Marshall ve I. Fisher'in temsilcileri arasında yer aldığı Neoklasik okula kadar uzanan iktisat tarihine bakıldığında görülen yorum farklılığına rağmen tüm iktisatçıların sermayeyi gelir getiren herhangi bir kaynakla ilişkilendirdiği anlaşılmaktadır¹⁰⁷. Bununla birlikte, 20. yüzyıla gelindiğinde, sermaye unsurları arasına doğal sermaye, insan sermayesi, entelektüel sermaye ve bilgi sermayesinin eklendiği görülmektedir¹⁰⁸. Muhasebe disiplini açısından ise sermaye hesabının ortaya çıkışı, aynı zamanda, çift taraflı kayıt yönteminin (muzaaf metodun) doğmasının temelidir. Sermaye hesap grubu, işletme ile ortakları arasında ayırım yapmayı mümkün kılmaktadır¹⁰⁹. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Kavramsal Çerçevesi'ne¹¹⁰ göre, finansal açıdan işletmenin tüm yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra bakiye net varlıklar sermayedir. Fiziki açıdan ise işletmenin üretim kapasitesini ifade etmektedir. Bu Çerçeve'ye göre, sermayenin hangi anlamının en uygun olacağına ilişkin seçim finansal tabloları kullananların ihtiyaçları göz önünde bulundurularak yapılmalıdır. Bu bölümde, sermaye kavramı, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar toplamını ifade etmektedir.

Ticari ve sosyal yaşamdaki dijital dönüşüm bilgi teknolojilerine her an, her yerde ve en güncel haliyle erişim ihtiyacını ve dolayısıyla bilgi işlem kaynakları için yapılan harcamaları arttırmaktadır¹¹¹. Bu harcamalardan sermaye harcamaları (CAPEX) niteliğindeki bazıları ise, tipik olarak, faydası birden fazla takvim yılı devam eden bilgi işlem kaynakları için yapılması nedeniyle matrahtan hemen indirilememektedir. Özellikle kredi geçmişleri olmayan, talep belirsizliği bulunan ve kısıtlı öz kaynağa sahip işletmeler açısından bilgi işlem kaynakları için

¹⁰⁷ Oksana Butkova, "The Definition of «Capital» As an Economic and Accounting Category". E3S Web of Conferences, Volume:175, Article Number:13011, 2020, s.3.

¹⁰⁸ Butkova, s.3.

¹⁰⁹ Bkz. Butkova, s.4-5.

¹¹⁰ 16/01/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ (Sıra No: 1).

¹¹¹ IDC, dijital dönüşümle birlikte bu alanda küresel harcamanın 2025'te 2,8 trilyon ABD dolarına ulaşacağı tahmin etmektedir. Bu sayı 2020 yılı ile karşılaştırıldığında iki katından fazla bir artışın olduğu tespit edilmektedir. İnsan, süreç, teknoloji, veri ve yönetim için organizasyonların kapsayıcı dijital strateji izlemesi ile birlikte 2021-2025 dönemine ilişkin olarak yıllık birleşik büyüme oranının %16,4 olması öngörülmektedir. Bkz. International Data Corporation, New IDC Spending Guide Shows Continued Growth for Digital Transformation as Organizations Focus on Strategic Priorities, <https://www.idc.com/getdoc.jsp?containerId=prUS48372321> (E.T. 17.2.2022).

yapılan bu harcamalar oldukça külfetli olmaktadır¹¹². Bunlara ek olarak, geleneksel yöntemlerle satın alınan bilgi işlem kaynakları, çoğu zaman,  t l durumda kalmaktadır. Tüm bunlar dikkate alındığında, a , sunucu, depolama, uygulama gibi bilgi işlem kaynaklarını satın almak yerine internet üzerinden bunlara daha uygun fiyatlarla erişmek işletmelerin sermaye ihtiya ını azaltmaktadır¹¹³. Bu durum bulut bilişim hizmetlerine olan talebi arttırmaktadır¹¹⁴. Bulut bilişimde hizmet sağlayıcıları bilgi işlem kaynaklarına sahip olmakta ve bunları müşterilerine kullandırmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bulut müşterisinin yapmadığı sermaye harcaması hizmet sağlayıcıları tarafından üstlenilmektedir.

Bulut bilişim hizmetlerine talebin artmasıyla birlikte hızlı bir şekilde yeni veri merkezleri kurulmaktadır. Bulut bilişim temel altyapısı bu veri merkezlerindeki donanım ve yazılımdan oluşmaktadır. Buradaki maddi (fiziki) bileşen veri merkezi sunucularıdır¹¹⁵. Bulut temel altyapısına sahip hizmet sağlayıcıları bu tesisler için devasa sermaye yatırımı yapmanın yanı sıra ölçeklenebilir yazılım altyapısını ve veri merkezini korumak için operasyonel uzmanlı ını geliştirmek zorundadır¹¹⁶. Bu altyapıda değer yaratan ana etkenlerden olan veri merkezi yazılımları için yazılım geliştirme ekibinin istihdam edilmesi gerekmektedir. Buna rağmen, üçüncü taraf yazılım geli tiricilerden satın almalar gerekebilmektedir. Ayrıca, yazılım geliştirme ile bağlantılı birçok riskin üstlenilmesi gerekmektedir¹¹⁷. Hizmet sağlayıcılar ana şirketleri ile yavru şirketleri arasında yapılan anlaşmalarla bu riski payla tırabilmektedir¹¹⁸.

¹¹² Bir  irketin bilgi teknolojileri için ayırdığı ortalama bütçenin, şirketin toplam harcamalarının (sabit ve değişken maliyetler dahil) %5'ine karşılık geldiğine dair veriler için Bkz. AB Komisyonu, The European e-Business Report, 2006/07: A Portrait of e-Business in 10 Sectors of the EU Economy, 5th Synthesis Report of the Sectoral e-Business Watch, Lüksenburg, January 2007, s.46.

¹¹³ Yapılan bir çalışmaya göre, klasik bir müşteri ilişkileri yönetimi (CRM) hizmetine sahip olma maliyeti, bu hizmet SaaS olarak satın alındığında %30'a kadar daha düşük olabilmektedir. Abhijit Dubey/Dilip Wagle, "Delivering Software As A Service", The McKinsey Quarterly, May 2007, s.4.

¹¹⁴ AB  ye  lkelerinde teşebbüslerin %41'i bulut bilişim hizmetlerini kullanmaktadır. Tedarik edilen bulut bilişim hizmetlerinin başında e-posta ve dosya depolama hizmetleri gelirken bulut bilişim hizmetlerini kullanan firmaların %73'  (güvenlik yazılımı uygulamaları, kurumsal veri tabanı barındırma hizmetleri, uygulama geliştirme, test etme veya dağıtım için kullanılan platformları hizmetleri gibi) sofistike bulut bilişim hizmetleri kullanmaktadır. Bkz. AB Komisyonu, "Cloud computing - Statistics on the Use by Enterprises", Eurostat, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Cloud_computing_-_statistics_on_the_use_by_enterprises#Cloud_computing_as_a_service_model_for_meeting_enterprises.E2.80.9 9 ICT needs, (E.T. 1/9/2022).

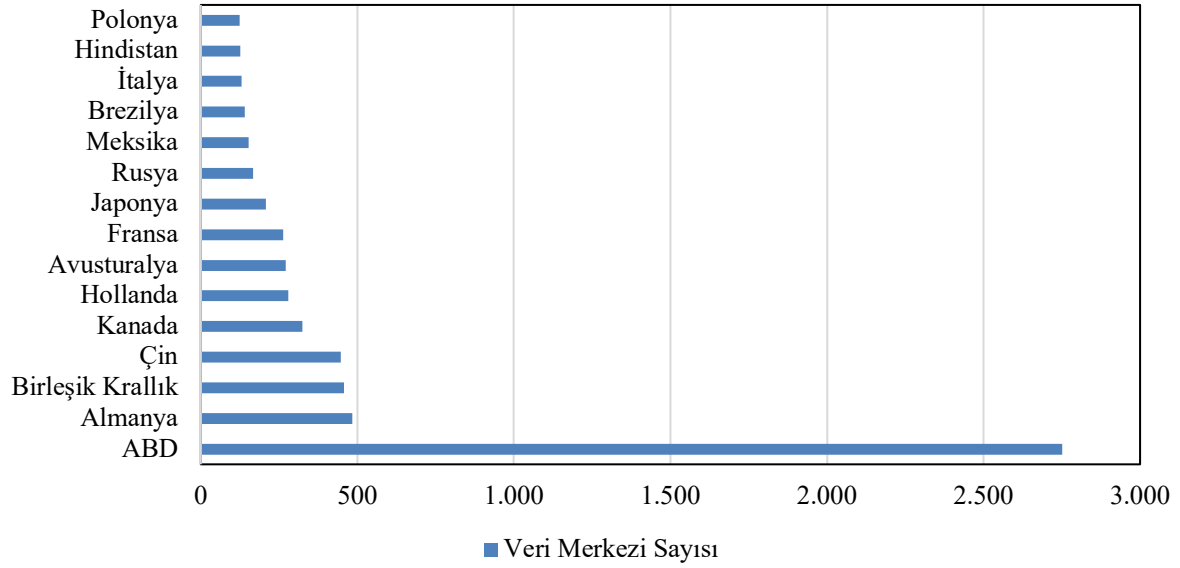
¹¹⁵ Weisser, s.5, dipnot 3.

¹¹⁶ Armbrust ve di erleri, s.5.

¹¹⁷ Yazılım geli tirme faaliyetlerinde görülen 144 adet risk değişkeni ve buna ilişkin ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Henri Barki/Suzanne Rivard/Jean Talbot, "Toward an Assessment of Software Development Risk", Journal of Management Information Systems, Fall 1993, Volume:10, No:2, s.207-209.

¹¹⁸ I lemin emsallere uygun olmasını sağlamak için gerekli olabilecek d zeltelemelere tabi bir şekilde bu risk dağılımına normal olarak uyulacaktır. Kontrolü uygulayan ve riski üstlenecek mali kapasiteye sahip olan taraf risk faktörünü üstlenmelidir. Bkz. OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, July 2017, OECD Publishing, Paris, par.1.98. (Bundan sonra "OECD, TP Guidelines" olarak anılacaktır.)

Grafik 1: Dünya Geneline Veri Merkezleri (2022)



Kaynak: cloudscene.com (Ocak, 2022) (Aktaran: <https://www.statista.com/statistics/1228433/data-centers-worldwide-by-country/>)

Bulut bilişim hizmetleri önemli ölçüde fiziki sunucu altyapısı gerektirmektedir. SaaS sağlayıcılarının uygulamalarını ve IaaS sağlayıcılarının sanal sunucularını yürütmek için bu fiziki altyapı önem arz etmektedir. Günümüzde fiziki sunucu altyapısını çalıştırmamanın en verimli yolu olarak yoğunlaştırılmış veri merkezleri tercih edilmektedir¹¹⁹. Bu veri merkezleri, genellikle, sunucuların, kabloların ve diğer elektronik teçhizatın en verimli şekilde düzenlendiği, uygun bir elektrik ve soğutma kaynağı (örneğin, su veya hava kullanımı yoluyla) ile donatılmış son derece özel binalardır¹²⁰. Hatta, iyi organize edilmiş ve yüksek donanımlı veri merkezleri için özel sertifikalar bulunmaktadır¹²¹. Veri merkezi donanımının işletilmesi için hem bina içinde hem de veri merkezi dışında çalışanlar bulundurulmaktadır. Uzaktan yönetilmesi mümkün olmayan veya henüz otomasyona tabi olmayan görevleri veri merkezindeki çalışanlar yerine getirmektedir¹²².

¹¹⁹ Weisser, s.29.

¹²⁰ Weisser, s.29.

¹²¹ Uptime Institute, en iyi bilinen veri merkezi sertifikasyon otoritelerindendir. Bkz. Eric Bauer/ Randee Adams, Reliability and Availability of Cloud Computing, Wiley/IEEE Press, Hoboken 2012, s.8.

¹²² Computer Economics, Data Center Staffing Drops Sharply, September 2015, <https://www.computereconomics.com/article.cfm?id=2135> (E.T. 30/8/2022) Ayrıca Bkz. <https://www.flexjobs.com/jobs/telecommuting-jobs-at-vmware> (E.T. 30/8/2022); <https://www.flexjobs.com/jobs/telecommuting-jobs-at-sap> (E.T. 30/8/2022); <https://www.flexjobs.com/jobs/telecommuting-jobs-at-amazon> (E.T. 30/8/2022).

Veri merkezlerindeki donanım ve yazılımlardan oluşan bulut bilişim temel altyapısını inşa etmek, satın almak ve hatta kiralamak büyük bir yatırımdır¹²³. Bulut trafiğinin ve veri merkezleri yatırımlarının yoğun olarak Kuzey Amerika, Batı Avrupa ve Asya Pasifik'teki bazı gelişmiş ülkelerde yoğunlaştığı görülmektedir¹²⁴. Bu lokasyonların tercih edilmesindeki sebepler arasında elektrik, soğutma, iş gücü, gayrimenkul ve vergi maliyetleri olduğu belirtilmektedir¹²⁵. Bu maliyetler içerisinde elektrik ve soğutma maliyetleri veri merkezi maliyetlerinin üçte birini oluşturmaktadır¹²⁶.

Bulut bilişim hizmetlerinde maliyet yapısının belirlenmesine yönelik çeşitli çalışmalar bulunmaktadır¹²⁷. Buradaki maliyet türleri arasında donanım, yazılım, çalışan, ek hizmetler ve transfer maliyetleri yer almaktadır¹²⁸. Li ve diğerlerine göre, bulut bilişimde iki temel maliyet unsuru grubu bulunmaktadır¹²⁹. Birinci maliyet unsuru grubu, veri merkezi sunucuları ve yazılımlarından teşekkül eden bulut altyapısını kurmak ve işletmek için ortaya çıkan toplam sahip olma maliyetleridir¹³⁰. Bu grup, bulut altyapısına yatırım gibi temel maliyetleri temsil etmektedir. İkinci maliyet unsuru grubu ise, kullanıcıların neden olduğu dinamik maliyeti ifade eden bulut kullanım maliyetidir¹³¹. Bu unsur bakımından bulutun teknik özellikleri (esneklik ve sanallaştırma) dikkate alınmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinin aksine kullanım maliyetinin girdileri olarak sanal makineler ele alınmaktadır¹³². Böylece, üç katman ve sekiz maliyet kaleminden (Sunucu Maliyeti, Yazılım Maliyeti, Destek Maliyeti, Ağ

¹²³ Örneğin Bkz. Jay Greene, Tech's High-Stakes Arms Race: Costly Data Centers, Wall Street Journal, 7 April 2017, <https://www.wsj.com/articles/techs-high-stakes-arms-race-costly-data-centers-1491557408> (E.T. 30/8/2022).

¹²⁴ UNCTAD, Digital Economy Report 2019: Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries, United Nations, Geneva, 2019, UNCTAD/DER/2019, 2019, s.8,12,70. 2022 yılı başı itibariyle dünya üzerindeki binlerce bulut sunucusundan (IaaS) sadece on üçü Türkiye'de bulunmaktadır. Bkz. <https://www.datacentermap.com/cloud.html> (E.T. 17.2.2022). (Bundan sonra "UNCTAD, *Digital Economy Report 2019*" olarak anılacaktır.)

¹²⁵ Armbrust ve diğerleri, s.6.

¹²⁶ Armbrust ve diğerleri, s.6.

¹²⁷ Örneğin Bkz. Alexander Osterwalder, The Business Model Ontology - A Proposition In A Design Science Approach, Doctoral thesis, Universite de Lausanne Ecole Des Hautes Etudes Commerciales, 2004; Xinhui Li/Ying Li/Tiancheng Liu/Jie Qiu/Fengchun Wang, "The Method and Tool of Cost Analysis for Cloud Computing", Proceedings of 2009 IEEE International Conference on Cloud Computing, 21-25 September 2009, Bangalore, India, s.93-100; Albert Greenberg/James Hamilton/David A. Maltz/Parveen Patel, "The Cost of a Cloud: Research Problems in Data Center Networks", Computer Communication Review, Volume:39, No:1, 2009, s.68-73.

¹²⁸ Weisser maliyetler arasında şunları sıralamaktadır: Bir veri merkezinden kaynaklanan maliyetler, ister sermaye maliyetleri ister işletme maliyetleri olsun, temelde işgücüne, binaya, sunuculara ve dahili altyapıya, ayrıca harici soğutma ve elektrik tedarikiyle ilişkilidir. Bkz. Weisser, s.30.

¹²⁹ Li/Li/Liu/Qiu/Wang, s.93 vd.

¹³⁰ Li/Li/Liu/Qiu/Wang, s.94.

¹³¹ Li/Li/Liu/Qiu/Wang, s.96.

¹³² Li/Li/Liu/Qiu/Wang, s.96.

Maliyeti, Güç Maliyeti, Soğutma Maliyeti, Tesis Maliyeti ve Gayrimenkul Maliyeti) oluşan bir yapı üzerinden maliyet hesaplaması ortaya koyulmaktadır¹³³.

Greenberg ve diğerlerine göre, normal bir işletmede öne çıkan maliyetlerden birisi operasyonel personel maliyeti olmasına karşın veri merkezlerindeki otomasyon nedeniyle bulut altyapısı yatırımlarında bu tür maliyetler toplam maliyet içinde çok düşük oranda kalmaktadır¹³⁴. Bu nedenle, bulut altyapısı maliyetleri hesaplanırken bu tür personel maliyetleri bu yazarlar tarafından dikkate alınmamaktadır. Benzer şekilde, Amazon'dan James Hamilton, internet üzerinden sunulan hizmetlere yönelik bir veri merkezi için işgücünün genellikle toplam maliyetin yüzde 5'inden daha azını temsil ettiğini, donanımın en maliyetli kalem olduğunu ve ardından genellikle soğutma, güç ve ağ oluşturmanın geldiğini belirtmektedir¹³⁵.

Veri merkezleri büyük yatırımların yanı sıra bir dizi riski barındırmaktadır¹³⁶. Bu riskleri arasında stratejik veya pazar riskleri, altyapı işletme riskleri, finansal riskler ve tehlike riskleri altında toplamak mümkündür¹³⁷. Geleneksel veri merkezilerine kıyasla bu risklere daha açık olan bulut bilişimde sigorta, özel donanımlar ve yazılımlar kullanılmak suretiyle bu riskler

¹³³ Li/Li/Liu/Qiu/Wang, s.96.

¹³⁴ Greenberg/Hamilton/Maltz/Patel, s.68.

¹³⁵ Bkz. James Hamilton, "Cloud-Computing Economies of Scale", IEEE 24th International Conference on Data Engineering, 7-12 April 2008, Cancun, Mexico, "https://mvdirona.com/jrh/TalksAndPapers/JamesHamilton_SMDB2009.pdf (E.T. 30/8/2022), s.5.

¹³⁶ İşlevsel analiz, ekonomik açıdan önemli risklerin tam olarak tanımlanmasını gerektirmektedir. Bkz. OECD, *TP Guidelines*, par. 1.71.

¹³⁷ Bu kategoriler OECD, *TP Guidelines*, par.1.72'den alınmaktadır. Veri merkezlerine özel ağırlıklı risk analizi için Bkz. Cushman & Wakefield, Data Centre Risk Index 2016, https://verne-global-lackey.s3.amazonaws.com/uploads%2F2017%2F1%2Fb5e0a0da-5ad2-01b3-1eb8-8f782f22a534%2FC%26W_Data_Centre+Risk_Index_Report_2016.pdf (E.T. 30/8/2022), s.4. Bu Index'e göre, riskler arasında Enerji (%8,97), uluslararası internet bant genişliği (%11,54), iş yapma kolaylığı (%11,54 - Dünya Bankası Sıralaması), Kurumlar Vergisi (%6,41), siyasi istikrar (%12,82), doğal afet (%15,38), enerji güvenliği (%12,18), kişi başına düşen GSYİH (%5,77), kişi başına düşen su (%6,41) yer almaktadır. Türkiye bu Index'te 34. sıradadır. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberindeki sınıflandırma ile uyumlu şekilde riskleri gruplandıran Weisser'e göre, stratejik veya market riskleri: başka bir veri merkezi sahibinin bulutuna dış kaynak kullanımına kıyasla kendi veri merkezi maliyetleri üzerindeki mevcut baskıdan kaynaklanan riskler; teknolojik ilerlemeye ayak uyduramama riskleri yer alır. Altyapı işletme riskleri: bilgi teknolojileri güvenlik riskleri; enerji ve soğutma tedarik riskleri; talepteki dalgalanmaları karşılayabilecek kapasiteye sahip olamama riski (hazır bulundurma); yetersiz internet bant genişliği; siyasi istikrarsızlık; doğal afetler. Finansal riskler: Kurumlar Vergisi; bulut bilişimde hizmet talep üzerine verildiği için müşterilerin ödemelerde temerrüde düşmesinden kaynaklanan risk azalır. İşleme dayalı riski bulunmuyor. Tehlike riskleri: kazalar, doğal afetler ve bunların neden olabileceği itibar kayıplarıdır. Bkz. Weisser, s.31. Yazılımın indirilebilir bir kod yerine hizmet olarak dağıtılması, kod kopyalanamadığı veya kaynak koda dönüştürülemediği için fikri mülkiyet haklarıyla ilgili riskleri önemli ölçüde azaltır. Ayrıca, geliştirme ekipleri tarafından yazılımın güncellenme sıklığı nedeniyle teknolojik eskime riski farklı bir ışık altında ortaya çıkıyor. Güncellenmenin teknolojik eskime riskini azalttığı varsayılabilir. Ancak diğer açılardan, bulut bilişim işinde fikri mülkiyet haklarına sahip olmakla ilişkili riskler, diğer iş sektörlerindeki risklerden önemli ölçüde farklı değildir. Bkz. Weisser, s.35.

azaltılabilmektedir¹³⁸. Örneğin, bir yedek güç jeneratörüne yatırım yapılarak enerji tedarik riskleri azaltılabilir¹³⁹.

Gayrimaddi varlıklara¹⁴⁰ yapılan yatırım ve geliştirme faaliyetleri, dijital şirketlerin değer yaratması ve ekonomik büyümesine önemli katkı sağlamaktadır¹⁴¹. Dijital şirketler genellikle yazılıma büyük ölçüde güvenirlir ve mevcut yazılımları iyileştirmek veya yeni yazılım ürünleri geliştirmek için araştırma ve geliştirmeye önemli miktarda kaynak ayırırlar¹⁴². Benzer şekilde, bulut bilişim hizmet sağlayıcıları müşterilerine sundukları hizmetlerde farklılaşmak ve ön plana çıkmak için sistemlerin gayrimaddi bileşenini teşkil eden yazılım tarafına yoğunlaşmakta ve böylelikle bulut bilişim hizmetlerinde gayrimaddi varlıklara olan bağlılık yüksek düzeyde olmaktadır. Bulut bilişimde birçok türde gayrimaddi varlık bulunmaktadır. Örneğin, bir bulut hizmetinin değerli bir marka (yani bir pazarlama gayrimaddi varlığı) altında gerçekleştirilmesi muhtemeldir ve belirli bir bulut hizmetine özgü başka gayrimaddi varlıklar olabilmektedir¹⁴³. Ayrıca, gayrimaddi varlıklar, insan veya makine tarafından oluşturulan elektronik veriler ve veri koleksiyonlarının yanı sıra bir web sitesi gibi ek telif haklarını içerebilir¹⁴⁴. Büyük miktarda veriyi işleme yeteneği ile ilgili bir gayrimaddi varlığın bulunması da mümkündür¹⁴⁵. Bu tür gayrimaddi varlıklar, büyük veri analizi için

¹³⁸ Weisser, s.31.

¹³⁹ Weisser, s.31.

¹⁴⁰ Gayrimaddi varlık, “fiziki varlık veya finansal varlık olmayan, ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere sahip olunan veya kontrol edilebilen ve karşılaştırılabilir koşullarda bağımsız taraflar arasındaki bir işlemde kullanılması veya devrinin tazmin edilecek olan bir şey” olarak tanımlanabilir.” OECD, *TP Guidelines*, par.6.6 Bu tanım ile OECD MA m.12’teki tanım farklıdır. Bkz. OECD, *TP Guidelines*, par.6.13.

¹⁴¹ OECD, *Action 1 Final Report*, par.152. Gayrimaddi varlıklar, bulut bilişim gibi gayrimaddi ürünler sunan iş modelleriyle birlikte gayrimaddi varlıklar özel bir öneme sahip olmaktadır. Bkz. AB Komisyonu Vergilendirme ve Gümrük Genel Müdürlüğü, *Annual Report on Taxation 2022*, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 1. Baskı, 2022, s.115-116.

¹⁴² OECD, *Action 1 Final Report*, par.152.

¹⁴³ Aynı sonuca varan bir vaka çalışması için Bkz. OECD, *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, OECD Tax Policy Studies No:10, Paris, May 2005, s.17, par.18. (Bundan sonra “OECD, *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*” olarak anılacaktır.)

¹⁴⁴ İsviçre’de bilgisayar programları, edebi eser olarak nitelendirilmektedir. “Bilgisayar programı” ifadesi, bilgisayarın bir görevi veya hatta tamamen resmi bir görev tanımını çözmek için yürüttüğü bir dizi komut anlamına geldiği şeklinde geniş ve dinamik bir şekilde yorumlanmıştır. Koruma, bir dizi işaret olarak bu programın hem insan hem de makine tarafından okunabilen ifadelerini kapsamaktadır. Ancak, World Wide Web’deki web sitelerini biçimlendirmek için yaygın olarak kullanılan HTML kodları bir istisna gibi görünmektedir. Programların dışında, elektronik veriler (ayrı ayrı veya toplu olarak), telif hakkı yasası kapsamındaki geçerli koşulları yerine getirmeleri koşuluyla, kendi başlarına telif hakkı korumalı hale gelebilir. İsviçre telif hakkı koruması, diğer şeylerin yanı sıra, materyalin yazarı olarak adlandırılma ve bu materyali yayınlama, kullanma, çoğaltma, dağıtma, lisanslama, kamuya açık olarak görüntüleme ve değiştirme hakkını içerir. Bkz. Weisser, s.33-34)

¹⁴⁵ Örneğin, modern yüz tanıma yazılımı ile büyük miktarda fotoğraf çok daha değerlidir. İki gayrimaddi varlığın birleşiminin daha yüksek bir değer yaratabileceği gerçeği, transfer fiyatlandırması açısından da dikkate alınmaktadır. Bkz. OECD, *TP Guidelines*, par.6.92.

kullanılan bulut bilişimde yaygın olabilmektedir¹⁴⁶. Bu varlıklar arasında en önemlisi, gelecekteki ticari çıktıları belirleyen ana unsur olan yazılımdır¹⁴⁷. Bulut bilişimde yazılımın¹⁴⁸ telif hakları, gayrimaddi varlıkların önemli kategorisidir. Pazarlama gayrimaddi varlıklarının aksine, ticari gayrimaddi varlıklar olarak kategorize edilebilirler¹⁴⁹.

Bulut müşterileri yukarıda zikredilen maliyetlerden ve risklerden kurtulmak için bulut bilişim hizmetlerini satın almaktadır. Hatta, bulut bilişim hizmet sağlayıcıları dahi diğer bulut bilişim hizmet sağlayıcılardan hizmet satın alarak bu avantajdan yararlanarak kendi hizmetlerini sunmaktadır. Bulut bilişim müşterisi olmanın cazibesini anlamak zor değildir. Ancak özellikle IaaS sağlayıcısı olmayı tercih eden işletmelerin bu tercihlerinin irdelenmesi gerekmektedir. Zira, devasa sermaye ve önemli riskleri içeren bu hizmetleri vermek ilk bakışta anlaşılır olmaktan uzaktır. Bu noktada, düşük maliyetli yerlerde veri merkezlerinin inşa edilmesi ve işletilmesi son derece önemlidir. Ölçek ekonomisi devasa veri merkezlerindeki ortalama maliyetleri düşürürken istatistiksel çoklama yapılan yatırımdan faydalanmayı arttırmaktadır¹⁵⁰. Bu sayede, aynı hizmet düşük maliyetle ve daha iyi bir kâr ile sunulabilmektedir.

Özel bir buluta kıyasla kullanımı artırmak için istatistiksel çoklama ile birleştirilen bu faktörler, bulut bilişimin orta ölçekli bir veri merkezinin maliyetlerinin altında hizmetler sunabileceği ve yine de iyi bir kar elde edebileceği anlamına geliyordu. Hizmet sağlayıcıları, özellikle genel buluttaki küresel ölçek ve birden fazla bulut bilişim kullanıcısının talebini bir araya getirme olasılığı nedeniyle kendi bilgi işlem altyapılarını kullanan şirketlerin karşıladığı maliyetlerden daha düşük maliyetleri karşılamaktadır¹⁵¹. Buna ek olarak, veri merkezlerindeki maliyet etkinliğinde sanallaştırmanın rolüne işaret etmek gerekir. Veri merkezlerindeki sanallaştırma toplam sahip olma maliyetini önemli ölçüde azaltma potansiyeline sahiptir. Ayrıca, bir veri merkezinin genel sistem mimarisinin de toplam sahip olma maliyeti üzerinde

¹⁴⁶ Büyük veri analizi, depolanması ve değerlendirilmesi zor olan katlanarak büyüyen veri kümelerinin oldukça yeni sorununu tanımlar. Büyük verilere kısa bir genel bakış için bkz., örneğin, OECD, *Action 1 Final Report*, s. 69.

¹⁴⁷ Weisser, s.34

¹⁴⁸ “Yazılım tabiri şunları sağlayan programların tamamını kapsamaktadır: “i) bilgisayarın özerk olarak çalışabilmesini; ii) bilgisayar, depo dahil olmak üzere diğer konumlardaki bir veya daha fazla bilgisayarla iletişim hatları aracılığıyla bağlanabilir; iii) bilgisayar, web sitesine erişmek isteyen herhangi bir kişi ile modem hatları (veya benzer iletişim araçları) aracılığıyla bağlanabilir; iv) bilgisayar web sitesini koruyabilir ve v) bilgisayar, yapılacak ödeme için finans kuruluşundan yetki istemek ve almak dahil olmak üzere müşterilerle ticari işlemlerin işlenmesi ile ilgili işlemleri gerçekleştirebilir”. Bkz. OECD, *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, s. 16, par.17. Bu nedenle OECD yazılım tabirini geniş anlamda kullanmaktadır.

¹⁴⁹ Greil, Stefan/Fehling, Daniel, Verrechnungspreisbestimmung im Zeitalter der Digitalisierung, IStR 2017 s.757-765., s.764.

¹⁵⁰ Armbrust ve diğerleri, s.1-2.

¹⁵¹ OECD, *Cloud Computing*, s.12.

önemli bir etkisi olabilir. Örneğin Google'ın kullandığı yeni veri merkezi türlerini tanımlamak için depo ölçekli bilgisayar (*Warehouse-Scale Computer*) terimini türetmiştir. Birçok özel konfigürasyonla dolu sunucu rafları yerine depo ölçekli veri merkezi (*warehouse-scale data center*), birçok işlemi yapan devasa bir makine gibi çalışır. Bu durumun daha çok bir arada bulunan sunucular topluluğu gibi anlaşılabilir geleneksel veri merkezi mimarisiyle tezat oluşturmaya karşın maliyet yapısı bu mimarinin oluşturulmasında önemli bir faktör olarak belirtilmektedir¹⁵².

4.2. İşletme Bakımından

İşletme, gelir elde etmek amacıyla müteşebbis tarafından emek ve sermaye unsurlarının (üretim faktörlerinin) belirli bir organizasyon içerisinde ve bir cüzü tam olarak bir araya getirilmesidir¹⁵³. Türk Kanun Koyucusu ticari işletme kavramını tercih etmekte ve dar anlamda kullanmaktadır. TTK'nın 11. maddesinin birinci fıkrasına göre ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir. Gelir elde etme amacıyla birden fazla kişinin yukarıda zikredilen üretim faktörlerini bir araya getirerek ortaklık kurması mümkündür. TBK'nın 620. maddesine göre, ortaklık, iki veya daha çok kişinin ortak bir amaca ulaşmak için emeklerini ve sermayelerini bir araya getirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Uluslararası vergi hukuku alanında işletme kavramıyla eş anlamlı teşebbüs (*enterprise*) kavramı daha sık kullanılmaktadır. OECD MA'nın farklı bölümlerinde teşebbüs terimi kimi zaman bir ticari organizasyon kimi zaman ise ticari bir faaliyet anlamına gelecek şekilde kullanılmaktadır¹⁵⁴. Bu nedenle, OECD MA m.5'in amacı doğrultusunda, teşebbüsün yasal olarak bir sermaye şirketi, şahıs şirketi, ortaklık veya diğer yasal biçimlerde kurulmuş olup olmadığına bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimi tarafından yürütülen her türlü teşebbüsü kapsadığı ileri sürülebilir¹⁵⁵. Görüldüğü üzere, müteşebbisler gelir elde etmek amacıyla işletmelerini çeşitli hukuki yapılar içerisinde organize edebilmektedir.

Dijitalleşme ile birlikte müteşebbislerin organizasyonlarını birden fazla ülkeyi kapsayacak şekilde yapılandırabilmesi ve mevcut organizasyonlarını başka bir ülkeye

¹⁵² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Luiz A. Barroso/Urs Hölzle, *The Data center as a Computer: An Introduction to the Design of Warehouse-Scale Machines*, Morgan & Claypool Publishers, San Rafael, California, 2019.

¹⁵³ Reha Poroy/Hamdi Yasaman, *Ticari İşletme Hukuku*, Seçkin, Ankara, 19. Baskı, 2022, s.51.

¹⁵⁴ Sasseville'ye göre, bu belirsizlik, önemli pratik zorluk yaratmış gibi görünmemektedir. Bkz. Jacques Sasseville, Chapter 4 "Enterprise", "Business" and "Business Profits": From the League of Nations to the Current OECD Model Tax Convention, The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law (Eds. Guglielmo Maisto), Books IBFD, August 2011, <https://research.ibfd.org> (accessed 15 October 2020), s.7.

¹⁵⁵ Sasseville, s.8.

taşıyabilmeleri kolaylaşmaktadır. Gayrimaddi varlıklara bağlılık, hareket halindeki kullanıcılar ve yerel personelin belirli işlevleri yerine getirmesine olan ihtiyacın azalmasının yanı sıra sunucuların ve diğer kaynakların konumunu seçme esnekliğinin bir sonucu olarak farklı ticari işlevler bakımından organizasyonlar daha kolay taşınabilir duruma gelmektedir¹⁵⁶. Dijitalleşen ekonomideki bu taşınabilirlik gerçeği bulut bilişim hizmetlerinde yoğun bir şekilde görülmektedir.

Bulut bilişim hizmetleri kapsamındaki tüm hizmet modellerinde gayrimaddi varlıklara, özellikle yazılıma, bağlılık yüksek düzeydedir. Hizmet sağlayıcılar, hizmet sunarken rakipleri karşısında farklılaşmak ve müşterileri nezdinde ön plana çıkmak için önemli miktarda kaynaklarını bu tür varlıklara ayırmaktadır. Örneğin, işletim sistemleri ve uygulamalar dahil olmak üzere kendi yazılımlarını yürütmeyi ve dağıtmayı mümkün kılan işleme, depolama, ağ ve diğer temel bilgi işlem kaynaklarını bir araya getirme, yönetme ve kontrol etmedeki yüksek maliyetlerden kaçınmak için IaaS sağlayıcısından hizmet alan bir SaaS sağlayıcısı internet üzerinden eriştiği IaaS sağlayıcısına ait maddi ve gayrimaddi bileşenlerden teşekkül eden bulut bilişim temel altyapısını kullanarak müşterileri için daha iyi yazılımlar geliştirme ve sunma olanağına kavuşmaktadır. Böylece, gayrimaddi uygulama katmanı üzerinde kontrol ve yönetim imkânı elde eden SaaS sağlayıcısı, maddi nitelikteki hiçbir temel bilgi işlem kaynağına sahip olmadan ve kontrol etmeden tamamen gayrimaddi unsurlar üzerinden internete erişebildiği her yerden her zaman faaliyetlerini organize etme ve yönetebilme kabiliyetine kavuşmaktadır. Bu şekilde gayrimaddi varlıklara dayalı iş modellerine sahip hizmet sağlayıcılarının organizasyonlarını sınır ötesine taşımaları veya birden fazla ülkede aynı anda organize olabilmeleri kolaylaşmaktadır.

Bilgi teknolojileri ve bağlantı kurabilme imkanlarındaki gelişmeler kullanıcıların sınırlar arasında hareket ederken ticari faaliyetlerini giderek daha fazla uzaktan yürütebilecekleri anlamına gelmektedir¹⁵⁷. Örneğin, bir SaaS müşterisi mukim ülkesi dışında ikinci bir ülkede bulunurken satın aldığı bir SaaS'ı üçüncü bir ülkede kullanabilir. Bu durum faaliyetlerin organize edilerek müşterilere sunulduğu yeri belirlemede zorluklara yol açabilmektedir. Müşterilerin artan bu hareket kabiliyetinin sunduğu zorluk, kasten veya herhangi kast bulunmaksızın, nihai satışın gerçekleştiği yeri gizleyebilmesine neden olan sanal kişisel ağları ve proxy sunucuları müşterinin kullanma yeteneği ile daha da artmaktadır¹⁵⁸.

¹⁵⁶ OECD, *Action 1 Final Report*, par.151.

¹⁵⁷ OECD, *Action 1 Final Report*, par.154.

¹⁵⁸ OECD, *Action 1 Final Report*, par.154.

Günümüzün teknoloji ve altyapı imkanları, aralarında uzak mesafeler bulunan karmaşık faaliyetleri organize etme maliyetini önemli ölçüde azaltmaktadır¹⁵⁹. Çok uluslu işletme gruplarının yanı sıra küçük ve orta ölçekli işletmeler sınır ötesi ticari faaliyetler yürütmektedir¹⁶⁰. Bulut bilişim sayesinde küçük ve orta ölçekli işletmeler gerek bulut bilişim hizmet sağlayıcısı gerekse bulut müşterisi olarak sınır ötesi faaliyette bulunma kabiliyetlerini arttırmaktadır. İşletmeler, küresel boyuttaki faaliyetlerini hem faaliyetlerini yürüttüğü yerlerden hem de tedarikçilerinin ve müşterilerinin bulunduğu yerlerden coğrafi olarak uzak bir merkezden topluca ve daha kolay yönetebilir duruma gelmektedir¹⁶¹. Örneğin, esas faaliyeti bulut bilişim hizmeti sunmak olan çok uluslu işletme grubunun benzersiz bir bulut hizmeti ürünü ortaya çıkarmak için yazılım geliştirme ekibini ve veri merkezini birlikte çalıştırması gerekebilmektedir¹⁶². Böyle bir senaryoda, veri merkezi işletmek, veri merkezi gayrimenkullerini yönetmek, yazılım geliştirmek ve fikri mülkiyet haklarına sahip olmak gibi bu grubun çeşitli işlevleri farklı ülkelerdeki uzmanlaşmış yavru şirketler arasında dağıtılabilmektedir¹⁶³.

4.3. Pazara Giriş Bakımından

Dijital ürünün üretim, dağıtım, satış ve tüketim yerlerinde fiziki bir varlığa ihtiyaç duymayan sınır ötesi iş modellerindeki değişim devrim olarak görülmektedir¹⁶⁴. Dijitalleşen ekonomi ile birlikte değer yaratılan belirli bir ülkede fiziki bir oluşuma ihtiyaç duymaksızın internet servis sağlayıcıları, uygulama sağlayıcıları, ağ operatörleri ve telekomünikasyon, web barındırma ve bulut bilişim gibi dijital hizmetler aracılığıyla belirli bir pazarda fiziksel olarak var olmadan faaliyetleri tam olarak yürütebilmek artık mümkün hale gelmektedir¹⁶⁵.

Bulut bilişim hizmetleri gerek hizmet sağlayıcısı gerekse müşteri için ülkeler arasındaki sınırları önemsiz hale getirmektedir. Bulut bilişim hizmet sağlayıcısı hiçbir fiziki oluşum veya personel bulundurmaksızın pazar ülkesine girebilme ve burada faaliyetlerinin eksiksiz bir şekilde yürütebilme kabiliyetine sahiptir. Diğer bir ifadeyle, her an her yerden erişebilen bulut bilişim hizmetleri ülkeler arasındaki sınırları ortadan kaldırmakta ve müşterilerine her an her yerden bilgi işlem kaynağı sağlamaktadır. Örneğin, bir ülkedeki SaaS sağlayıcısı geliştirdiği

¹⁵⁹ OECD, *Action 1 Final Report*, par.155.

¹⁶⁰ Michael P. Devereux/John Vella, “*Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*”, Intertax, Volume:46, Issue:6&7, 2018, s.550.

¹⁶¹ OECD, *Action 1 Final Report*, par.155.

¹⁶² Weisser, s.21.

¹⁶³ Weisser, s.21.

¹⁶⁴ Ann-Marie Schrie Pinkney, “Taxation of the Digital Economy: The Challenges of Distinguishing Business Income from Royalty”, Queen Mary Law Journal, 10, 2019, s.159.

¹⁶⁵ Pinkney, s.159.

uygulamaları kendi web sitesi veya aracı üzerinden başka ülkelerdeki müşterilerine sunabilmektedir. Bunun için müşterilerinin bulunduğu ülkede herhangi bir fiziki oluşuma ve personele sahip olması gerekmemektedir. Öyle ki, günümüzde bir SaaS sağlayıcısının tüm fiziki oluşumu ve personeli dahil tüm organizasyonun bulunduğu ülkede bir tane müşterisi bulunmazken başka ülkelerde yazılım hizmetini kullanan çok sayıda müşterisinin bulunması düşük bir ihtimal değildir.

Yakın zamanda geliştirilen yazılımlar, algoritmalar ve bulut bilişim hizmetleri, işletmelerin karar verme kapasitesini artırmaktadır. Satış sözleşmelerinin elektronik olarak akdedilebilmesi göz önüne alındığında, yerel personele artık ihtiyaç duyulmamasının personel alımıyla ilgili sonuçları ortaya çıkmaktadır¹⁶⁶. Örneğin, SaaS sağlayıcısı müşterinin bulunduğu ülkede herhangi bir satış personeli dahil herhangi bir insan bulundurmadan elektronik ortamda akdedilen sözleşmelere dayalı olarak müşterilerine hizmet sunabilmektedir. Nitekim bulut müşterisi bilgi işlem kaynaklarına erişirken hizmet sağlayıcısı tarafındaki bir insanın müdahalesine çoğu zaman ihtiyaç duymaz. Geniş bir ağ üzerinden ulaşılabilen bu kaynaklara telefon, tablet, bilgisayar gibi çeşitli aygıtlar tarafından kullanımı destekleyen standart mekanizmalar üzerinden erişebilir. Bulut müşterisi kendisine sunulan bilgi işlem kaynaklarının barındırıldığı yer, verinin yeri ve donanım bilgileri ile çoğu zaman ilgilenmez. Müşteri için önemli olan talep edilen yerde ve zamanda kendi içeriklerine ulaşabilmeleri ve yazılımları kullanabilmeleridir. Bu sayede, bulut bilişim hizmet sağlayıcısı müşterinin bulunduğu ülkede herhangi bir fiziki oluşum ya da insana ihtiyaç duymamaktadır.

Teknolojik ilerleme, küçülmede artışa ve bilgi işlem gücü maliyetlerinde aşağı yönlü bir eğilime yol açmıştır¹⁶⁷. Ek olarak ne internet son kullanıcısı ne de çoğu durumda hizmet sağlayıcı, ağı kullanmak için marjinal bedel ödemek zorunda değildir¹⁶⁸. Artan performans ve sermaye harcaması ile birleşen bu faktörler, yeni internet tabanlı işletmeler için pazara giriş engellerini önemli ölçüde azaltmıştır¹⁶⁹. Örneğin, bir bulut bilişim hizmet sağlayıcısı bir başka bulut bilişim hizmet sağlayıcısından hizmet satın alarak düşük maliyetlerle bilgi işlem kapasitesine sahip olabilmekte ve buradaki tasarrufunu daha stratejik alanlarda kullanabilmektedir. Özellikle, büyük rakipleriyle uygun ve rekabetçi bir altyapıya sahip olmak isteyen küçük ve ortak ölçekli işletmeler için pazara giriş süresinin mümkün olduğu ölçüde kısa olması oldukça önemlidir. Gerekli bilgi işlem kapasitesini kolaylıkla tedarik etme imkânı sunan

¹⁶⁶ Pinkney, s.172.

¹⁶⁷ OECD, *Action 1 Final Report*, par.179.

¹⁶⁸ OECD, *Action 1 Final Report*, par.179.

¹⁶⁹ OECD, *Action 1 Final Report*, par.179.

bulut bilişim hizmetleri gerek bulut bilişim alanında gerekse bu alan dışında faaliyet gösteren teşebbüslerin pazara giriş sürelerinin azalmasına katkı sunmaktadır.

Sonuç olarak, pazara hâkim durumda olan şirketler, işlerini daha güçlü teknolojiler üzerine inşa eden, daha cazip değerler sunan veya daha sürdürülebilir bir iş modeline sahip rakipleri karşısında kendilerini pazar paylarını hızla kaybederken bulmaktadır¹⁷⁰.

4.4. Ürünler Bakımından

Bulut bilişim hizmetleri kavramındaki “hizmet” kavramı sunulan ürünü ifade etmektedir. Ürün, dikkati çekmek, elde edilmek, kullanılmak veya tüketilmek için pazara sunulan ve bir talebi veya ihtiyacı karşılayabilen herhangi bir şeydir. Hizmetler, satışa sunulan faaliyet, fayda veya memnuniyet ihtiva eden gayrimaddi yapıdaki ürünlerdir ve bunların satışı herhangi bir mülkiyet hakkı doğurmaz¹⁷¹. Emsallere uygunluk ilkesi bulut bilişim hizmetlerinin ürün olarak analizini gerektirmektedir.

Gittikçe artan sayıda ticari faaliyetin bulut bilişim çözümlerine kaymasıyla birlikte maddi olarak gördüğümüz çok sayıda ürün gayrimaddi veya dijital varlığa dönüştü¹⁷². Bu dönüşüm aynı hizmet sağlayıcısının dahi çok sayıda farklı bulut bilişim hizmetini müşterilerine sunmasına yol açmaktadır. Bu hizmetlerde müşteri kontrolü ve tercihlerindeki farklılaşmaların yanı sıra roller, işlemler ve iş modellerindeki çeşitlilik, sözleşmelerin kapsamı ve koşullarındaki özgün durumlar ve bulut bilişim destekli dijital hizmetlerde yaratılan değerler bulut bilişim ürünlerinin benzersizliğini güçlendirmektedir.

Bilgi işlem kaynakları üzerinde bulut müşterisinin kontrolü, veri merkezinin yeri konusunda tercihte bulunabilmesi ve paket hizmetler dikkate alındığında bulut bilişimde ürünlerin benzersizliğine müşterinin tercihlerinin ve kontrolünün kapsamının yol açabileceği görülmektedir. İlk olarak, bilgi işlem kaynaklarına erişim ve bunlar üzerindeki kontrol bakımından bulut bilişim hizmetlerinin uygulamada önemli ölçüde farklılaşabildiğini ifade etmek gerekir¹⁷³. İkinci olarak, çok kiracılı bir model çerçevesinde birden fazla müşteriye sunulan bulut bilişim hizmetlerinde talebe bağlı olarak fiziki ve sanal kaynaklar müşterilere tahsis edilir. Tipik olarak müşteriler kendilerine tahsis edilen bu kaynakların yerini belirlemede kontrole ve bilgiye sahip değildir. Ancak, bazı ürünlerde müşterinin ülke veya veri merkezinin

¹⁷⁰ OECD, *Action 1 Final Report*, par.179.

¹⁷¹ Philip Kotler/Veronica Wong/John Saunders/Gary Armsrong, *Principles of Marketing*, Pearson, Fourth European Edition, 2005, s.539.

¹⁷² Bkz. David Shakow, *The Taxation of Cloud Computing and Digital Content*, Penn Law: Legal Scholarship Repository, 475, 7-18-2013, s.2.

¹⁷³ Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.386.

yeri konusunda tercihte bulunması mümkün olabilir¹⁷⁴. Üçüncü olarak, bulut hizmet sağlayıcıları, veri depolama, veri analitiği ve yazılıma (örneğin muhasebe yazılımına) erişim ve bunların kullanımı gibi birbirinden farklı standartlaştırılmış hizmetlerden oluşan bir hizmet paketini belirli bir amaç için bir araya getirerek veya yapılandırarak sunar¹⁷⁵. Örneğin, bir tacir bulut bilişim hizmetlerinden veri depolama, veri güvenliği ve web hosting hizmetlerinden oluşan bir hizmeti bulut bilişim hizmet sağlayıcısından alabilir¹⁷⁶. Aslında müşterinin tercihlerinden bağımsız olarak her bir bulut bilişim hizmeti standarttır. Diğer bir ifadeyle, bulut müşterisi bu hizmetleri farklı amaçlar için (örneğin platformunda farklı bir müzik içeriği depolamak ya da farklı bir web sitesi depolamak için) kullansa da bulut hizmeti sağlayıcısı açısından sunduğu veri depolama hizmeti veya web hosting hizmeti temelde aynıdır¹⁷⁷. Bununla birlikte, bazı bulut bilişim hizmetleri belirli bir müşterinin ihtiyaçlarına özel olarak yüksek derecede insan müdahalesini içerir¹⁷⁸. Örneğin, bir hastane karmaşık operasyonlarını yönetmek üzere özel bulut tabanlı bilgi işlem sistemi geliştirmesi için bir bulut bilişim hizmet sağlayıcısı ile anlaşılabilir¹⁷⁹. Tüm bunlar bulut bilişim hizmetlerinde farklılaşmaya ve benzersizliğe yol açmaktadır.

Başkaları tarafından kullanılan gayrimaddi varlıklarla karşılaştırılabilir olmadığında benzersizdir¹⁸⁰. Bulut bilişim hizmetinde yazılım benzersiz ve değerli bir gayrimaddi varlık olabilmektedir. Bu tür benzersiz yazılımların kullanımı, gelecekteki ticari çıktıları olumlu yönde etkileyeceği için hizmet sağlayıcısı için değerlidir.

Hizmet seviyesi anlaşmalarındaki özgün koşullar karşılaştırılabilirliği azaltmaktadır. Bulut bilişimde hizmet sağlayıcılar ile müşteriler arasında akdedilen sözleşmeler kira, vekalet ve eser sözleşmeleri gibi isimli sözleşmelere ilişkin unsurların yanı sıra lisans sözleşmesi gibi isimsiz sözleşme unsurlarını ihtiva edebilmektedir. Dolayısıyla, bulut bilişim sözleşmeleri hem isimli sözleşme hem de isimsiz sözleşme unsurlarını içeren sui generis sözleşmelerdir¹⁸¹. Hizmetin niteliğine ve sözleşmeye aykırılık halinde uygulanacak müeyyidelere ilişkin hükümlerin yer aldığı hizmet seviyesi anlaşmaları, hizmet sağlayıcısı ile müşteri arasında kimi zaman müzakere edilerek kimi zaman ise tartışılmadan akdedilmektedir. Müzakere edilerek

¹⁷⁴ Mell/Grance, s.2.

¹⁷⁵ Dina Scornos, “*Cloud computing and International Taxation OECD current view and future work*”, Diritto tributario internazionale e dell'UE, ottobre 2019, s.468; OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.32, Box 2.20.

¹⁷⁶ Idem.

¹⁷⁷ Idem.

¹⁷⁸ Idem.

¹⁷⁹ Idem.

¹⁸⁰ Bkz. OECD, *TP Guidelines*, par.6.17.

¹⁸¹ Doktrinde baskın görüş bulut bilişim sözleşmelerini karma sözleşmeler olarak nitelendirmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Tunç, s.65-66.

özelleştirilmiş hizmet seviyesi anlaşmaları bulut bilişimdeki benzersizliğe katkı sunmaktadır. Bulut bilişimdeki kaynak havuzu genellikle altyapı sağlayıcısı tarafından özelleştirilmiş hizmet seviyesi anlaşmaları aracılığıyla garantilerin sunulduğu bir kullanım başına ödeme modeli çerçevesinde yararlanılmaktadır¹⁸². Hizmet sağlayıcısı ile bulut müşterileri arasında akdedilen bu sözleşmelere benzer şekilde birden fazla hizmet sağlayıcısı arasında akdedilen sözleşmeler de birden fazla farklı edimi ihtiva edebilmekte ve taraflar arasında talep edilen hizmetlere bağlı olarak buradaki hizmet içeriği ve koşulları değişiklik gösterebilmektedir¹⁸³. Böyle durumlarda da bulut bilişim hizmetlerinin benzersizliği artmaktadır.

Bulut bilişim hizmetlerindeki taraflar arasında gerçekleştirilen işlemlerde çeşitlilik bulunmaktadır. Bilgi işlem kaynaklarının hizmet olarak sunulması bakımından fiziki altyapı, altyapı yazılımı, uygulama yazılımı ve fikri mülkiyet haklarına ilişkin yardımcı hizmetler, bunların mülkiyetinin devri ve bunları kullanma hakkının devri olmak üzere çok sayıda işlem türüne ayrılabilir. Bu işlemlerin niteliklerinin incelenmesi dışında, işleme taraf her bir kesimin işlevi, varlığı ve riskleri ile birlikte pazarın durumu, ekonomik şartlar ve iş stratejilerinin dikkate alınarak incelenmesi işlemlerin karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması bakımından önemlidir¹⁸⁴. Ücretlendirme, faturalandırma, sözleşmenin kurulması, tarafların hakları ve yükümlülükleri, tarafların aldıkları riskler, pazar koşulları ve benzeri şartlar dikkate alındığında bulut bilişim oldukça zengin bir çeşitliliğe sahiptir¹⁸⁵. Buradaki işlem çeşitliliği bulut bilişim hizmetlerindeki benzersizliği güçlendirmektedir.

Bulut bilişim alanında faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişiler bu çalışmada temelde iki grupta ele alınır: bulut bilişim hizmet sağlayıcısı ve bulut müşterisi. Ancak bulut bilişim hizmet sağlayıcılarının ticari faaliyetlerinin muhteviyatı irdelendiğinde çeşitli rollere sahip oldukları görülür. Nitekim bazı yazarlara göre bu roller arasında bulut hizmet sağlayıcıları, bulut aracıları, bulutta barınan hizmet sağlayıcıları ve bulut araç sağlayıcıları yer almaktadır¹⁸⁶.

¹⁸² Luis M. Vaquero/Luis Rodero-Merino/Juan Caceres/Maik Lindner, “A Break in the Clouds. Towards a Cloud Definition”, ACM SIGCOMM Computer Communication Review, Volume:39, Number:1, January 2009, s.51.

¹⁸³ Tunç, s.86.

¹⁸⁴ Weisser’e göre, altyapı yazılımlarının kullanım hakkının devri ile uygulama yazılımlarının kullanım hakkının devri işlemleri bulut bilişime özgü işlemlerdir. Diğer işlemler bulutla ilgili ancak buluta özgü olmayan işlemlerdir. Altyapı yazılımlarının kullanım hakkının devri, işletim sistemleri, sanal sunucular, sanallaştırma yazılımları, ağ kurma, yük dengeleme ve benzeri yazılımların kullanım hakkının devredilmesini; uygulama yazılımlarının kullanım hakkının devri ise muhasebe yazılımları, e-posta, veri depolama, bilgi veri tabanları, geliştirme platformları vb. yazılımların kullanım hakkının devredilmesini ifade etmektedir. İşleme taraf olanları dikkate alarak yapılan kavramsal bakışın, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberindeki karşılaştırılabilirlik faktörleri ile uyumlu olacağı Weisser tarafından belirtilmektedir. Bkz. Weisser, s.15-17, 19.

¹⁸⁵ Weisser, s.22.

¹⁸⁶ Cave ve diğerlerine göre, bulut hizmeti sağlayıcıları, temel altyapıyı barındırır ve yönetir; bulut aracıları, müşterilerine daha geniş kaynak altyapıları veya daha geniş bir yelpazede gelişmiş özellikler sağlamak için bulut sağlayıcılarının platformlarını bir araya getirir; bulutta barınan hizmet sağlayıcıları, bulut sağlayıcıları veya bulut

Bu rollere ek olarak, bulut bilişim hizmetlerini doğrudan kullanan ve yararlanan kurumlar ve bireyler bulut tüketicisi olarak bulunur. Aynı kişinin aynı anda farklı rollere sahip olabilme esnekliği mümkündür. Bu esneklik farklı kullanıcıların değer zincirinde farklı alt kümelerde doğrudan veya dolaylı olarak yer almasını ifade eder¹⁸⁷. Örneğin, önemli bir bulut tüketicisi bir üniversite e-posta süreçlerini buluta taşıyarak bulutta barınan hizmet sağlayıcısı konumuna gelebilir¹⁸⁸. Diğer bir örnek ise, bulutta barınan bir hizmetin sağlayıcısı aynı zamanda bulut temel altyapısını barındıran ve yöneten bir bulut hizmet sağlayıcısı olabilir. Bulut bilişimdeki iş modellerinde görülen bu esneklik (veya geçişkenlik) sunulan hizmetlerin koşulları bakımından benzersizlik ortaya çıkarabilir.

Bulut bilişim destekli dijital hizmetler, başka türde dijital hizmetlerin içerisinde bulut bilişim hizmetlerinin gömülü bulunmasını ifade eder. Bulut bilişim hizmetleri tipik olarak standartlaştırılmış ve yüksek düzeyde otomatikleştirilmiş olmasına karşın bulut bilişim destekli bu hizmetler eşsiz olabilir. Değer yaratma sürecinde ortaya çıkan bu hizmetler karşılığında elde edilen menfaatlerin ne ölçüde bulut bilişim hizmeti karşılığı olduğu tartışmalarına yol açacaktır. Dolayısıyla, doğrudan bulut bilişim hizmetlerindeki benzersizlik kadar bulut bilişim ile desteklenen bir başka dijital hizmetteki değer yaratma sürecinde karşılaşılabilecek eşsizliğe dikkat çekmek gerekir.

Günümüzde birçok uluslu işletme grubunu oluşturan ayrı tüzel kişiliklerin ayrı ekonomik aktörler olarak faaliyet göstermek yerine entegre bir ekonomik birim olarak faaliyet gösterme olasılığı daha yüksektir¹⁸⁹. Bu değişim, kurumların hukuki yapılarının ve tüzel kişiliklerinin önemini en aza indirmekte ve ilişkili taraflar arasındaki ilişkiyi bağımsız taraflarinkinden esaslı bir şekilde farklılaştırmaktadır¹⁹⁰. Ayrıca, küresel değer zincirleri “ekonomilerin kendilerini katma değer eğrisinde buldukları yere dair Ortodoks fikre¹⁹¹ meydan okumaktadır”¹⁹². Böylece, diğer yazarların da belirttiği gibi, “çok uluslu işletmeler tarafından

aracıları tarafından sağlanan platformları kullanarak kendi hizmetlerini ve kapasitelerini geliştirir; ve, son olarak, bulut araç sağlayıcıları, aslında belirli bir bulut kapasitesi sağlamazlar ancak programlama ortamları, sanal makine yönetimi gibi destekleyici araçlar sağlar veya geliştirir. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Cave/Robinson/Kobzar/Schindler, s.2-3.

¹⁸⁷ Cave/Robinson/Kobzar/Schindler, s.12.

¹⁸⁸ Cave/Robinson/Kobzar/Schindler, s.12.

¹⁸⁹ Orly Mazur, “*Transfer Pricing Challenges in the Cloud*”, Boston College Law Review, Volume:57, 2016, s.667. (Bundan sonra “Mazur, *Transfer Pricing*” olarak anılacaktır.)

¹⁹⁰ Mazur, *Transfer Pricing*, s.667.

¹⁹¹ Ortodoks yaklaşıma göre, hangi mal ve hizmetin, kim tarafından, nasıl üretileceği ve üretimin nasıl paylaşılabileceğine piyasa sistemi karar verir. Bunun dışında kalan yaklaşımlar ise heterodoks yaklaşım olarak ifade edilir. Bkz. Mahfi Eğilmez, “Ortodoks ve Heterodoks Ekonomi Ayrımı”, [https://www.mahfiegilmez.com/\(E.T.12.11.2022\)](https://www.mahfiegilmez.com/(E.T.12.11.2022)).

¹⁹² Mazur, *Transfer Pricing*, s.667.

ticareti yapılan çoğu mal ve hizmet için emsallere uygun gerçek fiyatlara ilişkin gözlemlerin mevcut olmasını beklemek için çok az neden vardır.”¹⁹³.

Bu noktada, bulut bilişimde değer ağının çok daha karmaşık olabileceğine işaret etmek gerekir. Teşebbüslerin benzersiz rekabet avantajları sağlamak ve değer yaratmak için stratejik, teknik, satış, üretim ve yazılım alanındaki ittifaklarıyla birlikte bulut stratejileri geliştirmesi bulut bilişim iş modellerindeki eşsizliği arttırmaktadır¹⁹⁴. Buradaki iş modelleri, toplu altyapı hizmetlerinden başlayıp entegrasyon ve danışmanlık gibi karmaşık katma değerli hizmetlere kadar uzanan bulut bilişim değer zincirindeki hizmet sağlayıcısının konumundan türemektedir. Bir görüşe göre, genel bulut hizmetleri değer zincirinin başlangıcında daha tipik iken müşteri ilişkisinin daha yakın hale geldiği hibrit ve özel bulut hizmetleri değer zincirinin sonu ile daha alakalıdır¹⁹⁵. Bulut bilişimdeki her hizmet modeline göre genel gelir modeli ve maliyet yapısının tanımlanmasının mümkün olup olmadığı veya her iş modeli için ayrı modellerin olup olmadığına ilişkin bir vaka çalışmasının bulguları, hizmetlerin benzersizliğinin her hizmetin ihtiyaçlarına göre özelleştirilmiş bağımsız modeller gerektirdiği görüşünü daha fazla desteklemekte ve bu nedenle gelir modeli ve maliyet yapısının her iş modeli için ayrı ayrı belirlenmesi gerektiğini önermektedir¹⁹⁶. Benzersizliği arttıran çeşitliliğe sahip bulut bilişim iş modelleri bir sonraki bölümde daha ayrıntılı incelenmektedir.

4.5. İş Modeli Bakımından

Ekonominin dijitalleşmesinin iş modelleri üzerindeki önemli etkilerinden bazıları veriye bağlılığın artması, ağ etkisi ve çok taraflı iş modellerinin ortaya çıkmasıdır¹⁹⁷. Uluslararası vergi hukukundaki çalışmaların ana gündem maddelerinden biri, iş modellerinin dijitalleştirilmesi ve kullanıcı tarafından yaratılan değerdir¹⁹⁸. Gayrimaddi varlıklar artık dijital ekonomide çok uluslu kuruluşların değer yaratmasında önemli bir faktör olarak tanımlanmaktadır¹⁹⁹.

Temeli iktisadi bilimler literatürüne dayanan *değer yaratma* kavramı üzerinden uluslararası vergi hukuku literatüründe giderek artan tartışmalar beraberinde *iş modeli* kavramı

¹⁹³ Mazur, *Transfer Pricing*, s.667.

¹⁹⁴ Ayrıntılı değerlendirmeleri için Bkz. Bala Iyer/John C. Henderson, “*Preparing for the Future: Understanding the Seven Capabilities of Cloud Computing*”, MIS Quarterly Executive, Volume:9, No:2, s.117-131.

¹⁹⁵ Jäättmä, s.78.

¹⁹⁶ Jäättmä, s.71.

¹⁹⁷ OECD, *Action 1 Final Report*, 151.

¹⁹⁸ Pinkney, s.171.

¹⁹⁹ Pinkney, s.171.

üzerinden yapılan tartışmaları getirmektedir²⁰⁰. Zira, iş modeli, işletmelerin değeri nasıl yarattığını gösteren verileri, diğer bulguları ve buradaki mantığı ortaya koyarken bu değere ilişkin gelirleri (fiyatlandırma mekanizmasını), giderleri (maliyet yapısını) ve ana hatlarıyla kâr mimarisini göstermektedir²⁰¹. Bu bağlamda, bulut bilişim hizmetleri, teknolojiyi müşterileri için değere ve hizmet sağlayıcıları için kâra dönüştüren iş modelleri olarak ifade edilebilir²⁰².

B2B ve B2C gibi iki taraflı iş modelleri görülen geleneksel ve elektronik ticarete müşterilere mal satmak için bir mağazanın, web sitesinin veya uygulamanın görevi dağıtım kanalı olmaktan ibarettir. Böyle bir iş modelinde hizmetin müşteriye satışı, üretilen hizmetin değişim değerinin paraya dönüştürüldüğü son aşamadır. Bu aşamanın yaratılan değere katkısı şüphelidir. Örneğin, internet üzerinden hizmet satışı yapan bir tasarımcının ticari faaliyetindeki

²⁰⁰ ““Değer yaratma”, *Uluslararası Vergi Hukukunun geleneksel temel kavramlarından değildir.*” Bkz. Johannes Becker/Joachim Englisch, “*Taxing Where Value Is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?*”, *Intertax*, Volume:47, Issue:2, s.161. Uluslararası Vergi Hukuku öğretisinde “değer yaratma” kavramına ilişkin bazı eleştirel bakış açıları için Bkz. Mindy Herzfeld, “The Case Against BEPS: Lessons for Tax Coordination”, *University of Florida Levin College of Law Legal Studies Research Paper Series Paper No. 18-3*, 2 August 2017, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2985752 (E.T. 30/8/2022).; Johanna Hey, ““Taxation Where Value is Created” and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”, *Bulletin for International Taxation*, Volume:72, Issue:4/5, April/May2018, s.203; Wolfgang Schön, *Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy*, *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017 – 11*, December 2017, s.5 (Bundan sonra “Schön, *Ten Questions*” olarak anılacaktır.). Aksi yöndeki görüşleri için Bkz. Marie Sapirie, “Permanent Establishment and the Digital Economy”, *Bulletin International Taxation*, Volume:72, Issue:4a, 2018.

²⁰¹ David J. Teece, “*Business Models, Business Strategy and Innovation*”. *Long Range Plan*, Volume:43, Issue:2-3, 2010, s.173. Birçok yazara göre, iş modeli kavramı hâlâ nispeten yetersiz anlaşılan ve üzerinde kafa karışıklığı bulunan bir kavramdır. Bu yöndeki görüşler için Bkz. Jane Linder/Susan Cantrell, *Changing Business Models: Surveying the Landscape*, *A Working Paper from the Accenture Institute for Strategic*, 24 May 2000, s.2; Alexander Osterwalder/Yves Pigneur/Christopher Tucci, “Clarifying Business Models: Origins, Present, and Future of the Concept” *Communications of Association for Information System*, Volume:15, May 2005, s.3. Birkinshaw, farklı gelir ve gider yapılarına sahip dijital şirketlerin birbiriyle rekabet etmesiyle birlikte iş modellerinin daha popüler hale geldiğine ve bunun üzerine çok sayıda akademik çalışma olduğuna işaret etmektedir. Bkz. Julian Birkinshaw/Shaz Ansari, *Understanding Management Models: Going Beyond “What” and “Why” to “How” Work Gets Done in Organizations*, *Business Model Innovation: The Organizational Dimension* (Eds. Nicolai J. Foss/Tina Saebi), Oxford University Press, Oxford, First Edition, 2015, s.85 Bununla birlikte, belirtmek gerekir ki, Türk vergi hukuku literatüründe halihazırda bu kavram kullanılmamaktadır. Vergi Hukuku dışındaki disiplinlerde çeşitli iş modeli tanımları yapılmaktadır. İş modeli, mevcut durumdan arzu edilen gelecekteki başka bir duruma nasıl geçileceğine ilişkin bir açıklama, plan veya süreç anlamına gelen strateji kavramından farklıdır. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Ramon Casadesus-Masanell/Joan Enric Ricart, “From Strategy to Business Models and to Tactics.” *Long Range Planning*, Volume:43, 2010, s.195-215. İş modeli tanımlarından bazıları şu şekilde: “*odaktaki firmayı aşan ve sınırlarının ötesine geçen birbirine bağımlı faaliyetler sistemi*” Bkz. Christoph Zott/Raphael Amit, “*Business Model Design: An Activity System Perspective*”, *Long Range Planning*, Volume:43, Issue:2-3, April-June 2010, s.216; “*tanımlanabilir bir ekonomik motor tarafından desteklenen mevcut faktörlerden yararlanarak bir şeyin dönüştürülmesi ve aktarılması yoluyla organizasyonun nasıl değer yarattığının kullanışlı bir temsili*” Bkz. Richard J. Arend, “*The Business Model: Present and Future—Beyond a Skeumorph*”, *Strategic Organization*, Volume:11, Issue:4, 2013, s.391. Arend bu tanımda yer alan ekonomik motor ve şey kavramlarını aynı eserde izah etmektedir; “*şirket stratejisinin, şirketin para kazanma mantığı planına dönüştürülmesi*” Bkz. Osterwalder, s.14; “*bir şirketin değer yaratmak için ne yaptığını, değer zincirinde altında ve üstünde bulunan ortaklar arasında nasıl konumlandığını ve gelir elde etmek için müşterileriyle yaptığı anlaşma türünü belirtir*”. Bkz. M. A. Rappa, “*The Utility Business Model and the Future of Computing Services*,” *IBM Systems Journal*, Volume:43, Issue:1, 2004, s.34.

²⁰² Jäättmaa, s.69.

değerin yaratılmasında müşterisinin ve web sitesinin rolü oldukça sınırlıdır. Oysaki bulut bilişimde hizmet sağlayıcıları ve müşteriler üstlendikleri farklı rollerle değer yaratmaya farklı katkılar sunabilmektedir. Bulut bilişimde ticari faaliyetler bu iki taraflı iş modellerinden farklı olarak B2B2C ve B2C2B gibi çok taraflı iş modellerine yönelmektedir²⁰³. B2B2C modelinde, dijital platform sağlayıcısı ile birlikte bu platformun kullanıcısı olan bir başka hizmet sağlayıcısı, son tüketiciye hizmet sunmaktadır. Platform sağlayıcısı, hizmet sağlayıcısı ve tüketiciler birbiriyle bağlantılıdır ve sunulan hizmetler birbiriyle entegredir. Hizmet sağlayıcılarından birisinin diğer hizmet sağlayıcısına hizmet sunduğu bu modelde iki hizmet sağlayıcısı bulunmaktadır. Bu iki hizmet sağlayıcısı birlikte hareket ederek son tüketici için değeri yüksek bir hizmet üretmektedir. Platform sağlayıcısı, diğer hizmet sağlayıcısı ile son tüketici arasındaki ilişkinin sürdürülmesi için kendi bilgi işlem altyapısını sunmaktadır. Diğer hizmet sağlayıcısı ise hizmet sunması için gerekli bilgi işlem altyapısını bu şekilde sağlayarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Bilgi işlem altyapısına ilişkin yükümlülüklerin hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi durumlarında platform sağlayıcısı riskleri üstlenmektedir. B2C2B modelinde, dijital platform ile birlikte bu platforma verilerini sunan platform kullanıcısı son tüketiciler, ticari işletmelere hizmet etmektedir²⁰⁴. Burada dijital platformun en son hedeflediği grup son tüketiciler yerine ticari işletmelerdir. Bulut bilişim hizmetlerinin yanı sıra sosyal medya platformu ve arama motoru gibi hizmetlerde bu iş modeli görülmektedir.

Bulut bilişim iş modelleri üzerine yapılan çeşitli çalışmalar bulunmaktadır²⁰⁵. Hizmet sağlayıcılarının rollerine odaklanarak iş modelini ele alan akademik çalışmalarda bulut

²⁰³ OECD çok yönlü iş modellerinin esneklik ve erişim olmak üzere iki temel özelliğine dikkat çekmektedir. Esneklik, dijital bilgi yapısı ve internet altyapısının, çok yönlü iş modellerini tasarlama ve uygulama olanağını büyük ölçüde genişletmesini ifade eder. Erişim ise aynı iş modelinin farklı yönlerini farklı ülkelerde bulundurma kolaylığıdır. Bkz. OECD, *Action 1 Final Report*, par.176. Çok taraflı iş modelleri B2B2C ve B2C2B modelleri ile sınırlı değildir. Konuyu açık ve anlaşılabilir bir şekilde izah etme ihtiyacı gereği bu iki çeşit çok taraflı iş modeli üzerinden bulut bilişim hizmetleri ele alınmaktadır.

²⁰⁴ Bu tür iş modellerinde para verilmeksizin toplanan kullanıcı verileri yüksek düzeyde dijitalleşmiş faaliyetler için kilit role sahip olabilmektedir. Bkz. HM Treasury, *Corporate Tax and the Digital Economy: Position Paper Update*, March 2018, <http://www.gov.uk/government/publications> (E.T. 20/8/2022), s.7 vd. Öyle ki “sanal çalışanlar” olarak nitelendirilebilecek bu kullanıcıların bulunduğu ülkelerde bu tür dijital firmaların kendileri için çalışan bu tür kullanıcılara rağmen vergi ödememesi tartışılmaktadır. Bkz. Pierre Collin/Nicolas Colin, Task Force on Taxation of the Digital Economy Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy, January 2013, s.2. Değerli veriler üreten kullanıcıların “bilinçsiz” katkıda bulunanlar ve/veya çalışanlar olarak hizmet ettiğine ilişkin ayrıntılı açıklamaları için ayrıca Bkz. Raffaele Petruzzi/Svitlana Buriak, “*Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?*”, *Bulletin for International Taxation*, Volume:72, No:4a/Special Issue, 2018, *Journals IBFD* (accessed 11 April 2018), s.14 vd.. Bu bağlamda aracı platformlarda kullanıcı katkısına yönelik değerlendirmeler için Bkz. OECD, *Interim Report*, s.56-59.

²⁰⁵ Bulut bilişimdeki iş modellerini hizmet modellerine indirgeyen çalışmalar için Bkz. Weinhardt/Anandasivam/Blau/Stöber, s.38-40; Christof Weinhardt/Arun Anandasivam/Benjamin Blau/Nikolay Borissov/Thomas Meini/Wibke Michalk/Jochen Stosser, “*Cloud Computing - A Classification, Business Models, and Research Directions*”, *Business Models & Information Systems Engineering*, Volume:1, No:5, s.395;

bilişimde çok taraflı iş modellerinin olduğu tespit edilmektedir. Bu tür çok taraflı iş modelleri, genel olarak, farklı çıkar gruplarının bir aracı veya platform üzerinden etkileşime girdiği ve her bir grubun kararının diğer grupların çıktılarını olumlu veya olumsuz yönde etkilediği bir pazara dayalı iş modelidir²⁰⁶. Örneğin, eğer bir işletim sistemi için yazılımcılar daha fazla yazılım üretiyorsa bu işletim sistemi yazılım müşterileri için daha değerli olur²⁰⁷. Benzer şekilde, eğer potansiyel yazılım müşterileri bir işletim sistemini daha fazla kullanıyorsa bu işletim sistemi yazılımcılar için daha değerlidir²⁰⁸.

Bulut bilişimde B2B2C modeli üzerinden öne çıkan sinerjiler (ortaklıklar) iki kategoride toplanabilir²⁰⁹. Birinci kategoride, tamamlayıcı hizmetler sunan bulut bilişim hizmet sağlayıcıları farklı sinerjiler yaratabilir. Bir taraftan, farklı faaliyetlerindeki bilgi işlem kaynaklarını tek bir havuzda toplayabilir; diğer taraftan, farklı faaliyetlerini daha çekici bir paket halinde müşterilerinin önüne getirilebilir. İkinci kategoride ise, herkese açık yenilik stratejilerinin bir parçası olarak üçüncü taraf SaaS sağlayıcılarının yaratıcılıklarını çekmek için belirli bilgi işlem kaynaklarını bu sağlayıcılara sunan dikey ortaklık platformları yer alır. Ayrıca, PaaS sağlayıcıları, SaaS sağlayıcılarının bu platformları kullanarak uygulamaları kolayca yürütmelerine imkân tanıyan API'yi herkese açmayı tercih edebilir. API erişimi sayesinde SaaS sağlayıcıları için hem sermaye yatırımı ihtiyacı azalır hem de bu platformu

Leimeister, iş modeli analizini danışmanlık, hizmet sağlayıcıları, toplu hizmet sağlayıcıları, platform sağlayıcıları ve altyapı sağlayıcıları rolleri üzerinden analiz etmektedir. Zhang ve diğerleri ise altyapı sağlayıcısı, hizmet sağlayıcısı ve son kullanıcı rolleri üzerinden değerlendirmelerde bulunmaktadır. İş modelini hizmet sağlayıcılarının rollerine indirgeyen bu çalışmalar için Bkz. Stefanie Leimeister/ Christoph Riedl/Markus Böhm/Helmut Krcmar, “*The Business Perspective of Cloud Computing: Actors, Roles, and Value Networks*”, 18th European Conference on Information Systems, ECIS 2010, Pretoria, South Africa, June 7-9, 2010; Qi Zhang, Lu Cheng/Raouf Boutaba, “Cloud Computing: State-of-the-Art and Research Challenges”. *Journal of Internet Services and Applications*, Volume:1, No:1, s.10; Değer zincirini ilk kez tanımlayan Porter’e göre, değer zinciri, bağlantılarla birbirine bağlanan bağımsız faaliyetler sistemidir. Bir faaliyetin gerçekleştirilmesi, başka bir faaliyetin maliyetini veya etkinliğini etkiliyorsa, bağlantılar mevcuttur. Bkz. Michael E. Porter, *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*, Free Press, New York, 1985. Porter’ın bu anlayışını bulut bilişimdeki iş modeline uyarlayan bir çalışma için Bkz. Ashraf Bany Mohammed/Jörn Altmann/Junseok Hwang, “*Cloud Computing Value Chains: Understanding Businesses and Value Creation the Cloud*”, *Economic Models and Algorithms for Distributed Systems* (Eds. Dirk Neumann, Mark Baker, Jörn Altmann, Omer F. Rana), 2009, Basel, Birkhäuser, s. 87–208. Bilgi işlem kaynaklarının kamu hizmeti olarak sunulması durumunda iş modeli analizi yapan Rappa’ya ait bir çalışmada ise elektronik ortamdaki ticari faaliyetler daha çok müşteri ile olan ilişki üzerinden değerlendirilmektedir. Buna göre, aracılık, reklam, bilgi aracı, tacir, doğrudan üretici, satışta birliktelik, topluluk, abone ve kamu hizmeti modelleri bulunmaktadır. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Rappa, s.35 vd.

²⁰⁶ Bu çok taraflı iş modeli tanımı için Bkz. OECD, *Action 1 Final Report*, par.173.

²⁰⁷ OECD, *Action 1 Final Report*, par.174.

²⁰⁸ OECD, *Action 1 Final Report*, par.174.

²⁰⁹ OECD tarafından dijital ekonominin geneli için yapılan bu kategorizasyon bulut bilişim hizmetlerine uyarlanmaktadır. OECD, *Action 1 Final Report*, par.177. Bulut bilişimde farklı hizmet sağlayıcıları arasındaki işbirliğinin ürünleri daha zenginleştirerek müşterilerin yararına sonuçlar ortaya çıkardığına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Hong Cai/Ke Zhang/MiaoMiao Wang/JiaLin Li/Lei Sun/XinSheng Mao, “Customer Centric Cloud Service Model and a Case Study on Commerce as a Service”. *Proceedings of IEEE International Conference on Cloud Computing*, Bangalore, India, 2009, s.57-64.

kullanan müşterilerin bulunduğu pazarlara erişimi kolaylaştırır. Bunlara ek olarak, SaaS sağlayıcılarının bir platforma katılımı, kullanıcı deneyimini iyileştirilmesine ve sonuç olarak PaaS sağlayıcısının pazardaki konumunu daha güçlendirilmesine katkı sunar. Kısacası, kullanıcı sayısının yüksekliği veya hizmet sağlayıcıları arasındaki dikey birliktelikler bulut bilişim hizmetlerinin değerini arttırması nedeniyle bulut bilişimde ağ etkisinden söz edilebilir²¹⁰.

Bulut bilişim hizmetlerinde yaratılan değere ilişkin gelirler (fiyatlandırma mekanizması) iş modelinin önemli bir unsurudur. Bulut bilişim hizmetlerinde çeşitli fiyatlandırma mekanizmalarına dayalı olarak farklı kaynaklardan gelir elde edilebilir. Buradaki fiyatlandırma mekanizmaları sabit fiyat, değişken fiyat veya pazar fiyatına dayalı olabilir²¹¹. Bulut bilişim hizmetlerinde sıklıkla görülen kullandığın kadar öde ve abonelik bedeli sabit fiyata dayalı fiyatlandırma mekanizmalarıdır. Özellikle IaaS ve PaaS'ta görülen kullandığın kadar öde yöntemiyle fiyatlandırmada işlem sayısı, depolama veya bellek gigabaytı ya da saat başına kullanılan bellek birimleri gibi çeşitli kapasite ölçü birimleri bilgi işlem kaynaklarıyla ilişkilendirilir ve bu ölçü birimlerine ilişkin sabit fiyatlar belirlenir²¹².

²¹⁰ Ağ etkisi, kullanıcı sayısı ile bir mal veya hizmetin değerini arasındaki doğru orantıyı ifade eder. Diğer bir ifadeyle bir mal veya hizmetin kullanıcı sayısındaki artışa paralel olarak bu mal veya hizmetin değerinin artmasıdır. Bazı ağ etkileri, kullanıcıların birbirine marjinal faydasından ortaya çıkarken bazı durumlarda ise katma değer yaratmak ve pazar konumunu pekiştirmek için farklı katmanlar veya farklı uygulamalar arasındaki sinerjilere (ortaklığa) dayanan dikey entegrasyon (bütünleşmeler) sonucunda ağ etkisi görülür. Bkz. OECD, *Action 1 Final Report*, par.170-172.

²¹¹ Sabit fiyat, herhangi bir değişkene veya gerçek zamanlı pazar koşullarına bağlı olmaksızın sabit fiyatlandırmayı ifade eder. Değişken fiyat, gerçek zamanlı piyasa koşullarına bağlı olmaksızın, müşteri özellikleri, müşteri tercihleri, ürün özellikleri veya hacime bağlı olarak değişkenlik gösteren fiyatlandırmayı ifade eder. Piyasa fiyatı, gerçek zamanlı piyasa koşullarına dayalı olarak fiyatlandırılmayı ifade eder. Osterwalder, s.98-101; Chana ve Kaur, bulut bilişim hizmetlerinde fiyatlandırmaları şu şekilde gruplandırmaktadır: sabit fiyat, kademeli tarife, abonelik bedeli, kullanım bedeli, kullandıkça öde, taban fiyatlı tarife. Bkz. Chana/Kaur s.18-19.

²¹² Weinhardt ve diğerleri, çeşitli hizmet sağlayıcılarının farklı bulut bilişim ürünlerini tablolastırarak sunduğu çalışmada en çok görülen fiyatlandırma mekanizmasının kullandığın kadar öde olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıntılar için Bkz. Weinhardt/Anandasivam/Blau/Stöber, s.40. Bulut bilişim hizmetlerindeki fiyatlandırma mekanizmalarına ilişkin tespitler, öneriler ve eleştiriler için Bkz. Chee Shin Yeo/Srikumar Venugopal/Xingchen Chu/Rajkumar Buyya, “*Automatic Metered Pricing for a Utility Computing Service*”. Future Generation Computer Systems, Volume:26, Issue:8, 9 June 2009. Skilton'a göre, IaaS sağlayıcılarının büyük ölçüde ölçeklenebilir hizmetleri, potansiyel olarak hızlı maliyet düşüşleri ve büyük veri merkezi yatırımlarının varlığı ile birlikte rekabet dinamiklerinin değişmesi sonucunda maliyetler ve fiyatlar düşürmektedir. Bkz. Mark Skilton, “*Building Return on Investment from Cloud Computing*”, White Paper, Cloud Business Artifacts Project, Cloud Computing Work Group, The Open Group, s.8. Durkee, IaaS ve PaaS sağlayıcıları arasındaki rekabet sonucunda fiyatların dibe doğru gidişine işaret etmektedir. Bkz. Dave Durkee, “*Why Cloud Computing Will Never Be Free*”. Communication of ACM Queue, Volume:53, No. 4, May 2010, s.66; Jäätmaa'ya göre, hizmet bedeli, üretim maliyeti yerine müşterinin algıladığı değere dayalı olmalıdır. Bkz. Jäätmaa, s.79; Harmon, maliyete dayalı ve değere dayalı fiyatlandırmalara ilişkin ayrıntılı tasnif yapmaktadır. Bkz. Robert Harmon/Haluk Demirkan/Bill Hefley/Nora Aulseklies, “*Pricing Strategies for Information Technology Services: A Value-Based Approach*”, Proceedings of 42nd Hawaii International Conference on System Sciences, 2009, s.1-10; Lamia Youseff/Maria Butrico/Dilma Da Silva, “*Toward a Unified Ontology of Cloud Computing*”, Proceedings of 2008 IEEE Grid Computing Environments Workshop, 2008, s.7.

Bulut bilişim hizmetleri, bu hizmetlerin sunulması karşılığında doğrudan elde edilen gelirlerin yanı sıra çevrimiçi reklam hizmetlerinden gelir sağlamaktadır²¹³. Çevrimiçi reklam hizmetlerinden gelirin elde edildiği iş modellerinde B2C2B modeli görülmektedir. Burada bulut bilişim hizmetleri kullanan son tüketicilere ait veriler kullanılarak ticari işletmelere reklam hizmeti sunulmaktadır. Örneğin, son tüketici bulut bilişim hizmet sağlayıcısına ait e-posta ve dosya depolama hizmetlerinden ücretsiz faydalanabilir. Bu hizmet karşılığında paylaştığı verilerinin bu hizmet sağlayıcısı tarafından diğer ticari işletmelere hizmet sunulurken kullanılmasına izin vermektedir.

Bulut bilişim hizmetleri dahil dijital hizmetlere özgü olmayan bu iş modeli, reklamlarla finanse edilen ücretsiz gazete ve dergiler gibi dijital olmayan hizmetlerde de yaygındır. Ürün ve hizmetleri geliştirmek için veri kullanımı dijital ekonomiye özgü olmamasına karşın bilgi işlem gücü ve depolama kapasitesindeki artış ve veri depolama maliyetlerindeki düşüş verilerin yoğun kullanımını kolaylaştırmıştır²¹⁴. Dijitalleşen ekonomide veri kullanımındaki esas fark, dijital hizmetlerde toplanan verilerin, hedef odaklı ve özel reklamcılık için benzeri görülmemiş fırsatlar sunması ve böylece hizmetlerin değerini artırmasıdır²¹⁵. Dolayısıyla bu iş modelinde verileri kullanılan son tüketiciler önemli bir role sahiptir ve dijital hizmetlerde bu veriye bağlılık bulunur. Diğer bir ifadeyle, bulut bilişim gibi yüksek seviyede dijitalleşen iş modellerindeki son tüketici ile geleneksel iş modellerindeki son tüketiciler aynı role sahip değildir²¹⁶. Geleneksel iş modellerindekiler, basit bir şekilde, bir firma tarafından sunulan bir hizmeti satın alan, tüketen “pasif müşteriler” iken dijitalleşen iş modellerindekiler hizmeti almanın yanı sıra bunun değerinin artmasına katkı sunan “aktif müşteriler” olarak değerlendirilebilir²¹⁷.

Görüldüğü üzere, bulut bilişim hizmeti kullanıcısının verileri gelir akışlarının ana üreticilerinden biri olarak kullanılabilir. Bulut bilişim hizmet sağlayıcıları bir yandan bulut bilişim hizmetlerine ilişkin faaliyetlerini yürütürken diğer yandan topladıkları verilerin değerini, çevrimiçi reklam hizmetleri dışında, farklı şekillerde ekonomik çıktıya, faydaya çevirebilir (*data monetization*)²¹⁸. Sonuç olarak, OECD, dijital ekonomide teşebbüslerin

²¹³ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 74.

²¹⁴ OECD, *Action 1 Final Report*, par.166.

²¹⁵ Devereux/Vella, s.557.

²¹⁶ Benzer yönde Bkz. Petruzzi/Buriak s.14.

²¹⁷ Yüksek seviyede dijitalleşen şirketlerde müşteri, tıpkı şirketlerin değer zincirinde neredeyse bir “bilinçsiz çalışan” gibi, şirketlerin faaliyet değerlerine “bilinçsiz katkı veren” olarak görülebilir. Bkz. Petruzzi/Buriak s.14.

²¹⁸ Veriden değer yaratmanın beş temel yolu için Bkz. McKinsey Global Institute, Big Data the Next Frontier for Innovation, Competition and Productivity, May 2011, https://www.mckinsey.com/~/media/mckinsey/business%20functions/mckinsey%20digital/our%20insights/big%20data%20the%20next%20frontier%20for%20innovation/mgi_big_data_exec_summary.pdf (E.T. 30/8/2022), s. 4-6.

müşterileri, kullanıcıları, tedarikçileri ve operasyonlarına ilişkin verileri toplamasının yaygın bir durum olduğuna işaret etmektedir²¹⁹. Özel ve herkese açık farklı kaynaklardan elde edilen kişileştirilmiş ve kişiselleştirilmemiş verilerin değer yaratmak için sıklıkla bir araya getirildiği vurgulanmaktadır²²⁰. OECD’nin bu tespitlerinin bulut bilişimde geçerli olduğu açıktır.

4.6. Kamusal Hizmet Niteliği Bakımından

Vergi, devletler için bir gelir kaynağı olmasının yanı sıra iktisadi ve sosyal hayata müdahale aracıdır. Özellikle toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılayan hizmetlerin vergilendirmesinde devletlerin tercihi önemli iktisadi ve sosyal etkiler doğurmaktadır. Kamusal ve yarı kamusal mallarda (hizmetlerde) bu etki önemli ölçüde görülmektedir. Bu nedenle, bulut bilişim hizmetlerinin kamu hizmetine dönüşümünün irdelenmesi önem arz etmektedir.

İdare Hukukunun uygulama alanını ve idari yargının görev alanını belirlemede ölçüt kavramlardan biri olan “kamu hizmeti”ni toplumsal ihtiyaçları karşılamak için devletin gerçekleştirdiği tüm faaliyetler olarak nitelendirme yaklaşımı zaman içinde geçerliliğini kaybetmiş görünmektedir²²¹. İdare Hukuku literatüründe genel kabul gören bir tanımla bulunmayan kamu hizmeti için objektif ve sübjektif yaklaşımlar üzerinden çeşitli ölçütler ortaya konulmaktadır²²². İdare Hukuku doktrinde bir kısım yazarın kabul ettiği sübjektif yaklaşıma göre, bir faaliyete kamu hizmeti niteliği kazandıran belirleyici unsur kanun koyucunun iradesidir²²³. Objektif yaklaşımda ise faaliyetin niteliğine ve içeriğine göre kamu

BlaBlaCar, kendi şirketinde kullandığı verileri şu şekilde sınıflandırmaktadır: Metrik Veri (faaliyet performansını ölçmeye yarayan veriler), Ticari Veri (hizmetleri ve müşteri deneyimini iyileştirmeye yarayan veriler), Veri (üçüncü kişilere satılan veriler) Bu veriler daha sonra BlaBlaCar tarafından iki sütun altında toplanmaktadır: Dahili Hedef Verileri (ticari ve metrik veriler gibi herhangi bir gelir yaratmayan veriler) ve Harici Veriler (üçüncü kişilere satılan veriler gibi gelir doğuran veriler) Bkz. OECD, Tax Challenges of Digitalization Comments Recieved on the Request for Input - Part 1, 25 October 2017, s.51. Peturzzi ve Buriak’a göre, Müşteriler hakkında toplanan veriler pazarlamadaki verimlilik düzeyini ve sunulan tekliflerin satın almayla sonuçlanma miktarını arttırmaktadır. Bu yüzden, veri, yüksek düzeyde dijitalleşen faaliyetler için oldukça değerli varlıklardır. Bkz. Petruzzzi/Buriak, s.13.

²¹⁹ OECD, *Action 1 Final Report*, par.164.

²²⁰ OECD, *Action 1 Final Report*, par.165,167,168.

²²¹ Turgut Tan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı”, Anayasa Yargısı Dergisi, 1991, Cilt:8, s.233.

²²² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Ebru Zeybek Cebeci, “Türk İdare Hukukunda Kamu Hizmetlerinin Belirlenmesinde Objektivist ve Subjektivist Yaklaşımlar”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 25, Sayı 1, Haziran 2019, s.86-96; Dilşat Yılmaz, “Türk Hukukunda Kamu Hizmeti Kavramı ve Kriterleri”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XII, Yıl:2008, s.1215-1234; Tan, s.233-252; Ebru Zeybek Cebeci, Kamu Hizmeti Anlayışında Değişim ve Kamu Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Sözleşmeler, 2020, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi; Onur Karahanoğulları, Kamu Hizmeti (Kavramsal ve Hukuksal Rejim), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2001.

²²³ Örneğin Günday’a göre, “siyasal organlar tarafından kamuya yararlı olarak kabul edilen, bir kamu kuruluşunun ya kendisi ya da yakın denetimi ve gözetimi altında özel kesim tarafından yürütülen faaliyetlerdir.” Bkz. Metin Günday, İdare Hukuku, 10. Baskı, Ankara, İmaj Kitabevi, 2011; Gözübüyük ve Tan’a göre, “idarenin toplumun ortak bazı gereksinimlerini karşılamak amacıyla doğrudan doğruya veya yakın gözetimi ve sorumluluğu

hizmeti olup olmadığı tespit edilmektedir. Sonraki yaklaşımı benimseyen AYM içtihatlarına göre, yasa koyucunun iradesine bağlı olmaksızın, kamu yararına dönük, toplumun ortak gereksiniminin karşılanmasına yönelik, düzenli ve sürekli faaliyetler kamu hizmeti niteliğindedir²²⁴.

Dışsallık²²⁵ üzerinden kamu hizmetini ele alan Türk Kamu Maliyesi doktrini ise bu kavramı tanımlamak yerine ayırt edici özelliklerini açıklama yoluna gitmektedir²²⁶. Kamu hizmetinin özellikleri arasında arzın düzenlenmesi, tüketimde rakip olmama, tüketimden

altında, kamusal yetki ve usuller kullanarak yürüttüğü faaliyet’tir. Bkz. Eşref Gözübüyük /Turgut Tan, İdare Cilt I Genel Esaslar, 9. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya’ya göre, “*yasama organınca kamu hizmeti olarak nitelendirilen idare ya da onun denetim ve gözetimi altında özel kişilerce, kamu yararı amacıyla, kamusal bir ihtiyacı tatmin için yapılan faaliyetlerdir.*” Bkz. Bahtiyar Akyılmaz / Murat Sezginer / Cemil Kaya, Türk İdare Hukuku, Ankara, 2009. (Aktaran: Ramazan Yıldırım, İdare Hukuku Dersleri II, 2. Baskı, Konya, Mimoza, 2012, s.187. Gözler ve Kaplan’a göre “*kamu hizmeti, bir kamu tüzel kişisi tarafından üstlenilen ve doğrudan doğruya onun tarafından veya onun görevlendirilmesi ve denetimi altında yürütülen kamu yararı amacına yönelik faaliyetlerdir.*” Bkz. Kemal Gözler / Gürsel Kaplan İdare Hukukuna Giriş, 24. Baskı, Bursa, Ekin, 2018, s.267. Benzer yöndeki diğer tanım için Bkz. Hasan Nuri Yaşar, İdare Hukuku, Üçüncü Basım, İstanbul, Der Yayınları, 2016, s.216. Kamu hizmetine yönelik yaklaşımlar için ayrıca Bkz. Onur Karahanoğlu, Kamu Hizmeti, 2. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, s.9-44.

²²⁴ “*“Kamu hizmeti kavramı”nın gerek öğretide gerekse uygulamalarda Devletçe ve öteki kamu tüzel kişilerin genel idare esaslarına göre yürütülen hizmetler alanının dışına taşan ve yayılan bir kapsamı olduğu ve kapsamın da gittikçe genişlediği bir gerçektir. Çağdaş kamu hizmeti kavramına giren hizmetler yalnızca devlet etkinlikleri ile sınırlandırılmaz. Elektrik üretimi, iletimi ve dağıtımı ile ilgili etkinlikler kamu hizmetidir. Çünkü bu etkinlikler, kamu yararına dönük, toplumun ortak gereksiniminin karşılanmasına yönelik, düzenli ve sürekli etkinliklerdir. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin 26.3.1974 günlü, Esas 1973/32, Karar 1974/11 sayılı kararında, “...kişilerin su, elektrik, havagazi gibi ihtiyaçlarının karşılanması önemli kamu hizmetlerindendir” denilerek, elektrik hizmetlerinin kamu hizmeti olduğu açıkça vurgulanmıştır. Öğretide, kamu hizmetini belirlemenin tek geçerli ölçütünün, onu kuranların istenci (iradesi) olduğu ileri sürülmektedir. Daha açık anlatımla bir hizmetin kamu hizmeti niteliğine bürünmesinde yasakoyucunun istenci rol oynamaktadır. Kuşkusuz, Anayasa kurallarına uygun olmak koşulu ile, kamusal gereksinimlerin gerekli kıldığı durumlarda yasama organı herhangi bir alanı yasal statü içine alarak kamu hizmeti kurabilir. Ancak, Anayasa Mahkemesi’nin anayasal denetim görevini yerine getirmesindeki değerlendirmeleri saklıdır. Çünkü etkinliği irdeleyip nitelendirmeden Anayasa kurallarına uygunluğunu ya da aykırılığını saptamanın olanağı yoktur. Bir hizmetin kamu hizmeti olup olmadığı saptanırken, niteliğine bakmak gerekir. Nitelik yönünden kamu hizmeti olan bir hizmetin özel kesimce yürütülmesi, onun niteliğine etkili görülemez. Nitekim, Anayasa’nın 47. maddesinde, “kamu hizmeti niteliği taşıyan özel teşebbüsler... devletleştirilebilir” denilirken özel teşebbüslerce yürütülen kamu hizmetinin varlığı kabul edilmiştir.” Bkz. AYM, E.1994/43, K.1994/42-2, K.T.09.12.1994; Benzer yöndeki kararlardan bazıları için Bkz. AYM, E.2004/114, K.2007/85, K.T.22.11.2007; AYM, E.2005/145, K.2009/112, K.T.23.07.2009, AYM, E.2008/54, K.2011/45, K.T.10.03.2011, AYM, E.1994/71, K.1995/23, K.T.28.06.1995. Benzer yöndeki Danıştay Kararları için Bkz. Dan. 10. D., E.1999/2407, K.2002/347, T.06.02.2002; Dan. 5. D., E.2007/6860, K.2009/2011, K.T.15.04.2009, K.2002/4437, K.T.19.11.2002.*

²²⁵ “*Dışsallık, toplumdaki bir kişinin üretim veya tüketim faaliyeti sonucunda diğer kişilerin fayda ve/veya maliyet fonksiyonlarının olumlu ya da olumsuz olarak etkilenebilir. Üretim veya tüketim sonucunda dış fayda doğarsa pozitif, dış zarar (kayıp) doğarsa negatif dışsallıktan söz edilir. Üretim dışsallığında bir üreticinin üretimi bir diğer üreticinin üretim fonksiyonuna veya bir tüketicinin tüketim fonksiyonuna, tüketim dışsallığında belirli bir kimsenin tüketimi bir diğer kimsenin tüketim fonksiyonuna ya da bir üreticinin üretim fonksiyonuna bağımsız değişken olarak girmektedir. Üretim ve tüketim dışsallığı pozitif veya negatif olabilir.*” Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta, 11. Baskı, 2000, s.62.

²²⁶ Bazı eserler için Nadaroğlu, kamu hizmeti yerine kamusal mallar kavramını kullanmaktadır. Hatta, bu kavramın yanı sıra kolektif, pür kamusal, sosyal mal (ya da hizmetler) kavramlarının kullanılmasında sakınca görmediğini belirtmektedir. Bkz. Nadaroğlu, s.47 vd.; Akdoğan, kamu hizmetlerini “*toplumun müşterek nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması bakımından, devletin yapmak durumunda bulunduğu hizmetler*” olarak tanımlamaktadır. Bu tanım sonrasında özellikleri üzerinden kavramı ele almaktadır. Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 16. Baskı, 2014, s.39 vd..

mahrum bırakılamama, pazarlanamama, üretim hacminin büyüklüğü ve tüketimin bazen zorunlu kılınabilmesi sayılmaktadır. Diğer kamu hizmeti özelliklerine sahip olmasına rağmen pazarlanabilir olma, fiyat yoluyla tüketiciye sunulma ve bazı durumlarda tüketimden mahrum bırakılabılme özellikleri nedeniyle kamu hizmetlerden ayrıran faaliyetler için yarı kamusal hizmet terimi kullanılmaktadır²²⁷. Yarı kamusal hizmetleri özel hizmetlerden ayıran ise sahip oldukları pozitif dışsallıktır²²⁸.

Toplum yaşamı ve düzeni bakımından büyük öneme sahip dışsallıklar açısından marjinal sosyal fayda ile marjinal sosyal maliyetler arasında optimalin sağlanması gerekir²²⁹. Dışsallıkların yönlendirilmesi veya düzenleyici etkiler yaratılabilmesinde kullanabilen araçlardan birisi vergilendirmedir²³⁰. Nitekim, 1982 Anayasası m.73/f.2 hükmünde görüldüğü üzere, vergi devlet için sadece bir gelir kaynağı değil aynı zamanda iktisadi ve sosyal hayata müdahale aracıdır. Bu nedenle, bu çalışmada, idare hukukunun uygulama alanı ve idari yargının görev alanını belirleme amacına uygun sübjektif yaklaşım yerine AYM'nin benimsediği objektif yaklaşıma paralel ancak kamu yararı yönünden daha ayrıntılı bir şekilde kamu hizmetinin niteliklerini ortaya koyan kamu maliyesi doktrindeki yaklaşım kabul edilmekte ve bu yaklaşım üzerinden bulut bilişim hizmetleri irdelenmektedir²³¹.

Bölünüp pazarlanamadığı için belirli bir fiyatı oluşmayan kamu hizmetlerinin arzını düzenleyen piyasa talebi yerine siyasi karar alma sürecidir²³². Marjinal özel faydasının yanı sıra marjinal sosyal faydası bulunan ve piyasada üretilen bazı özel hizmetlerden sağlanan faydanın bir kısmı özel faydası nedeniyle pazarlanabilir, diğer kısmı ise sosyal faydası (dışsallık) nedeniyle pazarlanamaz²³³. Bu tür hizmetler ise yarı kamusal hizmetler olarak adlandırılır. Bir önceki bölümde açıklandığı üzere, bulut bilişim hizmetlerinde çeşitli fiyatlandırma

²²⁷ Nadaroğlu, s.54.

²²⁸ Nadaroğlu, s.55.

²²⁹ Akdoğan, s.61-62.

²³⁰ Akdoğan, s.61-62.

²³¹ Rappa'ya göre, kamu hizmetinin özellikleri arasında kullanım gerekliliği (kullanıcıların günlük ihtiyaçlarını karşılamaları için hizmete bağımlı olmaları), yüksek düzeyde güvenilir olma (her zaman her yerden ulaşılabilir bir hizmet olması gerektiğinden geçici veya aralıklı hizmet aksamaları önemsiz sayılamayacak düzeyde kullanıcıda hoşnutsuzluk bırakırken uzun süren bir aksama ciddi zorluklara yol açması), kullanım kolaylığı (hizmet üretimi tarafındaki teknoloji ne kadar karmaşık olursa olsun kullanıcı tarafının tipik olarak basit olması), sınırlı tam kapasite kullanımı (talep seviyesi zamana bağlı dalgalandığı için en yüksek talep seviyesine göre hizmet kapasitesinin kurulması ve faydalanma oranının kapasitenin oldukça altında kalması), ölçeklenebilir olma (üretim kapasitesi arttıkça üretimin birim maliyetinin düşmesi), coğrafi münhasır yetkiler (hizmet tedarik tekelinden yararlanan ölçek ekonomisi durumunda hükümetlerin devreye girerek genel düzenleyici işlemler yapması, belirli bir coğrafi alanda imtiyazları, sorumlulukları ve yaptırımları belirlemesi) sayılabilir. Yazar, bu özelliklerin sınırlı sayıda olmadığını belirtmektedir. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Rappa, s.33-34.

²³² Nadaroğlu, s.50-51.

²³³ “Marjinal özel fayda hizmeti satın alan kimsenin bu hizmetin son biriminden elde ettiği faydayı, marjinal sosyal fayda ise hizmetin topluma ek fayda sağlaması halinde bu hizmetin son biriminin tüketilmesinden toplumun sağladığı faydayı ifade eder.” Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta, 11. Baskı, 2000, s.56.

mekanizmaları bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, bazı çalışmalar, müşterileri için sağladığı özel faydanın yanı sıra bulut bilişim hizmetlerinden sosyal faydanın doğduğunu göstermektedir²³⁴.

Bulut bilişim, belirli dönemlerde kullanımı artabilen kamu hizmetleri için esnek ve tasarruflu çözümler sunabilir²³⁵. Ayrıca, makro ekonomi üzerindeki etkileri dolayısıyla küresel kriz dönemlerinde toparlanmaya ve büyüme rakamlarında pozitif yönde katkıya sebep olabilir²³⁶. Nitekim, 2020 yılında yaşanan pandemi bulut bilişim hizmetlerine olan talebi arttırırken bu pazarın büyümesinde etkili oldu²³⁷. Bilgi işlem yatırımı kararlarında en önemli dinamiklerden olan maliyet optimizasyonu ve esneklik imkanlarını birlikte sunan IaaS kullanımı, pandemi dönemi boyunca, hem geleneksel kurumsal bilgi işlem organizasyonlarında hem de dijital hizmet sağlayıcılarında arttı ve pandemi bulut bilişimin benimsenmesini hızlandırdı²³⁸.

Mal ve hizmetlere daha düşük maliyetle ulaşma imkânı sunması, verimliliği arttırması, yenilikçi yaklaşımlara elverişli bir ortam sağlaması, yeni istihdam alanları yaratması ve mikro girişimler ile KOBİ'lerin pazara giriş engellerini azaltması bulut bilişimin faydaları arasında sayılabilir. Bulut bilişim sayesinde düşük maliyetlerle birçok bilgi işlem hizmetini satın alabilen mikro girişimler ve KOBİ'ler pazara daha kolay girebilirler ve daha iyi hizmet sunabilirler. Bu sayede, örneğin, AB'de kurulacak yüz binlerce KOBİ milyonlarca istihdam yaratabileceği ve yıllık büyüme oranlarına önemli katkı sağlayabileceği ifade edilmektedir²³⁹. Dahası, ekonomik

²³⁴ Örneğin, Oxford Economics'e (2018) göre, Google'ın 2016'daki veri merkezlerinin ABD'de 1,3 milyar dolarlık ekonomik faaliyet, 750 milyon dolarlık emek geliri ve 11.000 istihdam yarattığını tespit etti. Oxford Economics, Google data centers: Economic impact and community benefit, 2018, Oxford, <https://www.oxfordeconomics.com/recent-releases/d8d830e4-6327-460e-95a5-c695a32916d9> (E.T. 18.2.2022) Copenhag Economics'e göre, Avrupa'da, Google'ın veri merkezlerine yaptığı yatırımların, 2007-2017 dönemi için AB'nin GSYİH'sine yılda ortalama 490 milyon Euro eklediği ve yılda 6.600 istihdam meydana getirdiği tahmin ediliyor. Bkz. Copenhagen Economics, European data centres: How Google's digital infrastructure investment is supporting sustainable growth in Europe, 2018, <https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/6/426/1519115098/copenha-gen-economics-2018-european-data-centres.pdf>. (E.T. 18.2.2022).

²³⁵ Türkiye'de kamudaki bulut bilişim uygulama örnekleri arasında UYAP, SOYBİS ve TÜBİTAK-TR-Grid Projesi sayılmaktadır. “Kamu kurumlarının bilişim altyapı hizmetlerini bulut bilişim üzerinden tedarik etmeleri durumunda, altyapı yönetimi ile ilgili personel ve zaman kaynaklarını yeni e-devlet hizmetleri geliştirmeye ve var olanları iyileştirmeye kanallandırmaları mümkün hale gelecektir.” Bkz. Ebem, s.50,159.

²³⁶ Federico Etro, “The Economic Consequences of the Diffusion of Cloud Computing”, The Global Information Technology Report 2009-2010, (Eds. S. Dutta ve I. Mia), Geneva, World Economic Forum, 2010, s.108.

²³⁷ Gartner, “Forecast: Public Cloud Services, Worldwide, 2018-2024, 2Q20 Update”, <https://www.gartner.com/en/newsroom/press-releases/2020-07-23-gartner-forecasts-worldwide-public-cloud-revenue-to-grow-6point3-percent-in-2020#:~:text=The%20worldwide%20public%20cloud%20services,increasing%2095.4%25%20to%20%241.2%20billion.> (E.T. 29.09.2020).

²³⁸ International Data Corporation, “Worldwide Public Cloud Services Market Totaled \$233.4 Billion in 2019 with the Top 5 Providers Capturing More Than One Third of the Total, According to IDC”, 18 Ağustos 2020, <https://www.idc.com/getdoc.jsp?containerId=prUS46780320>, (E.T. 3.10.2020).

²³⁹ Etro, s.108.

sıkıntı içindeki veya uzak ve kırsal bölgelerdeki küçük işletmelerin ticari canlılık olan bölgelere erişmesini sağlaması açısından oldukça önemlidir²⁴⁰. Yüksek maliyetleri karşılama kabiliyeti düşük olan KOBİ'lerin, önemli endüstriyel kesimleri şekillendirmesi ve istihdamın önemli bir kısmını karşılaması nedeniyle politika düzeyinde özel olarak bulut bilişim üzerinde durulması gerektiği AB Komisyonu tarafından vurgulanmaktadır²⁴¹.

Bulut bilişim stratejisine sahip çok sayıda ülke bulunmaktadır²⁴². Bu strateji planlarında ortak noktalar, kamu kurumlarının katılımını artırmaya yönelik ortaklıkların, teknolojik gelişmelerin ve standardizasyonun desteklenmesi, yasal ve teknik konularda uluslararası diyalog ve koordinasyondur²⁴³. Bu bağlamda, farklı ülkelerde kamu sektörünün bulut bilişim

²⁴⁰ AB Komisyonu, *Unleashing the Potential of Cloud Computing*, s.4.

²⁴¹ AB Komisyonu, The European e-Business Report 2008: The Impact of ICT and e-Business on Firms, Sectors and the Economy, 6th Synthesis Report of the Sectoral e-Business Watch, Lüksemburg: European Communities, 2008, s.53; OECD, bulut bilişimin üye ülkeler üzerindeki ekonomik etkisini kapsamlı bir şekilde değerlendirmek için yeterli verinin olmadığını ve bu konuda daha fazla çalışmaya ihtiyaç duyulduğunu belirtmektedir OECD, *Cloud Computing*, s.15; Örneğin, uluslararası bant genişliğine ihtiyacı azaltması ve sürdürülebilir bir ulusal veri altyapısı kurulması bakımından veri merkezlerinin gelişmekte olan ülkelerde bulunması faydalı görünmekle birlikte gayrisafı yurtiçi hasıla ve istihdam üzerindeki etkilerinin daha iyi analiz edilmesi gerektiği BM Ticaret ve Kalkınma Konferansı tarafından vurgulanmaktadır. Bkz. UNCTAD, *Digital Economy Report 2019*, s.70.

²⁴² ABD, Japonya, Kanada, Avustralya ve Kore, Malezya ve Singapur gibi Güney Doğu Asya ülkeleri bulut bilişim stratejilerine sahip veya geliştiriyor. Bkz. AB Komisyonu, *Unleashing the Potential of Cloud Computing*, s.15; Australian Government Department of Finance and Deregulation, "Cloud Computing Strategic Direction Paper Opportunities and applicability for use by the Australian Government", April 2011, Version 1.0, s.7; Avustralya Hükümeti 2011 yılında yayımladığı bulut stratejisinde, kamu kurumlarının ekonomik karşılığı olan ve yeterli güvenliği sağlayan bulut tabanlı hizmetleri tercih edebileceği belirtilmiştir. Raporun yayınlandığı tarihte çok sayıda kamu kurumunda bulut bilişim kullanımının olduğu örneklerle ifade edilmektedir. Bkz. Australian Government Department of Finance and Deregulation, s.5,8; ABD, Cloud-First ve Cloud-Smart stratejileri ile Federal Hükümetin bilgi teknolojilerini geliştirmeyi ve böylelikle Amerikan vatandaşlarına sunulan hizmet kalitesini, erişilebilirliği ve siber güvenliği arttırmayı hedeflemektedir. Bu doğrultuda, Amerikan Hükümeti, farklı bulut hizmeti modellerinden yararlanmakta ve bulut bilişim hizmetlerinin daha fazla kullanılmasını ciddi şekilde teşvik etmektedir. AB'de ise Tek Pazar Kanunu ve Avrupa Dijital Ajandasının Tek Pazar Sütununda yer alan eylem planları ile Birliği bulut dostu yapma adımları atılmıştı. AB Komisyonu tarafından 2012 yılında yayınlanan Bulut Bilişim Stratejisi ile birlikte özel sektörün ve kamu idarelerinin bulut bilişim hizmetlerinden yararlanmaları desteklenmektedir. Ancak, örneğin AB içinde kamu kesimi kullanıcılarına kapsamlı bir bulut bilişim hizmeti sağlayan özel bir donanım altyapısı gibi, bir "Avrupa Süper-Bulut" oluşturulması öngörülmemiştir. Bunun yerine hukuk, rekabet, şeffaflık ve güvenlik bakımlarından Avrupa standartlarını karşılayan genel bulut bilişim hizmetlerine sahip olmak stratejinin önemli amaçlarından birisidir. Facebook, Spotify ve internet üzerinden e-posta hesaplarına erişim gibi uygulamalarda bulut bilişim kullanılmakta olsa da esas ekonomik faydanın özel ve kamu sektörlerinde bulut bilişimin yaygın kullanımıyla ortaya çıkacağı öngörülmüştür. Bu çerçevede, Tek Pazar kurallarının etkili şekilde uygulanması durumunda bulut bilişim dijital tek pazarı başka bir seviyeye çıkarabilecektir. AB Komisyonu eylem planı ihtiyacı olan öncelikli alanlar arasında, dijital tek pazarın bütünlüğü, sözleşmeleri ve standardizasyonu saymaktadır. Bkz. AB Komisyonu, *Unleashing the Potential of Cloud Computing*, s.2,6,9; Kullanıcı odaklı ve veriye dayalı dijital dönüşümü öngören 2022 AB Dijital Stratejisi ile uyumlu olarak Bulut Bilişim Stratejisinde 2019 yılında birtakım değişiklikler yapıldı. Zira, bu süreçte kurumsal yönetim ve güvenlik yönetiminde istenmeyen maliyetler ve güvenlik riskleri tecrübe edildi. Bu çerçevede, Komisyon politikasını revize ederek güvenli, enerji tasarruflu, hibrit ve çoklu bulut hizmetlerine yöneldi. Bkz. AB Komisyonu, Cloud as an enabler for the European Commission Digital Strategy, 16 May 2019, V.1.0.1, s.3-4. AB Komisyonu, 19 Temmuz 2021 tarihinde Avrupa Endüstriyel Veri, Uç ve Bulut Avrupa İttifakı'nı ("the European Alliance for Industrial Data, Edge and Cloud") başlattı. Bkz. AB Komisyonu, Digital sovereignty: Commission kick-starts alliances for Semiconductors and industrial cloud Technologies, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_21_3733, (E.T.18.8.2022).

²⁴³ AB Komisyonu, *Unleashing the Potential of Cloud Computing*, s.15.

pazarının gelişmesinde ve arzının düzenlenmesi önemli bir rol üstlendiği görülmektedir. Sadece düzenleyici role sahip olmayan devletler, aynı zamanda, kullanıcı, koordinatör, destekleyici, araştırmacı ve sağlayıcı rolleri ile bulut bilişim alanında varlığını sürdürmektedir²⁴⁴. Türkiye özelinde bu konuya bakıldığında, Kalkınma Bakanlığı tarafından 2012 yılında yayınlanan Bilgi Toplumu Stratejisinin Yenilenmesine İlişkin Hizmet Alımı Teknik Şartnamesi isimli belgedeki şu ifadeler dikkat çekicidir²⁴⁵:

Ortak veri merkezleri ve bulut bilişim gibi eğilimler, kurumların mevcut bilgi teknolojisi harcamalarını azaltarak, kurumların yeni uygulama geliştirme için ayırdıkları bütçeleri genişletebilecek imkânlar sunmaktadır. Diğer taraftan, kurumlar kendi başlarına bu imkânlardan ancak sınırlı ölçüde yararlanabileceklerinden, bu süreci hızlandırıcı, belirsizlikleri giderici çalışmaların gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda, kamu kurum ve kuruluşlarının altyapı ve uygulama gereksinimlerine hizmet eden 'kamuya özel' bir bulut bilişim mimarisi ile ince istemci ve sanallaştırma gibi konuların kamuda uygulanabilirliğine ilişkin önerilerin ortaya konulması gereklidir.

Türkiye’de kamu alanında bulut bilişim gelişmelerini hızlandıran gelişmelerden bir diğeri ise kamu kurumlarının veri merkezlerinin birleştirilmesine yönelik hukuki, teknik ve idari yapılanma modelinin oluşturulmasına ve Türkiye Kamu Entegre Veri Merkezi’nin kurulması çalışmalarının yapılmasına ilişkin karar verilmesidir²⁴⁶. Ayrıca, Cumhurbaşkanlığı tarafından yayınlanan 2019/12 sayılı Bilgi ve İletişim Güvenliği Tedbirleri Genelgesi uyarınca Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi koordinasyonunda güvenlik ve gizlilik risklerinin azaltılması, milli güvenliği sağlayan ve kamu düzenini koruyan ulusal ve uluslararası standartların ve kriterlerin belirlenmesi amacıyla hazırlanması kararlaştırılan Rehberde²⁴⁷ bulut bilişim güvenliğine ilişkin bazı standartlar ve kriterler ortaya konulmaktadır.

Doğru bir yaklaşımla ele alınırsa müşterilerine çok büyük fayda sağlayan bulut bilişim hizmetlerinin “sihirli bir değneğe” sahip olmadığını belirtmek gerekir²⁴⁸. Zira, bulut bilişim hizmetlerinden doğru bir kurgu içinde faydalanmayanlar öngörmedikleri birçok önemli sorunla

²⁴⁴ Ayrıntılı Açıklamaları için Bkz. Urs Gasser/David O’Brien, Governments and Cloud Computing: Roles, Approaches, and Policy Considerations, Berkman Center Research Publication No. 2014-6, March 17, 2014.

²⁴⁵ Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı, Bilgi Toplumu Stratejisinin Yenilenmesine İlişkin Hizmet Alımı Teknik Şartnamesi, 20 Eylül 2012, http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Diger/Teknik_Sartname.pdf (E.T. 17.01.2021), s.20-21.

²⁴⁶ BTYK, Ulusal Veri Merkezi Çalışmalarının Yapılması, Karar Sayı: 2013/104, https://www.tubitak.gov.tr/sites/default/files/62_2013_104.pdf (E.T. 7.1.2021).

²⁴⁷ Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi, Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi, Temmuz 2020, <https://cbddo.gov.tr/bgrehber> (E.T. 8.3.2022).

²⁴⁸ Michael J. Kavis, Architecting the Cloud - Design Decisions for Cloud Computing Service Models, Wiley, 2014, s.20.

karşılaşabilmektedir. Bunlar arasında altyapı nedeniyle bölgeler arası eşitsizliğin derinleşmesi, gizli maliyetler, yetersiz hizmet seviyesi garantileri, gizlilik ve güvenlik risklerini tetiklemesi sayılabilir²⁴⁹.

Kamu hizmetlerinde üretim hacimleri genellikle piyasa tarafından karşılanmasına imkân vermeyecek ölçüde büyüktür²⁵⁰. Bu açıdan bakıldığında bulut bilişim küçük ölçekli hizmet sağlayıcılarından ziyade büyük ölçekli olanları destekleyen ölçek ekonomisine dayalı hizmet modellerine sahiptir. Bulut bilişim pazarında çok uzun süreden beri yer alan küresel aktörler bulunmaktadır²⁵¹. Örneğin, IaaS pazarının yaklaşık üçte birine sahip olan pazar lideri AWS gösterilebilir. 2018 yılının sonuna gelindiğinde; Amazon, Google, IBM, Alibaba ve Microsoft bulut altyapısı pazarının %75'ten fazlasını teşkil ediyordu²⁵². Bulut altyapısının önemli bir kısmını elinde tutan bu hizmet sağlayıcıları, bu altyapıyı kullanarak bulut bilişim pazarında faaliyette bulunan diğer teşebbüslerle olan ilişkilerinde altyapıya erişim ve yönetim koşullarını belirleyebilmekte ve diğer aktörler üzerinde hakimiyet kurabilmektedir²⁵³. Bu şekilde, altyapı avantajını elinde bulunduran hizmet sağlayıcıları; kendi altyapılarını kullandıkları için daha yüksek kâr marjına, yapısal avantajlar sağlayan kendi yazılımlarına ve

²⁴⁹ Rountree/Castrillo, s.39-41; BTK, s.10. Örneğin, AB'deki kullanıcılarının bulutta depolanan kişisel verilerinin ABD'nin yetkili kurumları ile paylaşılabilmesinin önünü açan "Patriot Act" düzenlemesi bir dönem AB kamuoyunda infial meydana getirmişti. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Steven C. Bennett/M. James Daley/Natascha Gerlach, "Storm Clouds Gathering for Cross-Border Discovery and Data Privacy: Cloud Computing Meets the U.S.A. Patriot Act", Sedona Conference Journal, Volume:13, 2012, s.235-252; Avrupa Birliği açısından bulut bilişim alanındaki tehdit unsurları arasında, ABD'de daha iyi bir bulut altyapısının var olması, yüksek yatırım ve fonlama gerektirmesi, yatırım/ekonomik fayda asimetrisi, AB dışından sağlayıcılara bağımlılık, tam olarak öngörülemeyen teknolojik gelişmeler/etkiler ve gizli kalması sayılmaktadır. Bkz. Schubert, s.36; TSE, güvenlik ve gizlilik konularında bulut bilişimin dezavantajları arasında sistem karmaşıklığı, çok kiracılı ortam, internete açık hizmetler, kontrol kaybı ve veri hakimiyetinin paylaşılması konu başlıklarını saymaktadır. Bu konu başlıklarında açıklamalar için Bkz. TSE, s.15.

²⁵⁰ Nadaroğlu, s.52.

²⁵¹ Bu aktörlerin arasında en çok gelir elde edenlere örnek olarak Microsoft, HP, IBM, Apple, Cisco, Oracle, Google, SAP, VMWare, Sage, Teradata ve salesforce.com gösterilebilir. Bkz. Chana/ Kaur s.19. Hizmet sağlayıcılarının ürünleri, sundukları çözümler ve bazı müşterilerinin yer aldığı tabloya 2013 tarihli şu makeden ulaşabilirsiniz: Chana/Kaur s.20.

²⁵² Synergy Research Group, Fourth quarter growth in cloud services tops off a banner year for cloud providers, <https://www.srgresearch.com/articles/fourth-quarter-growth-cloud-services-tops-banner-year-cloud-providers>.

(E.T. 29/09/2020) Dijital ekonominin özellikle bağlantılı olduğu iki ülke, Amerika Birleşik Devletleri ve Çin, bulut bilişim pazarının %75'inden fazlasını oluşturuyor. Bkz. UNCTAD, *Digital Economy Report 2019*, s.21. Herkese açık bulut bilişim hizmetlerinden 2019 yılında elde edilen 243 milyon Amerikan Doları miktarındaki kazancın 2020 yılında %6,3 artması bekleniyor. 2022 yılına gelindiğinde 364 milyon Amerikan Doları seviyesine çıkması beklenen herkese açık bulut bilişim pazarında yazılım olarak hizmet (SaaS) pazarı en büyük paya sahip duruyor Gartner, "Forecast: Public Cloud Services, Worldwide, 2018-2024, 2Q20 Update", <https://www.gartner.com/en/newsroom/press-releases/2020-07-23-gartner-forecasts-worldwide-public-cloud-revenue-to-grow-6point3-percent-in-2020#:~:text=The%20worldwide%20public%20cloud%20services,increasing%2095.4%25%20to%20%241.2%20billion.> (E.T. 29.09.2020)

²⁵³ K. Sabeel Rahman, "Regulating Informational Infrastructure: Internet Platforms as the New Public Utilities". Georgetown Law Technology Review, Volume:2, Issue:2, s.237.

bulut bilişimden kendilerine doğru sürekli akan veriye sahip olmaktadır²⁵⁴. Örneğin, AWS, 2013 yılında 0.7 milyar ABD Doları olan kazancını 2018 yılında 7 milyar ABD Dolarının üzerine çıkardı²⁵⁵. Diğer bir örnekte ise, Alibaba Çin'deki mağazalara ücretsiz olarak sunduğu bulut bilişim hizmetlerinin karşılığında çevrimdışı gerçekleşen ticari işlemlere ilişkin verilere erişeceğini açıkça ifade etti²⁵⁶. Benzer şekilde, Amazon Şili'deki yerel işletmeler, hükümet ve dünyanın önde gelen teleskopları için sunduğu bulut bilişim hizmetleri karşılığında alacağı kira bedelinin yanı sıra yapay zekâ ve yeni hizmetleri için kullanacağı önemli verilere erişebilme imkânı sağlamaktadır²⁵⁷. Tüm bu ve benzeri çok sayıda örnek sonucunda, küresel IaaS sağlayıcıları üzerinde dijital kaynaklar ve servetler yoğunlaşmaktadır.

Kamu hizmetinden faydalanan kişi diğerlerinin aynı oranda bu hizmetten faydalanmasına engel olamaz²⁵⁸. Bulut bilişim hizmetlerinde bilgi işlem kaynakları talebe bağlı olarak hızlıca ölçeklenerek esnek bir şekilde sağlanır ve sunulur. Müşteri tarafından bu durum sınırsız bir kapasite imkânı olarak görülür²⁵⁹. Bulut bilişimdeki teknolojik altyapı bu hizmetlerden yararlanan müşterilerin tüketimde rakip olmamasını sağlamaktadır. Buna ek olarak, hizmet sağlayıcıları ve müşteriler kaynak kullanımını şeffaf bir şekilde görüntüleyebilmektedir.

Görüldüğü üzere, bulut bilişim hizmetleri, iktisadi ve teknik gelişmeler, politik tercihler, toplumun değişen ihtiyaçları ve düşünceleri ve sunulan hizmet kalitesi gibi çeşitli etkenler neticesinde kamu hizmeti niteliği kazanabilmektedir. Ayrıca, bazı büyük ölçekli bulut bilişim hizmet sağlayıcılarının belirli bir role, hizmet modeline veya dağıtım modeline bağlı olmaksızın faaliyet gösterdikleri pazardaki ilişki ağını etkileyecek bir "bulut stratejisi" izleme eğiliminde olduğuna işaret etmek gerekmektedir²⁶⁰. Bu noktada, muhtemel hukuki sorunları tespit ederken, belirli bir firmanın faaliyetine etkilerini anlamaya yönelik bir yaklaşımın beklenmedik sonuçlar üretebileceğini ve müdahalenin etkilerinin geniş ölçekte içinde bulunan değer zincirine yansiyebileceğini veya bu zinciri değiştirebileceğini göstermektedir²⁶¹.

²⁵⁴ UNCTAD, *Digital Economy Report 2019*, s.94.

²⁵⁵ UNCTAD, *Digital Economy Report 2019*, s.94.

²⁵⁶ Karen Hao, "Alibaba is trying to reinvent China's mom-and-pop stores", Quartz, <https://qz.com/1171743/alibaba-is-trying-to-reinvent-chinas-mom-and-pop-stores/>, (E.T. 29/09/2020)

²⁵⁷ Cassandra Garrison, "Amazon eyes Chilean skies as it seeks to datamine the stars", Reuters, 4 September 2018, <https://www.reuters.com/article/us-amazon-com-chile-telescopes/amazon-eyes-chilean-skies-as-it-seeks-to-datamine-the-stars-idUSKCN1LK0Y7?il=0>, (E.T. 29/09/2020).

²⁵⁸ Nadaroğlu, s.50-51.

²⁵⁹ Mell/Grance, s.2.

²⁶⁰ Cave/Robinson/Kobzar/Schindler, s.11.

²⁶¹ Cave/Robinson/Kobzar/Schindler, s.11.

5. ÖRNEK OLAYLAR

Bulut bilişim hizmetleri, çok taraflı iş modelleri ve karmaşık iş ilişkileri nedeniyle incelenmesi zor ticari faaliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu iş modellerinin iyi anlaşılması amacıyla soyut analizlerin yanı sıra somut olaylar üzerinden konunun irdelenmesinde fayda bulunmaktadır. Bu nedenle, bu bölümde birtakım örnek olaylara yer verilmektedir. Bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu bölümde ayrıntılarına yer verilen örnek olaylar üzerinden daha somut değerlendirmeler yapılması hedeflenmiştir.

Olay 1 (Tam Mükellef Kurum IaaS Sağlayıcısı)

Kanuni merkezi Türkiye’de bulunan (Z) A.Ş., telekomünikasyon alanında faaliyet gösteren bir şirkettir. (Z) A.Ş. Türkiye’nin beş farklı şehrinde bulunan altı veri merkezini işletmektedir. (Z) A.Ş. Türkiye dahil dört farklı ülkede bulunan bireysel ve kurumsal müşterilerine hizmet sunmaktadır. (Z) A.Ş. tarafından işletilen veri merkezlerinde mühendis, yönetici, kat hizmetlileri, güvenlik personeli vb. olmak üzere yüz kişiden oluşan uzman bir ekip istihdam edilmektedir. Bu ekipte yer alanların birçoğu uzaktan çalışma esasına dayalı olarak görevlerini icra etmektedir.

Kanuni merkezi ve iş merkezi ABD’de bulunan (H) şirketi, iş dünyasındaki kişilerin birbiriyle iletişim kurmasını ve bilgi alışverişi yapmasını amaçlayan profesyonel sosyal iş ağı ve sosyal paylaşım platformunun sahibidir. (H) şirketi, Türkiye’de çok sayıda bireysel ve kurumsal müşteriye sahiptir. Ancak, Türkiye’de hiçbir ofisi, temsilcisi ve çalışanı bulunmamaktadır. (H) şirketi, Türkiye’deki operasyonlarının sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için (Z) A.Ş.’den sunucu barındırma hizmeti satın almaktadır. Sunucu barındırma hizmeti kapsamında veri merkezinde bulunan sanal sunuculara uzaktan erişim sağlanmaktadır²⁶².

(H) şirketi ile (Z) A.Ş. arasında akdedilen sözleşme uyarınca (H) şirketine sunulan sanal sunucuların bulunduğu veri merkezlerindeki fiziki altyapının mülkiyeti ve veri merkezi yazılımlarının fikri mülkiyeti (Z) A.Ş.’ye aittir. (H) şirketi bu altyapı üzerinde tasarrufta bulunma yetkisine sahip değildir. (H) şirketi sanal sunucularda barındırılan uygulamaların sahibidir. Bu uygulamalar üzerindeki tüm yetki ve sorumluluk (H) şirketine aittir. Sanal sunuculara her an her yerden erişim sağlama, bunların güvenliğini sağlama, arıza durumunda teknik destek sağlama, bakım ve güncellemeleri yapma vb. yükümlülükleri (Z) A.Ş.

²⁶² Bu sunucular arasında veri toplama, veri iletme, web sitesi, uygulamalar vb. kaynakları barındıran veri tabanı sunucusu, dosya sunucusu, DNS sunucu, web sunucusu, uygulama sunucusu, e-posta sunucusu vb. sunucular yer almaktadır.

üstlenmektedir. Bu hizmet karşılığı olan hizmet bedeli ay boyunca kullanılan bilgi işlem kaynağının hacmine, miktarına göre aylık olarak faturalandırılmaktadır.

Olay 2 (Dar Mükellef Kurum IaaS Sağlayıcısı)

Kanuni ve iş merkezleri ABD’de bulunan (A) Şirketi müşterilerine sanal sunucuları da içeren bulut bilişim temel altyapısı sağlamaktadır. (A) Şirketi, ticari amaçları doğrultusunda farklı ülkelerdeki birbirine bağlı veri merkezlerinden oluşan fiziki altyapıyı işletmektedir. (Türkiye bu ülkelerden biri değildir.) Bu veri merkezlerindeki sunuculardaki görevlerin çoğu, ABD’de bulunan çalışanlar tarafından uzaktan yerine getirilmektedir. Müşteriler ile akdedilen sözleşmeler, bu veri merkezlerindeki sunucularda barındırılan bir web ara yüzü üzerinden yapılmaktadır. Müşteriler, ay boyunca kullandıkları bilgi işlem kaynaklarının hacmine, miktarına (kullandıkça öde modeline) göre aylık olarak faturalandırılmaktadır.

(A) şirketi farklı ülkelerde belirli alanda uzmanlaşmış yavru şirketlere sahiptir. (Türkiye bu ülkelerden biri değildir.) Bu yavru şirketler veri merkezlerinin işletilmesi, veri merkezlerinin bulunduğu gayrimenkullerinin yönetimi, yazılım geliştirme ve fikri mülkiyet haklarının yönetimi gibi işlevleri yerine getirmektedir. Bunların yanı sıra pazarlama, işletme, hukuk gibi farklı işlevler kimi zaman üçüncü kişilerden hizmet alımı yoluyla yerine getirilmektedir.

(A) Şirketi veri merkezi yazılımları geliştiren bir yazılım geliştirme ekibi istihdam etmektedir. Buna ek olarak, bazı yazılımlar için üçüncü taraf yazılım geliştiricilerden satın alma yapılabilmektedir. İstidam edilen yazılım geliştirme ekibi ABD’de ikamet ederek görevlerini icra etmektedir. Bu ekip, yazılım geliştirilmenin yanı sıra müşteriler yazılımı kullanmaya başladıktan sonra yazılıma ilişkin iyileştirilme ve bakım dahil olmak üzere diğer görevleri de icra etmektedir.

(A) Şirketi, farklı ülkelerde bulunan veri merkezlerini yerel yavru şirketler olarak yapılandırmaktadır. (A) Şirketi, Türkiye’nin de bulunduğu bir coğrafi bölgede müşterilere daha iyi hizmet sunabilmek için Hollanda’da kendisine ait iki veri merkezini işletmektedir. Hollanda merkezli yavru şirketi (C) Şirketi veri merkezi binasının ve arazisinin malikidir. (C) Şirketi maliki olduğu bu gayrimenkulleri diğer yavru şirket Hollanda merkezli (D) Şirketine kiralamaktadır. (D) Şirketi bu gayrimenkulleri veri merkezi olarak işletmek için mühendisler, yöneticiler, kat hizmetleri ve güvenlik personeli vb. olmak üzere çok sayıda personelden teşekkül eden bir ekip istihdam etmektedir. Ayrıca, (D) şirketi, kiralanan binayı veri merkezi için gerekli donanım ile donatmaktadır.

(A) Şirketi, yazılım geliştirme ekibi tarafından geliştirilen yazılımlar dahil tüm gayrimaddi varlıklarına ilişkin fikri mülkiyet haklarını Lüksemburg'ta merkezi bulunan yavru şirketi (B) Şirketine belirli bir bedel karşılığında devretmektedir. (B) Şirketi fikri haklarını devraldığı yazılımları belirli bir bedel karşılığında dünyanın çeşitli yerlerinde (örneğin (D) Şirketinin işlettiği veri merkezinde) kullanmaktadır.

Kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunan (V) A.Ş., çevrimiçi oyunlar üreten bir firmadır. (V) A.Ş., Türkiye'deki operasyonlarının sağlıklı bir şekilde yürütmek için (D) şirketinden sunucu barındırma hizmeti satın almaktadır. Sunucu barındırma hizmeti kapsamında veri merkezinde bulunan sanal sunuculara uzaktan erişim sağlanmaktadır. Bu sunucular arasında veri toplama, veri iletme, web sitesi, uygulamalar vb. kaynakları barındıran veri tabanı sunucusu, dosya sunucusu, DNS sunucu, web sunucusu, uygulama sunucusu, e-posta sunucusu vb. sunucular yer almaktadır. (V) A.Ş. ile (D) şirketi arasında akdedilen sözleşme uyarınca (V) A.Ş. sunulan sanal sunucuların bulunduğu veri merkezlerindeki fiziki altyapının mülkiyeti ve veri merkezi yazılımlarının fikri mülkiyeti (D) şirketine aittir. (V) A.Ş. bu altyapı üzerinde tasarrufta bulunma yetkisine sahip değildir. (V) A.Ş. sanal sunucularda barındırılan uygulamaların sahibidir. Bu uygulamalar üzerindeki tüm yetki ve sorumluluk (V) A.Ş.'ye aittir. Sanal sunuculara her an her yerden erişim sağlama, bunların güvenliğini sağlama, arıza durumunda teknik destek sağlama, bakım ve güncellemeleri yapma vb. yükümlülükleri (D) şirketi üstlenmektedir. Bu hizmet karşılığı olan hizmet bedeli ay boyunca kullanılan bilgi işlem kaynağının hacmine, miktarına göre aylık olarak faturalandırılmaktadır.

Olay 3 (Tam Mükellef Gerçek Kişi SaaS Sağlayıcısı)

Türkiye'de mukim gerçek kişi (G), firmaların ürünlerini piyasa koşulları içinde en iyi şekilde fiyatlandırmasını sağlayan bir yazılımı internet üzerinden müşterilerine sunmaktadır. (G), bu yazılımı tek başına meydana getirmiştir. (G)'nin geliştirdiği yazılım Hollanda'da merkezi bulunan (F) şirketine ait platformdaki çevrimiçi mağazada test edildikten sonra satışa sunulmaktadır. (G), bu yazılımını barındırmak için bir önceki olayda zikredilen (A) şirketine ait temel bulut altyapısını kullanmaktadır. Bu altyapı hizmeti kullandıkça öde modelinde fiyatlandırılmaktadır. (F) şirketine ait platform üzerinden (G)'nin yazılımını satın alanlar arasında Türkiye ve Dünyanın farklı ülkelerinde yerleşik müşteriler bulunmaktadır. Müşteriler, yazılımı satın almak suretiyle bu yazılıma her an her yerden erişim hakkı elde etmektedir. Bu satın alma işlemi, yazılım üzerinde fikri mülkiyetin devrini içermemektedir. Ayrıca, yazılım üzerindeki mali hakları (örneğin kopyalama ve çoğaltma gibi) kullanma yetkisini müşterilere vermemektedir. Müşteriler, (A) şirketinin sunucuları dışında başka sunucularda barındırarak bu

yazılımı kullanma hakkına sahip değildir. Müşteriler yazılımı aylık 20 ABD Doları tutarında abonelik ücreti karşılığında kullanmaktadır. Ödemeler (F) Şirketine ait çevrimiçi ödeme hizmeti kullanılarak gerçekleştirilmektedir. (F) Şirketi kendi platformu üzerinden yapılan bu yazılım satışlarından %20 oranında komisyon almaktadır.

(G), müşterilere sunduğu yazılımdaki sorunları tespit etmek ve iyileştirmeleri analiz etmek için ABD Ülkesinde yerleşik (B) şirketinden hizmet satın almaktadır. (B) şirketinin bu hizmeti kullandıkça öde modelinde fiyatlandırılmaktadır.

(G) tarafından kullanılan temel altyapı aynı zamanda (A) şirketinin diğer müşterilerinin bilgi işlem kaynaklarını barındırmak için kullanılmaktadır. Ancak, farklı müşterilerin kaynakları yazılım düzeyinde birbirinden izole edilmektedir. (G)'nin kullandığı sanal sunucuların içeriğine yalnızca G erişebilmektedir. Zira, özel şifreleme teknikleri sayesinde başkalarının müşterilere ait içeriğe erişimi engellenmektedir. (G), (A) şirketinin veri merkezlerindeki kullandığı sunucuların maliki değildir ve bunlara fiziki olarak erişememektedir. (A) şirketi ile (G) arasında akdedilen sözleşme, (G)'ye yalnızca sanal sunuculara uzaktan erişim hakkı vermektedir. (G), sanal sunucuların işlevlerini tam olarak nerede yürüttüğü veya değer üreten hesaplamaları işleyen fiziki sunucuların tam olarak nerede bulunduğu hakkında bilgi sahibi değildir. Aslında, (A) şirketi veri merkezi ağı içindeki bilgi işlem kaynaklarını otonom olarak ilişkilendirdiği için bu bilgiye sahip olmak mümkün değildir. (A) şirketinin veri merkezi ağına iş yüküne bağlı olarak (G)'nin kaynaklarının çeşitli hesaplama süreçleri bu ağ genelinde dengelenmektedir²⁶³.

Olay 4 (Dar Mükellef Gerçek Kişi SaaS Sağlayıcısı)

Fransa'da mukim gerçek kişi (Y), firmaların ürünlerini piyasa koşulları içinde en iyi şekilde fiyatlandırmasını sağlayan bir yazılımı internet üzerinden müşterilerine sunmaktadır. (Y), bu yazılımı tek başına meydana getirmiştir. (Y)'nin geliştirdiği yazılım Hollanda'da merkezi bulunan (F) şirketine ait platformdaki çevrimiçi mağazada test edildikten sonra satışa sunulmaktadır. (Y), bu yazılımını barındırmak için bir önceki olayda zikredilen (A) şirketine ait temel bulut altyapısını kullanmaktadır. Bu altyapı hizmeti kullandıkça öde modelinde fiyatlandırılmaktadır. (F) şirketine ait platform üzerinden (Y)'nin yazılımını satın alanlar arasında Türkiye ve Dünyanın farklı ülkelerinde yerleşik müşteriler bulunmaktadır. Müşteriler, yazılımı satın almak suretiyle bu yazılıma her an her yerden erişim hakkı elde etmektedir. Bu

²⁶³ A Şirketi, eski fiziki sunucuları değiştirmek, diğer müşterileri için fiziki sunucu alanını boşaltmak veya bağlantılı sanal sunucular arasındaki fiziki mesafeyi azaltmak gibi çeşitli nedenlerle B Şirketinin sanal sunucularından birini bir fiziki sunucudan diğerine kaydırabilmektedir.

satın alma işlemi, yazılım üzerinde fikri mülkiyetin devrini içermemektedir. Ayrıca, yazılım üzerindeki mali hakları (örneğin kopyalama ve çoğaltma gibi) kullanma yetkisini müşterilere vermemektedir. Müşteriler, (A) şirketinin sunucuları dışında başka sunucularda barındırarak bu yazılımı kullanma hakkına sahip değildir.

Müşteriler yazılımı aylık 20 ABD Doları tutarında abonelik ücreti karşılığında kullanmaktadır. Kanuni merkezi Türkiye’de bulunan (K) Ltd. Şti, (Y)’nin müşterileri arasındadır. Bu çerçevede, (K) Ltd. Şti. aylık 20 ABD Doları karşılığında (Y)’den yazılım hizmeti satın almaktadır.

Ödemeler (F) Şirketine ait çevrimiçi ödeme hizmeti kullanılarak gerçekleştirilmektedir. (F) Şirketi kendi platformu üzerinden yapılan bu yazılım satışlarından %20 oranında komisyon almaktadır. (Y), müşterilere sunduğu yazılımdaki sorunları tespit etmek ve iyileştirmeleri analiz etmek için ABD Ülkesinde yerleşik (H) şirketinden hizmet satın almaktadır. (H) şirketinin bu hizmeti kullandıkça öde modelinde fiyatlandırılmaktadır.

(Y) tarafından kullanılan temel altyapı aynı zamanda (A) şirketinin diğer müşterilerinin bilgi işlem kaynaklarını barındırmak için kullanılmaktadır. Ancak, farklı müşterilerin kaynakları yazılım düzeyinde birbirinden izole edilmektedir. (Y)’nin kullandığı sanal sunucuların içeriğine yalnızca ilgili müşteri erişebilmektedir. Zira, özel şifreleme teknikleri sayesinde başkalarının müşterilere ait içeriğe erişimi engellenmektedir. (Y), (A) şirketinin veri merkezlerindeki kullandığı sunucuların maliki değildir ve bunlara fiziki olarak erişememektedir. (A) şirketi ile (Y) arasında akdedilen sözleşme, (Y)’ye yalnızca sanal sunuculara uzaktan erişim hakkı vermektedir. (Y), sanal sunucuların işlevlerini tam olarak nerede yürüttüğü veya değer üreten hesaplamaları işleyen fiziki sunucuların tam olarak nerede bulunduğu hakkında bilgi sahibi değildir. Aslında, (A) şirketi veri merkezi ağı içindeki bilgi işlem kaynaklarını otonom olarak ilişkilendirdiği için bu bilgiye sahip olmak mümkün değildir. (A) şirketinin veri merkezi ağında iş yüküne bağlı olarak (Y)’nin kaynaklarının çeşitli hesaplama süreçleri bu ağ genelinde dengelenmektedir²⁶⁴.

Olay 5 (Dar Mükellef Kurum SaaS Hizmeti)

Kanuni merkezi Türkiye’de bulunan (K) Ltd. Şti. perakende sektöründe faaliyet göstermektedir. (K) Ltd. Şti., (A) şirketinden ²⁶⁵ bulut hizmetlerini paket olarak satın

²⁶⁴ (A) Şirketi, eski fiziki sunucuları değiştirmek, diğer müşterileri için fiziki sunucu alanını boşaltmak veya bağlantılı sanal sunucular arasındaki fiziki mesafeyi azaltmak gibi çeşitli nedenlerle (B) Şirketinin sanal sunucularından birini bir fiziki sunucudan diğerine kaydırabilmektedir.

²⁶⁵ (A) şirketine ilişkin detaylar daha önceki olaylarda mevcuttur. Bkz. Olay 2.

almaktadır. Bu hizmet paketi kapsamında e-posta uygulaması, depolama alanı, çok katımlı çevrimiçi toplantı uygulaması, takvim, kurum içi mesajlaşma uygulaması ve dokümantasyon uygulaması yer almaktadır. Bu hizmet, özel ve yüksek güvenliqli veri saklamayı, özel şifreleme önlemleri, gelişmiş teknik destek hizmeti vb. özellikli hizmetleri içermektedir. Bu hizmetler, (A) şirketinin kontrolündeki ve yönetimi altındaki veri merkezlerinde barındırılan sunucular üzerinden gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla, (K) Ltd. Şti. hizmetleri alırken (A) şirketinin bulut bilişim temel altyapısından yararlanmaktadır. Ancak, (K) Ltd. Şti. bu veri merkezlerinde veya uygulamalar üzerinde tasarrufla bulunma yetkisine sahip değildir. (K) Ltd. Şti. bu hizmet paketi karşılığında aylık abonelik ücreti ödemektedir.

(A) Şirketi, aynı zamanda, kendi kontrolündeki bulut altyapısı üzerinden yürütölen uygulama hizmetlerini içeren standart bir hizmet paketini müşterilerine herhangi bir hizmet bedeli almaksızın sunmaktadır. Bu hizmetler arasında elektronik posta, dosya depolama, takvim, çevrimiçi görüntölü toplantı ve belgelendirme uygulamaları yer almaktadır. Bireysel müşteriler, bu uygulamaları içeren standart paket ürüne internet üzerinden her yerden her an erişebilmektedir. Türkiye’de mukim (T)’nin de aralarında bulunduğu 2 milyonu Türkiye’de mukim, küresel ölçekte toplam 100 milyon bireysel müşteriye bu hizmet paketini kullanmaktadır. Bireysel müşteriler, bu hizmetleri kullanırken elde edilen veriler elde edilmektedir. (A) şirketi, hedef odaklı reklam hizmetleri sunarken bu verileri kullanmaktadır.

