



DİJİTAL ÇAĞIN BİR VERGİ SORUNU: DİJİTAL GÖÇEBELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

A TAX PROBLEM OF THE DIGITAL AGE: TAXATION OF DIGITAL NOMADS

Ahmet İNNECİ¹

ÖZ

Küreselleşme süreci ve bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişim birçok alanda olduğu gibi geleneksel çalışma modellerinde de önemli değişimleri beraberinde getirmiştir. Geleneksel iş modelleri yerine uzaktan çalışmaya dayalı iş modellerinin gelişimi, dijital göçebe olarak ifade edilen yeni bir çalışan grubunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Teknoloji desteği ile konumdan bağımsız, fiilen bir işyerinde bulunmaksızın işini uzaktan yapabilen dijital göçebelerin vergilendirilmesi ülkeler açısından çeşitli zorlukları beraberinde getirmiş ve yeni vergi politikalarını gerekli kılmıştır. Dijital göçebe olarak çalışanların vergilendirilmesine ilişkin fırsatları, riskleri ve başlıca sorun alanlarını analiz eden bu çalışma, ülke örnekleri bağlamında mevcut uygulamaları da irdeleyerek, tüm ülkeler için daha adil, sağlıklı ve sürdürülebilir bir vergilendirme sisteminin oluşturulması için gecikmeksizin girişimde bulunulması gerektiğine vurgu yapmaktadır. Henüz yasal bir düzenleme yapmamış olan Türkiye için de bu alanda oluşabilecek vergisel kayıpları en aza indirmek ve fırsatlardan daha etkili şekilde yararlanmak için önlem alınması gerekliliğine işaret edilmiştir.

1- Öğr. Gör. Dr., Pamukkale Üniversitesi, Çivril Atasay Kamer MYO, Finans, Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, ainnecci@pau.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1229-7182.

Gönderim Tarihi/Submitted: 31.03.2023

Revizyon Talebi/Revision Requested: 10.05.2023

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 26.06.2023

Kabul Tarihi/Accepted: 28.06.2023

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: İnneci, A.

Atıf/To Cite: İnneci, A. (2023). Dijital Çağın Bir Vergi Sorunu: Dijital Göçebelerin Vergilendirilmesi. Sayıştay Dergisi, 34 (129), 235-257. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1274266>

ABSTRACT

The process of globalisation and the development of information and communication technologies have brought about significant changes in traditional working models as in many areas. The development of business models based on remote working instead of traditional business models has led to the emergence of a new group of employees referred to as digital nomads. The taxation of digital nomads who can perform their work remotely without actually being at a workplace with the support of technology, has brought about various challenges for countries and necessitated new tax policies. This study analyses the opportunities, risks and main problem areas regarding the taxation of digital nomadic workers, examines current practices in the context of country examples, and emphasises the need to take initiatives without delay to establish a fairer, healthier and sustainable taxation system for all countries. For Türkiye, which has not yet made a legal arrangement, it was pointed out that measures must be taken to minimise the tax losses that may occur in this area and to take advantage of the opportunities more effectively.

Anahtar Kelimeler: Dijital Göçebe, Dijitalleşme, Vergi, Uzaktan Çalışma, Vergilendirme Sorunları

Keywords: Digital Nomad, Digitalisation, Tax, Remote Working, Taxation Problems

GİRİŞ

Vergi gelirleri, ülkelerin kamusal ihtiyaçların finansmanı için kullandıkları en önemli kaynaklardır. Bu durum, ülkelerin vergi gelirlerini artırma, vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı önleme, yeni vergi gelirleri elde edebileceği kaynaklara yönelik teşvikler yoluyla bu kaynakları kendi ülkelerine çekme konusunda bir yarışın içine girmelerine neden olmaktadır. Özellikle 1980'li yıllardan itibaren etkisini iyiden iyiye gösteren küreselleşme olgusu ve beraberinde teknolojik gelişmeler ile mal, hizmet ve sermayenin artan hareketliliği, ülkeleri yeni vergisel düzenlemeler yapma konusunda harekete geçmeye zorlamıştır. Nitekim küreselleşme ile ülkeler arasındaki ticari sınırların kalkması, teknolojik gelişmeler ile birlikte özellikle sermayenin hareketliliğinin artması, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişim ile yeni iş fırsatlarının doğması ve böylece yeni vergi kaynaklarının ortaya çıkması ve vergi mükelleflerinin mal, hizmet ve sermaye hareketlerinin artmasını fırsat bilerek teknolojik gelişmeleri de kullanarak ödeyecekleri vergileri en aza indirme konusundaki çabaları, ulusal vergi politikalarının yetersizliğini ve üzerinde uzlaşa sağlanmış yeni uluslararası vergi politikalarının gerekliliğini gün yüzüne çıkarmıştır.

