



T.C

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRME SORUNLARI:
OYUN EKONOMİSİ ÖRNEĞİ**

Hazırlayan

Muhammed KESGİN

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Doç. Dr. Yusuf TEMÜR

TOKAT-2021

BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Doç. Dr. Yusuf Temür danışmanlığında hazırlamış olduğum ‘’Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları: Oyun Ekonomisi Örneği’’ adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

... /.../...

Muhammed KESGİN

TEŞEKKÜR

Bu tez çalışmasının her aşamasında değerli bilgileriyle büyük katkılar sağlayan tecrübelerini ve değerli zamanlarını esirgemeyerek bana her fırsatta yardımcı olan saygıdeğer danışman hocam sayın Doç. Dr. Yusuf TEMÜR' a teşekkürlerimi sunuyorum. Ayrıca çalışmam sırasında önemli katkılarda bulunan Arş. Gör. Ömer TAYLAN' a teşekkürlerimi sunuyorum.

Yüksek lisans eğitimim sürecinde bana her zaman destek olan arkadaşım Muhammed Fatih IŞIKMAN ve kardeşim Emre KESGİN'E teşekkür ederim. Ayrıca haklarını asla ödeyemeyeceğim anneme, babama teşekkürü borç bilirim.

ÖZET

Yeni dijital hizmetler ve teknolojilerin ortaya çıkması ile birlikte, dijital ortamda sunulan mal ve hizmetlerin sayısında artış meydana gelmiştir. Nitekim bu durum birçok işletmenin ve bireysel kullanıcıların bu platformlar aracılığı ile gelirlerini artırmasına sebep olmuştur. Ancak bu alandaki gelirlerin artması, ülkelerin vergi gelirlerinde herhangi bir artış ile sonuçlanmamıştır.

Dijital ekonomide faaliyet gösteren işletmelerin fiziksel bir varlığa ihtiyaç duymadan faaliyetlerini sürdürmesi, vergilendirme işlemleri açısından sorunlar oluşturmaktadır. Nitekim vergi idareleri, bu alanda faaliyet gösteren işletmelerin elde ettikleri gelirleri vergilendirmede zorlanmaktadır.

Dijital ekonominin yaygınlaşması bireylerin de dijital platformlarda daha fazla zaman ve para harcamasına neden olmuştur. Nitekim milyar dolarlara ulaşan sanal oyun ekonomisi büyük bir endüstri haline gelmiştir. Ancak sanal oyunlarda bireylerin elde ettikleri gelirleri vergilendirme işlemine tabi tutmak birçok sorunla karşı karşıya kalmak demektir. Bu sorunların başında bireylerin oyun içerisinde sanal mülkiyet haklarının olmaması ve bireylerin ekonomik faaliyetlerinin belirlenememesi gibi konular gelmektedir. Oyun dünyasındaki ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi konularında mülkiyet haklarının tanındığı varsayılarak bu alanda teorik olarak vergilendirme işlemlerinin yapılması gerektiği konusunda görüş birliği vardır. Ayrıca başta ABD olmak üzere oyun dünyasında vergilendirme işlemlerini hedefleyen birçok ülke bulunmaktadır.

Bu çalışmada, dijital ekonominin vergilendirme sorunları ve dijital ekonomi ile ortaya çıkan sanal oyun ekonomisinin vergilendirme sorunları ele alınmıştır. Bunun akabinde dijital ve sanal oyun ekonomisinin vergisel boyutu ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, Sanal Oyun Ekonomisi, Vergilendirme.

ABSTRACT

With the emergence of new digital services and technologies, there has been an increase in the number of goods and services offered in digital media. Indeed, this has led many businesses and individual users to increase their revenue through these platforms. However, the increase in revenues in this area did not result in any increase in the tax revenues of the countries.

The fact that businesses operating in the digital economy continue their activities without the need for a physical asset creates problems in terms of taxation transactions. As a matter of fact, tax administrations have difficulties in taxing the revenues earned by businesses operating in this field..

The proliferation of the digital economy has caused individuals to spend more time and money on digital platforms. As a matter of fact, the virtual game economy, which has reached billion dollars, has become a big industry. However, taxing the incomes obtained by individuals in virtual games means to face many problems. One of these problems is the lack of virtual property rights of individuals in the game and the inability to determine the economic activities of individuals. There is a consensus on the issue of taxation of economic activities in the game world assuming that the property rights are recognized, theoretically taxation procedures should be carried out in this field. In addition, there are many countries targeting taxation transactions in the game world, especially the USA.

In this study, the taxation problems of the digital economy and the taxation problems of the virtual game economy that arise with the digital economy are discussed. Subsequently, the tax dimension of the digital and virtual game economy was discussed.

Key Words: Digital Economy, Virtual Game Economy, Taxation

İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Sayfası	i
Teşekkür	ii
Özet	iii
Abstract	iv
İçindekiler	v
Tablolar Listesi	x
Şekiller Listesi	xi
Kısaltmalar Listesi	xii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1. DİJİTAL EKONOMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	4
1.1. Dijitalleşme Kavramı	4
1.2. Dijital Ekonomi Kavramı Ve Tarihsel Gelişimi	5
1.3. Dijital Ekonominin Temel Özellikleri	6
1.4. Dijital Ekonomide Çerçevesinde Gelişen Eğilimler	8
1.4.1. Üç Boyutlu Baskı	8
1.4.2. Nesnelerin İnterneti	9
1.4.3. Robot Teknolojisi	9
1.4.4. 5G Mobil Ağ	10

1.4.5. Bulut Bilişim	11
1.4.6. Sanal Paralar	13
1.5. Dijital Ekonomi Platformları	14
1.5.1. Elektronik Ticaret	14
1.5.2. Elektronik Ticaretin Gelişimi	16
1.5.2.1. Dünya’da E-Ticaretin Gelişimi	16
1.5.2.2. Türkiye’de E-Ticaretin Gelişimi	19
1.5.3. Uygulama Mağazaları	20
1.5.4. Elektronik Ödeme	20
1.5.5. Katılımcı Ağ Platformu	22
1.5.6. İnternet Tabanlı Reklamcılık	23
BÖLÜM 2. DİJİTAL EKONOMİDE VERGİ BOYUTU	25
2.1. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Konusunda Yapılan Çalışmalar	26
2.1.1. Dijital Ekonomi Vergilendirilmesi ve OECD	27
2.1.1.1. Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Eylem Planı (BEPS)	27
2.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar	35
2.2.1. Dolaylı Vergilerde Karşılaşılan Sorunlar	38
2.2.1.1. Katma Değer Vergisinde Oluşan Sorunlar	39
2.2.1.1.1. Düşük Değerli Malların İthalatında Muafiyetler	40

2.2.1.1.2. Hizmetin Yerine Getirilmesinde Uzaktan Satışlar	40
2.2.1.1.3. Hizmetin Yerine Getirilmesinde Dijital Aracılar	42
2.2.1.2. Gümrük Vergisinde Oluşan Sorunlar	43
2.2.1.3. Damga Vergisinde Oluşan Sorunlar	43
2.2.1.4. Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) Açısından Sorunlar	44
2.2.2. Doğrudan Vergilerde Karşılaşılan Sorunlar	44
2.3 Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	48
BÖLÜM 3. SANAL OYUN DÜNYASI VE EKONOMİSİ	52
3.1. Sanal Oyun Dünyası Kavramları ve Türleri	54
3.1.1. Yapılandırılmış Dünyalar	55
3.1.2. Yapılandırılmamış Dünyalar	56
3.2. Sanal Oyun Dünyası Örnekleri	56
3.2.1. Second Life	57
3.2.1.1. Linden Doları	57
3.2.2. World Of Warcraft	59
3.3. Sanal Dünyada Ekonomik Faaliyetler	60
3.3.1. Dünya İçi İşlemler (Iwt)	61
3.3.2. Gerçek Para Ticareti (Rmt)	62
3.3.3. Diğer Ekonomik Faaliyetler	64

BÖLÜM 4. OYUN EKONOMİSİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	65
4.1. Oyun Ekonomisi Ve Vergi	65
4.2. Oyun Ekonomisinin Vergilendirilmesinin Temelleri	67
4.2.1. Oyun Ekonomisinde Lisans Sözleşmesi (EULA)	67
4.2.2. Mülkiyet Kuramı	69
4.3. Oyun Ekonomisinin Vergilendirilme Faaliyetleri	70
4.3.1. Vergilendirilebilen Faaliyetler	71
4.3.2. Vergilendirilemeyen Faaliyetler	73
4.4. Oyun Ekonomisinin Vergilendirilmesinde Zorluklar	75
4.5. Türkiye Ve Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Oyun Ekonomisinde Vergilendirme Çalışmaları	77
4.5.1. Avustralya Vergi Dairesi	80
4.5.2. Çin Halk Cumhuriyeti Vergi Dairesi	80
4.5.3. Hindistan Cumhuriyeti Vergi Dairesi	81
4.5.4. ABD İç Gelir Servisi (IRS)	81
4.5.5. Türkiye’de Oyun Ekonomisi ve Vergilendirme Çalışmaları	85
4.5.5.1. Türkiye’de Oyun Sektörü ve Ekonomisi	85
4.5.5.2. Türkiye’de Oyun Sektörünün Vergilendirilmesi	92
4.5.5.3. Türkiye’de Oyun Sektörünün Vergilendirilmesinde Zorluklar	96

SONUÇ VE ÖNERİLER	99
--------------------------	-----------

KAYNAKLAR	102
------------------	------------



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Geleneksel Ekonomi ile Dijitalleşme Sürecindeki Ekonomi.....	5
Tablo 1. 2: Nesil ve Bölgeye Göre Mobil Teknoloji Karışımı (Yüzde)	11
Tablo 1. 3: Kullanıcı Tarafından Oluşturulan İçerik Platformu.....	22
Tablo 2. 1: BEPS Eylem Planı	28
Tablo 2. 2: BEPS kapsamında Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	48
Tablo 4. 1: Oyun Dünyasında Faaliyetlerin Vergilendirilmesi.....	75
Tablo 4. 2: Ülkelere Göre Sanal Oyun Gelirleri (2017).....	79

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. 1: Dünya Geneline Bulut Bilişimin Pazar Büyüklüğü (Milyar Dolar) 13	13
Şekil 1. 2: Bitcoin'in Yıllara Göre Dolar Karşısındaki Değişimi..... 14	14
Şekil 1. 3: Toplam E-ticaret Cirounun Bölgesel Payı (2019) 17	17
Şekil 1. 4: Perakende e-ticaret Satışları (Milyar Dolar) 18	18
Şekil 1. 5: Türkiye'de E-ticaret Pazar Büyüklüğü..... 19	19
Şekil 2. 1: S&P 500 Piyasa Değeri Bileşenlerinde Şirketlerin Varlık Yapısı 25	25
Şekil 3. 1: BİT, Dijital Ekonomi ve Sanal Ekonomi İlişkisi 53	53
Şekil 3. 2: Second Life Oyununda Sanal Mağaza 58	58
Şekil 3. 3: World Of Warcraft Oyununda Sanal Altın 60	60
Şekil 3. 4: Sanal Ekonomide RMT'nin Sınıflandırılması..... 64	64
Şekil 4. 1: Küresel Oyun Pazarı (Milyar Dolar)..... 77	77
Şekil 4. 2: 2015-2023 Arasındaki Küresel Oyuncu Sayısı (Milyar)..... 78	78
Şekil 4. 3: Sanal Para Birimi Sistemlerinin Türleri 83	83
Şekil 4. 4: Türkiye'de Büyük Oyun Firmaları..... 86	86
Şekil 4. 5: Türkiye'de Sanal Oyun Kullanıcı Sayıları 88	88
Şekil 4. 6: Türkiye'de Oyun Sektörü Pazar Büyüklüğü 89	89
Şekil 4. 7: Siteler Üzerinden Karakter Satışı..... 90	90

KISALTMALAR LİSTESİ

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerikan Birleşik Devletleri

ATM: Automated Teller Machine (Otomatik Vezne Makinesi)

B2B: Business to Business (İşletmeden İşletmeye Ticaret)

B2C: Business to Consumer (İşletmeden Tüketicie Ticaret)

B2G: Business to Government (İşletmeden Devlete Ticaret)

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı)

BİT: Bilgi ve İletişim Teknolojileri

C2C: Consumer to Consumer (Tüketiciden Tüketicie Ticaret)

C2G: Consumer to Government (Tüketiciden Devlete Ticaret)

ÇVÖA: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

EDI: Electronic Data Interchange (Elektronik Veri Değişimi)

EFT: Electronic Funds Transfer (Elektronik Fon Transferi)

EULA: End-User License Agreement (Son Kullanıcı Lisans Anlaşması)

G2B: Government to Business (Devletten İşletmeye Ticaret)

G2C: Government to Consumer (Devletten Tüketicie Ticaret)

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

IWT: In-World Transactions (Dünya İçi İşlemler)

KDV: Katma Değer Vergisi

KEYK: Kontrol Edilen Yabancı Kurum

MMORPG: Massively Multiplayer Online Role-Playing Game (Devasa Çok Oyunculu Çevrimiçi Rol Yapma Oyunu)

MUD: Çok Kullanıcılı Zindan

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı)

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

RMT: Real Money Trading (Gerçek Para Ticareti)

SL: Second Life (İkinci Yaşam)

TUSİAD: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği

UNCTAD: United Nations Conference on Trade and Development (Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Ajansı)

UTİKAD: Uluslararası Taşımacılık ve Lojistik Hizmet Üretenleri Derneği

VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucu, dijital teknolojilerin yaygınlaşmasıyla bireylere, şirketlere ve devletlere ekonomik ve sosyal kalkınma açısından önemli fırsatlar doğmuştur. Bu gelişmeler, sanayi devriminden günümüze kadar devam eden bir süreci kapsamaktadır. Bu sürecin getirdiği değişim ve yenilikler dijitalleşme olarak nitelendirilmiştir.

Dijitalleşme süreci, yeni üretim tarzı, hizmetler, pazarlama ve tüketim yöntemlerinin oluşturulmasını sağlayan teknolojilerin kombinasyonunu içeren, bir yandan da yeni ekonomik faaliyet alanları oluşturan, mevcut olan faaliyetlerin yerine yenisi ile değiştirilebilen, ekonominin mevcut sektörlerini yeni bir hale dönüştüren dijital ekonomi kavramını ortaya çıkarmıştır. Dijital ekonomi, günümüzdeki ekonomik faaliyetlerin birçoğunun gerçekleştiği büyük bir platform haline gelmiştir. Özellikle internetin günlük yaşamda hızlı gelişimi sonucu web ağlarının yaygınlaşması ile birlikte dijital ekonominin faaliyet alanı genişlemiştir. Ayrıca 2000 yılından itibaren ortaya çıkan bir dizi bilgi ve iletişim teknolojisi (BİT) ile birlikte yeni ekonomik süreçler, sistemler ve sektörlerin ortaya çıkması, dijital ekonomideki faaliyetlerde artışa yol açmıştır.

Dijital ekonomide temel olarak gerçekleşen faaliyetler, maddi olmayan varlıklar, dijital iş modelleri, veri ve kullanıcı katılımı ile gerçekleşmektedir. Dijital ekonomi, yeni iş modellerinin ortaya çıkmasını sağlayarak işletmelerin maliyetlerini minimize etmesini ve daha fazla kar elde etmesini sağlamıştır. Ayrıca işletmelerin fiziksel bir varlığa ihtiyaç duymaksızın mal ve hizmetlerini küresel müşterilere ulaştırmasını sağlamıştır. Bu yüzden günümüzde birçok işletme dijital platformlarda pazar maliyetlerini en aza indirerek yüksek miktarda kazanç elde etmektedir.

Dijital ekonomi ile birlikte işletmelerin faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazançları üzerinden vergi almakta olan ülkeler açısından daha fazla vergi geliri olacak şekilde sonuçlanmamıştır. Çünkü dijital ekonomi, yabancı bir ülkede faaliyet gösteren işletmelere fiziksel varlığı olmaksızın faaliyet yapmasına olanak sağlar. Bu yüzden dijital platformlar üzerinde mal ve hizmet sunumu yapan işletmelerin faaliyetlerini, ülkelerin mevcut geleneksel vergileme yöntemlerine göre takip etmek ve bu faaliyetleri vergilendirme işlemlerine tabii tutmak zorlaşmaktadır. Ayrıca bu konuda ülkelerin dijital

ekonomide geliştirdiği yeni argümanlarda, vergilendirme sisteminde yetersiz kalmaktadır. Bu sorunlarla mücadele kapsamında uluslararası çalışma örgütü olan OECD tarafından BEPS (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı) raporu yayınlanmıştır. Bu raporda dijital ortamda elde edilen gelirlerin vergilendirmesi hususunda eylemler geliştirilmiş ve uygulamaya yönelik çalışmalar yapılmıştır.

Dijital platformlarda, yeni pazarlar ve değer zincirleri oluşturan dijital kazanç fırsatları sağlayan birçok farklı yöntem de ortaya çıkmıştır. Bunlardan birisi de internet ve sosyal ağlar vasıtasıyla sanal ortamlarda gerçekleştirilen online oyunlardır. Sanal oyun ekonomilerin yükselişi, çevrimiçi ticaret platformları olarak da faaliyet gösteren sanal ortamların iç yapısının bir sonucudur. Sanal ortamların birçoğu, dünyadaki mülkiyet ve sanal para birimi sistemleri ile bağlı bir tür ekonomi altında çalışır. Sanal oyunlarda ürün ticareti çevrimiçi ortamda başlamış olsa da kısa bir süre sonra sınırlarının ötesine geçmiştir. Sanal öğeler, dijital platformlarda gerçek parayla değiş tokuş edilmeye başlanmış ve kullanıcılar gerçek dünya parası karşılığında oyun hesaplarını satmaya başlamışlardır. Böylece birçok insan oyunlar aracılığı ile sanal ürünlerini satarak gerçek para ticareti işlemleri sonucu gelir elde etmiştir.

Sanal oyun dünyasındaki kullanıcıların elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi işlemlerinde belirsizlikler söz konusudur. Ancak birçok ülke, oyun sektöründeki kullanıcı sayısının artması ile elde edilen gelirlerin artması sonucu bazı vergi rejimleri önermiş ve uygulamıştır.

Bu çalışmanın amacı, dijital ekonomide işletmeler açısından ortaya çıkan vergi sorunlarını ve dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen oyun dünyasındaki bireysel kullanıcıların elde ettikleri gelirlerin vergilendirme sorunlarını belirleyerek etkin vergilendirme işlemlerinin nasıl olması gerektiği yönlerine ışık tutmaktadır. Bu düşünceден hareketle dijital ortamlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin büyüklüğu ve vergilendirme işlemlerinin önemi belirtilmeye çalışılacaktır

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde dijital ekonomi kavramı tanımlanmaya çalışılmıştır. Bu kavram bağlamında dünyada ve Türkiye’de gerçekleştirilen dijital ekonomik faaliyetlerin neler olduğuna değinilmiştir. İkinci bölümde dijital ekonominin vergilendirilmesinde yapılan çalışmaların neler

olduğuna değinilerek bu konudaki başlıca sorunlar tespit edilerek ortaya konulmuştur. Üçüncü bölümde sanal oyun dünyasındaki ekonomik faaliyet ve örnekler gösterilmiştir. Dördüncü bölümde ise oyun dünyasındaki ekonomik faaliyetlerin vergilendirmesi konusunda ülkelerin yaptığı çalışmalar ve analizler gösterilmektedir.



BÖLÜM 1. DİJİTAL EKONOMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. DİJİTALLEŞME KAVRAMI

Dijitalleşme, geleneksel yöntemlerin aksine herhangi bir fiziksel alana bağlı kalmaksızın bilgilerin daha hızlı ve daha kolay sunulmasıdır. Dijitalleşme, bilgilerin daha sistematik bir şekilde işlenmesi ve böylece işlemlerin daha hızlı yürütülmesi anlamına gelmektedir. Böylelikle işlemler yerine getirildiğinde daha az çaba ile daha fazla verimlilik sağlanmış olur.

Dijitalleşme süreci ekonomiden sosyal düzene kadar birçok kesimi etkilemiştir. Özellikle bilgi ve iletişim teknolojilerinde gelişmeler bu sürecin en büyük tetikleyicisi olmuştur. Nitekim dijitalleşme ile birlikte ekonomide var olan birçok organizasyon dijital dönüşüm sürecine girmiştir. Dijital dönüşüm ile meydana gelen başlıca değişiklikler şöyle sıralanabilir (Parviainen vd, 2017: 64);

- Süreç seviyesi: yeni dijital araçları benimsemek ve manuel adımları azaltarak süreçleri düzene koymak
- Organizasyon seviyesi: yeni hizmetler sunmak ve eski uygulamaları atmak ve mevcut hizmetleri yeni yollarla sunmak
- İş alanı düzeyi: ekosistemlerde değişen roller ve değer zincirleri
- Toplum seviyesi: değişen toplum yapıları (örneğin iş türü, karar vermeyi etkileme araçları)

Dijitalleşme süreci sonucunda ekonomide geleneksel olarak var olan birçok unsur değişikliğe uğramıştır. Tablo 1.1’de geleneksel ekonomi ile dijitalleşme sürecindeki ekonominin karşılaştırılması gösterilmiştir. Tabloda gösterildiği gibi dijitalleşme süreci ile ekonomideki birçok unsur farklı boyut kazanmıştır.

Tablo 1.1: Geleneksel Ekonomi ile Dijitalleşme Sürecindeki Ekonomi

Değişim unsuru	ESKİ EKONOMİ	YENİ EKONOMİ
Üretim ve Rekabet Alanı	Ulusal	Global
Organizasyon Türü	Hiyerarşik-Bürokratik	Ağ Örgüsü, Şebeke
Üretim Organizasyonu	Kitlesele Üretim	Tam Zamanında Üretim, Esnek Üretim
Büyümeyle Belirleyen Faktör	Sermaye, İşgücü	Yenilik, İcatlar ve Bilgi
Teknolojiyle Belirleyen Faktör	Makineleşme	Dijitalleşme
Karşılaştırmalı Üstünlüğün Kaynağı	Ölçek Ekonomileri, Düşük Maliyet	Kapsam Ekonomileri, Yenilik ve Kalite
Ar-Ge'ye Verilen Önem	Düşük, Orta	Yüksek
Diğer Firmalarla İlişkiler	Tek Başına Hareket Etme	İş birliği, Ortaklık, Sinerji, Birleşme
İşgücü Politikasının Amacı	Tam İstihdam	Yüksek Reel Ücret
Gerekli Eğitim	Mesleki Diplomaya Yönelik	Yaşam Boyu Öğrenim
İstihdamın Doğası	İstikrarlı	Risk ve Fırsatlarla Dolu
Regülasyonlar	Kumanda ve Kontrol	Piyasa Araçlarına Dayalı, Esnek
Beşerî Sermaye	Üretim Odaklı	Müşteri Odaklı
İşgücü	Önemli	Daha Az Önemli
İşgücünün Yapısı	Kalifiye Değil veya Belirli Bir Alanda Uzman	Bilgi, Tecrübe ve Çok Yönlü Beceri Sahibi, Yenilikçi, Yaratıcı
Varlıklar	Maddi Varlıklar Görece Önemli	Gayri Maddi Varlıklar Görece Önemli
Sektörel Yapı	Tarım ve Sanayi Sektörlü Ağırlıklı	Hizmet Sektörü Ağırlıklı

Kaynak: (Aktan ve Vural, 2016: 22)

1.2. DİJİTAL EKONOMİ KAVRAMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Dijitalleşmenin getirdiği yenilik ve fırsatlar, özellikle ekonomi alanında etkisini göstermiştir. Ekonomide dijitalleşme süreci ile birlikte mal ve hizmetlerin sunumu dijital platformlar üzerinde gelişmiş bu süreçte dijital ekonomi adı verilen yeni bir alan

oluşturmuştur. “*Son yıllarda, ekonomik ve sosyal ilerlemenin tetikleyicisi olarak göze çarpan dijital ekonomi kavramı; bilgi, bilişim sistemleri ve iletişimdeki değişiklikler olarak tanımlanmaktadır*” (Ünal Miçooğulları, 2018:6). Nitekim bilgi ve iletişim teknolojileri ile birlikte ortaya çıkan dijital araç ve gereçler, dijital platformlar üzerinde bulunan üreticilerin ve tüketicilerin sayısında artış meydana getirmiştir. Böylelikle dijital ekonomi, küresel ölçekte yürütülen ekonomik faaliyet ağını hem genişletmiş hem de profesyonel alanlar oluşturmuştur (Biscontin, 2020: 2).

Dijital ekonomi kavramı, gelişen teknolojik süreçle birlikte insanların bilgilerini ve emeklerini bir platform üzerinde sundukları gelişen ve değişen büyük bir pazar haline gelmiştir. Ekonominin yeni hali olarak tanımlanan bu kavram, hayatın her alanına etki etmiştir. Dijitalleşme sürecinde gelişen ve yeni bir ekonomik faaliyet alanı olan dijital ekonomi, mal ve hizmetlerin internet ağı üzerinden müşterilere sunulması olarak da tanımlanabilir.

Dijital ekonominin gelişim süreci, özellikle web ağlarının gelişmesi sürecindeki 20 yy. sonlarına dayanır. 1990'ların ortalarında başlayan internetin hızlı gelişimi ile birlikte dijital manzara genişlemiş, işletmelerin çalışma şeklini ve tüketicilerin işletmelerle var olan iletişim şeklini değiştirmiştir (Curtis vd, 2018: 3).

1990 yılları itibariyle internetin yaygın bir şekilde kullanımı sonucu ekonomik değişimler dijital platformlar üzerinde gelişmiş ve dijital ekonominin gelişiminin temeli olmuştur. Özellikle 2000 yılından itibaren 2010 yılına kadar yeni bilgi ve iletişim teknolojileri birbiri ardına yayılmış ve ortaya çıkan ekonomik değişimi desteklemiştir (Bukht ve Heeks, 2018 :2).

1.3. DİJİTAL EKONOMİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Dijital ekonomi, geleneksel ekonomiden farklı olarak kendisine özgü birtakım temel özelliklere sahiptir. OECD tarafından belirlenen dijital ekonominin temel özellikleri şunlardır (OECD, 2014: 84);

- Hareketlilik, dijital ekonominin ağır bir şekilde dayandığı maddi olmayan şeyler
- Özellikle büyük veri kullanımı da dahil olmak üzere verilere güven

- Kullanıcı katılımı, entegrasyon ve sinerji referansı ile anlaşılan ağ etkileri.
- Pazarın iki tarafının farklı yargı alanlarında olabileceği çok taraflı iş modelleri
- Ağ etkilerine dayanan bazı iş modellerinde tekel veya oligopol eğilimi.
- Hızla gelişen teknolojinin önündeki engellerin düşük olması nedeniyle değişkenlik.

“Hareketlilik, dijital ekonomide yoğun olarak kullanılan maddi olmayan duran varlıklar, kullanıcılar, işletme fonksiyonları bağlamında, işletmelerin birçok durumda sunucuların ve diğer kaynakların yerini seçme esnekliği birlikte, işletmenin yerel alanda istihdam ettiği ve belirli işlevleri yerine getiren personelini seçebilmesi ve personel sayısını ayarlayabilmesi olarak tanımlanabilir” (Budak, 2018: 14).

Ayrıca hareketlilik kapsamında işletmeler, konum olarak müşteriye uzak bile olsa gelişen iletişim teknolojisiyle birlikte faaliyetlerini uzaktan yönetebilir.

Dijital ekonomide oldukça yaygın olan verilere güven, işletmelerin online olarak hizmet verdiği işlemlerde, etkileşimde bulunduğu; müşteriler, tedarikçiler ve kullanıcılar hakkında veriler toplamasıdır. Bu süreçte işletmeler veri toplama, depolama ve analizler yaparak faaliyette bulunduğu alanda daha etkili pazarlama yöntemleri geliştirebilir ve işletmenin mal ve hizmetlerini bu veri analizlerine göre planlayabilir.

Dijital ekonomide ağ etkileri, dijital platformun karakteristik özelliklerinden biridir. Ağ etkisi, bir mal veya hizmetin kullanıcısının o ürünün değeri üzerindeki mevcut veya potansiyel kullanıcılara olan etkisini ifade eder (UNCTAD, 2019: 4). Ağ etkisine örnek olarak, bireylerin Twitter’ı sosyal ağ olarak kullanmak istemesinin nedeni toplumun diğer üyelerinin bunu sosyal ağ olarak benimsemesinden dolayıdır. Ağ etkisi aynı zamanda dijital platformun kullanıcı sayısına bağlı olarak değerini artırır. Bu sayede işletmeler, daha fazla kullanıcı elde eder ve sunduğu mal ve hizmetleri kalitesini geliştirerek piyasada daha fazla değer kazanmayı amaçlar.

Çok taraflı iş modeli, bilgi ve iletişim teknolojisinin genişlemesinin sonucudur. Çok taraflı iş modeli, alıcılar ve satıcıları birbirine bağlamak gibi kısa vadeli işlemler biçiminde olabilir veya paylaşılan bir sonuca ulaşmak için daha uzun vadeli ilişkilerin ve iş birliğinin oluşturulmasını içerebilir (Rosen, 2019: 1). Çok taraflı iş modelleri, pazar maliyetlerini en aza indirdiği için dijital ekonomide önemli bir rol oynamaktadır.

Bazı dijital platform pazarlarında, özellikle bir şirketin olgunlaşmamış bir pazarda ilk katılımcı olduğu dijital platformlarda, düşük büyüme maliyetlerinin ağ etkisi şirketin kısa sürede faaliyet gösterdiği piyasada hâkim olmasını sağlayabilir (OECD, 2014: 94). Bu nedenden dolayı bu şirketler, faaliyette bulunduğu pazarda baskın bir konuma gelerek monopol bir pazar oluşturabilir.

Teknolojik gelişmeler, bilgi işlem maliyetlerinin düşmesine neden olmuştur. Bu durum ise internet tabanlı işletmeler için giriş engeli azaltmış ve böylece dijital platformlardaki işletmelerin sayısını artmıştır.

Sonuç olarak, kısa bir süre içinde pazarın önemli bir bölümünü kontrol etmiş gibi görünen ve baskın bir konuma sahip olan şirketler, işlerini daha güçlü teknoloji, daha cazip bir değer önerisi veya daha sürdürülebilir bir iş modeline göre inşa eden rakiplerine göre pazar payını hızla kaybederken bulmuşlardır (OECD, 2014: 95).

1.4. DİJİTAL EKONOMİDE ÇERÇEVESİNDE GELİŞEN EĞİLİMLER

Bilgi teknolojisindeki gelişmeler, toplumun her düzeyinde etkisini göstermektedir. Nitekim e-ticaret, uygulama mağazaları ve diğer katılımcı ağ platformu gibi dijital platformlar üzerinde bulunan insanların sayısı sürekli artış göstermektedir. Dijital platformların ekonomik ve sosyal faaliyetleri organize etmenin yeni bir biçimi olarak giderek benimsenmesi dijital platformların öneminin artmasına neden olmuştur.

Dijitalleşme olgusunun gelişimi ile birlikte ekonomik faaliyetlerin birçoğu, dijital platformlar üzerinde gerçekleşmektedir. Nitekim gelecekteki on yıllık süreçte ekonomide oluşturulan yeni değerın yaklaşık %60-70'i dijital olarak gerçekleştirilen platformlarda gerçekleştirilecektir (www.weforum.org). Dijital platformlar üzerinde hızla büyüyen dijital ekonomi, içerisinde gerçekleşen faaliyetlerinin artması ile yeni teknolojik araçlar ortaya çıkartmıştır. Bu kapsamda dijital ekonomi çerçevesinde gelişen eğilimler aşağıda gösterilmiştir.

1.4.1. Üç Boyutlu Baskı

“3D baskı teknolojisi sanal sunumlardan fiziksel nesneler oluşturan bir dizi teknolojiyi ifade eder” (Crew ve Brennan, 2015: 43). 3D baskı teknolojisinin ortaya

çıkması yeni olmamasına rağmen dijital ekonomideki hızlı gelişim ve yeniliklerle birlikte dijital çağımızda büyük önem kazanmıştır. 3D baskı, başta tıp ve eğitim alanları olmak üzere birçok endüstride kullanılmaktadır. Üç boyutlu baskılara örnek olarak; yeni ürün tasarımı, ürün prototipi, otomobil yedek parçası, 3D baskılı süs eşyaları, çocuk oyuncakları gösterilebilir.

3D baskı teknolojisi geleneksel üretim yöntemlerinin aksine piyasaya daha hızlı fiziksel ürün sunabilen teknolojiye sahiptir. Ayrıca 3D baskı teknolojileri, ürünlerin hızlı bir şekilde prototipini çıkarması sayesinde üretim maliyetlerinin düşmesini ve ürünlere daha hızlı baskılama özelliği sağlayarak bireylere, küçük işletmelere üretim imkânı sağlamıştır (Ratto ve Ree, 2010 :1). Çünkü üç boyutlu baskı cihazları, üretim sürecindeki gerekli olan ürün tasarlama ve geliştirme aşamalarını ortadan kaldırmıştır.

1.4.2. Nesnelerin İnterneti

Dijital dönüşüm sürecinin bir bileşeni olan internet, yaşamın her alanında etkisini göstermektedir. İnternet kullanımı ile doğrudan veya dolaylı bağlantı yaparak geniş ağ bağlantıları oluşmuş ve bunun sonucunda nesnelerin interneti kavramı ortaya çıkmıştır. Nesnelerin interneti, elektronik cihazların internet ağı vasıtasıyla birbiri ile iletişime geçmesidir.

Dijital dönüşüm ile nesnelerin interneti, günlük yaşantıda insanların olduğu tüm nesneleri birbiri ile temasa geçmesini sağlayarak, nesnelerin yaşamı kontrol altına almasını sağlamıştır (Altınpulluk, 2018: 97). Nesnelerin birbiriyle etkileşim içinde olması üreticilere, üretim araçları arasındaki bilgileri toplayıp analiz etme fırsatı sunmuştur.

Nesnelerin interneti, artan akıllı cihazlarla birlikte bilgi-işlem sürecini hızlandırmıştır. Böylelikle üreticilerin faaliyette bulunduğu alanda büyük miktarda veri üretmesini kolaylaştırmıştır. Bu gelişmeler ise işletmelerin değişen piyasa koşullarına göre yeni çözümler üretmesini kolaylaştırmıştır.

1.4.3. Robot Teknolojisi

Dijital devrimle birlikte bilgi ve teknolojik süreçlerinin ilerlemesi, yeni dünya düzeninde robotların yer almasını sağlamıştır. Özellikle sanayi çağından bilgi çağına

ilerledikçe robot teknolojisi büyük bir önem kazanmıştır. Nitekim robot teknolojisi, üretim fabrikalarında insan işgücünün yerini almış ve insanların tüm işlemlerini robotlara yaptırmasını sağlamıştır.

Son yıllarda robotik teknolojiler, üreticiler açısından emek tasarrufu, yüksek verimlilik ve istihdamı azaltarak daha düşük ücret sağlamasıyla dijital ekonomide önemli bir yere sahip olmuştur (Spiezia, 2017: 2). Bu nedenden dolayı rekabetçiliklerini artırmak isteyen ülke, sektör ve şirketler, giderek artan oranlarda robot teknolojilerine yatırım yapmaktadır. Nitekim robot satışlarının 2017'de 381 bin 300 adetten 2021 yılına kadar 630 bin adede yükselmesi beklenmektedir (UNCTAD,2019: 8).

1.4.4. 5G Mobil Ağ

Dördüncü sanayi devriminin yeniliklerinden olan biri olan 5G mobil ağ, yüksek hız ve kablosuz iletişim gibi özellikleri ile dijital ekonomiyi güçlendiren yenilikçi uygulama ve hizmetlerin geliştirilmesini sağlayan yeni bir teknoloji olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, gelecekteki 5G altyapısının profesyonel kullanımlar da dahil olmak üzere çok çeşitli uygulamalara ve sektörlerle hizmet etmesi beklenmektedir.

Birçok operatör tarafından kullanılmaya başlayacak olan 5G mobil ağ, henüz bütün dünya ülkelerinde gerekli altyapının olmamasından dolayı faaliyete geçmemiştir. Ancak ülkelerde uygulanan özelliklere göre, 5G mobil ağların daha fazla veri işleme özelliği olduğu için yakın zamanda dijital ekonomide önemli bir yere sahip olması beklenmektedir Nitekim yapılan tahminlere göre 2030'a kadar, küresel iş gücünün üçte ikisi 5G platformunu kullanacaktır (Ekholm, 2020).

Yeni nesil kablosuz ağlar olan 5G, yakın gelecekte inovasyonu teşvik etme ve dijital ekonominin artan taleplerini karşılama potansiyeline sahip olabileceği belirtilmektedir (OECD, 2019: 12). Çünkü 5G mobil ağ, tedarik zincirlerini birbirine iyi bir şekilde bağlayarak işlem ve lojistik maliyetlerini azaltacaktır. Bu yüzden 5G mobil ağ, gelecekte dijital ekonomide faaliyette bulunan işletmelerin gelirlerini artıracak büyük bir fırsat olarak görülmektedir. Günümüzde 4G mobil ağ bağlantısının ortaya çıkması sonucu akıllı telefonların ve tabletlerin kullanımının artması ile küresel ölçekte gelirlerini artıran işletmeler buna örnek olarak gösterebilir.