Olay 6 (Tam Mükellef Kurum SaaS Hizmeti)

Kanuni ve iş merkezleri Türkiye’de bulunan (E) Ltd. Şti., firmaların ürünlerini piyasa koşulları içinde en iyi şekilde fiyatlandırmasını sağlayan bir yazılımı internet üzerinden müşterilerine sunmaktadır. (E) Ltd. Şti. yazılım için Türkiye’de yerleşik 3 kişiden oluşan bir yazılım geliştirme ekibi istihdam etmektedir. Bu ekibin üyelerinden ikisi (E) Ltd. Şti.’ye yüzde ellişer oranda sahiptir. Bu şirket yazılımları için (A) şirketine ²⁶⁶ ait temel altyapıyı kullanılmaktadır. Bu altyapı hizmeti kullandıkça öde modelinde fiyatlandırılmaktadır. Bu ekibin geliştirdiğı yazılım Hollanda’da merkezi bulunan (F) Şirketine ait platformdaki çevrimiçi mağazada test edilmekte ve daha sonra satışa sunulmaktadır. Bu platform üzerinden yazılımı satın alanlar arasında Türkiye’nin de aralarında bulunduğu çok sayıda ölkede yerleşik müşteriler bulunmaktadır. (F) şirketine ait platform üzerinden (E) Ltd. Şti.’nin yazılımını satın alanlar arasında Türkiye ve Dünyanın farklı ölkelerinde yerleşik müşteriler bulunmaktadır. Müşteriler, yazılımı satın almak suretiyle bu yazılıma her an her yerden erişim hakkı elde

²⁶⁶ (A) şirketi hakkındaki detaylar için Bkz. Senaryo 2.

etmektedir. Bu satın alma işlemi, yazılım üzerinde fikri mülkiyetin devrini içermemektedir. Ayrıca, yazılım üzerindeki mali hakları (örneğin kopyalama ve çoğaltma gibi) kullanma yetkisini müşterilere vermemektedir. Müşteriler, (A) şirketinin sunucuları dışında başka sunucularda barındırarak bu yazılımı kullanma hakkına sahip değildir. Müşteriler yazılımı aylık 20 ABD Doları tutarında abonelik ücreti karşılığında kullanmaktadır. Ödemeler (F) Şirketine ait çevrimiçi ödeme hizmeti kullanılarak gerçekleştirilmektedir. (F) Şirketi kendi platformu üzerinden yapılan bu yazılım satışlarından %20 oranında komisyon almaktadır. (E) Ltd. Şti., müşterilere sunduğu yazılımdaki sorunları tespit etmek ve iyileştirmeleri analiz etmek için ABD Ülkesinde yerleşik (B) şirketinden hizmet satın almaktadır. (B) şirketinin bu hizmeti kullandıkça öde modelinde fiyatlandırılmaktadır.

(E) Ltd. Şti. tarafından kullanılan temel altyapı aynı zamanda (A) şirketinin diğer müşterilerinin bilgi işlem kaynaklarını barındırmak için kullanılmaktadır. Ancak, farklı müşterilerin kaynakları yazılım düzeyinde birbirinden izole edilmektedir. (E) Ltd. Şti.'nin kullandığı sanal sunucuların içeriğine yalnızca (E) Ltd. Şti. erişebilmektedir. Zira, özel şifreleme teknikleri sayesinde başkalarının müşterilere ait içeriğe erişimi engellenmektedir. (E) Ltd. Şti., (A) şirketinin veri merkezlerindeki kullandığı sunucuların maliki değildir ve bunlara fiziki olarak erişememektedir. (A) şirketi ile (E) Ltd. Şti. arasında akdedilen sözleşme, (E) Ltd. Şti.'ye yalnızca sanal sunuculara uzaktan erişim hakkı vermektedir. (E) Ltd. Şti., sanal sunucuların işlevlerini tam olarak nerede yürüttüğü veya değer üreten hesaplamaları işleyen fiziki sunucuların tam olarak nerede bulunduğu hakkında bilgi sahibi değildir. Aslında, (A) şirketi veri merkezi ağı içindeki bilgi işlem kaynaklarını otonom olarak ilişkilendirdiği için bu bilgiye sahip olmak mümkün değildir. (A) şirketinin veri merkezi ağında iş yüküne bağlı olarak (E) Ltd. Şti.'nin kaynaklarının çeşitli hesaplama süreçleri bu ağ genelinde dengelenmektedir²⁶⁷.

Olay 7 (Tam Mükellef DaaS Sağlayıcısı)

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan (L) A.Ş. basım ve yayın alanında faaliyet göstermektedir. (L) A.Ş. mevzuat, içtihatlar, dilekçe ve sözleşme örnekleri ve literatürden oluşan veri tabanına sahiptir. (L) A.Ş. bu veri tabanına her an her yerden internet üzerinden erişim imkânı sağlayan hizmet paketleri satmaktadır. Veri tabanının kendisi ve içeriğinde mevcut tüm veriler üzerinde fikri haklar (L) A.Ş.'ye aittir. Hizmet paketlerinden birini satan alan müşteri bu veri tabanını içerisindeki verileri görüntüleme hakkına sahiptir. Bunun dışında

²⁶⁷ (A) Şirketi, eski fiziki sunucuları değiştirmek, diğer müşterileri için fiziki sunucu alanını boşaltmak veya bağlantılı sanal sunucular arasındaki fiziki mesafeyi azaltmak gibi çeşitli nedenlerle (B) Şirketinin sanal sunucularından birini bir fiziki sunucudan diğerine kaydırabilmektedir.

veri tabanı ve veri tabanı içindeki verilere ilişkin olarak hiçbir fikri mülkiyet veya buna bağlı (mali) hakların devri gerçekleşmemektedir. Müşteriler, farklı kullanım içeriklerine bağlı olarak farklı aylık abonelik ücretleri karşılığında veri tabanını kullanmaktadır.

Yerleşim yeri Türkiye’de bulunan avukat (J), (L) A.Ş.’den veri tabanı hizmeti satın almaktadır. Bu hizmet kapsamında veri tabanındaki tüm içeriği sınırsız görüntüleme ve aylık belirli sayıda bu içeriği indirme hakkı elde etmektedir. Bu hizmet kullanımı sırasında karşılaşılan teknik sorunlar için, ayrıca, teknik destek hizmeti almaktadır. Bu hizmetler karşılığında aylık 500 TL abonelik ücreti ödemektedir.

Olay 8 (Dar Mükellef DaaS Sağlayıcısı)

Kanuni ve iş merkezi Almanya’da bulunan (M) şirketi basım ve yayın alanında faaliyet göstermektedir. (M) şirketi, mevzuat, içtihatlar, dilekçe ve sözleşme örnekleri ve literatürden oluşan veri tabanına sahiptir. (M) şirketi bu veri tabanına her an her yerden internet üzerinden erişim imkânı sağlayan hizmet paketleri satmaktadır. Bu hizmetleri sunarken gerekli olan temel bilgi işlem kaynakları için Türkiye dışında bulunan üçüncü kişi IaaS sağlayıcısı ile anlaşmaktadır. Bu kapsamda, Türkiye hariç Dünyanın farklı yerlerinde bulunan bulut temel altyapısı üzerinden faaliyetler yürütülmektedir. (M) şirketinin bu altyapının fiziki katmanı üzerinde hiçbir kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır.

Veri tabanının kendisi ve içeriğinde mevcut tüm veriler üzerinde fikri haklar (M) şirketine aittir. Hizmet paketlerinden birini satan alan müşteri bu veri tabanını içerisindeki verileri görüntüleme hakkına sahiptir. Bunun dışında veri tabanı ve veri tabanı içindeki verilere ilişkin olarak hiçbir fikri mülkiyet veya buna bağlı (mali) hakların devri gerçekleşmemektedir. Müşteriler, farklı kullanım içeriklerine bağlı olarak farklı aylık abonelik ücretleri karşılığında veri tabanını kullanmaktadır.

Türkiye’deki bulunan (Ü) Üniversitesi, (M) şirketinden veri tabanı hizmeti satın almaktadır. Bu hizmet kapsamında, iki bin kullanıcı hesabı açarak veri tabanındaki tüm içeriği sınırsız görüntüleme ve aylık belirli sayıda bu içeriği indirme hakkı elde etmektedir. Bu hizmet kullanımı sırasında karşılaşılan teknik sorunlar için, ayrıca, teknik destek hizmeti almaktadır. Bu hizmetler karşılığında aylık 8.000 Euro abonelik ücreti ödemektedir.

Gerçek kişi ve kurum hizmet sağlayıcılarının mükellefiyet türü, sundukları hizmet modeli ve dağıtım modeline bağlı olarak burada yer verdiğimiz sekiz olay dışında çok sayıda örnek olay türetilmesinin mümkün olduğu ortadadır. Bulut bilişim hizmetlerinin kendi aralarındaki farklılıklar vergilendirme konusunda yapılacak olan tespitlere tesir etmektedir. Bu

bölümde temel farklılıklar göz önünde bulundurularak sınırlı sayıda örnek olaya yer verilmektedir. Bulut bilişim hizmetlerindeki örnek olayların burada yer verilenlerle sınırlı olmadığını tekrar vurgulamak gerekir.



İKİNCİ BÖLÜM: VERGİLENDİRME SORUNLARI

Bu bölümde sırasıyla bulut bilişim hizmetlerinde gelirin nitelendirilmesi ve işyeri kuralına ilişkin sorunlar ele alınmaktadır. Gelirin nitelendirilmesi başlığı altında öncelikli olarak bu çalışmada ele alınan bulut bilişim hizmetlerine konu olan bilgi işlem kaynaklarına (veri merkezi, bilgisayar programı ve veri tabanına) özgü işlemler tasnif edilmektedir. Bu tasnifler, bu bölümdeki değerlendirmelerin rahatlıkla anlaşılması için tasarlanmıştır. Bu tasniflerde yer verilen işlem türlerinden her biri detaylı olarak izah edilmemektedir. Bulut bilişim hizmetlerini ilgilendirdiği ölçüde belirli işlem türleri üzerinde durulmaktadır. Gelirin nitelendirilmesine ilişkin sorunlardan sonra bulut bilişimde işyeri kuralının uygulanması konusu ele alınmaktadır.

1. GELİRİN NİTELENDİRİLMESİ

Genel Olarak

Gelirin nitelendirilmesi, ekonomik bir değer kanunda tahdidi olarak sayılan gelir unsurlarından herhangi birine girip girmediğinin belirlenmesidir. Herhangi bir ekonomik değer, gelir olarak vergilendirilebilmesi için gelir unsurlarından biri kapsamında olması şarttır. Gelirin nitelendirilmesi sayesinde bir ekonomik değer gelir olarak vergilendirilip vergilendirilemeyeceği, kaynak devletin vergilendirme yetkisinin olup olmadığı ve uygulanacak vergi tekniği²⁶⁸ belirlenmektedir.

Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesi için hizmet sağlayıcılar ile müşteriler arasında gerçekleşen işlemlerin irdelenmesi gerekmektedir. Bu işlemlere ilişkin farklı yöndeki tespitlere bakıldığında bulut bilişimde gelirin nitelendirilmesinde birtakım belirsizlikler olduğu anlaşılmaktadır²⁶⁹. Bu belirsizliğin kaynağı,

²⁶⁸ Vergi alacağının doğmasından devlet hazinesine intikaline kadar olan vergilendirme sürecindeki tüm usul işlemlerine vergi tekniği denir. Bkz. Akif Erginay, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s.67.

²⁶⁹ Örneğin, bir görüşe göre bu ilişki bir hizmet ilişkisidir. Buna göre, bulut bilişim hizmetlerinde hizmet sağlayıcısının bilgi işlem kaynaklarının müşterilerine sunulmasına yönelik süreklilik arz eden bir sorumluluğu bulunmakta ve sağlayıcı bu kaynaklara ilişkin riskleri üstlenmektedir. Bkz. Mazur, *Taxing the Cloud*, s.24-25; Diğer bir görüşe göre, bu ilişki bir kira ilişkisi olabilir. Buna göre, IaaS gibi hizmet modelleri teçhizat kiralamasına benzemekte olup hizmet bedelleri brüt tutar üzerinden kaynaktan stopaj uygulamasına tabi tutulabilme olasılığına sahiptir. Bkz. Arthur Cockfield/Walter Hellerstein/Marie Lamensch, *Taxing Global Digital Commerce*, Wolters Kluwer, Second Edition, 2020, s.144. Hellerstein'a göre, vergi hakkına sahip ülkeyi belirlemek üzere bulut bilişim işlemlerini belirli bir gelir unsuruna dahil etmek genellikle kolay olmamaktadır. Bkz. Walter Hellerstein, "State Taxation of Electronic Commerce", *Tax Law Review*. Volume:52, No:3, Spring 1997, s.15-16. ABD'de bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirler dört farklı gelir unsurundan birine dahil edilebilmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Stephen J. Lusch, "State Taxation of Cloud Computing" *Santa Clara Computer & High Technology Law Journal*, Volume:29, No:2, 2012-2013, s.369-412, s.374.

basit donanımlar ve ara yüzler üzerinden kolaylıkla kullanılabilir karmaşık hizmetler sunulmasıdır.

Bir kimse bulut bilişime baktığında veri merkezleri, uygulama programları, veri tabanları ve diğer bilgi işlem kaynaklarının yanı sıra hizmet sağlayıcılarının sahip olduğu sektörel tecrübeyi görmektedir. Hukuk dünyasından (haklar dünyasından) aynı bulut bilişime bakıldığında mülkiyet hakları, fikri mülkiyet hakları ve hiçbir mutlak hakka konu olmayan ancak belirli hukuki korumalara tabi gayrimaddi varlıklar görülmektedir²⁷⁰. Vergi Hukuku açısından aynı bulut bilişime baktığımızda ise farklı iktisadi özlere sahip işlemler görülmektedir. Zira, bulut bilişimdeki işlemler mal, hak veya diğer gayrimaddi varlıkların elden çıkarılmasından kullanım kısıtlamaları bulunan bir ürünün (hizmetin) satışına kadar uzanan birçok farklı iktisadi içeriğe sahip olabilmektedir. Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin nitelendirilebilmesi için taraflar arasındaki bu işlemlerin iktisadi içeriğinin irdelenmesi gerekmektedir.

Tablo 1: Bulut Bilişimin Farklı Görünümleri

Bir Kimsenin Gördüğü		Hukuk Dünyasında Görünüm		Vergi Hukukunda Görünüm ²⁷¹		
Veri Merkezi	Fiziki Altyapı	→	Taşınır (Donanım)	Mülkiyet Hakkı	→	FA-1, FA-2, FA-3, FA-4, FA-5, FA6
		→	Taşınmaz (Arazi ve Bina)	Mülkiyet Hakkı		
	Altyapı Yazılımı	→		Telif Hakkı	→	BP-1, BP-2, BP-3, BP-4, BP-5, BP-6
	Uygulama Yazılımları (Uygulama Programları)	→	Bilgisayar Programları			
Veri Tabanları		→	Orijinal Veri Tabanları		→	OV-1, OV-2, OV-3, OV-4, OV-5
		→	Sui Generis Veri Tabanları	FSEK’te Kendine Özgü Haklar	→	SV-1, SV-2, SV-3, SV-4
Sektörel Tecrübe		→	Know How	Haksız Rekabet Koruması	→	BP-4

Bulut bilişim hizmetleri sunulurken mülkiyet hakkına konu olan mallar (veri merkezleri), fikri mülkiyete konu olan eserler (örneğin bilgisayar programları ve veri tabanları) ve hiçbir mutlak bir hakka konu olmayan ancak hukukun belirli korumalar sağladığı gayrimaddi

²⁷⁰ Bkz. Tablo 1: Bulut Bilişimin Farklı Görünümleri.

²⁷¹ Bu sütunda yer verilen kodların her biri farklı bir işlem türüne ait olup ilerleyen bölümlerde ayrıntılı bir şekilde izah edilmektedir. Bkz. Tablo 2: Mülkiyet Hakkına Konu Fiziki Altyapıya İlişkin İşlemler, Tablo 3: Telif Hakkına Konu Bilgisayar Programına İlişkin İşlemler, Tablo 4: Telif Hakkına Konu Orijinal Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler ve Tablo 5: Sui Generis Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler.

varlıklar (bilgi birikimi) kullanılmaktadır. Bu malların (veri merkezlerinin) ve eserlerin (bilgisayar programları ve veri tabanları) her biri kendi içinde çok farklı işlemlere konu olmaktadır. Karmaşık bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin daha iyi analiz edilebilmesi için bilgi işlem kaynaklarının her birine özgü işlem türleri ayrı ayrı ortaya koyulmalıdır. Devam eden paragraflarda bu işlemlere yönelik tasniflerimiz genel hatlarıyla ortaya konulmaktadır. Bu işlem türlerinin detaylı analizi, bulut bilişim hizmetlerini ilgilendirdiği ölçüde, daha sonraki bölümlerde²⁷² ele alınmaktadır.

Veri Merkezlerine İlişkin İşlem Türleri:

Veri merkezleri, fiziki altyapı ve bu altyapıya ilişkin yazılımlardan teşekkül etmektedir. Veri merkezi fiziki altyapısı geniş araziler üzerine inşa edilmiş ve özel olarak donatılmış binalardır²⁷³. TMK m.704 hükmüne göre bu fiziki altyapı taşınmaz mülkiyetinin konusudur. Aynı Kanunun m.683/f.1 hükmü uyarınca fiziki altyapı malikinin mülkiyet hakkının içeriğini bu altyapıyı dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkileri oluşturmaktadır. Mülkiyet hakkını ve bu hakkın içeriğini dikkate alan bu çalışma, veri merkezlerindeki bu altyapıya ilişkin işlemleri genel olarak şu şekilde gruplandırmaktadır:

Tablo 2: Mülkiyet Hakkına Konu Fiziki Altyapıya İlişkin İşlemler

İŞLEM NO	İŞLEM ADI	AÇIKLAMA
FA-1	Altyapının Devri	Veri merkezi üzerindeki mülkiyet hakkının hiçbir bir kısıtlama olmaksızın devredilmesi, veri merkezinin elden çıkarılmasıdır.
FA-2	Altyapının Kullanılması	Veri merkezi üzerindeki mülkiyet hakkı devredilmeksizin veri merkezini kullanma, yararlanma veya tasarrufta bulunma yetkilerinin devredilmesi, diğer bir ifadeyle veri merkezinin kiralanmasıdır.
FA-3	Donanımın Kullanılması	Veri merkezi üzerindeki mülkiyet hakkı ve buna ilişkin yetkiler (kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkileri) devredilmeksizin sadece veri merkezindeki belirli donanımı kullanma yetkisinin münhasıran devredilmesi, diğer bir ifadeyle donanımın kiralanmasıdır.
FA-4	Altyapı Geliştirme Hizmetleri	Veri merkezi binasının inşası, veri merkezine özel donanım ve yazılımın geliştirilmesi, değiştirilmesi ve özelleştirilmesi hizmetlerinin sağlanmasıdır.
FA-5	Altyapı Destek Hizmetleri	Veri merkezine özel donanım ve tefrişata ilişkin kurulum, bakım, test, güvenlik vb. hizmetlerin sağlanmasıdır.
FA-6	Altyapı Hizmetleri	Veri merkezi ve veri merkezindeki belirli bir donanım üzerindeki mülkiyet hakkı ve buna ilişkin yetkiler (kullanma, yararlanma veya

²⁷² Bkz. İkinci Bölüm 1.2.1.3. İşlem Türleri, İkinci Bölüm 1.2.1.2.2. İşlem Türleri, İkinci Bölüm 1.2.2.1.1.2. İşlem Türleri, İkinci Bölüm 1.2.2.1.1.2.2. İşlem Türleri.

²⁷³ Bkz. Birinci Bölüm 4.1. Sermaye Bakımından.

Veri merkezinde bulunan fiziki sunucular, kablolar vb. taşınır mallar veri merkezinin eklentileridir. TMK m.686/f.2 hükmü uyarınca eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Fiziki sunucular, kablolar vb. donanım veri merkezlerinin işletilmesini ve bunlardan yararlanılmasını sağlamak üzere veri merkezlerinin amacına sürekli olarak özgülünmektedir. Bununla birlikte, ekonomik amaçlar doğrultusunda kullanılma ihtimali bulunmasına rağmen eklentinin fiilen kullanılmaması ve geçici bir süre asıl şeyden ayrılması eklenti niteliğini etkilemez²⁷⁴. Asıl şey ve eklenti üzerinde ayrı ayrı mülkiyet bulunduğundan bunların farklı kimselere ait olması mümkündür²⁷⁵. Ancak, TMK m.686/f.1 hükmü uyarınca aksi belirtilmedikçe asıl şeye ilişkin tasarruflar bu şeyin eklentisini de kapsamaktadır.

Bilgisayar Programına İlişkin İşlem Türleri:

Bilgisayar programına ilişkin işlemler, telif hakkının elden çıkarılmasından kullanım kısıtlamaları bulunan bir ürün (hizmet) olarak satışına kadar uzanan birçok farklı içeriğe sahip olabilmektedir²⁷⁶. Tekinalp, bilgisayar programlarına ilişkin üç farklı sözleşmeden bahsetmektedir²⁷⁷. Birincisi, donanım ile beraber olan ve donanımı çalıştıran bilgisayar programlarının, donanımdan ayrı bir bedeli olmaksızın, kullanma hakkının alınmasıdır. İkincisi, bilgisayar programının devrini konu alan satış sözleşmesi hükümlerine tabi sözleşmelerdir. Üçüncüsü, bilgisayar programının sadece kullanım hakkını sağlayan lisans haklarını konu alan sözleşmelerdir. Fikri mülkiyet haklarını konu alan sözleşmeler haricinde bilgisayar programları bir takım başka işlemlere konu olabilmektedir²⁷⁸.

OECD, bilgisayar programı işlemlerini farklı kategoriler altında ele almaktadır²⁷⁹. Çok sayıda ülke uygulamasına bakıldığında OECD MA'daki bu sınıflandırma üzerinden yapılan

²⁷⁴ A. Lale Sirmen, Eşya Hukuku, Ankara, Yetkin, 10. Baskı, 2022, s.302.

²⁷⁵ Sirmen, s.304.

²⁷⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Commentary on Article 12, par.12.2. (Bundan sonra "OECD, MTC 2017" olarak anılacaktır.)

²⁷⁷ Bkz. Ünal Tekinalp, Fikri Mülkiyet Hukuku, 5. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012, s.268.

²⁷⁸ Bu işlem türlerine bağlı olarak gelirin niteliği gayrimaddi hak bedelinin yanı sıra teknik hizmet ücreti, ticari kazanç veya sermaye değer artış kazancı olabilmektedir. Bkz. Nasscom, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (Note by the Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, Annex, s.48.

²⁷⁹ Kanaatimizce OECD MA m.12'ye ilişkin OECD Yorumları bilgisayar programını konu alan işlem türleri bakımından kafa karışıklığına yol açmış görünmektedir. Örneğin, Cockfield ve diğerlerine göre, bilgisayar

değerlendirmelerin kabul görmediği anlaşılmaktadır²⁸⁰. Hatta, bazı ülkelerde bilgisayar programı için yapılan ödemelere yönelik olarak işlem türü yerine bilgisayar programı türüne dayalı sınıflandırma yapıldığı görülmektedir²⁸¹. Kanaatimizce bilgisayar programları için yapılan ödemeleri tasnif ederken ödeme karşılığında devredilen hak ve yetkilere dayalı yaklaşım benimsenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, bu çalışmada, bilgisayar programlarını konu alan işlem türleri altı grup altında şu şekilde ele alınmaktadır²⁸²:

Tablo 3: Telif Hakkına Konu Bilgisayar Programına İlişkin İşlemler

İŞLEM NO	İŞLEM ADI	AÇIKLAMA
BP-1	Bilgisayar Programının Devri	Bilgisayar programı üzerindeki telif hakkının devredilmesi, diğer bir ifadeyle telif hakkının elden çıkarılmasıdır.
BP-2	Bilgisayar Programının Kullanılması	Bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı devredilmeksizin bu program üzerindeki mali hakların devredilmesi, diğer bir ifadeyle bilgisayar programının kiralınmasıdır.
BP-3	Bilgisayar Programının Kopyasının Devri	Bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bu programın bir kopyasının devredilmesi, diğer bir ifadeyle programın bir kopyasının elden çıkarılmasıdır.
BP-4	Bilgisayar Programı Bilgi Birikiminin Devri	Bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bilgisayar programının temelindeki fikir ve ilkelerin devredilmesidir.
BP-5	Bilgisayar Programı Destek Hizmeti	Bilgisayar programıyla ilgili kurulum, bakım, test, eğitim vb. hizmetlerin sağlanmasıdır.
BP-6	Bilgisayar Hizmeti	Bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bilgisayar programına uzaktan erişim hakkının sağlanmasıdır.

programı işlemleri OECD tarafından beş kategori altında ele alınmaktadır. Bkz. Cockfield/Hellerstein/Lamensch, s.168-169. Lainoff ve Vaish'e göre ise söz konusu OECD Yorumlarında üç işlem kategorisi olduğunu belirtmektedir. Bkz. Steven R. Lainoff/Ramesh C. Vaish, "General Report", The Taxation of Income Derived From the Supply of Technology, IFA Cahiers, 1997, Volume:82a, s.33-34. Buna ek olarak, Valta'ya göre, bilgisayar programlarından bağımsız olarak OECD MA m.12'deki işlem türleri üçtür. Bunlar, kullanım ve kullanım hakkı, bilgi birikimi ve elden çıkarma sözleşmeleridir. Bkz. Matthias Valta, Article 12 Income from Royalties, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (Eds. Ekkehart Reimer/Alexander Rust), Wolters Kluwer, Volume 1, Fourth Edition, 2015, s.994. Bu karışıklığın sebeplerine ilişkin değerlendirmeler bu çalışmanın amacı dışında kalması nedeniyle bu kısımda bu konuya işaret etmek haricinde ayrıca üzerinde durmamaktayız.

²⁸⁰ Bazı ülkeler bilgisayar programları için yapılan ödemeler bakımından gayrimaddi hak bedelini geniş yorumlama eğilimindedir. Zira, aksi takdirde, ticari kazanç niteliğindeki gelirleri vergilendirmeleri daha zordur. İspanya, Hindistan, Yeni Zelanda, Uruguay ve Kanada'nın OECD'den ayrılan uygulama ve yaklaşımlarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Lainoff/Vaish, s.33.

²⁸¹ Bu ülkeler arasında Arjantina ve İtalya yer almaktadır. Söz konusu ülkelerdeki vergi uygulamalarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Lainoff/Vaish, s.33.

²⁸² Bu tasnifte bilgisayar programlarının kiralınması ayrı bir işlem türü olarak ele alınmaktadır. Buna karşın, Akçaoğlu'nun farklı yönde bir görüşü mevcuttur. Akçaoğlu'na göre yazılımlar kural olarak kiralınmazlar, satılırlar. Bkz. Ertuğrul Akçaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti", Yaklaşım, Sayı 233, Temmuz 2011, <https://portal.yaklasim.com/> (E.T. 19/4/2022).

Bilgisayar programı karşılığında yapılan ödemenin niteliği, bu programa ilişkin işlem ile edinilen haklara bağlıdır. Bu nedenle, bilgisayar programından elde edilen gelirin nitelendirilebilmesi için devralınan hakları belirlemek şarttır.

Veri Tabanlarına İlişkin İşlem Türleri:

Veri tabanına ilişkin işlemler, veri tabanı üzerindeki mutlak hak niteliğindeki hakkın elden çıkarılmasından kullanım kısıtlamaları bulunan bir ürün (hizmet) olarak satışına kadar uzanan birçok farklı içeriğe sahip olabilmektedir. En başta, veri tabanlarına ilişkin işlemlere değinmeden önce, orijinal veri tabanları ile sui generis veri tabanlarının farklı haklara konu olduğuna işaret etmekte fayda bulunmaktadır²⁸³. Eser niteliğinde olan orijinal veri tabanları açısından bilgisayar programları için yukarıda zikredilen işlem türleri benzerlik göstermektedir. Bu çalışmada, bu tür veri tabanlarına ilişkin işlemler şu şekilde gruplandırılmaktadır:

Tablo 4: Telif Hakkına Konu Orijinal Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler

İŞLEM NO	İŞLEM ADI	AÇIKLAMA
OV-1	Orijinal Veri Tabanının Devri	Orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkının devredilmesi, diğer bir ifadeyle telif hakkının elden çıkarılmasıdır.
OV-2	Orijinal Veri Tabanının Kullanılması	Orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkı devredilmeksizin bu veri tabanı üzerindeki mali hakların devredilmesi, diğer bir ifadeyle veri tabanının kiralanmasıdır.
OV-3	Orijinal Veri Tabanının Kopyasının Devri	Orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bu veri tabanının bir kopyasının devredilmesi, diğer bir ifadeyle veri tabanının bir kopyasının elden çıkarılmasıdır.
OV-4	Orijinal Veri Tabanı Destek Hizmeti	Orijinal veri tabanı ile ilgili kurulum, bakım, test, eğitim vb. hizmetlerin sağlanmasıdır.
OV-5	Orijinal Veri Tabanı Hizmeti	Orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bu veri tabanına uzaktan erişim hakkının sağlanmasıdır.

Eser niteliğinde olmayan ancak FSEK tarafından özel bir koruma rejimine tabi kılınan sui generis veri tabanı işlemleri üzerinde özel olarak durulması gerekmektedir. FSEK’te sui generis veri tabanları yapımcılarına bazı izin verme ve yasaklama hakları tanınmaktadır²⁸⁴. Bu çalışmada, sui generis veri tabanlarına ilişkin işlemler şu şekilde gruplandırılmaktadır:

Tablo 5: Sui Generis Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler

²⁸³ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.1.2. Veri Tabanı Telif Hakkı.

²⁸⁴ Yavuz Selim Şener, Fikri Mülkiyet Hukukunda Dijital Veri Tabanlarının Korunması, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s.68.

İŞLEM NO	İŞLEM ADI	AÇIKLAMA
SV-1	Sui Generis Veri Tabanının Devri	Veri tabanı yapımcısı sıfatının kaybedilmesini sağlayacak şekilde sui generis veri tabanına özgü olan hakların tamamının devredilmesi, diğer bir ifadeyle veri tabanının elden çıkarılmasıdır.
SV-2	Sui Generis Veri Tabanının Kullanılması	Veri tabanı yapımcısı sıfatı devredilmeksizin sui generis veri tabanı üzerindeki belirli hakların (başka ortama aktarma ve yeniden kullanım hakları) devredilmesi, diğer bir ifadeyle veri tabanının kiralanmasıdır.
SV-3	Sui Generis Veri Tabanı Destek Hizmetleri	Sui generis veri tabanı kurulum, bakım, test, iyileştirme, güvenlik, eğitim vb. hizmetlerinin sağlanmasıdır.
SV-4	Sui Generis Veri Tabanı Hizmeti	Veri tabanı yapımcısı sıfatı kaybedilmeksizin ve sui generis veri tabanı üzerindeki kendine özgü haklardan herhangi biri devredilmeksizin bu veri tabanına uzaktan erişim hakkının sağlanmasıdır.

Görüldüğü üzere, veri merkezleri, bilgisayar programları ve veri tabanları gibi her bir bilgi işlem kaynağı çeşitli içeriğe sahip işlemlere konu olabilmektedir. Bu işlemlerin içeriğinin, diğer bir ifadeyle iktisadi özünün belirlenmesi, bu işlemlerden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesi bakımından önem arz etmektedir. Zira, bu belirleme sayesinde karmaşık bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirler doğru bir şekilde nitelendirilebilmektedir.

1.1. Gelir Unsurları

ÇVA'lar çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla taraf devletin vergilendirme yetkisini tamamen veya kısmen diğer taraf devlet lehine sınırlandırmaktadır. Bu anlaşmaların üçüncü bölümlerinde gelirin vergilendirilmesine yönelik dağıtım kurallarına yer verilmektedir. Bu bölümlerde yer verilen gelir unsurları ile iç hukuktaki gelir unsurları benzerlik gösterebilmektedir. Ancak, vergi anlaşmalarındaki ile iç hukuktaki birbirinden farklıdır. ÇVA'lardaki gelir unsurları, çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlandırmada işlev görmektedir. İç hukuktaki gelir unsurları ise, bu işlevin yanı sıra gelir üzerinden alınan vergilerin konusunu ve vergilendirme tekniğini belirlemek için vardır. Bu bölümde bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirin nitelendirilmesi hem ÇVA'lardaki hem de iç hukuktaki gelir unsurları bakımından ayrı ayrı irdelenmektedir.

1.1.1. Uluslararası Vergi Hukukunda Gelir Unsurları

1.1.1.1. Gayrimaddi Hak Bedeli

1.1.1.1. Genel Olarak

Gayrimaddi hak bedeli, sinema filmleri dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemedir. OECD MA'daki bu tanım ile Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'ların ilgili hükümleri iki noktada farklılaşmaktadır. Birincisi, Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda sınai, ticari veya bilimsel teçhizat kullanımı veya kullanım hakkı için yapılan ödemeler genellikle gayrimaddi hak bedeli kapsamında yer almaktadır. Örneğin, Türkiye ile Çin Halk Cumhuriyeti arasında imzalanan ÇVA'nın ilgili maddesi yukarıda zikredilen hakların ve mülkiyetin satışını kapsam dışında bırakmakla birlikte sınai, ticari veya bilimsel teçhizatı kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını tanıma dahil etmektedir. İkinci olarak, OECD MA'na göre, yalnızca m.12'de zikredilen hakların veya malların kullanımı karşılığında yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedelidir. Bu model anlaşmaya göre, bu tür hakların veya mülkiyetin elden çıkarılmasından doğan gelir gayrimaddi hak bedeli sayılmaz. Ancak, Türkiye'nin taraf olduğu bazı anlaşmalarda buradaki hakların satışı karşılığında yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli sayılmaktadır. Örneğin, Türkiye ile Fransa arasında imzalanan ÇVA'da sınai, ticari ve bilimsel teçhizata ilişkin olarak sadece kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı ifadesi kullanılmakla birlikte bu maddede zikredilen diğer gayrimaddi hakların satışının gayrimaddi hak bedeli sayıldığı anlaşma metninde yer almaktadır.

OECD MA, gayrimaddi hak bedelinin vergilendirilmesinde kaynak devletin vergilendirme yetkisini tamamen sınırlandırmaktadır. BM MA ise, bu gelirler için ikametgâh ülkesinin yanı sıra kaynak ülkenin belirli bir oranda vergilendirme yetkisini kabul etmektedir²⁸⁵. Gelişmekte olan ülkelerin taraf olduğu ÇVA'ların yanı sıra gelişmiş ülkeler arasında akdedilen çok sayıda ÇVA kaynak devletin vergilendirme yetkisinin tanınması bakımından OECD MA'dan farklılaşmaktadır²⁸⁶. Bu anlaşmalara göre kaynak devletler gayrimaddi hak bedelini %5 ila %15 arasında değişen oranlarda vergilendirebilmektedir²⁸⁷.

²⁸⁵ Bkz. BM MA m.12/f.2.

²⁸⁶ Chang Hee Lee/Ji-Hyun Yoon, General Report, Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and digital economy, IFA Cahiers 2018, Volume 103B, s.24.

²⁸⁷ Lee/Yoon, s.24.

Ürdün, Hindistan, ABD, Litvanya, Letonya, Suriye, Tayland, Estonya ve Brezilya dışında kalan ülkelerle Türkiye'nin imzaladığı ÇVA'larda kaynak devlet %10 oranında vergilendirme yetkisine sahiptir²⁸⁸.

1.1.1.2. Gayrimaddi Haklar

Gayrimaddi hak, OECD MA m.12/f.2 ve BM MA m.12/f.3 hükümlerinde tanımlanmaktadır. Model anlaşmalar ve Türkiye'nin imzaladığı ÇVA'larda tanımı bulunması nedeniyle bu kavramı yorumlamak için iç hukuka başvurulmaz. Ancak, bu tanım içinde yer verilmesine rağmen tanımlanmayan terimler için bu anlaşmaların m.3/f.2 hükümleri uyarınca anlaşmaya konu vergilerin yer aldığı Devletin mevzuatında öngörülen anlamı taşımaları nedeniyle bu ülkenin iç hukuka başvurulması gerekebilmektedir²⁸⁹. Bu bağlamda, gayrimaddi hakkın yorumlanmasında iç hukukun kullanımı sadece tanım içindeki terimler ile sınırlıdır²⁹⁰. Bu çalışma kapsamında yalnızca telif hakkı (bilgisayar programları ve veri tabanları), bilgi birikimi (know how) ve teçhizat terimleri üzerinde durulmaktadır.

GVK m.70/f.1/b.5,6 ve mük. m.80/f.1/b.2,3 hükümlerinin içeriği ile Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'lardaki gayrimaddi hak bedeli tanımı belirli ölçüde örtüşmektedir. KVK m.26/f.1 ve m.30/f.2 hükümlerinde ise telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi haklar denilmek suretiyle bu kavrama atıf yapılmaktadır. Ancak gerek GVK gerekse KVK'daki bu hükümlerin içeriğinden burada yer verilen telif hakkı ve bilgi birikimi gibi terimlerin yorumlanması mümkün görünmemektedir. Öte yandan, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1)²⁹¹ gayrimaddi hakları tanımlamaktadır. Bu Genel Tebliğ, Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'lar ile

²⁸⁸ Bkz. Hakan Üzeltürk, "The Impact of the UN and OECD Model Tax Conventions on Turkish Tax Treaties", Intertax, Volume:39, Issue:8/9, 2011, s.442. (Bundan sonra "Üzeltürk, The Impact" olarak anılacaktır.)

²⁸⁹ Bazı ÇVA protokollerinde daha detaylı açıklamalar bulunması nedeniyle iç hukuka başvurulmadan doğrudan yorum yapılabilmektedir. Bu nedenle, iç hukuka gidilmemesi durumu ortaya çıkabilmektedir.

²⁹⁰ Valt, s.992, par.65.

²⁹¹ 18 Kasım 2007 tarihli Resmî Gazete'de bu genel tebliğde şu ifadeler yer verilmektedir: Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, almeti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır. Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir. Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

paralel şekilde gayrimaddi hakları tanımlamasına karşın bu tanımda yer alan terimleri açıklamamaktadır. Özetle, gayrimaddi hak tanımı içerisinde yer verilen terimlerin Türk vergi mevzuatına özgü tanımları bulunmamaktadır. Bu terimlerden fikri mülkiyete konu olanlar için fikri mülkiyet mevzuatına başvurulması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'lardaki bu terimlerin yorumlanması ile sınırlı olmak kaydıyla sırasıyla FSEK ve Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Anlaşması'na (TRIPS) başvurulması gerekmektedir.

Nitekim, Valta ve diğer bazı yazarlar, OECD MA ve BM MA'da iç hukuka yapılan referansın doğrudan fikri mülkiyet hukukuna yönelik olduğunu belirtmektedir²⁹². Ancak, iç hukukta farklı fikri mülkiyet haklarının tanınması gayrimaddi haklar bakımından dikkate alınmamaktadır²⁹³. Farklı ülke iç hukuklarını önemli ölçüde birbiriyle uyumlu hale getiren uluslararası anlaşmalar, özellikle TRIPS'in, ÇVA'ların yorumlanmasında önemli rolü bulunmaktadır²⁹⁴. Buna rağmen, yorum için doğrudan bu tür anlaşmalara başvurulmamaktadır²⁹⁵. Her bir olayda öncelikli olarak iç hukuka gidilmesi gerekmektedir²⁹⁶.

Birbiriyle önemli ölçüde uyumlu olan yerel fikri mülkiyet hukuklarına başvurulması sayesinde sınır ötesi işlemlerden elde edilen gelirin nitelendirilmesinde çıkması muhtemel sorunların önüne geçilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bu terimleri ülkelerin yerel vergi mevzuatlarına uyarlandığı halleriyle yorumlamak gelirin nitelendirilmesinde çatışma tehlikesini arttırmaktadır²⁹⁷. Ancak, bu noktada, iktisadi işlemlerin kavranması için bu özel hukuk kavramlarından yararlanılırken özel hukuk kavramları ile vergi hukukunun işlevleri arasındaki fark akılda tutulmalıdır²⁹⁸. Zira, eğer gerekirse, vergi hukuku bir işlemin iktisadi esasına odaklanırken şekli yönünü göz ardı etmektedir²⁹⁹. Tüm bu değerlendirmeler ışığında Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'lardaki bu terimlerin yorumlanması ile sınırlı olmak kaydıyla sırasıyla FSEK ve TRIPS'e başvurulması gerekmektedir.

Gayrimaddi haklar arasında sayılan bilgi birikimi ve teçhizat terimleri fikri mülkiyetin konusu dışında kalmaktadır. Kanaatimizce, Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'larda yer alan bu

²⁹² Valta, s.992, par.67; Pöllath R. & Lochbeck, A.in V&L, 5th Edition (2008), Art.12 at m.no. 60. (Aktaran: Valta, s.992, par.67.)

²⁹³ Valta, s.992, par.65.

²⁹⁴ Valta, s.992, par.66. DTÖ'nün kurucu üyelerinden olan Türkiye, TRIPS Anlaşması'na DTÖ kurulurken taraf olmuş gelişmekte olan ülkeler için geçiş sürecinden de faydalanarak DTÖ kurulduktan 5 yıl sonra 2000 yılında anlaşma hükümlerini uygulamaya başlamıştır. Bkz.

<https://www.telifhaklari.gov.tr/Ticaretle-Baglantili-Fikri-Mulkiyet-Anlasmasi-TRIPS> (E.T. 23.12.2021)

²⁹⁵ Valta, s.992, par.66.

²⁹⁶ Valta, s.992, par.66.

²⁹⁷ Valta, s.992, par.67.

²⁹⁸ Valta, s.992, par.67.

²⁹⁹ Valta, s.992, par.67.

terimler, gayrimaddi hakları fikri mülkiyet hukukunun ötesine taşımaktadır. Bu bağlamda bu terimler, fikri mülkiyet hukuku dışında kalan diğer iç mevzuat yardımıyla yorumlanmalıdır.

1.1.1.2.1. Telif Hakkı

Telif hakları ilim-edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri ve sinema eserleri olmak üzere dört ana eser kategorisinden oluşmaktadır³⁰⁰. Bu eser gruplarından birine giren, sahibinin hususiyetini taşıyan ve tasarrufa elverişli ve üçüncü kişilerce algılanabilen (şekillenme) fikri ürünler eserdir³⁰¹. Bu eserler üzerinde mülkiyet hakkı değil, fikri mülkiyet denilen başka bir tür mutlak hakkın varlığı kabul edilmektedir³⁰². Türk Fikri Mülkiyet Hukukunda bilgisayar programları edebi eserler gibi; orijinal veri tabanları ise işlenme eserler gibi korunmaktadır.

Telif hakkına sahip olma bakımından iki sùje (telif hakkı sahibi ve eser sahibi) arasındaki işaret etmek önem arz etmektedir. Eseri meydana getiren anlamına gelen eser sahibi³⁰³, manevi haklara (umuma arz salahiyeti, adın belirtilmesi salahiyeti, eserde değişiklik yapılmasını menetme yetkisi – FSEK m.14-16) ve mali haklara (işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim hakkı – FSEK m.21-25) sahiptir. Bu haklar telif hakkının içeriğini oluşturmaktadır. Eser sahibinin kişiliğine bağlı manevi haklar devredilemezken mali haklar devir işlemleri dahil farklı işlemlere konu olabilir. Eser sahibinden esere ilişkin mali hakları devralan kişi ise telif hakkı sahibi olur ancak eser sahibi olamaz.

Bir işverenin emir ve talimatı altında çalışan ve tüzel kişilerin organlarında görev alan gerçek kişiler, emir ve talimat altındaki ifa ettikleri işler ve organlardaki görevleri nedeniyle yarattıkları eserler bakımından eser sahibidir. Bununla birlikte, FSEK m.18/f.2 hükmüne göre işverenler ve tüzel kişiler bu eserlerle ilgili hakları kullanma hak ve yetkisine sahiptir³⁰⁴.

³⁰⁰ Cahit Suluk/Rauf Karsu/Temel Nal, Fikri Mülkiyet Hukuku, Ankara, Seçkin, 6. Baskı, 2022, s.1; FSEK telif hakkı terimini kullanmamaktadır. FSEK geçici m.1/f.3 hükmü uyarınca mevzuat ve sözleşmelerde kullanılan hakkı telif, telif hakları, edebi mülkiyet, güzel sanatlar mülkiyeti ve buna benzer tabirlerden bu kanunun benzer hallerde tanıdığı hak ve salahiyetler anlaşılır.

³⁰¹ Suluk/Karsu/Nal, s.39; Ayrıca Bkz. Tekinalp, s.103.

³⁰² Sirmen, s.6.

³⁰³ FSEK m.18 uyarınca, bir çalışanın işverenin istediği eseri oluşturması durumunda eser üzerindeki manevi haklar çalışana; mali hakların kullanılması çalıştırana ait olur.

³⁰⁴ Ahmet Kılıçoğlu, Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s.162,170-174. Doktrindeki baskın görüşün aksine Ateş'e göre, yaratma ilkesine rağmen istihdam edenler ve tüzel kişiler FSEK m.11 uyarınca aksine bir iddia ve ispat olmadığı takdirde ve FSEK m.12 uyarınca asıl eser sahibi adını açıklayarak ortaya çıkmadığı takdirde koruma süresi sona erinceye kadar eser üzerindeki mali ve manevi haklara ilişkin tüm yetkileri gerçek eser sahibi gibi kullanabilmektedir. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Mustafa Ateş, Fikri Hukukta Eser Sahipliğı, Ankara: Adalet, 2012, 1. Baskı, s.336-338 (Bundan sonra "Ateş, Fikri Hukukta Eser Sahipliğı" olarak anılacaktır.).

1.1.1.2.1.1. Bilgisayar Programı Telif Hakkı

FSEK m.1/B hükmüne göre, bir bilgisayar sisteminin özel bir işlem veya görev yapmasını sağlayacak bir şekilde düzene konulmuş bilgisayar emir dizgesini ve bu emir dizgesinin oluşum ve gelişimini sağlayacak hazırlık çalışmalarına bilgisayar programı denir. Bilgisayar programı ile yazılım terimleri birbirinden farklı kavramlardır³⁰⁵. Ancak, Türk kanun koyucusu bilgisayar programını yazılım anlamında kullanmaktadır³⁰⁶. OECD'ye göre yazılım, bilgisayarın kendi işletim süreçlerini (işletim yazılımı) ya da diğer görevlerini (uygulama yazılımı) gerçekleştirmek üzere bilgisayar için gerekli talimatları içeren program ya da program dizisidir³⁰⁷.

FSEK m.2/f.1/b.1 hükmüne göre, herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve bir sonraki aşamada program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları ilim ve edebiyat eseri sayılır. Hazırlık tasarımlarının korunması için önemli olan herhangi bir aşamada bilgisayar programı olabilecek niteliği haiz olmasıdır³⁰⁸. Türkiye'nin taraf olduğu TRIPS m.10/f.1 hükmüne göre, bilgisayar programları, ister kaynak kodu isterse uygulama kodu halinde olsun, Bern Sözleşmesi³⁰⁹ hükümlerine göre edebi eserler gibi korunur³¹⁰. FSEK ve TRIPS'in yukarıda zikredilen

³⁰⁵ Yazılım, bilgisayar programını kapsayan daha geniş bir kavramdır. Dalyan'a göre, yazılım, bilgisayar programlarının da dahil olduğu, akış planları, yapı programları, programı tanımlayan diğer geliştirme dokümantasyonları ve programı anlamak için kullanıcıya teslim edilen malzemeyi içeren bir üst kümedir. Bkz. Şener Dalyan, Bilgisayar Programlarının Fikri Hukukta Korunması, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.9; Suluk ve diğerlerine göre, yazılımın unsurları arasında bilgisayar programı, programın geliştirilmesi için oluşturulan malzeme ve programın uygulama alanını tanımlayan kullanım kılavuzları ve kitapları yer almaktadır. Bkz. Suluk/Karsu/Nal, s.144; Emine Sena Yazıcı, Bilgisayar Programlarının Fikri Mülkiyet Hukuku Çerçevesinde Korunması, Yüksek Lisans Tezi, 2019, İstanbul Medeniyet Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, s.14, dipnot 31; Yazılım ve donanıma ilişkin genel açıklamalarımız için Bkz. Dipnot 59.

³⁰⁶ Dalyan, s.9.

³⁰⁷ OECD, MTC 2017, Commentary on Article 12, par.12.1.

³⁰⁸ Suluk/Karsu/Nal, s.145; Ateş, *Fikri Hukukta Eser*, s. 154; Dalyan, s.77.

³⁰⁹ Bkz. 12/7/1995 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 7.7.1995 tarihli ve 4117 sayılı Edebiyat ve Sanat Eserlerinin Korunmasına İlişkin Bern Sözleşmesinde Değişiklik Yapan ve 1979'da Tadil Edilen Paris Metnine Katılmamızın Onaylanmasının Uygun Bulunduğu Hakkında Kanun.

³¹⁰ Bilgisayar programcısı tarafından yazılan ve kaynak kodu denilen komut dizgesi doğrudan bir yorumlayıcı tarafından yürütülebilir veya bu dizgenin öncelikle uyumlaştırıcı tarafından makine düzeyinde bir dizgeye dönüştürülmesi gerekebilir. Bilgisayarların ilk zamanlarında doğrudan bilgisayar donanımı tarafından yorumlanabilen makine koduna yakın bir dilde kaynak kodu yazılması gerekiyordu. Bkz. John V. Guttag, *Introduction to Computation and Programming Using Python*, Third Edition, MIT Press, 2021, s.34. Makine kodu ile nesne kodu terimleri genellikle eşanlamlı olarak kullanılmaktadır. Ancak nesne kodu, nesne kodu kümelerini birleştiren ve referansları çözen, böylece eksiksiz, yürütülebilir bir program haline getiren bir programa ihtiyaç duymaktadır. Bkz.

https://isaacomputerscience.org/concepts/sys_trans_source_object?examBoard=all&stage=all (E.T. 5/5/2022) Daha önce nesne kodu şeklinde yazılan bilgisayar programları artık yüksek programlama dilleriyle kodlanmaktadır. Bu şekilde yazılan kaynak kodu makine diline uyumlaştırıcılar ve yorumlayıcılar vasıtasıyla dönüştürülmektedir. Bkz. Dalyan, s.17. Açık kaynak kodu, umuma iletim, işleme ve yayma gibi mali hakların serbestçe kullanılmasına izin verilen kaynak kodlarıdır. Açık kaynak yazılımda, kaynak kodu açık kaynak kodu

hükümleri uyarınca bilgisayar programlarının edebi eser sayıldığı açıktır. Türkiye'nin yanı sıra OECD üye ülkelerinin biri dışında hepsi bilgisayar programlarını açıkça ya da üstü kapalı bir şekilde telif hakkı kapsamında korumaktadır³¹¹.

Bilgisayar programları çeşitli unsurlardan teşekkül etmektedir. Bu unsurlar arasında program akışı, algoritmalar³¹², kaynak kodu, nesne kodu³¹³ ve ara yüz³¹⁴ yer almaktadır. Geliştirilecek programa ait algoritmaların şekilsel ve grafiksel olarak ortaya konulması anlamına gelen program akışı, sahibinin hususiyetini taşıması koşuluyla, edebi eser gibi korunmaktadır³¹⁵. Benzer şekilde, kaynak kodu ve nesne kodu fikri mülkiyet hukuku çerçevesinde korunmaktadır³¹⁶. Bilgisayar programının herhangi bir unsuruna temel oluşturan fikir ve ilkelerin eser sayılmadığını vurgulayan kanun koyucu ara yüz, mantık, algoritma ve programlama dillerinin telif hakkı kapsamında korunmayacağı ifade etmektedir³¹⁷. Ancak, bazı yazarlara göre, program geliştirmede kullanılan ve diğer programlar gibi geliştirilerek programcılarının kullanımına sunulan programlama dilleri, büyük çabaların sonucu ifade aşamasına getirilmesi ve sahibinin hususiyetini taşıması kaydıyla, fikri mülkiyet hukuku korunmasından yararlanabilmelidir³¹⁸.

niteliğindedir. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Michael W. Godfrey/Qiang Tu, “*Evolution in Open Source Software: A Case Study*”, Proceedings of the International Conference on Software Maintenance (ICSM 2000), s.132.

³¹¹ OECD, MTC 2017, Commentary on Article 12, par.12.2.

³¹² Algoritma, bir problemi çözmek için adım adım bir işlemdir. Bir tarif, bir algoritma örneğidir. Seyahat rotası, algoritmanın bir başka örneğidir. Her yöntem, bu yöntemin amaçlarına nasıl ulaştığını belirleyen bir algoritma uygulamaktadır. Bir algoritma genellikle kod ve İngilizce ifadelerin bir karışımı olan sözde kodlar kullanılarak tanımlanmaktadır. Sözde kod, belirli bir programlama dilinin sözdizimsel ayrıntılarında çıkmaza girmeden veya belirli programlama yapılarının özellikleri tarafından zamanından önce kısıtlanmadan, kodun nasıl çalışacağını göstermek için yeterli yapı sağlamaktadır. Lewis/Loftus, s.358-359.

³¹³ Kaynak ve nesne koduna ilişkin açıklamalarımız için Bkz. Dipnot 310.

³¹⁴ 4110 sayılı Kanunun m.1 hükmünün gerekçesinde ara yüz ile araişerliğin aynı anlamda kullanıldığı ortaya konulmaktadır. Bu kanun gerekçesinde şu ifadeler yer verilmektedir: “*Bir bilgisayar programının fonksiyonu, bir bilgisayar sisteminin diğer bileşenleri ve kullanıcıları ile birlikte çalışması ve onlarla iletişimidir. Bu amaçla, yazılım ve donanımın bütün öğelerinin istenen fonksiyonu yerine getirecek yollarla, öteki yazılım ve donanımlarla olduğu gibi kullanıcılarla da birlikte çalışabilmesi için, mantıksal, uygun olduğu durumlarda da fiziksel bir arabağlantı ve etkileşim gereklidir. Donanım ve yazılım öğeleri arasında bu türden arabağlantı ve etkileşimi sağlayan program parçaları, genel olarak ‘Ara yüz’ diye adlandırılmaktadır.*” FSEK m.1/f.1/b.1 hükmüne göre bilgisayar program bölümlerinin fonksiyonel olarak birlikte çalışması ve karşılıklı etkilenmesi ve alışverişi yapılan bilginin karşılıklı kullanım yeteneği araişerliktir.

³¹⁵ Program akışına yönelik açık bir yasal düzenleme bulunmamakla birlikte program akışının hazırlık tasarımı olarak korunacağı yönünde doktrindeki görüşleri için Bkz. Mustafa Topaloğlu, Bilgisayar Programları Üzerindeki Haklar ve Bu Hakların Korunması, Türkiye Bilişim Vakfı, 1997, s.90 (Bundan sonra “Topaloğlu, *Bilgisayar Programları*” olarak anılacaktır.); Dalyan, s.79.

³¹⁶ Topaloğlu, *Bilgisayar Programları*, s. 90; Mustafa Aksu, Bilgisayar Programlarının Fikri Mülkiyet Hukukunda Korunması, Kırklareli: Beta, 1. Baskı, 2006, s. 101-103; Dalyan, s.80-81.

³¹⁷ Bkz. 7/6/1995 tarihli ve 4110 sayılı Kanun m.1 Gerekçesi.

³¹⁸ Aynı yönde görüş için Bkz. Fülürya Yusufoglu, Bilgisayar programlarının hukuki korunması, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2002, s.50; Dalyan, s.31.

Fikri mülkiyete konu bilgisayar programı unsurları için tanınan mali haklar arasında işleme (m.21), çoğaltma (m.22), yayma (m.23), temsil (m.24) ve umuma iletim hakkı (m.25) bulunmaktadır. Bu haklardan işleme hakkı, kendisinden önce meydana getirilen eser niteliğini haiz bir fikrî üründen, o eserin sahibinin haklarına hâlel getirmemek şartıyla yararlanılarak oluşturulan ve meydana getirenin hususiyetini taşıyan ancak kendisinden yararlanılan esere oranla müstakil nitelikte olmayan fikrî ürün meydana getirilmesidir³¹⁹. Ayrıca, FSEK m.6/f.1/b.10 hükmü uyarınca, bir bilgisayar programının uyarlanması, düzenlenmesi veya herhangi bir değişim yapılması işlenmedir.

Çoğaltma, eserin aslına ihtiyaç duyulmaksızın kendisinden yararlanma imkânı sağlayan bir başka nüshasının maddi bir ortamda tecessüm ettirilmesidir³²⁰. Hukukun sadece çoğaltma kavramına yer vermesi fakat çoğaltma tekniklerini ve yollarını saymaması gerektiğini ifade eden ve internetin çoğaltma aracı olarak kullanılabileceğine işaret eden Tekinalp'e göre, basmanın, kopyalamanın, tekrarlamanın ve naklin olduğu her halde kural olarak çoğaltma vardır³²¹. Klasik çoğaltmadan farklı olarak bilgisayar programlarının çoğaltılmasına özgü bazı özellikli durumlar şunlardır³²²:

- Klasik çoğaltma sonucunda birbirinden bağımsız olarak kullanılabilen iki eser ortaya çıkarken bilgisayar programları her zaman bu şekilde cisimleşmemektedir.
- Klasik çoğaltma, orijinal ve ilk nüshanın kullanımından tamamen bağımsızdır ve bu çoğaltma özel olarak yönelinen bir iştir. Oysa, bilgisayar programlarında çoğaltma bazen bu programdan yararlanmak için zorunlu olarak gerçekleşmektedir.
- Klasik çoğaltmada çoğaltılan nüsha ayrı bir cisim ve varlık olarak ortaya çıkar ve kalıcıdır. Oysa, bilgisayar programlarının çoğaltılmasında her zaman böyle bir kalıcılık bulunmamaktadır.

Bilgisayar programlarına özgü çoğaltma halleri arasında ön belleğe kayıt, programın ağa bağlı olarak kullanımı, routing³²³, programın sabit veya sabit olmayan disklerle kopyalanması, görüntüleme, çalıştırma ve programın bazı unsurlarının kopyalanması yer almaktadır:

³¹⁹ Dalyan, s.126.

³²⁰ Halil Arslanlı, Fikri Hukuk Dersleri II Fikir ve Sanat Eserleri, Sulhi Garahan Matbaası, 1954, s.97.

³²¹ Tekinalp, 185.

³²² Tekin Memiş, “İzinsiz Bilgisayar Programları Kullanımı ve İmha Talebi”, Prof. Dr. Ömer Teoman’a 55. Yaş Günü Armağanı, Cilt I, İstanbul: Beta, 2002, s.551-552.

³²³ Routing, farklı networklerin birbirleriyle haberleşmek için hangi yolu kullanması gerektiğinin hesaplanması ya da seçilmesi işlemidir. Bkz. <https://tr.wikipedia.org/wiki/Y%C3%B6nlendirme> (E.T. 29/8/2022).

- Önbelleğe kaydın çoğaltma olup olmadığı öğretide tartışmalıdır³²⁴.
- Merkezi bilgisayarın sabit diskinde yüklü bilgisayar programının yerel ağlar veya internet üzerinden merkezi bilgisayara bağlı diğer bilgisayarların sabit diskleri kullanılmaksızın geçici hafızasına yüklenerek kullanılması çoğaltmadır³²⁵.
- Routing bakımından çoğaltmanın olup olmadığı tartışmalıdır³²⁶.
- Bilgisayar programının sabit diske kopyalanması çoğaltmadır³²⁷.
- Bilgisayar programının sabit olmayan diske kopyalanması çoğaltmadır³²⁸.
- Bilgisayar programının hukuki koruma altındaki unsurlarının (örneğin kaynak kodunun) kopyalanarak esaslı surette bu programa benzeyen bir başka program üretilmesi çoğaltmadır³²⁹.
- FSEK lafzen aksi yönde olmasına karşın öğretide bazı yazarlara göre sadece ekranda görüntüleme ve listeleme çoğaltma değildir³³⁰.

Bilgisayar programlarının çoğaltılmasına özgü bazı halleri düzenleyen FSEK m.22/f.3 hükmüne göre, çoğaltma hakkı, bilgisayar programının geçici çoğaltılmasını gerektirdiği ölçüde, programın yüklenmesi, görüntülenmesi, çalıştırılması, iletilmesi ve depolanması fiillerini de kapsamaktadır.

Eser sahibinin çoğaltma hakkına ilişkin özel sınırlandırmalar bulunmaktadır. FSEK m.38/f.1 hükmü uyarınca eser sahibinin meşru menfaatlerine haklı bir sebep olmadan zarar vermeksizin ya da eserden normal yararlanmaya aykırı olmaksızın, şahsen kullanmaya mahsus çoğaltılması mümkündür. Bu hükmün bilgisayar programlarına uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin öğretide farklı görüşler bulunmaktadır³³¹.

³²⁴ Çoğaltma olduğu yönündeki görüşler için Bkz. Dalyan, s.135; Arslan Kaya, “*Bilgisayar Programlarının Şahsen Kullanmaya Mahsus Olarak Çoğaltılması Mümkün Müdür?*”, Prof. Dr. M. Kemal Oğuzman’ın Anısına Armağan, İstanbul: Beta, 2000, s.440; Memiş, s.549; Mustafa Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, Ankara: Seçkin, 2003, s.392 (Bundan sonra “Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*” olarak anılacaktır.) ; Dalyan, s.135. Aksi yönde görüş için Bkz. Veysel Başpınar/Doğan Kocabey, *İnternette Fikrî Hakların Korunması*, Ankara, Yetkin, 2007, s.125-126. (Aktaran: Dalyan, s.135.)

³²⁵ Kaya, s.439-440; Dalyan, s.136; Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.391-392.

³²⁶ Tartışmalar için Bkz. Dalyan, s.137; Memiş, s.549-550.

³²⁷ Memiş, s.551.

³²⁸ Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.389.

³²⁹ Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.397.

³³⁰ Memiş, s.551; Kaya, s.440 dipnot 36.

³³¹ Bu hükmün bilgisayar programlarına uygulanamayacağı yönündeki görüşler için Bkz. Topaloğlu, *Bilgisayar Programları*, s.51, Mustafa Topaloğlu, *Bilişim Hukuku*, Adana, Karahan Kitabevi, 2005, s. 38 (Bundan sonra “Topaloğlu, *Bilişim Hukuku*” olarak anılacaktır.); Suluk/Karsu/Nal, s.147; Dalyan, s.176-179. Bunun aksi yönündeki görüşler için Bkz. Aksu, s. 148-149; Kaya, s.451 vd.; diğer yazarlar için ayrıca Bkz. Dalyan, s.174.

Türk Kanun Koyucusu, çoğaltma ve işleme bakımından bilgisayar programının bir nüshasını yasal yollardan edinen kişilere bazı özel haklar tanımaktadır. Buna göre, programı yasal yollardan edinen kişi bu programı normal kullanma yetkisinin yanı sıra programın düşünüldüğü amaca uygun olarak kullanılabilmesi için çoğaltma ve işleme, programdaki hataları düzeltme, programın bir adet yedek kopyasını çıkarma, programın işleyişini gözlemlleme ve ayrıştırma yetkilerine sahip olmaktadır³³². Eser sahibinin çoğaltma ve işleme haklarına ilişkin getirilen bu özel sınırlamanın yanı sıra kamu düzeni (FSEK m.30), umumun menfaati (FSEK m.31), eğitim ve öğretim için seçme ve toplama eserler (FSEK m.34) ve iktibas serbestisi (FSEK m.35) gibi genel düzenlemeler bilgisayar programları için de geçerlidir³³³.

Bir eserin aslını veya çoğaltılmış fiziki nüshalarını, kiralamak, ödünç vermek, satışı çıkarmak veya diğer yollarla dağıtmak hakkı anlamına gelen yayma hakkı münhasıran bilgisayar programını geliştirene aittir. Bilgisayar programlarında yayma hakkının konusunu bilgisayar programının çoğaltma suretiyle elde edilen nüshaları oluşturmaktadır. Bilgisayar programını çoğaltmadan yaymak mümkün olmadığından aslının kamuya sunulması yayma değildir. Bu bağlamda bilgisayar programının kamuya tanıtılması yayma hakkının kullanılması olmayıp umuma arz suretiyle alenileştirmek olmaktadır³³⁴.

Programı meydana getirenin rızası olmaksızın bilgisayar programı nüshalarının satılmak üzere piyasaya sunulması, başkalarına kiralanması, ödünç verilmesi ya da dağıtılması mümkün değildir. Bilgisayar programının nüshalarını satın alan kimse bu nüshaları eser sahibinin izni olmaksızın üçüncü kişilere kiraya veremeyeceği gibi ödünç vermesi de mümkün değildir. Ancak FSEK m.23/f.2 hükmü uyarınca kiralama ve kamuya ödünç verme yetkisi eser sahibinde kalmak kaydıyla belirli nüshaların hak sahibinin yayma hakkını kullanması sonucu mülkiyeti devredilerek ülke sınırları içinde ilk satışı veya dağıtım yapıldıktan sonra bunların yeniden satışı eser sahibine tanınan yayma hakkını ihlal etmez (Tükenme İlkesi)³³⁵.

Türk Hukuku bakımından programın aslının ya da çoğaltılmış fiziki nüshalarının zilyetliğinin veya mülkiyetinin herhangi bir şekilde devri suretiyle yayma hakkının kullanılması mümkündür. Bilgisayar programının dijital ortamda belli bir para karşılığında ya da ivazsız olarak üçüncü kişilerin istifadesine sunulmasını satım veya kiralama olarak mütalaa etmek

³³² FSEK m.38/f.2-7; Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.384-386.

³³³ Suluk/Karsu/Nal, s.147.

³³⁴ Bkz. Dalyan, s.144.

³³⁵ Bir eserin ilk satışı yetkisi münhasıran eser sahibine aittir. Eser sahibi eserin ilk satışı için verdiği izin bu eserin bundan sonraki satışlarını da kapsar. İlk satış yetkisinin eser sahibi tarafından kullanılması ile birlikte yayma yetkisi tükenir. Bu nedenle tükenme ilkesi denir. Bkz. Tekinalp, s.191.

mümkün değildir. Bu tür eylemler dolaylı temsil ya da eserin elektronik olarak kamuya iletim hakkının kullanılması şeklinde değerlendirilmektedir. Bu nedenle, bilgisayar programının fiziki nüshası yerine bu eser üzerindeki hakkın kullanılmasının devri kiralama değil, lisans (ruhsat) sözleşmesidir³³⁶.

Yayma hakkı için bilgisayar programının ticari amaçla tedavüle konulması şartı aranmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, eserin aslının ve çoğaltılmış nüshalarının ticari amaç dahil herhangi bir amaçla dağıtılması suretiyle kamuya sunulması yetkisi yayma hakkıdır³³⁷.

Bilgisayar programları hem doğrudan doğruya temsile hem de dolaylı temsile konu olabilmektedir³³⁸. Temsilden maksat eserlerin sabit veya maddi bir tarzda kamuya sunulması, diğer bir ifadeyle yayma hakkı, dışındaki sabit olmayan veya gayrimaddi bir formatta kamuya sunulması suretiyle iktisadi fayda sağlanmasıdır³³⁹. FSEK m.24/f.1 hükmü uyarınca bir eserden doğrudan doğruya yahut işaret, ses veya resim nakline yarayan aletlerle umumi mahallerde okumak, çalmak, oynamak ve göstermek gibi temsil suretiyle faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir. Bilgisayar programının umuma açık mahallerde dinleyici ya da seyirci durumundaki kimselere, bilgisayar aracılığıyla ve büyük ekranlar kullanılmak suretiyle sunulması doğrudan temsildir³⁴⁰. Programın ya da kodlarının televizyon, hareketli görüntü taşıyıcıları, telefax veya internet aracılığıyla kamuya sunulması ise araya aktarıcı başka vasıta girmesi nedeniyle dolaylı temsildir³⁴¹.

Bilgisayar programlarının elektronik yöntemlerle kamuya iletimi her geçen gün artmaktadır. Kamuya iletimden maksat sanat ve edebiyat eserlerinin, radyo-televizyon, uydu ve kablo gibi telli veya telsiz yayın yapan kuruluşlar aracılığıyla veya işaret, ses ve görüntü nakline yarayan herhangi bir araç veya yöntemle umuma iletilmesi suretiyle parasal menfaat elde edilmesidir³⁴². Eserin kamuya iletilmesini temsilin bir türü olan dolaylı temsil olarak nitelendirmek mümkündür³⁴³. Buna rağmen, FSEK m.25'te tanınan bu hakkı temsil hakkından bağımsız bir şekilde elektronik olarak kamuya iletim hakkı olarak ifade etmenin yanlış olmayacağı değerlendirilmektedir³⁴⁴.

³³⁶ Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.173.

³³⁷ Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.173.

³³⁸ Topaloğlu, *Bilgisayar Programları*, s.54.

³³⁹ Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.177-178.

³⁴⁰ Topaloğlu, *Bilgisayar Programları*, s.54.

³⁴¹ Topaloğlu, *Bilgisayar Programları*, s.55.

³⁴² Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.187.

³⁴³ Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.187.

³⁴⁴ Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.187-188.

Bilgisayar programının fizikî nüshasının indirilerek kullanılmasına izin vermek dışında çevrimiçi olarak web sayfalarında veya internet sunucularında kişilerin erişimini mümkün kılacak şekilde bulundurulmasına izin verilmesi durumu ise FSEK m.25/f.2 hükmü kapsamında kamuya iletimidir³⁴⁵. Bu hükme göre, eser sahibi, eserinin aslı ya da çoğaltılmış nüshalarının telli veya telsiz araçlarla satışı veya diğer biçimlerde umuma dağıtılmasına veya sunulmasına ve gerçek kişilerin seçtikleri yer ve zamanda eserine erişimini sağlamak suretiyle umuma iletimine izin vermek veya yasaklamak hakkına da sahiptir.

1.1.1.2.1.2. Veri Tabanı Telif Hakkı

Teknolojik gelişmeler sonucunda eserler, veriler ve materyaller toplanarak veri tabanı adı altında ticari olarak kullanılabilmekte ve ticari varlık olarak dolaşıma sunulması suretiyle alınıp satılabilmektedir. Veri tabanı, edebiyat, sanat, müzik veya diğer eserlerin koleksiyonlarının veya bağımsız nitelikteki metinler, sesler, görüntüler, sayılar, olgular, veriler veya diğer materyallerin³⁴⁶, sistematik veya metodik bir şekilde düzenlenmesi suretiyle oluşturulan ve çeşitli şekillerde erişilen derlemelerdir³⁴⁷. Tek başına veriyi korumayan FSEK, veri tabanlarının niteliğine göre bunlar için farklı koruma sistemleri benimsemektedir. Buna göre, fikir ve sanat eserleri gibi telif hakkına konu orijinal veri tabanlarının yanı sıra eser sayılmayan ancak FSEK kapsamında özel bir koruma rejimine tabi sui generis veri tabanları bulunmaktadır.

Orijinal veri tabanları, fikri mülkiyet hukuku yönünden fikir ve sanat eserleri için tanınan telif hakkı korunmasını kazanabilecek nitelikteki veri tabanlarıdır³⁴⁸. FSEK m.6/f.1/b.11 ve m.6/f.2 hükümleri uyarınca belli bir maksada göre ve hususi bir plan dahilinde verilerin ve materyallerin seçilip derlenmesi sonucu ortaya çıkan ve bir araç ile okunabilir veya diğer biçimdeki veri tabanları istifade edilen eserin sahibinin haklarına zarar vermemesi ve işleyenin hususiyetini taşınması durumunda işlenme eser sayılır. TRIPS m.10/f.2 hükmüne göre, ister bir makine tarafından okunabilir isterse diğer bir biçimde olsun, içeriğinin seçimi veya düzenlenmesi nedeniyle fikri yaratım teşkil eden veri ya da diğer materyallerin derlenmesi edebi eserler gibi korunmaktadır. Veri veya materyalin kendisini kapsamayacak olan bu

³⁴⁵ Bkz. Tekinalp, s.194; Detaylı açıklamaları için Bkz. Ateş, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, s.192-193;

³⁴⁶ Materyal kavramı ile neyin kastedildiği konusunda açıklık bulunmamaktadır. Bkz. Şener, s.32.

³⁴⁷ AB, *Directive 96/9/EC*, par.17; veri tabanına ilişkin diğer tanımlar için Bkz. Şener, s.5; Ateş, *Fikri Hukukta Eser*, s. 333-334.

³⁴⁸ Şener, s.16.

koruma, veri veya materyalin kendisinde bulunan herhangi bir telif hakkına halel getirmemektedir.

FSEK'te orijinal veri tabanı yazarının³⁴⁹ sahip olacağı telif hakları ayrıca ele alınmadığından dolayı diğer eserler için geçerli manevi ve mali haklar veri tabanı yazarı için de geçerlidir³⁵⁰. Orijinal veri tabanından doğan telif haklarının konu edinildiği işlemlerde FSEK'te yer alan genel kurallar uygulama alanı bulmaktadır. Ancak, veri tabanı yapısını oluşturan fikri yaratıcılığın devri ile veri tabanı içeriğindeki eser ve verilerin devrinin bağımsızlığına işaret etmek gerekir³⁵¹. Bu doğrultuda, veri tabanına ilişkin hakların devrinin tam anlamıyla gerçekleşmesi için içerikteki eser ve verileri devretme yetkisine sahip olunmalıdır³⁵².

FSEK'te kendine özgü koruma rejimi bulunan bir veri tabanı türü olarak sui generis veri tabanları, içeriklerinin seçilmesi veya düzenlenmesi yönünden fikri yaratıcılık taşımamasına rağmen hazırlanması için önemli ölçüde emek ve sermaye harcamaları gerektiren veri tabanlarıdır³⁵³. FSEK ek m.8 hükmü uyarınca kamu güvenliği, idarî ve yargı işlemlerinin gerektirdiği haller saklı kalmak kaydıyla bir veri tabanının içeriğinin oluşturulmasına, doğrulanmasına veya sunumuna nitelik ve nicelik açısından esaslı bir nispet dahilinde yatırım yapan veri tabanı yapımcısı, veri tabanının içeriğinin önemli bir kısmının veya tamamının herhangi bir araç ile herhangi bir şekilde sürekli veya geçici olarak başka bir ortama aktarılmasına (Başka Ortama Aktarma Hakkı) ve herhangi bir yolla dağıtılması, satılması, kiralanması veya topluma iletilmesine (Yeniden Kullanım Hakkı) izin vermek veya yasaklamak hakkına sahiptir. Veri tabanının içeriğinde esaslı bir değişiklik meydana getiren ve yeni bir yatırım gerektiren, nitelik ve nicelik açısından yapılan her türlü ekleme, çıkarma veya değişiklik sonucu bu yeni yatırımdan doğan veri tabanı kendi koruma koşullarına hak kazanır. Bu kapsamda korunan sui generis veri tabanları eser sayılmadıklarından dolayı veri tabanı yapımcısı eser sahiplerinin sahip olduğu manevi ve mali haklar yerine bu haklara benzeyen başka ortama aktarma ve yeniden kullanım haklarına sahiptir.

FSEK geçici m.1/f.3 hükmü uyarınca mevzuat ve sözleşmelerde kullanılan hakkı telif, telif hakları, edebi mülkiyet, güzel sanatlar mülkiyeti ve buna benzer tabirlerden bu kanunun

³⁴⁹ AB, *Directive 96/9/EC*'ta veri tabanı yazarı tabiri kullanılmakta olup eser sahibi anlamına gelmektedir. Bkz. Şener, s.101.

³⁵⁰ Şener, s.104.

³⁵¹ AB, *Directive 96/9/EC*, m.13; Şener, s.123.

³⁵² Şener, s.123.

³⁵³ Şener, s.16; Topaloğlu, *Bilişim Hukuku*, s.73-74.

benzer hallerde tanıdığı hak ve yetkiler anlaşılır. Buna göre, Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'lardaki telif hakkı tabiri eser niteliğinde olmayan sui generis veri tabanları için FSEK'te tanınan ve yukarıda zikredilen hakları da kapsamaktadır.

1.1.1.2.2. Bilgi Birikimi (Know How)

Hukuken korunmayan, gizli olmayan ancak açıklanmamış, tecrübe ile edinilmiş bilgi anlamına gelen (sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı) bilgi birikimi İngilizce'de *know how* olarak ifade edilmektedir³⁵⁴. Türk Fikri Mülkiyet mevzuatında tanımlanmayan bu terim için Rekabet Kurulu tarafından yürürlüğe konulan 2002/2 no.lu Dikey Anlaşmalara İlişkin Grup Muafiyeti Tebliği'nde³⁵⁵ bir tanım bulunmaktadır. Buna göre, teknik bilgi, sağlayıcının tecrübe, denemeleri sonucu elde ettiği ve patentli olmayan, uygulamaya yönelik, gizli, esaslı ve belirlenmiş bilgi paketidir. Bu düzenlemeye göre, gizliden maksat teknik bilginin bir bütün halinde veya parçaları tam olarak bir araya getirildiğinde ve birleştirildiğinde dahi herkes tarafından bilinmemesini ya da kolaylıkla erişilebilir olmaması, esaslıdan maksat teknik bilginin anlaşma konusu malların veya hizmetlerin kullanılması, satımı veya yeniden satımı bakımından alıcı için vazgeçilmez bilgiler içermesi ve belirlenmişten maksat teknik bilginin gizli ve esaslı olma şartlarını doğrulayabilmek için yeterince geniş kapsamlı ve ayrıntılı bir şekilde tanımlanmış olmasıdır. Türk doktrininde farklı yazarlar tarafından bu kavram tanımlanmaktadır³⁵⁶. Örneğin, Erbay'a göre, bilgi birikimi, sınai alandaki, teknik, ticari, işletme, yönetim ve organize karakterli hukuken korunmayan, gizli veya gizli olmayan, sahibine ekonomik fayda sağlayan bilgi ve tecrübelerdir³⁵⁷. Buna göre, bilgi birikiminin unsurları arasında sınai haklarından sayılmaması, zamanla elde edilmiş bilgi ve tecrübeleri içermesi, patent edilebilirliğin zorunlu olmaması, gizliliğin zorunlu olmaması, gayrimaddi bir değer olması ve devredilebilir olması yer almaktadır³⁵⁸.

OECD MA Yorumu, sınai, ticari veya bilimsel deneyime ilişkin bilgiler için yapılan ödemeler ifadesini, patenti alınmamış ve genellikle diğer fikri mülkiyet hakları kategorilerine

³⁵⁴ Anglo Sakson sisteminde know how kavramı kültürel ve sportif alanlar dahil olmak üzere tüm alanları kapsayacak şekilde kullanılmasına karşılık Kıta Avrupası hukuk sisteminde ekonomik, ticari, teknik ve sınai alanlarla sınırlı olacak şekilde kullanılmaktadır. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. İsmail Erbay, Know How Sözleşmesi, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002, s.57-59.; Valta, s.1012, par.157-160.

³⁵⁵ 14.07.2002 tarih ve 24815 sayılı Resmî Gazete.

³⁵⁶ Doktrin, yargı makamları ve uluslararası örgütler tarafından ortaya konulan tanımlar için Bkz. Erbay, s.71-78; Gülçin Karasu Öztemel, Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi, 1. Baskı, İstanbul, Legal, 2014, s.99-100; Muaz Mücahit Yıldırım, "Know How Sözleşmeleri", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, 2018, 2018/1, s.207-257, 210-213.

³⁵⁷ Erbay, s.78.

³⁵⁸ Erbay, s.78 vd.

girmeyen belirli bilgilerin devredilmesi anlamında kullanılmaktadır³⁵⁹. Genellikle, bir işletmenin işleyişinde pratik uygulaması olan ve açıklanmasından ekonomik bir fayda elde edilebilecek olan, önceki deneyimlerden kaynaklanan sınai, ticari veya bilimsel nitelikteki açıklanmamış bilgilere karşılık gelmektedir³⁶⁰. Tanım, önceki deneyimlere ilişkin bilgilerle ilgili olduğundan dolayı gayrimaddi hak bedeline ilişkin m.12 hükmü ödeyenin talebi üzerine hizmetlerin ifa edilmesi sonucunda elde edilen yeni bilgiler için yapılan ödemelere uygulanmaz³⁶¹.

Bilgi birikiminin bir hak olduğu yönünde görüşler bulunmasına rağmen öğretideki hâkim görüşe göre bilgi birikimi bir hak olmayıp hukuki bir durumdur³⁶². Bilgi birikimi özel bir hakkın konusu olmamasına karşın ticari rakipler tarafından haksız bir şekilde kullanılması karşısında korumasız değildir³⁶³. Bu bağlamda, bilgi birikimi gizli tutulduğu ölçüde haksız rekabet (TTK m.55/f.1/b.b3 ve m.55/f.1/b.d) ve haksız fiil (TBK m.41) hükümleri tarafından korunmaktadır. Haksız rekabet hukukundan kaynaklanan koruma bir hakkın ihlaline değil; rakibin hakkını kötüye kullanmasına dayanmaktadır³⁶⁴.

Gayrimaddi hak bedeli kapsamında bilgi birikimi, her türlü bilgi ve tecrübeyi değil, haksız rekabet kapsamında korunan bilgi birikimini ifade etmektedir. Bu nedenle, gayrimaddi hak bedeli tanımında yer alan bilgi birikimi sır niteliği taşımaktadır³⁶⁵. Nitekim, OECD'ye göre, bilgisayar programcılığına ilişkin bilgilerin tedarikçi tarafından sağlanmasını içeren bir sözleşmeye ilişkin özel durumda, genel bir kural olarak mantık, algoritmalar veya programlama dilleri veya teknikleri gibi programın temelini oluşturan fikir ve ilkeleri oluşturan bilgilerin karşılığında yapılan ödeme bu bilgilerin müşterinin yetkisi olmadan ifşa edilmemesi koşuluyla sağlandığı ve herhangi bir ticari sır korumasına tabi olduğu takdirde know how teşkil edecektir³⁶⁶.

³⁵⁹ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.11.

³⁶⁰ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.11.

³⁶¹ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.11.

³⁶² Erbay, s.96; Ögüz'e göre, sınai hak korumasından yararlanabilecek bilgi ve deneyimlerin yanı sıra bu korumadan yararlanmayan bilgi ve deneyimler know how'ın içeriğini oluşturmaktadır. Tufan Ögüz, *Know How Sözleşmesi*, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2001, s.19; Baş'a göre, know how hukuk düzeni tarafından korunan gayrimaddi mallar arasında bulunmamaktadır. Bkz. Baş, s.45.

³⁶³ Erbay, s.99.

³⁶⁴ Erbay, s.100.

³⁶⁵ Öğretideki baskın görüşe göre, bilgi birikiminin sır niteliği taşıması, know-how için zorunlu bir unsur değildir. Ancak, know how sözleşmelerinin amacı gereği sözleşmeye konu bilgi birikiminin sır niteliğine sahip olmasını gerektirmektedir. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Ögüz, s.23. Erbay'a göre ise know how'ın ekonomik bir değer taşıması için mutlaka gizli olması şart değildir. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Erbay, s.62. Aksi yönde görüşe sahip Baş'a göre, kamuya mal olmuş bilgilerin ekonomik değeri olmayacağından bunların üzerinde durmaya gerek yoktur. Bkz. Baş, s.56.

³⁶⁶ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.11.5.

Mantık, algoritmalar veya programlama dilleri ve teknikleri gibi bilgisayar programının temelindeki fikir ve ilkelerin telif hakkı kapsamında olmadığına işaret eden OECD, bunlar hakkında yazılım evi ya da bilgisayar programcısının bilgi sağlamayı kabul ettiği hallerde gizli formül veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi sayıldığı takdirde bunların kullanımı karşılığında yapılan ödemenin gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilebilmesinin mümkün olabileceğini belirtmektedir³⁶⁷. Bu çerçevede, mutlak bir hakka konu olmayan ancak sahibine ekonomik fayda sağlamaya uygun, gizli ve bir başkasına devredilebilir (bu ekonomik faydayı elde etmesi için başkasına bilgi birikiminin sağlanabilir olması) nitelikteki bilgisayar programı temel fikir ve ilkeleri know how olarak işlemlere konu olabilmektedir.

1.1.1.2.3. Teçhizat

Bilgisayar sistemlerinin donanım kısmı teçhizattır. Teçhizat sınai, ticari veya bilimsel faaliyetleri yürütmek için kullanılabilecek maddi taşınabilir nesnelerdir³⁶⁸. Niteliği itibarıyla cismani şeyler olup özünde bir değişiklik olmaksızın kendi gücüyle veya bir başka bir güçle bir yerden başka bir yere taşınabilen eşya³⁶⁹ olan teçhizat taşınır eşya niteliğinde olup mülkiyet hakkına konudur. Bu mülkiyet hakkı, hem malın fiilen kullanılması, ürünlerinden yararlanılması, tüketilmesi, malda değişiklik yapılması gibi fiili tasarrufları hem de malın başkasına devredilmesi, üzerinde haklar kurulması gibi hukuki tasarrufları kapsamaktadır³⁷⁰.

OECD MA'da 23 Temmuz 1992'de yapılan değişiklikle gayrimaddi hak bedeli tanımındaki “sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı için” ibareleri kaldırıldı³⁷¹. Bunun sonucunda, OECD MA'da teçhizatın kullanımı ve kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemeler ticari kazanç kapsamına girmektedir³⁷². OECD MA'daki bu düzenlemeye ilişkin Türkiye'nin çekincesi bulunmaktadır. Türkiye sınai, ticari ve bilimsel teçhizat kirasını kaynaktan vergilendirmeye ilişkin hakkını saklı tutmaktadır³⁷³. Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmaları ve BM MA'nın m.12 hükümlerinde bu terim kullanılmaktadır³⁷⁴.

1.1.1.3. İşlem Türleri

Bilgisayar programı, veri tabanı, bilgi birikimi, donanım ve diğer bilgi işlem kaynaklarının kullanımı farklı işlemler üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bilgisayar programı

³⁶⁷ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.14.3.

³⁶⁸ Valta, s.1012, par.153.

³⁶⁹ Sirmen, s.553.

³⁷⁰ Sirmen, s.31.

³⁷¹ OECD, *MTC* 2017, Full Version, s.M-41, M-42.

³⁷² Billur Yaltı, *Elektronik Ticarete Vergilendirme*, İstanbul: Der Yayınları, 2003, s.161.

³⁷³ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, Reservation on the Article, par.46.

³⁷⁴ Öztemel, s.199.

özelinde kullanım, telif hakkının tamamen devralınması, belirli mali hakların edinilmesi, telif hakkıyla korunan bir nüshanın devralınması veya telif hakkına ilişkin herhangi bir mali hakkın devri gerçekleşmeksizin bir vasıta ile programa erişim suretiyle gerçekleşebilmektedir. Bunlara ek olarak bilgisayar programları hukuka aykırı bir şekilde kullanılabilir. Bilgisayar programının kullanımında görülen bu işlem çeşitliliği veri tabanlarının kullanımında da benzer şekilde görülmektedir. Bilgi birikimi bakımından ise doğrudan doğruya bilginin devralınması suretiyle bilgi birikimi kullanılabilir gibi belirli bir hizmet kapsamında da bu bilgi kullanılabilir. Donanım bakımından ise mülkiyet hakkının devralınması, mülkiyet hakkı devralınmaksızın bu hakka ilişkin kullanma ve yararlanma haklarının edinilmesi veya bir vasıta ile donanıma erişim suretiyle kullanım gerçekleşebilmektedir.

Bilgi işlem kaynaklarının kullanımını sağlayan bu işlemler için yapılan ödemelerden hangilerinin gayrimaddi hak bedeli kapsamında bir kullanım karşılığında olduğu bazı hallerde kolaylıkla tespit edilememektedir. Bir sonraki bölümde gayrimaddi bedeli kapsamında kullanım ve satış işlemleri üzerinde durulmaktadır.

1.1.1.3.1. Kullanım ve Kullanım Hakkı Veren İşlemler

Kullanım ve kullanım hakkı OECD MA, BM MA ve Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'larda tanımlanmamaktadır. Bu anlaşmaların m.3/f.2 hükmü gereğince iç hukuk yardımıyla bunların yorumlanması gerekmektedir. Kullanım ve kullanım hakkı terimleri³⁷⁵ TMK kapsamında mülkiyet hakkına konu olan teşhizat, FSEK kapsamında telif hakkına konu eser ve herhangi bir mutlak hak niteliğini haiz olmayan bilgi birikimi için kullanılmaktadır. Kanaatimizce, tüm bu nedenlerle, kullanma ve kullanım hakkı terimleri Fikri Mülkiyet Hukuku kapsamını aşan bir anlama sahiptir. Gayrimaddi hakların kullanımı kira sözleşmesi, lisans sözleşmesi veya know how sözleşmesi gibi farklı sözleşme türlerine dayalı kira ilişkileri üzerinden gerçekleşmektedir.

³⁷⁵ Akçaoğlu'na göre, gayrimenkul sermaye iradı ile gayrimaddi hak bedeli arasındaki farklılık gayrimenkul sermaye iratlarının sadece "kullanma" karşılığı ödenen bedelleri içermesine karşılık, OECD MA'daki gayrimaddi hak bedellerinin hem kullanma hem de kullanma hakkı karşılığı olabilmesidir. Yazara göre, bunlardan ilki kiraya ikinci ise satıma işaret etmektedir. Bkz. Ertuğrul Akçaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti", Yaklaşım, Sayı 233, Temmuz 2011, <https://portal.yaklasim.com/> (E.T. 19.4.2022). Kanaatimizce, OECD MA m.12'ye ilişkin Yorumlar ve Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'ların bir kısmında kullanım ve kullanım hakkının yanı sıra satış tabirine yer verilmesi bu görüşü desteklemektedir. Ayrıca, Valta'ya göre, gayrimaddi hak bedeli tanımındaki her türlü ödeme tabirinin lisans sözleşmelerinin yanı sıra hukukun emredici kuralları veya hukuka aykırı kullanımlar nedenleriyle yapılan ödemeleri kapsamı, "kullanım hakkı" ve "kullanım" şeklindeki ikili terim tercihinin anlaşılır kılınmasıdır. Bkz. Valta, s.993, par.74.

Gayrimaddi hak bedeline ilişkin madde lafzında geçen kullanım tabiri, hukuka uygun olan ve olmayan kullanımların tamamını kapsamaktadır³⁷⁶. Nitekim VUK m.9/f.2 hükmü uyarınca vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz. Örneğin, bilgisayar programının veya bir veri tabanının Fikri Mülkiyet Hukukuna aykırı bir şekilde kullandırılması karşılığında elde edilen gelirin vergilendirilmesine bu hukuka aykırılık engel olmamaktadır.

1.1.1.3.1.1. Telif Hakkının Kullanımı

Bilgisayar programları ve veri tabanlarına ilişkin telif haklarının kullanımı için eser sahibinden (veya telif hakkı sahibinden) kullanım izni alınmasına yönelik olarak lisans sözleşmeleri akdedilmektedir. Uluslararası hukuk alanında lisans ve iç hukukumuzda ruhsat olarak ifade edilen bu sözleşmelerle mali haklar devreden malvarlığından çıkmaksızın devralana bu hak veya hakları kullanma yetkisi tanınmaktadır³⁷⁷. Lisans sözleşmesi, telif hukuku alanında mali hakkın kullanımının devrini, bunun şartlarını, hakkın kapsamını, sınırlarını, süreyi, tarafların hak ve borçlarını içeren bir sözleşmedir³⁷⁸.

Gayrimaddi hak bedeli tanımındaki telif hakkı kullanımı tabiri geniş ve dar yorumlanmaya müsaittir. Bu bağlamda, bu kullanım, telif hakkıyla korunan bir ürünün satın alınmasını da kapsayacak şekilde geniş yorumlanabilmektedir. Ancak, OECD Mali İşler Komitesi üyelerinin çoğunluğunun görüşü, kullanım kavramının dar yorumlanması yönündedir³⁷⁹. Buna göre, gayrimaddi hak bedeli anlamında bir kullanım için bir başkasının fikri mülkiyetinden ticari olarak faydalanma gerekmektedir³⁸⁰. Kanaatimizce buradaki ticari faydalanmadan anlaşılması gereken mali hakların (işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve/veya umuma iletim haklarının) kullanılmasıdır. Bu nedenle, herhangi bir mali hak kullanılmaksızın sadece telif hakkıyla korunan bir ürünün ticari veya diğer amaçlarla kullanımı telif hakkı kullanımı olarak kabul edilmemelidir.

³⁷⁶ Valta, s.995, par.82.

³⁷⁷ Tekinalp, s.230. Kira konusunu teşkil eden şeyler maddi nitelikte eşyalardır. Gayrimaddi varlıkların kullanım hakkının devri kira sözleşmesine konu olamaz. İlke olarak, bu tür haklar ürün kirasına konu olabilir. Bkz. Fikret Eren, Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Ankara, Yetkin, 2022, s.323-324; Cevdet Yavuz/Faruk Acar/Burak Özen, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, İstanbul, Beta, 10. Baskı, 2014, s.374, 376, 706.

³⁷⁸ Tekinalp, s.234; Şirin Aydınçık, Fikri Haklara İlişkin Lisans Sözleşmeleri, Arıkan, 2006, s.46-48. Telif hakkı kapsamında mali hakların devri FSEK m.48/f.1 ve bu hakların kiralanması ise FSEK m.48/f.2'de düzenlenmektedir.

³⁷⁹ OECD, The Tax Treatment of Software, adopted by the OECD Council on 23 July 1992, <https://doi.org/10.1787/690f0e4a-en>, par.44. (Bundan sonra "OECD, The Tax Treatment of Software" olarak anılacaktır.)

³⁸⁰ OECD, The Tax Treatment of Software, par.44.

1.1.1.3.1.1.1. Bilgisayar Programının Kullanılması

Bilgisayar programı kullanımına yönelik işlemler çeşitlilik göstermektedir. Bunlardan birincisi, eser sahibinin (veya telif hakkı sahibinin) bilgisayar programı telif hakkını tamamen elden çıkarması neticesinde bu programın yeni telif hakkı sahibi tarafından bu programın kullanımıdır. Bu tür bir kullanım gayrimaddi hak bedeli kapsamında bir kullanım değildir³⁸¹. Böyle bir durumda, ayrı ve belirli bir mülk teşkil eden bu hakkın devredilmesi karşılığında yapılan ödeme, gayrimaddi hak bedeli yerine ticari kazanç veya sermaye değer artış kazancıdır³⁸². Bu sonuç, fikri mülkiyetin elden çıkarılması işleminde karşılığın hakların kullanımı için olmaması gerçeğinden kaynaklanmaktadır³⁸³. Bu tür bir işlemde bedelin şekli veya taksitler halinde ödenmesi ya da ödemelerin bir koşula bağlı olması işlemin elden çıkarma niteliğini değiştirmemektedir³⁸⁴.

İkincisi, bilgisayar programını işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim haklarından bir veya birkaçına ilişkin olarak akdedilen lisans sözleşmeleri çerçevesinde bu mali hak veya hakların kullanımıdır. Bu işlemlerin türü bilgisayar programının kullanılması (BP-2) işlemidir. Bu işlemde bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı devredilmeksizin bu program üzerindeki mali haklar devredilmekte, diğer bir ifadeyle bilgisayar programının kiralanmaktadır. Mali hakların devredilmesi telif hakkının kullanımı anlamında olup bu işlem karşılığında yapılan ödeme gayrimaddi hak bedelidir. Diğer bir ifadeyle, bilgisayar programına ilişkin mali hak veya hakların kullanılması karşılığında herhangi bir ödeme yapılmaksızın, diğer bir ifadeyle lisans (ruhsat) edinilmeksizin, bilgisayar programının kullanımı, bu programa ilişkin telif hakkının ihlalini oluşturacak ise bu kullanım karşılığında yapılan ödeme gayrimaddi hak bedelidir³⁸⁵.

Üçüncü ihtimal, telif hakkı veya herhangi bir mali hakkı kullanım hakkı devredilmeksizin bilgisayar programına erişim suretiyle kullanımıdır. Bu çerçevede, bilgisayar programına ilişkin herhangi bir mali hak kullanılmaksızın sadece program kullanımı m.12 kapsamında telif hakkı kullanımı değildir³⁸⁶.

³⁸¹ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.15. Satış tabirine yer veren Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'lardaki özel durum bir sonraki başlıkta ayrıca ele alınmaktadır.

³⁸² OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.16.

³⁸³ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.16.

³⁸⁴ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.16.

³⁸⁵ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.13.1

³⁸⁶ Bu konuda sermaye ihraç eden ülkeler sermaye ithal eden ülkeler arasındaki yaklaşım farklılığı bulunabilmektedir. Bkz. Alejandro García Heredia, "Copyright and Software and Spanish Tax Treaties: "An Issue of Balance between Technology-Importing" and Technology-Exporting Countries", European Taxation, Volume:46, No:1, January 2006, s.37. Ayrıca Bkz. Ana María Delgado García/Rafael Oliver Cuello, "Direct

Bir diğer ihtimal ise bilgisayar programının bir kopyasının edinilerek kullanımıdır. OECD üye ülkelerinin çoğunda Fikri Mülkiyet Hukuku bilgisayar programı telif hakkı ile bilgisayar programının bir kopyası arasında ayırım yapmaktadır³⁸⁷. Buna göre, programın bir kopyasının edinildiği işlemlerde programı edinen ödemeyi telif hakkı kullanımı için değil, telif hakkıyla korunan ürün için yapmaktadır³⁸⁸. Bilgisayar programının bir kopyasının devredilmesine yönelik işlemlerde özellik arz eden hususlar bulunmaktadır.

Özellikli hususlardan ilki, bilgisayar programının bir kopyasını edinen, çoğu durumda, bu programdan yararlanmak için bu programı çoğaltmak zorundadır. Kopyalamanın, tekrarlamının ve naklin olduğu her durumda çoğaltmanın gerçekleştiği kabul edildiği takdirde bilgisayar programının ambalajlı pakette veya tıklayarak satın alınması karşılığında yapılan ödemenin gayrimaddi hak bedeli olup olmayacağı tartışması ortaya çıkmaktadır³⁸⁹. Yukarıda izah edildiği üzere FSEK'e m.38/f.2 vd. fıkralarına göre, programı yasal yollardan edinen bu programı düşünüldüğü amaca uygun olarak kullanılabilmek için çoğaltma, işleme, programdaki hataları düzeltme, programın bir adet yedek kopyasını çıkarma hakkına sahiptir. Diğer bir ifadeyle, programın bir kopyasını yasal yollardan edinen bir kimse bunu çalıştırmak için zorunlu olarak çoğaltması halinde program sahibi bu çoğaltmaya karşı hak ihlali iddiasında bulunamamaktadır. Bu nedenle, programı çalıştırmak dışında bir amacı olmayan bu tür eylemler gerçekleştirilen işlemin niteliğinin analizinde dikkate alınmamalıdır³⁹⁰.

Taxation of Electronic Commerce in Spain”, European Taxation, Volume:53, No. 1, January 2013, s.25-26; Cihat Öner, “Chapter 26: Turkey: Payment for the Right to Use of a Software Program Is Royalty” Tax Treaty Case Law around the Globe 2018 (Eds. Eric C. C. M. Kemmeren et al.), Books IBFD, 2019, <https://research.ibfd.org>, (accessed 15 October 2020), s.5. Örneğin, Öner’e göre, incelediği Karara (İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, E.2016/3086, K.2017/2643, K.T.29/6/2016) konu olayda, OECD MA m.12’ye ilişkin Yorumu paragraf 12.2’deki gibi bir devir bulunmamaktadır. Yazılım programının kullanım hakkı, şirkete ne yararlanma (exploitation) hakkı ne de çoğaltma (reproduction) hakkı vermektedir. Bu açıdan bakıldığında, tüketicinin program üzerinde indirme, çalıştırma ve muhtemelen güncelleme gibi yalnızca sınırlı haklardan yararlanabileceği temel bir son kullanıcı sözleşmesi gibi görünmektedir. Bu nedenle programın telif hakları Türk şirketine devredilmemiştir.

³⁸⁷ Bkz. OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.12.2.

³⁸⁸ OECD’nin bu ayırımı dikkate alan Hindistan’daki içtihatlardan bazıları için Bkz. Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) – Delhi (India), Ericsson Radio Systems AB, Motorola Inc. and Nokia Networks OY v. Deputy Commissioner of Income Tax, [2005] 95 ITD 269, 22 June 2005, Case Law IBFD, <https://research.ibfd.org/> (E.T. 15/7/2021); Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) – Delhi (India), Infrasoftware Ltd. v. ADIT (International Tax), ITA No. 847/Del/2008, 19 Dec. 2008, Case Law IBFD, <https://research.ibfd.org/> (E.T. 15/7/2021). Bu ayırımı benimseyen Avustralya’daki vergi idaresinin sirkülerinde telif hakkı ödemeleri gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilirken telif hakkıyla korunan bir varlığın kopyası için yapılan ödemeler genellikle gayrimaddi hak bedeli olarak kabul edilmemektedir. Bkz. Australian Taxation Office (ATO), Taxation Ruling (TR) 93/12, Income tax: computer software, published on 13 May 1993, par.20. Ayrıca, Avustralya’daki yazılım ödemelerinin nitelendirilmesi konusunda verilen yargı kararı örneği ve eleştirileri için Bkz. Daiana Castro, “*Taxation of Software Payments: Multi-Jurisdictional Case Law Analysis*”, Bulletin for International Taxation, Volume:73, No:3 March 2019, s.117-118. Benzer yönde değerlendirmeleri için Bkz. Valtu, s. 968, 1015.

³⁸⁹ Yaltu, s.154.

³⁹⁰ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.14; çoğaltma hakkına ilişkin olarak benzer doğrultudaki görüşü için Bkz. Yaltu, s.155. Kjærsgaard’e göre, OECD’nin bu yorumu, bir unsurun sözleşmenin temel amacını gerçekleştirmek için yalnızca gerekli pratik veya teknik bir koşulu olması halinde bu unsurun işlemin yardımcı ve

Bilgisayar program kopyasına ilişkin bir diğer husus, bilgisayar programını edinenin kendi işinde kullanılmak üzere çoğaltmak için lisans sözleşmesi akdetmesine ilişkindir. Programı edinene bunu kendi işinde kullanmak üzere çoğaltma kolaylığı sağlayan çeşitli adlara sahip lisanslar, programın çalışmasını etkin kılmak amacıyla gerekli olanlar ile sınırlı olması ve başka amaçlarla çoğaltılmasına izin vermemesi durumunda telif hakkı kullanımı kapsamında değildir³⁹¹.

Bilgisayar programının bir kopyasına ilişkin özellikli hususlardan bir diğeri, bilgisayar programı nüshalarının farklı yöntemlerle dağıtılabilmesine ilişkindir. Bilgisayar programı sağlayıcıları, müşterileri için maliyeti düşürmek ve böylece program kullanımını ticari müşterileri için daha karlı ve bireysel tüketiciler için daha tasarruflu hale getirmek üzere teslimat yöntemlerini sürekli olarak geliştirmektedir³⁹². Ağ kapasitesindeki ve kapsama alanındaki artış, programların doğrudan son kullanıcı cihazlarına indirilerek bir kopyasını oluşturma ihtiyacını veya kabiliyetini ortadan kaldırmaktadır³⁹³. Etkin dağıtım yöntemleri yaratan bu iyileştirmeler, telif hakkından ticari olarak yararlanma ile telif hakkıyla korunan bir kopyasının edinilmesi ve tüketilmesi arasındaki temel farkı değiştirmemektedir³⁹⁴. Bu gerçeği dikkate alan OECD MA, bilgisayar programının yazılı veya elektronik olarak, disk veya CD-ROM gibi çeşitli araçlarla veya çeşitli donanım üzerinde kullanıma hazır bir şekilde aktarılması dahil herhangi bir yöntemle teslimatını gayrimaddi hak bedeli nitelendirilmesi bakımından önemli görmemektedir³⁹⁵. Birçok ülke OECD MA'daki bu yorumu takip etmektedir³⁹⁶. Bu konuda ülkelerdeki yaygın görüş, teknolojik değişime rağmen işlemin iktisadi özünün aynı kaldığı ve tıklayarak veya ambalajlı pakette satın almanın birbirinden farklı uygulamaya tabi olmaması gerektiği yönündedir³⁹⁷. Valta'ya göre, bilgisayar programının ambalajlı bir pakette ve tıklayarak edinilmesi çoğu zaman son kullanıcı lisansına işaret etmesine

büyük ölçüde önemsiz bir parçası olarak görülmesi gerektiği anlayışına dayanmaktadır ancak bu yorum yeterince yol gösterici değildir. Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.391.

³⁹¹ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.14.2.

³⁹² Software Coalition, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (Note by the Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.67.

³⁹³ Software Coalition, s.67.

³⁹⁴ Software Coalition, s.67.

³⁹⁵ Bkz. OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.14.1.

³⁹⁶ Lee/Yoon, s.33.

³⁹⁷ Lee/Yoon, s.33. Şili, Hindistan, Meksika ve İspanya gibi ülkelerdeki farklı yöndeki görüşler için Bkz. Lee/Yoon, s.33. Castro'ya göre bilgisayar programının internet üzerinden kullanımı ile bu programın maddi bir araçla edinilerek kullanımı aynı vergi uygulamasına tabi olmalıdır. Bkz. Castro, s.116.

karşın *shrink-wrap*, *click-wrap* veya *web-wrap* gibi kavramlar lisansın niteliğini ve edinilen telif haklarının önemsiz olduğunu göstermemektedir³⁹⁸.

Bilgisayar programı kopyasına ilişkin özellik arz eden hususlardan bir diğeri ise telif hakkı sahibi ile programın dağıtımını gerçekleştiren aracının farklı kişiler olması durumunda bunlar arasındaki işlemlere ilişkindir. Dağıtım aracısına programı çoğaltma hakkı tanımaksızın program kopyalarını sadece olduğu gibi dağıtma hakkı verilmesine yönelik işlemlerde aracı tarafından edinilen hakkın içeriği, edindiği program kopyalarını dağıtmaktan ibarettir. Bu gibi işlemlerde dağıtım araçları mali haklardan herhangi birini kullanmak için değil, sadece program kopyalarını elde etmek için ödeme yapmaktadır³⁹⁹. Belirli bir coğrafi bölgede bilgisayar programı kopyalarının münhasır dağıtım haklarının alınması durumunda da ödeme herhangi bir gayrimaddi hak kullanımı için yapılmadığından m.12 kapsamında bir kullanım bulunmamaktadır⁴⁰⁰. Bu nedenle, satın alınan bir bilgisayar programı kopyasının herhangi bir değişiklik yapılmaksızın satılması durumunda telif hakkı kullanımından bahsetmek mümkün değildir⁴⁰¹.

1.1.1.3.1.1.2. Veri Tabanının Kullandırılması

Bilgisayar programları ilişkin yukarıda yer verilen açıklamalar, benzer şekilde, eser niteliğindeki orijinal veri tabanları için de geçerlidir. Orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkının kullanımı, orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkı devredilmeksizin bu veri tabanı üzerindeki mali hakların devredilmesi, diğeri bir ifadeyle bilgisayar programının kiralanması anlamına gelmektedir. Bu işlemin türü, orijinal veri tabanının kullandırılması (OV-2) işlemidir. Bu işlemlerden elde edilen gelir gayrimaddi hak bedelidir. Bu noktada, sui generis veri tabanlarının kullanımının özel olarak ele alınması gerekmektedir. Zira, sui generis veri tabanları eser sayılmadığından dolayı FSEK tarafından münhasıran bu veri tabanı yapımcılarına tanınan başka ortama aktarma ve yeniden kullanım haklarının kısmen veya tamamen devri neticesinde devralanın veri tabanını kullanımı mümkün olabileceği gibi bu yetkilerin devri gerçekleşmeksizin sadece veri tabanı kullanım yetkisinin verilmesi mümkündür.

Sui generis veri tabanlarının kullanımı çeşitli işlemler sonucunda gerçekleşebilmektedir. İlk işlem türü, sui generis veri tabanlarına ilişkin özel hakların elden çıkarılması neticesinde bu hakları edinenin veri tabanını kullanmasına ilişkindir. Veri tabanı

³⁹⁸ Valt, s.1015, par.167 dipnot 206.

³⁹⁹ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.14.4.

⁴⁰⁰ Bkz. OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.10.1.

⁴⁰¹ Örneğin Bkz. Dan. 9. D., E.2013/1406, K.2015-17652, K.T. 21/12/2015.

yapımcılığı sıfatının son bulunduğu bu işlem türü sui generis veri tabanının devri (İşlem No: SV-1) işlemidir. Bu işlem türünde, veri tabanı yapımcısı sıfatının kaybedilmesini sağlayacak şekilde sui generis veri tabanına özgü olan hakların tamamının devredilmesi, diğer bir ifadeyle veri tabanının elden çıkarılması gerçekleşmektedir. Bu hakları elden çıkaranın bunun karşılığında elde ettiği gelir ticari kazanç veya sermaye değer artış kazancı niteliğinde olup gayrimaddi hak bedeli kapsamında bir kullanım teşkil etmemektedir. Zira hakların elden çıkarıldığı böyle bir işlemde yapılan ödeme hakların kullanımı için değil, hak sahipliğinin elde edilmesi için olması gerçeğinden kaynaklanmaktadır. İkinci ihtimal, herhangi bir hak elden çıkarılmaksızın bunların kullanımına izin verilen işlemlere ilişkindir. Bu ihtimal, sui generis veri tabanlarının kullandırılması (İşlem No: SV-2) işleminde gerçekleşmektedir. Buna göre, veri tabanı yapımcısı sıfatı devredilmeksizin sui generis veri tabanı üzerindeki belirli haklar (başka ortama aktarma ve yeniden kullanım hakları) devredilmekte, diğer bir ifadeyle veri tabanı kiralanmaktadır. Bu yetkilerin kullanım izninin verilmesi telif hakkı kullanımı niteliğinde olup bu işlemde elde edilen gelirin niteliği gayrimaddi hak bedelidir. Son işlem türü olan sui veri tabanı hizmeti (İşlem No: SV-4), sui generis veri tabanlarının internet üzerinden veya CD-ROM gibi maddi araçlarla kullanıma sunulmasına ilişkindir. Bu işlem türünde veri tabanı yapımcısı sıfatı kaybedilmeksizin ve sui generis veri tabanı üzerindeki kendine özgü haklardan herhangi biri devredilmeksizin bu veri tabanına erişim hakkı sağlanmaktadır. Bu veri tabanlarına ilişkin FSEK’te tanınan özel yetkilerin herhangi biri devredilmeksizin veya kullanımına izin verilmeksizin internet üzerinden veya CD-ROM gibi maddi araçlarla sadece veri tabanının kullanıma sunulması durumunda FSEK’te tanınan haklar kullanılmamaktadır. Bu nedenle, veri tabanında bulunan içeriğin okunması, kaydedilmesi, yazdırılması ve benzeri eylemlere izin vermesine karşın FSEK’te tanınan herhangi bir hakkın kullanımına izin vermeyen veri tabanı kullanımları tipik olarak veri tabanı hizmeti niteliğinde olup bu tür bir kullanım gayrimaddi hak bedeli kapsamında telif hakkı kullanımı değildir⁴⁰².

1.1.1.3.1.2. Bilgisayar Programı Bilgi Birikiminin Devri

OECD MA m.12’ye ilişkin Yorumu, herhangi bir hakkın konusunu teşkil etmediği için bilgi birikimi karşılığında yapılan ödemeler üzerinde özellikle durmaktadır. Buna göre, bilgi birikiminin münhasır olarak kullanımını ve başkalarına sunmamayı öngören işlemler

⁴⁰² Bu tür kullanımı ticari kazanç olarak değerlendiren OECD yorumu için Bkz. OECD, Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce, adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 7 November 2002, <https://doi.org/10.1787/b2f30e7d-en>, Annex 2, Category 15, s.27. (Bundan sonra “OECD, Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce” olarak anılacaktır.)

çerçevesinde bilgi birikimi için yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedelidir⁴⁰³. Bu işlemlerde bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bilgisayar programının temelindeki fikir ve ilkelerin devredilmektedir.

Mantık, algoritmalar veya programlama teknikleri gibi bilgisayar programının temelindeki fikir ve ilkelerden haksız rekabet hukuku hükümleri (TTK m.55/f.1/b.b3 ve m.55/f.1/b.d) kapsamında korunan bilgi birikimi niteliğinde olanlarının, diğer bir ifadeyle m.12 kapsamında bilgi birikimi sayılanlarının, kullanımı çeşitli şekillerde gerçekleşmektedir. Bu tür fikir ve ilkeler, doğrudan doğruya bu bilgi birikimine sahip kimseler tarafından kendi faaliyetlerinde kullanılabileceği gibi bir başkasına devredilmek suretiyle başkalarının faaliyetlerinde ekonomik faydaya dönüştürülebilmektedir.

Bu tür fikir ve ilkelerin devrini konu edinen işlemler know how sözleşmesi olarak ifade edilmektedir. Buna göre, bu tür sözleşmelere konu bilgi ve deneyimler üzerinde bunları hakimiyetinde tutan bir hakkı bulunmamakta ve bu sebeple know how sözleşmesinde bilgi birikimini devralana hak devri gerçekleşmemektedir⁴⁰⁴. Bu tür işlemlerde bilgi birikimi devredenin asli yükümlülüğü, bilgi birikimini devretme, diğer bir ifadeyle alıcının bu bilgi birikiminden yararlanmasını sağlama, yükümlülüğüdür⁴⁰⁵. Bu devir çeşitli şekillerde gerçekleşebilmektedir. Örneğin, nadiren de olsa, sözlü bilgi açıklaması yoluyla gerçekleşebileceği gibi taşınır eşya (örneğin plan, model, tabela, liste vb.) vasıtasıyla veya belirli bir süreç içerisinde (örneğin bilgi birikimi devralanın çalışanlarının eğitilmesini de içerek şekilde) gerçekleşebilmektedir⁴⁰⁶.

Bilgisayar programı temel fikir ve ilkelerine sahip kimse kendi işini yürütürken daha önceden edindiği bu bilgi ve tecrübelerini kendi faaliyetinde kullanmak suretiyle ekonomik faydaya dönüştürebilmektedir. Bu tür kullanımların görüldüğü faaliyetler hizmet sözleşmesi ilişkisi çerçevesinde gerçekleştirilebilmektedir. Ancak, çoğu zaman, hizmet sözleşmesi çerçevesinde bu tür bir kullanım ile know how sözleşmesine konu bilgi birikiminin devrini ayırt etmek kolay olmamaktadır. Oysaki bu ayırım oldukça önemli olup gayrimaddi hak bedeli hükmünün uygulama alanının sınırını ortaya koymaktadır. Know-how sözleşmesinde, taraflardan biri, kamuya açıklanmamış özel bilgi ve tecrübelerini, kendi hesabına kullanabilmesi için diğerine devretmeyi kabul etmektedir⁴⁰⁷. Bu sözleşme ilişkisinde,

⁴⁰³ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.8.5.

⁴⁰⁴ Ögüz, s.19.

⁴⁰⁵ Ögüz, s.85.

⁴⁰⁶ Ögüz, s.86-87.

⁴⁰⁷ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.11.1.

devralanın faaliyetlerinde bilgi birikiminin kullanılmasında devredenin herhangi bir rol oynaması gerekmemekte olup bilgi birikiminin kullanıldığı faaliyetlerin sonucuna yönelik devreden herhangi bir taahhütte bulunmamaktadır. Bu sözleşme, bu nedenle, taraflardan birinin diğer taraf için işi bizzat kendisi yürütmek suretiyle bilgi ve becerilerini kullanmayı taahhüt ettiği hizmetlerin sağlanmasına ilişkin sözleşmelerden (hizmet sözleşmelerinden) farklıdır⁴⁰⁸. Hizmet sözleşmeleri kapsamında yapılan ödemeler genellikle ticari kazanç kapsamına girmektedir⁴⁰⁹. OECD know how sözleşmesi ile hizmet sözleşmesi arasındaki ayrım için aşağıdaki kıstasları ortaya koymaktadır⁴¹⁰:

- Know-how sözleşmesi, [OECD MA m.12'ye ilişkin Yorum] 11'inci paragrafta açıklanan türde daha önceden var olan bilginin tedarikine ya da bu tür bilginin geliştirilmesi ya da ortaya çıkarılmasından sonra tedarikine ilişkindir ve bu bilginin gizliliği hakkında belirli hükümleri içerir.
- Hizmet sözleşmelerinde, hizmet sağlayıcısı, kendisinin özel bilgi, beceri ve uzmanlığının kullanımını gerektirebilen ancak bu özel bilgi, beceri ve uzmanlığın diğer tarafa devrini gerektirmeyen hizmetleri ifa eder.
- Know how tedariki içeren çoğu durumda, var olan bilgiyi sağlama ya da var olan materyali çoğaltma haricinde, bilgi birikimini devreden tarafından yapılması gerekenler genellikle çok azdır. Diğer taraftan, hizmet sözleşmesi, sözleşmeden doğan yükümlülüklerin ifası için, çoğu zaman, hizmet sağlayıcısı tarafından çok daha yüksek düzeyde harcamayı gerektirmektedir. Hizmet sağlayıcısı, hizmetin niteliğine bağlı olarak, araştırma, tasarım, test, çizim ve buna ilişkin diğer faaliyetlerde çalışanlar için ücret ödemek veya benzer hizmetleri için üçüncü taraf yüklenicilere ödeme yapmak gibi durumlara maruz kalmaktadır.

1.1.1.3.1.3. Donanımın Kullandırılması

Veri merkezlerindeki bilgisayar donanımı (fiziki sunucular, kablolar vb. taşınır mallar) teçhizat sayılmaktadır. Bu donanımın kullanımı çeşitli yollardan gerçekleşmektedir. Bunlar arasında; (i) hiçbir bir kısıtlama olmaksızın veri merkezinin ve eklentilerinin mülkiyet hakkının bütünüyle devredilmesi (Altyapının Devri - İşlem No: FA-1) neticesinde mülkiyet hakkını edinen tarafından donanımın kullanımı, (ii) veri merkezi üzerindeki mülkiyet hakkı devredilmeksizin veri merkezini dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma

⁴⁰⁸ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.11.2.

⁴⁰⁹ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.11.2.

⁴¹⁰ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.11.3.

yetkilerinin devri (Altyapının Kullandırılması - FA-2) suretiyle donanımın kullanımı, (iii) veri merkezi üzerindeki mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı diğer yetkiler (kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkileri) devredilmeksizin sadece veri merkezindeki belirli donanımın münhasır kullanım hakkının devri (Donanımın Kullandırılması - İşlem No: FA-3) suretiyle donanımın kullanımı, (iv) veri merkezi kendisi ve içindeki donanımlar üzerindeki mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı diğer yetkiler (kullanma, yararlanma veya tasarrufta bulunma yetkileri) devredilmeksizin altyapıya uzaktan erişim hakkı verilmek (Altyapı Hizmeti - İşlem No:FA-6) suretiyle kullanım yer almaktadır.

Taşınmaz mal niteliğindeki veri merkezinin elden çıkarılması veya kiralanması⁴¹¹ karşılığında elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı değildir. Zira, burada m.12 anlamında bir teşhizat kullanımından söz etmek mümkün değildir. Buna karşın, veri merkezi ve eklentilerinin mülkiyet hakkı devredilmeksizin veri merkezindeki belirli donanımı (fiziki sunucular, kablolar vb.) kullanma hakkını devreden işlemler teşhizatın kullanımındır. Bu işlem donanımın kullandırılması (İşlem No:FA-3) işlemidir. Bu işlemde, veri merkezi üzerindeki mülkiyet hakkı ve buna ilişkin yetkiler (kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkileri) devredilmeksizin sadece veri merkezindeki belirli donanımı kullanma yetkisinin münhasıran devredilmekte, diğer bir ifadeyle donanımın kiralanmaktadır. Donanım kullandırılması, diğer bir ifadeyle teşhizat kullanımı, kira sözleşmesi ilişkisine dayanmaktadır. Konusu her zaman için taşınır veya taşınmaz eşya olan kira sözleşmeleri⁴¹², TBK m.299 hükmü uyarınca, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşmedir. Tüm bu hususlar ışığında donanımın kullandırılması işlemi kapsamında yapılan ödemenin niteliği gayrimaddi hak bedelidir.

Altyapıya uzaktan erişim hakkı veren işlemler üzerinde özel olarak durulması gerekmektedir. Özellikle, sanallaştırma ile birlikte aynı donanım üzerinde birden fazla sanal makinenin yürütülmesi mümkündür. Altyapıya uzaktan erişim hakkının, fiziki donanım üzerinde yürütülen sanal makineler üzerinde bir kullanım hakkı sağlaması nedeniyle m.12

⁴¹¹ Kanaatimizce veri merkezinin bina ve arazisi gibi taşınmazları ile birlikte fiziki sunucu, kablolar gibi taşınırlarının kullanılmasının devri ürün kirasıdır. Zira, bu tür bir kiralamanın fabrika kiralanmasından bir farkı bulunmamaktadır. Eren'e göre, tüm tesisleriyle birlikte bir fabrikanın kiralanması ürün kirasıdır. Bkz. Eren, s.453.

⁴¹² Eren, s.339; Mustafa Alper Gümüş, Borçlar Hukuku Özel Hükümler Kısa Ders Kitabı, 2. Baskı İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017, s.189.

anlamında bir teçhizat kullanımı söz konusu olmamaktadır⁴¹³. Diğer bir ifadeyle, sanal makineyi kullanım hakkı veren işlemler donanımın kullandırılması işlemi değildir.

Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok ülke akdettiği ÇVA'ların m.12 hükmünde teçhizat ifadesini hâlâ bulundurmaktadır. Bu gerçeği dikkate alan OECD sınai, ticari ve bilimsel teçhizata ilişkin olarak elektronik ticaret özelinde teçhizat (donanım) üzerinde durmaktadır⁴¹⁴. Zira, herhangi bir hak (mülkiyet, kullanma, yararlanma veya tasarrufta bulunma hakkı) devredilmeksizin donanıma uzaktan erişim imkânı sağlayan hizmet sözleşmeleri ile donanımı kullanma hakkının devrini konu alan kira sözleşmeleri arasında ayırım yapmak, çoğu durumda, kolay olmamaktadır. Bu ayırım, gayrimaddi hak bedeli kapsamında bir kullanım olup olmadığının tespitinde önem arz etmektedir. OECD, donanımın kullanımı karşılığında bir müşteri tarafından yapılan ödemenin gayrimaddi hak bedeli olup olmadığını tespit etmek için bir dizi faktör sıralamaktadır. Hizmet tedarikinden (ticari kazançtan) ziyade kira sözleşmesi (gayrimaddi hak bedeli) olduğunu gösteren sınırlı sayıda olmayan faktörlerden bazılarına göre teçhizatı kiralayanın⁴¹⁵:

- Bu eşyayı fiziksel olarak zilyetliğinde bulundurması,
- Bu eşyayı kontrol etmesi, veya
- Bu eşya üzerinde ekonomik olarak veya zilyetliğe ilişkin olarak önemli bir çıkarının bulunması;

Ayrıca, kiraya verenin

- Sözleşme kapsamında ifanın gerçekleşmemesi durumunda önemli ölçüde gelir kaybı veya gider artışı riskini üstlenmemesi, veya
- Kiracı ile ilgisi olmayan kurumlara önemli hizmetler sunmak için bu eşyayı aynı anda kullanamaması;

⁴¹³ Ayrıntılı açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2.2.3. Altyapı Hizmeti ve İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.1.3. Altyapı Hizmeti.

⁴¹⁴ Bkz. OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*.

⁴¹⁵ OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.12-13, par.28-29. OECD tarafından ortaya konulan bu ölçütler ABD Gelir Kanunu 7701(e) bölümünden örnek alınmaktadır. ABD'de mahkemelerin ve ABD Gelir İdaresi'nin (IRS) uzun yıllar boyunca hizmet sözleşmesi ile kira sözleşmesi arasında ayırımda zorluk yaşaması üzerine belirli bir standart oluşturmak üzere bu yasal düzeleme yapıldı. Düzenlemenin arka planı ve her bir ölçüt hakkındaki detaylı açıklamalar için Bkz. Gary D. Sprague/Taylor S. Reid, "A Break in the Clouds: Proposed Framework for Analyzing Cloud Computing Transactions". Taxes: The Tax Magazine, Volume:92, No:3, 2014, s.34-39. Ayrıca, Çin'deki yaklaşım için Bkz. State Administration of Taxation (SAT), Notice on Certain Issues Concerning the Implementation of Articles on Royalties in Tax Treaties, Guoshuifa No:507, 14 September. 2009,

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810765/n812166/200909/c1087078/content.html> (E.T.20/9/2022).

Son olarak, toplam ödemenin

- Sözleşme dönemindeki teçhizat kira değerini önemli ölçüde aşmaması

kira sözleşmesine işaret etmektedir.

Teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkını konu alan sözleşmenin bir hizmet sözleşmesi mi yoksa bir kira sözleşmesi mi olduğu belirlenirken, işlemin özünü ilgili tüm gerçekler dikkate alınmalıdır. Yaltı'ya göre, elektronik ticaret işlemlerinde (uygulama barındırma – tek lisans, uygulama barındırma – paket sözleşme, uygulama servis sağlayıcıları, web sitesi yayınlama ve veri saklama) sunucu hizmet sağlayıcısının tasarrufunda, uhdesinde kaldığından dolayı kira sözleşmesi niteliğine sahip değildir⁴¹⁶.

1.1.1.3.2. Satış İşlemi

Türkiye'nin taraf olduğu bazı ÇVA'larda teçhizat dışında kalan gayrimaddi hakların satışından elde edilen gelirler gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilmektedir. Satış terimi bu maddelerde tanımlanmamaktadır. OECD MA, BM MA ve ÇVA'nın m.3/f.2 hükümleri uyarınca bu terimin yorumlanması için iç hukuka başvurulması gerekmektedir.

Satış terimi Türk vergi mevzuatında kullanılan elden çıkarma deyiminden daha dar bir anlama sahiptir. Nitekim GVK mük. m.80 hükmüne göre, elden çıkarma terimi satış, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa, takas, kamulaştırılma, devletleştirilme, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmayı ifade etmektedir. Benzer şekilde, OECD MA'da bir varlığın elden çıkarılmasından (*alienation of property*) maksatın satış işleminin yanı sıra trampa, kısmi elden çıkarma, kamulaştırılma, hisse karşılığında bir şirkete devir, bir hakkın satışı, bağışlama ve miras kaynaklı devir olduğu ifade edilmektedir⁴¹⁷.

Satış, Türk Borçlar Hukukunda mülkiyetin devrini öngören sözleşmelerden sadece biridir⁴¹⁸. TBK m.207/f.1 hükmüne göre, satış sözleşmesi satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir⁴¹⁹. Satış bedeli mutlaka para olmalıdır⁴²⁰. Bedel bir hizmet ediminden oluşuyorsa isimsiz sözleşmedir⁴²¹. Eğer bedel bir maldan oluşuyorsa trampa sözleşmesi söz konusu olmaktadır⁴²². Trampa (mal değişim) sözleşmesi, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden

⁴¹⁶ Yaltı, s.162-163.

⁴¹⁷ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 13, par.5.

⁴¹⁸ Yavuz/Acar/Özen, 2018, 15. Baskı, s.9.

⁴¹⁹ Eren, s.66.

⁴²⁰ Yavuz/Acar/Özen, 2018, 15. Baskı, s.29.

⁴²¹ Eren, s.66; Yavuz/Acar/Özen, 2018, 15. Baskı, s.29.

⁴²² Eren, s.66.

çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşmedir (TBK m.282/f.1). Satışta taraflardan birinin ediminin konusu daima para olduğu halde trampada her tarafın ediminin konusunu da bir şey oluşturur⁴²³.

Satış sözleşmesinin konusu maddi bir mal olabileceği gibi telif hakkı gibi gayrimaddi varlıklar da sözleşmenin konusu olabilmektedir. Bununla birlikte, ekonomik bir değer ve yarar taşıyan ve mutlak hak niteliğinde olmayan know how da satışa konu olabilmektedir⁴²⁴. Öğretide bilgi birikiminin satış sözleşmesine konu olabileceğini kabul eden yazarlar bulunmakla birlikte bilgi birikiminin satışının atipik bir satış olduğu ifade edilmektedir⁴²⁵. Uygulamada, bilgi birikimin kullanım hakkını konu alan işlemlerden (know how sözleşmesi) bilgi birikiminin satımını konu alan işlemleri (satış sözleşmesi) ayırt etmek her zaman kolay değildir. Bu ayırım, özellikle, vergiyi doğuran olaya uygulanacak ÇVA'nın m.12 hükmünde satış ibaresine yer verilmemesi durumunda önem arz etmektedir. Zira, bu ayırım, böyle bir durumda, gayrimaddi hak bedeline ilişkin hükmün uygulama alanının sınırını belirlemektedir. Bu çerçevede, kanaatimizce, bilgi birikimine ilişkin olarak akdedilen sözleşmenin ani edimli⁴²⁶ veya sürekli edimli⁴²⁷ olması yol göstericidir. Know how sözleşmeleri kural olarak sürekli borç ilişkisi niteliği taşıırken satış sözleşmeleri ani edimli sözleşmelerdir⁴²⁸.

Bilgisayar programının veya veri tabanının elden çıkarılmasına yönelik işlemlerden elde edilen gelirler her zaman gayrimaddi hak bedeli değildir. Bu çerçevede para dışında herhangi bir edim karşılığında bunların elden çıkarılması m.12 dışında kalmaktadır. Para karşılığında telif haklarının mülkiyetinin devrini öngören işlemler, eğer vergiyi doğuran olay olarak bu işleme uygulanacak ÇVA'nın m.12 hükmünde satış ibaresine yer verilmişse, gayrimaddi hak bedeli kapsamında kalmaktadır.

⁴²³ Turgut Akıntürk/Derya Ateş Karaman, Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri, Beta, 23.Baskı, s.253.

⁴²⁴ Eren, s.62; Yavuz/Acar/Özen, 2014, s.59; Hüseyin Hatemi/Rona Serozan/Abdülkadir Arpacı, Borçlar Hukuku Özel Bölüm, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992, s.69.

⁴²⁵ Örneğin, Hatemi/Serozan/Arpacı'ya göre maddi (cismani) bir mal yerine elektrik enerjisi gibi maddi olmayan bir varlığın satımı atipik satım sözleşmesidir. Bkz. Hatemi/ Serozan/ Arpacı, s.36.

⁴²⁶ Borcun ifası sırasında alacaklının ifaya ilişkin çıkarımın zaman birimiyle ölçülemeyecek bir an içinde gerçekleştiği durumlarda ani edim söz konusudur. Borçluya düşen davranış yükümü bir süreye yaygın olmasına rağmen alacaklı açısından ifa ancak herşey tamamlandıktan sonra son bir eylemle gerçekleşiyorsa ani edim vardır. Bkz. Kemal Oğuzman/Turgut Öz, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Cilt-1, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 14. Baskı, 2016, s.10-11.

⁴²⁷ Borçlunun borcunu zaman içinde devamlı ve aralıksız, yani sürekli bir davranışla ifa edebildiği hallerde sürekli edim söz konusudur. Borç ilişkisinde asli borçlardan en az biri sürekli edimi gerektiriyorsa sürekli borç ilişkisi vardır. Bkz. Oğuzman/Öz, s.12.

⁴²⁸ Ögüz, s.35; Baş, s.73.

Mantık, algoritmalar veya programlama teknikleri gibi bilgisayar programının temelindeki fikir ve ilkelerin bilgi birikimi niteliğinde olanlarının para karşılığında devrine yönelik ani edimli işlemler, eğer vergiyi doğuran olay olarak bu işlemlere uygulanacak ÇVA'nın m.12 hükmünde satış ibaresine yer verilmişse, gayrimaddi maddi hak bedeli hükmü kapsamındadır.

1.1.1.4. Her Türlü Ödeme

Gayrimaddi hak bedeli tanımının bir diğer unsuru “her türlü ödeme”dir. Kanaatimizce buradaki “her türlü ödeme”den maksat sözleşmeden veya borç doğuran diğer hallerden kaynaklanan borcu ifaya yönelik olan ekonomik değere sahip her türlü borçlu davranışdır⁴²⁹. Her türlü ödeme tabirinin çok geniş anlama sahip olduğunu ifade eden OECD bu kanaatimizi güçlendirmektedir⁴³⁰. Bu ödeme, para veya para ile ölçülebilen her türlü faydadır⁴³¹. Gayrimaddi hakların kullanımına yönelik olarak kurulan kira ilişkisi karşılığında alınacak kira bedeli (lisans bedeli veya diğer adlar altında alınan bedeller), para olabileceği gibi misli şey ve başka türlü bir edim (hizmet sunma, eser meydana getirme ve bir şey verme) olabilmektedir⁴³². Para ile geliri özdeşleştirmeyen Türk Gelir Vergisi Sistemi gayrimaddi hak bedelinin para dışında her türlü edim olabileceği yönündeki bu yorumu desteklemektedir. Ödemenin sayısı, miktarı ve hesaplanma yöntemi gelirin nitelendirilmesi bakımından önem arz etmemektedir.

Gayrimaddi hakları kullandırma karşılığında kullanıcı verilerini toplayanlar için bu veriler ekonomik değere sahip fayda sağladığından dolayı, potansiyel olarak, gayrimaddi hak bedeli olarak sınıflandırılabilir⁴³³. Elbette, bu tür ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olması için m.12/f.2'deki tanımda yer alan belirli bir gayrimaddi hakkın kullanımı karşılığında olması koşulu aranmaktadır⁴³⁴.

⁴²⁹ Bu tanımımız ile Türk Borçlar Hukukundaki ödeme teriminin anlamı arasındaki farklılığa işaret etmek gerekir. Türk Borçlar Hukukunda “*verme borçları ifanın en yaygın konusunu oluşturur. Verme borçları arasında ise para borçları ifanın en yaygın olan borç türüdür. Bu nedenle, çoğu zaman ifa yerine ödeme veya tediye kavramının kullanıldığını görmekteyiz. [...] Ödeme kavramı sadece para borçlarının ifasıyla ilgilidir. Halbuki verme borçları sadece paradan ibaret değildir.*” Bkz. Ahmet Kılıçoğlu, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Turhan, 16. Bası, 2012, s.532.

⁴³⁰ Bkz. OECD, MTC 2017, Commentary on Article 12, par.8.3.

⁴³¹ Valt, s.993, par.68.

⁴³² Kira sözleşmeleri çerçevesinde kira bedeline ilişkin ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Yavuz/Acar/Özen, 2014, s.371. Pöllath ve Lochbeck'e göre, bu ödemenin doğrudan gerçek lehdara yapılması ve gerçek lehdarın bu ödemeyi alması gerekmektedir. Buna göre, alacağın temliki benzeri şekillerde ödemenin gerçek lehdar tarafından kullanılması bu kapsamda değildir. Bkz. Valt, s.993, par.70.)

⁴³³ Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.398. Verinin gayrimaddi hak bedeli kapsamında bir ödeme olup olamayacağı ilişkin değerlendirmeler için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.3.3. Kullanıcı Verilerinin Kullanımına İzin Vererek Ödeme.

⁴³⁴ Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.398.

Türkiye'nin taraf olduğu bazı ÇVA'larda teçhizat dışında kalan gayrimaddi hakların satışından elde edilen gelirlerin gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirildiğini yukarıda zikretmiştik. "Her türlü ödeme" tabiri, bir tarafın ediminin mutlaka para olduğu satış işlemleri bakımından özel olarak yorumlanmaya ihtiyaç duymaktadır. Kanaatimizce, m.12'de "her türlü ödeme"ye yer verilmesine rağmen, para olmayan bir ödeme karşılığında gayrimaddi hakkın devralınması durumunda gayrimaddi hak bedeli söz edilemez. Zira, m.12'de elden çıkarma yerine satış tabirine yer verilmesi bilinçsiz bir tercih olarak görülmemelidir⁴³⁵.

Ödeme, kullanım, kullanım hakkı veya satış karşılığında olmalıdır. Ancak, buradaki karşılık bakımından *do ut des* aranmamaktadır⁴³⁶. Herhangi bir ekonomik mübadele bağlantısı yeterlidir⁴³⁷. Bu bağlantı lisans sözleşmelerinin yanı sıra hukukun emredici kuralları veya hukuka aykırı kullanım nedeniyle yapılan ödemeler ile kurulabilir⁴³⁸. Hukuka aykırı kullanımlar neticesinde ortaya çıkan zararlar telif hakkı ihlalinde kaynaklı zararlar olabileceği gibi haksız rekabet ve haksız fiil gibi diğer hukuki durumlardan kaynaklanan ödemeleri kapsamaktadır⁴³⁹. Bu çerçevede, zararın tazmini sırasında ortaya çıkan faiz ve yargılama giderleri için yapılan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli kapsamında olup olmayacağı tartışmalıdır⁴⁴⁰.

1.1.1.2. Ticari Kazanç

1.1.1.2.1. Genel Olarak

Uluslararası vergi mevzuatında ticari kazancın özel bir tanımı bulunmamaktadır⁴⁴¹. Bununla birlikte, OECD MA Yorumunda, bir teşebbüsün yürütülmesinden elde edilen tüm gelirlerin ticari kazanç olduğu ifade edilmektedir.⁴⁴² 2000 yılında serbest meslek faaliyetlerine ilişkin m.14 hükmünün OECD MA'dan çıkarılmasına paralel bir şekilde ticari kazancı ilgilendiren teşebbüs ve iş terimlerinin tanımları m.3'e eklendi. Bu değişiklikler sonrasında OECD MA m.3/f.1 hükmünde, teşebbüsten maksadın herhangi bir işin yürütülmesi olduğu ve

⁴³⁵ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3.2. Satış İşlemi.

⁴³⁶ Valta, s.993, par.72. *Do ut des*, tarafların her ikisinin de bir şeyin mülkiyetini karşılıklı devretmesi anlamına gelmektedir. Oysaki bunlar dışında bir şeyi yapma veya yapmama gibi bir davranışı gerçekleştirme yükümlülüğü belirlenebilir. Roma Hukuku'nda *do ut des* ve diğer isimsiz sözleşme tipleri hakkındaki ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Türkan Rado, Roma Hukuku Dersleri Borçlar Hukuku, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2001, s.160.

⁴³⁷ Valta, s.993, par.72.

⁴³⁸ Valta, s.993, par.74.

⁴³⁹ Valta, s.993, par.74.

⁴⁴⁰ Valta, s.994, par.75.

⁴⁴¹ 1996 tarihli ABD MA m.7/f.7 hükmünde ticari kazanç tanımlanmaktaydı. Ancak, bu model anlaşmanın sonraki güncelleştirilmiş versiyonlarında bu tanım hükmü bulunmamaktadır.

<https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-model-tax-treaty-documents> (E.T.25.5.2022)

⁴⁴² OECD, MTC 2017, Commentary on Article 7, par.71.

anlaşmanın amaçları yönünden metin aksini gerektirmedikçe iş teriminin profesyonel hizmetleri ve bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetleri kapsadığı belirtildi⁴⁴³. Gerek OECD MA'daki gerekse diğer model anlaşmalardaki ticari kazanç tanımı bakımından akit devletlerin pozisyonları, bu model anlaşmaların m.3/f.2 hükmü aracılığıyla iç hukuklarına gidilerek belirlenmektedir⁴⁴⁴. İş terimi bakımından çeşitli ülke iç hukuklarında farklılıkların bulunduğu açıktır⁴⁴⁵.

OECD MA'nın iş ve teşebbüs terimlerine ilişkin tanımları dikkate alındığında ticari kazancın baskın unsurunun bağımsızlık olduğu anlaşılmaktadır⁴⁴⁶. Bununla birlikte, OECD MA Yorumu, iş teriminin kapsamlı bir tanımına model anlaşma metninde yer verilmediğini ve bu terimin OECD MA m.3/f.2 hükmü uyarınca, genellikle, anlaşmayı uygulayan devletin iç hukukunda sahip olduğu anlama gelmesi gerektiğini belirtmektedir⁴⁴⁷. Dolayısıyla, ticari kazançla ilişkin Türk vergi hukukundaki tespitler burada geçerli olmaktadır.

1.1.1.2.2. İşlem Türleri

Konusu bilgisayar programı, veri tabanı veya bilgisayar donanımı gibi belirli bir bilgi işlem kaynağı olup kendisinden elde edilen gelirlerin niteliği ticari kazanç olan çeşitli işlemler bulunmaktadır. Örneğin, bilgisayar programı kopyalarında hiçbir değişiklik yapmadan bunları alıp satma işiyle uğraşanların bu faaliyetlerinden elde ettiği gelirler ticari kazançtır⁴⁴⁸. Ancak,

⁴⁴³ Bu hüküm, serbest meslek faaliyetleri hakkındaki m.14'ün OECD MA'dan kaldırıldığı 2000 yılında model anlaşmaya eklenmiştir. Daha önceden m.14 kapsamında olan faaliyetleri ticari kazanç kapsamına alan bu ekleme ile birlikte, iç mevzuatın bu tür profesyonel hizmetleri veya bağımsız niteliğe sahip diğer faaliyetleri "iş" olarak dikkate almayan iç hukukun olduğu ülkelerde bu tür faaliyetleri kapsam dışında tutacak şekilde bu terimin yorumlamasının önlenmesi amaçlanmıştır. Bkz. OECD, *MTC 2017, Commentary on Article 3*, par.10.2.

⁴⁴⁴ Eric C. C. M. Kemmeren, *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*, Dongen, The Netherlands, Pijnenburg, 2001, s.352. Türkiye'nin iç hukukunda ticari kazançla ilişkin açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1. Ticari Kazanç. Rust'a göre, iş ve ticari kazanç terimlerinin anlamı OECD MA m.3/f.1/h hükmü ve OECD MA'nın ilgili metninden yararlanarak belirlenebildiği hallerde bu terimlerin yorumlanması için ayrıca iç hukuka başvurmak mümkün değildir. Ticari kazanç teriminin, iç hukuktan bağımsız bir şekilde, vergi anlaşması bağlamında bu şekilde özerk yorumlanması, taraf devletlerin aynı dağıtım kuralını uygulaması ve her ikisi için bağlayıcı olması avantajlarına sahiptir. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Alexander Rust, "Chapter 6 "Business" and "Business Profits"", *The Meaning of Enterprise Business and Business Profits under Tax Treaties and EU Tax Law* (Eds. Guglielmo Maisto), Books IBFD, 2011, <https://research.ibfd.org>, (accessed 15 October 2020), s.4.

⁴⁴⁵ Bu bakımından ABD, Almanya ve Norveç özelinde yapılan ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Arvid Aage Skaar, *Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle*, Second Edition, Wolters Kluwer, 2020, s.354 vd. (Bundan sonra "Skaar, *Permanent Establishment*" olarak anılacaktır.)

⁴⁴⁶ Bkz. Kemmeren, s.352.

⁴⁴⁷ OECD, *MTC 2017, Commentary on Article 3*, par.10.2. Aksi yöndeki görüşleri için Bkz. Ekkehart Reimer, *Article 5 Permanent Establishment*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (Eds. Ekkehart Reimer/Alexander Rust), Wolters Kluwer, Volume 1, Fourth Edition, 2015, s.340, par.29 (Bundan sonra "Reimer, *Article 5*" olarak anılacaktır.); Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2021, s.104. (Bundan sonra "Rencber, *İşyeri*" olarak anılacaktır.)

⁴⁴⁸ Telif hakkı devredilmeksizin ve herhangi bir mali hak kullanılmaksızın bilgisayar programının bir kopyasının devredilmesi karşılığında elde edilen gelirlere yönelik önceki bölümlerde yapılan açıklamalar burada tekrar edilmeyecektir. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3.1.1.1. Bilgisayar Programı Telif Hakkı.

bu bölümde ticari kazanç doğuran işlem türlerinden sadece bilgisayar hizmeti, veri tabanı hizmeti ve altyapı hizmeti üzerinde durulmaktadır.

1.1.1.2.2.1. Bilgisayar Hizmeti

Bilgisayar programı kopyalarını ambalajlı paket gibi maddi bir aracıyla veya elektronik ortamda tıklayarak indirmek suretiyle satın alma dışında başka tedarik yöntemleri bulunmaktadır. Bu tedarik yöntemlerinden biri bilgisayar hizmetlerinde görülmektedir. Bilgisayar hizmeti, telif hakkı kısmen veya tamamen devredilmeksizin ve herhangi bir mali hak kullandırılmaksızın bilgisayar programına uzaktan erişiminin sağlanmasıdır. Bu hizmette müşteriler⁴⁴⁹ programın bir kopyasını fiziki olarak veya elektronik olarak teslim almamaktadır. Bilgisayar hizmetine yönelik olarak taraflar arasındaki akdedilen sözleşmenin “lisans sözleşmesi” başlığını taşıması, tek başına, bu sözleşmenin mali hak ya da hakları devreden bir sözleşme olduğunu göstermemektedir⁴⁵⁰.

Bilgisayar hizmeti sağlayıcısı, müşterilerinin erişimine sunduğu bilgisayar programının telif hakkına sahip olmak zorunda değildir. Diğer bir ifadeyle, bilgisayar programı telif hakkı (eser) sahibi, hizmet sağlayıcısının kendisi olabileceği gibi üçüncü bir kişi de olabilir. Bilgisayar programının telif hakkı (veya eser) sahibi, hizmet sağlayıcısı ve müşteriler dışında üçüncü bir kişi ise hizmet sağlayıcısı tarafından bu üçüncü kişiye ödeme yapılmaktadır. Böyle bir durumda, bu ödemenin, müşterilerden alınan hizmet bedelinin belirli bir yüzdesi olmasının veya farklı bir hesaplama yöntemine dayalı olmasının hizmet sağlayıcısı ile müşterisi arasındaki işlemin niteliği bakımından bir önemi bulunmamaktadır.

Bilgisayar programları, hizmet sağlayıcısının sahip olduğu veya işlettiği sunucularda veya üçüncü bir tarafın sunucularında barındırılmaktadır. Bu sunucularda müşterinin herhangi bir kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. Müşteri, bu programı hizmet sağlayıcısının kullandığı sunucular dışında kendi kontrol ve denetimindeki başka sunucularda

⁴⁴⁹ Müşteri kavramı bilinçli bir tercihtir. Zira hizmet bir kişi tarafından satın alınmasına karşın birden fazla kişi tarafından program kullanılabilir. Örneğin, bir üniversitenin e-posta hizmeti satın alması ve tüm personel ve öğrencilerinin kullanması mümkündür. Bu örnekte personel ve öğrenciler kullanıcı iken Üniversite müşteridir.

⁴⁵⁰ Günümüz teknolojisi, müşterinin yazılımı kullanmak için yazılımı kopyalamasını gerektirmemektedir. Bu durumda, işlemde elde edilen gelir ticari kazanç olarak kabul edilecektir. Yazılım genellikle telif hakkına ilişkin yasal düzenlemelerde bulunmayan, sözleşmeye dayalı korumalar sağlayan bir lisans sözleşmesi kapsamında düzenlenmektedir. Bununla birlikte, taraflar arasında akdedilen sözleşmede “satış” yerine “lisans” teriminin kullanılması, bu işlemi telif hakkının kullandırılmasına dönüştürmemektedir. Bkz. United States Council For International Business, s.86.

barındıramamaktadır. Dolayısıyla, müşteri bilgisayar programına erişmesine karşın bu programı çoğaltma ve işleme gibi herhangi bir mali hakkı kullanma yetkisine sahip değildir⁴⁵¹.