Küreselleşme olgusu teknolojik gelişmelerle ve bu gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan dijitalleşme süreci ile birlikte değerlendirildiğinde gerek ülke içi gerekse ülkeler arası ticari, sınai ve hizmet faaliyetlerinin artmasına neden olmuş; dolayısıyla ülkelerin vergi gelirlerinde de bir artışa neden olmuştur. Ancak küreselleşme ve dijitalleşme süreci aynı zamanda vergi matrahının aşınmasına neden olabilecek yeni faaliyetlerin ortaya çıkmasına da neden olmuştur. Ülkeler özellikle sermayenin bir ülkeden diğer bir ülkeye kolay bir şekilde hareket edebilmesi nedeniyle, dolaşımdaki bu sermayeyi kendi ülkelerine çekmek amacıyla çeşitli vergisel teşvikler vermek suretiyle zararlı vergi rekabetine yol açıp, diğer ülkelerin vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olabilmektedir. Dijitalleşme süreci ile bir şirket, kendi ülkesi dışında başka bir ülkedeki müşteriye kolay bir şekilde mal ve hizmet satabilmekte ve kazanç elde edebilmektedir. Bunun yanında teknolojik gelişmeler çalışanların iş türü, işyeri ve seyahat algılarını da değiştirmiş; uzaktan çalışma kavramı hayatımıza girmiştir.

Dijital göçebeliğin ortaya çıkışı da küreselleşme ve bilgi ve iletişim teknolojilerinde ortaya çıkan gelişmelerle paraleldir. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişim, sınırları olmayan bir dünyada yeni iş fırsatları yaratmış ve dijital göçebe olarak tanımlanan yeni bir çalışan grubunu ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmada öncelikle dijitalleşmenin vergilendirme alanında ortaya çıkardığı fırsatlar ve sorunlar ele alınarak, dijitalleşmenin neden olduğu vergisel sorunların çözümüne yönelik Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development) çalışmaları konusunda bilgi verilmektedir. Ardından dijital göçebe kavramı, özellikleri, çalışma alanları, vergilendirilme esasları ve vergilendirme konusunda ortaya çıkan sorunlar ele alınmaktadır. Son olarak dijital göçebelerin vergilendirilmesi ile ilgili seçilmiş ülke uygulamalarına yer verilerek, sonuç kısmında değerlendirmeler yapılmakta ve öneriler sunulmaktadır.

1. DİJİTALLEŞME VE VERGİLENDİRME: FIRSATLAR, SORUNLAR VE SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR

Dijitalleşme kavramı esasen bir süreci ve dönüşümü ifade etmektedir. Bu süreç, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişim sürecidir ve siyasi, ekonomik, kültürel ve diğer süreçlerdeki dönüşümle sonuçlanmaktadır (OECD, 2015: 142; Gorenšek ve Kohont, 2019: 102). Dijitalleşme süreci ve yarattığı dönüşüm her alanda olduğu gibi vergilendirme alanında da gerek vergi mükellefleri ve vergi idaresi gerekse vergi politika yapımcıları açısından çeşitli fırsatlar sunmuş; bunun yanında çeşitli vergi sorunlarını da beraberinde getirmiştir.

Dijitalleşme ile birlikte mükelleflerin vergi uyumu kolaylaşmış, vergi toplama maliyetleri azalmış ve vergi idaresinin verimliliği artmıştır (Chen vd., 2017: 113). Dijitalleşme, verilerin daha iyi kullanılmasına imkan tanıdığı için vergi idaresinin işleyişinde iyileştirmeler yapılmasını sağlamakta ve yeni gelişmelere göre vergi sistemlerinin yeniden tasarlanmasına yardımcı olmaktadır. Yine bir ülkedeki vergi idarelerinin aralarındaki otomatik bilgi alışverişi, ülkelerin sermayenin vergilendirilmesine ilişkin vergi sistemlerini yeniden gözden geçirmelerine ve kişilerin tasarruflarını daha tutarlı bir şekilde vergilendirmelerine olanak tanımaktadır (OECD, 2021a: 19). Bunun yanında dijitalleşme, devleti vergi uygulamalarında kullanmış olduğu teknolojileri geliştirme konusunda teşvik etmektedir. Özellikle devletin vergi mükelleflerinin ekonomik durumları, kişisel kazançları, sermaye gelirleri, tüketim harcamaları gibi konularda daha fazla bilgiye sahip olmasına olanak tanır. Çeşitli kaynaklardan elde edilen bu bilgiler, vergi kaçırın mükellefleri daha kolay tespit etmek için kullanılabilir. Sonuç olarak dijitalleşme sürecinde geliştirilen teknolojiler, vergi kaçakçılığını azaltarak devlet gelirlerinin artmasına imkân tanımaktadır (Jacobs, 2017: 28). Teknolojik gelişmeler vergi tahsil işlemlerinin de daha az maliyetle ve daha etkin bir şekilde yapılmasına imkân tanımaktadır. Vergi mükellefleri ise dijitalleşme ile ortaya çıkan vergi uygulamaları ile tabi oldukları vergilendirme esasları hakkında daha kolay ve şeffaf bilgiler edinebilmekte, böylece dijitalleşme mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanması konusunda katkılar sunmaktadır.