Günümüzde mobil ağ kullanımının oranları ve gelecekteki kullanılacak olan 5G mobil ağ bandının tahmini olarak kullanım yüzdeleri Tablo 1.2’de gösterilmiştir. Tablo 1.2’ye göre Kuzey Amerika ve Avrupa gibi gelişmiş bölgeler, gerekli altyapının sağlanmasıyla gelecekte 5G mobil ağı benimseyenlerin başında olacaklardır. Nitekim tahminlere göre 2025 yılı itibariyle Kuzey Amerika mobil ağ altyapısının yaklaşık olarak yarısı 5G mobil ağ kullanacaktır. Ayrıca 2025 yılı itibariyle tabloda yer alan bölgeler mobil ağ altyapılarını daha üst mobil ağ bandına yükseltecektir.

Tablo 1. 2: Nesil ve Bölgeye Göre Mobil Teknoloji Karışımı (Yüzde)

	<u>2018</u>			<u>2025</u>			
	2G	3G	4G	2G	3G	4G	5G
Asya Pasifik	34	21	45	5	13	67	15
Latin Amerika	26	39	35	5	21	65	8
Orta Doğu ve Kuzey Afrika	37	40	23	10	32	52	6
Sahra Altı Afrika	59	35	6	14	59	24	3
Bağımsız Devletler Top.	36	45	19	2	18	68	12
Avrupa	18	36	46	1	7	63	29
Kuzey Amerika	9	21	69	2	7	44	47
Dünya	29	28	43	5	20	59	15

Kaynak: (UNCTAD: 2019: 8)

1.4.5. Bulut Bilişim

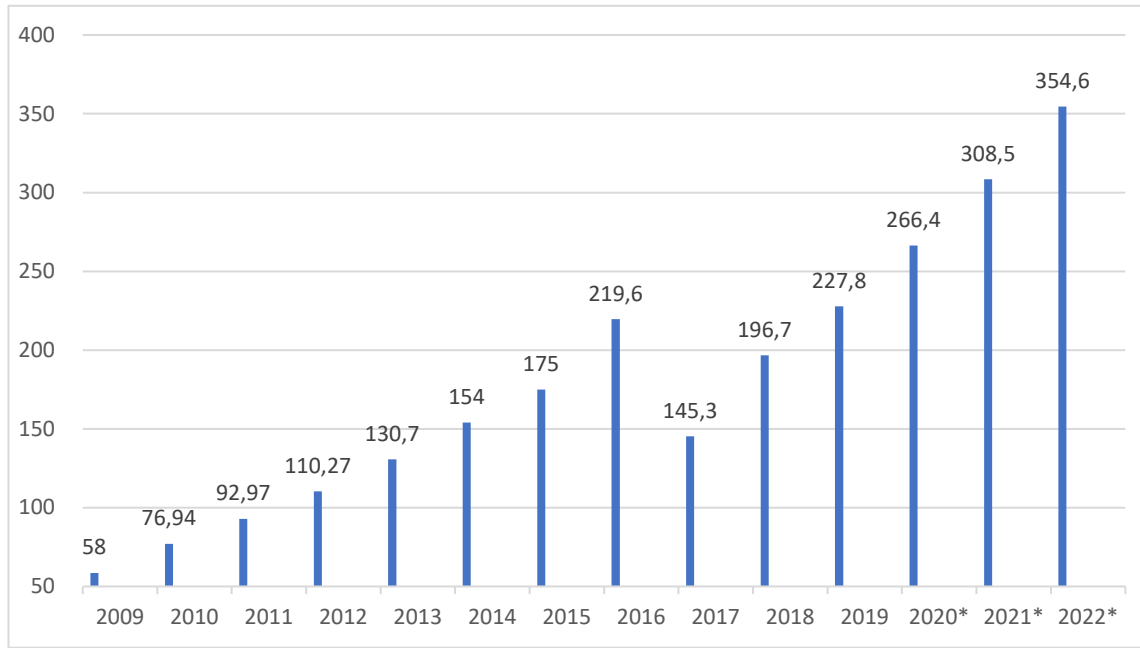
Son yıllarda küresel ekonomi, işletmelerin çalışma şeklini değiştiren hızlı bir inovasyon hızına tanık olmuştur. Bu hızlı değişimin en önemli öğeleri ise işlem, analiz, veri depolamak için kullanılan yeni yollar olmuştur. Bu önemli yeniliklerin çoğunun arkasındaki faktör, bulut bilişimdir.

Geleneksel formların aksine Bulut bilişim, kullanıcılar ve uzak veri merkezleri arasındaki gecikme süresini azaltan, yüksek internet hızıyla daha verimli olan bir platformdur. *“Bulut bilişim (cloud computing), sunucu bilgisayarlar ve buna benzer internete bağlı cihazların istenildiği zaman kullanılarak, kaynakları kullanıcılar arasında paylaşılabilen internet tabanlı bilişim hizmetlerine verilen genel isimdir”* (Artar, 2019: 6)

Bulut bilişim, kullanıcılarına internet bağlantısı ile hizmetleri kullanma, yönetme ve sunma biçimini değiştiren bilgi teknolojisinde değişimin sonuçlarından biridir. Bulut bilişim ile sunulan hizmetlerin kolaylaşması, üreticilerin bu teknolojiyi daha yaygın şekilde kullanmasına neden olmuştur. Çünkü Bulut bilişim, sosyal medya, e-posta veya web barındırma yolları ile küresel pazara bir ağ geçidi olarak hizmet vermektedir (Zaballos ve Rodríguez, 2018: 20).

Bulut bilişim, veri depolama maliyetlerini düşürdüğü için üretkenliği ve elektronik işleri kolaylaştırır. Ayrıca bulut bilişim iş sürecinde değişikliklere yol açarak şirketlerin organizasyon yapılarını yeniden yapılandırmasını sağlar. Bu gelişmeler, şirketlere yenilikçi bir anlayış, ürün kalitesini geliştirme, zaman ve maliyet açısından performanslarını artırma gibi birçok fırsat sunar.

Bulut bilişim, özellikle gelişmiş ülkelerde oldukça yaygındır. Nitekim gelişmiş ülkelerin bulunduğu Kuzey Amerika, Asya Pasifik ve Batı Avrupa, Bulut bilişim pazarının yaklaşık yüzde 90'ını oluşturmaktadır (UNCTAD, 2019: 8). Şekil 1.1’de dünya genelinde bulut bilişim pazarının parasal olarak büyüklüğü ve gelecek yıllardaki tahminleri gösterilmektedir.



Şekil 1. 1: Dünya Geneline Bulut Bilişimin Pazar Büyüklüğü (Milyar Dolar)

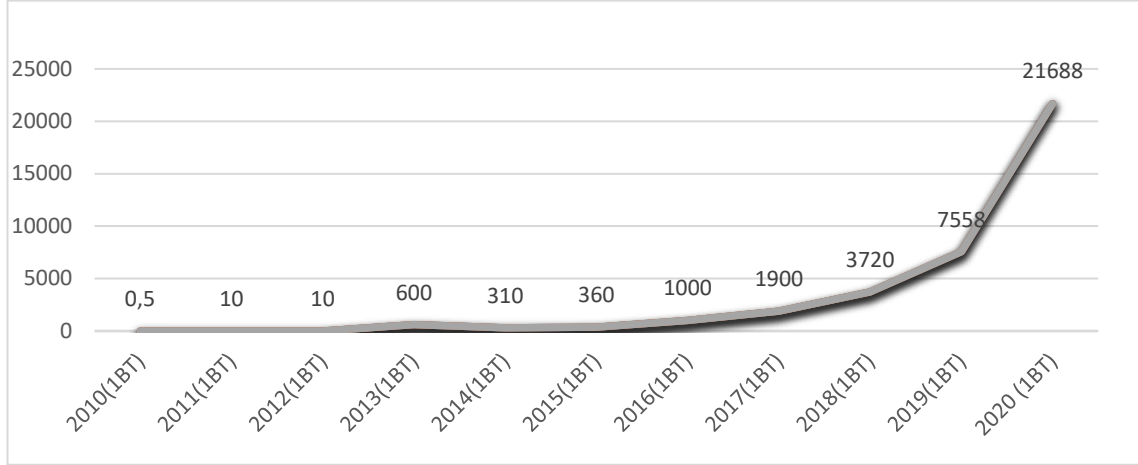
Kaynak: (www.statista.com)

1.4.6. Sanal Paralar

Sanal dünyaların ortaya çıkmasıyla birlikte bu dünyalardaki ekonomik faaliyetlerde kullanılan sanal para birimleri ortaya çıkmıştır. Sanal para birimleri, dijital ortamda ticareti yapılabilen ve değer olarak da dijital ortamlarda kullanılan para birimidir. Sanal dünyada bir değişim aracı olarak kabul edilen sanal paralar, belirli sanal topluluğun arasında kullanılır. Sanal paraların değeri ise, bu paranın arz ve talebine göre değişir. Sanal para birimi herhangi bir kamu idaresine bağlı olmadığından hukuki bir sisteme tabi değildir. Bu yüzden sanal para birimleri, banka mevduatı olarak işlem görmediğinden birçok dijital risk ve maliyete maruz kalan para olarak bilinmektedir (Gerba ve Rubio, 2019: 22).

Günümüzde birçok sanal para vardır. Ancak sanal dünyada en çok işlem gören dijital para birimi Bitcoin'dir. Bitcoin'in diğer para birimlerine kolay bir şekilde çevrilmesi, yaygın bir şekilde kullanılmasında önemli bir etken olmuştur. Ayrıca dijital ortamda kolay bir şekilde erişim imkanına sahip olması ve sanal paraya erişimin güvenlik sorunları açısından oluşabilecek risklerin az olması, bitcoinin kullanımını yaygınlaştırmıştır (Karatekin ve Dinçsoy, 2019: 12).

Bitcoin'in yaygınlaşmasındaki diğer bir etken ise sanal para olarak değerini kısa süre içinde artırmasıdır. Şekil 1.2'de Bitcoinin yıllara göre dolar karşısındaki değeri görülmektedir. Nitekim 2016 yılı itibariyle bitcoinin değeri artış eğilimi göstermiştir.



Şekil 1. 2: Bitcoin'in Yıllara Göre Dolar Karşısındaki Değişimi

Kaynak: (www.vectorstock.com)

1.5. DİJİTAL EKONOMİ PLATFORMLARI

Dijital teknolojiler ile dijital dönüşümün hız kazanması, dijital ekonomide birçok yeni iş platformlarının ortaya çıkmasını sağlamıştır. Yeni iş platformlarının tümüne dijital platform adı verilmektedir. Dijital platformlar yazılım, donanım, işlem ve ağların karışımlarıdır (Kenney ve Zysman, 2016: 64).

Dijital ekonomi platformları, yapılan işlerin niteliğini ve bu platformlarda sürdürülen faaliyetlerin piyasa koşullarına göre ölçeklendirme kabiliyetini artırmıştır. Dijital ekonomi platformları ayrıca satıcılar ve alıcılar arasındaki uzak mesafeleri aşarak yapılan ticareti kolaylaştırmakta ve daha geniş pazar fırsatı sunmaktadır. Dijital ekonomi platformları örnekleri aşağıda gösterilmiştir.

1.5.1. Elektronik Ticaret

Dijital çağın bir parçası olan e-ticaret, bilgisayar ağları üzerinden gerçekleşen hizmetlerin alım ve satışının düzenlendiği dijital araçlarla donatılmış bir ağ platformudur. E-ticarete kullanılan dijital araçlar arasında; bilgisayar platformları, uygulamalar, çözüm

sunucuları, e-ticaret hizmet sağlayıcıları tarafından üretilen çeşitli yazılım biçimleri ve çevrimiçi satın almanın artırılması ve kolaylaştırılması yer almaktadır (Apte, 2018: 234). Bununla birlikte dijital araçlarla gerçekleştirilen her işlem e-ticaret kapsamına girmemektedir. Elle yazılan e-postalar, telefon ve faks ile gerçekleştirilen işlemler e-ticaret kapsama girmez.

“E-ticaret, temel olarak ek veya esas satış kanalı olup, başlıca özellikleri hız, esneklik ve şeffaflıktır” (Budak, 2018: 32). Bu özelliklerin yanı sıra e-ticaretin özellikleri arasında; işletmelerin faaliyetlerini kolaylaştırması, teslimat süresinin kısaltılması, stok maliyetlerini düşürmesi, işletmenin etkinliğini artırması ve elektronik ortamda sunulan ürünlerin kalitesini artırması gösterilebilir.

E-ticaret platformları, işletmeden işletmeye (Business-to-Business- B2B), işletmeden tüketiciye (Business-to-Consumer- B2C) ve tüketiciden tüketiciye (Consumer- to-Consumer- C2C) olarak 3 temel sınıfa ayrılır.

“Bunların yanı sıra, işletmeden devlete (Business to Government, B2G), devletten işletmeye (Government to Business, G2B), devletten tüketiciye (Government to Consumer, G2C), tüketiciden devlete (Consumer to Government, C2G) ve dijitalleşmenin etkisiyle oluşan makineden makineye (Machine to Machine, M2M) şeklinde sıralanabilir” (Artar, 2019: 4).

E-ticaret platformları arasında, online satışların büyük bir bölümü işletmeden işletmeye (Business-to-Business- B2B) modelinde gerçekleşmektedir. Üreticilerin B2B faaliyetleri, toplam sevkiyatların %42'sini (1.862 milyar dolar) oluştururken, bunu e-ticaret faaliyetleri toplam satışlarının %23,4'ünü (1.211 milyar dolar) oluşturan tüccar toptancıları (imalat satış şubeleri ve ofisleri) takip etmiştir (Sila, 2013: 200). B2B modelinde şirketler arasında tüm işlemler online olarak gerçekleşmektedir. Bu modeldeki işlemler, genellikle imalatçılardan toptancılara veya toptancılardan perakendecilere doğru gerçekleşmektedir.

E-ticaret platformlarında işletmeden tüketiciye (Business-to-Consumer- B2C) modeli, işletmeden tüketiciye olan ticari işlemi açıklamak için kullanılır. Bu e-ticaret modelinde işletmeler internet ağları aracılığıyla son alıcı olan tüketicilere hizmetlerini sunarlar.

Tüketiciden tüketiciye (Consumer-to-Consumer- C2C) e-ticaret modeli, son dönemde giderek yaygınlaşmaya başlamıştır. C2C e-ticaretinde yer alan işletmeler,

bireysel tüketicilerin bilgilerini web sitesinde yayınlarak, tüketicilerin varlıklarını (konut mülkleri, arabalar, motosikletler vb. gibi) satmalarında veya kiralamalarında aracı rolü oynarlar (OECD, 2014: 75).

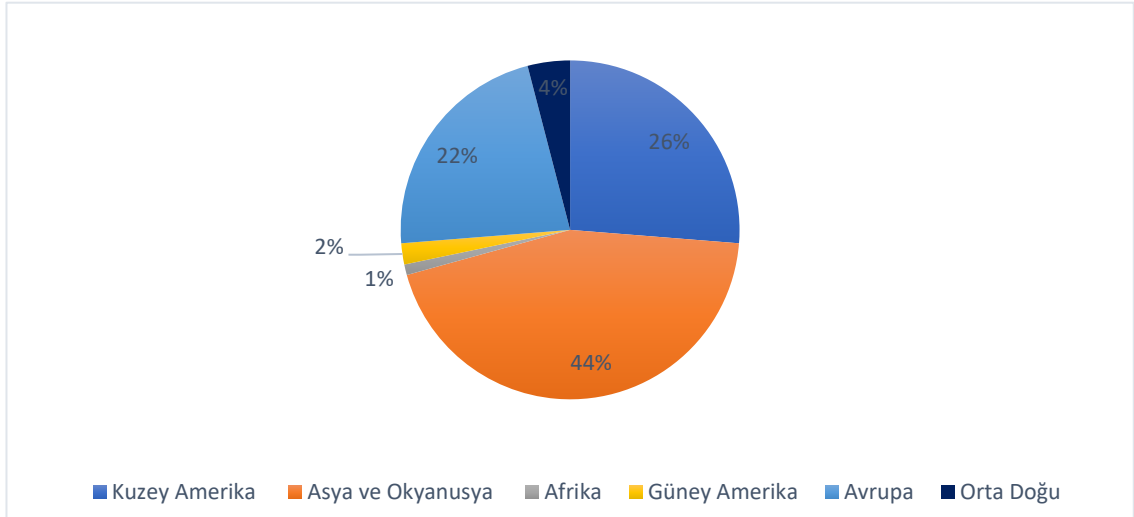
1.5.2. Elektronik Ticaretin Gelişimi

E-ticaretin kullanımı, modemler ve internet ağının ortaya çıktığı 1991 yılında mümkün olmuştur. 1994 yılı itibariyle internetin yaygınlaşması sonucu e-ticaret faaliyetleri oluşmaya başlamış ve bu yılda ilk e-ticaret, Pizza Hut şirketi tarafından online ortamda pizza satışı ile gerçekleşmiştir. E-ticaret işlemlerinin yaygınlaşması ise 1995 yılında Amazon ve eBay gibi elektronik ticaret siteleri aracılığı ile olmuştur. E-ticaretin temeli ise bilgi alışverişine ve ticari işlemlerin elektronik ortamda yürütülmesine olanak sağlayan Elektronik Veri Değişimi (EDI) ve Elektronik Fon Ticareti (EFT) gibi teknolojik gelişmeler ile olmuştur (Ma'aruf ve Abdulkadir, 2012: 3068)

1.5.2.1. Dünya'da E-ticaretin Gelişimi

Global ölçekte internet kullanımının artması ile küresel e-ticaret pazarı hızla büyümektedir. Özellikle firmaların küreselleşmesi e-ticaretin yaygınlaşmasında önemli bir faktör olarak görülmektedir. Nitekim firmalar, küresel rekabetin artmasından dolayı pazar paylarını korumak ve ürün satışlarını artırmak için e -ticaret teknolojilerini daha yoğun şekilde kullanmaktadır.

Dünya çapında e-ticaret, geleneksel ticaretin aksine ürünlerin sipariş, hizmet ve ödeme kolaylığından dolayı sürekli gelişim eğilimindedir. Özellikle son yıllarda bazı bölgelerde e-ticaret üzerinden gerçekleştirilen işlemlerin hacmi artmış ve yüksek kar elde edilmiştir. Yüksek nüfus yoğunluğu ve teknolojik bilginin hızla yayılması göz önüne alındığında Asya bölgesi lider konumdadır. Ayrıca internet teknolojisinin geliştiği Avrupa ve Amerika bölgeleri e-ticarete önemli bir konuma sahiptir. Nitekim şekil 1.3'de gösterildiği gibi e-ticaret hacminin önemli bir kısmını Çin ve Japonya'nın başını çektiği Asya bölgesi oluşturmaktadır.



Şekil 1. 3: Toplam E-ticaret Cirounun Bölgesel Payı (2019)

Kaynak: (Botting, 2019)

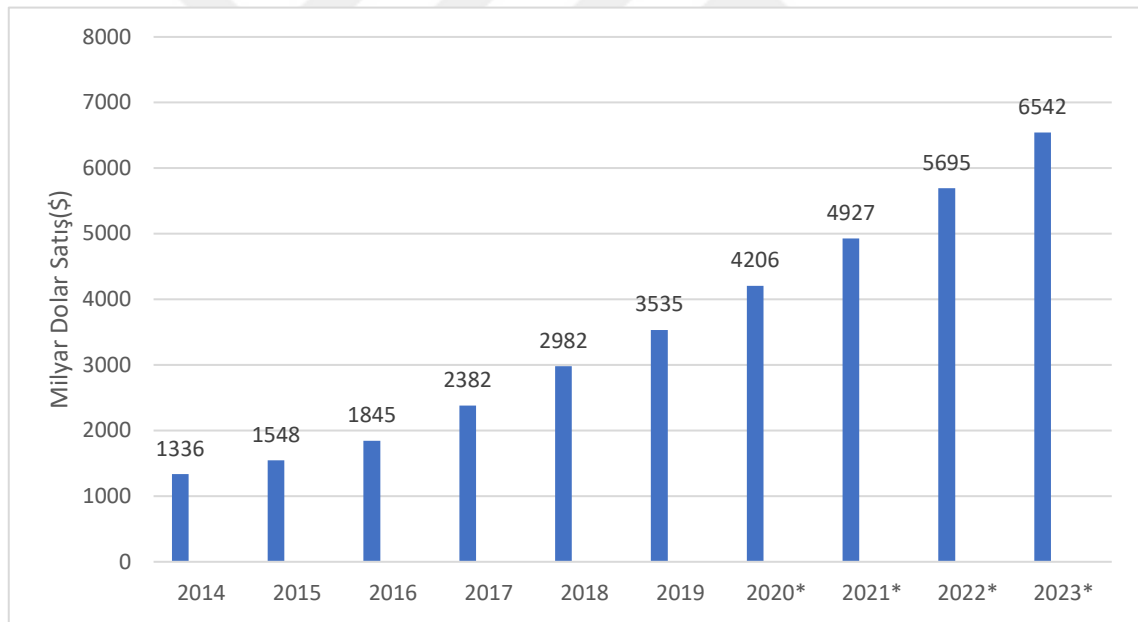
Dünya genelinde özellikle son dönemlerde e-ticarete en büyük gelişme Çin’de meydana gelmiştir. 2019 yılında Çin’de perakende e-ticaret satışları, %27,3 artarak 1.935 trilyon dolara ve toplam perakende satışların %36,6’sına ulaşmıştır (www.emarketer.com). Bu satış rakamları ile birlikte Çin, yüksek sayıda kullanıcısı ve yüksek satış karı ile e-ticarete önemli bir yere sahip olmuştur. Çin’deki e-ticaret satışlarının yüksek miktarda olması, uluslararası e-ticaret platformlarının sayısının fazla olmasından dolayıdır.

E-ticarete bir diğer öneme sahip olan ülke ABD’dir. ABD, şirketlere iş yapma kolaylığı ve lojistik altyapısı sağlamasından dolayı e-ticareti oldukça yaygın bir şekilde kullanmaktadır. Nitekim ABD ‘de toplam çevrimiçi alışveriş yapanların yüzdesi düşük olmasına rağmen, 82,72 milyon kişi ile dünyanın en yüksek ikinci sınır ötesi çevrimiçi alışveriş yapan kişi sayısına sahiptir (Eshopworld, 2018: 4).

E-ticaretin Avrupa bölgesinde en önemli kazanç pazarlarından birisi de İngiltere’dir. Avrupa e-ticaret pazarının merkezi olan İngiltere, e-ticaretin toplam GSYİH içindeki payı %7,9 orana sahipken, online perakendenin toptan perakendeye oranı ise %14,9’dur (Bafra, 2019: 4). İngiltere’de e-ticaret hacminin gelişmesinde en büyük faktörlerden birisi, merkezi hükümet tarafından e-ticarete yönelik sağlanan destek paketleri olmuştur.

Elektronik ticaretin toplam işlem hacminde önemli miktarda gelir elde eden bir diğer ülke Japonya'dır. Japonya, e-ticaret için oldukça büyük bir pazar haline gelmiştir. Özellikle Japonya'daki teknolojik gelişmelerle birlikte bilgisayarların ve akıllı cihazların evrimi, birçok kişinin çevrimiçi olarak mal ve hizmet satın almasını kolaylaştırmış ve e-ticaret pazarı hacminin artmasının temel nedeni olmuştur. Japonya'nın e-ticaret geliri, 2020'de 99.130 milyon ABD Doları tutarındadır (www.statista.com).

Dünya çapında internet kullanan bireylerin sayısının artması ile e-ticaret platformu kullanan kişilerin sayısı da artmaya başlamıştır. Böylelikle çevrimiçi platform kullanıcı sayısının artması, tüketicilerin alışverişlerini online platformlara taşımasına neden olmuştur. Online alışveriş yapanların sayısı arttıkça e-ticaret platformlarından elde edilen gelirde artmıştır. Şekil 1.4'de yıllara göre dünya çapında yapılan e-ticaret satışlarının miktarı gösterilmektedir.



Şekil 1. 4: Perakende e-ticaret Satışları (Milyar Dolar)

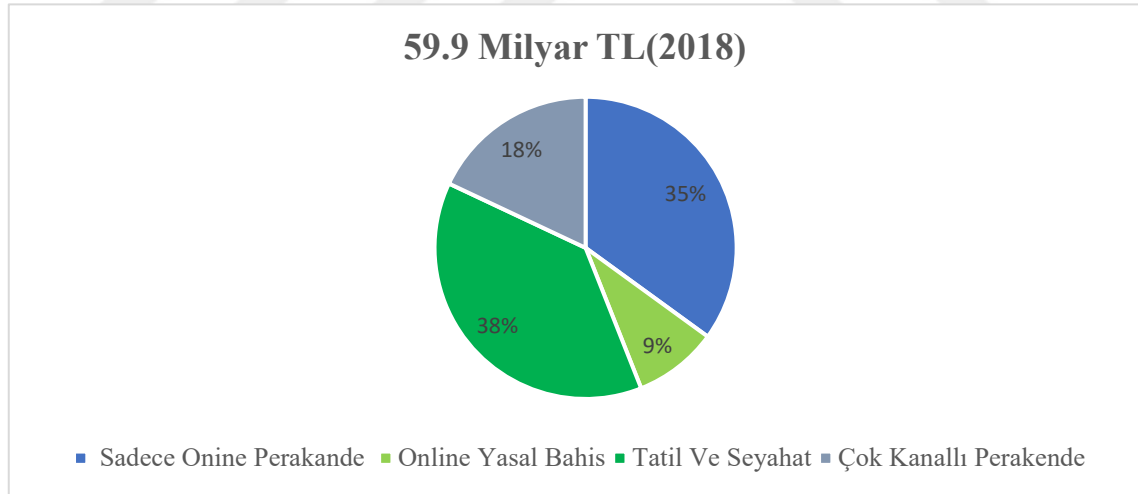
Kaynak: (www.statista.com)

Sonuç olarak dünya çapında e-ticaret satışları, yıllar içerisinde önemli artış göstererek büyük bir pazar haline gelmiştir. Nitekim Şekil 1.4'e göre e-ticarete perakende satış gelirleri her yıl artış göstermiştir.

1.5.2.2. Türkiye’de E-ticaretin Gelişimi

E-ticaret dünya çapında olduğu gibi Türkiye’de de çok hızlı büyümektedir. Giderek daha fazla şirketin e-ticarete yönelmesiyle e-ticaret sektörü, 2008-2012 yılları arasında yıllık %35,5 büyümüştür (Bafra, 2019: 5). Türkiye’de e-ticaret sektörünün büyümesi, bankacılık sistemindeki gelişmeler ve tüketicilere sağlanan güvenli ödeme sistemleri sonucunda olmuştur. Ayrıca Türkiye’de mobil ağ bağlantılarının gelişimi sonucu internetin yaygın kullanılması, e-ticaret sektörünün gelişiminde önemli bir neden olmuştur.

E-ticaretin hızla gelişmesi ile birlikte birçok sektördeki firma, faaliyet alanlarını online platformlara taşımıştır. Faaliyet alanlarını dijital ortamda sunmaya başlayan firmalar, her yıl online işlemler üzerinden sundukları mal ve hizmetlerini miktarlarını artırmaktadır. Türkiye’de e-ticaretin büyüklüğüne ilişkin veriler Şekil 1.5’te gösterilmektedir. E-ticarete 2017 yılında 42,2 milyar TL olan e-ticaret geliri, 2018 yılında büyük bir artış göstererek 59,9 milyar TL olmuştur.



Şekil 1. 5: Türkiye’de E-ticaret Pazar Büyüklüğü

Kaynak: (TÜBİSAD ve Deloitte, 2019: 15)

Türkiye’de e-ticaret pazarında gerçekleştirilen faaliyetlerin birçoğu, işletmeden tüketiciye (Business-to- Consumer -B2C) e-ticaret modelinde meydana gelmektedir. Türkiye’de B2C modeli çerçevesinde faaliyet gösteren başlıca e-ticaret siteleri, Hepsı

Burada, N11 ve Gittigidiyor gibi e-ticaret platformlarıdır. Türkiye’de e-ticaret faaliyetleri özellikle giyim, gıda, elektronik ve seyahat gibi kategorilerde gerçekleşmektedir

1.5.3. Uygulama Mağazaları

Akıllı telefonlar ve tabletlerin ortaya çıkması ile birlikte internet kullanımının yaygınlaşması uygulama mağazalarının gelişmesine sebep olmuştur. Uygulama mağazaları, mobil uygulamaları çevreleyen ekonomik faaliyet ağını ifade eder. Başka bir ifadeyle uygulama mağazaları, tüketicinin cihazı üzerinden erişebileceği uygulamalara göz atarak uygulamalar hakkında bilgileri, yorumları görüntüleyebildiği ve bu uygulamaları satın alıp otomatik olarak cihazına indirip yükleyebileceği platformlar şeklindedir. (OECD, 2014: 78).

Uygulama mağazaları işletmenin dağıtım, ödeme ve güvenlik yönlerini göz önünde bulundurarak, üreticilerin uygulama geliştirmeye odaklanmalarını sağlamıştır. Üreticilerden sağlanan uygulamalar ücretli veya ücretsiz olarak sunulmaktadır. Ayrıca uygulama mağazalarının birçoğu belirli coğrafi pazarlardaki müşterileri hedef alırken, bazıları ise genellikle birden çok coğrafi bölgedeki müşterileri hedef alır. Günümüzde sıklıkla kullanılan uygulama mağazalarının başında Google Play Store ve Apple App Store örnek olarak verilebilir.

Uygulama mağazalarında indirilen uygulama sayıları artmaya devam etmektedir. Uygulama mağazalarından 2018'de 205 milyardan fazla uygulama indirilmiştir (www.statista.com). 2018 yılında oluşan küresel çapta ki uygulama gelirleri 365 milyar ABD doları iken, 2023 yılında mobil uygulamaların ücretli indirmelerinden ve uygulama içi reklamlarından 935 milyar ABD dolarından fazla gelir elde etmesi tahmin edilmektedir (www.statista.com).

1.5.4. Elektronik Ödeme

Son yıllarda ekonomik işlemler, özellikle gelişmiş ülkelerde online olarak veya nakitsiz işlem olarak gerçekleşmektedir. Online platformlarda gerçekleştirilen işlemlerde ise sunulan mal ve hizmetlerin karşılığı olarak elektronik ödeme modelleri ortaya çıkmıştır.

‘‘Elektronik kredi kartı, ATM ve para vericileri, EFT için satış noktası terminalleri, dijital para, elektronik çek, akıllı kart, dijital cüzdan, mobil ödemeler ve benzerlerini içerisinde barındıran çevrimiçi nakit ödeme sistemleri, elektronik cüzdan veya siber cüzdan ile mobil ödeme sistemleri, elektronik ödeme hizmetleri arasında yer almaktadır’’ (Artar, 2019: 9).

Dijital ekonomi içerisinde en fazla kullanıma sahip olan kredi, banka kartlarına dayalı elektronik ödeme sistemleri ve EFT, günümüzdeki kullanılan elektronik ödeme sistemleri başında gelmektedir. Çünkü bu sistemler işletmeler ve müşteriler arasındaki mal ve hizmet ticaretindeki ödeme işlemlerini kolaylaştırmıştır. Bu özelliğinden dolayı elektronik ödeme sistemleri, dijital ekonomi içerisinde önemli bir yere sahip olmuştur.

Kredi kartı ve banka kartı sistemlerinde, müşteriler ürünü sipariş edip satın alırlar. İşletme daha sonra müşterinin işlem yaptığı kredi ve banka kartının ödemesini doğrular ve işlem tamamlanır. Yani kredi kartı numarası, ödeme sağlayıcı sisteminin tanımlanmasını sağlar ve yapılan işlem hakkında bilgiler içerir. Bu işlem bilgileri işletmenin bankasına ve müşterinin hesabına borç aktarılmasını sağlayan elektronik ödeme sistemi sağlayıcısına aktarılır. Müşteriye, işlem ayrıntılarını içeren belgelerin yanı sıra genellikle aylık olarak periyodik olarak bir ekstre gönderilir. Alınan tüm işlemler hem işletmenin hem de müşterinin bankasına geçerek elektronik ödeme sağlayıcısı ile üçüncü taraf denetim yolları oluşturur.

Günümüzde sık kullanılan bir diğer ödeme yöntemi EFT, bankalar arası gerçekleştirilen transfer işlemidir.

‘‘Elektronik fon transferi (EFT), geleneksel bankacılıkta kullanılan banknot, çek, ödeme emri gibi ödeme araçlarının yerine modern haberleşme teknikleri ve bilgisayarların kullanılmasıyla parasal fonların bir yerden başka bir yere kaydı para olarak ve çok kısa sürede transfer edilebilmesidir’’ (Zengin ve Güngördü, 2013: 136).

Elektronik ödeme hizmetleri, dijital ödeme araçlarının dışındaki nakit olarak gerçekleştirilen işlemlerin kullanımı azaltmıştır. Çünkü kullanım kolaylığı, güvenlik ve hız gibi dijital ödemelerin özellikleri, dijital işlemleri geleneksel bir sisteme göre ödeme alanında kazançlı hale getirmiştir. Nitekim Elektronik ödeme sistemleri, verimli ödeme altyapısı ile piyasa sürüşmelerini, maliyetlerini ortadan kaldırarak veya azaltarak ve ekonomik etkileşimleri teşvik ederek fonların ticaretini, hizmetlerini ve transferlerini kolaylaştırmıştır (Sriram ve Diğerleri, 2019: 554).

Elektronik ödeme, bu sistemi benimseyen ülkelerin ekonomileri üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Nitekim elektronik kartlı ödeme ürünlerinin daha fazla kullanımı, ülkelerin gelirini artırmasında önemli bir etken olmuştur.

1.5.5. Katılımcı Ağ Platformu

Katılımcı ağ platformları, kullanıcılar arasında sosyal iletişimi ve bilgi alışverişini kolaylaştırır. Kullanıcı ağ platformları, kullanıcıların internet içeriğinin geliştirilmesine, derecelendirilmesine, dağıtılmasına, internet uygulamalarının geliştirilmesine, özelleştirilmesine ve aynı zamanda sosyal ağ uygulamalarının geliştirilmesine katkıda bulunmalarını sağlayan anlık mesajlaşma veya mobil teknolojiler gibi yeni teknolojilere dayalı hizmetlerdir (Perset, 2010: 14).

Kullanıcı ağ platformları, günümüzde kullanıcıların platform üzerinde fazla zaman geçirmesini sağlayarak bu platformlar üzerinde yapılan yatırım miktarını artırmıştır. Tablo 1.3 'de dijital ekonomide katılımcı ağ platformlarının örnekleri gösterilmektedir.

Tablo 1. 3: Kullanıcı Tarafından Oluşturulan İçerik Platformu

Platform Türü	Örnekler
Bloglar	BoingBoing, Engadget, Ohmy News gibi bloglar; LiveJournal gibi sitelerde bloglar; Windows Live Spaces; Cyworld; Skyrock
Wiki'ler ve diğer metin tabanlı işbirliği biçimleri	Vikipedi, Wiktionary; PBWiki, Google dokümanlar gibi wiki sağlayan siteler
Anlık mesajlaşma	Skype, Trillian, Windows Live Messenger
Mobil	Facebook gibi sosyal ağ sitelerinin ve uygulamalarının mobil sürümleri
Yazılı çalışmalar hakkında geri bildirim sağlayan siteler	FanFiction.Net, SocialText, Amazon
Grup tabanlı toplama	Kullanıcıların bağlantılara katkıda bulunduğu ve digg, reddit Siteleri gibi kullanıcıların etiketlenmiş yer imleri yayınladığı siteler del.icio.us
Fotoğraf paylaşım siteleri	Kodak galerisi, Flickr
Podcast	Tunes, FeedBurner (Google), WinAmp, @Podder
Sosyal ağ siteleri	MySpace, Mixi, Facebook, Twitter, Bebo, Orkut, Cyworld, Imeem, ASmallWorld
Sanal dünyalar	İkinci Yaşam (Second Life), Aktif Dünyalar (Active Worlds), Entropia Evreni, Dotsoul Cyberpark
Online bilgisayar oyunları	World of Warcraft, Tomb Raider, Lineage Ultima Online, Sims Online, Club Pogo
Video içeriği ve dosya paylaşım siteleri	YouTube, DailyMotion, GyaO, Crackle

Kaynak: (OECD, 2008: 257)

Dijital platformlardan biri olan katılımcı ağ platformları, işletmelerin gelir elde etmesi bakımından önemli hale gelmiştir. Katılımcı ağ platformunda özellikle Facebook, Twitter gibi sosyal ağ platformları başlıca gelir türü olan reklamcılık yolu ile önemli gelir elde etmektedir.

1.5.6. İnternet Tabanlı Reklamcılık

Dijital ekonominin önemli bir kolu olan internet tabanlı reklamcılık, temel olarak medya uygulamalarına, sosyal ağlara, e-posta sağlayıcılarına ve mobil uygulamalara dayanmaktadır. İnternet tabanlı reklamcılık ödeme karşılığında reklamları, çevrimiçi içeriklerine entegre etmeyi kabul eden web yayıncılarını, web yayıncısının içeriğinde görüntülenecek reklamlar üreten reklam verenleri ve web yayıncılarını arayan reklam verenlerle ilişkilendiren reklam ağı araçları da dahil olmak üzere bir dizi oyuncu içerir. (OECD, 2014: 79).

İnternet üzerinden ilk reklam, 7 Ekim 1994' dünyanın ilk tıklanabilir reklam afişi HotWired'a yerleştirilmiştir. 468x60 piksel ölçülen bu afiş, bugünkü çevrimiçi reklamcılığın temelini atmıştır (www.wired.com). İlk çevrimiçi reklamın yerleştirilmesinden bir yıl sonra, WebConnect gibi reklam ajansları web sitelerini belirli hedef gruplara göre gruplandırarak, hedeflenen çevrimiçi reklamları mümkün hale getiren sistemler geliştirmeye başlamışlardır (Bundeskartellamt, 2018 :2).