Bilgisayar hizmetlerinden elde edilen gelirin niteliği belirlenirken iki sorunun cevaplandırılması gerekmektedir. Birincisi, bilgisayar hizmetlerinde hizmet sağlayıcısı ile müşteri arasındaki ilişkinin kira ilişkisi mi yoksa hizmet ilişkisi mi olduğuna ilişkindir. İkinci soru, eğer hizmet ilişkisi ise, bu hizmetin niteliğinin teknik hizmet, serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyetten hangisi olduğuna ilişkindir. İlk olarak, bilgisayar hizmetleri kapsamında yapılan ödemelerin kiralama yerine hizmet karşılığı olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Zira, OECD'ye göre, hizmet ilişkisini öne çıkaran özellikler arasında hizmet sağlayıcısının bilgisayar programını müşteriye hizmet sunmak için kullanması, gerektiğinde programın bakımını gerçekleştirmesi, istediği zaman programı güncellemesi veya değiştirmesi, programın yüklendiği donanımın maliki olması, aynı donanıma aynı anda çok sayıda müşterinin erişmesi ve program ve donanım üzerinde müşterinin mülkiyet hakkının veya kontrolünün olmaması yer almaktadır ⁴⁵² . Bu özellikler, bilgisayar programının geliştirilmesi, çalıştırılması ve yürütülmesine ilişkin tüm riskin hizmet sağlayıcısına ait olması gerektiğine işaret etmektedir. Dolayısıyla, OECD'nin saydığı özelliklerden bir veya birkaçı eksik olmakla birlikte hizmet sağlayıcısının bu riski üstlenmeye devam ettiği tüm durumlarda hizmet ilişkisinin varlığı devam etmektedir. Örneğin, hizmet sağlayıcısı dışındaki üçüncü bir tarafın sunucularında bilgisayar programının barındırılması, diğer bir ifadeyle programın yüklendiği donanımın malikinin bizzat hizmet sağlayıcının kendisinin olmaması, işlemin hizmet ilişkisi vasfını etkilememektedir. Zira, böyle bir durumda, hizmet sağlayıcısı bilgisayar programının geliştirilmesi, çalıştırılması ve yürütülmesine ilişkin tüm riski üstlenmeye devam etmektedir.

Bilgisayar hizmetinde kira ilişkisi yerine hizmet ilişkisi olduğu tespit edildikten sonra, ikinci olarak, bu hizmetin vasfının teknik hizmet, serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyetten hangisi olduğu üzerinde durulması gerekmektedir. Zira, Türkiye'nin taraf olduğu bazı vergi

⁴⁵¹ OECD görüşü, müşteriye yeniden satış, çoğaltma veya yeniden dağıtım amacıyla içerikleri kopyalamak veya değiştirmek için haklar tanınmadığı takdirde işlemlerden elde edilen gelirin kaynak ülkede vergilendirmesi olasılığını en aza indirmektedir. Bilgisayar programlarına ilişkin bu görüş diğer dijital içerik türlerine genişletilebilmektedir. Özellikle bulut bilişimle birlikte, dijital içeriklerin tek seferlik veya sürekli olarak erişilebilir olmasına bakılmaksızın, birçok ülkede yavaş yavaş yeni norm haline gelmektedir. Ancak, kaynak devletlerin bu işlemlerden elde edilen geliri gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirmek suretiyle kaynaktan vergilendirmeyi bir politika olarak benimseyebileceğine işaret etmek gerekmektedir. Bkz. Lee/Yoon, s.41.

⁴⁵² Bkz. OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.23, par.12.

anlaşmalarında⁴⁵³ teknik hizmet ücretleri ile serbest meslek kazançları için öngörülen dağıtım kuralları ticari kazancından farklıdır.

İstihdam edilen kişiler dışındaki herhangi bir kişiye teknik, yönetim ve danışma nitelikli hizmetler karşılığında yapılan ödeme anlamına gelen teknik hizmet ücretine ilişkin düzenlemeler belirli hizmetler bakımından ticari kazanç hükümlerinin uygulama alanını sınırlandırmaktadır. Bu çerçevede, teknik hizmet ücretini diğer gelir unsurlarından ayıran özellikli durum üzerinde, bilgisayar hizmetini ilgilendirdiği ölçüde, durulması gerekmektedir. Buna göre, bir hizmette teknoloji kullanımı veya hizmetin teknolojik yollardan sunulması hizmeti teknik hizmet yapmamaktadır⁴⁵⁴. Dolayısıyla, bilgisayar hizmetlerinde belirli bir bedel karşılığında yazılımın kullanıma sunulması işlemi teknik hizmet olarak kabul etmek için yeterli değildir⁴⁵⁵. Zira, yazılımın geliştirilmesi, çalıştırılması ve yürütülmesi teknik nitelikte ve gerekli bir faaliyet olmasına karşın bu hizmeti alan müşteri bu tür faaliyetler ile ilgilenmemektedir. Müşteri için önemli olan bu kaynaklara erişebilir durumda olmaktır⁴⁵⁶. Bilgisayar programının arka planındaki özel teknik beceri ve bilgi doğrudan doğruya müşteriye sunulmadığı için bilgisayar hizmeti faaliyeti teknik hizmet değildir.

Bilgisayar hizmeti sağlayıcılarının faaliyetleri, serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyettir⁴⁵⁷. Serbest meslek kazancı yönünden değerlendirmeler sonraki bölümlerde⁴⁵⁸ ele alındığından burada ayrıca izah edilmemektedir. Özetlemek gerekirse, şahsi mesai, bilgi veya mesleki uzmanlık unsurları ağır basan gerçek kişi⁴⁵⁹ hizmet sağlayıcısının faaliyetleri serbest meslek faaliyeti olabilmektedir. Serbest meslek faaliyeti niteliğini haiz olmadığı takdirde bilgisayar hizmetleri ticari faaliyet olup bunlardan elde edilen gelirler ticari kazançtır.

1.1.1.2.2.2. Veri Tabanı Hizmeti

Veri tabanı hizmeti, fikri mülkiyet hukukundan kaynaklanan herhangi bir hakkı devretmeksizin ve bu hakları kullandırmaksızın yalnızca veri tabanına uzaktan erişim imkânı sağlamaktır. Bu hizmette veri tabanı hizmetini alana fiziki veya elektronik olarak veri tabanı

⁴⁵³ Örneğin Bkz. 30 Aralık 1996 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Türkiye Cumhuriyeti İle Hindistan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması.

⁴⁵⁴ OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.14, par.40.

⁴⁵⁵ Bkz. OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.15, par.42.

⁴⁵⁶ Bkz. OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.15, par.42.

⁴⁵⁷ Bu ayırım OECD MA bakımından önem arz etmemektedir. Zira, OECD MA’da 2000 yılında yapılan değişiklik sonrasında serbest meslek kazançlarının ticari kazanç kapsamına alındığı İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak başlığı altında ifade edilmişti. Türkiye’nin taraf olduğu yürürlükteki çok sayıda vergi anlaşmasında serbest meslek kazançları ayrı bir gelir unsuru olarak ayrı dağıtım kurallarına tabi kılınmaktadır.

⁴⁵⁸ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3. Serbest Meslek Kazancı

⁴⁵⁹ Türkiye’nin taraf olduğu bazı ÇVA’lar bakımından gerçek kişi olması şartı aranmamaktadır.

teslimatı gerçekleşmemektedir. Veri tabanı hizmeti sağlayıcısı, müşterilerinin veri araması ve çekmesi için bir veri havuzu sağlamaktadır. Müşteriler bu veri havuzundan taleplerine bağlı olarak belirli verileri arama ve çekme imkânı elde etmektedir. Bununla birlikte, veri havuzundaki verinin analiz edildikten sonra müşteriye sunulması mümkündür. Böyle bir durumda, müşteri yerine bizzat hizmet sağlayıcısı veriyi aramakta, çekmekte ve analiz etmektedir. Aynı veriler ve analizler birden çok müşterinin uzaktan erişimine sunulmaktadır. Hizmet sağlayıcısının veriyi analiz ettikten sonra uzaktan erişime sunması sağlayıcının faaliyetinin vasfı bakımından önem arz etmemektedir. Zira, değer yaratan ek faaliyetler sonucunda sunulan bu hizmette müşteriye devredilen veya kullandırılan herhangi bir fikri hak bulunmamaya devam etmektedir.

Bilgisayar hizmetlerindeki incelemeye benzer şekilde veri tabanı hizmetlerinden elde edilen gelirin niteliği belirlenirken iki sorunun cevaplandırılması gerekmektedir. Birincisi, veri tabanı hizmetlerinde hizmet sağlayıcısı ile müşteri arasındaki ilişkinin kira ilişkisi mi yoksa hizmet ilişkisi mi olduğuna ilişkindir. İkinci soru, eğer hizmet ilişkisi ise, bu hizmetin niteliğinin teknik hizmet, serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyetten hangisi olduğuna ilişkindir. İlk olarak, veri tabanı hizmetinde kira ilişkisi yerine hizmet ilişkisi olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Bu sonuca hizmet sağlayıcısının üstlendiği risk ve müşteriye tanınan haklar dikkate alınarak varılmaktadır. Hizmet sağlayıcısı veri tabanının meydana getirilmesi, çalıştırılması ve yürütülmesi sırasında karşılaşılabilecek tüm riskleri üstlenmektedir. Telif hukuku tarafından korunan veri tabanı ve veri tabanı içeriğinin görüntülenmesi ve şahsi kullanım için indirilmesi gibi müşteriye tanınan sınırlı kullanım yetkileri hizmet sağlayıcının faaliyetleri sırasında üstlendiği risk gerçeğini değiştirmemektedir. Bu riski üstlenen hizmet sağlayıcısının faaliyeti bağımsızlık ve devamlılık karakterlerine sahiptir.

Müşteri, bu hizmeti alırken yalnızca veri tabanına erişim hakkıyla ilgilenmektedir. Bu erişim hakkı, telif hakkı veya herhangi bir mali hak vasfını taşımamaktadır. Erişim hakkı, herhangi bir mali hakkın kullandırılmasını gerektirmemektedir. Verinin aranması ve çekilmesi sırasında hard disk veya geçici olmayan araçlarda gerçekleşen çoğaltma işleminin mali haklardan biri olan çoğaltma hakkının kullandırılması olarak değerlendirilmesi akla gelebilmektedir. Ancak, bu konuya dikkate çeken OECD Teknik Danışma Grubunun bazı üyelerine göre, bu tür bir çoğaltma, hizmet sağlayıcısı ile müşteri arasındaki işlemin esaslı unsuru olmayıp müşteri ödemeyi çoğaltma için yapmamaktadır⁴⁶⁰.

⁴⁶⁰ OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.27.

Veri tabanı hizmetinde kira ilişkisi yerine hizmet ilişkisi olduğu tespit edildikten sonra, ikinci olarak, bu hizmetin vasfının teknik hizmet, serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyetten hangisi olduğu üzerinde durulması gerekmektedir. Veri tabanı hizmetinde teknoloji kullanımı veya hizmetin teknolojik yollardan sunulması hizmeti teknik hizmet yapmamaktadır⁴⁶¹. Dolayısıyla, belirli bir bedel karşılığında dijital ortamdaki veri tabanına uzaktan ağ erişimi sağlanması, işlemi teknik hizmet olarak kabul etmek için yeterli değildir. Zira, veri tabanının meydana getirilmesi, çalıştırılması ve yürütülmesi teknik nitelikte ve gerekli bir faaliyet olmasına karşın bu hizmeti alan müşteri bu tür faaliyetler ile ilgilenmemektedir. Müşteri için önemli olan veri tabanına erişebilir durumda olmaktır⁴⁶². Veri tabanının arka planındaki özel teknik beceri ve bilgi doğrudan doğruya müşteriye sunulmadığı için veri tabanı hizmeti faaliyeti teknik hizmet değildir.

Bu değerlendirmeler sonucunda, veri tabanı hizmeti sağlayıcılarının faaliyetlerinin, serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet niteliğinde olabileceği sonucuna varılmaktadır⁴⁶³. Serbest meslek kazancı yönünden değerlendirmeler sonraki bölümlerde⁴⁶⁴ ele alındığından burada ayrıca izah edilmemektedir. Özetlemek gerekirse, şahsi mesai, bilgi veya mesleki uzmanlık unsurları ağır basan gerçek kişi hizmet sağlayıcısının bu tür faaliyetleri serbest meslek faaliyeti olabilmektedir. Ancak, pratikte, veri tabanının meydana getirilmesi sırasında önemli ölçüde sermayeye ihtiyaç duyulduğuna ve dolayısıyla serbest meslek faaliyeti vasfı taşımasının düşük bir olasılık olduğuna işaret etmek gerekmektedir. Serbest meslek faaliyeti niteliğini haiz olmadığı takdirde veri tabanı hizmetleri ticari faaliyet olup bunlardan elde edilen gelirler ticari kazançtır.

Datta hattı aboneliği karşılığında dar mükellef kuruma ödenen bedeli gayrimaddi hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelir olarak nitelendirip re'sen tarhiyat işlemi yapan Vergi Dairesinin işleminde hukuka aykırılık bulmayan ilk derece Mahkemesi kararını bozan Danıştay kararının ilgili kısmı şu şekildedir⁴⁶⁵:

⁴⁶¹ OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.14, par.40.

⁴⁶² Bkz. OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.27, par.28.

⁴⁶³ Bu ayırım OECD MA bakımından önem arz etmemektedir. Zira, OECD MA'da 2000 yılında yapılan değişiklik sonrasında serbest meslek kazançlarının ticari kazanç kapsamına alındığı İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak başlığı altında ifade edilmişti. Türkiye'nin taraf olduğu yürürlükteki çok sayıda vergi anlaşmasında serbest meslek kazançları ayrı bir gelir unsuru olarak ayrı dağıtım kurallarına tabi kılınmaktadır.

⁴⁶⁴ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3. Serbest Meslek Kazancı.

⁴⁶⁵ Dan. 4. D., E.1998/4018 K.1999/2347 K.T.31/5/1999. Benzer yöndeki bir diğer karar için Bkz. Dan. 4. D., E.1998/4522 K.1999/3274 K.T.4/10/1999; "Data hattı aboneliği karşılığında ödenen bedeller ticari kazanç niteliğinde olduğundan KVK md. 24 kapsamında tevkifata tabi değildir"; Dan. 4. D., E.1999/4014, K.1999/2347, K.T. 31/05/1999. "Kiralanan program lisansları için ödenen bedeller ithal ve sevk masrafları dahil KVK md. 24 kapsamında stopaja tabidir."; Dan. 3. D., E.1879/3582, K.1991/2364 K.T.24.09.1991. (Son iki kararı Aktaran:

“Olayda, İngiltere’de kurulu olan ve Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan ... Limited Şirketi’nin "Data Hattı" aboneliği ile derlediği haberleri aktarması karşılığında yapılan ödemelerin yukarıda anılan kanun hükmü kapsamında bir ödeme olduğu kabul edilerek davacı şirketin bu hüküm uyarınca tevkifat yapıp muhtasar beyanname ile bildirme yükümlülüğünde olduğu belirtilerek re’sen tarh yoluna gidilmişse de söz konusu gelirin elde eden ... firması yönünden yapısı üzerinde hiç durulmadığı anlaşılmaktadır. ... firmasının yukarıda açıklanan faaliyeti, derlediği bilgileri dünyanın her yerindeki diğer firmalara abonelik yolu ile satmak şeklinde yürüttüğü ticari faaliyete ilişkin olup aynı şekilde davacı şirkete de bilgi sattığı açık olduğundan, bu faaliyetlerden sağladığı gelirin ticari kazanç olduğundan kuşku duymamak gerekir. Bu itibarla adı geçen yabancı kuruma yapılacak söz konusu ödemelerin satın alınan bilgi karşılığı olduğu, gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilemeyeceği ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24 üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulamayacağı açıktır. Bu durumda, vergi mahkemesince söz konusu ödemenin elde eden yönünden yapısı irdelenmeksizin davanın reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir.”

Görüldüğü üzere, Danıştay bu kararında dar mükellefin derlediği bilgileri dünyanın her yerindeki müşterilerine abonelik yolu ile satmasını ticari faaliyet olarak değerlendirmektedir.

1.1.1.2.2.3. Altyapı Hizmeti

Altyapı hizmeti, mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı yetkiler (kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkileri) devredilmeksizin altyapıya uzaktan erişim hakkının sağlanmasıdır. Altyapı, maddi ve gayrimaddi yapıdaki temel bilgi işlem kaynaklardan teşekkül etmektedir. Hizmet sağlayıcısı, kaynakları kullanılırken müşterilerinin karşılaştıkları arızalara karşı teknik destek sağlamaktadır. Altyapı hizmetlerine barındırma hizmetleri ve veri depolama hizmetleri örnek verilebilir. Web sitesi barındırma hizmetlerinde hizmet sağlayıcısı web sitesinin barındırılması için sunucularında alan sağlamaktadır. Uygulama barındırma hizmetlerinde bilgisayar programı telif hakkına veya lisansına sahip müşteri, hizmet sağlayıcısının sunucularında kendi program kopyalarını saklamaktadır. Veri depolama hizmetinde ise müşteri, hizmet sağlayıcısının sunucularında veri saklamaktadır.

Erdoğan Öcal, “Dar Mükelleflere Ödenen Bilgisayar Yazılım Bedellerinin Tevkifat Sorunu”, Yaklaşım, Sayı:197, Mayıs 2009, <https://portal.yaklasim.com/> (E.T. 30/8/2022).)

Altyapı hizmeti sağlayıcısı, müşterilerinin erişimine sunduğu temel bilgi işlem kaynaklarına sahip olmak zorunda değildir. Diğer bir ifadeyle, temel bilgi işlem kaynaklarının maliki hizmet sağlayıcısının kendisi olabileceği gibi üçüncü bir kişi olabilmekte ve hizmet sağlayıcısı bu kişiden kaynakları kiralayabilmektedir. Bu kaynakların maliki, hizmet sağlayıcısı ve müşteriler dışında üçüncü bir kişi ise hizmet sağlayıcısı tarafından kaynakların malikine ödeme yapılmaktadır. Böyle bir durumda, hizmet sağlayıcısı tarafından bu kişiye ödenen bedelin, müşterilerden alınan hizmet bedelinin belirli bir yüzdesi olmasının veya farklı bir hesaplama yöntemine dayalı olmasının işlemin niteliği bakımından bir önemi bulunmamaktadır.

Müşteriler, temel bilgi işlem kaynakları üzerinde kontrol ve denetim yetkisine sahip değildir. Bu kaynakların bulunduğu yeri tercih etme ve bazı kişiselleştirme olanakları gibi müşterilere tanınan sınırlı kullanım yetkileri, müşterilerin temel bilgi işlem kaynakları üzerindeki kontrol ve denetim yetkisi olmadığı gerçeğini değiştirmemektedir. Bununla birlikte, temel bilgi işlem kaynakları haricinde müşterinin kontrol ve denetim yetkisi bulunmaktadır. Örneğin, web sitesi barındırma hizmeti müşterisi, web sitesi içeriği üzerinde kontrol ve denetim yetkisine sahiptir. Uygulama barındırma hizmetinde ise müşteri bilgisayar programına uzaktan erişebilme, çalıştırma, yürütme ve bunun üzerinde tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir. Diğer bir örnekte, veri depolama hizmeti müşterisi, hizmet sağlayıcısının sunucularında saklanan veriler üzerinde kontrol ve denetim yetkisine sahiptir. Buna göre, verilere uzaktan erişebilme, veri yükleyebilme, veriyi geri çekme ve değiştirme yetkisine sahiptir.

Bilgisayar ve veri tabanı hizmetlerine ilişkin değerlendirmelere benzer şekilde altyapı hizmetlerinden elde edilen gelirin niteliği incelenirken iki sorunun cevaplandırılması gerekmektedir. Birincisi, altyapı hizmetlerinde hizmet sağlayıcısı ile müşteri arasındaki ilişkinin kira ilişkisi mi yoksa hizmet ilişkisi mi olduğuna ilişkindir. İkinci soru, eğer hizmet ilişkisi ise, bu hizmetin niteliğinin teknik hizmet, serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyetten hangisi olduğuna ilişkindir. İlk olarak, altyapı hizmetinde kira ilişkisi yerine hizmet ilişkisi olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Bu sonuca, hizmet sağlayıcısının üstlendiği risk ve müşteriye sağlanan haklardan varılmaktadır. Buna göre, altyapı hizmetinde hizmet sağlayıcısı temel bilgi işlem kaynakları arasındaki altyapı yazılımlarının bakımını üstlenmekte, bunları dilediği zaman güncellemekte ve değiştirmekte, donanımına sahip olmakta ve birden çok müşteriye aynı anda aynı donanımı kullanırmaktadır⁴⁶⁶. Bu özellikler temel bilgi işlem

⁴⁶⁶ Bilgisayar donanımının kullanımı karşılığında yapılan ödemelerin niteliğini belirlerken işlemin bir hizmet sözleşmesi mi yoksa kira sözleşmesi mi olduğuna ilişkin ortaya koyduğu faktörleri uygulama hizmet sağlayıcı

kaynaklarının geliştirilmesi, çalıştırılması ve yürütülmesine ilişkin riskleri hizmet sağlayıcısının üstlendiğine işaret etmektedir. Bu özelliklerden bir veya birkaçının bulunmaması hizmetin bu vafına etki etmemektedir. Örneğin, hizmet sağlayıcısının donanıma, veri merkezi binasına ve arazisine sahip olmak yerine bunları kiralaması riski üstlenmediği anlamına gelmemektedir. Hizmet sağlayıcısı, böyle bir durumda da, devamlı ve bağımsız bir şekilde riski üstlenmeye devam etmektedir.

Müşteri için altyapının inşasının, çalıştırılmasının, yürütülmesinin veya işletilmesinin bizzat hizmet sağlayıcı tarafından veya üçüncü bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi önem arz etmemektedir. Müşteri, bu hizmeti alırken yalnızca altyapıya erişim hakkıyla ilgilenmektedir. Bu erişim hakkı, mülkiyet hakkı veya bununla bağlantılı kullanma, yararlanma veya tasarrufla bulunma hakkı vasfını taşımamaktadır. Erişim hakkı, herhangi bir surette mülkiyet hakkının kullandırılmasını gerektirmemektedir. Sunucunun yerini belirleme gibi müşteriye tanınan sınırlı kullanım yetkileri erişim hakkının bu vasfını değiştirmek için yeterli değildir. Müşteriye tanınan haklar ve hizmet sağlayıcısının üstlendiği riskler dikkate alındığında hizmet sağlayıcı ile müşteri arasında kira ilişkisi değil, hizmet ilişkisi olduğu anlaşılmaktadır.

Altyapı hizmetinde kira ilişkisi yerine hizmet ilişkisi olduğu tespit edildikten sonra, ikinci olarak, bu hizmetin vasfının teknik hizmet, serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyetten hangisi olduğu üzerinde durulması gerekmektedir. Hizmette teknoloji kullanımı veya hizmetin teknolojik yollardan sunulması hizmeti teknik hizmet yapmamaktadır⁴⁶⁷. Dolayısıyla, bir işlemi teknik hizmet olarak kabul etmek için belirli bir bedel karşılığında ağ, depolama ve sunucu gibi temel bilgi işlem kaynaklarına uzaktan ağ erişimi sağlanması tek başına yeterli değildir. Zira, bu altyapının inşası, kurulması, çalıştırılması ve yürütülmesi teknik nitelikte ve gerekli bir faaliyet olmasına karşın bu hizmeti alan müşteri bu tür faaliyetler ile ilgilenmemektedir. Müşteri için önemli olan bu altyapıya erişebilir durumda olmaktır. Ayrıca, altyapı hizmetinin arka planındaki özel teknik beceri ve bilgi doğrudan doğruya müşteriye sunulmadığı için altyapı hizmeti faaliyeti teknik hizmet değildir⁴⁶⁸.

işlemlerine uygulayan Grup, bunların genellikle kira ödemelerinin aksine hizmetten elde edilen gelir olması gerektiği sonucuna varmıştır. Tipik bir işlemde, hizmet sağlayıcı müşterilere hizmet sağlamak için yazılımı kullanır, gerektiğinde yazılımın bakımını yapar, yazılımın yüklendiği donanıma sahiptir, aynı donanıma birçok müşteriye erişim sağlar ve istediği gibi yazılımı değiştirme ve güncelleme yapma hakkına sahiptir. Müşteri, yazılım veya teçhizat üzerinde mülkiyet hakkına veya kontrole sahip olmayabilir, yazılıma diğer müşterilerle aynı anda erişebilir ve yazılım tarafından gerçekleştirilen işlemlerin hacmine göre bir ödeme yapabilir. Bkz. OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.13, par.30.

⁴⁶⁷ OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.14, par.40.

⁴⁶⁸ Bkz. OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.23, par.13.

Bu değerlendirmeler sonucunda, altyapı hizmeti sağlayıcılarının faaliyetlerinin, serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet niteliğinde olma ihtimali ortaya çıkmaktadır⁴⁶⁹. Serbest meslek kazancı yönünden değerlendirmeler sonraki bölümlerde⁴⁷⁰ ele alındığından burada ayrıca izah edilmemektedir. Özetlemek gerekirse, pratikte, bu altyapının inşası, kurulması, işletilmesi, çalıştırılması ve yürütülmesi sırasında önemli ölçüde sermayeye ihtiyaç duyulduğuna, şahsi mesai, bilgi ve uzmanlığın önemli ancak baskın unsur olmadığına ve dolayısıyla serbest meslek faaliyeti vasfı taşımasının zor olduğuna işaret etmek gerekmektedir. Serbest meslek faaliyeti niteliğini haiz olmayan altyapı hizmetleri ticari faaliyet olup bunlardan elde edilen gelirler ticari kazançtır.

1.1.1.2.3. Ödeme

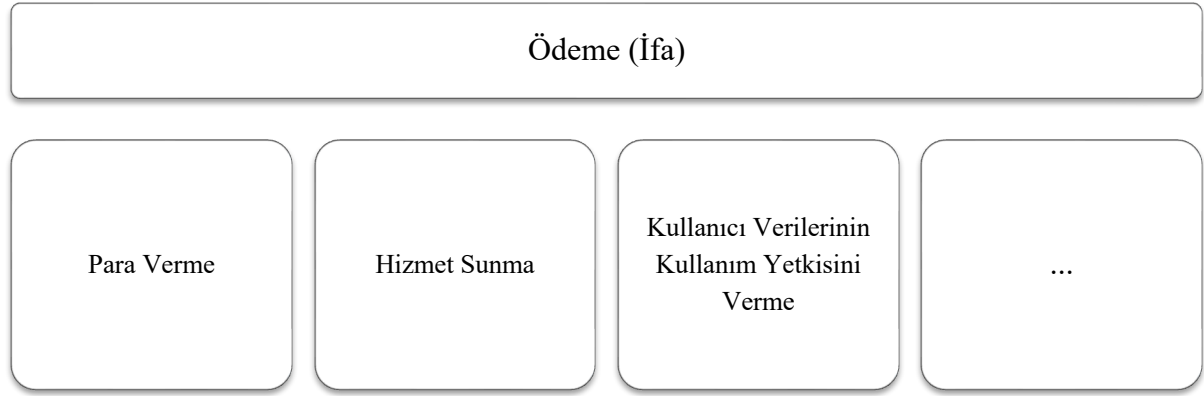
Bilgisayar, veri tabanı ve altyapı hizmetlerinde hizmet sağlayıcıları taahhüt ettikleri hizmetleri ifa yükümlülüğü altında iken bu hizmetler karşılığında müşteriler bir şeyi verme, bir şeyi yapma veya yapmama yükümlülüğü altına girmektedir. Hizmetleri hukuka uygun kullanma, hesap bilgilerini üçüncü kişilerle paylaşmama, kişisel verilerin kullanımına izin verme ve para verme müşteri yükümlülüklerine örnek olarak verilebilir. Para verme ve para ile ifade edilebilen her türlü müşteri yükümlülüğü gelir üzerinden alınan vergiyi doğuran olayı meydana getirme potansiyeline sahiptir. Zira, farklı ülke gelir vergisi sistemleri, bir tarafın para verme yükümlülüğü altına girdiği işlemlerin yanı sıra para ödemesi içermeyen diğer bazı işlemleri de vergi doğuran olay olarak kabul etmektedir⁴⁷¹. Türk Gelir Vergisi Sisteminin de aralarında bulunduğu bu sistemlerde gelir ile para edimi özdeşleştirilmemektedir. Örneğin, GVK mük. m.80 hükmünde belirli mal ve haklara ilişkin trampa ve takas gibi işlemler gelir vergisinin konusuna açıkça dahil edilmektedir. Aynı Kanunun m.61 hükmü para ile temsil edilebilen her türlü menfaatin ücret sayılacağını ifade etmektedir. GVK m.38/f.son ve m.39/f.son hükümlerine göre, ticari kazanç tespit edilirken VUK'un değerleme hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre, kanunda belirlenen değerleme ölçütleri kullanılarak iktisadi kıymetler para ile ifade edilmektedir.

⁴⁶⁹ Bu ayırım OECD MA bakımından önem arz etmemektedir. Zira, OECD MA'da 2000 yılında yapılan değişiklik sonrasında serbest meslek kazançlarının ticari kazanç kapsamına alındığı İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak başlığı altında ifade edilmişti. Türkiye'nin taraf olduğu yürürlükteki çok sayıda vergi anlaşmasında serbest meslek kazançları ayrı bir gelir unsuru olarak ayrı dağıtım kurallarına tabi kılınmaktadır.

⁴⁷⁰ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3. Serbest Meslek Kazancı.

⁴⁷¹ Louise Fjord Kjaersgaard/ Peter Koerver Schmidt, "Allocation of the Right to Tax Income From Digital Intermediary Platforms Challenges and Possibilities for Taxation in the Jurisdiction of the User", Nordic Journal of Commercial Law, 2018, Issue:1, s.154. Birleşik Krallık'taki eski öğretiyi paraya çevrelemeyen aynı yardımları gelir kapsamının dışında tutmaktaydı. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Lee Burns/Richard Krever, "Individual Income Tax", Tax Law Design and Drafting Volume 2 (Eds. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, 1998, s.507-508.

Şekil 3: Ödeme Türleri



Ekonomik değere sahip mal, hizmet, hak ve diğer her türlü varlığın mübadelesini öngören işlemlerin her biri gelir üzerinden alınan vergilere konu olma potansiyeline sahiptir. Bu gerçek dikkate alındığında bir tarafın hizmet sunması karşılığında diğer tarafın başka bir hizmet sunduğu veya verilerinin toplanmasına ve kullanılmasına izin/yetki verdiği işlemlerde gelir üzerinden alınan vergilerin uygulama alanı bulup bulamayacağının incelenmesi ihtiyacı hasıl olmaktadır. Zira, borcun konusunun para yerine iktisadi değere sahip mal, hizmet, hak veya gayri maddi varlık olması, işlemin iktisadi esasını değiştirmede, farklı vergi uygulamalarına tabi kılınmayı tek başına haklı kılmamaktadır. Sonraki bölümlerde sırasıyla para ile ödeme, başka bir hizmet sunarak ödeme ve kullanıcı verilerinin kullanılmasına izin/yetki vererek ödeme üzerinde durulmaktadır.

1.1.1.2.3.1. Para ile Ödeme

Bilgisayar, veri tabanı ve altyapı hizmetleri karşılığında müşteriler tarafından para ödenmesi olağan bir durumdur. Bu hizmetler karşılığında hizmet sağlayıcılarının aldığı para ödemeleri bu sağlayıcılar için gelirdir. Sunulan hizmetin niteliğine (örneğin serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet olmasına) bağlı olarak bu geliri vergilendirme süreci işlemektedir. Bu tür ödemenin öngörüldüğü işlemlerde hizmet bedelini hesaplama ve ödeme yöntemleri gelirin niteliği açısından önem arz etmemektedir. Örneğin, taksitli veya peşin ya da aylık/yıllık abonelik veya kullandıkça öde yöntemlerine dayalı olarak para ödenmesi hizmet sağlayıcısının elde ettiği gelirin niteliğini etkilememektedir.

1.1.1.2.3.2. Başka Bir Hizmet Sunarak Ödeme

Bilgisayar, veri tabanı ve altyapı hizmetlerinin müşterileri başka hizmet sağlayıcıları olabilir. Hizmet sağlayıcılarının kendi aralarında gerçekleşen bu tür işlemlerde bilgisayar, veri tabanı veya altyapı hizmetleri karşılığında bu hizmetin müşterisi olan diğer hizmet sağlayıcısı

tarafından başka bir hizmet sunulabilir. Hizmet mübadelesi öngören bu işlemler her iki taraf hizmet sağlayıcısı için ayrı ayrı gelir üzerinden alınan veriyi doğuran olayı ihtiva eder. Şöyle ki, bu tür işlemlerde birbirinin karşılığı olan iki hizmet arzını para karşılığında yapılan iki ayrı hizmet arzı işlemine ayırmak işlemin iktisadi gerçeğini değiştirmemektedir. Zira, hizmet sağlayıcılarından biri sunduğu hizmet karşılığında diğer hizmet sağlayıcısından para alıp bu parayı diğer hizmet sağlayıcısından başka bir hizmeti satın almak için kullanması halinde bu hizmetleri mübadele etmesi ile aynı ekonomik sonuca ulaşmaktadır⁴⁷². Aynı iktisadi içeriğe sahip olan iki işlemin, para ödemesi içerip içermemesine bağlı olarak, farklı vergi uygulamalarına tabi kılınması vergi hukuku açısından izah edilemez. Bu nedenle, hizmet mübadelesi işlemlerinde her iki taraf hizmet sağlayıcısı için ayrı ayrı gelir üzerinden alınan vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini tespit etmek kolaylaşmaktadır.

1.1.1.2.3.3. Kullanıcı Verilerinin Kullanımına İzin Vererek Ödeme

Bu çalışma, kullanıcı tarafından sağlanan her türlü veriyi kullanıcı verisi olarak kabul etmektedir. Kullanıcı, gerçek bir kişi olabileceği gibi tüzel kişiliği haiz olan veya olmayan bir kurum olabilmektedir. Kullanıcı verisine ilişkin yukarıdaki tanımda yer alan veri terimi izaha muhtaçtır. Verinin farklı tanımları bulunmaktadır⁴⁷³. Çolak, Tekinalp ve Oğuz'a göre, veri sonuç çıkarılabilecek her türlü olgu, bulgu, rakamlar, ham madde ve hatta eserlerdir⁴⁷⁴. Güçlütürk'e göre, işlenmeye hazır şekilde elektronik ortamda temsil edilen ve makineler tarafından okunabilen değer ve karakterler bütünüdür⁴⁷⁵. Öğretideki bu tanımlar kişisel veri,

⁴⁷² Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Robert I. Keller, "The Taxation of Barter Transactions", Minnesota Law Review, 1982, Volume:67, s.443.

⁴⁷³ Evren'e göre, herhangi bir işleme tabi tutulmadan, gözlem veya ölçüm yöntemleri ile ortamdan elde edilen her türlü değerdir. Bkz. Şadi Evren Şeker, İş Zekâsı ve Veri Madenciliği, Cinius Yayınları, 1. Baskı, 2013. (Aktaran: Osman Gazi Güçlütürk, Yapay Zeka ve Veri Kullanımı, İstanbul: On İki Levha, 2022, 1. Baskı, s.12.); Ackoff'a göre, eşya ve olayların özelliklerini temsil eden sembollerdir. Bkz. Russell L. Ackoff, "From Data to Wisdom", Journal of Applied Systems Analysis, Volume:16, No:1, 1989, s.3; Zech'e göre, makineler tarafından okunabilir, kodlanmış bilgidir. Bkz. Herbert Zeech, "Data as a Tradeable Commodity", European Contract Law and the Digital Single Market (Eds. Alberto De Franceschi), Intersentia, 2016, s.53; ISO/IEC 2382-1 standardındaki tanımı benimseyen AB Komisyonu'na göre, bilginin iletmeye, yorumlanmaya ve işlenmeye uygun bir şekilde sunulan ve yeniden yorumlanabilir bir temsildir. Bkz. AB Komisyonu, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions Towards A Thriving Data-Driven Economy, COM(2014) 442 final, Brussels, 2.7.2014, s.4. Öğretideki başka veri tanımları için Bkz. Güçlütürk, s.15, dipnot 20.

⁴⁷⁴ Bkz. Uğur Çolak, "Topluluk ve Türk Hukukunda Veri Tabanlarına Sağlanan Sui Generis Koruma ve Spin-off Teori", FMR, Cilt:5, Sayı:2005/1, s.31; Tekinalp, s.140; Sefer Oğuz, "Veri Tabanı Hakkı ve Sui Generis Veri Tabanı Hakkının Sınırları", Prof. Dr. Fikret Eren'e Armağan, Yetkin, Ankara, 2006, s.744. Küzeci, veri teriminin tanımı ve özellikle enformasyon & bilgi terimlerinden farklılıkları üzerinde yapılan tartışmalara işaret etmektedir. Bu yazara göre, verinin yalnızca bilgisayar verisi olarak kabul etmek koruma alanını oldukça daraltır. Yazar, veri, bilgi ve enformasyon terimleri arasında ayırım yapmaktan kaçınmakta ve bu terimleri birbirinin yerine kullanmayı sakıncalı görmemektedir. Açıklamaları için Bkz. Elif Küzeci, Kişisel Verilerin Korunması, İstanbul: On İki Levha, Ankara, 4. Baskı, 2021, s.9-14.

⁴⁷⁵ Güçlütürk, s.15.

eser veya ticari sır gibi farklı hukuki niteliklere sahip verileri kapsamaktadır. İç mevzuata bakıldığında, 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun (İnternet Kanunu) ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu (EİK) veriyi tanımlamaktadır. İnternet Kanunu m.2/f.1/b.k hükmüne göre veri bilgisayar tarafından üzerinde işlem yapılabilen her türlü değerdir. EİK m.3/f.1/b.1 hükmünde elektronik veri terimi kullanılmaktadır. Bu hükümde elektronik veri elektronik, optik veya benzeri yollarla üretilen, taşınan veya saklanan kayıtlar olarak tanımlanmaktadır. Öğretideki ve mevzuattaki yukarıdaki tanımlar dikkate alınarak bu çalışmada veri en geniş anlamıyla kullanılmaktadır.

Veri, sermaye ve emeğe benzer şekilde ekonominin yeni ham maddesidir⁴⁷⁶. Veri, üretim süreçlerinde önemli bir girdi olarak işlev görmektedir. Hatta, bazı teşebbüslerin sahip olduğu en değerli varlık verilerdir⁴⁷⁷. Veri, değer yaratma sürecine farklı şekillerde katkı sunmaktadır⁴⁷⁸. Bu gerçekler dikkate alındığında, bilgisayar, veri tabanı ve altyapı hizmetleri karşılığında kullanıcı verilerinin toplanmasına ve kullanılmasına müşterinin izin/yetki vermesi durumunda bu izni/yetkiyi vermenin bir ödeme sayılıp sayılamayacağı hususu önemli bir konudur. Bu izni/yetkiyi vermeyi öngören işlemlerin, gelir üzerinden alınan vergilerin konusuna giren iktisadi anlamda bir mübadele olup olmadığı tartışmalıdır. Bu konuda ülkeler arasında fikir birliği bulunmamaktadır⁴⁷⁹. Son tüketicinin herhangi bir hizmet bedeli ödemeksizin kullandığı hizmet karşılığında verilerinin kullanımına izin vermesi iktisadi anlamda mübadele işlemi ortaya çıkarma potansiyeline sahiptir⁴⁸⁰. Özellikle son dönemde sanal ve kripto para birimlerinin ortaya çıkışı bu konuyu tekrar vergi dünyasının gündemine

⁴⁷⁶ World Economic Forum, Personal Data New Asset Report 2011, An Initiative of the World Economic Forum January 2011 in Collaboration with Bain & Company, Inc, s.7. Hiçbir reklam geliri olmayan Whatsapp, Facebook tarafından on dokuz milyar dolara satın alındı. Bu satın almanın Whatsapp'ın klasik anlamda şirket malvarlığı ile izah edilmesi mümkün değildir. Whatsapp'ın değerini belirleyen kullanıcı verileridir. Bkz. Furkan Güven Taştan, Türk Sözleşme Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması, On İki Levha, 1. Baskı, 2017, s.1-2. Almanya eski Şansölyesi Angela Merkel, maddi emtialar gibi vergilendirebilmek için verilerin değerini belirlemeye yönelik birlikte hareket etme çağrısında bulunmuştu. Bu bağlamda, değer yaratanın, ham veri mi yoksa işlenmiş veri mi olduğu farklı yönde görüşler bulunmaktadır. Bkz. değer yaratmaya katkı sağlayanın ham veri mi yoksa işlenmiş veri mi olduğu konusunda farklı görüşler var. Bkz. AB Parlamentosu, Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Challenges and Remedies, Study Requested by the TAX3 Committee, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate-General for Internal Policies Author: Eli Hadzhieva PE 626.078 – February 2019, s.22.

⁴⁷⁷ Ayrıntılı analizler için Bkz. OECD, Measuring the Economic Value of Data and Cross-Border Data Flows: A Business Perspective; OECD Digital Economy Papers, No:297, August 2020.

⁴⁷⁸ 2018 tarihli OECD Ara Raporunda, değer yaratma sürecine ilişkin üç kavram üzerinden ilerlemektedir. Bunlar değer zinciri ("value chain"), değer ağı ("value network") ve değer alışverişidir ("value shop"). Bulut bilişim, değer alışverişi kapsamında ele alınmaktadır. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. OECD, *Interim Report*, s.34 vd.

⁴⁷⁹ Bkz. Kjaersgaard/Schmidt, s.155.

⁴⁸⁰ Örneğin sosyal medya platformu ve e-posta hizmetinde görülen iş modellerinde kullanıcılar hiçbir hizmet bedeli ödemezler. Hizmet sağlayıcısı ise bu "ücretsiz" hizmetin karşılığı olan bedeli kullanıcılardan aldığı veriyi kullanarak başka bir hizmetten elde eder. Bkz. OECD, *Interim Report*, s.29, par.54.

getirdi⁴⁸¹. Ancak, alelade sosyal etkileşimler ile iktisadi anlamda mübadelenin gerçekleştiği işlemler arasında ayrıma yönelik açık ve anlaşılır kıstaslar henüz ortaya konulmadı⁴⁸². Kanaatimizce kullanıcı verilerinin toplanması ve kullanılmasına ilişkin yükümlülükleri içeren işlemler bakımından bu ayrımı açık ve anlaşılır kılmak için kullanıcı verisinin hukuki niteliği üzerinde durulması önem arz etmektedir.

1.1.1.2.3.3.1. Kullanıcı Verilerinin Hukuki Niteliğine Göre Türleri

Kullanıcı verileri farklı ölçütlere dayalı olarak tasniflenebilmektedir. Bu ölçütlere verileri toplama yöntemi, verilerin işlenme amacı ve verileri toplama yoğunluğu örnek verilebilir⁴⁸³. Kanaatimizce bu tür tasnifler yerine hukuki niteliklerine göre kullanıcı verilerini türlere ayırmak, kullanıcı verilerinin kullanımına izin/yetki verilmesinin ödeme sayılıp sayılamayacağına, diğer bir ifadeyle para ile ölçülüp ölçülemeyeceğine ilişkin değerlendirmeler bakımından daha yol gösterici olabilir. Zira, hak hukuken korunan ve sahibine bu korumadan yararlanma yetkisi tanınan menfaattir⁴⁸⁴. Bu menfaatlerin para ile ölçülebilenlerine malvarlığı hakları denir⁴⁸⁵. Malvarlığı hakları arasında alacak hakları, aynı haklar, maddi değeri olan

⁴⁸¹ Bal'a göre, sanal para birimlerine ilişkin çeşitli işlemler gelir vergisini doğuran olay olma potansiyeline sahiptir. Bu işlemler arasında sanal para üretimi (madencilik), sanal para bağışı ya da ödülü, sanal veya fiziki mal veya hizmet karşılığında sanal para alınması ve gerçek para birimleriyle sanal para satılması yer almaktadır. Yazara göre, Alman Vergi Hukuku yönünden madencilik faaliyetleri gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak, sanal veya fiziki mal veya hizmet karşılığında sanal para alınması ve gerçek para birimleriyle sanal para satılmasına yönelik faaliyetlerin ticari kazanç veya diğer kazanç ve irat sayılması mümkündür. Bkz. Aleksandra Bal, "Stateless Virtual Money in the Tax System", *European Taxation*, Volume:53, Issue:7, July 2013, s.354.

⁴⁸² Örneğin, akademik bir toplantı sırasında iki serbest meslek erbabı yazılımcının belirli bir konuyu tartıştığını ve her iki tarafın da bu tartışmadan karşılıklı olarak yeni bilgiler öğrendiğini varsayalım. Bu sosyal (akademik) etkileşimden elde edilen bilgiler, daha sonra, bu iki yazılımcı tarafından serbest meslek faaliyetleri sırasında kullanıldığı takdirde akademik toplantıda gerçekleşen bilgi aktarımı ile serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelir arasındaki bağlantıyı kurmak güçtür. Dolayısıyla, akademik toplantı sırasında yazılımcılar arasındaki etkileşim gelir üzerinden alınan vergiler açısından alelade bir sosyal etkileşimdir. Kjaersgaard ve Schmidt' göre, bu tür sosyal etkileşimler ile gelir üzerinden alınan vergilerin konusuna girebilen iktisadi anlamda mübadele işlemleri arasındaki ayrıma yönelik kıstaslar net değildir. Bkz. Kjaersgaard/Schmidt, s.156. Kullanıcı verilerinin mübadele veya ödeme aracı olması açısından herhangi bir değerlendirme yapmayan Valente, veri ile kullanıcı ülkesi arasındaki bağlantı ve veriden doğan değer in ülkeler arasında paylaşımına yönelik yedi soruya işaret etmektedir. Bkz. Piergiorgio Valente, "Digital Revolution. Tax Revolution?", *Bulletin for International Taxation*, Volume:72, Issue:4a/Special Issue, 2018, *Bulletin for International Taxation*, <https://research.ibfd.org>, (accessed 28 February 6 2018), s.7. Elektronik hizmetler karşılığında kullanıcının veri paylaşımına ilişkin işlemleri KDV yönünden incelemek için Bkz. Sebastian Pfeiffer, "VAT on Free Electronic Services?" *International VAT Monitor*, Volume:27, No:3, 2016.

⁴⁸³ Bkz. Collin/Colin, s.40 vd.

⁴⁸⁴ Kemal Oğuzman/Nami Barlas, *Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar Temel Kavramlar*, 15. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008, s.123.

⁴⁸⁵ Malvarlığı hakları dışında kalan, yani değeri para ile ölçülemeyen, şahsın daha çok manevi dünyasına ilişkin olan haklara şahıs varlığı hakları denir. Şahıs varlığı hakları başında kişilik hakları gelir. Bkz. Oğuzman/Barlas, s.138. Maddi ve gayri maddi varlıklar ekonomik değer taşıdığı ölçüde Anayasa m.35 anlamında mülkiyet hakkına konudur. Nitekim, AYM'ye göre, kişinin malvarlığına dahil edilebilecek ekonomik bir değer Anayasa m.35 anlamında mülkiyet hakkı kapsamındadır. AYM, bir kararında şu ifadelerle yer vermektedir: "Otobüsün zilyedi olan başvurunun finansal kiralama sözleşmesi çerçevesinde elde ettiği hakkın mal varlığına dâhil olabilecek ekonomik bir değer ifade ettiği de dikkate alındığında başvurunun Anayasa'nın 35. maddesi anlamında mülkiyet hakkının mevcut olduğunda tereddüt bulunmamaktadır." Bkz. AYM, Hanife Ensaroğlu Başvurusu, Başvuru No:

yenilik doğuran haklar ve fikri haklar yer almaktadır⁴⁸⁶. Öyleyse, alacak hakları, ayni haklar, maddi değeri olan yenilik doğuran haklar veya fikri haklardan herhangi birine konu olan kullanıcı verisi para ile ölçülebilen menfaat içermektedir. Sonuç olarak, kullanıcı verisi üzerindeki herhangi bir malvarlığı hakkı, hukuken korunan, sahibine bu korumadan yararlanma yetkisi tanınan ve para ile ölçülebilen menfaattir.

Ekonomik fayda elde etmek üzere müşterilerinin sağladığı kullanıcı verilerine ilişkin olarak hukukun koruduğu ve para ile ölçülebilen menfaatleri içeren alanlara girmek isteyen hizmet sağlayıcıları müşterilerinden izin/yetki almak zorundadır⁴⁸⁷. Herhangi bir malvarlığı hakkına konu olan kullanıcı verisini toplamak ve kullanmak üzere hizmet bedeli almaksızın veya düşük bir hizmet bedeli karşılığında müşterilere hizmet sunulması durumunda kullanıcı verisinin kullanımına izin/yetki verme yükümlülüğünü para ile ölçülebilen bir müşteri yükümlülüğü olarak değerlendirmek kolaylaşır. Örneğin, bir müşteri, bilgisayar hizmeti, veri tabanı hizmeti veya altyapı hizmeti karşılığında hizmet bedeli ödemeksizin eser niteliğindeki verisine ilişkin mali hakların kullanım yetkisini hizmet sağlayıcısına tanıyarak bu hakların sağlayıcı tarafından kullanılmasına katlanma yükümlülüğü altına girebilir. Böyle bir durumda, bilgisayar hizmeti, veri tabanı hizmeti veya altyapı hizmeti müşterisinin davranışına ilişkin olarak para ile ölçülebilen bir menfaatin varlığından söz etmek mümkün hale gelebilir. Dolayısıyla, bu hizmetler karşılığında yapılan ödemeler tespit edilirken sadece para ödemeleri üzerinde durulmaması gerekir. Verilerin tabi olduğu hukuki düzenlemelerin ve bu düzenlemelerde tanınan hakların para ile ölçülebilen menfaatler olup olmadığının incelenmesi önem arz etmektedir. Sonuç olarak, kanaatimizce, kullanıcı verilerinin kullanımına izin verme yükümlülüğünü ödeme olarak kabul etmek için bu verilerin para ile ölçülebilen menfaatlere (malvarlığı haklarına) konu olup olmaması dikkate değer bir ölçüttür. Bu ölçüte göre verileri sınıflandırmak için verilere ilişkin hukuki düzenlemeler ortaya konulmalıdır.

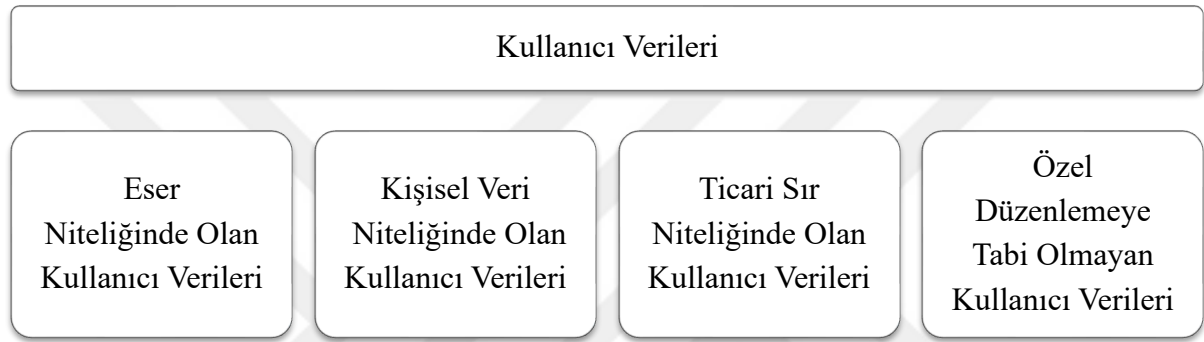
2014/14195, K.T.20/9/2017, Resmî Gazete Tarih ve Sayı: 25/10/2017-30221. Bunun yanı sıra, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 1 Numaralı Protokolünün ilk maddesinde yer verilen mülkiyet hakkı geniş bir anlama sahip olup medeni hukuktaki malvarlığı kavramı ile az çok örtüşmektedir. Bkz. Haydar Burak Gemalmaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2008, s.515.

⁴⁸⁶ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Oğuzman/Barlas, s.125 vd.

⁴⁸⁷ En başta şunu belirtmek gerekir ki, hukuken korunan bir alana hukuka uygun bir şekilde girmek için herhangi bir ad altında yapılan ödeme hayatın olağan akışı içinde olması gerektir. Bu ödeme, herhangi bir gelir unsuru kapsamında olduğu takdirde gelir üzerinden alınan verginin konusuna girecektir. Ancak, ikinci bir ihtimal ise, bu alana hukuka aykırı şekilde müdahale edilmesidir. Böyle bir durumda zarar ortaya çıkar. Bu zararın tazmini, ilk durumdaki hukuka uygun bir davranış sonucunda yapılan ödemeye benzer şekilde, gelir üzerinden alınan verginin konusuna girebilecektir. Zira, VUK m.9/f.2 hükmü uyarınca vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.

Verilere ilişkin genel bir hukuki düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, bazı özel hukuki düzenlemelerde veriler ele alınmaktadır. Örneğin, eser niteliğindeki veriler FSEK’te, kişisel veri niteliğindeki veriler KVKK’da ve ticari sır niteliğindeki veriler TTK ve ilgili özel mevzuatta düzenlenmektedir. Bu düzenlemeler dışında verilere uygulanabilecek hükümler iç hukukta dağınık bir şekilde bulunmaktadır⁴⁸⁸. Tüm bunlar dikkate alındığında, eser niteliğinde olanlar, kişisel veri niteliğinde olanlar, ticari sır niteliğinde olanlar ve özel düzenlemeye tabi olmayanlar olmak üzere kullanıcı verilerini hukuki niteliklerine göre dört temel grupta ele almak mümkündür.

Şekil 4: Kullanıcı Verilerinin Türleri



İlim-edebiyat eserleri, musiki eserleri, güzel sanat eserleri ve sinema eserleri olmak üzere dört eser kategorisinden birine giren, sahibinin hususiyetini taşıyan ve tasarrufa elverişli ve üçüncü kişilerce algılanabilen fikri ürünler eserdir. Eserler telif hakkına konudur. Telif hakkı, manevi haklar ve mali haklardan oluşmaktadır⁴⁸⁹. Telif haklarının içinde yer alan mali haklar (işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim hakkı – FSEK m.21-25) malvarlığı hakları arasında yer almaktadır⁴⁹⁰. Eser niteliğindeki veriler üzerindeki mali haklar para ile ölçülebilen menfaatlerden olup malvarlığı hakkına konudur.

KVKK m.3/f.1/b.d hükmü uyarınca kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi kişisel veridir. Kişisel veriler, ekonomik değeri yansıtan mali bir boyuta sahiptir. Ancak, öğretilerdeki yazarlara göre, KVKK’daki ve AB müktesebatındaki kişisel veri

⁴⁸⁸ Bu düzenlemeler arasında 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, TMK, TBK, TCK, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 7315 sayılı Güvenlik Soruşturması ve Araştırması Kanunu, 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 7223 sayılı Ürün Güvenliği ve Teknik Düzenlemeler Kanunu, 6750 sayılı Ticari İşletmelerde Taşınır Rehni Kanunu, 6114 sayılı Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Hizmetleri Hakkında Kanun, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu, 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu yer almaktadır. Bu kanuni düzenlemelerde verilerin kullanımına ilişkin düzenlemeler hakkında bilgi için Bkz. Güçlütürk, s.85-86.

⁴⁸⁹ Telif hakkına ilişkin açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.1.Telif Hakkı ve İkinci Bölüm 1.1.1.3.1.1.1.Telif Hakkı.

⁴⁹⁰ Bkz. Oğuzman/Barlas, s.137.

korunması bu verilerin manevi boyutuna dayanmaktadır⁴⁹¹. Buna göre, kişisel veriler şahıs varlığı haklarından olan kişilik hakkına konudur. Bu yaklaşıma göre, kişisel veriler üzerindeki haklar para ile ölçülemeyen menfaatlerdir. Bu yaklaşımın aksine özellikle ABD’de kabul gören görüşler ise kişisel verilerin ekonomik değerine odaklanmaktadır⁴⁹². Aksi yöndeki bu görüşler, kişisel verilerin korunmasını mülkiyet hakkı ve fikri mülkiyet hakkı gibi malvarlığı haklarına dayandırmaktadır⁴⁹³. Bunun yanı sıra, ticari sırların korunmasına yönelik düzenlemelerin kişisel verilere uyarlanabileceği önerisi bulunmaktadır⁴⁹⁴.

Ticari sır, bağımsız ekonomik değeri olan veya iktisadi faaliyetlerde sahibi lehine rekabet avantajı sağlayan, sadece sınırlı bir çevrede bilinen ve gizli kalmasında sahibinin menfaati olan her türlü bilgidir⁴⁹⁵. Çok sayıda düzelemede ticari sır veya ticari sırrı ifade eden farklı terimler⁴⁹⁶ kullanılmakla birlikte bunların sadece bir kısmında ticari sır tanımına yer verilmektedir⁴⁹⁷. Mal ve ham maddelerin nereden sağlandığını gösteren tedarik listeleri, iş yöntemleri ve planlamaları, iş raporları, fiyat oluşum bilgileri ve fiyat stratejileri, stok bilgileri,

⁴⁹¹ Küzeci’ye göre, kişisel verilerin ekonomik bir değerinin olduğu tartışmasız olmakla beraber bu durum kişisel veriler üzerinde mülkiyet hakkının kurulabileceği anlamına gelmemektedir. İnsan hakları yaklaşımı üzerinden kişisel verilerin korunmasına ilişkin değerlendirmeler için Bkz. Küzeci, s.73 vd. Özellikle Kıta Avrupası’nda baskın görüş kişisel verilerin korunmasının temel bir insan hakkı olduğu yönündedir. Bkz. Roger Clarke, *Beyond the OECD Guidelines: Privacy Protection for the 21st Century*, 4 January 2000, <http://www.rogerclarke.com/DV/PP21C.html> (E.T. 26/6/2022). Akkurt’a göre, kişisel veriler insan haklarının özel hukuktaki görünümü olan kişilik hakkına konudur. Bkz. Sinan Sami Akkurt, “*Kişisel Veri Kavramının Hukuki Niteliğine İlişkin Yaklaşımlara Mukayeseli Bir Bakış*”, *Kişisel Veri Koruma Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1, s.30. Taştan’a göre, kişisel veriler kişilik hakkına konu olmakla birlikte kişilik hakkının bağımsız nitelikli bir görünümü olan kişisel verilerin geleceğini tayin hakkı içerisinde değerlendirilmelidir. Taştan, s.65-66.

⁴⁹² Kişisel verilerin korunmasına yönelik temel yaklaşım bakımından Kıta Avrupası ile ABD’nin farklılaştığına işaret etmek gerekir. Kişisel verilere “sosyal değer” merkezli yaklaşım görülen Avrupa’da “bilgi toplumu”ndan söz edilirken aynı konuya “ekonomik-teknolojik” odaklı yaklaşan ABD’de “bilgi ekonomisi” tartışılmaktadır. Bkz. Küzeci, s.67.

⁴⁹³ Verilerin mülkiyet hakkına konu olmasını savunan görüşe göre, kişiler anlaşmalar yaparak verilerinin kullanımının karşılığını alabilmelidir. Adil veri pazarının oluşması için kişiler verilerini diledikleri gibi satabilmesi veya açıklayabilmesi gerekir. Bu yöndeki görüşler için Bkz. Kenneth C. Laudon, “*Markets and Privacy*”, *Communication of the ACM*, Volume:39, No:9, September 1996, s.92-104; Ann Bartow, “*Our Data, Ourselves: Privacy, Propertization, and Gender*”, *University of San Francisco Law Review*, Volume:34, 2000, s.633-695; Lawrence Lessig, “*Privacy as Property*”, *Social Research*, Volume:69, No:1, Privacy in Post-Communist Europe (Spring 2002), s.247-269; bu yönde görüşe sahip diğer yazarlar için Bkz. Taştan, s.65, dipnot 161.

⁴⁹⁴ Bkz. Pamela Samuelson, “*Privacy As Intellectual Property?*”, *Stanford Law Review*, Volume:52, No:5, Symposium: Cyberspace and Privacy: A New Legal Paradigm?, May 2000, s.1125-1173.

⁴⁹⁵ Mehmet Emin Bilge, *Ticari Sırların Korunması*, Asil, Ankara, 2. Baskı, 2005, s.5; Muhammed Sulu, *Ticari Sırların Korunması*, 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha, 2017, s.12. Güçlütürk ticari sırrı tanımlamak yerine özelliklerini sıralamayı tercih etmektedir. Bkz. Güçlütürk, s.355. Öğretideki diğer tanımlar için Bkz. Fatih Uşan, *İş Hukukunda İş Sırrının Korunması*, Seçkin, Ankara, 2003, s.25; Asuman Turanboy, “*Ticari Sır*”, Prof. Dr. Tuğrul Ansay’a Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, ss.345-369, s.368; Aslı Elif Gürbüz, *Türk Özel Hukukunda ve Özellikle Anonim Şirketlerde Ticari Sırrın Korunması*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2008, s.25.

⁴⁹⁶ Bu terimlere işletme sırrı, müşteri sırrı, mahrem (gizli) bilgi, meslek sırrı, imalat sırrı, üretim sırrı ve iş sırrı örnektir. Uşan’a göre, bu terimler arasındaki farklılığı kolaylıkla açıklayacak bir kıstas bulunmamaktadır. Bkz. Uşan, s.26. Bu terimler hakkındaki değerlendirmeleri için Bkz. Bilge, s.37.

⁴⁹⁷ Ticari sır terimine yer veren bazı düzenlemeler için Bkz. Güçlütürk, s.352-353.

müşteri listeleri, pazarlama, dağıtım ve reklam planları ticari sırlara örnek verilebilir⁴⁹⁸. Ticari sırrın korunmasını kişilik hakkına, mülkiyet hakkına, sözleşmeye ve haksız rekabete dayandıran farklı görüşler bulunmaktadır⁴⁹⁹. Türk Hukukuna göre ticari sırrın korunmasına yönelik temel düzenleme TTK'nın haksız rekabet hükümleri olmakla beraber Bankacılık Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, RKHK ve diğer bazı özel düzenlemeler bulunmaktadır⁵⁰⁰. Bu yasal düzenlemeler dikkate alındığında ticarî sırrın hukuka aykırı olarak açıklanması, kullanılması veya ele geçirilmesi halinde ticari sırra ilişkin korunan alanın ihlali gerçekleşmektedir⁵⁰¹. Ticari sırra ilişkin bu düzenlemeler herhangi bir mutlak hak tanımamakta olup üçüncü kişilerin belirli davranışlarda bulunmasını yasaklama hakkına ilişkindir. Üçüncü kişilerin bu düzenlemelere aykırı olan belirli bir davranışta bulunması halinde ortaya çıkan zararın tazminini talep etme hakkı ve, eğer cezai şart öngören bir sözleşme ilişkisi varsa, cezai şartı talep etme hakkı ticari sırrın sahibine aittir. Bu talep hakkı malvarlığı haklarından olan alacak hakkı niteliğindedir⁵⁰². Dolayısıyla, ticari sır üzerindeki bu talep hakkı para ile ölçülebilen bir menfaattir.

FSEK, KVKK, ticari sırra ilişkin özel düzenlemeler veya benzeri özel düzenlemelere konu olmayan kullanıcı verileri bulunmaktadır. Bilgisayar imlecinin hareketi veya anonim hale getirme tekniğinin kullanılmasıyla gerçek kişiyle bağlantısı kesilmiş olan veriler bunlara örnek verilebilir⁵⁰³. Ayrıca, hizmet sağlayıcılarının esas faaliyetlerini gerçekleştirirken ek bir emek harcamadan elde ettiği veriler bu kapsamda olabilmektedir⁵⁰⁴. Bu tür veriler ekonomik değer taşıyıcılar dahi mülkiyet hakkına ve fikri mülkiyet hakkına konu değildir⁵⁰⁵. Ancak, taraflar

⁴⁹⁸ Bilge, s.6.

⁴⁹⁹ Gürbüz'e göre, ticari sır, sahiplerine mutlak hak tanıyan özel bir düzenlemeye tabi değildir. Ancak ticari sır üzerindeki menfaatleri ihlâl edebilecek üçüncü kişilerin davranışlarına karşı TTK'nın haksız rekabet düzenlemeleri ile korunmaktadır. Bu nedenle, ticari sır üzerindeki menfaat eksik münhasır haktır. Gürbüz'ün bu görüşünün yanı sıra ticari sır üzerindeki menfaati mülkiyet hakkı, fikri mülkiyet hakkı, kişilik hakkı olarak kabul eden diğer görüşlerle ilgili açıklamalar için Bkz. Gürbüz, s.53-68. Bilge'ye göre, ticari sırlar kural olarak herhangi bir mutlak hakka konu değildir. Bu yazara göre, ticari sırrın korunması sözleşmeden veya haksız rekabet hükümlerinden kaynaklanmaktadır. Bkz. Bilge, s.47-48.

⁵⁰⁰ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Sulu, s.52 vd.

⁵⁰¹ Gürbüz, s.108-109.

⁵⁰² Bir kimseye bir başkasından bir edimi yani bir şeyi vermesini, yapmasını veya yapmamasını isteme yetkisi sağlayan haklara alacak hakları denir. Haksız fiil, sebepsiz zenginleşme, vekaletsiz iş görme, sözleşme görüşmelerinde kusurlu davranmanın yanı sıra kanun hükümleri bir şahsın alacak hakkı sahibi olmasına yol açar. Bkz. Oğuzman/Barlas, s.125-126.

⁵⁰³ Bkz. Güçlütürk, s.88.

⁵⁰⁴ Amazon, E-bay ve Trendyol gibi şirketlerin sahip olduğu tüketicilere ilişkin alışveriş verileri ana faaliyetlerinin bir yan ürünüdür ve spin-off veri tabanı olarak adlandırılmaktadır. Spin-off veri tabanlarının FSEK'te düzenlenen sui generis veri tabanlarına yönelik korumadan yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin tartışmalar için Bkz. Güçlütürk, s.222 vd.

⁵⁰⁵ Bu yöndeki görüşü için Bkz. Sirmen, s.6. Bilgisayar ortamında bulunan oyun karakterinin hukuka aykırı şekilde ele geçirilmesinin incelendiği Yar. 13. Ceza D.'nin ilgili kararlarındaki bazı dikkat çekici tespitler şu şekilde: "Veri, çoğunlukla ekonomik bir değer ifade edebilir. (...) Oyun karakteri, ekonomik bir değer ifade etmekte ise de; taşınır bir mal değildir. Bilgisayar ortamından temin edilen oyun karakteri, alınıp satılabilen ve maddi değere

arasında akdedilen sözleşmeler ile bu tür verilere ilişkin düzenlemeler yapılabilmektedir. Bu sözleşmeler ile tanınan haklar ekonomik değer taşıyabilmektedir. Sözleşmeden kaynaklanan bu tür haklar alacak hakkı olması nedeniyle üzerinde alacak hakkı olan bu tür veriler malvarlığı hakkına konu olabilmektedir.

Herhangi bir özel düzenlemeye konu olmayan kullanıcı verilerinin TMK anlamında hukuki ürün olup olmadığı tartışmaya değerdir. Zira, verinin hukuki ürün olarak addolunması bu ürünü sağlayan eşyanın veya alacağın sahibine bu veriler üzerinde mülkiyet hakkı veya alacak hakkı sağlamaktadır⁵⁰⁶. Hukuki ürün, bir eşyadan veya bir alacaktan bir hukuki işlem dolayısıyla elde edilen dönemsel edimlerdir⁵⁰⁷. Bu edimin cismani olması aranmamaktadır⁵⁰⁸. Hukuki ürün, kira bedeli veya faiz gibi nakit veya farklı surette bir semere olabilir⁵⁰⁹. Örneğin, bir şirket herhangi bir bedel almaksızın küçük esnafa kullanması için bir pos cihazı veya tedarik-satış durumlarını takip hizmeti sunan çevrimiçi bir platforma üyelik verebilir. Ücretsiz pos cihazı veya ücretsiz dijital platform üyeliği karşılığında esnaf ise mağazalarında gerçekleşen alışverişlere ilişkin anonim verileri bu şirkete verebilir⁵¹⁰. Böyle bir senaryoda taşınır eşya olan pos cihazının veya alacak hakkı doğuran dijital hizmetten elde edilen semere

sahip bir veridir. Üstelik bulunduğu yerden fiziken de alınmış değildir.” Bkz. Yar. 13. Ceza D., E.2019/10211 K.2020/3049 K.T.3.3.2020; Yar. 13. Ceza D., E.2019/9265 K.2020/258 K.T.8.1.2020; Yar. 13. Ceza D., E.2019/10490 K.2020/1417 K.T.10.2.2020. Anayasa m.35 hükmünde yer verilen mülkiyet hakkı, TMK anlamında mülkiyet hakkından farklı olarak gayri maddi varlıkları da kapsayan daha geniş bir anlama sahiptir. Buna göre, “mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü malvarlığı hakkını kapsamaktadır.” Bkz. AYM, E.2015/39, K.2015/62, K.T.1/7/2015.

⁵⁰⁶ TMK m.685 şu şekilde:

“(1) Bir şeyin maliki, onun ürünlerinin de maliki olur.

(2) Ürünler, dönemsel olarak elde edilen doğal veya hukukî ürünler ile bir şeyin özgülendiği amaca göre âdetler gereği ondan elde edilmesi uygun görülen diğer verimlerdir.

(3) Doğal ürünler asıl şeyden ayrılınca kadar onun bütünleyici parçasıdır.”

⁵⁰⁷ Kemal Oğuzman/Özer Seliçi/Saibe Oktay-Özdemir, Eşya Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, 23. Bası, 2021, s.335; Sirmen, s.299.

⁵⁰⁸ Sirmen, s.299.

⁵⁰⁹ Yargıtay İBK, E.1947/11, K.1950/2 sayılı ve 01/03/1950 tarihli kararının ilgili kısmı şu şekilde: “Anlaşmazlığın esas konusu olan semere; cevheri bozulmadan ve eksilmeden bir şeyin belli zaman ve devrelerde verdiği mahsuldür. Bunun hukuki manada ne dereceye kadar semere sayılabileceğini tayin edebilmek için iktisadi icap ve düşünceleri de göz önünde bulundurmamak icap eder. Medeni Kanun’un 620 inci maddesinde [TMK m.685] yalnız tabii semere tarif olunmuş ve madde metninde “bir şeyin belli zamanlarda hasıl ettiği ve örfün o şeyden tahsis suretine göre istihsalini tecviz eylediği mahsuller, o şeylerin tabii semereleridir” denilmiştir. Bir şeyden nakit ve sair suretlerle alınan; mesela ödünç bir paranın belli zaman ve devrelerde getirdiği faiz, adi ve hasılat kira bağışlarından elde edilen kira karşılıkları ve emsali hukuki semere mefhumu altında mütalaa olunmakta maden ve taş ocaklarını hasılatı da semereye benzetilmekte ve belli zaman ve devrelerde hasıl olmayan şeyler semere merhumu addedilmemektedir.”

⁵¹⁰ Müzik ve video içerikleri sunan çevrimiçi platformların ücretsiz üyelikleri buna benzer bir örnektir. Ücretsiz üye olan kullanıcıların, örneğin, dinleme ve görüntüleme sayıları çevrimiçi platformlar tarafından kullanılmaktadır. Bir başka örnek olarak, Alibaba şirketine ait Ling Shou Tong adlı dijital platform dikkat çekicidir. Alibaba, mağaza sahiplerinin bu platformu bedava kullanmaları karşılığında tüketicilere ait belirli verilerin kendisine verilmesini istemektedir. Bu tür veriler çoğunlukla kişisel veri niteliğinde olabilecektir ancak hukukî ürün sayılıp sayılmama tartışmasına katkı sunması bakımından değerlidir. Bkz. Karen Hao, “Alibaba is trying to reinvent China’s mom-and-pop stores”, Quartz, [https:// qz.com/1171743/alibaba-is-trying-to-reinvent-chinas-mom-and-pop-stores/](https://qz.com/1171743/alibaba-is-trying-to-reinvent-chinas-mom-and-pop-stores/), (E.T. 29/09/2020)

veri olmaktadır⁵¹¹. Dolayısıyla, eşyanın (örneğin pos cihazı) veya alacak hakkının (örneğin dijital platform hizmeti) sahibi aynı zamanda hukuki ürünün (verinin) sahibi olmaktadır. Tüm bu tespitler neticesinde, özel bir yasal düzenlemeye tabi olmasa dahi bu verilerin malvarlığı haklarına konu olabildiğini göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, bu veriler üzerinde para ile ölçülebilen menfaatler bulunabilmektedir. Bunun için her bir olay özelinde değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Sonuç olarak, kullanıcı verileri çoğunlukla ekonomik değere sahiptir. Eser niteliğindeki kullanıcı verileri üzerinde tanınan mali haklar (FSEK m.21-25) ve ticari sırrın korunmasına ilişkin TTK'nın haksız rekabet hükümleri bu veri türleri üzerinde para ile ölçülebilen menfaatler olduğunu Kanun Koyucunun kabul ettiğini açıkça göstermektedir. Kişisel veri niteliğinde olan kullanıcı verileri ise manevi yönü nedeniyle KVKK tarafından korunma altına alınmaktadır. Ancak, bu koruma kişisel verilerin ekonomik değerinin olmadığı anlamına gelmemektedir⁵¹². Bu nedenle, kişisel verilerin ekonomik değerini dikkate alan hukuki yaklaşımlar görmek mümkündür⁵¹³. Özel bir düzenlemeye konu olmayan kullanıcı verilerinin ekonomik değere sahip olup olmadığı ise her bir olay özelinde incelenmelidir.

Yukarıdaki değerlendirmeler kullanıcı verilerinin ekonomik değerinin ilk elde edildiği anda mevcut olduğunun hukuk alemi tarafından kabul edildiğini göstermektedir. Bununla birlikte, bu veriler üzerinde gerçekleştirilen ek faaliyetler neticesinde ilk anda var olan ekonomik değerin artırılması mümkündür. Ek faaliyetler verinin ilk anda var olan ekonomik değerini arttırabilse de verilerin ilk anda var olan ekonomik değeri göz ardı edilmemelidir.

1.1.1.2.3.3.2. Vergiyi Doğuran Olay Olarak Kullanıcı Verilerinin Kullanım Yetkisinin Verilmesi

Kullanıcı verileri çoğunlukla ekonomik değere sahiptir. Bir önceki bölümde hukuk dünyasında bu ekonomik değerin kabul edildiği ortaya koyulmaktadır. Ekonomik değere sahip bu gayrimaddi varlıkların toplanmasına ve kullanılmasına yetki vermek bu verileri verenler (bilgisayar, veri tabanı veya altyapı hizmetlerinden birini alan müşteriler) açısından gelir üzerinden alınan vergiyi doğuran olaylar olarak kabul edilebilir mi? Böyle bir kabul için bu yetkiyi vermeye yönelik müşteri davranışı yedi gelir unsurundan birinin kapsamına girmelidir. Buna ilişkin değerlendirme yapılırken yukarıda açıklandığı üzere verinin hukuki niteliği

⁵¹¹ Verinin hukuki ürün olarak nitelendirilemeyeceğini ilişkin karşıt görüş için Bkz. Güçlütürk, s.101.

⁵¹² Ekonomik hak yaklaşımı yerine insan hakkı yaklaşımıyla kişisel verileri ele alan Küzeci, bu tür verilerin ekonomik değerinin olduğunun tartışmasız olduğunu ifade etmektedir. Bkz. Küzeci, s.73.

⁵¹³ Kişisel verilerin ekonomik değerine dayanan hukuki yaklaşımlar için Bkz. Küzeci, s.67 vd.

belirleyicidir. Eser niteliğindeki kullanıcı verileri üzerindeki mali hakların kullandırılmasına yönelik işlemlerden elde edilen gelirler gayrimaddi hak bedelidir. Zira, m.12 hükmünde telif hakkını kullanım hakkı veren işlemler gayrimaddi hak bedeli içinde yer almaktadır. Öte yandan, eser niteliğinde olmayan diğer veriler m.12’de sayılı hiçbir gayrimaddi hakka konu değildir. Kişisel veri veya ticari sır niteliğinde olan ya da özel bir niteliği olmayan verilerin kullandırılmasına yönelik işlemlerden elde edilen gelirler tek başına hiçbir gelir unsuruna girmemektedir. Ancak, bu verileri kullandırmaya yönelik işlemlerin ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç olma potansiyeli bulunmaktadır. Son tüketici kullanıcılar ticari faaliyet için aranan koşulları sağlamaktan uzaktır⁵¹⁴.

Dijital platforma erişim hakkı karşılığında kullanıcı verisinin toplanması ve kullanılmasını öngören bir işlemde, en azından teorik olarak, her iki tarafın (yani hem hizmet sağlayıcısının hem de müşterinin) gelir üzerinden vergilendirilebilmesine yol açabilecek ekonomik bir mübadele mevcut olabilir⁵¹⁵. Platform kullanıcısının bulunduğu ülkenin kullanıcıyı vergilendirmek için yasal dayanakları bulursa dahi hiçbir ülke bu şekilde kullanıcıları vergilendirmemektedir⁵¹⁶. Vergilendirmemenin nedenleri arasında vergi yükümlülerinin, vergi idarelerinin ve mahkemelerin vergilendirme için yasal dayanağın olduğunun henüz farkında olmamaları veya aksi yönde görüşe sahip olmaları, değerlemede karşılaşılabilecek uygulama zorlukları, denetim ve tahsilat sırasında karşılaşılabilecek önemli maliyetler ve, son olarak, platforma eriştiği için vergilendirilmesinin nedenini anlamayacak ve bunu kabul etmeyecek platform kullanıcılarının olmasının beklenmesi yer almaktadır⁵¹⁷.

1.1.1.2.3. Gayrimaddi Hak Bedeli Karşısındaki Durumu

Ticari kazanç hükümleri gayrimaddi hak bedeline ilişkin hükümler karşısında genel hüküm niteliğindedir⁵¹⁸. Zira, OECD MA m.7/f.4 ve BM MA m.7/f.6 hükümleri bir kazancın vergi anlaşmasının diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen bir gelir unsuru kapsamında

⁵¹⁴ Ancak, dijitalleşen ekonomide son tüketici tipik anlamını yitirmektedir. Son tüketicinin aynı zamanda değer yaratan bir üreticiye dönüştüğü yeni iş modelleri bulunmaktadır. Bu bağlamda, “prosumer” teriminin kullanımına işaret etmek gerekir. Gerek kendi tüketimi gerekse başkalarının tüketimi için değer tüketen ve üreten “prosumer”, mübadelenin içinde yer alan organizasyondan açık veya örtülü teşvik(ler) alabilir. Farklı “prosumer” modelleri bulunmaktadır. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Bodo Lang/Rebecca Dolan/Joya Kemper/Gavin Northey, “*Prosumers in Times of Crisis: Definition, Archetypes and Implications*”, Journal of Service Management, Volume:32 No:2, 2021, s.176-189.

⁵¹⁵ Kjaersgaard/Schmidt, s.159.

⁵¹⁶ Kjaersgaard/Schmidt, s.160.

⁵¹⁷ Kjaersgaard/Schmidt, s.160.

⁵¹⁸ Valt, s.982, par.14.

olması durumunda bu gelir unsurunu düzenleyen maddenin ticari kazanç hükümlerinden etkilenmeyeceğini açık bir şekilde belirtmektedir.

Gayrimaddi hakları kullanma yöntemi, gayrimaddi hak bedeli ile ticari kazanç arasındaki sınırı belirlemede önemli bir kriterdir⁵¹⁹. OECD MA, BM MA ve Türkiye'nin taraf olduğu çoğu ÇVA'da yer verilen gayrimaddi hak bedeli yalnızca kullanım ve kullanım hakkının devrini kapsamaktadır. Bu hakların kullanımı için ödeme yapan kimse bu hakları kendi başına kullanmalı ve bunlardan yararlanma riskini üstlenmelidir. Eğer gerçek lehdar (hak sahibi) tarafından bu haklar kullanılmaktaysa ve bu gerçek lehdar (hak sahibi) yararlanma riskini veya kullanım yükümlülüklerini üstleniyorsa, bu hakkı kendi girişiminde kullanması nedeniyle gerçek lehdarın (hak sahibinin) buradaki geliri ticari kazanç niteliğindedir⁵²⁰.

1.1.1.3. Serbest Meslek Kazancı

Serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirler serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerinin yanı sıra özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri kapsamaktadır. Burada sayılan meslekler açıklayıcı nitelikte olup sınırlı sayıda değildir. Ticari ve sınai faaliyetler ve işçi-işveren ilişkisi içinde yürütülen mesleki faaliyetler serbest meslek faaliyeti dışında kalmaktadır⁵²¹.

Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler bu faaliyetleri icra edenin ikametgâh ülkesinde vergilendirilmektedir. Bununla beraber, serbest meslek erbabı bu faaliyetlerini icra etmek amacıyla kaynak ülkede sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahipse veya on iki aylık herhangi kesintisiz bir dönemde bir veya birkaç seferde toplamda 183 gün veya daha uzun bir süre kalırsa bu devlette de vergilendirilebilmektedir. OECD MA'dan m.14 kaldırılmadan önce, Türkiye, bu tür faaliyetleri gerçekleştirmek için sabit bir yere sahip olmasa dahi bu ülkede belirli bir zaman dilimi ya da dilimleri boyunca bir takvim yılı içinde 183 günden daha fazla bulunarak serbest meslek faaliyetlerinden veya bağımsız karakterdeki diğer faaliyetlerden elde edilen gelirleri vergilendirme hakkını saklı tutma yönünde çekince koymuştu⁵²².

Nelerin serbest meslek faaliyeti olduğu konusu m.14'te ayrıntılı olarak ortaya konulmaksızın sadece kapsayıcı bir tanıma yer verilmektedir. Benzer şekilde, "sabit bir yer" açıkça tanımlanmamaktadır. Bu maddenin tüm kişilerden ziyade sadece gerçek kişiler

⁵¹⁹ Valt, s.982, par.15.

⁵²⁰ Valt, s.982, par.15.

⁵²¹ OECD, *MTC 1998*, Commentary on Article 14, par.1.

⁵²² OECD, *MTC 1998*, Commentary on Article 14, par.5

tarafından sağlanan hizmetlere uygulanabilirliği ve sabit bir yer ile işyeri kavramları arasında bir farklılık olup olmadığı hususları anlaşılır olmaktan uzaktır⁵²³. Bu nedenle, OECD MA’da 2000 yılında yapılan değişiklik sonrasında serbest meslek faaliyetlerine ilişkin m.14 hükmü kaldırıldı ve bu faaliyetler ticari kazançlara ilişkin hüküm kapsamına alındı⁵²⁴. Buna rağmen BM MA ve Türkiye’nin taraf olduğu ÇVA’larda serbest meslek faaliyetlerine ilişkin özel düzenleme yürürlükte⁵²⁵. Bu ÇVA’ların bir kısmında serbest meslek kazancı düzenlemesi sadece gerçek kişileri kapsamaktadır⁵²⁶.

Serbest meslek faaliyetlerine ilişkin özel düzenleme içeren vergi anlaşmaları ve model anlaşmalar bakımından bu gelir unsuru ile ticari kazanç arasındaki ayırım farklı dağıtım kuralları öngördüğü ölçüde özellik arz etmektedir. Örneğin, serbest meslek kazancının kaynak ülkede vergilendirmesi için gereken bağlantı olarak sabit bir yer için sabit veya daimî nitelikte bir faaliyet merkezi olması yeterli iken bir işyeri için bu eşik daha yüksektir⁵²⁷. Şöyle ki, serbest meslek erbabı için düzenli olarak kullanılırsa dahi kullanılabilir durumda sabit bir yerin olması yeterli iken bir işyeri için teşebbüsün işini bu işyeri aracılığıyla yürütmesi gerekmektedir⁵²⁸. Diğer bir ifadeyle, sabit yerin serbest meslek faaliyeti için devamlı olarak fiilen kullanılması gerekli değildir⁵²⁹. Son olarak, GVK’da dar mükellef serbest meslek erbabı için öngörülen değerlendirme ölçütünün, ÇVA’larda yer alan sabit bir yer ve 183 gün ölçütlerinden daha düşük bir eşiğe sahip olduğuna işaret etmek gerekir⁵³⁰. Türkiye’nin taraf olduğu ÇVA’ların m.14 hükümlerindeki bağlantı kuralları GVK’daki bağlantı kuralının

⁵²³ D.P. Sengupta, “Article 14: Independent Personal Services”, Global Tax Treaty Commentaries - Global Topics IBFD, <https://research.ibfd.org> (accessed 14 June 2021), s.3.

⁵²⁴ Bu değişiklik, OECD MA m.7’deki işyeri ile m.14’teki sabit yer arasında herhangi bir farkın bulunmaması ve ticari kazanç ile serbest meslek kazancı arasındaki ayırımdaki belirsizliklerden kaynaklanmaktadır. Bkz. Ekkehart Reimer, Article 14 Independent Personal Services, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, (Eds. Ekkehart Reimer/Alexander Rust), Wolters Kluwer, Volume 1, Fourth Edition, 2015, s.1085-1087, s.1086 (Bundan sonra “Reimer, Article 14” olarak anılacaktır.); Kemmeren’e göre, OECD MA’daki bu değişiklik gelirin nitelendirilmesinde karşılaşılan çatışmaları önlemesi nedeniyle memnuniyetle karşılanmalıdır. Zira, bu değişiklikte birlikte vergi uyumsuzlukları azalır ve vergi tarafsızlığı artar. Önerilen orijin tabanlı sistem altında, kurumsal ve bağımsız kişisel hizmetler arasında bir ayırım da yoktur. Ayrıca, bu değişikliğin AB Muktesabatı ile de uyumlu olduğu vurgulanmaktadır. Bkz. Kemmeren, s.355.

⁵²⁵ IBFD tarafından 2013 yılında 1.811 vergi anlaşmasını içeren bir çalışmada, 1997-2013 döneminde imzalanan vergi anlaşmalarının toplamının %77’si “sabit bir yer kuralı”nı ve %54’ünün “oturma kuralı”nı içerdiği dikkate alındığında, OECD MA’dan çıkarılmasına rağmen, m.14 hükmünün mevcut küresel anlaşma uygulamasında hala önemli bir rol oynadığı sonucuna varılabilir. Bkz. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Sengupta, s.3-4.

⁵²⁶ Örneğin Türkiye ile Almanya arasında akdedilen ÇVA’da sadece gerçek kişileri kapsama alınmaktadır. Diğer taraftan, Türkiye ile Belçika arasında akdedilen ÇVA’DA gerçek kişiler dışında kalan diğer kişiler de kapsama dahil edilmektedir.

⁵²⁷ Kemmeren, s.353.

⁵²⁸ Kemmeren, s.353.

⁵²⁹ Kemmeren, s.353.

⁵³⁰ Yaltı’ya göre, elektronik ticarete hizmetlerin çevrimiçi sunulması nedeniyle dar mükellef kurumların bu tür faaliyetleri sonucunda Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları bakımından sabit yer ve 183 gün kriterleri kaynak devlet olarak Türkiye’nin bu tür kazançları vergilendirmesini sağlamayacaktır. Bkz. Yaltı, s.184.

uygulama alanını sınırlandırmak suretiyle kaynak ülke olarak Türkiye'nin, özellikle elektronik ticaret kapsamındaki hizmetlerde, serbest meslek kazancını vergilendirme olasılığını azaltmaktadır. Son olarak, dijitalleşen ekonomide serbest meslek erbabının Türkiye'de kalma süresini hesaplama vergi kesintisi yapan vergi sorumluları için kolay olmamaktadır⁵³¹.

1.1.2. Türk Vergi Hukukunda Gelir Unsurları

1.1.2.1. Gelir Vergisi Yönünden

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettiği gelirdir. Gelir vergisinin unsurları arasında ticari kazanç, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar yer almaktadır. Gelir vergisi mükellefleri tam ve dar mükellefler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Buna göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar ve merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları gelir vergisi tam mükellefidir. Tam mükellef gerçek kişiler gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükellefiyete tabi olup sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedir. Bu bölümde yalnızca bu çalışmanın konusunu ilgilendirdiği ölçüde belirli gelir unsurları üzerinde durulmaktadır.

1.1.2.1.1. Ticari Kazanç

1.1.2.1.1.1. Genel Olarak

Ticari kazanç her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançtır. Bu tanımın yer aldığı GVK m.37'nin ikinci fıkrasında sınırlı sayıda olmamak üzere ticari kazançlara bazı örnekler verilmektedir. Bu madde ticari kazanç doğuran ticari ve sınai faaliyetlerin ne anlama geldiğini açıkça ortaya koymamaktadır. Sınai faaliyet ham maddelerin, yarı mamul maddelerin veya diğer malların üretim süreci içinde işlenerek yeni ve değerli bir mal haline

⁵³¹ Vergi kesintisi sorumluları yurt dışında mukim serbest meslek erbabına ödeme yapacağı sırada Türkiye'de kalacağı sürenin ÇVA'da öngörülen süreyi aşip aşmayacağını bilemediği durumlarda da vergi tevkifatı yapmak zorundadır. Vergi kesintisi sonrasında bu serbest meslek erbabının mevzuatta öngörülen süreyi aşmaması durumunda düzeltme zamanaşımı süresi için kendisi veya yetkili temsilcisi vasıtasıyla verginin yatırıldığı vergi dairesinde kesinti tutarını iadesini talep etmesi mümkündür. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığının bu yöndeki ve aksi yönde görüşleri bulunmaktadır. Bkz. Onur Elele, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi" Vergi Dünyası, Ocak 2008, Sayı 317, s.44-48. (Aktaran: Hüseyin Işık, Uluslararası Vergilendirme, İstanbul, On İki Levha, 1. Baskı, 2014, s.235.)

getirilmesidir⁵³². Ticari faaliyet, sınai faaliyetten geçmiş olan malların zaman ve yer itibariyle ihtiyaç duyanlara dağıtılmasıdır⁵³³. Ticari ve sınai faaliyetlerde dikkate alınması gereken özellik bir işletme örgütlenmesi çerçevesinde risk üstlenen bir kimse (girişimci) tarafından bağımsız şekilde faaliyetlerin yürütülmesidir⁵³⁴. Dolayısıyla, ticari kazancın tespitinde ticari işletmenin varlığı belirleyici olmaktadır.

Nitekim öğretideki birçok yazar ticari ve sınai faaliyetlerin yorumlanması için TTK'ya başvurulması gerektiği yönünde görüş bildirmektedir⁵³⁵. Bu yorumlama sırasında TTK'daki ticari işletme ve ticari iş hükümlerinden yararlanılmaktadır. TTK m.11/f.1 ve m.3 hükümleri uyarınca esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetleri devamlı ve bağımsız şekilde yürüten ticari işletmeleri ilgilendiren tüm işlem ve fiiller ticari iştir. Ticari işletme ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi bulunan her işlem ve fiil ticari iş olup TTK m.3 hükmünün geniş yorumlanması gerekir⁵³⁶.

Ticari işletmenin unsurları arasında gelir sağlamayı hedef tutma, bağımsızlık, devamlılık ve esnaf sınırını aşma yer almaktadır. İlk unsur olan gelir sağlamayı hedef tutma için gelir sağlamayı amaç edinmek yeterli olup fiilen gelir elde etme aranmamaktadır⁵³⁷. Hatta, gelir elde etme amacına rağmen zarar edilmesi ticari işletmenin varlığına engel değildir⁵³⁸. Gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetin yasaklamış olup olmadığı ve elde edilecek kârın nasıl kullanıldığı önem arz etmemektedir⁵³⁹. İkinci olarak, bağımsızlık unsuru faaliyette bulunan

⁵³² Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, İstanbul: Fakülteler Matbaası, Dördüncü Basılış, 1971, s.59. Şenyüz'e göre, imalat, üretim işleri sonucu artık değer yaratma faaliyetleri sınai faaliyetlerdir. Bkz. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, Ankara, Ekin, 19. Baskı, 2022, s.14.

⁵³³ Bulutoğlu, 1971, s.59. Şenyüz'e göre, ticari faaliyet, emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanan, gelir vergisinin tanımını yaptığı zirai ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan, tüm faaliyetlerdir. Bkz. Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.14.

⁵³⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.290.

⁵³⁵ Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.289; Bulutoğlu, 1971, s.88; Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s.162; Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987, s.274 (Aktaran: S. Ateş Oktar, Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, 2018, s.33.); M. Kamil Mutluer, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara: Turhan Kitabevi, 3. Baskı, 2011, s.377; Erginay, s.136; Ertuğrul Akçaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti", Yaklaşım, Sayı 233, Temmuz 2011, <https://portal.yaklasim.com/> (E.T. 19.4.2022).

⁵³⁶ Oruç Hami Şener, Ticari İşletme Hukuku Ders Kitabı, 1. Baskı, Seçkin, Ankara, 2016, s.52.

⁵³⁷ Mehmet Bahtiyar/Alı Ayli/M. Fethi Şua/Argun Karamanlioğlu, Ticari İşletme Hukuku, 1. Bası, Beta, 2022, s.18.

⁵³⁸ Poroy/Yasaman, s.57.

⁵³⁹ Aksi yöndeki Ülgen ve diğerlerine ait görüşe göre "gelir sağlama amacı ile yürütülen faaliyetin -tartışmalı olmakla birlikte- ceza kanunları uyarınca suç oluşturmaması ve ahlaka da aykırı olmaması gerektiğine işaret edilmelidir. Gerçekten de aksine bir yaklaşım örneğin uyuşturucu üretimi ve ticareti gibi kanunen yasaklanmış bir faaliyete, başkaca kanun hükümleriyle meşruiyet tanınması anlamına gelecektir ki hukuk düzeninin böyle bir sonucu benimsemesi mümkün değildir." Bkz. Hüseyin Ülgen/Mehmet Helvacı/Kendigelen, Abuzer/Arslan Kaya/Fusun Nomer Ertan, Ticari İşletme Hukuku, İstanbul: On İki Levha, Dördüncü Bası, 2015, s.150. Yazarların bu görüşünün aksine VUK m.9/f.2 hükmü şu şekildedir: "Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."

kişinin kendi nam ve hesabına hareket etmesi ve yaptığı işin sonuçlarına (kâr veya zarar) kendisinin katlanmasıdır⁵⁴⁰. Bu bağlamda işletmenin iç ilişkide işleten dışında başka bir kişinin iradesine bağımlı olmaksızın faaliyet göstermesidir⁵⁴¹. Üçüncü olarak, devamlılık unsuru ise gelir elde etme amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin zaman içinde tekrarlanmasını ifade etmektedir⁵⁴². Ancak, devamlılık işletmenin belirsiz süreli ve kesintisiz bir şekilde faaliyet göstermesi anlamına gelmemektedir⁵⁴³. Birbirinin eşi çok işlem tekrar niteliğinde olup işyeri, muhasebe, personel kısaca organizasyon devamlılığın açık karineleridir⁵⁴⁴. Devamlılığın sübjektif ölçütü gelir elde etme amacıyla sürdürülme iradesi, objektif ölçütü ise ticari organizasyonun varlığıdır⁵⁴⁵. Tacir-esnaf ayrımı bakımından TTK ve GVK’da farklılık bulunduğu işaret etmek gerekir. Buna göre, TTK’ya göre esnaf sayılan bir kimse GVK’daki esnaf muafılığı koşullarını sağlamıyorsa gerçek veya basit usulde vergilendirilmektedir⁵⁴⁶.

Ticari işletmeye dahil olan telif hakları bakımından özellikli durumlar bulunmaktadır. Şöyle ki, telif hakkının satışı veya kiralanması karşılığında Gelir Vergisi dar mükelleflerine yapılan ödemeler, telif hakkının ticari veya zirai işletmeye dahil olup olmadığına bakılmaksızın, vergi kesintisine tabidir. GVK m.94/f.1/b.4 hükmü uyarınca, vergi kesintisi sorumlularının dar mükellefiyete tabi olanlara telif haklarının satışı dolayısıyla yaptıkları ödemelerden %20 oranında⁵⁴⁷ vergi kesintisi yapmaları zorunludur. GVK m.94/f.1/b.5(a) hükmü uyarınca vergi kesintisi sorumluları GVK m.70’te yazılı mal ve hakların (dolayısıyla bu haklardan birisi olan telif hakkının) kiralanması karşılığı yaptıkları ödemelerden %20 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadır⁵⁴⁸.

Ticari kazancın özelliklerine sahip bir gelir aynı zamanda başka gelir unsurunun özelliklerini taşıyabilmektedir. GVK hükümleri doğrultusunda ticari kazancın diğer bazı gelir unsurları karşısında ilkesel olarak önceliği bulunduğu söylenebilir⁵⁴⁹. Örneğin, GVK m.70/f.2

⁵⁴⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.290; Şanver’e göre, bağımsız faaliyet önce bir kimsenin işi kendi hesap ve rizikosuna bağlı olarak yapması, sonra da faaliyetin zaman, yer ve ölçüsünün kendisince tayin edilmesidir. Bkz. Salih Şanver, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, İstanbul: Hüsnütabiat Matbaası, 1972, s.24.

⁵⁴¹ Ülgen/Helvaci/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s.151.

⁵⁴² Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.290.

⁵⁴³ Ülgen/Helvaci/Kendigelen/Kaya/Nomer Ertan, s.150.

⁵⁴⁴ Şanver, s.25.

⁵⁴⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.14.

⁵⁴⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.289; Erginay, s.137.

⁵⁴⁷ Bu oran, 3 Şubat 2009 tarihli Resmî Gazete yayınlanan 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile %20 olarak tespit edilmiştir.

⁵⁴⁸ 3 Şubat 2009 tarihli Resmî Gazete yayınlanan 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile vergi kesintisi oranı %20 olarak tespit edilmiştir.

⁵⁴⁹ Şanver’e göre, GVK m.52, m.70 ve m.77 hükümleri ticari kazancın zirai kazanç ve gayrimenkul sermaye iradı karşısındaki önceliğini göstermektedir. Bkz. Şanver, s.36. Benzer şekilde, GVK m.65/f.2 hükmünde “ticari mahiyette olmyan işlerin” ifadesine yer verilmek suretiyle ticari kazancın serbest meslek kazancı karşısındaki önceliğine işaret edilmektedir.

hükmü uyarınca bu maddenin ilk fıkrasında yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır. Dolayısıyla, ticari işletmenin aktifine kayıtlı bir gayrimaddi hakkın kiralanması, satışı, devir ve temlik edilmesi sonucunda elde edilecek kazanç ticari kazançtır⁵⁵⁰. Diğer bir örnek ise, GVK m.65/f.2 hükmüne göre serbest meslek faaliyeti için aranan şartlardan biri ticari mahiyette olmamasıdır. Buna göre, serbest meslek faaliyeti için aranan belirli koşulları sağlamasına karşın ticari bir organizasyon içerisinde bir faaliyetin gerçekleştirilmesinden elde edilen kazanç serbest meslek kazancı yerine ticari kazanç olacaktır. Diğer bir ifadeyle, bir kimse bir uzmanı olduğu bir mesleği başka uzmanları da çalıştırarak gerçekleştirmesi halinde faaliyet ticari faaliyete dönüşmektedir⁵⁵¹. Örneğin, beş-on hekimin bir araya gelerek bir klinik işletmesi halinde bu faaliyet özel hastane işletmesi olarak ticari faaliyet sayılır⁵⁵². Şanver'e göre, ticari kazançta sermaye önemli bir unsur değildir ancak ticari kazanç ile serbest meslek kazancı arasındaki sınırdaki ölçü olabilir⁵⁵³.

1.1.2.1.1.2. İşlem Türleri

1.1.2.1.1.2.1. Bilgisayar Hizmeti

Bilgisayar hizmeti, telif hakkı kısmen veya tamamen devredilmeksizin ve herhangi bir mali hak kullandırılmaksızın bilgisayar programına uzaktan erişiminin sağlanmasıdır. Bu hizmette müşteriler programın bir kopyasını fiziki veya elektronik olarak teslim almamaktadır. Bilgisayar hizmetinin özellikleri yukarıda ayrıntılı olarak izah edildiği için burada tekrar edilmeyecektir⁵⁵⁴. Ticari bir işletme organizasyonu içerisinde bilgisayar hizmetinin sunulması halinde bu hizmetten elde edilen gelir ticari kazanç sayılır. Ticari işletme organizasyonunun varlığı için yukarıda izah edilen gelir sağlamayı hedef tutma, bağımsızlık, devamlılık ve esnaf sınırını aşma şartlarının sağlanması gerekmektedir.

Bilgisayar hizmeti iki farklı faaliyet türü içerisinde sunulabilir. Bunlar ticari faaliyet ve serbest meslek faaliyetidir. Bu faaliyetlerden hangisi kapsamında hizmetin sunulduğuna bağlı olarak elde edilen gelirin niteliği tespit edilmelidir. Örneğin, bir bilgisayar programcısı kendisi

⁵⁵⁰ Doğu Sever, “Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması”, Yaklaşım, Sayı 193, Ocak 2009; Levent Başak, Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme, Ankara, Yaklaşım, 2007, s.165; Muhiddin Altuntaş, Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi, Ankara, Yetkin, 2005, s.42; “Marka hakkının işletme aktifine kayıtlı olması halinde elde edilen kira geliri ticari kazançtır. Aktifte kayıtlı olmaması halinde ise elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilir.” Maliye Bakanlığı, 25.10.1995, B.07.0.GEL.0.43/4301-32/59398 sayılı Özelge. (Aktaran: Öztemel, s.117.)

⁵⁵¹ Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s.16.

⁵⁵² Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.291.

⁵⁵³ Şanver, s.26.

⁵⁵⁴ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2.1. Bilgisayar Hizmeti.

ve beraberinde çalıştırdığı birkaç bilgisayar programcısıyla birlikte bilgisayar hizmeti sunması durumunda faaliyet ticari faaliyet niteliğindedir.

Bilgisayar hizmeti sağlayıcısı, hizmet sunarken bilgisayar programının kullanılmasına ilişkin riskleri üstlenmektedir. Bu anlamda, hizmet sunumu süresince bilgisayar programının bakımı, onarımı, güncellemesi, güvenliği ve benzeri birçok konuda sorumluluğu bulunmaktadır. Bu konularda hizmet sağlayıcısının faaliyetleri zaman içinde tekrarlayan (devamlılık gösteren) bir niteliğe sahiptir. Müşteri sadece bilgisayar programına uzaktan erişebilir durumda olmasıyla ilgilenmektedir. Bunun dışında kalan konulara ilişkin organizasyonu hizmet sağlayıcısı gerçekleştirmektedir.

Bilgisayar hizmetine ilişkin olarak bakım, onarım, güncelleme, güvenlik ve benzeri birçok konuda ortaya çıkan sorunları çözmesi gereken hizmet sağlayıcısının bizzat kendisidir. Hizmet sağlayıcı dışında başka bir kişinin iradesine bağımlı olmaksızın bilgisayar hizmetleri yürütülmektedir. Bu anlamda, bilgisayar hizmetlerinde bağımsızlık unsuru mevcuttur.

Gelir elde etme amacı gütmeyen kamu kurumları tarafından sunulan bilgisayar hizmetleri haricinde bilgisayar hizmeti sağlayıcıları tarafından gerçekleştirilen faaliyetler gelir elde etme hedefini içermektedir. Bilgisayar hizmetinin “ücretsiz” sunulması bu hedefin olmadığı anlamına gelmemektedir. Zira, gelir sağlama hedefi hizmetin teslim edildiği an ile sınırlı değildir. Örneğin, hizmet sunulurken hizmetten elde edilen ekonomik değere sahip bir gayrimaddi varlık daha sonra paraya dönüştürülebilmektedir⁵⁵⁵. Hizmet sunulurken daha sonra elde edilmesi öngörülen bir gelir için hareket edilmesi gelir sağlamayı hedef tutma unsurunun varlığı için yeterlidir. Bu gelirin elde edilip edilmemesi belirleyici değildir.

Daha sonra elde edilen gelir ile önceden teslim edilmiş olan hizmet arasındaki ekonomik bağlantının kurulması bakımından Türk vergi hukukunda hiçbir bir kıstas bulunmamaktadır.

1.1.2.1.1.2.2. Veri Tabanı Hizmeti

Veri tabanı hizmeti, fikri mülkiyet hukukundan kaynaklanan herhangi bir hakkı devretmeksizin ve bu hakları kullandırmaksızın yalnızca veri tabanına uzaktan erişim imkânı sağlamaktır. Bu hizmette veri tabanı hizmetini alana fiziki veya elektronik olarak veri tabanı teslimatı gerçekleşmemektedir. Veri tabanı hizmetinin özellikleri yukarıda daha ayrıntılı izah edildiği için burada tekrar edilmemektedir⁵⁵⁶. Ticari bir işletme organizasyonu içerisinde veri tabanı hizmetinin sunulması halinde bu hizmetten elde edilen gelir ticari kazanç sayılır. Ticari

⁵⁵⁵ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.3.3.Kullanıcı Verilerinin Kullanımına İzin Vererek Ödeme.

⁵⁵⁶ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2.2.Veritabanı Hizmeti.

işletme organizasyonunun varlığı için yukarıda izah edilen gelir sağlamayı hedef tutma, bağımsızlık, devamlılık ve esnaf sınırını aşma şartlarının sağlanması gerekmektedir.

Veri tabanı, teorik olarak, iki farklı faaliyet türü içerisinde sunulabilir. Bunlar ticari faaliyet ve serbest meslek faaliyetidir. Bu faaliyetlerden hangisi kapsamında hizmetin sunulduğuna bağlı olarak elde edilen gelirin niteliği tespit edilmelidir. Pratikte, veri tabanının meydana getirilmesi sırasında önemli ölçüde sermayeye ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla, bu tür hizmetlerde uzmanlık ve şahsi mesaiye ilişkin emek unsurundan ziyade sermaye ve girişimcilik faktörleri ağır basmaktadır. Bu nedenle, veri tabanı hizmetleri ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmektedir.

Veri tabanı hizmeti sağlayıcısı, hizmet sunarken veri tabanının kullanılmasına ilişkin riskleri üstlenmektedir. Bu anlamda, hizmet sunumu süresince veri tabanının bakımı, onarımı, güncellemesi, güvenliği ve benzeri birçok konuda sorumluluğu bulunmaktadır. Bu konularda hizmet sağlayıcısının faaliyetleri zaman içinde tekrarlayan (devamlılık gösteren) bir niteliğe sahiptir. Müşteri sadece veri tabanına uzaktan erişebilir durumda olmasıyla ilgilenmektedir. Bunun dışında kalan konulara ilişkin organizasyonu hizmet sağlayıcısı gerçekleştirmektedir.

Bilgisayar hizmetine ilişkin olarak bakım, onarım, güncelleme, güvenlik ve benzeri birçok konuda ortaya çıkan sorunları çözmesi gereken hizmet sağlayıcısının bizzat kendisidir. Hizmet sağlayıcı dışında başka bir kişinin iradesine bağımlı olmaksızın bilgisayar hizmetleri yürütülmektedir. Bu anlamda, bilgisayar hizmetlerinde bağımsızlık unsuru mevcuttur.

Gelir elde etme amacı gütmeyen kamu kurumları tarafından sunulan veri tabanı hizmetleri haricinde veri tabanı hizmeti sağlayıcıları tarafından gerçekleştirilen faaliyetler gelir elde etme hedefini içermektedir. Veri tabanı hizmetinin “ücretsiz” sunulması bu hedefin olmadığı anlamına gelmemektedir. Zira, gelir sağlama hedefi hizmetin teslim edildiği an ile sınırlı değildir. Örneğin, hizmet sunulurken hizmetten elde edilen ekonomik değere sahip bir gayrimaddi varlık daha sonra paraya dönüştürülebilmektedir⁵⁵⁷. Hizmet sunulurken daha sonra elde edilmesi öngörülen bir gelir için hareket edilmesi gelir sağlamayı hedef tutma unsurunun varlığı için yeterlidir. Bu gelirin elde edilip edilmemesi belirleyici değildir.

Daha sonra elde edilen gelir ile önceden teslim edilmiş olan hizmet arasındaki ekonomik bağlantının kurulması bakımından Türk vergi hukukunda hiçbir bir kıstas bulunmamaktadır.

⁵⁵⁷ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.3.3.Kullanıcı Verilerinin Kullanımına İzin Vererek Ödeme.

1.1.2.1.1.2.3. Altyapı Hizmeti

Altyapı hizmeti, mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı haklar (kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma hakları) devredilmeksizin altyapıya uzaktan erişim hakkının sağlanmasıdır. Altyapı hizmetinin özellikleri yukarıda ayrıntılı olarak izah edildiği için burada tekrar edilmeyecektir⁵⁵⁸. Ticari bir işletme organizasyonu içerisinde sunulan altyapı hizmetinden elde edilen gelir ticari kazanç sayılır. Ticari işletme organizasyonunun varlığı için yukarıda izah edilen gelir sağlamayı hedef tutma, bağımsızlık, devamlılık ve esnaf sınırını aşma şartlarının sağlanması gerekmektedir.

Altyapı hizmeti sunulması için hizmet sağlayıcısının uzmanlığa ve sektörel tecrübeye ihtiyacı bulunmaktadır. Ancak, bu hizmetlerde sermaye ve girişimcilik faktörleri ağır basmaktadır. Altyapı hizmetinin sunulması önemli ölçüde sermaye gerektirmektedir. Altyapı hizmeti belirli bir ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütülmektedir. Dolayısıyla, bu tür hizmetlerde uzmanlık ve şahsi mesaiye ilişkin emek unsuru kullanılmasına karşın sermaye ve girişimcilik faktörlerinin ağır bastığı ticari bir organizasyon bulunmaktadır.

Altyapı hizmeti sağlayıcısı, hizmet sunarken altyapının kullanılmasına ilişkin riskleri üstlenmektedir. Bu anlamda, hizmet sunumu süresince altyapının bakımı, onarımı, güncellemesi, güvenliği ve benzeri birçok konuda sorumluluğu bulunmaktadır. Bu konularda hizmet sağlayıcısının faaliyetleri zaman içinde tekrarlayan (devamlılık gösteren) bir niteliğe sahiptir. Müşteri sadece temel bilgi işlem kaynaklarına uzaktan erişebilir durumda olmasıyla ilgilenmektedir. Bunun dışında kalan konulara ilişkin organizasyonu hizmet sağlayıcısı gerçekleştirmektedir.

Altyapı hizmetine ilişkin olarak bakım, onarım, güncelleme, güvenlik ve benzeri birçok konuda ortaya çıkan sorunları çözmesi gereken hizmet sağlayıcısının bizzat kendisidir. Hizmet sağlayıcı dışında başka bir kişinin iradesine bağımlı olmaksızın bilgisayar hizmetleri yürütülmektedir. Bu anlamda, bilgisayar hizmetlerinde bağımsızlık unsuru mevcuttur.

Gelir elde etme amacı gütmeyen kamu kurumları tarafından sunulan altyapı hizmetleri haricinde altyapı hizmeti sağlayıcıları tarafından gerçekleştirilen faaliyetler gelir elde etme hedefini içermektedir. Altyapı hizmetinin “ücretsiz” sunulması bu hedefin olmadığı anlamına gelmemektedir. Zira, gelir sağlama hedefi hizmetin teslim edildiği an ile sınırlı değildir. Örneğin, hizmet sunulurken hizmetten elde edilen ekonomik değere sahip bir gayrimaddi varlık

⁵⁵⁸ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2.3. Altyapı Hizmeti.

daha sonra paraya dönüştürülebilmektedir⁵⁵⁹. Hizmet sunulurken daha sonra elde edilmesi öngörülen bir gelir için hareket edilmesi gelir sağlamayı hedef tutma unsurunun varlığı için yeterlidir. Bu gelirin elde edilip edilmemesi belirleyici değildir.

Daha sonra elde edilen gelir ile önceden teslim edilmiş olan hizmet arasındaki ekonomik bağlantının kurulması bakımından Türk vergi hukukunda hiçbir bir kıstas bulunmamaktadır.

1.1.2.1.2. Gayrimenkul Sermaye İradı

1.1.2.1.1.2.1. Genel Olarak

Arazi, bina, gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümmü tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri, telif hakları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgileri kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı ve GVK m.70'te sayılı diğer hak ve malların bunların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hak sahipleri tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu hak ve mallardan elde edilen kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı sayılması için bunların ticari veya zirai işletmeye kayıtlı olmaması gerekmektedir. GVK m.70/f.2 hükmü uyarınca gayrimenkul sermaye olarak sayılan haklar ve mallar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

Türk Kanun Koyucusunun gayrimenkul sermaye olarak saydığı hak ve mallar gayrimenkul mallar, gayrimenkul niteliğindeki aynı haklar, menkul mallar, fikri ve sınai haklar ve bunlar dışında kalan bazı gayrimaddi varlıklar (bilgi birikimi) şeklinde kategorize edilebilir. Bu hak ve malların vergi mevzuatına özgü anlamlarının bulunmadığı durumda diğer mevzuat yardımıyla bunların yorumlanması gerekmektedir. Örneğin, telif hakkı teriminin yorumlanması için FSEK ve ilgili mevzuata başvurulması gerekmektedir⁵⁶⁰. FSEK kapsamında bilgisayar programları ve orijinal veri tabanları telif hakkına konu gayrimaddi varlıklardır. Telif hakkına konu olmaması karşın FSEK kapsamında özel bir korumaya sahip sui generis veri tabanları ise GVK m.70/f.1/b.6 hükmünde yer alan telif hakları kapsamındadır⁵⁶¹. Diğer bir örnek ise,

⁵⁵⁹ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.3.3.Kullanıcı Verilerinin Kullanımına İzin Vererek Ödeme.

⁵⁶⁰ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.1.1. Telif Hakkı.

⁵⁶¹ FSEK geçici m.1 hükmü uyarınca mevzuat ve sözleşmelerde kullanılan hakkı telif, telif hakları, edebi mülkiyet, güzel sanatlar mülkiyeti ve buna benzer tabirlerden bu kanunun benzer hallerde tanıdığı hak ve yetkiler anlaşılır. Bu hüküm dikkate alındığında GVK'da zikredilen telif hakkı teriminin kapsamına sui generis veri tabanları için FSEK'te öngörülen koruma da girmektedir.

gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen teferruatının (eklentileri) yorumlanması için TMK'ya başvurulması gerekmektedir⁵⁶².

İşletmenin aktifinde bulunmayan ve sermaye olarak değerlendirilmeyen teknik bilginin (know how) kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekir⁵⁶³.

Türk Kanun Koyucusu, gayrimenkul sermaye iradı tanımında *kullanımı, yararlanılması* veya *kullanım hakkı* terimlerini kullanmak yerine *kiralama* terimini kullanmaya tercih etmektedir. Mülkiyetin devri ve bir hakkın devri olmaksızın sadece o şey veya hakkın kullanılmasının ve/veya yararlanılmasını hedef alan sözleşmelere kira, finansal kiralama, kullanım ödücü ve tüketim ödücü sözleşmeleri örnek verilebilir. Kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlenmesidir. (TBK m.299/f.1) Kira sözleşmesinin konusunu teşkil eden şeyler, genellikle, maddi nitelikte bir eşyadır⁵⁶⁴. GVK m.70'te sayılan mal ve haklar arasında maddi nitelikte eşyaların yanı sıra gayri maddi varlıklar bulunmaktadır. Bu nedenle, madde metnindeki yer verilen kiralama teriminden GVK m.70'te sayılan mal ve hakları kullanma veya kullanmayla birlikte ondan yararlanma hakkı veren işlemleri anlamak gerekir. Ancak, kiralayan, intifa hakkının⁵⁶⁵ bırakılması dışında, kiralananı temizlemek, gözetim ve bakımı altında bulundurmak gibi özel hizmetler de yapıyorsa, ortaya ticari işletme çıkar⁵⁶⁶.

Gayrimenkul sermaye iratlarında vergi kesintisi uygulanmaktadır. GVK m.94 hükmü uyarınca kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler gayrimenkul sermaye olarak sayılan hak ve malları kiralamaları karşılığında

⁵⁶² Bkz. İkinci Bölüm Genel Olarak başlığı altında veri merkezlerine ilişkin işlem türlerine ilişkin açıklamalar.

⁵⁶³ Bu yöndeki 173 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı için Bkz. Lokman Yıldızhan/Songül Alpay, “Gayrimaddi Hak Olarak Know-how ve Patentlerin Tüm Yönleriyle Vergilendirilmesi”, Yaklaşım, Sayı:170, portal.yaklasim.com, Şubat 2007. Ayrıca Bkz. Gülsen Güneş, Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi, 1. Basım, İstanbul, Alfa, 1997, s.119; A. Naci Arıkan, “Teknik Bilgi (Know-how) Sözleşmelerinin Hukuksal ve Vergisel Boyutu”, Vergi Dünyası, Sayı:234, Şubat 2001, s.82.

⁵⁶⁴ Yavuz/Acar/Özen, 2018, 15. Baskı, s.225.

⁵⁶⁵ İntifa hakkı, hakkın konusu olan şey üzerinde tam bir yararlanma yetkisi verir. Hakkın konusunun ekonomik yararlarının tümünü kapsamaktadır. Malike mal üzerinde kuru mülkiyet, diğer bir ifadeyle malik mal üzerinde sadece hukuki tasarrufta bulunma yetkisini korumaktadır. Bkz. Sirmen, s.605.

⁵⁶⁶ Şanver, s.29.

yaptığı ödemelerden %20 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadır⁵⁶⁷. GVK m.96/f.2 hükmü uyarınca vergi kesintisi, gayrisafi tutarlar üzerinden yapılmaktadır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

GVK m.86/f.2 hükmü uyarınca dar mükelleflerin tamamı üzerinde Türkiye’de vergi kesintisi uygulanmış gayrimenkul sermaye iradı için ayrıca beyanname vermesi gerekmemektedir. Bu nedenle, dar mükelleflerin bu iratları üzerinde yapılan vergi kesintisi nihai vergilendirme olmaktadır.

1.1.2.1.1.2.2. İşlem Türleri

1.1.2.1.1.2.2.1. Bilgisayar Programı Telif Hakkının Kiralanması

Bilgisayar programı telif hakkının kiralanması işleminde bilgisayar programının fikri mülkiyetini elinde tutan lisans sahibi (veya telif hakkı sahibi) telif hakkının doğrudan satışını gerçekleştirmeksizin bu hakka bağlı mali hakları kullanılmaktadır. Bu tür kiralama işlemleri, bilgisayar programının kullandırılması işlemidir. Bu işlemin özellikleri yukarıda ayrıntılı olarak izah edildiği için burada tekrar edilmeyecektir⁵⁶⁸. Bu işlemlerde bilgisayar programını işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim haklarından bir ya da birkaçı müşterilere devredilmektedir.

İşleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim hakları, telif hakkının içeriğini oluşturmaktadır. Yukarıda izah edildiği üzere, GVK m.70/f.1/b.6 hükmü uyarınca telif haklarının kiraya verilmesinden doğan gelirler gayrimenkul sermaye iradidir. Ancak, bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır. Tüm bu yasal düzenlemeler dikkate alındığında, bilgisayar programını üreten kişi ve bu kişinin kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından bilgisayar programını işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim haklarının devredilmesi, diğer bir ifadeyle telif hakkının kiralanması, gayrimenkul sermaye iradidir.

Ancak, bilgisayar programını üreten kişi veya bu kişinin kanuni mirasçıları tarafından programa ilişkin bu hakların kullandırılmasından elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Bilgisayar programını üreten kişi tarafından gerçekleştirilen bu faaliyetin ticari işletme

⁵⁶⁷ 3 Şubat 2009 tarihli Resmî Gazete yayınlanan 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile vergi kesintisi oranı %20 olarak tespit edilmiştir.

⁵⁶⁸ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3.1.1.1. Bilgisayar Programının Kullandırılması.

organizasyonu içerisinde gerçekleştirilmesi halinde bu hakların kullandırılmasından elde edilen kazanç ticari kazanç sayılır⁵⁶⁹.

Kanaatimizce, bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklardan hiçbir devredilmeksizin sadece kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemeler gayrimenkul sermaye iradı olmayıp her bir olayın koşuluna bağlı olarak ticari kazanç veya serbest meslek kazancı niteliğindedir. Bilgisayar programlarının ticari veya şahsi kullanımının doğrudan gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilebilmesi için gayrimenkul sermaye iradına ilişkin yasal düzenlemede telif haklarından ayrı ve özel olarak bilgisayar programlarının madde metninde zikredilmesi gerekirdi.

1.1.2.1.1.2.2.2. Veri Tabanı Telif Hakkının Kiralanması

Veri tabanı telif hakkının kiralanması işlemleri iki veri tabanı türü (original veri tabanları ve sui generis veri tabanları) için ayrı ayrı ele alınmalıdır. Orijinal veri tabanları, tıpkı bilgisayar programları gibi, telif hakkına konudur. Orijinal veri tabanının kiralanması işleminde bu veri tabanının fikri mülkiyetini elinde tutan lisans sahibi (veya telif hakkı sahibi) telif hakkının doğrudan satışını gerçekleştirmeksizin bu hakka bağlı mali hakları kullandırılmaktadır. Bu tür kiralama işlemlerinin özellikleri yukarıda ayrıntılı olarak izah edildiği için burada tekrar edilmeyecektir⁵⁷⁰. Bu işlemlerde orijinal veri tabanını işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim haklarından bir ya da birkaçı müşterilere devredilmektedir.

İşleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim hakları, telif hakkının içeriğini oluşturmaktadır. Yukarıda izah edildiği üzere, GVK m.70/f.1/b.5 hükmü uyarınca telif haklarının kiraya verilmesinden doğan gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Ancak, bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır. Tüm bu yasal düzenlemeler dikkate alındığında, orijinal veri tabanını üreten kişi ve bu kişinin kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından veri

⁵⁶⁹ Dan. 3. D., E.2013/3285, K.2013/919, K.T.26/3/2013; Dan. 3. D., E.2013/3286, K.2013/920, K.T.26/3/2013; Dan. 3. D., E.2010/2301, K.2012/3988, K.T.28/11/2012; Dan. 3. D., E.2010/2302, K.2012/3, K.T.28/11/2012; Dan. 3. D., E.2010/2300, K.2012/3 K.T.28.11.2012; Dan. 3. D., E.2010/2303, K.2012/3985, K.T.28/11/2012 Karardaki karşı oy yazısı şu şekilde: “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 65’inci maddesi karşısında davacının sermayeden ziyade mesleki bilgisine ve ihtisasına dayanarak oluşturduğu bilgisayar yazılımını internet ortamında yayınlanması serbest meslek faaliyeti olmakla birlikte, bilgisayar oyununun eser niteliği taşıması halinde dahi telif hakkının satışı ve devrinin söz konusu olmadığı olayda davacının kendisi tarafından yayınlanması suretiyle internet kullanıcılarından elde edilen kazancın, telif kazançlarını gelir vergisinden müstesna tutan 193 sayılı Yasa’nın 18’inci maddesi kapsamına girmeyeceği açıktır.” Benzer yönde kararlar için Bkz. Dan. 3. D., E.2013/3285, K.2013/919, K.T.26/3/2013; Dan. 3. D., E.2013/3286 K.2013/920 K.T.26/3/2013.

⁵⁷⁰ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3.1.1.2. Veri Tabanının Kullandırılması.

tabanını işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim haklarının devredilmesi, diğer bir ifadeyle telif hakkının kiralanması, gayrimenkul sermaye iradidir.

Ancak, veri tabanını üreten kişi (eser sahibi) veya bu kişinin kanuni mirasçıları tarafından programa ilişkin bu hakların kullandırılmasından elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Veri tabanını üreten kişi tarafından gerçekleştirilen bu faaliyetin ticari işletme organizasyonu içerisinde gerçekleştirilmesi halinde bu hakların kullandırılmasından elde edilen kazanç ticari kazanç sayılır.

Sui generis veri tabanlarının kiralanmasına yönelik işlemler telif hakkına konu bilgisayar programları ve orijinal veri tabanlarından farklı bir içeriğe sahiptir. Yukarıda ayrıntılarıyla izah edildiği üzere FSEK sui generis veri tabanları için özel bir koruma rejimi benimsemektedir. Sui generis veri tabanı yapımcısı eser sahiplerinin sahip olduğu manevi ve mali haklar yerine bu haklara benzeyen başka ortama aktarma ve yeniden kullanım haklarına sahiptir. Buna göre sui generis veri tabanlarının kiralanması işleminde veri tabanı yapımcısı bu veri tabanına özgü herhangi bir hakkı devretmeksizin başka ortama aktarma ve/veya yeniden kullanım haklarını kullandırılmakta, diğer bir ifadeyle kiralamaktadır.

Başka ortama aktarma ve yeniden kullanım hakları sui generis veri tabanları için tanınan korumanın içeriğini oluşturmaktadır. FSEK geçici madde 1 hükmü dikkate alındığında sui generis veri tabanlarına ilişkin bu haklar GVK'da zikredilen telif hakkı kapsamında yer almaktadır. Yukarıda izah edildiği üzere, GVK m.70/f.1/b.5 hükmü uyarınca telif haklarının kiraya verilmesinden doğan gelirler gayrimenkul sermaye iradidir. Ancak, bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır. Tüm bu yasal düzenlemeler dikkate alındığında, sui veri tabanının yapımcısı ve bu kişinin kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından bu veri tabanını başka ortama aktarma ve yeniden kullanım haklarının devredilmesi, diğer bir ifadeyle telif hakkının kiralanması, gayrimenkul sermaye iradidir.

Ancak, veri tabanı yapımcısı veya bu kişinin kanuni mirasçıları tarafından programa ilişkin bu hakların kullandırılmasından elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Veri tabanı yapımcısı tarafından gerçekleştirilen bu faaliyetin ticari işletme organizasyonu içerisinde gerçekleştirilmesi halinde bu hakların kullandırılmasından elde edilen kazanç ticari kazanç sayılır.

1.1.2.1.1.2.2.3. Altyapının Kiralanması

Altyapının kiralanması işleminde malik, sahibi olduğu temel bilgi işlem kaynakları arasında yer alan fiziki altyapının mülkiyetini devretmeksizin veri merkezindeki taşınmaz ve/veya taşınıruları kiralamaktadır. Bu tür kiralama işlemlerinin özellikleri yukarıda ayrıntılı olarak izah edildiği için burada tekrar edilmeyecektir⁵⁷¹. Fiziki altyapının mülkiyet hakkı, hem bunların fiilen kullanılması, ürünlerinden yararlanılması, tüketilmesi, malda değişiklik yapılması gibi fiili tasarrufları hem de bunların başkasına devredilmesi, üzerinde haklar kurulması gibi hukuki tasarrufları kapsamaktadır.

Altyapının kiralanması işleminde fiziki altyapının maliki bu altyapının kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmaktadır. Yukarıda izah edildiği üzere, GVK m.70/f.1/b.1 hükmü uyarınca arazi, bina, bunların (döşeli olarak teslim edilmesi halinde döşemeler) ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatının kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Aynı maddenin üçüncü bendine göre Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümun tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemelerinin kiraya verilmesinden elde edilen gelir yine gayrimenkul sermaye iradıdır. Bu yasal düzenlemeler dikkate alındığında, fiziki altyapının maliki tarafından bu altyapının kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılması haklarının devredilmesi, diğer bir ifadeyle fiziki altyapının kiralanması, gayrimenkul sermaye iradıdır.

Veri merkezi üzerindeki mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı diğer haklar (kullanma, yararlanma ve tasarrufla bulunma hakları) devredilmeksizin sadece veri merkezindeki belirli donanımı kullanma hakkını münhasıran devretmek mümkündür. Donanımın kullandırılması işlemi olarak ifade ettiğimiz bu işlemde veri merkezinde belirli donanım (örneğin fiziki sunucular gibi) belirli bir müşteriye kiralanmaktadır. Bu kiralama işlemi, GVK m.70/f.1/b.3 hükmü kapsamında olup bu işlemde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır.

1.1.2.1.3. Serbest Meslek Kazancı

Sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması anlamına gelen serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek kazancına ilişkin bu tanımlara yer veren GVK m.65

⁵⁷¹ Bkz. İkinci Bölüm 1. Gelirin Nitelendirilmesi Genel Olarak.

hükmünü takip eden GVK m.66/f.2/b.5 hükmü uyarınca serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılmaktadır. Bu kişilerin bu ortaklıklardan aldıkları kârlar serbest meslek kazancıdır.

Teorik olarak ayrımı yapılan serbest meslek hizmeti ile gayrimaddi hak bedeli farkına ilişkin pratikte en çok sorun yaşanan konu “know-how”a ilişkindir⁵⁷². Sahip olunan bilgi birikiminin, bilgiye sahip olan tarafından kullanılması sonucu elde edilen bedeller serbest meslek kazancı iken; bu bilgi birikimin bir başkasının faaliyetlerinde kullanılmak üzere aktarılması gayrimaddi hak bedeli olacaktır⁵⁷³.

Bilgisayar programcısı veya kanuni mirasçısı tarafından bilgisayar programına ilişkin telif hakkının kiralanması veya elden çıkarılması karşılığında elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır. Benzer şekilde, FSEK tarafından korunan veri tabanlarına ilişkin telif haklarının kiralanması veya elden çıkarılması karşılığında elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır. Zira, GVK m.70/f.1/b.6 hükmü uyarınca telif haklarının, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Bu çerçevede telif hakkına konu bilgisayar programları ve veri tabanlarının bu eserlerin sahibi serbest meslek erbapları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. GVK mük. m.80/f.1/b.3 ve aynı Kanunun m.65 hükümleri birlikte ele alındığında, telif haklarının gelir vergisi mükellefi gerçek kişi müellifleri ve bunların kanunî mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır.

İnternet servis sağlayıcılarından sanal alan kiralamak suretiyle kurulan internet sitesinde yazılımını kendi yaptığı bir oyunu belirli bir bedel karşılığında kullanıcıların kullanımına sunduğu olaya ilişkin bir kararında Danıştay 3. Dairesi şu değerlendirmede bulunmaktadır⁵⁷⁴:

⁵⁷² Coşgun bu konuda farklı yöndeki idari görüşleri ortaya koyan özgelgeleri ortaya koymaktadır. Bkz. Okan Coşgun, “Serbest Meslek Hizmeti, Gayrimaddi Hak Mıdır?” Yaklaşım Dergisi, Sayı 236, Ağustos 2012, portal.yaklasim.com (E.T. 30/8/2022).

⁵⁷³ Okan Coşgun, “Serbest Meslek Hizmeti, Gayrimaddi Hak Mıdır?” Yaklaşım Dergisi, Sayı 236, Ağustos 2012, portal.yaklasim.com (E.T. 30/8/2022).

⁵⁷⁴ Dan. 3. D., E.2013/3285 K.2013/919 K.T.26.3.2013; Dan. 3. D., E.2013/3286 K.2013/920 K.T.26.3.2013; Dan. 3. D. E.2010/2301, K.2012/3988, K.T.28.11.2012; Dan. 3. D., E.2010/2302, K.2012/3, K.T.28.11.2012; Dan. 3. D., E.2010/2300, K.2012/3, K.T.28.11.2012; Dan. 3. D., E.2010/2303, K.2012/3985 K.T.28/11/2012. Karardaki karşı oy yazısı şu şekilde: “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 65’inci maddesi karşısında davacının sermayeden ziyade mesleki bilgisine ve ihtisasına dayanarak oluşturduğu bilgisayar yazılımını internet ortamında yayınlanması serbest meslek faaliyeti olmakla birlikte, bilgisayar oyununun eser niteliği taşıması halinde dahi telif hakkının satışı ve devrinin söz konusu olmadığı olayda davacının kendisi tarafından yayınlanması suretiyle inte kullanıcılarından elde edilen kazancın, telif kazançlarını gelir vergisinden müstesna tutan 193 sayılı Yasa’nın 18’inci maddesi kapsamına girmeyeceği açıktır.” Benzer yöndeki kararlar için Bkz. Dan. 3. D., E.2013/3285, K.2013/919, K.T.26/3/2013; Dan. 3. D., E.2013/3286, K.2013/920 K.T.26/3/2013.

“Davacının eseri üzerinde başkasının tasarruf etmesi için **teelif hakkının satılması veya devredilmesi söz konusu olmayıp**, davacının ödeme yaparak internet servis sağlayıcılarından sanal alan kiralamak suretiyle kurduğu internet sitesinde üyelerine belli bir bedel karşılığında oyun hizmeti sunduğu taraflar arasında tartışmasız olup, **bu hizmet sunulurken eleman çalıştırıldığı** da davacının ifadesinden anlaşılmaktadır. Söz konusu faaliyet ticari bir organizasyona dayalı olup, işlemin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi veya bilgisayar oyununun yazılımının Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser niteliği taşıması faaliyetin ticari niteliğini değiştirmez.”

Danıştay 3. Dairesi bu yönde verdiği kararlarına karşın Vergi Mahkemelerinin karar düzeltme talebinde bulunmaları sonrasında Vergi Mahkemesi kararlarının⁵⁷⁵ aşağıdaki gerekçelerini aynen kabul eden aynı Daire bu gelirlerin serbest meslek kazancı olduğu yönünde kararlar vermiştir⁵⁷⁶:

“...Yazılımını yaptığı bilgisayar programını, **sermaye ve bir organizasyona bağlı olmaksızın şahsi bilgi ve tecrübelerine dayalı olarak geliştirdiğini, herhangi bir ürünün alınıp satılmasının sözkonusu olmadığını, programın server veya client yazılımlarından meydana geldiğini, internetten, CD ya da flash diskten yüklenerek çalıştırılabilen programın 2005/Mayıs döneminde geliştirdiğini, bu tarihten önce gelir elde etmesinin sözkonusu olmadığını, uyuşmazlık döneminde eleman çalıştırmadığını, 2007 yılından önceki dönemin yazılımın geliştirilmesi sürecini kapsadığı, sözü edilen yazılımın **teelif haklarının adına tescil edildiğini, eser niteliğindeki yazılımın teelif kazançlarını gelir vergisinden müstesna tutan 193 sayılı Kanunun 18'inci maddesi kapsamına girdiği...**”**

Serbest meslek kazançlarında vergi kesintisi uygulanmaktadır. GVK m.94/f.1/b.2 hükmü uyarınca kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler serbest meslek erbabının serbest meslek faaliyetleri karşılığında yaptığı

⁵⁷⁵ Van Vergi Mahkemesi, E.2009/106, K.2009/339, K.T.16/12/2009; Van Vergi Mahkemesi, E.2009/102, K.2009/335, K.T.16/12/2009; Van Vergi Mahkemesi, E.2009/103, K.2009/336, K.T.16/12/2009; Van Vergi Mahkemesi, E.2009/104, K.2009/337, K.T.16/12/2009; Van Vergi Mahkemesi, E.2009/101, K.2009/334, K.T.16/12/2009.

⁵⁷⁶ Dan. 3. D., E.2013/8916, K.2015/1430, K.T.19/3/2015. Benzer yönde diğer kararlar için Bkz. Dan. 3. D., E.2013/8348, K.2015/1429, K.T.19/3/2015; Dan. 3. D., E.2013/7726 K.2015/1431 K.T.19/3/2015; Dan. 3. D., E.2013/7719, K.2015/1434, K.T.19/3/2015; Dan. 3. D., E.2013/7718, K.2015/1435, K.T.19/3/2015

ödemelerden %20 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadır⁵⁷⁷. GVK m.18 kapsamına giren kazançlarda bu oran %17'dir⁵⁷⁸. Aynı Karar⁵⁷⁹ uyarınca, dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişilere, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20 vergi kesintisi yapılmaktadır. GVK m.96/f.2 hükmü uyarınca vergi kesintisi, gayrisafi tutarlar üzerinden yapılmaktadır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

GVK m.86/f.2 hükmü uyarınca dar mükelleflerin tamamı üzerinde Türkiye'de vergi kesintisi uygulanmış serbest meslek kazancı için ayrıca beyanname vermesi gerekmemektedir. Dar mükellefin diğer gelirleri için beyanname vermesi durumunda vergi kesintisine tabi olan serbest meslek kazancı beyannameye dahil edilmez. Diğer bir ifadeyle, dar mükellefin serbest meslek kazancından yapılan vergi kesintisi nihai vergilendirmedir.

GVK m.18/f.1 hükmü uyarınca, müellif, bilgisayar programcısı ve bunların kanuni mirasçılarının bilgisayar yazılımı gibi eserlerini bilgisayar ve internet ortamında yayınlamak veya CD veya disket halindeki eserleri satmak veya bunlar üzerindeki haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Serbest meslek kazancına ilişkin bu istisnadan faydalanabilmek için eserin FSEK'e göre eser sayılma koşullarını sağlaması gerekmektedir⁵⁸⁰. Ayrıca, istisna kapsamında sayılması için bu eserin serbest meslek faaliyeti olarak meydana getirilmesi gerekmektedir⁵⁸¹. GVK m.18/f.3'e göre, bu kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. GVK m.18/f.4 hükmü uyarınca bu madde kapsamındaki istisnanın GVK m.94'te düzenlenen vergi kesintisine etkisinin bulunmamaktadır. 7194 sayılı Kanun ile 2019 yılında yapılan değişiklik sonrasında GVK m.18/f.5 hükmü uyarınca bu madde kapsamındaki istisna konusu kazançları toplamı GVK m.103'te yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020, 2021 ve 2022 yılı için bu tutar sırasıyla 600.000 TL, 650.000 TL ve 880.000 TL'yi) aşanlar bu istisnadan faydalanamamaktadır. Bu durumda olanların, m.94/f.1 kapsamında

⁵⁷⁷ 3 Şubat 2009 tarihli Resmî Gazete yayınlanan 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile vergi kesintisi oranı %20 olarak tespit edilmiştir.

⁵⁷⁸ 3 Şubat 2009 tarihli Resmî Gazete yayınlanan 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararı.

⁵⁷⁹ 3 Şubat 2009 tarihli Resmî Gazete yayınlanan 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararı.

⁵⁸⁰ Bu yöndeki kararlar için Bkz. Dan. 4. D., E.1999/1346, K.1999/5194, K.T.28/12/1999; Dan. 4. D., E.2003/1481 K.2004/1088, K.T.17.5.2004; Dan. 4. D., E.1998/4852 K.1999/3721, K.T.27/10/1999. (Aktaran: Öztemel, s.117.)

⁵⁸¹ Dan. 4. D., E.1997/2246 K.1998/4348 K.T.18/11/1998 "Bu kazanç istisnasının uygulanabilmesi için, maddede yer alan fikri ürünlerin serbest meslek faaliyeti olarak meydana getirilmesi, dolayısıyla elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, serbest meslek faaliyeti sonucu ortaya konulan çalışmaların istisna kapsamında olabilmesi için FSEK uyarınca eser sayılmalıdır." (Aktaran: Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.331.)

tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur. GVK m.18'deki istisnadan gelir vergisi tam ve dar mükelleflerin her ikisi de faydalanabilir⁵⁸². Şahıs şirketi ortaklarının telif kazancı istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı konusunda tereddüt bulunmaktadır. Yüce'ye göre, bu şirketlerin telif kazancı istisnasından yararlandırılması gerekmektedir⁵⁸³.

GVK m.89/f.1/b.13 hükmü uyarınca Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, *yazılım*, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, *veri saklama*, *veri işleme*, *veri analizi* ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si gelir vergisi matrahı tespit edilirken matrahtan indirilmektedir⁵⁸⁴. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

GVK m.33/f.1 hükmü uyarınca bu Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilir.

⁵⁸² Öztemel, s.154.

⁵⁸³ Mehmet Yüce, Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu, İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 40. Seri, Yıl 2001, s.95.

⁵⁸⁴ 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle, bu bendin birinci cümlesinde yer alan “çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti” ibaresi “çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim” şeklinde değiştirilmiş, aynı bendin üçüncü cümlesine “hizmet alanları” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve kazanç tutarları” ibaresi eklenmiştir. Buna ek olarak, bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

1.1.2.1.4. Değer Artış Kazancı

GVK mük. m.80/f.1 hükmünde sayılı hakların ve malların elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar değer artış kazancıdır. Buna göre, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, 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 hakların elden çıkarılması değer artış kazancıdır. Aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca, elden çıkarmadan maksat bu maddede yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasıdır.

GVK mük. m.80/f.1/b.3 hükmüne göre, telif haklarının müellifleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır. Buna göre, FSEK tarafından korunan bilgisayar programı ve veri tabanlarının üreticileri (bilgisayar programcısı, veri tabanı yapımcısı, eser sahibi) ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından elde edilen kazanç değer artış kazancıdır.

GVK mük. m.80 uyarınca arazi, bina, bunların mütemmim cüzileri ve teferruatının iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılmasından elde edilen kazanç değer artış kazancıdır. İvazsız olarak iktisap edilen bu tür varlıkların elden çıkarılması değer artış kazancı kapsamı dışında tutulmaktadır.

GVK mük. m.80/f.4 hükmü uyarınca faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanı tâbi iktisadî kıymetler ile GVK mük. m.80/f.1 hükmünde yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanmaktadır.

GVK m.80/f.1/b.2,3 hükümleri uyarınca sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgiler üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı ve telif haklarının elden çıkarılması değer artış kazancıdır. Ancak, bu noktada, telif haklarının gerçek kişi müellifleri ve bunların kanunî mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak nitelendirildiğine işaret etmek gerekir.

GVK m.94/f.1/b.4 hükmü uyarınca, dar mükellefiyete tabi olanlara telif haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20 oranında⁵⁸⁵ vergi kesintisi yapılır. GVK m.86/b.2 hükmü uyarınca tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş değer artış kazançları için dar mükellefler yıllık beyanname vermez. Bu mükelleflerin diğer gelirleri için beyanname vermesi durumunda vergi kesintisine tabi olan bu kazancı beyannameye dahil edilmez. Diğer bir ifadeyle, dar mükellefin değer artış kazancı üzerinden uygulanan vergi kesintisi nihai vergilendirme olmaktadır.

1.1.2.2. Kurumlar Vergisi Yönünden: Kurum Kazancı

1.1.2.2.1. Genel Olarak

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazancıdır. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusunu oluşturan gelir unsurlarından oluşmaktadır. KVK m.6/f.2 hükmü uyarınca tam mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanma alanı bulmaktadır. Bu nedenle, kurumların ticari kazanç dışında kalan herhangi bir gelir unsuru niteliğini haiz kazançları yine ticari kazançla ilişkin esaslar çerçevesinde vergilendirilmektedir. Örneğin, tam mükellef bir kurumun telif hakkını kiralaması karşılığında aldığı bedel gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmakla birlikte ticari kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir. KVK m.22 hükmü uyarınca dar mükellefiyete tabi kurumların safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri arasında sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları bulunmaktadır. Bu mükellefler, kanunî veya iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmamasına bağlı olarak tam ve dar mükellef olarak iki gruba ayrılmaktadır. Buna göre, KVK m.3/f.2 hükmü uyarınca bu iki merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar dar mükelleftir. Bunlardan herhangi biri Türkiye'de bulunan kurum tam mükelleftir. Tam mükellef kurumlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellef kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. KVK m.3/f.4 hükmü gereğince dar mükellefiyete tabi kurum kazançlarının Türkiye'de elde

⁵⁸⁵ 3 Şubat 2009 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile %20 olarak tespit edilmiştir.

edilmesine ilişkin esaslar GVK’da yer alan her bir gelir unsuru için öngörülen esaslara göre belirlenmektedir⁵⁸⁶.

Kurumlar vergisini doğuran olay kurum kazancının elde edilmesidir. Kurum kazancının tespitinde GVK’nın ticari kazançla ilişkin esasları uygulandığından gelirin alacak olarak doğması, elde etme için gerekli ve yeterlidir⁵⁸⁷. Bununla birlikte, dar mükellef kurumlar açısından ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratları elde etmede genelde tahsil esası geçerlidir⁵⁸⁸. Bir sonraki bölümde dar mükellefiyete tabi kurumlar için özellikli durumlar üzerinde durulmaktadır.

1.1.2.2.2. Dar Mükellefiyette Bazı Özellikli Durumlar

Türkiye’de işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların ticari faaliyetlerinin yanı sıra aktifine kayıtlı gayrimaddi bir hak varsa bunların kiralanmasından ve elden çıkarılmasından elde edilen gelir ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir⁵⁸⁹. Dar mükellef kurumların ticari kazançlarına, kural olarak, vergi kesintisi uygulanmamasına karşın KVK m.30/f.2 hükmü uyarınca ticarî veya ziraî kazançla dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerde %20⁵⁹⁰ oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılmaktadır⁵⁹¹.

⁵⁸⁶ İlgili düzenlemeler için Bkz. GVK m.7-8 ve VUK m.156. Yaltı’ya göre elektronik ticaret faaliyetlerinin Türkiye’de personel bulundurmaksızın gerçekleştirilebilmesi nedeniyle GVK m.7/f.1/b.4 hükmündeki *Türkiye’de icra edilmesi* ölçütü uygulama alanı bulmamaktadır. Dolayısıyla, elektronik ticaret faaliyetlerinden serbest meslek kazancı elde eden dar mükellef kurumların bu kazançları sadece *Türkiye’de değerlendirme* ölçütü üzerinden vergilendirilebilmektedir. Bkz. Yaltı, s.184. GVK m.7/f.2 hükmünde yer alan karından ayrılması tabirinden maksat Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın bu ödemeyi gider olarak dikkate alması anlamına gelir. Bkz. Hakan Boztaş, “Know-How Kavramı ve Vergisel Durumu-I”, Yaklaşım, Sayı:206, Şubat 2010, portal.yaklasim.com (E.T.30/8/2022).

⁵⁸⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2018, s.331. Ancak, Şenyüz’e göre, ticari kazançlar için hem tahsil esası hem de tahakkuk esası geçerlidir. Bkz. Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.7,167.

⁵⁸⁸ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.7,169.

⁵⁸⁹ Ramazan Yakışıklı, “Telif Haklarının Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı:160, Aralık 1994, s.90.

⁵⁹⁰ 3 Şubat 2009 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 2009/14593 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bu oran belirlenmiştir.

⁵⁹¹ Akçaoğlu’na göre, “bu hüküm bilgisayar yazılımlarının satılması halinde -kural olarak- uygulanmaz. Zira yukarıda da değindiğimiz üzere yazılım satışı genelde o yazılım üzerindeki telif hakkının devrini içermez. Yazılımın satışı, onun kullanılabilmesi (bilgisayar ortamında çalıştırılabilmesi) için zorunlu olan sayı ve şekilde kopyalarının yapılmasına izin verse bile bu tek başına telif hakkının devri anlamını taşımaz. Yazılım satışında elde edilen bedel (kural olarak) ticari kazançtır ve bunun bir dar yükümlü tarafından elde edilmesi halinde vergilendirilmesi yükümlünün ülkede işyeri veya daimî temsilcinin bulunması ve kazancın o işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla elde edilmesi şartına bağlanmıştır. Eğer yazılımlar üzerindeki telif hakkının devri söz konusu olursa o zaman dar yükümlü kurumlar bakımından Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin 2. bendi uygulanma olanağı bulacaktır.” Bkz. Ertuğrul Akçaoğlu, “Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti”, Yaklaşım, Sayı 233, Temmuz 2011, <https://portal.yaklasim.com/> (E.T. 19.4.2022).

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettiği serbest meslek kazançlarından ve gayrimenkul sermaye iratlarından %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılmaktadır⁵⁹². Türkiye’nin taraf olduğu ÇVA’larda kaynak devlete tanınan vergilendirme oranı ile iç hukukta öngörülen tevkifat oranları farklı olabilmektedir. Olaya uygulanacak ÇVA’daki oranın daha düşük olması durumunda kanunda belirlenen vergi kesintisi oranlarından daha düşük olan ÇVA’daki oran uygulanmaktadır⁵⁹³. Bu noktada, iç hukuktaki gelir unsurları ile vergi anlaşmalarındaki gelir unsurları arasındaki farklılıklar dikkate alınarak her bir somut olayda daha ayrıntılı değerlendirmeler ortaya koyulmalıdır.

KVK m.30/f.11 hükmü uyarınca vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları dikkate alınmaktadır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanmaktadır.

Döviz cinsinden yapılan ödemelerde vergi kesintisi tutarı hesaplanırken nakden ödeme, hesaben ödeme veya tahakkuk ettirilme zamanlarından hangisi anındaki döviz kurunun dikkate alınacağı tartışmalıdır⁵⁹⁴. Zira, KVK m.30/f.2 hükmünde bu konuya ilişkin bir netlik bulunmamaktadır.

Dar mükellef kurumlar açısından serbest meslek kazançlarında telif istisnasını düzenleyen GVK m.18 hükmünün durumu özellikli durumlardan biridir. Zira, dar mükellef kurumların serbest meslek kazancı niteliğindeki kurum kazançlarında telif kazancı istisnasının uygulama alanı bulup bulamayacağı hususu açık değildir. Harmancı, Güneş, Yüce ve Altuntaş’a göre kurumların bizzat kendilerinin yaratıcılık faaliyetlerinin sonucunda fikir ve sanat eserlerini meydana getirmeleri ve bunların kanuni mirasçısı olmaları fiilen mümkün olmadığından kurumların telif haklarından elde ettikleri kazanç ve iratların serbest meslek kazancı niteliğinde olması mümkün değildir⁵⁹⁵. Nitekim, FSEK’teki gerçek kişi eser sahipliği sistemi bu yorumu desteklemektedir⁵⁹⁶. Telif kazancı istisnasının uygulama alanı bakımından

⁵⁹² 3 Şubat 2009 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 2009/14593 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bu oran belirlenmiştir. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratları bu vergi kesintisi uygulamasının dışında tutulmaktadır.

⁵⁹³ Yaltı, s.176.

⁵⁹⁴ Tartışmalar ve ilgili özelemler için Bkz. Öztemel, s.165, dipnot 843.

⁵⁹⁵ Altuntaş, s.68. (Aktaran: Öztemel, s.158.); Güneş, s.112; Ahmet Harmancı, “Fikir ve San’at Mahsulleri ve Bunların Vergi Karşısındaki Durumu”, Maliye Enstitüsü Konferansları 18. Seri, 1969, İstanbul, s.409-440. (Aktaran: Güneş, s.112.); Yüce, s.94.

⁵⁹⁶ Ancak, 3/3/2004 tarihli ve 5101 sayılı Kanunun m.28 hükmüyle FSEK m.1/B/b hükmü metninden *gerçek* ibaresi çıkarılması dikkate değerdir. Bu değişiklik gerçek kişi üzerinden kurulan eser sahipliği sistemini bozmuştur. Bkz. Suluk/Karsu/Nal, 74. Ateş’e göre, bu değişiklik tüzel kişilerin de gerçek kişiler gibi aslen ve doğrudan doğruya eser sahibi olabilecekleri anlamına gelmemektedir. Bkz. Ateş, *Fikri Hukukta Eser Sahipliği*,

dar mükellef kurum ile gerçek kişiler arasında böyle bir ayrımın yapılmasına ilişkin olarak 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun m.18 hükmüne ilişkin Geçici Komisyon Raporu'ndaki dikkat çekici açıklamalar şu şekildedir⁵⁹⁷:

“Telif kazançları istisnasını tâyin eden bu maddenin Kamutayca müzakeresi sırasında İstanbul Milletvekili Adnan Adıvar'ın, verdiği önergede, telif ve tercüme ve resim gibi işleri serbest surette yapanların vergiden istisna edilerek bu işleri bir müesseseye bağlı olarak yapanların bu istisnanın haricinde bırakılması doğru olmayacağı gerekçesiyle maddenin ikinci bendinin kaldırılması teklif edilmiş ve Kamutayca da bu önerge nazara alınarak madde tekrar incelenmek üzere Komisyonumuza iade edilmişti.

Komisyonumuzda bu konu üzerinde etraflı incelemeler yapılmış; dinlenmelerini isteyen basın temsilcilerinden izahat alınmış; ayrıca bir su komisyon marifetiyle tetkikat derinleştirilmiş ve neticede bu istisnanın herhangi bir surette bir müesseseye bağlı olarak çalışan fikrî mesai erbabına şâmil olacak şekilde tevsi edilmesinin, aşağıda arzedilen sebeplere binaen muvafık olmayacağı kararlaştırılmıştır. Gerçekten, tasarıda istisnanın bir yere bağlı olmayarak yani serbestçe çalışanlara hasredilmesinin muhtelif sebepleri vardır:

a) Serbestçe telif edilen eserlerin getireceği kazanç miktar ve zaman bakımından meşkûk ve meçhul bulunmaktadır. Yazılan eser tutulmayabilir; masrafını telâfi etmiyebilir; müellifin sağlığında değerlendirilmiş olmayabilir. Bu bakımlardan serbestçe evser telif edenlerle bir yere bağlı olarak ücret mukabili yazarlar arasındaki fark barizdir.

b) Serbestçe eser telif edenlerin temin edecekleri kazanç, birçok çalışma yıllarının mahsulü olduğu halde kazancın, eserin satıldığı yılda vergilendirilmesi icabedecek ve bu suretle müterakki tarifeye göre yüksek nispet üzerinden hesaplanacak olan vergi mükellef için ağır ve bir bakıma gayri (...) mükellefiyet teşkil edecektir. Nitekim kanunun 66 ncı maddesiyle buna benzer arızı kazançların, muayyen bir haddin üstündeki kısmının vergilendirilmesi de aynı sebeple derpiş edilmiş bulunmaktadır.

s.32. Fikri Mülkiyet doktrinindeki baskın görüş yalnızca gerçek kişilerin eser sahibi sayılabileceği yönündedir. Bkz. Suluk/Karsu/Nal, s.74.

⁵⁹⁷ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun m.18 hükmünde düzenlenen telif kazancı istisnası ilk olarak 3/6/1949 tarihli ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m.18 hükmünde yer almaktadır. 5421 sayılı Kanundaki düzenleme çeşitli kanun değişiklikleri sonrasında bugünkü halini almaktadır. Geçici Komisyon Raporu detayları için Bkz. 9/7/1949 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 3/6/1949 tarihli ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununa ilişkin 25.IV.1947 tarihli Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ve Geçici Komisyon raporu (1/171), 29 .IV.1949 tarihli Geçici Komisyon Raporu, s.27-28.

c) *Teklif istisnasının konulmasındaki diğer bir sebep de bunların kavranmasındaki teknik imkânsızlıklardır. Filhakika muayyen istisna haddinin aşağısında kazanç temin eden küçük mikyastaki telif işleri için mükellefe defter tutturmak, beyanname verdirmek külfetleri tahmil edilmiş olacak ve bu külfetler iktihâm edilse bile bu kazançların kontrol edilmesi mümkün olamayacak ve birçok ihtilâflar doğacaktır. Halbuki, bir müesseseye bağlı olarak çalışanlara ait kazançların kavranmasında böyle teknik bir müşkülât mevcut değildir.*

d) *Bu istisnanın konulmasıyla, ilmî, edebî ve bedîî faydaları nesilden nesle intikal edecek olan bâzı eserlerin teşvik ve himaye edilmiş olması da -malî istisnanın asıl sebeplerinden olmamakla beraber- kültür hayatımız bakımından istisnanın hayırlı bir neticesi olarak kabul edilebilir.*

İstisnanın dayandığı bu maksatlara bakılmıyarak teklif veçhile genişletilecek olursa mükellefler arasında ikilik ihdas edilmiş olur. Gerçekten fikrî veya bedenî mesaisi karşılığında geçimini temin eden serbest meslek veya hizmet erbabı mutlak şekilde vergiye tâbi tutulurken bir müesseseye yazdığı yazıların sağladığı kazançla geçinen ve bâzı hallerde kazançları, aynı müessesede çalışan musahhih, mürettip, kapıcı gibi hizmet erbabına nazaran daha yüksek olan kimselerin vergi dışı bırakılmaları mükellef psikolojisi üzerinde fena tesirler yapacak ve böyle bir tezin izah ve müdafaasına imkân bulunamayacaktır. Hattâ istisnanın bu şekilde genişletilmesi, haddi zatında müellif durumunda olmayıp da yazı işleriyle uğraşanları, istisnadan faydalanmak maksadiyle muvazaalara da sevk edebilecektir.”

Kanaatimizce, örneğin, yurt dışında mukim firmalardan işletmede kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olduğu tespitine⁵⁹⁸ rağmen GVK m.18 hükmünde yer alan istisnadan faydalanamayacak olması çelişkili sonuçlar doğurabilmektedir. Zira, Türkiye’de mukim gerçek kişi bilgisayar programcısının yurt dışındaki müşterilerine yurt dışında bulunmaksızın

⁵⁹⁸ Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01, 15.07.2010*14461 (Aktaran: Zeki Gündüz, Maliye ve Gümrük İdareleri'nin iki yeni düzenlemesi, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/maliye-ve-gumruk-idareleri039nin-iki-yeni-duzenlemesi/9002> (E.T.30/7/2022); Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-30-37 sayılı ve 29.9.2010 tarihli Özelgesi; Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-874-95 sayılı ve 19.8.2011 tarihli Özelgesi; Adana Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.01.16.01-2011-3410-KV-36 sayılı ve 10.3.2012 tarihli Özelgesi; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2012/360]-1181 sayılı ve 24.4.2014 tarihli Özelgesi; Aksi yöndeki özelgeler için Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]-827 sayı ve 6.6.2013 tarihli Özelgesi; Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.54.15.01-110-2010-46-44 sayılı ve 23.12.2011 tarihli Özelgesi.

yurtdışında kurduğu bir şirket üzerinden internet ortamında hizmet satması ile aynı hizmeti bizzat kendisinin Türkiye’den internet ortamında satması arasında iktisadi gerçek yönünden farklılık bulunmamaktadır. Türkiye’nin ilim ve kültür sahasında yapmaya mecbur olduğu hamleleri göz önünde tutularak yeni vergi sistemi kurulurken bu sahada çalışanları teşvik etmek üzere telif kazancı istisnasının öngörüldüğünü ifade eden kanun gerekçesi⁵⁹⁹ ve dijitalleşen ekonominin yeni gerçekleri dikkate alınarak bu istisnasının gözden geçirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

Türkiye’de yerleşik gerçek kişiler ve kurumlar tarafından telif hakkına konu bilgisayar programlarının kullanımı karşılığında dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler özellik arz eden bir durumdur. Türk vergi hukukundaki ağırlıklı görüşe göre, yalnızca işletme içinde kullanılmak veya herhangi bir değişiklik yapılmaksızın satılmak üzere dar mükellef kurumlardan satın alınan bilgisayar programları karşılığında yapılan ödemeler ticari kazanç niteliğinde olup KVK m.30 hükmü uyarınca vergi kesintisi uygulanma alanı bulmamaktadır⁶⁰⁰. Bununla birlikte, bilgisayar programı üzerindeki mali hakların satın alınması karşılığında yapılan ödemeler ise gayrimenkul sermaye iradı olup bu kazanç üzerinde KVK m.30 hükmü uyarınca vergi kesintisi uygulanmaktadır⁶⁰¹.

Türkiye’de yerleşik gerçek kişiler ve kurumlar tarafından bilgisayar programlarının kullanımı karşılığında dar mükellef kurumlara yapılan ödemelere ilişkin olarak VUK m.413 kapsamında çok sayıda izahat talebi bulunmaktadır. Bu bağlamda, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde Vergi Daireleri tarafından yasa hükümlerine atıf yapılmasına karşın farklı yönde ve ilgili olaya özgü olarak yeterli gerekçeyi içermeyen çok sayıda özelge bulunmaktadır. Bu özeller bilgisayar programları karşılığında yapılan ödemeleri gayrimaddi hak bedeli, serbest

⁵⁹⁹ Bkz. 3/6/1949 tarihli ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na ilişkin Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ve Geçici Komisyon raporu (1/171), 25.IV.1947 tarihli Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Gerekçesi, s.27-28.

⁶⁰⁰ Bu yöndeki görüşler için Bkz. Gürol Ürel, Yorum ve Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, 2. Baskı, Nisan 2014, Ankara, Seçkin, s.833; Hakkı Koçak, “Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar”, Vergi Dünyası, Sayı 334, Haziran 2009; Farklı bir görüş için Bkz. Muhammed Metin, “Yurt Dışından Yapılan Yazılım Ve Bilgisayar Programı Alımlarında Kurumlar Vergisi Stopajı”, Vergi Dünyası, Sayı 404, Nisan 2015, ss.88-97, s.92 vd.; Aksi yöndeki görüş için Bkz. Gökhan Belge, “Dar Mükellef Kurumlardan Satın Alınan Bilgisayar Yazılım Lisanslarında Kurumlar Vergisi Kesintisi”, Vergi Dünyası, Sayı 338, Ekim 2009, s.106.

⁶⁰¹ Bu yöndeki görüş için Bkz. Ürel, s.833,

meslek kazancı veya ticari kazanç olarak nitelendirmektedir. Bu özgelere önemli bir kısmı⁶⁰² KVK-2010/4 sayılı Uygulama Tamiminde⁶⁰³ yer alan açıklamaları aktarmaktadır:

- Yurt dışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.
- Yurt dışında mukim firmalardan işletmede kullanmak ve/veya müşterilere satışı yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır⁶⁰⁴.
- "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirket tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.
- Öte yandan, bilgisayar yazılım ürünlerinin, şirkete CD, disket vb. taşıyıcı medya içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra internet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek iktisap edilmiş olması ya da bilgisayar programının doğrudan

⁶⁰² Uygulama Tamimi ile aynı yöndeki özgelere için Bkz. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-30-37 sayılı ve 29.9.2010 tarihli Özelgesi; Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-874-95 sayılı ve 19.8.2011 tarihli Özelgesi; Adana Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.01.16.01-2011-3410-KV-36 sayılı ve 10.3.2012 tarihli Özelgesi; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2012/360]-1181 sayılı ve 24.4.2014 tarihli Özelgesi; Aksi yöndeki özgelere için Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]-827 sayı ve 6.6.2013 tarihli Özelgesi: “Türkiye’de tam mükellef statüsünde olan kurumunuzun, yurt içinde satışını yapmak üzere İsrail mukimi firmadan temin ettiği bilgisayar yazılım programını aktif hale getirmek için internet aracılığı ile açılış anahtar kodu temin etmesi karşılığında yapılan ödemelerin, Türkiye - İsrail Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının yukarıda yer verilen 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.”; Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.54.15.01-110-2010-46-44 sayılı ve 23.12.2011 tarihli Özelgesinde “Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren bir Ar-Ge yazılım ve danışmanlık firması olduğunuzu, yurtdışındaki yazılım firmasından internet üzerinden ithal ettiğiniz Solidcast Döküm Simülasyon Yazılım Programı için” yapılan ödemeyi telif ödemesi olarak nitelendirerek Türkiye ile ABD arasında akdedilen ÇVA m.12 hükmü kapsamında gayrimaddi hak bedeli olduğu ifade edilmektedir.

⁶⁰³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01, 15.07.2010*14461 (Aktaran: Zeki Gündüz, Maliye ve Gümrük İdareleri’nin iki yeni düzenlemesi, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/maliye-ve-gumruk-idareleri039nin-iki-yeni-duzenlemesi/9002> (E.T.30/7/2022)).

⁶⁰⁴ Bu yönde görüş bildiren bazı özgelere karşıt görüşleri için Bkz. Levent Başak, “Yurt Dışı Menşeli Bilgisayar Yazılımları Karşılığında Yabancı Kurumlara Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, Vergi Sorunları, Ekim 2015, Sayı:325, s.9-21, s.13-14. Bundan sonra “Başak, Yurt Dışı Menşeli Bilgisayar Yazılımları” olarak anılacaktır.)

doğruya internet üzerinden şifre ile indirilerek iktisap edilmiş olması durumu yurt dışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.

Bir örnek olayda, yurt dışından satın aldığı bilgisayar programlarını yurt içinde pazarlama, satış, kurulum, bakım, danışmanlık ile versiyon güncelleme gibi hizmetlerle uğraşan Türkiye'deki şirket, bu programları Polonya ve İngiltere mukimi şirketlerden CD vb. şekilde paketlenmiş ürün olarak teslim almaksızın bu programların kullanım lisansına ilişkin şifreleri elektronik posta ile satın alarak işletmesinde kullanmadan Türkiye'deki müşterilerine lisans bedeli adı altında aldığı ödemeler karşılığında satmaktadır. Bu olaya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı yukarıda zikredilen Tamim'deki gerekçeleri olduğu gibi aktardığı bir özalgesinde⁶⁰⁵ bu programların internet ortamında indirilmesine (edinilmek suretiyle aynı zamanda kullanılmasına) olanak sağlayan ancak aynı zamanda Polonya ve İngiltere ile akdedilmiş ÇVA'ların m.12 hükümlerinde tanımlanan kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı sağlayan şifreler karşılığı yapılan ödemeler olarak değerlendirmekte ve gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirmektedir. Kanaatimizce yurt dışından satın alınarak herhangi bir değişiklik yapılmadan olduğu gibi satılan bilgisayar programları karşılığında yapılan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olduğu yönündeki değerlendirme ile dayanan gerekçe arasında tutarsızlık bulunmaktadır.

Farklı yöndeki görüş bildirilen özalgeler⁶⁰⁶ olmasına karşın KVK-2010/4 sayılı Uygulama Tamimi⁶⁰⁷ bilgisayar programlarına ilişkin destek hizmetlerinden elde edilen gelirin nitelendirilmesi bakımından şu açıklamalara yer verilmektedir:

- Bilgisayar programları ile ilgili olarak alınan internet üzerinden güncelleştirme ve yıllık bakım (garanti) gibi hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden de ilgili oldukları programların satın alınması için yapılan ödemelerin tabi olduğu esaslar çerçevesinde vergi kesintisi yapılacaktır.

⁶⁰⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2221 sayılı ve 15.12.2011 tarihli Özalgesi.

⁶⁰⁶ Aksi yöndeki özalgeler için Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2012/360]-1181 sayılı ve 24.4.2014 tarihli Özalgesi: “Yurtdışı mukim firmanın söz konusu programa ilişkin olarak firmanıza vereceği bakım, onarım, destek ve eğitim hizmetleri serbest meslek kazancı niteliğinde olup, bu ödemeler üzerinden de %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.”; Hollanda mukimi firmadan alınan telekomünikasyon yazılım danışmanlık hizmetine ilişkin personel desteği dolayısıyla yapılan ödemeler serbest meslek kazancı olarak nitelendiren ve verilen hizmet sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin (know-how) aktarımını içeriyor ise gayrimaddi hak bedeli olacağını ifade eden özelge için Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2017/30]-843412 sayılı ve 13.11.2020 tarihli özalgesi.

⁶⁰⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01, 15.07.2010*14461 (Aktaran: Aktaran: Zeki Gündüz, Maliye ve Gümrük İdareleri'nin iki yeni düzenlemesi, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/maliye-ve-gumruk-idareleri039nin-iki-yeni-duzenlemesi/9002> (E.T.30/7/2022))

- Yurt dışındaki firmalara bilgisayar programları ile ilgili olarak vermiş oldukları eğitim hizmetleri karşılığında yapılan ödemeler, serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabiidir.

Bilgisayar hizmetlerine yönelik olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından bildirilen idari görüşte şu ifadeler yer verilmektedir⁶⁰⁸: “Yurt dışındaki firmalardan alınan e-posta gönderimi, yedekleme ve haber ajansı gibi hizmetlere ilişkin yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu ödemelerin, bu hizmetlerin sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanılmasına yönelik olması halinde gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi, ve bu ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Diğer hallerde ise bu hizmetler için yapılacak ödemeler ticari kazanç olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır.” Bu idari görüşe göre, özetle, know how niteliğini haiz olmayan bilgisayar hizmetleri karşılığında elde edilen gelirler ticari kazançtır.

Bilgisayar programlarının kullanımı karşılığında elde edilen gelirin niteliğine ilişkin çeşitli yargı kararları bulunmaktadır. Bilgisayar programları karşılığında yapılan ödemelerin niteliğinin tespit edildiği bir kısım yargı kararlarında bu ödemeler karşılığında gerçek lehdarın (hak sahibinin) devrettiği hak veya hakların neler olduğu ve bunların niteliği irdelenmektedir. Microsoft Ireland Operation Davasında⁶⁰⁹ yurt dışında mukim firmanın kendine ait Windows yazılımlarını mülkiyeti devretmeksizin bir kısım mali hakları kullanım yetkisi karşılığında aldığı lisans bedeline ilişkin düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden Türkiye’de mukim bir şirket hakkında tesis edilen cezalı re’sen tarhiyat işlemlerinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden İstanbul 10. Vergi Mahkemesi’nin 20/11/2012 tarih ve 2012/298 Esas 2012/2484 Karar sayılı kararına karşı temyiz istemini kabul eden Danıştay 9. Dairesi’nin gerekçesinin ilgili kısmı şu şekildedir:

“...Davacı şirket yurt dışında faaliyet gösteren Microsoft Ireland Operation Limited firmasından windows yazılımlarını ithal ederek **herhangi bir işleme ve değişikliğe tabi tutmaksızın** davacı tarafından bilgisayarın satışının gerçekleştirdiği sırada satılan bilgisayarlara yüklenmek suretiyle **aynen nihai tüketicilere satılmakta olup herhangi bir bilgisayara yüklenen windows yazılımının daha sonra çoğaltılması veya**

⁶⁰⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[01-2013/46]-353231 sayı ve 11.11.2016 tarihli Özelge.

⁶⁰⁹ Dan. 9. D. E.2013/1406, K.2015-17652, K.T.21/12/2015.

değiştirilerek tekrar satışa sunulması söz konusu olmamaktadır. Bu durumda; davacı şirketin yapmış olduğu faaliyetin ticari faaliyet olduğu, yurt dışında mukim şirketin söz konusu yazılım programlarından elde edeceği kazancın da ticari kazanç olduğu görülmektedir. Bu nedenle, Microsoft Ireland Operation Limited firmasına davacının ödediği lisans ücretinin gayri maddi hak kapsamında kira bedeli olarak değerlendirilemeyeceğinden...”

Yurt dışında mukim firmadan satın alınan hazır paket yazılım programları, program üyelikleri ve teknik destek hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin niteliği hakkında değerlendirmede bulunan Danıştay 4. Dairesi kararlarında şu ifadelere yer vermektedir⁶¹⁰:

*“Davacı kurumun donanım ve yazılım alt yapısından yararlandığı, bilgisayar programları sistemlerini kullandığı ve karşılığında yurt dışında mukim firmalara bedel ödediği, bu bakımdan, **bilimsel her nevi telif hakkı, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı karşılığında ödenen bedelin gayrimaddi hak bedeli olduğu, dolayısıyla, bilimsel bir eser niteliğinde olan bilgisayar programlarının alınması ve kullanılması karşılığında ödenen bedelin de bu tanım kapsamında "gayrimaddi hak" bedeli olması gerektiği sonucuna ulaşıldığından...”***

Danıştay 4. Dairesi bu kararında sunulan yazılım programları, üyelikler ve teknik destek hizmetleri arasında herhangi ayırım yapmaksızın bunlar karşılığında yapılan ödemeleri gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirmektedir. Danıştay bu kararlarında bilgisayar programlarının alımı ve kullanımının içeriğine girmemiş ve devredilen hakların neler olduğunu irdelememiştir. Danıştay hazır paket bilgisayar programlarını, program üyeliklerini ve teknik hizmetleri telif hakkı ve bilimsel tecrübeye dayalı bilgi kapsamında değerlendirmiştir.

Türkiye’de mukim şirket “call center” olarak adlandırılan çeşitli kuruluşların müşterileri ile iletişimlerini düzenleyen merkezlerinde kullanılan sesli yanıt sistemlerine ilişkin donanımların ithali ve bunlara ilişkin gerekli paket yazılımların temini işi ile uğraşmaktadır. Faaliyetleri çerçevesinde yurt dışından ithal ettiği elektronik cihazların kullanımına ilişkin yazılımların zamanla yetersiz kalması nedeniyle daha sonra yükleme gibi programları ithal etmektedir. Bu programlar karşılığında yurt dışında bulunan firmalara ödemeler yapmaktadır.

⁶¹⁰ Dan. 4. D., E.2014/6462, K.2018/3647, K.T.16/4/2018; Dan. 4. D., E.2018/1130 K.2020/1660 K.T.21/5/2020; Benzer kararlar: Dan. 4. D., E.2016/18202, K.2017/5985 K.T.6/7/2017; Dan. 4. D., E.2016/18618 K.2018/3653 K.T.16.4/2018; Dan. 4. D., E.2016/14178 K.2018/3657 K.T.16/4/2018; Dan. 4. D., E.2016/12325 K.2018/3651 K.T.16/4/2018; Dan. 4. D., E.2010/3144 K.2013/1022 K.T.5.3/2013; Dan. 4. D., E.2010/3145, K.2013/1023, K.T.5.3/2013; Dan. 4. D., E.2010/3146, K.2013/1021, K.T.5/3/2013; Dan. 4. D., E.2009/8814, K.2013/1016, K.T.5/3/2013; Dan. 4. D., E.2009/8815, K.2013/1018, K.T.5/3/2013; Dan. 4. D., E.2009/8877, K.2013/1017, K.T.5/3/2013.

Bu ödemelerin vergi kesintisine tabi olduğu yönündeki vergi dairesi görüşüne istinaden Türkiye’deki mukim şirket tarafından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine işlem tesis edilmiştir. Bu işlemin iptali istemiyle Türkiye’de mukim şirket tarafından açılan davada ilk derece mahkemesinin kararı Danıştay 4. Dairesi tarafından onanmıştır⁶¹¹. Söz konusu ilk derece mahkemesinin karar gerekçesinin ilgili kısmı şu şekildedir⁶¹²:

*“Yurt dışında faaliyet gösteren firmalardan call center olarak adlandırılan sesli yanıt sistemlerine ilişkin donanımların işletilmesi için gerekli paket yazılımları, internet yoluyla indirerek veya e-posta yoluyla ithal ederek **herhangi bir işleme ve değişikliğe tabi tutmaksızın aynen nihai tüketicilere sattığı**, davacı şirketin yapmış olduğu faaliyetin ticari faaliyet, yurt dışında mukim şirketin söz konusu yazılım programlarından elde edeceği kazancın da ticari kazanç olduğu, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançların tevkifat kapsamı dışında kalacağı ...”*

Yurt dışından temin edilen yazılımların gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirildiği İstanbul 10. Vergi Mahkemesi Kararının Danıştay 4. Dairesi tarafından onaylandığı kararda⁶¹³ yer verilen ilk derece mahkemesi kararının gerekçesinin ilgili kısmı şu şekilde⁶¹⁴:

*“...Yurt dışından alınan yazılıma ait ödemeler nedeniyle yapılan kısım açısından ise; Türkiye ile İngiltere arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşması’nın 12. maddesinde “gayri maddi hak bedelleri” teriminin, **sınai, ticari ve bilimsel techizatın kullanma imtiyazı ve kullanma hakkı karşılığında elde edilen her nevi bedeli kapsayacağına** belirtiltiği, bilgisayar programlarının alınması ve kullanılma karşılığında ödenen bedelin de bu tanım uyarınca gayri maddi hak bedeli olduğu...”*

Yurt dışında mukim firma ile Türkiye’de tam mükellef olan kurum arasında akdedilen merkezi bilgi sistemi hizmetlerinden yararlanılması hakkında sözleşmeye dayalı olarak yurt

⁶¹¹ Dan. 4. D., E.2012/4192, K.2014/1406, K.T.6/3/2014. Benzer Kararlar: Dan. 4. D., E.2011/9278, K.2014/1415, K.T.6/3/2014; Dan. 4. D., E.2012/1440, K.2014/1416, K.T.6/3/2014; Dan. 4. D., E.2012/1562, K.2014/1425, K.T.6/3/2014.

⁶¹² İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, E.2012/587, K.2012/630, K.T.20/02/2012. Benzer yönde kararlar için Bkz. İstanbul 2. Vergi Mahkemesi, E.2010/2200, K.2011/3074, K.T.29/07/2011; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, E.2010/684, K.2011/3671, K.T.13/10/2011; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, E.2010/259, K.2011/3670, K.T.13/10/2011.

⁶¹³ Dan. 4. D., E. 2016/2570, K.2018/7947, K.T.20/9/2018.

⁶¹⁴ İstanbul 10. Vergi Mahkemesi, E:2013/2714, K:2014/380, K.T.28/02/2014.

dışından bilgisayar hizmeti satın alınması karşılığında yapılan ödemenin gayrimaddi hak bedeli olduğu yönündeki bazı kararlarda gerekçe şu şekildedir⁶¹⁵:

“Renault S.A.S firması ile Renault grubuna dahil davacı şirket arasında 30.11.2006 tarihinde imzalanan sözleşme uyarınca Renault S.A.S tarafından kurulup geliştirilen, mülkiyeti ve fikri hakları bu şirkete ait olan ve Merkezi Bilgi Sistemleri olarak adlandırılan bilgisayar programının Renault markasında belli bir kalitede ve standartta üretim yapmak, maliyeti azaltmak ve Dünya çapında Renault markasında üretim yapan fabrikaları kontrol etmek amacıyla üretim, satın alma, finans, muhasebe, kalite gibi alanlarda kullanılmak üzere özel olarak yazılan bir program olduğu, bu sistemin kapatılması halinde üretim, pazarlama, satış gibi faaliyetlerinin de yapılamayacağı dikkate alındığında programın bir bütünlük teşkil ettiği, teknik destek ve danışmanlık hizmetlerinin Merkezi Bilgi Sistemi yazılım programının bir parçasını teşkil ettiği, yazılım ve teknik destek şeklinde birbirinden ayrılmasının mümkün bulunmadığı görülmektedir.

Taraflar arasında yapılan sözleşme gereğince yazılım programı üzerinde davacı şirkete sadece kullanım hakkının verilmesi, bu programı çoğaltma, değiştirme, dağıtma, gösterme gibi tasarruf haklarının verilmemesi ve bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimine dayalı olması nedeniyle söz konusu programın Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti arasında imzalanan Gelir Üzerinden alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 12'nci maddesinde düzenlenen gayrimaddi hak bedeli kapsamına dahil olduğu da açıktır.

Bu nedenle söz konusu yazılım programının bütünlük teşkil etmesi ve bir kısmının yazılıma ilişkin olduğu, bir kısmının teknik destek ve danışma hizmetleri şeklinde bir ayrıma gitmenin mümkün olmadığı göz önüne alındığında, teknik destek ve danışma hizmetleri yönünden yapılan ayırım ile bu yönden tahakkuku kaldıran mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamıştır.”

Benzer şekilde, Fransa'da mukim firmanın Türkiye'deki tam mükellef kuruma sattığı merkezi bilgi sistemi hizmetlerinden elde ettiği geliri gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendiren

⁶¹⁵ Dan. 3. D., E.2012/2477, K.2013/5735, K.T.3/12/2013. Danıştay'ın bu kararında iki üye karşı oy kullanmaktadır. Ancak, bu karşı oylara ilişkin hiçbir gerekçeye yer verilmemektedir. Danıştay kararına benzer bir diğer karar için Bkz. Bursa 2. Vergi Mahkemesi, E.2016/938, K.2016/1247, K.T.18/10/2016.

Danıştay ilgili dairesi, ilk derecesi mahkemesinin aşağıdaki gerekçesini hukuka uygun bulup buna ilişkin temyiz taleplerini reddetmiştir⁶¹⁶:

“Merkezi Bilgi Sisteminin (bilgisayar programının) kullanım hakkının davacı şirkete verilmesi karşılığında F1 S.A.S firması tarafından uyuşmazlık konusu dönemde Türkiye’de elde edilen gelirin ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma hakkı karşılığında ödenen bedelden kaynaklanması nedeniyle söz konusu anlaşmanın 12. maddesinin 3. fıkrası uyarınca gayri maddi hak kapsamına dahil olduğu...”

Fransa’da mukim firmanın Türkiye’deki tam mükellef kuruma sattığı merkezi bilgi sistemi hizmetlerinden elde ettiği geliri gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendiren Danıştay ilgili dairesi, ilk derecesi mahkemesinin ve bölge idare mahkemesi kararının aşağıdaki gerekçesini hukuka uygun bulup buna ilişkin temyiz taleplerini reddetmiştir⁶¹⁷:

“S.A.S tarafından kurulup geliştirilen, mülkiyeti ve fikir hakları bu şirkete ait olan ve Merkezi Bilgi Sistemleri olarak adlandırılan bilgisayar programının , ... markasında belli bir kalitede ve standartta üretim yapmak, maliyeti azaltmak ve dünya çapında ... markasında üretim yapan fabrikaları kontrol etmek amacıyla üretim, satın alma, finans, muhasebe, kalite gibi alanlarda kullanılmak üzere özel olarak yazılan bir program olduğu, bu sistemin kapatılması halinde üretim, pazarlama, satış gibi faaliyetlerinin de yapılamayacağı dikkate alındığında, programın bir bütünlük oluşturduğu, teknik destek ve danışmanlık hizmetlerinin Merkezi Bilgi Sistemi yazılım programının bir parçasını oluşturduğu, yazılım ve teknik destek şeklinde birbirinden ayrılmasının mümkün bulunmadığı, taraflar arasında yapılan sözleşme gereğince yazılım programı üzerinde

⁶¹⁶ Dan. 9. D., E.2016/14964 K.2019/1075 K.T.20.3.2019.

⁶¹⁷ Dan. 3. D., E.2018/1743, K.2021/3972; Benzer yöndeki kararlar için Bkz. Dan. 3. D., E.2018/835 K. 2021/3970. (Karşı oy: “Yukarıda belirtilen uluslararası anlaşma eki protokolün 4. maddesi dikkate alınarak bilgisayar programının kullanım bedelinden ayrı teknik destek ve danışma hizmetleri karşılığında ödenen bedelin ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için yapılan ödemeler olarak kabul edilemeyeceği sonucuna varıldığından, dava konusu tahakkukun teknik destek (danışmanlık) hizmetleri karşılığında ödenen tutara isabet eden kısmında hukuka uyarlık görülmediğinden temyiz isteminin kısmen kabulü ile Vergi Dava Dairesi kararının değinilen hüküm fıkrasının bozulması gerektiği oyuyla Daire Kararına katılmıyorum.”) Dan. 3. D., E.2018/836 K.2021/3969 (Dan. 3. D. E.2018/835’teki ile benzer karşı oy var.); Dan. 3. D. 2018/5409 E.2021/3978 (Dan. 3. D. E. 2018/835’teki ile benzer karşı oy var); Dan. 3. D., E.2018/2187, K.2021/3973 (Dan. 3. D. E.2018/835’teki ile benzer karşı oy var); Dan. 3. D., E. 2018/1833 K. 2021/3976 (Dan. 3. D. E. 2018/835’teki ile benzer karşı oy var); Dan. 3. D., E.2018/1600, K.2021/3967, (Dan. 3. D. E. 2018/835’teki ile benzer karşı oy var); Dan. 3. D., E.2018/1740, K.2021/3974 (Dan. 3. D. E. 2018/835’teki ile benzer karşı oy var); Dan. 3. D., E.2018/1741, K.2021/3966 (Dan. 3. D. E.2018/835’teki ile benzer karşı oy var); Dan. 3. D., E.2018/1742, K.2021/3968 (Dan. 3. D. E.2018/835’teki ile benzer karşı oy var); Dan. 3. D., 2018/4315 E., 2021/3975 K. (Dan. 3. D. E.2018/835’teki ile benzer karşı oy var). Dan. 3. D., E.2018/3165, K.2021/3977 (Dan. 3. D., E.2018/835’teki ile benzer karşı oy var).

*davacı şirkete sadece kullanım hakkının verilmesi, bu programı çoğaltma, değiştirme, dağıtma, gösterme gibi tasarruf haklarının verilmemesi ve **bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimine dayalı olması nedeniyle** söz konusu programın değinilen anlaşmanın 12. maddesinde düzenlenen gayrimaddi hak bedelleri kapsamına dahil olduğu sonucuna varıldığından...”*

Uydu yayını işletmeciliği yapan dar mükellef kurum, uydu kanalı tahsisi karşılığında aldığı ödemenin ticari kazanç olduğu yönündeki Danıştay kararı dikkat çekicidir⁶¹⁸. Yaltı’ya göre, bu karar ticari kazanç nitelendirilmesini işleme taraf dar mükellef kurumun kurum kimliğine dayandığı izlenimini vermesine karşın esasında bu karardaki kıstas faaliyetin niteliği ve organizasyonun mahiyeti üzerine kurulmaktadır⁶¹⁹.

Temel bilgi işlem kaynakları (fiziki altyapı) arasında yer alan sunuculara ilişkin çeşitli özeller bulunmaktadır. Danimarka mukimi firmadan sunucu ve yazılım vasıtasıyla internet üzerinden canlı TV yayını dağıtım hizmeti alan Türkiye’de tam mükellef kurum, TV kanallarının internet üzerinden bilgisayar, mobil telefon-tablet ve set üstü internet kutularına sunabilmektedir. İç hukuk ile birlikte Türkiye ile Danimarka arasında akdedilen ÇVA m.12’de yer alan *sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı ve kullanma hakkını* dikkate alan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na göre, tam mükellef kurumun Danimarka mukimi şirketten sunucu ve yazılım vasıtasıyla alacağı TV yayını dağıtım hizmeti karşılığında yapacağı ödemelerin bilimsel teçhizatı kullanma hakkı karşılığında ödenen bedel kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve yapılacak ödemeler üzerinden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının m.12 hükmü kapsamında % 10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir⁶²⁰. Aynı yönde görüş bildiren İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın bir özeliğinde⁶²¹, ABD, Hollanda ve İngiltere mukimi firmalardan alınarak yurt içinde kullanılan sunucu kiralama ve internet hizmeti alımları karşılığında ödenen bedeller Türkiye-

⁶¹⁸ Dan. 4. D., E.1996/1456, K.1996/3932, K.T.6/11/1996.

⁶¹⁹ Yaltı, s.181.

⁶²⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 64597866-125[30-2014]-12 sayılı ve 27.1.2015 tarihli Özeliği.

⁶²¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2012/212]-1305 sayılı ve 23.8.2013 tarihli Özeliği; Benzer yönde bir diğer özelge şu şekilde: “Amerika’daki kullanıcılara sosyal medya hizmeti veren bir web siteniz olduğu, bu web sitesi üzerinden Amerika’daki kullanıcılara reklam yayınlayacak olan ... adlı Amerikan firmasına reklam alanı satışınız olacağı, ... firmasının elde ettiği gelir üzerinden Şirketinize komisyon ödeyeceği, söz konusu web sitesi için gerekli depolama alanı için Amerika’da yerleşik firmalara kiralama ücreti (hosting) ödediğinizi ... Buna göre, Türkiye’de doğan ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) mukimi şirkete sunucu barındırma (hosting) hizmeti karşılığında yapılacak olan ödemelerinizin gayrisafi tutarı üzerinden Anlaşmanın 12 nci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi uyarınca Türkiye’de % 5 oranını aşmayacak şekilde vergi alınması gerekmektedir. Söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.” Bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 84974990-130[KDV-2/1-2016/37]-293770 sayılı ve 6.9.2019 tarihli Özeliği.

ABD ve Türkiye-İngiltere arasında akdedilen ÇVA'ların m.12/f.3 hükümleri ile Türkiye-Hollanda arasında akdedilen ÇVA m.12/f.4 hükmü uyarınca gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmektedir. Bu ÇVA'ların söz konusu hükümlerinde *sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı ve kullanma hakkı* ibarelerine yer verilmektedir. Bu özelgeye göre, Türkiye-İngiltere ve Türkiye-Hollanda Anlaşmalarının m.12/f.2 hükümlerine göre, gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı (hak sahibi) olan İngiltere veya Hollanda mukimine yapılan ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Türkiye-ABD Anlaşmasının m.12/f.2 hükmüne göre ise, gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı olan ABD mukimine yapılan sunucu kiralama ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden %5, gayrimaddi hak niteliği taşıyan diğer internet hizmetleri karşılığında yapılan ödemeler üzerinden ise %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bir özelgesinde⁶²², Türkiye ile Hollanda arasında akdedilen ÇVA m.12'de *sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı ve kullanma hakkı* yer almasına karşın Türkiye'de tam mükellef kurumun web sitesi için Hollanda'da faaliyette bulunan bir firmadan aldığı sunucu hizmeti karşılığı ödenen bedelleri ticari kazanç olarak değerlendirmektedir.

İnternet sitesi hazırlanması, kurulumu ve destek hizmetleri alanında faaliyet gösteren Türkiye'de tam mükellef kurumun faaliyetlerini yürütmek için merkezi yurt dışında bulunan bir firmadan aldığı sunucu yenileme hizmeti karşılığında yapılan ödemeleri değerlendiren Antalya Vergi Dairesi'ne göre, bu ödemeler gayrimaddi hak bedelidir⁶²³. Kanaatimizce bu özelgede yurtdışında mukim şirketin ikametgâh ülkesi ve varsa bu ülke ile akdedilen ÇVA m.12 hükmüne herhangi bir atıfta bulunmaksızın yalnızca yasa hükümlerine yer verilmesi hukuki dayanağın gösterilmesi yönünden eksikliklidir. ikametgâh ülkesi ile Türkiye arasında akdedilen bir ÇVA varsa bu anlaşmanın ilgili hükümlerine yer verilmelidir. Eğer aksi bir durum söz konusu olup olaya uygulanabilir herhangi bir ÇVA bulunmuyorsa gayrimaddi hak bedeli nitelendirilmesi yerine gayrimenkul sermaye iradı gibi Türk vergi hukukunda yer alan bir gelir unsuru olarak nitelendirilmesi gerekirdi.

Danıştay 4. Dairesinin 31.3.1970 tarihli, 1968/4569 Esas ve 1970/1762 Karar sayılı kararına⁶²⁴ konu olayda Türk Pirelli A.Ş.'nin %60 hisseye sahip yabancı ortağı Societe Internationale Pirelli ile yaptığı sözleşme uyarınca Türk Pirelli A.Ş. namına söz konusu yabancı

⁶²² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-KVK 30-1029 sayılı ve 12.7.2013 tarihli Özelgesi.

⁶²³ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 49327596-125[KVK.2012.25]-44 sayılı ve 25.2.2015 tarihli Özelgesi.

⁶²⁴ Bkz. Danıştay Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, 1971, s.167-171.

firma tarafından temin edilen teknik ve teknolojik etüt ve tecrübeler masraf karşılığı olarak satışların %2'si tutarında yabancı firmaya yapılan ödemenin hukuki niteliği irdelenmektedir. Bu kararda *“teknik yardım konularındaki haklar, sanayi ve ticaret sahasındaki fikir ve düşünceleri mahsülleri üzerindeki bir fikri hak olduğuna ve yukarıda da açıklandığı üzere sınai bir hak niteliğinde bulunduğuna göre Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinin beşinci bendindeki “sair bilim hakları” ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesinin A-4 bendinde “benzeri haklar” tabiri kapsamına girdiğinden şüphe edilemez.”* ifadelerine yer verilmektedir.

Görüldüğü üzere bilgisayar programı ve diğer temel bilgi işlem kaynakları üzerinden dar mükellef kurumların elde ettiği kazançların niteliği hakkında farklı yönde ve çok sayıda özelge ve yargı içtihadı bulunmakta olup bu kararların önemli bir kısmında kısa gerekçeler bulunmaktadır. Kanaatimizce bu karmaşanın giderilmesine yönelik olarak genel ölçütler şu şekilde olmalıdır:

- Bilgisayar programı üzerindeki manevi ve mali haklardan (FSEK m.14-16 ve m.21-25) bir veya birkaçının devri karşılığında dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler bu kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında akdedilen bir ÇVA bulunması halinde gayrimaddi hak bedeli iken diğer hallerde gayrimenkul sermaye iradidir.
- Bilgisayar programı üzerindeki manevi ve mali haklardan herhangi biri devredilmeksizin yalnızca bu programa erişim hakkı ve/veya yalnızca bu programı kullanma hakkının tanınması halinde bu hakkı tanıyan dar mükellef kurumun yürüttüğü faaliyetin serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet olmasına bağlı olarak sırasıyla serbest meslek kazancı veya ticari kazançtır. Bununla birlikte, bu kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında akdedilen bir ÇVA bulunması ve bu anlaşmanın serbest meslek kazancına ilişkin maddesinde bu kazancın yalnızca gerçek kişiler için öngörülmesi halinde faaliyetin niteliğine bağlı olmaksızın bilgisayar programının yalnızca kullanım hakkı karşılığındaki ödeme ticari kazançtır.
- Sınai, ticari veya bilimsel bilgi ve tecrübenin kullanılması suretiyle meydana getirilen bilgisayar programının veya diğer bilgi işlem kaynaklarının kullanımı bu haliyle bilgi birikiminin kullanımı veya kullanım hakkının elde edilmesi anlamında olmayıp bu programa veya bilgi işlem kaynağına ilişkin bilgi birikiminin kullanımı için (i) bu bilgi ve tecrübenin önceki deneyimlerden kaynaklanan sınai, ticari veya bilimsel nitelikteki açıklanmamış bilgi ve tecrübe olması, (ii) bu birikime sahip

olanın izni olmaksızın bu bilgi ve tecrübenin kullanımı halinde haksız rekabet hükümlerinin uygulama alanı bulacak olması, bu nedenle (iii) bu birikime sahip olan tarafından kendi hesabına kullanabilmesi için diğerine devretmeyi kabul etmesi ve (iv) bu birikimin kullanımının sonuçlarına ilişkin olarak bilgi birikimi devreden hiçbir sorumluluk üstlenmemesi gerekmektedir. Bu koşulların sağlanması halinde bilgisayar programının ve bilgi işlem kaynaklarına ilişkin temel fikir ve ilkelerin kullanılması karşılığında dar mükellef kuruma yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli (ve iç hukuk hükümlerine göre gayrimenkul sermaye iradı) sayılır.

- Bilgisayar programının ve diğer bilgi işlem kaynaklarının teslim ve dağıtım yöntemleri, bunlardan elde edilen gelirin nitelendirilmesi için belirleyici değildir.

1.1.3. Bulut Bilişimden Elde Edilen Gelirlerin Niteliği

Bulut bilişim hizmetleri, müşteriye sunulan bilgi işlem kaynaklarının içeriğine ve kapsamına göre farklı hizmet modeli türlerine ayrılmaktadır⁶²⁵. Müşteriye sunulan bu kaynaklar çeşitlilik göstermektedir. Bu nedenle hizmet modelleri sınırlı sayıda değildir. Bu bölümde üç hizmet modeli seçilerek bu modeller üzerinden konu ele alınmaktadır. Bunlar SaaS, DaaS ve IaaS hizmet modelleridir. Her bir hizmet modeli farklı tedarik yöntemleri kullanılarak müşteriye sunulabilmektedir. Bu tedarik yöntemleri arasında özel, genel, topluluk ve hibrit modelleri yer almaktadır⁶²⁶. Örneğin, bir IaaS müşterisi, hizmet sağlayıcısı ile akdettiği sözleşmenin koşullarına bağlı olarak dağıtım modellerinden biri üzerinden temel bilgi işlem kaynaklarına erişebilmektedir. Takip eden bölümlerde sırasıyla SaaS, DaaS ve IaaS hizmet modellerinden elde edilen gelirlerin niteliği, bunların dağıtım modellerindeki farklılıklar dikkate alınarak, uluslararası vergi hukuku ve iç hukuk (gelir vergisi ve kurumlar vergisi) yönlerinden ele alınmaktadır.

1.1.3.1. Hizmet Olarak Yazılımdan Elde Edilen Gelirlerin Niteliği

SaaS, bulut altyapısı üzerinde yürütülen hizmet sağlayıcısına ait bilgisayar programlarının ağ üzerinden her an her yerden erişebilir bir şekilde müşterilerin kullanımına sunulmasıdır⁶²⁷. SaaS'ta, tipik olarak, bilgisayar programları üzerinde hiçbir telif hakkı ve mali hak (işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim hakkı - FSEK m.21-25) devredilmemektedir. Bilgisayar programının kurulumu, bakımı, yürütülmesi ve güncellenmesi gibi konularda tüm riski hizmet sağlayıcı üstlenmektedir. Fiziki olarak bir aracıyla (örneğin

⁶²⁵ Bkz. Birinci Bölüm 3.1. Hizmet Modellerine Göre Türleri.

⁶²⁶ Bkz. Birinci Bölüm 3.2. Dağıtım Modellerine Göre Türleri.

⁶²⁷ SaaS'a ilişkin daha fazla bilgi için Bkz. Birinci Bölüm 3.1.1. Hizmet Olarak Yazılım.

CD ROM) taşıma veya elektronik ortamda müşterinin aygıtına indirme gerçekleşmeksizin basit bir ara yüz üzerinden bilgisayar programı kullanılmaktadır. Farklı hesaplama ve ödeme yöntemlerine dayalı olarak belirlenen hizmet bedeli müşteri tarafından ödenmektedir. Bununla birlikte, bu hizmetlerin kimi zaman herhangi bir hizmet bedeli alınmaksızın sunulduğu görülmektedir.

1.1.3.1.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden

Telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödeme gayrimaddi hak bedelidir. Bunun yanı sıra, Türkiye'nin taraf olduğu bazı ÇVA'larda telif hakkının satışı karşılığında yapılan ödemeler yine gayrimaddi hak bedeli sayılmaktadır⁶²⁸. Bilgisayar programları telif hakkına konu olup bunlar üzerindeki mali hakların devri telif hakkının kullanımı ve kullanım hakkının tanınması anlamına gelmektedir. Bu anlamda, bilgisayar programı üzerindeki mali hakların devrini öngören işlemler bilgisayar programının kullandırılması işlemidir. Bu işlemlerden elde edilen gelirler gayrimaddi hak bedelidir⁶²⁹. Ayrıca, telif hakkının satışından elde edilen geliri gayrimaddi hak bedeli olarak tanımlayan ÇVA'lar bakımından bilgisayar programının devri işlemlerinden (özel olarak satış işleminden) elde edilen gelirler yine gayrimaddi hak bedelidir⁶³⁰.

Telif hakkının devrine veya kullanımına gerek olmaksızın bilgisayar programlarından gelir elde etmek mümkündür. Bu tür gelir doğuran işlemlerden biri bilgisayar hizmetidir⁶³¹. Bu işlemde, bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bilgisayar programını kullanma imkânı sağlayan erişim hakkı müşteriye verilmektedir. Bilgisayar hizmetleri, ticari işletme organizasyonu (ticari faaliyet) içerisinde veya serbest meslek faaliyeti şeklinde yürütülebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bilgisayar hizmeti ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütülüp yürütülmemesine bağlı olarak ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sayılmaktadır⁶³².

Genel bulut esasına dayanan SaaS işlemlerinde müşterinin kullanımına sunulan uygulama programı üzerindeki telif hakkının ve bununla bağlantılı mali hakların devri

⁶²⁸ Gayrimaddi hak bedeline ilişkin daha fazla bilgi için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.1. Gayrimaddi Hak Bedeli

⁶²⁹ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3.1.1.1. Bilgisayar Programının Kullandırılması

⁶³⁰ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3.2. Satış İşlemi.

⁶³¹ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2.1. Bilgisayar Hizmeti.

⁶³² Bu noktada, OECD MA'da 2000 yılında yapılan değişiklik sonrasında serbest meslek faaliyetlerine ilişkin özel hükmün (m.14) kaldırılmasına ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ticari kazançla ilişkin özel hükmün kapsamına alınmasına işaret etmek gerekmektedir. Buna rağmen, Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'larda serbest meslek faaliyetlerine ilişkin ayrı ve özel düzenleme yürürlükte olmaya devam etmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3. Serbest Meslek Kazancı

gerçekleşmemektedir⁶³³. Bu tür işlemlerde müşteriye tanınan erişim hakkının niteliği telif hakkı ve mali haklardan hiçbirisi değildir. Müşteri, uygulama programı ve uygulama programının üzerinde yürütüldüğü altyapı üzerinde hukuki tasarrufta bulunma hakkına sahip değildir. Diğer bir ifadeyle, uygulama katmanı dahil tüm katmanlar üzerinde müşterinin kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. Bu katmanlar üzerinde kontrol ve denetim yetkisi olan hizmet sağlayıcısı uygulama programının kullanımına ilişkin olarak tüm riskleri üstlenmektedir. Tüm bu gerçekler dikkate alındığında genel bulut esasına dayanan SaaS işlemlerinin türü bilgisayar hizmetidir⁶³⁴.

Genel bulut esasına dayanan SaaS, bir ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulup sunulmamasına bağlı olarak ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyeti sayılmaktadır. Buna göre, ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulan genel bulut esasına dayanan SaaS işlemlerinden elde edilen gelirler ticari kazançtır. Diğer taraftan, gerçek kişi bilgisayar programcısının bağımsız yürüttüğü faaliyet içerisinde genel bulut esasına dayalı olarak sunduğu SaaS’tan gelir elde etmesi halinde bu kazanç serbest meslek kazancıdır.

Genel bulut esası dışındaki dağıtım modellerine dayanan SaaS işlemlerinde müşteriye sunulan uygulama programının üzerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları çeşitlilik göstermektedir⁶³⁵. Genel bulut dağıtım modelinden farklı olarak bu dağıtım modellerinde müşterinin uygulama programı üzerindeki yetki ve sorumlulukları artmaktadır. Bu yetki ve sorumlulukların içeriğinin tespit edilmesi için öncelikle hizmet sağlayıcısı ile müşteri arasındaki akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarına gidilmesi gerekmektedir⁶³⁶. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte iktisadi esasa ilişkin diğer bulguların değerlendirilmesi neticesinde uygulama programı üzerindeki mali hakların devrini öngören bir işlem olduğu tespit edilmesi halinde bu işlemde elde edilen gelir gayrimaddi hak bedeli

⁶³³ Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut.

⁶³⁴ Bilgisayar hizmeti hakkındaki ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2.1. Bilgisayar Hizmeti. ABD Gelir Kanunu 7701(e) bölümünden örnek alınarak OECD tarafından “Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce” adlı raporda ortaya konulan ölçütleri bulut bilişime uygulayan Sprague ve Reid’a göre, SaaS’ta kira ilişkisi değil, hizmet ilişkisi bulunmaktadır. Bkz. Sprague/Reid, s.39-40. İlgili Rapor için Bkz. OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.12-13, par.28-29. Benzer yönde tespitte bulunan Kjærsgaard’a göre, SaaS’ta hizmet tedariki söz konusudur. Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.399-400. Benzer yöndeki açıklamaları için Bkz. Weissner, s.235-253.

⁶³⁵ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, 3.2.3. Topluluk Bulut ve 3.2.4. Hibrit Bulut.

⁶³⁶ Ödemenin nitelendirilmesi bakımından hizmet sağlayıcı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin koşullarının ve özellikle bu sözleşmede fikri haklara ilişkin düzenlemelerin kapsamlı bir şekilde anlaşılması önemlidir. Bu yöndeki görüşler için Bkz. OECD, *The Tax Treatment of Software*, par.25-28; Aleksandra Bal, “The Sky’s the Limit: Cloud-Based Services in an International Perspective”, *Bulletin for International Taxation*, Volume:68, No:9, September 2014, s. 516 (Bundan sonra “Bal, *The Sky’s the Limit*” olarak anılacaktır.); Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.397.

sayılır⁶³⁷. Bununla birlikte, telif hakkının satışı karşılığında yapılan ödemeyi gayrimaddi hak bedeli olarak tanımlayan bir ÇVA'nın uygulama alanı bulduğu bir olayda uygulama programı üzerindeki telif hakkının satışının öngörülmesi durumunda bu işlemde elde edilen gelir yine gayrimaddi hak bedeli sayılır.

Bilgi birikimi niteliğinde olan mantık, algoritmalar veya programlama teknikleri gibi uygulama programlarının temelindeki fikir ve ilkelerin münhasır kullanımını ve başkalarına sunulmamasını öngören işlemlerden elde edilen gelirler gayrimaddi hak bedelidir⁶³⁸. Bu tür bir içerik, genel bulut esasına dayanan SaaS işlemlerinde tipik olarak bulunmamaktadır. Ancak, genel bulut dışındaki dağıtım modellerine dayanan SaaS işlemlerinde mantık, algoritmalar veya programlama teknikleri gibi uygulama programlarının temelindeki fikir ve ilkelerin devrinin gerçekleşip gerçekleşmediği her bir olay özelinde irdelenmelidir. Buna göre, uygulama programlarının temel fikir ve ilkelerinin münhasır kullanım yetkisi ve bunları başkalarına sunmamayı öngören SaaS işlemlerinde bilgi birikimi karşılığı olan ödemeler gayrimaddi hak bedeli sayılır.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında Olay 4⁶³⁹ ele alındığında, (Y)'nin Dünyanın farklı yerlerindeki müşterilerine kendi geliştirdiği uygulama programına her an her yerden erişim hakkını sattığı, bu erişim hakkının uygulama programı üzerindeki hiçbir telif hakkının ve mali hakkın devrini içermediği, uygulama programının geliştirilmesi ve kullanımı sırasındaki tüm riskin (Y) tarafından üstlenildiği ve (Y)'nin faaliyetlerini bağımsız bir şekilde yürütmekle birlikte hiçbir ticari işletme organizasyonu içinde olmadığı hususları dikkate alındığında, (Y)'nin gerçekleştirdiği faaliyet, Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın⁶⁴⁰ m.14/f.3 hükmü

⁶³⁷ Benzer yöndeki tespitleri için Bkz. Heinsen/Voss, s.586-587. Shetty'e göre, bilgisayar programına ilişkin hakların devredilmesi halinde bu devri karşılığında yapılan ödemeler, bu devir bulut üzerinden yapılsa dahi, telif hakkı karşılığında yapılmış sayılmaktadır. Ancak, SaaS'ta, bu hakların devredilip devredilmediğini belirlemek zordur. Örneğin, Hindistan'daki mahkemelerin, gayrimaddi hak bedeli kuralını geniş yorumlamak suretiyle bulut bilişim hizmetlerini bu madde kapsamına aldığı görülmektedir. Shetty'e göre, telif hakkının içeriğini oluşturan mali hakların devri olması halinde ödeme gayrimaddi hak bedelidir. İlgili mahkeme kararları ve ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Vikrant Shetty, "Computing the Tax on Cloud Computing", Law Review, Government Law College, Volume:8, 2014, s.174-176. Mazur'a göre, SaaS işleminin içeriğine bağlı olarak bu hizmetler karşılığında yapılan ödemenin niteliğinin değişmektedir. Konunun ABD açısından ayrıntılı değerlendirmesi için Bkz. Mazur, *Taxing the Cloud*, s.16-27. Bal'a göre, SaaS işleminde bulut müşterisine tanınan hak ve yetkilere göre değerlendirme yapılmalıdır. Buna göre, kendi makalesinde örnekte, bulut müşterisine bilgisayar programını sadece kullanım hakkının verilmesi nedeniyle işleme konu herhangi bir telif hakkından söz etmek mümkün değildir. Bkz. Bal, *The Sky's the Limit*, s.518.

⁶³⁸ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2. Bilgi Birikimi ve İkinci Bölüm 1.1.1.3.1.2. Bilgisayar Programı Bilgi Birikiminin Devri.

⁶³⁹ Örnek olay 4'e ilişkin detaylar için Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar

⁶⁴⁰ Bkz. 10/041/1989 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 89/13682 sayılı Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması ile Eki Protokolün Onaylanması Hakkında Karar.

kapsamında bağımsız nitelikte bir faaliyet olup özel mesleki bilgi ve maharet gerektirmesi nedeniyle (K) Ltd. Şti. tarafından (Y)'ye yapılan aylık 20 ABD Doları tutarındaki ödemenin niteliği serbest meslek kazancıdır.

1.1.3.1.2. İç Hukuk Yönünden

1.1.3.1.2.1. Kurumlar Vergisi Yönünden

Bilgisayar programı üzerindeki telif hakkının kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Buradaki kiralamadan maksat bilgisayar programı üzerindeki işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim haklarından, diğer bir ifadeyle mali haklardan, bir ya da birkaçının devredilmesidir. Tam mükellef kurumlar tarafından bilgisayar programları üzerindeki telif haklarının kiralanmasından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup ticari kazanca ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir⁶⁴¹. Dar mükellef kurumlar tarafından bilgisayar programlarının kiralanmasından elde edilen kazançlar gayrimenkul sermaye iradı olup Türkiye’de elde edilen kurum kazancı olup olmadığının tespitinde GVK’daki gayrimenkul sermaye iradına ilişkin esaslar geçerlidir⁶⁴².

Üzerindeki telif hakkının elden çıkarılmasına veya kiralanmasına gerek olmaksızın bilgisayar programlarından gelir elde etmek mümkündür. Bu tür gelir doğuran işlemlerden biri bilgisayar hizmetidir⁶⁴³. Bu işlemde, bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bilgisayar programını kullanma imkânı sağlayan erişim hakkı müşteriye verilmektedir. Tam mükellef kurum tarafından sunulan bilgisayar hizmetinden elde edilen kazanç ticari kazanç niteliğinde olup bu kurum kazancı ticari kazanca ilişkin esaslar çerçevesinde vergilendirilmektedir. Dar mükellefiyete tabi kurum tarafından sunulan bilgisayar hizmetinden elde edilen kurum kazancı ise ticari işletme⁶⁴⁴ organizasyonu içerisinde yürütülüp yürütülmediğine bağlı olarak ticari kazanç ve serbest meslek kazancı niteliğinde olmaktadır. Buna göre, dar mükellef kurumun ticari işletme organizasyonu içerisinde bilgisayar hizmeti sunarak elde ettiği kazanç ticari kazanç niteliğindedir. Diğer taraftan, ticari işletme organizasyonu içerisinde olmadan şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayalı

⁶⁴¹ Tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kurum kazançlarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.2.1. Genel Olarak

⁶⁴² Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kurum kazançlarına ilişkin özellikli durumlara dair ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.2.2. Dar Mükellefiyette Özellikli Durumlar

⁶⁴³ Bilgisayar hizmetine ilişkin detaylı açıklamalarımız için şunlara Bkz. Tablo 3: Telif Hakkına Konu Bilgisayar Programına İlişkin İşlemler ve İkinci Bölümde yer alan 1.1.2.1.1.2.1. Bilgisayar Hizmeti başlıklı bölüm.

⁶⁴⁴ Ticari İşletme hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından ve İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak.

olarak bağımsız bir şekilde yürütülen faaliyet çerçevesinde bilgisayar hizmetinin sunulmasından elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı niteliğindedir.

Genel bulut esasına dayanan SaaS işlemlerinde müşterinin kullanımına sunulan uygulama programı üzerindeki telif hakkının ve mali hakların devri gerçekleşmemektedir⁶⁴⁵. Bu tür işlemlerde müşteriye tanınan erişim hakkının niteliği telif hakkı ve mali haklardan hiçbirisi değildir. Müşteri, uygulama programı ve uygulama programının üzerinde yürütüldüğü altyapı üzerinde hukuki tasarrufta bulunma yetkisine sahip değildir. Diğer bir ifadeyle, uygulama katmanı dahil tüm katmanlar üzerinde müşterinin kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. Bu katmanlar üzerinde kontrol ve denetim yetkisi olan hizmet sağlayıcısı kurum uygulama programının kullanımına ilişkin olarak tüm riskleri üstlenmektedir. Tüm bu gerçekler dikkate alındığında genel bulut esasına dayanan SaaS işlemlerinin türü bilgisayar hizmetidir.

Tam mükellef kurum SaaS sağlayıcısı genel bulut esasına dayanan SaaS'ı sunarken faaliyetlerini ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütmektedir. SaaS sunulurken uygulama katmanı dahil tüm katmanlarda ortaya çıkabilecek tüm riskleri tam mükellef kurum SaaS sağlayıcısı üstlenmekte olup müşteriye sunulan uygulama programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklardan hiçbirini devretmemektedir. Bu nedenle, tam mükellef kurum tarafından sunulan genel bulut esasına dayalı SaaS'tan elde edilen kurum kazancı ticari kazanç niteliğinde olup ticari kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir.

Genel bulut esasına dayanan SaaS sunan dar mükellef kurum SaaS sağlayıcısının hizmeti ticari işletme organizasyonu içerisinde sunup sunmaması, bu hizmetten elde ettiği gelirin tabi olduğu vergilendirme esasları için belirleyicidir. Buna göre, dar mükellef kurum SaaS sağlayıcısı tarafından ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulan genel bulut esasına dayanan SaaS işlemlerinden elde edilen gelirler ticari kazanç olup ticari kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir. Diğer taraftan, dar mükellef kurum SaaS sağlayıcısının, teorik olarak, ticari bir organizasyon olmaksızın bağımsız yürüttüğü faaliyet içerisinde genel bulut esasına dayalı olarak sunduğu SaaS'tan gelir elde etmesi halinde bu kazanç serbest meslek kazancı olup serbest kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir.

Tam mükellef kurum SaaS sağlayıcısı tarafından özel, topluluk veya hibrit dağıtım modellerinden birine dayanan SaaS'ta müşteriye sunulan uygulama programı üzerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları çeşitlilik göstermektedir⁶⁴⁶. Bununla birlikte, her ihtimalde

⁶⁴⁵ Genel buluta ilişkin açıklama için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut

⁶⁴⁶ Bu dağıtım modellerine ilişkin açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, 3.2.3. Topluluk Bulut ve 3.2.4. Hibrit Bulut.

bu sağlayıcının bu hizmetten elde ettiği gelir kurum kazancı olup ticari kazanç ilişkisi esaslarına göre vergilendirilmektedir.

Dar mükellef kurum SaaS sağlayıcısı tarafından özel, topluluk veya hibrit dağıtım modellerinden birine dayalı olarak müşteriye sunulan SaaS'ta uygulama programı üzerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları çeşitlilik göstermekte olup müşterilerin uygulama katmanı üzerindeki yetki ve sorumlulukları genel bulut modeline göre daha fazla olabilmektedir. Bu nedenle, ilk olarak, dar mükellef kurum SaaS sağlayıcısı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarına gidilmesi gerekmektedir⁶⁴⁷. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte iktisadi esasa ilişkin diğer bulguların değerlendirilmesi neticesinde uygulama programı üzerindeki mali hakların müşteriye devrini öngören bir işlem olduğu tespit edilmesi halinde bu işlemde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup gayrimenkul sermaye iradına ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir. Sözleşme ve iktisadi esasa ilişkin diğer gerçekler neticesinde hiçbir telif hakkı ve mali hak devri olmadığı tespit edilirse dar mükellef kurum SaaS sağlayıcısının bu işlemde elde ettiği gelir ticari kazanç niteliğinde olup ticari kazanç ilişkisi esaslarına göre vergilendirilmektedir. Teorik olarak, dar mükellef SaaS sağlayıcısı telif hakkı ve mali hak devri içermeyen bu hizmeti ticari işletme organizasyonu içerisinde sunmuyorsa bu işlemde elde edilen gelirin serbest meslek kazancı niteliğinde olması mümkündür.

Bilgi birikimi niteliğinde olan mantık, algoritmalar veya programlama teknikleri gibi uygulama programlarının temelindeki fikir ve ilkelerin münhasır kullanımını ve başkalarına sunulmamasını öngören işlemlerden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır⁶⁴⁸. Bu tür bir içerik, genel bulut esasına dayanan SaaS işlemlerinde tipik olarak bulunmamaktadır. Ancak, genel bulut dışındaki dağıtım modellerine dayanan SaaS işlemlerinde mantık, algoritmalar veya programlama teknikleri gibi uygulama programlarının temelindeki fikir ve ilkelerin devrinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin her bir olay özelinde irdelenmesi gerekmektedir. Buna göre, tam mükellef kurum SaaS sağlayıcısı tarafından sunulan SaaS'ta uygulama programlarının temel fikir ve ilkelerinin münhasır kullanım yetkisi ve bunları başkalarına sunmamayı öngören koşullar bulunması halinde bilgi birikimi karşılığı olan ödemeler gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup ticari kazanç ilişkisi esaslarına göre

⁶⁴⁷ Ödemenin nitelendirilmesi bakımından hizmet sağlayıcı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin koşullarının ve özellikle bu sözleşmede fikri haklara ilişkin düzenlemelerin kapsamlı bir şekilde anlaşılması önemlidir. Bu yöndeki görüşler için Bkz. OECD, *The Tax Treatment of Software*, par.25-28; Bal, *The Sky's the Limit*, s.516; Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.397.

⁶⁴⁸ Bilgi birikiminin hukuki niteliği ve gayrimenkul sermaye olarak bilgi birikimi hakkındaki açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2. Bilgi Birikimi ve İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.2.1. Genel Olarak

vergilendirilmektedir. Dar mükellef kurum SaaS sağlayıcısı tarafından sunulan hizmette bilgi birikimi karşılığında bir ödeme bulunması halinde bu gelir gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup gayrimenkul sermaye iradına ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında Olay 6⁶⁴⁹ ele alındığında, (E) Ltd. Şti'nin kurumlar vergisi tam mükellefi olduğu, Dünyanın farklı yerlerindeki müşterilerine istihdam ettiği yazılım geliştirme ekibinin geliştirdiği uygulama programına internet üzerinden her yerden her an erişim hakkı sattığı, bu erişim hakkının uygulama programı üzerindeki hiçbir telif hakkının ve mali hakkın devrini içermediği, SaaS'ın ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütüldüğü ve uygulama programının geliştirilmesi ve kullanımı sırasındaki tüm riskin (E) Ltd. Şti. tarafından üstlenildiği hususları dikkate alındığında KVK m.6/f.2 hükmü kapsamında (E) Ltd. Şti'nin SaaS hizmetlerinden elde ettiği kurum kazancı ticari kazanç niteliğinde olup bu kazanç hakkında GVK'da düzenlenen ticari kazanç ilişkisi esaslar uygulama alanı bulmaktadır.

Yukarıdaki değerlendirmeler ışığında, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması⁶⁵⁰ göz ardı edilerek Olay 5⁶⁵¹ ele alındığında, (A) şirketinin kurumlar vergisi dar mükellefi olduğu, Dünyanın farklı yerlerindeki müşterilerine istihdam ettiği yazılım geliştirme ekibinin geliştirdiği uygulama programına internet üzerinden her yerden her an erişim hakkının yanı sıra depolama alanı gibi temel bilgi işlem kaynaklarına erişim hakkı da sattığı, uygulamaya erişim hakkının uygulama programı üzerindeki hiçbir telif hakkının ve mali hakkın devrini içermediği, SaaS'ın ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütüldüğü ve uygulama programının geliştirilmesi ve kullanımı sırasındaki tüm riskin (A) şirketi tarafından üstlenildiği hususları dikkate alındığında KVK m.22/f.1 hükmü kapsamında (A) şirketinin SaaS hizmetlerinden elde ettiği kurum kazancı ticari kazanç niteliğinde olup bu kazanç hakkında tam tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler, diğer bir ifadeyle ticari kazanç ilişkisi esaslar, uygulama alanı bulmaktadır.

1.1.3.1.2.2. Gelir Vergisi Yönünden

GVK m.70/f.1/b.6 hükmü uyarınca bilgisayar programı üzerindeki telif hakkının, bu programı meydana getiren gerçek kişi bilgisayar programcısı veya bu kişinin kanuni mirasçısı

⁶⁴⁹ Örnek Olay 6'ya ilişkin detaylar için Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar

⁶⁵⁰ Bkz. 14/12/1997 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 4312 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun.

⁶⁵¹ Örnek Olay 5'e ilişkin detaylar için Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar. Olayda karma sözleşme ilişkisi mevcuttur. Karma sözleşme ilişkisi yönünden değerlendirmeler için Bkz. İkinci Bölüm 1.2.2. Bulut Bilişimde Karma Sözleşmeler.

tarafından kiralanmasından elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır⁶⁵². Bilgisayar programcısı ve bu kişinin kanuni mirasçısı dışındaki kişiler tarafından bilgisayar programı üzerindeki telif hakkının kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir. Bilgisayar programı üzerindeki telif hakkının kiralanmasından maksat bilgisayar programı üzerindeki mali hakların (işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim hakkı – FSEK m.21-25) devredilmesidir. Bilgisayar programı üzerindeki fikri mülkiyet elden çıkarılmaksızın bilgisayar programı üzerindeki belirli mali hakların devredilmesi işlemi bilgisayar programının kullandırılması işlemidir⁶⁵³. Kısacası, bilgisayar programcısının ve bu kişinin kanuni mirasçısının bilgisayar programının kullandırılması işleminden elde ettiği gelir serbest meslek kazancıdır. Diğer taraftan, bu kişiler dışındaki kimseler tarafından bilgisayar programının kullandırılması işleminden elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

Telif hakkının veya mali hakların devrine gerçekleşmeksizin bilgisayar programının kullanımı karşılığında gelir elde etmek mümkündür. Bu tür gelir doğuran işlemlerden biri bilgisayar hizmetidir⁶⁵⁴. Bu işlemde, bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bilgisayar programını kullanma imkânı sağlayan erişim hakkı müşteriye verilmektedir. Erişim hakkı, telif hakkı veya mali haklardan biri değildir. Bu şekilde erişim hakkı tanıyan bilgisayar hizmetleri, ticari işletme organizasyonu (ticari faaliyet) içerisinde veya serbest meslek faaliyeti şeklinde yürütülebilmektedir⁶⁵⁵. Bu hizmetler ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütülüp yürütülmemesine bağlı olarak ticari kazanç ve serbest meslek kazancı olmaktadır.

Gerçek kişi SaaS sağlayıcısı tarafından genel bulut dağıtım modeli esasına dayalı olarak müşterilerin kullanımına sunulan uygulama programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar müşteriye devredilmemektedir⁶⁵⁶. Bu dağıtım modelinde çerçevesinde uygulama programına erişim hakkı niteliği, telif hakkı veya mali haklardan biri değildir. SaaS sağlayıcısı uygulama programı ve bu programın üzerinde yürütüldüğü altyapı katmanlarındaki hukuki tasarruf yetkisini müşteriye vermemektedir. Bu katmanlar üzerinde kontrol ve denetim yetkisine sahip SaaS sağlayıcısı uygulama programının kullanımına ilişkin olarak tüm riskleri üstlenmektedir.

⁶⁵² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.2. Gayrimenkul Sermaye İradı ve 1.1.2.1.3. Serbest Meslek Kazancı

⁶⁵³ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.2.2.1. Bilgisayar Programı Telif Hakkının Kiralanması

⁶⁵⁴ Bilgisayar hizmetine ilişkin detaylı açıklamalarımız için şunlara Bkz. Tablo 3: Telif Hakkına Konu Bilgisayar Programına İlişkin İşlemler ve İkinci Bölümde yer alan 1.1.2.1.1.2.1. Bilgisayar Hizmeti başlıklı bölüm.

⁶⁵⁵ Ticari işletme hakkında açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından ve İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak; ticari kazanç hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1. Ticari Kazanç; serbest meslek kazancı hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.3. Serbest Meslek Kazancı.

⁶⁵⁶ Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut.

Tüm bu gerçekler dikkate alındığında genel bulut esasına dayanan SaaS işlemlerinin türü bilgisayar hizmetidir.

Gerçek kişi SaaS sağlayıcısının faaliyetleri, ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulup sunulmamasına bağlı olarak ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyet sayılmaktadır. Buna göre, ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulan genel bulut esasına dayalı SaaS'tan elde edilen gelirler ticari kazançtır. Diğer taraftan, gerçek kişi bilgisayar programcısının bağımsız yürüttüğü faaliyet içerisinde genel bulut esasına dayalı olarak sunduğu SaaS karşılığında elde ettiği gelir serbest meslek kazancıdır.

Gerçek kişi SaaS sağlayıcısının uygulama programını özel, topluluk veya hibrit dağıtım modeline dayalı olarak sunması mümkündür. Bu dağıtım modellerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları farklılık göstermektedir⁶⁵⁷. Müşterinin yetki ve sorumluluklarının arttığı bu dağıtım modellerinde bu yetki ve sorumlulukların tespiti için gerçek kişi SaaS sağlayıcısı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarının bilinmesi gerekmektedir⁶⁵⁸. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte taraflar arasındaki işlemin iktisadi gerçeğini ortaya koyan diğer bulgular dikkate alınarak bir değerlendirme yapılmalıdır. Bu anlamda, uygulama programı üzerindeki mali hakların devrini öngören bir işlem olduğu takdirde bu devri gerçekleştiren kişinin programı geliştiren bilgisayar programcısının bizzat kendisi veya kanuni temsilcisi olması şartıyla bu işlemde elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır. Diğer taraftan, bu kişiler dışındaki gerçek kişilerin SaaS sağlayıcısı olarak uygulama programını sunması durumunda bu işlemde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

Bilgi birikimi niteliğinde olan mantık, algoritmalar veya programlama teknikleri gibi uygulama programlarının temelindeki fikir ve ilkelerin kiralanmasını öngören işlemlerden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradidir⁶⁵⁹. Bu tür fikir ve ilkeler üzerindeki münhasır kullanım yetkisi ve başkalarına sunulmama yasağı getirme yetkisi bilgi birikiminin sahibine aittir. Gerçek kişi SaaS sağlayıcıları tarafından genel bulut modeline dayalı hizmetlerde bilgi birikiminin devri tipik olarak öngörülmemektedir. Ancak diğer dağıtım modellerine dayanan SaaS işlemlerinde bu temel fikir ve ilkelerin devrinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin her olay

⁶⁵⁷ Bu dağıtım modellerine ilişkin açıklamalar için Bkz Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, 3.2.3. Topluluk Bulut ve 3.2.4. Hibrit Bulut.

⁶⁵⁸ Ödemenin nitelendirilmesi bakımından hizmet sağlayıcı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin koşullarının ve özellikle bu sözleşmede fikri haklara ilişkin düzenlemelerin kapsamlı bir şekilde anlaşılması önemlidir. Bu yöndeki görüşler için Bkz. OECD, *The Tax Treatment of Software*, par.25-28; Bal, *The Sky's the Limit*, s.516; Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.397.

⁶⁵⁹ Bilgi birikiminin hukuki niteliği ve gayrimenkul sermaye olarak bilgi birikimi hakkındaki açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2. Bilgi Birikimi ve İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.2.1. Genel Olarak

özelinde irdelenmesi gerekmektedir. Buna göre, gerçek kişi SaaS sağlayıcısı, müşterisiyle akdettiği sözleşme gereğince müşteri uygulama programının temelindeki fikir ve ilkelerin münhasır kullanım yetkisini veya bunları başkalarını sunmamayı kabul etmişse bilgi birikiminin kiralanmasından bahsetmek mümkündür. Böyle bir durumda, GVK m.70/f.1/b.5 hükmü gereğince bu işlemde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında Olay 3⁶⁶⁰ ele alındığında, (G)'nin gelir vergisi tam mükellefi olduğu, Dünyanın farklı yerlerindeki müşterilerine kendi geliştirdiği uygulama programına her an her yerden erişim hakkını sattığı, bu erişim hakkının uygulama programı üzerindeki hiçbir telif hakkının ve mali hakkın devrini içermediği, uygulama programını bizzat kendisinin geliştirdiği, uygulama programının geliştirilmesi ve kullanımı sırasındaki tüm riskin (G) tarafından üstlenildiği ve (G)'nin faaliyetlerini bağımsız bir şekilde yürütmekle birlikte hiçbir ticari işletme organizasyonu içinde olmadığı hususları dikkate alındığında, (G)'nin SaaS satışından elde ettiği kazanç GVK m.65/f.1-2 ve m.70/f.1/b.6 hükümleri uyarınca serbest meslek kazancıdır.

1.1.3.2. Hizmet Olarak Veri Tabanından Elde Edilen Gelirlerin Niteliği

Hizmet olarak veri tabanı, hizmet sağlayıcısı tarafından farklı kaynaklardan toplanarak yönetilen verilere, bu verileri toplamak ve işlemek için müşterinin hiçbir hazırlığına ve altyapısına ihtiyaç duymaksızın, bir ağ üzerinden her an her yerden erişim sağlanmasıdır⁶⁶¹. Veri tabanları, Fikri Mülkiyet Hukukunda tabi oldukları koruma rejimine bağlı olarak orijinal veri tabanı ve sui generis veri tabanı olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır⁶⁶². Orijinal veri tabanlarına erişim hakkı sağlayan DaaS'larda, tipik olarak, orijinal veri tabanları üzerindeki telif hakkı ve mali haklar (işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim hakkı - FSEK m.21-25) devredilmemektedir. Benzer şekilde, sui generis veri tabanına erişim hakkı sağlayan DaaS'larda, tipik olarak, veri tabanı yapımcısına ait olan başka ortama aktarma ve yeniden kullanım hakları devredilmemektedir. Fiziki olarak bir aracıyla (örneğin CD ROM) taşıma veya elektronik ortamda müşterinin aygıtına indirme gerçekleşmeksizin basit bir ara yüz üzerinden veri tabanları kullanılmaktadır. Farklı hesaplama ve ödeme yöntemlerine dayalı olarak belirlenen hizmet bedeli müşteri tarafından ödenmektedir. Bununla birlikte, bu hizmetlerin kimi zaman herhangi bir hizmet bedeli alınmaksızın sunulduğu görülmektedir.

⁶⁶⁰ Örnek Olay 3'ya ilişkin detaylar için Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar

⁶⁶¹ DaaS hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 3.1.2. Hizmet Olarak Veri Tabanı.

⁶⁶² Fikri Mülkiyet Hukuku bağlamında veri tabanlarına ilişkin açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.1.2. Veri Tabanı Telif Hakkı.

1.1.3.2.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden

Telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödeme gayrimaddi hak bedelidir. Bunun yanı sıra, Türkiye'nin taraf olduğu bazı ÇVA'larda telif hakkının satışı karşılığında yapılan ödemeler yine gayrimaddi hak bedeli sayılmaktadır⁶⁶³. Orijinal veri tabanları telif hakkına konu olup bunlar üzerindeki mali hakların devri telif hakkının kullanımı ve kullanım hakkının tanınması anlamına gelmektedir. Bu anlamda, orijinal veri tabanları üzerindeki mali hakların devrini öngören işlemler orijinal veri tabanının kullandırılması işlemidir⁶⁶⁴. Bu işlemlerden elde edilen gelirler gayrimaddi hak bedelidir. Ayrıca, telif hakkının satışından elde edilen geliri gayrimaddi hak bedeli olarak tanımlayan ÇVA'lar bakımından orijinal veri tabanının devri işlemlerinden (özel olarak satış işleminden) elde edilen gelirler yine gayrimaddi hak bedelidir⁶⁶⁵.

Sui generis veri tabanları eser niteliğinde olmamakla birlikte FSEK'te özel koruma rejime tabidir. FSEK geçici m.1/f.3 hükmü uyarınca sair mevzuatta telif hakkı tabirinin bu Kanunda tanınan hak ve yetkileri kapsadığı ifade ettiğinden bahisle sui generis veri tabanlarının gayrimaddi haklardan olan telif hakkına konu olduğu kabul edilmesi gerektiğini yukarıda belirtmiştik⁶⁶⁶. Bu bağlamda, veri tabanı yapımcısı sıfatı kaybedilmeksizin telif hakkına konu sui generis veri tabanları üzerindeki başka ortama aktarma ve yeniden kullanım haklarının devredilmesi sui generis veri tabanının kullandırılması işlemidir⁶⁶⁷. Bu işlemlerden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradidir. Ayrıca, telif hakkının satışından elde edilen geliri gayrimaddi hak bedeli olarak tanımlayan ÇVA'lar bakımından sui veri tabanının devri işlemlerinden (özel olarak satış işleminden) elde edilen gelirler yine gayrimaddi hak bedelidir⁶⁶⁸.

Veri tabanları üzerindeki fikri hakların devrine veya kullanımına gerek olmaksızın bilgisayar programlarından gelir elde etmek mümkündür. Bu tür gelir doğuran işlemler arasında orijinal veri tabanı hizmeti ve sui generis veri tabanı hizmeti yer almaktadır⁶⁶⁹. Bu işlemlerde,

⁶⁶³ Gayrimaddi hak bedeline ilişkin daha fazla bilgi için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.1. Gayrimaddi Hak Bedeli

⁶⁶⁴ Orijinal veri tabanının kullandırılması işlemi hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. Tablo 4: Telif Hakkına Konu Orijinal Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler ve İkinci Bölüm 1.1.1.3.1.1.2. Veri Tabanları.

⁶⁶⁵ Satış işlemi hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3.2. Satış İşlemi. Ayrıca, orijinal veri tabanının devri işlemi hakkındaki açıklamamız için Bkz. Tablo 4: Telif Hakkına Konu Orijinal Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler.

⁶⁶⁶ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3.1.1.2. Veri Tabanları.

⁶⁶⁷ Bkz. Tablo 5: Sui Generis Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler ve İkinci Bölüm 1.1.1.3.1.1.2. Veri Tabanları.

⁶⁶⁸ Satış işlemi hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3.2. Satış İşlemi. Ayrıca, sui veri tabanının devri işlemi hakkındaki açıklamamız için Bkz. Tablo 5: Sui Generis Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler.

⁶⁶⁹ Veri tabanı hizmetlerine ilişkin açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2.2. Veri Tabanı Hizmeti; Tablo 5: Sui Generis Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler; Tablo 4: Telif Hakkına Konu Orijinal Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler.

orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar (sui generis veri tabanları bakımından ise bunlar üzerindeki başka ortama aktarma ve yeniden kullanım hakları) devredilmeksizin veri tabanını kullanma imkânı sağlayan erişim hakkı müşteriye verilmektedir. Bu hizmetler, ticari işletme organizasyonu (ticari faaliyet) içerisinde veya serbest meslek faaliyeti şeklinde yürütülebilmektedir⁶⁷⁰. Diğer bir ifadeyle, bu hizmetler ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütülüp yürütülmemesine bağlı olarak ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sayılmaktadır⁶⁷¹.

Genel bulut esasına dayanan DaaS işlemlerinde müşterinin kullanımına sunulan orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkı ve mali haklardan hiçbirinin devri gerçekleşmemektedir⁶⁷². Benzer şekilde sui generis veri tabanına erişim sağlayan DaaS'larda veri tabanı yapımıcılığı sıfatı kaybedilmemekte ve başka ortama aktarma ve yeniden kullanım hakları devredilmemektedir. Bu tür işlemlerde müşteriye tanınan erişim hakkının niteliği telif hakkı ve mali haklardan hiçbirisi değildir. Müşteri, veri tabanı ve veri tabanının üzerinde yürütüldüğü altyapı üzerinde hukuki tasarrufta bulunma hakkına sahip değildir. Diğer bir ifadeyle, veri tabanı dahil tüm teknoloji katmanları üzerinde müşterinin kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. Bu katmanlar üzerinde kontrol ve denetim yetkisi olan DaaS sağlayıcısı veri tabanının kullanımına ilişkin olarak tüm riskleri üstlenmektedir. Tüm bu gerçekler dikkate alındığında genel bulut esasına dayanan DaaS işlemlerinin türü veri tabanının türüne bağlı olarak orijinal veri tabanı hizmetidir veya sui generis veri tabanı hizmetidir⁶⁷³.

Genel bulut esasına dayanan DaaS, bir ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulup sunulmamasına bağlı olarak ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyeti sayılmaktadır. Buna göre, ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulan genel bulut esasına dayanan DaaS

⁶⁷⁰ Uygulamada, özellikle sui generis veri tabanının meydana getirilmesi sırasında önemli ölçüde sermayeye ihtiyaç duyulması nedeniyle bu hizmetlerin serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yürütülmesinin düşük bir olasılık olduğuna işaret etmek gerekmektedir. Bunun yanı sıra ticari işletme hakkında açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından ve İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak; ticari kazanç hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1. Ticari Kazanç; serbest meslek kazancı hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.3. Serbest Meslek Kazancı.

⁶⁷¹ Bu noktada, OECD MA'da 2000 yılında yapılan değişiklik sonrasında serbest meslek faaliyetlerine ilişkin özel hükmün (m.14) kaldırılmasına ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ticari kazançla ilişkin özel hükmün kapsamına alınmasına işaret etmek gerekmektedir. Buna rağmen, Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'larda serbest meslek faaliyetlerine ilişkin ayrı ve özel düzenleme yürürlükte olmaya devam etmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3. Serbest Meslek Kazancı

⁶⁷² Genel buluta ilişkin açıklama için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut.

⁶⁷³ Benzer yöndeki görüşü için Bkz. Bal, *The Sky's the Limit*, s.518. Hindistan'daki mahkemeler Aynı taraflar ve aynı ÇVA'nın benzer olaya uygulanmasına karşın farklı yönde karar verebilmektedir. Örneğin bu kararlarından ticari kazanç yönünde olan için Bkz. Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) – Mumbai, Gartner Ireland Ltd. v. DDIT, ITA No. 1452/Mum/08, Order pronounced on 30/7/2010, <https://www.itat.gov.in/judicial/tribunalorders> (E.T.15/7/2021); gayrimaddi hak bedeli yönünde olan için Bkz. Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) – Mumbai, Gartner Ireland Ltd. v. DDIT, ITA Nos. 2619 to 2622/Mum/2014 & 4534/Mum/2014, Order pronounced on 21/09/2016, <https://www.itat.gov.in/judicial/tribunalorders> (E.T.15/7/2021).

işlemlerinden elde edilen gelirler ticari kazançtır. Diğer taraftan, gerçek kişi (sui generis veri tabanları için) veri tabanı yapımcısının veya (orijinal veri tabanları için) eser sahibinin bağımsız yürüttüğü faaliyet içerisinde genel bulut esasına dayalı olarak sunduğu DaaS'tan gelir elde etmesi halinde bu kazanç serbest meslek kazancıdır.

Özel, topluluk veya hibrit dağıtım modellerine dayanan DaaS işlemlerinde müşteriye sunulan veri tabanının üzerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları çeşitlilik göstermektedir⁶⁷⁴. Genel bulut dağıtım modelinden farklı olarak bu dağıtım modellerinde müşterinin veri tabanı üzerindeki yetki ve sorumlulukları artmaktadır. Bu yetki ve sorumlulukların içeriğinin tespit edilmesi için öncelikle DaaS sağlayıcısı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarına gidilmesi gerekmektedir⁶⁷⁵. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte iktisadi esasa ilişkin diğer bulguların değerlendirilmesi neticesinde veri tabanı üzerindeki mali hakların (veya sui generis veri tabanları bakımından başka ortama aktarma ve yeniden kullanım haklarının) devrini öngören bir işlem olduğu tespit edilmesi halinde bu işlemde elde edilen gelir gayrimaddi hak bedeli sayılır. Bununla birlikte, telif hakkının satışından elde edilen geliri gayrimaddi hak bedeli olarak tanımlayan bir ÇVA'nın uygulama alanı bulduğu bir olayda veri tabanı üzerindeki telif hakkının (sui generis veri tabanı bakımından veri tabanı yapımcısı sıfatının) devrinin öngörülmesi durumunda bu işlemde elde edilen gelir yine gayrimaddi hak bedeli sayılır.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında Olay 8⁶⁷⁶ ele alındığında, Almanya merkezli (M) şirketinin Dünyanın farklı yerlerinde müşterilerine sui generis veri tabanı niteliğindeki veri tabanına her an her yerden erişim hakkı sattığı, bu erişim hakkının veri tabanı üzerindeki başka ortama aktarma ve yeniden kullanım haklarının devrini içermediğini, veri tabanının kullanımı sırasındaki tüm riskin (M) şirketi tarafından üstlenildiği ve (M) şirketinin faaliyetlerini ticari işletme organizasyonu içerisinde yürüttüğü hususları dikkate alındığında (M) şirketi tarafından gerçekleştirilen faaliyet, Türkiye Cumhuriyeti İle Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması⁶⁷⁷ m.7 hükmü kapsamında ticari faaliyet niteliğinde olup (Ü) Üniversitesi tarafından

⁶⁷⁴ Bu dağıtım modellerine ilişkin açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, 3.2.3. Topluluk Bulut ve 3.2.4. Hibrit Bulut.

⁶⁷⁵ Ödemenin nitelendirilmesi bakımından hizmet sağlayıcı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin koşullarının ve özellikle bu sözleşmede fikri haklara ilişkin düzenlemelerin kapsamlı bir şekilde anlaşılması önemlidir. Bu yöndeki görüşler için Bkz. Bkz. OECD, *The Tax Treatment of Software*, par.25-28; Bal, *The Sky's the Limit*, s.516; Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.397.

⁶⁷⁶ Örnek olay 8'e ilişkin detaylar için Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar

⁶⁷⁷ 2011 ve sonrası için Bkz. 24/01/2012 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 2012/2695 sayılı Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması ile Eki Protokolün Onaylanması Hakkında Karar.

(M) şirketine yapılan 8.000 Euro tutarındaki aylık abonelik ücreti adı altındaki ödeme ticari kazançtır.

1.1.3.2.2. İç Hukuk Yönünden

1.1.3.2.2.1. Kurumlar Vergisi Yönünden

Veri tabanı üzerindeki telif hakkının kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Buradaki kiralamadan maksat orijinal veri tabanı üzerindeki işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim haklarından, diğer bir ifadeyle mali haklardan bir ya da birkaçının devredilmesidir. Sui generis veri tabanı bakımından ise kiralamadan anlaşılması gereken veri tabanı yapımcısı sıfatı kaybedilmeksizin bu veri tabanı üzerindeki başka ortama aktarma ve yeniden kullanım haklarının devredilmesidir. Tam mükellef kurum tarafından veri tabanı üzerindeki telif haklarının kiralanmasından elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup ticari kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir⁶⁷⁸. Dar mükellef kurum tarafından veri tabanının kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olup Türkiye’de elde edilen kurum kazancı olup olmadığının tespitinde GVK’daki gayrimenkul sermaye iradına ilişkin esaslar geçerlidir⁶⁷⁹.

Üzerindeki telif hakkının elden çıkarılmasına veya kiralanmasına gerek olmaksızın veri tabanlarından gelir elde etmek mümkündür. Bu tür gelir doğuran işlemler arasında orijinal veri tabanı hizmeti ve sui generis veri tabanı hizmeti yer almaktadır⁶⁸⁰. Bu işlemlerde, orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar (sui generis veri tabanları bakımından ise bunlar üzerindeki başka ortama aktarma ve yeniden kullanım hakları) devredilmeksizin veri tabanını kullanma imkânı sağlayan erişim hakkı müşteriye verilmektedir. Tam mükellef kurum tarafından sunulan (orijinal veya sui generis) veri tabanı hizmetinden elde edilen kazanç ticari kazanç niteliğinde olup bu kurum kazancı ticari kazançla ilişkin esaslar çerçevesinde vergilendirilmektedir. Dar mükellefiyete tabi kurum tarafından sunulan (orijinal veya sui generis) veri tabanı hizmetinden elde edilen kurum kazancı ise ticari işletme⁶⁸¹ organizasyonu içerisinde yürütülüp yürütülmediğine bağlı olarak ticari kazanç ve serbest meslek kazancı niteliğinde olmaktadır. Buna göre, dar mükellef kurumun ticari işletme organizasyonu

⁶⁷⁸ Tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kurum kazançlarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.2.1. Genel Olarak

⁶⁷⁹ Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kurum kazançlarına ilişkin özellikli durumlara dair ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.2.2. Dar Mükellefiyette Özellikli Durumlar

⁶⁸⁰ Veri Tabanı Hizmetlerine ilişkin açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.1.2. Veri Tabanı Hizmeti; Tablo 5: Sui Generis Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler; Tablo 4: Telif Hakkına Konu Orijinal Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler.

⁶⁸¹ Ticari İşletme hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından ve İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak.

içerisinde veri tabanı hizmeti sunarak elde ettiği kazanç ticari kazanç niteliğindedir. Diğer taraftan, ticari işletme organizasyonu içerisinde olmadan şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayalı olarak bağımsız bir şekilde yürütülen faaliyet çerçevesinde veri tabanı hizmetinin sunulmasından elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı niteliğindedir.

Genel bulut esasına dayanan DaaS işlemlerinde müşterinin kullanımına sunulan veri tabanı üzerindeki telif hakkının ve mali hakların devri gerçekleşmemektedir⁶⁸². Bu tür işlemlerde müşteriye tanınan erişim hakkının niteliği telif hakkı ve mali haklardan hiçbirisi değildir. Müşteri, veri tabanı ve veri tabanının üzerinde yürütüldüğü altyapı üzerinde hukuki tasarrufta bulunma hakkına sahip değildir. Diğer bir ifadeyle, veri tabanının olduğu katman dahil hiçbir teknolojik katman üzerinde müşterinin kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. Bu katmanlar üzerinde kontrol ve denetim yetkisi olan DaaS sağlayıcısı kurum veri tabanının kullanımına ilişkin olarak tüm riskleri üstlenmektedir. Tüm bu gerçekler dikkate alındığında genel bulut esasına dayanan DaaS işlemlerinin türü (orijinal veya sui generis) veri tabanı hizmetidir.

Tam mükellef kurum DaaS sağlayıcısı genel bulut esasına dayanan DaaS'ı sunarken faaliyetlerini ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütmektedir. SaaS sunulurken veri tabanı katmanı dahil tüm katmanlarda ortaya çıkabilecek tüm riskleri tam mükellef kurum DaaS sağlayıcısı üstlenmekte olup müşteriye sunulan veri tabanı üzerindeki telif hakkı ve mali haklardan hiçbirini devretmemektedir. Bu nedenle, tam mükellef kurum tarafından sunulan genel bulut esasına dayalı DaaS'tan elde edilen kurum kazancı ticari kazanç niteliğinde olup ticari kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir.

Genel bulut esasına dayanan DaaS sunan dar mükellef kurum DaaS sağlayıcısının hizmeti ticari işletme organizasyonu içerisinde sunup sunmaması, bu hizmetten elde ettiği gelirin tabi olduğu vergilendirme esaslari için belirleyicidir. Buna göre, dar mükellef kurum DaaS sağlayıcısı tarafından ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulan genel bulut esasına dayanan DaaS işlemlerinden elde edilen gelirler ticari kazanç olup ticari kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir. Diğer taraftan, teorik olarak, dar mükellef kurum DaaS sağlayıcısının, ticari bir organizasyon olmaksızın bağımsız yürüttüğü faaliyet içerisinde genel bulut esasına dayalı olarak sunduğu DaaS'tan gelir elde etmesi halinde bu kazanç serbest meslek kazancı olup serbest kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir.

⁶⁸² Genel buluta ilişkin açıklama için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut

Özel, topluluk veya hibrit dağıtım modeline dayanan DaaS sunan tam mükellef kurum DaaS sağlayıcısı tarafından veri tabanı üzerinde müşteriye tanınan yetki ve sorumluluklar çeşitlilik göstermektedir⁶⁸³. Bu dağıtım modellerinde veri tabanı hizmetini alan müşterinin yetki ve sorumlulukları, genel bulut modeline nazaran, daha fazladır. Bu yetki ve sorumlulukların içeriğinin tespit edilmesi için öncelikle tam mükellef kurum DaaS sağlayıcısı ile müşteri arasındaki akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarına gidilmesi gerekmektedir⁶⁸⁴. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte iktisadi esasa ilişkin diğer bulguların değerlendirilmesi neticesinde veri tabanı üzerindeki mali hakların (sui generis veri tabanları bakımından başka ortama aktarma ve yeniden kullanım haklarının) devrini öngören bir işlem olduğu tespit edilmesi halinde bu işlemde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup ticari kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir. Sözleşme ve iktisadi esasa ilişkin diğer gerçekler neticesinde hiçbir telif hakkı ve mali hak (veya sui generis veri tabanları bakımından başka ortama aktarma ve yeniden kullanım hakları) devri olmadığı tespit edilirse tam mükellef kurum DaaS sağlayıcısının bu işlemde elde ettiği gelir ticari kazanç niteliğinde olup ticari kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir.

Dar mükellef kurum DaaS sağlayıcısı tarafından özel, topluluk veya hibrit dağıtım modellerinden birine dayalı olarak müşteriye sunulan DaaS'ta veri tabanı üzerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları çeşitlilik göstermekte olup müşterilerin bu yetki ve sorumlulukları, genel bulut modeline kıyasla, daha fazla olabilmektedir. Bu nedenle, ilk olarak, dar mükellef kurum DaaS sağlayıcısı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarına gidilmesi gerekmektedir. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte iktisadi esasa ilişkin diğer bulguların değerlendirilmesi neticesinde veri tabanı programı üzerindeki mali hakların (sui generis veri tabanları bakımından başka ortama aktarma ve yeniden kullanım hakların) müşteriye devrini öngören bir işlem olduğu tespit edilmesi halinde bu işlemde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup gayrimenkul sermaye iradına ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir. Sözleşme ve iktisadi esasa ilişkin diğer gerçekler neticesinde hiçbir telif hakkı ve mali hak (sui generis veri tabanları bakımından başka ortama aktarma ya da yeniden kullanım hakkı) devri olmadığı tespit edilirse dar mükellef kurum DaaS sağlayıcısının bu işlemde elde ettiği gelir ticari kazanç niteliğinde olup ticari kazançla ilişkin esaslara göre

⁶⁸³ Bu dağıtım modellerine ilişkin açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, 3.2.3. Topluluk Bulut ve 3.2.4. Hibrit Bulut.

⁶⁸⁴ Ödemenin nitelendirilmesi bakımından hizmet sağlayıcı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin koşullarının ve özellikle bu sözleşmede fikri haklara ilişkin düzenlemelerin kapsamlı bir şekilde anlaşılması önemlidir. Bu yöndeki görüşler için Bkz. Bkz. OECD, *The Tax Treatment of Software*, par.25-28; Bal, *The Sky's the Limit*, s.516; Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.397.

vergilendirilmektedir. Teorik olarak, dar mükellef kurum DaaS sağlayıcısı telif hakkı ve mali hak (sui generis veri tabanları bakımından başka ortama aktarma ya da yeniden kullanım hakkı) devri içermeyen bu hizmeti ticari işletme organizasyonu içerisinde sunmuyorsa bu işlemde elde edilen gelirin serbest meslek kazancı niteliğinde olması mümkündür.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında Olay 7⁶⁸⁵ ele alındığında, (L) A.Ş.’nin kurumlar vergisi tam mükellefi olduğu, Dünyanın farklı yerlerindeki müşterilerine kendine ait sui generis veri tabanı niteliğindeki veri tabanını internet üzerinden her yerden her an erişim hakkı sattığı, bu veri tabanına erişim hakkının veri tabanı üzerindeki hiçbir hakkın (başka ortama aktarma ya da yeniden kullanım hakları) devrini içermediği, DaaS’ın ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütüldüğü ve veri tabanının kullanımı sırasındaki tüm riskin (L) A.Ş. tarafından üstlenildiği hususları dikkate alındığında KVK m.6/f.2 hükmü uyarınca (L) A.Ş.’nin DaaS hizmetlerinden elde ettiği kurum kazancı ticari kazanç niteliğinde olup GVK’nın ticari kazançla ilişkin vergilendirme esaslarına tabidir⁶⁸⁶.

1.1.3.2.2.2. Gelir Vergisi Yönünden

GVK m.70/f.1/b.6 hükmü uyarınca veri tabanları üzerindeki telif hakkının, bu veri tabanını meydana getiren gerçek kişi (orijinal veri tabanlarında bu kişi eser sahibi iken sui generis veri tabanlarında bu kişi veri tabanı yapımcısı sıfatını haizdir.) veya bu kişinin kanuni mirasçısı tarafından kiralanmasından elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır⁶⁸⁷. Bu kişiler dışındaki kimseler tarafından veri tabanı üzerindeki telif hakkının kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir. Bu bağlamda, orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkının kiralanmasından maksat bu veri tabanı üzerindeki mali hakların (işleme, çoğaltma, yayma, temsil ve umuma iletim hakkı – FSEK m.21-25) devredilmesidir. Sui generis veri tabanları bakımından kiralamadan maksat bu veri tabanı üzerindeki başka ortama aktarma ve yeniden kullanım haklarının (FSEK ek m.8) devredilmesidir. Orijinal veri tabanı üzerindeki fikri mülkiyet elden çıkarılmaksızın bu veri tabanı üzerindeki belirli mali hakların devredilmesi

⁶⁸⁵ Örnek Olay 7’ya ilişkin detaylar için Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar.

⁶⁸⁶ KVK m.10/f.1/b.ğ hükmüne göre, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere ve işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan yazılım, veri saklama, veri işleme, veri analizi gibi faaliyetlerden elde ettikleri kazancın %50’si kurumlar vergisinden istisnadır. Taş ve Karayağdı’ya göre, ortak alan kullandırma hizmetleri ile veri merkezleri üzerinden sağlanan bulut bilişim hizmetleri bu istisna kapsamında yer almıyor. İndirimin yurt içine sağlanan hizmetleri de kapsayacak şekilde genişletilmesinde yarar vardır. Bkz. Bülent Taş/Nazmi Karayağdı, Veri Merkezi Hizmetleri ve Bulut Bilişim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi, 11 Eylül 2018, <https://vergialgi.net/veri-merkezi-hizmetleri-ve-bulut-bilisim-hizmet-lerinin-vergilendirilmesi> (E.T.24/08/2020).

⁶⁸⁷ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.2. Gayrimenkul Sermaye İradı ve 1.1.2.1.3. Serbest Meslek Kazancı

işlemi orijinal veri tabanının kullandırılması işlemidir⁶⁸⁸. Veri tabanı yapımcısı sıfatı kaybedilmeksizin sui generis veri tabanı üzerindeki başka ortama aktarma veya yeniden kullanım haklarının devredilmesi işlemi sui generis veri tabanının kullandırılması işlemidir⁶⁸⁹. Tüm hususları özetmek gerekirse veri tabanını meydana getiren eser sahibi (sui generis veri tabanları için veri tabanı yapımcısı) ve bu kişinin kanuni mirasçısının (orijinal veya sui generis) veri tabanının kullandırılması işleminden elde ettiği gelir serbest meslek kazancıdır. Diğer taraftan, bu kişiler dışındaki kimseler tarafından bu tür bir işlemde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

Telif hakkının veya mali hakların (sui generis veri tabanları bakımından FSEK ek m.8’de zikredilen hakların) devri gerçekleşmeksizin veri tabanının kullanımı karşılığında gelir elde etmek mümkündür. Bu tür gelir doğuran işlemler arasında orijinal veri tabanı hizmeti ve sui generis veri tabanı hizmeti yer almaktadır⁶⁹⁰. Bu işlemlerde, veri tabanı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar (sui generis veri tabanları bakımından FSEK ek m.8’de zikredilen haklar) devredilmeksizin veri tabanını kullanma imkânı sağlayan erişim hakkı müşteriye verilmektedir. Erişim hakkı, telif hakkı veya mali haklardan (sui generis veri tabanları bakımından FSEK ek m.8’de zikredilen haklardan) biri değildir. Bu şekilde erişim hakkı tanıyan (orijinal ve sui generis) veri tabanı hizmetleri, ticari işletme organizasyonu (ticari faaliyet) içerisinde veya serbest meslek faaliyeti şeklinde yürütülebilmektedir⁶⁹¹. Bu hizmetler ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütülüp yürütülmemesine bağlı olarak ticari kazanç ve serbest meslek kazancı olmaktadır.

Gerçek kişi DaaS sağlayıcısı tarafından genel bulut dağıtım modeli esasına dayalı olarak müşterilerin kullanımına sunulan uygulama programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar müşteriye devredilmemektedir⁶⁹². Bu dağıtım modelinde çerçevesinde uygulama programına erişim hakkı niteliği, telif hakkı veya mali haklardan biri değildir. DaaS sağlayıcısı, veri tabanı ve bu veri tabanının üzerinde yürütüldüğü altyapı katmanlarındaki hukuki tasarruf yetkisini

⁶⁸⁸ Orijinal veri tabanının kullandırılması işlemi hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm Tablo 4: Telif Hakkına Konu Orijinal Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler ve İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.2.2.2. Veri Tabanı Telif Hakkının Kiralanması.

⁶⁸⁹ Sui generis veri tabanının kullandırılması işlemi hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm Tablo: : Sui Generis Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler ve İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.2.2.2. Veri Tabanı Telif Hakkının Kiralanması.

⁶⁹⁰ Veri tabanı hizmetlerine ilişkin açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.1.2. Veri Tabanı Hizmeti; Tablo 5: Sui Generis Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler; Tablo 4: Telif Hakkına Konu Orijinal Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler.

⁶⁹¹ Ticari işletme hakkında açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından ve İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak; ticari kazanç hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1. Ticari Kazanç; serbest meslek kazancı hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.3. Serbest Meslek Kazancı.

⁶⁹² Genel buluta ilişkin açıklama için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut.

müşteriye vermemektedir. Bu katmanlar üzerinde kontrol ve denetim yetkisine sahip DaaS sağlayıcısı veri tabanının kullanımına ilişkin olarak tüm riskleri üstlenmektedir. Tüm bu gerçekler dikkate alındığında genel bulut esasına dayanan DaaS işlemlerinin türü (orijinal veya sui generis) veri tabanı hizmetidir.

Gerçek kişi DaaS sağlayıcısının faaliyetleri, ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulup sunulmamasına bağlı olarak ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyet sayılmaktadır. Buna göre, ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulan genel bulut esasına dayalı DaaS'tan elde edilen gelirler ticari kazançtır. Diğer taraftan, gerçek kişi eser sahibinin (sui generis veri tabanları bakımından veri tabanı yapımcısının) şahsi mesai ve uzmanlığını kullanarak bağımsız yürüttüğü faaliyet içerisinde genel bulut esasına dayalı olarak sunduğu DaaS karşılığında elde ettiği gelir serbest meslek kazancıdır. Sui generis veri tabanının meydana getirilmesi şahsi mesai ve uzmanlıktan ziyade önemli ölçüde sermaye ve ticari bir organizasyon gerektirmekte olduğundan sui generis veri tabanlarının sunulduğu DaaS'lar bakımından serbest meslek faaliyetinden bahsetmenin, pratikte, zor olduğuna işaret etmek gerekmektedir.

Gerçek kişi DaaS sağlayıcısının veri tabanını özel, topluluk veya hibrit dağıtım modeline dayalı olarak sunması mümkündür. Bu dağıtım modellerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları farklılık göstermektedir⁶⁹³. Müşterinin yetki ve sorumluluklarının arttığı bu dağıtım modellerinde bu yetki ve sorumlulukların tespiti için gerçek kişi DaaS sağlayıcısı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarının bilinmesi gerekmektedir⁶⁹⁴. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte taraflar arasındaki işlemin iktisadi gerçeğini ortaya koyan diğer bulgular dikkate alınarak bir değerlendirme yapılmalıdır. Bu anlamda veri tabanı üzerindeki mali hakların (sui generis veri tabanları bakımından FSEK ek m.8'de sayılan hakların) devrini öngören bir işlem olduğu takdirde bu devri gerçekleştiren kişinin veri tabanını meydana getiren eser sahibi veya sui generis veri tabanı yapımcısının bizzat kendisi veya kanuni temsilcisi olması şartıyla bu işlemde elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır. Diğer taraftan, bu kişiler dışındaki gerçek kişilerin DaaS sağlayıcısı olarak veri tabanını sunması durumunda bu işlemde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

⁶⁹³ Bu dağıtım modellerine ilişkin açıklamalar için Bkz Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, 3.2.3. Topluluk Bulut ve 3.2.4. Hibrit Bulut.

⁶⁹⁴ Ödemenin nitelendirilmesi bakımından hizmet sağlayıcı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin koşullarının ve özellikle bu sözleşmede fikri haklara ilişkin düzenlemelerin kapsamlı bir şekilde anlaşılması önemlidir. Bu yöndeki görüşler için Bkz. Bkz. OECD, *The Tax Treatment of Software*, par.25-28; Bal, *The Sky's the Limit*, s.516; Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.397.

1.1.3.3. Hizmet Olarak Altyapıdan Elde Edilen Gelirlerin Niteliği

IaaS, müşterinin işletim sistemleri ve uygulamalar dahil olmak üzere kendi yazılımlarını dağıtmasını ve yürütmesini mümkün kılan işleme, depolama, ağ ve diğer temel bilgi işlem kaynaklarının her an her yerden erişilebilir bir şekilde sağlanmasıdır⁶⁹⁵. IaaS'ta, tipik olarak, temel bilgi işlem kaynakları (bulut temel altyapısı) üzerinde müşterinin kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, müşteri bu altyapının üzerinde yürütülen işletim sistemleri ve uygulama programları üzerinde kontrole sahiptir. IaaS'taki aynı donanım üzerinde birden fazla IaaS müşterisi barındırılabilir. Veri merkezlerindeki fiziki altyapının üzerindeki mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı haklar (dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma hakları) devredilmemektedir. Benzer şekilde, IaaS'ta veri merkezindeki altyapı yazılımları üzerindeki fikri mülkiyetin ve mali hakların devri gerçekleşmemektedir. Veri merkezlerinin kurulması, geliştirilmesi, yürütülmesi ve işletilmesine ilişkin tüm riskler IaaS sağlayıcısı tarafından üstlenilmektedir⁶⁹⁶. Müşteriler, farklı hesaplama ve ödeme yöntemlerine dayalı olarak belirlenen hizmet bedeli karşılığında temel bilgi işlem kaynaklarına erişim hakkı elde etmektedir. Bununla birlikte, bu hizmetlerin kimi zaman hizmet bedeli alınmaksızın sunulduğu görülmektedir.

1.1.3.3.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden

OECD MA'dan farklı olarak Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'lar sınai, ticari veya bilimsel teçhizat kullanımı veya kullanım hakkı için yapılan ödemeleri, genellikle, gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirmektedir⁶⁹⁷. Bilgisayar donanımı bir teçhizattır⁶⁹⁸. Bilgisayar donanımı üzerindeki kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma haklarının devrini öngören işlemler donanımın kullandırılması işlemidir⁶⁹⁹. Bu işlemlerden elde edilen gelirler, teçhizat kullanımı karşılığında yapılan ödemelerden olup gayrimaddi hak bedeli niteliğindedir⁷⁰⁰.

Bilgisayar donanımı üzerindeki mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı haklar (kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma hakları) devredilmeksizin bilgisayar donanımından gelir elde etmek mümkündür. Bu tür gelir doğuran işlemlerden biri altyapı hizmetidir. Bu işlemde, mülkiyet hakkı ve bağlantılı haklar devredilmeksizin bilgisayar donanımını kullanım imkânı

⁶⁹⁵ IaaS'a ilişkin daha fazla bilgi için Bkz. Birinci Bölüm 3.1.3. Hizmet Olarak Altyapı

⁶⁹⁶ IaaS'a ilişkin riskler hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 4.1. Sermaye Bakımından.

⁶⁹⁷ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.1. Genel Olarak

⁶⁹⁸ Ayrıntılı açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.3. Teçhizat ve 1.1.1.3.1.3. Teçhizat.

⁶⁹⁹ Ayrıntılı açıklamalarımız için Bkz. Tablo 2: Mülkiyet Hakkına Konu Fiziki Altyapıya İlişkin İşlemler ve İkinci Bölüm 1.1.1.3.1.3. Donanımın Kullandırılması.

⁷⁰⁰ Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'lar dikkate alındığında teçhizatın gayrimaddi hak kavramı kapsamında kaldığı görülmektedir. Gayrimaddi haklara ilişkin açıklamalarımız için Bkz. 1.1.1.2. Gayrimaddi Haklar.

sağlayan altyapıya uzaktan erişim hakkı müşteriye verilmektedir. Bu erişim hakkı, satış sözleşmesine konu bir mülkiyet hakkı ve kira sözleşmesine konu bir kullanma hakkı değildir. Erişim hakkı sağlayan altyapı hizmetlerinden elde edilen gelirler ticari kazançtır⁷⁰¹.

Genel bulut esasına dayanan IaaS işlemlerinde müşterinin kullanımına sunulan temel bilgi işlem kaynakları üzerindeki mülkiyet hakkının ve bununla bağlantılı hakların (dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufla bulunma haklarının) devri gerçekleşmemektedir⁷⁰². Bu tür işlemlerde müşteriye tanınan erişim hakkının niteliği mülkiyet hakkı ve diğer haklardan hiçbirisi değildir. Müşteri, kendisine sunulan temel bilgi işlem kaynakları üzerinde hukuki tasarrufla bulunma hakkına sahip değildir. Özellikle altyapının fiziki katmanı üzerinde müşterinin kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. Bu katmanlar üzerinde kontrol ve denetim yetkisi olan IaaS sağlayıcısı altyapının kullanımına ilişkin olarak tüm riskleri üstlenmektedir. Tüm bu gerçekler dikkate alındığında genel bulut esasına dayanan IaaS işlemlerinin türü altyapı hizmetidir⁷⁰³. Bu nedenle, genel bulut dağıtım modeline dayalı IaaS'tan elde edilen gelir ticari kazançtır. Bu noktada, ticari işletme organizasyonu olmaksızın IaaS sunulmasının mümkün olmadığını özellikle hatırlatmak gerekmektedir⁷⁰⁴. Dolayısıyla, bu hizmetlerden elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması mümkün değildir.

Özel, topluluk ve hibrit dağıtım modellerine dayanan IaaS işlemlerinde müşteriye sunulan temel bilgi işlem kaynakları üzerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları çeşitlilik göstermektedir⁷⁰⁵. Genel bulut dağıtım modelinden farklı olarak bu dağıtım modellerinde müşterinin bulut altyapısı üzerindeki yetki ve sorumlulukları artmaktadır. Bu yetki ve sorumlulukların içeriğinin tespit edilmesi için öncelikle IaaS sağlayıcısı ile müşteri arasındaki akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarına gidilmesi gerekmektedir⁷⁰⁶. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte iktisadi gerçeğe ilişkin diğer bulguların değerlendirilmesi neticesinde

⁷⁰¹ Ayrıntılı açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2.3. Altyapı Hizmeti

⁷⁰² Genel Bulut hakkındaki ayrıntılı açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut.

⁷⁰³ Altyapı hizmeti hakkındaki ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2.3. Altyapı Hizmeti. ABD Gelir Kanunu 7701(e) bölümünden örnek alınarak OECD tarafından "Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce" adlı raporda ortaya konulan ölçütleri bulut bilişime uygulayan Sprague ve Reid'a göre, IaaS'ta kira ilişkisi değil, hizmet ilişkisi bulunmaktadır. Bkz. Sprague/Reid, s.39-40. İlgili Rapor için Bkz. OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.12-13, par.28-29. Benzer yöndeki tespiti için Bkz. Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.406. Benzer yöndeki tespitleri için Bkz. Weissner, s.235-253. Aksi yöndeki değerlendirmeleri için Bkz. Shetty, s.180.

⁷⁰⁴ IaaS'ın önemli ölçüde sermaye ve ticari işletme organizasyonu gerektirmesine ilişkin detaylı açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 4.1. Sermaye Bakımından ve Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından.

⁷⁰⁵ Ayrıntılı açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, 3.2.3. Topluluk Bulut ve 3.2.4. Hibrit Bulut.

⁷⁰⁶ Ödemenin nitelendirilmesi bakımından hizmet sağlayıcı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin koşullarının ve özellikle bu sözleşmede fikri haklara ilişkin düzenlemelerin kapsamlı bir şekilde anlaşılması önemlidir. Bu yöndeki görüşler için Bkz. OECD, *The Tax Treatment of Software*, par.25-28; Bal, *The Sky's the Limit*, s.516; Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.397.

donanım (örneğin fiziki sunucular) üzerindeki kullanım hakkının devrini öngören bir işlem olduğu tespit edilmesi halinde bu işlemde elde edilen gelir gayrimaddi hak bedeli sayılır⁷⁰⁷.

Yukarıdaki açıklamalarımızın aksi yönünde idari görüşler bulunmaktadır. Örneğin, bir özelgeye⁷⁰⁸ konu olayda, madencilik sektöründe faaliyetlerini yürüten tam mükellef şirket, bulut bilişim sektöründe hizmet veren bir hosting firması olan Kanada mukimi firmadan sunucuların çalışması için gerekli fiziksel altyapının kendisine sağlanmasına yönelik belirli hizmetler satın almaktadır. Bu hizmetler karşılığında Kanada mukimi firmaya yapılacak ödemelerin niteliğini değerlendiren Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'na göre, Kanada mukimi şirketten alınan sunucu sağlanması hizmeti karşılığında yapılacak ödemeler, Türkiye ile Kanada arasında akdedilen ÇVA m.12/f.3 hükmü kapsamında yer alan sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı kapsamında gayrimaddi hak bedelidir. Başka bir özelgeye⁷⁰⁹ konu olayda ise bilgisayar alım-satımı, servisi vb. işlerle iştigal eden Türkiye'deki şirketin, yıllık domain ve web hosting kiralama hizmeti satın alması karşılığında Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti mukimi firmaya yaptığı ödeme gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilmektedir. Kanaatimizce, idari görüşlere konu olaylarda hiçbir donanım üzerinde kullanım hakkı elde edilmemekte olup donanım (fiziki katman) üzerinde yürütülen sanal bilgi işlem kaynaklarının (sanal katman) kullanım hakkı satın alınmaktadır. Sanal sunucular cismani nitelik taşıyan teçhizatlardan değildir. Dolayısıyla, bu tür sanal bilgi işlem kaynaklarının kullanımı teçhizat kullanımı olmayıp bu hizmetler karşılığında yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli değildir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında Olay 2⁷¹⁰ ele alındığında, Hollanda merkezli (D) şirketinin Hollanda'da bulunan veri merkezlerini işlettiği, Türkiye'nin de dahil olduğu belirli bir coğrafi alandaki müşterilerine sunucu barındırma hizmeti sunduğu, bu hizmet kapsamında sanal sunuculara uzaktan erişim hakkı sattığı, bu erişim hakkının mülkiyet hakkı ve mülkiyet hakkıyla bağlantılı haklardan olan kullanım hakkının devrini içermediği, veri merkezindeki sunucuların kullanımı sırasındaki bulut altyapısına ilişkin tüm riskin (D) şirketi tarafından üstlenildiği ve ticari bir işletme organizasyonu içerisinde bu hizmetin sunulduğu hususları dikkate alındığında, (D) şirketinin bu hizmetten elde ettiği gelir, Türkiye Cumhuriyeti ile

⁷⁰⁷ Bu dağıtım modellerine ilişkin olarak benzer tespitleri için Bkz. Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.406.

⁷⁰⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-125[30-14/17]-1246 sayılı ve 9.11.2015 tarihli Özelgesi.

⁷⁰⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2014/366]-131 sayılı ve 27.1.2015 tarihli Özelgesi.

⁷¹⁰ Örnek Olay 2'e ilişkin detaylar için Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar

Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın⁷¹¹ m.7 hükmü kapsamında ticari kazançtır.

1.1.3.3.2. İç Hukuk Yönünden

1.1.3.3.2.1. Kurumlar Vergisi Yönünden

Bilgisayar donanımının kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Buradaki kiralamadan maksat malik sıfatı kaybedilmeksizin bilgisayar donanımı üzerindeki dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma haklarının devredilmesidir. Tam mükellef kurumlar tarafından bilgisayar donanımının kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup ticari kazanç ilişkisi esaslarına göre vergilendirilmektedir⁷¹². Dar mükellef kurumlar tarafından bilgisayar donanımının kiralanmasından elde edilen kazançlar gayrimenkul sermaye iradı olup Türkiye'de elde edilen kurum kazancı olup olmadığının tespitinde GVK'daki gayrimenkul sermaye iradına ilişkin esaslar geçerlidir⁷¹³. Bu açıklamalar ışığında donanımın kullandırılması işlemi kapsamında yapılan ödeme gayrimenkul sermaye iradıdır⁷¹⁴.

Üzerindeki mülkiyet hakkı ve bu mülkiyet hakkıyla bağlantılı haklar (dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma hakları) devredilmeksizin bilgisayar programından gelir elde etmek mümkündür. Bu şekilde gelir doğuran işlemlerden biri altyapı hizmetidir⁷¹⁵. Bu işlemde, bilgisayar donanımı üzerindeki mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı haklar devredilmeksizin bilgisayar donanımını kullanma imkânı sağlayan erişim hakkı müşteriye verilmektedir. Tam mükellef kurum tarafından sunulan altyapı hizmetinden elde edilen kazanç ticari kazanç niteliğinde olup bu kurum kazancı ticari kazanç ilişkisi esasları çerçevesinde vergilendirilmektedir. Dar mükellefiyete tabi kurum tarafından sunulan altyapı hizmetinden elde edilen kurum kazancı ise ticari işletme organizasyonu içerisinde yürütülmekte olduğundan ticari kazançtır ve ticari kazanç ilişkisi esasları çerçevesinde vergilendirilmektedir.

Genel bulut esasına dayanan IaaS işleminde sanal bilgi işlem kaynakları müşterinin kullanımına sunulmakta olup bilgisayar donanımı üzerindeki mülkiyet hakkının ve bununla

⁷¹¹ Bkz. 01/06/1989 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 3459 sayılı Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun

⁷¹² Tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kurum kazançlarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.2.1. Genel Olarak

⁷¹³ Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen kurum kazançlarına ilişkin özellikli durumlara dair ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.2.2. Dar Mükellefiyette Özellikli Durumlar

⁷¹⁴ Bu işleme ilişkin açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.2.2.3. Altyapının Kiralanması

⁷¹⁵ Altyapı hizmetine ilişkin detaylı açıklamalar için Bkz. Tablo 2: Mülkiyet Hakkına Konu Fiziki Altyapıya İlişkin İşlemler ve İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.1.3. Altyapı Hizmeti.

bağlantılı hakların devri gerçekleşmemektedir⁷¹⁶. Bu tür işlemlerde müşteriye tanınan altyapıya erişim hakkının niteliği mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı haklardan hiçbirisi değildir. Müşteri, bulut temel altyapısı üzerinde hukuki tasarrufta bulunma hakkına sahip değildir. Özellikle altyapının fiziki katmanı üzerinde müşterinin kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. Bu katmanlar üzerinde kontrol ve denetim yetkisi olan IaaS sağlayıcısı altyapının kullanımına ilişkin olarak tüm riskleri üstlenmektedir. Tüm bu gerçekler dikkate alındığında genel bulut esasına dayanan IaaS işlemlerinin türü altyapı hizmetidir. Tam ve dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulan bu hizmetlerden elde edilen gelir ticari kazanç olup ticari kazançla ilişkin esaslar çerçevesinde vergilendirilmektedir.

Tam mükellef kurum IaaS sağlayıcısı tarafından özel, topluluk veya hibrit dağıtım modellerinden birine dayanan IaaS'ta müşteriye sunulan bulut temel altyapısı üzerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları çeşitlilik göstermektedir⁷¹⁷. Genel bulut dağıtım modelinden farklı olarak bu dağıtım modellerinde müşterinin veri merkezindeki fiziki katman üzerindeki yetki ve sorumlulukları artmaktadır. Bu yetki ve sorumlulukların içeriğinin tespit edilmesi için öncelikle tam mükellef kurum IaaS sağlayıcısı ile müşteri arasındaki akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarına gidilmesi gerekmektedir⁷¹⁸. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte iktisadi esasa ilişkin diğer bulguların değerlendirilmesi neticesinde malik sıfatı kaybedilmeksizin bilgisayar donanımı üzerindeki mülkiyet hakkıyla bağlantılı hakların (dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma haklarının) devrini öngören bir işlem olduğu tespit edilmesi halinde bu işlemde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup ticari kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir. Sözleşme ve iktisadi esasa ilişkin diğer gerçekler neticesinde mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı hiçbir hakkın devri olmadığı tespit edilirse tam mükellef kurum IaaS sağlayıcısının bu işlemde elde ettiği gelir ticari kazanç niteliğinde olup ticari kazançla ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir.

Dar mükellef kurum IaaS sağlayıcısı tarafından özel, topluluk veya hibrit dağıtım modellerinden birine dayalı olarak müşteriye sunulan IaaS'ta bulut temel altyapısı üzerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları çeşitlilik göstermekte olup müşterilerin veri merkezindeki

⁷¹⁶ Genel buluta ilişkin açıklama için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut

⁷¹⁷ Bu dağıtım modellerine ilişkin açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, 3.2.3. Topluluk Bulut ve 3.2.4. Hibrit Bulut.

⁷¹⁸ Ödemenin nitelendirilmesi bakımından hizmet sağlayıcı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin koşullarının ve özellikle bu sözleşmede fikri haklara ilişkin düzenlemelerin kapsamlı bir şekilde anlaşılması önemlidir. Bu yöndeki görüşler için Bkz. Bkz. OECD, *The Tax Treatment of Software*, par.25-28; Bal, *The Sky's the Limit*, s.516; Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.397.

fiziki katman üzerindeki yetki ve sorumlulukları genel bulut modeline kıyasla daha fazla olabilmektedir. Bu nedenle, ilk olarak, dar mükellef kurum IaaS sağlayıcısı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarına gidilmesi gerekmektedir. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte iktisadi esasa ilişkin diğer bulguların değerlendirilmesi neticesinde malik sıfatı kaybedilmeksizin bilgisayar donanımı üzerindeki mülkiyet hakkıyla bağlantılı hakların müşteriye devrini öngören bir işlem olduğu tespit edilmesi halinde bu işlemde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup gayrimenkul sermaye iradına ilişkin esaslara göre vergilendirilmektedir. Sözleşme ve iktisadi esasa ilişkin diğer gerçekler neticesinde mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı hakların devrinin olmadığı tespit edilirse dar mükellef kurum IaaS sağlayıcısının bu işlemde elde ettiği gelir ticari kazanç niteliğinde olup ticari kazanç ilişkisi esaslara göre vergilendirilmektedir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında Olay 1⁷¹⁹ ele alındığında, (Z) A.Ş.'nin kurumlar vergisi tam mükellefi olduğu, belirli bir coğrafi alanda bulunan müşterilerine sunucu barındırma hizmeti dahil çok sayıda hizmet sunduğu, sunucu barındırma hizmeti kapsamında sanal sunuculara uzaktan erişim hakkı sattığı, bu erişim hakkının mülkiyet hakkı ve mülkiyet hakkıyla bağlantılı haklardan olan kullanım hakkının devrini içermediği, veri merkezindeki sunucuların kullanımı sırasındaki bulut altyapısına ilişkin tüm riskin (Z) A.Ş. tarafından üstlenildiği ve ticari bir işletme organizasyonu içerisinde bu hizmetin sunulduğu hususları dikkate alındığında, (H) A.Ş.'nin bu hizmetten elde ettiği gelir, GVK m.37 hükmü kapsamında ticari kazanç niteliğinde olup KVK m.6/f.2 hükmü gereğince ticari kazanç ilişkisi esaslara çerçevesinde vergilendirilir⁷²⁰.

1.1.3.3.2.2. Gelir Vergisi Yönünden

GVK m.70/f.1/b.3 hükmü uyarınca veri merkezinde bulunan belirli bir donanımın kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır. Donanımın kiralanmasından maksat bu donanım üzerindeki dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma hakkının devredilmesidir. Malik sıfatı kaybedilmeksizin bilgisayar donanımı üzerindeki bu

⁷¹⁹ Örnek Olay 1'e ilişkin detaylar için Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar

⁷²⁰ KVK m.10/f.1/b.ğ hükmüne göre, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere ve işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan yazılım, veri saklama, veri işleme, veri analizi gibi faaliyetlerden elde ettikleri kazancın %50'si kurumlar vergisinden istisnadır. Taş ve Karayağdı'ya göre, ortak alan kullandırma hizmetleri ile veri merkezleri üzerinden sağlanan bulut bilişim hizmetleri bu istisna kapsamında yer almıyor. İndirimin yurt içine sağlanan hizmetleri de kapsayacak şekilde genişletilmesinde yarar vardır. Bkz. Bülent Taş/Nazmi Karayağdı, Veri Merkezi Hizmetleri ve Bulut Bilişim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi, 11 Eylül 2018, <https://vergialgi.net/veri-merkezi-hizmetleri-ve-bulut-bilisim-hizmet-lerinin-vergilendirilmesi> (E.T.24/08/2020).

hakların devredilmesini öngören işlemler donanımın kullandırılması işlemidir⁷²¹. Donanımın kullandırılması işleminden elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

Üzerindeki mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı haklar (kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma hakları) devredilmeksizin bilgisayar donanımından gelir elde etmek mümkündür. Bu tür gelir doğuran işlemlerden biri altyapı hizmetidir⁷²². Bu işlemde, bilgisayar donanımı üzerindeki mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı haklar devredilmeksizin bilgisayar donanımını kullanma imkânı sağlayan erişim hakkı müşteriye verilmektedir. Erişim hakkı, mülkiyet hakkı veya bununla bağlantılı haklardan biri değildir. Bu şekilde erişim hakkı tanıyan altyapı hizmetleri, ticari işletme organizasyonu (ticari faaliyet) içerisinde yürütülmekte olup bu hizmetlerden elde edilen gelir ticari kazanç niteliğindedir⁷²³.

Uygulamada, IaaS sağlayıcısının gerçek kişi olması zor olduğuna işaret etmek gerekmektedir. Bununla birlikte, teorik olarak, gerçek kişi IaaS sağlayıcısı tarafından bu hizmetten elde edilen gelirin niteliği üzerinde durmaktayız. Gerçek kişi IaaS sağlayıcısı tarafından genel bulut dağıtım modeli esasına dayalı olarak müşterilerin kullanımına sunulan bulut temel altyapısının fiziki katmanı üzerindeki mülkiyet hakkı ve bununla bağlantılı haklar (kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma hakları) müşteriye devredilmemektedir⁷²⁴. Bu dağıtım modelinde çerçevesinde sağlanan erişim hakkının niteliği, mülkiyet hakkı veya bununla bağlantılı haklardan biri değildir. IaaS sağlayıcısı bulut temel altyapısı üzerinde hukuki tasarrufta bulunma yetkisini müşteriye vermemektedir. Özellikle, bulut temel altyapısındaki fiziki katman üzerinde müşterinin hiçbir kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. Bu katmanlar üzerinde kontrol ve denetim yetkisine sahip IaaS sağlayıcısı altyapının kullanımına ilişkin olarak tüm riskleri üstlenmektedir. Tüm bu gerçekler dikkate alındığında genel bulut esasına dayanan IaaS işlemlerinin türü altyapı hizmetidir. Tam ve dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler tarafından ticari işletme organizasyonu içerisinde sunulan bu hizmetlerden elde edilen gelir ticari kazanç olup ticari kazanca ilişkin esaslar çerçevesinde vergilendirilmektedir. Bu noktada, ticari işletme organizasyonu olmaksızın IaaS sunulmasının mümkün olmadığını

⁷²¹ Bu işlem türü hakkındaki açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.2.2.3. Altyapının Kiralanması.

⁷²² Altyapı hizmetine ilişkin detaylı açıklamalar için şunlara Bkz. Tablo 2: Mülkiyet Hakkına Konu Fiziki Altyapıya İlişkin İşlemler ve İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.1.3. Altyapı Hizmeti.

⁷²³ Ticari işletme hakkında açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından ve İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak; ticari kazanç hakkındaki açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1. Ticari Kazanç.

⁷²⁴ Genel Bulut hakkındaki ayrıntılı açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut.

özellikle hatırlatmak gerekmektedir⁷²⁵. Bu hizmet ticari organizasyon olmaksızın sadece şahsi mesai ve uzmanlığa dayalı olarak sunulamamaktadır.

Gerçek kişi IaaS sağlayıcısının hizmetlerini özel, topluluk veya hibrit dağıtım modeline dayalı olarak sunması mümkündür. Bu dağıtım modellerinde müşterinin yetki ve sorumlulukları farklılık göstermektedir⁷²⁶. Müşterinin yetki ve sorumluluklarının arttığı bu dağıtım modellerinde bu yetki ve sorumlulukların tespiti için gerçek kişi IaaS sağlayıcısı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin kapsam ve koşullarının bilinmesi gerekmektedir⁷²⁷. Sözleşmenin kapsam ve koşulları ile birlikte taraflar arasındaki işlemin iktisadi gerçeği ortaya koyan diğer bulgular dikkate alınarak bir değerlendirme yapılmalıdır. Bu anlamda, bilgisayar donanımı üzerindeki mülkiyet haklarıyla bağlantılı hakların (dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma haklarının) devrini öngören bir işlem olduğu takdirde gerçek kişi IaaS sağlayıcısının bu hizmetten elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

1.2. Karma Sözleşmeler

1.2.1. Genel Olarak

TBK’da veya diğer kanunlarda sözleşmeye tipini veren unsurlarıyla düzenlenmemiş olan sözleşmelere isimsiz sözleşmeler denir. İsimsiz sözleşmeler farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bu çalışmada yalnızca sui generis sözleşmeler ve karma sözleşmeler, özellikle de karma sözleşmenin bir türü olan karma kombine sözleşmeler, üzerinde durulmaktadır. Karma sözleşmeler, edimin içerik ve yüklenilme biçimine bağlı sözleşmelerin esaslı unsurlarını kısmen veya tamamen kanunun öngörmediği bir bütünlük içerisinde birleştiren tek bir sözleşme olarak tanımlanabilir⁷²⁸. Karma kombine sözleşmede taraflardan birisi kanunda düzenlenen farklı sözleşme tiplerine ait birden fazla edimi asli edim yükümü olarak borçlanırken karşı tarafın edimi en fazla bir edimden ve çoğu zaman bir miktar paranın ödenmesinden oluşmaktadır⁷²⁹. Sui generis sözleşmeler içerdiği unsur veya unsurlar bakımından kanunda

⁷²⁵ IaaS’ın önemli ölçüde sermaye ve ticari işletme organizasyonu gerektirmesine ilişkin detaylı açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 4.1. Sermaye Bakımından ve Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından.

⁷²⁶ Bu dağıtım modellerine ilişkin açıklamalar için Bkz Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, 3.2.3. Topluluk Bulut ve 3.2.4. Hibrit Bulut.

⁷²⁷ Ödemenin nitelendirilmesi bakımından hizmet sağlayıcı ile müşteri arasında akdedilen sözleşmenin koşullarının ve özellikle bu sözleşmede fikri haklara ilişkin düzenlemelerin kapsamlı bir şekilde anlaşılması önemlidir. Bu yöndeki görüşler için Bkz. Bkz. OECD, *The Tax Treatment of Software*, par.25-28; Bal, *The Sky’s the Limit*, s.516; Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.397.

⁷²⁸ Erden Kuntalp, Karışık Muhtevalı Akit (Karma Sözleşmeler), Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2. Baskı, 2013, s.157.

⁷²⁹ Mustafa Alper Gümüş, Borçlar Hukuku Özel Hükümler Cilt 1, 3. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2013, s. 7. (Bundan sonra “Gümüş, *Borçlar Hukuku Özel Hükümler*” olarak anılacaktır.)

düzenlenen sözleşme tiplerinde yer almayan ve tamamen yeni bir oluşumu yansıtan sözleşmeler olup; söz konusu unsurlar aynı karma sözleşmelerde olduğu gibi özgün bir bağlılık içerisinde birbirine bağlıdır⁷³⁰.

Karma sözleşmelerin yorumu ve bu sözleşmelere uygulanacak hukuk kuralının belirlenmesi bakımından Borçlar Hukuku doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır⁷³¹. Bu görüşlerden olan soğurma (imtisas) teorisi ve bu teoriye ilişkin eleştiriler Vergi Hukuku açısından dikkate değerdir. Bu teoriye göre, edimi yüklenen için gelir kaynağı olan ve objektif olarak bu amaca özgülünen edim baskın edimdir⁷³². Diğer edim ya da edimler, baskın edimin gerçekleşmesine hizmet eder⁷³³. Bu teoriyi savunanlara göre, karma kombine sözleşmelerde birden çok edim arasında bir iç ilişkinin bulunması, diğer bir ifadeyle bir edimin diğerini mümkün kılması yahut gerçekleştirmesi halinde, tek bir sözleşmenin varlığı kabul edilmelidir⁷³⁴. Bu teoriye yönelik olarak borçlar hukuku öğretisinde çeşitli eleştiriler yapılmaktadır. Bu çalışma açısından bu eleştirilerden öne çıkanlardan birisi, asli-tali edim ayrımında sağlam ölçütler ortaya koyamamasıdır⁷³⁵. Bir diğer eleştiri ise edimlerden en az ikisinin gelir kaynağı olması halinde baskın edimi belirlemenin imkânsız olacağına ilişkindir⁷³⁶.

Sözleşmenin bir tarafının birden fazla edimi yüklenmesi uygulamada sıklıkla görülmektedir. Elektronik ticaretin gelişmesi bu tür durumların sayısını arttırmaktadır⁷³⁷. OECD'ye göre, bu tür sözleşme ilişkilerine dayalı olarak yapılan ödemelerin hangi gelir unsuruna girdiğini tespit ederken ödemenin esas olarak ne için yapıldığını belirlemek ana meseledir⁷³⁸. Böyle durumlarda karma sözleşmelerin birden fazla işleme ayrılması gerekir. Eğer bu mümkün değilse baskın edime göre gelirin nitelendirilmesi gerekir⁷³⁹. Gelir niteliğinin belirlenmesini zorlaştıran birden fazla edim olabilir⁷⁴⁰. Yazılım yüklü bir donanımın satışına yönelik olarak taraflar arasında akdedilen karma sözleşme örneğini veren OECD'ye göre, böyle bir durumda sözleşme içeriği veya makul paylaşırma yöntemleri yardımıyla yazılım yüklü donanım için yapılan ödeme her bir kısım için ayrı ayrı değerlendirilmeli ve buna göre

⁷³⁰ Gümüş, *Borçlar Hukuku Özel Hükümler*, s. 9; Ayrıca Bkz. Kuntalp, s.14.

⁷³¹ Bkz. Gümüş, *Borçlar Hukuku Özel Hükümler*, s. 12.

⁷³² Kuntalp, s.230.

⁷³³ Kuntalp, s.230.

⁷³⁴ Lotmar'a ait bu görüşe ilişkin açıklamalar için Bkz. Kuntalp, s.229 vd..

⁷³⁵ Erdem Erdenk, *İş Hukukunda İsimli Sözleşmeler*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2007, s.35.

⁷³⁶ Bu yöndeki Hoeniger görüşü için Bkz. Kuntalp, s.242.

⁷³⁷ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 12, par.17.1.

⁷³⁸ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 12, par.17.1.

⁷³⁹ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 12, par.17 ve par.11.6. Özel olarak bulut bilişim hizmetlerine ilişkin olarak Bkz. Bal, *The Sky's the Limit*, s.516.

⁷⁴⁰ Sprague/Reid, s.33.

vergilendirilmelidir⁷⁴¹. Ancak, birden çok edimi üstelenen tarafın bir edimi sözleşmenin önemli ölçüde esas amacını oluşturuyorsa ve diğer edimler yardımcı ve büyük ölçüde önemsiz nitelikte ise sözleşmenin esas amacını teşkil eden edim karşılığında yapılan ödemeye uygun olan vergilendirme tüm edimler için yapılan ödemelere uygulanmalıdır⁷⁴².

Karma sözleşme ilişkisinde ödemenin ne için yapıldığını tespit etmeye yönlendiren OECD yorumu kendi içinde belirsizlik ve zorlukları barındırmaktadır⁷⁴³. Örneğin, dijital hizmetlerde giderek daha karmaşık hale gelen sözleşmeler ve değerlendirme sorunları bu belirsizliği ve zorluğu pekiştirmektedir. Bununla birlikte, OECD MA Yorumları, birden fazla edimi yüklenen tarafın iki ediminin baskın ve diğer edimlerinin yardımcı ve önemsiz nitelikte olması ihtimalini göz ardı etmektedir⁷⁴⁴.

Karma sözleşmelerde karşılaşılan bu vergilendirme sorununa yönelik olarak farklı ülke iç hukuklarındaki vergi düzenlemeleri, yukarıda zikredilen OECD yorumuna kıyasla, daha az yol göstericidir⁷⁴⁵. Bu noktada, Türk vergi hukukunda karma sözleşmeler bakımından dikkat çekici olabilecek 4458 sayılı Gümrük Kanunu'ndaki özel bir düzenlemeye ve bu düzenlemeye dair uygulamaya değinmek faydalı olabilir. Buna göre, Gümrük Kanunu'ndaki m.27 hükmüne göre, ithal eşyanın gümrük kıymeti belirlenirken kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu gereği, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan royalti ve lisans ücretleri gümrük kıymetine dahil edilmektedir. Ancak, Türkiye'de çoğaltılması hakkı için yapılan ödemeler, Türkiye'ye ihraç amacıyla satışında bir satış koşulu olmaması kaydıyla, dağıtım veya tekrar satış hakları için alıcının yaptığı ödemeler gümrük kıymeti belirlenirken fiyata ilave edilmez⁷⁴⁶. Örneğin, ithalatçıların

⁷⁴¹ OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.17 ve par.11.6.

⁷⁴² OECD, *MTC* 2017, Commentary on Article 12, par.17 ve par.11.6.

⁷⁴³ Bu yöndeki görüşü için Bkz. Niv Tadmor, "Further Discussion on Income Characterization", Canadian Tax Journal, Volume:52, No:1, April 2004, s.127; Bal'a göre, uygulamada, ana ve yardımcı unsurları ayırt etmek ve ana kısmın vergi uygulamasını sözleşmenin geri kalan kısımlarına uygulamak zor olabilir. Bkz. Bal, *The Sky's the Limit*, s.516.

⁷⁴⁴ Birden fazla baskın (önemli) edimin olma ihtimaline uygun olan *De Minimis Test*'e göre, açıkça ve doğrudan yardımcı nitelikte olan edimler bağlantılı olduğu edime yönelik vergi uygulamasına tabi kılınmaktadır. Bu test daha adil olmasına karşın karmaşıktır. Buna karşın *Predominant Test*'e göre, sadece bir edim baskın nitelikte olabilir. Buna göre, diğer edimler yardımcı ve önemsiz nitelikte olur. Bkz. Requena, s.416.

⁷⁴⁵ Bunun bir göstergesi, *Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and the Digital Economy (IFA Cahiers vol. 103B, 2018)* adlı eserin yalnızca Avusturya, Danimarka ve Finlandiya ile ilgili bölümlerinde karma sözleşmelerin ele alınmasıdır. Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.391; Veronika Daurer/Martin Jann, "Austria", *Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and digital economy*, IFA Cahiers 2018, Volume 103B, s.24-25; Jakob Bundgaard, *Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and digital economy*, IFA Cahiers 2018, Volume 103B, s.20; Einari Karhu, "Finland", *Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and digital economy*, IFA Cahiers 2018, Volume 103B, s.22.

⁷⁴⁶ Doğrusöz'e göre, royalti veya lisans ödemesi ithal edilen eşyanın bedelinden ayrı ve bağımsız olarak (müstakil bir hizmet bedeli olarak) ödeniyorsa gümrük kıymetinin hesabında dikkate alınmaz. Bkz. Bumin Doğrusöz,

yurt dışında üzerine belli bir marka işlenmiş şekilde imal ettirdikleri ürünlerde yurt dışındaki üretici ürün bedelini marka bedelini dâhil ederek belirleyebilmektedir. Böyle bir durumda belgelerde marka bedeli ayrıca gösterilse dahi gümrük kıymeti mal bedeli olarak belirlenmektedir. Dolayısıyla marka bedeli mal bedelinin içerisinde erimekte ve ithal malın gümrük kıymeti mal bedeli olarak belirlenmektedir⁷⁴⁷. Doğrusöz'e göre, böyle bir durumda, kurumlar vergisi stopajı uygulamak üzere mal bedeli içerisinde gayrimaddi hak bedelini çıkarma olanağı bulunmamaktadır⁷⁴⁸. Görüldüğü üzere, karma sözleşme ilişkisine dayalı belirli işlemlere yönelik olan bu özel düzenleme, birden fazla edimi yüklenen tek bir sözleşme ile yüklenen tarafın, bu sözleşme kapsamında yaptığı ödemeyi her bir edim için ayırtırmak yerine bir bütün olarak kabul etmektedir. Dolayısıyla, Gümrük Kanunu asli-tali edim ayrımı için faydalı olabilecek bir ölçüt ortaya koymamaktadır.