İnternet tabanlı reklamcılık, kullanıcılara pazarlama mesajlarını hedeflemek ve sunmak için bir online platform ortamıdır. Özellikle artan sayıda internet kullanıcısı ile birlikte internet tabanlı reklamcılığın önemi günümüzde giderek artmaktadır.

İnternet tabanlı reklamcılığın, masaüstü ve mobil internet üzerinden sunulan çeşitli reklam türleri vardır. Online reklam biçimleri arasında; afiş reklamı, video reklamı, arama motorlarında ki reklamlar ve sosyal ağlara konulan reklamlar örnek olarak gösterilebilir.

İnternet tabanlı reklamcılık, dijital ekonomide önemli bir gelir kaynağına sahiptir. Örneğin haber siteleri, video platformları, web siteleri çoğunlukla reklam gelirleri ile

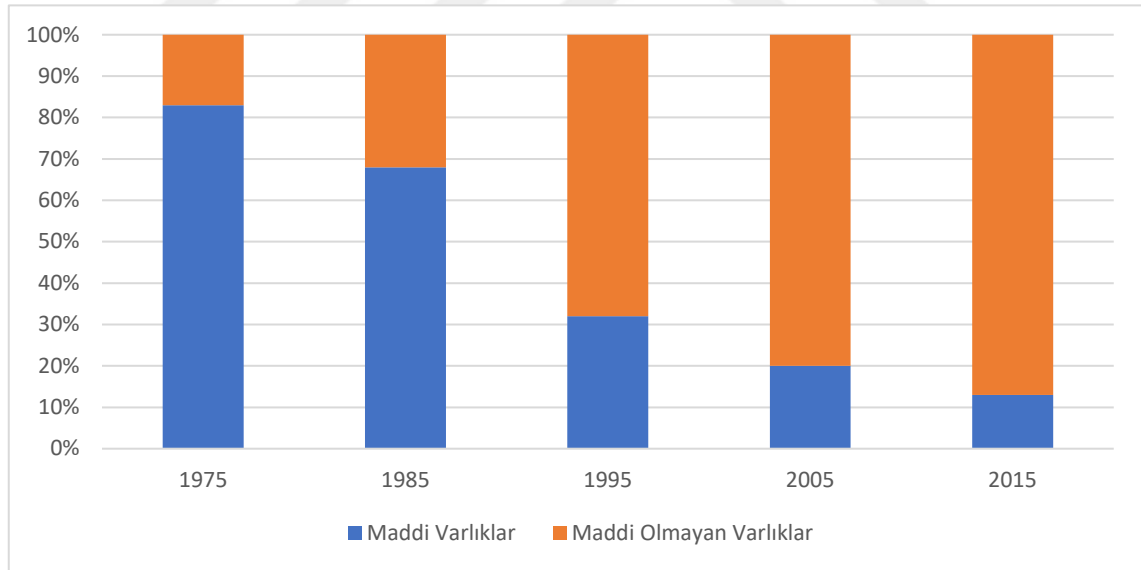
finanse edilmektedir. Analitik ve danışmanlık firması Magna, dünya çapında reklamcılığın 2017 yılında yaklaşık 505 milyar dolar ciro yarattığını söylemiştir.



BÖLÜM 2. DİJİTAL EKONOMİDE VERGİ BOYUTU

Modern dönemin en önemli unsurlarından dijital öğeler ve onların sayesinde sunulan mal ve hizmetler, toplumun iktisadi, sosyal ve kültürel alanına çok büyük katkı sağlamaktadır. Dijital ağ platformları, her türden işletmelere daha önceden tahmin bile edemedikleri dünya pazarlarına kolaylıkla açılmayı, fiziksel bir işyeri varlığına gereksinim duymamayı, maliyetlerini minimize etmeyi, yeni iş modelleri kullanmayı, klasik yöntemde kullandıkları üretim, pazarlama ve satış dışında yeni yöntemlerle tanışmayı, daha fazla kar elde etmeyi ve en önemlisi rekabet avantajları elde etme imkanını tanımıştır.

Dijital platformlar, birçok şirketin varlık yapısında değişiklikler meydana getirmiştir. Şekil 2.1’de gösterildiği gibi 1975’ten 2015’e kadar S&P 500’e dahil olan şirketlerin varlıklarının yapısı tersine dönmüştür. Nitekim 2015 yılında maddi olmayan (sanal) varlıklar, şirketlerin varlık yapısının önemli bir bölümünü oluşturmuştur.



Şekil 2. 1: S&P 500 Piyasa Değeri Bileşenlerinde Şirketlerin Varlık Yapısı

Kaynak: (Ocean Tomo, 2015)

Dijitalleşme, küresel ekonominin tüm yönlerini değiştirmektedir. Bu süreç ile birlikte küresel ölçekte yeni pazar imkanları doğmuş, tedarik zincirleri yeniden şekillendirilmiş, satıcılar ve alıcılar arasında doğrudan bağlantılar oluşturulmuştur.

Ayrıca birçok şirket üretim yöntemlerini, üretim sürecinden ziyade sunduğu hizmetlere yönlendirmiştir. Dijitalleşen ekonomi sürecinde bahsedilen kolaylıkların artması, dijital olarak bir pazar alanı oluşturmuştur. Dijitalleşme olgusunun bu şekilde büyümesi, sunulan mal ve hizmetlere kolay bir şekilde ulaşılmasının yanı sıra birtakım sorunların oluşmasına neden olmuştur.

Dijital dönüşüm ile birlikte, dijital teknolojilere dayanan ekonomik süreçler, işlemler, etkileşimler ve faaliyetler sürekli artış eğilimindedir. Bu artış eğilimi sonucunda günümüzde her türlü işletme, müşterilerle kolayca tanışmak ve pazarda daha rekabetçi olmak için dijital teknolojileri kullanmaktadır. Ancak dijital ekonominin pazar payının artması sonucu, yapılan işlemlerin takibi noktasında sıkıntılar yaşanmaktadır. Özellikle dijital ekonomi ile mevcut vergi sistemlerinin ve yasal düzenlemelerin yeterince gelişmemesi sonucu bu alanda vergilendirme sorunları ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlarla karşılaşan ülkeler, yeni yasal düzenlemelerle ve vergi sistemleri ile bu sorunlarla mücadele etme arayışındadır.

Ülkelerin mevcut vergi sistemi, dijital ekonomi içerisinde yetersiz kalması birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. Dijital ürünlerin ülkeler arasında kolay bir şekilde geçmesi ile birlikte ülkelerin uyguladığı vergi sistemlerinin farklı olması ve ürünlerin hizmet ve tesliminde vergilendirilmemesi küresel boyut kazanarak özellikle ülkelerin ticari ilişkilerini de bozmaktadır (Kara ve Öz, 2016: 31).

Dijital ekonominin vergilendirilmesindeki doğrudan ve dolaylı vergiler açısından sorunlar ile ilgili OECD tarafından yapılan çalışmalar aşağıda gösterilmiştir.

2.1. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR

Dijitalleşmenin getirmiş olduğu yeni kavramlar ve yeni uygulamalar ile birlikte uluslararası alanda vergi kayıplarının oluşmaya başlaması, yerel ve küresel anlamda birtakım önlemler alınmasını gerekli kılmıştır. Örneğin, Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), bilişim teknolojilerindeki büyük şirketlerin yıllık 100 milyar ve 240 milyar dolar arasında vergiden kaçındığını ve bunun da küresel olarak kurumlar vergisi gelirlerinin %4-%10' arasında olduğunu tahmin etmektedir (Shigeki, 2019:1). Vergi

kayıplarının artması ile birlikte dünya çapında birçok kuruluş önlemler almaya başlamıştır. Bu konuda çalışma yapanların başında OECD gelmektedir. Bu kısımda OECD tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yapılan çalışmalar ele alınmıştır.

2.1.1. Dijital Ekonomi Vergilendirilmesi ve OECD

Vergi politikası açısından bakıldığında, dijital ekonominin gelişmesi günümüzdeki yerel olarak geliştirilen vergi kurallarının yanında, uluslararası vergi kurallarının tasarlandığı bir modele ihtiyaç duymaktadır. Uluslararası vergi kurallarını belirleyen, dijital ekonomide ortaya çıkan vergi sorunlarını ve çözümlerini oluşturan uluslararası kuruluşların başında OECD gelmektedir. Özellikle günümüzde OECD, ekonominin uluslararası vergi rejimi için dijitalleşmesinin getirdiği zorlukları çevreleyen politikalar oluşturmaya çalışmaktadır. Aynı zamanda OECD, dijital ekonomide ortaya çıkan bir sorun olarak, adil rekabetin gerçekleşebileceği bir ortamı teşvik eden standartlar oluşturmaya çalışmaktadır (Dingalo, 2018: 3). Çünkü dijital ekonomi ile birlikte birçok uluslararası şirket, satış işlemlerini gerçekleştirirken daimî işyeri ihtiyacı olmadan faaliyetlerini sürdürmektedir. Daimî işyerinin olmaması ile şirketler, dijital ortamda sundukları mal ve hizmetlerden edindikleri karları, herhangi bir vergilendirme işlemine tabi tutmaksızın faaliyetlerini sürdürme şansı elde etmiştir. Ayrıca dijital ekonomide birçok şirket, faaliyetleri bilinse dahi ikamet ülkesindeki vergilendirmeden kaçmak için birçok yöntem geliştirmiştir. Bu sorunları göz önüne alan OECD, son zamanlara giderek artan dijitalleşme olgusunun ekonomiye etkisini belirleyerek birtakım önlemler almıştır.

2.1.1.1. Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Eylem Planı (BEPS)

OECD, ekonomide dijitalleşmenin artması ile birlikte küresel ölçekte meydana gelen vergi kayıplarının ve vergi kaçırmanın önüne geçmek amacıyla 2013 yılında BEPS hakkında bir rapor yayınlamıştır (Akkaya ve Gerçek, 2019: 171). Çünkü ticari mal ve hizmet alımlarının e-ticaret platformları üzerinde gerçekleşmesi birçok devlet için vergilendirme açısından sorunlar oluşturmaktadır. Haziran 2012'de G20 liderler zirvesi, "Matrah Aşındırma ve Erozyonu ve Kar Değişimini Önleme Gereğini" ele almak için OECD'yi bu konuyla ilgili tedbirler almak üzerine çalışma yapmaya davet etmiştir (Baumann, 2017: 19).

OECD tarafından hazırlanan BEPS eylem planı, 12 Şubat 2013 tarihinde yayınlanmıştır. OECD, daha sonra uluslararası durumları göz önüne alarak gözden geçirilmiş taslaklarla birlikte iki yıllık bir dönemin ardından 5 Ekim 2015'te nihai raporlarını yayınlanmıştır (Panayi, 2016: 2).

BEPS kapsamında oluşan sorunların temelinde, şirketlerin geleneksel olarak belirlenen vergi mevzuatlarında ki boşluklardan yararlanarak elde ettikleri karları vergilendirme oranlarının düşük olduğu bölgelere kaydırması ve matrah aşındırma ile vergileme işlemlerine tabi olmaksızın daha düşük vergi oranlarından istifade etmesi yatmaktadır (Budak, 2018: 96). Bu nedenle bir ülkede faaliyette bulunan şirketler, elde ettikleri gelirleri genellikle dünya çapında vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla başka bir ülkeye kaydırmışlardır.

Sonuç olarak dijital ekonomide ortaya çıkan vergilendirme sorunları uluslararası bir boyut kazanmıştır. Bu sorunları önlemede uluslararası bir kuruluş olan OECD, OECD/G20 BEPS projesi bağlamında izleme mekanizması olarak hareket eden ve aynı zamanda dijital ekonominin vergilendirilmesinde asgari standartlara uygunluğunun sağlamasından sorumludur (Panayi, 2016: 5).

OECD tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yaptığı çalışma olan BEPS eylem planında yer alan maddeler ve öngörülen çalışmalar özet olarak tablo 2.1’de gösterilmiştir.

Tablo 2. 1: BEPS Eylem Planı

Eylem	Öngörülen Çalışma	Tamamlanma Tarih
1. Eylem: Dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunları tespit etme	Dijital ekonomiden kaynaklanan sorunlar ve bu sorunları doğrudan ve dolaylı vergileme açısından bütünsel bir yaklaşım ile çözümlemek için alınacak önlemleri belirten bir rapor hazırlamak	Eylül 2014
2. Eylem: Ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine kurulu hibrid düzenlemelerin etkilerinin ortadan kaldırma	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2014
	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
3. Eylem: Kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015

4. Eylem: Faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklikler yapmak	Aralık 2015
5. Eylem: Şeffaflık ve ticari ve finansal işlemlerde özün önceliği ilkesini dikkate alarak zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin mücadele etme	OECD üye ülkelerinin mevcut rejimlerinin gözden geçirilmesini tamamlamak (1. Aşama)	Eylül 2014
	OECD üyesi olmayan ülkelerin katılımını artıran stratejiler geliştirmek (2. Aşama)	Eylül 2015
	Mevcut kriterleri gözden geçirmek (3. Aşama)	Aralık 2015
6. Eylem: Çifte Vergilendirmenin kötüye kullanımını engelleme	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2014
	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
7. Eylem: Daimî işyeri statüsünden yapay olarak kaçınılmasını engelleme	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015
8. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, gayri maddi varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak (1. Aşama)	Eylül 2014
	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak (2. Aşama)	Eylül 2015
9. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015
10. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde ve olasılıkla OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015
11. Eylem: Matrahın aşındırılması ve karın aktarılmasına ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunları tespit etmek için gerekli yöntemleri belirleme	Toplanacak veriler ve bu verileri analiz etmek için kullanılacak yöntemler açısından ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
12. Eylem: Mükelleflere agresif vergi planlamaları hakkında bildirimde bulunma zorunluluğu getirme	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
13. Eylem: Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin gözden geçirilmesi	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde değişiklikler yapmak ve yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
14. Eylem: Vergisel uyumsuzlukların çözümünde kullanılan mekanizmaları (Karşılıklı anlaşma usulü ve tahkime başvurma) daha etkin hale getirme	OECD Model Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmak	Eylül 2015

15. Eylem: Çok taraflı bir enstrüman geliştirme	İlgili uluslararası kamu hukuku ve vergisel konuları tespit eden bir rapor hazırlamak (1. Aşama)	Eylül 2014
	Çok taraflı bir enstrüman geliştirmek (2. Aşama)	Aralık 2015

Kaynak: (OECD, 2013: 14-24; aktaran, Biçer ve Erginay, 2015: 55-56)

OECD tarafından belirlenen BEPS ile ilgili raporunda belirttiği ilk eylemde (Eylem 1), dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarının ve olası çözümlerin uygulanması için oluşan zorlukları ele almaktadır. Bu eylem planında, internet ve teknoloji gibi maddi olmayan nesnelere ilişkin yüksek güven göz önüne alındığında dijital şirketlerin, gerçek değer yaratımı yapılan yerlerde vergi tabanlarını düşürmek için ulusal vergi rejimleri arasında gezinerek kurumsal yapılarını optimize etmeye eğilimli oldukları varsayılmaktadır (Svažič, 2019: 101). Nitekim şirketlerin mal ve hizmetlerini sınır tanımaksızın ülkeler arasında pazarlama şansı bulması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

İlk eylem planında ayrıca incelenecek konular arasında, bir şirketin mevcut uluslararası kurallar uyarınca fiziksel varlığa yani nexus (bağ) eksikliği nedeniyle vergilendirmeye tabi olmadan başka bir ülkenin ekonomisinde faaliyet göstermesi, dijital ürün ve hizmetlerin kullanımı yoluyla pazarlanabilir konumla ilgili verilerin oluşturulmasından elde edilen değer atfedilmesi zorunluğu, yeni iş modellerinden elde edilen gelirin karakterizasyonu ilgili kaynak kurallarının uygulanması, dijital ürün ve hizmetlerin sınır ötesi arzına ilişkin KDV'nin hangi ölçülerde uygulanması gerektiği ve tahsilinin nasıl olacağı ile ilgili sorunlara yer verilmiştir (OECD, 2015a: 16). Nitekim katma değer vergisinin uygulanmasında varış yeri ilkesi benimsenmiştir. Çünkü varış yeri ilkesinin uygulanması uluslararası mal ticareti işlemlerinde teoride nispeten basittir ve büyük ölçüde sınır kontrollerinin veya mali sınırların varlığından dolayı pratikte genellikle etkilidir (OECD, 2017a: 16). Dolayısıyla bu uygulama ile mal ve hizmetin tesliminin yapıldığı yerde vergilendirme işlemleri yerine getirilir.

OECD tarafından 2015 yılında yayınlanan nihai raporda, transfer fiyatlandırması rehberliği (Eylem 8), etkili KEYK (Kontrol Edilen Yabancı Kurum) kuralları (Eylem 3), IP rejimlerine (Eylem 5) ilişkin önemli derecede faaliyet gösteren şirketlere nexus yaklaşımı ilkesi benimsenerek BEPS sorunları ve çözüm önerileri ele alınmıştır (Panayi,

2016: 7). Ayrıca bu nihai raporda mevcut kurallar çerçevesinde daimî işyeri olmadan mal ve hizmet sunumu yapan şirketler hakkındaki vergi önerileri bu bölümde ele alınmamıştır.

Nihai raporda temel olarak ele alınan Eylem 3 planı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme kısmında şirketlerin vergiden kaçınma yolu olarak kullandığı durumdan bahsedilmektedir. Yabancı bir yan kuruluşta kontrol edici bir menfaati olan mükellefler, ülkelerindeki vergi tabanını ve bazı durumlarda diğer ülkelerde gelirlerini KEYK'e kaydırırlar (OECD, 2015b: 13). Yani bu durumda şirketler bulunduğu ülkelerde elde ettiği karları, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde ki iştiraklerine veya ortaklarına kaydırarak vergiyi daha az ödemektedirler. Bu sebeple OECD elde ettiği verilerle beraber KEYK kurallarını yeniden ele alarak birtakım öneriler sunmuştur. BEPS eylem planında KEYK kuralları, şirketlerin faaliyette bulunduğu ülkedeki vergilerden kaçınmasını önlemeyi ve küresel ölçekte meydana gelebilecek haksız rekabet koşullarını engellemeyi amaçlayan bir öneridir (Aydemir Uslu, 2019: 1392). BEPS eylem planında bu sorunlarla başa çıkmak için öncelikle KEYK tanımında, muafiyet konusunda ve belirli oranlarda asgari miktarlar belirlenmiştir. Örneğin KEYK kapsamından tavsiye edilen önlemlerden birisi, ülkede faaliyet gösteren (yerleşik olarak faaliyet gösteren kişi veya kurumlar) yabancı kurumların oran olarak %50'den fazla hisseye sahip olması gerektiği belirtilmiştir (OECD, 2015c: 27). Ancak OECD, belirlenen asgari miktarları ülkelerin KEYK kuralı çerçevesinde vergi gelirlerini koruması için daha düşük bir oran uygulayabileceğini belirtmiştir. Böylelikle KEYK kuralları, yurtdışındaki iştirak edilen karların vergilendirilmesini sağlayarak vergi güvenlik müessesesi haline gelmiştir.

KEYK kuralında bir diğer önleme yöntemi ise gelir türlerinin tanımlanmasıdır. Yabancı bir şirketin KEYK olduğu belirlendikten sonra, bir sonraki soru KEYK'in elde ettiği gelirin BEPS konusunda endişeleri artıran türden olup olmadığı ve elde edilen gelirin hissedarlara mı yoksa kontrol eden taraflara mı atfedilmesi gerektiğidir (OECD, 2015c: 34). KEYK için bahsedilen gelirin niteliği bu açıdan çok önemli olmaktadır. Çünkü bu çerçevede ele alınan gelirler KEYK geliri olarak nitelendirilerek vergileme imkanını doğurur. Ayrıca elde edilen gelirler, KEYK gelirleri olarak ele alınsa da KEYK kapsamında elde edilen gelirlerin vergilendirme kapsamına girmesi için dijital ürün ve hizmetlerden üretilen lisans ücretleri ve diğer gelirlerin kategorize edilerek belirli gelir türünde tanımlanması sonucunda gelir türleri tespit edilmelidir (Budak, 2018: 118). Bu

gelir türlerinin tespit edilmesi, şirketlerin karlarını transfer fiyatlandırması yoluyla vergiden kaçınmalarını önlemekle birlikte şirketlerin gelir ve kurumlar vergisi ödenmesinden de sorumlu tutulmasını sağlar.

KEYK kapsamında ele alınan bir diğer önemli konu ise KEYK istisna ve muafiyet eşiğidir. Eşik gereksinimleri, matrah aşındırması ve kar aktarımı riski düşük olan şirketleri önemsemeyerek bunun yerine daha yüksek BEPS riski taşıyan gelir kısmına odaklanarak KEYK kurallarının kapsamını sınırlamak için kullanılabilir (OECD, 2015c: 19). BEPS eylem planının bu alt maddesinde belirli kar eşikleri belirlenerek bazı şirketlerin bu kuraldan muaf tutulması gerektiği belirtilmiştir. Çünkü ülkelerin idari işlerinin yüklerini hafifletip, özellikle belirlenen eşik üzerindeki karlara odaklanarak daha etkin bir mali politikaya ulaşılacağı belirtilmektedir. Genellikle ülkeler, KEYK'in gelirinin belirli bir yüzdesinden, KEYK' in gelirinin sabit bir tutarından veya vergiye tabi kârın sabit tutarından az olduğu varlıklara muafiyet sağlamaktadır.

2015 yılında nihai BEPS raporunda Eylem 7 planı, daimî işyeri kavramının içerdiği unsurlar ve özellikle doğrudan vergiler açısından sorun oluşturan nexus kuralı çerçevesinde yeniden değerlendirilmiştir (Wettersten, 2016: 23). Daimî kuruluş, şirketlerin faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını yürüttüğü sabit bir işyeri olarak adlandırılabilir. Bu yüzden ülkelerin dijital ortamda elde edilen gelirler üzerinden vergilendirme yetkisi olabilmesi için daimî kuruluş kavramını bu çerçevede belirlemesi gereklidir. Dolayısıyla OECD ikamet ülkesinin dışında faaliyet gösteren işletmeler açısından birtakım önlemler almıştır. Örneğin yerleşik olmayan işletmelerin faaliyette bulunduğu ülkede önemli derecede gelir elde edenlere nexus yaklaşımı ile yani işletme ve faaliyette bulunduğu ülke arasındaki bağın sağlanması işleminin yapılmasını istemektedir. Bu durumda nexus yaklaşımı o ülkenin daimî işyeri olarak nitelendirilmesini sağlayarak bu tarz işletmelerin faaliyette bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesini sağlamaktadır (Oktay, 2020: 100).

BEPS raporunda, BEPS stratejilerine yönelik olarak daimî işyeri tanımının değiştirilmesi gerektiği kabul edilmektedir (OECD, 2015a: 14). BEPS eylem planında daimî kuruluş kavramına önem verilmesinin sebeplerinden birisi, komisyoncu veya bağlı işletmeler yapısı altında, belirli bir ülkedeki mukim olmayan bir işletmenin komisyoncu olarak hareket etmek için kaynak ülkede ikamet eden ilgili bir şirket ile bağlantı

kurmasıdır. Bu durumda işletme, o ülkedeki elde ettikleri gelirleri vergilendirme işlemine tabi tutmadan faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Yani bu durumda işletmeler, herhangi bir ülkede fiziksel bir varlığı olmadan bir ülkenin ekonomisinin bir parçası olmaktadır. Böylelikle şirketler, ortaya çıkan karlar bakımından temel faaliyetlerini yürüttüğü bir bilgisayar sunucusu ile faaliyetlerini daimî kuruluşu olmayan ülkede devam ettirerek vergilendirme işleminden kaçınır (OECD, 2014: 168; Langerak, 2015: 24).

OECD Model Vergi Anlaşmasının 5(2) maddesi kapsamında daimî kuruluş teriminin içerdiği özellikler şunlardır (OECD, 2017b: 31):

- a) Bir yönetim yeri
- b) Bir branş
- c) Bir ofis
- d) Bir fabrika
- e) Bir atölye
- f) Bir maden, bir petrol veya gaz kuyusu, bir taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarılması için başka bir yer.

Ayrıca yine 5(4) maddesi uyarınca daimî kuruluş terimi aşağıdakileri içermez (OECD, 2017b: 31):

- a) Tesislerin sadece işletmeye ait mal veya malların depolanması, görüntülenmesi veya teslimi amacıyla kullanılması
- b) Sadece depolama, sergileme veya teslim amacıyla işletmeye ait mal veya bir stokun bakımı
- c) Sadece başka bir işletme tarafından işlenmek amacıyla işletmeye ait mal veya mal stokunun bakımı;
- d) Sabit bir iş yerinin sadece mal veya mal satın almak veya işletme için bilgi toplamak amacıyla bakımı
- e) Sabit bir iş yerinin sadece işletme için, başka bir faaliyeti taşımak amacıyla bakımı
- f) a ve b bendinde belirtilen faaliyetlerin herhangi bir kombinasyonu için sabit bir iş yerinin bakımı, sabit iş yerinin genel faaliyeti, bir hazırlık veya yardımcı karakter olması koşulu bulunmaktadır.

Bir işletmenin diğer devlette sabit bir yerde devam ettirdiği işlemler, hazırlık veya yardımcı faaliyetler niteliği taşıyorsa o iş yeri daimî bir kuruluş olarak kabul edilmez. Ancak OECD bazı durumlarda hazırlık ve yardımcı faaliyetlerin istisnasının kötüye kullanımını engellemek için bu tür faaliyetlerin gerçekleştiği yerin işyeri olarak kabul edilebileceğini belirtmiştir. Bu kapsamda yapılan düzenlemeler ile vergilendirme açısından yapılan faaliyetler, bir bütün olarak değerlendirilip böylece hazırlayıcı ve yardımcı istisnasının kötüye kullanımını engelleyecektir (OECD, 2015:15; aktaran, Budak, 2018: 113). Örneğin bir ülkede önemli bir iktisadi varlık gören işletmelerin hazırlıklı ve yardımcı yerleri, işyeri sayılacaktır.

Bu istisnalar, ilk olarak vergi mükelleflerine bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerinin yalnızca faaliyette bulunduğu ülkede vergilendirilebileceğine dair kesinlik sağlamak amacıyla kabul edilmiştir. Böylece bu istisnalar, sadece bahsedilen kapsamda olmak üzere mükelleflerin dijital ortamda yaptıkları işlemlerin vergilendirilebilmesi için kolaylıklar getirmiştir. İstisnalarda belirtilen faaliyetlerin ortak özelliği genel olarak hazırlık veya yardımcı faaliyetler olmasıdır. Bu nedenle bu tamamen hazırlıklı veya yardımcı nitelikte faaliyetler kapsamında istisnalar, bir devletin bir teşebbüsünün diğer ülkede devam etmesi halinde, diğer ülkede vergilendirilmesini önlemek üzere tasarlanmıştır (Syrett ve Ching Kee, 2017: 13).

BEPS eylem planında diğer önemli konu Eylem 8- 10'da bahsedilen transfer fiyatlandırmasıdır. Günümüzde dijital ekonomide faaliyet gösteren birçok şirket, değerli olan maddi olmayan varlıklarını, finansman kazanmaktan ziyade bunların geliştirilmesi, sürdürülmesi, korunması ve kullanılmasında çok az rol oynayan veya hiç rol oynamamış tüzel kişilere devreder (Wright ve diğerleri, 2016: 99). Böylece şirketler sahip oldukları maddi olmayan varlıkları başka ülkelerde vergileme süreçlerine tabi ederek yeniden yapılandırmakla vergiden kaçınırlar. Bu süreçte transfer fiyatlandırılması marka, patent gibi maddi olmayan varlıklar için ödenen tutarların piyasa koşullarında gerçekleştirilip gerçekleştirmediği önemli olmaktadır.

BEPS eylem kapsamında transfer fiyatlandırması ile oluşan değer in uyumlu olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. OECD tarafından emsallere uygunluk ilkesinin tanımı:

“İki işletme arasında, bağımsız işletmeler arasında yapılacak olanlardan farklı olan ticari veya mali ilişkilerinde, ancak bu koşullar nedeniyle işletmelerden birine tahakkuk eden ayrıca bu koşullar nedeniyle tahakkuk etmemiş olan her türlü kar, o işletmenin kârına dahil edilebilir ve buna göre vergilendirilebilir” (OECD, 2017c: 35).

Emsallere uygunluk ilkesinde karşılaştırılabilirlik analizi ön plana çıkmaktadır. Şirketler arasında yapılan işlemlerde uygulanan fiyat, emsali alınan işlemin karşılaştırma yapılması için uygun olması gerekir (Pehlivan, 2014: 70). BEPS eylem planında transfer fiyatlandırması kısmında belirtilen bu analiz kullanılırken dikkat edilecek husus piyasadaki risklerin göz önüne alınmasıdır. Nitekim bu riskler işletmeler arasındaki işlemlerin fiyatlarını ve diğer koşullarını etkileyeceğinden her iki taraf tarafından üstlenilen maddi riskler tespit edilmelidir (OECD, 2017c: 53). Bu nedenle transfer fiyatlandırmasında risklerin belirlenmesi, işlevlerin ve varlıkların tanımlanması, işletmeler arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin belirlenmesi ve işlemlerin doğru bir şekilde tanımlanması bu analiz sürecinin ayrılmaz bir parçası olmaktadır. Transfer fiyatlandırmasında karşılaştırılabilirlik analizinde diğer önemli unsur sinerji kavramıdır. BEPS eylem 8-10’a göre eğer önemli bir grup sinerjisi varsa oluşan değer, grup eylemlerine atfedilmeli ve işletmelerin sinerji oluşturulmasına katkıları ile orantılı olarak grup üyeleri tarafından paylaşılmalıdır (Lankhorst ve Van Dam, 2017: 65). Yani bu durumda grup şirketlerinin elde ettikleri faydalar yaptıkları katkılar ile orantılı şekilde olmalıdır.

OECD transfer fiyatlandırmasında önlem olarak ayrıca transfer fiyatlandırması yöntemleri, grup içi hizmetler, gayri maddi varlıklar ve maliyet düzenlemeleri vardır. Bu yöntemlerde özellikle düşük maliyetlerde grup içi hizmetler belirlenmiş ve gayri maddi hakların tanımında yer alan kısımlar belirlenmiştir.

2.2. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Vergi idareleri için dijital ekonomiden kaynaklanan vergilendirme zorlukları, dijital ortamda gelişen iş modelleri kadar çeşitlidir. Bu iş modelleri, çevrimiçi perakendecileri, sosyal ağları, işbirlikçi platformları ve medya hizmetleri sağlayıcılarını içerir. Her model bir vergilendirme sorunu anlamına gelir. Ancak bu tür zorlukların ortak noktası mevcut uluslararası vergi çerçevesine göre klasik vergi tabanı olan fiziksel varlığın eksikliğinde tespit edilmiştir.

Dijitalleşme süreci ile birlikte çok uluslu işletmeler, uluslararası pazarlarda dijitalleşen iş modelleri oluşturmaya başlamıştır. Bu çok uluslu aktif ve dijitalleştirilmiş iş modelleri, şirketlerin farklı yurtiçi vergi sistemlerinin etkileşimindeki boşluklardan yararlanarak vergi yüklerini yapay olarak azaltmak için kârlarını düşük vergili kanunlara tabi alanlara kaydırmasını sağlar (Sparman, 2019: 8). Dijitalleşmenin getirdiği bu özellikler fiziksel varlık kavramının önemini azaltarak, maddi olmayan varlıkların önemini artırıp mevcut uluslararası vergi sistemlerini baltalamakta ve kurumların fiziksel varlığı olmadan bulunduğu sektörde önemli gelirler elde etmesine neden olmaktadır. Uluslararası vergilendirme sistemleri genel olarak ikamet ilkesine dayandığı için ve aynı zamanda ikamet ilkesi gereğince fiziksel varlığa gereksinim olduğu için dijital ekonominin vergilendirmesinde bu konu sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesindeki sorunlar, dijital ortamda oluşan değerlerinin nasıl elde edildiği, elde edilen gelirin hangi kaynaktan sağlandığı ve bu değerlerin hangi gelir sınıfına gireceği gibi sorunlardan oluşmaktadır. Nitekim dijital ekonomide gerçekleşen faaliyetlerin bazıları sanal olarak gerçekleşmektedir. Bu durumda bu tür kazançların hizmet ifası sınıfına mı gireceği veya mal satışı mı olarak değerlendirileceği konusu belirsiz kalmaktadır.

Dijital ekonomide bir diğer sorun, vergilendirme yetkisi için işyeri kavramının uluslararası hukukta karşılığının olmamasıdır. Zira internet üzerinden mal ve hizmet sunumu yapan şirketler, web siteleri aracılığıyla istedikleri ülkede faaliyet göstermektedir. Web sitelerinin işyeri olarak kabul edilmesi durumunda bile vergilendirme işleminin hangi ülkeye ait olduğu sorun oluşturmaktadır (Işık, 2018: 46). Bu yüzden işyeri kavramı, dijital ekonomide vergilendirme sorunlarının başında gelmektedir. Örneğin A ülkesi üzerinden faaliyet gösteren, web platformu üzerinden ise B ülkesinde bulunan satıcı, mallarını farklı ülkelerdeki tüketicilere satmaktadır. Bu durumda vergilendirmenin hangi ülkeye ait olacağı veya değer hangi aşamada atfedileceği belirsizdir (Oktay, 2020: 100).

“Hukuki olarak elektronik ticaretin yapıldığı alanların yani alışverişin gerçekleştiği ekranların “iş yeri” olarak nitelendirilmesi ve vergilendirme yetkisinin kullanılması uluslararası anlaşmaların bu konudaki hükümlerinin yetersizliği nedeniyle boşluk yaratmakta, bu konuda iç hukukta düzenleme yapma eğilimlerini de işlevsiz bırakmaktadır” (Erdem, 2017: 19).

Vergilendirme aşamasındaki sorun ise, stopaj vergisinden kaçınma şeklinde olmaktadır. Bir ülkenin sınırları içerisinde yerleşik olarak hizmet vermeyen bir firmanın telif ücreti, faiz gibi ödemeler neticesinde elde ettiği gelirler üzerinden faaliyette bulunduğu ülkenin vergi idaresince stopaj vergisi alınır (Eroğlu ve Aksu, 2019: 66). Ödenmesi talep edilen bu vergi, bir şirketin ve tedarikçinin o ülkenin yerleşimcileri arasındaki mal ve hizmet alımlarında öngörülen bir vergidir.

Ülkelerin mevcut yargı sistemleri günümüzde vergilendirme açısından sorunlar oluşturmaktadır. Dijital ekonomide şirketler, devletlerin uyguladıkları vergi istemlerindeki boşluklardan yararlanarak vergi oranları hangi ülkede düşükse o yerde şirket oluşturarak stopaj vergisini daha az ödemekte veya hiç ödememektedir (Özgenç, 2012: 22). İşletmeler bu sayede vergi oranlarının düşük olduğu veya vergi cennetlerinin olduğu yerlere karlarını aktarmaktadır. İşletmelerin kullandıkları yöntemler arasında Double Irish ve Dutch Sandwich gibi stratejiler, genellikle gelir vergisi ve kurumlar vergisi ödememek için kullanılır. Bu yöntemler Apple, Google ve Microsoft Corporation gibi teknoloji tabanlı firmalar arasında giderek daha yaygın hale gelmektedir (Thorne, 2013: 7).

Double Irish ve Dutch Sandwich gibi yöntemler genellikle büyük şirketler tarafından kullanılan ve karları düşük veya vergi dışı yargı alanlarına kaydırmak için İrlandalı ve Hollandalı yan kuruluşların bir kombinasyonunun kullanılmasını içeren bir vergi önleme tekniğidir. Bu teknik ile bazı şirketler, kurumlar vergisi oranlarını önemli ölçüde azaltmıştır. Bu yöntemlerle kolay bir şekilde sınır ötesi kar değişim (offshore profit shifting) işlemleri sağlanır.

Bu yöntemlerde vergi mükellefleri için kullanılan gelir vergisinde iki temel kavram vardır. Bunlar; gelirin temeli olan kaynak ülke ilkesi ve mükelleflerin ikametline dayalı olan sistemlerdir. Gelir kaynağına dayalı bir sistemde mükellef olan kurumlar, faaliyette bulunduğu devletin yetki alanı içinde elde ettiği gelirden vergi ödemekle yükümlü olacaktır. Şirketler Double Irish ve İrlanda vergi hukukunun bir özelliğinden yararlanarak, denizaşırı ülkelerde bulunan bir şirketin İrlandalı bir şirket olarak kayıt edilmesini sağlarlar. Çünkü İrlanda, büyük bir şirketin genellikle vergi amaçlı olmak üzere karlarını bir ülkeden diğerine taşımasına izin veren transfer fiyatlandırması konusuna imkân tanıyan yasalara sahiptir (www.independent.ie). Şirketler, bu

boşluklardan yararlanarak kurumlar vergisinden kurtulmaktadır. Dolayısıyla stopaj vergisini ödemekten kaçınmaktadır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde ki bir diğer sorun ise, vergilendirmede ve tahsilatta muhatap sorunudur. İnternet üzerinden gerçekleştirilen mal ve hizmet sunumunun gerçekleştiği ticari alışverişte satıcılar, fiziksel varlık olmaksızın anonim olarak faaliyet göstermektedir.