Karma sözleşmelere ilişkin olarak uluslararası vergi hukuku doktrininde farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, fikri mülkiyetin kullanım hakkı devredilirken yazılı olmayan ve kendi başına bir anlam ifade etmeyen bazı destek hizmetlerin (örneğin bu nitelikteki bir eğitim hizmetinin) gerekli olması halinde bu destek hizmetler ayrı bir hizmet olarak görülmemelidir⁷⁴⁹. Bir diğer görüşe göre, fikri mülkiyetin kullanım hakkını devreden ile devralan arasındaki genel teknolojik düzey ne kadar asimetrik olursa destek hizmetlerinin ayrı hizmet olarak görülme olasılığı artmaktadır⁷⁵⁰. Bir diğer görüş, şekli bir yaklaşım ortaya koymaktadır. Buna göre, sözleşmede ayrı bir bedel belirleme veya ayrı bir sözleşme bölümünde düzenleme, hizmetin ayrı ve önemli bir hizmet olarak kabul edilmesi için gösterge olabilmektedir⁷⁵¹. Ancak, sözleşmenin içeriğini ve şeklini belirleme özgürlüğü nedeniyle bu tür şekli kıstaslar belirleyici olmamalıdır. Son olarak, bir diğer görüşe göre, hizmetin teknik yapısı gereği birbiriyle bağlantılı bir hizmet olup olmadığına odaklanmak yerine müşterinin bakış

Royalti Ödemeleri ve Stopaj, Dünya Gazetesi, 25 Mayıs 2021, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/royalti-odemeleri-ve-stopaj/622236>, (E.T.30/8/2022).

⁷⁴⁷ Bumin Doğrusöz, Royalti Ödemeleri ve Stopaj, Dünya Gazetesi, 25 Mayıs 2021, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/royalti-odemeleri-ve-stopaj/622236>, (E.T.30/8/2022).

⁷⁴⁸ Doğrusöz'e göre, mal bedelinden gayrimaddi hak bedelini çıkararak stopaja tabi tutmak Gümrük Hukuku ile çelişmektedir. Bkz. Bumin Doğrusöz, Royalti Ödemeleri ve Stopaj, Dünya Gazetesi, 25 Mayıs 2021, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/royalti-odemeleri-ve-stopaj/622236>, (E.T.30/8/2022). Aynı yönde Bkz. Ürel, s.834.

⁷⁴⁹ Valta, s.1014.

⁷⁵⁰ García Heredia, "Who Knows the Riddle of Know-How? Spain Becomes Entangled in the Web of Intangibles", European Taxation, Volume:45 No:3, 2005, s.110. (Aktaran: Valta, s.1014.)

⁷⁵¹ Bkz. Valta, s.1014. Heinsen/Voss, s.591, Bkz. Bundesfinanzhof-Urteil vom 15.6.1983 (I R 113/79) BStBl. 1984 II S. 17, <https://research.wolterskluwer-online.de/document/52bf93e9-4728-40af-a24c-f57d3b62abc3> (E.T.20/9/2022). Alman Federal Vergi Mahkemesi'ne göre, sözleşmenin ayrı bölümlerinde düzenlenme, tarafların hizmetin farklı kısımlarını hukuken birbirinden bağımsız olarak düşündüklerini göstermektedir. Ancak, Heinsen ve Voss'un belirttiği gibi, bu kararın üzerinden çok zaman geçmesi nedeniyle Mahkeme'nin bugün farklı bir sonuca varabileceği göz ardı edilmemelidir.

açısından konuya bakılmalıdır. Buna göre, müşteri açısından tek bir amaca yönelik olan ve esas hizmetten daha iyi yararlanmaya yarayan hizmetler yardımcı niteliktedir. Bu görüş, AB müktesebatında karşılık bulan bir yaklaşıma sahiptir. Şöyle ki, AB Adalet Divanı'nın KDV ile ilgili içtihatlarından bu yaklaşım bilinmektedir⁷⁵². Mahkeme, her işlemin, kural olarak, ayrı ve bağımsız bir işlem olarak görülmesi gerektiğini belirtmiştir. Bununla birlikte, tipik bir son tüketiciye sağlanan iki veya daha fazla hizmet, bu tüketicinin bakış açısından objektif olarak tek, bölünmez bir iktisadi arz oluşturacak kadar yakından bağlantılı olduğunda bunların ayrılması yapay olacağından KDV açısından tek hizmet arzının olduğu kabul edilmelidir⁷⁵³. Tüm bu görüşler dikkate alındığında uluslararası vergi hukuku doktrininde karma sözleşmeler üzerinde uzlaşmaya varılmış, genel kabul gören bir görüş bulunmadığı görülmektedir⁷⁵⁴.

1.2.2. Bulut Bilişimde Karma Sözleşmeler

Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin doğru bir şekilde nitelendirilmesi için bu hizmetlerin kapsamlı analizi gerekmektedir. Bu analize sözleşme ilişkisini gözden geçirerek başlamak gerekir⁷⁵⁵. Bulut bilişim sözleşmeleri, TBK veya diğer kanunlarda özel olarak düzenlenmiş olan isimli sözleşmelerden değildir. Bir bulut bilişim sözleşmesi aynı anda birden fazla hizmet modeli türünü (örneğin belirli bir uygulama programına erişim imkânı sağlayan SaaS modeli ile depolama alanı sunan IaaS'ın bir arada satın alınması), tek bir hizmet modeli türündeki birden fazla hizmeti veya tek bir hizmetle birlikte bu hizmetle bağlantılı başka edimleri (örneğin danışmanlık hizmeti) içerebilmektedir⁷⁵⁶. Bu içeriğin yanı sıra dağıtım modellerindeki farklılıklarla birlikte daha fazla karmaşıklaşan ilişkileri düzenleyen bulut bilişim sözleşmeleri karma sözleşme niteliğine sahiptir⁷⁵⁷. Benzer şekilde, borçlar hukuku

⁷⁵² Bkz. Court of Justice of European Union, *Card Protection Plan Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*, Case C-349/96, 25 February 1999, par.29-30, <https://eur-lex.europa.eu/> (E.T.20/9/2022). Kararda “müşteriler için başlı başına bir amaç teşkil etmeyen ve sağlanan esas hizmetten daha iyi yararlanmanın bir aracı olan hizmet, asıl hizmete yardımcı olarak kabul edilmelidir.” Ayrıca Bkz. Court of Justice of European Union, *Commissioners of Customs and Excise v. T.P. Madgett, R.M. Baldwin and the Howden Court Hotel*, Joined Cases C-308/96 and C-94/97, 22 October 1998, ECR I-6229, par. 24, <https://eur-lex.europa.eu/> (E.T.20/9/2022).

⁷⁵³ Bkz. Court of Justice of European Union, *Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst v. Deutsche Bank AG*, 19 July 2012, Case C-44/11, par.20-21, curia.europa.eu (E.T.20/9/2022); Court of Justice of European Union, *Finanzamt Burgdorf v. Manfred Bog*, Joined Cases C-497/09, C-499/09, C-501/09 and C-502/09, 10 March 2011, par. 53, curia.europa.eu (E.T.20/9/2022); Court of Justice of European Union, *Don Bosco Onroerend Goed BV v. Staatssecretaris van Financiën*, Case C-461/08, 19 November 2009, par.37, curia.europa.eu (E.T.20/9/2022).

⁷⁵⁴ Benzer tespit için Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.392.

⁷⁵⁵ Bal, *The Sky's the Limit*, s.516.

⁷⁵⁶ Benzer bir tespit için Bkz. Bal, *The Sky's the Limit*, s.516.

⁷⁵⁷ Benzer yöndeki görüşlerden biri için Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.389.

öğretisindeki baskın görüş bulut bilişim sözleşmelerinin karma kombine sözleşmeler olduğu yönündedir⁷⁵⁸.

Bulut bilişimdeki karma sözleşme tartışmalarına geçmeden önce bir noktaya işaret etmeyi önemli bulmaktayız. Hizmet sağlayıcısının birden fazla edimi yüklendiği bir sözleşme ilişkisi kapsamında yapılan ödeme, her bir edim için ayrı ayrı ele alındığında, aynı gelir unsuruna giriyorsa bu sözleşmelerde baskın edimin tespit edilmesine yönelik çabalar önemini yitirmektedir. Kanaatimizce, bulut bilişim sözleşmesine taraf gerçek kişi veya dar mükellef kurum hizmet sağlayıcısının bu sözleşme kapsamında farklı nitelikteki gelirleri doğuran edimleri aynı anda üstlenmesi halinde karma sözleşme meselesi tartışmaya değerdir.

Karma kombine sözleşme niteliğindeki bulut bilişim sözleşmesinin tarafı olan bir hizmet sağlayıcısının bu sözleşme ilişkisi kapsamında yüklendiği birden fazla edim karşılığında aldığı ödemenin niteliği belirlenirken ödemenin her bir edim için ayrıştırılması gerekip gerekmediği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bal'a göre, böyle bir durumda baskın edim belirlenmeli ve eğer baskın edim mevcutsa bu baskın edime uygun olan vergilendirme tüm ödemeye uygulanmalıdır⁷⁵⁹. Bu yaklaşıma göre, baskın edim tespit edilirken teknik ve yapısal olarak bağlantılı olmak belirleyici faktördür. Bu değerlendirme aynı sözleşme ilişkisi içerisinde birden fazla baskın edim olabileceği ihtimalini göz ardı etmektedir. Requena, tek bir bulut bilişim sözleşmesi ilişkisi içerisinde birden fazla baskın edim bulunabileceği gerçeğini kabul etmektedir⁷⁶⁰. Bununla birlikte, Bal'a benzer şekilde, Requana da baskın edim ile yardımcı ve büyük ölçüde önemsiz edim arasında teknik ve yapısal bağlantı aramaktadır. Gerek Bal'ın gerekse Requana'nın görüşleri, ortaya koydukları örnek olaylardaki gerçeklerle sınırlıdır. Heinsen ve Voss ise müşteri bakış açısından konuyu ele almaktadır. Buna göre, hizmet sağlayıcısı müşteriye sunduğu hizmetlerden bazılarını satın alıp almama seçeneklerini,

⁷⁵⁸ Öğretide bu yöndeki görüşler için Bkz. Tunç, s.65-66. Ancak, Tunç'a göre, bulut bilişimde hizmet sağlayıcılar ile müşteriler arasında akdedilen sözleşmeler kira, vekalet ve eser sözleşmeleri gibi isimli sözleşmelere ilişkin unsurların yanı sıra lisans sözleşmesi gibi isimsiz sözleşme unsurlarını içeren sui generis sözleşmelerdir.

⁷⁵⁹ Bal'ın verdiği örnek olayda bulut bilişim müşterisi aynı paket kapsamında vergi bilgi veri tabanına erişim, muhasebe yazılımı kullanımı, ticari kayıtların depolanması ve teknik yardım hizmeti almaktadır. Yazara göre, muhasebe yazılımını kullanım hakkı esas edim olup diğer edimler bu yazılım hizmetinin bir parçası kabul edilebilir. Bkz. Bal, *The Sky's the Limit*, s.516.

⁷⁶⁰ Requena verdiği bir örnekte aynı bulut bilişim sözleşme ilişkisi kapsamında SaaS ve IaaS hizmetinin verilmesini ele almaktadır. Buna göre, müşteriye çevrimiçi yazılıma erişimin yanı sıra ticari veri tabanı erişimi, veri depolama alanı ve teknik yardım hizmeti sağlanmaktadır. Yazara göre, eğer müşteri bu yazılıma erişimin doğrudan bir sonucu olarak veri depolayabiliyorsa birbirinden ayrılmaz iki hizmetten söz edilir. Böyle bir durumda, yazılıma erişim esas hizmet olur. Bu hizmetten elde edilen gelirin niteliği veri depolama hizmeti için de geçerli olur. Buna karşılık, iki hizmet tamamen bağımsız ise her bir hizmetten elde edilen gelir her biri için ayrı ayrı ele alınmalıdır. Teknik yardım hizmeti ise açıkça yazılıma erişim ile bağlantılıdır. Bkz. Requena, s.417.

teorik olarak, sunuyorsa müşterinin tercihine konu olan hizmetler yardımcı ve önemsiz nitelikte olamaz⁷⁶¹.

Hizmet sağlayıcısının birden fazla edimi yüklendiği bulut bilişim sözleşmelerine ilişkin Türk vergi hukukunda çelişkili idari görüşler bulunmaktadır. Örneğin, bir özelgeye⁷⁶² konu olayda dar mükellef kurumdan sunucu sağlanması hizmeti ile birlikte teknik destek, güncelleme, bakım, onarım vb. hizmetler alınmaktadır. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görüşüne göre, teknik destek, güncelleme, bakım, onarım vb. hizmetler için ayrı bir bedel belirlenmemesi halinde bu hizmetlerden elde edilen gelirin niteliği, sunucu sağlanması hizmetinden elde edilen gelirin niteliği olan gayrimaddi hak bedelidir. Eğer ayrı bir bedel belirlenmiş ise teknik destek, güncelleme, bakım, onarım vb. hizmetlerden elde edilen gelirin niteliği serbest meslek kazancıdır. Diğer bir özelgeye⁷⁶³ konu olayda yurt içinde merkezi olan bir kurum, dar mükellef bir kurumdan paket hizmet alınmaktadır. Bu paket ürün içinde yıllık barındırma ve içerik hazırlama hizmetleri bulunmaktadır. Söz konusu olaya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, ilgili görülen yasal düzenlemeleri ve ÇVA hükmünü alıntılar dışında hiçbir gerekçe sunmaksızın dar mükellef kurumdan alınan paket ürün içindeki hizmetler karşılığı olan lisans bedeli, yıllık barındırma bedeli ve içerik hazırlama bedeli adları altındaki farklı ödemelerin tamamı için gayrimaddi hak bedeli tespitinde bulunmaktadır. Başka bir özelgeye⁷⁶⁴ konu olayda ise Türkiye'de yerleşik bir şirket dar mükellef bir kurumdan birden fazla mal ve hizmeti içeren paket ürün satın alınmaktadır. Bu paket ürün içinde bilgi teknolojisi donanımı, bilgisayar ağı, telekomünikasyon, e-posta, işyeri güvenliği (giriş kontrolü ve kapalı devre kamera izleme sistemleri dahil) ve ilgili sistemlerin kurulması ve yapılandırılması, kurumsal web sitesinin tasarlanması, inşası, alan adının alınması, kaydettirilmesi, barındırma hizmetlerinin sağlanması, WWS uygulamalarının yapılandırılması ve bunlara çevrimiçi erişim sağlanması yer almaktadır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na göre, kurumsal web sitesi alan adının alınması, kaydettirilmesi, barındırma hizmetlerinin

⁷⁶¹ Heinsen ve Voss tarafından verilen bir örnekte, haber şeridi (kj) bandının (news ticker) sağlanmasıyla ilgili olarak hizmet sağlayıcısı ile müşteri anlaşır. Bu sağlayıcı, ilgili verileri seçer ve müşterinin ihtiyaçlarını bant hizmeti sunar. Teknik olarak, veriler yalnızca sağlayıcının altyapısı aracılığıyla depolanır ve kullanıma sunulur. Yazarlara göre, böyle bir durumda müşteriye sunulan hizmet paketi iki unsurdan oluşmalıdır. Birincisi, içeriğin sağlanması (yani piyasa verileri); ikincisi ise sunulan verinin depolandığı altyapıdır. Yazarlara göre, bu müşteri yalnızca aynı sağlayıcıdan IaaS kullanmayı seçer. Teorik olarak, piyasa verilerini müşterinin kendi bilgi teknolojileri altyapısına veya başka bir hizmet sağlayıcıdan edindiği bilgi teknolojileri altyapısına aktarması mümkündür. Bu nedenle, içeriğin sağlanmasının doğal olarak sağlayıcının bilgi teknolojileri altyapısıyla bağlantılı olmadığı gerçeği ortaya çıkar. Bkz. Heinsen/Voss, s.591.

⁷⁶² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-125[30-14/17]-1246 sayılı ve 9.11.2015 tarihli Özelgesi.

⁷⁶³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2012/324]-1242 sayılı ve 14.8.2013 tarihli Özelgesi. Benzer bir olay hakkındaki daha detaylı açıklamaları ve farklı yöndeki tespitleri için Bkz. Heinsen/Voss, s.591.

⁷⁶⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2013/290]-92662 sayılı ve 9.11.2015 tarihli Özelgesi.

sağlanması, WWS uygulamalarının yapılandırılması ve bunlara çevrimiçi erişim sağlanması karşılığında yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedelidir. Bununla birlikte, aynı özelgede, bilgi teknolojisi donanımı, bilgisayar ağı, telekomünikasyon, e-posta, işyeri güvenliği (giriş kontrolü ve kapalı devre kameralı izleme sistemleri dahil) ve ilgili sistemlerin kurulması ve yapılandırılması, kurumsal web sitesinin tasarlanması ve inşası hizmetlerinin alınan gayrimaddi hakla “bağlantılı” hizmetler olması durumunda bunlar karşılığında yapılan ödemelerin de gayrimaddi hak bedeli olacağı ifade edilmektedir.

Bulut bilişim sözleşmelerindeki baskın edim ile yardımcı ve önemsiz edim(ler) arasındaki teknik ve yapısal bağlantıya yapılan atıflar açık ve anlaşılır olmaktan uzaktır⁷⁶⁵. Bu “bağlantı” ölçütü hiçbir nesnel kriter barındırmamaktır. Karma kombine sözleşme niteliğindeki bulut bilişim sözleşmelerine yönelik olarak ulusal ve uluslararası düzeyde açık ve anlaşılır bir düzenleme bulunmamasının yanı sıra öğretideki ve vergi uygulamasındaki kafa karıştırıcı tespitler, hukuki güvenlik ilkesi yönünden bu konunun sorunlu olduğuna işaret etmektedir⁷⁶⁶. Sözleşme ilişkilerini inceleyen borçlar hukuku alanında karma sözleşmelere ilişkin yapılan teorik tartışmalar, özellikle vergi hukuku için dikkat çekici olan soğurma (imtisas) teorisi, vergi hukuku açısından yol gösterici olmaktan uzaktır. Tüm bu nedenlerle, açık ve anlaşılır bir düzenleme yürürlüğe girene kadar, birden fazla edimi içeren bulut bilişim hizmet sözleşmelerinde yalnızca bir bedel belirlenmesi ve bu bedeli ayırtıştırmanın mümkün olmaması halinde hizmet sağlayıcısının tercih ettiği edimin tabi olacağı vergi uygulaması tüm edimler için uygulanmalıdır.

2. İŞYERİ KAVRAMI

2.1. Uluslararası Vergi Hukukunda İşyeri

2.1.1. Genel Olarak

Uluslararası vergi hukukundaki ikametgâh-kaynak paradigması açısından işyeri kuralı önemli bir yere sahiptir. Prusya ile Avusturya-Macaristan Krallığı arasında akdedilen 1899 tarihli ÇVA’da işyerine ilk kez yer verilmesi ile birlikte bu zamana kadar sadece kaynak

⁷⁶⁵ Aynı yöndeki görüşü için Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.397.

⁷⁶⁶ Sprague, 2013 yılında yapılan bir toplantıda karma sözleşme ilişkisine dayalı bulut bilişim sözleşmelerine yönelik düzenleme olmadığına işaret etti. O tarihten bu zamana kadar bağlayıcı hukuk kaynaklarında herhangi bir ilerleme kaydedildiğine yönelik hiçbir tespitte bulunamadık. Sprague’nin o dönemdeki tespitleri için Bkz. Channing Flynn/Joe Crosby/Nancy Perks/Gary Sprague, “Session 7 - Navigating The Cloud: Keeping Pace With The Evolving Taxation Of Cloud Computing And E-Commerce”, *Taxes: The Tax Magazine*, Volume:91, No:6, 2013, s.84-85.

prensibini kabul eden uluslararası vergi düzeninde ⁷⁶⁷ önemli bir paradigma değişimi başlamıştır. Bu ÇVA'yı takiben Milletler Cemiyeti himayesinde hazırlanan 1923 tarihli Dört Ekonomist Raporu⁷⁶⁸, 1925 tarihli Teknik Uzmanlar Raporu⁷⁶⁹, 1927-1933 yılları arasında yayınlanan Milletler Cemiyeti Taslak Anlaşmaları ve Milletler Cemiyeti bünyesinde yürütülen diğer çalışmalar işyeri terimi ve kuralı üzerinden ikametgâh-kaynak paradigmasındaki değişimi sürdürmüştür. Kaynak ülkede vergilendirme için işyerini tek kriter olarak görmeyen 1943 tarihli Meksika Modeli ve 1946 Londra Modeli bu süreçte önemli bir etkiye sahip olamamıştır⁷⁷⁰.

İngiltere'den ve Almanya'dan vergi uzmanlarının iş birliğiyle hazırlanan 1963 tarihli OEEC MA ile birlikte ikametgâh prensibine ağırlık veren yaklaşım yerini sağlamlaştırmıştır. Bu tarihten 2000'li yılların başına kadar olan süreçte OECD MA'daki işyeri ve ticari kazancın işyerine atfedilmesine ilişkin düzenlemeler önemli ölçüde aynı kalmıştır⁷⁷¹.

İnternet ve elektronik ticaret ile birlikte işyeri kuralı yeniden dikkatleri üzerine toplamıştır⁷⁷². Zira, geleneksel ticarete, örneğin, bir mağazanın ve deponun üstlendiği işlevi, elektronik ticarete sunucu ve web sitesi üstlenmeye başlamıştır. Ticari yaşamdaki bu değişime paralel olarak işyeri kuralına ilişkin OECD MA Yorumlarında 2000, 2002/2003, 2005 ve 2008

⁷⁶⁷ Ekkehart Reimer, "Permanent Establishment in the OECD Model Tax Convention", Permanent Establishments A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, (Eds. Ekkehart Reimer/Stefan Schmid/Marianne Orell), Kluwer Law International, 2018, s.3-209, s.10. (Bundan sonra "Reimer, *Permanent Establishment*" olarak anılacaktır.)

⁷⁶⁸ League of Nations Economic and Financial Commission, Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp, 5 April 1923, Faydalı Link: <https://play.google.com/books/reader?id=5ww2AAAAIAAJ&pg=GBS.PA4004&hl=en> (E.T.30/8/2022). Bu raporda, çifte vergilendirmenin önüne geçmek için ekonomik bağın ("*economic allegiance*") güçlü olduğu ülkeye vergilendirme yetkisinin tanınması savunulmaktadır. Bu yazarlar, ekonomik bağın göstergesi olarak ikametgâh ve yerleşim yerini kabul etmektedir. Raporda bu kabule dayanarak vergilendirmenin yalnızca ikametgâh ülkesinde olması gerektiği savunulmaktadır. Oysa ki, ortaya koydukları görüşleriyle günümüz Uluslararası Vergi Hukuku öğretisine önemli etkileri olan Georg Von Schanz, Edwin R. A. Seligman (Aynı zamanda Dört Ekonomist Raporu'nda imzası olanlardan biridir.) ve Klaus Vogel tarafından aynı "ekonomik bağ" farklı yorumlanmaktaydı. Bu yazarlara göre, orijin ve malın bulunduğu yer ekonomik bağ için önemli göstergelerdir. Siyasi bağın göstergesi olan ikametgâh ve yerleşim yerinin, ekonomik bağın belirlenmesindeki önemi daha azdır. Bu görüşleri için Bkz. Georg Von Schanz, Zur Frage Der Steuerpflicht, FinanzArchiv / Public Finance Analysis 9. Jahrg., H. 2, 1892, s.365-438; Edwin R. A. Seligman, Essays in Taxation, New York City, MacMillan and Co., First Edition, 1895; Klaus Vogel, Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments, Part I, Intertax, Volume:8-9, 1988, s.216,219. (Aktaran: Skaar, *Permanent Establishment*, s.83)

⁷⁶⁹ League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion, Report and Resolutions submitted by the Technical Experts, Geneva, 7 February 1925. (Aktaran: Skaar, *Permanent Establishment*, s.83) Bu Rapor, yalnızca ikametgâh ülkesinde vergilendirmeyi kabul eden Dört Ekonomist Raporu'ndaki yaklaşımı prensip olarak benimsemesine rağmen belirli varlıklar ve yatırımlar bakımından kaynak ülkede vergilendirmeyi öngörmektedir.

⁷⁷⁰ Bunun sebepleri için Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.98-99.

⁷⁷¹ Söz konusu anlaşmalara ilişkin detaylı incelemeler için Bkz. <https://www.taxtreatieshistory.org> (E.T. 20/7/2022).

⁷⁷² Arthur J. Cockfield, "Reforming the Permanent Establishment Principle Through Quantitative Economic Presence Test", Canadian Business Law Journal, Volume:38, No:3, 2003, s.400-424, s.406. (Bundan sonra "Cockfield, *Reforming the Permanent Establishment*" olarak anılacaktır.)

yıllarında önemli güncellemeler olmuştur. Daha sonra, 2017 tarihli MLI⁷⁷³ ve aynı yıl içinde OECD MA m.5 lafzında ve Yorumlarındaki güncellemeler işyeri kuralında önemli değişikliklere yol açmıştır⁷⁷⁴. Bu kapsamda bağımlı acenteyi (yeni m.5/f.5-6) ve faaliyet istisnalarını (yeni m.5/f.4-4.1) düzenleyen hükümlerdeki değişiklikler kaynak ülke vergilendirmesini güçlendirmeyi öngörmektedir⁷⁷⁵. Buna karşın, işyeri eşliğini düşüren bu değişiklikleri ÇVA'lara aktarmayı öngören MLI'nın ilgili hükümleri çok sayıda ülke tarafından kabul görmemiştir⁷⁷⁶. Tüm bu tespitler ışığında, özetle, 1899 yılından günümüze kadar uzanan tarihsel arka plan, ikametgâh-kaynak paradigmasında değişimin, işyeri kuralı üzerinden gerçekleştiğini ortaya koymaktadır⁷⁷⁷.

Kaynak devletin, yurtdışında mukim teşebbüsün kaynak ülkede elde ettiği ticari kazancını vergilendirebilmesi için bu ülkede bu teşebbüsün işyerinin varlığı şarttır⁷⁷⁸. İşyeri sayesinde ticari kazancın hangi ülkede vergilendirileceği belirlenmektedir⁷⁷⁹. Bu bağlamda, işyeri kuralının iki temel işlevi bulunmaktadır⁷⁸⁰. Birincisi, ticari faaliyetlerin yürütüldüğü kaynak ülkeye vergilendirme yetkisi tanımadır. İkinci olarak, sınır ötesi işlemlerden elde edilen ticari kazancı kaynak ülke ile ikametgâh ülkesi arasında paylaşmak suretiyle çifte vergilendirmeyi önlemektir. İkametgâh ülkesinin vergilendirme yetkisini geniş tutmayı amaçlayan OECD MA'da işyeri tanımı dar tutulurken kaynak ülke vergilendirmesine daha fazla önem veren BM MA'da bu tanım daha geniştir. Türkiye, kendisinden daha çok gelişmiş ülkelerle ÇVA akdederken BM MA'ya; daha az gelişmiş ülkelerle bu tür anlaşmaları müzakere ederken OECD MA'ya yakınlaşmaktadır⁷⁸¹. Türkiye'nin akdettiği ÇVA'lar, genel olarak, yapım işyeri için aranan süre şartı ve hizmet işyeri bakımından OECD MA'dan farklılaşarak

⁷⁷³ MLI (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS), 7 Haziran 2017 tarihinde Türkiye'nin aralarında bulunduğu bazı ülkeler tarafından imzalandı. O tarihten bu yana bu anlaşmayı sağlayan ülke sayısı artmaktadır. MLI'nın esas amacı OECD BEPS Eylem Planları kapsamında vergi anlaşmalarında yapılması öngörülen değişiklikleri hızlı, senkronize ve etkili şekilde düzenlemektir. Bkz. OECD, *Action 1 Final Report*, s.30. Zira, 3000'den fazla vergi anlaşmasından oluşan uluslararası vergi ağında ülkelerin ikili müzakerelerle tüm değişiklikleri yürürlüğe koyması normal şartlarda oldukça uzun zaman alacaktır.

⁷⁷⁴ Reimer, *Permanent Establishment*, s.11.

⁷⁷⁵ Skaar, *Permanent Establishment*, s.104-105. Söz konusu fıkralar ve diğer fıkralardaki değişiklikler hakkında daha detaylı açıklamalar için Bkz. Rençber, *İşyeri*, s.48-53.

⁷⁷⁶ Svitlana Buriak/Raphael Holzinger, "Introduction to the Attribution of Profits to Permanent Establishments", *Attribution to Profits to Permanent Establishments* (Eds. Michael Lang, Alfred Storck/Raffaele Petrucci), First Edition, 2020, s.9.

⁷⁷⁷ İşyeri kavramının tarihsel arka planına ilişkin daha detaylı açıklamalar için Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.75-105; Reimer, *Permanent Establishment*, s.10-11; Rençber, *İşyeri*, s.38-53; Cihat Öner, *Vergi Hukukunda İşyeri*, Ankara, İmaj, 2016, s.25-37. (Bundan sonra "Öner, *İşyeri*" olarak anılacaktır.)

⁷⁷⁸ Öner, *İşyeri*, s.51;

⁷⁷⁹ Işık, s.108.

⁷⁸⁰ Bkz. Rençber, *İşyeri*, s.27.

⁷⁸¹ Işık, s.108.

kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini genişletmektedir⁷⁸². Bu ÇVA’larda yer alan hizmet işyeri düzenlemesi için BM MA m.5/f.3 hükmü örnek alınmaktadır⁷⁸³.

İşyeri, ticari kazanç dışında diğer bazı gelir unsurlarının kaynak ülkede vergilendirilebilmesi için de belirleyicidir. Bu bağlamda, OECD MA, temettü (m.10/f.4), faiz (m.11/f.4), gayrimaddi hak bedeli (m.12/f.3) ve diğer gelirler (m.21/f.2) bakımından işyerine atıfta bulunan özel düzenlemelere yer vermektedir. Bu düzenlemelere göre, yurtdışında mukim bir teşebbüsün bu tür gelirleri elde ettiği kaynak ülkede işyerinin bulunması ve bu gelirler ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunması halinde ticari kazanç için geçerli olan paylaşırma esasları bu gelirlere uygulanmaktadır. Bununla birlikte, 2000 yılında yapılan değişiklik sonrasında serbest meslek kazancına ilişkin özel düzenlemeyi (eski m.14) kaldırarak bu nitelikte olan gelirleri ticari kazanç kapsamına alan OECD MA bakımından bu gelirlerin kaynak ülkede vergilendirilmesi için yine işyerinin varlığı aranmaktadır.

İşyeri, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelmektedir. Bu genel tanıma yer veren OECD MA m.5 hükmü, sınırlı sayıda olmamak üzere yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yeri işyerine örnek vermektedir⁷⁸⁴. Bu örneklerin, genel tanım dikkate alınarak irdelenmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, genel tanımda yer alan koşulları sağlaması halinde yönetim yeri, şube, büro ve maddede sayılan diğer örnekler işyeri teşkil edecektir⁷⁸⁵. Dolayısıyla, örnekler işyeri terimini kavramak için tek başına yeterli değildir. İşyerine ilişkin genel tanım içinde farklı unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurların irdelenmesi sayesinde işyerinin ne anlama geldiği daha iyi anlaşılmaktadır⁷⁸⁶.

⁷⁸² Bkz. Timur Çakmak, “Turkey”, Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and digital economy, IFA Cahiers 2018, Volume 103B, s.6.

⁷⁸³ Türkiye’nin, Almanya, Avusturalya, Cezayir, Çekya, Çin Halk Cumhuriyeti, Danimarka, Endonezya, Filipinler, Hırvatistan, İsrail, İsveç, İtalya, Kanada, Kazakistan, Kırgızistan, Lübnan, Malta, Mısır Singapur, Suudi Arabistan, Tayland, Vietnam, Yeni Zelanda ve Yunanistan ile akdettiği ÇVA’larda hizmet işyerine ilişkin hüküm bulunmaktadır. (Aktaran: Rençber, *İşyeri*, s.114.) Bu ÇVA’larda kullanılan hizmet işyeri düzenlemesi BM MA m.5/f.3 hükmünde şu şekildedir: “*bir teşebbüs tarafından çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir akit devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre veya sürelerde devam eden veya ilgili mali yılda sona eren danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri*”.

⁷⁸⁴ Türkiye’nin taraf olduğu bazı ÇVA’larda daha fazla işyeri örneği sayılmaktadır. Bkz. Üzeltürk, *The Impact*, s.440.

⁷⁸⁵ Bkz. OECD MA m.5’e ilişkin Yorum (2014), par.12.

⁷⁸⁶ Işık, s.109.

2.1.2. Unsurlar

İşyerinin genel tanımı farklı unsurlardan oluşmaktadır. OECD'nin yanı sıra ABD, Almanya ve İsviçre öğretilerinde bu unsurlar farklı tasniflere tabi kılınarak incelenmektedir⁷⁸⁷. OECD, işyeri için “işe ilişkin bir yer”, “sabitlik” ve “ilk iki unsuru sağlayan yerde ticari faaliyetlerin yürütülmesi” unsurlarını aramaktadır⁷⁸⁸. Buna göre, ilk unsur olan işe ilişkin bir yerden maksat bina, tesis veya belirli durumlarda makine ya da teçhizat ve benzerlerinin mevcut olmasıdır. İkinci olarak, sabitlikten maksat işe ilişkin bu yerin belirli ölçüde bir sürekliliğe sahip olması, belirli bir yerde bulunmasıdır. Üçüncü olarak, ilk iki unsuru sağlayan yerde ticari faaliyetlerin yürütülmesinden maksat işe ilişkin sabit bir yer vasıtasıyla teşebbüsün işini yürütmesidir. Bu, genellikle, teşebbüse bağlı çalışanların, işe ilişkin sabit yerin bulunduğu ülkedeki faaliyetleri bu yer vasıtasıyla yürüttüğü anlamına gelmektedir. Bu çalışmadaki analizler bakımından daha faydalı olacağı düşünüldüğünden dolayı işyeri unsurları incelenirken Skaar tarafından ortaya konulan tasnif tercih edilmektedir⁷⁸⁹. Buna göre, işyeri objektif, sübjektif ve işlevsel olmak üzere üç unsurdan teşekkül etmektedir. Objektif unsur için fiziki yer ve sabitlik; sübjektif unsur için kullanım ve kullanım sürekliliği; ve son olarak, işlevsellik unsuru için ticari faaliyet ve ticari bağlantı koşullarının sağlanması gerekmektedir. Aşağıda ayrıntılı olarak izah edilen bu koşulların sağlanması halinde işyerinin varlığından söz etmek mümkündür.

2.1.2.1. Objektif Unsur

2.1.2.1.1. Fiziki Yer

Objektif unsur, “fiziki yer” ve “sabitlik” bileşenlerinden teşekkül etmektedir. Fiziki yer, üzerinden ticari faaliyet yürütülmesi mümkün olan herhangi bir nesnedir⁷⁹⁰. Bu nesne, belli bir ağırlığı, hacmi ve rengi olan her türlü cansız varlık, şey, objedir⁷⁹¹. Fiziki yerin, toprak ile fiziki

⁷⁸⁷ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.107-110.

⁷⁸⁸ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.2.

⁷⁸⁹ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.110 vd. Türk vergi hukuku öğretisinde bu tasnifi kullanan çalışmalardan bazıları için Bkz. Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2021; Yaltı, s.118 vd.; Ertuğrul Akçaoğlu, *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s.133 vd. Diğer taraftan, örneğin, Williams’a göre, işyeri beş unsurdan oluşmaktadır. Bunlar, “yer niteliği”, “yerin coğrafi sabitliği”, “daimi”, “tasarrufunda bulundurma” ve “faaliyeti bu yerde yürütme”. Bkz. Robert L. Williams, *Fundamentals of Permanent Establishments*, The Hague, Wolters Kluwer, 2014, s.16.

⁷⁹⁰ Bu koşul “işe ilişkin yer” ve “işin yürütüldüğü yer” olarak da ifade edilmektedir. Bu ifadelerin İngilizce’deki karşılığı “place of business”tır. Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.136; OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.10; Rençber, *İşyeri*, s.59; Yaltı, s.119.

⁷⁹¹ Bkz. <https://sozluk.gov.tr/> (E.T.30/8/2022). Özel Hukukta bu nesnenin nasıl nitelendirildiğinin bir önemi bulunmamaktadır. Bkz. Reimer, *Permanent Establishment*, s.42.

bir bağının olması aranmaksızın boşlukta belirli bir alan kaplaması yeterlidir⁷⁹². Bu alanın ölçüsü, hacmi için öngörülen asgari bir tutar bulunmamaktadır⁷⁹³. Dolayısıyla, taşınır ve taşınmaz nitelikte olan her türlü maddi varlık fiziki yer koşulunu sağlama kapasitesine sahiptir⁷⁹⁴. Buna karşın, tamamen gayrimaddi yapıdaki varlıklar bu koşulu sağlamamaktadır⁷⁹⁵. Tüm bu tespitler ışığında, fiziki yer, ticari faaliyetleri yürütmek için teşebbüs tarafından kullanılan her türlü bina, tesis ve tesisatı kapsamaktadır⁷⁹⁶.

Bir ülkedeki ticari yaşama katılım için maddi varlığın yeterli düzeyde olmasının gerekli olduğu bir zamanda fiziki yer koşuluna yer verilmesi anlaşılabilir bir durumdur⁷⁹⁷. Bu koşula verilen önemi göstermesi bakımından ABD’de verilen 1942 tarihli *Piedras Negras Broadcasting* kararı⁷⁹⁸ dikkat çekicidir. Bu karara göre, Meksika-ABD (Teksas) sınırının Meksika tarafında bulunan bir radyo istasyonunu işleten Meksika merkezli bir teşebbüsün, açık bir şekilde çoğunluğu ABD’de bulunan dinleyicilere yönelik olan yayınlarında çoğunlukla ABD mukimi teşebbüslere verdiği reklam hizmetleri karşılığında elde ettiği gelir, bu radyo işletmecisinin ABD’de fiziki hiçbir varlığı bulunmadığı gerekçesiyle ABD’de vergilendirilememektedir. Fiziki yer bulunmaksızın bir ülkedeki ticari yaşama katılabilmenin mümkün olabileceğine ilişkin kanaatin zamanla ortaya çıkmasıyla beraber ABD dahil çeşitli ülkelerdeki vergi uygulamalarında fiziki yer koşulunun esnetildiği görülmektedir⁷⁹⁹. Hatta, AB Komisyonu’na göre, fiziki varlık arayan kurallar, hizmet sunabilmek için fiziki varlığa artık ihtiyaç duymayan dijital hizmetleri yakalamakta başarısız olmaktadır. Bu nedenle, dijitalleşen yeni iş modellerine uygun bir varlık göstergesi gerekmektedir⁸⁰⁰. Tüm bunlara rağmen, mevcut hukuki düzenlemeler fiziki yer koşulunu aramaya devam etmektedir.

⁷⁹² Reimer, *Permanent Establishment*, s.42; OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.11; Rençber, *İşyeri*, s.58.

⁷⁹³ Reimer, *Permanent Establishment*, s.43.

⁷⁹⁴ Rençber, *İşyeri*, s.58.

⁷⁹⁵ Reimer, *Permanent Establishment*, s.42.

⁷⁹⁶ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.10

⁷⁹⁷ Bkz. López, s.8-9.

⁷⁹⁸ Circuit Court of Appeals, Fifth Circuit (ABD), *Commissioner of Int. Rev. v. Piedras Negras B*, 127 F.2d 260 (5th Cir. 1942), Decided April 3, 1942.

⁷⁹⁹ Bu yöndeki uygulamalar için Bkz. Court of Appeals of Tennessee at Nashville (ABD), *America Online Inc. v. Johnson*, No. M2001-00927-COA-R3-CV, Decided July 30, 2002; United States Supreme Court, *South Dakota v. Wayfair, Inc. et al*, 585 U.S. ____ (2018); United States Supreme Court, *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U. S. 298 (1992). Bu kararlar 1967 tarihli şu karardaki yaklaşımı takip etmeyi bırakmıştır: United States Supreme Court, *National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*, 386 U.S. 753 (1967). Ayrıca, İsrail’deki vergi idaresi tarafından bu yönde verilen bir özelge için Bkz. Israel Tax Authority, *Administrative Circular No. 04/2016* 11 April 2016 (Aktaran: OECD, *Interim Report*, s.137.). Hindistan’da bu yönde yapılması öngörülen bir yasa değişikliğinin özeti için Bkz. OECD, *Interim Report*, s.138.

⁸⁰⁰ Bu yöndeki tespitleri neticesinde AB Komisyonu tarafından sunulan öneriler için Bkz. AB Komisyonu, *Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence* {SWD(2018) 81 final} - {SWD(2018) 82 final, COM(2018) 147 final, Brussels, 21/3/2018. (Bundan

2.1.2.1.2. Sabitlik

Objektif unsurun ikinci bileşeni sabitliktir. Fiziki yerin sabit olması aranmaktadır. Buna göre, fiziki yer ile belirli bir coğrafi nokta arasında bir bağlantı olmalıdır. Sabitlik koşulunun aranmasının nedenleri arasında vergi uygulamalarında kolaylık sağlaması ve hem mükellef hem de vergi idaresi için belirliliğe katkı sağlaması yer almaktadır⁸⁰¹. Fiziki yerin, belirli bir alanda bulunması yeterli olup üzerinde bulunduğu toprağa fiilen sabitlenmesi gerekmemektedir⁸⁰². Bununla birlikte, kural olarak, örneğin, aynı şehirde bulunan birden fazla fiziki yerin tek bir yer değil; birden fazla yer olarak ayrı ayrı değerlendirilmeye alınması gerekmektedir⁸⁰³. Ayrıca, bu sabitliğin, bir ülkenin coğrafi olarak egemenlik alanı dışında olmaması gerekmektedir⁸⁰⁴.

Tüm bunlara rağmen, sabitlik koşulunun yorumunda zamanla bir değişim olduğunu ifade etmekte fayda bulunmaktadır. Bu bağlamda, sabitlik, 1963 yılında “ayrı bir yer”; 1977 yılında “fiziki yer ile coğrafi bir alan arasındaki bir bağlantı”; 2003 yılı ve sonrasında “coğrafi ve ticari olarak bütünlük” olarak yorumlanmaktadır⁸⁰⁵. Coğrafi ve ticari olarak bütünlük, bir teşebbüsün farklı faaliyetlerinin yerlerinin tek bir işyeri teşkil edip etmediğini tespit etmeye yönelik bir tekniktir⁸⁰⁶. Bu nedenle, günümüzde, aynı yerlerde düzenli olarak tekrar eden bir faaliyetin veya ticari bir bütünlük arz edecek şekilde tek bir müşteriye yönelik bir proje olan bir faaliyetin, coğrafi bütünlük teşkil eden bir alanda yürütülmesi durumunda bu faaliyetlerin, sabitlik koşulunu sağladığı kabul edilmektedir⁸⁰⁷. Bu yorum değişikliği neticesinde “belirli bir coğrafi alan ile bağlantılı olma” ve “ayrı bir yer” aranmamaktadır. Bu değişim nedeniyle sabitlik koşulu yerini işlev unsurunun bir bileşeni olan ticari faaliyet koşuluna bırakmaktadır⁸⁰⁸.

sonra “AB Komisyonu, *COM(2018) 147 final*” olarak anılacaktır.) Ayrıca AB’deki diğer adımlar için Bkz. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en (E.T. 30/8/2022).

⁸⁰¹ Bkz. Brian J. Arnold, “Article 5: Permanent Establishment”, *Global Tax Treaty Commentaries - Global Topics IBFD*, <https://research.ibfd.org> (accessed 14 June 2021), s.5.

⁸⁰² OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.21. Reimer’e göre, OECD’nin bu yorumu “hareket eden hedeflerin” de işyeri sayılmasının önünü açmaktadır. Bkz. Reimer, *Permanent Establishment*, s.50.

⁸⁰³ Skaar, *Permanent Establishment*, s.140.

⁸⁰⁴ Skaar, *Permanent Establishment*, s.140.

⁸⁰⁵ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.2; OECD, *MTC 1977*, Commentary on Article 5, par.5; OECD, *MTC 20003*, Commentary on Article 5, par.5.1,18,20; OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.22,51,57. Daha önce “coğrafi ve ticari bütünlük” hususu sadece yapım işyerinde 12 aylık süre kriteri ile ilgili olarak kullanılmaktaydı. Ticari ve coğrafi bütünlük, Rençber tarafından coğrafi ve ticari bağdaşıklık olarak ifade edilmektedir. Bkz. Rençber, *İşyeri*, s.79 vd..

⁸⁰⁶ Teşebbüsün faaliyetlerinin yerleri tek bir işyeri teşkil etmemesi durumunda her birinin ayrı ayrı işyeri oluşturma olasılığı mevcuttur. Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.167.

⁸⁰⁷ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.181.

⁸⁰⁸ Skaar, *Permanent Establishment*, s.182.

2.1.2.1.3. Objektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları

Bu çalışma bakımından önem arz etmeleri nedeniyle özellikle sunucu, bilgisayar, kablo, bilgisayar programı ve web sitesinin, objektif unsur içindeki fiziki yer ve sabitlik koşullarını sağlayıp sağlamadığı üzerinde durulması tercih edilmektedir⁸⁰⁹.

Maddi varlığa sahip olan sunucular fiziki yer koşulunu sağlamaktadır⁸¹⁰. Bu koşul bakımından fiziki sunucuların gittikçe küçülen yapısı önem arz etmemektedir⁸¹¹. Ancak, taşınabilir mahiyeti nedeniyle sabitlik koşulunu sağlayıp sağlamadığı konusunda bazı tereddütler bulunmaktadır. Sabitlik koşulu bakımından önemli olan, sunucunun bir yerden başka bir yere taşınma olasılığı değil; fiilen bir yerden başka bir yere taşınıp taşınmadığıdır⁸¹². Bu anlamda, sabitlik koşulunun sağlanması için yeterli bir süre belirli bir yerde bulunması aranmaktadır. Tüm bu hususlar dikkate alındığında objektif unsur yönünden sunucuların, işyeri teşkil etmesi mümkündür⁸¹³.

⁸⁰⁹ OECD MA, elektronik ticaret özelinde işyerine ilişkin bazı tespitlerde bulunmaktadır. OECD, *MTC 2017, Commentary on Article 5*, par.122-131. Türkiye, bu Yorumla ilişkin pozisyonunu saklı tutmaktadır. Bkz. OECD, *MTC 2017, Commentary on Article 5*, par.183. “Bununla birlikte, OECD Model Anlaşması’nın 5. maddesi üzerinde Türkiye’nin herhangi bir çekincesi olmadığı gibi, elektronik ticarete ilişkin anlaşma yorum notlarına getirilen karşı yorum çerçevesinde Türkiye’nin taraf olduğu ÇVA’ların işyeri maddelerinde herhangi değişikliğe gidilmemiş ve iç mevzuatımızda da elektronik ticarete sabit işyerinin hangi şartlarda oluşacağı ile ilgili bir düzenleme yapılmamıştır.” Bkz. Erdal Ekinci/Orhan Pala, “*Dijital Ekonomideki Gelişmelerin Vergilendirmeye Yansımaları Yurt Dışında Mukim Dijital Şirketler Nezdinde Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinin Değerlendirilmesi*”, Vergi Dünyası, Yıl:39, Sayı:362, Şubat 2020, s.125. Batun’a göre, “Türk Gelir İdaresi de OECD’nin görüşünü benimsemiştir. Bu durum uluslararası vergi hukuku bakımından tutarlı ve hatta bir anlamda gereklidir. OECD’nin bu noktadaki görüşlerine katılmıyorsa Türkiye’nin izlemesi gereken yol yorum notlarının ilgili kısmına muhalefet şerhi (observation) koymaktır. Bu şekilde yapmadığına göre OECD’nin görüşünü paylaşması beklenir.” Bkz. Mehmet Batun, “*OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri - İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret*”, Vergi Dünyası, Sayı:393, Mayıs 2014, s.65-75, s.71. Üzeltürk’e göre, “ÇVA’lar bakımından ortak bir yorum arayışında olan Mahkemeler için OECD MA Yorumları önemli bir kaynaktır.” Bkz. Hakan Üzeltürk, “*Interpretation of Tax Treaties*”, Marmara Journal of European Studies, Volume:10, No:1, 2002, s.35-64, s.45. (Bundan sonra “Üzeltürk, *Interpretation*” olarak anılacaktır.)

⁸¹⁰ Bkz. OECD, *MTC 2017, Commentary on Article 5*, par.123; Reimer, *Permanent Establishment*, s.139; Jérôme Monsenego, “*May a Server Create a Permanent Establishment? Reflections on Certain Questions of Principle in Light of a Swedish Case*”, International Transfer Pricing Journal, Volume:21 No:4, 2014, s.249.

⁸¹¹ Sunucular bakımından fiziki yer koşulunu sorgulayıcı değerlendirmeleri için Bkz. Monsenego, s.249-251.

⁸¹² Bkz. OECD Model Vergi Anlaşması (2017 versiyonu), Madde 5, Yorum paragraf 125. Monsenego’ya göre, OECD’nin bu değerlendirmesi teorik açıdan isabetli olsa da uygulaması zordur. Bkz. Monsenego, s.251. Bazı yazarlara göre, kolay taşınabilir olması nedeniyle matrah aşındırma ve kâr aktarımına bazı endişeler bulunmaktadır. Buna ek olarak, Cockfield’a göre, sunucu işyeri kaynak ülkede vergilendirmeye yol açacak şekilde gelirin bu işyerine atfedilmesine yol açmamaktadır. Bkz. Manoj Kumar Singh, “*Taxing E-Commerce On The Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation*”, Intertax, Volume:42, No:5, 2014, s.331-332; Cockfield, *Reforming the Permanent Establishment*, s.410-411. “*Sunucunun bir yerden bir yere kolaylıkla taşınabilir mahiyette bir makine olması, işyeri testi bakımından değil; ancak işyerine dayalı vergilendirmeden kaçınma olasılığı bakımından tartışılabilir.*” Bkz. Skaar, E-Commerce, s.189; Forst, Continuing, s.1468. (Aktaran: Yaltı, s.124.); Ayrıca Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.124.

⁸¹³ OECD’nin elektronik ticarete ilişkin çalışmaları sonrasında sunucular hakkındaki görüş ortaya koyana kadar sunucuların işyeri teşkil edip etmediği konusu belirsiz ve tartışmaya açıktı. Farklı ülke vergi idarelerinin bu konudaki uygulamaları tereddütlere yol açmaktaydı. Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.123. Ülkelerin sunucuların işyeri teşkil edip etmeyeceğine ilişkin farklı yöndeki yaklaşımları ve OECD’nin görüşünün tarihsel arka planı için ayrıca Bkz. Cockfield, *Reforming the Permanent Establishment*, s.407-408;

Sunucu için objektif unsur yönünden yapılan tespitler hem bilgisayar hem de geniş anlamda donanım için geçerlidir⁸¹⁴.

Fiziki yer koşulunu sağlamayan web sitesi, işyeri sayılmamaktadır⁸¹⁵. Zira, OECD'ye göre yazılım ve veriden teşekkül eden web sitesi maddi bir niteliğe sahip değildir. Bu anlamda, OECD MA Yorumlarında üzerinde durulan sunucu/web sitesi ayrımı⁸¹⁶, geniş yorumlanmak suretiyle donanım/yazılım ayrımı olarak kabul görmektedir⁸¹⁷. Donanımın aksine yazılımın, boşlukta yer kaplayan bir hacmi bulunmamaktadır. Bu anlamda, yazılım fiziki yer koşulunu sağlamaktan uzak, gayrimaddi yapıdaki bir varlıktır. Yazılımın, tek başına, işyeri teşkil etmeyeceğine dair genel kabul⁸¹⁸ bulunmasına rağmen kullanıldığı donanımla birlikte işyeri sayılma potansiyeline sahiptir⁸¹⁹. Yazılım, tek başına, fiziki yer koşulunu sağlamadığından dolayı ayrıca sabitlik koşulu üzerinden değerlendirilmesine lüzum bulunmamaktadır.

Elektrik ve telekomünikasyon kabloları, boşlukta yer kaplayan belirli bir hacme sahip nesnelerdir. Yeryüzünün üstünde olup olmadığı önem arz etmemektedir. Ancak, fiziki yer koşulunu sağlamaları için bu kabloların, bir ülkenin coğrafi olarak egemenlik alanı içinde olması şarttır⁸²⁰. Bununla birlikte, bu tesisatta insan bulundurulmaması işyeri teşkil etmesi için belirleyici değildir. Nitekim, Alman Yüksek Mahkemesi'ne göre, petrol ve petrol ürünleri taşınan bir boru hattının yer altında ve insansız olması, işyeri teşkil etmesine engel değildir⁸²¹. Boru hatlarına ilişkin olmasına karşın bu karar, elektrik ve telekomünikasyon kablolarının durumu için yol göstericidir⁸²². Diğer taraftan, uluslararası hukuka göre bir ülkenin coğrafi olarak egemenlik alanı içinde olmayan, örneğin uluslararası sularda bulunan bir gemideki

Cockfield/Hellerstein/Lamensch, s.123-124. Sunucuları işyeri olarak kabul etmeyen İngiliz yaklaşımı, sunucu işyeri konusunda OECD MA Yorumları ile İngiliz yaklaşımı arasında bir yerde kalan Fransız yaklaşımı, işyeri için fiziki yer koşulunu aramayan İspanya ve Portekiz yaklaşımı ve son olarak ABD yaklaşımı hakkındaki tespitleri için Bkz. Davide Maria Parrilli, "Grid and Taxation: The Server as Permanent Establishment in International Grids", Grid Economics and Business Models (Eds. Jörn Altmann, Dirk Neumann, Thomas Fahringer), Springer, Berlin Heidelberg, 2008, s.94-97.

⁸¹⁴ Nitekim Bkz. Reimer, *Permanent Establishment*, s.135.

⁸¹⁵ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.124. Hindistan, OECD MA'daki bu yoruma katılmamaktadır. Buna göre, olayın koşullarına bağlı olarak, web sitesi üzerinden herhangi bir teçhizat üzerinde fiziki yer edinmek mümkün olabilir. Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, Non-OECD Economies' Positions on Commentaries, par.34.

⁸¹⁶ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.124. Nitekim OECD, bu ayrımı yaparken açıkça maddi (fiziki) varlığa işaret etmektedir.

⁸¹⁷ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.135; Weisser, s.179. Weisser, donanıma, fiziki sunucuları; yazılıma ise sanal sunucuları örnek vermektedir.

⁸¹⁸ Reimer, *Article 5*, s.337, par.19; Reimer, *Permanent Establishment*, s.42-43; Skaar, *Permanent Establishment*, s.134; Rençber, *İşyeri*, s.71.

⁸¹⁹ Skaar, *Permanent Establishment*, s.135.

⁸²⁰ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.27; Skaar, *Permanent Establishment*, s.123.

⁸²¹ Bundesfinanzhof-Urteil vom 30.10.1996 (II R 12/92) BStBl. 1997 II S. 12, http://www.bfh.simons-moll.de/bfh_1997/XX970012.HTM (E.T. 20/9/2022).

⁸²² Skaar, *Permanent Establishment*, s.123.

sunucunun gönderdiği sinyallerin alındığı ülke tarafından bu sunucunun işyeri olarak kabul edilmesi Uluslararası Hukuk nedeniyle mümkün değildir⁸²³. Bu anlamda, OECD üyesi devletler, Dünya yörüngesinde bulunan uyduları, devletlerin hava ülkelerine dahil olmadıklarından bahisle, işyeri olarak kabul etmemektedir⁸²⁴.

Özetle, arazi, bina, bilgisayar, sunucu ve kablo objektif unsuru sağlama potansiyeline sahiptir. Buna karşın, bilgisayar programı, veri ve web sitesi için aynı sonuca varmak mümkün değildir.

2.1.2.2. Sübjektif Unsur

2.1.2.2.1. Kullanım

Sübjektif unsur, “kullanım” ve “kullanım sürekliliği” olmak üzere iki koşuldan oluşmaktadır. İşe ilişkin yer ile teşebbüs arasındaki bağlantıya ilişkin olan kullanım koşulu, işyerinin tasarruf altında bulundurulmasını gerektirmektedir⁸²⁵. Bu koşulun arka planında, bir teşebbüsün tasarrufu altında bulunmayan bir yer vasıtasıyla işlerini yürütemeyeceği düşüncesi yatmaktadır. Kullanım, kira ilişkisi veya mülkiyet hakkı gibi hukuki dayanaklara bağlı olarak tasarruf altında bulundurma (hukuki tasarruf) yanı sıra fiili olarak kontrol altında bulundurma (fiili tasarruf) kapsamaktadır⁸²⁶. Hukuki tasarruf, üzerinde mutabık kalınan belirli bir usule tabi süreci takip etmeksizin tek taraflı sona erdirilmesi mümkün olmayan, belirli bir şekilde bağlı olan veya olmayan haklardır⁸²⁷. Fiili tasarruf ise, gerektiğinde ve gerektiği zamanda belirli bir yerin emre amade olmasıdır⁸²⁸. Mükellefin rızası ve herhangi bir ihtar olmaksızın fiili tasarruf sona erdirilebilmektedir⁸²⁹. Çok sayıda ülke, kullanım koşulu için fiili kullanımı yeterli görmektedir⁸³⁰.

Birden fazla müşterisini ilgilendiren işlerin yanı sıra teşebbüs içindeki idari ve bürokratik işler için bir yeri dilediği zaman serbestçe kullanmak, m.5/f.1 anlamında bir

⁸²³ Skaar, *Permanent Establishment*, s.123.

⁸²⁴ Bkz. Öner, *İşyeri*, s.74.

⁸²⁵ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.191. Bu çalışmada kullanım olarak ifade ettiğimiz bu koşul farklı çalışmalarda “Kullanım hakkı” (“Right of Use”) olarak ifade edilmektedir. Ayrıca, bu koşul OECD MA Yorumunda ve öğretideki bazı yazarlar tarafından “emri altında olma” veya tasarrufunda bulundurma (“At the Disposal”) olarak ifade edilmektedir. Bkz. Yaltı, s.126 vd.; Öner, *İşyeri*, s.77 vd; Reimer, *Article 5*, s.352, par.102.

⁸²⁶ OECD, *MTC 2003*, Commentary on Article 5, par.4.

⁸²⁷ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.193.

⁸²⁸ Skaar, *Conditions*, para.22-25. (Aktaran: Yaltı, s.127.)

⁸²⁹ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.193.

⁸³⁰ Arvid Aage Skaar, “Subject to What Conditions Will the Provision of Services Constitute a Permanent Establishment?”, *The Model Convention 1997 and Beyond – Current Problems of the Permanent Establishment Definition* (Eds. International Fiscal Association), Kluwer Law International, The Hague/London/Boston, 1997, s.24.

kullanımıdır⁸³¹. Bu bağlamda, örneğin, teşebbüsün satış elemanı tarafından sıkça ziyaret edilen müşteriye ait ofis bu teşebbüsün tasarrufunda bulunan işe ilişkin bir yer değildir⁸³².

Teşebbüsün fiziki yerde sadece bulunması işyeri teşkil etmesi için yeterli değildir⁸³³. Benzer şekilde, fiziki yeri sadece kullanmak veya bu yere erişmek, tek başına, kullanım koşulunu sağlamamaktadır⁸³⁴. Teşebbüsün belirli bir yerde sadece bulunması veya bu yere erişebilmesi, bu yerin hukuki veya fiili olarak tasarrufunda bulunduğunu göstermemektedir. Örneğin, işlerini yönetmek için devamlı belirli bir kafeye giden biri için bu kafe işyeri teşkil etmemektedir. Zira, bu kafe bu kişinin fiili veya hukuki olarak tasarrufu altında olan bir yer değildir. Bu noktada, Kanada Federal Yüksek Mahkemesi'nin 2000 yılında verdiği *The Queen v. Dudley* kararı⁸³⁵ dikkat çekicidir. Kararda, Kanada merkezli PanCan firmasına ait ofislere erişim hakkına ve sınırlı kullanım yetkilerine sahip olan ABD vatandaşı Dudley'in, bu yerler için kullanım hakkı bulunmadığı tespit edilmektedir. Kararın gerekçesinde bu kişinin PanCan firmasına ait yerleri kullanma konusunda sınırlı bir yetkiye sahip olduğu ve bu yerleri kendisine aitmiş gibi kullanmadığına işaret edilmektedir. Bir diğer dikkat çekici karar olan Hindistan'da verilen *Ericsson* kararına göre⁸³⁶, merkezi Hindistan dışında bulunan Ericsson firmasının çalışanlarının, bir ağ operatörü için gerekli olan donanımı, yazılımı ve bilgi birikimini teslim etmek üzere Hindistan merkezli cep telefonu firmasının bu ülkedeki tesislerine erişebilmesi, bu tesisleri, Ericsson firmasının işyeri olarak kabul etmek için yeterli değildir.

Bir yerin başka bir teşebbüse ait olması veya birden fazla teşebbüs tarafından aynı yerin kullanılması işyeri sayılmasına engel teşkil etmemektedir⁸³⁷. Nitekim, kira ilişkisine dayalı bir şekilde elde edilen hukuki tasarrufta bulunma yetkisi veya birden fazla kişinin aynı yeri kiralamak suretiyle birlikte kullanılması işyeri teşkil etmesi için gerekli olan kullanım koşulu için yeterlidir.

⁸³¹ Reimer, *Article 5*, s.354, par.114.

⁸³² Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.16; Öner, *İşyeri*, s.82. Aksi yönde görüş için Bkz. Jacques Sasseville/Arvid Aage Skaar, "General Report", Is there A Permanent Establishment?, IFA Cahiers 2009, Volume 94A, s.36.

⁸³³ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.12.

⁸³⁴ Benzer yöndeki görüşleri için Skaar: "*Vergi yükümlüsünün rızası olmaksızın işyerini kullanması engellenemez ise 'kullanım hakkı testi' sağlanmaktadır.*" Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, 1991, s.158; Reimer, *Article 5*, s.354; Ashish Karundia, "*Fixed Place Permanent Establishment—'Disposal Test'*", International Taxation, Volume:9, Issue:4, October 2013, s.452-455, s.455.

⁸³⁵ Canada v. Dudley, Federal Court of Appeal Decisions, 2000-02-24, A-707-98, <https://decisions.fca-cf.gc.ca/fca-cf/decisions/en/item/31424/index.do?q=dudney> (E.T. 26.7.2022). Karara yönelik bazı eleştiriler için Bkz. Öner, *İşyeri*, s.83.

⁸³⁶ Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) – Delhi, Motorola Inc., Ericsson Radio Systems AB and Nokia Corporation v. DCIT, [2005] 96 TTJ Delhi 1, 22 June 2005.

⁸³⁶ OECD, *MTC 2003*, Commentary on Article 5, par.4.

⁸³⁷ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.12.

Hukuka aykırı bir şekilde bir yerin tasarruf altında bulundurulması durumunda kullanım koşulu sağlanabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, yasadışı bir şekilde işgal edilen bir yerde işlerin yürütülmesi durumunda bu yer işyeri teşkil edebilmektedir⁸³⁸. Kullanım koşulunu ifade etmek için öğretide ve OECD MA Yorumlarında kullanım hakkı (“right of use” veya “right to use”) kavramının kullanılması, yasa dışı kullanımların işyeri için yeterli olmayacağı anlamına gelmemektedir.

2017 yılında OECD MA Yorum metnine kullanım koşulunu ilgilendiren yeni ifadeler, diğer bir ifadeyle kriterler eklendi. Buna göre, bir yerin, işyeri teşkil edebilecek şekilde teşebbüsün tasarrufunda bulunup bulunmadığı, bu yeri kullanmak için sahip olduğu “etkili güç”, bu yerdeki “varlığının kapsamına” ve bu yerde “yürüttüğü faaliyetlere” bağlı olacaktır⁸³⁹. Etkili güç, bir yerin yasal kullanım hakkı kendisinde bulunan tarafa rağmen faaliyetlerini sürdürmek için bu yeri teşebbüsün kullanabilmesidir⁸⁴⁰. Bu bağlamda, mükellefin sadece rızasıyla veya herhangi bir yasal süreç işletilerek bu yerden çıkarılabilmesi aranmaktadır⁸⁴¹. Buna rağmen, bunun nasıl bir süreç olduğunu öngörmek zordur⁸⁴². Değişiklikle birlikte öngörülen ikinci kriter olan varlığının kapsamından maksat teşebbüsün bu yerdeki etkili gücünün kapsamı olmalıdır⁸⁴³. Kullanım koşulunu ilgilendiren üçüncü bir kriter olarak bu yerdeki faaliyetinin sayılması, kafa karıştırıcı ve izaha muhtaç bulunmaktadır⁸⁴⁴. Özetle, 2017 yılında OECD MA Yorumlarında yapılan bu güncellemeler izaha muhtaç ifadeler, kriterler içermektedir.

2.1.2.2.2. Kullanım Sürekliliği

Sübjektif unsurun ikinci koşulu olan kullanım sürekliliği, işe ilişkin yerdeki kullanımın belirli bir devamlılık göstermesini, geçici mahiyette olmamasını gerektirmektedir⁸⁴⁵. Buradaki

⁸³⁸ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.11; Skaar, *Permanent Establishment*, s.207-208; Reimer, *Permanent Establishment*, s.63. Bazı ülkelerin görüşüne göre, mükellefin işyerini tasarrufunda bulundurması için yasal hakka sahip olması gerekir. Ancak, genel görüş, böyle bir yasal hakkın varlığının şart olmadığı yönündedir. Yurt dışında mukim teşebbüsün, şubesini tescil ettirebilmek için kanuni zorunluluklar çerçevesinde emrinde bir iş yerinin bulunduğunu kanıtlaması gerekebilmektedir. Son olarak, bazı ülke raporlarında, kamusal alanların gerekli izin alınmadan kullanılmasının, kullanım koşulu için yeterli olduğu ifade edilmektedir. Bkz. Sasseville/Skaar, s.35.

⁸³⁹ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.12.

⁸⁴⁰ Skaar, *Permanent Establishment*, s.210.

⁸⁴¹ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.209.

⁸⁴² Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.209-210.

⁸⁴³ Skaar, *Permanent Establishment*, s.211.

⁸⁴⁴ Eleştirileri için Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.214.

⁸⁴⁵ OECD MA m.5 lafzında işyerine ilişkin olarak herhangi bir süre öngörülmemesine karşın OECD MA Yorumlarında işyerinin daimî (“permanent”) kabul edilebilmesi için geçici (“temporary”) mahiyette olmamasının yeterli olduğu ifade edildikten sonra süre koşuluna ilişkin bazı açıklamalara yer verilmektedir. Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.12.

devamlılık, işe ilişkin sabit yerin kullanım süresine ilişkindir⁸⁴⁶. Bu koşulun sağlanmasına yönelik olarak OECD MA’da belirli bir asgari süre öngörülmemektedir⁸⁴⁷. Bu devamlılığın, “geçici istikrar”, “belirsiz bir devamlılık” ve “kalıcı fayda” şeklinde yorumlandığı görülmektedir⁸⁴⁸. Bununla birlikte, çoğu ülkede 6 aylık sürenin, devamlılık için yeterli bir süre olduğu kabul edilmektedir⁸⁴⁹. 18 ila 24 ay arasındaki süreler ise, kesin bir surette devamlılık için yeterli görülmektedir⁸⁵⁰. Belirli bir asgari süre öngörmeyen devamlılığın yoruma açık bu durumu nedeniyle ülkeler zamanla daha kısa süreleri devamlılık için yeterli kabul etme eğilimindedir⁸⁵¹. Sonuç olarak, kullanım sürekliliği göreceli bir koşul olup her bir olay özelinde değerlendirme yapılması gerekmektedir⁸⁵².

Kullanım sürekliliği için kullanıma hiç ara verilmemesi şart değildir. Burada önemli olan husus kullanımı düzenli bir şekilde gerçekleştirmektir. Faaliyet sırasında verilen geçici mahiyetteki aralar sürekliliği etkilememektedir⁸⁵³. Bu anlamda, işe ilişkin sabit yer üzerindeki kontrolün kaybedilmemesi veya bırakılmaması önemlidir⁸⁵⁴. Diğer taraftan, devamlılık

⁸⁴⁶ Skaar, *Permanent Establishment*, s.301.

⁸⁴⁷ BIAC, asgari süre konusundaki belirsizliği gidermek üzere OECD MA’da belirli bir sürenin ifade edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmektedir. Bkz. OECD, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention Public Discussion Draft, 12 October 2011 to 10 February 2012, s.14-15. Bu görüş OECD MA 2017 güncellemesinde dikkate alınmadı. Schwarz’a göre, işyeri kuralının bazı hükümlerinde süreye açıkça yer verilmesine rağmen ilk fıkradaki temel kurala yönelik BIAC’ın bu önerisinin reddini anlamak zor. Bkz. Jonathan Schwarz, “Chapter 3: Permanent Establishment: Geographic and Temporal Issues”, New Trends in the Definition of Permanent Establishment (Eds. Guglielmo Maisto) IBFD, 2019, Books IBFD (accessed 15 October 2020). Ancak, Reimer’e göre, OECD MA’da belirli bir sürenin zikredilmemesinin birkaç nedeni bulunmaktadır. Bu yazara göre, OECD MA yorumlarında 183 gün kuralını takip etmelidir. Bkz. Reimer, *Permanent Establishment*, s.54-55.

⁸⁴⁸ Bkz. Reimer, *Article 5*, s.346, par.65; Skaar, *Permanent Establishment*, s.303.

⁸⁴⁹ Bkz. Sasseeville/Skaar, s.29-30. Farklı ülke uygulamalarından bazı yargı kararları için Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.320-325; Rençber, *İşyeri*, s.93-94. Farklı ülkelerde yargı makamlarının asgari sürenin ne kadar olduğu üzerinde özel olarak durmadığı anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, devamlılığın sağlanıp sağlanmadığına ilişkin olarak kimi zaman emsal kararlara kimi zaman genel prensiplere göndermede bulunmak suretiyle karar verilmektedir. Sadece Almanya ve Belçika’daki mahkemelerin özel olarak 6 aylık süreyi zikretmektedir. Buna karşın, örneğin İtalya’da 6 aydan daha kısa bir sürenin yeterli kabul edildiği görülmektedir. İlgili mahkeme kararları ve bu tespitleri için Bkz. Jonathan Schwarz, “Chapter 3: Permanent Establishment: Geographic and Temporal Issues”, New Trends in the Definition of Permanent Establishment (Eds. Guglielmo Maisto) IBFD, 2019, Books IBFD (accessed 15 October 2020). Öner’e göre, 6 aylık süre, OECD MA m.5/f.3’ta yapım işyeri için öngörülen 12 aylık süre ile uyumludur. BM MA m.5/f.3/a hükmünde yapım işyeri için 6 aylık süre öngörülmektedir. Bkz. Öner, *İşyeri*, s.87.

⁸⁵⁰ Yaltı, s.125.

⁸⁵¹ Schwarz’a göre, OECD MA Yorumunda, kullanım sürekliliği için aranan süre koşuluna ilişkin olarak aşağı yönlü bir baskı olduğu belirtilmektedir. Bkz. Jonathan Schwarz, “Chapter 3: Permanent Establishment: Geographic and Temporal Issues”, New Trends in the Definition of Permanent Establishment (Eds. Guglielmo Maisto) IBFD, 2019, Books IBFD (accessed 15 October 2020). Benzer şekilde Skaar’a göre, işyeri için yeterli kabul edilen sürekliliğin oluşması için aranan sürenin azalması yönünde bir trend bulunmakta ve kullanım sürekliliği bu trendin etkisinde yorumlanmaktadır. Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.331.

⁸⁵² Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.330; Rençber, *İşyeri*, s.93.

⁸⁵³ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.44.

⁸⁵⁴ Bkz. Reimer, *Permanent Establishment*, s.58.

bakımından geçici kontrol kayıpları veya kontrolün üçüncü kişilere bırakılması dikkate alınmamalıdır⁸⁵⁵.

Kullanım süresinin hesabında faaliyete başlamak için yapılan hazırlık çalışmalarının süresi dikkate alınmamaktadır. Bu hazırlık çalışmaları, işe ilişkin yerde yürütülecek olan esas faaliyetten farklı olmalıdır⁸⁵⁶. Diğer bir ifadeyle, süre hesabında esas faaliyet süresince gerçekleşen kullanım esas alınmaktadır. Takvim yılı veya mali yıl bu sürenin hesaplanması sırasında hiçbir etkiye sahip değildir⁸⁵⁷. İşe ilişkin yer üzerindeki tasarrufun sona ermesi veya bu yerde yürütülen faaliyetlerin tamamen durdurularak bu yerin kapatılması süreyi sona erdirmektedir⁸⁵⁸.

Kullanım süresi bakımından teşebbüsün niyetlendiği süre ile fiili kullanım süresi farklı olabilmektedir. Esas olan fiili kullanım süresi olmalıdır. Ancak, uzun ve belirsiz bir süre kullanma niyetinin varlığı halinde fiili kullanım süresinin miktarına bakılmaksızın işyeri için kullanım sürekliliği koşulunun gerçekleştiği kabul edilmelidir⁸⁵⁹.

Kullanım sürekliliğinde iki istisnai durum bulunmaktadır. Birinci istisnada, tekrarlayan faaliyetlerde devamlılık için kullanım sayısı dikkate alınmaktadır. Buna göre, faaliyetlerin tekrarlayan nitelikte olduğu durumlarda işe ilişkin yerin her bir kullanım süresi ile birlikte bu yerin kullanım sayısı değerlendirilmektedir⁸⁶⁰. İkincisi ise, kısa süreli olmasına karşın tamamı belirli bir ülkede gerçekleşen bir faaliyet olması halinde devamlılık için sürenin kısıllığı dikkate alınmamaktadır. Buna göre, doğası gereği kısa süreli olan bir faaliyetin münhasıran bir ülkede yürütülmesi halinde bu ülke ile faaliyet arasında güçlü bir bağ bulunduğu kabul edilerek sürenin kısa olması değerlendirmeye alınmamaktadır⁸⁶¹.

⁸⁵⁵ Bkz. Reimer, *Permanent Establishment*, s.58.

⁸⁵⁶ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.44.

⁸⁵⁷ Bkz. Öner, *İşyeri*, s.86.

⁸⁵⁸ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.44; Öner, *İşyeri*, s.87.

⁸⁵⁹ Bkz. Sasseville/Skaar, s.29.

⁸⁶⁰ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.29. Ancak, kullanım sayısı ve süreleri dikkate alınmaksızın taraflar arasındaki sözleşmenin süresine göre verilen kararlar bulunmaktadır. Bkz. Supreme Court of India (Hindistan), Formula One World Championship Limited v. Commissioner of Income Tax, International Taxation – 3, Delhi&Anr., Civil Appeal No:3849/2017, 24 April 2017, <https://main.sci.gov.in/judgments> (E.T.30/8/2022); Bu karar ve bu kararın 25 numaralı paragrafında zikredilen diğer ülke içtihatlarına yönelik eleştirileri için Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.324; Jonathan Schwarz, “Chapter 3: Permanent Establishment: Geographic and Temporal Issues”, New Trends in the Definition of Permanent Establishment (Eds. Guglielmo Maisto) IBFD, 2019, Books IBFD (accessed 15 October 2020).

⁸⁶¹ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.30.

2.1.2.2.3. Sübjektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları

Bir teşebbüs, maliki veya tek kullanıcısının kendi olduğu bir sunucuyu belirli bir ülkedeki belirli bir yerde bulundurabilmektedir. Böyle bir durumda sunucunun, bu teşebbüsün tasarrufu altında bulunduğu açıktır⁸⁶². Diğer bir ifadeyle, böyle bir durumda kullanım koşulunun sağlandığı rahatlıkla tespit edilebilmektedir. Ancak, bir teşebbüsün başka bir teşebbüsün sunucusu vasıtasıyla faaliyetlerini yürütmesi durumunda kullanım koşulunun sağlanıp sağlanmadığı üzerinde özel olarak durulması gerekmektedir. Genellikle, belirli bir ülkede bulunan sunucu ve benzeri elektronik teçhizatı kullanarak hizmet sunan bir hizmet sağlayıcısı, bu teçhizat üzerinde kullanım hakkına sahip iken hizmeti satan teşebbüs bu teçhizatı tasarrufunda bulundurmamaktadır.

Örneğin, teşebbüsler, web sitesini barındırmak üzere belirli bir ülkede kendi sunucularını bulundurmamak yerine bu ülkede mukim internet hizmet sağlayıcılarına ait sunucuları kullanmak için bu hizmet sağlayıcıları ile sözleşme akdedebilmektedir. Bu sözleşmeler gereğince, tipik olarak, teşebbüslerin, hizmet sağlayıcılarına ait sunucular ve bu sunucuların bulunduğu yer üzerinde hiçbir tasarrufu bulunmamaktadır. Teşebbüsün tasarrufunda bulunan yer web sitesi ile sınırlı kalmaktadır. Ancak, bu web sitesi, teşebbüsün tasarrufu altında bulunsu dahi objektif unsuru sağlamadığından dolayı işyeri teşkil etmemektedir. Nitekim OECD MA Yorumlarında, sunucuyu işleten ile bu sunucuda barındırılan web sitesinin sahibinin farklı teşebbüsler olabileceğine işaret edildikten sonra bu durumun internet hizmet sağlayıcıları ile müşterileri arasındaki ilişkilerde sıklıkla görülebildiği belirtilmektedir⁸⁶³. OECD MA Yorumlarına göre, internet hizmet sağlayıcısı ile müşterisi olan teşebbüs arasında akdedilen tipik bir sözleşme çerçevesinde web sitesinin ihtiyaç duyduğu yazılımı ve veriyi depolamak için kullanılan disk alanı miktarına bağlı olarak ücretlendirme yapılması ve web sitesinin bulunduğu sunucuyu ve sunucunun yerini belirleme yetkisinin müşteri olan teşebbüste bulunması, sunucunun ve bu sunucunun yerinin bu teşebbüsün tasarrufu altında bulunduğu sonucuna götürmemektedir⁸⁶⁴.

Bu genel kabule karşın teşebbüslerin, nadiren de olsa, belirli bir sunucuyu (“dedicated server”) hizmet sağlayıcılarından kiralaması mümkündür⁸⁶⁵. Böyle bir durumda, sunucu bu

⁸⁶² Yaltı, s.127.

⁸⁶³ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.124.

⁸⁶⁴ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.124

⁸⁶⁵ Marta Castelon, *International Taxation of Income from Services under Double Taxation Conventions Development, Practice and Policy*, Alpeen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2018, s.326.

teşebbüslerin tasarrufunda bulunmaktadır. Diğer unsurları sağlaması durumunda bu sunucunun, teşebbüsün işyeri sayılması mümkündür.

Kullanım koşulu bakımından sanal makineler üzerinde özellikle durulması gerekmektedir. Öğretideki bazı yazarlara göre, sanal makineler üzerindeki kontrol ile tipik bir web sitesi kontrolü arasında fark bulunmaktadır. Bu görüşe göre, sanal sunucular üzerinde kontrol yetkisinin bulunması, kullanım koşulunu sağlayacak ölçüde fiziki sunucuların kullanımı anlamına gelebilmektedir⁸⁶⁶. Buna göre, yazılım her zaman donanım üzerinde yürütülmekte ve bu durum donanım üzerinde asgari düzeyde kontrol gerektirmektedir⁸⁶⁷. Diğer taraftan, Reimer'e göre, sunucular üzerinde sanal kontrol yeterli olmayıp fiziki kontrol gerekmektedir⁸⁶⁸. Bununla birlikte, fiziki kontrol için teçhizatın tamamını tasarrufunda bulundurmamak veya fiziki olarak bu teçhizata erişebilir durumda olmak gerekmemektedir. Bu anlamda, fiziki sunucunun yerini bilmek veya en azından yerine ilişkin bilgiye erişebilecek durumda olmak yeterlidir. Reimer'e göre, fiziki sunucu yerine sanal bir alan veya depolama kapasitesi kiralanması durumlarında ya da veri işleme hizmetlerinde verilerin depolandığı donanımın yerini belirleyen ve bilen yalnızca operatör firmasıdır⁸⁶⁹.

Web sitelerini işyeri sayan bir yaklaşım⁸⁷⁰ veya sadece kullanımı ya da erişimi kullanım koşulu için yeterli kabul eden bir yaklaşım⁸⁷¹ benimsendiği takdirde sanal sunucular üzerinde kontrole sahip olan bir teşebbüsün, bu sunucuların üzerinde yürütüldüğü donanımı (fiziki sunucuları) tasarrufunda bulundurduğu yönünde bir sonuca varılması kuvvetle muhtemeldir. Böyle bir durumda her yazılım, üzerinde yürütüldüğü donanım üzerinde işyeri oluşturma potansiyeline sahip olmaktadır⁸⁷². Ancak, kanaatimizce, fiili kullanım ile sadece kullanım/erişim arasındaki farkı dikkate almaksızın web sitesi, sanal sunucu ve yazılım üzerindeki herhangi bir kontrolü, donanım üzerindeki kullanım hakkının varlığı için yeterli görmek isabetli değildir⁸⁷³.

⁸⁶⁶ Bkz. Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Books IBFD, Doctoral Series:6, October 2002, <https://research.ibfd.org/> (accessed 15 October 2020), Chapter 4, s.17 (Bundan sonra "Pinto, E-commerce" olarak anılacaktır.); Weisser, s.183.

⁸⁶⁷ Benzer argümanlar için Bkz. Weisser, s.184.

⁸⁶⁸ Bkz. Reimer, *Permanent Establishment*, s.139-140.

⁸⁶⁹ Reimer, *Permanent Establishment*, s.140.

⁸⁷⁰ Hindistan ve Tayvan'daki yaklaşım bu yöndedir. Bkz. Sasseville/Skaar, s.23, dipnot 14.

⁸⁷¹ "Birçok ülke, sadece kullanımı, kullanım koşulu için yeterli görmektedir. İsviçre, bu ülkelerden biri olabilir." Bkz. Weisser, s.184.

⁸⁷² Aynı yöndeki görüşü için Bkz. Weisser, s.185.

⁸⁷³ Bu konudaki tartışmalar bulut bilişim hizmetlerinde yoğunluk göstermektedir. Açıklamalarımız için Bkz. Dipnot 1019.

2.1.2.3. İşlevsel Unsur

2.1.2.3.1. Ticari Faaliyet

İşlevsel unsur, ticari faaliyet ve ticari bağlantı (ticari faaliyet ile işyeri arasındaki bağlantı) koşullarından oluşmaktadır. Ticari faaliyet, OECD MA m.7 kapsamında bulunan faaliyetlerdir⁸⁷⁴. Buna göre, ticari, sınai ve serbest meslek faaliyetleri ticari faaliyettir⁸⁷⁵. Ancak, Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'larda serbest meslek kazancına ilişkin özel düzenlemelere (m.14) yer verilmesi nedeniyle serbest meslek faaliyetlerine ilişkin özellikli duruma dikkat edilmesi gerekmektedir.

İşyeri için aranan faaliyet koşulu, aktif-pasif gelir ayrımı üzerinden ortaya konulabilmektedir. Buna göre, bir yeri yalnızca elinde bulundurması durumunda veya faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelir kaynağı varlıklar bakımından işyeri için aranan faaliyet koşulu gerçekleşmemektedir. Bu doğrultuda, Skaar, OECD MA m.5 kapsamındaki faaliyeti diğer faaliyetlerden ayırırken aktif-pasif faaliyet ayrımından yararlanmaktadır⁸⁷⁶. Benzer doğrultuda, Reimer'a göre, OECD MA m.5 hükmünde yer alan iş ve teşebbüs kavramlarının esas işlevi pasif yatırımları bu maddenin kapsamı dışında tutmaktır⁸⁷⁷. Buna rağmen, iş terimi, bir şekilde kaynak ülkede işyeri bulunması halinde bu işyeri ve buradaki faaliyetlerle etkili şekilde bağlantılı pasif gelirin bu işyerine atfedilmesine engel teşkil etmemektedir⁸⁷⁸.

Kira geliri, kural olarak, pasif niteliklidir. Buna karşın, kiraya veren, kiralanan şey vasıtasıyla tipik kiralama işleminin ötesine geçen faaliyetler yürütebilmektedir. Tipik kiralama işleminin ötesine geçen faaliyetler, faaliyet koşulunu sağlama potansiyeline sahiptir⁸⁷⁹. Kiralamanın ötesine geçen bir faaliyet olup olmadığını tespit etmek üzere kiralamaya ilişkin sorumluluklar dışında kiraya taraf olanların bu yerdeki diğer sorumluluklarına bakmak gerekmektedir. Dolayısıyla kiraya taraf olanların içinde bulundukları işleme ilişkin tüm şartlar dikkate alınmalıdır. Bu anlamda, girişimsel riskin belirlenmesi ve paylaşımı, kira ilişkisinin fiili ve potansiyel süreleri ve ödemenin dayandığı ölçüt gibi farklı kriterler dikkate alınarak karar verilmelidir⁸⁸⁰. Buna ilişkin olarak OECD MA Yorumlarında verilen bir örnekte⁸⁸¹, kiraya

⁸⁷⁴ Bu ve diğer hususlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak ve İkinci Bölüm 1.1.2.1.1. Genel Olarak

⁸⁷⁵ Yaltı, s.132. Ayrıca Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.1. Genel Olarak

⁸⁷⁶ Skaar, *Permanent Establishment*, s.337-338.

⁸⁷⁷ Reimer, *Permanent Establishment*, s.44.

⁸⁷⁸ Bkz. OECD MA m.10/4, m.11/4 ve 12/3. Ayrıca Bkz. Reimer, *Permanent Establishment*, s.44.

⁸⁷⁹ Bkz. Williams, s.47.

⁸⁸⁰ Reimer, *Permanent Establishment*, s.47.

⁸⁸¹ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.36.

veren, ticari, sınai veya bilimsel teçhizatın kurulumunun ardından bu teçhizatın operasyonu ve bakımı için gerekli olan personeli temin etmektedir. Bu personel, kiracının kontrolü, denetimi ve talimatı altında yalnızca bakım ve operasyon ile sınırlı faaliyette bulunmaktadır. OECD MA Yorumu'na göre, böyle bir durumda kiraya veren açısından kiralanan şey üzerinden işyeri için gerekli olan faaliyet koşulu sağlanmamaktadır⁸⁸². Ancak, kiraya verenin kontrolü, denetimi ve talimatı altında bulunan personel tarafından hizmet, bakım, denetim ve operasyonların gerçekleştirilmesi ya da teçhizatın kullanımına ilişkin işlerde bu personelin kararlara katılım göstermesi halinde faaliyet tipik bir kiralamanın ötesine geçmektedir. Böyle bir durumda, kiraya veren açısından bu teçhizat vasıtasıyla gerçekleştirilen faaliyet, faaliyet koşulunu sağlamaktadır⁸⁸³.

İş kavramını geniş yorumlamanın mantıklı olduğu düşünülmektedir⁸⁸⁴. Her ne kadar işe ilişkin tüm düzenlemeler işyeri kuralını uygulamayı gerektirmemesine rağmen iş ve teşebbüs terimleri gelir sağlayan tüm bağımsız eylemleri (ticari, sınai, zirai, taşınmaz kullanımı, taşımacılık ve diğer tüm bağımsız yürütülen hizmetler dahil) kapsamaktadır⁸⁸⁵. Buna rağmen, özünde ticari faaliyet olmasına karşın OECD MA m.8 hükmünde düzenlenen uluslararası gemicilik ve hava taşımacılığı faaliyetleri OECD MA m.7 kapsamında değildir⁸⁸⁶. Benzer şekilde, OECD MA m.6 hükmünde düzenlenen tarım ve ormancılık faaliyetleri OECD MA m.7 kapsamında ticari faaliyet değildir⁸⁸⁷. Buna karşın, balıkçılık faaliyetleri OECD MA'da açık bir şekilde m.7 kapsamı dışında tutulmamaktadır. ABD tarafından akdedilen eski tarihli bazı ÇVA'lardaki ticari kazanç kuralları içinde balıkçılık faaliyetlerine yer verilmektedir. Bu istisnai durum haricinde balıkçılık faaliyetinin m.7 kapsamında olup olmadığının belirlenmesinde iç hukuka başvurulması gerekmektedir⁸⁸⁸.

Hazırlık faaliyetleri ve yardımcı faaliyetler ticari faaliyet koşulu için yeterli değildir. Diğer bir ifadeyle, teşebbüsün esas faaliyeti için hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olan faaliyetler, işyeri için aranan faaliyet koşulunu sağlamamaktadır. Bu faaliyetlere ilişkin özel düzenlemeye OECD MA m.5/f.4 hükmünde yer verilmektedir. Buna göre, OECD MA m.5/f.4

⁸⁸² Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.36.

⁸⁸³ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.36.

⁸⁸⁴ Weisser, s.5, dipnot 3.

⁸⁸⁵ Reimer, *Permanent Establishment*, s.46.

⁸⁸⁶ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.339 vd.; Georg Kofler, Article 8 Shipping Inland Waterways Transport and Air Transport, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, (Eds. Ekkehart Reimer/Alexander Rust), Wolters Kluwer, Volume 1, Fourth Edition, 2015, s.551-553; Ayrıca Bkz. Hakan Üzeltürk, *Taxation of Income of International Transportation Companies*, University of Edinburgh, PhD Thesis, 1997, s.92.

⁸⁸⁷ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.349-350.

⁸⁸⁸ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.351.

hükmünde sayılı faaliyetler ayrı ayrı veya bunların birkaçının bir araya gelmesinden oluşan faaliyet grubu hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte ise işe ilişkin bu yerin işyeri teşkil etmesi için yeterli bir faaliyet olarak görülmemektedir. OECD MA m.5/f.4 hükmünde sayılı faaliyetler şu şekildedir:

1. Tesisin, teşebbüse ait malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;
2. Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;
3. Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;
4. İşe ilişkin sabit yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;
5. İşe ilişkin sabit yerin yalnızca teşebbüse için başka faaliyetlerde bulunmak amacıyla elde tutulması;
6. İşe ilişkin sabit yerin yalnızca yukarıda belirtilen faaliyetlerin herhangi bir birleşimi için elde tutulması.

2017 yılında OECD MA m.5/f.4 hükmünde yapılan değişiklik öncesinde hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olma şartının yalnızca son iki bentte sayılan faaliyetler için arandığı şeklinde bir anlam çıkarılması mümkündü. Ancak, ilk dört bentte sayılan faaliyetlerin doğası gereği hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olması ve son iki bentte bu niteliklere özellikle atıf yapılmasının burada yer alan “diğer herhangi bir faaliyet” ibaresinden kaynaklanması nedenleriyle 2017 öncesinde de bu fıkra da sayılan tüm faaliyetler için hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olma şartı aranması gerektiği yönündeki görüş daha makul görünmektedir⁸⁸⁹.

Hazırlayıcı veya yardımcı mahiyetteki faaliyetlerin yürütüldüğü yerde, aynı zamanda, teşebbüsün esas ve önemli faaliyeti yürütülüyorsa burada faaliyet koşulunun sağlandığı kabul edilmektedir⁸⁹⁰. Bununla birlikte, OECD MA m.5/f.4 hükmünde sayılı faaliyetlerden olmasına karşın hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olmayan faaliyetler, bu faaliyetlerin yürütüldüğü yerin işyeri sayılması için aranan faaliyet koşulunu sağlamaktadır⁸⁹¹. Diğer bir ifadeyle, OECD

⁸⁸⁹ Bu konudaki tartışma için Bkz. Jacques Sasseville, “Chapter 1 The History of the Permanent Establishment Concept: Two Questions”, New Trends in the Definition of Permanent Establishment (Eds. Guglielmo Maisto), IBFD, August 2019, s.3-30, s.6 vd.

⁸⁹⁰ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.413,415.

⁸⁹¹ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.394-395.

m.5/f.4 hükmünde sayılan faaliyetlerden birinin bir teşebbüsün esas faaliyetini teşkil etmesi halinde bu faaliyet hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet olmaz.

Çoğu zaman hazırlayıcı veya yardımcı niteliğe sahip olan ve olmayan faaliyetleri birbirinden ayırmak zordur⁸⁹². Bu noktada, belirleyici ölçüt, işe ilişkin sabit yerdeki faaliyetin teşebbüsün tüm faaliyetinin esaslı ve önemli bir kısmını teşkil edip etmemesidir. Yukarıda sayılı faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olup olmadığının tespiti her bir olay özelinde irdelenmeyi gerektirmektedir. Buna rağmen, bu nitelikte olup olmadığını göstermesi bakımından bazı genel değerlendirmelere OECD MA Yorumlarında yer verilmektedir. Buna göre, hazırlık faaliyeti, kural olarak, teşebbüsün tüm faaliyetinin esas ve önemli kısmının yürütülmesi düşünülmektedir. Hazırlık faaliyeti başka bir faaliyetten önce geldiği için, genellikle, nispeten kısa bir süre içinde gerçekleştirilmektedir. Bu sürenin kısa olup olmadığına ilişkin tespit işletmenin esas faaliyetine göre yapılmalıdır. Buna rağmen, başka bir yerde gerçekleşen faaliyetlere hazırlık olarak belirli bir yerde önemli bir süre boyunca faaliyet yürütülmesi mümkün olduğundan dolayı süre üzerinden yapılan tespitler her zaman geçerli olmamaktadır. Yardımcı faaliyet ise, genel olarak, teşebbüsün faaliyetinin esas ve önemli kısmının bir parçası olmaksızın bu kısma destek sağlamak üzere yürütülen faaliyettir. Bu bağlamda, teşebbüsün varlıklarının veya çalışanlarının önemli bir bölümüne ihtiyaç duyan faaliyetin yardımcı nitelikte kabul edilmesi pek olası değildir⁸⁹³. Bu anlamda, teşebbüs için önemli bir faaliyet olup olmadığının tespiti bakımından nitelik yerine nicelik (örneğin teslimatlar, çalışan sayısı, depolanan malın değeri vb.) önemli bir gösterge olabilmektedir⁸⁹⁴.

Bilgi toplama, türüne ve şekline bakılmaksızın verinin toplanmasıdır. Veri toplama faaliyeti her zaman pasif bir eylem değildir. Bu faaliyet, sınavi casusluğu da içeren aktif “bilgi avcılığını” kapsamaktadır. Toplama terimi, kaynak ülkede toplanan ilgili objeyle bağlantılı depolama, işleme ve daha sonra iletmeyi (iletişim) içermektedir. Ancak, bilgi toplama kaynak ülkeden alınan verinin sistematik bir şekilde düzenlenmesinin ve filtreleneşinin ötesine geçen veri işlemeyi içermemektedir. Bu nedenle, teşebbüsün merkezinin bulunduğu ülkeden veya bir başka ülkeden gönderilen verinin esas olarak ve özel olarak kullanıldığı uzaktan veri işleme merkezlerindeki faaliyetler, hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olan bilgi toplama değildir⁸⁹⁵.

Yabancı bir ülkedeki pazar araştırması ve diğer bilgilerin toplanması, tipik olarak, bu ülkedeki esas faaliyetin gerçekleştirilmesi için ilk adımdır. Esas faaliyetin gerçekleştirilmesine

⁸⁹² Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.59.

⁸⁹³ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.60.

⁸⁹⁴ Skaar, *Permanent Establishment*, s.408.

⁸⁹⁵ Reimer, *Permanent Establishment*, s.95.

yönelik daha fazla adım atılmaması durumunda bu ülkede bir işyerinden söz etmek mümkün olmamaktadır⁸⁹⁶. Bununla beraber, unutmamak gerekir ki, bilgi toplama kategorik olarak işyeri düzenlemesi dışına bırakılmamaktadır. Diğer bir ifade ile, hazırlayıcı veya yardımcı nitelik taşımayan ve teşebbüsün faaliyetinin esas ve önemli bir kısmını oluşturan bilgi toplama faaliyeti işyeri için aranan faaliyet koşulu için yeterlidir. Örneğin, Norveç'te görülen *Creole* davasında⁸⁹⁷, Kuzey Denizi'ndeki petrol kulelerinin gaz türbinlerinin koruyucu bakımlarını yapan bir Amerikan şirketi bu petrol kulelerinden topladığı verileri ABD'de analiz ve test etmektedir. Mahkeme'ye göre, Norveç'te yapılan veri toplama faaliyeti, sunulan esas hizmetle yakından ilişkili olup esas faaliyet için çok önemli olduğu için bu faaliyeti hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet yerine esas faaliyettir. Dikkat çekici bir diğer karar ise İsveç'te verilen *Dunlop* Kararıdır⁸⁹⁸. Karara konu olayda otomobil üreticilerine lastik şişirme sistemleri için yazılım satan lastik üreticisi Dunlop, ürettiği yazılımları sert Kuzey Avrupa havasında test etmek ve ilgili verileri toplamak üzere bir grup çalışanını her yıl Almanya'dan İsveç'e göndermektedir. Alman çalışanların aralıklı olarak orada bulunduğu üç ila dört ay boyunca test çalışmaları sürmektedir. Bu faaliyetler, lastiklerdeki hava basıncına ilişkin yazılım ve teçhizat testlerinden verileri toplamayı amaçlamaktadır. Toplanan ham veri, daha sonra, Almanya'da analiz edilmektedir. Mahkeme'ye göre, İsveç'te gerçekleştirilen veri toplama faaliyeti, otomobil tekerleği yazılımı üretimi yapan Dunlop firmasının esas faaliyetinin önemli ve ayrılmaz bir parçası olduğundan dolayı işyeri için aranan faaliyet koşulu sağlanmaktadır.

Skaar'a göre, teşebbüsün işinin genel amacı içinde kalan faaliyetler, yardımcı veya hazırlayıcı mahiyette değildir. Buna karşın, bazı durumlarda, teşebbüsün esas işi ile genel amacı birbirinden farklı olmaktadır. Örneğin, kendi faaliyetlerini yönetmek, bir teşebbüsün hiçbir zaman genel amacı olmamasına rağmen faaliyet koşulu için yeterlidir⁸⁹⁹.

⁸⁹⁶ Skaar, *Permanent Establishment*, s.396.

⁸⁹⁷ Skaar, *Permanent Establishment*, s.397.) Olayın detayları şu şekilde: Phillips Petroleum şirketine ait açık denizde kurulu platformlar elektrik üretimi için kullanılan gaz türbinlerine ilişkin teknoloji uzmanlığına sahip olan Creole'un platformda bulunan personelinin ana görevi açık denizde farklı yerlerde bulunan gaz türbinlerinden verileri toplayarak Houston'daki genel merkezine iletmektir. Croele'un ana faaliyeti ise elde edilen verileri analiz ve test ederek Phillips'e ait gaz türbinlerinin koruyucu bakımlarını yapmaktır. Açık denizdeki faaliyetin çoğu, Creole personelinin paylaştığı bir platformundaki bir uyku kompartımanında gerçekleştirilmektedir. Buna ek olarak, Creole'un emrinde 8-10 m2'lik bir odası vardı. Bkz. Stig Sollund, "Norway", *Is there A Permanent Establishment?*, IFA Cahiers 2009, Volume 94A, s.486-487.

⁸⁹⁸ Üç hakimli mahkemede mahkeme başkanı söz konusu karara karşı oy kullandı. Ayrıntılar için Bkz. Administrative Court of Appeal in Gothenburg (Kammarrätten i Göteborg) (İsveç), Case Number (Målnummer): 2276-15. (Aktaranlar: Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.397; Gerard Finucane ve Colin Smith, *The Dunlop Tyres Case: Where the Rubber Meets the Road for Permanent Establishments*, PwC, 2018, <https://www.pwc.ie/publications/2018/dunlop-tyres-case-itr-january.pdf> (E.T. 20/8/2022)).

⁸⁹⁹ Skaar, *Permanent Establishment*, s.405.

2.1.2.3.2. Ticari Bağlantı

İşyeri tanımında yer alan “vasıtasıyla” (“through”) tabiri, işe ilişkin sabit yer ile teşebbüsün ticari faaliyeti arasındaki işlevsel ilişkiyi ifade etmektedir⁹⁰⁰. Ticari bağlantı koşulu için işe ilişkin sabit yeri kullanan teşebbüs tarafından ticari faaliyetin, bu yer vasıtasıyla gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu anlamda, teşebbüsün ticari faaliyeti ile bu teşebbüsün kullandığı işe ilişkin sabit yer arasında bağlantı bulunmalıdır.

1963 tarihli OEEC MA’da “through” yerine “in” tabiri kullanılmaktaydı. Bu tabirin, özellikle kanal ve yol yapım işleri gibi devamlı bir şekilde değişiklik gösteren işlere uygun olmadığına anlaşılmaya 1977 tarihli OECD MA ile birlikte “through” tabiri kullanılmaya başlandı⁹⁰¹. Bu değişikliğin bir diğer nedeni, insansız faaliyetlerinin daha kolaylaşması ile birlikte faaliyet ile insan davranışı arasındaki benzerlik kaybolmaktadır⁹⁰². Bu değişiklik sayesinde işyerine daha geniş bir alanı kaplayan içerik kazandırıldı⁹⁰³. Bu nedenle, işin bu yerin içinde, dışında veya vasıtasıyla gerçekleşmiş olup olmadığına bakılmaksızın işin yürütülmesi sırasında işlev gören her yer bakımından bu bağın varlığı kabul edilmelidir⁹⁰⁴.

Meksika Modeli ve Londra Modeli gibi eski model anlaşmalarda işyerinin üretken niteliğe sahip olması aranmaktaydı. Diğer bir ifadeyle, işyerinin teşebbüsün kazancına katkıda bulunması bir şart koşulmuştu. Ancak, halihazırda hiçbir model anlaşmada böyle bir nitelik aranmamaktadır⁹⁰⁵. Bilakis, özel olarak ve esaslı harcamaları olan bir faaliyetin yürütülmesi durumunda bu faaliyetin yürütüldüğü yerin işyeri teşkil etmesi mümkündür⁹⁰⁶.

İşe ilişkin sabit yeri tasarrufunda bulunduran kişi ile bu yerde ticari faaliyetleri yürütülen kişi aynı kişi olmalıdır. Bu anlamda, OECD tarafından verilen roaming hizmeti örneği dikkat çekicidir⁹⁰⁷. Bu örnekte, operatör firması, kendi iletişim ağı (kapsama alanı) dışında bulunan müşterilerinin bu alan içinde olduğu gibi bu alan dışında da hizmet alabilmesi (sesli arama, mesajlaşma, veri iletimi ve diğer hizmetleri) için yurt dışında bulunan bir başka operatör firması ile roaming sözleşmesi akdetmektedir. Bu sözleşme sayesinde, müşteriler yurt dışında iken yabancı ülkede bulunan operatör firmasının ağına katılarak hizmet almaya devam

⁹⁰⁰ Rençber, *İşyeri*, s.109.

⁹⁰¹ Öner, *İşyeri*, s.91.

⁹⁰² Bkz. Reimer, *Article 5*, s.356, par.131.

⁹⁰³ Öner, *İşyeri*, s.91.

⁹⁰⁴ Bkz. Öner, *İşyeri*, s.91; Skaar, *Permanent Establishment*, s.465.

⁹⁰⁵ Aksi yönde görüş için Bkz. Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda İşyeri”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Memduh Yaşa’ya Armağan, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1993, s.199.

⁹⁰⁶ Reimer, *Permanent Establishment*, s.66.

⁹⁰⁷ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.38.

etmektedir. Alınan bu hizmet roaming sözleşmesinin tarafı olan ilk operatör firmasına faturalandırılmaktadır. Bu hizmet sırasında ilk operatör firması, kendisine yöneltilen talepleri yurt dışındaki operatör firmasına iletmektedir. Bunun dışında, yurt dışında bulunan ağı işletmemekte ve bu ağı fiziki bir erişimi bulunmamaktadır. Yurt dışında bulunan ağı bulunduğu hiçbir yer, ilk operatör firmasının tasarrufunda bulunmadığı için bu firmanın işyeri sayılmamaktadır. OECD'nin bu yöndeki tespitlerini ticari bağlantı koşulu özelinde ifade etmekte fayda bulunmaktadır. Buna göre, ağı vasıtasıyla hizmet sunan operatör firması ile bu ağı tasarrufunda bulunduran operatör firması aynı teşebbüs olmadığı için ilk operatör firması açısından ticari bağlantı koşulu sağlanmamaktadır.

İşe ilişkin sabit yerde yürütülen hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olan faaliyetin, bu yer dışında yürütülen esas ve önemli faaliyete hizmet etmesi durumunda ticari bağlantı koşulunun gerçekleşip gerçekleşmediği tartışmalıdır. Bu tartışma, işe ilişkin yerin dışında yürütülen esas faaliyet üzerinde bu yerin “çekim etkisine” (“*attraction effect*”) sahip olup olmadığı şeklinde ifade edilmektedir⁹⁰⁸. Bu tartışma konusu bakımından Almanya’da verilen *Street Market* kararı dikkat çekicidir⁹⁰⁹. Karara konu olayda, Hollanda mukimi iki kişi her yıl yaklaşık 9 ila 10 ay kadar bir süre boyunca Hollanda’dan satın aldıkları malları haftada bir Almanya’daki bir depoya taşımaktadır. Bu malları burada paketleyerek Almanya’da sokak pazarlarında satmaktadır. Bu faaliyetlerine ilişkin mali ve diğer idari kayıtlar, bu kişilerin erişimine açık bulunan Almanya’daki döşeli bir odada tutulmaktadır. Ancak, satış faaliyetleri ne malların taşındığı depo ne de kayıtların tutulduğu bu oda vasıtasıyla yürütülmektedir. Mahkeme’ye göre, esas faaliyet (satış faaliyeti) sokakta gerçekleşmesine karşın depo işyeri teşkil etmektedir. Oysa ki, bu yerdeki faaliyet paketleme ve kayıtları tutmaktan ibarettir. Skaar’a göre, aynı ülkedeki iki farklı sabit yer vasıtasıyla yürütülen birkaç yardımcı mahiyetteki faaliyet tarafından desteklenen esas faaliyeti yeterli kabul eden bu karar “çekim etkisi” yaklaşımını desteklemektedir⁹¹⁰.

Teşebbüsün hizmet teslimini gerçekleştirdiği yerin, işe ilişkin sabit bir yer sayılıp sayılmayacağı hususu tartışmalıdır. OECD MA Yorumlarında verilen boyacı örneği bu tartışmaya ilişkindir⁹¹¹. OECD’ye göre, önemli bir müşterisine ait büyük bir binada iki yıl boyunca haftanın üç gününü geçirerek boya işini yapan boyacı için ticari faaliyetinin en önemli

⁹⁰⁸ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.467.

⁹⁰⁹ Bkz. Supreme Court of Netherland High Council (Hoge Raad in BNB), 24 March 1976, Nr. 17, 812 (BNB 1976/121). (Aktaran: Jean-Paul van den Berg, “Netherland”, Is there A Permanent Establishment?, IFA Cahiers 2009, Volume 94A, s.468)

⁹¹⁰ Skaar, *Permanent Establishment*, s.468.

⁹¹¹ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.17.

işlevini yerine getirdiği bu bina işyeri teşkil etmektedir. Ancak, bu görüşe katılmak mümkün değildir. Birincisi, OECD MA Yorumlarındaki bu değerlendirme ile yine aynı yerde yapılan bir başka değerlendirme çelişmektedir⁹¹². Şöyle ki, OECD'ye göre, belirli bir yerin bir işyeri teşkil etmesi için o yerin kullanımına yönelik hiçbir hukuki dayanağa gerek bulunmamasına karşın teşebbüsün belirli bir yerde yalnızca bulunması, her zaman, bu yerin bu teşebbüsün tasarrufunda olduğu anlamına gelmemektedir⁹¹³. Oysa ki, boyacı örneğinde boyacı müşterisine ait binada sadece bulunmakta ve burada hizmeti teslim etmektedir⁹¹⁴.

Ticari bağlantı için işe ilişkin sabit yerde insan varlığı aranmamaktadır⁹¹⁵. OECD MA Yorumlarında herhangi bir insan varlığının şart olup olmadığına yönelik tartışma bulunmamaktadır⁹¹⁶. Zira, OECD MA m.5/f.1 hükmünde insan müdahalesine yönelik hiçbir atıf bulunmamasına rağmen OECD MA Yorumlarında işyerinin varlığı için insan müdahalesinin gerektiği yönündeki bazı değerlendirmeler bulunmaktadır⁹¹⁷. İşyeri için personel koşulunun bulunup bulunmadığı konusu ilk olarak oyun makineleri ve kiosklar üzerinden gündeme gelmiştir. Bu çerçevede, OECD'ye göre, teşebbüsün işi genellikle girişimci veya bu teşebbüs ile ücret karşılığında çalışan personel tarafından yürütülmektedir. Bu personel, çalışanları ve teşebbüsten talimat alan diğer kişileri (örneğin bağlı acenteler) kapsamaktadır. Bu tür kişilerin üçüncü taraflar ile olan ilişkilerinde sahip oldukları yetkileri önemsizdir. İşe ilişkin sabit yerde çalışması halinde, bağlı acentenin sözleşmeler akdetme yetkisine sahip olup olmadığı önemli değildir. Ancak teşebbüsün işi büyük ölçüde otomatik teçhizat vasıtasıyla gerçekleştirilmesi ve bu teçhizatı kurmak, işletmek, kontrol etmek ve bakımını gerçekleştirmek ile sınırlı bir şekilde personel faaliyeti bulunması halinde işyeri oluşabilmektedir. Bir akit devlet teşebbüsü tarafından diğer akit devlette kurulan kumar, kiosk ve benzerlerinin bir işyeri teşkil edip etmediği, makinelerin ilk kurulumunun dışında teşebbüsün ticari faaliyet yürütüp yürütmediğine bağlıdır. Teşebbüsün yalnızca makine kurması ve ardından bu makineleri başka teşebbüslere kiralaması halinde işyerinin varlığından söz etmek mümkün değildir. Bununla beraber, makineleri kuran teşebbüs tarafından bunların kendi hesabına işletilmesi ve bakımının yapılması halinde işyeri teşkil etme ihtimali bulunmaktadır. Benzer sonuç, makinelerin teşebbüse bağlı acente tarafından işletilmesi ve bakımı halinde de

⁹¹² Bu yöndeki görüşler ve yargı kararları için Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.470-471.

⁹¹³ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.12.

⁹¹⁴ Skaar, *Permanent Establishment*, s.470.

⁹¹⁵ Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.465-466. Aksi yöndeki görüşe sahip yazarlar için Bkz. Weisser, s.61.

⁹¹⁶ Bkz. Yaltı, s.129.

⁹¹⁷ OECD, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*, 22 December 2000, par.9-10.

geçerlidir⁹¹⁸. Özetle, ticari faaliyetin önemli ölçüde otomatik teçhizat tarafından yürütüldüğü ve personel tarafından gerçekleştirilen faaliyetin sadece bu teçhizatın kurulumu, operasyonu, kontrolü ve idamesi ile sınırlı olduğu durumda ticari bağlantı koşulu sağlanabilmektedir⁹¹⁹.

2.1.2.3.3. İşlevsel Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları

Elektronik ticarete bilgisayar donanımı vasıtasıyla yürütülen faaliyetin, hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olup olmadığının tespiti bakımından OECD MA Yorumlarında özel değerlendirmeler bulunmaktadır⁹²⁰. Buna göre, bir ülkedeki belirli bir yerde bulunan bilgisayar donanımı vasıtasıyla gerçekleştirilen elektronik ticaret faaliyetlerinin OECD MA m.5/f.4 hükmünde sayılı faaliyetlerle sınırlı olması durumunda işyeri için aranan faaliyet koşulu sağlanmamaktadır. Bilgisayar donanımı vasıtasıyla gerçekleştirilen bu faaliyetin hazırlık faaliyeti veya yardımcı faaliyet olup olmadığının tespiti her bir olay özelinde incelenmelidir. Bilgisayar donanımı bakımından hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olan faaliyetler, genellikle, şunları içermektedir⁹²¹:

- Satıcılar ve müşteriler arasında -tıpkı bir telefon hattı gibi- bir iletişim bağlantısı sağlama;
- Mal veya hizmetlerin reklamını yapma;
- Güvenlik ve verimlilik maksadıyla bir eşlenik sunucu⁹²² vasıtasıyla bilginin aktarılması;
- Teşebbüs için piyasa verilerinin toplanması;
- Bilgi sağlama

Bununla birlikte, donanım vasıtasıyla yürütülen bu tür faaliyetlerin kendi içinde bir bütün olarak teşebbüsün ticari faaliyetinin esas ve önemli bir kısmını oluşturması veya teşebbüsün diğer esas faaliyetlerinin bu donanım vasıtasıyla yürütülmesi durumunda donanım

⁹¹⁸ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.41.

⁹¹⁹ Rençber, *İşyeri*, s.111.

⁹²⁰ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.128-129.

⁹²¹ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.128.

⁹²² “Eşlenik sunucu (“mirror server”) orijinal kaynağın içeriğini kopyalamakta ve önbelleğe almaktadır. İstenilen hizmet ve rahat erişim sağlamak üzere bu tür sunucuların konumları müşterilere yakın mesafelerde olmaktadır. Müşteri tarafından web sitesi üzerinden iletilen içerik talebine en hızlı şekilde yanıt verebilmek üzere en yakın sunucudan karşılık gelmelidir. Bu süreç genellikle kullanıcı açısından şeffaf bir şekilde yürütülmektedir. Bu sayede müşterinin hizmet deneyimi kalitesi artmaktadır. Bunu sağlamak için, ilgili içeriğin önbellek sunucusunda mevcut olması gerekir. Çoğu durumda, depolanan içerik, sözleşmeli şirketlerdendir ve internet servis sağlayıcılarının *offloaded* içeriğidir. Bununla birlikte, tek bir sunucu, istenen tüm içeriği hemen sağlayamamaktadır. Eğer içerik mevcut değilse başka bir eşlenik sunucudan veya orijinal kaynaktan içerik çekilmektedir.” Bkz. Peter Hillmann/Tobias Uhlig/Gabi Dreo Rodosek/Oliver Rose, “*Modeling the Location Selection of Mirror Servers in Content Delivery Networks*”, 27 June 2016 - 02 July 2016, IEEE International Congress on Big Data, San Francisco, USA, s.438.

vasıtasıyla yürütülen faaliyetler hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette olan faaliyetlerin ötesine geçmektedir⁹²³. Bu anlamda, teşebbüsün hangi faaliyetlerinin esas ve önemli nitelikte olduğu bu teşebbüsün esas faaliyet konusuna bağlıdır. Örneğin bazı internet hizmet sağlayıcıları başka teşebbüslerin web sitelerini veya diğer uygulamalarını barındırmak amacıyla kendilerine ait sunucuları işletmektedir. Müşterilerine hizmet sunmak amacıyla sunucuların işletilmesi, bu hizmet sağlayıcılarının ticari faaliyetlerinin önemli bir kısmını teşkil etmekte olup hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette değildir⁹²⁴.

Diğer taraftan, örneğin, internet üzerinden ürün satışı yapan bir teşebbüs (“e-perakendeci”) için sunucuların işletilmesi, esas faaliyet olmayıp bu yerlerde gerçekleştirilen esas faaliyet (perakendecilik) için hazırlayıcı veya yardımcı mahiyettedir⁹²⁵. Böyle bir durumda yapılması gereken şey ise bu yerde gerçekleştirilen faaliyetlerin niteliğinin teşebbüs tarafından yürütülen ticari faaliyet ışığında incelenmesidir. Bu faaliyetlerin internet üzerinden ürünler satma işine yönelik olarak yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler olması durumunda, OECD MA m.5/f.4 hükmü uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin bu yerin, ürünlerin reklamını yapmak, ürün kataloğunu göstermek veya potansiyel müşterilere bilgi vermek için kullanılan bir web sitesini barındıran bir sunucu olması durumunda hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette bir faaliyet bulunmaktadır. Örneğin, bilgisayar programı indirme, veri tabanına erişim, müzik ve video dosyalarının satışı, fotoğraf görüntüleme, kumar ve benzeri hizmetlerde sunucularda yürütülen faaliyet hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette olmaktadır⁹²⁶. Bununla birlikte, bu yerde satış ile alakalı tipik görevlerin (örneğin müşteriler ile sözleşme akdedilmesi, ödeme ve donanım vasıtasıyla otomatik ürün teslimatı) gerçekleştirilmesi durumunda bu faaliyetler yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette değerlendirilmemektedir⁹²⁷.

Skaar, sunucu vasıtasıyla yürütülen faaliyetin, faaliyet koşulu için yeterli olup olmadığını tespit ederken aktif-pasif faaliyet kıstasından bahsetmektedir⁹²⁸. Buna göre, faaliyet unsurunun olup olmadığının belirlenmesi açısından, örneğin, teşebbüsün web sitesi için kullanmak üzere sunucu satın alması veya kiralaması ile internet hizmet sağlayıcısından bu hizmeti alması farklıdır. Skaar’a göre, mallarını yurt dışına pazarlamak için satın alınan bu hizmet pasif bir faaliyet olup, hizmeti satın alan teşebbüs ile hizmet sağlayıcısının ortak ticari

⁹²³ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.129.

⁹²⁴ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.130.

⁹²⁵ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.130.

⁹²⁶ Lambooi, s.8 (Aktaran: Yaltı, s.135.)

⁹²⁷ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.130.

⁹²⁸ Skaar, *Permanent Establishment*, s.337-338.

faaliyeti bulunmadığı takdirde, işyeri için gerekli olan faaliyet koşulu oluşmamaktadır. Sunucu kurmak üzere bilgisayar satın alma veya kiralama durumunda aktif bir faaliyet bulunduğundan dolayı diğer koşulların sağlanması halinde işyeri oluşabilmektedir.

Yaltı'ya göre, bilgisayar donanımı vasıtasıyla faaliyetlerin gerçekleşmesini sağlayan donanım içindeki bilgisayar programıdır. Dolayısıyla, bilgisayar donanımı üzerinden gerçekleştirilen faaliyetlerin incelenmesini öngören OECD MA'daki yaklaşım, faaliyet koşulluna yönelik olarak yapılan irdellemeleri bilgisayar programına yöneltmektedir. Ancak, bu durum web sitesine yönelik genel değerlendirme ile çelişkili bir sonuç ortaya çıkarabilmektedir⁹²⁹.

Skaar'a göre, eğer genel amacı bilgisayar programı geliştirme ve satma ise know how sözleşmesi hizmeti işyeri için gerekli olan faaliyet koşulunu karşılamamaktadır. Zira, bu hizmet teşebbüsün esas faaliyetine bağlı ikincil bir faaliyettir⁹³⁰.

Skaar'a göre, bilgisayar programının sunucuda depolanması, OECD MA m.5/f.4 bakımından yardımcı mahiyette değildir⁹³¹.

Bilgisayar donanım (örneğin fiziki sunucu) bakımından ticari bağlantı koşulunun sağlanması için teşebbüsün tasarrufu altında bulunan bilgisayar donanımı vasıtasıyla ticari faaliyet gerçekleşmelidir. Bu anlamda, teşebbüsün ticari faaliyeti ile bu teşebbüsün tasarrufu altında bulunan bilgisayar donanımı arasında bağ bulunmalıdır. Bu bağın bulunmadığına yönelik tespit her bir olay özelinde irdelenmelidir.

İşlev unsuru, herhangi bir insan varlığını gerektirmemektedir. Bu anlamda, otomat, oyun makinesi, anten ve uydu alıcısı, boru hattı, elektrik ve telekomünikasyon kabloları, trafo merkezi ve pompa istasyonunda çalışan olup olmadığına bakılmaksızın iş yeri olarak kabul edilebilmelidir⁹³². Dolayısıyla, sunucuda çalışan bulunmaması bu sunucunun işyeri teşkil etmesine engel değildir⁹³³. Nitekim OECD'ye göre, bilgisayar teçhizatının bulunduğu yerde hiçbir personele ihtiyaç duymaksızın teşebbüsün bu teçhizatı işletmesi halinde bu teçhizat işyeri teşkil edebilmektedir. Teşebbüsün belirli bir yerde ticari faaliyetlerini yürütmek için gerçekten hiçbir personele ihtiyaç duymadığı bir durumda tamamen veya kısmen faaliyetlerini

⁹²⁹ Yaltı, s.135.

⁹³⁰ Skaar, *Permanent Establishment*, s.403.

⁹³¹ Skaar, *Permanent Establishment*, s.459-460.

⁹³² Sasseville/Skaar, s.24.

⁹³³ Reimer, *Permanent Establishment*, s.42. Aksi yöndeki görüşü için Bkz. Singh, s.331. Hongler ve Pistone'a göre, bağlı çalışanı bulunmayan bir ülkedeki bir sunucuya belirli bir miktarda geliri atfetmek (i) esas olarak dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunlarını çözmemekte ve (ii) daha kötüsü, vergilendirme yetkilerinin adaletsiz dağılımına yol açmaktadır. Bkz. Hongler/Pistone, s.14.

yürüttüğünü değerlendirmek için personelin varlığı aranmamaktadır. Bu sonuç, teçhizatın otomatik olarak çalıştırıldığı diğer faaliyetler (örneğin doğal kaynakların çıkarılmasında kullanılan otomatik pompa cihazları) için geçerli olduğu ölçüde elektronik ticaret için de geçerlidir⁹³⁴.

OECD MA Yorumu, tek sunucunun belirli bir alanda bulunması gerçeğine yönelik değerlendirmeler içermektedir. Bu gerçek, günümüz ticari yaşamında önemli ölçüde geçerliliğini yitirmektedir. Zira, belirli işlevleri yerine getiren çok sayıda sunucu vasıtasıyla ticari faaliyetin yürütülmesi artık olağan bir durumdur. Bununla birlikte, müşterilerin talebine en kısa sürede karşılık verebilmek üzere aynı işlevi yerine getiren çok sayıda sunucu üzerinden ticari faaliyet yürütülebilmektedir. Yeni iş modellerindeki çok sayıda sunucu gerçeği, işyeri kuralına dair yeni sorunları tetiklemektedir⁹³⁵.

2.2. Türk Vergi Hukukunda İşyeri

2.2.1. Genel Olarak

Dar mükellef gerçek kişilerin ve kurumların elde ettikleri ticari kazançların Türkiye’de vergilendirilebilmesi için bu gelirlerin Türkiye’deki işyerinde veya daimî temsilcisi vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir. Buna ilişkin düzenlemelerin yer aldığı GVK m.7 ve KVK m.3 hükümleri gereğince dar mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların ticari kazançlarının tespiti için öncelikli olarak Türkiye’de işyeri veya daimî temsilcilerinin olması şarttır. Bu anlamda, kaynak devlet tarafından ticari kazancın vergilendirilebilmesine yönelik olarak Uluslararası Vergi Hukukunda bağlantı olarak kabul edilen işyeri kuralına benzer bir şekilde Türk vergi hukukunda işyeri düzenlemesi bulunmaktadır.

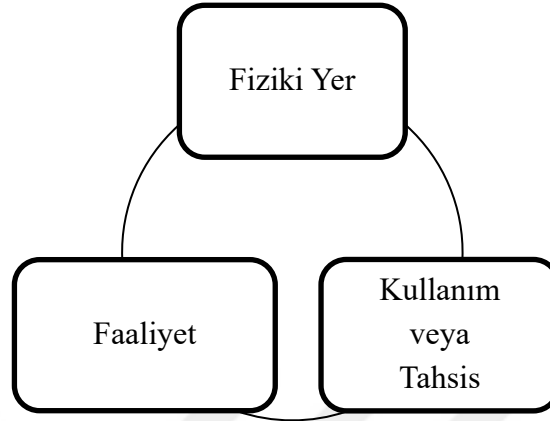
GVK m.8 ve KVK m.3 hükümleri, işyeri kuralına ilişkin olarak VUK’a açık bir şekilde atıfta bulunmaktadır. İşyeri, VUK m.156’da düzenlenmektedir. Bu düzenlemeye göre, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur

⁹³⁴ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.127.

⁹³⁵ Bkz. Cockfield/Hellerstein/Lamensch, s.125. OECD MA m.5/f.4.1 hükmü uygulama alanı bulmadığı takdirde hazırlayıcı veya yardımcı mahiyetteki faaliyetlerin yürütüldüğü her bir yer birbirinden bağımsız bir şekilde değerlendirilmektedir. Bkz. OECD MA m.5 Yorumları par.74. Hinnekens’e göre, birbiriyle bağlantılı çok sayıda sunucunun farklı ülkelerde bulunması halinde hangi ülkenin vergilendirme yetkisinin olduğunu tespit etmek üzere hangi sunucuda hangi faaliyetin yürütüldüğünü bilmeyi pratik olarak imkânsız kılmak için internet üzerinden ifa edilen hizmet sırasında sunucuların birbiri arasında sinyal değiştirilebilmektedir. Bkz. Luc Hinnekens, “*Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*”, Intertax, Volume:26, Issue:6-7, 1998, s.192–200, s.194.

büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir. Bu tanım dikkate alındığında işyeri için aranan üç unsur arasında fiziki yer, faaliyet ve kullanım ya da tahsis yer almaktadır⁹³⁶.

Şekil: İşyeri



Bununla birlikte, eski tarihli bazı Danıştay Kararlarında, bu üç unsura ek olarak “faaliyetin icrası yönünden ayrı ve bağımsız niteliklere sahip” bir yer olma koşulu aranmaktadır⁹³⁷. Bu kararlara göre, ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen bir yerin işyeri olarak kabul edilebilmesi için bu yerin kanunda belirtilen niteliklere sahip ve müşterilere mal teslimi yapılan, hizmet ifa edilen bir yer olmasının, faaliyetin icrası yönünden ayrı ve bağımsız niteliklere sahip bulunmasının gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

Fiziki yer unsuru, VUK m.156’daki “yer” tabirinden ve yine bu maddede sayılan örneklerden çıkarımda bulunmak suretiyle tespit edilmektedir. Bu açıdan işyeri hukuki olmaktan ziyade fiili-nesnel bir kavram olmaktadır⁹³⁸. Bu hükümde yer verilen tüm örnekler boşlukta yer kaplayan bir hacme, maddi varlığa sahip olan nesnelerdir. Nitekim, yer, bir şeyin, bir kimsenin kapladığı veya kaplayabileceği boşluk, mahal, mekândır⁹³⁹.

⁹³⁶ İşyeri kuralları farklı unsurlara ayrılarak incelenebilmektedir. Örneğin, Nazalı, işyeri kuralını birbirinin yerine geçebilen iki koşula ayırarak ifade etmektedir. Yazara göre, iş amacı için bir yerin tahsis edilmesi veya iş amacı için kullanımıdır. Bkz. Ersin Nazalı, “Is There A Permanent Establishment?”, Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı (Eds. Billur Yaltı), İstanbul, On İki Levha, 2017, s.229. Özbalcı’ya göre, işyeri üç unsurdan oluşmaktadır. Bunlar, Türkiye’de fiziki yer (işe ilişkin sabit bir yer), ticari faaliyet için bu yerin kullanımı veya tahsis edilmesi ve belirli ölçüde devamlılığa sahip olmak. Bkz. Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorumu ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2007, s.91. (Aktaran: Nazalı, s.230-231). Rençber’e göre, işyeri için (i) işyeri mutlaka ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyete ilişkin olmalı, (ii) bu faaliyetlerin icrası için tahsis edilmeli ve (iii) bir yer olmalıdır. Bkz. Rençber, *İşyeri*, s.9.

⁹³⁷ Bkz. Dan. VDDK, E.1998/94, K.1999/137 K.T.26/02/1999; Dan. 3. D., E.1997/2749, K.1998/1836, K.T.21/5/1998; Dan. 3. D., E.1996/6364, K.1997/3047, K.T.24/9/1997; Dan. 4. D., E.1982/1069, K.1992/4462, K.T.19/10/1992.

⁹³⁸ Tuncer, s.196.

⁹³⁹ Bkz. <https://sozluk.gov.tr> (E.T. 30/8/2022)

Fiziki yer için aranan bir diğer koşul sabit olmasıdır⁹⁴⁰. Aslında VUK'taki işyeri tanımında sabit olma koşulu açıkça zikredilmemiştir. Bununla birlikte, bunun bir eksiklik veya aksi yönde bir tercih olarak görülmemesi gerekir⁹⁴¹. Sabitlik “yerinden oynamamak” veya “yerini değiştirmeyen” anlamına gelmemektedir⁹⁴². Nitekim, VUK m.156’da sayılı örneklerden biri vapur büfeleridir. Bu nedenle sabitlik koşulunun sağlanması için toprağa doğrudan bir bağlantının varlığı aranmamaktadır. Tüm bu nedenlerle, toprakla bağlantısı veya herhangi bir taşınmaz varlıkla ile olan bağına bakılmaksızın belirli bir yerde bulunması sabitlik koşulunun sağlanması için yeterli olabilmektedir.

VUK m.156 anlamında işyerinin ikinci unsuru faaliyetidir. Bu unsur için bu yerde yürütülen faaliyetin ticari, sınai, zirai veya mesleki olması gerekmektedir. Bu faaliyet türlerinin ortak özelliği hepsinin devamlılık gerektirmesidir⁹⁴³. Ticari faaliyet özelinde yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alındığında bu tür faaliyetler için devamlılık şartının arandığı ilgili TTK hükümlerinden hareketle tespit edilebilmektedir⁹⁴⁴. Devamlılık göstermeyen faaliyetler için bir yerin kullanılması durumunda işyerinden söz etmek mümkün değildir⁹⁴⁵. Danıştay, bir takvim yılı içinde birden fazla kez tekrar etmeyi veya birden fazla takvim yılı içinde tekrar etmeyi yeterli kabul etmektedir⁹⁴⁶.

Özbalcı’ya göre, ticari kazancın oluşmasını dolaylı olarak etkileyen faaliyetler faaliyet koşulunun sağlanması için yeterlidir⁹⁴⁷. Bu anlamda, dar mükellefiyete tabi kimselerin Türkiye’de bulunan araştırma laboratuvarı, muhasebe servisi, irtibat bürosu gibi yerleri

⁹⁴⁰ Benzer yöndeki görüşleri için Bkz. Murat Semercigil, *Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 1992, s.59; Yaltı Soydan, *Vergi Anlaşmaları*, s.153. (Aktaran: Yaltı, s.143.); Cangir’e göre, “bu tanımda Model Anlaşmanın 5 inci maddesindeki tanımda yer alan - fixed (sabit) sözcüğü yer almamaktadır. Bununla birlikte, maddenin ilk başlarında verilen örnekler dikkate alındığında; VUK’nundaki iş yeri tanımının da coğrafi anlamda sabitlik unsurunu içerdiği ortaya çıkmaktadır.” Bkz. Niyazi Cangir, “Sanal İşyeri II”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 229, Eylül 2000, s.48-54.

⁹⁴¹ Ertuğrul Akçaoğlu, “Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi”, *Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı* (Eds. Billur Yaltı), s.24. (Bundan sonra “Akçaoğlu, *Elektronik Ticaret*” olarak anılacaktır.)

⁹⁴² Rençber, *İşyeri*, s.10.

⁹⁴³ Akçaoğlu’na göre, “hükmün “fiil” değil “faaliyetten” bahsetmesi, tek seferlik ya da geçici eylemler yerine süreklilik arz eden eylemleri işaret eder. Ayrıca VUK m.154 maddesinde (...) denilmek suretiyle devamlılık unsuru daha açık bir şekilde ifade edilmiştir.” Bkz. Akçaoğlu, *Elektronik Ticaret* s.24. Benzer yöndeki görüşü için Bkz. Rençber, *İşyeri*, s.11.

⁹⁴⁴ Ayrıntılı açıklamalarımız için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1.1.1. Genel Olarak

⁹⁴⁵ Bkz. Murat Semercigil, *Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 1992, s.59; Yaltı, s.143; Nazalı, s.250.

⁹⁴⁶ Bkz. Dan. 4. D., E.2016/19374, K.2020/3561, K.T. 7/10/2020; Dan. 4. D., E.2015/5891, K.2018/6232 K.T.20/6/2018; Dan. 3. D., E.2001/3189, K.2003/5116, K.T.3/12/2003; Dan. 4. D., E.2013/8606, K.2017/1823, K.T.21/2/2017; Dan. 4. D., E.2014/4949, K.2016/251, K.T.2/2/2016; Dan. 4. D., E.2015/6143, K.2018/6230, K.T.20/6/2018; Dan. 4. D., E.2021/4345, K.2021/4952, K.T.7/10/2021; Dan. 4. D., E. 2018/1561, K.2022/1540, K.T.14/3/2022.

⁹⁴⁷ Yılmaz Özbalcı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s.98. Bundan sonra “Özbalcı, *Gelir Vergisi 2010*” olarak anılacaktır.)

Türkiye’de vergilendirmeleri için yeterlidir⁹⁴⁸. Diğer taraftan, Rençber’e göre irtibat bürosu vasfına sahip yerlerin işyeri teşkil etmemektedir⁹⁴⁹. Son olarak, Özbalcı’ya göre, belirli faaliyetler açısından kazancın tespitindeki zorluklar gerekçe gösterilerek bu faaliyetleri gerçekleştirenlerin Türkiye’deki mükellefiyetinin bulunmadığı yönündeki görüş isabetsizdir. Zira, matrah tespiti ile mükellefiyet tespiti ayrı konulardır⁹⁵⁰.

Devamlılığa ilişkin tespitte bulunabilmek için işe başlama tarihinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda, VUK m.154 hükmü uyarınca, işe başlamanın belirtileri arasında işyeri açmak, iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekkülle kaydolunmak veya kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak yer almaktadır. İlgili hükme göre, iş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermemektedir. Bu hüküm de dikkate alındığında ticari faaliyet için hazırlayıcı nitelikte olan faaliyetler işyeri için aranan faaliyet koşulunu sağlamamaktadır.

VUK m.156’da hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetlere ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşın, GVK m.7/f.1/b.1 hükmü uyarınca dar mükellefiyete tabi kimselerin, iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Bu düzenleme, VUK m.156’nın, dağıtım kuralı işlevine ilişkin olarak, faaliyet unsuruna bir istisna getirmektedir. Bu bağlamda, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde (Seri No:1), kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlarca Türkiye’de yalnızca mal teminine yönelik bir işyeri oluşturulması veya daimî temsilci bulundurulması ve bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla temin edilen malların Türk iç pazarına sunulmayarak yabancı memleketlere gönderilmesi halinde, teknik olarak Türkiye’de elde edilmiş bir kazançtan söz edilemeyeceği ve vergi doğmayacağı ifade edilmektedir. Ancak, aynı Tebliğ’e göre, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama vb) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme v.b.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra

⁹⁴⁸ Özbalcı, *Gelir Vergisi 2010*, s.98.

⁹⁴⁹ Rençber, *İşyeri*, s.16. Benzer yönde Bkz. Mustafa Çolak, *Elektronik Vergileme Hukuku*, Seçkin, 1. Baskı, Şubat 2020, s.120.

⁹⁵⁰ Özbalcı, *Gelir Vergisi 2010*, s.99.

yurt dışına gönderilmesi halinde, bentte yer alan ihracat muaflığından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

VUK m.156 hükmü işyeri için üçüncü bir unsur olarak kullanım veya tahsis aramaktadır. Bu unsura göre, fiziki yerin ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilmesi veya bu faaliyette kullanılması gerekmektedir. Bu anlamda, fiziki yerin kullanılması şart değildir. Diğer bir ifadeyle fiziki yerin kullanılmamasına rağmen ticari faaliyet için tahsis edilmiş olması işyeri teşkil etmesi için yeterlidir. Ancak, dar mükellef gerçek kişi ya da kurumun belirli bir yerde sadece bulunması kullanım veya tahsis koşulu için yeterli değildir⁹⁵¹. Örneğin, avukatlık yapan bir kimsenin adliyenin yakınındaki bir kafeye neredeyse her gün uğraması ve buradayken işlerini yapması halinde sadece bulunma durumu söz konusu olup VUK m.156 anlamında bir kullanımın veya tahsisin varlığı bulunmamaktadır. Son olarak, VUK bakımından işe ilişkin yerin yasa dışı kullanımı işyeri teşkil etmesine engel değildir. Bazı yazarlara göre, bunun nedeni VUK m.3/B’te düzenlenen ekonomik yaklaşım ilkesidir⁹⁵².

İşyeri için insan müdahalesinin varlığı aranmamaktadır. Zira, VUK m.156 hükmü lafzında böyle bir şartın arandığına dair bir ifade bulunmamaktadır⁹⁵³. Bu nedenle, diğer koşulları sağlaması kaydıyla ATM, sunucu ve diğer otomatik teçhizatlar işyeri teşkil edebilmektedir⁹⁵⁴.

Türkiye’nin taraf olduğu ÇVA’larda ve model anlaşmaların Türkçe çevirilerinde işyeri terimi kullanılmaktadır. VUK m.156’da ve bu anlaşmalarda aynı terim (işyeri) kullanılmasına karşın bu terimlerin anlam ve kapsamı birbirinden farklıdır⁹⁵⁵. VUK m.156’da kullanılan işyeri teriminin kapsamı daha geniştir⁹⁵⁶. Örneğin, OECD MA teşebbüse ait mal ve ticari emtia stoklarının depolanması amacıyla kullanılan “depoyu” işyeri örnekleri arasında saymazken VUK m.156’da bu yer açıkça işyeri olarak sayılmaktadır⁹⁵⁷. Bununla birlikte, OECD MA inşaat şantiyelerinin işyeri sayılabilmesi için 12 aylık süre şartı aramakta iken VUK’ta böyle bir süre şartı öngörülmemektedir⁹⁵⁸. Bununla birlikte, genel olarak, VUK m.156 hükmüne nazaran OECD MA ve Türkiye’nin taraf olduğu ÇVA’lar işyeri için daha katı koşullara sahiptir. Nazalı’ya göre, VUK bakımından “işe ilişkin sabit yer” bulunması kaynak ülke olarak

⁹⁵¹ Nazalı, s.248.

⁹⁵² Nazalı, s.248; Rençber, *İşyeri*, s.11.

⁹⁵³ Nazalı, s.231.

⁹⁵⁴ Nazalı, s.231.

⁹⁵⁵ Nazalı, s.246; Tuncer, s.196-197.

⁹⁵⁶ Nazalı, s.247; Rençber, *İşyeri*, s.8.

⁹⁵⁷ Bu konudaki dikkat çekici bir karar olan Street Market kararı için Bkz. Dipnot 909.

⁹⁵⁸ Tuncer, s.198.

Türkiye’de vergilendirilmek için yeterlidir⁹⁵⁹. Halbuki, OECD MA Yorumları dikkate alındığında işyeri için “işe ilişkin sabit yer” bulunmasının dışında başka koşulların da sağlanması gerekmektedir⁹⁶⁰. Buna karşın, Rençber’e göre, VUK bakımından işyeri için işe ilişkin sabit yer koşuluna ek olarak bu yerde faaliyet gerçekleştirilmesi koşulu aranmaktadır⁹⁶¹. Bu yazara göre, OECD MA’dan farklı olarak VUK’ta bağlantı koşulu olmamakla birlikte bu koşulun VUK’ta arandığı kabul edilmelidir⁹⁶². Son olarak, VUK’ta yer verilen “faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan” ifadesi Uluslararası Vergi Hukukundaki işyeri teriminden daha geniş bir işyeri anlamına yol açmaktadır⁹⁶³.

Türkiye’nin taraf olduğu ÇVA’lardaki işyeri kuralları ile VUK m.156 hükmünün üstlendikleri işlev bakımından farklılık göstermektedir. Bu bağlamda, ÇVA’lardaki işyeri, yalnızca ikametgâh-kaynak ülkeleri arasında gelirin paylaşılmasında işlev görmektedir. Buna karşın, VUK m.156’da düzenlenen işyeri, bu paylaşım işlevinin yanı sıra şekli ödevler dahil olmak üzere vergi tekniğine ilişkin birçok konuda farklı işlevlere sahiptir⁹⁶⁴. Bu nedenle, iç hukuktaki işyeri kuralı daha geniş anlam ve kapsama sahiptir. Açık bir yasal düzenleme bulunmamakla birlikte kanaatimizce VUK m.156’da düzenlenen işyeri, dağıtım kuralı işlevini üstlenirken, OECD MA Yorumları ile uyumlu bir şekilde yorumlanmalı ve uygulanmalıdır⁹⁶⁵.

2.2.2. Bilgi İşlem Kaynaklarının Durumu

VUK m.156 açısından bilgi işlem kaynaklarının durumu tartışmalıdır. Bu tartışmanın özellikle web sitenin işyeri sayılıp sayılamayacağı üzerinden devam ettiği görülmektedir. Bu tartışmalar VUK m.156’da aranan fiziki yer koşulu üzerinde yoğunlaşmaktadır. Türkiye’deki vergi idarelerinin ve yargının fiziki yer koşulunu göz ardı eden karar ve görüşleri bulunmaktadır. Bununla birlikte, fiziki yer koşulunu gözeten özelemler bulmak mümkündür. Türk öğretisindeki farklı yazarlar fiziki yer koşulunu kabul etmektedir⁹⁶⁶. Bu bölümdeki takip eden paragraflarda Türk vergi hukukundaki tartışmalar ayrıntılarıyla ortaya koyulmaktadır.

⁹⁵⁹ Nazalı, s.247.

⁹⁶⁰ Nazalı, s.247.

⁹⁶¹ Bkz. Rençber, *İşyeri*, s.8, dipnot 9.

⁹⁶² Rençber’e göre “*hem Gelir Vergisi Kanunu hem de Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yükümlülerin Türkiye’deki işyeri “aracılığıyla” elde ettiği kazançları vergilendirdiğinden, bu unsurun da Vergi Usul Kanunu bağlamında işyeri tanımında bulunması gerektiği kabul edilmelidir.*” Bkz. Rençber, *İşyeri*, s.12.

⁹⁶³ Nazalı, s.248.

⁹⁶⁴ Örneğin posta yoluyla tebligatta bildirilen işyeri adreslerine mektuplar teslim edilir. Bkz. VUK m.101, Defterlerin tasdik makamının belirlenmesinde işyerinin bulunduğu yere göre tasdik makamı belirlenir. Bkz. VUK m.223. İncelemeye yetkili memurun gerekli görmesi halinde işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlama ödevi bulunur. Bkz. VUK m.257/f.1/b.3. Dar mükellefiyete tabi gelir vergisi mükellefinin Türkiye’de vergi muhatabı yoksa işyerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine yıllık beyannamesini verir. Bkz. GVK m.92.

⁹⁶⁵ Benzer yöndeki görüşleri için Bkz. Yaltı, s.143; Nazalı, s.243.

⁹⁶⁶ Bkz. Rençber, *İşyeri*, s.10; Akçaoğlu, *Elektronik Ticaret*, s.24;

Dijital ortamda hizmet sunumundan gelir elde eden dar mükellef kurumlara yönelik vergi incelemelerinde bu kurumların faaliyette bulunduğu dijital ortamlar (çoğunlukla web siteleri), bu kurumların Türkiye’de herhangi bir sunucusu bulunup bulunmadığına bakılmaksızın VUK m.156 kapsamında işyeri olarak kabul edilmektedir⁹⁶⁷. Bu kabule ilişkin gerekçeler ise şu şekildedir⁹⁶⁸:

- “VUK’un “İş yeri” başlıklı 156. maddesinde ‘gibi’ kavramı kullanılmak suretiyle iş yerinin ilgili maddede yer verilen örneklerle sınırlı olmadığı ortaya konmaktadır. Önemli olan ticari, zirai ve mesleki faaliyetin yapılmasına veya yürütülmesine elverişli bir yer olmasıdır. Ticari faaliyete elverişli olan bu yer, fiziksel bir mekân olabileceği gibi internet sayfası veya mobil uygulamalar gibi dijital bir alanı da içine almaktadır.”
- “Türkiye’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının işyerini düzenleyen 5. maddelerinde işyeri sayılacak haller ve sayılmayacak haller belirtilmiş olmakla birlikte elektronik ortamda yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle elektronik ortamda yürütülen faaliyetlerin Türkiye’de bir iş yeri oluşturup oluşturmayacağı hususu anlaşmalarda açıkça düzenlenmemiştir. Dolayısıyla dijital ortamda yürütülen ticari faaliyetlerin, Türkiye’de vergilendirilmesi kapsamında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına ayrılık teşkil eden bir boyut söz konusu değildir.”
- “OECD Model Anlaşması yorum notları 2017 versiyonunun “elektronik ticaretle” ilgili 122-131 no.lu paragraflarına ilişkin olarak Türkiye’nin belirttiği karşı yorum (observation), internet sitelerinin Türkiye’de tek başına işyeri oluşturmaya imkân vermektedir.”
- “Gelir İdaresi’nin resmi internet sitesinde yer alan bazı özeldelerde de internet ortamında gerçekleştirilen faaliyetler nedeniyle Türkiye’de iş yeri oluşacağı görüşü verilmiştir.”

⁹⁶⁷ Ekinci/Pala, s.120. Bağlayıcı hukuk kaynaklarından olmayan bu özeldelerde şu ifadelere yer verilmektedir: “Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere işyerinin tanımı yapılırken, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerler “gibi” denilmek suretiyle kesin bir sınırlama yapılmamıştır. Bu nedenle, internet üzerinden satış faaliyetinin işinizin organizasyonunu internet üzerinden yapmanız durumunda kullanmış olduğunuz site iş yeri olarak nitelendirileceğinden esnaf muaflığından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.” Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 27/4/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 9-1477 sayılı Özelge; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 6/9/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2012/271]-2728 sayılı Özelge; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 13/09/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.01.02-849 sayılı Özelge.

⁹⁶⁸ Ekinci/Pala, s.120; Benzer yöndeki görüşleri için Bkz. Nevzat Şenses, “Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergi Durumu”, Vergi Dünyası, Yıl:38, Sayı:450, Şubat 2019, s.113-119.

- “Elektronik ortamda faaliyet bulunan şirketlerin “.tr” uzantılı internet sitesi adresi kullanmaları, internet sayfalarının Türkçe olması veya dijital ortamda gerçekleştirdikleri faaliyetler için Türkiye’ de mukim gerçek veya tüzel kişilerden hizmet alımlarında bulunması, internet sitelerinin Türkiye’de iş yeri oluşturduğunun bir diğer göstergesidir.”

Bu görüşe göre, “ekonomik aktivitelerin dijital ortamlar aracılığıyla gerçekleştirilmesinin yaygınlaştığı günümüz dünyasında vergi uygulamaları açısından işyerinin oluşmasını, ticaretin fiziki mal teslimi veya hizmet ifaları ile gerçekleştirildiği dönemlere has olarak tanımlanmış somut ve fiziki bir yer arayışından ziyade, yeni bir dünyada (dijital) yeni bir işyeri oluşması şeklinde değerlendirmek yerinde olacaktır.”⁹⁶⁹ Buna göre, ticari faaliyetin asli işlevini üstlenen web sayfası, ticari faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak değerlendirilmelidir.

Web sitelerinin VUK m.156 kapsamında bir işyeri teşkil edip edemeyeceğine ilişkin olarak Danıştay’ın bir kararında⁹⁷⁰ şu ifadelere yer verilmektedir: “Söz konusu maddede alındık işyerleri sayıldıktan sonra “gibi” ifadesi kullanılarak işyeri tanımının kapsamı isabetli bir şekilde geniş tutulmuş ve esas olanın faaliyetin icrasına tahsis edilen yahut faaliyette kullanılan yer olduğu vurgulanmıştır. İşyerinin tanımı yapılırken, ticari sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, dijital ortamda yapılan bu tür faaliyetler için kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilebileceğini belirtmiştir. Dolayısıyla, dijital ekonomide faaliyetlerin elektronik ortamlar üzerinde yapılması, işyerinin vergi mevzuatı açısından yeniden tanımlanmasını zorunlu kılmıştır. Çünkü uluslararası vergi anlaşmaları, vergilendirmede işyeri kavramını dikkate almaktadır. Bu sebeple elektronik ortamda yapılan alışverişin vergilendirilebilmesi için mutlaka bir işyeriyle bağlantının bulunması gerekmektedir. Ancak, ilgili işyerinin mutlaka fiziksel özelliklere sahip olması gerekmez. Örneğin, bir web sayfası da işyeri olarak kabul edilebilir. Ancak, web sayfaları ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesi açısından işyeri olarak dikkate alınsa bile sabitlik şartı sağlanamadığı için mevcut yasal düzenlemelere göre elektronik ortamda işyerinin varlığından söz edilmesi mümkün değildir.” Ancak, aynı kararın devamında şu ifadelere yer verilmektedir: “Diğer taraftan, e-ticaret açısından bakıldığında işyeri kavramının da yeniden sorgulanması gerekmektedir. Çünkü vergilendirmede işyeri kavramı dikkate alınmaktadır. Bu yüzden

⁹⁶⁹ Şenses, s.118.

⁹⁷⁰ Dan. 4. D., E.2016/1073,5 K.2020/3953, K.T.19/10/2020.

elektronik ortamda yapılan alışverişin vergilendirilebilmesi için mutlaka bir işyeriyle bağlantının kurulması gerekmektedir. Ancak bu işyerinin mutlaka fiziksel özelliklere sahip olması gerekmemektedir. Gelişen teknoloji ile birlikte web sayfaları da ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesi bakımından işyeri olarak kabul edilebilir hale gelmiştir.”

VUK m.156 hükmünde yerin fiziki olmasına yönelik açık bir ifade bulunmamakla birlikte maddede sayılan tüm örneklerin ortak özelliği fiziki yer olmalarıdır. VUK’un yürürlüğe girdiği 1961 yılında internet gibi sanal ortamların henüz mevcut olmadığı da göz önünde bulundurulduğunda kanun koyucunun fiziki olmayan yerleri işyeri kapsamında değerlendirmesi amacıyla maddede “gibi” ibaresine yer verdiğini savunmak mümkün değildir⁹⁷¹. İşyerine ilişkin olarak başkaca örnekler türetilmesi sırasında kanun koyucu tarafından VUK’ta açık bir şekilde sayılan örnek yerlerin ortak özellikleri dikkate alınarak bu özelliklere sahip yerlere işyeri vasfı tanınmalıdır. Bu bağlamda, madde lafzında sayılan örnek işyerlerinin tamamı fiziki varlığa sahip iken hiçbir fiziki varlığı bulunmayan bir yerin işyeri kabul edilmesi yerinde olmamaktadır. Bu hususlar dikkate alındığında, kanaatimizce, VUK m.3 hükmünde zikredilen lafzi ve gai yorum yöntemleri kullanılarak fiziki varlığa sahip olmayan sanal ortamları işyeri kabul etme olanağı bulunmamaktadır.

2016 yılında kamuoyu ile paylaşılan VUK tasarısının m.129-130 hükümlerinde elektronik ortamların işyeri teşkil ettiğine ilişkin değişiklikler öngörülmesi yürürlükte olan yasal düzenlemelerin sanal ortamları işyeri teşkil etmediği yönündeki görüşü desteklemektedir⁹⁷². Buna ek olarak, web sitesinin işyeri teşkil etmesi için “.tr” uzantısı, Türkçe dili ve Türkiye’de mukim kullanıcı kıstaslarının hiçbir yasal dayanağı bulunmamaktadır⁹⁷³.

İşyerine ilişkin olarak Türkiye’nin taraf olduğu ÇVA’lara ve bunlara ilişkin OECD MA Yorumlarında yer alan açıklamalara yukarıda ayrıntılı bir şekilde yer verildiği için burada tekrar

⁹⁷¹ Ekinci/Pala, s.121.

⁹⁷² Aynı yöndeki görüşü Bkz. Ekinci/Pala, s.121-122. Kanun Tasarısında yer alan işyeri başlıklı hüküm şu şekilde: “MADDE 129- (1) İş yeri, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” Elektronik ortamda iş yeri başlıklı hüküm ise şu şekilde: “MADDE 130- (1) İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşur. (2) Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan işyerleri aracılığıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

⁹⁷³ Benzer yöndeki görüşü için Bkz. Ekinci/Pala, s.127.

edilmemektedir⁹⁷⁴. Nitekim, çeşitli Danıştay Kararlarının⁹⁷⁵ gerekçelerinde yer verilen vergi tekniği raporlarında “Türkiye Cumhuriyeti'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, OECD Model Antlaşmasının temel alındığı, Türkiye de dahil olmak üzere OECD üyesi ülkelerin ve hatta müzakerelere gözlemci sıfatıyla katılan üye olmayan ülkelerin de altına imza attığı OECD Model Antlaşması Yorum Notlarının Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanmasında temel ve öncelikli referans olduğu” belirtilmektedir. Bu bağlamda, sanal ortamların işyeri olup olmamasına ilişkin Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'larda açık bir düzenleme bulunmadığından bahisle iç hukuka gidilerek iç hukuka göre bu tür ortamları işyeri kabul etmek mümkün değildir⁹⁷⁶. Nitekim, güncel tarihli bazı özelgelere⁹⁷⁷, Türkiye'nin taraf olduğu ÇVA'ların m.5 hükmünü gerekçe gösterilerek internet üzerinden yürütülen ticari faaliyetler için elektronik ortamlar işyeri kabul edilmemektedir.

Yaltı'ya göre, sunucu ve web sitelerine ilişkin olarak uluslararası vergi hukukunda belirlenen işyeri eşliğinin, iç hukukta daha yüksek tutulması hukuki problem yaratabilecek mahiyettedir⁹⁷⁸. Zira, iç hukuka göre vergilendirilmesi mümkün olmayan bir olayın, vergi anlaşmaları aracılığıyla vergilendirilebilir hale dönüştürülmesi mümkün değildir⁹⁷⁹. Bununla birlikte, Rençber'e göre, web sitesi, uygulama veya sanal olarak erişilebilen herhangi bir oluşum VUK'taki “yer” koşulunu sağlamamaktadır⁹⁸⁰.

⁹⁷⁴ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.1.3. Objektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları
⁹⁷⁵ Dan. 3. D., E.2011/5091, K.2013/4519, K.T.04.11.2013; Dan. 3. D., E.2010/7227, K.2013/55, K.T.23/1/2013; Dan. 3. D., E.2011/1367, K.2013/1281, K.T.10/4/2013.

⁹⁷⁶ Benzer yöndeki görüş için Bkz. Ekinci/Pala, s.122-123.

⁹⁷⁷ Bu yöndeki bir özeltede şu ifadeler yer verilmektedir: “Bir internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer Akit Devlette vergilendirilmesi belli şartlar altında mümkün olabilmektedir. Buna göre, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup, söz konusu sitenin yüklendiği veya söz konusu siteye ulaşım imkânı sağlayan sunucunun (server) diğer Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır. Bu nedenle ABD mukimi şirketin internet sitesi üzerinden Türkiye'den elde ettiği ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye'de bulunması gerekmektedir.” Bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 14.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı Özelge. Benzer yöndeki bir başka özeltede şu ifadeler yer verilmektedir: “Web sitesi üzerinden ticaret yapan kişi, kira ya da mülkiyet yoluyla, web sitesini barındıran bir sunucuyu (server) tasarrufu altına alıp çalıştırdığı takdirde, maddenin diğer şartlarını da gerçekleştirdiğinde, bu sunucunun yerleştirildiği yer kişinin işyerini oluşturmaktadır. Buna göre, internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer Akit Devlette vergilendirilmesi belli şartlar altında mümkün olabilmektedir. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup söz konusu sitenin yüklendiği veya bu siteye ulaşım imkânı sağlayan sunucunun diğer Akit Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Akit Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır. Dolayısıyla İngiltere mukimi kişinin internet sitesi üzerinden Türkiye'den elde ettiği ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye'de bulunması gerekmektedir.” Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 30/12/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılı Özelge.

⁹⁷⁸ Yaltı, s.143.

⁹⁷⁹ Yaltı, s.144.

⁹⁸⁰ Rençber, *İşyeri*, s.11.

Bilgi işlemler kaynaklarının durumunun, fiziki yer koşulu dışında kalan işyeri koşulları açısından değerlendirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır. Bu anlamda, bir bilgi işlem kaynağının VUK m.156 anlamında işyeri teşkil edebilmesi için faaliyet ve kullanım (veya tahsis) koşullarını sağlaması gerekmektedir. GİB tarafından yayınlanan bir sirkülerdeki⁹⁸¹ değerlendirme özellikle kullanım (veya tahsis) koşulu bakımından dikkat çekicidir. Buna göre, yurtdışında yerleşik yabancı yatırımcıların, Türkiye'de yetkilendirilmiş tam mükellef kurumlarla yapmış oldukları aracılık sözleşmelerine istinaden İMKB ve VOB'da gerçekleştirdikleri alım-satım işlemleri sırasında, teknoloji şirketlerinden, aracı kurumlardan veya borsalardan alınan eş yerleşim (colocation) hizmetleri nedeniyle kullandıkları sunucular, yurtdışında yerleşik yabancı yatırımcılar açısından “işyeri” olarak değerlendirilmeyecektir. Bu sirküler dikkate alındığında kullanım koşulu için sadece kullanımın yeterli görülmediği anlaşılmaktadır. Ancak, sirküler, bunun ötesinde bir sonuca varılmasını sağlayacak şekilde detaylı bir gerekçeye sahip değildir.

Sonuç olarak gerek öğretinin gerekse uygulamacıların, VUK m.156 hükmünü yorumlarken web sitesi / sunucu ekseninde değerlendirmeler yaptığı görülmektedir. Kanaatimizce, bilgi işlem kaynaklarının işyeri teşkil edip etmeyeceğine ilişkin tartışmaları, geniş bir çerçevede, bilgisayar programı / bilgisayar donanımı ekseninde yapmakta fayda bulunmaktadır. Bunun birkaç nedeni bulunmaktadır. Birincisi, bilgi işlem kaynakları çeşitlilik gösterse dahi bilgisayar sistemleri temel olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar, bilgisayar programı (yazılım) ve bilgisayar donanımdır⁹⁸². Dolayısıyla, bilgisayar programı / bilgisayar donanımı ekseninde yapılacak değerlendirmeler tüm bilgi işlem kaynaklarının durumu için daha yol gösterici olacaktır. İkinci olarak, teknolojik gelişmelerle birlikte bilgi işlem kaynakları her geçen gün yenilenmekte ve maddi veya gayrimaddi yapıda yeni varlıklar ortaya çıkmaktadır. Bu varlıkların her birinin, VUK m.156 karşısındaki durumunu ortaya koyan yasal düzenlemeler bulunmasını beklemek gerçekçi değildir. Dolayısıyla gerek yargı kararlarında gerekse idari görüşlerde bilgisayar programı / bilgisayar donanımı ekseninde genel değerlendirmeler yapıldıktan sonra ilgili bilgi işlem kaynağına (örneğin web sitesine) yönelik tespitlerde bulunulması vergi yükümlülerinin hukuki güvenliğine daha fazla katkı sağlayacaktır. Bu anlamda, vergi yükümlüleri farklı bilgi işlem kaynaklarının VUK m.156 hükmü karşısındaki durumunu kolaylıkla öngörebileceklerdir. Üçüncü olarak, VUK m.156'nin bu ekseninde yorumlanması ve uygulanması, uluslararası vergi hukuku ile karşılaştırılabilirliği

⁹⁸¹ GİB, 08/02/2013 tarih ve KVK-26/2013-1 / İşyeri – 1 sayılı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri 26.

⁹⁸² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.1. Hizmet Modellerine Göre Türleri.

ve uyumu kolaylaştıracaktır. Tüm açıklamalar ışığında dijitalleşen ekonominin yeni gerçeklerine uygun bir işyeri kuralı yürürlüğe koyulana kadar yargı, idare ve öğretinin yukarıda zikredilen ekseninde konuyu tartışmasının faydalı olduğunu değerlendirmekteyiz.

2.3. Bulut Bilişimde İşyeri

Bulut bilişim hizmet sağlayıcısı, tam mükellef ve dar mükellef gerçek kişi veya kurum olabilmektedir. Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların elde ettikleri tüm gelirler Türkiye’deki matrahın saptanmasında dikkate alınmaktadır⁹⁸³. Bu bölümde yalnızca dar mükellefiyete tabi olan hizmet sağlayıcılar üzerinde durulmaktadır. Bu bağlamda, yurt dışında mukim hizmet sağlayıcılarının Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançlarının hesaplanmasına yönelik ilk adım olarak kaynak ülkede (Türkiye’de) işyerlerinin olup olmadığı ele alınmaktadır.

2.3.1. Hizmet Olarak Altyapıda İşyeri

IaaS sağlayıcıları faaliyetlerini veri merkezleri üzerinden yürütmektedir. Bu veri merkezleri arazi, bina, fiziki sunucu, kablo ve benzeri teçhizattan oluşan fiziki yapının yanı sıra bu fiziki yapının üzerindeki hipervizör ve sanal katmandan teşekkül etmektedir. Veri merkezlerinin, taşınır mal niteliğinde olan fiziki sunucu ve kablo gibi nesneleri ve sanal unsurları ihtiva etmesi, veri merkezlerinin kolay taşınabilir mahiyette olduğu anlamına gelmemektedir. Zira, önemli ölçüde sermaye gerektiren veri merkezleri, vergilendirme dışında birçok farklı etkene bağlı olarak Dünyanın çeşitli yerlerinde inşa edilebilmektedir⁹⁸⁴.

IaaS sağlayıcıları, tipik olarak, hipervizör katmanını ve bunun altındaki fiziki yapıyı kontrol ve denetim yetkisine sahiptir. Hizmet, bu fiziki yapı ve bunun üzerinde bulunan sanal katman vasıtasıyla verilmektedir. IaaS sağlayıcısı, fiziki yapının (örneğin, arazi, bina, fiziki sunucular) maliki olmayabilmektedir. Böyle bir durumda, IaaS sağlayıcısı, bu yapıyı kontrol ve denetimi altında tutmayı sağlayan kira sözleşmesi gibi hukuki dayanaklara sahiptir.

IaaS sağlayıcısı veri merkezini işletme, veri merkezi gayrimenkullerini yönetme, veri merkezi yazılımlarını geliştirme ve fikri mülkiyet haklarına sahip olma gibi farklı işleri farklı ülkelerde gerçekleştirebilmektedir⁹⁸⁵. Bununla birlikte, esas faaliyeti olan temel bilgi işlem kaynaklarını sağlama işi veri merkezleri vasıtasıyla yürütülmektedir.

⁹⁸³ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.1. Gelir Vergisi Yönünden ve İkinci Bölüm 1.1.2.2.1. Genel Olarak.

⁹⁸⁴ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.1.3. Hizmet Olarak Altyapı ve Birinci Bölüm 4.1. Sermaye Bakımından. Mazur’a göre, bulut ortamındaki işlemlerin çoğu büyük ölçüde sanal dünyada gerçekleşmektedir. Bu işlemleri ilgilendiren fiziki unsurlar genellikle sağlayıcının sunucuları ve her yerde bulunabilecek diğer bilgisayar altyapısıdır. Bkz. Orly Mazur, “Tax Challenges in the Cloud”, Journal of Internet Law, October 2015, s.3-7, s.5.

⁹⁸⁵ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından.

2.3.1.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden

Dar mükellefiyete tabi IaaS sağlayıcısının mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında ÇVA akdedilmiş olması halinde bu teşebbüsün bulut hizmetlerinden elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için bu ÇVA’da öngörülen niteliklere sahip bir işyerinin (“permanent establishment”) Türkiye’de bulunması şarttır. Bu çerçevede, hizmet sağlayıcısının Türkiye’de (i) işini tamamen veya kısmen yürüttüğü işe ilişkin sabit bir yeri, (ii) bağımlı acentesi veya (iii) hizmet işyeri olmalıdır. Bu bölümde yalnızca işe ilişkin sabit bir yer üzerinde durulmaktadır.

Kaynak ülke olarak Türkiye ile tek maddi bağı bu ülkedeki müşterileri olan bir IaaS sağlayıcısının, faaliyetleri sırasında kullandığı fiziki yapının bu ülke dışında olması durumunda Türkiye’de işe ilişkin sabit yeri bulunmamaktadır⁹⁸⁶. Böyle bir durumda, IaaS sağlayıcısının elde ettiği ticari kazancı Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, bu hizmet sağlayıcısının, bulut hizmetleri için kullandığı belirli bir fiziki yapının Türkiye’de bulunması halinde bu ülkede işyeri bulunduğunu tespit etmek mümkün olabilmektedir⁹⁸⁷. Bu bağlamda, bu fiziki yapının objektif, sübjektif ve işlevsellik unsurlarını sağlaması gerekmektedir.

Objektif unsur için “fiziki yer” ve “sabitlik” koşullarının sağlanması gerekmektedir⁹⁸⁸. Veri merkezi binası, veri merkezi arazisi, bilgisayar, fiziki sunucu, kablo ve benzeri elektronik teçhizat “fiziki yer” koşulunu sağlamaktadır. Sabitlik koşulu bakımından ise bina ve arazi, açık bir şekilde, bu koşulu sağlamaktadır. Bilgisayar, fiziki sunucu, kablo ve benzeri taşınabilir mahiyetteki elektronik teçhizat ise sabit koşulunu sağlama potansiyeline sahiptir. Bu noktada önemli olan, fiziki sunucunun ve diğerlerinin bir yerden başka bir yere taşınma olasılığı değil; fiilen bir yerden başka bir yere taşınıp taşınmadığıdır. Bu anlamda, sabitlik koşulunun sağlanması için yeterli bir süre belirli bir yerde bulunması aranmaktadır. IaaS sağlayıcısının kontrolü ve denetimi altında bulunan bulut temel altyapısı (veri merkezi ve yukarıda zikredilen diğer bilgi işlem kaynakları) sabitlik koşulunu sağlamaktadır⁹⁸⁹. Tüm bu hususlar dikkate

⁹⁸⁶ OECD MA m.5 ve buna ilişkin Yorumlara göre, bir ülkede bulunan bulut hizmeti kullanıcıları, hizmet sağlayıcısının bu ülkedeki işyeri sayılmayacaktır. Zira, bu kullanıcılar, açık bir şekilde, işe ilişkin sabit yer sayılmamaktadır. Ayrıca, bu kullanıcıların, hizmet sağlayıcısının işlerini yürüttüğünü iddia etmek zordur. Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.409.

⁹⁸⁷ Bal’a göre, bilgisayar teçhizatının bulut iş modellerinde önemli bir rolü bulunması halinde bu teçhizatın bulunduğu ülkede işyeri teşkil etmesi muhtemeldir. Bkz. Bal, *The Sky’s the Limit*, s.519.

⁹⁸⁸ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.1.1. Fiziki Yer; İkinci Bölüm 2.1.2.1.2. Sabitlik ve İkinci Bölüm 2.1.2.1.3. Objektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

⁹⁸⁹ Weisser’e göre, bulut temel altyapısı vasıtasıyla gerçekleştirilen faaliyet geçici mahiyette bulunsada dahi önemli ölçüde sermaye gerektiren veri merkezleri kalıcı bir şekilde yararlanmak üzere inşa edilmektedir. Bu yazara göre, bulut temel altyapısı bakımından sabitlik koşulu açık bir şekilde sağlanmaktadır. Bkz. Weisser, s.165.

alındığında, veri merkezi binası, veri merkezi arazisi, bilgisayar, fiziki sunucu, kablo ve benzeri taşınabilir mahiyetteki elektronik teçhizat objektif unsuru sağlayabilmektedir⁹⁹⁰.

Buna karşın, bulut temel altyapısının diğer bileşenleri olan hipervizör ve sanal katman (sanal makineler, sanal sunucular) fiziki yer koşulunu karşılamamaktadır. Bununla birlikte, aynı bulut içindeki çok sayıda sanal sunucunun aynı veri merkezindeki farklı fiziki sunucular arasında hareket etmesi durumunda sabitlik şartı sağlanmaktadır⁹⁹¹. Tüm bu hususlar dikkate alındığında sanal sunucuların objektif unsuru sağlaması mümkün gözükmemektedir.

Sübjektif unsur, “kullanım” ve “kullanım sürekliliği” bileşenlerinden oluşmaktadır⁹⁹². Kullanım koşulunun sağlanması için veri merkezi binası, veri merkezi arazisi, bilgisayar, fiziki sunucu, kablo ve benzeri taşınabilir mahiyetteki elektronik teçhizatın IaaS sağlayıcısının tasarrufunda bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda, bu yerler üzerindeki mülkiyet hakkı veya kira ilişkisi, hukuki anlamda tasarrufunda bulundurma niteliğinde olup kullanım koşulu için yeterlidir⁹⁹³. Tipik bir IaaS sağlayıcısı fiziki yapıyı da içeren bulut temel altyapısını kontrol ve denetim yetkisine sahiptir. Bu anlamda, bu sağlayıcı temel altyapıyı hukuki anlamda tasarrufu altında bulundurmaktadır. Dolayısıyla, tipik bir IaaS sağlayıcısının hukuki tasarrufu altında bulunan veri merkezi binası, veri merkezi arazisi, bilgisayar, fiziki sunucu, kablo ve benzeri elektronik teçhizat sübjektif unsurun koşullarını sağlamaktadır.

İşlevsel unsur için “ticari faaliyet” ve “ticari bağlantı” koşullarının sağlanması gerekmektedir⁹⁹⁴. IaaS sağlayıcısının yukarıda zikredilen yerler vasıtasıyla yürüttüğü faaliyetler, hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olmamalıdır⁹⁹⁵. Hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olan faaliyetlere, satıcılar ve müşteriler arasında iletişim hattı sağlama, mal veya hizmet reklamı yapma, güvenlik ve verimlilik maksadıyla eşlenik sunucu vasıtasıyla bilgi aktarma, kendi için piyasa verisi toplama ve bilgi sağlama örnek verilebilir⁹⁹⁶. IaaS

⁹⁹⁰ Aynı yöndeki görüşü için Bkz. Mazur, *Taxing the Cloud*, s.40-41; Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.409; Louise Fjord Kjærsgaard, “Taxable Presence and Highly Digitalized Business Models”, *Tax Notes International*, 2 March 2020, s.984 (Bundan sonra “Kjærsgaard, *Taxable Presence*” olarak anılacaktır.) Weisser, objektif unsuru örnek IaaS sağlayıcısı olayı üzerinden analiz etmektedir. Bu analiz sonucunda işe ilişkin yer koşulunun sağlandığı sonucuna ulaşmaktadır. Bkz. Weisser, s.163-165. Aksi yönde görüşe sahip Skaar’a göre, “Bulut bilişim çok sayıda fiziki nesneden oluşmasına karşın ÇVA’lar bakımından fiziki bir yer değildir.” Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.123.

⁹⁹¹ Bkz. Weisser, s.189-190.

⁹⁹² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.2.1. Kullanım; İkinci Bölüm 2.1.2.2.2. Kullanım Sürekliliği ve İkinci Bölüm 2.1.2.2.3. Sübjektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

⁹⁹³ Aynı yöndeki görüşü için Bkz. Mazur, *Taxing the Cloud*, s.41; Kjærsgaard, *Taxable Presence*, s.984-985.

⁹⁹⁴ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.3.1. Ticari Faaliyet; İkinci Bölüm 2.1.2.3.2. Ticari Bağlantı ve İkinci Bölüm 2.1.2.3.3. İşlevsel Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

⁹⁹⁵ Benzer yöndeki görüşü için Bkz. Mazur, *Taxing the Cloud*, s.42.

⁹⁹⁶ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.128.

sağlayıcısının işe ilişkin sabit yerde (örneğin veri merkezinde ve fiziki sunucuda) yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette faaliyetlerini yürütmediğini tespit etmek için bu yerler vasıtasıyla yürüttüğü faaliyetlerin her bir olay özelinde analiz edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, bu faaliyetler, IaaS sağlayıcısının iş bütünü içinde esaslı ve önemli bir kısmı teşkil etmelidir. Teşebbüsün hangi faaliyetlerinin esas ve önemli nitelikte olduğu bu teşebbüsün esas faaliyet konusuna bağlıdır⁹⁹⁷. Esas faaliyet konusu temel bilgi işlem kaynaklarını sağlamak olan tipik bir IaaS sağlayıcısı için veri merkezi ve veri merkezindeki diğer fiziki yapı (örneğin fiziki sunucu) vasıtasıyla yürütülen faaliyet, faaliyet koşulu için yeterli olmaktadır⁹⁹⁸.

Tipik bir IaaS sağlayıcısının, veri merkezi ve yukarıda zikredilen diğer bilgi işlem kaynakları vasıtasıyla yürüttüğü faaliyetler tipik bir kiralama işleminden daha fazlasıdır⁹⁹⁹. IaaS sağlayıcısı, veri merkezi ve diğer bilgi işlem kaynaklarının inşası, kurulumu, işletmesi, bakımı, onarımı, güncellemesi, yenilenmesi, güvenliği ve diğer birçok işlevi üstlenmektedir. Bu faaliyetleri yürütürken veri merkezinin içinde ve dışındaki birçok kişiyi çalıştırmaktadır. Bu çerçevede, IaaS sağlayıcısı açısından bulut temel altyapısı, kira geliri sağlayan bir nesne (obje, eşya) değil; ticari faaliyetlerin yürütülmesini sağlayan bir araçtır. Dolayısıyla, IaaS sağlayıcıları için veri merkezi ve diğer bilgi işlem kaynakları işlevsellik unsurunu sağlamaktadır¹⁰⁰⁰.

Öte yandan, unutmamak gerekir ki, IaaS sağlayıcısının kaynak ülkede bulunan fiziki sunucuları yalnızca eşlenik sunucusu olarak faaliyet gösteriyorsa bu sunucu vasıtasıyla yürütülen faaliyet, faaliyet koşulunu sağlamamaktadır. Zira, OECD MA Yorumlarına göre,

⁹⁹⁷ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.130. Bulut bilişim hizmetlerine benzeyen şebeke bilişim özelinde değerlendirmelerde bulunan Parrilli'ye göre, uluslararası şebeke bilişiminin her bir ögesi bakımından hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet olup olmadığının tespiti her bir olay özelinde değerlendirilmelidir. Bu yazara göre, birçok durumda, şebeke bilişimin her ögesinin kendi başına gerçekleştirdiği faaliyet, teşebbüsün ticari faaliyetinin esas ve önemli bir kısmını teşkil etmeyecektir. Bkz. Parrilli, s.93.

⁹⁹⁸ Kjærsgaard'a göre, sunucu kendi başına karar verme ve riskleri üstlenme kabiliyetine sahip olamayabilir. Buna rağmen, hizmet sağlayıcısı tarafından sunulan hizmetin esaslı ve önemli bir parçasıdır. Dolayısıyla, bunlar vasıtasıyla yürütülen faaliyet hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte değildir. Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.410. Benzer yöndeki tespitleri için Bkz. Weisser, s.166. Gill ve Collins'e göre, her bir sunucu bulutun bir ögesidir. Bu sunucular vasıtasıyla yürütülen faaliyetlerin, hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olduğunu iddia etmek zordur. Bunun nedeni, bulut bilişimde hizmet sağlayıcısının sunucular vasıtasıyla yürüttüğü esas işini küçük ve önemsiz kısımlara ayırmasının zor olmasıdır. Bkz. Ronan Gill /Tom Collins, "Permanent Establishment-Up in the Clouds?", *Proceedings of the 12th European Conference on eGovernment* (Eds. Mila Gascó), Institute of Public Governance and Management ESADE Barcelona Campus Sant Cugat Barcelona, Spain, Volume:1, 14-15 June 2012, s.291.

⁹⁹⁹ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.3.1. Ticari Faaliyet.

¹⁰⁰⁰ Benzer yöndeki tespitleri için Bkz. Weisser, s.167-168. IaaS sağlayıcısının kontrolü ve denetimi altında bulunan fiziki sunucuların, hangisinin net tür bir işlev gördüğünü tespit ederek gelirin atfedilmesine yönelik değerlendirmeler yapılması bir başka soruna işaret etmektedir. Bu sorun bu çalışmanın konusu dışında tutulmaktadır. Bu sorun çeşitli yazarlar tarafından dile getirilmektedir. Örneğin, Scornos'a göre, hizmet sağlayıcısı sunucu kapasitesindeki verimliliği sağlamaya yönelik hareket ettiğinden dolayı belirli bir işlem için hizmet sağlayıcısının tam olarak hangi sunucuyu kullandığını belirlemek zorlaşmaktadır. Bkz. Dina Scornos, "Cloud Computing: Difficulties in Applying Current and Proposed Nexus and Profit Allocation Rules in a Cross-Border Scenario", *Bulletin For International Taxation*, Volume:74, Issue:2, February 2020, s.97.

güvenlik ve verimlilik maksadıyla eşlenik sunucu vasıtasıyla bilgi aktarma, hazırlayıcı veya yardımcı niteliktedir¹⁰⁰¹.

IaaS sağlayıcılarının, ticari faaliyetlerini yürüttüğü yerler ile ticari bağlantısını ortaya koyması açısından insan bulundurması şart değildir. Bu nedenle, veri merkezi binası, veri merkezi arazisi, bilgisayar, fiziki sunucu, kablo veya benzeri taşınabilir mahiyetteki elektronik teçhizatın insan bulunmaması veya az sayıda insan bulunması, işyeri teşkil etmesine engel değildir¹⁰⁰².

Özetle, IaaS sağlayıcısı tarafından sunulan bulut hizmetlerinde kullanılan veri merkezleri ve bu veri merkezlerindeki fiziki sunucular işyeri için aranan koşulları sağlama ve işyeri teşkil etme potansiyeline sahiptir¹⁰⁰³.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler ışığında Olay 2¹⁰⁰⁴ ele alındığında, merkezi Hollanda’da bulunan (D) şirketinin Türkiye’deki müşterilerine IaaS hizmeti sunduğu, faaliyetlerini Hollanda’da bulunan bulut temel altyapısı vasıtasıyla yürüttüğü, bu faaliyetlerin (D) şirketinin işinin esaslı ve önemli bir kısmını teşkil ettiği ancak Türkiye’de tasarrufu altında bulunan hiçbir veri merkezi, fiziki sunucu veya diğer bulut temel altyapısı unsurunun bulunmadığı ve Türkiye ile tek fiziki bağının bu ülkedeki müşterileri olduğu hususları dikkate alındığında, Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması’nın¹⁰⁰⁵ m.5 hükmü gereğince (D) şirketinin Türkiye’de işyeri teşkil eden koşullara sahip işe ilişkin bir yeri bulunmamaktadır.

2.3.1.2. Türk Vergi Hukuku Yönünden

Dar mükellefiyete tabi IaaS sağlayıcısının mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında akdedilmiş ÇVA bulunmaması halinde bu teşebbüsün bulut hizmetlerinden elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için VUK m.156’da öngörülen niteliklere sahip bir işyerinin veya GVK m.8’de öngörülen koşullara sahip bir daimî temsilcisinin Türkiye’de bulunması şarttır. Bu bölümde yalnızca VUK m.156 anlamında işyeri üzerinde durulmaktadır.

¹⁰⁰¹ Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.128; Mazur, *Taxing the Cloud*, s.43-44.

¹⁰⁰² Benzer yöndeki görüşü için Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.409; Kjærsgaard, *Taxable Presence*, s.984-985. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.3.2. Ticari Bağlantı ve İkinci Bölüm 2.1.2.3.3. İşlev Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

¹⁰⁰³ Benzer yöndeki tespiti için Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.410.

¹⁰⁰⁴ Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar.

¹⁰⁰⁵ Bkz. 01/06/1989 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 3459 sayılı Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun

Kaynak ülke olarak Türkiye ile tek maddi bağı bu ülkedeki müşterileri olan bir IaaS sağlayıcısının, faaliyetleri sırasında kullandığı fiziki yapının bu ülke dışında olması durumunda Türkiye’de işyerinin varlığından söz etmek mümkün değildir. Böyle bir durumda, IaaS sağlayıcısının elde ettiği ticari kazancı Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, bu hizmet sağlayıcısının, bulut hizmetleri için kullandığı belirli bir fiziki yapının Türkiye’de bulunması halinde bu ülkede işyeri bulunduğunu tespit etmek mümkün olabilmektedir. Bu bağlamda, bu fiziki yapının fiziki yer, faaliyet ve kullanım (veya tahsis) unsurlarını sağlaması gerekmektedir¹⁰⁰⁶.

Fiziki yer, boşlukta yer kaplayan bir hacme, maddi varlığa sahip olan sabit bir nesnedir. IaaS sağlayıcısının faaliyetlerini yürüttüğü yerlerden olan veri merkezi binası, veri merkezi arazisi, bilgisayar, fiziki sunucu, kablo ve benzeri elektronik teçhizat boşlukta yer kaplayan bir hacme ve maddi varlığa sahiptir. Sabitlik koşulu bakımından ise bina ve arazi, açık bir şekilde, bu koşulu sağlamaktadır. Bilgisayar, fiziki sunucu, kablo ve benzeri taşınabilir mahiyetteki elektronik teçhizat ise sabit koşulunu sağlama potansiyeline sahiptir. Zira, sabitlik için toprağa doğrudan bir bağlantı aranmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, sabitlik “yerinden oynamamak” veya “yerini değiştirmeyen” anlamına gelmemektedir. Tüm bu hususlar dikkate alındığında IaaS sağlayıcısının faaliyetlerini yürüttüğü yerlerden olan veri merkezi binası, veri merkezi arazisi, bilgisayar, fiziki sunucu, kablo ve benzeri elektronik teçhizat fiziki yer koşulunu sağlamaktadır.

Buna karşın, IaaS sağlayıcısının tasarrufu altında bulunan bulut temel altyapısının diğer bileşenleri olan hipervizör ve sanal katman (sanal makineler) fiziki yer koşulunu sağlamamaktadır. Ancak, yukarıda ayrıntıları ile zikredilen bazı karar ve özelgelerde web sitesi özelinde yapılan değerlendirmeler, VUK m.156 anlamında işyeri için fiziki yer koşulunun göz ardı edilebildiğini ortaya koymaktadır¹⁰⁰⁷. Bu yaklaşıma göre, bilgisayar programı (yazılım) niteliğindeki hipervizör ve sanal katmandaki uygulamaların, maddi bir varlığa sahip olmaması VUK m.156 anlamında işyeri teşkil etmesine engel olmayacaktır. Ancak, diğer bazı özelgeler ve öğretideki ağırlıklı görüşe işyeri için fiziki yer koşulunun sağlanması gerekmektedir. Kanaatimizce, IaaS sağlayıcısının kontrolü ve denetimi altında olan hipervizör ve sanal katman, fiziki yer koşulunu sağlamadığından dolayı işyeri teşkil edemez.

VUK m.156 anlamında işyeri için aranan ikinci koşul faaliyettir. Bu koşul, işe ilişkin yerde yürütülen faaliyetin ticari, sınai, zirai veya mesleki olması gerektirmektedir. Bu faaliyetlerden biri olan ticari faaliyet devamlılık niteliğine sahiptir. Tipik bir IaaS sağlayıcısı

¹⁰⁰⁶ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.2.1. Genel Olarak.

¹⁰⁰⁷ Bkz. İkinci Bölüm 2.2.2. Bilgi İşlem Kaynaklarının Durumu.

tarafından yürütülen faaliyet ticari faaliyettir¹⁰⁰⁸. Bu nedenle, IaaS sağlayıcılarının veri merkezleri ve diğer bilgi işlem kaynakları üzerinden yürüttüğü faaliyetin ticari faaliyet niteliğinde olduğu rahatlıkla tespit edilmektedir. VUK m.156 hükmü hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte faaliyetler istisnasına ilişkin düzenleme içermediği için bu yönden ayrıca bir değerlendirme yapılması ihtiyacı bulunmamaktadır.

VUK m.156 anlamında işyerinin bir diğer unsuru kullanım (veya tahsis) koşuludur. Kullanım koşulu, fiziki yerin ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilmesini veya bu faaliyette kullanılmasını gerektirmektedir Kullanım koşulu ile sübjektif unsur paralellik göstermektedir¹⁰⁰⁹. Bu nedenle, kullanım koşulunun sağlanması için veri merkezi binası, veri merkezi arazisi, bilgisayar, fiziki sunucu, kablo ve benzeri taşınabilir mahiyetteki elektronik teçhizatın IaaS sağlayıcısının tasarrufunda bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda, bu yerler üzerindeki mülkiyet hakkı veya kira ilişkisi, hukuki anlamda tasarrufunda bulundurma niteliğinde olup VUK m.156 anlamında işyeri için aranan kullanım koşulu için yeterlidir. Tipik bir IaaS sağlayıcısı, fiziki yapıyı içeren bulut temel altyapısını kontrol ve denetim yetkisine sahiptir. Bu anlamda, bu sağlayıcı temel altyapıyı hukuki anlamda tasarrufu altında bulundurmaktadır. Dolayısıyla, tipik bir IaaS sağlayıcısının hukuki tasarrufu altında bulunan veri merkezi binası, veri merkezi arazisi, bilgisayar, fiziki sunucu, kablo ve benzeri elektronik teçhizat kullanım (veya tahsis) koşulunu sağlamaktadır.

Özetle, IaaS sağlayıcısı tarafından sunulan altyapı hizmetlerinde kullanılan veri merkezleri ve bu veri merkezlerindeki fiziki sunucular VUK m.156’ta işyeri aranan koşulları sağlama ve işyeri teşkil etme potansiyeline sahiptir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması göz ardı edilerek yukarıda yapılan değerlendirmeler ışığında Olay 2¹⁰¹⁰ ele alındığında, merkezi Hollanda’da bulunan (D) şirketinin Türkiye’deki müşterilerine IaaS hizmeti sunduğu, faaliyetlerini Hollanda’da bulunan bulut temel altyapısı vasıtasıyla yürüttüğü, bu faaliyetlerin ticari faaliyet niteliğinde olduğu ancak kullanılan veya tahsis edilen hiçbir veri merkezi, fiziki sunucu veya diğer bulut temel altyapısı unsurunun Türkiye’de bulunmadığı ve Türkiye ile tek fiziki bağının

¹⁰⁰⁸ IaaS sağlayıcısının faaliyetine ilişkin detaylı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.2.3. Hizmet Olarak Altyapıdan Elde Edilen Gelirlerin Niteliği.

¹⁰⁰⁹ Kanaatimizce Türk vergi hukukunda bu koşula ilişkin olarak Uluslararası Vergi Hukukundan, özel olarak OECD MA Yorumlarından, istifade edilmesi yerinde olacaktır. Bu bağlamda, sübjektif unsur hakkındaki açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.2. Sübjektif Unsur.

¹⁰¹⁰ Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar.

bu ülkedeki müşterileri olduğu hususları dikkate alındığında, VUK m.156 hükmü gereğince (D) şirketinin Türkiye’de işyeri teşkil eden koşullara sahip bir yeri bulunmamaktadır.

2.3.2. Hizmet Olarak Yazılımda İşyeri

SaaS sağlayıcıları, bulut temel altyapısı üzerinde yürüttükleri uygulama programlarını müşterilerine sunarak faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. SaaS sağlayıcısı, faaliyetlerini yürütmek için bulut temel altyapısını tasarrufunda bulundurmak zorunda değildir. Diğer bir ifadeyle, SaaS sağlayıcısı, IaaS sağlayıcısından altyapı hizmeti satın alarak hiçbir fiziki yapıya (veri merkezi ve veri merkezinde bulunan diğer bilgi işlem kaynaklarına) sahip olmaksızın veya bunları kiralamaksızın faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Diğer taraftan, SaaS sağlayıcısının aynı zamanda bir IaaS sağlayıcısı olması veya bulut temel altyapısını bir şekilde tasarrufunda bulundurması mümkün olabilmektedir¹⁰¹¹. Dolayısıyla, faaliyetlerini yürütürken kullandığı bulut temel altyapısının, SaaS sağlayıcısının tasarrufu altında olup olmadığını her bir olay özelinde değerlendirmek gerekmektedir.

SaaS sağlayıcısının bulut temel altyapısını dışarıdan tedarik etmesi halinde bu sağlayıcının, tipik olarak, kontrol ve denetimi uygulama katmanı ile sınırlı kalmaktadır. Uygulama katmanı bilgisayar programlarını içeren tamamen sanal bir katmandır. Dışarıdan tedarik edilen bulut temel altyapısının tabi olduğu dağıtım modeline bağlı olarak SaaS sağlayıcısının bulut temel altyapısı üzerinde kontrol ve denetim yetkisinin içeriği değişiklik gösterebilmektedir¹⁰¹².

SaaS sağlayıcısı, veri merkezi ve fiziki sunucu gibi maddi niteliği olan bilgi işlem kaynaklarını tasarrufunda bulundurmaksızın faaliyetlerini yürüterek bilgisayar hizmetlerini sunabilmektedir. Bunu yaparken SaaS müşterilerinin bulunduğu ülkede fiziki oluşuma ve insana ihtiyacı bulunmamaktadır. Faaliyetler tamamen sanal ortamda gerçekleştirilmektedir.

2.3.2.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden

Dar mükellefiyete tabi SaaS sağlayıcısının mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında ÇVA akdedilmiş olması halinde bu teşebbüsün bulut hizmetlerinden elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için bu ÇVA’da öngörülen niteliklere sahip bir işyerinin (“permanent establishment”) Türkiye’de bulunması şarttır. Bu çerçevede, hizmet sağlayıcısının Türkiye’de (i) işini tamamen veya kısmen yürüttüğü işe ilişkin sabit bir yeri, (ii) bağımlı

¹⁰¹¹ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.1.1. Hizmet Olarak Yazılım.

¹⁰¹² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 4.1. Sermaye Bakımından, Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından ve Birinci Bölüm 4.3. Pazara Giriş Bakımından.

acentesi veya (iii) hizmet işyeri olmalıdır. Bu bölümde yalnızca işe ilişkin sabit bir yer üzerinde durulmaktadır.

Kaynak ülke olarak Türkiye ile tek maddi bağı bu ülkedeki müşterileri olan bir SaaS sağlayıcısının, faaliyetleri sırasında kullandığı fiziki yapının bu ülke dışında olması durumunda Türkiye’de işe ilişkin sabit yeri bulunmamaktadır¹⁰¹³. Böyle bir durumda, SaaS sağlayıcısının elde ettiği ticari kazancı Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, bu hizmet sağlayıcısının, bulut hizmetleri için kullandığı belirli bir fiziki yapının Türkiye’de bulunması halinde bu ülkede işyeri bulunduğunu tespit etmek mümkün olabilmektedir¹⁰¹⁴. Bu bağlamda, bu fiziki yapının objektif, sübjektif ve işlevsellik unsurlarını sağlaması gerekmektedir.

Objektif unsur için “fiziki yer” ve “sabitlik” koşullarının sağlanması gerekmektedir¹⁰¹⁵. SaaS sağlayıcısının faaliyetlerini yürütmek üzere kullandığı veri merkezi veya belirli bir donanım fiziki yer ve sabitlik koşulunu sağlamaktadır. Taşınabilir mahiyette olan donanımın sabitliği açısından önemli olan, bunun bir yerden başka bir yere taşınma olasılığı değil; fiilen bir yerden başka bir yere taşınıp taşınmadığıdır. Bu anlamda, sabitlik koşulunun sağlanması için yeterli bir süre belirli bir yerde bulunması aranmaktadır. Bu anlamda, SaaS faaliyetleri sırasında kullanılan donanım (örneğin fiziki sunucu) sabitlik koşulunu sağlama potansiyeline sahiptir. Özetle, veri merkezi veya belirli bir donanım (örneğin fiziki sunucu) objektif unsuru sağlamaktadır. Buna karşın, SaaS sağlayıcısı tarafından kullanılan sanal makineler (örneğin sanal sunucular veya yazılım niteliğindeki diğer sanal yerler) objektif unsurun koşullarını karşılamamaktadır.

Sübjektif unsur, “kullanım” ve “kullanım sürekliliği” bileşenlerinden oluşmaktadır¹⁰¹⁶. Kullanım koşulunun sağlanması için SaaS faaliyetlerinin yürütüldüğü bulut temel altyapısının veya en azından belirli bir donanımın (örneğin fiziki sunucunun) SaaS sağlayıcısının tasarrufunda bulunması gerekmektedir. Bir yeri sadece kullanmak, fiili veya hukuki anlamda tasarruf altında bulundurmamak değildir¹⁰¹⁷. Bu bağlamda, SaaS sağlayıcısının belirli bir donanım üzerinde mülkiyet hakkının bulunması veya bunları kiralaması, hukuki anlamda tasarrufunda

¹⁰¹³ OECD MA m.5 ve buna ilişkin Yorumlara göre, bir ülkede bulunan bulut hizmeti kullanıcıları, hizmet sağlayıcısının bu ülkedeki işyeri sayılmayacaktır. Zira, bu kullanıcılar, açık bir şekilde, işe ilişkin sabit yer sayılmamaktadır. Ayrıca, bu kullanıcıların, hizmet sağlayıcısının işlerini yürüttüğünü iddia etmek zordur. Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.409.

¹⁰¹⁴ Bal’a göre, bilgisayar teçhizatının bulut iş modellerinde önemli bir rolü bulunması halinde bu teçhizatın bulunduğu ülkede işyeri teşkil etmesi muhtemeldir. Bkz. Bal, *The Sky’s the Limit*, s.519.

¹⁰¹⁵ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.1.1. Fiziki Yer; İkinci Bölüm 2.1.2.1.2. Sabitlik ve İkinci Bölüm 2.1.2.1.3. Objektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

¹⁰¹⁶ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.2.1. Kullanım; İkinci Bölüm 2.1.2.2.2. Kullanım Sürekliliği ve İkinci Bölüm 2.1.2.2.3. Sübjektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

¹⁰¹⁷ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.2.1. Kullanım.

bulundurma niteliğinde olup kullanım koşulu için yeterlidir. Ancak, SaaS sağlayıcısı, maddi niteliği haiz bilgi işlem kaynağı (örneğin fiziki sunucu) ihtiyacını IaaS sağlayıcısından genel bulut modeline dayalı bir hizmet olarak satın alabilmektedir¹⁰¹⁸. Böyle bir durumda, IaaS müşterisi olan SaaS sağlayıcısının, kullandığı donanımın bulunduğu ülkede işyeri oluşmamaktadır. Zira, SaaS sağlayıcısı uygulama programının barındırılacağı sunucunun yerini belirleme olanağına sahip olsa dahi bu donanımı fiili veya hukuki anlamda tasarrufu altında bulundurmadığı için kullanım koşulu sağlanmamaktadır¹⁰¹⁹. Diğer taraftan, özel, topluluk veya hibrit dağıtım modeline dayalı olarak IaaS satın alınması durumunda SaaS sağlayıcısının bulut temel altyapısının fiziki katmanını tasarrufunda bulundurup bulundurmadığını her bir olay özelinde tespit etmek gerekmektedir¹⁰²⁰. Zira, bu dağıtım modellerinde bulut müşterisi olan SaaS sağlayıcısının, temel bilgi işlem kaynakları üzerindeki kontrol ve denetim yetkileri çeşitlilik göstermektedir.

Bulut müşterisi olan bir SaaS sağlayıcısının kullandığı sanal sunucu aynı bulut içindeki farklı fiziki sunular arasında hareket (göç) edebilmektedir. Böyle bir durumda, sanal sunucunun farklı veri merkezleri arasında veya aynı veri merkezi içindeki farklı sunucular arasında hareket

¹⁰¹⁸ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut.

¹⁰¹⁹ Benzer yöndeki görüşe sahip Shakow'a göre, işin önemli ölçüde bilgisayar gücüne dayalı olması durumunda bilgisayarların bulunduğu ülkede vergi yükümlülüğü ortaya çıkaran bir işyerinin bulunması beklenmektedir ancak genel bulut esasına dayalı olarak bilgisayar gücünün kullanılması halinde bu sonuç ortaya çıkmamaktadır. Bkz. Shakow, s.26. Benzer yöndeki görüşü için Bkz. Bal, *The Sky's the Limit*, s.519. Benzer yönde tespitleri bulunan Kjærsgaard'a göre, bulut bilişim hizmet sağlayıcısına ait veri ve uygulama programının, başka bir teşebbüsün sunucusunda barındırılması durumunda bu sunucunun hizmet sağlayıcısının tasarrufunda olup olmadığına ilişkin birbiriyle çelişen özelemler bulunmaktadır. Buna rağmen, genel yaklaşıma göre, bu sunucuların, hizmet sağlayıcısının tasarrufunda olmadığı yönündedir. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.412-415. Benzer yöndeki bir diğer görüş ise Rossi'ye aittir. Rossi'ye göre, bulut sağlayıcılarının çoğunluğu birden fazla kullanıcıya genel paketler sunduğundan ve genellikle müşteriye atfedilecek sunucuyu ve hatta bu sunucunun nerede olacağını belirtmediğinden, tasarrufunda bulundurma testinin geçilmesi pek mümkün değildir. Bkz. Maria Cecilia Rossi, *Is Cloud Computing a Challenge to the Traditional Concept of a Permanent Establishment?*, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2685649 (E.T. 30/8/2022), 10 August 2013, s.38. Benzeri yöndeki görüşe sahip Hentschel'e göre, bulut sağlayıcıları bulut temel altyapısı üzerinde kontrole sahip olmadığından dolayı bu hizmet sağlayıcılar için bulut (sanal sunucular) işyeri teşkil etmemektedir. Bulut sağlayıcısı, herkesin gibi buluta yalnızca erişmektedir. Ancak, donanımı sağlayan internet hizmet sağlayıcısı için durum farklıdır. Bu sağlayıcılar için donanım işyeri teşkil edebilmektedir. Bkz. Sven Hentschel, *The Taxation of Permanent Establishment*, Springer Gabler, Weisbaden Germany, First Edition, 2021, s.59-60. Konuyu bir örnek olay üzerinden irdeleyen Weisser'e göre, bulut müşterisi açısından bulut temel altyapısının fiziki katmanı bakımından kullanım koşulunun sağlanıp sağlanmadığı hususu açık değildir. Bkz. Weisser, s.182-188. Farklı yönde görüşe sahip Reimer'e göre, sunucular üzerinde sanal kontrol yeterli olmayıp fiziki kontrol gerekmektedir. Bununla birlikte, fiziki kontrol için teçhizatın tamamını tasarrufunda bulundurma veya fiziki olarak bu teçhizata erişebilir durumda olmak gerekmemektedir. Bu anlamda, fiziki sunucunun yerini bilmek veya en azından yerine ilişkin bilgiye erişebilecek durumda olmak yeterlidir. Bkz. Reimer, *Permanent Establishment*, s.139-140; Demirkan'a göre, "hizmet sağlayıcısının gerekli altyapıyı tamamen diğer sağlayıcılardan aldığı durumlarda, hizmetin pazarlaması da tamamen sanal ortamda yürütülüyor ise fiziki bir işyerinden bahsedilememektedir." Bkz. Burak Demirkan, "Veri Merkezlerinde Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi", Vergi Raporu, Sayı:238, Temmuz 2019, s.57-65, s.61.

¹⁰²⁰ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, Birinci Bölüm 3.2.3. Topluluk Bulutu ve Birinci Bölüm 3.2.4. Hibrit (Melez) Bulut.

etmesi belirli bir fiziki yer üzerinde kullanım sürekliliği koşulunun karşılanmasını zorlaştırmaktadır¹⁰²¹.

İşlevsel unsur için “ticari faaliyet” ve “ticari bağlantı” koşullarının sağlanması gerekmektedir¹⁰²². SaaS sağlayıcısının, müşterilerine sunduğu uygulama programlarının üzerinde yürütüldüğü fiziki sunucularda gerçekleşen faaliyetler ticari faaliyet niteliğinde olup hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olan faaliyetlerden değildir¹⁰²³. Geleneksel yazılım işlemlerinden farklı olarak SaaS’ta sunucu yalnızca dağıtım işlevi üstlenmemektedir. Zira, SaaS sağlayıcısı, uygulama programını güncellemek, iyileştirmek, test etmek, bakımını yapmak ve teknik destek sağlamak için sunucuyu kullanmaktadır. Sunucu aracılığıyla gerçekleştirilen bu faaliyetlerin amacı ile SaaS sağlayıcısının bulut hizmetlerinin genel amacı ile aynıdır¹⁰²⁴. Dolayısıyla, donanım vasıtasıyla yürütülen bu tür faaliyetlerin kendi içinde bir bütün olarak teşebbüsün ticari faaliyetinin esas ve önemli bir kısmını oluşturduğu ve hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette olan faaliyetlerin ötesine geçtiği açıktır.

SaaS sağlayıcısının ticari faaliyeti ile bu sağlayıcının kullandığı donanım (örneğin fiziki sunucu) arasında bağlantı bulunmaktadır. Bu bağlantı için bu yerde insan bulundurulması şart değildir. Dolayısıyla, tipik bir SaaS sağlayıcısının belirli bir donanım vasıtasıyla yürüttüğü bulut hizmetlerinde işyeri için aranan ticari bağlantı koşulu sağlanmaktadır.

Özetle, tasarrufu altında bulunan donanım (örneğin fiziki sunucu) vasıtasıyla bulut bilişim hizmetlerini sunan SaaS sağlayıcısı için bu donanım işyeri teşkil etmektedir. Ancak, temel bilgi işlem kaynaklarını hizmet olarak başka bir hizmet sağlayıcıdan satın alan tipik bir SaaS sağlayıcısı için uygulama programlarını üzerinde yürüttüğü donanım (örneğin belirli bir fiziki sunucu), işyerinin objektif ve işlevsel unsurlarını karşılamasına rağmen sübjektif unsuru sağlamamaktadır. Bununla birlikte, SaaS sağlayıcısının sanal sunucu vasıtasıyla faaliyetlerini yürütmesi durumunda işe ilişkin bu yer hem objektif unsuru hem de sübjektif unsuru sağlamamaktadır.

¹⁰²¹ Weiser, sabitlik koşulu üzerinden bu konu hakkında bazı değerlendirmelerde bulunmaktadır. Yazara göre aynı veri merkezi içindeki farklı sunucular arasındaki hareket kesinti olarak görülmemelidir. Bununla birlikte, farklı veri merkezleri arasındaki böyle bir hareket durumunda kesintinin her bir olay özelinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bkz. Weisser, s.189 vd.

¹⁰²² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.3.1. Ticari Faaliyet; İkinci Bölüm 2.1.2.3.2. Ticari Bağlantı ve İkinci Bölüm 2.1.2.3.3. İşlevsel Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

¹⁰²³ Aynı yöndeki görüşü için Bkz. Mazur, *Taxing the Cloud*, s.43. SaaS sağlayıcısının gerçekleştirdiği faaliyet serbest meslek faaliyeti niteliğinde olabilmektedir. OECD MA m.14 hükmünün kaldırılması ile birlikte bu tür faaliyetler OECD MA m.7 kapsamında ticari faaliyet olarak kabul görmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.3. Serbest Meslek Kazancı.

¹⁰²⁴ Bkz. Mazur, *Taxing the Cloud*, s.43.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler ışığında Olay 5¹⁰²⁵ ele alındığında, ABD merkezli (A) şirketinin yavru şirketleri tarafından işletilen bulut temel altyapısı (veri merkezi) üzerinden Türkiye’de ve Dünyanın diğer yerlerinde bulunan müşterilerine farklı SaaS’lardan oluşan çeşitli hizmet paketleri sattığı, faaliyetlerini Türkiye dışında bulunan bulut temel altyapısı vasıtasıyla yürüttüğü, bu altyapının (A) şirketinin farklı yavru şirketlerinin tasarrufu altında bulunduğu, bu altyapı üzerinden yürütülen ticari faaliyetlerin (A) şirketinin işinin esas ve önemli bir kısmını teşkil ettiği ancak Türkiye’de tasarrufu altında bulunan hiçbir veri merkezi, fiziki sunucu veya diğer bulut temel altyapısı unsurunun bulunmadığı ve Türkiye ile tek fiziki bağının bu ülkedeki müşterileri olduğu hususları dikkate alındığında, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması¹⁰²⁶ m.5 hükmü gereğince (A) şirketinin Türkiye’de işyeri teşkil eden koşullara sahip işe ilişkin bir yeri bulunmamaktadır.

2.3.2.2. Türk Vergi Hukuku Yönünden

Dar mükellefiyete tabi SaaS sağlayıcısının mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında akdedilmiş ÇVA bulunmaması halinde bu teşebbüsün bulut hizmetlerinden elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için VUK m.156’da öngörülen niteliklere sahip bir işyerinin veya GVK m.8’de öngörülen koşullara sahip bir daimî temsilcisinin Türkiye’de bulunması şarttır. Bu bölümde yalnızca VUK m.156 anlamında işyeri üzerinde durulmaktadır.

Kaynak ülke olarak Türkiye ile tek maddi bağı bu ülkedeki müşterileri olan bir SaaS sağlayıcısının, faaliyetleri sırasında kullandığı donanımın veya diğer maddi niteliği haiz bilgi işlem kaynaklarının bu ülke dışında olması durumunda Türkiye’de işyerinin varlığından söz etmek mümkün değildir. Böyle bir durumda, SaaS sağlayıcısının elde ettiği ticari kazancı Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır¹⁰²⁷. Ancak, bu hizmet sağlayıcısının, bulut hizmetleri için kullandığı donanımın veya diğer maddi niteliği haiz bilgi işlem kaynaklarının

¹⁰²⁵ Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar.

¹⁰²⁶ Bkz. 14/12/1997 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 4312 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun.

¹⁰²⁷ SaaS sağlayıcısının, bulut hizmetlerinden elde ettiği gelirin, ticari kazancın yanı sıra serbest meslek kazancı niteliğinde olma ihtimali bulunmaktadır. Böyle bir durumda, GVK m.7 hükmü gereğince SaaS ödemesinin, Türkiye’de yapılması veya yabancı ülkede yapılan ödemenin Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması durumunda ya da faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi durumunda bu kazanç Türkiye’de elde edilmiş sayılacağından dolayı bu gelir Türkiye’de vergilendirilmektedir. Ancak, bu bölümde elde edilen gelirin ticari kazanç olması durumu üzerinden değerlendirmeler yapılmaktadır. SaaS’tan elde edilen gelirin niteliğine ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.3.1.2. İç Hukuk Yönünden.

Türkiye’de bulunması halinde bu ülkede işyeri bulunduğunu tespit etmek mümkün olabilmektedir. Bu bağlamda, bu fiziki yapının fiziki yer, faaliyet ve kullanım (veya tahsis) unsurlarını sağlaması gerekmektedir¹⁰²⁸.

Fiziki yer, boşlukta yer kaplayan bir hacme, maddi varlığa sahip olan sabit bir nesnedir. SaaS sağlayıcısı faaliyetlerini veri merkezi veya belirli bir donanım (örneğin fiziki sunucu) üzerinden yürütmektedir. Veri merkezi ve donanım (örneğin fiziki sunucu) boşlukta yer kaplayan bir hacme ve maddi varlığa sahiptir. Sabitlik koşulu bakımından ise veri merkezi binası ve arazisi, açık bir şekilde, bu koşulu sağlamaktadır. Donanım (örneğin fiziki sunucu) ise sabit koşulunu sağlama potansiyeline sahiptir. Zira, sabitlik için toprağa doğrudan bir bağlantı aranmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, sabitlik “yerinden oynamamak” veya “yerini değiştirmeyen” anlamına gelmemektedir. Tüm bu hususlar dikkate alındığında SaaS sağlayıcısının faaliyetlerini yürüttüğü yerlerden olan veri merkezi binası, veri merkezi arazisi ve donanım (örneğin fiziki sunucu) fiziki yer koşulunu sağlamaktadır.

SaaS sağlayıcısının faaliyetleri yürütmek üzere sanal ortam (örneğin sanal sunucu) kullanması durumunda fiziki yer koşulu sağlanmamaktadır. Ancak, Türk vergi hukukundaki çelişkili yargı kararı ve özeldeler sanal sunucuların işyeri teşkil etme potansiyeline sahip olduğu yönünde bir sonuca varılmasına yol açabilir mahiyettedir. Kanaatimizce, SaaS sağlayıcısının hizmet sunarken sanal sunucu kullanması durumunda bu sanal ortam işyeri teşkil etmemektedir. Zira, VUK m.156 hükmünü, fiziki yer koşulunu göz ardı ederek, geniş yorumlamak mümkün değildir¹⁰²⁹.

VUK m.156 anlamında işyeri için aranan ikinci koşul faaliyettir. Bu koşul, işe ilişkin yerde yürütülen faaliyetin ticari, sınai, zirai veya mesleki olması gerektirmektedir. Bu faaliyetlerden biri olan ticari faaliyet devamlılık niteliğine sahiptir. Tipik bir SaaS sağlayıcısı tarafından yürütülen faaliyet ticari faaliyettir¹⁰³⁰. Bu nedenle, SaaS sağlayıcılarının veri merkezi veya belirli bir donanım (örneğin fiziki sunucu) üzerinden yürüttüğü faaliyetin ticari faaliyet niteliğinde olduğu rahatlıkla tespit edilmektedir. VUK m.156 hükmü hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte faaliyetler istisnasına ilişkin düzenleme içermediği için bu yönden ayrıca bir değerlendirme yapılması ihtiyacı bulunmamaktadır.

¹⁰²⁸ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.2.1. Genel Olarak.

¹⁰²⁹ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.2.2. Bilgi İşlem Kaynaklarının Durumu.

¹⁰³⁰ Bu bölümde ticari faaliyet niteliğinde olan SaaS faaliyetleri incelenmektedir. SaaS sağlayıcısının faaliyetine ilişkin detaylı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.3.1. Hizmet Olarak Yazılımdan Elde Edilen Gelirlerin Niteliği.

VUK m.156 anlamında işyerinin üçüncü unsuru kullanım (veya tahsis) koşuludur. Kullanım koşulu, fiziki yerin ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilmesini veya bu faaliyette kullanılmasını gerektirmektedir Kullanım koşulu ile sübjektif unsur paralellik göstermektedir¹⁰³¹. Bu nedenle, kullanım koşulunun sağlanması için veri merkezi veya belirli bir donanımın (örneğin fiziki sunucunun) SaaS sağlayıcısının tasarrufunda bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda, bu yerler üzerindeki mülkiyet hakkı veya kira ilişkisi, hukuki anlamda tasarrufunda bulundurma niteliğinde olup VUK m.156 anlamında işyeri için aranan kullanım koşulu için yeterlidir. Ancak, ihtiyacı olan temel bilgi işlem kaynaklarını üçüncü kişiden tedarik eden SaaS sağlayıcısının bu kaynaklar üzerinde tasarrufta bulunma yetkisinin bulunup bulunmadığının özel olarak irdelenmesi gerekmektedir. Örneğin, üçüncü kişi IaaS sağlayıcısından genel bulut dağıtım modeline dayalı olarak hizmet satın alan bir SaaS sağlayıcısının kullandığı veri merkezi veya belirli bir donanımın (örneğin fiziki sunucunun) üzerinde tasarrufta bulunma yetkisi bulunmamaktadır. Böyle bir durumda, SaaS sağlayıcısı açısından bu yerler için kullanım (ya da tahsis) koşulu sağlanmamaktadır. Zira, SaaS sağlayıcısının faaliyetlerini yürüttüğü donanım üzerinde kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. Diğer taraftan, SaaS sağlayıcısının IaaS sağlayıcısından aldığı altyapı hizmeti özel, topluluk veya hibrit dağıtım modellerine dayalı olması halinde her bir olay özelinde değerlendirme yapılması gerekmektedir¹⁰³². Zira, bu durumda, SaaS sağlayıcısının temel bilgi işlem kaynakları (örneğin veri merkezi veya fiziki sunucu) üzerinde kontrol ve denetim yetkisi artabilmektedir.

Özetle, SaaS sağlayıcısı tarafından sunulan hizmetlerde kullanılan veri merkezi ve bu veri merkezlerindeki donanım (örneğin fiziki sunucu) VUK m.156'ta işyeri aranan koşulları sağlama ve işyeri teşkil etme potansiyeline sahiptir. Ancak, sanal sunucu gibi gayrimaddi niteliği haiz yerler VUK m.156 anlamında işyeri teşkil etmemektedir.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler ışığında, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması¹⁰³³ göz ardı edilerek

¹⁰³¹ Kanaatimizce Türk vergi hukukunda bu koşula ilişkin olarak Uluslararası Vergi Hukukundan, özel olarak OECD MA Yorumlarından, istifade edilmesi yerinde olacaktır. Bu bağlamda, sübjektif unsur hakkındaki açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.2. Sübjektif Unsur.

¹⁰³² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, Birinci Bölüm 3.2.3. Topluluk Bulutu ve Birinci Bölüm 3.2.4. Hibrit (Melez) Bulut.

¹⁰³³ Bkz. 14/12/1997 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 4312 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun.

Olay 5¹⁰³⁴ ele alındığında, ABD merkezli (A) şirketinin yavru şirketleri tarafından işletilen bulut temel altyapı üzerinden Türkiye’de ve Dünyanın diğer yerlerinde bulunan müşterilerine farklı SaaS’lardan oluşan çeşitli hizmet paketleri sattığı, faaliyetlerini Türkiye dışında bulunan bulut temel altyapısı vasıtasıyla yürüttüğü, (A) şirketi tarafından kullanılan bu altyapının (A) şirketinin farklı yavru şirketlerinin tasarrufu altında bulunduğu, bu altyapı üzerinden yürütülen faaliyetin ticari faaliyet niteliğinde olduğu ancak Türkiye’de tasarrufu altında bulunan hiçbir veri merkezi, fiziki sunucu veya diğer bulut temel altyapısı unsurunun bulunmadığı ve Türkiye ile tek fiziki bağının bu ülkedeki müşterileri olduğu hususları dikkate alındığında, VUK m.156 hükmü gereğince (A) şirketinin Türkiye’de işyeri teşkil eden koşullara sahip işe ilişkin bir yeri bulunmamaktadır.

2.3.3. Hizmet Olarak Veri Tabanında İşyeri

DaaS sağlayıcıları, temel bilgi işlem kaynakları üzerinden yürüttükleri veri tabanlarını müşterilerine sunarak faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. DaaS sağlayıcısı, faaliyetlerini yürütmek için temel bilgi işlem kaynaklarını tasarrufunda bulundurmak zorunda değildir. Diğer bir ifadeyle, DaaS sağlayıcısı, IaaS sağlayıcısından altyapı hizmeti satın alarak hiçbir fiziki yapıya (veri merkezi ve veri merkezinde bulunan diğer bilgi işlem kaynaklarına) sahip olmaksızın veya bunları kiralamaksızın faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Diğer taraftan, DaaS sağlayıcısının aynı zamanda bir IaaS sağlayıcısı olması veya bulut temel altyapısını bir şekilde tasarrufunda bulundurması mümkün olabilmektedir¹⁰³⁵.

DaaS sağlayıcısının temel bilgi işlem kaynaklarını dışarıdan tedarik etmesi halinde bu sağlayıcının, tipik olarak, kontrol ve denetimi veri tabanı katmanı ile sınırlı kalmaktadır. Bu katman veri tabanını içeren tamamen sanal bir katmandır. Dışarıdan tedarik edilen bulut temel altyapısının tabi olduğu dağıtım modeline bağlı olarak DaaS sağlayıcısının temel bilgi işlem kaynakları üzerinde kontrol ve denetim yetkisinin içeriği değişiklik gösterebilmektedir.

DaaS sağlayıcısı, veri merkezi ve fiziki sunucu gibi maddi niteliği olan bilgi işlem kaynaklarını tasarrufunda bulundurmaksızın faaliyetlerini yürüterek veri tabanı hizmetlerini sunabilmektedir. Bunu yaparken DaaS müşterilerinin bulunduğu ülkede fiziki oluşuma ve insana ihtiyacı bulunmamaktadır. Faaliyetler tamamen sanal ortamda gerçekleştirilmektedir.

¹⁰³⁴ Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar.

¹⁰³⁵ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.1.2. Hizmet Olarak Veri Tabanı.

2.3.3.1. Uluslararası Vergi Hukuku Yönünden

Dar mükellefiyete tabi DaaS sağlayıcısının mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında ÇVA akdedilmiş olması halinde bu teşebbüsün bulut hizmetlerinden elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için bu ÇVA’da öngörülen niteliklere sahip bir işyerinin (“permanent establishment”) Türkiye’de bulunması şarttır. Bu çerçevede, hizmet sağlayıcısının Türkiye’de (i) işini tamamen veya kısmen yürüttüğü işe ilişkin sabit bir yeri, (ii) bağımlı acentesi veya (iii) hizmet işyeri olmalıdır. Bu bölümde yalnızca işe ilişkin sabit bir yer üzerinde durulmaktadır.

Kaynak ülke olarak Türkiye ile tek maddi bağı bu ülkedeki müşterileri olan bir DaaS sağlayıcısının, faaliyetleri sırasında kullandığı fiziki yapının bu ülke dışında olması durumunda Türkiye’de işe ilişkin sabit yeri bulunmamaktadır. Böyle bir durumda, DaaS sağlayıcısının elde ettiği ticari kazancı Türkiye’nin vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, bu hizmet sağlayıcısının, bu hizmetleri için kullandığı belirli bir fiziki yapının Türkiye’de bulunması halinde bu ülkede işyeri bulunduğunu tespit etmek mümkün olabilmektedir. Bu bağlamda, bu fiziki yapının objektif, sübjektif ve işlevsellik unsurlarını sağlaması gerekmektedir.

Objektif unsur için “fiziki yer” ve “sabitlik” koşullarının sağlanması gerekmektedir¹⁰³⁶. DaaS sağlayıcısının faaliyetlerini yürütmek üzere kullandığı maddi niteliği haiz temel bilgi işlem kaynakları (örneğin fiziki sunucu) fiziki yer ve sabitlik koşulunu sağlamaktadır. Taşınabilir mahiyette olan donanım açısından sabitlik koşulu üzerinden özel olarak durulması gerekmektedir. Sabitlik koşulu için önemli olan, bunun bir yerden başka bir yere taşınma olasılığı değil; fiilen bir yerden başka bir yere taşınıp taşınmadığıdır. Bu anlamda, sabitlik koşulunun sağlanması için yeterli bir süre belirli bir yerde bulunması aranmaktadır. Bu anlamda, DaaS faaliyetleri sırasında kullanılan donanım (örneğin fiziki sunucu) sabitlik koşulunu sağlama potansiyeline sahiptir. Özetle, maddi niteliği haiz temel bilgi işlem kaynakları (örneğin fiziki sunucu) objektif unsuru sağlamaktadır. Buna karşın, DaaS sağlayıcısı tarafından kullanılan sanal makineler (örneğin sanal sunucular veya yazılım niteliğindeki diğer sanal yerler) objektif unsurun koşullarını karşılamamaktadır.

Sübjektif unsur için “kullanım” koşulunun sağlanması gerekmektedir¹⁰³⁷. Kullanım koşulunun sağlanması için DaaS sağlayıcısının faaliyetlerini yürüttüğü temel bilgi işlem

¹⁰³⁶ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.1.1. Fiziki Yer; İkinci Bölüm 2.1.2.1.2. Sabitlik ve İkinci Bölüm 2.1.2.1.3. Objektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

¹⁰³⁷ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.2.1. Kullanım; İkinci Bölüm 2.1.2.2.2. Kullanım Sürekliliği ve İkinci Bölüm 2.1.2.2.3. Sübjektif Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

kaynağının (örneğin fiziki sunucunun) DaaS sağlayıcısının tasarrufunda bulunması gerekmektedir. Bir yeri sadece kullanmak, fiili veya hukuki anlamda tasarruf altında bulundurmamak değildir¹⁰³⁸. Bu bağlamda, DaaS sağlayıcısının belirli bir donanım üzerinde mülkiyet hakkının bulunması veya bunları kiralaması, hukuki anlamda tasarrufunda bulundurma niteliğinde olup kullanım koşulu için yeterlidir. Ancak, DaaS sağlayıcısının, maddi niteliği haiz temel bilgi işlem kaynağı (örneğin fiziki sunucu) ihtiyacını üçüncü kişiden hizmet olarak tedarik etmesi ihtimali üzerinde özel olarak durulması gerekmektedir. Örneğin, üçüncü kişi IaaS sağlayıcısından genel bulut modeline dayalı bir hizmet olarak gerekli temel bilgi işlem kaynaklarını kullanabilmektedir¹⁰³⁹. Böyle bir durumda, IaaS müşterisi olan DaaS sağlayıcısının, kullandığı donanımın bulunduğu ülkede işyeri oluşmamaktadır. Zira, DaaS sağlayıcısı uygulama programının barındırılacağı sunucunun yerini belirleme olanağına sahip olsa dahi bu donanımı fiili veya hukuki anlamda tasarrufu altında bulundurmadığı için kullanım koşulu sağlanmamaktadır. Diğer taraftan, özel, topluluk veya hibrit dağıtım modeline dayalı olarak IaaS satın alınması durumunda DaaS sağlayıcısının bulut temel altyapısının fiziki katmanını tasarrufunda bulundurup bulundurmadığını her bir olay özelinde tespit etmek gerekmektedir¹⁰⁴⁰. Zira, bu dağıtım modellerinde bulut müşterisi olan DaaS sağlayıcısının, temel bilgi işlem kaynakları üzerindeki kontrol ve denetim yetkileri çeşitlilik göstermektedir.

İşlevsel unsur için “ticari faaliyet” ve “ticari bağlantı” koşullarının sağlanması gerekmektedir¹⁰⁴¹. DaaS sağlayıcısının, müşterilerine sunduğu veri tabanlarının üzerinde yürütüldüğü fiziki sunucularda gerçekleşen faaliyetler ticari faaliyet niteliğinde olup hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olan faaliyetlerden değildir. Zira, bu hizmette fiziki sunucuların tek işlevi dağıtım kanalı olmaktan ibaret değildir. Bu sunucular vasıtasıyla yürütülen faaliyetler, DaaS sağlayıcısı ile müşteriler arasında iletişim hattı sağlama, mal veya hizmet reklamı yapma, güvenlik ve verimlilik maksadıyla eşlenik sunucu vasıtasıyla bilgi aktarma, piyasa verisi toplama ve bilgi sağlama gibi hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olan faaliyetlerden daha fazlasıdır¹⁰⁴². Bu sunucularda gerçekleştirilen faaliyetler ile DaaS sağlayıcısının esas

¹⁰³⁸ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.2.1. Kullanım.

¹⁰³⁹ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut.

¹⁰⁴⁰ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, Birinci Bölüm 3.2.3. Topluluk Bulutu ve Birinci Bölüm 3.2.4. Hibrit (Melez) Bulut. Aynı zamanda bulut müşterisi olan bir DaaS sağlayıcısı açısından Heinsen ve Voss’un bazı değerlendirmeleri dikkat çekicidir. Heinsen ve Voss’a göre, bulut sağlayıcısı ile müşterisi arasında akdedilen sözleşme uyarınca hizmet belirli bir yerde donanım üzerinden alınması halinde diğer iktisadi ve hukuki koşullar dikkate alınarak yapılan inceleme sonucunda bulut müşterisi açısından kullandığı donanımın işyeri teşkil ettiği sonucuna varılabilmektedir. Bkz. Heinsen/Voss, s.589.

¹⁰⁴¹ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.3.1. Ticari Faaliyet; İkinci Bölüm 2.1.2.3.2. Ticari Bağlantı ve İkinci Bölüm 2.1.2.3.3. İşlevsel Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

¹⁰⁴² Bkz. OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.128.

faaliyetinin genel amacı aynıdır. Dolayısıyla, donanım vasıtasıyla yürütülen bu tür faaliyetlerin kendi içinde bir bütün olarak teşebbüsün ticari faaliyetinin esas ve önemli bir kısmını oluşturduğu ve hazırlayıcı veya yardımcı mahiyette olan faaliyetlerin ötesine geçtiği açıktır.

DaaS sağlayıcısının ticari faaliyeti ile bu sağlayıcının kullandığı donanım (örneğin fiziki sunucu) arasında ticari bağlantı bulunmaktadır. Bu bağlantı için bu yerde insan bulundurulması şart değildir. Dolayısıyla, tipik bir DaaS sağlayıcısının belirli bir donanım vasıtasıyla yürüttüğü bulut hizmetlerinde işyeri için aranan ticari bağlantı koşulu sağlanmaktadır.

Özetle, tasarrufu altında bulunan maddi niteliği haiz temel bilgi işlem kaynağı (örneğin fiziki sunucu) vasıtasıyla veri tabanı hizmeti sunan DaaS sağlayıcısı için bu kaynak işyeri teşkil etmektedir. Ancak, temel bilgi işlem kaynaklarını hizmet olarak üçüncü bir kişiden satın alan bir DaaS sağlayıcısı için veri tabanını üzerinde yürüttüğü donanım (örneğin fiziki sunucu), işyerinin objektif ve işlevsel unsurlarını karşılamasına rağmen sübjektif unsuru sağlamamaktadır. Bununla birlikte, DaaS sağlayıcısının sanal sunucu vasıtasıyla faaliyetlerini yürütmesi durumunda işe ilişkin bu yer hem objektif unsuru hem de sübjektif unsuru sağlamamaktadır.

Yukarıdaki değerlendirmeler ışığında Olay 8¹⁰⁴³ ele alındığında, Almanya merkezli (M) şirketinin Dünyanın farklı yerlerinde müşterilerine sui generis veri tabanı niteliğindeki veri tabanına her an her yerden erişim hakkı sattığı, faaliyetlerini Türkiye dışında bulunan bulut temel altyapısı vasıtasıyla yürüttüğü, bu altyapının üçüncü kişi IaaS sağlayıcısının tasarrufu altında bulunduğu, bu altyapı üzerinden yürütülen ticari faaliyetlerin (M) şirketinin işinin esas ve önemli bir kısmını teşkil ettiği ancak Türkiye’de tasarrufu altında bulunan hiçbir veri merkezi, fiziki sunucu veya maddi niteliği haiz bilgi işlem kaynağı unsurunun bulunmadığı ve Türkiye ile tek fiziki bağının bu ülkedeki müşterileri olduğu hususları dikkate alındığında, Türkiye Cumhuriyeti İle Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması¹⁰⁴⁴ m.5/f.1,2 ve 4 hükümleri gereğince (M) şirketinin Türkiye’de işyeri teşkil eden koşullara sahip işe ilişkin sabit bir yeri bulunmamaktadır.

¹⁰⁴³ Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar.

¹⁰⁴⁴ 2011 ve sonrası için Bkz. 24/01/2012 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 2012/2695 sayılı Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması ile Eki Protokolün Onaylanması Hakkında Karar.

2.3.3.2. Türk Vergi Hukuku Yönünden

Dar mükellefiyete tabi DaaS sağlayıcısının mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında akdedilmiş ÇVA bulunmaması halinde bu teşebbüsün bulut hizmetlerinden elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için VUK m.156’da öngörülen niteliklere sahip bir işyerinin veya GVK m.8’de öngörülen koşullara sahip bir daimî temsilcisinin Türkiye’de bulunması şarttır. Bu bölümde yalnızca VUK m.156 anlamında işyeri üzerinde durulmaktadır.

DaaS sağlayıcısının, Türkiye’de herhangi fiziki oluşumu veya daimî temsilcisi bulunmaksızın, Türkiye’deki müşterilerine hizmet sunması mümkündür. Böyle bir durumda, DaaS sağlayıcısının, Türkiye ile olan tek maddi bağı müşterileri olmaktadır. Ancak, mevcut yasal düzenlemelere göre bu müşteriler, DaaS sağlayıcısının elde ettiği ticari kazancı Türkiye’de vergilendirmek için yeterli bir bağ değildir. Bu hizmet sağlayıcısının, DaaS için kullandığı donanımın veya maddi niteliği haiz diğer bilgi işlem kaynaklarının Türkiye’de bulunması halinde bu ülkede işyeri bulunduğunu tespit etmek mümkün olabilmektedir. Bu bağlamda, bu fiziki yapının fiziki yer, faaliyet ve kullanım (veya tahsis) unsurlarını sağlaması gerekmektedir¹⁰⁴⁵.

Fiziki yer, boşlukta yer kaplayan bir hacme, maddi varlığa sahip olan sabit bir nesnedir. DaaS sağlayıcısı faaliyetlerini veri merkezi veya belirli bir donanım (örneğin fiziki sunucu) üzerinden yürütmektedir. Veri merkezi, maddi niteliktedir ve sabitlik koşulunu sağlamaktadır. Maddi niteliği bulunan donanım (örneğin fiziki sunucu) sabitliği için toprağa doğrudan bir bağlantı aranmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, sabitlik “yerinden oynamamak” veya “yerini değiştirmeyen” anlamına gelmemektedir. Tüm bu hususlar dikkate alındığında DaaS sağlayıcısının faaliyetlerini yürüttüğü yerlerden olan donanım (örneğin fiziki sunucu) sabitlik koşulunu sağlama potansiyeline sahiptir. Tüm bu hususlar dikkate alındığında DaaS sağlayıcısının faaliyetlerini yürüttüğü yerlerden olan veri merkezi veya veri merkezindeki maddi niteliği haiz bilgi işlem kaynakları (örneğin fiziki sunucu) fiziki yer koşulunu sağlayabilmektedir.

DaaS sağlayıcısı, ihtiyacı olan temel bilgi işlem kaynaklarının maliki veya kiracısı olmak dışında bunları hizmet olarak satın almak suretiyle kullanabilmektedir. Örneğin, DaaS sağlayıcısı, temel bilgi işlem kaynaklarını üçüncü kişi IaaS sağlayıcısından hizmet olarak satın alabilmektedir. Böyle bir durumda, DaaS sağlayıcısı bulut altyapısının fiziki katmanı üzerinde yürütülen sanal katmanda (örneğin sanal makinede, sanal sunucuda) faaliyetlerini

¹⁰⁴⁵ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.2.1. Genel Olarak.

yürütmektedir. Bu tür sanal ortamlar, VUK m.156 anlamında fiziki yer koşulunu sağlamamaktadır. Ancak, hukuken bağlayıcı olmasa da, yukarıda ayrıntıları ile zikredilen bazı karar ve özelelerde web sitesi özelinde yapılan değerlendirmeler, VUK m.156 anlamında işyeri için fiziki yer koşulunun göz ardı edilebildiğini ortaya koymaktadır¹⁰⁴⁶. Bu yaklaşıma göre, bilgisayar programı (yazılım) niteliğindeki sanal katmanın, maddi bir varlığa sahip olmaması VUK m.156 anlamında işyeri teşkil etmesine engel olmayacaktır. Ancak, diğer bazı özeleler ve öğretilerdeki ağırlıklı görüşe göre işyeri için fiziki yer koşulunun sağlanması gerekmektedir. Kanaatimizce, DaaS sağlayıcısının hizmet sunarken sanal sunucu kullanması durumunda bu sanal ortam işyeri teşkil etmemektedir. Zira, VUK m.156 hükmünü, fiziki yer koşulunu göz ardı ederek, geniş yorumlamak mümkün değildir¹⁰⁴⁷.

VUK m.156 anlamında işyeri için aranan ikinci koşul faaliyettir. Bu koşul, işe ilişkin yerde yürütölen faaliyetin ticari, sınai, zirai veya mesleki olması gerektirmektedir. Bu faaliyetlerden biri olan ticari faaliyet devamlılık niteliğine sahiptir. DaaS sağlayıcısı tarafından yürütölen faaliyet ticari faaliyettir¹⁰⁴⁸. Bu nedenle, DaaS sağlayıcılarının veri merkezi veya belirli bir donanım (örneğin fiziki sunucu) üzerinden yürüttüğü faaliyetin ticari faaliyet niteliğinde olduğu rahatlıkla tespit edilmektedir. VUK m.156 hükmü hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte faaliyetler istisnasına ilişkin düzenleme içermediğı için bu yönden ayrıca bir değerlendirme yapılması ihtiyacı bulunmamaktadır.

VUK m.156 anlamında işyeri oluşması için gerekli olan kullanım (veya tahsis) koşuluna göre fiziki yerin ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilmesi veya bu faaliyette kullanılması gerekmektedir. Bu koşul ile sübjektif unsur paralellik göstermektedir¹⁰⁴⁹. Bu nedenle, kullanım koşulunun sağlanması için veri merkezi veya maddi niteliğı haiz belirli bir bilgi işlem kaynağının (örneğin fiziki sunucunun) DaaS sağlayıcısının tasarrufunda bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda, bu yerler üzerindeki mülkiyet hakkı veya kira ilişkisi, hukuki anlamda tasarrufunda bulundurma niteliğinde olup VUK m.156 anlamında işyeri için aranan kullanım koşulu için yeterlidir. Ancak, ihtiyacı olan temel bilgi işlem kaynağını, örneğin, üçüncü kişi IaaS sağlayıcısından tedarik eden DaaS sağlayıcısının bu kaynaklar üzerinde tasarrufta bulunma yetkisinin bulunup bulunmadığının özel olarak

¹⁰⁴⁶ Bkz. İkinci Bölüm 2.2.2. Bilgi İşlem Kaynaklarının Durumu.

¹⁰⁴⁷ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.2.2. Bilgi İşlem Kaynaklarının Durumu.

¹⁰⁴⁸ Bu bölümde ticari faaliyet niteliğinde olan DaaS faaliyetleri incelenmektedir. DaaS sağlayıcısının faaliyetine ilişkin detaylı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.3.2. Hizmet Olarak Veri Tabanından Elde Edilen Gelirlerin Niteliğı.

¹⁰⁴⁹ Kanaatimizce Türk vergi hukukunda bu koşula ilişkin olarak Uluslararası Vergi Hukukundan, özel olarak OECD MA Yorumlarından, istifade edilmesi yerinde olacaktır. Bu bağlamda, sübjektif unsur hakkındaki açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.2. Sübjektif Unsur.

irdelenmesi gerekmektedir. IaaS sağlayıcısından genel bulut dağıtım modeline dayalı olarak hizmet satın alınması halinde DaaS sağlayıcısının bulut temel altyapısının fiziki katmanı üzerinde tasarrufta bulunma yetkisi bulunmamaktadır¹⁰⁵⁰. Dolayısıyla, DaaS sağlayıcısı açısından bu yerler için kullanım (ya da tahsis) koşulu sağlanmamaktadır. Diğer taraftan, DaaS sağlayıcısının IaaS sağlayıcısından aldığı altyapı hizmeti özel, topluluk veya hibrit dağıtım modellerine dayalı olması halinde her bir olay özelinde değerlendirme yapılması gerekmektedir¹⁰⁵¹. Zira, bu durumda, DaaS sağlayıcısının temel bilgi işlem kaynakları (örneğin veri merkezi veya fiziki sunucu) üzerinde farklı düzeylerde kontrol ve denetim yetkisi ortaya çıkabilmektedir.

Özetle, DaaS sağlayıcısı tarafından sunulan hizmetlerde kullanılan veri merkezi ve bu veri merkezlerindeki donanım (örneğin fiziki sunucu) VUK m.156'ta işyeri aranan koşulları sağlama ve işyeri teşkil etme potansiyeline sahiptir. Bu koşulların sağlanıp sağlanmadığı her bir olay özelinde irdelenerek tespit edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, sanal sunucu gibi gayrimaddi niteliği haiz sanal ortamlar fiziki yer koşulunu sağlamadığından dolayı VUK m.156 anlamında işyeri teşkil etmemektedir.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler ışığında, Türkiye Cumhuriyeti İle Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması¹⁰⁵² göz ardı edilerek, Olay 8¹⁰⁵³ ele alındığında, Almanya merkezli (M) şirketinin Dünyanın farklı yerlerinde müşterilerine sui generis veri tabanı niteliğindeki veri tabanına her an her yerden erişim hakkı sattığı, faaliyetlerini Türkiye dışında bulunan bulut temel altyapısı vasıtasıyla yürüttüğü, bu altyapının üçüncü kişi IaaS sağlayıcısının tasarrufu altında bulunduğu, bu altyapı üzerinden yürütülen faaliyetin ticari faaliyet niteliğinde olduğu ancak Türkiye'de tasarrufu altında bulunan hiçbir veri merkezi, fiziki sunucu veya maddi niteliği haiz bilgi işlem kaynağının bulunmadığı ve Türkiye ile tek fiziki bağının bu ülkedeki müşterileri olduğu hususları dikkate alındığında, VUK m.156 hükmü gereğince (M) şirketinin Türkiye'de işyeri teşkil eden koşullara sahip işe ilişkin bir yeri bulunmamaktadır.

¹⁰⁵⁰ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.2. Genel Bulut

¹⁰⁵¹ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.2.1. Özel Bulut, Birinci Bölüm 3.2.3. Topluluk Bulutu ve Birinci Bölüm 3.2.4. Hibrit (Melez) Bulut.

¹⁰⁵² 2011 ve sonrası için Bkz. 24/01/2012 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 2012/2695 sayılı Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması ile Eki Protokolün Onaylanması Hakkında Karar.

¹⁰⁵³ Bkz. Birinci Bölüm 5. Örnek Olaylar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Sınır ötesi işlemlerden elde edilen gelirleri vergilendirme hakkını, ikametgâh ve kaynak ülkeleri arasında paylaştırmaya ilişkin olarak herkes tarafından kabul gören evrensel bir kural bulunmamaktadır. Bu paylaşım, teorik olarak, gelirin elde edilmesinde dahli olan ülkeler arasında gelirin adil bir şekilde dağılmasını öngören ulusların eşitliği (“inter-nation equity”) prensibine dayalı olarak yapılmaktadır¹⁰⁵⁴. Ulusların eşitliği prensibi, bir teşebbüsün mukim ülke dışındaki diğer bir ülkenin ekonomisine dahil olduğu ölçüde bu diğer ülkenin vergilendirme hakkını desteklemektedir¹⁰⁵⁵. Bu bağlamda, diğer ülkeden faydalanan teşebbüsün, diğer ülkeye ekonomik bağı (“economic allegiance”) oluşmaktadır¹⁰⁵⁶. Diğer ülkenin olanaklarından fayda (“benefit”) sağlayarak gelir elde eden bu teşebbüsün, bu ülkeye olan borcunu ödemesi gerekmektedir¹⁰⁵⁷. Bu borç, bu teşebbüsün karşısına vergi yükümlülüğü olarak çıkmaktadır¹⁰⁵⁸.

Yukarıda zikredilen prensipleri gözetilen bir vergilendirme düzeni için vergi hukukunun temel kavram ve kurallarının yalnızca uygulanması yeterli değildir. Aynı zamanda, bu kavram ve kuralların dayandığı prensip ve değerleri yansıtabilme kabiliyetine sahip olmaları gerekmektedir. Ekonominin dijitalleşmesiyle beraber bu kabiliyetin daha sık sorgulandığı görülmektedir. Bu nedenle, vergilendirme sorunlarına yönelik çok sayıda çözüm önerisi

¹⁰⁵⁴ Peggy Musgrave’e göre, yurt dışı yatırımlarından gelen vergi gelirlerinin sermaye ihraç ve ithal eden ülkeler arasında adil bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Bkz. Peggy Brewer Richman, *Taxation of Foreign Investment Income*, The John Hopkins Press, Baltimore, 1963, s.15. Kaufman’a göre, ulusların eşitliği olmaksızın adil bir uluslararası vergi sisteminde söz etmek mümkün değildir. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Nancy H. Kaufman, *Fairness and the taxation of international income. Law and Policy in International Business*, Volume:29, No:2, 1998, s.188-201.

¹⁰⁵⁵ López, s.7.

¹⁰⁵⁶ Vergiler için devlet tarafından sunulan herkese sunulan hizmetlerin bir karşılığı denilebilir. Bu görüş, John Stuart Mill ve Lorenz von Stein’a aittir. Ekonomik bağ teorisini ilk kez ortaya koyan Georg von Schanz, uluslararası gelirin vergilendirmesine dair önerilerini, Mill ve Stein’in görüşlerine oldukça benzer görüşlere dayandırmaktadır. Schanz’a göre hem ikametgâh devletin hem de doğrudan yatırımın yapıldığı kaynak devletin vergilendirme talebi meşrudur. Ancak, kaynak devletin sağladığı hizmetlerin payı, ikametgâh devletininkine göre daha fazladır. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Klaus Vogel, “*Worldwide vs. Source Taxation of Income – a Review and Re-evaluation of Arguments Part IIP*”, Intertax, Volume:11, 1988, s.395 (Bundan sonra “Vogel, *Worldwide vs. Source Taxation Part IIP*” olarak anılacaktır.)

¹⁰⁵⁷ Fayda prensibi, ikametgâh ülkesinin pasif (yatırım) gelirini vergilendirme konusunda birincil hakka sahip olduğunu; kaynak ülkenin ise aktif (ticari) geliri vergilendirme konusunda birincil hakka sahip olduğunu belirtir. Thomas S. Adams tarafından “elmadaki ilk ısırk” olarak betimlenen kaynak ülke vergilendirilmesini değerlendiren Avi Yonah’a göre, kendi sınırları içerisinde elde edilen ödemeler üzerinden vergi tahsil etme konusunda ilk fırsata sahip olduğu için, kaynak ülkenin vergi koymasını engellemek son derece zor olacaktır. Bkz. Reuven S. Avi-Yonah, “*International Taxation of Electronic Commerce*”. *Tax Law Review*, Volume:52, No:3, 1997, s.520-521 (Bundan sonra “Avi-Yonah, *Electronic Commerce*” olarak anılacaktır.). Hongler ve Pistone’a göre, fayda teorisinin geliştirildiği ve işyeri kuralının vergi anlaşmalarına ilk kez eklendiği dönemde dijital dünya ve bilgisayar bulunmaması nedeniyle fiziki fayda olmaksızın herhangi bir faydanın gerçekleşmeyeceği düşünülerek kaynak vergilendirilmesi fiziki varlık şartına bağlanmış olabilir. Bkz. Hongler/Pistone, s.21.

¹⁰⁵⁸ Bkz. López, s.7.

bulunmaktadır. Bu çalışmanın üçüncü bölümünde, bu çözüm önerilerinden öne çıkanlar üzerinde durulmaktadır. Her bir çözüm önerisi, bulut bilişim özelinde irdelenmektedir.

1. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU DÜZEYİNDE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1.1. Gayrimaddi Hak Bedeli Kuralında (m.12) Değişiklik

1.1.1. Genel Olarak

OECD MA m.12 hükmüne göre, gayrimaddi hak bedelini vergilendirme hakkı ödemeyi alan vergi yükümlüsünün ikametgâh ülkesine aittir. Buna göre, işyeri bulunmaksızın kaynak ülkede faaliyetlerini yürüten bir teşebbüsün bu ülkede elde ettiği gayrimaddi hak bedellerini vergilendirme hakkı yalnızca ikametgâh ülkesine aittir. Buna karşın, Türkiye dahil birçok ülkenin taraf olduğu ÇVA ve BM MA, OECD MA'daki bu yaklaşımdan uzaklaşmaktadır. Bu anlaşmalara göre, kaynak ülkede işyerinin varlığı aranmaksızın gayrimaddi hak bedelini vergilendirme hakkı sınırlı ölçüde kaynak ülkeye tanınmaktadır¹⁰⁵⁹. Bu nedenle, bu anlaşmalar bakımından gayrimaddi hak bedeli düzenlemesinin (m.12) uygulama alanı genişlediği ölçüde kaynak devletin vergilendirme hakkı artmaktadır. Fiziki bir oluşuma ihtiyaç duymaksızın ilgili pazarda faaliyetlerini yürütebilen teşebbüs için pazar ülke konumundaki belirli bir ülkenin, kaynak ülke olarak vergilendirme hakkı elde etmesini sağlayacak yollardan biri, gayrimaddi hak bedeli düzenlemesinin (m.12) uygulama alanını genişletmektir.

Bu çerçevede, BM MA Alt Komitesi ve Yansheng Zhu tarafından gayrimaddi hak bedelleri başlıklı m.12 hükmünün uygulama alanını genişleten iki farklı değişiklik önerisi bulunmaktadır. BM MA Alt Komitesi tarafından tartışmaya açılan öneride BM MA m.12/f.3 hükmünde yer alan gayrimaddi hak bedelleri tanımını genişletilmektedir. Bu öneri ile öngörülen değişiklik sonrasında ilgili maddenin son hali şu şekildedir (ilgili hükme eklenen kısım kalın ve italik harflerle gösterilmektedir)¹⁰⁶⁰:

*Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, radyo veya televizyon yayınlarında kullanılan filmler veya bantlar, sinema filmleri dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin, **bilgisayar yazılımının** kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel*

¹⁰⁵⁹ Türkiye için Bkz. Üzeltürk, *The Impact*, s.442.

¹⁰⁶⁰ The Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of Software Payments in the Definition of Royalties, 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, s.2 (Bundan sonra “UN Subcommittee, *Software Payments*” olarak anılacaktır.).

tecrübeye dayalı bilgi birikimi veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder.

Bu öneri, BM MA Alt Komitesi'nin bazı üyeleri tarafından desteklenirken bazı üyeleri tarafından eleştirilmektedir. Bu öneriyi destekleyen üyelerin farklı gerekçeleri bulunmaktadır¹⁰⁶¹. Birincisi, yazılım telif hakkı ("copyright in software") karşılığında yapılan ödeme ile telif hakkıyla korunan yazılım ("copyrighted software") karşılığında yapılan ödeme arasındaki belirgin olmayan ayrımı ortadan kaldırmaktadır. Böylece, bu öneri sayesinde belirlilik arttırılarak çıkması muhtemel uyuşmazlıklar önlenecektir. İkinci olarak, eser sahibi (veya telif hakkı sahibi) açısından bilgisayar yazılımı kullanıcılarının bulunduğu kaynak ülkedeki Fikri Mülkiyet Hukuku koruması, telekomünikasyon altyapısı ve nüfusun bilgisayar kullanma becerisi önemli faktörlerdir. Bu faktörler, bilgisayar programının kullanımı karşılığında yapılan ödemenin, kaynak ülkede vergilendirilmesini haklı kılmaktadır.

Bu değişiklik önerisini destekleyen BM MA Alt Komitesi üyelerine göre, bu düzenlemenin kapsamı bakımından yazılım kullanımı veya kullanım hakkı için yapılan ödemeler (yazılım ödemeleri) ile eşya satışı karşılığında yapılan ödemeleri ayırt etmek gerekmektedir. Bu öneri ile birlikte BM MA m.12 hükmünün kapsamına yazılım ödemeleri alınmasına karşın eşya satışı karşılığında yapılan ödemeler girmemektedir. Örneğin, yazılımın kendisi için kullanım lisansı içeren standart bilgisayar yazılımlarının ("shrink-wrap software")¹⁰⁶² satın alınması halinde bu yazılım karşılığında yapılan ödeme yazılım ödemesi sayılmaktadır. Buna göre, bilgisayar programının bir nüshasını satın alma veya bilgisayar programını indirme hakkını edinme karşılığında yapılan ödemeler BM MA m.12 hükmü kapsamında yazılım ödemesi olmaktadır¹⁰⁶³.

BM MA Alt Komitesi'nin bazı üyeleri tarafından bu öneriye yöneltilen eleştiriler kısaca şu şekildedir¹⁰⁶⁴:

- Yazılım ödemelerinin neden diğer mallar için yapılan ödemelerden farklı olarak ele alınması gerektiği açık değildir.

¹⁰⁶¹ Bkz. UN Subcommittee, *Software Payments*, s.2-3.

¹⁰⁶² Standart ("shrink-wrapped") yazılım, bireysel müşterilerin ihtiyaçlarını belirlemeden kitlesel bir pazar için geliştirilirken özel yazılımlar, bireysel müşterilerin isteklerine uyacak şekilde özel olarak geliştirilmektedir. Standart yazılımın tipik örnekleri Microsoft Office, Windows 10 ve Linux'tur. Buna karşın tipik bir özel yazılım örneği, belirli bir şirketin, ürünlerini çevrimiçi satması veya faturalarının düzenlenmesi ve yönetimi için özel olarak hazırlanan bir yazılım olabilir. Bkz. Castro, s.115, dipnot 5.

¹⁰⁶³ UN Subcommittee, *Software Payments*, s.3.

¹⁰⁶⁴ Bkz. UN Subcommittee, *Software Payments*, s.4-6.

- Komite, yazılım ödemelerinin vergilendirilmesine ilişkin çalışmaların ve vergilendirme ve ekonominin dijitalleştirilmesiyle ilgili diğer çalışmaların koordinasyonunun zorluklarına dikkat etmelidir.
- Önerinin hangi politika ilkesine dayandığı belirsizdir. Bu, cep telefonlarında kullanılan nadir metaller veya dünya ekonomisinin dayandığı petrol gibi (nadir) doğal kaynakları ihraç eden ülkeler için ne anlama geliyor? Bu malların “diğer Devletin ekonomisine önemli düzeyde katılımı” yok mu ve bu, tüketici Devletlerde vergilendirmeyi haklı çıkarıyor mu?
- Ürün yazılımının belirli bir ülkede kullanımının yaygınlığı, yazılım üreticilerinin fikri mülkiyet haklarının korunması için bir ülkedeki yasal altyapıya güvenmesi, yazılımların teslimi için bir ülkenin telekomünikasyon şebekesine güvenmesi, yazılımı çoğaltma kolaylığı ve o ülkedeki yazılım indirme maliyeti veya bir ülkenin nüfusunun eğitimi ya da bilgisayar yeterliliği, yazılımın satın alınması için yapılan ödemelerle ilgili olarak bu ülkenin vergilendirme hakkını haklı kılmamaktadır.
- Yazılımın kullanımı, endüstriyel, ticari veya bilimsel teçhizat kullanımı ile karşılaştırılmamalıdır (“kiralama hükmü”), BM MA m.12/f.3'te yer almaktadır.
- Bazı vergi anlaşmalarının yazılım ödemelerinin kaynak ülkede vergilendirilmesine izin verdiği doğrudur. Ancak, yazılım ödemesine atıf yapan diğer bazı anlaşmalarda ticari veya kişisel kullanım için yazılımın bir nüshasını edinme karşılığında yapılan ödemelerin vergilendirilmesi hakkı kaynak devlete verilmemektedir. Bu anlaşmalar, yazılım telif hakkının kullanımı karşılığında yapılan ödemeleri gayrimaddi hak bedeli tanımı kapsamında olduğunu veya yazılım telif hakkının, gayrimaddi hak bedeli tanımındaki edebi esere dahil olduğunu açıklığa kavuşturmaktadır.
- Yazılımı edinenin, kişisel veya ticari kullanımı için kullanacağı yazılım nüshasını satın alınması karşılığında yaptığı ödeme, yazılımın “kullanımı veya kullanım hakkı” için yapılan ödeme değil, daha çok bu nüshanın edinilmesi için yapılan ödemedir.
- Yazılım ödemelerinin brüt tutar üzerinden vergilendirilmesi, muhtemelen bu ek (vergi) maliyetin son kullanıcılara yansıtılması anlamına gelecektir.
- Yazılım geliştirme genellikle pahalıdır ve geliştirmenin ilk yıllarında geliştirildiği ve diğer başarısız yazılım projelerinin üstlenilebileceği ülkede vergi kayıplarına neden olabilir. Brüt esasa dayalı vergilendirme, bu gelirin elde edilmesi için yapılan

harcamaları göz ardı ederken (net esasa göre vergilendirildiği) ikametgâh ülkesinde maruz kalanlar için tam vergi indirimi almak mümkün olmayabilmektedir. Bu durum, yazılımı satan kişinin yazılımını diğer ülkeye satmayı bırakması veya son kullanıcılar için fiyatı artırma olasılıklarını arttırmaktadır.

- Yazılım ödemelerinin kaynak vergilendirilmesi, bir dizi uygulama zorluğunu beraberinde getirir.

- (i) Bireyler yazılım satın aldığı anda böyle bir kural nasıl çalışacaktır?
- (ii) Kural, diğer ürünlere gömülü yazılımlarla (örneğin, önceden yüklenmiş yazılıma sahip bir bilgisayar veya cep telefonu satın alma) nasıl ele alınacaktır?
- (iii) Kural, merkezi olarak satın alınan ancak birkaç ülkede kullanılan yazılımın lisanslarını nasıl ele alacaktır?

Görüldüğü üzere, yazılım kullanımı ve kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemelerin kaynak ülkede vergilendirilmesini öngören bu düzenleme, yazılım ödemelerini telif hakkı bağlamından çıkarmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bu öneri ile birlikte, yazılım ödemesinin telif hakkı kullanımı karşılığında yapıp yapılmadığının irdelenmesi gerekmemektedir. Buna göre, yazılımın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödeme gayrimaddi hak bedelidir. Yazılım ödemelerinin kaynak ülkede vergilendirilme olasılığını arttıran bu değişiklik önerisi, bu komitenin bazı üyeleri tarafından yukarıda ortaya koyulduğu üzere teorik ve pratik açıdan birçok soruya ve eleştiriye maruz bırakılmaktadır. Bir sonraki bölümde bulut bilişim bakımından bu değişiklik önerisinin ayrıntılı değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Gayrimaddi hak bedelleri düzenlemesinin uygulama alanını genişleten değişiklik önerilerinden bir diğeri Yansheng Zhu tarafından yapılmaktadır¹⁰⁶⁵. Zhu'ya göre, siber tabanlı hizmetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi bakımından BM MA m.12 hükmünün mevcut hali yeterli değildir. Burada zikredilen siber tabanlı hizmetler arasında çevrimiçi gerçek zamanlı öğretim hizmetleri, çevrimiçi reklam hizmetleri, uzaktan teçhizat kontrol hizmetleri, çevrimiçi kumar hizmetleri, çevrimiçi veri tabanı hizmetleri yer almaktadır. Zhu'ya göre, OECD MA ve BM MA'daki mevcut yaklaşımın dijital ekonomiye yeterli düzeyde karşılık verememesinde üç etken etkilidir. Bunlar, (i) siber tabanlı hizmetleri içeren faaliyetlerde bulunan teşebbüslerin kaynak ülkede fiziki varlığa ihtiyaç duymamaları, (ii) dijitalleşenin fiziki

¹⁰⁶⁵ Bkz. Yansheng Zhu, Proposed Changes to the UN Model Tax Convention Dealing with the Cyber-based Services, Report to the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 30 September 2014, E/C.18/2014/CRP.9.

objeler değil; bu objelerde barındırılan bilgi olması ve (iii) tamamen mekanik bir şekilde verilen hizmetler ile insan müdahalesi gerektiren hizmetler arasındaki farktır¹⁰⁶⁶. Bu etkenleri dikkate alan Zhu çeşitli önerilerde bulunmaktadır. Bu önerilerden birisi, BM MA m.12 hükmünün uygulama alanını endüstriyel, ticari veya bilimsel çevrimiçi veri tabanlarının kullanımı veya kullanım hakkını kapsayacak şekilde genişletmeyi öngörmektedir. Buna göre, BM MA m.12 hükmünde yapılması öngörülen değişiklik sonrasında ilgili fıkra şu şekildedir (ilgili hükme eklenen kısım kalın ve italik harflerle gösterilmektedir)¹⁰⁶⁷:

Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, radyo veya televizyon yayınlarında kullanılan filmler veya bantlar, sinema filmleri dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın veya çevrimiçi veri tabanının kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder.

Zhu'ya göre, yeni teknolojinin geliştirdiği yeni bir mülk türü olan sınai, ticari ve bilimsel çevrimiçi veri tabanı, işlev ve değer yaratma yeteneği bakımından fiziki teçhizat ile birçok ortak özelliğe sahiptir. Bu nedenle, veri tabanı kullanıcı için bir tür sanal teçhizattır. Zhu, siber alemde kullanılan veri tabanı ile fiziki alanda kullanılan teçhizat arasında yapısal olarak önemli fark bulunduğu kabul etmektedir. Ancak, birçok ülkenin taraf olduğu ÇVA'da teçhizatın kullanım veya kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli sayıldığına işaret eden Zhu'ya göre, veri tabanı ile teçhizat arasındaki bu yapısal fark sınai, ticari ve bilimsel çevrimiçi veri tabanının kullanım veya kullanım hakkı karşılığında yapılan ödeme ile sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım veya kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemenin farklı vergi uygulamalarına tabi kılınmasını haklı göstermemektedir¹⁰⁶⁸.

Buna karşın, gayrimaddi hak bedelinin kaynak ülke tarafından vergilendirilmesini zorlaştıran OECD MA'daki yaklaşımı benimseyen Daiana Castro'ya göre, yazılım ödemeleri kaynak ülkede vergilendirilmemelidir¹⁰⁶⁹. Bu görüşe göre, ÇVA'larda belirli bir tanımı bulunmayan telif hakkının yorumlanması için iç hukuka başvurulması halinde gelirin nitelendirilmesinde belirsizlik ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, Castro, gayrimaddi hak bedellerini vergilendirme hakkı elde etmek isteyen kaynak devletlerin Fikri Mülkiyet Kanunlarında

¹⁰⁶⁶ Zhu, s.7.

¹⁰⁶⁷ Zhu, s.11.

¹⁰⁶⁸ Zhu, s.10-11.

¹⁰⁶⁹ Bkz. Castro, s.126.

değişiklik yapabileceğini düşünmektedir. Tüm bu nedenlerle, OECD MA'daki dar yorumu takip eden ÇVA'lara eklenmek üzere önerdiği fıkra hükmü şu şekildedir¹⁰⁷⁰:

Kullanıcı tarafından programın etkili bir şekilde çalıştırılmasını sağlaması için gerekli olan kullanım hakkını sağlayan bilgisayar yazılım programı kullanım hakkı veya arzı karşılığında yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeline dahil değildir.

Castro'ya göre, bu hüküm sayesinde iç hukuka gidilmeksizin faydalanma hakkı ile sınırlı bir çoğaltma hakkı, telif hakkı kapsamı dışında tutulacaktır¹⁰⁷¹.

1.1.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme

Farklı hizmet ve dağıtım modelleri, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirin nitelendirilmesinde belirsizlik yaratmaktadır¹⁰⁷². Bulut müşterilerine telif hakkını kullanım hakkı tanındığını kabul eden bazı kaynak ülkeleri tarafından bu hizmetler karşılığında yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilebilmektedir¹⁰⁷³. Bulut bilişim bakımından bu belirsizliği ortadan kaldırmak üzere gayrimaddi hak bedelini düzenleyen m.12 hükmünde değişiklik yapılması yararlı olabilir. Bununla birlikte, ikametgâh ve kaynak ülkeleri arasında gelirin adil bir şekilde paylaşılması en az bu belirsizliğin ortadan kaldırılması kadar önemlidir. Dolayısıyla, kaynak ülke vergilendirmesini tamamen sınırlandırmak yerine ikametgâh ve kaynak ülkeleri arasında gelirin adil bir şekilde paylaşılması hedeflenmelidir. Kanaatimizce, Castro'nun yukarıda zikredilen önerisi milletler arası eşitlik prensibine uygun adil bir vergi uygulamasını ortaya koymaktan oldukça uzaktır. Bu nedenle, bu bölümde yalnızca BM MA Alt Komitesi ve Zhu tarafından ortaya konulan öneriler üzerinden bir değerlendirme yapılmaktadır.

BM MA Alt Komitesi'nin önerisi, açık bir şekilde, ambalajlı paketle veya elektronik ortamda indirmek suretiyle bilgisayar programının kullanılması karşılığında yapılan ödemeleri gayrimaddi hak bedeli kapsamına almaktadır. Ancak, genel bulut dağıtım modeline dayalı SaaS bilgisayar hizmeti niteliğinde olup bu hizmette ne ambalajlı paket ne de elektronik ortamda indirme yolu üzerinden bilgisayar programı teslim edilmektedir¹⁰⁷⁴. SaaS ödemeleri, bilgisayar yazılımı kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılmaktadır. Ancak, BM MA Alt

¹⁰⁷⁰ Castro, s.125.

¹⁰⁷¹ Castro, s.125.

¹⁰⁷² Benzer yönde Bkz. OECD, *Action 1 Final Report*, s.145.

¹⁰⁷³ Castelon, s.329.

¹⁰⁷⁴ Bilgisayar hizmet hakkındaki açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.2.1. Bilgisayar Hizmeti; SaaS'ın bilgisayar hizmeti niteliği bakımından açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.3.1. Hizmet Olarak Yazılımdan Elde Edilen Gelirlerin Niteliği.

Komitesi tarafından yapılan açıklamalarda yer verilen örneklerde bulut hizmetlerine yer verilmemesi ve BM MA için önerilen m.12B hükmündeki otomatik dijital hizmetler dikkate alındığında bulut hizmetlerinin bu değişikliğin kapsamı içinde olup olmadığı anlaşılmamaktadır.

Nitekim, bulut bilişim hizmetlerindeki bu gerçeğe dikkat çeken Rajgopalan'a göre, bilgisayar yazılımı artık elektronik indirme yoluyla çevrimiçi olarak veya abonelik tabanlı modeller aracılığıyla bulut üzerinden sağlandığından dolayı BM MA m.12/f.3 için önerilen bu değişiklik gerekli bile olmayabilir¹⁰⁷⁵. Kaldı ki, bu yazara göre, çevrimiçi bilgisayar yazılımı hizmetleri, BM MA için (önerilen) m.12B hükmündeki otomatik dijital hizmetler kapsamında ele alınmaktadır¹⁰⁷⁶. Tüm bu tespitler ışığında, BM MA Alt Komitesi tarafından yapılan önerinin genel bulut dağıtım modeline dayalı SaaS karşılığında yapılan ödemeleri hedeflemediği anlaşılmaktadır. Ancak, BM MA Alt Komitesi tarafından bu önerinin yürürlüğe girmesi halinde genel bulut dağıtım modeline dayalı SaaS'lar karşılığında yapılan ödemelerin, kaynak ülke vergi idareleri ve yargı makamları tarafından gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilmesi ihtimali artacaktır. Ancak, mevcut öneri dikkate alındığında bu yöndeki idare ve yargı yorumlarına katılmak mümkün olmayacaktır.

Diğer taraftan özel, topluluk ve hibrit (melez) dağıtım modeline dayalı SaaS'lar bakımından bu değişikliğin bir etkisi olup olmayacağı ise her bir olay özelinde irdelenmeyi gerektirmektedir. Zira, bu dağıtım modellerinde müşterinin bilgisayar programı üzerindeki kontrol ve denetiminin içeriği farklılaşabilmektedir. BM MA Alt Komitesi tarafından bu dağıtım modellerine ilişkin özel durum hakkında herhangi bir izahat bulunmamaktadır.

BM MA Alt Komitesi, yazılım ödemelerinin kaynak ülkede vergilendirilmesine gerekçe olarak eser sahibinin (veya telif hakkı sahibinin) kaynak ülkenin Fikri Mülkiyet Hukuku korumasına olan ihtiyacına işaret etmektedir. Genel bulut dağıtım modeline dayalı bir SaaS'ın müşterisinin, uygulama katmanı, diğer bir ifadeyle bilgisayar programı, üzerinde kontrol ve denetim yetkisi bulunmamaktadır. SaaS sağlayıcısı dilediği zaman müşterinin bilgisayar programına erişimini kesebilmektedir. Ayrıca, hizmet sağlayıcısı, kullandığı teknoloji sayesinde yetkisi bulunmayan müşterinin bilgisayar programını kolaylıkla

¹⁰⁷⁵ Ganesh Rajgopalan, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (by The Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.32.

¹⁰⁷⁶ Bkz. Rajgopalan, s.32.

kopyalayabilmesinin önüne geçebilmektedir¹⁰⁷⁷. Dolayısıyla, genel bulut dağıtım modeline dayalı SaaS ödemeleri bakımından kaynak ülke vergilendirilmesine ilişkin Fikri Mülkiyet Hukuku korumasına ilişkin gerekçe geçersiz görünmektedir. Ancak, diğer dağıtım modelleri üzerinden bilgisayar programı sunan SaaS'lar için böyle bir korumaya ihtiyaç bulunmadığı yönünde bir sonuca kolaylıkla varmak zordur.

“Yazılım ödemelerini” tek bir başlık altında tek tip vergi uygulamasına tabi tutmak ilk bakışta yerinde bir tercih olarak görülebilmektedir. Oysa ki bilgisayar programının kullanımını veya kullanım hakkını içeren işlemler farklı iktisadi içeriklere sahiptir¹⁰⁷⁸. Olması gereken, aynı iktisadi içeriğe sahip işlemlerin aynı vergi uygulamasına tabi kılınmasıdır. Bu bağlamda, kanaatimizce, sadece “yazılım ödemesi” olduğu için farklı iktisadi içeriğe sahip işlemleri aynı vergi uygulamasına tabi kılmak, OECD MA, BM MA ve yürürlükteki ÇVA'lardaki yaklaşımlarla uyumlu değildir¹⁰⁷⁹.

BM MA Alt Komitesi'nin önerisinin, karma kombine sözleşme niteliğindeki bulut bilişim sözleşmelerine ilişkin belirsizliği gidermeye yönelik hiçbir katkısı bulunmamaktadır. Mevcut OECD MA Yorumları ve BM MA Yorumları bu belirsizliğe ilişkin yeterli cevaba sahip değildir¹⁰⁸⁰. BM MA Alt Komitesi bu konuda bu Yorumlara atıf yapmakla yetinmektedir¹⁰⁸¹.

Zhu tarafından yapılan öneriye gelecek olursak, bu öneride sınai, ticari veya bilimsel veri tabanlarının kullanımı ve kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli kapsamına alınmaktadır. Mevcut OECD MA ve BM MA m.12 hükümlerine göre, veri tabanları karşılığında yapılan ödemenin gayrimaddi hak bedeli sayılabilmesi için bu ödemenin veri tabanına ilişkin telif haklarının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında olması gerekmektedir. Daha açık bir ifadeyle, Türk vergi hukuku bakımından FSEK m.21-25 hükümlerinde düzenlenen mali hakların devri veya FSEK ek m.8 hükmünde düzenlenen sui generis hakların devri karşılığında yapılması durumunda gayrimaddi hak bedelinden söz etmek mümkündür. Ancak, Zhu'nun bu önerisi, iç hukuk diğer bir ifadeyle FSEK bağlamından bağımsız olarak veri tabanlarının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü

¹⁰⁷⁷ Benzer yönde Bkz. International Chamber of Commerce, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (by The Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.37.

¹⁰⁷⁸ Bkz. Tablo 3: Telif Hakkına Konu Bilgisayar Programına İlişkin İşlemler.

¹⁰⁷⁹ Benzer yönde Bkz. Tax Policy Research Laboratory at RANEP And The Gaidar Institute (Russia), Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (by The Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.82-83.

¹⁰⁸⁰ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.2.2. Bulut Bilişimde Karma Sözleşmeler

¹⁰⁸¹ UN Subcommittee, *Software Payments*, s.4.

ödemeyi gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirmektedir. Ayrıca, veri tabanları ile teçhizatların birçok ortak özelliği ve işlevi olduğu yönündeki gerekçe oldukça yüzeysel durmaktadır. Bu açıdan, önerinin teorik ve politik arka planı zayıf görünmektedir.

DaaS'ta veri tabanları müşterilerin (kullanıcıların) uzaktan erişimine sunulmaktadır. Dağıtım modeline göre veri tabanı üzerindeki müşterinin kontrol ve denetim yetkileri farklılık göstermektedir. Zhu'nun bu önerisine göre, dağıtım modeline bağlı olmaksızın her DaaS ödemesi gayrimaddi hak bedeli sayılmaktadır. Bu durumda, SaaS ve IaaS gibi hizmet modellerinden elde edilen gelirler ticari kazanç sayılabilirken DaaS ödemeleri gayrimaddi hak bedeli kabul edilmektedir. Vergi uygulaması bakımından bu farklılığı izah edecek hiçbir gerekçe sunulmamaktadır. Kanaatimizce, bu öneri, kaynak ülke vergilendirmesini belirli ölçüde genişletmek dışında herhangi bir dayanak sunmaksızın bulut bilişim hizmet modelleri arasındaki eşitliği bozmaktadır. Ayrıca, unutmamak gerekir ki, veri tabanı kullanımı içeren her işlem aynı iktisadi içeriğe sahip değildir. Farklı iktisadi içeriklere sahip veri tabanı işlemlerini sadece işlem konusu veri tabanı olduğu için aynı vergi uygulamasına tabi kılmak yerinde bir yaklaşım değildir. Kanaatimizce, veri tabanlarını konu alan işlemler, taraflar arasında devredilen haklara göre türlere ayrılarak her bir tür bakımından aynı vergi uygulaması öngörülmelidir¹⁰⁸². Tüm bu değerlendirmeler ışığında, Zhu tarafından ortaya konulan önerinin vergilendirme prensipleri ve vergi uygulaması bakımından izaha muhtaç olduğu anlaşılmaktadır.

1.2. Yeni Gelir Unsuru

1.2.1. Genel Olarak

Uluslararası Vergi sistemi, gelirleri farklı unsurlara ayırarak her bir gelir unsuru bakımından farklı dağıtım kuralı öngörmeyi tercih etmektedir. Farklı dağıtım kuralları nedeniyle elde edilen gelirin niteliğine bağlı olarak farklı vergisel sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, elektronik ortamda elde edilen gelirlerin ikametgâh ve kaynak ülkeleri arasında dağıtılması doğrudan doğruya gelirin nitelendirilmesiyle, diğer bir ifadeyle gelir unsurlarıyla ilgilidir. Elektronik ortamda elde edilen gelirler bakımından yaşanan nitelendirme ve dolayısıyla dağıtım kuralı sorununa ilişkin olarak ortaya konulan yaklaşımlar genel olarak şu şekildedir¹⁰⁸³:

¹⁰⁸² Veri tabanlarını konu alan işlemlere ilişkin tasniflerimiz için Bkz. Tablo 4: Telif Hakkına Konu Orijinal Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler ve Tablo 5: Sui Generis Veri Tabanlarına İlişkin İşlemler.

¹⁰⁸³ Bkz. Cockfield/Hellerstein/Lamensch, s.453. Cockfield, bu eserde dijital ticaret tabirini kullanmaktadır. Ancak, bu çalışmada kavram karmaşası yaratmaması bakımından bu tabirin kullanılmaması tercih edilmektedir.

- Birinci yaklaşıma göre, elektronik ortamda yürütülen faaliyetler için mevcut gelir unsurlarına (ticari kazanç, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazancı vs.) ilişkin kurallar uygulanmaya devam etmelidir. Buna göre, elektronik ortamda elde edilen gelirler, geleneksel gelir unsurları dikkate alınarak vergilendirilmektedir.
- İkinci yaklaşıma göre, elektronik ortamda elde edilen gelirler için mevcut gelir unsurları içinde ayrı düzenlemelere yer verilmelidir. Buna göre, örneğin, insan müdahalesi gerektiren dijital hizmetler için mevcut düzenlemeler aynı şekilde uygulanmaya devam ederken elektronik ortamda tamamen mekanik (otomatik) bir şekilde yürütülen hizmetlerden elde edilen gelirlerin dağıtımı için farklı dağıtım kistası öngören bir düzenleme yapılmalıdır¹⁰⁸⁴.
- Üçüncü yaklaşım, elektronik ortamda yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirler ayrı bir gelir unsuru yaratılmasıdır. Uluslararası mutabakat gerektiren bu gelir unsuru, bu kapsamdaki dijital faaliyetlere özgü dağıtım kuralı öngörmektedir¹⁰⁸⁵.
- Dördüncü yaklaşım, elektronik ortamda yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirleri “dijital gelirler” ve “dijital olmayan gelirler” olarak iki gruba ayırmaktadır. İlk gelir unsuru dijital işlemlerden elde edilen gelirleri kapsarken ikinci grup ise mal ve hizmetin fiziki olarak teslimatını gerektiren kısmi olarak elektronik ortamda tamamlanan işlemlerden elde edilen gelirleri kapsamaktadır¹⁰⁸⁶.

Peter A. Glicklich tarafından ortaya konulan yaklaşıma göre¹⁰⁸⁷ internet ile beraber hizmet dünyasında iki gelişme yaşanmaktadır. Birinci gelişme, geleneksel hizmetlerin geleneksel olmayan yöntemlerle sunulmaya başlamasıdır. İkincisi ise ilk bakışta hizmet olarak görünen (mekanik) yazılım ürünlerinin ortaya çıkmasıdır. Örneğin internet sayesinde yüz yüze toplantı ve telefon görüşmesi gibi geleneksel yöntemlerle sunulan mimarlık, avukatlık veya mühendislik gibi faaliyetlerin icrasını ve sunulmasını kolaylaşmaktadır. Bu tür geleneksel serbest meslek faaliyetleri “Tip 1” olarak ele alınmaktadır. “Tip 1” kapsamındaki hizmetlerin ayırt edici özelliği bu faaliyetlerin en azından bazı önemli yönleri doğrudan insan tarafından sağlanmaktadır. “Tip 2” olarak adlandırılan elektronik hizmetler ise genellikle elektronik olarak

¹⁰⁸⁴ Örneğin Bkz. Peter Glicklich, “*Electronic Services: Suggesting a Man-Machine Distinction*”, Mondaq, 14 December 2000, <https://www.mondaq.com/unitedstates/Tax/9525/Electronic-Services-Suggesting-A-ManMachine-Distinction> (E.T. 13/8/2022).

¹⁰⁸⁵ Örneğin Bkz. UN, *MTC 2021*, m.12B (Otomatik Dijital Hizmetlerden Elde Edilen Gelir).

¹⁰⁸⁶ Örneğin Bkz. Jinyan Li, “*Rethinking Canada’s Source Rules in the Age of Electronic Commerce: Part 2*”, Canadian Tax Journal, Vol:47, Issue:6, 1999.

¹⁰⁸⁷ Ayrıntı açıklamaları için Bkz. Glicklich, “*Electronic Services: Suggesting a Man-Machine Distinction*”, Mondaq, 14 December 2000, <https://www.mondaq.com/unitedstates/Tax/9525/Electronic-Services-Suggesting-A-ManMachine-Distinction> (E.T. 13/8/2022).

erişilebilen veri tabanlarının kullanımını içermektedir. “Tip 2” hizmetlerde insan takdirine dayalı faaliyetler görece sınırlıdır. Bu hizmetlere örnek olarak çevrimiçi kumar ve çevrimiçi bankacılık verilmektedir. Hizmetten elde edilen gelirin vergilendirilmesi bakımından genellikle faaliyetin icra edildiği yerin kıstas alındığına işaret eden Glicklich’e göre, bu kıstasın uygulama alanı “gerçek” serbest meslek faaliyetleri ile sınırlı olmalıdır. Bu görüşe, “Tip 2” hizmetler açısından icra yerini belirlemek oldukça zordur. Bu yaklaşıma göre, geleneksel serbest meslek faaliyetlerinden farklı olan “Tip 2” hizmetler, gayrimaddi hak bedeli, lisans veya eşya satışı gibi vergilendirilmelidir. Bu hizmetler bakımından son kullanıcının yerini belirlemek görece daha kolaydır.

2021 yılında BM MA’da yapılan değişiklikle anlaşmaya “Otomatik Dijital Hizmetlerden Elde Edilen Gelir” (m.12B) adı altında yeni bir gelir unsuru eklendi. BM MA m.12B hükmü ile birlikte işyeri eşiği olmaksızın otomatik dijital hizmetler bakımından yeni bir dağıtım kuralı öngörülmektedir. Buna göre, bir devlet, kendi mukimi ya da kendi ülkesinde sabit bir yeri veya işyeri bulunan başka ülke mukimi teşebbüs tarafından otomatik dijital hizmetler karşılığında ödeme yapılması halinde ödemeyi alan otomatik dijital hizmet sağlayıcısının bu gelirini vergilendirme hakkına sahip olmaktadır. BM MA m.12B’ye ilişkin Yorumlarda bu yeni gelir unsuruna olan ihtiyaca yönelik olarak şu ifadeler yer verilmektedir¹⁰⁸⁸:

Dijital teknolojinin, çok büyük ölçekte, yüksek hızda ve piyasa ülkesinde (kaynak ülkede) fiziki bir varlığa sahip olmaksızın sınır ötesi ticari faaliyetlerin yürütülebilmesi üzerinde çok önemli bir etkisi bulunmaktadır. İşyeri kriterine dayalı olarak ülkeler arasında vergilendirme hakkını paylaştıran vergi anlaşmalarındaki mevcut kuralların, dijital teknolojilere dayalı yeni iş modelleri açısından hala uygun olup olmadığı sorusu ortaya çıkmıştır. İşyeri kavramı, etkin bir şekilde eşik görevini yerine getirmektedir ve çoğu vergi anlaşması kuralı bakımından yalnızca bu eşiğin sağlanması halinde pazar ülkesinde vergilendirme mümkün olabilmektedir. M.5 hükmündeki işyeri kavramı, esas olarak işe ilişkin sabit bir yere dayanmakta olup hizmet, belirli bir süre boyunca yürütülen inşaat faaliyetleri, bağımlı acentenin varlığı ve sigorta primlerinin tahsilatını da kapsamaktadır. Ancak, modern telekomünikasyon araçlarının ortaya çıkışı ve dijitalleşmenin yaygınlaşması ile birlikte, teşebbüsler işe ilişkin sabit bir yer olmaksızın pazar ülkesinde önemli ticari faaliyetlerde bulunabilmekte veya bireysel çalışan ya da

¹⁰⁸⁸ UN, *MTC 2021*, Commentary on Art. 12B, par.1. Bu düzenlemeye karşıt yönde görüşe sahip olanların argümanları için Bkz. UN, *MTC 2021*, Commentary on Art. 12B, par.8-15.

bağımlı acente dahli olmaksızın teknolojik yollarla uzaktan sözleşme akdedebilmektedir.

Bu düzenlemeye göre, teşebbüslerin, otomatik dijital hizmetlerden ettiği gelirler ödeme yapılan ülkede brüt tutar üzerinden belirli bir orana kadar vergilendirilebilmektedir. Bununla birlikte, net tutar üzerinden vergilendirmek isteyen teşebbüsler için bu maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında bu yönde tercihte bulunabileceklerine dair seçenek sunulmaktadır.

BM MA m.12B/f.6 hükmü uyarınca çevrimiçi reklam hizmetleri, kullanıcı verisi arzı, çevrimiçi arama motorları, çevrimiçi aracı platform hizmetleri, sosyal medya platformları, dijital içerik hizmetleri, çevrimiçi oyun, bulut bilişim hizmetleri, standartlaştırılmış çevrimiçi öğretim hizmetleri otomatik dijital hizmetler arasında yer almaktadır. Ancak, madde metninde sayılan bu örnekler dışındaki hizmetlerin, koşulları sağlaması halinde otomatik dijital hizmet sayılması mümkündür¹⁰⁸⁹. Bu bağlamda BM MA m.12B/f.5 uyarınca otomatik dijital hizmet, internette veya diğer elektronik ağda sağlanan ve her durumda hizmet sağlayıcısından asgari seviyede insan müdahalesi gerektiren her türlü hizmettir. Bu nitelikleri haiz her türlü hizmet yukarıda isimleri zikredilen hizmet türlerinden olmasa dahi otomatik dijital hizmetlerin tabi olduğu vergi uygulamasına tabi kılınmaktadır.

Otomatik dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin aynı anda ticari kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimaddi hak bedeli veya teknik hizmet ücreti kapsamında olması halinde ortaya çıkacak belirsizliği gidermeye yönelik bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Bu bağlamda, BM MA m./f.6 hükmü gereğince otomatik dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin aynı zamanda BM MA m.7 kapsamında ticari kazanç sayılması halinde BM MA m.12B'ye ilişkin hükümler uygulanmaktadır. Diğer taraftan, BM MA m.12B/f.8 hükmüne göre, bu gelirin kaynak ülkede bulunan işyeri vasıtasıyla elde edilmesi ve bu hizmetlerin bu işyeri ile etkili bir şekilde bağlantısının bulunması halinde ticari kazançla ilişkin hüküm uygulama alanı bulmaktadır. Benzer şekilde, otomatik dijital hizmetlerden elde edilen gelirin aynı zamanda serbest meslek kazancı olması halinde bu gelirin kaynak ülkede bulunan sabit yer vasıtasıyla elde edilmesi ve bu hizmetlerin bu sabit yer ile etkili bir şekilde bağlantısının bulunması halinde serbest meslek kazancına ilişkin düzenleme (m.14) uygulama alanı bulmaktadır¹⁰⁹⁰. Son olarak, BM MA m.12B/f.7 hükmü gereğince otomatik dijital hizmetlerden elde edilen gelirin aynı

¹⁰⁸⁹ UN, *MTC 2021*, Commentary on Art. 12B, par.19.

¹⁰⁹⁰ UN, *MTC 2021*, Commentary on Art. 12B, par.20.

zamanda gayrimaddi hak bedeli veya teknik hizmet ücreti olması halinde BM MA m.12B hükmü uygulanmamaktadır¹⁰⁹¹.

BM MA m.12B/f.6 hükmünde bulut bilişim hizmetleri otomatik dijital hizmet olarak sayılmaktadır. Ancak, ilgili madde metninde bulut bilişim hizmetlerine ilişkin herhangi bir tanım bulunmamaktadır. Bulut bilişim hizmetlerine ilişkin açıklama BM MA m.12B’ye ilişkin Yorumlarda yer almaktadır. Buna göre bulut bilişim hizmetleri şu şekilde ifade edilmektedir¹⁰⁹²:

Bulut bilişim hizmetleri, hizmet olarak altyapı, hizmet olarak platformlar veya hizmet olarak yazılım (örneğin bilişim hizmetleri, depolama hizmetleri, veri tabanı hizmetleri, geçiş hizmetleri, ağ ve içerik teslimi hizmetleri, barındırma hizmetleri, son kullanıcı uygulamaları ve yazılımlar gibi) dahil olmak üzere bilgi teknolojileri kaynaklarına standartlaşmış talebe bağlı ağ erişimi sağlayanlardır. Talebe bağlı standartlaştırılmış bilgi teknolojileri kaynaklarına ağ erişimi, bilişim hizmetleri, depolama hizmetleri, veri tabanı hizmetleri, geçiş hizmetleri, ağ ve içerik teslim hizmetleri, barındırma ve son kullanıcı uygulamaları ve yazılımları dahil olmak üzere her türlü standartlaştırılmış bulut bilgi işlem hizmetini içermektedir. Bulut bilişim hizmetleri tipik olarak standartlaştırılmış ve yüksek düzeyde otomatikleştirilmiş bir şekilde sağlanmaktadır. Standartlaştırılmış bulut bilişim hizmetleri, belirli bir müşteri için (ister hizmet sağlayıcı tarafından ister müşterinin kendisi tarafından) “bir araya getirilebilir” veya birlikte yapılandırılabilir. Buna karşın, bazı bulut bilişim hizmetleri, hizmeti belirli bir müşterinin ihtiyaçlarına göre özelleştirmek için yüksek düzeyde insan müdahalesi içermektedir. Bu tür hizmetler otomatik dijital hizmet değildir ve bu nedenle Madde 12B’nin kapsamı dışındadır. (Mevcut çözümlerin yapılandırılmasının aksine) Yeni bir bilgi işlem çözümü yaratmak için sağlayıcı veya sağlayıcının personeli (ör. mühendisler veya danışmanlar) adına asgari düzeyden daha fazla insan müdahalesi içeren sipariş bulut çözümü buraya dahil sayılmamaktadır. İnsan müdahalesi, yalnızca standartlaştırılmış bulut bilişim ürünlerinin yapılandırılması, standartlaştırılmış bulut bilişim ürünlerinin bir müşterinin mevcut bilgi teknolojisi mimarisine entegrasyonu veya yardımcı müşteri desteği ile ilgili olduğu ölçüde bu insan müdahalesi bu kategorideki bulut bilişim hizmetlerine yardımcı sayılmaktadır.

¹⁰⁹¹ UN, *MTC 2021*, Commentary on Art. 12B, par.17-18.

¹⁰⁹² UN, *MTC 2021*, Commentary on Art. 12B, par.58(h).

Bu açıklamalar dikkate alındığında, BM MA m.12B/f.6 hükmünde sayılan bulut bilişim hizmetleri kategorik olarak otomatik dijital hizmet olarak görülmemektedir. Bulut bilişim hizmetlerinin, otomatik dijital hizmet olarak nitelendirilebilmesi için BM MA m.12B/f.5 hükmünde sayılan nitelikleri haiz olması şarttır.

Elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin nitelendirilmesine yönelik olarak iki temel yaklaşım benimsenebileceğini Jinyan Li’ye göre, bunlar sınıflandırıcı (“pigeon-hole”) yaklaşım ve kapsayıcı (“panorama”) yaklaşımdır¹⁰⁹³. Sınıflandırıcı yaklaşıma göre, diğer gelirlerde olduğu gibi elektronik ticaretten elde edilen gelirler mevcut gelir unsurlarından birine dahil edilmek suretiyle vergilendirilmektedir. Bu yaklaşımda, karma sözleşme niteliğindeki işlemlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi baskın unsura göre veya her bir gelir unsuruyla orantılı olarak gerçekleştirilmektedir¹⁰⁹⁴. Kapsayıcı yaklaşıma göre, elektronik ticaret işlemleri, dijital işlemler ve dijital olmayan işlemler olarak iki gruba ayrılmaktadır. Dijital işlemlerden elde edilen gelirler “dijital gelir” nitelendirilirken dijital olmayan işlemlerden elde edilen gelirler satış veya hizmet geliri olarak vergilendirilmektedir. Bu yaklaşım, “dijital işlem” olarak ifade ettiği işlemlere özgü yeni bir gelir unsuru yaratmaktadır. Yeni gelir unsuru kapsamında ele alınan dijital işlemler, elektronik olarak tamamlanan işlemlerdir. Dijital olmayan işlemler, bir kısmı elektronik yollardan bir kısmı ise geleneksel yollardan tamamlanan işlemlerdir. Dijital olmayan işlemler, yüz yüze icra edilmeyi gerektiren mal ve hizmet tedarikini içermektedir¹⁰⁹⁵.

Li, kapsayıcı yaklaşımı benimsemektedir. Bu yaklaşıma göre, elektronik ticaret için yeni dağıtım kuralını öngören yeni bir gelir unsuru ortaya koymak üzere yeni bir kaynak testine ihtiyaç vardır. Bu arayış için fayda teorisi, ekonomik bağ teorisi ve icra edilebilirlik endişeleri yol göstericidir¹⁰⁹⁶.

Fayda teorisine göre, gelir getiren faaliyetler için gerekli olan altyapı için harcama yapan ülkenin, bu gelir üzerinden vergi almaya hakkı bulunmaktadır. Ekonomik bağ teorisine göre, gelir elde eden kişinin, ikamet ettiği ülkeye ve gelirin doğduğu yere ekonomik bağlılık borcu vardır. Buna göre, zenginliğin yaratıldığı yer gelirin kaynağının bulunduğu yerdir. İnsan, mülk ve ticari işlemler tarafından zenginlik yaratılmaktadır¹⁰⁹⁷. Dolayısıyla, zenginliğin

¹⁰⁹³ Li, s.1463.

¹⁰⁹⁴ Li, s.1463-1464.

¹⁰⁹⁵ Li, s.1465.

¹⁰⁹⁶ Li, s.1467.

¹⁰⁹⁷ League of Nations, Reports and Resolutions Submitted by Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, League of Nations, Document No. C.115 M.55 1925II, 14,1925; David Forst, “*The Continuing Vitality*

yaratıldığı yer bakımından insan, mülk ve ticari işlem belirleyicidir. Geleneksel ticaretteki ticari kazançlar bakımından mülkün ve ticari işlemin yerleri ile ticari faaliyetteki insan sermayesinin yeri sıklıkla örtüşmektedir. Örneğin, A Ülkesinde üretilerek B Ülkesindeki acente veya mağaza vasıtasıyla satışı yapılan ürünlerden elde edilen ticari kazanç bakımından üretimden doğan zenginlik A Ülkesinde iken pazarlama ve satıştan doğan zenginlik B Ülkesindedir¹⁰⁹⁸. Geleneksel ticarete uzaktan satış mümkün olmasına karşın genellikle müşterinin bulunduğu ülkede perakende satış mağazası veya satış acentesi vasıtasıyla faaliyetler yürütülmektedir. Buna göre, müşterilerin bulunduğu ülkede fiziki oluşum ve acente vasıtasıyla pazarlama ve dağıtım gerçekleşmeksizin satışın yapılması halinde bu ülkede (“faydalanma ülkesinde”) gelirin kaynağı bulunmadığı kabul edilmektedir¹⁰⁹⁹.

Yalnızca müşterilerin bulunduğu ülkenin (faydalanma ülkesinin), zenginliğin yaratılmasında hiçbir katkısının bulunmadığı yönündeki genel kabul elektronik ticarete geçerli değildir¹¹⁰⁰. Faydalanma ülkesindeki müşterilerin, satın alma gücüne veya teknolojik altyapıya sahip olmaması halinde bu ülkede gelir getiren elektronik ticari faaliyetler yürütmek mümkün değildir. Faydalanma ülkesi, buradaki müşterilerinden gelir elde eden başka ülke mukimi bir teşebbüsün bu gelirini vergilendirme hakkına teorik olarak sahip olmalıdır. Geleneksel ticarete, başka ülke mukimi bir teşebbüsün fiziki bir oluşuma sahip olmaksızın faydalanma ülkesinde zenginlik yaratması mümkün olmamasına karşın elektronik ticarete bir teşebbüs faydalanma ülkesinde fiziki oluşum olmaksızın büyük kazançlar elde edebilmektedir. Bu bağlamda, bir teşebbüsün faydalanma ülkesinde hiçbir fiziki oluşumu veya acentesi bulunması, bu ülkeye ekonomik bağının olmadığı anlamına gelmemelidir. Bu nedenle, elektronik ticaretin kendine özgü koşulları dikkate alınarak ekonomik bağ teorisinin yeniden yorumlanması gerekmektedir. Yeni kaynak kavramı, fiziki varlık yerine “ekonomik” varlığa dayanmalıdır¹¹⁰¹.

Li’ye göre, tüm elektronik ticaret işlemleri veya sadece dijital işlemler için işyeri kuralı yerine “ödeme yapanın yeri” kuralı kullanılmalıdır. Buna göre, internet üzerinden mal ve hizmet satın alan kişinin bulunduğu yer, gelirin kaynağı kabul edilmektedir. Bu kişinin bulunduğu yer, yerleşim yeri veya fatura adresi olabilir¹¹⁰².

of Source-Based Taxation in the Electronic Age”, Tax Notes International 1455-73, November 3, 1997, s.1473. (Aktaran: Li, s.1467.)

¹⁰⁹⁸ Ekonomistlerin kaynak teorisinin tarihsel analizi için Bkz. Forst, s.1459-1462. (Aktaran: Li, s.1467.)

¹⁰⁹⁹ Li, s.1467.

¹¹⁰⁰ Li, s.1468.

¹¹⁰¹ Li, s.1468.

¹¹⁰² Li, s.1472.

1.2.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme

Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesinde iki temel sorun bulunmaktadır. Birinci sorun, bu hizmetlerden elde edilen gelirin nitelendirilmesinde karşılaşılan belirsizliktir. Bazı kaynak ülkelerde vergi idareleri ve yargı makamları bu hizmetlerden elde edilen gelirleri gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirme eğilimindeyken öğretideki ve uygulamadaki genel görüşe göre bu hizmetlerden elde edilen gelir ticari kazançtır. Yukarıda detaylı bir şekilde izah ettiğimiz üzere bu hizmetlerden elde edilen gelirleri, kategorik olarak, bu iki gelir unsurundan birine dahil etmek mümkün değildir¹¹⁰³. İkinci sorun ise, bu belirsizlik sorunu saklı kalmak kaydıyla ikametgâh ve kaynak ülkeleri arasında gelirin dağıtılmasını öngören kuralların (örneğin ticari kazanç (m.7) ve gayrimaddi hak bedeli kurallarının (m.12)), bulut bilişim hizmetlerine uygulanması sonrasında ortaya çıkan vergisel sonuçların, günümüz Uluslararası Vergi Sisteminin temelindeki vergilendirme teorileriyle (fayda teorisi ve iktisadi bağ teorisi) uyumlu olmamasıdır. Bulut bilişim hizmetleri, çoğunlukla, ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyeti olarak yürütülmektedir. Bu nedenle, bu hizmetlerden elde edilen gelirlerin, kaynak ülkede vergilendirilebilmesi için bu ülkede işyerinin veya sabit yerin varlığı aranmaktadır. Ancak, bir ülkede insan ve fiziki sermaye bulundurmaksızın bu ülkede büyük ölçekli kazanç doğuran bulut bilişim hizmeti sunmak mümkündür¹¹⁰⁴. Dolayısıyla, fayda teorisi ve iktisadi bağ teorisinin fiziki varlığa (insan ve mülk) dayalı yorumları, bulut bilişim özelinde geçerliliğini yitirmiş görünmektedir.

Tüm bunlar dikkate alındığında geleneksel ticari faaliyetlerden farklı olarak kendine özgü nitelikleri bulunan bulut bilişim hizmetlerinden¹¹⁰⁵ elde edilen gelirleri kapsayacak şekilde yeni bir gelir unsuru yaratılması devrim niteliğinde etkili bir çözüm yolu olarak görülebilir¹¹⁰⁶. Bu anlamda, devrim niteliğindeki bu çözümün, uluslararası düzeyde geniş bir mutabakata ihtiyacı vardır. Bu yönde bir mutabakatın sağlanması halinde bu çözüm bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan “gelirin nitelendirilmesi” ve “işyeri” sorunlarını tek seferde çözme potansiyeline sahiptir. Elektronik ortamdaki faaliyetler için yeni gelir unsuru yaratmayı öngören Glicklich’in görüşü, 2021

¹¹⁰³ Bkz. İkinci Bölüm 1.1.3. Bulut Bilişim Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirlerin Niteliği.

¹¹⁰⁴ Bkz. Birinci Bölüm 4.3. Pazara Giriş.

¹¹⁰⁵ Bkz. Birinci Bölüm 4. Öne Çıkan Özellikler.

¹¹⁰⁶ Aksi yönde görüşe sahip Requena’ya göre, mevcut gelir unsurları yeterli olup yeni gelir unsuru yaratmaya gerek bulunmamaktadır. Yazara göre, bulut bilişim hizmetlerini dikkate alarak OECD MA m.12’ye ilişkin Yorumlarda güncelleme yapılmasına ihtiyaç vardır. Requena’ya göre, bu güncelleme sırasında kaynak ülkenin belirlenmesine ilişkin ölçüt olarak “ödeme” yerine “kullanım yeri” dikkate alınmalıdır. Ancak, Requena bu görüşünün mükemmel bir çözüm olmadığını bizzat kendisi ifade etmektedir. Bkz. Requena, s.415.

yılında eklenen BM MA m.12B hükmü ve Li'nin önerisi, devam eden paragraflarda bulut bilişim hizmetleri özelinde değerlendirilmektedir.

Glicklich tarafından ortaya konulan görüş, hizmet sektörü üzerinde internetin etkisini ortaya koyması bakımından önemlidir. Buna göre, internet üzerinden yürütülen geleneksel hizmetlerden yeni dijital hizmetleri (Tip-1 ve Tip-2 olarak) ayırt etmek gerekmektedir. Yeni gelir unsuru yaratılırken bu ayırım dikkat alınmalıdır. Ancak, bulut bilişim bakımından Glicklich tarafından ortaya konulan görüşün eleştiriye açık yönleri bulunmaktadır. Birincisi, Glicklich Tip-2 için ne tür bir dağıtım kuralı öngördüğünü açıkça ortaya koymamaktadır. Tip-2 hizmetler için gayrimaddi hak bedeli kuralına benzer şekilde kaynak ülke vergilendirmesini mümkün kılan bir düzenleme yapılmasını tavsiye etmektedir. Ancak, bu düzenlemenin nasıl olması gerektiği belirli değildir. İkinci olarak, yapılan açıklamalar dikkate alındığında bulut bilişim hizmetleri, her iki hizmet tipi (Tip-1 ve Tip-2) kapsamında olabilmektedir. Bu nedenle, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirin tabi olduğu hizmet tipini belirlemek için her hizmet ve dağıtım modeli özelinde değerlendirme yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu yönüyle, bulut bilişimdeki nitelendirme belirsizliği sorunu giderilmemektedir. Üçüncü olarak, Tip-2 hizmetlerinin sadece veri tabanlarına indirgenmesi halinde hizmet olarak diğer (veri tabanı dışındaki) bilgi işlem kaynaklarının sunulması Tip-2 kapsamı dışında kalmaktadır. Bu çerçevede, hizmet olarak veri tabanı (DaaS) ile hizmet olarak diğer bilgi işlem kaynakları (XaaS) farklı vergi uygulamalarına tabi kılınmaktadır. Bu duruma ilişkin olarak vergilendirme prensipleri ve teorilerine dayalı herhangi bir gerekçe sunulmamaktadır. Kanaatimizce bulut bilişim özelinde Glicklich'in görüşü başlangıç seviyesinde bir çözüm önerisi olmaktan öteye geçmemektedir. Ancak, internet üzerinden sunulan hizmetler bakımından yaptığı ayırım diğer çözüm önerileri için yol gösterici mahiyettedir.