“Özellikle işletmeden işletmeye (business to business, “B2B”) faaliyetlerin ötesinde işletmeden nihai müşteriye yapılan satışlarda (business to customer, “B2C”) ülke içinde sorumluluk sisteminin nihai tüketiciler üzerinden yürütülmesi daha külfetli ve sıkıntılı görünmektedir” (Erdem, 2017: 21).

Vergilendirmenin sorunlarını genel olarak aşağıdaki maddeler şeklinde sıralayabiliriz (Kaya ve Akçay, 2017: 61);

- 1) Mükellefiyetin belirlenmemesi
- 2) Gelirin türünün belirlenmemesi
- 3) Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yerin tespit edilmemesi
- 4) Vergi matrahının belirlenmemesi
- 5) Uygulanacak vergi rejiminin belirlenmemesi
- 6) Harcamamalardan alınan vergilerin (KDV, ÖTV gibi) ödenme yöntemlerinin belirlenmemesi

2.2.1. Dolaylı Vergilerde karşılaşılan Sorunlar

Dijitalleşen ekonomide vergilendirmenin zorluklarını ele almak isteyen ülkeler, belirli ticari faaliyetleri hedef alırken yasal boşluklardan daha kolay yararlanılan gelir vergisi ve kurumlar vergisinin yerine dolaylı dijital hizmet vergileri önermiş veya yürürlüğe konmuştur. Uzaktan satışa dayalı sürekli büyüyen dijital ekonomi, uluslararası tüketim vergisi sisteminin dışına çıkmasından dolaylı vergi gelirleri için bir tehdit oluşturmaktadır. Ayrıca mal ve hizmetler fiziksel özellikte olmayıp, dijital özellikte olmasından dolayı sorunlar oluşturmaktadır. Çünkü fiziksel ürünlerin takibi kolaydır ve vergi mükellefi ve vergi idaresi açısından sorun oluşturmaz. Fakat dijital ekonomide gerçekleştirilen faaliyetlerin dijital ortamda gerçekleşmesinden dolayı bunların takibinin

zor olması ve vergilendirme yetkisinin kime ait olacağı konularında sorunlar oluşmaktadır (Kara ve Öz, 2016:35).

Dolaylı vergiler arasında vergilendirme zorlukları, özellikle KDV uygulamasında yaşanmaktadır. Mal, hizmet ve maddi olmayan alanlarındaki (dijital indirmeler dahil) sınır ötesi ticarete bu tür ürünlerin özel tüketiciler tarafından yurtdışındaki tedarikçilerden satın alındığı durumlar, KDV sistemleri için zorluklar oluşturmaktadır (OECD, 2015a: 120).

2.2.1.1. Katma Değer Vergisinde Oluşan Sorunlar

Nihai tüketime ilişkin bir vergi olarak KDV, aşamalı bir ödeme sürecinde değerlendirilirse uluslararası ticarete ilişkin temel KDV ilkelerinin temelini oluşturur. KDV'nin uluslararası uygulamasıyla ilgili olarak ekonomi politikasının temel konusu, verginin tahsilatının kaynak ülke veya varış yerindeki ülke ilkelerinden hangisinin uygulanıp uygulanmayacağı konusudur. Varış yeri prensibine göre, sadece vergi yargısı içinde meydana gelen nihai tüketim esas alınır. Kaynak prensibine göre vergi, katma değer eklendiği çeşitli yargı alanlarında alınır. İki ilke arasındaki temel ekonomik fark, varış yeri prensibinin belirli bir yargı alanında rekabet eden tüm firmaları eşit bir zemine koyarken kaynak prensibi ise tüketicileri farklı yargı alanlarında eşit bir zemine oturtmaktadır (OECD, 2017a: 15).

Dijital ekonomide mal ve hizmet satışı yapan işletmeler için geçerli olan KDV kuralları, kendi mantığında çatlaklar göstermeye başlamış ve ülkeler gelir kayıplarından endişe duymaya başlamıştır. E-ticaretin ortaya çıkışı ve hızlı gelişimi, çevrimiçi işlemler ve KDV muamelesi için yasal ortam oluşturma zorluklarını ortaya çıkarmıştır. Gerçek kimliklerini gizleme ve faaliyetlerini sanallaştırma özelliklerine sahip ticaret şirketleri, gerçek kimliklerini ayırt etmeyi zorlaştırarak vergi idarelerinin katma değer vergisi tahsilatının kapsamını ve tahsilat tarzını belirlemeyi zorlaştırmaktadır (Peng, 2016 :348). Bu sorunlarla birlikte OECD, 2015 Nihai raporunda KDV konusunu ele almış ve KDV ödemelerinin belirli zorluklarını ve çözüm yöntemleri belirlemiştir.

Dijital ekonomide OECD tarafından ele alınan KDV ile ilgili başlıca vergi zorlukları şunlardır;

- Birçok yargı alanında KDV'den muaf kabul edilen çevrimiçi satışlardan düşük değerli malların ithalatında ki muafiyetler
- Hizmet ve maddi olmayan işler, özellikle özel tüketicilere yapılan satışlardaki KDV ödemenin karmaşıklığı nedeniyle genellikle düşük miktarda da olsa KDV alınmaması ile ilgilidir.

2.2.1.1.1. Düşük Değerli Malların İthalatında Muafiyetler

KDV konusunda başlıca sorun, dijital platformlardan gerçekleştirilen işlemlerin sayısının artması ile birlikte tüketicilerin, kendi ülkesi dışındaki malları çevrimiçi olarak satın almasıyla ortaya çıkmaktadır. Genellikle ülkelerin KDV sisteminde, malların ithalatında gümrük yolu ile ithalatçıdan KDV alınmaktadır. Ancak birçok ülkenin KDV sistemi, düşük değerli malların ithalatında KDV işleminde muafiyet uygulamaktadır. Çünkü mallar üzerinden KDV tahsil edilmesiyle ortaya çıkan ilgili idarenin maliyetleri, bu mallar için ödenecek KDV'den ağır basacaktır (OECD, 2015a: 120). Muafiyet ölçüsü ülkeden ülkeye değişmekle birlikte muafiyet uygulaması gerek ülkelerin sınırlarının içerisinde gerekse ülke dışında rekabeti bozucu yönde etkisi olmuştur. Ayrıca muafiyet işleminden yararlanmak amacı ile hediye olarak ithal edilen malların değerini düşüren dolandırıcılar nedeni ile üye devletlerin (Avrupa Birliği) KDV gelirlerinin önemli ölçüde azalmasına neden olmuştur (Papis, 2019: 211-212). Ayrıca düşük değerli malların ithalatı, ülke içindeki yerel işletmeler açısından da haksız rekabetler doğurmuştur.

Sonuç olarak düşük değerli malların ithalatında ki muafiyetler, ülkeler açısından gelir kaybı ve yerel tedarikçiler üzerinde de rekabetçi baskılar oluşturmıştır. Dolayısıyla yerel tedarikçiler de düşük değerli mallarını KDV'den arındırmak için bir denizaşırı (Offshore) bir bölge bularak, yaptıkları faaliyetleri vergilendirme işlemlerinden muaf tutmaktadır (OECD, 2015a: 120).

2.2.1.1.2. Hizmetin Yerine Getirilmesinde Uzaktan Satışlar

Dijital ekonomide KDV tahsilatında diğer sorun uzaktan satışa sunulan hizmetlerin tedarik edilmesidir. Özellikle e-ticaret modellerinden işletmeden tüketiciye (Business-to- Consumer -B2C) modelinin büyümesi ile birlikte uzaktan satışlarda KDV tahsilatı önemli bir sorun haline gelmiştir.

Uzaktan satışlarda vergiye tabi olay, tedarikçi ile alıcı arasındaki işlemin nerede ve ne zaman gerçekleştiğidir. Uzaktan satışlarda işletmeler kendi konumundan uzaktaki herhangi bir yerdeki tüketicilere mal ve hizmet satışı gerçekleştirmektedir. Ticari faaliyeti gerçekleştiren tedarikçiler, tüketicinin bulunduğu konumda doğrudan veya dolaylı şekilde fiziksel varlığı olmadan bu işlemi gerçekleştirmektedir. Normalde tedarikçiler bu faaliyet için herhangi bir ödeme yapmasalar da verginin doğrudan ödenmesinden sorumludurlar (Lamensch, 2015: 13). Ancak bu tür uzaktan hizmetler, genellikle hiç KDV tahsil edilmemesine veya uygun olmayan şekilde düşük miktarda KDV tahsil edilmesine ve aynı zamanda yerli tedarikçiler üzerinde de potansiyel rekabet baskısı oluşturmamasından dolayı KDV sistemleri için zorluklar oluşturmaktadır (OECD, 2015a: 121).

Uzaktan satış sorununa örnek olarak, filmler gibi çevrimiçi dijital içerik akışı sağlayıcı satışlar gösterilebilir. Burada ki dijital içerik olan film, internete bağlı bilgisayarlar, mobil cihazlar ve televizyonları aracılığıyla dijital içeriğe erişebilen tüketicilere yapılmaktadır (OECD, 2015a: 121). Bu durumda tedarikçi, tüketici ile aynı yerde ikamet etmesi durumunda KDV tahsilini bulunduğu yerde ki vergi idaresine bildirir ve öder. Ancak tüketici ve satıcı farklı ülkelerde bulunuyorsa KDV işlemi açısından sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Uzaktan satış sorununda, özellikle yurtdışı satışlarda meydana gelen sorunlar açısından bazı önlemler vardır. Bazı ülkeler tarafından bu tür yurtdışı hizmet veya maddi olmayan hizmetlere KDV uygulamak için geniş ölçüde iki yaklaşım kullanılmaktadır: ilk yaklaşım, vergilendirme haklarını tedarikçinin ikamet ettiği yargı bölgesine, ikinci yaklaşım ise müşterinin ikamet ettiği yargı bölgesine tahsis etmektedir (OECD, 2015a: 121). Yukarıda ki örnekte dijital içerik arzına ilk yaklaşım uygulanırsa, bu tedarik tedarikçinin yetki alanında ki vergi yargısı alanında geçerli olan oranda KDV'ye tabi olacaktır.

Dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen işlemlerde ürünün fiziksel olması durumunda vergilendirme açısından sorun oluşmamaktadır.

“Ancak fiziki teslim ile sonuçlanmayan ses, görüntü ve metin şeklindeki dijital ürünlerin ticaretinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi sırasında, ticari işlemin taraflarının

mükellefiyet durumu, işlemin nerede yapıldığı ve işlem konusunun tam olarak bilinmemesi, ülkelerce yapılacak KDV tahsilini neredeyse imkânsız hale getirmektedir’’ (Artar, 2019: 80).

Nitekim bu tarz ürünler sanal mahiyette oldukları için gümrükten geçemezler. Bu durumda ise ürünü teslim alan tüketici, KDV beyannamesini vererek ödemesi gerekir. Ancak bu durum pratikte genellikle uygulanmamaktadır.

Dijital ekonomide uzaktan satış kısmında bir diğer KDV sorunu, dijital ortamda gerçekleştirilen işlemlerinin bilinmemesinden dolayı ticari mal ve hizmetin alımında ortaya çıkan işlemlerin denetim zorluğu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca yapılan işlemler, vergi idareleri tarafından tespit edilse bile satıcının tespiti noktasında yaşanan sorunlar nedeni ile yapılan işlemin vergilendirilmemesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde vergi tahsilini gerçekleştiren vergi daireleri, çevrimiçi platformlar üzerinden gerçekleştirilen mal ve hizmet alımı hakkında bilgi eksikliği bulunan konumdadırlar. Örneğin vergilendirme yetkisi, vergilendirme yeri, gelir kaynağı, yapılan işlemin zamanının bilinmemesi gibi konular genellikle belirlenmemektedir. Nitekim faaliyetlerin çokluğu ve bu faaliyetlerin gerçek zamanlı (real-time marketing) olarak gerçekleşiyor olması vergi dairelerinin vergiye tabi işlemleri kaydetmesini zorlaştırır (Lohvansuu, 2018: 28). Bu nedenden dolayı vergi idareleri, dijital ortamdaki mal ve hizmetlerin satışında ortaya çıkan KDV işlemlerini yerine getirememektedir. Bu durum ise birçok tedarikçinin KDV’den kaçınmasına yol açmaktadır.

2.2.1.1.3. Hizmetin Yerine Getirilmesinde Dijital Aracılar

Dijital ekonomide gerçekleştirilen faaliyetlerin artması ile birlikte, yapılan mal ve hizmet alımlarında bazı araçlar yer almaya başlamıştır. Dijital ekonomideki mal ve hizmet alımlarının tesliminde, tedarikçinin sorumluluğu tüketiciye malı ulaştıran son kişi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak mal ve hizmet tesliminde KDV’nin uygulamasında satıcının sorumluluğu, sunduğu mal ve hizmete hangi oranlarda KDV uygulayacağıdır (Budak, 2018: 76).

Özel kişiler tarafından yapılan dijital hizmet alımları, genellikle üçüncü taraf platform sağlayıcıları (örneğin, ağ siteleri, telekom hizmet sağlayıcıları, araçları ve diğerleri) aracılığıyla yapılır (Næss-Schmidt ve Diğerleri, 2012: 39). Böylelikle dijital ekonomide malların dağıtımı kanallar aracılığıyla gerçekleşebilir ve araçlar, kanal

içindeki ürünü tüketime uygun hale getiren bağımsız grup olarak hareket edebilir. Buradaki araçlar ve temsilciler, kendisini tüketici ve satıcı arasında ki işlemleri başkası adına yapan kişidir. Bu gibi durumlarda KDV, aracı ve tedarikçi olanın aldığı ücret, satıcının aldığı ücret ve tüketicinin ödediği ücret arasında ki işlemleri düzenlemek üzere oluşan hizmetlerden ortaya çıkmaktadır. Yani burada aracı ve tedarikçi olan kişi aynı anda satıcıdan hizmet veya mal alır ve bunları nihai müşteriye tedarik eder. Başka bir ifadeyle işlemlerden birisi gerçek tedarikçi ile platform arasında, diğeri ise platform ile son tüketici arasında olmak üzere birbirini izleyen iki mal kaynağının tesliminde oluşur (Papis, 2019: 206). Ancak dijital mal ve hizmetlerde işlemlerin yerine getirilmesinde birçok aracı ve tedarikçinin bir arada bulunduğu durumlarda yapılan hizmetin kimin tarafından gerçekleştiğinin tespiti gibi zorluklar çifte vergilendirme sorununa yol açmaktadır.

2.2.1.2. Gümrük Vergisinde Oluşan Sorunlar

Dijital ekonomide gümrük vergisinde oluşan sorunların başında, elde edilen hizmetin fiziksel mal olmaksızın doğrudan tüketicinin online ortamda elde ettiği dijital ürünler gelmektedir. Dijital mallar, ülkelerin mevcut olan gümrük vergisi mevzuatlarında yer alan ürün ve hizmet sınıflandırmasında yer almamasından dolayı dijital nitelikteki ürünlerin vergilendirilmesinde sorunlar oluşmaktadır (Özmen, 2016: 67). Örneğin fiziksel malların aksine elektronik ortamda atılabilen oyunlar ve programlar gümrük vergisi işlemine dahil olmamaktadır.

2.2.1.3. Damga Vergisinde Oluşan Sorunlar

Vergilerin sınıflandırılması bakımından harcama vergisi olan damga vergisi, üretimin ilk aşamasından tüketimin son sürecine kadar kağıtlar ve belgeler üzerinden alınan bir vergi türüdür. Yani vergi işleminin gerçekleştirilmesinin hukuki şartı olarak kâğıt ve belgeye ihtiyaç duyulmaktadır. E-ticaret platformlarında gerçekleştirilen işlemler genellikle fiziksel olarak gerçekleştirilen sözleşmelerden farklı olarak herhangi bir şekilde kâğıt veya belge üzerinden gerçekleştirilmemektedir. Ortaya çıkan bu durumda dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen işlemler, damga vergisi açısından değerlendirildiğinde vergilendirme işlemine tabi tutulmayacaktır (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 164; aktaran, Organ ve Çavdar, 2012: 71).

2.2.1.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) Açısından Sorunlar

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusu bankalar, bankacılar ve sigorta şirketleri tarafından gerçekleştirilen işlemler ve hizmetlerdir. Günümüzde birçok şirket, online olarak hizmet veren bankacılık sistemlerini kullanmaktadır. Çünkü Offshore bankacılığın giderek yaygınlaşmasıyla birlikte işletmeler, yaptıkları ticari muameleleri bu bankalar aracılığı ile yapmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012: 71). Bu işlemlerin gerçekleştiği konum, genellikle vergi cennetlerinin bulunduğu yerden gerçekleştirilmektedir.

E-ticaret platformlarında işlem gerçekleştiren kişiler, yaptıkları muamelelerde vergi açısından daha avantajlı olan, vergi cennetleri olarak adlandırılan yerlerde işlem gerçekleştirirler. Nitekim dijital ekonomide faaliyet gösteren şirketler, geleneksel olan bankalarla işlem yapmak yerine vergisel yönden daha avantajlı olan bankalar aracılığı ile işlem yapmaktadır (Mülküt, 2017: 47). Bunun sonucunda ise ülkeler, banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından vergi kayıplarına uğramaktadırlar.

2.2.2. Doğrudan Vergilerde Karşılaşılan Sorunlar

Bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmelerle birlikte yeni iş modellerinin ortaya çıkması, doğrudan vergiler arasında yer alan kurumlar ve gelir vergisi konularını küresel açısından günümüzdeki vergi sorunlarından biri yapmıştır. Dijital ekonomide ortaya çıkan doğrudan vergiler açısından başlıca sorunlar:

- a) Nexus (bağ, irtibat noktası): Dijital teknolojilerin potansiyelindeki sürekli artış ve müşteri etkileşimleri tarafından oluşturulan ağ etkilerinin artan rolü ile birlikte, işlere devam etmek için gerekli olan fiziksel varlığa olan ihtiyacın azalmasının sonucunda vergi amaçları için bir belirlenen yasaların işletmeye ait bağ veya irtibat noktası ilişkisini belirlemek için mevcut kuralların uygun olup olmadığı konusunda sorunlar oluşmuştur (OECD, 2014: 125).
- b) Veri (data): Bilgi teknolojilerinin sürekli gelişmesi ile birlikte, dijital ekonomideki bulunan işletmelerin uzak mesafedeki bilgileri kolay bir şekilde toplaması ve kullanmasına olanak sağlamıştır. Bunun sonucunda ise dijital ürün ve hizmetler

aracılığıyla veri üretiminden oluşturulan değerlerin, vergisel açıdan nasıl atfedileceği ile ilgili sorunları gündeme getirmiştir.

- c) Gelirin Karakterizasyonu: Yenilikçi dijital ürünlerin ve hizmet sunma yöntemlerinin geliştirilmesi, özellikle yeni iş modelleri bağlamında yapılan ödemelerin doğru karakterizasyonu konusunda belirsizlikler oluşmaktadır (Pinto, 2017: 301). Örneğin, veri ve programların depolanmasını kolaylaştıran, böylece kullanıcısının bilgisayarında yer tasarrufu yapan ve yeni dijital iş modellerinde ödemelerin karakterizasyonunu belirsiz hale getiren, yeni ürünlerin ve yeni teslimat yollarının oluşmasına sebep olan bulut bilişim gösterilebilir.

Dijital ekonomide gerçekleştirilen faaliyetlerde birçok dijital ürün, maddi olmayan varlık özelliği göstermektedir. Bu yüzden geleneksel olarak sunulan fiziksel ürünlerle kıyaslandığında maddi değerini belirlemek zordur. Bununla birlikte dijital ürünlerin genel özellikleri, fiziksel olan varlıkların aksine kolay bir şekilde bulunduğu alandan diğer alanlara geçebilir veya teslim edilebilir. Bu da şirketlere tüketicilerden uzak yerlerde iş kurmasını kolaylaştırmakla birlikte birden fazla yerde faaliyetlerini devam ettirebilme fırsatını sunmaktadır. Ayrıca dijital teknoloji, bu faaliyetlerin nasıl yürütüldüğü üzerinde önemli bir etkiye sahip olmuştur. Örneğin işletmelerin faaliyetlerini uzaktan yürütme yeteneğini artırmış, bilginin işlenme, analiz edilme ve kullanılma hızını artırmış ve mesafeleri ticarete engel olmaktan çıkartarak hedeflenebilecek ve ulaşılabilir potansiyel müşteri sayısını artırmıştır (OECD, 2014: 127)

Dijital faaliyetlerin hızla artması ile oluşan sorunların başında bulunan nexus, bir işletmenin faaliyeti ile devletlerin iç hukukunda yer alan böyle bir faaliyetten elde edilen getirileri vergilendirmek için bir devlet ile arasındaki bağlantı anlamına gelir (Ntoukaki, 2017: 18). Ancak dijital ekonomide faaliyetlerini sürdüren şirketlerin fiziksel varlığının olmamasından dolayı bu faaliyetlerinin gerçekleştirdiği yer ile bağlantı kurulması işlemleri sorun oluşturmaktadır. Örnek olarak, mevcut kurallar altında dijital mal ve hizmetleri sunan şirketin, sabit bir işyeri olmaksızın yasal olarak faaliyet gösterdiği fiziksel alanının belirlenememesi gösterilebilir. Ayrıca fiziksel varlığın bilinmemesi, yani daimî işyeri kavramından yoksun olması, gelir elde kişilerin ve kurumların nihai olarak ana şirketin hangi ülkenin vergi yargısı alanında olduğu gibi sorunları oluşturmaktadır (OECD, 2014: 126).

Bilindiği üzere, şirketlerin vergi yükümlüsü oldukları alanda fiziksel varlığı veya bir bağları vardır. Ayrıca mevcut uluslararası vergilendirme sisteminde elde edilen gelir ile fiziksel varlık arasındaki ilişkinin altında yatan temel fonksiyonel bağ, bu gelirin atfedildiği yerdir. Ancak dijital ekonomi, bir şirketin fiziksel varlığa veya nexusa (bağ, irtibat noktası) olan zorunluluğu ortadan kaldırmıştır. Fiziksel ve ekonomik varlık arasındaki zayıflayan bu bağlantı nedeniyle, büyük ölçüde ekonomik varlığın fiziksel belirtilerine dayanan daimî işyerinin mevcut tanımının, anormal sonuçlar doğurmasına ve vergi ilkelerinin ihlaline yol açmasına neden olmuştur (Basu, 2017: 33).

Dijital teknolojiler, verilerin toplanması, saklanması ve kullanılmasını sağlarken verilerin geleneksel olarak sunulan pazarlardan daha önce toplanmasını da sağlar (OECD, 2014: 129). Dijital ekonomide satıcılar, müşteriye bir ürün veya hizmete sahip olması gerektiğine ikna etmek için buldukları verileri kullanır. Dijital faaliyette bulunan işletmeler, genellikle çok taraflı iş modelleri kullanılarak o ülkedeki internet kullanıcılarının düzenli ve sistematik olarak izlenmesiyle elde edilen kişisel verileri kullanarak satışlarını artırabilirler ve gelir elde edebilir (Pinto, 2017: 296).

Dijital teknolojilerle verilerin toplanmasına örnek olarak, online olarak satış yapan bir e-ticaret sitesi platformu, müşterilerinin e-postalarını ve doğum tarihlerinin verilerini edinir. Müşteri ile ilgili bu verileri elde ettikten sonra para kazanmanın yolu olarak tüketicilerin doğum günlerine yakın müşterilerle iletişim kurarak satışlarını artırabilir veya bu elde ettiği verileri diğer işletmelere satılabilir. Dijital verilerin, şirketlere sunduğu bir diğer avantaj ise devasa verilerin toplanması sonucu, kullanıcı deneyimini sürekli olarak geliştirmesi ve kullanıcı topluluğunu daha ilgili hale getirmek için oluşturulan dijital bir platform sağlayarak ticari açıdan daha yüksek bir işlem hacmine yol açabilmesidir (Luong, 2018: 51).

Dijital ekonomide faaliyet gösteren işletmelerin yaptığı bu yöntemlerle verilerden elde ettiği değerler, verilerin satın alınmasından mı kaynaklandığı veya tüketicilerden elde ettiği veri değerlerinden mi kaynaklandığı noktasında sorunlar oluşmaktadır. Ayrıca verilerin genişleyen rolü, mevcut nexus kurallarının uygun olmaya devam edip etmediği, bir kuruluş tarafından verilerin uzaktan toplanmasından kaynaklanan herhangi bir karın verilerin toplandığı devlette vergiye tabi olup olmadığı ve bu verilerin vergi amaçları için

uygun şekilde nasıl nitelendirilmesi gerektiği konularında sorunlar oluşturmaktadır (OECD, 2014: 130).

Gelirin niteliği yani gelirin karakterizasyonu, dijital işlemlerden kaynaklanan gelirin vergilendirilmesinde önemli bir konu olmaya devam etmektedir. Gelirin karakterizasyonu konusunda öne çıkan önemli mesele, dijital ortamda alıcılara sunulan dijital ürün ve hizmetlerden elde edilen gelirin hangi gelir kategorisinde ele alınması gerektiği ve elde edilen gelirin vergilendirilmesi bakımından hangi muameleye tabi olması noktasındadır.

Karakterizasyon konusunda bir diğer sorun, karakterizasyon kurallarının farklı ülkeler tarafından farklı yorumlanması ve uygulanmasında genel bir kural olmaması gösterilebilir. Nitekim dijital platformlar üzerinden alıcılar tarafından satıcıya yapılan ödemelerde telif hakkı, teknik hizmetler veya iş karlarını ücret olarak nitelendirmek ve bunların her birini çok farklı muameleye tabi tutmak zordur (Ntoukaki, 2017: 20).

Karakterizasyon sorunu, dijital veya mobil ağ kullanılarak elde edilen hizmetler için yapılan ödemelerde de meydana gelmektedir. Çünkü belirtilen bu hizmetler sonucunda vergi idareleri, dijital olarak kazanılan telif hakları ile iş geliri arasında kesin bir ayırım yapmakta zorlanırlar (Kadıkov, 2015: 212). Ancak iş karları ve diğer gelir türleri arasında ayırım yapılırsa, vergi idareleri vergilendirme işlemlerini yerine getirebileceklerdir.

Neticede herhangi bir işletmenin gelirleri açısından karakterizasyon sorunları ortaya çıksa da kaynak ülkede fiziksel bir varlık göstermeden işlemlerini devam ettirmesi ve dolayısıyla bu yargı alanından elde ettikleri gelirlerden vergi ödemekten kaçınmaları dijital işletmeler için önemli hale gelmiştir.

Ayrıca 3D baskı gibi yeni iş modellerinin günümüzde giderek yaygınlaşması gelirin karakterizasyonu açısından önemli sorunlar oluşturmaktadır. Örneğin, alıcılara uzaktan yazdırma şeklindeki tasarımların teslimatı, bir lisans halinde geliyorsa alıcılar tarafından satıcılara yapılan ödemeler, normal olarak iş kârı yerine telif hakkı olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağı veya alıcılar tarafından alınan hizmetler, teknik

hizmetler açısından ücret olarak kabul edilip edilmeyeceği konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır (OECD, 2014: 132).

2.3 TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Dijital ekonomide vergilendirme sorunları, Türkiye’nin bu sorunlarla başa çıkmak yeni düzenlemeler yapmasını mecburi kılmıştır. Bu düzenlemelerden en önemlisi, dijital ekonominin vergilendirilmesinde temel olarak gösterilen elektronik işyeri kavramının düzenlenmesidir (Yüce ve Akbulut, 2018: 116). Türkiye’de işyeri kavramının çerçevesi belirlendikten sonra bu alanda vergilendirme imkanları doğmuştur. Bu yüzden Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda birçok yeni kavram gelişmiş ve bu konu ile alakalı yeni yasal düzenlemeler ortaya çıkmıştır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda Türkiye’de yapılan çalışmalar Tablo 2.2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. 2: BEPS kapsamında Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

No	Eylem	İlgili Mevzuat Gelişmeleri
1	Dijital ekonomi ile ortaya çıkan vergisel sorunların (daimî işyeri, gelirin elde edildiği yer, gelirin türü vb.) tespiti ve çözüm önerileri	"Dijital İşyeri" tanımı Dijital ticari faaliyetlerin vergileme rejimi VUK Tasarı Md. 129 "İşyeri" kavramı VUK Tasarı Md. 130 "Elektronik Ortamda İşyeri" kavramı
2	Ülke mevzuatları arasındaki farklı düzenlemelerden ortaya çıkan "Hibrid Enstrümanlar/Kurumlar" kullanımı dolayısıyla meydana gelen olumsuz uygulamaların bertaraf edilmesi	OECD Çifte Vergilendirmeyi Önlem Anlaşması yorumlarında yapılması gerekli değişiklikler. Yerel Mevzuat değişiklikleri
3	Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazançlarının Vergilendirilmesi kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi	KVK Madde 7
4	Faiz ve diğer mali ödemeler yoluyla oluşan matrah aşındırılmasını sınırlayıcı tedbirler	Yerel: GVK Madde 41/9. (yabancı kaynak faiz indirim kısıtlaması 01.01.2013 itibariyle yürürlükte) OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde yapılması gerekli değişiklikler

5	"Şeffaflık" ve "özün önceliği" ilkeleri dikkate alınarak zararlı vergi uygulamalarının önlenmesi için tedbirler alınması	Üye ülke rejimlerinin gözden geçirilmesi OECD üyesi olmayan ülkelerde de bu uygulamanın yaygınlaştırılması Mevcut kriterlerin gözden geçirilmesi
6	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının hükümlerinin kötüye kullanımının önlenmesi	OECD ÇVÖA yorumlarında yapılması gerekli değişiklikler Yerel mevzuatta yapılması gerekli değişiklikler için öneriler VUK Tasarı Md. 2 "Uluslararası Anlaşmalar"
7	Vergiye tabi "İşyeri Teşkili" yaratan durumlardan yapay olarak kaçınma hallerine karşı gerekli önleyici tedbirlerin alınması	OECD ÇVÖA yorumlarında yapılması gerekli değişiklikler Yerel mevzuatta daha kapsamlı işyeri tanımı (VUK Tasarı Md. 129-130)
8	Gayri maddi varlık transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması (Transfer fiyatlandırması)	OECD TF Rehberi ile ÇVÖA yorum rehberinde yapılması gerekli değişiklikler
9	Risk ve sermaye transferleri: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması (Transfer fiyatlandırması)	OECD TF Rehberi ile ÇVÖA yorum rehberinde yapılması gerekli değişiklikler
10	Diğer Yüksek riskli işlemler: Değerin yaratıldığı yerin dikkate alınması (yönetim hizmetleri, ana merkez giderlerinin indiriminin kabulü açısından önemli)	OECD TF Rehberi ile ÇVÖA yorum rehberinde yapılması gerekli değişiklikler
11	Matrah aşındırılması ve kar aktarımı uygulamaları ile ilgili verilerin toplanması ve analiz edilmesi; bunların tespiti için gerekli yöntemlerin belirlenmesi	Toplanacak veri türleri ve uygulanacak metodolojiler için öneriler VUK Tasarı Md. 120 "Veri Merkezi"
12	Agresif vergi planlama uygulamaları için beyan zorunluluğu getirilmesi	Yerel mevzuatlarda gerekli değişiklikler için öneriler VUK Tasarı Md. 5 "Yorum ve İspat"
13	Transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarının gözden geçirilmesi (Transfer fiyatlandırması)	OECD TF Rehberinde yapılması gerekli değişiklikler 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı
14	Vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının (karşılıklı anlaşma usulleri, tahkim vb.) daha etkin çalıştırılması	OECD ÇVÖA Rehberinde yapılması gerekli değişiklikler VUK Tasarı: Md. 303-307 "Uzlaşma ve Karşılıklı Anlaşma"

15	Uluslararası Hukuk Kuralları çerçevesinde çok taraflı çözüm üretme mekanizmasının yaratılması	Uluslararası Kamu Hukuku çerçevesinde ilgili raporun hazırlanması çok taraflı çözüm üretme mekanizmasının geliştirilmesi
----	---	--

Kaynak: (Rödl & Partner, 2016: 2-3)

Bu çalışmalarla birlikte Türkiye dijital ortamda sunulan mal ve hizmetlerden alınması gereken vergi kapsamında 2019 yılında 7194 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" yürürlüğe girmiştir. Dijital hizmet vergisinin uygulama tebliği 20.03.2020 tarihi itibarıyla Resmi Gazete' de yayınlanmıştır. Bu kanun kapsamında dijital ortamda gerçekleşen faaliyetlerde dijital hizmet vergisinin konusu olarak şu alanlar belirlenmiştir:

“Türkiye’de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir:

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 dâhil)

Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler

Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)

Dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir.”

Dijital hizmet vergisinin yanı sıra bir diğer düzenleme de Cumhurbaşkanlığı kararnamesinde yer alan internet ortamında reklam hizmeti verenlere yapılacak ödemelerde yapılacak tevkifatla ilgilidir. 19 Aralık 2018 Tarihli ve 30630 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında yer alan maddeler şu şekilde belirtilmiştir:

“MADDE 1- 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 İnternet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya İnternet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık

edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılır.

MADDE 2- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

"17. Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya İnternet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15."

MADDE 3- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

"15- Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya İnternet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15."

MADDE 4- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

"11- Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya İnternet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0".

BÖLÜM 3. SANAL OYUN DÜNYASI VE EKONOMİSİ

Dijital teknolojilerinin yaygınlaşması ile birlikte ortaya çıkan sanal dünyalar, kullanıcıların sanal varlıklarını, gerçek varlıklarını, ürünlerini ve hizmetlerini bir oyun veya platform ortamı bağlamında değiştirebilecekleri sanal bir dünyada var olan büyük bir ekonomi haline gelmiştir. Sanal dünyalar, insan, manzara ve diğer nesneler gibi gerçek dünya unsurlarının temsillerini içeren teknoloji tarafından oluşturulan sanal ortamlar olarak da tanımlanabilir. Sanal dünyada katılımcılar ekonomik fayda elde etmek için veya eğlence amacıyla katılabilirler. İnsanlar, sanal dünyalardaki bu amaçlar için çeşitli görevleri üstlenerek avlanma, sosyalleşme, keşfetme, üretim, tüketim ve genellikle zengin ve ayrıntılı bir yaşam sürmek için sanal dünyalara katılırlar (Catronova, 2002: 2). Bu görevler yerine getirilirken birbirlerinin sanal eşyalarını karşılaştıran, rekabet eden, aynı zamanda iş birliği yapan ve bu sanal eşyaları karşılaştıran, takas eden ve alıp satan oyunculardan oluşan bir topluluk bağlamında gerçekleşir.

Sanal ekonomiler ilk olarak MUD (çok kullanıcı zindan) oyunlarında 1970'lerin sonlarında ortaya çıkmıştır. Bu ilk sanal ortamlar, daha modern olanlarla karşılaştırıldığında düşük teknolojiye sahipti ve hatta modern olanlar bile teknolojik olarak sunulan özellikler açısından büyük ölçüde değişiklikler göstermekle birlikte sanal dünyaları karakterize eden özelliklerden de eksik kalmaktaydı (Kock, 2008: 2).

Bugün ise sanal oyun ekonomilere örnek olarak; World of Warcraft ve Second Life, Eve Online gibi MMORPG'ler (çok oyunculu çevrimiçi oyunları) vardır. Günümüzde birçok insan bu sanal dünyalarda vakit geçirmektedir. Sanal dünyalarda gerçekleştirilen işlemler, daha çok çevrimiçi oyun olarak hareket etmekte ve oyun kullanıcılarının oyunlarda belirttikleri kurallara göre faaliyet göstermektedir. (Temur, 2020: 1188). Kullanıcılar bu faaliyetlerden belirli karakterlere sahip olarak belirtilen görevleri yerini getirmektedir. Bu görevlerin sonunda ise çevrimiçi olarak birçok sanal nesne sahibi olmaktadır. Sanal nesne sahipleri, bu sanal nesneleri kullanıcılar arasında veya diğer çevrimiçi platformlarda satarak ticari faaliyette bulunup gerçek ticari işlemler yapabilmektedirler. Böylelikle sanal oyunlardaki kullanıcıların elde ettiği sanal öğeler, fiziksel ortamlarda bireylerin sahip olduğu ürünler gibi hareket ederek, kullanıcılarına

sosyal bir statü değeri elde etmesine olanak tanıyabilmektedir (Lehdonvirta ve Ernkvist, 2011: 9).

Sanal dünyalarda gerçekleştirilen faaliyetlerden birisi de oyun içerisindeki kurallardır. Sanal dünyanın kuralları, gerçek dünyanın kurallarından daha kapsamlı ve kolay bir şekilde tanımlanabilmektedir. Bu yüzden herhangi bir oyunun veya sanal dünyanın özelliklerini değiştirmek, sanal bir ekonominin doğasını değiştirmekle sonuçlanabilir. Örneğin bu değişiklikler, sanal öğelerin gerçek parayla alınıp satıldığı gerçek dünyalara dönüştürebilir. Böylelikle bu gelişmeler, oyuncunun oyun içerisindeki verimliliğini artırarak hem gerçek hem de sanal ekonomilerde önemli bir finansal bir olayla sonuçlanmasına neden olabilir.

BİT ile birlikte dijital ekonominin günümüzde yaygınlaşması, dijital platformlarda sunulan birçok farklı oyunların ortaya çıkmasını sağlayarak sanal ekonominin daha geniş bir uygulama alanı bulmasını sağlamıştır. BİT 'deki gelişmeler ile birlikte dijital ekonominin altyapısının gelişmesi ve dijital ekonominin altyapısı ile ortaya çıkan sanal ekonomi arasında ki ilişki Şekil 3.1 'de gösterilmektedir.