Otomatik dijital hizmetler bakımından farklı dağıtım kuralı öngören BM MA m.12B/f.6 hükmü lafzında bulut bilişim hizmetlerine yer verilmektedir. Bulut bilişim hizmetlerinin tanımı, BM MA m.12B'ye ilişkin Yorumların 58(h) numaralı paragrafında yapılmaktadır. BM MA m.12B/f.5-6 hükümleri ile bu paragraf dikkate alındığında bulut bilişim hizmetlerinin kategorik olarak otomatik dijital hizmet kabul edilmediği anlaşılmaktadır. BM MA M.12B/f.5 hükmünde belirtilen nitelikleri haiz olmayan bulut bilişim hizmetleri bu dağıtım kuralının kapsamı dışında bırakılmaktadır.

Kanaatimizce, bulut bilişim hizmetleri kavramına bağlayıcı bir hukuk metninde yer verilmesi hukuki güvenlik ilkesi bakımından sakıncalıdır. Zira, yukarıda ayrıntılarıyla izah edildiği üzere bulut bilişim hizmetleri tanımı üzerinde herhangi bir mutabakat

bulunmamaktadır¹¹⁰⁷. Teknolojik gelişmelerle birlikte bulut bilişim hizmetlerinde görülen gelişim bu hizmetlere ilişkin genel tanımda güncelleme yapılması ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenlerle, BM MA m.12B hükmünün lafzında bu kavrama yer verilmesi yerinde değildir. Bulut bilişim hizmetleri özelindeki değerlendirmeler model anlaşma yorumlarında yer almalıdır.

BM MA m.12B'ye ilişkin Yorumlar dikkate alındığında kimi bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirler “Otomatik Dijital Hizmetlerden Elde Edilen Gelir” iken kimi bulut bilişim hizmetlerinden elde edilenler “diğer gelir unsurlarından biri” olmaktadır. Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin, “diğer gelir unsurlarından biri” olarak nitelendirme konusunda karşılaşılan belirsizlik sorunu yukarıda zikredilmektedir. Bu sorun, BM MA m.12B hükmü ile birlikte daha karmaşık hale gelmektedir. BM MA m.12B Yorumları bu karışıklığı gidermek üzere bulut bilişim hizmetleri arasında “insan müdahalesi” ölçütüne dayalı bir ayırım ortaya koymaktadır. Buna göre, insan müdahalesi olmaksızın veya asgari düzeyi (yardımcı mahiyeti) aşmayan insan müdahalesi bulunması halinde bulut bilişim hizmetleri otomatik dijital hizmettir. Ancak, buradaki “asgari” tutar belirli değildir. Dolayısıyla, bu tutarın, idare ve yargı yorumlarıyla tespit edilmesi gerekmektedir. Kaynak ülke vergi idareleri ve yargı makamları bu tutarı düşük tutarak kaynak ülke vergilendirmesinin önünü açarken diğer ülkeler tersi yönde yorumlayarak kaynak ülke vergilendirmesini kabul etmeyebilecektir. Sonuç olarak, düzenleme nitelendirme belirsizliğini gidermek yerine daha karmaşık hale getirmektedir¹¹⁰⁸.

Kanaatimizce bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin, ikametgâh ve kaynak ülkeleri arasında adil bir şekilde paylaştırılmasını öngören yeni bir dağıtım kuralına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu ihtiyaç bakımından BM tarafından atılan adım doğru istikamettedir. Ancak, üzerinde geniş bir uluslararası mutabakat bulunmaksızın ve vergilendirme prensiplerine ve teorilerine dayalı gerekçeleri güçlü bir şekilde ortaya koymaksızın adım atılması halinde mevcut vergilendirme sorunlarını çözmek yerine bu sorunları daha karmaşık hale getirmek mümkündür. Uluslararası mutabakat¹¹⁰⁹ bulunmaksızın ve güçlü teorik gerekçeler detaylı bir şekilde sunulmaksızın ortaya konulan BM MA m.12B hükmü, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesindeki belirsizlik sorununa çözüm üretmekten uzaktır.

¹¹⁰⁷ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 2. Tanım.

¹¹⁰⁸ Benzer yönde Bkz. Andrés Báez Moreno, Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services, Draft, 8/7/2021, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3923508 (E.T. 30/8/2022), s.18.

¹¹⁰⁹ Bkz. UN, *MTC 2021*, Commentary on Art. 12B, par.8-15.

Li'nin ifade ettiği üzere Uluslararası Vergi Sistemine yön veren fayda teorisi ve ekonomik bağ teorileri elektronik ticarete özgü koşullar dikkate alınarak yeniden yorumlanmalı ve elektronik ortamda yürütölen faaliyetlere yönelik yeni bir dağıtım kuralı öngörölmelidir. Bulut bilişim hizmetleri, hizmet ve dağıtım modeline bağli olarak dijital işlemler veya dijital olmayan işlemler olarak nitelendirilebilmektedir. Dijital işlemler ile dijital olmayan işlemler farklı dağıtım kurallarına tabi kılınırsa farklı bulut bilişim hizmetleri farklı dağıtım kurallarına tabi kılınacaktır. Böyle bir senaryoda yukarıda zikredilen belirsizlik sorunu var olmaya devam etmektedir. Ancak, dijital işlemler ve dijital olmayan işlemlerden elde edilen gelirlerin tamamı “dijital gelir” olarak kabul edilerek aynı dağıtım kuralına tabi kılınırsa bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirler tek çatı altında dijital gelir olarak nitelendirilecektir. Böyle bir senaryoda, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesinde karşılaşılan belirsizlik önemli ölçüde ortadan kaldırılmaktadır.

Son olarak, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirleri kapsayan yeni bir gelir unsuru yaratılması halinde bu gelir unsurundaki dağıtım kuralı ile uyumlu kanun değışikliği gerekmektedir. Buna göre, GVK’da yeni bir gelir unsuru veya dijital gelirlere uygun bir dağıtım kuralı öngören yasal değışiklik yapılmalıdır. Aksi takdirde, örneğın Li’nin öneri dikkate alındığı takdirde, yurt dışında mukim bir SaaS sağlayıcısının ikametgâh ülkesi ile Türkiye arasında akdedilen ÇVA’da “ödeme yapanın yerine” dayalı dağıtım kuralı öngören dijital gelir unsuru bulunduğu takdirde bu hizmet sağlayıcısının Türkiye pazarından elde ettiğı gelir Türkiye’de vergilendirilecektir. Buna karşın, yurt dışındaki bir başka ülkede mukim bir başka SaaS sağlayıcısının ikametgâh ülkesi ile Türkiye arasında akdedilmiş bir ÇVA bulunmaması halinde yürürlükteki GVK hükümleri uygulama alanı bulacak olup SaaS sağlayıcısının işyeri ve sabit yeri bulunmadığı takdirde Türkiye’deki pazardan elde ettiğı gelir Türkiye’de vergilendirilemeyecektir. Sonuç olarak, aynı pazarda (Türkiye’de) aynı hizmeti veren farklı hizmet sağlayıcıları farklı vergi uygulamalarına tabi olacaktır. Bu durumda ya bu farklılığın gerekçesini ortaya koymak ya da farklılığı gidermek gerekecektir.

1.3. İşyeri Kuralını (m.5) Yeniden Yorumlama

1.3.1. Genel Olarak

OECD MA Yorumlarına göre, işyeri koşullarını sağlaması halinde bir sunucunun işyeri teşkil etmesi mümkündür. OECD, bu yaklaşımını ortaya koyarken elektronik ortamda yürütölen faaliyette yalnızca bir sunucu kullanılması ihtimali üzerinde durmaktadır¹¹⁰. Ancak,

¹¹⁰ Bkz. İkinci Bölüm 2.1.2.3.3. İşlevsel Unsur Yönünden Belirli Bilgi İşlem Kaynakları.

dijitalleşen ekonomi ile birlikte ortaya çıkan yeni iş modellerinde aynı anda çok sayıda sunucu kullanımı olağan bir durumdur. Tek sunucu kullanılan bir ticari faaliyet senaryosuna dayalı OECD yaklaşımını, birden fazla sunucu gerektiren şebeke bilişim faaliyetleri üzerinden değerlendiren Davide Maria Parrilli'ye göre, uluslararası şebekeyi yöneten bir şirketin şebeke bilişimden elde ettiği gelirlerin, şebekenin bileşenlerinin (sunucularının) bulunduğu ülkelerde vergilendirilmemesi gerekmektedir¹¹¹¹. Buna göre, işyeri kuralı yorumlanırken sunucular işyeri kavramının dışında tutulmalıdır.

Parrilli'ye göre, OECD, şebeke bilişimin temsil ettiği potansiyeli ve yeniliği OECD MA ve Yorumlarını hazırlarken hiçbir şekilde fark etmedi¹¹¹². Yalnızca bir sunucu kullanılan sade bir elektronik ticaret faaliyetine dayalı OECD yaklaşımının, şebeke bilişim gibi daha karmaşık yapılara uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir¹¹¹³. Bu çerçevede, OECD MA Yorumlarında ortaya konulan tespitlerin, birden fazla yerde (ülkede) birbirine bağlı olarak çalışan çok sayıda sunucuya sahip bir şirkete uygulanmasında ciddi zorluklar bulunmaktadır¹¹¹⁴. Buna rağmen, yalnızca uygulama zorluklarını gerekçe göstererek sunucuları işyeri kavramı dışında tutmak yeterli değildir¹¹¹⁵. Bu bağlamda, Parrilli'nin teorik gerekçelendirmesi şu şekildedir¹¹¹⁶:

Uluslararası şebekenin bir sunucusunun (veya başka bir bileşeninin), bu şebekeyi yöneten şirketin işyeri olarak kabul edilip edilmeyeceğine karar verirken benimsenmesi uygun görünen ölçüt, böyle bir unsur ile yerleştirildiği yer arasındaki bağlantıdır. Diğer bir ifadeyle, geleneksel işyeri kavramının arkasındaki mantığı takip etmeli ve bunu yeni senaryolara uygulamalıyız. Eğer, gerçekten, fabrika veya ofis, belirli bir bölgenin yaşamında ve ekonomisinde (örneğin istihdam açısından) rol aldığı için bu fabrika veya ofis bir teşebbüsün işyeri olarak kabul ediliyorsa aynı durum sunucular ve genel olarak uluslararası bir şebekenin bilgi ve iletişim teknoloji bileşenleri için geçerli değildir.

¹¹¹¹ Bkz. Parrilli, s.99.

¹¹¹² Parrilli, s.97.

¹¹¹³ Parrilli, s.97.

¹¹¹⁴ İnternet tabanlı bir teşebbüsün işyerinin belirli olsa dahi gelirin bu işyerine atfedilmesi son derece zordur. Zira, geliri doğuran olayın nerede ve ne zaman meydana geldiği belirsizdir. Farklı ülkelerde bulunan birbiriyle bağlantı sunucular, ağ trafiğini dengelemek üzere sinyalleri bir sunucudan diğerine yönlendirmektedir. Bu durumda hangi sunucunun hangi faaliyeti ne zaman gerçekleştirdiğini belirlemek zorlaşmaktadır. birçok ülkedeki birbiriyle bağlantılı sunucuların kullanımı, hangi sunucuların belirli bir zamanda ve hangi faaliyetler için kullanıldığını belirlemeyi zorlaştırır. Ayrıca, belirli bir alan adını belirli bir kişi ve bilgisayarla ilişkilendirmek mümkün olsaydı bile bu üçü farklı ülkelerde bulunabilmektedir. Bkz. Oleksandr Pastukhov, "International Taxation of Income Derived from Electronic Commerce: Current Problems and Possible Solutions", Boston University Journal of Science & Technology Law, Volume:12, No:2, 2006, s.321.

¹¹¹⁵ Parrilli, s.98.

¹¹¹⁶ Parrilli, s.99.

Herhangi bir personele ihtiyaç duymayan otomat makinesinin dahi işyeri olarak kabul edildiğini ve yerel ekonomi üzerindeki etkisinin genellikle çok sınırlı olduğunu ileri sürmek mümkün olacaktır. Bu durumda yine de makine sadece yerel müşterilere hizmet vermektedir ve bu durum otomat aparatı ile bulunduğu yer arasında bağlantı olduğunu söylemek için yeterlidir.

Bu görüş, sunuculara ilişkin olarak Birleşik Krallık'ın pozisyonu ile uyumludur. Birleşik Krallık'a göre ister tek başına ister web siteleri ile birlikte olsun e-perakendeci tarafından kullanılan bir sunucu tek başına işyeri teşkil etmemektedir¹¹¹⁷. Bu yöndeki siyasi tercih, elektronik ortamda yürütülen ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlerin işyerine atfedilmesine ilişkin birçok sorunu çözmektedir. Ancak, bu gelirler yönünden kaynak ülke vergilendirmesi yerine yalnızca ve özel olarak ikametgâh ülke vergilendirmesini kabul etmektedir¹¹¹⁸. Tüm bu değerlendirmeler dikkate alındığında, işyeri kavramını dar yorumlamayı tercih eden Parrilli'nin görüşü, elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin, kaynak ülkede vergilendirilmesini engelleyecek şekilde sunucuları işyeri kuralının kapsamı dışında tutmaktır.

1.3.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme

Bulut bilişim hizmetlerinde farklı yerlerde bulunan çok sayıda sunucu vasıtasıyla faaliyetler yürütülmektedir. OECD yaklaşımı, bu gerçeği dikkate alarak herhangi bir değerlendirmede bulunmamaktadır. Bu anlamda, Parrilli tarafından şebeke bilişim özelinde yapılan eleştiriler benzer şekilde bulut bilişim yönünde de geçerli ve haklı eleştirilerdir. OECD MA Yorumlarının, aynı anda, farklı yerlerde ve birlikte çalışan sunuculara yönelik rehber oluşturması gerekmektedir.

Parrilli'nin önerisinin, gelirin sunucu işyerine atfedilmesine ilişkin sorunları çözmeye yönelik olduğu ortadadır. Bu öneride, aynı anda farklı ülkelerde bulunan çok sayıda sunucu vasıtasıyla ticari faaliyetlerini yürüten bir teşebbüsün elde ettiği ticari kazancın, bu sunucu

¹¹¹⁷ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 5, par.176.

¹¹¹⁸ Vink'e göre, "web siteleri ve sunucular işyeri tanımının dışında tutularak birçok potansiyel vergi sorunu kolaylıkla önlenabilir (...) Bu, siyasi seçimin, ikamet kriteri lehine kaynak ilkesinin bir kenara bırakılması yönünde yapılması halinde dahi mevcut vergi ilkeleri elektronik ticarete uyarlanabilmektedir. Bununla birlikte, bu siyasi karar alınmazsa mevcut vergi kurallarının, elektronik ticaretteki vergi problemlerini çözme görevini yapip yapamayacağı veya belki de yeni vergi ilkelerinin tanımlanması gerekip gerekmeyeceği sorusu ortaya çıkmaktadır. İkinci durumda, kolaylıkla cevap bulunamaz: bir şeyler ayarlanmalıdır; aksi takdirde elektronik ticaretin gelişimi vergilendirme sorunları tarafından kesinlikle engellenecektir. Yani, gerçek çözüm orada gibi görünüyor..." Bkz. M. Vink, *Substantive International Corporate Income Tax Issues*, in 'Caught in the Web : the Tax and Legal implications of Electronic Commerce', *Fiscale Actualiteiten*, fed, (Deventer 1998), s.73. (Aktaran: Hinnekens, s.194-195.)

işyerlerine atfedilmesinde karşılaşılan uygulama zorluğuna işaret edilmektedir. Gelirin işyerine atfedilmesine ilişkin bu zorluk benzer şekilde bulut bilişim hizmetlerinde görülmektedir. Eğer bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan tek sorun gelirin sunucu işyerine atfedilmesi olsaydı Parrilli'nin bu önerisi oldukça isabetli görülebilirdi. Ancak, bulut bilişim hizmetlerinde görülen vergilendirme sorunları gelirin işyerine atfedilmesinin yanı sıra gelirin nitelendirilmesi, işyeri kuralı ve BEPS'tir. Kanaatimizce bu sorunlar kademeli olarak ele alınarak çözülmediği takdirde adil, tarafsız ve öngörülebilir bir vergi uygulaması ile karşılaşmak mümkün değildir¹¹¹⁹. Bu nedenle, ilk olarak gelirin nitelendirilmesi ve işyeri kuralına ilişkin sorunlara çözüm aranmalıdır.

Parrilli'nin önerisi kabul edildiği takdirde bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin, sunucunun bulunduğu kaynak ülke tarafından vergilendirilmesinin önüne geçilmekte ve sadece ikametgâh ülkesine vergilendirme hakkı tanınmaktadır. Vergilendirme hakkının, ikametgâh ve kaynak ülkeler arasında bu şekilde paylaşılmasını teorik olarak gerekçelendirmek gerekmektedir. Ancak, Parrilli'nin fabrika ve ofis örneği üzerinden insan sermayesine dayalı ekonomik bağ yorumu, elektronik ticaret ve özellikle bulut bilişim bakımından geçerliliğini kaybetmiştir¹¹²⁰. Parrilli'nin ekonomik bağ yorumu kabul edildiği takdirde bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirin Türkiye dahil hiçbir ülkede vergilendirilebilmesi mümkün olmayacaktır. Bu vergisel sonuç, fayda teorisi, ekonomik bağ teorisi ve ulusların eşitliği prensibine aykırıdır.

Parrilli'nin önerisi, çok sayıda sunucu vasıtasıyla yürütülen yeni iş modellerini dikkate almaktadır. Oysa, artık hiçbir fiziki oluşuma (fiziki sunucuya) ihtiyaç duymaksızın ticari faaliyetler yürütülebilmektedir. Örneğin, bir SaaS sağlayıcısı hiçbir mülkü (örneğin fiziki sunucuyu, çalışma ofisini vb.) tasarrufunda bulundurmaksızın Dünyanın her yerindeki müşterilerine hizmet sunarak büyük gelirler elde edebilmektedir. Bulut bilişim hizmetlerinde yalnızca gayrimaddi varlıklara dayalı yeni iş modeli gerçeğini görmek olağan bir durumdur¹¹²¹. Parrilli'nin değerlendirmesinde bu iş modellerini dikkate alarak tespit ve öneride bulunmamaktadır.

Kanaatimizce, Parrilli'nin yaklaşımı, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirmesinde karşılaşılan sorunları gelirin işyerine atfedilmesi sorunu ile sınırlı bir şekilde ele almaya yönelmektedir. Ancak, gelirin nitelendirilmesi ve işyeri kuralına ilişkin

¹¹¹⁹ Bu yöndeki görüşümüz ve açıklamalarımız için Bkz. Konunun Takdimi ve Sınırlandırılması.

¹¹²⁰ Elektronik ticaret bakımından Bkz. Li, s.1468.

¹¹²¹ Bkz. Birinci Bölüm 4. Öne Çıkan Özellikler.

sorunlar etraflıca çözülmeksizin doğrudan doğruya gelirin işyerine atfedilmesi sorununa gidilmesi vergilendirme prensipleriyle uyumlu tam ve doğru bir çözüm üretmeyi engellemektedir.

1.4. İşyeri Kuralında (m.5) Değişiklik

1.4.1. Genel Olarak

Yeni teknolojilere dayalı yeni iş modelleri, ekonomik bağın en önemli göstergesi olarak kabul edilen “işe ilişkin sabit bir yerin” meşruluğunu sorgulatmaktadır¹¹²². Bu bağlamda, gelirin kaynağının belirlenmesine yönelik olarak ekonomik bağı gösteren yeni kıstaslar ortaya koyulmaktadır. Bu yeni kıstasları ortaya koyan önerilerden öne çıkanlar Pierre Collin & Nicolas Colin¹¹²³, Peter Hongler & Pasquale Pistone¹¹²⁴, Wolfgang Schön¹¹²⁵, AB Komisyonu¹¹²⁶ ve

¹¹²² Örneğin, Skaar’a göre, “vergi anlaşmaları bu amaçla ister tekrar müzakere edilsin isterse edilmesin, tarih, işyeri prensibinin, yeni ve mobil ve teknolojiye dayalı endüstrilerde gücünü kaybettiğini ispatlamaktadır. Teşebbüsün toprakla olan bağlantısı (işyeri) artık güvenilir bir ekonomik bağ kanıtı değil” Bkz. Skaar, *Permanent Establishment*, s.852. Pazar sağlamanın, elde edilen gelire sağladığı katkının göz ardı edilemeyeceğine işaret eden Vogel’e göre, satış yapılan ülkenin vergilendirme hakkı talebine karşı geçerli bir itiraz bulunmamaktadır. Bkz. Vogel, *Worldwide vs. Source Taxation Part III*, s.401. Pinto’ya göre, ülkede fiziki olarak hiçbir varlığı bulunmayan bir teşebbüs, kaynak ülkede işlemlerini gerçekleştirebilmek için bu ülkenin hukuk sisteminden, özellikle Fikri Mülkiyet Hukuku korumasından, rekabetçi iş ortamından, altyapısından ve nüfusun bilgisayar kullanma becerisinden faydalanmaktadır. Bu faydalanma, fiziki varlık bulunmaksızın ortaya çıkmaktadır.” Bkz. Pinto, *E-commerce*, s.21-23. Hinnekens’e göre, 100 yıl önce tasarlanan işyeri kuralı “tuğla ve harçtan” yapılmış bir yapı olarak tasarlandı. Bu kural, siber uzaydaki iş dünyasının gerçeklerine uymamakta ve kaynak ülke vergilendirmesinin etkili bir şekilde uygulanmasını kısıtlamaktadır. Bkz. Hinnekens, s.200. Pinto, işyeri kuralına yönelik yaklaşımları, “matrah aşındırma yaklaşımı”, “sanal işyeri yaklaşımı” ve “iade edilebilir stopaj yaklaşımı” olmak üzere üç farklı grup altında ele almaktadır. Bkz. Dale Pinto, “*The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold*”, Bulletin for International Taxation, Volume:60, No:7, s.274-279. OECD Mali İşler Komitesi, ticari kazancın vergilendirilmesine yönelik mevcut vergi anlaşması kurallarının elektronik ticaret bağlamındaki uygulamasını değerlendirmek ve alternatif kurallar önermek üzere 1999 yılında Ticari Kazançlar Teknik Danışma Grubu’nu kurdu. Bu Danışma Grubu tarafından hazırlanan 2003 tarihli Raporda üzerinde durulan alternatif kurallar arasında işyeri kuralında önemli değişiklik öngören alternatif çözümler bulunmaktadır. Bkz. OECD, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? – Final Report*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf> (E.T. 30/8/2022), 2003.

¹¹²³ Pierre Collin/Nicolas Colin, Task Force on Taxation of the Digital Economy Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy, January 2013.

¹¹²⁴ Peter Hongler/Pascal Pistone, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, Working Paper, IBFD, 20 Ocak 2015.

¹¹²⁵ Wolfgang Schön, Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017 – 11, December 2017.

¹¹²⁶ AB Komisyonu, orta vadeli geçici bir önlem olarak dijital hizmetlerden elde edilen brüt gelir üzerinden %3 oranında AB genelinde “Dijital Hizmet Vergisi” getirilmesini ve uzun vadede kalıcı bir çözüm olarak “önemli dijital varlıktan” elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini önerdi Bkz. Önemli dijital varlığa dayalı öneri için Bkz. AB Komisyonu, *COM(2018) 147 final*. Dijital hizmet vergisi için Bkz. AB Komisyonu, Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services {SWD(2018) 81 final} - {SWD(2018) 82 final}, COM(2018) 148 final, Brussels, 21/3/2018. Danimarka, Finlandiya, İrlanda ve İsveç gibi ülkelerin muhalefeti nedeniyle AB üye ülke maliye bakanlarının 12 Mart 2019 tarihinde Öneri üzerinde anlaşmaya varamamasının ardından Dijital Hizmet Vergisi Öneri kaldırıldı. Bu doğrultuda OECD düzeyinde yürütülmekte daha geniş bir alandaki uluslararası tartışmalara odaklanılması kararlaştırıldı. Ancak, OECD düzeyinde yürütülen çalışmalarda 2020 yılında ilerleme kaydedilmemiş olması halinde AB’nin tekrar bu çözümü gündeme alacağı belirtildi. Bkz. AB Konseyi, Outcome of the Council Meeting,

OECD'ye¹¹²⁷ aittir. OECD'nin önerisi daha sonraki bir bölümde¹¹²⁸ ayrıntılı bir şekilde ele alındığından dolayı bu bölümde diğer dört çözüm önerisi ele alınmaktadır.

Collin & Colin, dijital şirketlere yönelik olarak işyeri kuralında değişiklik yaparken ekonomik bağ kıstası olarak kullanıcıların “ücretsiz iş gücünü” kullanmayı önermektedir. Bu görüşe göre, “kullanıcıların çevrimiçi hareketlerinin düzenli ve sistematik olarak izlenmesi, hiçbir parasal karşılık olmaksızın uygulama kullanıcılarının verilerinin toplanması anlamına gelmektedir. Kullanıcılar, kullandıkları hizmetleri sağlayan şirketler için gönüllü sanal çalışan haline gelmektedir. Kullanıcıların “ücretsiz iş gücünden” elde edilen veriler, üretim ile tüketim arasındaki ayrımı bulanıklaştırarak üretim zincirine gerçek zamanlı olarak dahil edilmek üzere toplanmakta, depolanmakta ve işlenmektedir. Kullanıcılar, ara yüzlerden ve ağ etkisinden etkilenmektedir. Sağladıkları veriler, onları üretimin yardımcı unsuru yapmakta ve iş modellerinin farklı taraflarında kâra neden olan değerler yaratmaktadır.”¹¹²⁹ Bu nedenle, veriler ve “ücretsiz emek”, işyeri kuralı yeniden tanımlanırken temel alınması gereken kıstaslar olmalıdır¹¹³⁰. Bu çerçevede, bir ülkedeki kullanıcıların düzenli ve sistematik olarak izlenmesi yoluyla toplanan verileri kullanarak hizmet sunan bir şirketin, bu ülkede sanal işyerine sahip olduğu kabul edilmelidir. Bu önerinin tüm dijital ekonomiye uygulanabilmesi için uluslararası vergi hukukunda değişiklik yapılması gerekmektedir. Bunun için sadece OECD MA Yorumlarında değişiklik yapılması yeterli değildir. OECD MA ve yürürlükte olan ÇVA'ların işyeri kurallarında değişiklik yapılması gerekmektedir¹¹³¹.

Hongler & Pistone, elektronik ortamda yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin pazar ülkesinde vergilendirilebilmesine yönelik olarak işyeri kuralında yapılması gereken değişiklik için dört farklı kıstası birlikte uygulamayı önermektedir.¹¹³² Bu kıstaslar (i) dijital hizmet, (ii) kullanıcı sayısı, (iii) zaman ve (iv) gelir tutarıdır. Dijital hizmetten maksat diğer Akit Devlette mukim kullanıcılar için elektronik uygulamaya, veri tabanına, çevrimiçi pazar yerine, depolama alanına erişim sağlamak (veya sunmak) ya da diğer Akit Devlette mukim kullanıcılar tarafından kullanılan web sitesinde veya elektronik uygulamada reklam hizmetleri sunmaktır. Kullanıcı sayısından maksat elektronik uygulamanın veya web sitesinin kullanıcı

<https://www.consilium.europa.eu/media/38978/st07368-en19-vf.pdf>, 12 March 2019, s. 6. 21 Mart 2018 tarihli AB Komisyonu Konsey Direktifi Önerileri hakkındaki detaylı analiz için Bkz. Ruth Mason/Leopoldo Parada, “*Digital Battlefield in the Tax Wars*”, Tax Notes International, Volume:92, 17 December 2018, s.1183-1197.

¹¹²⁷ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.11.

¹¹²⁸ Bkz. Üçüncü Bölüm 1.5.3. OECD Unified Approach.

¹¹²⁹ Collin/Colin, s.2.

¹¹³⁰ Collin/Colin, s.4. Uygulama kullanıcılarının bedava emeğinden doğan verinin, değer yaratmanın özü olduğuna dair detaylı tespitleri için Bkz. Collin/Colin, s.33-60.

¹¹³¹ Bkz. Collin/Colin, s.115.

¹¹³² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Hongler/Pistone, s.24-25.

sayısıdır. Bu sayı ile müşteri sayısı karıştırılmamalıdır. Zamandan maksat teşebbüsün yukarıda belirtilen kullanıcı sayısı eşliğini aşmasından itibaren geçen süredir. Bunun için varsayılan süre 12 aydır. Gelir tutarından maksat teşebbüsün kullanıcı ülkesinde yukarıda zikredilen hizmetlerden elde ettiği gelirin yıllık bazda belirli bir parayı aşmasıdır. Bu çerçevede işyeri kuralına eklenmesi önerilen fıkra şu şekildedir¹¹³³:

Bir Akit Devlette mukim teşebbüsün elektronik uygulamaya, veri tabanına, çevrimiçi pazar yerine, depolama alanına erişim sağlaması (veya sunması) veya her ay diğer Akit Devlette mukim 1.000'den fazla bireysel kullanıcı tarafından kullanılan web sitesinde veya elektronik uygulamada reklam hizmetleri sunması halinde teşebbüsün diğer Akit Devlette yukarıda belirtilen hizmetlerden dolayı elde ettiği toplam gelirin XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF) aşarsa bu teşebbüsün diğer Akit Devlette işyerinin bulunduğu kabul edilecektir.

Bu düzenlemede yer alan “elektronik uygulamaya erişim”, “veri tabanı”, “çevrimiçi pazar yeri”, “depolama alanı”, “reklam hizmetleri”, “web sitesi”, “kullanıcılar”, “her ay”, “mukim”, “toplam gelir tutarı” ve “yukarıda belirtilen hizmetler” ifadelerinin Yorumlarda detaylı bir şekilde açıklanması gerekmektedir¹¹³⁴. Bu değişiklikler için gerekli olan çalışmalar önemli ölçüde zaman gerektirmektedir.

Pazar ülkeleri üzerinden yapılan sanal işyeri tartışmalarının hatalı bir zeminde yürütüldüğünü ifade eden Wolfgang Schön'e göre, işyeri kuralının farklı ve daha genel bir mahiyeti bulunmaktadır¹¹³⁵. Buna göre, ilk olarak kurumlar vergisinin, müşteriye sunulan hizmet veya satış üzerinden tahakkuk eden bir muamele vergisi değil, hissedarların sermayelerinden elde ettiği gelir üzerinde alınan bir vergi olduğu kabul edilmelidir. Bu vergi, yatırımın getirisi üzerinden alınmaktadır. Sermaye bir yerlere yatırılmaktadır. Sermayenin getirisi, bu yatırımın getiriye sağladığı yerde vergilendirilebilir. Bu nedenle, görünür ve fiziki “pazar varlığının” ötesine geçmek istenmesi halinde maddi veya gayrimaddi yatırımın yeri sorulmalıdır¹¹³⁶. Her ne kadar, “tuğla-harç” yatırımları giderek geçmişte kalsa da internet

¹¹³³ Hongler/Pistone, s.25.

¹¹³⁴ Hongler/Pistone, s.26.

¹¹³⁵ Bkz. Schön, *Ten Questions*, s.22-23.

¹¹³⁶ Schön: ““Sermaye yatırımı” açısından farklı giriş seviyeleri arasındaki sınır hattını çizmek zordur. Her şeyden önce, sermaye yatırımının, maddi varlıkların ülkeye girmesini gerektirmediğini kabul etmek gerekir. Sermaye yatırımı, yerel müşteri tabanında yer edinmek için damping fiyatla mal sunan agresif fiyatlandırma stratejisinden oluşabilmektedir. Böyle bir fiyatlandırma stratejisi, müşteri sadakati üzerinde uzun süreli bir etkiye sahip olması ve bir ülkede markanın değerini güçlendirmesini amaçlayan pahalı bir pazarlama kampanyasıyla desteklenebilmektedir. Bu harcama, haklı olarak bir ülkede “yatırım” olarak kabul edilebilir ancak bulunulan ülkede hiçbir fiziki varlık gerektirmez. Diğer bir örnek ise bulunulan ülkede faaliyetler için hiçbir fiziki merkez kurma gerekmeksizin bu ülkede yararlanılacak olan insan sermayesini yaratan çalışan eğitimidir. Bulunulan

şirketleri müşterilerine daha iyi erişmek, kişiye özel çözümler sunmak, markalarını geliştirmek, hizmet merkezlerini yönetmek vb. amaçlar için her bir ülkeye özel pazar için gayrimaddi yatırım yapmaktadır¹¹³⁷.

Schön'e göre, işe ilişkin sabit bir yer kavramının dijital ekonomideki karşılığını belirlerken müşterinin bulunduğu yerde (pazar ülkesinde) yapılan yatırıma bakılmalıdır. Buna göre, belirli bir ülkede bulunan müşteri tabanına erişebilmek için bu ülkeye yatırılmış sermaye bulunması halinde bu ülkenin vergilendirme hakkı bulunmalıdır. Bu yatırım için belirli miktar ve nitelikleri ihtiva eden eşikler (örneğin belirli dijital unsurlar veya belirli asgari yatırım tutarı gibi) belirlenmesi mümkündür. Bunun için öncelikli olarak internet şirketlerinin yatırım stratejilerinin ele alınması ve bu yatırımların her bir pazara nasıl özgülendiğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan merkezi işlevlerin ötesine ne ölçüde geçildiği ve ülkeye özgü maddi ve gayrimaddi sermaye yatırım unsurlarının (Örneğin web site dili dahil olmak üzere ülkeye özgü web siteleri, iç hukukun gerekliliklerine uyum veya ülkeye özgü hizmet merkezleri gibi hususlar) ne olduğu tespit edilmelidir. Örneğin, kullanıcıların içerik ürettiği bir sosyal medya platformunu işleten hizmet sağlayıcısının, kullanıcılarına sunduğu ücretsiz iletişim hizmeti, bu kullanıcıların bulunduğu ülkedeki bir sermaye yatırımı olarak kabul edilebilir. Zira, bu sağlayıcı, bu yatırımı sayesinde çevrimiçi reklam hizmetinden gelir elde etmektedir¹¹³⁸.

AB Komisyonu tarafından 2018 yılında sunulan Konsey Direktifi Önerisinde¹¹³⁹ dijital hizmetlerin sunulmasına ilişkin olarak fiziki varlığa dayanan işyeri kuralının yetersiz kaldığı belirtilmektedir¹¹⁴⁰. Bu öneri, dijital ekonominin gerçekleri göz önünde bulundurulmak suretiyle AB üye ülkeleri için yeni kıstaslar öngören kapsayıcı bir çözümü hedeflemektedir. Ancak, AB Komisyonu, bu sorunu çok taraflı uluslararası bir mutabakatla çözmenin en ideal yöntem olduğunu vurgulamaktadır. Bu anlamda, OECD bünyesinde yürütülen çalışmalara atıf yapan AB Komisyonu, bu çalışmalarda uluslararası mutabakatın sağlanmasında birtakım zorluklar bulunması ve bu çalışmaları neticelendirmenin zaman alacak olması nedeniyle bu direktif önerisinin sunarak harekete geçtiğini vurgulamaktadır¹¹⁴¹.

ülkedeki faaliyetlerin "aracılığıyla" yürütüldüğü sabit bir yerin kurulmasını, ana vatanda tam vergilendirme ile kaynak ülkede gelir vergisinin başlangıcı arasındaki sınırı izah eden niteliksel bir adım olarak tasavvur etmek zordur." Bkz. Wolfgang Schön, "International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)", World Tax Journal, Volume:1, No:1, October 2009, s.102.

¹¹³⁷ Schön, *Ten Questions*, s.23.

¹¹³⁸ Schön, *Ten Questions*, s.24.

¹¹³⁹ Bkz. AB Komisyonu, *COM(2018) 147 final*.

¹¹⁴⁰ AB Komisyonu, *COM(2018) 147 final*, s.2.

¹¹⁴¹ AB Komisyonu, *COM(2018) 147 final*, s.3.

AB Komisyonu, sınır ötesi dijital hizmetler için “önemli dijital varlığı” önermektedir. Önemli dijital varlık önerisi, halihazırda yürürlükte olan işyerine kuralına eklenmek üzere tasarlanmış bir düzenlemedir. Buna göre, dijital hizmetten elde edilen gelirin tutarı, dijital hizmetin kullanıcı sayısı veya akdedilen dijital hizmet sözleşme sayısının belirli bir düzeyin üzerinde olması halinde önemli dijital varlık bulunmaktadır. Bu düzey, gelir tutarı için her bir hesap döneminde 7.000.000 Euro, kullanıcı sayısı için her bir hesap döneminde 100.000 ve sözleşme sayısı için 3.000’dir. Değer yaratma sürecinde dijital hizmet kullanıcılarının katkısına işaret eden AB Komisyonu’na göre, dijital iş modelleri tek tip değildir. Diğer bir ifadeyle, bazıları dar bir kullanıcı tabanına sahip iken bazıları geniş bir kullanıcı kesimine yöneliktir. Buna rağmen, dar kullanıcı tabanına sahip bir dijital hizmet modeli için kullanıcı katkısı önemli boyutta olabilmektedir. Bu nedenle, önemli dijital varlık için ortaya konulan yeni kıstasların bir ya da birkaçının sağlanması halinde önemli dijital varlığın oluştuğu kabul edilmektedir¹¹⁴².

Bu önerinin uygulama alanını belirlemesi bakımından “kullanıcının yeri” ve “dijital hizmet” kavramları oldukça önemlidir. AB Komisyonu Direktif Önerisi m.4/f.4 hükmüne göre kullanıcının yeri, dijital hizmeti almak için kullanılması gereken dijital ara yüze erişmek üzere kullanıcının cihazını kullandığı ülkedir. Aynı Direktif Önerisi m.3/f.5 hükmüne göre, dijital hizmet, internet veya elektronik ağ üzerinden sunulan ve doğası gereği arzını esasen otomatikleştiren ve asgari düzeyde insan müdahalesi gerektiren ve bilgi teknolojisi olmaması halinde sunulması imkânsız olan hizmet anlamına gelmektedir. İlgili fıkranın devamında ve Direktif Önerisi’nin II no.lu ekinde bu hizmetlere çok sayıda örnek verilmektedir.

1.4.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme

Bulut bilişim, bulut temel altyapısına (veri merkezlerine) ihtiyaç duyan iş modelleridir. Bulut bilişimde faaliyetler veri merkezleri vasıtasıyla yürütülebilmektedir. Ükelere göre veri merkezlerinin dağılımına bakıldığında en çok veri merkezi bulunan ülkeler arasında gelişmiş ülkeler bulunmaktadır¹¹⁴³. Veri merkezleri ve bu yerlerde bulunan donanım (örneğin fiziki sunucu) fiziki varlığa dayalı işyeri koşullarını sağlama potansiyeline sahiptir. Bu anlamda, bulut bilişim hizmetlerinin tamamen sanal ortamda yürütülen hizmetler olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir¹¹⁴⁴. Bununla birlikte, SaaS ve DaaS gibi hizmet modellerinde fiziki varlığa dayalı işyeri kuralının uygulama alanının oldukça daraldığı

¹¹⁴² AB Komisyonu, *COM(2018) 147 final*, s.8.

¹¹⁴³ Bkz. Birinci Bölüm 4.1. Sermaye Bakımından Dünya Geneline Veri Merkezleri (2022) Grafiği.

¹¹⁴⁴ Bkz. İkinci Bölüm 2.4. Ara Değerlendirme.

görülebilmektedir. Tezin ikinci bölümde ayrıntılarına yer verdiğimiz bu tespitlerimiz ışığında bir önceki başlıkta ortaya konulan çözüm önerilerini değerlendirmek gerekmektedir.

Schön, işyeri kuralına ilişkin olarak kavramsal bir bakış açısı ortaya koymaktadır. İşyeri kuralı üzerinden yapılan tartışmaların bulunduğu zemine ilişkin şerhi kıymetli ve yol gösterici mahiyettedir. “Dijital yatırım” kavramının içeriği, iktisadi bilimler alanında yapılan çalışmalarla belirlenebilir mahiyettedir. Bu nedenle, bu aşamada, bu çalışmada bu kavram üzerinden bulut bilişim hizmetlerine ilişkin değerlendirmede bulunmak mümkün değildir.

Collin & Colin, kullanıcının “bedava emeğinden” tedarik edilen verinin üretime katılması (kâra dönüştürülmesi) üzerinden pazar ülkesinin vergilendirme hakkını gerekçelendirmektedir. Bu doğrultuda, çok sayıda kullanıcının hiçbir parasal karşılık almaksızın katılım ve veri sağladığı iş modellerine sahip olan dijital şirketlerin, kullanıcıların bulunduğu ülke ile ekonomik bağının olduğu belirtilmektedir. Sonuç olarak, bu yaklaşıma göre, düzenli ve sistematik olarak kullanıcı verisi toplayan dijital şirketler, kullanıcı ülkesinde vergilendirilmelidir. Bulut bilişim özelinde Collin & Colin yaklaşımı ele alındığında birkaç hususun üzerinde durulması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Birincisi, bulut bilişim bakımından “bedava emek” her zaman geçerli bir argüman değildir. Zira, bulut bilişim hizmetleri, diğer birçok dijital hizmetten farklı olarak bireysel kullanıcılardan ziyade ticari kullanıcılara (örneğin şirketlere) yöneliktir¹¹⁴⁵. Bu nedenle, bulut bilişim hizmet sağlayıcıları, sadece çevrimiçi reklam hizmetlerinden değil; aynı zamanda ve önemli ölçüde sunduğu hizmetler karşılığında aldığı ödemelerden kazanç elde etmektedir¹¹⁴⁶. İkinci olarak, OECD MA ve yürürlükteki ÇVA’ların işyeri kurallarında değişiklik yapılması tavsiye edilmesine karşın bu değişiklik için önerilen somut bir metin bulunmamaktadır. Bu nedenle, yapılması önerilen değişikliğin, bulut bilişim hizmetleri bakımından uygulama alanı bulup bulmayacağı belirlenememektedir. Son olarak, “bedava emeğin” sahibi kullanıcıların yerini belirleme ve tahakkuk edecek vergiyi tahsil etme konularında hiçbir izahat bulunmaması, önerinin icra edilebilirlik kabiliyetinde soru işareti oluşturmaktadır¹¹⁴⁷.

Hongler ve Pistone, kaynak ülke vergilendirmesi için dört farklı kıstas ihtiva eden bir eşik öngörmektedir. Bu eşiklerden birincisi “dijital hizmet”tir. Öneride dijital hizmetin kapsamına ilişkin ayrıntılı açıklama bulunmamaktadır. Ancak, bulut bilişim hizmetlerinin bu

¹¹⁴⁵ OECD’ye göre, bulut bilişim sınırlı düzeyde kullanıcı katılımı görülen oldukça dijital bir iş modelidir. Bkz. OECD (2019), “Tax and Digitalisation”, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris, www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf, Box 2, s.4.

¹¹⁴⁶ Bkz. OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 93.

¹¹⁴⁷ Aynı yönde Bkz. Bal, *The Sky’s the Limit*, s.519.

hizmetler kapsamında sayılıp sayılmadığına ilişkin olarak üç farklı örnek üzerinden tespit yapıldığı görülmektedir¹¹⁴⁸. Birinci örnek dikkate alındığında IaaS'ın, dijital hizmet kıstasını sağladığı anlaşılmaktadır. Diğer iki örnek, çevrimiçi oyun hizmetlerine ilişkindir. Bu örnekler dikkate alındığında ise abonelik ücreti karşılığında sağlanan çevrimiçi oyun hizmetlerinin, dijital hizmet kapsamında kabul edildiği tespit edilmektedir. Üçüncü örnekte, çevrimiçi abonelik ile fiziki donanım için yapılan ödeme arasında ayırım yapılması gerektiği ifade edilmektedir. Ancak, bulut bilişim hizmetlerinin önce çıkan özellikleri, farklı hizmet ve dağıtım modelleri dikkate alındığında yapılan değerlendirmeler içinde genel olarak hiçbir yol gösterici ifade bulunmamaktadır. Bulut bilişim hizmeti sağlayıcılarının diğer üç kıstası (kullanıcı sayısı, zaman, gelir tutarı) sağlaması mümkün görünmektedir. Ancak, kullanıcı sayısı, zaman ve gelir tutarının hesaplanmasına ilişkin daha detaylı açıklamaya ihtiyaç bulunmaktadır.

Yukarıdaki tüm eleştirilere rağmen bulut bilişim hizmetlerinin vergilendirilmesi bakımından değerlendirmeye müsait en somut içeriğe sahip çözüm önerisi Hongler & Pistone'ye aittir. Bu nedenle olsa gerek, AB Komisyonu, bu öneriye önemli ölçüde benzeyen bir çözümü ihtiva eden Konsey Direktifi Önerisini¹¹⁴⁹, bu öneriden yaklaşık üç sene sonra AB Konseyi'ne sundu. AB Komisyonu, sunduğu Öneride “önemli dijital varlık” altında dört kıstası kullanmaktadır. Bu kıstaslar, “dijital hizmet”, “gelir tutarı”, “kullanıcı sayısı” ve “sözleşme sayısına” ilişkindir. AB Komisyonu, dijital hizmeti detaylı bir şekilde ele almaktadır. Buna göre, dijital hizmet, internet veya elektronik ağ üzerinden sunulan ve doğası gereği arzını esasen otomatikleştiren ve asgari düzeyde insan müdahalesi gerektiren ve bilgi teknolojisi olmaması halinde sunulması imkânsız olan hizmettir. Bu tanıma ek olarak, Konsey Direktifi Önerisinin II no.lu ekinde dijital hizmetlere örnekler verilmektedir. Bu örnekler arasında barındırma hizmetleri, yazılımlara uzaktan erişim, çevrimiçi veri depolama, otomatik, çevrimiçi ve uzaktan program bakımı, uzaktan sistem yönetimi vb. hizmetler sıralanmaktadır. Bu örnekler dikkate alındığında genel dağıtım modeline dayalı tipik bulut bilişim hizmetleri Konsey Direktifi Önerisi'nin m.5 hükmü anlamında dijital hizmet niteliğindedir. Her bir olay özelinde diğer koşulların sağlandığının tespit edilmesi halinde AB Komisyonu tarafından önerilen çözüm önerisi bulut bilişim hizmetleri bakımından uygulama alanı bulmaktadır.

Bal'a göre, “önemli dijital varlığa” dayalı bir çözüm önerisi, yarattığı karmaşa ve belirsizliğin yanı sıra uygulanmasının zorluğu nedeniyle soru işaretleri barındırmaktadır¹¹⁵⁰.

¹¹⁴⁸ Bkz. Hongler/Pistone, s.50-53.

¹¹⁴⁹ AB Komisyonu, *COM(2018) 147 final*.

¹¹⁵⁰ Bal, *The Sky's the Limit*, s.520.

Hellerstein'in maddi ülke / icra ülkesi ayrımına¹¹⁵¹ dikkat çeken Bal'a göre, icra kabiliyeti bulunmayan bir ülkenin vergilendirme hakkının bulunması halinde tarafsızlık ve verimlilik ilkeleri zedelenmektedir. Bal tarafından vurgulanan bu icra edilebilirlik endişesi, yalnızca "önemli dijital varlık" ile sınırlı bir konu değildir. Bu bağlamda, vergilendirme hakkının tanındığı ülkelerin cebren tahsil imkânına sahip olup olmadığının çözüm önerilerini sunanlar tarafından dikkate alınması gerekmektedir. Önerinin bu yönüne ilişkin olarak ikincil sorun niteliğindeki uygulanma sorunu göz ardı edilmemelidir.

1.5. Vergi Kesintisi

1.5.1. Genel Olarak

Elektronik ortamda yürütülen ticari faaliyetlerin kaynak ülkede vergilendirilmesinde karşılaşılan soruna yönelik çözüm önerilerinden birisi vergi kesintisidir. Andrés Báez Moreno ve Yariv Brauner tarafından ortaya konulan vergi kesintisi önerisi¹¹⁵², yalnızca dijital ekonomiye yönelik bir öneri değildir¹¹⁵³. Vergi kesintisi önerisi elektronik ve fiziki ortamda yürütülen tüm ticari faaliyetlerin tümüne yönelik olarak tasarlanmaktadır. Bu öneri, yurt dışında mukim teşebbüslere yapılan ve ödeme yapanın bulunduğu ülkede matrahı düşüren tüm ödemeler üzerinden ödeme yapanın bulunduğu ülkede düşük bir oranda vergi kesintisi yapılmasını öngörmektedir. Bu vergilendirme nihai bir vergilendirme olmaktadır. Ancak, ödeme yapılan teşebbüsün, ödeme yapanın bulunduğu ülkede vergi mükellefiyet kaydının bulunması ve net tutarlar üzerinden vergilendirilmesi halinde bu teşebbüse yapılan ödemelerin, stopaj uygulamasının kapsamı dışında tutulması önerilmektedir. Vergi kesintisi için önerilen oran %10 olmakla beraber bu oranın farklı bir oran olabileceği belirtilmektedir¹¹⁵⁴.

Bu stopaj önerisi, halihazırda yürürlükte olan vergi kesintisi uygulamaları ve diğer vergi düzenlemeleri üzerinde hiçbir değişiklik yapmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, halihazırda vergi kesintisine tabi kılınan ücret ve kira ödemeleri gibi ödemeler bakımından vergi kesintisi

¹¹⁵¹ Hellerstein, maddi ülke ve icra ülkesi kavramlarını geliştirmiştir. Maddi ülke, devletin belirli kaynaklara ve kişilere vergi koyma yetkisine ilişkindir. Bu yetki, ikametgâh veya kaynak ülkesinden kaynaklanmaktadır. İcra ülkesi, maddi anlamda vergi koyma yetkisine sahip olan ülkenin bu yetkisi üzerinden vergiyi cebren tahsil etme kabiliyetine ilişkindir. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Walter Hellerstein, "Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective", Georgia Law Review, Volume:38, No:1, Fall 2003.

¹¹⁵² Bu yazarlar, bu öneriyi ilk defa 2015 yılında ortaya koydular. Bkz. Andrés Báez Moreno/Yariv Brauner, WHT in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, IBFD, White Paper Series 33, 2 February 2015. Bu öneri daha sonra tekrar detaylı bir şekilde ortaya konuldu. Bkz. Andrés Báez Moreno/Yariv Brauner, Taxing the Digital Economy Post BEPS ... Seriously, University of Florida Levin College of Law Legal Studies Research Paper Series Paper No. 19-16, 1 March 2019 (Bundan sonra Moreno/Brauner, *Taxing the Digital Economy*" olarak anılacaktır.).

¹¹⁵³ Bkz. Moreno/Brauner, *Taxing the Digital Economy*, s.6.

¹¹⁵⁴ Moreno/Brauner, *Taxing the Digital Economy*, s.7-8.

uygulamaları olduğu gibi devam edecektir. Bu öneri, bu ödemeler dışında kalan (ticari faaliyetlerle bağlantılı) ödemelere yönelik olacaktır. Bu vergi kesintisi uygulaması ve icra edilebilirliğine yönelik olarak yardımcı kurallara ihtiyaç olduğu ifade edilmektedir. Buna göre, ticari işletmeler tarafından yapılan giderler üzerinden belirli bir oranda stopaj uygulanması gerekmektedir. Ödeme yapılan teşebbüsün yerinin belirlenememesi veya belirlenen yerin iş birliği içinde olmayan ülkelerden (“non-cooperating jurisdictions”) olması halinde vergi kesintisi oranının daha yüksek belirlenmesi tavsiye edilmektedir¹¹⁵⁵.

Vergi kesintisi önerisi vergi anlaşmalarının ticari kazançla ilişkin m.7 hükümlerinde değişiklik yapılmasını gerektirmektedir. Báez Moreno ve Brauner bu değişikliğe ilişkin olarak bir düzenleme taslağı örneği ortaya koymaktadır¹¹⁵⁶.

Vergi kesintisi önerisi, ticari faaliyette bulunmayan bireysel müşteriler tarafından yurt dışında mukim teşebbüslere yapılan ödemeleri de kapsamaktadır. Bu tür ödemelerin vergi kesintisi uygulaması kapsamına alınması halinde vergi idareleri ve bireysel müşteriler açısından ortaya çıkacak uygulama zorluğunu bertaraf etmek üzere banka ve diğer finansal kuruluşların vergi sorumlusu olarak belirlenebileceği ifade edilmektedir. Bununla birlikte ülkeler kendi aralarında yapacakları müzakereler neticesinde bireysel müşteriler tarafından yapılan ve matrahtan indirilmeyen bu ödemeler için daha düşük bir oran veya sıfır oran belirleyebileceği vurgulanmaktadır. Oranın sıfır olması durumunda vergi sorumlusu sıfatını haiz olan banka ve finansal kuruluşların görevi, her zaman ifa ettikleri, bilgi toplama faaliyetinden ibaret olacaktır¹¹⁵⁷.

Son olarak, vergi kesintisi önerisinin, alternatif olarak, yalnızca sınır ötesi hizmetler için yapılan ödemeler ile sınırlı olması tercih edilebilir¹¹⁵⁸. Dijital ekonominin esasında bir hizmet ekonomisi olduğunu ifade eden Báez Moreno ve Brauner’e göre, ekonominin dijitalleşmesi ile birlikte hizmetleştirme (“servitization”) artmaktadır¹¹⁵⁹. Yazılımı hizmete dönüştüren bulut bilişim bunun en bariz örneğidir¹¹⁶⁰.

1.5.2. Bulut Bilişim Bakımından

Báez Moreno ve Brauner tarafından ortaya konulan öneri, kaynak ülkede işyeri veya bağımlı acentesi bulunmayan bulut bilişim hizmet sağlayıcısının bu ülkedeki müşterilerine

¹¹⁵⁵ Moreno/Brauner, *Taxing the Digital Economy*, s.8.

¹¹⁵⁶ Bkz. Moreno/Brauner, *Taxing the Digital Economy*, s.24-25.

¹¹⁵⁷ Moreno/Brauner, *Taxing the Digital Economy*, s.8.

¹¹⁵⁸ Bkz. Moreno/Brauner, *Taxing the Digital Economy*, s.22-24.

¹¹⁵⁹ Moreno/Brauner, *Taxing the Digital Economy*, s.24.

¹¹⁶⁰ Moreno/Brauner, *Taxing the Digital Economy*, s.24.

sunduğu hizmetler karşılığında elde ettiği ticari kazancın bu ülkede vergilendirilebilmesi öngörülmektedir. Diğer bir ifadeyle, bu öneri ticari kazançlar bakımından kaynak ülkenin vergilendirme hakkına ilişkin eşiği esnetmektedir. Bununla birlikte, bulut bilişim hizmet sağlayıcısı tarafından sunulan hizmetler karşılığında elde edilen gelirin ticari kazanç yerine gayrimaddi hak bedeli veya serbest meslek kazancı olması halinde bu kazançların vergilendirilmesine yönelik bir değişiklik getirmemekte ve bu tür gelirler için geçerli olan vergilendirme esaslarını muhafaza etmektedir.

Önceki bölümlerde ayrıntılarıyla izah edildiği üzere bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesinde yaşanan sorun gayrimaddi hak bedeli ile ticari kazanç ayrımında yoğunlaşmaktadır. Bu öneri, gayrimaddi hak bedeli ve ticari kazanç bakımından kaynak ülkeye aynı oranda vergilendirme hakkı tanınması halinde bulut bilişimdeki nitelendirme sorununun çözülmesi için önemli bir adım sayılabilir. Ancak, ÇVA’larda yapılacak değişiklik sonrasında bu değişiklik ile uyumlu bir şekilde iç hukukta birtakım değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Buna göre, örneğin, GVK ve KVK’da vergi kesintisini düzenleyen kurallarda yapılacak değişikliklerle yurt dışında mukim teşebbüslere yapılan ve ticari kazanç niteliğinde olan ödemeler için aynı oranda vergi kesintisini öngören değişiklikler yapılmalıdır. Bu değişiklikler neticesinde Türkiye’de mukim vergi kesintisi sorumluları gayrimenkul sermaye iradı veya ticari kazanç niteliğindeki tüm ödemelerde vergi kesintisi uygulayacaktır. Son olarak, Türkiye’nin taraf olduğu ÇVA’larda serbest meslek kazancına ilişkin düzenlemeler hâlâ bulunmakta olduğundan dolayı vergi kesintisi önerisi için ÇVA’ların m.7 hükmünde öngörülen değişikliğin aynı şekilde ÇVA’ların m.14 hükümlerinde ve bununla uyumlu olarak iç hukukta (GVK ve KVK) yapılması yerinde olacaktır. Tüm bu değişiklikler neticesinde yurt dışında mukim bulut bilişim hizmet sağlayıcısının, kaynak ülke olarak Türkiye’deki müşterilerine sunduğu hizmetlerden elde ettiği ticari kazanç, serbest meslek kazancı veya gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki tüm ödemeleri aynı oranda vergi kesintisine tabi olacaktır. Böylece, pratikte, nitelendirme sorununu ortadan önemli ölçüde kalkmış olacaktır.

Bulut bilişim hizmetleri, bazı durumlarda, ücretsiz bir şekilde sunulmaktadır. Örneğin, SaaS’ın bedava sunulması karşılığında bu hizmetin kullanıcılarından elde edilen veriler daha sonra kâra dönüştürülebilmektedir. Böyle bir durumda, bedava hizmetin sunulması sırasında vergi kesintisine tabi olabilecek bir ödeme gerçekleşmemektedir. Vergi kesintisi önerisi, bedava hizmetlerde kullanıcı katılımı ve verinin ortaya çıkardığı değeri yakalamakta yetersiz kalmaktadır.

1.6. Diğer Öneriler

1.6.1. Tamamen İkametgâh İlkesine Dayalı Vergilendirme

1.6.1.1. Genel Olarak

Elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara yönelik yaklaşımlardan birisi ikametgâh ilkesine üstünlük tanınmasına dayanmaktadır. Bu yaklaşıma göre, elektronik ortamlarda yürütülen ticari faaliyetlerin ekonomik bağı açısından işyeri kuralı terkedilmeli ve en önemli gösterge olarak ikametgâh kabul edilmelidir. Bu yaklaşıma dayalı çözüm önerileri 1996 yılında ABD Hazine Bakanlığı¹¹⁶¹ ve 1998 yılında John K. Sweet¹¹⁶² tarafından sunulmaktadır.

ABD Hazine Bakanlığı'na göre, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişim, hizmet sektöründeki uluslararası ticareti artırırken mevcut vergilendirme kuralları üzerinde baskı oluşturmaktadır¹¹⁶³. Bu çerçevede elektronik ortamdaki bilgisayar yazılımı satışları ve hizmetlerde önemli yeniliklerin ve gelişmelerin olduğu ifade edilmektedir¹¹⁶⁴. Elektronik ticaretin vergilendirilmesi sırasında vergilendirme prensiplerinin ve özellikle tarafsızlık ilkesinin gözetilmesi gerektiği vurgulanmaktadır¹¹⁶⁵. Bu bağlamda, elektronik ortamda yürütülen ticari faaliyetler ile geleneksel yöntemler kullanılarak yürütülen ticari faaliyetler arasında eşitliği bozucu düzenlemelerden kaçınılması gerekmektedir. ABD Hazine Bakanlığı'na göre, ticari kazancı kaynak ülkenin vergilendirebilmesi için bir eşik olan işyeri kavramı, ticari kazancın vergilendirilmesinde önceliğin ikametgâh ilkesinde olduğunu göstermektedir¹¹⁶⁶. Elektronik ticaret bakımından uygulanma zorlukları bulunan kaynak kurallarının anlamını ve önemini yitirdiğini vurgulayan ABD Hazine Bakanlığı'na göre, elektronik ortamda ticari faaliyet yürüten bir vergi yükümlüsünün faaliyetlerinin yerini belirlemek açısından en olası göstergenin ikametgâh yeri olduğu belirtilmektedir¹¹⁶⁷. Bu

¹¹⁶¹ US Department of Treasury Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, <https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf> (E.T. 30/8/2022) November 1996.

¹¹⁶² John K. Sweet, "Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-Based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles", University of Pennsylvania Law Review, Volume:146, No:6, August 1998. Benzer yönde görüşe sahip Lejeune ve diğerlerine göre, "Bugün, egemenlikle ilgili ilkeler altında, elektronik işlemlerin çifte vergilendirmeye konu olacağı gerçeği göz ardı edilemez. Çifte vergilendirmeyi önlemenin en iyi yolu işyeri kavramını terk etmek ve münhasıran ikametgâh ilkesine dayalı vergilendirmeye geçmektedir." In Lejeune/Bart Vanham/Isabelle Verlinden/Alain Verbeken, "Does cyber-commerce necessitate a revision of international tax concepts?" European Taxation. Jan1998, Vol. 38 Issue 1, p2. 12p. (Aktaran: Yaltı, s.203)

¹¹⁶³ US Department of Treasury Office of Tax Policy, s.6.

¹¹⁶⁴ Bkz. US Department of Treasury Office of Tax Policy, s.8-9.

¹¹⁶⁵ Bkz. US Department of Treasury Office of Tax Policy, s.19.

¹¹⁶⁶ US Department of Treasury Office of Tax Policy, s.22.

¹¹⁶⁷ US Department of Treasury Office of Tax Policy, s.23.

nedenle, ABD vergi politikası, geleneksel kaynak ilkeleri önemini yitirdikçe ikametgaha dayalı vergilendirmenin devreye girerek öne çıkacağını çok önceden kabul etmektedir. Bu çerçevede elektronik ticaretin gelişmesine paralel olarak ikametgaha dayalı vergilenme ilkelerinin öneminin artacağı öngörülmektedir¹¹⁶⁸.

Sweet, elektronik ticaret ile birlikte hizmet sağlayıcısı ve müşterinin aynı yerde olma olasılığının düştüğüne işaret etmektedir¹¹⁶⁹. Sweet'e göre, elektronik ticarete kaynak vergilendirmesini başarılı bir şekilde uygulamanın önünde çok fazla engel bulunmaktadır. Ayrıca, elektronik ticarete işyeri kuralı tartışmaya açıktır. Bu nedenle, elektronik ortamda yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirler bakımından ikametgâh ilkesinin daha kalıcı olacağı değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, dezavantajları bulunmasına karşın ikametgâh ilkesinin avantajlarının ağır bastığı belirtilmektedir¹¹⁷⁰. Bununla birlikte, ikametgâh ilkesine dayalı vergilendirme sisteminin uygulanması halinde ortaya çıkacak olan sermaye kaçış riski ve gelişmekte olan uluslara yönelik adaletsizlik sorunlarının üstesinden gelinmelidir¹¹⁷¹.

1.6.1.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme

Elektronik ortamda yürütülen faaliyetlerde hizmet sağlayıcısı ile müşteri arasındaki mesafenin artması, tamamen ikametgâh ilkesine dayalı vergilendirmenin bir gerekçesi olarak sunulmaktadır¹¹⁷². Bulut bilişim hizmetlerine bakıldığında hizmet sağlayıcı ile müşterilerin farklı ülkelerde bulunması gerçeği olağan bir şekilde görülmektedir. ABD Hazine Bakanlığı ve Sweet tarafından ortaya koyulan yaklaşım benimsendiği takdirde bu hizmetlerden elde edilen gelirlerin tamamının bulut bilişim hizmeti sağlayıcılarının mukimi olduğu ülkelerde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Tamamen ikametgaha dayalı vergilendirmenin kabul edilmesi halinde bulut bilişim hizmetleri bakımından bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Birincisi, bulut bilişim hizmet sağlayıcıları, daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek için mukim ülke olarak düşük vergili ülkeleri tercih edeceklerdir¹¹⁷³. Bu hizmet sağlayıcıları, her hizmet ve dağıtım modelinde bunu kolaylıkla yapabilecektir. İkinci olarak, hizmet sağlayıcısının merkezi, ticari faaliyetlerini yürüttüğü yerlerden ve müşterilerinin bulunduğu yerlerden farklı olabilmektedir.

¹¹⁶⁸ Bkz. US Department of Treasury Office of Tax Policy,, s.23.

¹¹⁶⁹ Sweet, s.1968.

¹¹⁷⁰ Sweet, s.2000.

¹¹⁷¹ Sweet, s.2000.

¹¹⁷² Avi-Yonah, *Electronic Commerce*, s.543.

¹¹⁷³ Elektronik ticaret bakımından genel olarak benzer yönde görüşleri için Bkz. Arthur Cockfield, "Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits", *Tulane Law Review*, Volume:74, Issue:1, 1999, s.171-172.

Örneğin, bir IaaS sağlayıcısı veri merkezi işletmek, veri merkezi gayrimenkullerini yönetmek, yazılım geliştirmek ve fikri mülkiyet haklarına sahip olmak gibi çeşitli ticari işlevleri farklı ülkelerdeki uzmanlaşmış yavru şirketleri arasında dağıtabilmektedir. Buna ek olarak, müşterileri bu ülkelerin dışındaki üçüncü ülkelerde bulunabilmektedir¹¹⁷⁴. Bu üretim ve teslim sürecinin hiçbir yerinde olmayan bir yerde hizmet sağlayıcısının merkezi konumlandığı takdirde bulut bilişim hizmeti ile hiçbir ekonomik bağı olmayan bir ülkeye vergilendirme hakkı tanınmış olmaktadır. Bu yönüyle bulut bilişim hizmetlerinde tamamen ikametgâh ilkesine dayalı vergilendirmenin uygulanmasının ekonomik bağ teorisi ile izah edilmesi mümkün görünmemektedir.

ABD Hazine Bakanlığı yukarıda ele alınan yaklaşımını sunduğu Raporda telekomünikasyon hizmeti sağlayıcılarına ilişkin dikkat çekici tespitlerde bulunmaktadır. Buna göre, bilgi (veri) satan bir teşebbüsün ABD’de bulunan sunucuları kullanması halinde bu sunucular depo olarak kabul edilebilir. Ancak, ABD dışında mukim bir telekomünikasyon hizmeti sağlayıcısının, ABD’de bulunan sunucuları çalıştırması veya bu ülkede bulunan müşterilere bilgisayar ve internet hizmeti satması, elde ettiği kazancın ayrılmaz parçasıdır¹¹⁷⁵. Bu durumda, ticari kazancın ayrılmaz bir parçası olan bir faaliyetin (satış veya hizmetin) yürütüldüğü ülke, bu faaliyetten elde edilen geliri vergilendirme hakkına sahip olmalıdır. Fakat, aynı Raporda savunulan tamamen ikametgâh ilkesine dayalı yaklaşım telekomünikasyon hizmet sağlayıcısı durumuna uygulandığı takdirde, ABD’nin yukarıdaki tespitleri ile çelişir bir şekilde, satış veya hizmetin sunulduğu ülkenin vergilendirme hakkını yalnızca bu faaliyeti yürüten teşebbüsün merkezinin bu ülkede olması halinde kabul etmeyi öngörmektedir. Telekomünikasyon hizmeti sağlayıcılarının durumu ile IaaS sağlayıcılarının durumu benzerlik göstermektedir. Bu nedenle, benzer çelişkinin IaaS sağlayıcıları için geçerli olduğunu söylemek mümkündür.

Son olarak, bu çalışmanın daha önceki bölümlerde ayrıntılarıyla izah edildiği üzere veri merkezleri bulut bilişim sektörü için fabrika mahiyetindedir¹¹⁷⁶. Bu veri merkezleri devre dışı bırakıldığı takdirde bulut bilişim hizmetlerini yürütmek imkânsız hale gelmektedir. Tamamen ikametgaha dayalı vergilendirme yaklaşımının benimsenmesi halinde veri merkezlerinin bulunduğu ülkelerin vergilendirme hakkı, IaaS sağlayıcısının bu ülkenin mukimi olması şartına

¹¹⁷⁴ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 4.2. İşletme Bakımından ve Birinci Bölüm 4.3. Pazara Giriş Bakımından.

¹¹⁷⁵ US Department of Treasury Office of Tax Policy, s.26-27.

¹¹⁷⁶ Bkz. Birinci Bölüm 4.1. Sermaye Bakımından.

bağlanmaktadır. Bu durum, işyeri eşiğinden daha ağır ve daha yapay bir Uluslararası Vergi sistemi anlamına gelmektedir.

1.6.2. Varış Yerine Dayalı Nakit Akış Vergisi

1.6.2.1. Genel Olarak

Sınır ötesi işlemlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara yönelik olarak ortaya konulan radikal çözüm önerilerinden biri Auerbach, Devereux, Keen ve Vella'ya aittir¹¹⁷⁷. Bu yazarlara göre, düşük vergili ülkelere kâr aktarımında usta oldukları için vergilendirmeye ilişkin endişelerin ön saflarında dijital şirketler yer almasına rağmen bu sorunlar bu tür şirketlere özgü değildir¹¹⁷⁸. Bu görüş, günümüzde yaşanan vergilendirme sorunlarının dijitalleşmeye özgülenemeyeceğini ifade ederken çözüm arayışlarını matrah aşındırma ve kâr aktarımı sorununu üzerinden yapmaktadır. Buna göre, mevcut sistem, ekonomik verimliliğin kaybolmasına neden olacak şekilde gerçek ekonomik faaliyeti bozan, kâr aktarımına açık, yüksek uyum maliyetleri gerektiren, vergi idareleri için maliyetli ve devletler arasında vergi rekabetini tetikleyen bir sistemdir. Bu nedenle, mevcut sistem istikrarsızlığa yol açmaktadır¹¹⁷⁹. Dijitalleşme, bu sorunları değiştirmemekte ancak daha derinleştirmektedir¹¹⁸⁰.

Auerbach ve diğerlerine göre, teşebbüsler kârlarını düşük vergili ülkelere aktaracak şekilde üretim faktörlerinin yerlerini belirlemektedir. Taşınabilir mahiyetteki faaliyetlerinin bulunduğu yerde teşebbüsleri vergilendirmeyi öngören mevcut sistem, bu teşebbüslerin yer tercihleri üzerinde bozucu etki yaratmakta, üretim faktörlerini daha uygun (vergili) yerlere kaydırmaya teşvik etmekte ve vergi rekabetini tetiklemektedir¹¹⁸¹. Bu nedenle, hissedarların veya tüketicilerin yeri gibi taşınması mümkün olmayan veya nispeten taşınamaz durumda olan faaliyetlerin bulunduğu yerde kurum kazançlarının vergilendirilmesini önermektedir¹¹⁸².

Auerbach ve diğerleri, yukarıda zikredilen sorunları bertaraf etmek üzere varış yerine dayalı nakit akış vergisini önermektedir. Bu tür bir vergi önerisi, ilk kez 20. yüzyılın ortalarında

¹¹⁷⁷ Bkz. Alan Auerbach/Michael P. Devereux/Michael Keen/John Vella, Destination-Based Cash Flow Taxation, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series, WP 17/01, January 2017.

¹¹⁷⁸ Devereux/Vella, s.550

¹¹⁷⁹ Devereux/Vella, s.551.

¹¹⁸⁰ Bkz. Devereux/Vella, s.551.

¹¹⁸¹ Devereux/Vella, s.555

¹¹⁸² Bu öneri daha önce, Haziran 2016'da, ABD Temsilciler Meclisi'nin "Ways and Means" Komitesi tarafından, varış yerine dayalı nakit akış vergilendirilmesinin bir versiyonunu öneren "Vergi Reformu İçin Daha İyi Bir Yol" ("A Better Way, Our Vision for a Confident America: Tax") taslak belgesi ile yayınlanmıştı. Esasında nakit akış vergisi üzerine yapılan çalışmalar daha eskiye dayanır. Bkz. Auerbach/Devereux/ Keen/Vella, s.2,9.

E. Cary Brown ve Nicholas Kaldor tarafından ortaya konulmuştur¹¹⁸³. Nakit akış vergisi, mevcut gelir ve kurumlar vergisi sisteminin bir alternatifi olarak kurgulanmaktadır¹¹⁸⁴. Nakit akış vergisinin öne çıkan özellikleri arasında harcamayı matrah olarak alması, tasarrufları vergi dışı bırakması ve diğer harcama vergilerinden farklı olarak sübjektif ve dolaysız olmasıdır¹¹⁸⁵.

Devereux ve Vella, nakit akış vergisi uygulamasına ilişkin olarak dijital platformlar ve bedava hizmetler üzerinde özellikle durmaktadır. İlk olarak, dijital platformlar, pazarın her iki tarafını (satıcıları ve müşterileri) bir araya getiren eBay, Amazon ve Airbnb gibi platformlardır. Dijital platform tarafından sunulan hizmetin karşılığında her iki tarafın (satıcı ve müşterileri) da platforma ödeme yapması halinde her iki tarafı, platformun müşterisi olarak değerlendirmek makul görünmektedir. Bu durumda, her birinin (platformu kullanan satıcı ve müşterinin) konumu ayrı bir varış yeri olarak ele alınmaktadır¹¹⁸⁶. Ancak, diğer bir ihtimal, bu platformu kullanan taraflardan (satıcılar ve müşterilerinden) birinin, platforma ödeme yapmak zorunda olmamasıdır. Bu durumda ödeme yapmayan tarafın yerini yine varış yeri olarak kabul etmek gerektiği ifade edilmektedir. Bununla birlikte, ödeme yapmayan tarafın efektif ödeme tutarının belirlenmesinde ciddi zorluk bulunduğu belirtilmektedir¹¹⁸⁷. İkinci olarak, bedava hizmetlerde nakit akış vergisi uygulaması üzerinde durulmaktadır. Elektronik ortamda yürütülen bedava hizmetler karşılığında kullanıcılardan veri toplanan faaliyetler için varış yeri ülkesinin belirlenmesi ve matrah tutarının hesaplanması bakımından belirsizlikler bulunmaktadır. Bu belirsizlikleri kabul eden Devereux ve Vella'ya göre, bu belirsizlikler benzer şekilde diğer vergiler bakımından da geçerlidir¹¹⁸⁸.

1.6.2.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme

Nakit akış vergisi önerisi, matrah aşındırma ve kâr aktarımı sorununu öncelikli olarak ele alan bir çözüm önerisidir. Kanaatimizce bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen geliri vergilendirmede öncelikli sorun matrah aşındırma sorunu değildir. Yürürlükteki uluslararası vergi hukuku kurallarının bulut bilişim hizmetlerine uygulanmasından ortaya çıkan vergisel sonuçlar ile bu kuralların temelinde yatan teori ve prensipler (örneğin ulusların eşitliği ilkesi, fayda teorisi, ekonomik bağ teorisi gibi) arasında uyum bulunmamaktadır. Uluslararası vergi

¹¹⁸³ Bkz. Bkz. Auerbach/Devereux/ Keen/Vella, s.2, dipnot 5.

¹¹⁸⁴ Adnan Gerçek, “*ABD’de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi*”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:14, Sayı:1, Yıl:1999, s.125-136, s.125.

¹¹⁸⁵ Coşkun Can Aktan/Dilek Dileyici/Tarık Vural, “Vergi Ne Üzerinden Alınmalı? Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet”, Yeni Maliye (Eds. Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik, Dilek Dileyici), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/420, s.69-96, s.86.

¹¹⁸⁶ Devereux/Vella, s.557.

¹¹⁸⁷ Devereux/Vella, s.557.

¹¹⁸⁸ Ayrıntılar için Bkz. Devereux/Vella, s.558-559.

sisteminin içeriğini teşkil eden bu kurallarda yapılması öngörülen bir değişikliğin esas amacı, yeni iktisadi gerçekleri dikkate alarak bu teori ve prensiplere uygun vergi uygulamasını tesis edecek düzeni kurmak olmalıdır. Kanaatimizce bu öneri, bulut bilişim hizmetleri bakımından bu amaca uygun bir değişikliği içermemektedir. Bunun en önemli sebebi, öncelikli olarak çözülmesi öngörülen sorun tercihidir.

Nakit akış vergisi, çok taraflı bir iş modeli olan dijital platformlar ve bedava hizmetler yönünden birçok belirsizliği barındırmaktadır. Nitekim, Devereux ve Vella bu belirsizlikleri belirli ölçüde kabul etmektedir. Çok taraflı iş modelleri ve bedava hizmetler bulut bilişimde sıklıkla görülmektedir¹¹⁸⁹. Bu bağlamda, nakit akış vergisinin yürürlüğe girmesi halinde bulut bilişim hizmetleri bakımından birçok belirsizliğin ortaya çıkacağını öngörmek zor değildir.

Son olarak, çok taraflı iş modelleri bakımından Schön tarafından verilen dikkat çekici bir örnek şu şekildedir: “Dört farklı ülkeden dört büyük otomobil üreticisinin (BMW, Renault, Fiat ve Toyota), Alman pazarına erişmek için ABD merkezli bir dijital platform sağlayıcısına reklam hizmeti ücreti ödemesi durumunda yalnızca BMW’nin yaptığı ödemeyi Alman pazarına bağlamanın ve bunlara vergi kesintisi uygulamanın bir anlamı bulunmamaktadır. Bunun yerine, Alman pazarına erişmek için ödeme yapmak isteyen tüm ticaret ortaklıklarından elde edilen kazançlar, bu ortaklıkların nerede olduğuna bakılmaksızın bu vergiye tabi olmalıdır. Ödemelerin gerçekleştirildiği ülke ile kazancın sağlandığı ülke her zaman aynı değildir.”¹¹⁹⁰

1.6.3. OECD Birleşik Yaklaşımı (Unified Approach)

1.6.3.1. Genel Olarak

2012 yılında Meksika’da düzenlenen G20 Zirvesi sonunda yayınlanan deklarasyonda matrah aşındırma ve kâr aktarımı (BEPS) ile mücadele ihtiyacına dikkat çekildi. Aynı yıl G20 üye ülkeleri Maliye Bakanları, BEPS sorununu vurgulayarak bu sorun ile mücadeleye yönelik OECD çalışmalarının beklendiğini ifade etti. Aynı zamanlarda, Birleşik Krallık Maliye Bakanı George Osborne ve Almanya Maliye Bakanı Wolfgang Schäuble, yayınladıkları ortak bildiriye, uluslararası vergi standartlarını güçlendirmek için birlikte hareket etmek ve vergi kurallarındaki boşlukları gidermeye yönelik OECD çalışmalarını desteklemek üzere mevkidaşlarına çağrıda bulundu. Bu çağrıya, o zaman, Fransa Maliye Bakanı Pierre Moscovici de katıldı. Aynı soruna yönelik endişeler daha sonra dönemin ABD Başkanı Barrack Obama tarafından şu şekilde dile

¹¹⁸⁹ Ayrıntılı açıklamalarımız için Bkz. Birinci Bölüm 4.5. İş Modeli Bakımından. Ayrıca, Gmail ve Dropbox gibi çok sayıda bulut hizmeti çok sayıda kullanıcı tarafından ücretsiz bir şekilde kullanılabilir.

¹¹⁹⁰ Schön, *Ten Questions*, s.11.

getirildi: “sayısal veriler, çok uluslu işletmelerin gelir aktarma davranışlarının, vergi reformu yoluyla ele alınması gereken önemli bir mesele olduğunu göstermektedir”.¹¹⁹¹

Bu endişeleri dikkate alan OECD, 2013 yılında 15 eylem planından (“BEPS Action Plans”) oluşan kapsamlı ve kapsayıcı bir çalışmayı başlattığını kamuoyu ile paylaştı. Dijital ekonominin vergi sorunları 1 numaralı Eylem Planı çerçevesinde ele alınmaktadır. Bu eylem planında ele alınan sorunlara ilişkin genel konu başlıkları arasında yeni iş modellerinde gelirin nitelendirilmesi, bağlantı kuralı (“nexus”) bağlamında önemli dijital varlık, veriden doğan değer atfedilmesi, sınır ötesi dijital mal ve hizmet satışında KDV tahsilatı yer almaktadır.¹¹⁹²

Bu sorunlara yönelik çözüm önerileri için Ottawa Prensiplerinin önemli bir dayanak olduğu kabul edildi¹¹⁹³. Bu prensipler tarafsızlık, verimlilik, belirlilik ve basitlik, etkinlik ve adalet ve esnekliktir¹¹⁹⁴. Bu prensipler ışığında dijital ekonomide vergilendirme sorunlarını ele alan BEPS 1 numaralı Eylem Planına ilişkin Final Raporu 2015 yılında yayınlandı¹¹⁹⁵. Bu Raporda özellikle üzerinde durulan iş modelleri arasında bulut bilişime yer verildi¹¹⁹⁶.

2016 yılında BEPS Eylem Planları kapsamındaki çalışmaları uluslararası diyalog ve koordinasyon içinde yürütmek üzere çok sayıda ülkeden katılımcının yer aldığı OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi (“OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”) kuruldu. G20’nin talebi üzerine OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi tarafından 2018 yılında bir Ara Rapor yayınlandı¹¹⁹⁷. 2019 yılında, OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi üyeleri tarafından dijitalleşmeden kaynaklanan

¹¹⁹¹ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>, s.14. (Bundan sonra “OECD, Addressing BEPS” olarak anılacaktır.)

¹¹⁹² Bkz. OECD, Action 1 Final Report, s.16.

¹¹⁹³ OECD, Action 1 Final Report, s.17.

¹¹⁹⁴ Tarafsızlık ilkesine göre, vergilendirme, geleneksel ticaret ile elektronik ticaret türleri arasında ve elektronik ticaretin tüm türleri arasında tarafsız ve eşit olmalıdır. Ticari kararlar, vergi yerine iktisadi mülahazalardan etkilenmelidir. Aynı durumda aynı işlemleri gerçekleştiren vergi yükümlülükleri aynı düzeyde vergilendirmeye tabi olmalıdır. Verimlilik ilkesine göre, vergi yükümlülerinin ve vergi idarelerinin üstleneceği uyum maliyetleri mümkün olduğu kadar düşük tutulmalıdır. Belirlilik ve basitlik ilkesine göre, vergi kuralları açık olmalı ve kolaylıkla anlaşılabilir olmalıdır. Böylece, bir işlemin vergisel sonuçları (verginin ne zaman, nerede ve nasıl tahakkuk edeceğine ilişkin hususları bilmek dahil) vergi yükümlüsü tarafından öngörülebilir olmalıdır. Etkinlik ve doğruluk ilkesine göre, vergilendirme tam ve zamanında vergi tahakkuk ettirmelidir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma potansiyeli asgari düzeye çekilmeli ve bu potansiyelle mücadeleyle yönelik tedbirler riskle orantılı olmalıdır. Esneklik ilkesine göre, vergi sistemi, teknolojik ve ticari gelişmeleri takip edebilecek şekilde esnek ve dinamik olmalıdır. Bkz. OECD, Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, 2001, <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf> (E.T.30/8/2022), s.230.

¹¹⁹⁵ Bkz. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (E.T. 1/9/2022).

¹¹⁹⁶ Bkz. OECD, Action 1 Final Report, s.59-62.

¹¹⁹⁷ Bkz. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2018, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> (E.T. 1/9/2022).

vergi sorunlarının iki sütun altında ele alınması kararlaştırıldı¹¹⁹⁸. Birinci sütunda, bağlantı kuralı ve gelirin atfedilmesine odaklanılırken ikinci sütunda diğer BEPS sorunlarına yönelik olarak küresel asgari vergi oranı üzerine çalışılmasına karar verildi. Bu doğrultuda çalışmalarını yürüten OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi 2020 yılında her iki sütun için yaptığı taslak çalışmalar hakkında raporları yayınladı¹¹⁹⁹.

Birinci sütun, “Amount A”, “Amount B” ve “Belirlilik” olmak üzere üç bileşenden oluşmaktadır. Amount A başlığı altında çok uluslu işletme (veya segment) düzeyinde hesaplanan bakiye kâr (“residual profit”) üzerinden pazar ülkesine yeni bir vergilendirme hakkı tanınmaktadır. Amount B bileşeni kapsamında, emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak pazar ülkesinde fiziki olarak gerçekleştirilen belirli temel pazarlama ve dağıtım faaliyetleri için sabit bir getiri belirlenmektedir. Belirlilik bileşeni, etkili uyumsuzluk önleme ve çözüm mekanizmaları yoluyla hukuki güvenliği iyileştirme süreçlerini kapsamaktadır.

Amount A’nın kapsamı, faaliyet testi ve eşik testine göre belirlenmektedir. Faaliyet testine göre, pazar ülkesinde yürütülen faaliyetin otomatik dijital hizmetler (“automated digital services”) ve tüketiciye dönük faaliyetler (“consumer facing businesses”) olması gerekmektedir. Otomatik dijital hizmetlerin tanımı üç bileşenden teşekkül etmektedir. Bunlar olumlu liste, olumsuz liste ve genel tanımdır. Olumlu listede yer alan faaliyetler otomatik dijital hizmet iken olumsuz listede yer verilen faaliyetler otomatik dijital hizmet sayılmamaktadır. Otomatik dijital hizmetlere ilişkin olumlu listede yer alan faaliyetler şu şekildedir:

1. Çevrimiçi Reklam Hizmetleri
2. Kullanıcı verilerinin satışı veya diğer devirleri
3. Çevrimiçi Arama Motorları
4. Sosyal Medya Platformları
5. Çevrimiçi Aracı Platformlar
6. Dijital İçerik Hizmetleri

¹¹⁹⁸ Bkz. OECD/G20 Inclusive Framework, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (E.T. 30/8/2022).

¹¹⁹⁹ Birinci Sütun için Bkz. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (E.T. 1/9/2022). İkinci Sütun için Bkz. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en> (E.T. 1/9/2022)

7. Dijital Oyunlar
8. Standartlaştırılmış Çevrimiçi Öğretim Hizmetleri
9. Bulut Bilişim Hizmetleri

Bulut bilişim hizmetleri, standartlaştırılmış bilgi işlem kaynaklarına talebe bağlı olarak ağ erişimi sağlanması anlamında kullanılmaktadır. Tüm bulut bilişim hizmetleri otomatik dijital hizmet olarak kabul edilmemektedir. Buna göre, belirli bir müşterinin ihtiyaçlarına yönelik olarak yüksek düzeyde insan müdahalesi kullanılarak hizmetin uyarlanması durumunda bu hizmet, olumsuz listede yer alan danışmanlık ve mühendislik gibi profesyonel hizmetlere yaklaşmaktadır. Olumlu listede yer alan bulut bilişim hizmetleri kategorisi yalnızca otomatik dijital hizmet için aranan koşulları sağlayan standartlaştırılmış bulut bilişim hizmetlerini kapsamaktadır. Bununla birlikte, standartlaştırılmış bulut bilişim hizmetinin yapılandırılması, belirli bir bilgi işlem mimarisine entegrasyonu veya destek hizmeti gibi durumlarda ortaya çıkan insan müdahalesi bu hizmetin otomatik dijital hizmet vasfını değiştirmemektedir¹²⁰⁰.

Otomatik dijital hizmetler olumsuz listesinde yer alan hizmetler arasında şu şekildedir¹²⁰¹:

1. Kişiselleştirilmiş Profesyonel Hizmetler
2. Kişiselleştirilmiş Çevrimiçi Öğretim Hizmetleri
3. Otomatik Dijital Hizmetler haricindeki Çevrimiçi Mal ve Hizmet Satışı
4. Ağ Bağlanabilirliğine (“Internet of Things”) Bakılmaksızın Fiziki Malların Satışı
5. İnternet ve Diğer Elektronik Ağ Bağlantısına Erişim Sunan Hizmetleri

Her iki listede bulunmayan faaliyetler için yapılan genel tanımda ise otomatik dijital hizmet sayılmak için otomatik olma ve dijital olma koşulları aranmaktadır¹²⁰². Otomatik olma koşulu, sadece hizmet sağlayıcısı tarafına odaklanmaktadır. Buna göre, hizmet sağlayıcısının asgari düzeyi aşmayan insan müdahalesi ile hizmeti sunması gerekmektedir. Bununla birlikte, hizmet için gerekli olan sistemi kurma ve destek faaliyetleri sırasındaki insan müdahalesi dikkate alınmamaktadır. Ayrıca, hizmet kullanıcısı tarafındaki insan müdahalesi yine dikkate alınmamaktadır. Dijital olma koşulu, hizmetin internet veya elektronik ağ üzerinden sağlanmasını gerektirmektedir. Bu anlamda, internet veya diğer elektronik ağlar üzerinden iletim yöntemi arasında bir ayrım yapılmamaktadır. Ayrıca, hizmet sağlayıcısının iletim

¹²⁰⁰ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.32-33.

¹²⁰¹ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.33-37.

¹²⁰² OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.22-24.

teçhizatının maliki olmasının, bunları kiralamasının veya diğer şekillerde kontrolü altında tutup tutmamasının bir önemi bulunmamaktadır¹²⁰³.

Tüketiciye dönük faaliyet, doğrudan veya dolaylı bir şekilde, genellikle tüketiciye satılan türden hizmet veya malların arzı ve/veya bu mal veya hizmet arzıyla bağlantılı gayrimaddi varlığı lisanslama veya başka bir şekilde faydalandırma faaliyetidir¹²⁰⁴. Bu tanımda yer alan “genellikle tüketiciye satılan türden” tabirinden maksat bu mal veya hizmetin doğası gereği öncelikli olarak tüketiciye satılmasıdır. Buradan satılma tabiri doğrudan veya dolaylı bir şekilde satış, lisans, kira, leasing veya teslim işlemlerinin tamamını kapsamaktadır. Satışın son tüketiciye yapılmaması, bu işlemin tüketiciye yönelik faaliyet niteliğini etkilememektedir. Tüketiciye dönük hizmetin aynı zamanda otomatik dijital hizmet niteliğinde olması halinde bu faaliyet otomatik dijital hizmet olarak kabul edilir¹²⁰⁵.

Bazı faaliyetler Amount A kapsamından istisna tutulmaktadır. Bu faaliyetler arasında (i) doğal kaynaklar, (ii) finansal hizmetler, (iii) konut yapımı, satışı ve kiralaması ve (iv) uluslararası havacılık ve gemi taşımacılığıdır¹²⁰⁶.

Amount A için aranan ikinci koşul eşik testidir. Bu test ise küresel gelir testi ve de minimis yurt dışı kapsam içi gelir testi olmak üzere iki bileşenden teşekkül etmektedir. Küresel gelir testi ile konsolide finansal tablolarda gösterilen konsolide grup gelirine dayanarak küçük çok uluslu işletmeleri bu uygulamadan hariç tutmak amaçlanmaktadır. Ancak, küresel gelir tutarına ilişkin eşik üzerinde henüz bir fikir birliği bulunmamaktadır¹²⁰⁷. De minimis yurt dışı kapsam içi gelir testi ile küresel gelir testini sağlamasına karşın pazar ülkesinde kapsam içi faaliyetlerden elde edilen gelirin düşük olması halinde bu uygulamadan kaynaklanan maliyetler karşısında görece düşük olan gelirin göz ardı edilmesi öngörülmektedir¹²⁰⁸.

OECD, yalnızca Amount A kapsamındaki gelirler bakımından pazar ülkelerinin vergilendirme yetkisini tanımak üzere yeni bir bağlantı kuralı öngörmektedir. Bu kuralın, yürürlükteki vergi kuralları veya diğer kurallar üzerindeki amaç dışı etkilerini sınırlamak için ayrı, bağımsız bir hüküm olarak öngörülmektedir¹²⁰⁹.

¹²⁰³ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.24-25.

¹²⁰⁴ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.39.

¹²⁰⁵ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.39.

¹²⁰⁶ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.49.

¹²⁰⁷ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.61-63.

¹²⁰⁸ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.63-64.

¹²⁰⁹ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.65.

Otomatik dijital hizmetler ve tüketiciye dönük faaliyetler için farklı bağlantı kuralları öngörülmektedir¹²¹⁰. Bu bağlamda, otomatik dijital hizmetlerdeki bağlantı için belirli bir pazar geliri eşiğini aşmak yeterli bir test olabilmektedir¹²¹¹. Diğer yandan, tüketiciye dönük faaliyetler için daha yüksek eşik öngören bir bağlantı kuralının uygulanabileceği belirtilmektedir¹²¹². Bu nedenle, belirli bir gelir seviyesini aşmak dışında başka ek eşikler öngörülebilecektir. Bu eşik ilişkin seçenekler arasında yavru şirket ve işyeri yer almaktadır¹²¹³.

Amount A kapsamındaki gelirin, pazar ülkesinden elde edildiğini gösteren kaynak kurallarının geliştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, ortaya konulan kurallar hem otomatik dijital hizmetler hem de tüketiciye yönelik faaliyetler için ayrı ayrıdır¹²¹⁴. Olumlu listede yer alan otomatik dijital hizmetlerden her biri için ayrı ayrı Amount A kapsamındaki gelirler belirlenmektedir. Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirler, çevrimiçi reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler ve bulut bilişimden elde edilen gelirler olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır. Birinci gruptaki çevrimiçi reklam hizmetlerinden elde edilen gelirlerde kaynak kuralı şu şekildedir¹²¹⁵:

i) Görüntüleyenin gerçek zamanlı yerine dayalı çevrimiçi reklam hizmetlerinde kaynak kuralı, reklamı görüntüleyenin gerçek zamanlı yeridir. Bununla ilişkili göstergeler şu şekilde:

1. Görüntüleme sırasında görüntüleyenin cihazının coğrafi konumunun bulunduğu ülke; veya eğer bu bilgi mevcut değilse veya güvenilirmezse,
2. Görüntüleme sırasında görüntüleyenin cihazının IP adresinin bulunduğu ülke; veya eğer bu bilgi mevcut değilse veya güvenilirmezse,
3. Görüntüleyenin gerçek zamanlı konumunun bulunduğu ülkeyi belirlemek için kullanılabilecek diğer mevcut bilgiler

ii) Diğer çevrimiçi reklam hizmetlerinde kaynak kuralı, reklamı görüntüleyenin olağan yerleşim yeridir (ordinary residence¹²¹⁶). Bununla ilişkili göstergeler şu şekilde:

a) Kullanıcı profil bilgilerine dayalı görüntüleyenin olağan yerleşim yeri:

¹²¹⁰ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.65.

¹²¹¹ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.65.

¹²¹² OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.65.

¹²¹³ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.67-69.

¹²¹⁴ Bkz. OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.72 vd..

¹²¹⁵ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 74.

¹²¹⁶ Bu kavrama ilişkin OECD tanımı “the place a person habitually resides” için Bkz. OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 73.

- a.1 Görüntüleyenin cihazının coğrafi konumu veya IP adresiyle ilgili yinelenen verilerden elde edilen yerleşim yeri bilgileri; veya bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,
- a.2 Görüntüleyenin fatura adresi; veya bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,
- a.3 Görüntüleyenin telefon numarasının ülke kodu; veya bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,
- a.4 Görüntüleyen tarafından girilen ikamet bilgileri; veya mevcut değilse veya güvenilmezse
- a.5 Görüntüleyenin olağan yerleşim yeri ülkesini belirlemek için kullanılabilecek diğer mevcut bilgiler; veya bu bilgiler mevcut değilse veya güvenilmezse
- b) Görüntüleme sırasında görüntüleyenin cihazının coğrafi konumunun bulunduğu ülke; veya eğer bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,
- c) Görüntüleme sırasında görüntüleyenin cihazının IP adresinin bulunduğu ülke.

Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen ikinci gelir grubunda bulut bilişimden elde edilen gelirler yer almaktadır. Bu gelir grubu için öngörülen kaynak kuralı müşterinin bireysel veya ticari olmasına bağlı olarak şu şekildedir¹²¹⁷:

i) Bireysel bir müşteriye satılan bir bulut bilişim hizmeti için kaynak kuralı, alıcının olağan yerleşim yeri ülkesidir. Buna ilişkin göstergeler şu şekilde:

- a) Kullanıcı profil bilgilerine dayalı satın alınan olağan yerleşim yeri ülkesi:
 - a.1 Alıcının cihazının coğrafi konumu veya IP adresiyle ilgili yinelenen verilerden elde edilen yerleşim yeri bilgileri; veya bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,
 - a.2 Alıcının fatura adresi; veya bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,
 - a.3 Alıcının telefon numarasının ülke kodu; veya bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,

¹²¹⁷ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 80-81, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

a.4 Alıcı tarafından girilen yerleşim yeri bilgileri; veya mevcut değilse veya güvenilmezse

a.5 Alıcının olağan yerleşim yeri ülkesini belirlemek için kullanılabilecek diğer mevcut bilgiler; veya bu bilgiler mevcut değilse veya güvenilmezse

b) Alıcının fatura adresinin bulunduğu ülke; veya bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,

c) Alıcının cihazının coğrafi konumunun bulunduğu ülke; veya eğer bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,

d) Alıcının cihazının IP adresinin bulunduğu ülke.

ii) Bir ticari müşteri tarafından kurum içi kullanıma yönelik bir hizmet satın alımında kaynak kuralı, bu işletmenin hizmeti kullandığı yerdeki ülkedir¹²¹⁸. Bununla ilişkili göstergeler şu şekilde¹²¹⁹:

a) Ticari müşteri tarafından bulut bilişim hizmet sağlayıcısına bildirildiği şekliyle hizmetten yararlanan işletme çalışanlarının ülkeleri; veya bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,

b) Sözleşmesinde ve/veya vergisel amaçlarla (katma değer vergisi amaçları gibi) toplanan kayıtlarda yer alan ofisler ve adres bilgileri tarafından belirlenen, işletmenin faaliyet gösterdiği ülke/ülkeler; veya bu bilgi mevcut değilse veya güvenilmezse,

c) Hizmeti kullanan işletme çalışanlarının bulunduğu yer ülkesini belirlemek için kullanılabilecek diğer mevcut bilgiler.

Özetle, OECD'ye göre, diğer otomatik dijital hizmetlerden farklı olarak bulut bilişim hizmetlerinde bireysel tüketicilerden ziyade ticari müşterilere hizmet satışı gerçekleşmektedir. Bu hizmetlerden elde edilen gelirler çevrimiçi reklam hizmeti ödemelerinden veya doğrudan

¹²¹⁸ “Başka bir otomatik dijital hizmet sağlayıcısının platformunu barındırmak için bulut bilişim hizmetinin sağlandığı durumlarda daha spesifik bir kuralın oluşturulup oluşturulamayacağı da değerlendirilmektedir. Bu tür bir sağlayıcının Amount A kapsamındaki kendi yükümlülüklerini yerine getirmek için gelir kaynağı hakkında bilgi toplamasının gerekeceği durumlarda, bu amaç için daha kesin bilgiler zaten mevcut olacaktır. Bu tür bir kural, doğrudan bulut bilişim hizmetini kullanan kurum içi personel olmasalar da, platform tarafından sunulan hizmete daha hızlı ve daha kaliteli erişimden doğrudan faydalandıklarından, kaynak kuralı otomatik dijital hizmet platformunun son kullanıcısının bulunduğu ülkeyi gelirin kaynağı yapacaktır.” Bkz. OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 80-81, dipnot 50, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

¹²¹⁹ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 80.

bulut bilişim hizmetleri karşılığı olan ödemelerden kaynaklanmaktadır. Bulut bilişim hizmetinin bireysel kullanıcıya sunulması halinde kaynak kuralı bakımından belirleyici olan hizmeti alanın yeridir. Bu yeri belirlerken kullanıcının profil bilgisinden ve fatura adresinden yararlanılabilmektedir. Ancak, bu bilgilerin güvenilir olmaması halinde kullanılan cihazın coğrafi konumunu veya IP adresini kullanabilmektedir¹²²⁰.

Bununla birlikte, bulut bilişim hizmetini satın alanın ticari müşteri olması durumunda birtakım zorluklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, bulut bilişim hizmetini tek bir kurum aracılığıyla satın alan işletme, kurum içi teknoloji sisteminin yardımıyla bu hizmetini Dünyanın farklı yerlerinde bulunan çalışanlarının kullanımına sunabilir. Bu noktada itibar edilmesi gereken ilk bilgi kurumsal müşteri tarafından verilen bilgi olmalıdır¹²²¹. Buna alternatif olarak, bulut bilişim hizmet sağlayıcısı, kurumsal müşterisi ile akdettiği sözleşmedeki bilgileri ve vergisel amaçlarla edindiği diğer bilgileri kullanarak hizmetin kullanıldığı ülkeyi veya ülkeleri belirleyebilmektedir. Birden fazla ülkede kullanımın varlığı halinde bulut bilişim hizmet sağlayıcısının, bu geliri elde edilen veriler ışığında, adil ve makul bir şekilde bu ülkelere bölüştürmesi beklenmektedir¹²²². Tüm bu bilgilerin mevcut olmaması halinde hizmet sağlayıcı, bulut hizmetinin son kullanıcılarının, yani hizmeti kullanan ticari müşterinin çalışanlarının yerini belirlemek için kullanılabilecek diğer konum bilgilerini kullanabilmektedir¹²²³.

Amount A kapsamındaki matrahın belirlenmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) uyarınca hazırlanan konsolide finansal hesaplara eşdeğer veya karşılaştırılabilir sonuçlar üreten genel kabul görmüş muhasebe standartları (Geçerli GKGMS - Eligible GAAP) kapsamında hazırlanan konsolide finansal hesapların esas olarak kullanılması öngörülmektedir¹²²⁴. Bazı çok uluslu işletmeler için bölüm (segment) esasının kullanılması uygun olabilir. Buna göre, vergi mükelleflerinin gelirlerini otomatik dijital hizmet, tüketiciye dönük faaliyetler ve kapsam dışı arasında ayırmaları mümkün olmasına karşın bu faaliyetlere atfedilebilen net kârı ayrı ayrı hesaplamalarının mümkün olmaması halinde aşamalı olarak bu esasın uygulanması kabul edilmektedir¹²²⁵. Amount A tutarının hesaplanması ve paylaşılması emsallere uygunluk ilkesine dayanmayan bir formüle göre gerçekleştirilecektir¹²²⁶. Bu formül,

¹²²⁰ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 93.

¹²²¹ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 93.

¹²²² OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 93.

¹²²³ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 93.

¹²²⁴ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 100.

¹²²⁵ Bkz. OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 101 vd..

¹²²⁶ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 123.

karlılık eşiği, yeniden paylaşırma yüzdesi ve dağıtım anahtarı olmak üzere üç adımdan oluşmaktadır¹²²⁷.

“Amount B”, emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu bir şekilde temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerini yürüten ilişkili taraflar arasındaki ödemeleri standartlaştırmayı amaçlamaktadır¹²²⁸. Bu kısımda, transfer fiyatlandırması uygulamalarının basitleştirilmesi ve uyum maliyetlerinin düşürülmesi hedeflenmektedir. Amount B, Amount A’nın kapsamına tabi değildir. Amount B kapsamını ilişkili taraflar arasındaki temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine ilişkin kontrollü işlemler oluşturmaktadır¹²²⁹.

1.6.3.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme

2018 yılında yayınlanan OECD Ara Raporunda¹²³⁰ yer verilen en önemli tartışmalardan birisi vergilendirme sorunlarının ve çözüm arayışlarının kapsamına ilişkindir¹²³¹. Bu bağlamda, dijitalleşmenin vergilendirme alanındaki değişim ihtiyacına ilişkin olarak Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin yaklaşımlarını üç grupta toplamak mümkündür¹²³²:

- Birinci gruba göre, kullanıcı katılımı ve veriye dayanan yeni dijital iş modellerinde kazancın vergilendirildiği yer ile değerin yaratıldığı yer arasındaki uyumsuzluğa işaret etmektedir. Bu yaklaşıma göre, vergilendirme alanında ortaya çıkan bu sorun dijitalleşen ekonomiye özgüdür.
- İkinci gruba göre, günümüzde yaşanan vergilendirme sorunları sadece dijitalleşmeye özgü olmayan, globalleşme ve dijitalleşmeye dayalı olarak ekonominin genelinde görülen değişime ait sorunlardır. Buna göre, vergilendirme alanında ortaya çıkan vergilendirme sorununu dijitalleşmeye özgülememek gerekir.
- Üçüncü grup, mevcut uluslararası vergilendirme düzeninden memnun olup herhangi bir reforma ihtiyaç duymamaktadır. Bu anlamda, BEPS gibi çalışmaları endişeleri tespit etmek için yeterli görmekte ve zamanla ekonomide yaşanacak değişimi görmek istemektedir.

¹²²⁷ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 123.

¹²²⁸ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 160.

¹²²⁹ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s. 162.

¹²³⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2018, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> (E.T. 1/9/2022).

¹²³¹ Bkz. Editorial, "The OECD Unified Approach and the New International Tax System: A Half-Way Solution", *Intertax*, Volume:48, Issue:1, 2020, s.4-5.

¹²³² Sophie Chatel/Lee Harley, "Chapter 2 Article 5 of the OECD Model: Recent Amendments and Upcoming Challenges", *New Trends in the Definition of Permanent Establishment* (Eds. Guglielmo Maisto) IBFD, 2019, s.6 vd.

OECD Unified Approach, mevcut sistemi ve kuralları değiştirmeksizin dijitalleşen ekonominin belirli iş modellerine yönelik olarak yeni bağlantı kuralı ve dağıtım kuralı öngörmektedir. OECD'nin bu yaklaşımının temelinde çok uluslu işletmelerin matrah aşındırma ve kâr aktarımı davranışlarıyla mücadele hedefi yatmaktadır. Ancak, yukarıda ayrıntılı bir şekilde izah ettiğimiz üzere, çeşitli hizmet ve dağıtım modellerini ihtiva eden bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirin nitelendirilmesi ve işyeri kuralının uygulaması sorunları dikkate alındığında uluslararası vergi sisteminin temel kurallarının en başından itibaren sorgulanması gerekmektedir. Bu nedenle, sorunu yalnızca çok uluslu işletmelerin matrah aşındırma ve kâr aktarımı davranışlarına indirgeyen bakış açısının doğru olmadığı kanaatindeyiz.

OECD Unified Approach, otomatik dijital hizmet niteliğini haiz bulut bilişim hizmetlerini kapsamaktadır. Bu anlamda, asgari düzeyi aşmayan insan müdahalesi ile yürütülebilen standartlaştırılmış bulut bilişim hizmetleri otomatik dijital hizmet sayılmaktadır. Buna karşın, müşteriye özel çözümler sunan ve önemli ölçüde insan müdahalesi gerektiren bulut bilişim hizmetleri kapsam dışında tutulmaktadır. Bir hizmetin, otomatik dijital hizmet kategorisinde olup olmadığını belirlemesi bakımından ölçüt olan insan müdahalesine ilişkin asgari düzeyi ortaya koyması açısından hiçbir objektif kriter bulunmamaktadır¹²³³.

Ottawa Prensiplerinden olan tarafsızlık ilkesi gereğince ticari kararların, vergisel saikler yerine iktisadi mülahazalarla alınmasını sağlayacak şekilde vergi kuralları belirlenmelidir. OECD'nin Unified Approach önerisinin kabul edilmesi halinde bulut bilişim hizmetleri farklı vergi uygulamalarına tabi olmaktadır. Bu durumda, otomatik dijital hizmet niteliğini haiz olmayan bulut bilişim hizmetlerinin kapsam dışında tutulması, bulut bilişim hizmet sağlayıcılarının ticari kararlarını etkileme potansiyeline sahip olmaktadır. Bu yönüyle tarafsızlık ilkesinin zedelenmesi mümkündür.

OECD Unified Approach ile birlikte belirli hizmetler için yeni bir bağlantı kuralı getirilmesi öngörülmektedir. Bu yeni düzenleme, mevcut işyeri kuralı ve diğer kurallarda hiçbir bir değişiklik öngörmemektedir. Bu yeni kural, satış hasılatına dayalı bir eşiği içermektedir. Buna göre, otomatik dijital hizmet niteliğini haiz bulut bilişim hizmeti satışından elde edilen gelirlerin küresel ölçekte ve pazar ülkesi özelinde belirli tutarları aşması halinde pazar ülkesine

¹²³³ Nitekim Pistone ve diğerleri, diğer birçok problemin yanı sıra kuralların uygulama kapsamının sınırlarını belirlemek açısından problem yaratacağını ifade etmektedir. Bkz. Pasquale Pistone/João Félix Pinto Nogueira/Betty Andrade/Alessandro Turina, “The OECD Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”: An Assessment”, Bulletin for International Taxation, Volume:74, No:1, January 2020, s.15.

vergilendirme hakkı tanınmaktadır. Kapsam içi gelirleri vergilendirme hakkı, belirli bir formüle dayalı olarak pazar ülkesi ülkeleri arasında paylaştırılmaktadır¹²³⁴. Bulut bilişimde en çok kullanılan SaaS'lar arasında hiçbir ücret alınmaksızın erişime sunulan uygulama programları yer almaktadır. Bu tür hizmetler karşılığında hiçbir bir satış hasılatı olmadığı için pazar ülkeye vergilendirme hakkı tanınması için öngörülen gelir eşiğinin aşılp aşılmadığının tespitinde bu hizmetlerin doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır. Bu yönüyle, düzenlemenin amacı ile sonucu arasında uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır.

Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin nitelendirmesi ve işyeri kuralı bakımından uygulamada yaşanan zorlukları ve belirsizliği önceki bölümlerde ayrıntılarıyla ele almıştık. OECD Unified Approach kapsamındaki birinci sütunda önerilen yeni bağlantı kuralı ve dağıtım kuralı, bulut bilişimdeki mevcut nitelendirme ve işyeri kuralındaki sorunları çözmek yerine sorunları daha karmaşık hale getirmektedir¹²³⁵.

2. TÜRK VERGİ HUKUKU DÜZEYİNDE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

2.1. Genel Olarak

Dijitalleşen ekonomi ile birlikte ortaya çıkan yeni iş modellerine yönelik olarak Türk vergi mevzuatında son yıllarda önemli değişiklikler yapıldı. 2016 yılında kamuoyu ile paylaşılan VUK taslağında elektronik ortamda yürütülen faaliyetler için elektronik işyeri kuralı öngörülmekteydi. Bu VUK taslağı, yürürlüğe girmemiş olmasına rağmen, dijitalleşen ekonominin vergilendirilmesi konusunda Türkiye’de atılan ilk adımlardan birisi olarak görülebilir. VUK taslağının “iş yeri” ve “elektronik ortamda iş yeri” madde başlıklarına sahip m.129 ve m.130 hükümleri şu şekildedir:

¹²³⁴ Buriak’a göre, sadece satış hasılatına dayalı bir eşik belirlenmesi adil bir sonuç doğurmayacaktır. Buna göre, zenginlik yaratma sürecine aktif katkı sağlayan kullanıcıların olduğu ülke ile hiçbir katkı sunmadan sadece tüketen kullanıcıların bulunduğu bir başka ülkeye, her iki ülkedeki satış hasılatlarının eşit olduğu gerekçesiyle, eşit vergilendirme hakkı tanımak adil değildir. Bkz. Svitlana Buriak, “A New Taxing Right for the Market Jurisdiction Where are the limits?”, Intertax, Volume: 48, Issue: 3, s.313.

¹²³⁵ Nitekim Astuti’ye göre, “Özellikle, Amount A mekanizması çeşitli özellikleri yönünden karmaşık olmaktadır. Bu özellikler şu şekildedir: (i) bölümlendirme; (ii) iki aşamalı eşik; (iii) kalıcı ve/veya geçici düzeltmeler; (iv) pazarlama ve dağıtım kârı güvenli limanları; (v) tüketiciye yönelik faaliyetler ek faktörleri; (vi) belirlilik ve (vii) çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması. Tüketiciye yönelik faaliyetleri de içeren birinci sütundaki yaklaşımın kapsamı, karmaşıklığa yol açmakta ve pazar ülkesinde mevcut işyerlerine ödemelerin atfedilmesine ilişkin yürürlükteki kurallar ile çatışmaktadır.” Bkz. Melanie Dewi Astuti, “Three Approaches to Taxing Income from the Digital Economy – Which Is the Best for Developing Countries?”, Bulletin for International Taxation, Volume:74, No:12, 2020, s.725. Benzer yönde görüşe sahip Qiang Cai, Luca Cerioni ve Xiaorong (Sharron) Li’ye göre, en önemli eleştiri karmaşık olmasına ilişkindir. Bkz. Qiang Cai/Luca Cerioni/Xiaorong (Sharron) Li, “New Taxing Right in the Unified Approach: Old Wine in a New Bottle”, Intertax, Volume:48, Issue:11, s.963. Benzer yönde Bkz. Scornos, s.95-96.

Madde 129 - İş yeri

(1) İş yeri, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.

Madde 130 - Elektronik ortamda iş yeri

(1) Internet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının¹²³⁶ ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda işyeri oluşur.

(2) Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan işyerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödemesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödemesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Öğretide bazı yazarlar, bu yönde bir yasal değişikliğe ihtiyaç olduğuna işaret etmektedir¹²³⁷. Buna göre, işyeri kuralında değişiklik yapılarak, internet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda veyahut belirlenecek niteliksel ve niceliksel kriterlerin gerçekleşmesi halinde işyerinin oluştuğu belirtilmelidir¹²³⁸.

Yukarıda zikredilen taslak metinde açık hukuka aykırılık olduğunu belirtmek gerekmektedir. Anayasanın m.73/f.3 hükmünde kanunilik ilkesine yer verilmekte olup aynı maddenin son fıkrasında bu hükme ilişkin birtakım istisnai haller düzenlenmektedir. Bu hükme göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle

¹²³⁶ Organizasyonlar kendi içlerinde, müşterileriyle ve/veya farklı paydaşlarla iletişimlerini ve veri alışverişini hızlandırmak ve verimli hale getirmek üzere farklı ağ yapıları üzerinden ağ sistemlerini yapılandırabilmektedir. Burada ismi zikredilen veya zikredilmeyen tüm ağlar bu düzenleme kapsamında değerlendirilmektedir.

¹²³⁷ Bkz. Rençber, *İşyeri*, s.354; Hüseyin Akkaya/Adnan Gerçek, “OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar”, *International Journal of Public Finance*, Volume:4, No:2, s.166-88, s.183-184.

¹²³⁸ Akkaya/Gerçek, s.183-184

oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir. Bu prensip ve anayasal düzenlemeler dikkate alındığı takdirde bir Bakanlığa vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğuna ilişkin olarak düzenleme yapma yetkisinin verilmesi açıkça Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Bu tür düzenlemelerin Türk vergi mevzuatında sıkça yer bulması bu düzenlemeleri hukuka uygun hale getirmez.

Maliye Bakanlığı tarafından 24 Aralık 2015 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 464 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile aracı hizmet sağlayıcıları, bankalar, internet reklamcılığı hizmet aracıları ve kargo ve lojistik işletmelerine sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirildi. Bu tebliğe göre, yükümlülük getirilen bu mükellefler 1 Temmuz 2016 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin zorunluluk kapsamında istenen bilgileri hazırlamaya başlayıp takip eden aydan itibaren göndermesi zorunlu hale getirilmektedir.

2 Ağustos 2016 tarihinde Türkiye Varlık Fonu Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı TBMM’ye sunuldu. Bu tasarı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Vergi Kesenlerin Sorumluluğu başlıklı 11. maddesine yeni bir fıkra eklenmesi öngörüldü. Bakanlar Kurulu tarafından TBMM’ye sunulan kanun tasarısında yer alan bu değişikliğin gerekçesi şu şekildedir:

Ekonomik işlemlerin teknolojik gelişmeyle birlikte gittikçe karmaşık bir hale gelmesi vergi kanunlarında bu ihtiyacı karşılayacak yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu nedenle yapılan değişiklikle Bakanlar Kurulu’na, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya ve belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etmeye ilişkin yetki verilmektedir.

Maddede öngörülen yetki sayesinde, başta internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemler olmak üzere, bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele etmek adına her türlü işleme karşı korunaklı bir yapı hızlı ve etkin bir biçimde oluşturulabilecektir.

Bu gerekçeden anlaşıldığı üzere, teknoloji alanındaki gelişmelerin ortaya çıkardığı yeni iş modellerinin vergilendirilmesi alanında ortaya çıkan bazı sorunların giderilmesi bu tasarı ile amaçlanmaktadır. Bu değişiklikle, verginin konusuna girmesine rağmen kayıt dışı kalması nedeniyle vergilendirilemeyen işlemlerin kayıt altına alınarak vergilendirilmesi hedeflenmektedir. Bu amaçla, 20 Ağustos 2016 tarihli 6745 sayılı Kanun ile VUK, GVK ve

KVK’da bazı değişiklikler yapıldı. 6745 sayılı Kanunun m.9 hükmüyle eklenen VUK m.11/f.7 hükmü şu şekildedir:

Bakanlar Kurulu, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bu yasal düzenleme ve gerekçesinden açıkça anlaşıldığı üzere Bakanlar Kuruluna (artık Cumhurbaşkanına) vergi kesintisi yapacak vergi sorumlularını belirleme ve oranları tespit etme yetkileri verilmesi öngörülmektedir. Ancak, bu gerekçe ve bu gerekçeye dayalı olarak yürürlüğe konulan yasal düzenlemede hukuka aykırılık mevcuttur. Zira, Anayasa m.73/f.3 hükmü gereğince vergi hukukunda kanunilik ilkesi geçerli olup bu ilkeye ilişkin istisnai haller aynı maddenin son fıkrasında belirtilmektedir. Buna göre, alt ve üst sınırlar belirtilmek suretiyle Cumhurbaşkanına oranları belirleme yetkisi verilebilir. Yukarıda gerekçesine yer verdiğimiz düzenlemede herhangi bir alt ve üst sınır belirtilmeksizin Cumhurbaşkanına oran belirleme yetkisi verilmesi Anayasaya açıkça aykırıdır. Bunun yanı sıra, vergi sorumlularını belirleme yetkisi yalnızca yasama organına ait olup bu yetkinin hiçbir surette yürütme organına devredilmesi mümkün değildir. Vergi sorumlularını belirleme yetkisi bakımından Anayasa m.73/f.4 hükmünde hiçbir istisnai hal düzenlenmemektedir.

6745 sayılı Kanunun m.7 hükmüyle eklenen GVK m.94/f.1/b.18 hükmü şu şekildedir:

18. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden

Aynı Kanunun m.65 hükmüyle “Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden” ifadesi ayrı bent olarak KVK m.15/f.1/b.ğ ve KVK m.30/f.1/b.d hükümleri olarak eklendi. Bu değişiklik ile birlikte VUK m.11/f.7 hükmüyle tanınan yetkinin, gelir üzerinden alınan vergiler için kullanılması sağlanmaktadır.

2017 yılında Türkiye’de hükümet sistemindeki değişikliğin bir sonucu olarak 7 Temmuz 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 2 Temmuz 2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun

Hükmünde Kararname m.46 hükmü ile VUK m.11/f.7 hükmünde yer alan yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirildi.

5 Aralık 2017 tarihli Resmi Gazete’de yayınlana 28 Kasım 2017 kabul tarihli 7061 sayılı Kanunun m.19 hükmü ile VUK mükerrer madde 257’ye aşağıdaki bent eklenmiştir:

7. Elektronik ticarete vergi güvenliğini sağlamak amacıyla elektronik ortamda ticari faaliyette bulunan gerçek ya da tüzel kişi hizmet sağlayıcılara ve/veya başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcılara ticari faaliyetlerine ilişkin bildirim verme yükümlülüğü getirmeye, bildirimin içerik, format, standart, verilme süresi ve yöntemini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bildirim verme yükümlülüğünü iş hacmi, sektör, mükellef grupları, alış-satış tutarı, alım satım konu mal ve hizmet türleri itibarıyla belirlemeye, başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin bildirim konu bilgilerin aracı hizmet sağlayıcıları tarafından alınması zorunluluğunu getirmeye, bu bent kapsamındaki bilgi ve bildirimlerin elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi yükümlülüğü getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye,

2016 ve 2017 yıllarındaki bu yasa değişiklikleri dikkate alındığında ekonominin dijitalleşmesiyle birlikte sürekli değişen ve gelişen iş modellerinin vergilendirilmesine yönelik adımları hızlandırmak adına yürütme organına düzenleyici işlem yapma yetkisi tanıyan yasal değişiklikler yapıldığı anlaşılmaktadır. Anayasa m.73/f.3-4 hükümleri çerçevesinde yukarıda zikrettiğimiz hukuka aykırılıklar bu değişiklikler için de geçerlidir.

26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 7338 sayılı Kanun ile GVK mük. m.20 hükmünden sonra gelmek üzere sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasına ilişkin mük. m.20/B düzenlemesi getirildi. Bu düzenlemeye göre, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır. Bu düzenlemeye ilişkin olarak 12 Ocak 2022 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 318) ile ayrıntılar belirlendi. Ancak, bu çalışmanın konusu kapsamında olmadığı için bu düzenleme üzerinde durulmamaktadır.

2.2. İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinde Vergi Kesintisi

2.2.1. Genel Olarak

Türk vergi sistemi, gelir üzerinden alınan vergiler açısından beyan esasının yanı sıra vergi kesintisi uygulamasını kullanmaktadır. Vergi kesintisi önemli bir tahsil yöntemi olarak oldukça geniş bir uygulama alanına sahiptir. Gelir üzerinden alınan vergiler bakımından vergi kesintisine ilişkin genel esaslar GVK m.94 ve KVK m.15,30 hükümlerinde düzenlenmektedir. Vergi kesintisi uygulamasının tercih edilmesinin nedenleri arasında vergilendirmede sürat sağlaması, devletin vergi alacağını teminat altına alması, vergi kaçırmaı azaltması, mali idarenin masraflarını azaltması, büyük bir yükümlü grubunu şekli yükümlülüklerden kurtarması ve vergi yükünü hafifletmesi yer almaktadır¹²³⁹.

Cumhurbaşkanı, VUK m.11/f.7 hükmünde kendisine tanınan yetkiyi kullanmak suretiyle bir kısım reklam hizmetleri için yapılan ödemeleri vergi kesintisi uygulaması kapsamına aldı¹²⁴⁰. 19 Aralık 2018 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 476 sayılı Cumhurbaşkan Kararı şu şekildedir:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılır.

İlgili Cumhurbaşkan Kararı ile birlikte GVK ve KVK’daki üç yasa hükmünde tanınan yetkiye dayanılarak üç ayrı Bakanlar Kurulu Kararına üç hüküm eklenmiştir. Birincisi, GVK m.94 hükmünde yer alan vergi kesintisi oranlarına ilişkin 12 Ocak 2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar m.1/f.1 hükmüne aşağıdaki bent eklenmiştir:

17- Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

¹²³⁹ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Hakan Üzeltürk, Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Stopaj, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1988, s.7-9; Ahmet Bumin Doğrusöz, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergilendirme, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1989, s.32-37.

¹²⁴⁰ Kanunilik ilkesi çerçevesinde VUK m.11/f.7 hükmünün Anayasaya aykırılığına ilişkin yukarıda zikredilen tespitlerimiz bu yasal düzenleme için de geçerli olup bu düzenleme Anayasanın m.73/f.3,4 hükümlerine aykırıdır.

a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15

Bu düzenlemeye göre, GVK m.94 hükmünde sayılı kişi, kurum ve kuruluşlara internet ortamında verilen reklam hizmet karşılığında yapılan ödemelerden %15 oranında vergi kesintisi uygulanmaktadır. Bu maddede sayılı olan gerçek kişinin tam mükellef olması bu uygulamaya engel teşkil etmemektedir. Bununla birlikte, yine bu düzenlemeye göre, internet ortamında sunulan reklam hizmeti karşılığında GVK m.94 hükmünde sayılı dar mükellef gerçek kişiye yapılan ödemenin niteliğinin ticari kazanç olması halinde bu ödeme üzerinden yine %15 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Kural olarak, dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için bu kişilerin Türkiye’de işyeri veya daimî temsilcisi bulunmalıdır. Bu kişilerin ikametgâh ülkeleri ile Türkiye arasında akdedilmiş ÇVA bulunması halinde bu ÇVA’da öngörülen koşulları sağlayacak şekilde Türkiye’de bir işyeri veya bağımlı acente (veya bazı ÇVA’lar bakımından ayrıca hizmet işyerine) sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda, ilgili Kanun veya ÇVA’da öngörülen koşullar sağlanmaksızın dar mükellef gerçek kişinin, internet ortamında sunduğu reklam hizmetinden elde ettiği ticari kazancın vergilendirilmesi mümkün değildir¹²⁴¹.

İkinci olarak, KVK m.30 hükmünde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranlarına ilişkin 12 Ocak 2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararı m.1/f.1 hükmüne aşağıdaki bent eklenmiştir:

15- Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

a) İnternet ortamından verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15

Bu düzenleme ile birlikte Google ve Facebook gibi yurtdışında mukim kurumlara reklam verilmesi karşılığında bu kurumlara yapılan ödemelerden KVK m.30 hükmü uyarınca

¹²⁴¹ Benzer yönde Bkz. Uzun, s.80-82. Başak’a göre, dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin sundukları reklam hizmetleri karşılığında elde ettikleri gelirler Türkiye’de gelir vergisinin konusuna girmediği için bu tür ödemeler vergi kesintisine tabi olmayacaktır. Bkz. Levent Başak, “İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerine İlişkin Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları, Düzenlemelerdeki Eksiklikler ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, Vergi Dünyası, Sayı: 368, Mayıs 2019, s.22. (Bundan sonra “Başak, İnternet Ortamı” olarak anılacaktır.)

%15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir¹²⁴². Ancak, internet ortamında reklam hizmeti veren veya buna aracılık eden yurt dışında mukim bir teşebbüsün, bu hizmeti karşılığında aldığı ticari kazanç niteliğindeki ödemenin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için Türkiye’de işyeri veya daimî temsilcinin bulunması şarttır. Ayrıca, bu teşebbüsün ikametgâh ülkesi ile Türkiye arasında akdedilen bir ÇVA bulunması halinde bu tür reklam ödemelerinin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için bu anlaşmada öngörülen koşullara sahip işyerinin veya bağımlı acentenin (veya bazı ÇVA’lar bakımından ayrıca hizmet işyerine) sahip olması gerekmektedir. ÇVA’da veya iç hukukta öngörülen bu şartı sağlamayan bir teşebbüsün bu tür bir reklam hizmeti veya aracılık hizmeti karşılığında elde ettiği ticari kazancın kaynak ülke olarak Türkiye’de vergiye tabi kılınması mümkün değildir. Nitekim, İstanbul Vergi Dairesi’nin bir özelgesinde¹²⁴³ şu görüşe yer verilmektedir:

Bu hükümlere göre, internet üzerinde reklam verilmesi amacıyla yapılan reklam alanı kiralaması işleminin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında yapılan ikili anlaşmanın 7'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, söz konusu reklam hizmeti için alan kiralama hizmeti veren Amerika Birleşik Devletleri mukimi ... Advertising firmasına ödeyeceğiniz bedeller üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, Amerika Birleşik Devletleri'nde mukim firmanın, Anlaşma'nın "İşyeri"ne ilişkin bir örneği ekli 5'inci maddesi kapsamında Türkiye'de bir işyerine sahip olması veya daimî temsilci bulundurması ve söz konusu kazancın bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi veya şirketinizin bu nitelikleri taşıması halinde, söz konusu kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Son olarak KVK m.15 hükmünde yer alan vergi kesintisi oranlarına ilişkin 3 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 12 Ocak 2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar m.1/f.1 hükmüne aşağıdaki bent eklenmiştir:

11-Vergi Usul kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

¹²⁴² Bu yönde Bkz. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 13.5.2019 tarih ve 49327596-120[GVK.2019.ÖZ.50]-E.71713 sayılı Özelge.

¹²⁴³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 23/2/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-725 sayılı Özelge.

a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0

Bu düzenlemeye göre, tam mükellef kurumlar tarafından internet ortamında verilen reklam hizmetleri ve buna ilişkin aracılık hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerden hiçbir vergi kesintisi yapılmamaktadır. Bu yönüyle, hizmet veren veya aracılık eden tam ve dar mükellef kurumlar arasında farklı vergi kesintisi uygulaması tercih edilmektedir. Bununla birlikte, Başak’a göre, Türkiye’de işyeri veya daimî temsilcisi bulunan dar mükellefiyete tabi kurumların, internet ortamında sunduğu reklam hizmetleri karşılığında elde ettiği ticari kazançlar KVK m.15 hükmü kapsamında olup %0 oranında vergi kesintisine tabidir¹²⁴⁴. Zira KVK m.22/f.1 hükmü gereğince dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmaktadır.

Bu düzenlemelerde yer verilen “internet ortamı” ile neyin kastedildiğine ilişkin gerek Cumhurbaşkanlığı kararıyla gerekse buna ilişkin olarak 15 Şubat 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’de (Seri No: 17) herhangi bir açıklamaya yer verilmemektedir. Başak’a göre, gerek kişisel gerekse ticari amaçlarla internet ortamında açılmış olan her türlü internet sitesi ve buna benzer mecra ve yerlerde verilen reklamcılık hizmetlerinin bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir¹²⁴⁵.

Cumhurbaşkanı, internet üzerinden verilen reklam hizmetleri ödemelerinde stopajın 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren uygulanmasına karar verdi. Bu düzenlemeye ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’de (Seri No: 17) yer alan bir örnek şu şekildedir:

(C) A.Ş. reklam acenteliği faaliyetinde bulunan Bay (E) aracılığıyla Kasım 2018 döneminde kanuni ve iş merkezi İrlanda’da bulunan (L) Ltd.’den internet ortamında reklam hizmeti almıştır. (C) A.Ş., 100.000 ABD Doları olan hizmet bedelinin %25 lik kısmını anlaşma gereği Kasım 2018 döneminde avans olarak Bay (E)’ye ödemiştir. (L) Ltd. bu reklam hizmetine ilişkin faturayı Bay (E) adına Aralık 2018 döneminde düzenlemiş ve Bay (E) faturayı bu dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir. Bay (E) de

¹²⁴⁴ Başak, *İnternet Ortamı*, s.23,27.

¹²⁴⁵ Başak, *İnternet Ortamı*, s.20.

reklam hizmet bedeline ilişkin olarak Aralık 2018 döneminde (C) A.Ş. adına fatura düzenlemiş ve (C) A.Ş. söz konusu faturayı aynı dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir. (C) A.Ş. hizmet bedelinin kalan kısmını 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye ödemiş, Bay (E) ise hizmet bedelinin tamamını 31 Ocak 2019 tarihinde (L) Ltd.'nin hesabına transfer etmiştir.

Kasım 2018 döneminde yapılan avans ödemesiyle bir kısmı nakden ve Aralık 2018 döneminde faturanın (C) A.Ş.'nin defterlerine kaydedilmesiyle hesaben ödemesi gerçekleşen hizmete ilişkin olarak, 20 Ocak 2019 tarihinde Bay (E)'ye yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd. tarafından reklam hizmetine ilişkin düzenlenen faturanın Bay (E)'nin yasal defterlerine Aralık 2018 döneminde kaydedilmesi ile hesaben ödeme gerçekleşmiş olduğundan Bay (E)'nin 31 Ocak 2019 tarihinde yaptığı nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapmasına gerek bulunmamaktadır.

İrlanda ile Türkiye arasında akdedilmiş olan ÇVA'ya hiçbir atıf yapılmaması, ticari kazancın vergilendirilmesi ve işyeri oluşması boyutlarının dikkate alınmaması nedeniyle bu örnek tartışmalara neden olabileceği ifade edilmektedir¹²⁴⁶.

2.2.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme

Bulut bilişim hizmetleri ile çevrimiçi reklam hizmetleri farklı hizmetlerdir. Bulut bilişim hizmet sağlayıcıları hem bulut bilişim hizmetlerinden hem de çevrimiçi reklam hizmetlerinden gelir elde edebilmektedir¹²⁴⁷. Çevrimiçi reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler bakımından 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı uygulama alanı bulmaktadır. Çevrimiçi reklam hizmetlerinden elde edilen gelir, reklamı veren veya reklama aracılık eden tarafından reklam hizmetini sağlayana yapılan ödemelerden teşekkül etmektedir. Bununla birlikte, reklam, reklamı görüntüleyenlere yöneliktir. Bulut bilişim hizmeti sırasında hizmet kullanıcısı hakkında toplanan veriler daha sonra hedef odaklı reklam hizmetlerinde kullanılabilir. Diğer bir ifadeyle, aynı kişi aynı zamanda hem bulut bilişim hizmeti kullanıcısı hem de çevrimiçi reklam hizmetinin görüntüleyicisi olmaktadır. Ancak, bu kişinin kullanıcısı olduğu bulut bilişim hizmetinin sağlayıcısı ile görüntüleyicisi olduğu (bulut hizmetini kullanırken hakkında edinilen verilerini kullanarak) çevrimiçi reklam hizmetini veren teşebbüs aynı kişi

¹²⁴⁶ Bkz. Verginet.net, Vergi Sirküleri 2019/34, 18/2/2019, <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2019-34.aspx> (E.T. 26/05/2020).

¹²⁴⁷ Bkz. OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.80.

olmayabilmektedir. Tüm bu hususlar dikkate alındığı takdirde 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının bulut bilişim hizmetlerini hedeflemediği veya kapsamadığı rahatlıkla anlaşılmaktadır.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı veya herhangi bir cumhurbaşkanı kararı, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirmesinde karşılaşılan gelirin nitelendirilmesi ve işyeri kuralına ilişkin sorunları çözme potansiyeline sahip değildir. Zira, gelirin nitelendirilmesi ve işyeri kuralı sorunları ÇVA ve kanun düzeyindeki düzenlemelere ilişkin olup cumhurbaşkanı kararı ile yapılacak düzenlemeler yoluyla bu sorunları çözmek hukuk tekniği açısından mümkün değildir. Örneğin, Türkiye ile farklı ülkeler arasında akdedilen ÇVA'ların m.7 hükümleri uyarınca taraf ülkede işyeri veya bağımlı acentesi olmayan diğer taraf ülke mukimi teşebbüsün elde ettiği ticari kazancı ilk taraf ülkenin vergilendirme yetkisi iki taraflı olarak sınırlandırılmaktadır. Ticari kazançları vergilendirme yetkisine ilişkin benzer bir sınırlandırma, tek taraflı olarak, GVK m.7/f.1 hükmünde yer almaktadır. Türkiye, akdettiği ÇVA'lar veya yürürlükteki Kanunlar yoluyla ticari kazançları vergilendirme yetkisini sınırlandırmışken cumhurbaşkanı kararı ile bu kapsamdaki ticari kazanç üzerinden vergi alması mümkün değildir. 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının dayanağının bir Kanun hükmü olması (VUK m.11/f.7) bu gerçeği değiştirmemektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında¹²⁴⁸ belirtildiği üzere “verginin kanuniliği ilkesi uyarınca verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ile vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetlerin kanunla belirlenmesi gerekmele birlikte Anayasa Mahkemesi'nin sıkça vurguladığı gibi kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.” Kanaatimizce Anayasa m.73/f.3,4'te yer verilen kanunilik ilkesi dikkate alınmaksızın herhangi bir sınırlandırma öngörmeyen VUK m.11/f.7 hükmüyle yürütme organına geniş bir alanda vergilendirme yetkisi tanımak ve bu düzenlemeye dayanarak 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile internet ortamında verilen reklam hizmetleri üzerinden elde edilen gelirlere stopaj uygulanmasına karar vermek hukuka aykırıdır¹²⁴⁹.

¹²⁴⁸ AYM, E.2019/32, K.2021/54, K.T.14/7/2021, R.G. 22/12/2021.

¹²⁴⁹ Kanunilik ilkesine ilişkin açıklamalar için Bkz. Hakan Üzeltürk, “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, 25. Maliye Sempozyumu, Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011 s.117-139.

2.3. Dijital Hizmet Vergisi

2.3.1. Genel Olarak

7 Aralık 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile birlikte 1 Mart 2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere dijital hizmet vergisi ihdas edildi. Aslında, dijital hizmet vergisinin yer aldığı ilk kanuni düzenleme 7193 sayılı Kanundur. Ancak, Elektrik Piyasası Kanunu’nda değişiklik öngören 7193 sayılı Kanun m.50 hükmü yeniden incelenmek üzere Cumhurbaşkanı tarafından TBMM’ye geri gönderildi. Cumhurbaşkanı’nın çekinceleri dikkate alınarak 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Dijital Hizmet Vergisini içeren kanuni düzenleme Cumhurbaşkanı’nın onayına tekrar sunuldu ve 5 Aralık 2019 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlandı. Dijital hizmet vergisini koyan kanuni düzenlemenin gerekçesi 7193 sayılı Kanun gerekçesi içerisinde bulunmaktadır. Dijital hizmet vergisinin kanuni gerekçesinde şu ifadelere yer vermektedir¹²⁵⁰:

Bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler ve yenilikler, sosyal, kültürel ve ekonomik alandaki globalleşmenin hızını artırmış ve bu durum aynı zamanda, dijital hizmet sunan çokuluslu şirketlerin mukim olmadıkları ülkelerde önemli fiziki varlıkları olmadan (bazen hiçbir fiziki varlık olmadan) ticari faaliyette bulunmasına da imkân tanımıştır.

Bu hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin, faaliyette bulundukları ülkelerin kamu gelirlerine adil bir katkı sağlamaları gerektiği genel kabul görmekle birlikte, bu alanda yaşanan hızlı gelişmelere ülkeler aynı hızda yanıt veremediğinden, henüz tüm dünyada uygulanan ortak bir vergilendirme rejimi oluşturulamamıştır. Bununla birlikte, bazı ülkelerin dijital hizmet sektörünü vergilendirmeye başladığı, bazı ülkelerin ise bu alanı vergilendirmeye yönelik idari ve yasal çalışmalarda bulunduğu bilinmektedir.

Bu kapsamda, Teklifte dijital hizmetlerden elde edilen hasılatın vergilendirilmesini sağlamak üzere, farklı ülke uygulamaları ile uluslararası kuruluşlar nezdinde gündeme getirilen görüşler de dikkate alınarak verginin konusuna, mükelleflerine, matrahına, vergi oran ve muafiyetlerine yönelik düzenlemeler yapılmaktadır.

¹²⁵⁰ Kanun tasarısının tamamı ve gerekçesi için Bkz. <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf> (Erişim Tarihi: 26/05/2020) Çelener’e göre, bu verginin amacı, vergi idarelerinin kendi ülkelerindeki kullanıcılara hizmet sunan başka ülke mukimi teşebbüslerin bu hizmetlerden elde ettiği geliri vergilendirmedeki yetersizliğini dengelemektir. Balca Çelener, “*Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Değerlendirme*”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 178, Yıl: 2019, s.2228. (Bundan sonra “Çelener, *Dijital Hizmet Vergisi*” olarak anılacaktır.)

7194 sayılı Kanun m.1 hükmü uyarınca dijital hizmet vergisinin konusunu dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler 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 ve kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil) oluşturmaktadır. Kanunda sayılan bu hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir. Özetle, bu verginin konusu dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, dijital içerik satışları ve bu mal ve hizmet satışlarına aracılık faaliyetlerinden teşekkül etmektedir¹²⁵¹. 7194 sayılı Kanun m.2/f.1/b.a hükmü uyarınca dijital ortamdan maksat fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin çevrimiçi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortamdır.

Dijital hizmetten elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisine konu olabilmesi için bu hizmetin Türkiye’de sunulması gerekmektedir. 7194 sayılı Kanun m.2 hükmü uyarınca hizmetin Türkiye’de sunulmasından maksat hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesidir. Buradaki değerlendirmeden maksat ise hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Şu kadar ki, dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz.

7194 sayılı Kanun m.2 hükmü uyarınca dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Dijital hizmet sağlayıcıları, yukarıda zikredilen dijital hizmetleri sunanlardır. Bunların, GVK ile KVK bakımından tam veya dar mükellef olması ve dar mükellefiyette tabi olanların dijital hizmetlerini Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine

¹²⁵¹ Çelener’e göre, “Türkiye’deki kanun ise reklam gelirlerini, içerik satışları ve aracılık hizmetleri hedefe almışken Fransa, Avrupa Komisyonu önerisi ile uyumlu olarak kullanıcılar tarafından sağlanan değeri vergilendirmeye yönelmiştir.” Bkz. Çelener, *Dijital Hizmet Vergisi*, s.2231.

tesir etmemektedir. Aynı Kanunun m.4 hükmü gereğince dijital hizmetlerden elde edilen hasılatı Türkiye’de veya Dünya genelinde belirli bir tutarın altında bulunan dijital hizmet sağlayıcıları bu vergiden muaf tutulmaktadır. Bu tutarlar, Türkiye’de elde edilen hasılat için 20 milyon Türk lirası veya dünya genelinde elde edilen hasılat için 750 milyon avro veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasıdır¹²⁵². Aynı Kanunun m.4/f.2 hükmü uyarınca Dijital hizmet sağlayıcısının, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınır.

Dijital hizmet vergisi mükellef grubu oldukça geniş tutulmaktadır¹²⁵³. Ancak, belirli bir hasılatı sahip olmayanlara sağlanan muafiyet ile birlikte verginin uygulama alanı bulacağı mükellefiyet grubu daraltılmaktadır. Ayrıca, aynı Kanunun m.3/f.2 hükmü uyarınca mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir¹²⁵⁴.

İlgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, 1 inci maddede sayılan hizmetlere ilişkin, Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaftır. Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınır.

7194 sayılı Kanun m.5 hükmü uyarınca dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat olup

¹²⁵² Çelener’e göre, “teklifte yer alan madde metni her ne kadar “Türkiye’de elde ettikleri hasılat 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon Avrodan az olanlar” ibaresini kullansa da, kast edilen iki koşulun beraber gerçekleşmesi olmalıdır ve madde metni yasalaşırken bu hatanın düzeltileceği düşünülmektedir. Zira, dünya üzerindeki uygulamalarda da bu iki koşul beraber aranmaktadır ve Teklif, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu’nda tartışılırken de bu husus gündeme gelmiş; bu maddenin getiriliş amacında bu iki koşulun birlikte arandığı, bunun hedeflendiği belirtilmiştir.” Bkz. Çelener, *Dijital Hizmet Vergisi*, s.2233.

¹²⁵³ Yavan’a göre, “Bunun nedeni klasik iş modellerinden farklılaştığı için dijital ortamda yapılan olası bir faaliyetin mükellefinin belirlenememesi riskinin ortadan kaldırılmasının hedeflenmesidir.” Bkz. Sercan Yavan, “Türkiye’de ve Dünyada Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: *Dijital Hizmet Vergisi*”, Vergi Dünyası, Sayı:471 Kasım 2020, s.75.

¹²⁵⁴ Çelener’e göre, “hangi işlemlere taraf olanlar ya da aracılık edenlerin net olarak belirlenmediği durumda, bu madde uygulaması karışıklıklara sebebiyet verebilecektir.” Bkz. Çelener, *Dijital Hizmet Vergisi*, s.2232.

bu matrahtan gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılamamaktadır. Dijital hizmet vergisi oranı %7,5'tir¹²⁵⁵.

7194 sayılı Kanunun m.4/f.6 hükmünde bazı hizmetlerden elde hasılat dijital hizmet vergisinin konusunun dışında tutularak istisna kapsamına alınmaktadır. İstisna kapsamında olup bu verginin matrahının tespitinde hasılatı dikkate alınmayacak hizmetler şunlardır:

- 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek m.37 hükmü kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun m.39 hükmü kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununun m.4 hükmü kapsamındaki hizmetler
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun m.2 hükmünde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler
- 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanunun m.12 hükmü kapsamında yer alan ödeme hizmetleri

7194 sayılı Kanunun m.4/f.7 hükmüne göre, dijital hizmet vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler, ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Yavan'a göre, bu düzenleme ile, dijital hizmet vergisinin ruhuna aykırı istisnalar belirlememe konusuna hassasiyetle yaklaşılmıştır¹²⁵⁶.

7194 sayılı Kanunda bu vergiye ilişkin olarak birtakım konuların belirlenmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına yetkiler tanınmaktadır. Bu bağlamda, tanınan yetkiler arasında vergi sorumlularının belirlenmesi, muafiyete ilişkin bildirim ve belgelendirme yükümlülükleri koyma, birer aylık vergilendirme dönemini üçer aylık hale getirme, KDV mükellefiyeti bulunmayan mükelleflerin bağlı bulundukları vergi dairesini belirleme, beyanname ve eklerinin şekil ve muhtevasını belirleme ve tarh yerini tayin etme, mükellef veya vergi sorumlularına sadece vergiye tabi hizmetlerin sunulduğu dönemler için beyanname verdirme, beyan zamanı, ödeme zamanı ve tahsile ilişkin usul ve esası belirleme, bildirim ve belgelendirme yükümlülüğü

¹²⁵⁵ Bu oran, diğer ülke uygulamalarındaki dijital hizmet vergisi oranlarına göre daha yüksektir. Bkz. Çelener, *Dijital Hizmet Vergisi*, s.2236.

¹²⁵⁶ Yavan, s.83.

getirmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirleme, dijital hizmet sağlayıcılarının sundukları hizmeti erişimi engelleme kararı verme ve dijital hizmet vergisine ilişkin vergi güvenliği düzenlemesinin uygulanmasına dair usul ve esasları belirleme yer almaktadır. Görüldüğü üzere, 7194 Sayılı Kanun ile getirilen dijital hizmet vergisine ilişkin birçok konunun belirlenmesinde hukuka aykırı şekilde Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkisi bulunmaktadır.

Dijital Hizmet Vergisinin uygulanmasına ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği 20 Mart 2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlandı. Bu genel tebliğde 7194 sayılı Kanun ile yetki tanınan konuların yanı sıra diğer birçok konuya değinilmektedir¹²⁵⁷. Bu diğer konular arasında, örneğin, bu genel tebliğe göre, dijital verilerin çevrimiçi platformlarda depolanması dijital içerik olarak değerlendirilmemektedir. 7194 sayılı Kanun m.2 hükmüne göre, hasılatın elde edilmesi, hasılatın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış olması anlamına gelmektedir. Genel tebliğe göre, sunulan hizmet karşılığında bedele hak kazanılması hasılatın elde edildiği anlamına gelmekte olup bedelin bir kısmının veya tamamının hizmetin sunumundan sonra tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin hasılatın elde edilmesine tesiri yoktur.

2.3.2. Bulut Bilişim Bakımından Değerlendirme

Dijital hizmet vergisi, genel olarak, birçok konuda değerlendirmeye ve eleştiriye maruz kalmaktadır¹²⁵⁸. Bu verginin konusunu, dijital ortamda sunulan reklam hizmetlerinden, dijital

¹²⁵⁷ Türk vergi hukuku doktrininde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğler yardımcı hukuk kaynakları arasında sayılmaktadır. Ancak, yetkili kılındığı konularla sınırlı olmak kaydıyla Hazine ve Maliye Bakanlığının tebliğleri bağlayıcıdır. Tebliğlerin hukuki bağlayıcılığına ilişkin detaylı açıklamalar için Bkz. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 11. Baskı, 2016, s.40; Selim Kaneti/Esra Ekmekçi/Gülşen Güneş/Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, 2022, s.37; Mutluer, s.34; Özhan Ulutam/Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, 2001, s.42-43.

¹²⁵⁸ Örneğin, Çelener, gelirin elde edildiği yerin tespitindeki zorluklar, AB Müktesebatındaki ayrımcılık yasağına aykırılık, çifte vergilendirmeye sebebiyet verme ve vergi yükünün tüketicilere yansıtılması konuları üzerinden bazı değerlendirmelerde bulunmaktadır. Bkz. Balca Çelener, “*Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği*”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XVI, Sayı:2, 2019, s.47-51. Bir diğer sorun ise dijital hizmet vergisinin KDV matrahına dahil edilip edilmeyeceğine ilişkindir. Ayrıntılı açıklamaları için Bkz. Bumin Doğrusöz, Dijital Hizmet Vergisi ve KDV, Dünya Gazetesi, 26 Kasım 2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-hizmetler-vergisi-ve-kdv/457580> (E.T. 24/8/2022). Yavan’a göre, ““Dijital işletmeler üzerindeki vergi yükü tüketiciler üzerinde iki farklı şekilde aktarılabilir. Birincisi, kullanıcı verileri karşılığında ücretsiz hizmetler sağlayan ve çevrimiçi reklamcılık satan platformlar, kullanıcıları ücretsiz hizmetlerinden ücretlendirmenin yollarını aramaya başlayacaklardır. (...) İkincisi ise, mevcutta ücretli olan dijital hizmetlerin fiyatlarının arttırılması yoluyla vergi yükünün tüketicilere aktarılmasıdır.” Bkz. Yavan, s.87. İkinci ve Pala’ya göre, “Türkiye’nin benimsediği DHVK, yazımızın önceki bölümlerinde belirtilen diğer ülke uygulamalarına benzemekle birlikte kapsamı çok daha geniştir ve dijital hizmet vergisi oranı diğer birçok ülke uygulamasının oldukça üzerindedir. Ayrıca bilgimiz dâhilindeki hiçbir ülke uygulamasında hizmet geliri üzerinden aynı anda hem vergi kesintisi hem de dolaylı vergi niteliğindeki dijital hizmet vergisi alınmamaktadır.” Bkz. Ekinci/Pala, s.119. Ayrıca Bkz. Sevilay Akay Güvendi, “*Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Yolu Olarak Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*”, Vergi Dünyası, Yıl: 39, Sayı:463, Mart 2020, s.50-61, s.60-61; Numan Emre Ergin, “*Dijital Hizmet Vergisi*”, Vergi Dünyası, Yıl:39, Sayı: 462, Şubat 2020, s.107-112, s.111-112; Elif Yılmaz Furtuna/Fatih

içerik satışlardan ve bu mal ve hizmet satışlarına aracılık faaliyetlerinden elde edilen hasılat oluşturmaktadır. 7194 sayılı Kanun m.1 hükmünde bilgisayar programları ve uygulamalar dijital içerik olarak sayılmaktadır. İlk olarak şunu ifade etmek gerekir ki, bu iki terime (bilgisayar programı ve uygulama) aynı anda yer verilmesine gerek bulunmaktadır. Bilgisayar programları, işletim sistemleri ve uygulama programlarını içine alan geniş bir kavramdır¹²⁵⁹. Diğer bir ifadeyle uygulamalar nitelik olarak bilgisayar programlarıdır.

Bulut bilişim hizmetleri, farklı hizmet modellerine sahiptir. Sunulan bilgi işlem kaynağına bağlı olarak “XaaS” tabirindeki “X” değişmektedir. Örneğin, uygulama programı sunulan bir bulut bilişim hizmeti “SaaS”, veri tabanı sunulan bir bulut bilişim hizmeti “DaaS” ve temel bilgi işlem altyapısı unsurları sunulan bulut bilişim hizmeti “IaaS” olarak ifade edilmektedir¹²⁶⁰. Bulut bilişim hizmetiyle müşterinin erişimine sunulan bilgi işlem kaynağının, 7194 sayılı Kanunda zikredilen “dijital içerik” niteliğinde olması halinde bu hizmetten elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusuna girmektedir. 7194 sayılı Kanunda dijital içeriğin tanımı bulunmamaktadır. Ancak, aynı Kanunun m.1 hükmünde bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar ve oyun içi uygulamalar açık bir şekilde dijital içerik olarak sayılmaktadır. Bu düzenleme dikkate alındığında SaaS ve DaaS’tan elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusuna girmektedir¹²⁶¹.

Bununla birlikte, IaaS’tan elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisinin konusuna girip girmediği konusunda belirlilik bulunmamaktadır. Bunun birkaç nedeni vardır. Birincisi, IaaS sağlayıcısının müşterisine sunduğu bulut bilişim temel altyapısı hem fiziki hem de sanal (dijital) unsurlardan oluşmaktadır. Örneğin, bir bulut bilişim hizmet sağlayıcısının özel bulut dağıtım modeline dayalı olarak belirli bir fiziki unsuru müşterinin uzaktan erişimine sunması halinde dijital ortamda sunulan içeriğin, “dijital içerik” olup olmadığını belirlemek zordur. Zira, 7194 sayılı Kanunda dijital içeriğin ne olduğunu ortaya koyan hiçbir genel tanım bulunmamaktadır. İkinci olarak, Kanunda hiçbir düzenleme olmamasına ve bu kavramın tanımlanmasına yönelik olarak Bakanlığa herhangi bir yetki verilmemesine karşın Dijital Hizmet Vergisi Uygulama

Düşgün, “Dijital Hizmet Vergisi’nin Gelişimi ve Türkiye Uygulaması”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 17, Sayı No.: 198, 2021, s.1555-1559; Fatih Saraçoğlu/Birkan Kahraman, “Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:376, Ocak 2020, s.9-17; Altan Rençber, “Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:376, Ocak 2020, s.27-35. (Bundan sonra “Rençber, *Dijital Hizmet Vergisi*” olarak anılacaktır.)

¹²⁵⁹ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Dipnot 59;

¹²⁶⁰ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Birinci Bölüm 3.1. Hizmet Modellerine Göre Türleri.

¹²⁶¹ Benzer yönde görüşe sahip Aydemir’e göre, “Kanuna göre, bir şirketin kendi ürettiği bir bilgisayar programını bulut (cloud) ya da kendi internet sitesinde satmasından elde edeceği kazanç DHV’ye tabidir.” Bkz. Mahmut Aydemir, “Dijital Ekonomide Vergilendirmenin Haklılığı Meselesi”, Vergi Dünyası, Yıl:39, Sayı:466, Haziran 2020, s.157-160, s.159.

Genel Tebliği, “dijital içeriğin” kapsamına yönelik olarak bazı sınırlandırmalar yapmaktadır¹²⁶². Bu bağlamda, örneğin, veri depolama, dijital içeriğin kapsamı dışında değerlendirilmektedir. Bu durumda, veri depolama hizmeti sunan bir IaaS sağlayıcısının bu hizmetinden elde ettiği hasılat dijital hizmet vergisinin konusu dışında kalmaktadır. Ancak, Bakanlığın bu tespitini hangi dayanağa ve kritere göre yaptığını ilişkin bir izahat yine bulunmamaktadır. IaaS hizmet sağlayıcıları işleme, depolama, ağ gibi farklı temel bilgi işlem kaynaklarını müşterilerinin erişimine sunmaktadır. Bu kaynakların, dijital içerik olup olmadığını tespit etmeyi sağlayacak hiçbir kriter olmaması sorundur. Bu sorun, bulut bilişim hizmet sağlayıcısının hem IaaS hem de SaaS hizmetini paket hizmet olarak tek fiyatlandırma üzerinden sunması halinde daha karmaşık hale gelmektedir.

OECD 2020 yılında yayınladığı bir Raporda¹²⁶³ bulut bilişim hizmeti örnekleri sıralamaktadır. Bunlar arasında bilişim hizmetleri, depolama hizmetleri, veri hizmetleri, geçiş hizmetleri, ağ ve içerik teslimi hizmetleri, barındırma, son kullanıcı uygulamaları ve yazılımları yer almaktadır. Görüldüğü üzere bulut bilişim hizmetlerinde sunulan içeriğin çeşitliliği oldukça fazladır. Bu husus dikkate alındığında, en azından, 7194 sayılı Kanunda dijital içeriğin tanımının yapılmasına ihtiyaç bulunduğu açıktır.

Bulut bilişim hizmet sağlayıcıları hem bulut bilişim hizmetlerinden hem de çevrimiçi reklam hizmetlerinden gelir elde edebilmektedir¹²⁶⁴. Çevrimiçi reklam hizmetleri, dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri kapsamında olup bu hizmetlerden elde edilen gelir dijital hizmet vergisinin konusuna girmektedir.

Bulut bilişim hizmet sağlayıcılarının dijital hizmet vergisini müşterilerine yansıtma ihtimali bulunmaktadır. Nitekim, en büyük bulut bilişim hizmet sağlayıcılarından biri olan Google 1 Kasım 2020 tarihinden itibaren Türkiye’de yayınlanan reklamlar için %5 oranında “Türkiye Yasal İşletim Maliyeti” adı altında ek ücretlendirme yapmaktadır. Bu ücretlendirmenin gerekçesi, Türkiye’deki düzenlemelere uyumla ilgili karmaşıklık ve maliyetin önemli ölçüde artmasıdır¹²⁶⁵. Bu örnek durum dikkate alındığında dijital hizmet vergisinin, bulut hizmetini kullananlar üzerindeki mali yükü arttıracak ortadadır. Türkiye’de çok sayıda küçük ve orta ölçekli bulut bilişim hizmet sağlayıcısı büyük ölçekli hizmet sağlayıcılarından aldıkları hizmetlerle düşürdükleri maliyetler sayesinde Dünyanın birçok ülkesine hizmet sunma olanağına erişebilmektedir. Dijital hizmet vergisinin, bu küçük ve orta ölçekli teşebbüslere

¹²⁶² Benzer yönde tespiti için Bkz. Aydemir, s.159.

¹²⁶³ OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.31-32, Box 2.19.

¹²⁶⁴ Bkz. OECD, *Report on Pillar One Blueprint*, s.80.

¹²⁶⁵ Bkz. <https://support.google.com/google-ads/answer/9750227?hl=tr> (E.T.24.8.2022).

yansıtılması halinde Türkiye’deki bu teşebbüslerin ticari faaliyetlerini yürütmesi zorlaşmaktadır. Örneğin, çok uluslu işletme olan bir IaaS sağlayıcısından sağladığı temel bilgi işlem kaynaklarını kullanarak Dünyanın farklı yerlerinde müşterilerine SaaS sunan bir tam mükellefiyete tabi teşebbüsün, dijital hizmet vergisinin kendisine yansıtılması halinde artan maliyetleri karşılayamaması veya karşılamasına rağmen diğer ülkelerde mukim SaaS sağlayıcıları karşısında rekabet gücünün azalması mümkündür. 7194 sayılı Kanun m.4 hükmünde yer verilen muafiyet (Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı paradan az olanlara tanınan muafiyet) bu ihtimali ortadan kaldırmamaktadır. Özetle, 7194 sayılı Kanunda yer verilen tutarlar dikkate alındığında bu verginin hedef kitlesinin yurtdışında mukim olup Türkiye’de kazanç elde eden global şirketler olduğu anlaşılmaktadır¹²⁶⁶. Ancak, 7194 sayılı Kanun m.4 hükmündeki muafiyet düzenlemesi, küçük ve orta ölçekli bulut bilişim hizmet sağlayıcılarını etkili bir şekilde dijital hizmet vergisinin uygulama alanı dışında tutmamaktadır.

Dijital hizmet vergisinin gelir üzerinden alınan bir vergi olduğunun kabulü halinde Türkiye’de işyeri veya bağımlı acentesi (veya bazı durumlarda hizmet işyeri) bulunmayan bir bulut bilişim hizmet sağlayıcısının elde ettiği ticari kazanç üzerinden Türkiye’de dijital hizmet vergisi alınması, (Türkiye ile hizmet sağlayıcısının ikametgâh ülkesi arasında ÇVA akdedilmiş olması durumunda) ilgili ÇVA’ya aykırılık teşkil edecektir. Nitekim Türkiye’nin akdettiği ÇVA’ların m.2 hükümlerinde yer alan ilgili hüküm şu şekildedir: “Anlaşma aynı zamanda, Anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacaktır.” Türkiye’nin, iki taraflı anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkisini sınırlandırdığı bir vergi konusunu vergilendirmesi hukuken mümkün değildir. Dar mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumlar bakımından bu verginin uygulanması için ÇVA ile sınırlandırılmış bu yetkinin, kanun yerine ÇVA düzeyinde tekrar düzenlenmesi gerekmektedir¹²⁶⁷.

Dar mükellefiyete tabi bulut bilişim hizmet sağlayıcılarının İnternet ortamında sundukları reklam hizmetlerinden elde ettikleri kazançlar hem 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergi kesintisine hem de 7194 sayılı Kanun

¹²⁶⁶ Hakan Üzeltürk, “7194 sayılı Kanun’la Getirilen Bazı Temel Vergi Değişiklikleri”, YUHFD, Cilt:XV, Sayı:2020/1, s.415.

¹²⁶⁷ Benzer yönde Bkz. Özge Mutlu Kaya, “Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020/2, s.461; Rençber, *Dijital Hizmet Vergisi* s.34.

uyarınca dijital hizmet vergisine tabi kılınmaktadır. Bu durumda dar mükellef hizmet sağlayıcılarının aynı geliri üzerinden farklı adlar altında iki kez vergi alınmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak 7194 sayılı Kanunda öngörülen hiçbir mekanizma bulunmamaktadır¹²⁶⁸. Bununla birlikte, 476 sayılı Cumhurbaşkan Kararının uygulama alanı dışında bulunan bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirler bakımından bu şekilde bir çifte vergilendirme sorunu bulunmamaktadır.

Bulut bilişim hizmet sağlayıcıları, faaliyetlerini farklı iş modelleri üzerinden yürütmektedir. Diğer bir ifadeyle, sunulan her bir bulut bilişim hizmetindeki fiyatlandırma mekanizması, maliyet yapısı ve kâr mimarisi farklılık gösterebilmektedir¹²⁶⁹. Dolayısıyla, her bir hizmet sağlayıcısı, iş modeline bağlı olarak, farklı kâr marjıyla bulut bilişim hizmeti sunmaktadır. Bu iktisadi gerçeği dikkate almaksızın hasılat üzerinden vergilendirme mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil etmektedir¹²⁷⁰.

Dijital hizmet vergisinin getiriliş amacı, elektronik ortamda hizmet sunan teşebbüslerin, faaliyette bulunduğu ülkenin Türkiye olması halinde bu ülkenin kamu gelirlerine adil bir katkıda bulunmasını sağlamaktır. Bu amaç dikkate alındığında dijital hizmet vergisinin amaçları arasında şunlar yer almamaktadır:

- Uzun vadeli ve kalıcı bir çözüm olmak
- Çok uluslu işletmelerin matrah aşındırma ve kâr aktarımı davranışlarını önlemek
- Elektronik ortamda yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesinde karşılaşılan belirsizlikleri çözmek
- Dijital ortamda yürütülen ticari faaliyetler için uygulanamaz hale gelen işyeri kuralını ve gelirin işyerine atfedilmesi kurallarını iyileştirmek

Bu hususlar dikkate alındığında bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunları (gelirin nitelendirilmesindeki ve işyeri kuralındaki sorunları) çözmenin hedeflenmediği anlaşılmaktadır. Ayrıca, Dünya genelinde birçok ülkede dijital hizmet vergilerinin ihdas edilmesindeki gerekçe kullanıcı katılımı ve veriden değer yaratmaya dayanmaktadır¹²⁷¹. Ancak, 7194 sayılı Kanunda böyle bir felsefenin benimsendiğini

¹²⁶⁸ Saraçoğlu ve Kahraman'a göre, dijital hizmet vergisinin yürürlüğe girmesiyle birlikte, 476 sayılı Cumhurbaşkan Kararında öngörülen vergi kesintisi uygulamasının kaldırılması gerekmektedir. Bkz. Saraçoğlu/Kahraman, s.15.

¹²⁶⁹ Bkz. Birinci Bölüm 4.5. İş Modeli Bakımından.

¹²⁷⁰ Benzer yönde Bkz. Rençber, *Dijital Hizmet Vergisi*, s.32.

¹²⁷¹ Nitekim Aydemir dijital hizmet vergisinin haklılığının, kullanıcı katılımı ve veriden değer yaratılmasına dayandığını ifade etmektedir. Bkz. Aydemir, s.159.

görmek kolay değildir. Son olarak, ABD, bu vergiyi kendi ülkesinde mukim şirketlere karşı yapmış ayrımcı bir uygulama olarak görmektedir¹²⁷².

3. ÇÖZÜM ÖNERİLERİNİN UYGULANMASI

Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan gelirin nitelendirilmesi ve işyeri kuralının uygulanmasına ilişkin sorunlar hem Uluslararası Vergi Hukuku hem de Türk vergi hukuku ile ilgilidir. Her ikisi düzeyde görülen bu sorunlar bu çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde ele alındıktan sonra üçüncü bölümde bu sorunlara yönelik alternatif çözüm önerileri üzerinde durulmaktadır. Takip eden bölümlerde, bu çözüm önerilerinin uygulanması için ilgili mevzuatta değişiklik yapılması gerekir gerekmediği ve değişiklik gerektiği takdirde bunun nasıl olması gerektiği üzerinde durulmaktadır.

3.1. Uluslararası Vergi Hukuku Düzeyindeki Çözüm Önerilerinin Uygulanması

Uluslararası Vergi Hukuku uygulamasında kullanılan bağlayıcı hukuk kaynakları arasında ÇVA'lar yer almaktadır. ÇVA'lar ile birlikte kanunlar ve bağlayıcı diğer yazılı hukuk kaynakları vardır. Bu kaynakları uyumazlıklara uygulayan yargı makamları tarafından verilen kararlar ise yargılamanın tarafları açısından bağlayıcı olmaktadır. Ayrıca, ÇVA'ların müzakere edilmesi ve imzalanması sürecinde önemli bir kaynak olan model anlaşmalar bulunmaktadır. Model anlaşmalar ve model anlaşma yorumları bağlayıcı kaynaklardan olmamalarına karşın bağlayıcı hukuk kaynaklarının yorumlanması ve uygulanması sırasında yol göstericidir¹²⁷³. Tüm bu hususlar dikkate alındığında bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerilerinin hayata geçirilebilmesi için bu hukuk kaynaklarından bir veya birkaçında değişiklikler yapılması gerekebilmektedir.

Çözüm önerilerinin uygulanmasına ilişkin seçeneklerden birisi yargısal yorumdur¹²⁷⁴. Yargısal yorum yoluyla çözüm önerisinin hayata geçirilebilmesinin mümkün olması halinde

¹²⁷² Bkz.

<https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20Turkey%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf> (E.T. 25/8/2022)

¹²⁷³ Özellikle OECD MA Yorumlarına ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Ulf Linderfalk/Maria Hilling, “*The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*”, 2015 Nordic Tax Journal, Volume:1, 2015, s.36-40, s.42; Sjoerd Douma/Frank Engele (Eds.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, 2008, Books.

¹²⁷⁴ Yargısal yorum, vergi uyumazlıklarının çözümü sırasında yargı organlarınca yapılan yorumdur. Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.23. Uluslararası anlaşmaların yorumlanmasına ilişkin genel esaslar 1969 tarihli Viyana Andlaşmalar Sözleşmesi'nin m.31-33 hükümlerinde düzenlenmektedir. Bu Sözleşme'nin m.31 hükmü uyarınca bir andlaşma, hükümlerine andlaşmanın bütünü içinde ve konu ve amacının ışığında verilecek alelade manaya uygun şekilde iyi niyetle yorumlanır. Aynı Sözleşme'nin m.32 hükmüne göre, bu Sözleşme'nin m.31 hükmünün uygulanmasından hâsıl olan manayı teyit etmek veya m.31 hükmüne göre yapılan yorum, (a)

uzun ve zahmetli yasama süreçlerinin takip edilmesine ihtiyaç duyulmaksızın netice alınabilmektedir. Türkiye’deki Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’a ait içtihatlar, (i) bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesi ve (ii) hizmet sağlayıcılarının faaliyetlerini yürüttüğü kaynak ülke Türkiye’de işyerinin bulunup bulunmadığı konularında çözüm üretebilir. Hatta, yabancı ülkelerdeki içtihatlar Türkiye’de bağlayıcı olmamasına karşın Türkiye ve diğer birçok ülkenin yaygın bir şekilde OECD MA ve OECD MA Yorumlarını takip etmesi nedeniyle diğer birçok ülkedeki içtihatlar Türkiye’deki mahkemeler için yol gösterici olabilir¹²⁷⁵.

Çözüm önerilerinin uygulanmasına ilişkin seçeneklerden ikincisi OECD MA ve OECD MA Yorumlarında değişiklik yapılmasıdır. Bu değişiklik için iki ihtimal bulunmaktadır. Bunlar (i) yalnızca OECD MA Yorumlarında değişiklik yapılması veya (ii) aynı anda hem OECD MA hem de OECD MA Yorumlarında değişiklik yapılmasıdır. OECD MA ve OECD MA Yorumları bağlayıcı hukuk kaynaklarından değildir. Bununla birlikte, Türkiye’nin taraf olduğu ÇVA’ların yorumlanması ve uygulanmasında yol gösterici kaynaklardır¹²⁷⁶. Birinci ihtimal, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesi ve bu faaliyetleri yürüten

manayı muğlak veya anlaşılmaz bırakıyorsa, (b) çok açık bir şekilde saçma olan veya makul olmayan bir sonuca götürüyorsa, manayı tespit etmek için andlaşmanın hazırlık çalışmalarına ve yapılma şartları dahil, tamamlayıcı yorum araçlarına başvurulabilir. Bu genel esaslar, ÇVA’ların yorumlanmasında geçerlidir. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Üzeltürk, *Interpretation*, s.35-64; Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, 2004, s.425-516. Ayrıca, ÇVA’lar bakımından geçerli olan otonom yorum prensibinin bir istinası olan, yorumlama bakımından özel bir esas getiren ve ÇVA’larda yer verilen ilgili hüküm şu şekildedir: “*Anlaşmanın bir Taraf Devlet tarafından herhangi bir tarihte uygulanması bakımından, Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terim, metin aksini gerektirmedikçe, bu Anlaşmanın uygulandığı vergilerin amaçları bakımından, o tarihte bu devletin hukukunda sahip olduğu anlamı taşıyacak ve bu Devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan herhangi bir anlam, bu Devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır.*” Bkz. OECD MA (2017) m.3/f.2. Bu tarihi itibarıyla, Türkiye’nin, Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi’nde imzası bulunmamaktadır. Bkz. https://treaties.un.org/pages/ViewDetailsIII.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=XXIII-1&chapter=23&Temp=mtdsg3&clang=_en (E.T. 28/8/2022)

¹²⁷⁵ Örneğin birçok ülkede işyeri kuralının yorumlanması sırasında OECD MA Yorumlarının önemli bir rolü olduğunu tespit eden Sasseville ve Skaar, bu kural bakımından diğer ülkelerde verilen kararların yol gösterici bir kaynak olmasının beklenebileceğini belirtmektedir. Nitekim Kanada, Avusturalya, İrlanda, İsveç ve Sri Lanka gibi ülkelerde bu yönde uygulamalar bulunmaktadır. Bkz. Sasseville/Skaar, s. 21-22. Garbarino, bir ülkedeki yargı kararındaki yorum ve ilkelerin diğer ülkelerdeki yargı makamları tarafından benimsenmesini “yargısal nakil” (“judicial transplant”) olarak ifade etmektedir. Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Carlo Garbarino, *Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary*, Edward Elgar, 2016, s.8 vd.

¹²⁷⁶ Bazı Danıştay Kararı gerekçelerinde yer verilen vergi tekniği raporlarında “*Türkiye Cumhuriyeti’nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, OECD Model Antlaşmasının temel alındığı, Türkiye de dahil olmak üzere OECD üyesi ülkelerin ve hatta müzakerelere gözlemci sıfatıyla katılan üye olmayan ülkelerin de altına imza attığı OECD Model Antlaşması Yorum Notlarının Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanmasında temel ve öncelikli referans olduğu*” belirtilmektedir. Bkz. Dan. 3. D., E.2011/5091, K.2013/4519, K.T.04/11/2013; Dan. 3. D., E.2010/7227, K.2013/55, K.T.23/1/2013; Dan. 3. D., E.2011/1367, K.2013/1281, K.T.10/4/2013. Devletler arasında akdedilen ÇVA sayısı 3000’in üzerindedir. Bu ÇVA’ların tamamı, birbirine büyük ölçüde benzeyen ve devletler tarafından uyulması amaçlanan iki önemli model anlaşmadan (OECD MA ve BM MA) birini takip etmektedir. Bkz. Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, University of Michigan John M. Olin Center For Law & Economics, Law & Economics Working Papers, Paper No:04-007, 2004, s.20-21.

hizmet sağlayıcıları açısından işyeri kuralının uygulanmasına ilişkin olarak OECD MA Yorumlarında daha ayrıntılı değerlendirmelere yer veren paragrafların eklenmesidir. Her ne kadar OECD MA Yorumları, OECD üye ülkeleri tarafından akdedilen ÇVA'lara eklenmek ve bağlayıcı olmak üzere tasarlanmamış olsa da ÇVA'ların yorumlanmasında, uygulanmasında ve özellikle uyuşmazlıkların çözülmesinde önemli bir destek sağlamaktadır¹²⁷⁷. İkinci ihtimal, bulut bilişimde gelirin nitelendirilmesi ve işyeri kuralına ilişkin sorunlara yönelik olarak aynı anda hem OECD MA metninde hem de bununla bağlantılı olarak OECD MA Yorumlarında değişiklik yapmaktır.

Yalnızca OECD MA Yorumlarında değişiklik yapılması halinde bu değişikliğin halihazırda yürürlükte olan ÇVA'ların yorumlanması bakımından bir etkisinin olup olmayacağı konusunun açıklığa kavuşturulması ihtiyacı bulunmaktadır. Bu konu, statik ve dinamik olmak üzere iki farklı yaklaşım üzerinden ele alınabilmektedir. Statik yaklaşıma göre, OECD MA temel alınarak hazırlanan bir ÇVA'yı onaylayan parlamento daha sonra OECD MA Yorumlarında yapılacak değişiklikleri dikkate almadığından dolayı değişiklik öncesinde akdedilen ÇVA yorumlanırken imza tarihinden sonraki tarihli OECD MA Yorumlarındaki değişiklikler dikkate alınmamalıdır. Buna göre, bu tür değişiklikler, Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi¹²⁷⁸ m.31/f.1 uyarınca andlaşmanın “bütünü içinde”, aynı sözleşmenin m.31/f.4 hükmü gereğince “özel bir mana” veya aynı Sözleşme'nin m.32 hükmü kapsamındaki “daha sonraki herhangi bir uygulama” olarak değerlendirilemez¹²⁷⁹. Dinamik yaklaşıma göre, ÇVA akdedildikten sonra OECD MA Yorumlarında yapılan değişikliklerin, bu ÇVA'nın yorumlanması sırasında dikkate alınmaması durumunda ticari ve teknolojik değişime ayak uydurmakta başarısızlık yaşanır, farklı zamanlarda akdedilen ÇVA'lardaki aynı kavramların farklı yorumlanmasına sebebiyet verilir ve ÇVA'ların yorumlanmasındaki birlik zedelenir. Buna göre, ticari hayattaki ve teknolojideki gelişim neticesinde ortaya çıkan yeni olay ve durumlar karşısında ÇVA'nın “konusu ve amacına” uygun yorum yapılması gerekir. Hatta, böyle bir durumda, OECD MA Yorumlarında hiçbir yorum bulunmasa dahi “konu ve amaca” uygun yorum yapılması gerekmektedir. Ayrıca, ÇVA'nın yorumlanması neticesinde varılan sonuç ile OECD MA Yorumlarında yapılan değerlendirmenin farklı olması halinde ÇVA'nın yorumu sonrasında varılan sonuç hukuki olarak üstündür. OECD MA Yorumları, hiçbir zaman

¹²⁷⁷ OECD, *MTC 2017*, Commentary, Introduction, par.29.

¹²⁷⁸ Bkz. Dipnot 1274.

¹²⁷⁹ Bkz. Michael Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, Linde Publishing, 2021, s.22; Peter J. Wattel/Otto Marres, “*The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*”, European Taxation, Volume:7/8, Issue:43, s.222.

yürürlükteki ÇVA'yı geçersiz kılamaz¹²⁸⁰. Kanaatimizce akdedilen bir ÇVA bakımından sonraki tarihli OECD MA Yorumlarındaki değişikliğin dikkate alınabilmesi için öncelikle taraf devletlerin, daha sonra yapılan bu değişikliğe ilişkin herhangi bir açık iradesinin olup olmadığının tespit edilmesinde fayda bulunmaktadır. Her iki taraf devletin buna ilişkin açık bir iradesinin bulunmaması halinde ÇVA'nın akdedildiği andaki taraf devletlerin geçerli olan iradeleri takip edilmelidir.

OECD MA'da değişiklik yapılması halinde bu değişiklik ancak OECD MA'nın yeni versiyonu dikkate alınarak akdedilen ÇVA'lar bakımından geçerli olmaktadır. Bu değişikliklerin, halihazırda yürürlükte bulunan 3000'in üzerindeki ÇVA bakımından taraf devletler arasında müzakere edilerek yasalaştırılması oldukça uzun bir süreç gerektirmektedir. Bu süreç, öngörülen değişikliklerin arzu edildiği gibi etkili ve zamanında uygulanmasının önünde önemli bir engeldir. Bu nedenle, bu değişiklikleri etkili ve kısa süre içinde yürürlüğünü sağlamak üzere çok taraflı anlaşma ("Multilateral Instrument") yöntemi önemli bir seçenek olarak bulunmaktadır. Çok taraflı anlaşma yönteminin kullanıldığı örnekler arasında Vergi Konularında Karşılıklı Yardımlaşma Sözleşmesi¹²⁸¹ ve Çok Taraflı Anlaşma¹²⁸² yer almaktadır. Tüm bu hususlar dikkate alındığında bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik çözüm önerilerinin, ÇVA'larda değişiklik gerektirmesi halinde, çok taraflı anlaşma yönteminin kullanılması çözümün etkili ve zamanında uygulanması açısından yerinde olacaktır.

OECD MA ve OECD MA Yorumlarına ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamalar, benzer şekilde, diğer model anlaşma ve model anlaşma yorumları bakımından geçerlidir.

BM MA Alt Komitesi ve Yansheng Zhu tarafından gayrimaddi hak bedelleri başlıklı m.12 hükmünün uygulama alanını genişleten ve model anlaşma metninde değişiklik öngören önerilerin¹²⁸³, yürürlüğe girebilmesi ve uygulanabilmesi için çok taraflı anlaşma yönteminin önemli bir seçenektir. Peter A. Glicklich ve Jinyan Li tarafından yeni gelir unsuru öngören

¹²⁸⁰ Bkz. Lang, s.22; Wattel/Marres, s.223.

¹²⁸¹ 2011 yılında imzaya açılan Vergi Konularında Karşılıklı Yardımlaşma Sözleşmesi ("the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters"), 3 Kasım 2011 tarihinde Türkiye tarafından imzalanmış, 3 Mayıs 2017 tarihli 7018 sayılı Kanun ile onaylanmış ve 26 Kasım 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

¹²⁸² Çok taraflı Anlaşma ("Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting"), OECD BEPS Eylem Planların öngörülen değişikliklerin hızlı bir şekilde halihazırda yürürlükte olan ÇVA'lara aktarmak üzere Devletlerin imzasına açıldı. Türkiye, 7 Haziran 2017 tarihinde bu anlaşmayı imzaladı. Ancak, anlaşmanın Türkiye'de yürürlüğe girmesi için gerekli olan yasama süreci bu çalışmanın yayınlandığı tarih itibarıyla henüz tamamlanmadı. Çok Taraflı Anlaşma için Bkz. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (E.T.26/8/2022)

¹²⁸³ Bkz. Üçüncü Bölüm 1.1. Gayrimaddi Hak Bedeli Kuralında (m.12) Değişiklik.

öneriler¹²⁸⁴, benzer şekilde, ÇVA’larda değişiklik yapılmasını gerektirmekte olup bunun etkili bir şekilde ve kısa süre içinde yürürlüğü için çok taraflı anlaşma yöntemi önemli bir seçenektir. Aynı tespitler, 2021 yılında eklenen BM MA m.12B hükmü için geçerlidir¹²⁸⁵. Davide Maria Parrilli tarafından yapılan öneri¹²⁸⁶ ise sadece OECD MA Yorumları bakımından değişiklik gerektirdiği için ÇVA’larda değişiklik yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Ancak, bu yorum değişikliğinin halihazırda yürürlükte olan ÇVA’lar açısından geçerli olup olmayacağı tartışmalıdır. Andrés Báez Moreno ve Yariv Brauner’in vergi kesintisi önerisi¹²⁸⁷, ABD Hazine Bakanlığı ve John K. Sweet’in tamamen ikametgaha dayalı vergilendirme önerileri¹²⁸⁸, Alan Auerbach, Michael P. Devereux, Michael Keen ve John Vella’nın nakit akış vergisi önerisi¹²⁸⁹, OECD’nin “Unified Approach” kapsamındaki önerisi¹²⁹⁰ ÇVA düzeyinde değişiklik yapılmasını gerektirdiği için bu önerilerin kabulü halinde yürürlük ve uygulama açısından en etkili yöntem çok taraflı anlaşmadır.

3.2. Türk Vergi Hukuku Düzeyindeki Çözüm Önerilerinin Uygulanması

Elektronik ortamda yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirler için Türk Hukuku düzeyinde yapılması önerilen değişiklik işyeri kuralına ilişkindir¹²⁹¹. Bu değişiklik önerisi, kanun değişikliği gerektirmektedir. Bu önerinin yanı sıra, dijitalleşen ekonomideki vergilendirme sorunlarına yönelik olarak önemli düzenlemeler getiren birçok değişiklik arasında öne çıkanlar 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’dur.

¹²⁸⁴ Bkz. Üçüncü Bölüm 1.2. Yeni Gelir Unsuru.

¹²⁸⁵ Bkz. Üçüncü Bölüm 1.2. Yeni Gelir Unsuru.

¹²⁸⁶ Bkz. Üçüncü Bölüm 1.3. İşyeri Kuralını (m.5) Yeniden Yorumlama.

¹²⁸⁷ Bkz. Üçüncü Bölüm 1.5. Vergi Kesintisi

¹²⁸⁸ Bkz. Üçüncü Bölüm 1.6.1. Tamamen İkametgaha Dayalı Vergilendirme

¹²⁸⁹ Bkz. Üçüncü Bölüm 1.6.2. Varış Yerine Dayalı Nakit Akış Vergisi

¹²⁹⁰ Bkz. Üçüncü Bölüm 1.6.3. OECD Unified Approach.

¹²⁹¹ Bkz. Üçüncü Bölüm 2.1. Genel Olarak

SONUÇ

Bulut bilişim iktisadi ve sosyal açıdan önemli bir endüstridir. Bu alanda çok sayıda vergilendirme sorunu bulunmaktadır. Bu çalışmada bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan (i) gelirin nitelendirilmesine ve (ii) işyeri kuralına ilişkin sorunlar ele alındı. Bu bağlamda, öncelikli olarak, birinci bölümde vergi hukuku yönünden önemli gördüğümüz birtakım hususlar ortaya koyuldu. Bulut bilişim hizmetinin tarihsel arka planı, tanımı, türleri ve öne çıkan özelliklerine ilişkin olarak bu çalışmanın birinci bölümünde yer verilen ayrıntılı izahat sonrasında çıkarımlarımız şu şekildedir:

- Bulut bilişim, 1960’lı yıllarda ortaya çıkan “bilgisayar hizmeti” fikrinin teknolojik gelişmeler neticesinde vardığı bir aşamadır. İktisadi ve teknolojik gelişmeler devam ettiği sürece “bilgisayar hizmetinin” gelişmeye ve değişmeye devam etmesi öngörülmektedir. Diğer bir ifadeyle, “bilgisayar hizmetinin”, ilerleyen dönemlerde farklı adlar altında ve farklı iş modelleri çerçevesinde müşterilere (kullanıcılara) sunulması beklenmektedir.
- Bulut bilişim her zaman değişime açık, çok anlamlı ve sınırları muğlak bir kavramdır. Belirlilik ilkesi gereğince bu kavram bağlayıcı hukuk kaynaklarında kullanılmamalıdır. Bununla birlikte, büyük bir ekonomik hacme sahip bulut bilişim endüstrisinin paydaşları ve vergi uygulamacıları (vergi idaresi ve yargı) için yol gösterici olması açısından yardımcı hukuk kaynaklarında bulut bilişim kavramına ve bulut bilişime özgü değerlendirmelere yer verilmesinde fayda bulunmaktadır.
- Bulut bilişim hizmetleri, çeşitli hizmet ve dağıtım modellerine sahiptir. Bu hizmetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde geçerli olan esasları tespit ederken bu çeşitlilikten kaynaklanan özellikli durumları göz ardı etmemek gerekmektedir. Bu bağlamda, tüm bulut bilişim hizmetlerini kapsayan genel değerlendirmeler önemli ölçüde yanıltıcı olma potansiyeline sahiptir.
- Bulut bilişim hizmetleri için kullanılan sermaye (kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar toplamı) hizmet ve dağıtım modeline göre farklılık göstermektedir. Genel dağıtım modelinde hizmet sunan bir IaaS sağlayıcısı, bu hizmet için gerekli olan devasa yatırımları gerçekleştirmek için büyük sermayelere ihtiyaç duyarken temel bulut altyapısını üçüncü kişilerden hizmet olarak satın alan bir SaaS sağlayıcısının sermaye ihtiyacı düşük olabilmektedir. Dolayısıyla, bulut bilişim hizmet sağlayıcılarının kanuni veya iş merkezleri, yalnızca sermaye ihraç

eden ülkelerde bulunmamaktadır. Türkiye, Dünyanın birçok yerine hizmet satan çok sayıda SaaS sağlayıcısının ikametgâh ülkesidir.

- Bulut bilişim hizmet sağlayıcıları, gelir elde etmek amacıyla kurdukları işletmelerini çeşitli hukuki yapılar içerisinde organize edebilmektedir. Hizmet sağlayıcıları, bulut bilişim hizmetleri kapsamındaki farklı ticari işlevleri farklı ülkelerde bulunan hukuki yapılanmalar (örneğin farklı yavru şirketler) üzerinden kolaylıkla yürütebilmektedir.
- Bulut bilişim sağlayıcıları, bir ülkede herhangi bir fiziki oluşum veya insan bulundurmaksızın bu ülkedeki pazara uzaktan hizmet sunma imkanına sahiptir.
- Bulut bilişim hizmetlerinin içeriği önemli ölçüde farklılık gösterebilmektedir. Hizmet sağlayıcı tarafından müşterilere sunulan ürünün (hizmetin) benzersizlik düzeyi oldukça yüksek olabilmektedir.
- Bulut bilişim hizmetlerinde çok taraflı iş modelleri görülmektedir. Bulut bilişim hizmetlerinde fiyatlandırma modelleri, maliyet yapıları ve kâr mimarileri çeşitlilik göstermektedir. Her bulut bilişim hizmeti aynı kâr marjına sahip değildir.
- Bulut bilişimde kullanıcılar, müşteri ve hizmet sağlayıcısı rollerini aynı anda üstlenebilmektedir. İlerleyen dönemde bireysel tüketiciden profesyonel tüketiciye (“prosumer”) evirilen kişilerin durumunun daha fazla tartışılması beklenmektedir.
- Bulut bilişim, iktisadi ve sosyal hayatta önemli bir etkiye sahiptir. Kimi bulut bilişim hizmetleri, yarı kamusal mal niteliğini haizdir. Bulut bilişim hizmetlerinin vergilendirilmesini ilgilendiren düzenlemeler yapılırken bunların iktisadi ve sosyal etkilerinin analiz edilmemesi halinde öngörülmeeyen ciddi olumsuzluklar ile karşılaşılması olasıdır.

Bu çalışmanın ikinci bölümünde, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlere ilişkin olarak gelirin nitelendirilmesinden ve işyeri kuralının uygulanmasından kaynaklanan sorunlar ele alındı. Gelirlerin nitelendirilmesine sorununa ilişkin ikinci bölümde yer verilen ayrıntılı izahat sonrasında çıkarımlarımız şu şekildedir:

- Gelirin nitelendirilmesi ile ilgili önemli sorunlardan biri, elektronik ticaretten elde edilen gelirler bakımından ticari kazanç ile gayrimaddi hak bedeli arasında ayırımın ortaya konulmasına ilişkindir¹²⁹². Bu sorun, bulut bilişim hizmetleri yönünden

¹²⁹² OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*, s.4. Pinkney’e göre, Değer yaratma bakımından dijital iş modellerine önemli katkısı olan gayrimaddi varlıklar, bu faaliyetlerde ticari kazanç ile gayrimaddi hak bedelini ayırmada zorluğa yol açmaktadır. Bkz. Pinkney, s.170.

önemini korumaktadır¹²⁹³. Zira, çok sayıda ÇVA kaynak devlete, diğer bir ifadeyle bulut müşterisinin bulunduğu ülkeye, gayrimaddi hak bedellerini vergilendirme hakkı tanınmasına karşın bulut müşterisinin bulunduğu kaynak ülkedeki işyerine gelir atfedilemediği takdirde ticari kazancı vergilendirme yetkisi genellikle yalnızca ikametgâh ülkesinde olmaktadır. Bu nedenle, bulut bilişim müşterilerinin bulunduğu ülkenin kaynak ülke olarak vergilendirme yetkisi, bu ülkedeki vergi kanunlara göre gelirin gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirilmesine veya bu ülkede vergilendirilebilir bir mevcudiyet (işyeri) bulunmasına bağlıdır¹²⁹⁴.

- OECD MA m.12 ve bu maddeye ilişkin OECD MA Yorumunun açık bir şekilde bulut bilişim hizmetlerini ele almaması hem vergi yükümlülükleri hem de vergi idareleri için belirsizliği artırmaktadır¹²⁹⁵. Diğer taraftan, kanaatimizce, bu durum OECD'nin bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirleri, en başından, ticari kazanç olarak kabul ettiğine işaret etmektedir. Oysaki ticari kazancın gayrimaddi hak bedeli karşısında ikincil nitelikte bir gelir unsuru olduğu dikkate alındığında bulut bilişim hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin öncelikli olarak gayrimaddi hak bedeli olup olmadığının irdelenmesi gerekmektedir.
- Türkiye dahil olmak üzere hiçbir ülkede vergi idaresi tarafından bulut bilişimden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açık ve somut bir rehber oluşturulmadığı veya yayınlanmadığı tespit edilmiştir¹²⁹⁶. Özellikle, ÇVA'ların uygulanması söz konusu olduğunda, bulut bilişim, çoğunlukla, hizmet vergilendirilmesi gibi tanıdık bir konuya indirgenmekte ve vergi kesintisi uygulanması gerektiği nadiren kabul edilmektedir¹²⁹⁷. Ancak bu genel kabulün aksine Türkiye'de bu tür hizmetlerden elde edilen gelirler gayrimaddi hak bedeli olarak kabul edilmekte ve vergi kesintisi uygulanmaktadır¹²⁹⁸. OECD MA Yorumundaki genel kabul¹²⁹⁹ ve bu genel kabulün aksi yönündeki Türkiye'deki

¹²⁹³ Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.388.

¹²⁹⁴ Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.388. Lee ve Yoon'a göre, uluslararası işlemlerde neredeyse tüm ülkeler tarafından faizler, temettüleri ve telif hakları dahil olmak üzere sermaye üzerinden elde edilen gelirler stopaj uygulanır. Tam mükelleflerle aynı şekilde vergi beyannamelerini sunan işyerlerine atfedilmedikçe, belirli ticari kazanç biçimleri için bile geçerlidir. Diğer birçok gelir türü yine stopaja tabidir. Lee/Yoon, s.18.

¹²⁹⁵ Kjærsgaard, *Allocation of the Taxing Right*, s.398.

¹²⁹⁶ Bkz. Lee/Yoon, s.34.

¹²⁹⁷ Lee/Yoon, s.34.

¹²⁹⁸ Çakmak, s.30; Kararlar için Bkz. Dipnot 610,6011,612. Ayrıca Bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 38418978-125[30-14/17]-1246 sayılı ve 9.11.2015 tarihli Özelgesi; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2012/324]-1242 sayılı ve 14.8.2013 tarihli Özelgesi; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 62030549-125[30-2013/290]-92662 sayılı ve 9.11.2015 tarihli Özelgesi.

¹²⁹⁹ OECD, *MTC 2017*, Commentary on Article 12, par.12-17; OECD, *Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce*.

uygulama dikkate alındığında bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirin nitelendirilmesi sırasında şu sorular yöneltilmelidir:

1. Somut olaya uygulanacak bir ÇVA bulunması durumunda bu anlaşmanın m.12 hükmünde yer alan gayrimaddi hak bedeli tanımında teçhizat terimine yer verilmekte midir?
 2. Yazılım ve diğer bilgi işlem kaynaklarına erişim hakkı m.12’de sayılan gayrimaddi haklardan biri midir?
 3. Hizmetler karşılığında veri toplama ve kullanım yetkisini almak ödeme sayılır mı? Böyle bir yetkinin verilmesi müşteri için vergiyi doğuran olay teşkil eder mi?
 4. Tek bir sözleşme ilişkisi içerisinde bulut bilişim hizmet sağlayıcısının birden fazla edimi üstlenmesi halinde ödemenin edimler arasında paylaşılması gerekir mi? Böyle bir gereklilik durumunda paylaşırma nasıl yapılır? Eğer paylaşım mümkün değilse baskın edim nasıl tespit edilir?
- Birinci sorunun cevabı, her bir olay özelinde uygulama alanı bulan ÇVA’nın gayrimaddi hak bedelini düzenleyen m.12 hükmü lafzında bulunmaktadır.
 - İkinci sorunun cevabı her bir hizmet modeline özel ve ayrıntılı olarak bu çalışmada izah edilmektedir¹³⁰⁰. Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirin niteliği farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle, bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirleri yalnızca bir gelir unsuru (örneğin ticari kazanç) altında ele almak mümkün değildir
 - Üçüncü sorunun halihazırda açık ve net bir cevabı bulunmamaktadır¹³⁰¹. Özellikle her geçen gün ekonomik değere sahip dijital varlıkların artan kullanımına paralel olarak bu sorunun öneminin artması öngörülmektedir.
 - Son olarak, karma sözleşme niteliğindeki bulut bilişim sözleşmelerine ilişkin dördüncü soruya yönelik olarak mevzuatta açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra, öğretide ve vergi uygulamasında açık ve anlaşılır olmaktan uzak ve çelişkili görüşler bulunmaktadır¹³⁰².

Bulut bilişimde işyeri kuralının uygulanması sorununa ilişkin olarak ikinci bölümde yer verilen ayrıntılı değerlendirmeler sonrasında çıkarımlarımız ise şu şekildedir:

¹³⁰⁰ Açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.3. Bulut Bilişimden Elde Edilen Gelirlerin Nitelendirilmesi.

¹³⁰¹ Bu konudaki açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.1.1.2.3.3. Kullanıcı Verilerinin Kullanımına İzin Vererek Ödeme

¹³⁰² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. İkinci Bölüm 1.2. Karma Sözleşmeler.

- IaaS sağlayıcıları, fiziki işyeri teşkil eden veri merkezi ve veri merkezinde bulunan maddi niteliği haiz bilgi işlem kaynakları vasıtasıyla faaliyetlerini yürütmektedir. Fiziki oluşum olmaksızın bir IaaS sağlayıcısının hizmet sunabilmesi mümkün değildir. Bulut temel altyapısında hipervizör ve sanal katman bulunması, IaaS sağlayıcısının fiziki oluşuma (veri merkezine) olan ihtiyacını ortadan kaldırmamaktadır. Bilakis, bu sanal katman bulut temel altyapısının fiziki katmanını üzerinde yürütülmektedir. Bu bağlamda, IaaS sağlayıcısının durumu birçok dijital hizmet sağlayıcısının durumundan farklıdır.
- IaaS sağlayıcılarının Dünyanın farklı yerlerinde işyeri teşkil eden yerlerinin (veri merkezlerinin) bulunabildiği ortaya çıkmaktadır¹³⁰³. Bu yerler önemli ölçüde sermaye gerektiren yatırımlar sonucunda inşa edilmektedir. Kolay taşınabilir mahiyette olmayan bu yerlerin inşa edilmesinde ülke tercihinin belirleyen yegâne kıstas daha düşük vergilendirilme arzusu değildir¹³⁰⁴. IaaS sağlayıcılarının, müşterilerinin bulunduğu pazar ülkeleriyle vergi mevzuatında öngörülen türde bir bağının (nexus) bulunmaması, çoğunlukla, mükellef davranışından (agresif vergi planlaması, BEPS vs.) ziyade zamanın iktisadi gerçeklerini kavrayamayan vergi mevzuatındaki işyeri kurallarından kaynaklanmaktadır. Bu anlamda, çözüm bulunması gereken öncelikli sorun, ekonominin dijitalleşmesiyle kolaylaşan matrah aşındırma ve kâr aktarımı değil; 1899'dan bu yana süregelen ikametgâh-kaynak paradigmasına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.
- Herhangi bir SaaS sağlayıcısı veya DaaS sağlayıcısı hiçbir fiziki oluşumu tasarrufunda bulundurmaksızın Dünyanın farklı yerlerindeki müşterilerine her an her yerden erişilebilen bulut bilişim hizmeti sunabilmektedir. Bir ülkede milyonlarca müşterisi (kullanıcısı) bulunan bir hizmet sağlayıcısının, bu ülke ile iktisadi bağının olmadığını iddia etmek zordur. Ancak, yürürlükteki vergi mevzuatı bu yönde bir sonucun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, işe ilişkin sabit bir yer gerektiren temel işyeri kuralının, SaaS ve DaaS gibi hizmet modellerinde uygulanamaz hale gelebildiği ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak, ikametgâh-kaynak paradigması sorgulanırken SaaS ve DaaS'ta ortaya çıkan bu iktisadi gerçeğin göz önünde tutulması gerekmektedir.

¹³⁰³ Ancak Rossi, hizmet modelleri arasında ayırım yapmaksızın bulut bilişim hizmetlerini kategorik olarak sanal ortamda yürütülen faaliyetler olarak kabul etmektedir. Bkz. Rossi, s.53

¹³⁰⁴ Bkz. Grafik 1: Dünya Geneline Veri Merkezleri (2022).

Bu çalışmanın üçüncü bölümünde, dijitalleşen ekonomiden kaynaklanan vergilendirme sorunlarına yönelik olarak ortaya koyulan çözüm önerileri, bulut bilişim hizmetleri açısından ele alındı. Bu bölümde yer verilen ayrıntılı değerlendirmeler sonrasında bu konudaki çıkarımlarımız şu şekildedir:

- Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen geliri vergilendirme hakkının ikametgâh ve kaynak ülkeler arasında paylaşımı için en başta ulusların eşitliği (“inter-nation equity”) olmak üzere uluslararası vergilendirmeye hâkim olan prensiplere dayanmalıdır.
- Sorunları, sorun olmaktan çıkaran ancak vergilendirme prensiplerine açık bir şekilde aykırı çözüm önerileri ciddiye alınmamalıdır. Örneğin, elde edilen gelirin niteliğine bakılmaksızın bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin tamamını vergilendirme hakkını yalnızca ikametgâh ülkesine tanımak suretiyle gelirin nitelendirilmesinden ve işyeri kuralından kaynaklanan sorunları sorun olmaktan çıkarmak mümkündür. Ancak, bu çözüm başta ulusların eşitliği (“inter-nation equity”) olmak üzere Uluslararası Vergilendirmeye hâkim olan prensiplere uygun bir çözüm olmaktan uzaktır.
- Uluslararası vergi hukukunda karşılaşılan sorunları BEPS sorununa indirgeyen yaklaşımların ortaya koydukları çözüm önerileri Uluslararası vergi sistemini daha karmaşık hale getirmektedir.
- Gayrimaddi hak bedeli (m.12) hükmünün uygulama alanını genişletmek ve/veya işyeri kuralında öngörülen koşulları esnetmek suretiyle kaynak ülkenin vergilendirme hakkını arttırmayı öngören çözüm önerileri, bulut bilişim hizmetlerinin tamamını kavramayabilmektedir.
- Uluslararası vergi hukuku düzeyinde ortaya koyulan çözüm önerileri, en azından, model anlaşma yorumlarında değişiklik gerektirmektedir. Bunun yanı sıra, model anlaşma metinlerinde ve dolayısıyla ÇVAÖ’larda değişiklik gerektiren öneriler bulunmaktadır. ÇVA’larda değişiklik yapılması halinde ÇVA’ların uygulama alanı bulmadığı hallerde uygulama alanı bulan iç hukuktaki düzenlemelerin ÇVA’lardaki değişikliklerle uyumlu hale getirilmesi ihtiyacı ortaya çıkacaktır.
- Türk Hukuku düzeyinde hayata geçirilen çözüm önerileri (476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun) geçici mahiyette olup işyeri kuralında değişiklik öngören öneriler ve kamuoyu ile

paylaşılan taslak yasa hükümleri dışında hiçbir kalıcı ve somut çözüm önerisi ortaya koyulmamaktadır. Bu hususlar dikkate alındığında, Türkiye'nin, OECD bünyesinde yürütülen çalışmalardan çıkacak kalıcı sonucu beklediği anlaşılmaktadır.

Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirlerin nitelendirilmesinde, özellikle, ticari kazanç ile gayrimaddi hak bedeli (veya iç hukukta gayrimenkul sermaye iradı) arasındaki sınırın belirlenmesinde belirsizlik bulunmaktadır. Bu belirsizliğin giderilmesi için aşağıdaki tablolarda yer alan tasnifin kullanılmasını önermekteyiz:

Tablo 6: IaaS İşlemleri

İŞLEM NO	İŞLEM ADI	AÇIKLAMA	NİTELİK
FA-3	Donanımın Kullanılması	Veri merkezi üzerindeki mülkiyet hakkı ve buna ilişkin yetkiler (kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkileri) devredilmeksizin sadece veri merkezindeki belirli donanımı kullanma yetkisinin münhasıran devredilmesi, diğer bir ifadeyle donanımın kiralanmasıdır.	• Gayrimaddi Hak Bedeli (ÇVA m.12) • Gayrimenkul Sermaye İradı (GVK m.70)
FA-6	Altyapı Hizmetleri	Veri merkezi ve veri merkezindeki belirli bir donanım üzerindeki mülkiyet hakkı ve buna ilişkin yetkiler (kullanma, yararlanma veya tasarrufta bulunma yetkileri) devredilmeksizin veri merkezinde bulunan altyapıya uzaktan erişim hakkının sağlanmasıdır.	• Ticari Kazanç (ÇVA m.7) • Ticari Kazanç (GVK m.37)

Tablo 7: SaaS İşlemleri

İŞLEM NO	İŞLEM ADI	AÇIKLAMA	NİTELİK
BP-2	Bilgisayar Programının Kullanılması	Bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı devredilmeksizin bu program üzerindeki mali hakların devredilmesi, diğer bir ifadeyle bilgisayar programının kiralanmasıdır.	• Gayrimaddi Hak Bedeli (ÇVA m.12) • Gayrimenkul Sermaye İradı (GVK m.70)
BP-4	Bilgisayar Programı Bilgi Birikiminin Devri	Bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bilgisayar programının temelindeki fikir ve ilkelerin devredilmesidir.	• Gayrimaddi Hak Bedeli (ÇVA m.12) • Gayrimenkul Sermaye İradı (GVK m.70)
BP-6	Bilgisayar Hizmeti	Bilgisayar programı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bilgisayar programına uzaktan erişim hakkının sağlanmasıdır.	• Ticari Kazanç (ÇVA m.7) • Ticari Kazanç (GVK m.37)

Tablo 8: DaaS İşlemleri

İŞLEM NO	İŞLEM ADI	AÇIKLAMA	NİTELİK
OV-2	Orijinal Veri Tabanının Kullandırılması	Orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkı devredilmeksizin bu veri tabanı üzerindeki mali hakların devredilmesi, diğer bir ifadeyle veri tabanının kiralanmasıdır.	• Gayrimaddi Hak Bedeli (ÇVA m.12) • Gayrimenkul Sermaye İradı (GVK m.70)
OV-5	Orijinal Veri Tabanı Hizmeti	Orijinal veri tabanı üzerindeki telif hakkı ve mali haklar devredilmeksizin bu veri tabanına uzaktan erişim hakkının sağlanmasıdır.	• Ticari Kazanç (ÇVA m.7) • Ticari Kazanç (GVK m.37)
SV-2	Sui Generis Veri Tabanının Kullandırılması	Veri tabanı yapımcısı sıfatı devredilmeksizin sui generis veri tabanı üzerindeki belirli hakların (başka ortama aktarma ve yeniden kullanım hakların) devredilmesi, diğer bir ifadeyle veri tabanının kiralanmasıdır.	• Gayrimaddi Hak Bedeli (ÇVA m.12) • Gayrimenkul Sermaye İradı (GVK m.70)
SV-4	Sui Generis Veri Tabanı Hizmeti	Veri tabanı yapımcısı sıfatı kaybedilmeksizin ve sui generis veri tabanı üzerindeki kendine özgü haklardan herhangi biri devredilmeksizin bu veri tabanına uzaktan erişim hakkının sağlanmasıdır.	• Ticari Kazanç (ÇVA m.7) • Ticari Kazanç (GVK m.37)

Bulut bilişim hizmetlerinde hizmet modelleri IaaS, SaaS ve DaaS ile sınırlı değildir. Sunulan hizmetin içeriğine bağlı olarak çok sayıda hizmet modeli türü ortaya çıkmaktadır. Bu içeriğe bağlı olarak yukarıda ortaya konulan sistematığın ilgili hizmet modeline uygun olduğu ölçüde tatbik edilmesi mümkündür.

Bulut bilişim hizmetleri, dijitalleşmenin yüksek düzeyde olduğu ve faaliyetlerin önemli ölçüde elektronik ortamda yürütüldüğü faaliyetlerdir. Özellikle IaaS dışındaki hizmet modelleri bakımından fiziki varlık şartı arayan işyeri kuralının uygulama alanı oldukça daralmaktadır. Bununla birlikte, bulut bilişim dışında dijitalleşmenin görece daha az görüldüğü iş modelleri varlığını sürdürmektedir. Bu nedenle, fiziki varlık şartını ihtiva eden mevcut işyeri kuralı tamamen kaldırılmaksızın yeni bir işyeri türünün ilgili düzenlemelere ayrı bir fıkra olarak eklenmesi yerinde olacaktır. Bu bağlamda, uluslararası vergi hukukundaki işyeri kuralı (m.5) ile iç hukukumuzdaki işyeri (VUK m.156) için farklı fıkra önerilerimiz bulunmaktadır.

Bulut bilişim hizmetlerinde müşteriler (kullanıcılar) sadece satın alma işlemini gerçekleştiren ve hizmeti kullanan kişiler olmaktan ibaret değildir. Bu kişiler, hizmeti kullanımı sırasında veya sonrasında hizmet sağlayıcılarının çevrimiçi reklam hizmetlerinden veya sair faaliyetlerinden gelir elde etmesine katkı sunan çalışanlardır. Bununla birlikte, bu kişiler kendi taraflarından bulut iş modeline sundukları iktisadi katkının, hizmet sağlayıcı tarafından ne zaman ve ne şekilde kâra dönüştürüldüğünü bu müşteri (kullanıcı) bilmemekte veya bilememektedir. Müşterilerin (kullanıcıların) bulunduğu yer ile bulut bilişim hizmetlerinin ekonomik bağı bulunan kaynak ülkenin örtüşmesini sağlayan bir işyeri düzenlemesi faydalı olacaktır. Bununla birlikte, bu yönde bir düzenlemenin, küçük ölçekli hizmet sağlayıcıları üzerindeki olumsuz etkilerini bertaraf etmek üzere belirli bir gelir eşiğinin belirlenmesi yerinde olacaktır. Bu bağlamda, işyeri (m.5) kuralına şu şekilde bir düzenleme eklenmesi önerilmektedir:

Bir Akit Devlette mukim teşebbüsün elektronik ortamda yürüttüğü hizmetleri bu ortamda teslim etmesi veya diğer Akit Devlette mukim kullanıcıların bulunduğu elektronik ortamlarda çevrimiçi reklam hizmetleri sunması halinde teşebbüsün diğer Akit Devlette yukarıda belirtilen hizmetlerden dolayı elde ettiği toplam gelirin XXX (EUR, USD, TL) aşarsa bu teşebbüsün diğer Akit Devlette işyerinin bulunduğu kabul edilecektir.

VUK m.156'da düzenlenen işyeri kuralı, dar mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların elde ettiği gelirler üzerinden alınan vergilerin ikametgâh ülkesi ile kaynak ülke arasında gelirin paylaşılması işlevi dışında farklı şekli ödevlere yönelik işlevleri bulunmaktadır. Bu nedenle, uluslararası vergi anlaşmalarından daha geniş bir kapsamı bulunan bir düzenlemenin VUK m.156 hükmüne eklenmesi yerinde olacaktır. Bu çerçevede, şu düzenlemenin eklenmesi önerilmektedir:

Elektronik ortamda yürütülen faaliyetlerin, elektronik ortamda sunulması veya teslim edilmesi halinde bu ortamda işyeri oluşur.

KAYNAKÇA

AB KOMİSYONU VERGİLENDİRME VE GÜMRÜK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, Annual Report on Taxation 2022, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 1. Baskı, 2022.

AB KOMİSYONU, “*Cloud computing - Statistics on the Use by Enterprises*”, Eurostat, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Cloud_computing_-_statistics_on_the_use_by_enterprises#Cloud_computing_as_a_service_model_for_meeting_enterprises.E2.80.99_ICT_needs, (E.T. 1/9/2022).

AB KOMİSYONU, Cloud as an enabler for the European Commission Digital Strategy, 16 May 2019, V.1.0.1.

AB KOMİSYONU, Communication From the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee of Regions Unleashing the Potential of Cloud Computing in Europe, COM(2012) 529 final, Brussels, 27 September 2012, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52012DC0529> (E.T.1/9/2022). (“AB Komisyonu, Unleashing the Potential of Cloud Computing”)

AB KOMİSYONU, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions Towards A Thriving Data-Driven Economy, COM(2014) 442 final, Brussels, 2.7.2014.

AB KOMİSYONU, Digital sovereignty: Commission kick-starts alliances for Semiconductors and industrial cloud Technologies, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_21_3733, (E.T.18.8.2022).

AB KOMİSYONU, Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence {SWD(2018) 81 final} - {SWD(2018) 82 final}, COM(2018) 147 final, Brussels, 21/3/2018. (“AB Komisyonu, COM(2018) 147 final”), 21/3/2018.

AB KOMİSYONU, Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services {SWD(2018) 81 final} - {SWD(2018) 82 final}, COM(2018) 148 final, Brussels, 21/3/2018.

AB KOMİSYONU, The European e-Business Report 2008: The Impact of ICT and e-Business on Firms, Sectors and the Economy, 6th Synthesis Report of the Sectoral e-Business Watch, Lüksemburg: European Communities, 2008.

AB KOMİSYONU, The European e-Business Report, 2006/07: A Portrait of e-Business in 10 Sectors of the EU Economy, 5th Synthesis Report of the Sectoral e-Business Watch, Lüksemburg, January 2007.

AB KONSEYİ, Outcome of the Council Meeting, <https://www.consilium.europa.eu/media/38978/st07368-en19-vf.pdf>, 12 March 2019.

AB PARLAMENTOSU, Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Challenges and Remedies, Study Requested by the TAX3 Committee, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate-General for Internal Policies Author: Eli Hadzhieva PE 626.078 – February 2019.

AB, Directive 96/9/EC of the European Parliament and of the Council of 11 March 1996 on the legal protection of databases, Official Journal of the European Communities, 27/3/1996. (“AB, Directive 96/9/EC”)

ACKOFF, Russell L., “*From Data to Wisdom*”, Jorunal of Applied Systems Analysis, Volume:16, No:1, 1989, s.3-9.

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, “Elektronik Ticaretten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi”, Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı (Eds. Billur Yaltı), s.1-36. (“Akçaoğlu, Elektronik Ticaret”)

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, “*Türk Vergi Hukukunda ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Gayrimaddi Hak Bedelinin Tespiti*”, Yaklaşım, Sayı 233, Temmuz 2011, <https://portal.yaklasim.com/> (E.T. 19/4/2022).

AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 16. Baskı, 2014.

AKINTÜRK, Turgut/**ATEŞ KARAMAN**, Derya, Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri, Beta, 23.Baskı.

AKKAYA, Hüseyin/**GERÇEK**, Adnan, “*OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar*”, International Journal of Public Finance, Volume:4, No:2, s.166-88.

- AKKURT**, Sinan Sami, “*Kişisel Veri Kavramının Hukuki Niteliğine İlişkin Yaklaşımlara Mukayeseli Bir Bakış*”, *Kişisel Veri Koruma Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1 s.20-32.
- AKSOY**, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.
- AKSU**, Mustafa, *Bilgisayar Programlarının Fikrî Mülkiyet Hukukunda Korunması*, Kırklareli: Beta, 1. Baskı, 2006.
- AKTAN**, Coşkun Can/**DİLEYİCİ**, Dilek/**VURAL**, Tarık, “Vergi Ne Üzerinden Alınmalı? Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet”, *Yeni Maliye* (Eds. Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik, Dilek Dileyici), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/420, s.69-96.
- AKYILMAZ**, Bahtiyar/**SEZGİNER**, Murat/**KAYA**, Cemil, *Türk İdare Hukuku*, Ankara, 2009.
- ALTUNTAŞ**, Muhiddin, *Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi*, Ankara, Yetkin, 2005.
- AREND**, Richard J., “*The Business Model: Present and Future—Beyond a Skeumorph*”, *Strategic Organization*, Volume:11, Issue:4, 2013, s.390-402.
- ARIKAN**, A. Naci, “*Teknik Bilgi (Know-how) Sözleşmelerinin Hukuksal ve Vergisel Boyutu*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:234, Şubat 2001.
- ARIKAN**, Abdullah, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara, Adalet, 2022.
- ARMBRUST**, Michael/**FOX**, Armando/**GRIFFITH**, Rean/**JOSEPH**, Anthony D./**KATZ**, Randy/**KONWINSKI**, Andy/**LEE**, Gunho/**PATTERSON**, David/**RABKIN**, Ariel/**STOICA**, Ion/**ZAHARIA**, Matei, *Above the Clouds: A Berkeley View of Cloud Computing*, Technical Report No. UCB/EECS-2009-28, 10 Şubat 2009, <https://www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.html> (E.T. 8 /12/2020).
- ARNOLD**, Brian J., “Article 5: Permanent Establishment”, *Global Tax Treaty Commentaries - Global Topics IBFD*, <https://research.ibfd.org> (accessed 14 June 2021).
- ARSLANLI**, Halil, *Fikri Hukuk Dersleri II Fikir ve Sanat Eserleri*, Sulhi Garahan Matbaası, 1954.
- ARTAR**, Yusuf, *Dijital Ekonomide Vergilendirme*, İstanbul, Legal, 1. Baskı, Mayıs 2019.

- ASTUTI**, Melanie Dewi, “Three Approaches to Taxing Income from the Digital Economy – Which Is the Best for Developing Countries?”, *Bulletin for International Taxation*, Volume:74, No:12, 2020, s.721-728.
- ATEŞ**, Mustafa, *Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması*, Ankara: Seçkin, 2003. (“Ateş, Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması”)
- ATEŞ**, Mustafa, *Fikri Hukukta Eser Sahipliği*, Ankara: Adalet, 2012, 1. Baskı. (“Ateş, Fikri Hukukta Eser Sahipliği”)
- ATEŞ**, Mustafa, *Fikri Hukukta Eser*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007. (“Ateş, Fikri Hukukta Eser”)
- AUERBACH**, Alan/**DEVEREUX**, Michael P./**KEEN**, Michael/**VELLA**, John, *Destination-Based Cash Flow Taxation*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series, WP 17/01, January 2017.
- AUSTRALIAN GOVERNMENT DEPARTMENT OF FINANCE AND DEREGULATION**, “Cloud Computing Strategic Direction Paper Opportunities and applicability for use by the Australian Government”, April 2011, Version 1.0.
- AUSTRALIAN TAXATION OFFICE (ATO)**, *Taxation Ruling (TR) 93/12, Income tax: computer software*, published on 13 May 1993.
- AVI-YONAH**, Reuven S., “*International Taxation of Electronic Commerce*”. *Tax Law Review*, Volume:52, No:3, 1997, s.507-556. (“Avi-Yonah, Electronic Commerce”)
- AVI-YONAH**, Reuven S., *International Tax as International Law*, University of Michigan John M. Olin Center For Law & Economics, Law & Economics Working Papers, Paper No:04-007, 2004.
- AYDEMİR**, Mahmut “Dijital Ekonomide Vergilendirmenin Haklılığı Meselesi”, *Vergi Dünyası*, Yıl:39, Sayı:466, Haziran 2020, s.157-160.
- AYDINCIK**, Şirin, *Fikri Haklara İlişkin Lisans Sözleşmeleri*, Arıkan, 2006.
- BAHTİYAR**, Mehmet, **AYLİ**, Ali/**ŞUA**, M. Fethi/**Karamanlıoğlu**, Argun, *Ticari İşletme Hukuku*, 1. Bası, Beta, 2022.
- BAL**, Aleksandra, “Stateless Virtual Money in the Tax System”, *European Taxation*, Volume:53, Issue:7, July 2013, s.351-356.

- BAL**, Aleksandra, “*The Sky’s the Limit: Cloud-Based Services in an International Perspective*”, Bulletin for International Taxation, Volume:68, No:9, September 2014, s.515-521. (Bal, The Sky’s the Limit)
- BARKER**, Colin, “HP dismisses cloud 'hype'”, ZDnet, 11 December 2008, <https://www.zdnet.com/article/hp-dismisses-cloud-hype-5000255222/> (E.T. 9/12/2020).
- BARKI**, Henri/**RIVARD**, Suzanne/**TALBOT**, Jean, “*Toward an Assessment of Software Development Risk*”, Journal of Management Information Systems , Fall 1993, Volume:10, No:2, s.203-225.
- BARROSO** Luiz A./**HÖLZLE**, Urs, The Data center as a Computer: An Introduction to the Design of Warehouse-Scale Machines, Morgan & Claypool Publishers, San Rafael, California, 2019.
- BARTOW**, Ann, “*Our Data, Ourselves: Privacy, Propertization, and Gender*”, University of San Francisco Law Review, Volume:34, 2000, s.633-695.
- BAŞ**, Mustafa, Teknik Bilgi (Know How) Lisans Sözleşmesi, Ankara, Yetkin, 2000.
- BAŞAK**, Levent, “*İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerine İlişkin Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları, Düzenlemelerdeki Eksiklikler ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar*”, Vergi Dünyası, Sayı: 368, Mayıs 2019, s.17-30. (“Başak, İnternet Ortamı”)
- BAŞAK**, Levent, “*Yurt Dışı Menşeli Bilgisayar Yazılımları Karşılığında Yabancı Kurumlara Yapılacak Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar*”, Vergi Sorunları, Ekim 2015, Sayı:325, s.9-21. (“Başak, Yurt Dışı Menşeli Bilgisayar Yazılımları”)
- BAŞAK**, Levent, Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme, Ankara, Yaklaşım, 2007.
- BAŞPINAR**, Veysel/ **KOCABEY**, Doğan, İnternette Fikrî Hakların Korunması, Ankara, Yetkin, 2007.
- BATUN**, Mehmet, “*OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri - İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret*”, Vergi Dünyası, Sayı:393, Mayıs 2014, s.65-75.

- BAUER**, Eric/**ADAMS**, Randee, Reliability and Availability of Cloud Computing, Wiley/IEEE Press, Hoboken 2012.
- BECKER**, Johannes/**ENGLISH**, Joachim, “*Taxing Where Value Is Created: What’s ‘User Involvement’ Got to Do with It?*”, Intertax, Volume:47, Issue:2, s.161-171.
- BEKLER**, Muhittin, “*Bulut Bilişim (Cloud Computing) Gelirlerinin Tanınması ve Muhasebeleştirilmesi*”, Vergi Dünyası, Sayı:391, Mart 2014, s.44-48.
- BEKLER**, Muhittin, “*Bulut Bilişim (Cloud Computing) İşlemlerinin Vergisel Boyutu*”, Vergi Dünyası, Sayı:392, Nisan 2014, s.69-73.
- BELGE**, Gökhan, “*Dar Mükellef Kurumlardan Satın Alınan Bilgisayar Yazılım Lisanslarında Kurumlar Vergisi Kesintisi*”, Vergi Dünyası, Sayı 338, Ekim 2009, s.102-108.
- BENNETT**, Steven C./**DALEY**, M. James/**GERLACH**, Natascha, “*Storm Clouds Gathering for Cross-Border Discovery and Data Privacy: Cloud Computing Meets the U.S.A. Patriot Act*”, Sedona Conference Journal, Volume:13, 2012, s.235-252.
- BIRKINSHAW**, Julian/**ANSARI**, Shaz, Understanding Management Models: Going Beyond “What” and “Why” to “How” Work Gets Done in Organizations, Business Model Innovation: The Organizational Dimension (Eds. Nicolai J. Foss/Tina Saebi), Oxford University Press, Oxford, First Edition, 2015, s.85-103.
- BİLGE**, Mehmet Emin, Ticari Sırların Korunması, Asil, Ankara, 2. Baskı, 2005.
- BOVILLE**, Howard/**HUNTER**, Hillery/**WARRICK**, Richard, *Cloud’s Next Leap*, IBM’s Institute for Business Value, 22 October 2021, <https://www.ibm.com/thought-leadership/institute-business-value/report/cloud-transformation> (E.T. 29/8/2022).
- BOZTAŞ**, Hakan, “Know-How Kavramı ve Vergisel Durumu-I”, Yaklaşım, Sayı:206, Şubat 2010, portal.yaklasim.com (E.T.30/8/2022).
- BTK**, Bulut Bilişim, Ankara, Kasım 2013, <https://www.btk.gov.tr/uploads/pages/slug/bulut-bilisim.pdf> (E.T. 5/1/2021)
- BTYK**, Ulusal Veri Merkezi Çalışmalarının Yapılması, Karar Sayı: 2013/104, https://www.tubitak.gov.tr/sites/default/files/62_2013_104.pdf (E.T. 7.1.2021).
- BUDAK**, Tamer, Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi, İstanbul, On İki Levha, 1. Baskı, Mart 2018.

- BULUTOĞLU**, Kenan, Türk Vergi Sistemi, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004. (“Bulutoğlu, 2004”)
- BULUTOĞLU**, Kenan, Türk Vergi Sistemi, İstanbul: Fakülteler Matbaası, Dördüncü Basılış, 1971. (“Bulutoğlu, 1971”)
- BUNDGAARD**, Jakob, Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and digital economy, IFA Cahiers 2018, Volume 103B.
- BURIAK**, Svitlana, “A New Taxing Right for the Market Jurisdiction Where are the limits?”, Intertax, Volume: 48, Issue: 3, s.301-316.
- BURIAK**, Svitlana/**HOLZINGER**, Raphael, “Introduction to the Attribution of Profits to Permanent Establishments”, Attribution to Profits to Permanent Establishments (Eds. Michael Lang, Alfred Storck/Raffaele Petruzzi), First Edition, 2020.
- BURNS**, Lee/**KREVER**, Richard, “Individual Income Tax”, Tax Law Design and Drafting Volume 2 (Eds. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, 1998.
- BUTKOVA**, Oksana, “*The Definition of «Capital» As an Economic and Accounting Category*”, E3S Web of Conferences, Volume:175, Article Number:13011, 2020, s.1-9.
- CAI**, Hong/**ZHANG**, Ke/**WANG**, MiaoMiao/**LI**, JiaLin/**SUN**, Lei/**MAO**, XinSheng, “Customer Centric Cloud Service Model and a Case Study on Commerce as a Service”. Proceedings of IEEE International Conference on Cloud Computing, Bangalore, India, 2009, s.57-64.
- CAI**, Qiang /**CERIONI**, Luca/**LI**, Xiaorong (Sharron), “*New Taxing Right in the Unified Approach: Old Wine in a New Bottle*”, Intertax, Volume:48, Issue:11, s.956-995.
- CANGİR**, Niyazi, “*Sanal İşyeri IP*”, Vergi Dünyası, Sayı: 229, Eylül 2000, s.48-54.
- CASADESUS-MASANELL**, Ramon/**RICART**, Joan Enric, “From Strategy to Business Models and to Tactics.” Long Range Planning, Volume:43, 2010, s.195-215.
- CASTELON**, Marta, International Taxation of Income from Services under Double Taxation Conventions Development, Practice and Policy, Alpeen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2018.
- CASTRO**, Daiana, “*Taxation of Software Payments: Multi-Jurisdictional Case Law Analysis*”, Bulletin for International Taxation, Volume:73, No:3 March 2019, s.115-127

- CAVE**, Jonathan/**ROBINSON**, Neil /**KOBZAR**, Svitlana/**SCHINDLER**, Helen Rebecca, Regulating the Cloud: More, Less or Different Regulation and Competing Agendas, March 30, 2012, 2012 TRPC, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2031695 (E.T.1/9/2022).
- CEBECİ**, Ebru Zeybek, “*Türk İdare Hukukunda Kamu Hizmetlerinin Belirlenmesinde Objektivist ve Subjektivist Yaklaşımlar*”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 25, Sayı 1, Haziran 2019, s.86-96.
- CEBECİ**, Ebru Zeybek, Kamu Hizmeti Anlayışında Değişim ve Kamu Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Sözleşmeler, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020.
- CHANA**, Inderveer/**KAUR**, Tarandeep, “*Delivering IT as A Utility - A Systematic Review*”, International Journal in Foundations of Computer Science & Technology, May 2013, Volume: 3, No:3, s.11-30.
- CHATEL**, Sophie/**HARLEY**, Lee, “Chapter 2 Article 5 of the OECD Model: Recent Amendments and Upcoming Challenges”, New Trends in the Definition of Permanent Establishment (Eds. Guglielmo Maisto) IBFD, 2019, s.31-41.
- CHELLAPPA**, Ramnath, “Intermediaries in Cloud-Computing: A New Computing Paradigm”, INFORMS Meeting, Dallas, Hyatt Regency, 26-29 October, 1997.
- CLARKE**, Roger, Beyond the OECD Guidelines: Privacy Protection for the 21st Century, 4 January 2000, <http://www.rogerclarke.com/DV/PP21C.html> (E.T. 26/6/2022).
- COMPUTER ECONOMICS**, Data Center Staffing Drops Sharply, September 2015, <https://www.computereconomics.com/article.cfm?id=2135> (E.T. 30/8/2022).
- COPENHAGEN ECONOMICS**, European data centres: How Google’s digital infrastructure investment is supporting sustainable growth in Europe, 2018, <https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/6/426/1519115098/copenhagen-economics-2018-european-data-centres.pdf>. (E.T. 18.2.2022).
- CUSHMAN & WAKEFIELD**, Data Centre Risk Index 2016, https://verne-global-lackey.s3.amazonaws.com/uploads%2F2017%2F1%2Fb5e0a0da-5ad2-01b3-1eb8-8f782f22a534%2FC%26W_Data_Centre+Risk_Index_Report_2016.pdf (E.T. 30/8/2022).

ÇELENER, Balca, “*Dijital Ekonomiye Vergilendirme Yolunda Somut Bir Adım: Dijital Hizmet Vergisinde Fransa Örneği*”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XVI, Sayı:2, 2019, s.31-54.

ÇOLAK, Mustafa Elektronik Vergileme Hukuku, Seçkin, 1. Baskı, Şubat 2020.

ÇOLAK, Uğur, Topluluk ve Türk Hukukunda Veri Tabanlarına Sağlanan Sui Generis Koruma ve Spin-off Teori, FMR, Cilt:5, Sayı:2005/1, s.19-68.

CIRCUIT COURT OF APPEALS, FIFTH CIRCUIT (ABD), Commissioner of Int. Rev. v. Piedras Negras B, 127 F.2d 260 (5th Cir. 1942), Decided 3 April 1942.

COCKFIELD, Arthur J., “Reforming the Permanent Establishment Principle Through Quantitative Economic Presence Test”, Canadian Business Law Journal, Volume:38, No:3, 2003, s.400-424. (“Cockfield, Reforming the Permanent Establishment”)

COCKFIELD, Arthur, “*Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*”, Tulane Law Review, Volume:74, Issue:1, 1999, s.133-217,

COCKFIELD, Arthur/**HELLERSTEIN**, Walter/**LAMENSCH**, Marie, Taxing Global Digital Commerce, Wolters Kluwer, Second Edition, 2020.

COLLIN, Pierre/**COLIN**, Nicolas, Task Force on Taxation of the Digital Economy Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy, January 2013.

CONFEDERATION OF INDIAN INDUSTRY, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (Note by the Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.15-19.

COŞGUN, Okan, “*Serbest Meslek Hizmeti, Gayrimaddi Hak Mıdır?*” Yaklaşım Dergisi, Sayı 236, Ağustos 2012, portal.yaklasim.com (E.T. 30/8/2022).

COURT OF APPEALS OF TENNESSEE AT NASHVILLE (ABD), America Online Inc. v. Johnson, No. M2001-00927-COA-R3-CV, Decided July 30, 2002

ÇAKMAK, Timur, “Turkey”, Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and digital economy, IFA Cahiers 2018, Volume 103B.

- ÇELENER**, Balca “*Dijital Hizmet Vergisi Uygulamaları Karşısında Türk Dijital Hizmet Vergisi Kanun Teklifine İlişkin Değerlendirme*”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 178, Yıl: 2019, s.2223-2248. (“Çelener, Dijital Hizmet Vergisi”)
- DALYAN**, Şener, Bilgisayar Programlarının Fikri Hukukta Korunması, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- DANIŞTAY DERGİSİ**, Yıl:1, Sayı:1, 1971.
- DAURER**, Veronika/**JANN**, Martin, “Austria”, Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and digital economy, IFA Cahiers 2018, Volume 103B.
- DELOITTE**, “*Tech Trends 2019: Beyond the Digital Frontier*”, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/technology/DI_TechTrends2019.pdf (E.T. 29/7/2022).
- DEMİRKAN**, Burak, “*Bulut Bilişim İşlemlerinin Vergilendirilmesi*”, Vergi Raporu, Sayı:187, Nisan 2015, s.198-213.
- DEMİRKAN**, Burak, “*Veri Merkezlerinde Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi*”, Vergi Raporu, Sayı:238, Temmuz 2019, s.57-65.
- DEVEREUX**, Michael P./**VELLA**, John, “Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform”, Intertax, Volume:46, Issue:6&7, 2018, s.550-559.
- DOĞRUSÖZ**, Ahmet Bumin, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergilendirme, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1989. (“Doğrusöz, Kaynakta Vergilendirme”)
- DOĞRUSÖZ**, Bumin, Dijital Hizmet Vergisi ve KDV, Dünya Gazetesi, 26 Kasım 2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-hizmetler-vergisi-ve-kdv/457580> (E.T. 24/8/2022).
- DOĞRUSÖZ**, Bumin, Royalti Ödemeleri ve Stopaj, Dünya Gazetesi, 25 Mayıs 2021, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/royalti-odemeleri-ve-stopaj/622236>, (E.T.30/8/2022).
- DOUMA**, Sjoerd/**ENGELE**, Frank (Eds.), The Legal Status of the OECD Commentaries, IBFD, 2008, Books.
- DUBEY**, Abhijit/**WAGLE**, Dilip, “*Delivering Software As A Service*”, The McKinsey Quarterly, May 2007.

- DURKEE**, Dave, “*Why Cloud Computing Will Never Be Free*”. Communication of ACM Queue, Volume:53, No. 4, May 2010, s.62-69.
- EBEM**, Şeriban, Kamu Bilişim Sistemleri Açısından Bulut Bilişimin Teknik, Yönetim ve Hukuki Boyutları İncelenmesi: Bilgi Teknoloji ve İletişim Kurumu İçin Öneriler, Teknik Uzmanlık Tezi, BTK Yayın No: 0154, Mayıs 2013, Ankara.
- EDITORIAL**, "The OECD Unified Approach and the New International Tax System: A Half-Way Solution", INTERTAX, Volume:48, Issue:1, 2020, s.3-8.
- EKİNCİ**, Erdal/**PALA**, Orhan, “*Dijital Ekonomideki Gelişmelerin Vergilendirmeye Yansımaları Yurt Dışında Mukim Dijital Şirketler Nezdinde Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinin Değerlendirilmesi*”, Vergi Dünyası, Yıl:39, Sayı:362, Şubat 2020, s.113-130.
- ELELE**, Onur, “*Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi*” Vergi Dünyası, Ocak 2008, Sayı 317, s.44-48.
- ENGELN**, Frank, Interpretation of Tax Treaties under International Law, IBFD, 2004.
- ENISA**, Cloud Computing: Benefits, Risks and Recommendations for Information Security (Eds. Daniele Catteddu/Giles Hogben), 2009.
- ERBAY**, İsmail, Know How Sözleşmesi, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002.
- ERDENK**, Erdem, İş Hukukunda İsimli Sözleşmeler, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2007.
- EREN**, Fikret, Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Ankara, Yetkin, 2022.
- ERGİN**, Numan Emre “*Dijital Hizmet Vergisi*”, Vergi Dünyası, Yıl:39, Sayı: 462, Şubat 2020, s.107-112.
- ERGİNAY**, Akif, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.
- ETRO**, Federico, “*The Economic Consequences of the Diffusion of Cloud Computing*”, The Global Information Technology Report 2009-2010, (Eds. S. Dutta ve I. Mia), Geneva, World Economic Forum, 2010, s.107-112.
- FLYNN**, Channing/**CROSBY**, Joe/**PERKS**, Nancy/**SPRAGUE**, Gary, “Session 7 - Navigating The Cloud: Keeping Pace With The Evolving Taxation Of Cloud Computing And E-Commerce”, Taxes: The Tax Magazine, Volume:91, No:6, 2013, s.77-88.

- FORST**, David “*The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age*”, Tax Notes International 1455-73, November 3, 1997.
- FOSTER**, Ian /**ZHAO**, Yong/**RAICU**, Ioan/**LU**, Shiyong, “*Cloud Computing and Grid Computing 360-Degree Compared*”, 2008 Grid Computing Environments Workshop, 2008, DOI: 10.1109/GCE.2008.4738445.
- FURTUNA**, Elif Yılmaz/**DÜŞGÜN**, Fatih “*Dijital Hizmet Vergisi’nin Gelişimi ve Türkiye Uygulaması*”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 17, Sayı No.: 198, 2021, s.1535-1562.
- GARBARINO**, Carlo, Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary, Edward Elgar, 2016.
- GARCÍA**, Ana María Delgado/**CUELLO**, Rafael Oliver, “*Direct Taxation of Electronic Commerce in Spain*”, European Taxation, Volume:53, No. 1, January 2013, s.17-29.
- GARFINKEL**, Simson L., Architects of the Information Society, Thirty-Five Years of the Laboratory for Computer Science at MIT, Eds. Hal Abelson, Cambridge, MIT Press, 1999.
- GARRISON**, Cassandra, “*Amazon eyes Chilean skies as it seeks to datamine the stars*”, Reuters, 4 September 2018, <https://www.reuters.com/article/us-amazon-com-chile-telescopes/amazon-eyes-chilean-skies-as-it-seeks-to-datamine-the-stars-idUSKCN1LK0Y7?il=0>, (E.T. 29/09/2020).
- GARTNER**, “*Forecast: Public Cloud Services, Worldwide, 2018-2024, 2Q20 Update*”, <https://www.gartner.com/en/newsroom/press-releases/2020-07-23-gartner-forecasts-worldwide-public-cloud-revenue-to-grow-6point3-percent-in-2020#:~:text=The%20worldwide%20public%20cloud%20services,increasing%2095.4%25%20to%20%241.2%20billion.> (E.T. 29/09/2020).
- GARTNER**, “*Forecast: Public Cloud Services, Worldwide, 2018-2024, 2Q20 Update*”, <https://www.gartner.com/en/newsroom/press-releases/2020-07-23-gartner-forecasts-worldwide-public-cloud-revenue-to-grow-6point3-percent-in-2020#:~:text=The%20worldwide%20public%20cloud%20services,increasing%2095.4%25%20to%20%241.2%20billion.> (E.T. 29.09.2020).
- GASSER**, Urs/**O’BRIEN** David, Governments and Cloud Computing: Roles, Approaches, and Policy Considerations, Berkman Center Research Publication No. 2014-6, March 17, 2014.

- GEMALMAZ**, Haydar Burak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2008.
- GERÇEK**, Adnan, “*ABD’de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi*”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:14, Sayı:1, Yıl:1999, s.125-136.
- GILL**, Ronan/**COLLINS**, Tom, “Permanent Establishment- Up in the Clouds?”, Proceedings of the 12th European Conference on eGovernment (Eds. Mila Gascó), Institute of Public Governance and Management ESADE Barcelona Campus Sant Cugat Barcelona, Spain, Volume:1, 14-15 June 2012.
- GLICHLICH**, Peter, “*Electronic Services: Suggesting a Man-Machine Distinction*”, Mondaq, 14 December 2000, <https://www.mondaq.com/unitedstates/Tax/9525/Electronic-Services-Suggesting-A-ManMachine-Distinction> (E.T. 13/8/2022).
- GODFREY**, Michael W./**TU**, Qiang, “*Evolution in Open Source Software: A Case Study*”, Proceedings of the International Conference on Software Maintenance (ICSM 2000), s.131-142.
- GOOGLE**, “Database Migration: Concepts and Principles (Part 1)”, <https://cloud.google.com/architecture/database-migration-concepts-principles-part-1#:~:text=Database%20migration%20is%20the%20process,restructured%2C%20in%20the%20target%20databases>. (E.T. 12/11/2022)
- GÖZLER**, Kemal/**KAPLAN**, Gürsel, İdare Hukukuna Giriş, 24. Baskı, Bursa, Ekin, 2018.
- GÖZÜBÜYÜK**, Eşref/**TAN**, Turgut, İdare Cilt I Genel Esaslar, 9. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013.
- GREENBERG**, Albert/**HAMILTON**, James/**MALTZ**, David A./**PATEL**, Parveen, “*The Cost of a Cloud: Research Problems in Data Center Networks*”, Computer Communication Review, Volume:39, No:1, 2009, s.68-73.
- GREENE**, Jay, Tech’s High-Stakes Arms Race: Costly Data Centers, Wall Street Journal, 7 April 2017, <https://www.wsj.com/articles/techs-high-stakes-arms-race-costly-data-centers-1491557408> (E.T. 30/8/2022).
- GUPTA**, Piyush, “*“Cloud” – A Technological Odyssey*”, Asia-Pacific Tax Bulletin, September/October 2014, Volume:20, No:5, 2014, s.308-313.

- GUTTAG**, John V., Introduction to Computation and Programming Using Python, Third Edition, MIT Press, 2021.
- GÜÇLÜTÜRK**, Osman Gazi, Yapay Zeka ve Veri Kullanımı, İstanbul: On İki Levha, 1. Baskı, 2022.
- GÜMÜŞ**, Mustafa Alper, Borçlar Hukuku Özel Hükümler Cilt 1, 3. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2013. (“Gümüş, Borçlar Hukuku Özel Hükümler”)
- GÜMÜŞ**, Mustafa Alper, Borçlar Hukuku Özel Hükümler Kısa Ders Kitabı, 2. Baskı İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017. (“Gümüş, Kısa Ders Kitabı”)
- GÜNDAY**, Metin, İdare Hukuku, 10. Baskı, Ankara, İmaj Kitabevi, 2011.
- GÜNDÜZ**, Zeki, Maliye ve Gümrük İdareleri'nin iki yeni düzenlemesi, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/maliye-ve-gumruk-idareleri039nin-iki-yeni-duzenlemesi/9002> (E.T.30/7/2022).
- GÜNEŞ**, Gülsen, Türk Hukukunda Entelektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi, 1. Basım, İstanbul, Alfa, 1997.
- GÜRBÜZ**, Aslı Elif, Türk Özel Hukukunda ve Özellikle Anonim Şirketlerde Ticari Sırrın Korunması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2008.
- GÜVENDİ**, Sevilay Akay, “*Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Yolu Olarak Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*”, Vergi Dünyası, Yıl: 39, Sayı:463, Mart 2020, s.50-61.
- HAMILTON**, James, “Cloud-Computing Economies of Scale”, IEEE 24th International Conference on Data Engineering, 7-12 April 2008, Cancun, Mexico, “https://mvdirona.com/jrh/TalksAndPapers/JamesHamilton_SMDB2009.pdf (E.T. 30/8/2022), s.5.
- HAO**, Karen, “*Alibaba is trying to reinvent China’s mom-and-pop stores*”, Quartz, <https://qz.com/1171743/alibaba-is-trying-to-reinvent-chinas-mom-and-pop-stores/>, (E.T. 29/09/2020).
- HARMANCI**, Ahmet, “Fikir ve San’at Mahsulleri ve Bunların Vergi Karşısındaki Durumu”, Maliye Enstitüsü Konferansları 18. Seri, 1969, İstanbul, s.409-440.
- HARMON**, Robert/**DEMİRKAN**, Haluk/**HEFLEY**, Bill/**AUSEKLI**, Nora, “*Pricing Strategies for Information Technology Services: A Value-Based Approach*”,

Proceedings of 42nd Hawaii International Conference on System Sciences, 2009, s.1-10

HATEMİ, Hüseyin/**SEROZAN**, Rona/**ARPACI**, Abdülkadir, Borçlar Hukuku Özel Bölüm, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992.

HEINSEN, Oliver/ **VOSS**, Oliver, “*Cloud Computing under Double Tax Treaties: A German Perspective*”, Intertax, Volume:40, Issue:11, 2012, s.584-592.

HELLERSTEIN, Walter, “*Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective*”, Georgia Law Review, Volume:38, No:1, Fall 2003.

HELLERSTEIN, Walter, “State Taxation of Electronic Commerce”, Tax Law Review. Volume:52, No:3, Spring 1997, s.425-505.

HENTSCHEL, Sven, The Taxation of Permanent Establishment, Springer Gabler, Weisbaden Germany, First Edition, 2021.

HEREDIA, Alejandro García, “*Copyright and Software and Spanish Tax Treaties: “An Issue of Balance between Technology-Importing” and Technology-Exporting Countries*”, European Taxation, Volume:46, No:1, January 2006, s.36-44.

HEREDIA, García, “Who Knows the Riddle of Know-How? Spain Becomes Entangled in the Web of Intangibles”, European Taxation, Volume:45 No:3, 2005, s.110.

HERZFELD, Mindy, “The Case Against BEPS: Lessons for Tax Coordination”, University of Florida Levin College of Law Legal Studies Research Paper Series Paper No. 18-3, 2 August 2017, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2985752 (E.T. 30/8/2022).

HEY, Johanna, ““Taxation Where Value is Created” and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”, Bulletin for International Taxation, Volume:72, Issue:4/5, April/May 2018, s.203-208;

HILBER, Marc, Handbuch Cloud Computing, Köln, 2014.

HILLMANN, Peter/**UHLIG**, Tobias/**RODOSEK**, Gabi Dreo/**ROSE**, Oliver, “*Modeling the Location Selection of Mirror Servers in Content Delivery Networks*”, 27 June 2016 - 02 July 2016, IEEE International Congress on Big Data, San Francisco, USA, s.438-445.

HINNEKENS, Luc, “*Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*”, Intertax, Volume:26, Issue:6-7, 1998, s.192–200.

HM TREASURY, Corporate Tax and the Digital Economy: Position Paper Update, March 2018, <http://www.gov.uk/government/publications> (E.T. 20/8/2022).

HONGLER, Peter/**PISTONE**, Pascal, “*Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*”, IBFD Working Paper, 20 January 2015.

HÖFER, C.N./**KARAGIANNIS**, Georgios, “*Cloud computing services: taxonomy and comparison*”, Journal of Internet Services and Applications, Volume:2, Issue:2, 2011, s.81-94.

<https://www.oracle.com/corporate/executives/ellison/> (E.T. 28.1.2022).

INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (by The Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.32-42.

INTERNATIONAL DATA CORPORATION, “*Worldwide Public Cloud Services Market Totaled \$233.4 Billion in 2019 with the Top 5 Providers Capturing More Than One Third of the Total, According to IDC*”, 18 Ağustos 2020, <https://www.idc.com/getdoc.jsp?containerId=prUS46780320>, (E.T. 3/10/2020).

INTERNATIONAL DATA CORPORATION, “*Worldwide Public Cloud Services Market Totaled \$233.4 Billion in 2019 with the Top 5 Providers Capturing More Than One Third of the Total, According to IDC*”, 18 Ağustos 2020, <https://www.idc.com/getdoc.jsp?containerId=prUS46780320>, (E.T. 3.10.2020).

INTERNATIONAL DATA CORPORATION, New IDC Spending Guide Shows Continued Growth for Digital Transformation as Organizations Focus on Strategic Priorities, <https://www.idc.com/getdoc.jsp?containerId=prUS48372321> (E.T. 17.2.2022).

İŞİK, Hüseyin, Uluslararası Vergilendirme, İstanbul, On İki Levha, 1. Baskı, 2014, s.235.

ITU, Series Y: Global Information Infrastructure, Internet Protocol Aspects and Next-Generation Networks Cloud Computing, Recommendation ITU-T Y.3500, 08/2014.

- IYER**, Bala/**HENDERSON**, John C., “*Preparing for the Future: Understanding the Seven Capabilities of Cloud Computing*”, MIS Quarterly Executive, Volume:9, No:2, s.117-131.
- JADEJA**, Yashpalsinh/**MODI**, Kirit, “*Cloud Computing - Concepts, Architecture and Challenges*”, 2012 International Conference on Computing, Electronics and Electrical Technologies [ICCEET], s.877-880.
- JIN**, Hai/**IBRAHIM**, Shadi/**BELL**, Tim/**GAO**, Wei/**HUANG**, Dachuan/**WU**, Song, “*Cloud Types and Services*”, Handbook of Cloud Computing (Eds. Borko Furht/Armando Escalante), Springer, 2010, s.335-355.
- KANETİ**, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987.
- KANETİ**, Selim/**EKMEKÇİ**, Esra/**GÜNEŞ**, Gülsen/**KAŞIKÇI**, Mahmut, Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, 2022.
- KARAHANOĞLU**, Onur, Kamu Hizmeti, 2. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2004.
- KARAHANOĞULLARI**, Onur, Kamu Hizmeti (Kavramsal ve Hukuksal Rejim), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2001.
- KARHU**, Einari, “Finland”, Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and digital economy, IFA Cahiers 2018, Volume 103B.
- KARUNDIA**, Ashish, “*Fixed Place Permanent Establishment—“Disposal Test”*”, International Taxation, Volume:9, Issue:4, October 2013, s.452-455
- KAUFMAN**, Lori M., “*Data Security in the World of Cloud Computing*”, IEEE Security & Privacy, Volume: 7, Issue: 4, July-August 2009, s.61-64.
- KAUFMAN**, Nancy H., Fairness and the taxation of international income. Law and Policy in International Business, Volume:29, No:2, 1998, s.145-204.
- KAVIS**, Michael J., Architecting the Cloud - Design Decisions for Cloud Computing Service Models, Wiley, 2014.
- KAYA**, Arslan, “*Bilgisayar Programlarının Şahsen Kullanmaya Mahsus Olarak Çoğaltılması Mümkün Müdür?*”, Prof. Dr. M. Kemal Oğuzman’ın Anısına Armağan, İstanbul: Beta, 2000, s.431-458.

- KELLER**, Robert I., “*The Taxation of Barter Transactions*”, Minnesota Law Review, 1982, Volume:67, s.441-512.
- KEMMEREN**, Eric C. C. M., Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models, Dongen, The Netherlands, Pijnenburg, 2001.
- KILIÇOĞLU**, Ahmet, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Turhan, 16. Bası, 2012.
- KILIÇOĞLU**, Ahmet, Sınai Haklarla Karşılaştırmalı Fikri Haklar, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.
- KJÆRSGAARD**, Louise Fjord, “*Allocation of the Taxing Right to Payments for Cloud Computing-as-a-Service*”, 11 Word Tax Journal, August 2019, IBFD, s.379-423. (“Kjærsgaard, Allocation of the Taxing Right”)
- KJÆRSGAARD**, Louise Fjord, “*Taxable Presence and Highly Digitalized Business Models*”, Tax Notes International, 2 March 2020, s.977-1006. (“Kjærsgaard, Taxable Presence”)
- KJAERSGAARD**, Louise Fjord/SCHMIDT, Peter Koerver, “Allocation of the Right to Tax Income From Digital Intermediary Platforms Challenges and Possibilities for Taxation in the Jurisdiction of the User”, Nordic Journal of Commercial Law, 2018, Issue:1, s.146-171.
- KOÇAK**, Hakkı, “*Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar*”, Vergi Dünyası, Sayı 334, Haziran 2009.
- KOFLER**, Georg, Article 8 Shipping Inland Waterways Transport and Air Transport, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, (Eds. Ekkehart Reimer/Alexander Rust), Wolters Kluwer, Volume 1, Fourth Edition, 2015.
- KOTLER**, Philip/WONG, Veronica/SAUNDERS, John/ARMSRONG, Gary, Principles of Marketing, Pearson, Fourth European Edition, 2005.
- KUNTALP**, Erden, Karışık Muhtevalı Akit (Karma Sözleşmeler), Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2. Baskı, 2013.
- KÜZECİ**, Elif, Kişisel Verilerin Korunması, İstanbul, On İki Levha, Ankara, 4. Baskı, 2021.
- LAINOFF**, Steven R./VAISH, Ramesh C., General Report, The Taxation of Income Derived From the Supply of Technology, IFA Cahiers, 1997, Volume:82a.

- LANG**, Bodo/**DOLAN**, Rebecca/**KEMPER**, Joya/**NORTHEY**, Gavin, “*Prosumers in Times of Crisis: Definition, Archetypes and Implications*”, *Journal of Service Management*, Volume:32 No:2, 2021, s.176-189.
- LANG**, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Publishing, 2021.
- LAUDON**, Kenneth C., “*Markets and Privacy*”, *Communication of the ACM*, Volume:39, No:9, September 1996, s.92-104.
- LEAGUE OF NATIONS ECONOMIC AND FINANCIAL COMMISSION**, Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp, 5 April 1923, Faydalı Link: <https://play.google.com/books/reader?id=5ww2AAAAIAAJ&pg=GBS.PA4004&hl=en> (E.T.30/8/2022).
- LEAGUE OF NATIONS**, Double Taxation and Tax Evasion, Report and Resolutions submitted by the Technical Experts, Geneva, 7 February 1925.
- LEAGUE OF NATIONS**, Reports and Resolutions Submitted by Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, League of Nations, Document No. C.115 M.55 1925II, 14,1925.
- LEE**, Chang Hee/ **YOON**, Ji-Hyun, General Report, Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and digital economy IFA Cahiers 2018, Volume 103B.
- LEIMEISTER**, Stefanie/**RIEDL**, Christoph/**BÖHM**, Markus/**KRCMAR**, Helmut, “*The Business Perspective of Cloud Computing: Actors, Roles, and Value Networks*”, 18th European Conference on Information Systems, ECIS 2010, Pretoria, South Africa, June 7-9, 2010
- LESSIG**, Lawrence, “*Privacy as Property*”, *Social Research*, Volume:69, No:1, Privacy in Post-Communist Europe (Spring 2002), s.247-269.
- LEWIS**, John/**LOFTUS**, William, *Java Software Solutions Foundation of Program Design*, Pearson, 8. Baskı, 2015.
- LI**, Jinyan, “*Rethinking Canada’s Source Rules in the Age of Electronic Commerce: Part 2*”, *Canadian Tax Journal*, Vol:47, Issue:6, 1999, s.1411-1478.

- LI**, Xinhui/**LI**, Ying/**LIU**, Tiancheng/**QIU**, Jie/**WANG**, Fengchun, “*The Method and Tool of Cost Analysis for Cloud Computing*”, Proceedings of 2009 IEEE International Conference on Cloud Computing, 21-25 September 2009, Bangalore, India, s.93-100.
- LINDER**, Jane/**CANTRELL**, Susan, Changing Business Models: Surveying the Landscape, A Working Paper from the Accenture Institute for Strategic, 24 May 2000.
- LINDERFALK**, Ulf/**HILLING**, Maria, “*The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*”, 2015 Nordic Tax Journal, Volume:1, 2015, s.34-59.
- LÓPEZ**, Eva Escribano, “*An Opportunistic, and Yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties*”, Intertax, Volume: 43, Issue: 1, s.6-13.
- LUSCH**, Stephen J., “*State Taxation of Cloud Computing*” Santa Clara Computer & High Technology Law Journal, Volume:29, No:2, 2012-2013, s.369-412.
- MAISCH**, Marc Micheal/**SEIDL**, Alexander, Cloud Computing Government: Rechtliche Herausforderungen beim Cloud Computing in der öffentlichen Verwaltung, Verwaltungsblätter für Baden-Württemberg, 2012, Heft 1.
- MASDARI**, Mohammad/**NABAVI**, Sayyid Shahab/**AHMADI**, Vafa, “*An Overview of Virtual Machine Placement Schemes in Cloud Computing*”, Journal of Network and Computer Applications, Volume:66, May 2016, s.106-127.
- MASON**, Ruth/**PARADA**, Leopoldo, “*Digital Battlefield in the Tax Wars*”, Tax Notes International, Volume:92, 17 December 2018, s.1183-1197.
- MAZUR** Orly, “*Tax Challenges in the Cloud*”, Journal of Internet Law, October 2015, s.3-7.
- MAZUR**, Orly, “*Taxing the Cloud*”, California Law Review, 103, No. 1, February 2015, s.1-66. (“Mazur, Taxing the Cloud”)
- MAZUR**, Orly, “*Transfer Pricing Challenges in the Cloud*”, Boston College Law Review, Volume:57, 2016, s.643-693, (“Mazur, Transfer Pricing”)
- MCKINSEY GLOBAL INSTITUTE**, Big Data the Next Frontier for Innovation, Competition and Productivity, May 2011, <https://www.mckinsey.com/~/media/mckinsey/business%20functions/mckinsey%20di>

gital/our%20insights/big%20data%20the%20next%20frontier%20for%20innovation/
mgi_big_data_exec_summary.pdf (E.T. 30/8/2022).

MELL, Peter/**GRANCE**, Tim, The NIST Definition of Cloud Computing, NIST Special Publication 800-145, September 2011.

MEMİŞ, Tekin, “*İzinsiz Bilgisayar Programları Kullanımı ve İmha Talebi*”, Prof. Dr. Ömer Teoman’a 55. Yaş Günü Armağanı, Cilt I, İstanbul: Beta, 2002, s.545-561.

METİN, Muhammed, “*Yurt Dışından Yapılan Yazılım ve Bilgisayar Programı Alımlarında Kurumlar Vergisi Stopajı*”, Vergi Dünyası, Sayı 404, Nisan 2015, s.88-97.

MISHRA, Dharendra, “*Cloud Computing The Era of Virtual World Opportunities and Risks Involved*”, International Journal of Computer Science Engineering (IJCSE), Volume:3 No:04, July 2014, s.204-209.

MOHAMMED, Ashraf Bany/**ALTMANN**, Jörn/**HWANG**, Junseok, “*Cloud Computing Value Chains: Understanding Businesses and Value Creation the Cloud*”, Economic Models and Algorithms for Distributed Systems (Eds. Dirk Neumann, Mark Baker, Jörn Altmann, Omer F. Rana), 2009, Basel, Birkhäuser, s. 87–208.

MONSENEGO, Jérôme, “*May a Server Create a Permanent Establishment? Reflections on Certain Questions of Principle in Light of a Swedish Case*”, International Transfer Pricing Journal, Volume:21 No:4, 2014, s.247-257.

MORENO, Andrés Báez, Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services, Draft, 8/7/2021, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3923508 (E.T. 30/8/2022).

MORENO, Andrés Báez/**BRAUNER**, Yariv, Taxing the Digital Economy Post BEPS ... Seriously, University of Florida Levin College of Law Legal Studies Research Paper Series Paper No. 19-16, 1 March 2019. (“Moreno/Brauner, Taxing the Digital Economy”).

MORENO, Andrés Báez/**BRAUNER**, Yariv, WHT in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, IBFD, White Paper Series 33, 2 February 2015.

MUTLU KAYA, Özge, “*Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması*”, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020/2, s.447-478.

- MUTLUER**, M. Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara: Turhan Kitabevi, 3. Baskı, 2011.
- NADAROĞLU**, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta, 11. Baskı, 2000
- NARWAL**, Raj Kumar/**SANGWAN**, Sumitra, “Benefits, Dimensions and Issues of Software as A Service (SAAS)”, International Journal of New Innovations in Engineering and Technology, Volume:2, Issue:1, June 2013, s.36-40.
- NASSCOM**, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (Note by the Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.46-54.
- NAZALI**, Ersin, “Is There A Permanent Establishment?”, Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı (Eds. Billur Yaltı), İstanbul, On İki Levha, 2017, s.227-260.
- O’BRIEN**, David/ **GASSER**, Urs, “*Cloud Computing and the Roles of Governments*”, Internet Monitor 2013: Reflections on the Digital World Eds. Urs Gasser/Robert Faris/Rebekah Heacock), Berkman Centre for Internet & Society, Research Publication No. 2013-27 December 12, 2013, s.25-27.
- OECD**, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>. (“OECD, Addressing BEPS” olarak anılacaktır.)
- OECD**, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (E.T. 1/9/2022). (“OECD, Action 1 Final Report”)
- OECD**, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? – Final Report, <https://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf> (E.T. 30/8/2022), 2003.
- OECD**, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5, 22 December 2000.

- OECD**, Cloud Computing - The Concept, Impacts and the Role of Government Policy, 19 August 2014, DSTI/ICCP(2011)19/FINAL. (“OECD, Cloud Computing”).
- OECD**, E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation, OECD Tax Policy Studies No:10, Paris, May 2005 (OECD, E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation).
- OECD**, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention Public Discussion Draft,, 12 October 2011 to 10 February 2012.
- OECD**, Measuring the Economic Value of Data and Cross-Border Data Flows: A Business Perspective; OECD Digital Economy Papers, No:297, August 2020.
- OECD**, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. (“OECD, MTC 2017”)
- OECD**, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, OECD Publishing. (“OECD, MTC 1998”)
- OECD**, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, July 2017, OECD Publishing, Paris. (OECD, TP Guidelines)
- OECD**, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2018, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> (E.T. 1/9/2022). (“OECD, Interim Report”)
- OECD**, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (E.T. 1/9/2022). (“OECD, Report on Pillar One Blueprint”)
- OECD**, Tax Challenges of Digitalization Comments Recieved on the Request for Input - Part 1, 25 October 2017.
- OECD**, Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce, adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 7 November 2002, <https://doi.org/10.1787/b2f30e7d-en>. (“OECD, Tax Treaty Characterization Issues arising From E-commerce”)
- OECD**, Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, 2001,

<https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf> (E.T.30/8/2022).

OECD, The Tax Treatment of Software, adopted by the OECD Council on 23 July 1992, <https://doi.org/10.1787/690f0e4a-en>, par.44. (“OECD, The Tax Treatment of Software”)

OECD/G20 INCLUSIVE FRAMEWORK, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (E.T. 30/8/2022).

OĞUZ, Sefer, “*Veri Tabanı Hakkı ve Sui Generis Veri Tabanı Hakkının Sınırları*”, Prof. Dr. Fikret Eren’e Armağan, Yetkin, Ankara, 2006, s.741-772

OĞUZMAN, Kemal/**BARLAS**, Nami, Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar Temel Kavramlar, 15. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008.

OĞUZMAN, Kemal/**ÖZ**, Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Cilt-1, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 14. Baskı, 2016.

OĞUZMAN, Kemal/**SELİÇİ**, Özer/**OKTAY-ÖZDEMİR**, Saibe, Eşya Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, 23. Bası, 2021.

OKTAR, Ateş, Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, 2018.

OKTAR, Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 11. Baskı, 2016.

OSTERWALDER Alexander/**PIGNEUR** Yves/**TUCCI**, Christopher, “Clarifying Business Models: Origins, Present, and Future of the Concept” Communications of Association for Information System, Volume:15, May 2005.

OSTERWALDER, Alexander, The Business Model Ontology - A Proposition In A Design Science Approach, Doctoral thesis, Universite de Lausanne Ecole Des Hautes Etudes Commerciales, 2004.

OSTERWALDER, Alexander, The Business Model Ontology - A Proposition In A Design Science Approach, Doctoral thesis, Universite de Lausanne Ecole Des Hautes Etudes Commerciales, 2004.

- OXFORD ECONOMICS**, Google data centers: Economic impact and community benefit, 2018, Oxford, <https://www.oxfordeconomics.com/recent-releases/d8d830e4-6327-460e-95a5-c695a32916d9> (E.T. 18.2.2022).
- ÖCAL**, Erdoğan, “Dar Mükelleflere Ödenen Bilgisayar Yazılım Bedellerinin Tevkifat Sorunu”, Yaklaşım, Sayı:197, Mayıs 2009, <https://portal.yaklasim.com/> (E.T. 30/8/2022).
- ÖĞÜZ**, Tufan, Know How Sözleşmesi, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2001.
- ÖNCEL**, Mualla/**KUMRULU**, Ahmet/**ÇAĞAN**, Nami/**GÖKER**, Cenker, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 31. Baskı, 2022.
- ÖNER** Cihat, “Chapter 26: Turkey: Payment for the Right to Use of a Software Program Is Royalty” Tax Treaty Case Law around the Globe 2018 (Eds. Eric C. C. M. Kemmeren et al.), Books IBFD, 2019, <https://research.ibfd.org>, (accessed 15 October 2020).
- ÖNER**, Cihat, Vergi Hukukunda İşyeri, Ankara, İmaj, 2016. (“Öner, İşyeri”)
- ÖZBALCI**, Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.
- ÖZBALCI**, Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorumu ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2007.
- ÖZTEMEL**, Gülçin Karasu, Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi, 1. Baskı, İstanbul, Legal, 2014.
- PARKHILL**, Douglas F., The Challenge of the Computer Utility, Addison-Wesley Publishing, 1966.
- PARRILLI**, Davide Maria, “Grid and Taxation: The Server as Permanent Establishment in International Grids”, Grid Economics and Business Models (Eds. Jörn Altmann, Dirk Neumann, Thomas Fahringer), Springer, Berlin Heidelberg, 2008, s.89-102.
- PASTUKHOV**, Oleksandr, “*International Taxation of Income Derived from Electronic Commerce: Current Problems and Possible Solutions*”, Boston University Journal of Science & Technology Law, Volume:12, No:2, 2006, s.310-339.
- PETRUZZI**, Raffaele/**BURIAK**, Svitlana, “*Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?*”, Bulletin for International Taxation, Volume:72, No:4a/Special Issue, 2018, Journals IBFD (accessed 11 April 2018).

- PFEIFFER**, Sebastian, “*VAT on Free Electronic Services?*” *International VAT Monitor*, Volume:27, No:3, 2016.
- PINKNEY**, Ann-Marie Schrie, “Taxation of the Digital Economy: The Challenges of Distinguishing Business Income from Royalty”, *Queen Mary Law Journal*, 10, 2019, s.157-174.
- PINTO**, Dale, “*The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold*”, *Bulletin for International Taxation*, Volume:60, No:7, s.266-279.
- PINTO**, Dale, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Books IBFD, Doctoral Series:6, October 2002, <https://research.ibfd.org/> (accessed 15 October 2020). (“Pinto, E-commerce”)
- PISTONE**, Pasquale/**NOGUEIRA**, João Félix Pinto/**ANDRADE**, Betty/**TURINA**, Alessandro, “*The OECD Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”: An Assessment*”, *Bulletin for International Taxation*, Volume:74, No:1, January 2020, s.14-27.
- PONCE**, Francisco/**MÁRQUEZ**, Gastón/**ASTUDILLO**, Hernán, “Migrating from monolithic architecture to microservices: A Rapid Review”, 38th International Conference of the Chilean Computer Science Society (SCCC), 04-09 November 2019, IEEE, Concepcion Chile, s.1-7.
- POROY**, Reha/**YASAMAN**, Hamdi, *Ticari İşletme Hukuku*, Seçkin, Ankara, 19. Baskı, 2022.
- PORTER**, Michael E., *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*, Free Press, New York, 1985.
- RAHMAN**, K. Sabeel, “Regulating Informational Infrastructure: Internet Platforms as the New Public Utilities”. *Georgetown Law Technology Review*, Volume:2, Issue:2, s.234-251.
- RAJGOPALAN**, Ganesh, *Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (by The Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries)*, 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.23-32.
- RAPPA**, M. A., “*The Utility Business Model and the Future of Computing Services*,” *IBM Systems Journal*, Volume:43, Issue:1, 2004, s.32-42.

- REIMER**, Ekkehart, “Permanent Establishment in the OECD Model Tax Convention”, Permanent Establishments A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, (Eds. Ekkehart Reimer/Stefan Schmid/Marianne Orell), Kluwer Law International, 2018, s.3-209. (“Reimer, Permanent Establishment”)
- REIMER**, Ekkehart, Article 14 Independent Personel Services, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, (Eds. Ekkehart Reimer/Alexander Rust), Wolters Kluwer, Volume 1, Fourth Edition, 2015, s.1085-1087, s.1086 (“Reimer, Article 14”)
- REIMER**, Ekkehart, Article 5 Permanent Establishment, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (Eds. Ekkehart Reimer/Alexander Rust), Wolters Kluwer, Volume 1, Fourth Edition, 2015, s.293-408. (“Reimer, Article 5”)
- RENÇBER**, Altan “*Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:376, Ocak 2020, s.27-35.
- RENÇBER**, Altan, Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2021. (“Rençber, İşyeri”)
- REQUENA**, José Ángel Gómez, “*Tax Treaty Characterization of Income Derived from Cloud Computing and 3D Printing and the Spanish Approach*”, Intertax, Volume:46, Issue:5, 2018, s.408-421.
- RICHMAN**, Peggy Brewer, Taxation of Foreign Investment Income, The John Hopkins Press, Baltimore, 1963.
- RIMAL**, Bhaskar Prasad/**CHOI**, Eunmi / **LUMB**, Ian, “*A Taxonomy and Survey of Cloud Computing Systems*”, 2009 Fifth International Joint Conference on INC, IMS and IDC, Seoul, 2009, s.44-51.
- ROSSI**, Maria Cecilia, Is Cloud Computing a Challenge to the Traditional Concept of a Permanent Establishment?, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2685649 (E.T. 30/8/2022), 10 August 2013,
- ROUNTREE**, Derrick/ **CASTRILLO**, Ileana, The Basics of Cloud Computing: Understanding The Fundamentals of Cloud Computing in Theory and Practice, Elsevier, 2014.

- RUST**, Alexander, “Chapter 6 “Business” and “Business Profits””, *The Meaning of Enterprise Business and Business Profits under Tax Treaties and EU Tax Law* (Eds. Guglielmo Maisto), Books IBFD, 2011, , <https://research.ibfd.org>, (accessed 15 October 2020).
- SAMUELSON**, Pamela, “*Privacy As Intellectual Property?*”, *Stanford Law Review*, Volume:52, No:5, Symposium: Cyberspace and Privacy: A New Legal Paradigm?, May 2000, s.1125-1173.
- SAPIRIE**, Marie, “Permanent Establishment and the Digital Economy”, *Bulletin International Taxation*, Volume:72, Issue:4a, 2018.
- SARAÇOĞLU**, Fatih/**KAHRAMAN**, Birkan, “*Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler*”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:376, Ocak 2020, s.9-17.
- SASSEVILLE**, Jacques, “Chapter 1 The History of the Permanent Establishment Concept: Two Questions”, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment* (Eds. Guglielmo Maisto), IBFD, August 2019, s.3-30.
- SASSEVILLE**, Jacques, Chapter 4 “Enterprise”, “Business” and “Business Profits”: From the League of Nations to the Current OECD Model Tax Convention, *The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law* (Eds. Guglielmo Maisto), Books IBFD, August 2011, <https://research.ibfd.org> (accessed 15 October 2020).
- SASSEVILLE**, Jacques/**SKAAR**, Arvid Aage, “General Report”, *Is there A Permanent Establishment?*, IFA Cahiers 2009, Volume 94A.
- SATURI**, Rajesh/**SATURI**, Swapna/**REDDY**, P. Shylender, “*Data as a Service (Daas) in Cloud Computing [Data-As-A-Service in the Age of Data]*”, *Global Journal of Computer Science and Technology Cloud & Distributed*, Volume:12, Issue:11, Version 1.0, 2012, s.25-29
- SCHANZ**, Georg Von, *Zur Frage Der Steuerpflicht*, *FinanzArchiv / Public Finance Analysis* 9. Jahrg., H. 2, 1892, s.365-438.
- SCHÖN**, Wolfgang, “*International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)*”, *World Tax Journal*, Volume:1, No:1, October 2009, s.67-114
- SCHÖN**, Wolfgang, *Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017 – 11, December 2017. (“Schön, Ten Questions”)

- SCHUBERT**, Lutz, *The Future of Cloud Computing Opportunities for European Cloud Computing Beyond 2010*, European Commission Information Society and Media Expert Group Report 2010 (Eds. Keith Jeffery/Burkhard Neidecker-Lutz), Public Version 1.0.
- SCHWARZ**, Jonathan, “Chapter 3: Permanent Establishment: Geographic and Temporal Issues”, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment* (Eds. Guglielmo Maisto) IBFD, 2019, Books IBFD (accessed 15 October 2020).
- SCORNOS**, Dina, "*Cloud Computing: Difficulties in Applying Current and Proposed Nexus and Profit Allocation Rules in a Cross-Border Scenario*", *Bulletin For International Taxation*, Volume:74, Issue:2, February 2020, s.88-97
- SCORNOS**, Dina, “*Cloud computing and International Taxation OECD current view and future work*”, *Diritto tributario internazionale e dell'UE*, ottobre 2019, s.468-470.
- SELIGMAN**, Edwin R. A., *Essays in Taxation*, New York City, MacMillian and Co., First Edition, 1895.
- SENGUPTA**, D.P., “Article 14: Independent Personal Services”, *Global Tax Treaty Commentaries - Global Topics IBFD*, <https://research.ibfd.org> (accessed 14 June 2021).
- SEVER**, Doğu, “*Gelir Vergisi Açısından Patent Hakkının Elden Çıkarılması ve Kiralanması*”, *Yaklaşım*, Sayı 193, Ocak 2009, <https://portal.yaklasim.com/> (E.T. 19/4/2022)
- SHAKOW**, David, *The Taxation of Cloud Computing and Digital Content*, Penn Law: Legal Scholarship Repository, 475, 7-18-2013.
- SHETTY**, Vikrant, “*Computing the Tax on Cloud Computing*”, *Law Review, Government Law College*, Volume:8, 2014, s.159-186.
- SINGH**, Manoj Kumar, “*Taxing E-Commerce On The Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation*”, *Intertax*, Volume:42, No:5, 2014, s.325-333.
- SİRMEN**, A. Lale, *Eşya Hukuku*, Ankara, Yetkin, 10. Baskı, 2022.
- SKAAR**, Arvid Aage, “Subject to What Conditions Will the Provision of Services Constitute a Permanent Establishment?”, *The Model Convention 1997 and Beyond – Current Problems of the Permanent Establishment Definition* (Eds. International Fiscal Association), Kluwer Law International, The Hague/London/Boston, 1997, s.19-47.

- SKAAR**, Arvid Aage, Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle, Second Edition, Wolters Kluwer, 2020. (“Skaar, Permanent Establishment”)
- SKILTON**, Mark, “*Building Return on Investment from Cloud Computing*”, White Paper, Cloud Business Artifacts Project, Cloud Computing Work Group, The Open Group.
- SOFTWARE COALITION**, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (Note by the Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.65-75.
- SOLLUND**, Stig, “Norway”, Is there A Permanent Establishment?, IFA Cahiers 2009, Volume 94A.
- SPRAGUE Gary D./REID**, Taylor S., “*A Break in the Clouds: Proposed Framework for Analyzing Cloud Computing Transactions*”. Taxes: The Tax Magazine, Volume:92, No:3, 2014, s.31-126.
- STATE ADMINISTRATION OF TAXATION (SAT)**, Notice on Certain Issues Concerning the Implementation of Articles on Royalties in Tax Treaties, Guoshuifa No:507, 14 September. 2009, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810765/n812166/200909/c1087078/content.html> (E.T.20/9/2022).
- SULU**, Muhammed, Ticari Sırların Korunması, 2. Baskı, İstanbul, On İki Levha, 2017.
- SULUK**, Cahit/**KARSU** Rauf/**NAL**, Temel, Fikri Mülkiyet Hukuku, Ankara, Seçkin, 6. Baskı, 2022.
- SWEET**, John K. “*Formulating International Tax Laws in the Age of Electronic Commerce: The Possible Ascendancy of Residence-Based Taxation in an Era of Eroding Traditional Income Tax Principles*”, University of Pennsylvania Law Review, Volume:146, No:6, August 1998.
- SYNERGY RESEARCH GROUP**, Fourth quarter growth in cloud services tops off a banner year for cloud providers, <https://www.srgresearch.com/articles/fourth-quarter-growth-cloud-services-tops-banner-year-cloud-providers>. (E.T. 29/09/2020).
- ŞANVER**, Salih, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, İstanbul: Hüsnütabiat Matbaası, 1972.

- ŞEKER**, Şadi Evren, İş Zekâsı ve Veri Madenciliği, Cinius Yayınları, 1. Baskı, 2013.
- ŞENER**, Oruç Hami, Ticari İşletme Hukuku Ders Kitabı, 1. Baskı, Seçkin, Ankara, 2016.
- ŞENER**, Yavuz Selim, Fikri Mülkiyet Hukukunda Dijital Veri Tabanlarının Korunması, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013.
- ŞENSES**, Nevzat, “*Dijital Dünyada İnternet Sitelerinin Vergi Durumu*”, Vergi Dünyası, Yıl:38, Sayı:450, Şubat 2019, s.113-119.
- ŞENYÜZ**, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan, Türk Vergi Sistemi, Ankara, Ekin, 19. Baskı, 2022.
- TADMORE**, Niv, “*Further Discussion on Income Characterization*”, Canadian Tax Journal, Volume:52, No:1, April 2004, s.124-140.
- TAN**, Turgut, “*Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı*”, Anayasa Yargısı Dergisi, 1991, Cilt:8, s.233-252.
- TAN**, Turgut, “*Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı*”, Anayasa Yargısı Dergisi, 1991, Cilt:8, s.233-252.
- TAŞ**, Bülent/KARAYAGDI, Nazmi, Veri Merkezi Hizmetleri ve Bulut Bilişim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi, 11 Eylül 2018, <https://vergialgi.net/veri-merkezi-hizmetleri-ve-bulut-bilisim-hizmet-lerinin-vergilendirilmesi> (E.T.24/08/2020).
- TAŞTAN**, Furkan Güven, Türk Sözleşme Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması, On İki Levha, 1. Baskı, 2017.
- TAX POLICY RESEARCH LABORATORY AT RANEP A AND THE GAIDAR INSTITUTE (RUSSIA)**, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (by The Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.82-84.
- TEECE** David J., “*Business Models, Business Strategy and Innovation*”. Long Range Plan, Volume:43, Issue:2-3, 2010, s.172-194.
- TEKİNALP**, Ünal, Fikri Mülkiyet Hukuku, 5. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012.
- TERZO**, Olivier/RUIU, Pietro/BUCCI, Enrico/XHAF A, Fatos, “*Data as a Service (DaaS) for Sharing and Processing of Large Data Collections in the Cloud*”, 2013 Seventh

International Conference on Complex, Intelligent, and Software Intensive Systems, IEEE, 3-5 July 2013, Taichung, Taiwan, s.475-480.

THE SUBCOMMITTEE ON THE UN MODEL TAX CONVENTION BETWEEN DEVELOPED AND DEVELOPING COUNTRIES, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of Software Payments in the Definition of Royalties, 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38. (“UN Subcommittee, Software Payments”)

TOPALOĞLU, Mustafa, Bilgisayar Programları Üzerindeki Haklar ve Bu Hakların Korunması, Türkiye Bilişim Vakfı, 1997. (“Topaloğlu, Bilgisayar Programları”)

TOPALOĞLU, Mustafa, Bilişim Hukuku, Adana, Karahan Kitabevi, 2005. (“Topaloğlu, Bilişim Hukuku”)

TSE, Bulut Bilişim Güvenlik ve Kullanım Standardı Taslağı, 7.3.2014, s.12, <https://tse.org.tr/IcerikDetay?ID=939&ParentID=1202> (E.T. 01.09.2022)

TUNCER, Selahattin, “Vergi Hukukunda İşyeri”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. Dr. Memduh Yaşa’ya Armağan, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1993, s.192-208

TUNÇ, Aybike, Bulut Bilişim Sözleşmeleri, On İki Levha, 1. Baskı, İstanbul, Kasım 2020.

TURAN, Metin, “*Bulut Bilişim ve Mali Etkileri: Bulutta Vergi*”, Bilgi Dünyası, 15(2), 2014, 296-326.

TURANBOY, Asuman, “Ticari Sır”, Prof. Dr. Tuğrul Ansay’a Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.345-369.

TÜRKİYE CUMHURİYETİ CUMHURBAŞKANLIĞI DİJİTAL DÖNÜŞÜM OFİSİ, Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi, Temmuz 2020, <https://cbddo.gov.tr/bgrehber> (E.T. 8.3.2022).

TÜRKİYE CUMHURİYETİ KALKINMA BAKANLIĞI, Bilgi Toplumu Stratejisinin Yenilenmesine İlişkin Hizmet Alımı Teknik Şartnamesi, 20 Eylül 2012, http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Diger/Teknik_Sartname.pdf (E.T. 17.01.2021).

ULUTAM, Özhan/**METHİBAY**, Yaşar, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, 2001.

UNCTAD, Digital Economy Report 2019: Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries, United Nations, Geneva, 2019, UNCTAD/DER/2019, 2019. (UNCTAD, Digital Economy Report 2019)

UNITED NATIONS Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, 2021. (“UN, MTC 2021”)

UNITED STATES COUNCIL FOR INTERNATIONAL BUSINESS, Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Inclusion of software payments in the definition of royalties (Note by the Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries), 7 October 2020, E/C.18/2020/CRP.38, Annex, s.84-90.

UNITED STATES SUPREME COURT, National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois, 386 U.S. 753 (1967).

UNITED STATES SUPREME COURT, Quill Corp. v. North Dakota, 504 U. S. 298 (1992).

UNITED STATES SUPREME COURT, South Dakota v. Wayfair, Inc. et al, 585 U.S. ____ (2018).

US DEPARTMENT OF TREASURY OFFICE OF TAX POLICY, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, <https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf> (E.T. 30/8/2022), November 1996.

UŞAN, Fatih, İş Hukukunda İş Sırrının Korunması, Seçkin, Ankara, 2003.

ÜLGEN, Hüseyin/**HELVACI**, Mehmet/**KENDİGELEN**, Abuzer/**KAYA**, Arslan/**ERTAN**, Füsun Nomer, Ticari İşletme Hukuku, İstanbul: On İki Levha, Dördüncü Bası, 2015.

ÜREL, Gürol, Yorum ve Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, 2. Baskı, Nisan 2014, Ankara, Seçkin.

ÜZELTÜRK, Hakan Taxation of Income of International Transportation Companies, University of Edinburgh, PhD Thesis, 1997.

ÜZELTÜRK, Hakan, “7194 sayılı Kanun’la Getirilen Bazı Temel Vergi Değişiklikleri”, YUHFD, Cilt:XV, Sayı:2020/1, s.407-416.

ÜZELTÜRK, Hakan, “Interpretation of Tax Treaties”, Marmara Journal of European Studies, Volume:10, No:1, 2002, s.35-64. (“Üzeltürk, Interpretation”)

- ÜZELTÜRK**, Hakan, “*The Impact of the UN and OECD Model Tax Conventions on Turkish Tax Treaties*”, Intertax, Volume:39, Issue:8/9, 2011, s.436-448. (Üzeltürk, The Impact)
- ÜZELTÜRK**, Hakan, “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”, 25. Maliye Sempozyumu Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011 s.117-139.
- ÜZELTÜRK**, Hakan, Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Stopaj, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1988.
- VALENTE**, Piergiorgio, “*Digital Revolution. Tax Revolution?*”, Bulletin for International Taxation, Volume:72, Issue:4a/Special Issue, 2018, Bulletin for International Taxation, <https://research.ibfd.org>, (accessed 28 February 6 2018).
- VALTA**, Matthias, Article 12 Income from Royalties, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (Eds. Ekkehart Reimer/Alexander Rust), Wolters Kluwer, Volume 1, Fourth Edition, 2015, s.955-1032.
- VAN DEN BERG**, Jean-Paul, “Netherland”, Is there A Permanent Establishment?, IFA Cahiers 2009, Volume 94A, s.463-482.
- VAQUERO**, Luis M./ **RODERO-MERİNO**, Luis/ **CACERES**, Juan/**LINDNER**, Maik, “*A Break in the Clouds. Towards a Cloud Definition*”, ACM SIGCOMM Computer Communication Review, Volume:39, Number:1, January 2009, s.50-55.
- VOAS**, Jeffrey/ **ZHANG**, Jia, “*Cloud Computing: New Wine or Just a New Bottle?*”, IT Professional, 2009, 11, s.15-17.
- VOGEL**, Klaus, “*Worldwide vs. Source Taxation of Income – a Review and Re-evaluation of Arguments Part III*”, Intertax, Volume:11, 1988, s. 393-402. (“Vogel, Worldwide vs. Source Taxation Part III”)
- VOGEL**, Klaus, Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments, Part I, Intertax, Volume:8-9, 1988, s.216-229.
- VU**, Quang Hieu/**PHAM** Tran-Vu/**TRUONG**, Hong-Linh/**DUSTDAR**, Schahram/**ASAL** Rasool, “*DEMOS: A Description Model for Data-as-a-service*”, 26th IEEE International Conference on Advanced Information Networking and Applications, IEEE, 26-29 March 2012, Fukuoka, Japan, s.605-612.

- WATTEL**, Peter J./**MARRES**, Otto, “*The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*”, European Taxation, Volume:7/8, Issue:43, s.222-235.
- WEINHARDT**, Christof / **ANANDASIVAM**, Arun/**BLAU**, Benjamin/**STÖBER**, Jochen, “*Business Models in the Service World*”, IT Professional, Volume:11, Issue:2, March/April 2009, s.36-41.
- WEINHARDT**, Christof/**ANANDASIVAM**, Arun/**BLAU**, Benjamin/**BORISSOV**, Nikolay/**MEINI**, Thomas/**MICHALK**, Wibke/**STOSSER**, Jochen, “*Cloud Computing - A Classification, Business Models, and Research Directions*”, Business Models & Information Systems Engineering, Volume:1, No:5, s.391-399
- WEISSER**, Alexander, International Taxation of Cloud Computing - Permanent Establishment, Treaty Characterization, and Transfer Pricing, Lausanne, Editions juridiques libres, 2020, <https://ssrn.com/abstract=3708122> (E.T. 29/8/2022).
- WESTERN UNION**, The Future Role of Western Union as a Nationwide Information Utility, Company Strategic Plans, 1965, https://www.governmentattic.org/2docs/WesternUnionStrategicPlans_1965.pdf , (E.T. 25.01.2022).
- WILLIAMS**, Robert L., Fundamentals of Permanent Establishments, The Hague, Wolters Kluwer, 2014.
- WORLD ECONOMIC FORUM**, Personal Data New Asset Report 2011, An Initiative of the World Economic Forum January 2011 In Collaboration with Bain & Company, Inc.
- WORTHEN**, Ben, “*Larry Ellison's Brilliant Anti-Cloud Computing Rant*”, The Wall Street Journal, 25 September 2008, <https://www.wsj.com/articles/BL-BB-1199> (E.T. 9/12/2020).
- YAKIŞIKLI**, Ramazan, “*Telif Haklarının Vergilendirilmesi*”, Vergi Dünyası, Sayı:160, Aralık 1994.
- YALTI**, Billur, Elektronik Ticarete Vergilendirme, İstanbul: Der Yayınları, 2003.
- YAŞAR**, Hasan Nuri, İdare Hukuku, Üçüncü Basım, İstanbul, Der Yayınları, 2016.
- YAVAN**, Sercan, “*Türkiye’de ve Dünyada Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Dijital Hizmet Vergisi*”, Vergi Dünyası, Sayı:471 Kasım 2020.

- YAVUZ**, Cevdet/**ACAR**, Faruk/**ÖZEN**, Burak, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, İstanbul, Beta, 10. Baskı, 2014.
- YEO**, Chee Shin/**VENUGOPAL**, Srikumar/**CHU**, Xingchen/**BUYA**, Rajkumar, “*Automatic Metered Pricing for a Utility Computing Service*”. Future Generation Computer Systems, Volume:26, Issue:8, 9 June 2009.
- YILDIRIM**, Muaz Mücahit, “*Know How Sözleşmeleri*”, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, 2018, 2018/1, s.207-257.
- YILDIRIM**, Ramazan, İdare Hukuku Dersleri II, 2. Baskı, Konya, Mimoza, 2012.
- YILDIZHAN**, Lokman/**ALPAY**, Songül, “*Gayrimaddi Hak Olarak Know-how ve Patentlerin Tüm Yönleriyle Vergilendirilmesi*”, Yaklaşım, Sayı:170, portal.yaklasim.com, Şubat 2007.
- YILMAZ**, Dilşat, “*Türk Hukukunda Kamu Hizmeti Kavramı ve Kriterleri*”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XII, Yıl:2008, s.1215-1234.
- YOUSEFF**, Lamia/**BUTRICO**, Maria/**DA SILVA**, Dilma, “*Toward a Unified Ontology of Cloud Computing*”, Proceedings of 2008 IEEE Grid Computing Environments Workshop, 2008, s. 1-10.
- YUSUFOĞLU**, Fülürya, Bilgisayar programlarının hukuki koruması, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2002.
- YÜCE**, Mehmet, Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu, İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 40. Seri, Yıl 2001.
- ZEECH**, Herbert, “*Data as a Tradeable Commodity*”, European Contract Law and the Digital Single Market (Eds. Alberto De Franceschi), Intersentia, 2016.
- ZHANG**, Qi/**CHENG**, Lu/**BOUTABA**, Raouf, “*Cloud Computing: State-of-the-Art and Research Challenges*”. Journal of Internet Services and Applications, Volume:1, No:1, s.7-18.
- ZHANG**, Shuai/**CHEN**, Xuebin/**ZHANG**, Shufen/**HUO**, Xiuzhen, “*The comparison between cloud computing and grid computing*”, 2010 International Conference on Computer Application and System Modeling (ICCASM 2010), Taiyuan, 2010, V-11-73-V-11-75.

ZHU, Yansheng, Proposed Changes to the UN Model Tax Convention Dealing with the Cyber-based Services, Report to the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 30 September 2014, E/C.18/2014/CRP.9.

ZOTT, Christoph/**AMIT**, Raphael, “*Business Model Design: An Activity System Perspective*”, Long Range Planning, Volume:43, Issue:2-3, April-June 2010, s.216–226.

Çevrimiçi Kaynaklar

<http://www.bfh.simons-moll.de/>

<https://curia.europa.eu>

<https://ec.europa.eu/>

<https://isaacomputerscience.org/>

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

<https://legalbank.net>

<https://portal.yaklasim.com/>

<https://research.ibfd.org>

<https://research.woltersklower-online.de/>

<https://sozluk.gov.tr/>

<https://support.google.com/>

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>

<https://tr.wikipedia.org/>

<https://treaties.un.org/>

<https://ustr.gov/>

<https://uyap.gov.tr/>

<https://www.datacentermap.com/>

<https://www.flexjobs.com/>

<https://www.gib.gov.tr/>

<https://www.itat.gov.in/>

<https://www.lexpera.com.tr/>

<https://www.oecd.org/>

<https://www.resmigazete.gov.tr/>

<https://www.taxtreatieshistory.org>

<https://www.telifhaklari.gov.tr/>

<https://www.verginet.net/>

www.kazanci.com.tr



EK-1 Tanımlar

	Yazar/Kurum	Tanım/Açıklama	Kaynak
1	Ian Foster/Yong Zhao/Ioan Raicu/Shiyong Lu	Soyutlanmış, sanallaştırılmış, dinamik olarak ölçeklenebilir, yönetilen bilgi işlem gücü, depolama, platformlar ve hizmetlerden oluşan bir havuzun talep üzerine internet üzerinden harici müşterilere sunulduğu, ölçek ekonomisi ile yürüyen, büyük ölçekli dağıtık bilgi işlem paradigması	Ian Foster, Yong Zhao, Ioan Raicu, Shiyong Lu, “Cloud Computing and Grid Computing 360-Degree Compared”, 2008 Grid Computing Environments Workshop, Austin, TX, 2008, s.1.
2	TSE	İşlemci gücü ve depolama alanı gibi bilişim kaynaklarının ihtiyaç duyulan anda, ihtiyaç duyulduğu kadar kullanılması esasına dayanan, uygulamalar ile altyapının birbirinden bağımsız olduğu ve veriye izin verilen her yerden kontrollü erişimin mümkün olduğu, gerektiğinde kapasitenin hızlı bir şekilde artırılıp azaltılabildiği, kaynakların kullanımının kolaylıkla kontrol altında tutulabildiği ve raporlanabildiği bir bilişim türü	TSE, Bulut Bilişim Güvenlik ve Kullanım Standardı (Taslak), 7 Mart 2014, s.5, https://tse.org.tr/IcerikDetay?ID=939&ParentID=1202 (E.T. 07.01.2021)
3	ITU	Talebe dayalı seç-al tedarik ve yönetim ile birlikte ölçeklenebilir ve esnek fiziki ve sanal kaynak ortak havuzuna ağ erişimi sağlayan bir paradigma	ITU, “Information Technology - Cloud Computing - Overview and Vocabulary” Series Y: Global Information Infrastructure, Internet Protocol Aspects and Next-Generation Networks Cloud Computing, Recommendation ITU-T Y.3500, Ağustos 2014, s.4
4	Luis M. Vaquero/Luis Rodero-Merino/Juan Caceres/Maik Lindner	Kolaylıkla kullanılabilir ve erişilebilir sanallaştırılmış kaynakların geniş bir havuzu	Luis M. Vaquero , Luis Rodero-Merino, Juan Caceres, Maik Lindner, “A Break in the Clouds. Towards a Cloud Definition”, ACM SIGCOMM Computer Communication Review, Volume 39, Number 1, Ocak 2009, s.51
5	Rajkumar Buyya/Chee Shin Yeo/Srikumar Venugopal/James Broberg/Ivona Brandic	Hizmet sağlayıcı ile müşteri arasındaki müzakere sonucunda kurulan SLA’ya dayalı olarak bir veya daha fazla birleşik bilgi işlem kaynağının dinamik şekilde tedarik edildiği ve sunulduğu birbirine bağlı ve sanallaştırılmış bilgisayarların birleşiminden oluşan paralel ve dağıtık bir sistem türü	Rajkumar Buyya, Chee Shin Yeo , Srikumar Venugopal, James Broberg , Ivona Brandic, Cloud computing and emerging IT platforms: Vision, hype, and reality for delivering computing as the 5th utility, Future Generation Computer Systems, Elsevier, 2008, s.601
6	Lutz Schubert	Birden çok paydaşın dahil olduğu ve belirli bir hizmet kalitesi düzeyi için birden çok öge boyutunda ölçümlü bir hizmet sağlayan esnek bir kaynak yönetim ortamı	Lutz Schubert, “The Future of Cloud Computing Opportunities for European Cloud Computing Beyond 2010” European Commission Information Society and Media Expert Group Report, 2010, s.8
7	BTK	Yeni ortaya çıkan teknolojiden ziyade mevcut BİT imkanlarını kullanarak sunulan yeni bir bilişim modeli	BTK, Bulut Bilişim, Ankara, Kasım 2013, s.i, https://www.btk.gov.tr/uploads/pages/slug/bulut-bilisim.pdf (E.T. 5.1.2021)
8	Şeriban Ebem	Bilgi teknolojileri kaynaklarının hizmet olarak sunulduğu ihtiyaca göre talep edilen kaynakların kullanım ölçüsünde ödeme yapıldığı diğer bir deyişle bilgi teknolojileri kaynaklarının satın alma yerine kiralanabildiği bir bilişim modeli	Şeriban Ebem, “Kamu Bilişim Sistemleri Açısından Bulut Bilişimin Teknik, Yönetim ve Hukuki Boyutları İncelenmesi: Bilgi Teknoloji ve İletişim Kurumu İçin Öneriler”, Teknik Uzmanlık Tezi, BTK Yayın No:0154, Mayıs 2013, Ankara, s.175
9	Frank Gens	Bulut bilişim ve bulut hizmetleri kavramının karıştırıldığını vurgulayan Gens’e göre, bulut bilişim ürünlerin, hizmetlerin ve çözümlerin internet üzerinden gerçek zamanlı olarak sunulmasını sağlayan, geliştirmekte olan bir bilgi teknolojileri geliştirme, dağıtım ve dağıtım modelidir. Bu yazara göre, bulut hizmetleri ise internet üzerinden gerçek zamanlı olarak sunulan ve tüketilen ticari ve son tüketici ürünleri, hizmetleri ve çözümleridir.	Frank Gens, Defining “Cloud Services” and “Cloud Computing”, https://web.archive.org/web/20170528125047/http://blogs.idc.com/ie/?p=190 (E.T. 28.12.2020)
10	Armağan Ebru Bozkurt Yüksel	Bulut hizmeti tabirindeki hizmet kavramının müşteriye sürekli sunulan iş paketini ifade ettiğini belirten Bozkurt Yüksel’e göre “kullanıcı taleplerine göre artırılabilen ya da azaltılabilen oranda, bir ağ üzerinden - tipik olarak internet üzerinden - bilişim kaynaklarının sağlanması hizmeti”	Armağan Ebru Bozkurt Yüksel, Bulut Bilişimde Kişisel Verilerin Korunması, Yetkin, Ankara, 2016, s.23, 26

11	The Information Commissioner's Office	Herhangi bir fiziki yerdeki belirli bir donanım ve yazılıma ihtiyaç duymaksızın hizmetin ve bilginin internet üzerinden sunulduğu çevrimiçi veya internet tabanlı bilgi işlem	The Information Commissioner's Office, Personal Information Online Code of Conduct, s.41, https://ico.org.uk/media/for-organisations/documents/1591/personal_information_online_cop.pdf (E.T. 26.12.2020)
12	Tian, G	Bulut bilişimde birçok çeşit ve teknoloji bulunduğu için tek bir tanım yapmanın zor olduğunu ifade ettikten sonra bulut bilisini yeni ortaya çıkan bir teknoloji olarak değerlendirmektedir.	Tian, G. (2018). Cloud computing and cross-border transfer pricing: Implications of recent oecd and australian transfer pricing laws on cloud related multinational enterprises and possible solutions. Rutgers Computer and Technology Law Journal, 44(1), 33-92, s.42
13	R. Petruzzi/S. Buriak	Bulut bilişim süreçlerini mal üretimi ve hizmet tedariki için ek değer yaratan yeni bir trend olarak ifade etmektedir	R. Petruzzi & S. Buriak, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?, 72 Bull. Intl. Taxn. 4a/Special Issue (2018), Journals IBFD (accessed 11 April 2018), s.6
14	Garry D. Sprague/Taylor S. Reid	Bulut bilişim, internet veya diğer ağ bilişim şekillerini içeren geniş çeşitlilikteki faaliyetleri tanımlamak için kullanılan ve genellikle yanlış kullanılan bir kavramdır. Özünde, bulut bilişim, donanım, yazılım ve diğer bilgi işlem kaynaklarına ağ üzerinden uzaktan erişim imkânı tanıyan bir grup teknolojidir.	Gary D. Sprague/Taylor S. Reid, "A Break in the Clouds: Proposed Framework for Analyzing Cloud Computing Transactions". Taxes: The Tax Magazine, Volume:92, No:3, 2014, s.32.
15	NIST	En düşük seviyede yönetim çabası ve hizmet sağlayıcısı müdahalesiyle hızlıca tedarik edilebilen ve sunulabilen yapılandırılabilir paylaşımlı bilgi işlem kaynağı (örneğin ağ, sunucu, depolama, uygulama ve hizmet) havuzuna talep üzerine, her yerde, uygun ağ erişimi sağlayan bir model	Peter Mell ve Tim Grance, The NIST Definition of Cloud Computing, NIST (SP 800-145), Eylül 2011, s.2.
16	Berkeley RAD Lab	İnternet üzerinden hizmet olarak sunulan uygulamalar ve bu hizmetleri sağlayan veri merkezlerindeki donanımı ve sistem yazılımları	Michael Armbrust, Armando Fox, Rean Griffith, Anthony D. Joseph, Randy Katz, Andy Konwinski, Gunho Lee, David Patterson, Ariel Rabkin, Ion Stoica ve Matei Zaharia, Above the Clouds: A Berkeley View of Cloud Computing, Technical Report No. UCB/EECS-2009-28, 10 Şubat 2009, s.4, https://www2.eecs.berkeley.edu/Pubs/TechRpts/2009/EECS-2009-28.html (E.T. 8 Aralık 2020).