Şekil 3. 1: BİT, Dijital Ekonomi ve Sanal Ekonomi ilişkisi

Kaynak: (Lehdonvirta ve Ernkvist, 2011: 6)

3.1. SANAL OYUN DÜNYASI KAVRAMLARI VE TÜRLERİ

Sanal oyun dünyası, aynı anda çok sayıda oyuncu tarafından erişilebilen internet tabanlı bir oyundur. Katılımcılar bu oyunlarda sanal benliklerinin temsili olarak bir avatarı seçebilir ve daha sonra zamanlarını oyun dünyasında geçirerek önceden tasarlanmış oyun görevlerini yerine getirirler.

Sanal oyun dünyasındaki sanal varlıklar, ortamın bir parçası olan ve kullanılabilir kaynak ve malzemelerden oluşan, oyunda kullanıcılar tarafından oluşturulan maddi olmayan şeylerdir (MacDonald, 2017: 100). Sanal öğelerin bu özelliği, sanal dünyalardaki kullanıcılara bu sanal varlıkları kolay bir şekilde diğer kullanıcılara transfer etme özelliği taşır. Buna karşılık, sanal öğeler geleneksel olan mal ve hizmete benzer. Çünkü sanal öğelerin üretimleri önemli marjinal maliyetler içerebilir. Örneğin oyun öğeleri hiçbir ücret ödmeden çoğaltılsa da bunları elde etmek için önemli çabanın harcanmasını gerektiren birçok durumun ortaya çıkması, marjinal bir maliyete katlanmak zorunda olduğunun göstergesidir (Marta, 2014: 31).

Sanal oyunlarda faaliyet göstermek isteyen kullanıcılar, genellikle avatar adı verilen karakterler elde edilerek oyuna giriş yaparlar. Sanal dünyadaki kullanıcılar, bu avatarları kullanarak sanal oyun aleminde online bir temsil hali kazanır. Ayrıca kullanıcılar sahip olduğu bu karakterlere görünüm, beceri ve diğer belirlenen nitelikleri kazandırarak oyunda faaliyet göstermeye devam eder. Bu avatarlar oyunun içerisinde bulunan özelliklere göre hayvan, efsanevi yaratık veya oyun yazılımının içerisindeki özelliklere göre şekil almaktadır (Lederman, 2007: 1625). Oyuncular bir oyuna girdiğinde oyun karakterleri farklı özelliklerde sınıflandırılır. Her oyuncunun karakteri, oyun içinde diğer kişilerin durumuna göre sanal dünyada ilerleme kaydeder. Böylece oyun içerisinde deneyim kazanıp, karakterlerini daha akıllı, daha hızlı, daha güçlü yaparak oyun içinde karşılanacak zorluklarla başa çıkabilme becerisini artırır. Oyun içerisinde elde edinilen başarılar sayesinde, avatar yavaş yavaş güçlerini biriktir ve böylece oyuncunun karakteri, nitelik, beceri, güç elde ederek oyun içi genel deneyimde kazanımlar elde eder (Chi, 2009: 27). Oyuncu, oyun içinde avatarının özelliklerini geliştirerek oyunda ilerleme sağlar ve oyundaki seviyesini yükseltmeye çalışır. Benzer şekilde, zamanla sanal beceriler ve yetenekler geliştiren sanal dünyadaki karakter veya avatarlar, bu özellikler sayesinde

henüz yeni olan veya daha az seviyede olan avatlardan daha değeri hale gelir. Böylelikle oyundaki karakterleri geliştirmek, zaman ve çaba ile doğru orantıda hareket eder.

Sanal dünyalarda karakterleri geliştirmek için sanal öğeler bulunmaktadır. Bu sanal öğeler, karakterlerin kostümleri, mücevherleri, evcil hayvanlardan silahlara kadar birçok nesneyi içerisinde bulundurmaktadır. Sanal kullanıcıların, sanal faaliyetlerinin gerçekleştiğı bir alan olarak da arazi, ev, bahçe, saray gibi sanal öğeler bulunmaktadır. Ayrıca bu unsurlar arasında etkileşime girebilen sanal insanlar, kara ve okyanusları içeren sanal fiziksel ortamlar ve sandalyeler, masalar gibi sanal nesnelere de sahip olabilmektedir. Kullanıcılar, oyun içerisinde bu sanal öğeler vasıtası ile oyun içerisinde yaşam alanları belirleyerek oyunda statü kazanırlar.

Sanal dünyalardaki kavramlardan birisi de sanal oyun aleminde gerçekleşen, sanal ekonomiler ile gerçek dünya ekonomilerinin etkileşimine yol açan, sanal oyun dünyasına ait sanal para birimleridir. Sanal para sahibi kullanıcılar, oyundaki avatarına oyun içerisinde belirlenen ücretler karşılığında sanal öğe alabilir veya dolaylı olarak oyun içerisindeki diğer kullanıcılarla sanal öğelerini takas edebilir. Sanal oyundaki kullanıcılar, sanal para birimleri ile oyun içinde karakterini geliştirmek için sanal dünyadaki öğeleri alacağı gibi aynı zamanda sanal ortamda elde ettikleri bu paraları günümüzde ki gerçek para birimlerine de dönüştürerek kendisine kazanç sağlayabilir.

Sanal dünyalar genel olarak yapılandırılmış dünyalar ve yapılandırılmamış dünyalar olmak üzere 2'ye ayrılır. Yapılandırılmış dünyalar, içerisinde belirli hedefler ve operatör tarafından geliştirilen önemli miktarda içerikler barındırdığı için geleneksel bilgisayar oyunlarına benzerler (Marta, 2014: 41). Yapılandırılmamış dünyalar ise, belirli bir hedef ve görevleri olmayan dünyalardır. Ancak çevrimiçi katılımcılara belirli hedefler koymasa da kullanıcıların arkadaşlarıyla sohbet etme gibi çevrimiçi etkinliklere katılmalarına olanak sağlar.

3.1.1. Yapılandırılmış Dünyalar

Yapılandırmış dünyalar, kullanıcılarına oyun içerisinde daha önceden belirlenmiş hedefler belirleyerek oyuncunun bu kuralları yerine getirmesini ister. Oyuncular daha

fazla sanal para birimi, mülk ve deneyim elde ettikçe, oyun bağlamında genellikle yeni bir seviyeye yükselerek zor görevler üstlenecektir (Chodorow, 2008: 700). Yapılandırılmış dünyalarda oyun dünyasının kullanıcıları genellikle bir bilgisayar oyunu içinde sanal çevre de yaşayan bir avatar şeklinde olmaktadır. Avatarlar oyun içerisindeki verilen görevleri belirli zaman içerisinde yerine getirir. Böylece bir sanal dünyanın bir üyesi haline gelen bir oyuncu, oyun içerisindeki canavarlara ve diğer savaşıçılara karşı görevlere ve savaşılara katarak oyun içerisinde ilerlemeye başlar. Böylelikle kullanıcılar, yapılandırılmış dünyada oyunlarda verilen görevleri yerine getirerek oyunda ilerleme sağlar.

3.1.2. Yapılandırılmamış Dünyalar

Yapılandırılmamış dünyalarda, yapılandırılmış dünyaların aksine sanal dünya içerisinde önceden belirlenmiş görevler ve hedefler yoktur. Bu dünyalar, geleneksel olarak bilinen oyunlardan farklı olarak sosyalleşme alanları olarak bilinir. Örneğin, diğer avatarlarla sosyalleşmek, sanal manzaralarda gezinmek, sanal öğeler oluşturmak veya sanal öğeleri satın almak ve satmak gibi özellikleri vardır.

3.2. SANAL OYUN DÜNYASI ÖRNEKLERİ

Sanal ekonomiler, küresel ölçekte çok oyunculu çevrimiçi oyunlarla birlikte büyümeye devam etmektedir. Bu oyunlar ile birlikte kullanıcılar, diğer kullanıcıları ile etkileşim kurabilir, iş birliği yapabilir, kendilerini organize edebilir ve birbirleriyle rekabet edebilirler. Oyunlarda, oyuncuların oyun içi nesneler yaratmayı ve daha sonra bazen gerçek parayla birbirleriyle ticaret yapmalarını sağlayan ortamlarda bulunmaktadır.

Günümüzde eğlence ve iş amaçlı Second Life ve World of Warcraft gibi sanal dünyalarda bulunan kullanıcılarının sayısının artması sanal ekonomilerde gerçekleşen faaliyetlerin önemini artmıştır. Bu sanal oyunlar, internet üzerinden kullanılabilir ve kullanıcılar bu sayede birbiri ile etkileşim içerisinde olabilir. Bununla birlikte oyun içerisindeki kullanıcılar, bu tür aktivelerin yanında ayrıca oyun içerisinde kişisel olarak gelir elde edebilir ve bu gelirleri gerçek dünyadaki para birimlerine çevirerek gerçek dünyada kullanabilir.

3.2.1. Second Life

Linden Research (Linden Lab) tarafından geliştirilen Second Life, pratik uygulamalar göz önünde bulundurularak gerçek dünyanın öğelerini kopyalamaya çalışan sanal dünyanın iyi bir örneğidir (Kock, 2008:3). Second Life oyunun içerisinde oluşan sanal öğeler, genellikle kullanıcılar tarafından oluşturulmaktadır. Kullanıcılar günümüz dünyasında gerçekleşen faaliyetlerin birçoğunu Second Life oyunu içerisinde de gerçekleştirmektedir.

Second Life oyunu yapılandırılmamış dünyalar içerisinde yer alır. Kullanıcılar, oyun içerisinde belirli kurallar olmadan karakterlerine gerçek yaşamdaki birçok işlemi yaptırabilir. Örneğin; karakterinin eğitimini sağlayabilir, oyun içerisinde gayrimenkul elde edebilir, sosyal ve kültürel etkinliklere katılabilir ve kendisine ait bir iş kolu seçerek meslek edinebilir, üretim ve ticari ilişkiler yapabilir, sanal mülklerini ve hizmetlerini oluşturarak ticaretini yapabilir ve aynı zamanda oyun içerisinde komşuları ile birlikte etkileşimde bulunarak gerçek hayatta ki gibi yaşam sürebilir. Bu sayılan özelliklere bakıldığında Second Life'in ekonomisi, oyun içi varlıkların ve paraların gerçek dünya değerine çevrilmesine olanak tanıyan, gerçek dünya ile etkileşim açısından en geniş olanıdır diyebiliriz (Huang, 2015: 237).

Second Life oyununda önemli olan bir diğer özellik ise, kendisine ait pazarları ve para birimleri ile gelişen ekonomilerinin olmasıdır. Bu özellik kullanıcıların oyun içerisindeki para birimleri ile karakterlerine istedikleri sanal öğeleri alma imkânı sunmaktadır. Second Life oyununda bu işlemleri gerçekleştirmek için oyun içerisinde Linden doları bulunmaktadır.

3.2.1.1. Linden Doları

Linden doları (Second Life Oyunun kurucusu olan Linden Lab'dan sonra adlandırılmıştır) Second Life'in sanal ekonomisinin belkemiğini oluşturan dijital para birimidir (Mack, 2008: 754). Second Life oyununda para birimine kısaltma olarak L \$ denir. Bu para birimi sadece SL aleminde bir değere sahiptir, ancak gerçek dünya para birimiyle değiş tokuş edilebilir özelliği vardır. Second Life kullanıcıları, oyun çevresindeki bu sanal parayı, oyun içerisindeki avatari için kullanabileceği gibi sanal

dünyada kullanarak gerçek para da kazanabilir. SL, kullanıcıların Linden doları alabilmesi için LindeX borsası üzerinden işlem gerçekleştirmesine izin verir. Böylece LindeX, katılımcıların oyun ortamında kazandığı sanal paraları, oyun dışındaki gerçek para birimleri ile ticaretinin yapılmasını sağlar (Terando ve diğerleri, 2007: 135). Bununla birlikte SL kullanıcıları, elde ettikleri Linden dolarını burada bulunan döviz ofisinden Amerikan dolarına çevirip, Paypal veya diğer para transferi yapabilen merkezler aracılığıyla gerçek dünyadaki banka hesabına aktarabilir. Bu işlemlerin sonucunda SL kullanıcıları, elde ettikleri sanal paraları gerçek dünya parasına çevirerek gelir elde etmektedir.

Bu oyunda ortaya çıkan sonuç, kullanıcıların oyun içerisinde bulunduğu faaliyetler, gerçek dünyadaki yapılan işlemlerle benzer özellik göstermektedir. Bu yüzden bu faaliyetler, oyun içerisinde gelirlerin ve harcamaların vergilendirilmesine esas teşkil edecek ekonomik faaliyetler bulunduğu göstermektedir. Nitekim Şekil 3.2’de SL oyunu içerisinde yer alan ve kullanıcıların sanal nesne alabilecekleri sanal mağazanın ara yüzü gösterilmektedir.



Şekil 3. 2: Second Life Oyununda Sanal Mağaza

Kaynak: (brandtao.files.wordpress.com)

3.2.2. World of Warcraft

Second life gibi yapılandırılmamış dünyaların aksine World Of Warcraft, daha çok devasa çok oyunculu çevrimiçi rol yapma oyunları (MMORPG'ler) olarak bilinir. World Of Warcraft, oyuncuların avatarlarının diğer avatarlarla birlikte geliştiği ve onlarla etkileşime girerek sanal dünya oluşturduğu video oyunu olarak ortaya çıkmıştır.

Oyun içerisinde kullanılan para birimi, kendi dünyalarına ait olan ‘WoW’ altınıdır. Avatarlarına sanal mal ve hizmet almak isteyen kullanıcılar, altın kullanarak istediği öğeyi alabilmektedir. Kullanıcıların oyun içerisinde altın elde etmesi, canavarlarla savaşması ve öldürmesi gibi oyunda belirlenen görevleri yerine getirmesiyle gerçekleşir. Böylece, karakterler görevleri tamamlayarak, düşmanları yenerek seviye atlar ve altın kazanır.

World Of Warcraft oyununda sanal ekonominin özelliğini yansıtan bir diğer konu ise, kullanıcıların müzayede yolu ile ürünlerini satmak için kullandığı sistemdir. Oyun içerisindeki müzayede evleri, kullanıcılarının sanal öğelerinin piyasa fiyatını görerek öğelerini satışa çıkarmasını veya yeni bir sanal öğe almasını sağlar (Erzengin, 2019: 58). Oyundaki kullanıcılar, müzayede evleri aracılığıyla diğer kullanıcılara malzeme, evcil hayvan, mücevher, zırh ve silah işçiliği gibi sanal öğeleri satarak gelir kaynağı elde ederler.

World Of Warcraft’da kullanıcılar, oyun içerisinde kendini geliştirmek ve seviye atlamayı kolaylaştırmak için sanal altın alması gerekmektedir. Oyunda altın kazanma şekli çoğunlukla oyunda çok fazla mesai ve güç harcamaya bağlıdır. Bu yüzden oyunu kullanan birçok kişi, altın almak için nakit para kullanır. Bu işlem ise genellikle diğer oyuncularından altın satın alma yolu ile gerçekleşir. Böylelikle oyun içerisinde ekonomik bir faaliyet gerçekleşmiş olmaktadır.

Oyundaki kullanıcılar, aynı zamanda elde ettikleri altınları gerçek para birimlerine çevirerek gelir elde edebilmektedir. İlginçtir ki, World Of Warcraft pazarının kendisine ait olan altın kuru, zaman içerisinde basit bir sanal nesnenin değerini aşan bir değer alan bir noktaya gelmiştir (Kosminsky, 2010: 7). Yani oyunda kullanılan altının değeri zamanla içerisinde değer kazanmıştır. Bu değerler, daha çok bir grup oyuncunun altın

istemesi veya çok az kişinin altın satın alması durumunda belirlenmiştir. Sonuç itibari ile oyundaki altının değeri, kullanıcıların arz ve talep dengesine göre belirlenmiştir. Şekil 3.3’de World Of Warcraft oyununda kullanılan sanal altının resmi gösterilmektedir.



Şekil 3. 3: World Of Warcraft Oyununda Sanal Altın

Kaynak: (Pinterest; aktaran, Erzengin, 2019: 58)

3.3. SANAL DÜNYADA EKONOMİK FAALİYETLER

Sanal ekonomiler çerçevesinde gelişen birçok sanal dünya, piyasa ekonomisi prensiplerine dayanan büyük, kapsayıcı bir ekonomiye sahiptir. Bununla birlikte, bu ekonomiler, dünyanın kapsayıcı ekonomik özelliklerinden biraz farklı işlev gören daha küçük ekonomiler de içerebilmektedir. Hangi boyutta olursa olsun sanal ekonominin genel olarak içerdiği piyasa değerleri gün geçtikçe artmaktadır. Sanal ekonomilerde oluşan ekonomik değerler, genellikle içerdiği faaliyetlerden kaynaklanmaktadır. Sanal ekonomilerin içerdiği genel faaliyetler şöyle sıralanabilir (Temur, 2020: 1189):

- 1) Sanal alemde sanal öğelerin oluşturulması
- 2) Sanal alemde sanal öğelerin elde edilmesi
- 3) Sanal alem veya gerçek alem arasında gerçek para alışverişi için dünya içi işlemler
- 4) Sanal öğeleri gerçek para ile almak veya satmak (RMT)
- 5) Sanal alemde oluşan diğer ekonomik faaliyetler

Sanal dünyalardaki kullanıcılar, gerçek veya sanal para birimi karşılığında diğer kullanıcılardan sanal öğeler ve para birimi alır. Sanal ekonomide bu tür faaliyetler dünya İçi İşlemler (IWT) ve gerçek para ticareti (RMT) olarak adlandırılmaktadır. Bu durumlarda ilk olarak dünya içi işlemler (IWT) gelmektedir. Bu işlemler sanal öğeleri diğer sanal öğelerle değiştirme veya sanal öğeleri dünya içi para birimiyle değiştirme veya dünya içi para birimiyle, dünya içi hizmetler ile değiştirme şeklinde olabilir (Camp, 2007: 9). Diğer işlem ise sanal dünyadaki kullanıcıların oyun içerisindeki elde ettikleri sanal paraları çeşitli yöntemlerle gerçek dünya paralarına çevirip, gerçek dünyada işlem görmesi için banka hesaplarına aktarması işlemidir. Bu işlem ise gerçek para ticareti (RMT) olarak adlandırılır.

3.3.1. Dünya İçi İşlemler (IWT)

Dünya içi işlemler (IWT), sanal oyunlardaki yapılandırılmış ve yapılandırılmamış dünyaların önemli bir parçasıdır. IWT, sanal oyunlarda sanal öğelerin elde edilmesi, oyun içerisindeki sanal öğeleri ile değiştirme şeklinde veya sanal öğeleri oyun içerisindeki sanal para birimleri ile almak işlemlerinden oluşmaktadır. Sanal alemdaki oyun ortamı, böylece oyundaki oyuncular ile ve oyun içerisinde sanal öğe üretenler arasında bir pazar oluşturur. Örneğin, oyun kullanıcılarının özel bir kılıç yapmak için malzeme eksikliği varsa, oyun içerisindeki bir madenciden bazı sanal öğeleri isteyerek işlemlerini yerine getirebilir (Camp, 2007: 10).

Sanal dünyada içerisindeki ekonomik faaliyetler, yapılandırılmamış dünyalarda daha fazla ön plana çıkmaktadır. Bu gibi dünyalarda kullanıcılar oyun içerisindeki sanal öğeleri kolay bir şekilde oluşturabilir. Böylece bu sanal öğeleri dünya içi işlemlerde diğer kullanıcılara satabilir. Sonucunda ise kullanıcıların ait oldukları belirli bir dünya içine aktarılır. Sonuç olarak toplulukla ilgili sanal para birimi ve nesneleri de yalnızca kendi dünyalarında belirli bir alanda kullanılır. Örneğin, World of Warcraft oyuncusu ihtiyacı olan dünya içi kaynakları satın almak için Second Life oyunundaki Linden dolarını kullanamaz veya tersi durumda Second Life oyuncusu World Of WarCraft ortamında WOW altını kullanamaz (Marta, 2014: 51).

3.3.2. Gerçek Para Ticareti (RMT)

Sanal oyunlarda kullanıcılar arasında, gerçek dünyada olduğu gibi para ve zaman açısından farklılıklar bulunmaktadır. Bazı oyuncular oyun içerisinde çok fazla zaman harcayarak güç elde edebilirken, diğer oyuncular ise bu işlemlere gerçek para ödeyerek sahip olmaktadır. Kullanıcılar bu işlemlerde, gerçek dünya para birimini kullanarak bu zaman engellerini aşarak, istenilen sanal oyun öğelerini ve güçlerini hemen elde edebilirler. Böylece oyunda oynayarak kazanılacak seviye ve karakter güçlerini daha az zaman harcayarak elde ederler.

Gerçek para ticareti (RMT), gerçek dünya para birimi kazanmak için oyun içi ürün ticareti yapılan ekonomik bir uygulamadır. RMT işlemi, sanal öğelerin gerçek dünyada mal ve hizmet gibi hiçbir fiziksel varlığı olmadan, sanal ve gerçek bir ekonomi arasında bağlantılar kurmanın çeşitli yollarından birisi olmuştur. Sanal dünyalar için RMT'nin gerçekleştiği ilk ortam, oyunu kuran kişi veya kurumların gerçek para karşılığında kullanıcılarına sanal mülk sattığı piyasadır. Sanal dünya için diğer gerçekleşen RMT işlemi ise oyun içerisindeki kullanıcıların gerçek para ile birbirlerine sattıkları sanal öğelerden oluşmaktadır.

Gerçek para ticareti (RMT), gerçek dünya parasını oyundaki sanal öğeler veya para birimleri ile takas etme eylemi olarak da karşımıza çıkmaktadır (Urschel, 2011: 7). Örneğin, Second Life'nın para birimi olan Linden dolarının, gerçek para birimiyle kolayca değiştirilebilir olması, gerçek dünya işlemleri gibi ödeme yapılması ve bu işlemlerden gelir elde edilmesi gösterilebilir.

Oyunların kullanıcıları, değerli öğeleri içeren üst düzey avatar oluşturmak için yatırım yapabilir ve daha sonra hesabı başka bir kullanıcıya satabilir. Bu işlem sanal dünyada gerçekleşmediğinden, araçlar veya açık artırma web siteleri aracılığıyla meydana gelir ve sanal varlık, gerçek dünya para birimine dönüştürülür. Bu gibi işlemler genellikle sanal oyundaki avatarın sanal temsilcisinin oyun içindeki başka oyuncu iletişim kurması ile başlar. Oyuncuların arasında anlaşma gerçekleştiğinde, Ebay gibi çevrimiçi ödeme sistemleri kullanılarak, kullanıcılar ödeme işlemlerini yerine getirirler (Temur, 2020: 1190). Diğer taraftan bu işlemler, sanal öğelerin gerçek dünyadaki ABD doları ile

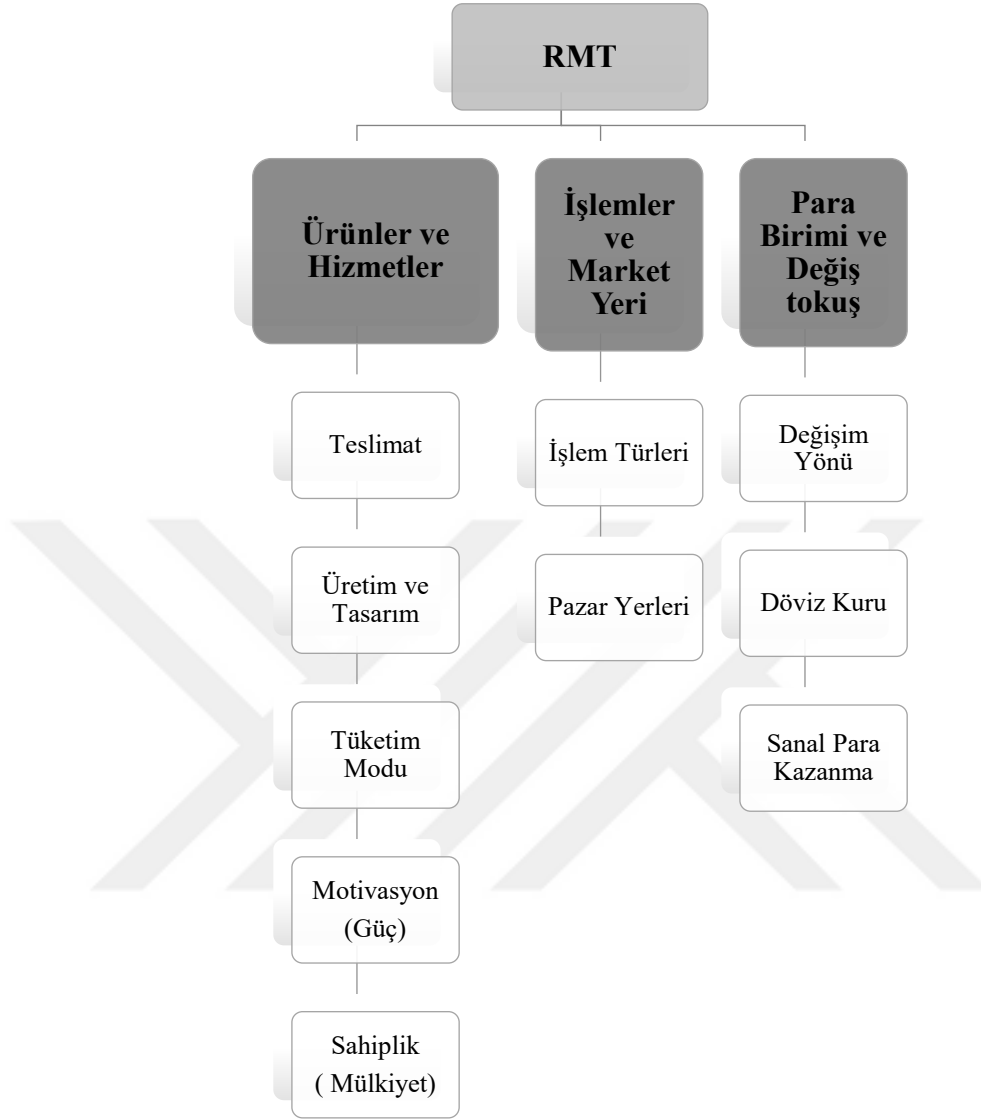
değiştirildiği borsa gibi faaliyet gösteren web siteleri aracılığıyla açık bir pazarda da gerçekleşebilir.

Bahsedilen bu işlemlerin sonucunda kullanıcılar arasında ve oyun dışında gelişen bir ticari alan oluşmuştur. Ancak sanal dünyalardaki birçok oyunda bu gibi işlemler, oyun hizmet şartlarında genellikle yasal olmayan bir etkinlik olarak belirlenmiştir. Özellikle yapılandırılmış dünyalardaki sanal para birimlerinin gerçek para ile değişimi, resmi sözleşmeler gereği bazı kısıtlamalara ve engellemelere takılmıştır. Çünkü bu gibi dünyalardaki oyuncular, sadece oyunda belirlenen kurallar çerçevesinde oyunda ilerleme sağlar.

Sanal ekonomide bu işlemler gerçekleşmeden önce oyun kullanıcıları, sanal öğeyi elde ederken katlandığı maliyeti ve getireceği karı ön planda tutarak bir öğenin kendileri için ne kadar değerli olduğunu belirleyebilir. Böylece bir öğenin değeri katlandığı maliyetin üzerindeyse, oyuncu sanal öğeleri takas ederek veya sanal öğeleri gerçek paraya satarak gelir elde edebilir.

Son olarak sanal dünyalarda kar elde eden birçok kişi veya kurum da vardır. Örneğin avatar karakterinin tasarımcıları, sanal alemdeki emlak tasarımcıları, arazi, bahçe, ev yapmakta uzmanlaşmış kişiler ve ayrıca yasal danışmanlık, finansal danışmanlık gibi hizmetler sunan gerçek dünya şirketlerine benzeyen sanal olarak birçok yer vardır (MacDonald, 2017: 88).

Şekil 3.4’de sanal oyun dünyasında gerçekleşen RMT işleminin aşamaları gösterilmiştir. Nitekim Şekil 3.4’de RMT’nin ilk aşaması olan sanal ürünlerin oluşumundan sonra bu sanal nesnelerin alışverişinin gerçekleştiği yerin belirlenmesi ve daha sonra sanal paraların kazanma yolu gösterilmektedir. Nitekim son aşamada sanal paralar, döviz kuruları ile değiştirilebilir hale gelmekte ve gerçek para elde edilebilmektedir.



Şekil 3. 4: Sanal Ekonomide RMT'nin Sınıflandırılması

Kaynak: (Nazir ve Yui, 2016: 9)

3.3.3. Diğer Ekonomik Faaliyetler

Sanal dünyalar, kullanıcılarının elde ettikleri sanal paraları sanal dünyadaki şirketlere yatırım yaparak gerçek dünyadaki gibi kar elde etme fırsatları sunmaktadır. Bazı sanal dünyalar, avatarların kredi alabilecekleri veya sanal dünya paralarını faizli hesaplara yatırabilecekleri dünya içi kullanıcılar tarafından oluşturulan ve aynı zamanda kullanıcılar tarafından işletilen bankaları da içermektedir (Beekman, 2010: 159).

BÖLÜM 4. OYUN EKONOMİSİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İnternetin yaygın şekilde kullanılması ile birlikte sanal dünyada yürütülen çevrimiçi oyunlarda ki kullanıcı sayıları sürekli artış eğilimi göstermektedir. Daha önce de belirtildiği gibi, bazı bireyler sanal alemlerde oyun oynamak yerine gerçek dünyada para kazanmanın bir yolu olarak oyun oynamaktadır. Ayrıca birçok oyun şirketi de bu kullanıcıların oyun dünyasında elde ettiği gelirlerin önüne geçmek için sanal öğelerin satışını durduramamış ve bu işlemleri görmezden gelmiştir (Temur, 2020: 1192). Bu durum ise sanal oyun dünyasında gelir elde etmek isteyen çevrimiçi kullanıcıların sayısının artmasına neden olmuştur.

Küresel video oyunu pazarında kullanıcı sayısı 2019 yılı itibariyle 2,5 milyardan fazladır (newzoo.com). Kullanıcı sayılarındaki artış, bu pazarda elde edilen gelirlerin miktarını artırarak oyun ekonomisinin pazar hacminin genişlemesine ve bu alanda vergilendirme sorunları ortaya çıkmasına neden olmuştur. Örneğin, oyundaki avatarın sanal olarak elde ettiği sanal öğelerin (arazi, ev, bahçe) daha sonra başka birisine satması faaliyetinin, vergilendirilebilir bir işlem olup olmadığı akademisyenler ve ülkelerin maliye birimleri arasında bir sorun olarak görülmektedir. Aynı zamanda oyunlarda kullanılan sanal paraların, dolar gibi gerçek para birimine dönüştürüldüğünde oyun ekonomisinin vergilendirilmesi için yeterli olup olmadığı da sorun olarak görülmektedir.

Bu kısımda oyun ekonominin vergilendirilmesi konusunun analizi ve belirli ülkeler arasında oyun ekonomisinin vergilendirilmesi konusunda yapılan çalışmalar gösterilecektir.

4.1. OYUN EKONOMİSİ VE VERGİ

Günümüzde bilindiği gibi bir ticari muamelelerden elde edilen bütün karlar vergilendirilmektedir. Bu durum sanal dünyalar içinde geçerlidir. Nitekim sanal dünyalardaki oyun dünyasında karlar elde edildikten sonra bu alanda vergilendirme çalışmaları başlamıştır. Daha önce de belirtildiği gibi, bir yandan sanal dünyalarda katılımcıların gelir veya kar elde etmesine olanak sağlayan sanal para birimleri varken diğer taraftan da ülkeler arasında bu konuda yasal olarak belirlenmiş ilkeler yoktur. Yani

Ülkelerin vergi kanunlarına baktığımızda, bugünkü sanal mülkiyeti hedefleyen vergi sistemleri henüz geliştirilmemiştir.

Ancak genel olarak sanal dünyadaki sanal para birimlerinin gerçek dünya parasına çevrildiğinde vergilendirmeye tabi olacağı açıktır. Günümüzde, sanal oyunlar için doğru vergi rejimi tartişmaları, özellikle kullanıcıların dünya içi işlemelerinin vergilendirilme işlemine tabi tutulacağı mı, yoksa kullanıcıların sanal mülkleri ve paraları gerçek paraya dnştrlene kadar beklenmesi mi gerektiği (nakit çıkış kuralı) gibi konular üzerindeki zamanlama ve gerçekleşme konularına odaklanmıştır (Beekman, 2010: 163).

Oyun ekonomisinde ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirin vergilendirme amacıyla ele alınıp alınamayacağı ve hangi durumlarda alınabileceği konusu üzerinde farklı tartişmalar vardır. Ayrıca sanal oyun dünyasında elde edilen gelirlerin niteliği de vergilendirme işlemleri açısından tartişılmaktadır. Yani oyun içerisinde elde gelirlerin, normal elde edilen gelir gibi mi değerlendirileceği yoksa sermaye geliri olarak mı değerlendirileceği, oyun ekonomisinin vergilendirilmesi işleminde ki konular açısından önemli olmaktadır.

Bazı sanal para birimleri gerçek dünya para birimine kolayca dönüştürülebilir olduğundan, ortaya çıkan bir sorun da katma değer vergisinin sanal işlem üzerinde değerlendirilmesi gerekip gerekmediğidir (Page ve Boyle, 2009: 42). Ayrıca sanal oyunlarda, sanal işlemlerin takas işlemi sonucunda gelir veya KDV'ye tabi bir işlem olup olmadığı konusu bu alanda belirsiz kalmıştır.

Oyun ekonomisinde sanal olarak elde edilen gayrimenkullerin, günümüzdeki fiziksel olan gayrimenkul gibi değerlendirilip değerlendirilmeyeceği de bir diğer sorunlu alan olarak kalmıştır. Eğer sanal gayrimenkul, fiziki olan gayrimenkulle eşdeğer olarak kabul edilirse, sanal gayrimenkul satışından kar yapan bir kullanıcı kazançları üzerinden vergiye tabi olabilir. Ancak böyle bir işlemin gerçekleşmesi için sanal dünyalarda elde edilen sanal öğelerin mülkiyet hakkının belirlenmesi gereklidir.

Oyun ekonomisinde vergilendirme açısından bahsedilen bu hususlar çerçevesinde, sanal oyun dünyasında gerçekleşen faaliyetlerde gerçek para ticareti

işlemleri olduğu şüphesizdir. Bu yüzden oyun dünyasında bu faaliyetleri göz önüne alan birçok akademisyen, oyun ekonomisinin vergilendirilmesi konusunda birçok farklı görüş belirtmiştir.

4.2. OYUN EKONOMİSİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN TEMELLERİ

Sanal ekonomide vergilendirilme işlemlerinin gerçekleştirilmesi için bu dünyalarda kullanıcıların ilk başta bu oyunlarda elde ettikleri sanal öğelerin mülkiyetine sahip olması gerekmektedir. Yani sanal oyun dünyalarında ki kullanıcılara, sanal öğelerin mülkiyet hakkının verildiği ve yaptığı gerçek para ticareti işleminin gerçekleştirilmesi için, sanal dünyalara erişim hakkı veren birtakım sözleşmeler gerekmektedir. Bu sözleşmelerde kullanıcılar, oyunda faaliyet göstermek için lisans sözleşmesini olduğu gibi kabul etmek zorundadır.

Oyun dünyasındaki sözleşmeler kullanıcıların oyun içerisindeki sanal olarak gerçekleştirilen faaliyetlerini denetleme şeklinde olmaktadır. Oyun ekonomisinin vergilendirilmesi için gerekli olan, sanal oyunların kurucuları ve katılımcılar arasında, sözleşmelerden birisi de EULA (Son Kullanıcı Lisans Sözleşmesi) anlaşmasıdır. Ancak birçok oyunda ki EULA sözleşmeleri, kullanıcılarına oyun içerisindeki sanal öğelerin mülkiyet hakkını vermemiştir.

4.2.1. Oyun Ekonomisinde Lisans Sözleşmesi (EULA)

Sanal dünyalara konulan son kullanıcı lisans sözleşmeleri (EULA), sanal dünyaya yasal zemini sağlamak için konulan bir sözleşmedir. Sanal ekonomide her oyuncu, oyundaki uyulması gereken kurallar bütününe içeren ve oyunun kurucuları tarafından belirlenen EULA (Son Kullanıcı Lisanslı Sözleşmesi) sözleşmesini kabul eder. Bu sözleşmelerde oyun sahipleri, sanal malların satışıyla mücadele etmek amacıyla, genellikle kullanıcının herhangi bir mülkiyet hakkına sahip olmadığını ve kullanıcının hesabını herhangi bir zamanda feshedebileceğini belirtmektedir (Arnold, 2012: 203). Bu fesih işleminde EULA ihlali, çeşitli sonuçlara neden olabilir; kullanıcıların sanal dünyasının kullanımını kaldırabilir veya sanal avatarın kalıcı olarak silinmesi işlemini sağlayabilir. Ancak kullanıcılar sanal dünyada yeniden faaliyet göstermek isterse oyunda belirtilen EULA sözleşmesini tekrardan onaylayarak oyuna katılabilir.

Bu sözleşmeler, kullanıcıların gerçek para ticareti yapmasını öngören maddeler içerebileceği gibi gerçek para ticareti yapmasını engelleyen maddeler de içerebilir. Örneğin World Of Warcraft oyunu, oyun sahibi tarafından kullanıcılara oyun içerisinde açıkça yetkilendirilen veya yönetilen bir pazar yeri kullanmak için izin verilmediği sürece, oyun dışında gerçekleştirilen sanal mülklerin sözde transferlerini, oyunda görünen ve ortaya çıkan herhangi bir şeyin gerçek dünyada satışını ve oyunculara hediye verilmesini yasaklayarak, gerçek para ticareti işlemlerini tanımaz (Marta, 2014: 38). Yani bu oyundaki anlaşma, oyun lisansının kullanımını kısıtlayarak oyuncuların sanal öğelerini gerçek para birimiyle satın almanın ve satmanın yasadışı olduğunu açıkça beyan ederek kullanıcıya sanal bir mülkiyet hakkı tanımaz. Bu yüzden bu oyunda gerçekleştirilen gerçek para ticareti kayıt dışı şeklinde gerçekleşmektedir. Bunun sonucunda ise, bu alanda vergilendirme işlemleri için temel olan sanal mülkiyet işlemi gerçekleşmemektedir. Dolayısıyla bu sözleşme maddeleri, oyun aracılığı ile kullanıcıların elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi için yasal bir zemin oluşmasına engel olmaktadır.

World Of Warcraft oyununda ki oyun sahiplerinin belirlediği EULA maddelerinin gerçek para ticareti işlemine izin vermediği maddeler şöyle gösterilebilir (Šmolík, 2012: 12);

- 1) Oyunda gerçek parayla sanal öğe satın almak veya satmak
- 2) Altın, silah, zırh veya World of Warcraft platformu dışında World of Warcraft'ta kullanılabilecek diğer sanal öğeleri takas etmek.
- 3) Güç tesviye hizmetleri (seviye yükseltmek için yardımcıları) adı verilen hizmetleri kullanmak, yani hesabınızda oynadığı için üçüncü bir kişiye ödeme yapmak. Ayrıca bunlarla sınırlı olmamak üzere, herhangi bir üçüncü kişinin hesabınızda oynamasına izin vermek.

Bunun aksine Second Life ve bazı yapılandırılmamış oyunlarda belirlenen EULA maddeleri, katılımcıların oluşturdukları sanal varlıklarından gelir elde etmesi için gerçek para ticaretine izin verir. Ancak sanal dünyadaki birçok oyun sözleşmesindeki EULA veya diğer sözleşme türleri, oyun dünyasında var olan maddi olmayan malların veya eserlerin oyun tasarımcıların mülkü olduğu ve oyundaki kullanıcıların sanal mülkiyeti

olmadığı ve gerçek para ticareti yapılmasının yasak olduğu konusunda maddeler içermektedir.

Horowitz'e göre (2007) sanal dünyalarda ki EULA veya diğer lisans sözleşmeleri, kullanıcılarına sanal mülkiyet hakkı tanınması gerektiği noktasında maddeleri içermelidir. Çünkü sanal dünyalarda ki kullanıcılar oyun içerisinde avatarlarını geliştirmek ve sanal dünyadaki öğeleri elde etmek için zaman ve çaba harcamaktadır. Ancak sözleşmelerin maddelerinde, oyun içerisindeki kullanıcılara sanal mülkiyet hakkı tanınması için yasal düzenlemelere ihtiyaç vardır.

4.2.2. Mülkiyet Kuramı

Bazı akademisyenler, katılımcıların EULA hükümlerine bakılmaksızın, elde ettikleri ve yarattıkları sanal ürünlerde bazı mülkiyet haklarına sahip olmaları fikrini savunmuşlardır (Marta, 2014: 3). Akademisyenler arasındaki sanal mülkiyet hakkının sağlanması konusu, hukuki açıdan bazı önermelere dayanarak değerlendirilmiştir. Örneğin sanal oyuna girerken fayda elde etmek için oyuna giriş bedelinin ödenmesi, avatar aracılığı ile sanal öğeleri elde etmek için zaman ve güç harcanılması, hukuki açıdan kullanıcılara mülkiyet hakkı verilmesi gerektiği yönünden olmuştur (Gemalmaz, 2010: 199). Ayrıca oyun içerisindeki kullanıcıların, sanal paralarını gerçek dünya paralarına çevirmesi işleminde sanal mülkiyet hakkının ortaya çıktığını ifade eden akademisyenlerde de bulunmaktadır.

Sonuç olarak sanal mülkiyet haklarında, öncelikle oyuncular ve oyun kurucular arasında sözleşmeler (Son Kullanıcı Lisans Sözleşmeleri veya Hizmet Şartları şeklinde) vardır. Ancak bu sözleşmeler, yukarıda belirtildiği gibi olsa dahi bir oyuncunun üçüncü taraf bir oyuncuya karşı sözleşmeye dayalı gelişen bir mülkiyet kavramı da yoktur. Bu yüzden oyunlarda birbirine bağlılığı hukuki bir zemine oturtmak için, farklı ülkeler arasındaki etkileşim ve iş birliği içerisinde uluslararası hukukun bazı hususlarının belirlenmesi gerektir. (Tang, 2016: 98).

4.3. OYUN EKONOMİSİNİN VERGİLENDİRİLME FAALİYETLERİ

Sanal dünyadaki ekonomi faaliyetler, gerçek dünyadaki işlemlere birçok yönden benzemesine rağmen bazı işlemleri karmaşıktır. Bu yüzden sanal ekonominin karmaşıklığını artıran, gerçek ekonomi ile bağlantılı olduğunda vergilendirilebilir ya da vergilendirilmez olarak nasıl ayırt edilebileceği veya ne tür sanal ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesi gerektiği gibi konulardır (Peng ve Xu,2009:).

Sanal oyun ekonomisinde kullanıcılar, daha önce de bahsedildiği gibi gerçek dünya gelirleri elde etmektedir. Oyun ekonomisinin vergilendirilmesi açısından önemli olan bu gelirler, kullanıcılara bu oyunlarda daha fazla vakit geçirmesini sağlamıştır. Dolayısıyla kullanıcı sayısının artması, bu alandaki vergilendirme işlemine tabi olması gereken faaliyetlerin hacminin büyümesine neden olmuştur.

Oyun içerisindeki faaliyetler, vergilendirilme işlemleri açısından iki kısma ayrılır. Bunlardan birisi, dünya içi işlemlerde sanal öğelerin elde edilmesidir. Bu kısımda sanal öğeler avatarlar tarafından toplanarak kullanılabildiği gibi, sadece bir canavarı öldürmek gibi belirli görevlerin tamamlanmasıyla elde edilir ki bu genellikle düşüş olarak adlandırılır. Kazanılan düşüşler, yapılandırılmış bir dünyanın ortamından elde edilen herhangi bir öğe olarak kabul edilir. Düşüş, bir düşman çetesini yenmenin veya bir hazine sandığının açılması sonucu ortaya çıkabilir. Sanal ekonomide gerçekleşen diğer bir işlem, gerçek para ticareti şeklinde oluşmaktadır. Bu işlemler, kullanıcılar arasındaki gerçek para ticareti ilişkisinden ve sanal paraların gerçek dünya paralarına çevirme işleminden oluşmaktadır.

Oyun ekonomisinde gerçekleştirilen faaliyetlerin vergilendirilmesi konusu, akademisyenler ve bazı gelişmiş ülkeler tarafından sadece teoride konuşuluyor olsa bile, temel gerekçelendirme noktası, sanal varlıkların faaliyetlerinin gerçek dünya değerine sahip olmasıdır. Ancak sanal oyun dünyasında sadece dünya içi işlemler (IWT) yöntemi ile işlem yapan kullanıcılar, herhangi bir gelir vergisine tabi olmazken, itfa edilebilir veya dönüştürülebilir para birimleriyle oyun dünyasında (RMT) işlem yapan kullanıcılar vergiye tabi olmalıdır (Brandstetter, 2009: 62).

4.3.1. Vergilendirilebilen Faaliyetler

Oyun ekonomisi içerisindeki faaliyetlerin vergilendirilmesi için gerekli husus, mülkiyet hakkının tanınması gerektiğidir. Beekman'a göre (2010) bu yüzden yapılan çalışmalarda vergilendirilebilir faaliyetler konusu, oyun dünyasının kullanıcılarına mülkiyet hakkı tanındığı varsayılarak incelenmiştir.

Sanal dünyalardaki mal ve hizmetlerden alınması gereken vergiler açısından genel olarak kabul edilen bir kural vardır. Genel olarak nakit çıkış kuralı olarak (cash out rule) bilinen bu kural, sanal dünya faaliyetleri bağlamında vergiye tabi bir olayın, oyun ekonomisi içerisindeki sanal varlıkların gerçek para birimlerine dönüştürüldüğünde gerçekleşmesidir.

Vergilendirilebilir işlemler açısından yapılandırılmamış dünya özelliğine sahip Second Life gibi oyunlar, gerçek dünyadaki işlemler açısından önemli bir yere sahiptir. Bu ekonomilerde gerçekleşen işlemler şeffaf ve vergiye tabi olması açısından elverişlidir. Çünkü bu oyunlardaki varlıklar, sabit döviz kurları ve üyelerin sağlam katılımı sayesinde kolayca tespit edilebilir gerçek dünya değerlerine sahiptir (Huang, 2015: 243).

Gelirin ekonomik tanımı bir mükellefin gelirinde ki net artıştır. Örneğin bir hisse senedinin değeri artarsa, bireyin elde ettiği gelir ortaya çıkacaktır. Ancak vergi dünyasında gerçekleşme olarak bilinen bir düzenleme olayı olması gerekir. Gerçekleşen tutar, alınan herhangi bir malın gerçeğe uygun piyasa değeri olarak tanımlanır. Yani sanal oyunlarda kullanıcılar, elde ettikleri sanal öğeleri ve sanal paraları gerçek dünya işlemleri aracılığıyla satması veya gerçek paraya dönüştürmesi işleminde, gerçekleştirme işleminin ne zaman olacağı oyun ekonomisinin vergilendirilmesi açısından önemlidir. Dolayısıyla sanal oyun dünyasında mükellefin gelirindeki artış sağlayan, gerçekleşme işleminin ortaya çıktığı durumlar, vergilendirmeye tabi bir işlem olarak ortaya çıkacaktır.

Lederman (2007) Second life gibi oyunların içindeki tüm satış ve borsaların vergilendirilmesi gerektiğine inanır. Çünkü gerçek para ticareti işleminde kullanıcı, sanal varlıkların transferi karşılığında ABD doları alması ile birlikte satış devri işlemleri gerçekleşmiş olur. Ancak burada ki önemli mesele gelirin gerçekleştirilmesinin ne zaman tanınması gerektiğidir. Çünkü oyun içerisinde vergilendirme için iki kaynak vardır.

Bunlardan ilki satıştan veya oyun içi değişimlerden kazandığı sanal paralar ve bu sanal paraların gerçek dünya para birimlerine çevrilme işlemidir. Örnek olarak Second Life kullanıcıları sanal paralarını nakde çevirmeden önce Second Life'ın dünya içi yönleri üzerinden vergilendirilecek olsalardı, bazı tanımlanmış mülkiyet hakları olduğu varsayılarak, ABD Doları döviz kurunun piyasa değeri üzerinden vergilendirilebileceklerdi (Miano, 2007: 28).

Diğer yöntemde ise, kullanıcıların oyunda elde ettikleri sanal paraları, gerçek dünya paralarına çevirdiği anda vergilendirilmesidir. Nitekim sanal öğeler, sanal para birimiyle satın alındığında veya sanal para birimi gerçek paraya dönüştürüldüğünde, gerçekleşen döviz kazançları ve zararları vergiye tabi bir işlem olarak değerlendirilmelidir.

Camp (2007) sanal öğeler yolu ile elde edilen gelirlerin, sanal mülkiyet olarak nitelendirilmesine bakılmaksızın normal gelir olarak değerlendirilmesi gerektiğine inanır. Çünkü sanal öğeler yolu ile gerçek para ticareti yapılan işlemlerin değerlemeye açık olduğunu ve sanal öğelerin tasarruflarının önemli sınırlamalara veya kısıtlamalara tabi olmadığını belirtmektedir.

Seto (2008) sanal oyun dünyasındaki faaliyetlerde bireylerin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi gerektiğini düşünür. Ancak vergilendirme açısından sadece paraya çevrilebilir veya dönüştürülebilir para birimlerine sahip dünyalardaki işlemleri ele alır. Bu işlemlerde ise Haig-Simons yaklaşımını göre vergilendirmesi gerektiğini düşünür. Nitekim Haig-Simons yaklaşımında gelir, bireyin tüketimi ile net servet artışının toplamına eşittir. Bu yüzden Seto, bahsedilen oyun dünyasındaki işlemlerden kazanılan tutarların, Haig-Simons yaklaşımına esas tutularak, bireysel gelir olarak kabul edilip vergilendirme işlemine tabi tutulması gerektiğini düşünür.

Sanal dünyalardaki yapılandırılmış dünyalara örnek olan World Of Warcraft oyunu içerisinde RMT işlemleri yasak olmasına rağmen oyuncular çeşitli yöntemlerle gerçek dünya ticareti yapabilir. Bu oyundaki kullanıcılar, oyunun şifresini başkalarına satarak veya hesabın yeni sahibinin, mevcut profilini değiştirmesine izin vererek oyuncunun hesabını satmayı içeren karakterlerini satarak gelir elde ederler (Camp, 2007: 46). Bu gibi işlemler birçok dünyada yasak olmasına rağmen kullanıcılar bu yöntemlerle

gelir elde etmektedir. Ancak sanal dünyalardaki bu işlemlerin sonucunda bir satış işlemi söz konusu olduğu için ve aynı zamanda bu satışlardan gelir elde edildiği için vergilendirme işleminin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Sanal dünyadaki vergilendirilebilir faaliyetlerin belirlenmesinde ve vergilendirme işlemine tabi tutulacak faaliyetlerin belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken bazı tavsiyeler bulunmaktadır. Örneğin Second Life oyunu kullanıcılarının, oyun içerisinde elde ettikleri sanal paraları gerçek dünya paralarına çevrilirken oyun sahipleri tarafından günlük, aylık limitlerin konulması veya kullanıcıların oyun içerisindeki sanal paraların değişiminde alıcı bulamaması, dikkat edilmesi gereken hususlardan birisidir. Bu risklerden dolayı eğer kullanıcıların gelirlerinde önemli derecede kayıp varsa kullanıcıların elde ettiği gelir ABD doları veya diğer gerçek dünya parasına çevrilmedikçe temelde değersiz bir para biriminde tutulacaktır (Terando ve diğerleri, 2007: 137). Dolayısıyla bu kullanıcıların dünya içinde ki sanal paraları gerçek dünya parasına çevirmeden vergilendirilmesi bazı yönlerden adaletsiz bir sistemi oluşturabilir. Bu yüzden vergilendirilebilir işlemlerin belirlenmesinde oyun içi riskler göz önüne alınmalıdır.

4.3.2. Vergilendirilemeyen Faaliyetler

Daha önce bahsedildiği gibi oyun kullanıcıları, oyun kurucuları tarafından oyuna yerleştirilen bazı düşmanları yenerek bir sanal öğeler elde edebilir. Bu öğeler, dünya içi işlemlerdeki kullanıcılar tarafından oyundaki canavarları öldürerek, belirli görevleri yerine getirdikten sonra elde edilir. Bu öğeler genellikle eğlence amaçlı olduğu için bu faaliyetler vergilendirilmemelidir (Peng ve Xu, 2009:). Ayrıca Lederman (2007) tipik olarak bir katılımcı adına, önemli bir çabadan sonra elde edilen damlaların alınan bir nesne türü olarak düşünülmesi gerektiğini ve bu alandaki vergilendirilebilen işlemlerden hariç tutulmasını savunmaktadır. Bu yüzden bu sanal öğeler, satılana kadar vergiye tabi değildir.

Lederman (2007) damla veya düşüş olarak bilinen sanal nesneleri elde eden kişilerin düşük gelirli olduğunu belirtir. Bu yüzden bu kısımdaki vergilendirme işlemlerinin etkili olmayacağını savunur. Ayrıca damlalar gibi sanal eşyaların likit olma

özelliğinden yoksun olması, ödeme problemleri açısından sorunlar doğuracağını ifade ederek bu gibi işlemlerin vergilendirmemesi gerektiğini belirtir.

Genel olarak oyundan elde edilen damlalar, birçok yazar tarafından vergi alınmaması gerektiği yönündedir. Ancak akademisyenler arasında bu alandaki öğelerin vergilendirilebilir gelire dahil edilmesi gerektiğini söyleyenlerde vardır. Örneğin mevcut vergi kategorisine elde edilen damlaları dahil etmek için, onları birer ödül olarak tanımlarlar ve bazı politika veya idari endişe olmadan vergi tabanına dahil edilmesini tavsiye ederler (Chodorow, 2008: 710).

Seto (2008) oyun dünyasında gerçek para birimlerine çevrilemeyen sanal öğelerin veya paraların vergilendirme işlemine tabi tutulmaması gerektiğini ifade eder. Bu yüzden bu durumlardaki sanal öğelerin veya sanal paraların Haig-Simons yaklaşımındaki net değerdeki değişiklik olarak ele alınmaması gerektiğini düşünür. Nitekim bu tür oyunlarda sadece dünya içi işlemlerde bulunan mükellefler, bireysel gelir vergisine tabi olmamalıdır. Çünkü bu tür dünyalardaki işlemler, vergi mükellefleri için gerçek para ticareti özelliği taşımamaktadır.

Oyun dünyasındaki damlaların veya düşüşlerin vergilendirilmesi gerektiğini düşünen kişiler, damlaların tahakkuk eden gelirler içerisine dahil edilip brüt gelire dahil edilerek vergilendirme işleminin mümkün olabileceğini belirtmişlerdir. Bu konuda görüş önerisi sunan kişiler daha çok Second Life gibi yapılandırılmamış oyunları göz önüne alınarak öneriler sunmuştur. Çünkü yapılandırılmış dünyalarda bu işlemlerin niteliği değişmektedir. Örneğin yapılandırılmamış sanal dünya örneği olan World of Warcraft gibi gerçek para ticaretinin yasak olduğu kapalı ekonomilere sahip sanal dünyalarda, gerçek dünya anlamında ödül yoktur çünkü sanal öğeler nakde çevrilemez şeklindedir (Chung, 2008: 119).

Sonuç olarak sanal dünyaların vergilendirilmesinde ortaya çıkan görüşlerle birlikte değerlendirildiğinde, oyun dünyasında gerçekleşen faaliyetlerin işlem hacimleri ve farklı sanal ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinin karşılaştırılması Tablo 4.1’de gösterilmektedir. Tablo 4.1’de gösterildiği gibi oyunlarda sanal para birimleri ile gerçek para ticaretinin olduğu kısım, vergilendirilebilir işlemler açısından hem geniş hacimli hem de vergilendirmenin maliyeti açısından diğer işlemlere nazaran daha az maliyetlidir.

Aksine oyunlarda belirli görevleri yerine getirerek kazanılan yağmaların (düşüş) hacmi geniş olmasına rağmen bu faaliyetlerin belirlenmesi işlemi çok zordur.

Tablo 4. 1: Oyun Dünyasında Faaliyetlerin Vergilendirilmesi

Sanal Faaliyetler	Yağma Düşmesi	Sanal Dünya İçi İşlemler	Sanal Dünyalar Arası İşlemler	
İşlem Formu	-	Sanal öge (para birimi)  Sanal öge (para birimi)	Sanal öge (para birimi)  Gerçek para	Sanal para birimi  Gerçek öge
Vergilendirmenin Meşrutiyeti	Hayır	Yasal	Yasal	Yasal
Hacim	Çok Geniş	Çok Geniş	Geniş	Küçük
Vergilendirmenin Maliyeti	-	Çok büyük	Küçük	Küçük
Net Vergi Geliri	-	Negatif	Olumlu	Olumsuz
Uygulanabilirlik	-	Uygulanamaz	Uygulanabilir	Uygulanabilir

Kaynak: (Peng ve Xu,2009)

4.4. OYUN EKONOMİSİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ZORLUKLAR

Oyun ekonomisinin vergilendirilmesi işlemlerini gerçekleştirmek isteyen ülkeler, belirli zorluklarla karşılaşmaktadır. Bunlardan ilki oyun vergisinin konulması ile birlikte, oyunlarda vakit geçiren kişilerin elde ettiği gelirleri bildirme olasılıklarının düşük olmasıdır. Çünkü sanal olarak faaliyet gösteren kullanıcılar, elde ettikleri gelirleri genellikle kapalı ekonomilerde gerçekleştirdikleri için gelirlerini gizleyebilirler. Ayrıca tüm bireysel kullanıcıların, yaptıkları her işlemi takip etmesini istemek zordur ve bu işlemleri gerçekleştirmek, idari açıdan da zor olmaktadır (Mack, 2008: 760).

Oyun dünyasının vergilendirilmesini zorlaştıran diğer bir durum ise sanal paralar açısından ortaya çıkmaktadır. Sanal para birimi değerlerinin genellikle ABD doları cinsinden olması, avatarların her gün birçok işlem ile meşgul olması, vergi

mükelleflerinin döviz kazançlarını ve her türlü işlem kayıplarını hesaplanmasını zorlaştırmaktadır (Chung, 2008: 129).

Sanal oyun dünyasında kullanıcıların elde ettikleri sanal öğelerin değerini vergi idarelerince hesaplamak güç olabilmektedir. Çünkü sanal öğeler, kullanıcılar arasında farklı değere sahip olabilmektedir. Ayrıca belirli zamandan sonra elde edilen sanal öğelere ihtiyacın kalmaması veya sanal öğenin öneminin azalması, vergi hesaplama işlemlerini zorlaştıran bir diğer sorundur.

Gerçek dünyada vergi mükelleflerinin vergi gelirlerini almak ortaya konulan yükümlülükler veya denetimler, oyun vergisi açısından düşünüldüğünde tıpkı gerçek dünyadaki gibi oluşacak ekonomik değerlerin azalmasına sebep olabilir. Çünkü bu işlemler, sanal oyun kullanıcılarının oyun içerisindeki faaliyetlerini azaltabilir veya gelirlerini kayıt dışı işlemler şeklinde gerçekleştirebilir.

Oyun dünyasında gerçekleşen faaliyetlerin vergilendirilmesinde mülkiyet hakkının tanınması önemlidir. Ancak bireyler, sanal mülkiyete sahip olsa bile sanal öğelerin hangi mülkiyet hakları ile ilişkilendirilmesi gerektiği konusu hem hukuki hem de politika açısından açık ve gelişen bir sorundur (Barfield, 2009: 37). Yani sanal dünyalarda ki öğelerin, gayrimenkul gibi mal veya eşya mülkiyeti gibi mi tanımlanması gerektiği veya fikri mülkiyet olarak mı değerlendirilmesi gerektiği, vergilendirme işlemleri açısından sorunlar oluşturmaktadır.

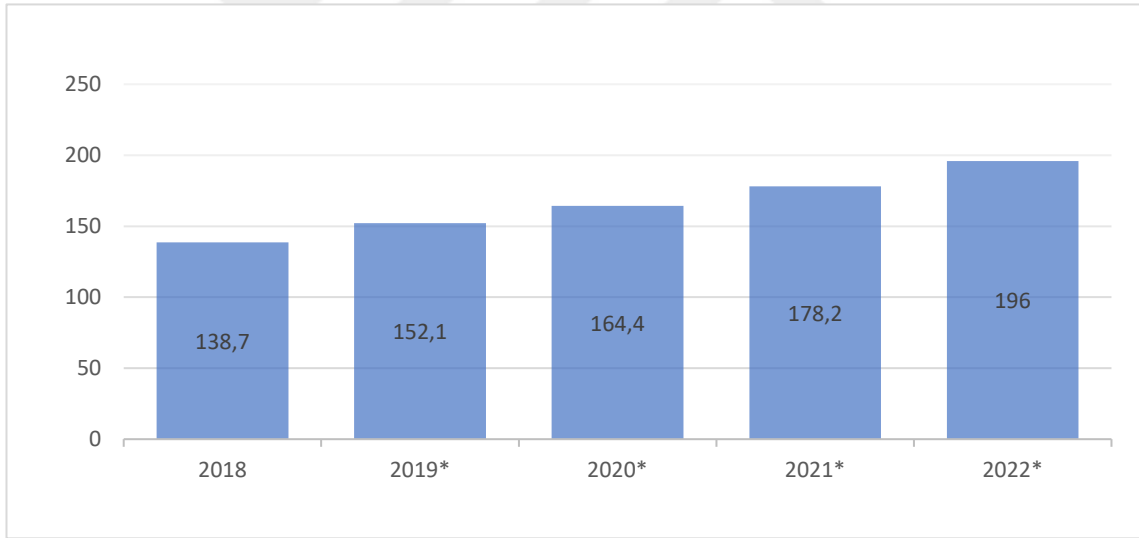
Sanal oyun ekonomisinde vergilendirme çalışmaları gerçekleştiğinde ortaya başka bir sorun çıkmaktadır. Genel olarak etkili bir vergi sisteminde, vergi mükelleflerinin kim olduğunu belirlemek için özenli şekilde tespit gerektir. Belirli bir ürünü kimin sattığına veya aldığına dair sınırlı bilgiler, dijital mal veya hizmetlerden alınması gereken vergileri etkili bir şekilde toplamak için bir engel haline gelir. Daha öncede bahsedildiği gibi dijital ortamlarda kullanıcılar kimliklerini gizleyebilir veya vergilendirilmesi gereken kişilerle yapılan işlemler arasında nexus (bağ, irtibat) sorunları ortaya çıkabilir.

Ayrıca vergilendirme işlemleri başlatıldığında kullanıcılar ve oyun sahiplerinin gelir getirici işlemleri gerçek dünya ticareti piyasalarında gerçekleşmek zorundadır. Aksi

takdirde sanal oyun ekonomisinin istikrarını bozan ve RMT'nin yarattığı sorunları daha da karmaşık hale getiren bir süreç oluşacaktır (Chung, 2008: 130).

4.5. TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELER KAPSAMINDA OYUN EKONOMİSİNDE VERGİLENDİRME ÇALIŞMALARI

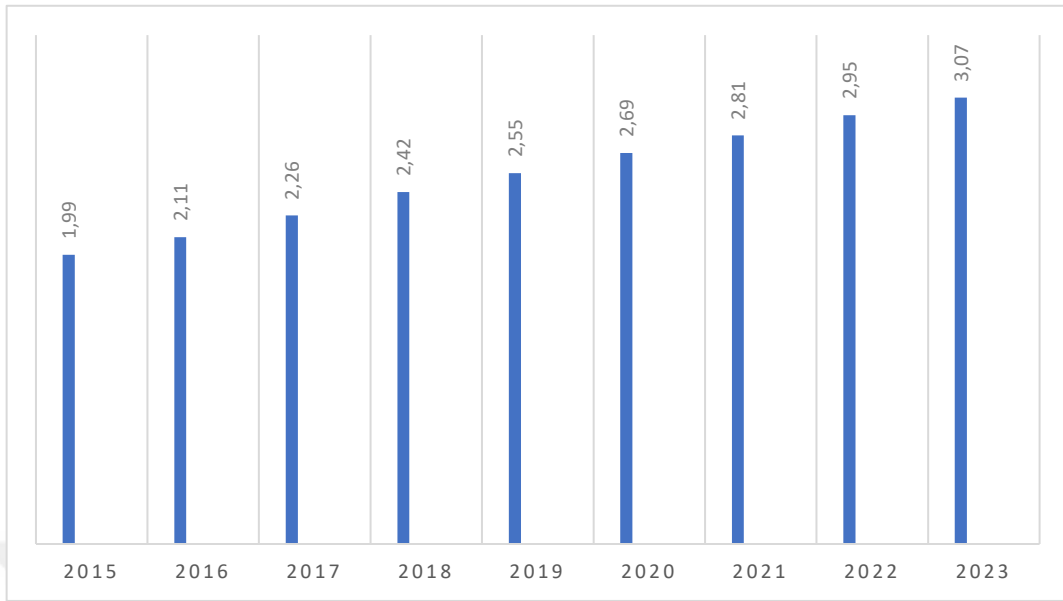
Sanal oyun ekonomisindeki kullanıcıların katılım seviyesinin artması ile ortaya çıkan gerçek dünya ticareti işlemleri, birçok ülkenin dikkatini çekmiştir. Çünkü sanal oyun dünyaları ekonomik güç merkezleri haline gelmiştir ve böylece hükümetler sanal olarak gerçekleştirilen faaliyetleri düzenlemeye daha fazla ilgi duymaya başlamıştır. Özellikle küresel oyun piyasasındaki elde edilen gelirlerin artması ile oyun ekonomisinin hacminin artması bu konuda yapılan çalışmaların öneminin artırmıştır. Şekil 4.1'e göre 2020 yılında küresel oyun pazarının 164,4 milyarlık pazar hacmi oluşturması beklenmektedir.



Şekil 4. 1: Küresel Oyun Pazarı (Milyar Dolar)

Kaynak: (newzoo.com)

Küresel oyun pazarındaki oluşan değerlerin giderek artması, oyunlardaki bireysel kullanıcıların sayısındaki artış ile mümkün olmuştur. Nitekim Şekil 4.2'de yıllar itibariyle kullanıcı sayısının artışı görülmektedir. Şekil 4.2 'de 2023 yılında küresel oyun pazarında global oyuncu sayısının 3 milyarı geçeceği tahmin edilmektedir.



Şekil 4. 2: 2015-2023 Arasındaki Küresel Oyuncu Sayısı (Milyar)

Kaynak: (newzoo.com)

Sanal oyun piyasasında faaliyet gösteren birçok şirket bulunmaktadır. Oyun dünyasındaki şirketler aracılığı ile tüketicilere sunulan oyunlar, ülkeler açısından önemli bir gelir kaynağı oluşturmuştur. Tablo 4.2’de sanal oyun ekonomisi açısından ülkelere göre elde edilen gelirler gösterilmiştir. Tablo 4.2’de sanal oyun gelirleri sırlamasında Çin, Amerika ve Japonya ilk üç sırada yer almaktadır. Nitekim bu ülkeler diğer ülkelere nazaran daha güçlü bir mobil ağ teknolojisine sahiptir. Bu sebepten dolayı nüfusun önemli kısmı internet kullanmaktadır.

Tablo 4. 2: Ülkelere Göre Sanal Oyun Gelirleri (2017)

SIRA NO	ÜLKE	NÜFUS	İNTERNET KULLANAN NÜFUS	TOPLAM GELİR (\$)
1	Çin	1.388.233.0000	801.643.000	27.547.039.000
2	Amerika	326.475.000	261.177.000	25.059.883.000
3	Japonya	126.046.000	119.829.000	12.545.659.000
4	Almanya	80.637.000	73.089.000	4.378.066.000
5	İngiltere	65.512.000	61.620.000	4.217.715.000
6	Güney Kore	50.705.000	46.875.000	4.187.711.000
7	Fransa	64.939.000	57.381.000	2.967.052.000
8	Kanada	36.67.000	33.455.000	1.947.052.000
9	İspanya	46.071.000	38.458.000	1.913.050.000
10	İtalya	59.798.000	43.141.000	1.824.608.000
11	Rusya	143.376.000	113.304.000	1.485.205.000
12	Meksika	130.223.000	84.170.000	1.427.974.000
13	Brezilya	211.44.000	139.813.000	1.334.205.000
14	Avusturalya	24.642.000	21.748.000	1.234.393.000
15	Tayvan	23.406.000	21.290.000	1.028.511.000
16	Endonezya	263.511.000	71.950.000	879.740.000
17	Hindistan	1,342.513.000	428.835.000	817.819.000
18	Türkiye	80.418.000	49.144.000	773.888.000
19	Suudi Arabis.	32.743.000	24.799.000	647.424.000
20	Tayland	68.298.000	31.786.000	597.173.000

Kaynak: progamedev.net

Dünyanın vergi makamlarının bazıları oyun dünyasının faaliyetlerine vergi yasalarının uygulanması fikrine olumlu bir şekilde yaklaşmıştır. Ancak, sanal dünyaların vergilendirilmesi ile ilgili yetkililer tarafından ifade edilen söylemler, yasal ve pratik açıdan birçok sorunla karşı karşıya kalmak demektir.

Sanal oyunların vergilendirilmesi konusunda ülkelerin çalışmalar yapması ve bu konularda bildiriler yayınlanması ile birlikte birçok ülke, oyun dünyasındaki bazı faaliyetlerin vergilendirmesi işlemlerine başlama kararı almıştır. Böylece sanal oyun ekonomisinde vergilendirmesinin gerekliliği literatürde teorik olarak yer aldığı gibi ülkeler tarafından da çeşitli vergi uygulamaları ortaya çıkmıştır.

Özellikle ABD, Avusturya ve Çin Halk Cumhuriyeti'nin girişimleri ile birlikte vergilendirme çalışmaları başlatılmış ve ayrıca oyun dünyasının sahipleri ile birlikte

birtakım çalışmalar yapılmıştır. Örneğin Second Life oyununda, “*Vergi kaçakçılığının çoğu ülkede ciddi bir suç olarak kabul edildiğini ve KDV ödemesinden kaçınmak için bilgilerin tahrif edilmesinin para cezalarına veya cezai kovuşturmaya neden olabileceğini belirtir. Linden Lab, KDV ödemesinden kaçınmak için potansiyel bilgi tahrifatını içeren durumlarda devlet yetkilileri ile iş birliği yapacaktır*” ifadeleri yer almaktadır.

4.5.1. Avustralya Vergi Dairesi

Avustralya Vergi İdaresi, World of Warcraft veya Second Life gibi sanal dünyalarda sanal servet elde eden sanal oyuncuların, gerçek bir vergi faturası ile karşı karşıya kalabileceğini ifade etmişlerdir. ATO (Avusturya Vergi Dairesi) sözcüsü, bir kullanıcının sanal oyunlarda gerçekleştirdiği gerçek dünya değerinin Linden doları cinsinden bile olsa vergilendirilebilir gelirin bir kısmını oluşturabileceğini ifade etmiştir (www.smh.com.au).

Avustralya, oyunlarda gerçek para ticareti işlemlerinin artmasının sonucunda vergilendirme işlemlerine başlayacağını 2006 yılında ATO bildirgesi ile yayınlamıştır. Bu bildiride, diğer ülkeler gibi Avustralya da sanal dünyalardan elde edilen parasal faydanın gerçek dünyadaki bir işten elde edilen gelirle aynı muameleye tabi tutulması gerektiğini bildirmiştir (Arnold, 2012: 215).

4.5.2. Çin Halk Cumhuriyeti Vergi Dairesi

28 Ekim 2008'de Çin Devlet Vergi İdaresi, sanal para ticaretinden bireysel gelir elde eden kişilerin, gelir vergisi işlemlerine tabi tutulacağına ilişkin bir bildiri yayınlamıştır. Çin vergi idaresi, bireyin satın aldığı sanal öğeleri ağ üzerinden sanal para birimine dönüştürdüğünü ve bireysel gelir vergisine ödenecek vergiye ait gelir elde etmek için artı değere göre başkalarına sattığını bildirerek, bireysel gelir vergisi alınmalıdır ifadelerini kullanmıştır (Zhaohui ve Xiaomeng, 2012: 1276).

Çin vergi idaresinin sanal karları vergilendirme işlemine göre, oyun dünyasında ki kullanıcılar, sanal varlıklardan elde ettikleri karları vergi idaresine bildirmek üzere yüzde 20 vergi oranında gelir vergisi ödemek zorunda kalmıştır. Çin vergi dairesi

tarafından başlatılan bu işlemlerin temelinde, kullanıcılara vergilendirme işleminin gerçekleşmesi için bir dereceye kadar kullanıcı hakları ve sanal mülkiyet haklarının tanınması yatmaktadır (Arnold, 2012: 216).

4.5.3. Hindistan Cumhuriyeti Vergi Dairesi

Hindistan'da çevrimiçi oyun sektörü kişisel bilgisayarlar ve akıllı telefonların sayısının artmasıyla büyüme hızını artırmıştır. Nitekim online oyunlardaki kullanıcı sayısı Hindistan'ı dünyanın en büyük ikinci çevrimiçi pazarı haline getirmiştir. Hindistan'da çevrimiçi oyunlardan elde edilen kazançlar gelir vergisine tabidir. Hindistan yasalarında elektronik olarak düzenlenen oyundaki yarışmalar, online bahis oyunları ve çevrimiçi oyunlarda elde edilen kazançlarda gelir vergisi, diğer kaynaklardan elde edilen gelirler başlığı altında %30 oranı esas alınarak belirlenir (www.livemint.com). Ancak çevrimiçi oyunlar vasıtasıyla elde edilen kazanç miktarında sınır 10.000 rupidir. Bu durumda mükelleflerin elde ettikleri kazançları bu miktarı aşarsa gelir vergisi beyannamelerini vermeleri gerekecektir.

4.5.4. ABD İç Gelir Servisi (IRS)

Sanal oyun ekonomisinin vergilendirilmesi konusunda en kapsamlı çalışma yapan ve pratikte uygulayan devlet idaresi, ABD'dir. ABD devletinde oyun kullanıcılarının sayısının artması ile bu oyunlarda gerçekleştirilen gerçek para ticaretinin artması bu alanda ki faaliyetlere yönelen vergi uygulamalarını doğurmuştur. Çünkü teorik olarak, vergi amaçları için, gerçek bir dolar değerine sahip olan her şey el değiştirdiğinde vergilendirilebilir.

IRS'nin sanal işlemleri düzenleyen kuralları yürürlüğe kabul etmesinin birçok nedeni vardır (Mack, 2008: 758)

- 1) Vergi kaçırma potansiyelinin ortadan kaldırılması
- 2) Uyumsuzluğa neden olacak yasal belirsizliklerin önlenmesi
- 3) Oyun ekonomisinin vergilendirilmesi konusu teorik bir söylem olsa da geliştirilen düzenlemeler ile birlikte yeni bir ekonomiye dahil etme fırsatının ortaya çıkması

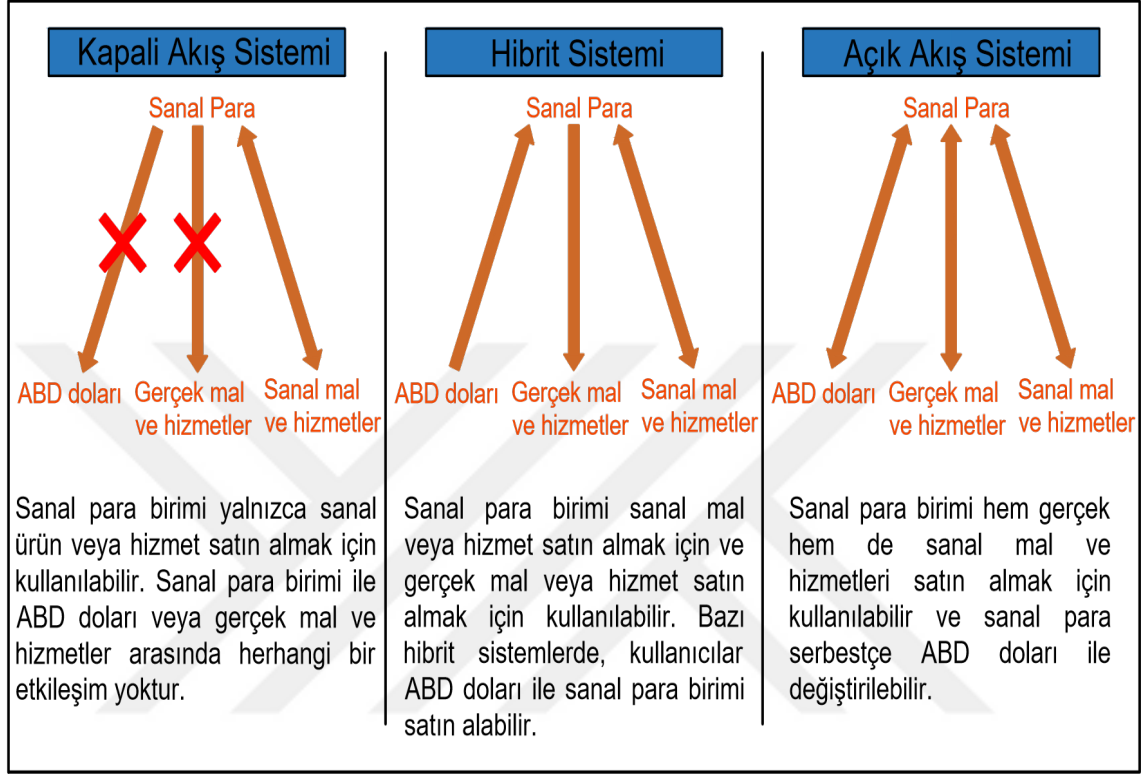
IRS, bitcoin gibi sanal para birimlerini, gerçek para birimi olarak ele almaktan ziyade mülk olarak ele alır ve gerçek hayattaki vergi kanunlarda ki uygulanan mülk işlemlerine göre vergilendirir. IRS 2007 yılında sanal ekonomilerden kaynaklanan vergi uyum risklerini değerlendirdikten sonra 2009 yılında sanal ekonominin işlemlerinin vergi sonuçları hakkında bir bildiri yayınlamıştır. Bu yayınlanan bildiren sonra birçok yazar bu konu hakkında düşüncelerini belirtmiştir. Bu yazarlar, sanal dünyalarda edinilen varlıkların gerçek para birimine dönüştürüldükten sonra vergiye tabi gelir teşkil ettiği konusunda hemfikir olmuştur (Arnold, 2012: 209).

IRS, Oyun dünyasındaki vergileme işlemini sağlamak için özellikle online satışları kontrol altına alıp elde edilen gelirleri vergilendirmeyi amaçlamaktadır (Roscoe, 2011: 31). Özellikle PayPal gibi üçüncü taraf ödeme hizmetleri veren online ödeme sitelerinde işlem yapan vergi mükellefleri, 20.000 doları aşan brüt ödemelerde ve 200'den fazla ödeme işlemi içeren faaliyetlerde, alınan geliri IRS'ye rapor etmesi gerekmektedir. Buna göre kullanıcılar, PayPal aracılığıyla kazanılan tüm gelirleri vergi beyannamesine dahil etmelidir.

IRS'nin yayınladığı bildiriden sonra, GAO (Hükümet Sorumluluk Ofisi) 2013 yılında IRS'nin hedeflediği oyun dünyasındaki faaliyetlerin nasıl vergilendirilebileceği hakkında bir yazı yayınlamıştır. GAO (2013) yılındaki yazısında, oyun dünyasındaki işlemleri takas borsaları ile benzer şekilde çalıştığını ve bu işlemlerin parasal işlem olmasa dahi ödeme yerine kullanıldığı için takas işlemlerinin vergiye tabi bir işlem olduğunu bildirmiştir. Ayrıca GAO bu raporda, mükelleflerin vergi beyannamesinin içerisinde, alınan sanal mal veya hizmetin piyasada ki değerinin belirtilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

2013 GAO Raporu'nun ana tavsiyesi, sanal ekonomiler dışında geliştirilen ve kullanılan sanal para birimleri ve vergi mükellefleri hakkında bilgi sağlamak için düşük maliyetli yollar geliştirmesini istemesidir (Marian, 2013: 45). GAO, bu şekilde vergilendirmenin maliyetlerini en aza indirerek vergilemede etkinliği sağlamayı amaçlamaktadır. Çünkü vergi işlemlerinin maliyetlerinin artması, ülkelerin vergi gelirlerine katkısının düşük oranlarda kalmasında neden olarak ülkeler açısından olumsuz bir durum oluşturmaktadır.

GAO, sanal oyun dünyasında ki faaliyetleri üç farklı kategoriye ayırmıştır. Şekil 4.2'ye göre sanal para birimleri ile ticareti yapılan dünya içi işlemleri, gerçek para ticareti işlemleri ve bunların doğurduğu vergi sonuçları farklı kategoride ele alınmıştır.



Şekil 4. 3: Sanal Para Birimi Sistemlerinin Türleri

Kaynak: (GAO, 2013:4)

Tablo 4.2’de bahsedilen sanal oyun ekonomisinde ki sanal para faaliyetlerinin vergi sonuçları şöyle özetlenebilir (GAO, 2013; 4-5):

Kapalı akış sistemindeki sanal para birimi, yalnızca bir oyun veya sanal ortamda sanal ürün veya hizmet satın almak için kullanılabilir. Oyuncular tarafından toplanan sanal araçlar, daha yüksek oyun seviyelerine ilerlemek için diğer oyun içi varlıklarla takas edilebilir. Ancak bu işlemler oyun dışında hiçbir değere sahip değildirler. Bu sistemde ayrıca sanal para birimleri dolar veya devletler tarafından çıkarılan diğer para birimleri ile bozdurulamaz. Yani sanal mallar ve hizmetler ile gerçek para işlemleri arasında etkileşim veya değişim yoktur. Bu yüzden bu öğelerin hiçbirinin gerçek dünyada nakit değeri olmadığından, oyundan kazanılan hiçbir gelir veya varlık vergilendirilemez.

Hibrit bir sistemde, sanal para birimi ile gerçek dolar veya mal ve hizmetler arasındaki akışlardan biri veya birkaçı kapalıdır. Örneğin, katılımcılar gerçek dolarlarla sanal para birimi satın alabilir veya bazı görevleri tamamlayarak sanal para birimi kazanabilir ve ardından gerçek veya sanal mal ve hizmet satın almak için para birimini kullanabilir. Ancak, sanal para birimi gerçek dolara geri değiştirilebilir olmayabilir. Çok oyunculu çevrimiçi oyunlar kapalı akış sistemi olarak çalışır, ancak bu kapalı akış sistemlerinin bazıları üçüncü taraf işlemler yoluyla gerçek ekonomi gibi faaliyet gösterebilir. World of Warcraft hibrit bir sisteme iyi bir örnektir. Bu oyunda, bir oyuncu para birimi olarak yalnızca WoW altını kullanarak sanal dünyadaki tüm işlemleri korumayı seçebilir veya kullanıcıların sanal malları gerçek dolarlarla değiş tokuş etmesine olanak tanıyan üçüncü taraf değişimlerine açık olabilir. Hibrit Sistemde sadece oyun içerisinde altınlarını kullanıp sanal öğe alıp alması gibi işlemler vergilendirilmez. Ancak oyuncuların sanal varlıklarını alıp satabilecekleri WoW altını dışında üçüncü taraf borsaları da vardır. Bu durumda, bir sanal satış gerçek kar sonuçları doğurur yani bu işlem vergiye tabi olur.

Açık akış sistemindeki sanal para birimleri hem gerçek hem de sanal mal ve hizmetleri satın almak için kullanılabilir ve ABD doları gibi devlet tarafından çıkarılan para birimleriyle kolayca değiştirilebilir. Öncelikle sanal bir ekonomide kullanılmak üzere tasarlanmış açık akışlı para birimine bir örnek Second Life oyunudur. Öncelikle bir online oyun olarak, sanal ekonomi dışında gerçek mal ve hizmet satın almak için kullanılmak üzere tasarlanmıştır. Çünkü oyunun kendisi, oyuncuların sanal olarak sunulan Linden dolarını gerçek ABD doları ile serbestçe değiştirmelerine izin verir. Linden dolarlarının nakit değeri belirlenmiş olduğundan, IRS sanal işlemlerin gerçek dünyadaki değerini kolayca belirleyebilir. Bu yüzden bu gibi açık akış sistemindeki gerçek para ticareti işlemleri vergiye tabi gelir olarak ele alınır. GAO raporunda açık akış sisteminde, işlemin taraflarının gerçek kimliklerinin elde edilmesinin zor olması nedeniyle üçüncü taraf raporlamanın zorunlu olduğunu belirtmektedir. Yani bu işlemlere aracılık etmek için bir üçüncü taraf ödeme ağının kullanılması gerektiğini ve mükellefin raporlama eşik gereksinimlerini karşıladığı ölçüde üçüncü taraf bilgi raporlamasına tabi olmasının vergilendirme işlemleri açısından önemli olduğunu belirtmektedir.

IRS bu tavsiyelerle birlikte oyun dünyasındaki faaliyetleri vergilendirilmesi işlemine başlamıştır. IRS şu an özellikle ABD dolarına dönüşebilen sanal paraları vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Örneğin IRS 14 Şubat 2020 yılında oyun dünyasında vergilendirme işlemleri ile ilgili kafa karışıklığını gidermek için sitesinde bir yazı paylaşmıştır. Bu yazıda IRS, *“Oyun ortamından ayrılmayan bir oyunun parçası olarak (dönüştürülebilir olmayan sanal para birimleri) sanal para birimlerinde işlem yapılması sonucu, vergi mükelleflerinin bu işlemleri vergi beyannamelerinde belirtmelerini gerektirmez”* ifadelerini kullanmıştır.

Sonuç olarak IRS, oyun dünyasındaki vergilendirme işlemlerini yerine getirmek için çalışmalar yapmış ve yapmaktadır. Bunlardan birisi de oyun dünyasındaki kullanıcıların, gerçek dünyadaki işlemlerini vergilendirmek amacı ile yeni vergiler koymasidir. Ayrıca bu konuda en önemli adım olarak, oyun dünyasında ki kullanıcıların işlemlerinin vergilendirilmesi için, sanal ortamda yapılan işlemleri belirlemek ve aynı zamanda vergi mükelleflerinin kimliğini ortaya çıkarmak için üçüncü taraf raporlama işlemlerinin olması gerektiğini ortaya çıkarmasıdır.

4.5.5. Türkiye’de Oyun Ekonomisi ve Vergilendirme Çalışmaları

Küresel çapta sanal oyun kullanıcının sayısı arttığı gibi Türkiye’de sanal oyun ekonomisinin kullanıcı sayısı ve pazar hacmi, dijital teknolojilerin kullanımının artması ile birlikte artmıştır. Özellikle bu oyunlar aracılığıyla reklam verenler, oyun satışı yapanlar, oyun geliştiriciler ve oyuncular pazar hacminin artmasında temel öğeleri oluşturmaktadır. Dijital ortamdaki oyun pazarının hacminin artması, gerçek para ticareti işlemlerinde bir artış meydana getirmiştir. Bu yüzden Türkiye’ de sanal oyun ekonomisinin işlemlerin vergilendirme sonuçlarının nasıl olacağı bu açıdan önem kazanmıştır. Nitekim Türkiye’de oyun satışları ve oyun içerisinde bireylere satılan sanal öğeler oyun sektörünün en önemli gelir kısmını oluşturmaktadır.

4.5.5.1. Türkiye’de Oyun Sektörü ve Ekonomisi

Türkiye’deki oyun sektörü, özellikle sosyal ve mobil oyun oluşturmak isteyen bireysel oyun geliştirici veya kurumsal oyun geliştiricilerin piyasada yer alabilmesine olanak tanır (Akçetin ve Diğerleri,2017:139). Nitekim Türkiye’de oyun pazarında her

geçen gün yeni oyun geliştirici firmalar oyun piyasasında yer almaktadır. Oyun piyasasında ortaya çıkan firmalar ile birlikte Türkiye oyun sektörü, önemli bir endüstri haline gelmiştir.

Türkiye’deki oyun sektöründe 60’a yakın oyun geliştirici şirket bulunmaktadır (Yenituna, 2017: 175). Ayrıca şirket halinde gelişmemiş, oyun geliştirici ekip halinde çalışan kişilerde vardır. Sonuç olarak büyük endüstri haline gelen oyun sektörü, Türkiye ekonomisi açısından önemli bir konuma gelmiştir. Şekil 4.4’ te Türkiye’de ki oyun sektöründe önemli olan firmalar gösterilmiştir.



Şekil 4. 4: Türkiye’de Büyük Oyun Firmaları

Kaynak: (GAMINGINTURKEY, 2018: 29)

Türkiye’de faaliyette bulunan sanal oyunlarda ki oyun firmalarının birçok gelir elde etme yöntemleri vardır. Bu gelir yöntemleri şunlardır (Budak,2012:1)

- 1) Oyunların kutu içinde konsol ile birlikte satılması yolu ile gelir elde edilmesi,
- 2) Steam gibi dijital araçlar yolu ile alıcılar ve satıcıları buluşturma yöntemi ile gelir elde edilmesi
- 3) F2P (Free To Play) yöntemi ile kullanıcıların oyunda bir kısıtlama olmaksızın oynamasına izin verilir. Böylece kullanıcılar oyun içerisinde gelişimini sağlamak ve hızlandırmak için sanal öge alır. Bunun sonucunda ise oyun sektöründe ki oyun sahipleri gelir elde eder.

Türkiye’deki oyun sektöründe son zamanlarda F2P gelir yöntemi ön plana çıkmaktadır. Çünkü kullanıcıların, genellikle sanal oyunlarda para harcaması ihtimali düşük olduğu için F2P gelir yöntemi, oyunlara girişteki ödeme engelini kaldırır ve böylece sanal oyunlarda para harcayan kullanıcı topluluğuna dönüştürür (Erol ve Diğerleri, 2014:21).

Türkiye’de sosyal oyun geliştirme şeklindeki faaliyetler, oyun şirketleri açısından önemli bir gelir kaynağı oluşturmaktadır. 2010 yılında kurulan Peak Games oyun şirketi, kısa süre içerisinde Türk mobil oyun geliştirici olarak global oyun sektöründe ön plana çıkmıştır. Örneğin, Peak Games tarafından geliştirilen Toon Blast ve Toy Blast oyunları uygulama mağazalarında en yüksek hasılat elde eden oyunlar arasında yerini almıştır. 2020 yılında sosyal oyun şirketi Zynga, Peak Games’i 1,8 milyar dolara satın almıştır. Bu satış işlemi, Türkiye’deki oyun sektörü içerisinde gerçekleşen en değerli işlem gören şirket satışı olmuştur.

Türkiye’de sanal oyun geliştiren ve sunan şirketlerin sayısı artması, Türkiye’de oyun kullanıcılarının sayısının artması ile birlikte gelişmiştir. Nitekim Türkiye’de 2019 itibari ile toplam oyuncu sayısı 32 milyona ve toplam pazar gelirleri 810 milyon dolara çıkması ile birlikte dünyadaki dijital oyun sektöründe ilk 20 ülke arasına girmiştir (Temur, 2020: 1191).

Türkiye’de sanal oyun kullanıcıları sayılarında son yıllarda bir artış eğilimi gözlemlenmektedir. Özellikle 2020 yılında koronavirüs salgınından dolayı dijital oyun dağıtım ağı ve platformu Steam’de anlık aktif kullanıcı sayısı 23 milyonu geçerek tüm zamanların rekorunu kırmıştır ve sanal oyun alanında vakit geçiren günlük aktif oyuncu sayısında da %40 ‘lara varan bir artış gözlemlenmiştir (www.hurriyet.com.tr). Şekil 4.5’de gösterildiği gibi Türkiye’de 2018 yılında 30 milyon olan kullanıcı sayısı 2019 yılı itibari ile 32 milyon kişiye yükselmiştir. Türkiye 30 milyonu aşkın kullanıcı sayısı ile

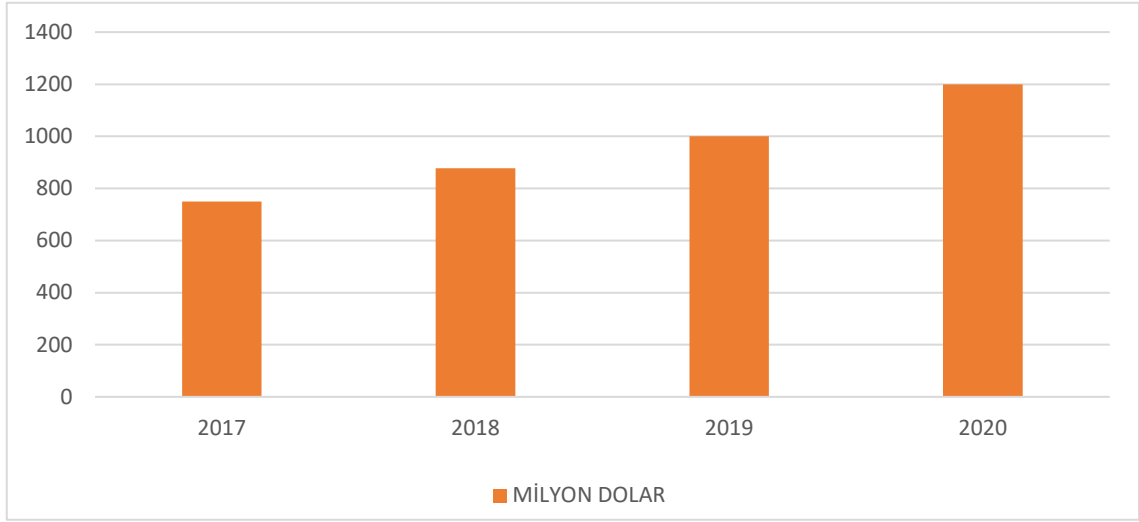
birlikte ile küresel oyun pazarı oyuncu sayıları sıralamasında 16. sırada yer almıştır (newzoo.com).



Şekil 4. 5: Türkiye’de Sanal Oyun Kullanıcı Sayıları

Kaynak: (GAMINGINTURKEY, 2019: 40)

Türkiye’de oyun sektöründeki oyun şirketleri ve oyun kullanıcıları sayılarının artması oyun sektörünün pazar payında önemli bir artış sağlamıştır. 2017 yılında 750 milyon dolar olan oyun sektörünün pazar hacmi, 2018 yılında 878 milyon dolar olmuştur. Şekil 4.6’ de Türkiye’de ki oyun sektörünün yıllara göre değişimi gösterilmektedir.



Şekil 4. 6: Türkiye’de Oyun Sektörü Pazar Büyüklüğü

Kaynak: (Güvenli İnternet Merkezi)

Türkiye’de oyun sektörü ekonomisinde gerçekleşen bir diğer faaliyet ise, kullanıcıların oyun vasıtası ile gerçek para kazanmasıdır. Özellikle en çok oynanan oyunlarda, zaman içerisinde oyuncuların eğlence amacından ziyade oyunlardan gelir elde etme isteği ortaya çıkmıştır.

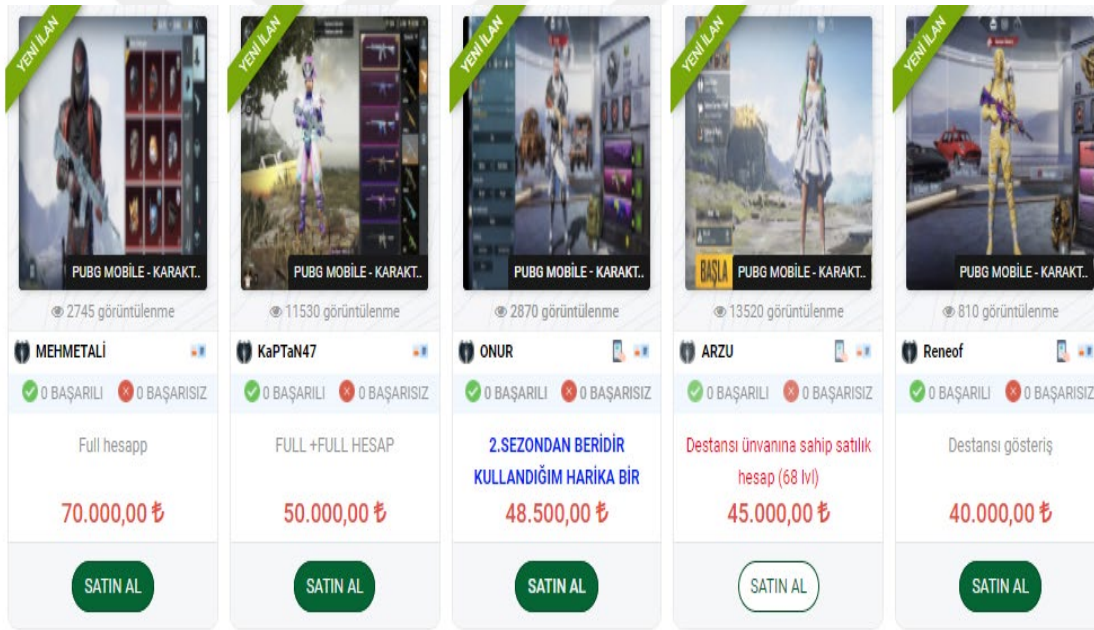
Türkiye’de oyun sektöründe ki en çok oynanan sıralaması, oyunfor 2020 verilerine göre şöyle sıralanabilir:

- 1) PUBG Mobile
- 2) Fortnite
- 3) FIFA serisi
- 4) Tom Clancy's Rainbow Six Siege
- 5) League of Legends (LOL)
- 6) Football Manager serisi
- 7) World of Warcraft
- 8) Overwatch
- 9) Battlefield serisi
- 10) Call of Duty: Black Ops 4

Yukarıda ki oyunlarla birlikte Türkiye’de oynanan diğer oyunlarda gerçekleşen bireysel kullanıcıların gerçek para ticareti işlemleri, oyun içerisinde gerçekleşebilirken

oyun dışındaki aracı sitelerde de gerçekleşmektedir. Örnek olarak Türkiye oyun sektöründe Steam, oyun satışlarının, oyun dağıtımının gerçekleştiği ve aynı zamanda içerisinde sosyal ağların bulunduğu bir aracı sitedir (Coşkun ve Öztürk, 2016: 684). Bu site içerisinde oyun kullanıcıları, site kuralları çerçevesinde oynadıkları oyunlardan elde ettikleri ki sanal öğeleri, site içerisinde satarak gelir elde edebilirler.

Steam dışında oyuncu karakterleri, epin ve diğer oyun içi sanal öğeler satmak için kurulan sitelerde vardır. Bu sitelerde bireysel kullanıcılar, oyun içerisinde sanal olarak elde ettikleri sanal öğeleri ve paraları, diğer kullanıcılara satarak gerçek paraya çevir. Bu siteler belirli komisyon oranlarında alıcı ve satıcıları bir araya getirerek satış işlemlerini yerine getirmektedir. Şekil 4.7’de aracı bir site aracılığıyla hesaplarını satan bir site görüntüsü gösterilmektedir.



Şekil 4. 7: Siteler Üzerinden Karakter Satışı

Kaynak: (www.kabasakalonline.com)

Türk oyun piyasasında yeni bir oyun olmasına rağmen en fazla kişinin oynadığı ve aynı zamanda gerçek para ticareti işlemlerinin gerçekleştiği PUBG Mobile, ücretsiz bir oyundur ve çoğunlukla gelirini uygulama içi satın alımlar veya reklamlar yoluyla kazanır. Türkiye’de birçok kişi düzenli olarak PUBG Mobile oynayarak oyunda ilerleme sağlar. Oyuncular, takımlar halinde ya da bireysel olarak rakiplerini öldürerek hayatta

kalmaya çalışır. Oyunda ki kullanıcılar rakipleri ile savaşırken silah elde edinirler ve bu silahları ile stratejik planlar hazırlayarak oyunda savaşır.

PUBG Mobile oyununun sanal para birimine PUBG Mobile UC adı verilir. Oyundaki kullanıcılar belirli görevlerini yerine getirerek veya kullanıcılar arasında hediyeleşme yolu ile bu paraları elde edebilmektedir. Bu sanal paralar, gerçek dünya paraları ile dönüştürülemez. Oyundaki EULA sözleşmesinde, “*Sanal ürünlere veya sanal para birimine sahip olmadığınızı kabul etmelisiniz. Onlar gerçek dünya parası veya eşdeğer herhangi bir kredi dengesi temsil etmez ve gerçek dünya para ya da parasal değeri olan bir şey için itfa edilemez*” ifadesi bulunmaktadır.

PUBG Mobile oyununda her ne kadar gerçek para ticareti işlemleri yasak olsa bile yasal olmayan şekilde gerçek para kazanmak için birçok yöntem vardır. Örneğin oyunda sanal para almak isteyen kullanıcı, oyun içerisinde alabileceği sanal parayı daha ucuza almak için diğer oyuncuların biriktirdiği sanal paraları oyun dışındaki ortamlarda anlaşılarak gerçek para ile alabilmektedir. Bu işlem, sanal para sahiplerinin oyun içerisindeki hediye gönder seçeneği ile gerçekleşmektedir. Bu oyunda ayrıca kullanıcılar arasındaki gerçek para ticaretini sağlayan yasal olmayan aracı siteler de bulunmaktadır. Bu sitelerde kullanıcılar, sanal öğelerini takas edebilir veya satabilir. Ayrıca oyun kullanıcıları, oyun dışındaki sosyal medya platformları, aracı site platformları ve oyun içindeki sohbet kanalları ile oyuncu hesaplarını satabilir.

Türkiye’de oyun sektörü içerisinde kullanıcı sayısının fazla olduğu diğer bir oyunda Fortnite oyunudur. Oyun kullanıcıları çeşitli yöntemler ile bu oyunda gerçek para kazanmaktadır. Örneğin İngiliz The Independent gazetesi ve siber güvenlik firması Sixgill tarafından hazırlanan ortak rapora göre, farklı kullanıcıların kredi kartı bilgilerine erişen siber suçluların, Fortnite hesabı oluşturup “V-Bucks” isimli oyun içi sanal para satın aldıkları ve bunları karaborsada ucuza satarak çalıntı paraları akladıkları tespit edilmiştir (Günen, 2019:1). Nitekim bu risk durumu diğer birçok oyun içinde mümkündür.

Türkiye’de oyun sektörünün önemli bir gelir ayağını da bireylerin oynadığı oyunları Youtube ve Twitch gibi sosyal platformlar aracılığıyla yayınlaması ile gerçekleşmektedir. Bu oyun yayınlarında kullanıcılar belirli abone sayılarını elde ettikten

sonra içerikleri üzerinden reklam vererek para kazanmaktadır. Bunun yanı sıra Twitch üzerinden bağış toplayarak da gelir elde edilmektedir. Sonuç olarak Türkiye'deki insanların sanal ortamlarda daha fazla zaman geçirmesi, insanların bu oyunlardan belirli ölçülerde parasal gelir elde etmesine olanak tanımıştır.

4.5.5.2. Türkiye'de Oyun Sektörünün Vergilendirilmesi

Türkiye'deki oyun sektörü içerisinde oyun kodlarının satışı işlemleri vergilendirme işlemleri açısından önemli bir yer tutar. Çünkü oyuncular, oyun içerisinde kullanabileceği sanal öğeleri ve bazı özellikleri bu oyun kodları ile satın alabilmektedir. Bu oyun kodları oyun yapımcısından veya aracı şirketlerden satın alınabilmektedir. Ayrıca oyundaki kod satışları işlemini gerçekleştirecek birçok aracı site de bulunmaktadır. Bu kodların temin edilmesinde; banka/kredi kartları, paypal, ön ödemeli veya faturalı hatlar kullanılmaktadır (Armağan ve Gündüz, 2019: 275). Ancak bunların dışında dünya çapında kabul görmüş ve Türkiye'de kullanılan bir ödeme yöntemi olan Elektronik Seri Numarası (ESN) adı verilen E-pin sistemi vardır. Bu sistemde kullanıcılar bu epini alarak kredi elde ederler ve bu kredileri oyun içerisinde sanal öğe almak için kullanırlar.

Oyun kodları yurtiçi şirketler tarafından temin edileceği gibi yurtdışındaki şirketlerden de temin edilebilmektedir. Yani oyun kodları satış işlemi, yurtiçi ve yurtdışı satış olmak üzere iki şekilde gerçekleşir. Bu satış işlemleri yukarıda bahsedilen işlemlerle birlikte değerlendirildiğinde oyun satışı ve oyun içi sanal öğe satışı işlemlerinin şirketler açısından ticari kazanç oluşturup Türkiye'de vergi işlemlerine tabi tutulması gerekir (Armağan ve Gündüz, 2019: 277). Çünkü gelir vergisi kanunun 37. Maddesinde ticari kazancın tanımı şöyle tarif edilmektedir: “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” Bu durumda oyun kodu satışları ticari kazanç olarak değerlendirilip vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak oyun kodlarının satın alım işlemleri çoğunlukla yurtdışı mukim şirketler tarafından yerine getirilmektedir. Bu yüzden bu tarz ticari faaliyetler dar mükellefler hakkında gerçekleşen kanun maddelerine tabi olmalıdır. Kurumlar vergisi kanununun 2. ve 3.maddesinde dar mükellefler için belirtilen dar mükellefiyetin tanımı ve dar mükelleflerin kurum kazançlarının nelerden oluştuğu şu şekilde belirtilmiştir:

“(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyabilir kurumlardan ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.”

Dolayısıyla belirtilen maddeler çerçevesinde yurtdışı mukim olanların oyun kodu satış işlemlerinin dar mükellefler için geçerli olan hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu yüzden Türkiye’de daimî temsilcisi ve işyeri olmayan dar mükelleflerin ticari kazançlarının vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır.

Ayrıca yine aynı kanunun 30.maddesinin 1. ve 2. alt kanun maddelerinde dar mükelleflerle ilgili vergi kesintisi başlığı altında şu ifadeler yer almaktadır:

“(1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

a) Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan ak ediş ödemeleri.

b) Serbest meslek kazançları.

c) Gayrimenkul sermaye iratları.

ç) Gelir Vergisi Kanunu’nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları.

d) (Ek: 20/8/2016-6745/65 md.) Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden.

(2) Ticarî veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.”

Yukarıda belirtilen maddelere göre oyun satışları ve oyun için sanal öğe satışlarından doğan gelirler ticari faaliyetten doğan gelirler olarak nitelendirildikleri için bu ödemelerde vergi kesintisi yapılamamaktadır.

Bir sanal dünya oyunu sağlayıcısının, bir katılımcıya sunduğu işlemlerin vergiye tabi bir tedarik olması ve aynı zamanda gerçekleştirilen arzın işletmenin bir parçası olmasından dolayı, tedarikçi açısından KDV yükümlülüğünün doğduğu açıktır. Bu yüzden oyun kodu satışlarında, oyun kodlarının ithal edilmesindeki vergi sorumlusu, hizmeti sunan yabancılar olsa bile mal ve hizmet alımı Türkiye’de gerçekleştiği için yabancı şirketlerin KDV ödemesi gerekmektedir (Temur, 2020: 1193). Çünkü KDV Kanunun 9/1 maddesinde bu şekildeki mal ve hizmet alımlarında KDV işlemi şöyle açıklanmaktadır:

“Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. (Ek cümleler: 28/11/2017-7061/41 md.) Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Gelir İdaresi Başkanlığınca bu uygulamanın usul ve esaslarını belirlemek üzere Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğ’i yayınlanmıştır. Bu Tebliğ metninde elektronik hizmet sunucularının KDV mükellefiyeti şu şekilde tanımlanmıştır:

“Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp, Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmek suretiyle beyan ederler.”

Belirtilen madde kapsamında elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti tesis ettirilenler, Türkiye’de KDV mükellefiyeti olmayan kişilere sundukları hizmetlerde KDV’yi hesaplamak zorundadırlar.

Bu tebliğ metninde ayrıca Elektronik hizmet sunumuna aracılık edenlerin KDV sorumluluğu da ele alınarak şu şekilde belirtilmiştir:

“Elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.”

3065 Sayılı KDV Kanunu ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğ’i içerisinde yer alan maddeler ve düzenlemeler Türkiye’de meydana gelen her türlü teslim

ve hizmetlerin KDV işlemine tabi olması gerektiğini belirtmektedir. Nitekim bu düzenlemelerden önce elektronik ortamda gerçekleşen işlemlerde fayda Türkiye’de sağlanmış olsa bile tüketiciden KDV tahsil edilmemekteydi (Şamlı ve Öztürk, 2019: 1). Ancak bu düzenleme ile birlikte rekabet eşitliği açısından yurtdışı mukim şirketlerden alınan hizmetler KDV konusuna girmektedir.

Bununla birlikte Türkiye’de gerçekleşen bu işlemler, KDV haricinde herhangi bir sorumluluk getirmemektedir. Ancak Türkiye’de ki ikamet eden kurumların, yerleşik olanlardan alınan KDV, gelir ve kurumlar vergisi açısından sorumluluğu hali hazırda bulunmaktadır.

Ayrıca oyun kurucuların oyun dünyasında ki sanal paraları satın alınması sırasında fiş veya fatura karşılığında KDV hesaplaması yapması gerekmektedir. Ancak burada ki işlemde, oyuncunun sanal paraları oyun içerisinde harcamaya başladığı zaman değil, oyuncuya sanal paraların tesliminin yapıldığı andan itibaren KDV işlemi doğmaktadır. Ancak herhangi bir oyunda veya herhangi bir şirketin oyunları ile sınırlı olmaksızın farklı kişilerden alınabilen sanal oyun paraları, elektronik para birimi gibi değerlendirilerek oyuncunun oyun içerisinde bu paraları kullandığı zaman KDV işlemi ortaya çıkmaktadır (Elele, 2014:1).

Kullanıcıların sahip olduğu sanal öğeleri, dijital oyun aracı sitelerinde satması ve oyun sitelerinin bu mal ve hizmet satışına aracılık etmesi işlemi de vergilendirme işlemi açısından önemlidir. Bu durumlar da vergilendirme işlemi, aracı sitelerin elde ettiği komisyon üzerinden, satış işlemini gerçekleştiren kişilere KDV’li fatura düzenlemesi ile gerçekleşmektedir (Ertaş, 2018: 1). Ayrıca bu satıştan gelir elde eden kişilerin vergi sorumluluğu kendilerine ait olmaktadır.

Son olarak Türkiye’de dijital ortamda sunulan mal ve hizmetlerden alınması gereken vergi kapsamında 2019 yılında 7194 sayılı "Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" kapsamında ‘Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler’ başlığı altında sanal oyun dünyasında platform sahipleri ve aracı sitelerin vergilendirme işlemlerinde yeni düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerden bazıları şunlardır:

“Oyun konsolunda oynamaya mahsus olanlar dâhil olmak üzere, çevrim içi veya çevrim dışı oynanmasına bakılmaksızın her türlü dijital oyunların, oyun ek paketlerinin veya oyun kodlarının,

Çevrim içi oyunlarda kullanıcıya belirli bir bedel karşılığında oyunla ilgili uygulama veya paketlerin (ilave oynama hakkı, ilave oyun süresi, oyun içi özelliklere, materyal ve öğelere erişim, oyun içi karakter oluşturma ya da geliştirme veya oyun içi sanal para temini gibi) dijital ortamda satışı ve benzeri diğer içerik satışları ile bu içeriklerden yararlandırmaya (içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına) yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen hasılat vergiye tabidir.

İşletmesi tarafından dijital ortamda çevrim içi oynatılan oyunun ilave özelliklerine erişim hakkı için kullanıcılara oyun içinde yapılan sanal para satışından, elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.”

Türkiye’deki oyun sektörünün vergilendirilmesinde dijital hizmet vergisi, oyun dünyasındaki belirli faaliyetlerin vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca bu faaliyetleri vergilendirmek oluşturulan dijital hizmet vergisi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir.

Türkiye’de Oyun ekonomisi içerisinde oluşturulan yeni düzenlemeler daha çok çevrimiçi oyunlarda satılan, epin ve karakter ticareti yapacak olan firmaları kapsamaktadır. Ancak sanal oyunlarda gerçek para ticareti yaparak bireysel gelir elde eden kullanıcılar açısından ise herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

4.5.5.3. Türkiye’de Oyun Sektörünün Vergilendirilmesinde Zorluklar

Sanal oyun dünyasında elde edilen sanal paraların yasal olarak tanımı henüz Türkiye’ yapılmamıştır. Bu nedenden dolayı oyunlardan elde edilen sanal paralar, diğer ülkelerde olduğu gibi sermaye kazançları olarak ele alınıp, gelir vergisine mi tabi olacağı veya sanal paraların normal para olarak ele alınıp, KDV işlemlerine mi tabi olacağı konusu belirsiz kalmaktadır.

Ayrıca bir diğer belirsizlik, sanal paraların emtia olarak ele alınmasıdır. Bu durumda da sanal para alım satımı, eğer bir kez gerçekleşmişse elde edilen kazanç, arızı kazanç ele alınır ve bu kazançlar gelir vergisine tabi işlem olarak ele alınır (Akiz, 2019: 10). Bu belirsizlikler göz önüne alındığında herhangi bir vergilendirme işleminde ortaya çıkacak yasal boşluklar oyun dünyasındaki vergilendirme işlemleri açısından zorluklar oluşturmaktadır.

Türkiye’de sanal ortamlarda elde edilen gelirlerin, vergi kanunlarında yer almamasından dolayı kullanıcıların bu dünyalarda elde ettikleri gelirleri gizlemek için farklı platformlara yönelmesi veya yeni araçlar geliştirmesi ileride yapılacak düzenlemeler sonrasında zorluklar oluşturacaktır.

Vergilendirme işlemleri açısından bir diğer zorluk ise Türkiye’deki sanal oyun dünyasında ki kullanıcılara yasal olarak belirlenmiş sanal mülkiyet haklarının verilmemiş olmasıdır. Bu yüzden günümüzdeki kanunlarla ve kullanıcı sözleşmeleri ile oyun içerisinde ki mevcut karakterlerin kime ait olduğu bilinmemekte ve böylece sahip olunan karakter üzerinde mevcut hak iddia edilememektedir (Burtul, 2013: 795). Bu durumda bireylerin, sanal ortamlarda elde ettikleri sanal unsurlarla bağlantısını bulmak zor olduğu için bireylere getirilen vergilendirme işlemi, vergi gelirleri açısından ciddi kayıplara neden olacaktır.

Türkiye’de oyun sektöründeki vergilendirme işlemlerinin diğer ayağını oyun şirketleri ve aracı kurumlar oluşturmaktadır. Yurtdışı mukim şirketlerin Türkiye’de yaptıkları oyun kodu satışlarında elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi için işyeri kavramı göz önüne alınmalıdır. Nitekim vergilendirme sorunun temelinde işyerinin doğru tespit edilmemesi yatmaktadır. 213 Sayılı Vergi Usul kanunu 156. Maddesinde işyeri kavramı şu şekilde tanımlanmıştır:

“Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”

Yukarıda bahsedilen işyeri kavramı daha çok fiziki olarak somut bir yer olarak ele alınmaktadır. Ancak internet üzerinden gerçekleşen mal hizmet alım -satım işlemlerinde sabit işyeri kavramı yetersiz kalmaktadır. Nitekim oyun dünyasında meydana gelen ticari faaliyetler web sunucuları üzerinden gerçekleşmektedir. Web sunucularının işyeri olarak kabul edilmesi ise pratik açıdan birçok sorunla karşı karşıya gelmek demektir. Çünkü web sunucuları faaliyetin fiilen gerçekleştiği esas yer değil sadece alıcı ve satıcının bir arada bulunduğu aracı bir yer olarak değerlendirildiği için web sunucularının işyeri olarak değerlendirilemeyeceği aşikardır (Mucuk, 2020:1). Dolayısıyla sanal oyun dünyasında faaliyet gösteren yurtdışı mukim şirketlerin ve kişilerin kurumlar vergisi veya gelir

vergisi işlemlerine tabi olmasında işyeri kavramı sorunu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca web sunucuları işyeri olarak değerlendirilse bile vergilendirme işlemleri açısından başka zorluklar oluşmaktadır. Çünkü birçok çevrimiçi oyunların web sunucularının Türkiye’de bulunmamasından dolayı sunucular üzerinde tasarruf edilememesi vergilendirme işlemlerindeki diğer zorluğu oluşturmaktadır (Armağan ve Gündüz, 2019: 278).



SONUÇ VE ÖNERİLER

Dijital ekonomi, dijital içeriklerin ve dijital platformların yaygınlaşması ile birlikte yeni girişimcilik ve kazanç fırsatlarına yol açmıştır. Bu durum ise dijital ekonominin giderek büyük bir sektör haline gelmesine neden olmuştur. Ancak dijital ekonomi ile birlikte ekonomik faaliyetlerin hacmi büyümesine rağmen ülkelerin vergi gelirlerinde artış düşük kalmıştır. Nitekim dijital platformlar üzerinden gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi sorunu uluslararası bir gündem haline gelmiştir.

Geleneksel vergi sisteminde çok uluslu bir işletmenin bir ülkede önemli bir fiziksel varlığı varsa, vergilendirme hakkı bir ülkeye düşmektedir. Ancak dijital ekonomide, bu paradigmanın modası geçmiştir. Çünkü uzaktan satışların benimsenmesi ve faaliyetlerin merkezileştirilmesi, işletmelerin fiziksel varlığa ihtiyaç duymadan küresel müşterilere ulaşmasını sağlamıştır.

OECD tarafından yayınlanan BEPS eylem planında bu sorunlar göz önünde tutularak, işletmelerin yaptığı ekonomik faaliyetlerde tüketimin veya satışın yapıldığı ülkeye vergilendirme hakkı vermesi, bu sorunların çözümü açısından önemli bir adım olmuştur. Bununla birlikte OECD daimî işyeri kavramı, kontrol edilen yabancı kurum kuralları ve nexus yaklaşımı önerisi ile mevcut vergi sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesini tavsiye ederek vergilendirme faaliyetlerinde uluslararası değişiklikler yapılmasını istemiştir.

OECD tarafından dijital ekonomi için oluşturulan özel vergi kuralları, piyasaya sürülmesinden bu yana vergilendirme işlemleri açısından ilerleme kaydedilmesini sağlamıştır. Özellikle klasik vergi sistemlerinin fiziksel bir varlığa dayalı olan ekonomisi, yeni belirlenen vergi kuralları ile dijital bir varlığı kabul etmesine yol açmıştır. Ancak OECD çalışmaları nihai olarak sonuçlanmamış ve tam olarak vergilendirme konusunda uzlaşmalar sağlanmamıştır.

Dijital ekonomide işletmeler açısından gerçekleştirilen mal ve hizmet sunumlarındaki faaliyetlerin yanı sıra dijital ortamlarda gelişen ve büyüyen bir pazar olan oyun endüstrisinin, toplumun her kesimine yayılması bu alanda oluşan ekonomik

değerlerin vergilendirme sorunlarını da beraberinde getirmiştir. Bu ortamlarda önemli ölçüde katılımcı sayısının bulunması ve katılımcıların oyunlar aracılığıyla elde ettikleri gelir miktarını hızla artırması bu durumun somut bir örneğidir. Gerçek ekonomilerde olduğu gibi, oyun ekonomileri de bireylerin verilen görevleri yerine getirerek, oyunda harcanan zamanla doğru orantılı olarak değer kazanması için seçenekler sunar. Bu özellikle sanal oyun dünyasında geçerlidir. Daha fazla zamanı olanlar, oyun içerisinde ki edindikleri malları satarak ve oyun içi görevleri yerine getirerek para kazanabilirler.

Akademisyenler arasında sanal oyun dünyalarında kazanılan gelirlerin ne zaman vergilendirilmesi gerektiği sorusundan önce, bunların vergilendirmeye tabi bir işlem olup olmadığı ve nasıl vergilendirileceği soruları tartışılmıştır. Oyun dünyasında ki kullanıcıların vergilendirilmesi işleminde ilk sorun, kullanıcıların oyun içerisinde sanal öğeler üzerinde mülkiyet hakkının bulunmamasıdır. Bu yüzden elde edilen sanal mülklerin veya gerçek paraların vergilendirilmesi işlemi yasal olarak mümkün olmamaktadır. Ancak literatürde, kullanıcıların oyuna başlamadan yaptıkları ödemeler ve oyundaki sanal paraları gerçek paraya çevirme işlemleri kullanıcılarına mülkiyet hakkının tahsis edildiği yönündedir. Nitekim oyun dünyasında vergilendirme konusunda yapılan çalışmalar mülkiyet hakkının verildiği varsayılarak yazılmıştır. Bu yüzden etkin ve adil bir vergi sistemi için oyunculara sanal mülkiyet hakkının verildiği yasal düzenlemeler gerekli görülmüştür.

Oyunlarda faaliyet gösteren bireylerin normalde ticari bir faaliyette bulunması yasaklanmıştır. Ancak birçok kullanıcı oyun dışında geliştirdiği birçok yöntem ile gerçek para kazanmaktadır. Özellikle oyun içinde ve oyun dışında müzayede evlerinde bu işlemler gerçekleşmektedir. Vergilendirme işlemine başlayacak ülkeler bu aracı olan sistemleri belirlemesi gerekmektedir. Aksi takdirde milyonlarca kişi herhangi bir vergilendirme işlemine tabi olmaksızın faaliyetlerini sürdürecektir.

Sanal dünyadaki oyunlarda, bireylerin kazandıkları sanal öğeleri satarak veya takas ederek elde ettikleri sanal paraları, gerçek dünya parasına çevirme işleminde vergilendirme işleminin olması gerektiği noktasında birçok akademisyen hem fikirdir. Bu yüzden oyunlarda gerçekleşen gerçek para işlemlerindeki kazançlar vergilendirme işlemine tabi olmalıdır. Ancak oyunlarda belirli görevlerin yerine getirilerek kazanılan,

sanal hediye olarak görülen öğelerin vergilendirmesi işlemlerinde farklı görüşler bulunmaktadır.

Birçok ülkede sanal oyun dünyasının vergilendirilmesi konusunda çalışmalar yapılmıştır. Bu konuda yapılan çalışmalardan en önemlisi IRS'nin (Amerikan İç Gelir Servisi) hazırladığı rapordur. IRS, yaptığı çalışmalarda sanal dünyaları sınıflara ayırarak vergilendirme işlemelerine başlamıştır. IRS tarafından yapılan çalışmalar, oyun dünyasını vergilendirilmesi işlemine başlayacak ülkeler açısından örnek teşkil etmektedir.

Sonuç olarak dünyada ve Türkiye'de oyun sektörünün büyüklüğü göz önüne alındığında bu sektördeki satıcıların ve kullanıcıların faaliyetleri tespit edilerek vergilendirme işlemlerine başlanmalıdır. Her geçen gün oyunlardaki kullanıcıların sayısının artması ve bu oyunlardan gerçek dünya parası elde edilmesi bu alanda çalışma yapılmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü ülkelerin dijital ortamlardaki faaliyetlerinin vergilendirilmesi, ülkelerin vergi gelirleri açısından büyük önem taşımaktadır. Ancak bu işlemlerin vergilendirilmesi için yasal düzenlemeler gerekli olmaktadır.

Bu sebeplerden dolayı oyun sektörünün vergilendirilmesi, birçok devletin artan bütçe sorunları göz önüne alındığında vergi tabanını genişletmek için bir fırsat olarak görülebilir. Yukarıda gösterildiği gibi oyun ekonomisinin vergilendirilmesinin önünde engeller bulunsa da vergiyi uygulanabilir hale getirmek için bir çerçeve inşa edilmesi gerekmektedir. Nitekim bu konuda vergi konularının nasıl belirleneceği, farklı çevrimiçi oyunların sanal mülklerinin işlem araçlarının nasıl ayırt edileceği konularındaki sorunları çözmek için uluslararası yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

KAYNAKLAR

- AKÇETİN, E., CELİK, U., YALDIR, A. ve HERAND, D. (2017). Dijital Oyunlar ve İstihdam: Türkiye için öneriler. *Girişimcilik İnovasyon ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*. 1(2): 136-153.
- AKİZ, E. H. (2019). Kripto Paranın Vergilendirilmesi, Muhasebeleştirilmesi ve Denetimi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü Tartışma Metinleri*, WPS NO/ 224 / 2019-06
- AKKAYA, H., ve GERÇEK, A. (2019). OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.
- AKTAN, C. ve VURAL, İ. (2016). Bilgi Toplumu, Yeni Temel Teknolojiler ve Yeni Ekonomi. *Bilim ve Teknoloji Özel Sayısı*. 1(8): 1-37.
- ALTINPULLUK, H. (2018). Nesnelerin İnterneti Teknolojisinin Eğitim Ortamlarında Kullanımı. *Açıköğretim Uygulamaları ve Araştırmaları Dergisi*. 4(1). 94-111.
- APTE, V. (2018). Digital Economy and Development of E-Commerce. *Published in International Journal of Trend in Scientific Research and Development*, ISSN: 2456-6470. Special Issue. International Conference on Digital Economy and its Impact on Business and Industry. <https://www.ijtsrd.com/papers/ijtsrd18712.pdf> (21.03.2020)
- ARMAĞAN, O. ve GÜRBÜZ, C. (2019). Dijital Ekonomi Çevrimiçi Oyunlar (Online Game) ve Vergilendirilmesi, *Vergi Raporu*. 236: 273-283.
- ARNOLD, W. E. (2012). Tax Enforcement in Virtual Worlds: Virtually Impossible. *Syracuse Journal of International Law and Commerce*. 40: 187-216.
- ARTAR, Y. (2019). *Dijital ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri*. (Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- AYDEMİR USLU, İ. (2019) Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kurallarının Güçlendirilmesi: Beps ve Atad Projelerindeki ve Türk Mevzuatındaki Düzenlemeler. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 25(2): 1389-1415.
- BAFRA, T. (2019). *E-Commerce in Turkey Potential for Development and Logistic Process*.
<https://www.utikad.org.tr/images/HizmetRapor/potentialfordevelopmentofecommerceandexportinturkeyandlogisticsprocesses-23983.pdf> (22.03.2020)
- BARFIELD, W. (2009). On Money, Taxes, and Property in Virtual Reality. *Virtual Reality*. 13(1): 37-39.
- BASU, S. (2017). International Direct Taxation and E-Commerce: A Catalyst for Reform. *NUJS Law Review*. 10 (1): 19-48.
- BAUMANN, A. (2017). *Digital Economy: The Future of International Taxation of Business Income* (Master's thesis). Oslo: University of Oslo
- BEEKMAN, N. A. (2010). Virtual Assets Real Tax: The Capital Gains/Ordinary Income Distinction in Virtual Worlds. *The Columbia Science and Technology Law Review*. 11: 153-175.
- BİÇER, R. ve ERGİNAY, M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri. *Vergi Dünyası Dergisi*. 326: 54-68.
- BİSCONTİNİ, T. (2020). Queerbaiting. Salem Press Encyclopedia.
- BOTTING, N. (2019): *Global e-commerce: +\$2 trillion in revenue in 2019*.
<https://blog.lengow.com/global-e-commerce-2019-report/>. (21.03.2020)
- BRANDSTETTER, T. (2009). *Hybrid economies: Real-World Economic Effects of Virtual Economic Systems*. (Master Thesis). Augsburg: University of Augsburg.

- BUDAK, B. (2012). *Dijital Oyun Sektörüne Genel Bir Bakış*. <http://comtalks.com/2012/01/31/dijital-oyun-sektorune-genel-bir-bakis-mobile-monday/> (22.06.2022).
- BUDAK, T. (2018). *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- BUKHT, R. ve HEEKS, R. (2018). Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy. *International Organisations Research Journal*. 13: 143-172.
- BUNDESKARTELLAMT, (2018). Competition and Consumer Protection in the Digital Economy: Online Advertising. https://www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Publikation/EN/Schriftenreihe_Digitales_III.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (25.03.2020).
- BURTUL, B. (2013). Medeni Kanun'da Bir Yasal Boşluk: Sanal Miras. Akademik Bilişim 2013 – XV. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri (ss. 795-798), Düzenleyen Akdeniz Üniversitesi. Antalya. 23-25 Ocak 2013
- CAMP, B. T. (2007). The Play's the Thing: A Theory of Taxing Virtual Worlds. *Hastings Law Journal*. 59(1): 1-70.
- CASTRONOVA, E. (2002). On Virtual Economies. *Game Studies*. 3(2): 1-39.
- CHEUNG, M. C. (2019). *China Ecommerce 2019*. <https://www.emarketer.com/content/china-ecommerce-2019> (21.03.2020)
- CHİ, C. L. (2009). *The Value Chain in the Asian Online Gaming Industry: A Case Study of Taiwan*. (Doctoral dissertation). London: University of Westminster.
- CHODOROW, A. S. (2007). Ability to Pay and The Taxation of Virtual Income. *Tennessee Law Review*. 75: 695-752.
- COŞKUN, E. ve ÖZTÜRK, M. C. (2016). Steam Dünyası: Dijital Oyun Bloglarına Yönelik Bir Değerlendirme. *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*. 4(2): 678-702.

- CREW, M. A. ve BRENNAN, T.J (2015). *Postal and Delivery İnnovation in the Digital Economy. Switzerland*. Switzerland: Springer İnternational Publishing.
- CURTİS, D., BAREFOOT, K., JOLLİFF, W., NİCHOLSON, JR. ve OMOHUNDRO, R. (2018). *Defining and Measuring The Digital Economy*. Working Paper. Bureau of Economic Analysis. United States Department of Commerce. Washington.
- DİJİTAL HİZMET VERGİSİ İLE BAZI KANUNLARDA VE 375 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN (2019). Resmi Gazete, 30971, 07.12.2019.
- DİNGALO, L. (2018). *Botswana's Tax System Compared With OECD and EU Standards on Tax Havens*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3464161 (26.03.2020).
- EKHOLM (2020). *How to Foster İnnovation in the 5G-Enabled Digital Economy Davos*. <https://www.w.ericsson.com/en/blog/2020/1/davos-2020-innovation-in-5g-enabled-digital-economy> (18.03.2020).
- ELELE, O. (2014). *Dijital Oyunlarda Vergileme*. <http://onurelele.blogspot.com/2014/12/dijital-oyunlarda-vergileme.html> (26.06.2020).
- ERDEM, T. (2017). Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi. *Mali Çözüm Dergisi*. Eylül-Ekim 2017: 13-41.
- EROĞLU, O. ve AKSU, H. (2019). Dijital Ekonominin Getirdiği Vergilendirme Sorunlarının Değerlendirilmesi: Kurumlar Vergisi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırma Dergisi*. 7(4): 59-78.
- EROL, V., SAKALLIOĞLU, B. ve AKGÜN, B. T. (2014). Sosyal Oyunlar. *Akademik Bilişim'14 - XVI. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri* (ss.15-23), Düzenleyen Mersin Üniversitesi. Mersin. 5-7 Şubat 2014.

- ERTAŞ, B. L. (2018). *Vergi ve dijital ekonomi*. <http://bilallevent.com/oyun-esyalarinin-ve-puanlarinin-ilan-yontemi-ile-satisinin-yapilmasi/> . (27.06.2020).
- ERZENİN, Ü. (2019). *Bilgisayar Oyunları ve Tüketim Kültürü İlişkisi: Çok Oyunculu Çevrimiçi Rol Oynama Oyunlarının (MMORPGS) Sanal Ekonomisi Üzerine İnceleme*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- ESHOPWORLD. (2018). *Global E-commerce Market Ranking*. https://www.worldretailcongress.com/_media/Global_ecommerce_Market_Ranking_2019_001.pdf (21.03.2020)
- GAMINGINTURKEY (2018). *Türkiye Oyun Sektörü 2018 Raporu*. <https://digitalage.com.tr/wp-content/uploads/2019/04/turkiye-oyun-sektoru-raporu-2018-gaming-in-turkey-190317195319.pdf> (20.06.2020).
- GAMINGINTURKEY (2019). *Türkiye Oyun Sektörü 2019 Raporu*. <https://www.gaminginturkey.com/turkiye-oyun-sektoru-raporu-2019.pdf> (20.06.2020).
- GAO (2013): *Virtual Economies And Currencies*. <https://www.gao.gov/assets/660/654620.pdf> (11.06.2020).
- GELİR VERGİSİ KANUNU. (1960). Resmi Gazete, 10700, 06.01.1961.
- GEMALMAZ, H. B. (2010). *Sanal Mülkiyet*. HFSA. <http://hfsa-sempozyum.com/wp-content/uploads/2019/02/HFSA23-Gemalmaz.pdf> (20.05.2020).
- GERBA, E. ve RUBİO, M (2019). *Virtual money: How Much Do Cryptocurrencies Alter The Fundamental Functions Of Money?*. European Parliament. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/642360/IPOL_IDA\(2019\)642360_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/642360/IPOL_IDA(2019)642360_EN.pdf) (20.03.2020).

- GÜNEN, E. (2019). *Fortnite Oyunuyla Kara Para Aklaniyor*. <http://fintechtime.com/tr/2019/01/fortnite-oyunuyla-kara-para-aklaniyor/> (20.06.2020).
- GÜVENLİ İNTERNET MERKEZİ (2019). *Dijital Oyunlar Raporu 2019*. <https://www.guvenliweb.org.tr/dosya/RjARy.pdf> (26.06.2020).
- HOROWITZ, S. J. (2006). Competing Lockean claims to virtual property. *Harvard Journal of Law and Technology*. 20(2): 443-457.
- HUANG, B. (2015). Walking The Thirteenth Floor: The Taxation of Virtual Economies. *Yale Journal of Law and Technology*. 7(1): 225-281.
- IŞIK, H. (2018). Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İş yeri Kavramına Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*. 356: 42-62.
- KADİKOV, A. (2015). *International Taxation Of Cross-Border Digital Commerce*. (Doctoral Dissertation). England: University of Oxford.
- KARA, M. C. ve ÖZ, E. (2016). Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış. *Vergi Dünyası Dergisi*. 424(12), 30-37.
- KARATEKİN, Ş. ve OKUR DİNÇSOY, M. (2019). Sanal Para Piyasası ve Türkiye Ekonomisine Entegrasyonu. *Social Sciences Research Journal*. 8 (3). 120-138.
- KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ. (2018). Resmi Gazete, 30318, 31.01.2018.
- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU. (1984). Resmi Gazete, 18563, 02.11.1984.
- KAYA, M. G. ve AKÇAY, E. (2017). Dijital Ekonominin Yarattığı Vergisel Komplasyonların (İs Yeri Olusması, Gelirin Elde Edildiği Yer, Gelirin Türü vb.) Değerlendirilip Zararlı Vergi Uygulamalarının Önlenmesi. *Mali Cözüm Dergisi*. Ocak- Şubat 2017: 57-65.
- KENNEY, M. ve ZYSMAN, J. (2016). The Rise of the Platform Economy. *Issues in Science and Technology*. 32(3). 61-69.

- KOCK, N. (2008). E-Collaboration And E-Commerce In Virtual Worlds: The Potential Of Second Life And World Of Warcraft. *International Journal Of E-Collaboration*. 4(3): 1-13.
- KOSMİNSKY, E. (2010). Virtual Economies, Virtual Goods and Service Delivery in Virtual Worlds. *Journal of Virtual Worlds Research*. 2(4): 1-16.
- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU. (2006). Resmi Gazete, 26205, 21.06.2006.
- LAMENSCH, M. (2017). *European Value-added Tax in the Digital Era. A Critical Analysis and Proposals For Reform*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- LANGERAK, D. (2015). *International Profit Allocation In The Digital Economy and Cash Flow Taxation As Alternative*. (Master Thesis). Tilburg : Tilburg University.
- LANKHORST, P. ve VAN DAM, H. (2017). Post-BEPS Tax Advisory and Tax Structuring From A Tax Practitioner's View. *Erasmus Law Review*. 10(1): 60-74.
- LEDERMAN, L. (2007). Stranger Than Fiction: Taxing Virtual Worlds. *New York University Law Review*. 82(6): 1621-1670.
- LEHDONVİRTA, V. ve ERNKVİST, M. (2011). *Plus Knowledge Map Of The Virtual Economy: Converting The Virtual Economy Into Development Potential*. The World Bank. (pp. 1-75). Washington: InfoDev.
- LOHVANSUU, I. (2018). *Value Added Tax Legislation in Regards Digital Platforms Within The Scope of The European Union Law* (Master Thesis). Tilburg: Tilburg University.
- LUONG, N. (2018). *Address New Challenges To Taxation in The Digital Economy: Separate Accounting or Formulary Apportionment*. (Master Thesis). Belgium: Louvain School of Management.
- MA'RUF, L. A. ve ABDÜLKADİR, K. (2012). An Overview of E-Commerce Implementation in Developed and Developing Country; Case Study Of United

- State and Nigeria. *International Journal Of Modern Engineering Research*. 2(5): 3068-3080.
- MACDONALD, M. (2017). *The Case for Virtual Property*. (Doctoral dissertation). London: Queen Mary University of London.
- MACK, D. J. (2008). İtax: An Analysis Of The Laws and Policies Behind The Taxation of Property Transactions in A Virtual World. *Administrative Law Review*. 60(3): 749-764.
- MARIAN, O. (2013). Are Cryptocurrencies 'Super' Tax Havens?. *Michigan Law Review First Impressions*. 112(2): 38-48.
- MARTA, B. A. (2014). *Taxation Of Virtual Currency*. (Doctoral Dissertation). Leiden: Leiden University.
- Miano, T. (2007). *Virtual World Taxation: Theories Of Income Taxation Applied To The Second Life Virtual Economy*. https://works.bepress.com/timothy_miano/1/ (22.05.2020).
- MUCUK, F. (2020). E-Ticarette İş Yeri Kavramı Sorunu. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ferhatmucuk/001/> (03.01.2021).
- MÜLKÜT, U. (2017). *Elektronik Ticarette Mobil Uygulamaların Denetim ve Vergisel Boyutu*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- NAESS-SCHMİDT, H. S., ALİ, D. M., ARIAS, M. N., VAN DER PAAL, J., Denton, J. ve VYNCKE, K. (2012). *Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market for e-Commerce*. European Parliament. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2341c560-e41e-4cf5-9bc4-4ab18aeaa199>, (01.04.2020).
- NAZİR, M. ve LUI, C. S. M. (2016). A Brief History Of Virtual Economy. *Journal Of Virtual Worlds Research*. 9(1): 1-26.

NTOUKAKI, S. (2017), Tax Challenges in The Digitalized Economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration. Geneva: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Fifteenth session, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_-_Digital-Economy.pdf (03.04.2020).

OCEAN TOMO, (2015). Annual Study of Intangible Asset Market Value from Ocean Tomo, LLC. <https://www.oceantomo.com/media-center-item/annual-study-of-intangible-asset-market-value-from-ocean-tomo-llc/> (26.03.2020).

OECD (2008). OECD Information Technology Outlook 2008. Paris: OECD Publishing. <https://books.google.com.tr/books?id=HwXWAgAAQBAJ&pg=PA247&lpg=PA247&dq=oeed,+information+technology+outlook+2008,+chapter+5&source=bl&ots=TjZBl0dftI&sig=ACfU3U2BnOQt-SqTl3XaVo5uUQTVd8ufyw&hl=tr&sa=X&ved=2ahUKEwjOgNSz1fnoAhVNyKYKHUYLBD4Q6AEwA3oECAYQAQ#v=onepage&q=boingboing&f=false>

_____ (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-en.pdf> (20.03.2020).

_____ (2015a). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (27.03.2020).

_____ (2015b). Executive Summaries 2015 Final Reports. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf> (27.03.2020).

_____ (2015c). BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf> (27.03.2020).

- _____ (2017a). International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm> (30.03.2020).
- _____ (2017b). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (28.03.2020).
- _____ (2017c). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (29.03.2020).
- _____ (2019). The Road to 5G Networks. Experience to date and future developments. OECD Digital Economy Papers. No. 284. Paris: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/the-road-to-5g-networks_2f880843-en (18.03.2020).
- OKTAY, C. (2020). Dijital Ekonominin Boyutu, Vergilendirilmesine Yönelik OECD Çalışmaları, Öneriler, Örnek Ülke Uygulamaları ve Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler ve Dijital Hizmet Vergisi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 376: 95-116.
- ORGAN, İ. ve ÇAVDAR, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*. 3(1): 63-84.
- ÖZGENÇ, A. S. (2016). *Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması-Anlaşma Alışverişi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- PAGE, D. ve BOYLE, B. (2009). A virtual tax dilemma. *Intheblack*. 79(9): 40-43.
- PANAYİ, H.C. (2016). International Tax Law in the Post-BEPs World. *Singapore Management University School of Accountancy Research Paper*. 4(3): 1-59.

- PAPİS-ALMANSA, M. (2019). VAT And Electronic Commerce: The New Rules As A Means For Simplification, Combatting Fraud And Creating A More Level Playing Field. *In Era Forum*. 20 (2): 201-223.
- PARVIAINEN, P., TIHINEN, M., TEPPOLA, S. ve KÄÄRIÄINEN, J. (2017). Tackling The Digitalization Challenge: How To Benefit From Digitalization In Practice. *International Journal Of Information Systems And Project Management*. 5(1): 63-77.
- PEHLIVAN, S. (2014). Royalti Ödemelerinin Transfer Fiyatlandırması Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*. Mayıs- Haziran 2014: 61-85.
- PENG, H. ve XU, X. (2009). Taxation In Virtual World: Inevitability and Feasibility. In 2009 *International Conference On E-Business And Information System Security* (pp. 1-6). IEEE.
- PENG, W. (2016). Multinational Tax Base Erosion Problem of The Digital Economy. *Modern Economy*. 7(3): 345-352.
- PERSET, K. (2010). *The Economic And Social Role Of Internet Intermediaries*. OECD Digital Economy Papers. No:171. Paris: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/the-economic-and-social-role-of-internet-intermediaries_5kmh79zsz8vb-en#page1 (25.03.2020).
- PINTO, D. (2017). Options to Address the Direct Tax Challenges Raised by the Digital Economy-A Critical Analysis. *Canadian Tax Journal*. 65(2): 291-331.
- RATTO, M. ve REE, R. (2010). The Materialization of Digital Information and the Digital Economy Knowledge Synthesis Report.
- ROSEN, M (2019). *Platform Business Model of the Digital Economy*. <https://www.bptrends.com/bpt/wp-content/uploads/01-08-2019-COL-Platform-Business-Model-Rosen.pdf> (21.03.2020).

- RÖDL & PARTNER. (2016). *Türkiye Açısından BEPS Eylem Planları*.
https://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Turkey/Brochures/SRK2016_189.pdf (04.04.2020).
- SHİGEKİ, (2019). *How Should the Digital Economy Be Taxed*.
<https://www.nippon.com/en/in-depth/d00511/how-should-the-digital-economy-be-taxed.html> (26.03.2020).
- SİLA, I. (2013). Factors Affecting the Adoption of B2B e-Commerce Technologies. *Electronic Commerce Research*. 13(2): 199-236.
- ŠMOLÍK, F. (2012). *Virtual Gold Farming*. (Master Thesis). Prag: Charles University in Prague Faculty of Social Sciences Institute of Economic Studies.
- SPARMANN, N. (2019). *Tax Challenges of the Digital Economy: Does a Withholding Tax on Certain Digital Transactions Solve the Problem of Missing Taxation Rights, While Being In Line with EU-Law and the OECD Model Convention?* (Master Thesis). Lund: Lund University.
- SPİEZİA, V. (2017). *Jobs and Skills in the Digital Economy*. OECD Observer.
- SRİRAM, M., RAVİKUMAR, T. SURESHA, B. ve RAJESH. R (2019). Impact of Digital Payments on Economic Growth: Evidence from India. *International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering*. 8(12): 553-557.
- SVAŽIČ, T. (2019). Anti-BEPS Measures and Their Impact on Business Performance of Multinational Enterprises. *Naše gospodarstvo/Our economy*. 65(4): 99-109.
- SYRETT, H. ve CHİNG KHEE, T. (2017). Impact of OECD Beps Action 7 Proposals on Modification of Articles 5 (4), 5 (5) and 5 (6) of OECD Model Convention-An Evaluation of Action 7 on the Future of Intra-Group Transactions and Business Models of MNEs in their Cross-Border Investments. *Singapore Management University School of Accountancy Research*, 5(2): 1-68.

- ŞAMLI, E. ve ÖZTÜRK, Ö. (2019). Elektronik Hizmet Sağlayıcıları için Özel KDV Mükellefiyeti. https://www.roedl.net/tr/de/publikationen/info_schreiben/elektronik_hizmet_saglayicilari_icin_ozel_kdv_muekellefiyeti.html (29.12.2020).
- T.C. RESMÎ GAZETE. Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- TANG, T. (2016). Legal Realities of Virtual Property. *Cross-Sections*. 14: 96-101.
- TEMUR, Y. (2020). Sanal Dünyalar Çerçevesinde Oyun Ekonomisi ve Vergilendirilmesi. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 9(2): 1187-1197.
- TERANDO, W. D., Mennecke, B., Janvrin, D. J. ve Dilla, W. N. (2007). It's Just A Game, Or İs İt? Real Money, Real Income, And Real Taxes İn Virtual Worlds. *Communications of AIS*. 20: 134-141.
- THORNE, D. (2013). The Double Irish And Dutch Sandwich Tax Strategies: Could A General Anti-Avoidance Rule Counteract The Problems Caused By The Utilisation Of These Structures? (Master Thesis). Wellington: Victoria University of Wellington.
- TUBİSAD ve DELOİTTE. (2019). *Türkiye’de E-ticaret 2018 Pazar Büyüklüğü*. http://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad_e_ticaret_2019_pazar_buyuklugu_raporu.pdf (23.03.2020)
- UNCTAD. (2019). *Intergovernmental Group of Experts on Competition Law and Policy, eighteenth session*. https://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciclpd54_en.pdf (22.03.2020).
- URSCHEL, A. (2011). *Understanding Real Money Trading in MMORPGs*. <https://library.gwu.edu/sites/default/files/eckles/Augustus%20Urschel.pdf> (15.05.2020).

- ÜNAL MİÇOOĞULLARI, S. (2018). Yeni Ekonomide Dijital Emek. *International Journal of Labour Life and Social Policy*. 1(1): 5-17.
- VERGİ USUL KANUNU. (1961). Resmi Gazete, 10703, 10.01.1961
- WETTERSTEN, M. (2016). *How Can The Proposed Changes To The OECD Tax Model Convention In Action 1 And Action 7 Counter The Issue of An Artificial Avoidance of A PE Status?* (Mater Thesis). Lund: Lund University.
- WRİGH, D. R., KEATES, H. A., LEWİS, J. ve AUTEN, L. (2016). The BEPS Action 8 Final Report: Comments From Economists. *International Transfer Pricing Journal*. 23(2): 1-13.
- YENİTUNA, B. (2017). *Türkiye’de dijital oyun geliştirciliği; günümüzdeki durumu ve sorunları*. <http://acikerisim.ticaret.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11467/1612/M00813.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (22.06.2022).
- YÜCE, M. ve AKBULUT, N. (2018). Beps Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*. (68): 105-123.
- ZABALLOS, A. ve RODRİGUEZ, E. (2018). *Cloud Computing: Opportunities and Challenges for Sustainable Economic Development in Latin America and the Caribbean*. Washington: Inter-American Development Bank
- Zengin, B. ve GÜNGÖRDÜ, A. (2013). Elektronik ödeme sistemlerinin olası etkileri üzerine bir inceleme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 15(3), 129.
- ZHAOHUİ, L. ve XIAOMENG, S. (2012). The Study of Tax Collection on Online Games’ Virtual Properties. *Physics Procedia*. 33: 1275-1279.
- 476 SAYILI CUMHURBAŞKANLIĞI KARARI. (2018). Resmi Gazete, 30630, 18.12.2018.

<https://www.hurriyet.com.tr/teknoloji/turkiyede-gunluk-aktif-oyuncu-sayisi-yuzde-40-artti-41498859> (25.06.2020).

<https://www.independent.ie/irish-news/how-this-double-irish-accountancy-trick-works-29298309.html> (30.03.2020).

<https://www.kabasakalonline.com/oyuncu-pazari/> (27.12.2020).

<https://www.livemint.com/money/personal-finance/income-tax-rules-on-winnings-from-online-gaming-11599610787190.html> (24.12.2020).

<https://www.smh.com.au/technology/virtual-world-tax-man-cometh-20061031-gdopw9.html> (28.05.2020).

<https://www.wired.com/2010/10/1027hotwired-banner-ads/> (25.03.2020).

<https://www.vectorstock.com/royalty-free-vector/bitcoin-price-history-infographics-changes-vector-19654594> (21.03.2020).

http://progamedev.net/wpcontent/uploads/2017/06/Newzoo_Global_Games_Market_Report_2017_Light.pdf (28.05.2020).

<https://www.statista.com/statistics/269025/worldwide-mobile-app-revenue-forecast/> (24.03.2020)

<https://www.statista.com/topics/1729/app-stores/> (24.03.2020)

<https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/#statisticContainer> (22.03.2020).

<https://www.statista.com/statistics/273818/global-revenue-generated-with-cloud-computing-since-2009/> (19.03.2020).

<https://www.statista.com/outlook/243/121/ecommerce/japan> (22.03.2020).

<https://platform.newzoo.com/explorer/market/Turkey/overview> (20.12.2020).

<https://newzoo.com/insights/articles/the-global-games-market-will-generate-152-1-billion-in-2019-as-the-u-s-overtakes-china-as-the-biggest-market/>, (27.05.2020).

<https://brandtao.wordpress.com/2007/04/18/another-busy-day-in-the-office-virtually/> (17.05.2020).