Vergi mükellefleri açısından değinilecek diğer bir konu da bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişiminin yeni iş fırsatlarını beraberinde getirdiği gerçeğidir. Mobil akıllı cihazların ve bilgisayar programlarının gelişimi, yüksek hızlı iletişim ağlarının gelişimi ile desteklenince özellikle internet tabanlı çalışma şekline sahip kişiler gerek mekân gerekse iş anlamında büyük bir esnekliğe sahip

olmuşlardır. Dijitalleşme ile sağlanan bu esneklik onlara aynı anda hem tatil yapıp hem çalışma, hem daha az vergi ödeyip daha fazla kazanç elde etme imkânı tanımıştır.

Dijitalleşmenin vergilendirme alanında sunduğu fırsatlar önemli olmakla birlikte, ortaya çıkardığı sorunlara daha fazla odaklanılmaktadır. Zira ülkeler en önemli gelir kaynakları olan vergi gelirlerini dijitalleşme ile yaşanan dönüşüme kurban etmek istememektedir. Bu yaklaşımın çeşitli gerekçeleri vardır. Öncelikle dijitalleşme, vergi mükelleflerinin uluslararası hareketliliğinin artmasına yol açmakta, dolayısıyla ülkelerin gelir vergisi sistemlerinin sorunsuz işleyişini güçleştirebilmektedir. Gerçekten de dijitalleşme ile gelişen uzaktan ve mobil çalışma yöntemleri, özellikle varlıklı bireylerin daha az vergiye tabi olacakları yerlere taşınmalarına neden olmaktadır. Artan bu hareketlilik, hem vergi gelirleri hem de vergi adaleti açısından çeşitli sorunları beraberinde getirmektedir. Örneğin vergi yükünün daha az hareketli ve genellikle daha az varlıklı bireylerin üzerinde daha ağır hale gelmesine neden olmaktadır (OECD, 2021a: 22). Bunun yanında dijitalleşme ile işletmeler fiziki bir varlık göstermeden bir ülkede faaliyette bulunabilmektedir. Ancak ülkelerin gelir vergisi uygulamalarına bakıldığında, genel olarak bir vergi mükellefinin ticari kazancının vergilendirme hakkının yalnızca mukim ülkeye tahsis edildiği, pazar ülkenin mukim olmayan bir vergi mükellefinin ticari kazancını vergilendirme hakkına ise sadece bir daimî işyerine sahip olması halinde ve pazar ülkedeki daimî işyerine atfedilebilen kazançla sınırlı olmak üzere sahip olduğu görülmektedir (Juswanto ve Abiyunus, 2023: 59-60). Bu tür nedenlerle, dijitalleşmiş iş modellerinin geleneksel uluslararası vergi tanımlamalarına uymadığı görülmektedir.

Çok uluslu şirketler ise bir ülkede fiziki olarak bulunmadan satış yapabilmektedir. Bu satışlardan elde edilen kazançların, fiziki olarak bir işyerinin bulunmaması nedeniyle vergilendirme ihtimali azalmaktadır (Harpaz, 2021: 58). Bunun yanında işletmeler varlıklarını ve faaliyetlerini yüksek vergilendirmenin söz konusu olduğu bölgelerden kolayca hareket ettirebilmekte ve mevcut vergilendirme kuralları ile bu işletmeleri vergilendirmek güç hale gelmektedir (Bozdoğanoglu ve Haspolat Kaya, 2019: 1657). Günümüzde, işletmelerin tedarik zincirleri giderek daha karmaşık hal almakta ve belirli bir faaliyetin yerini belirlemek zorlaşmaktadır. Bir ürünün araştırma ve geliştirme, üretim ve pazarlama faaliyetlerinin farklı ülkelerde gerçekleştirilmesi mümkün olduğu gibi; bir ürünün farklı parçalarının üretimi ve montajının farklı ülkelerde

gerçekleştirilebilmesi de mümkündür. Böyle bir durumda, ticari faaliyetler dünyanın dört bir yanına yayılmakta ve vergilendirilebilir kazancı ilgili tüm ülkeleri tatmin edecek şekilde tutarlı ve mantıklı bir şekilde tahsis edecek uluslararası bir vergi sistemi oluşturmak da zorlaşmaktadır (Devereux ve Vella, 2017: 95).

Dijitalleşmenin vergilendirme alanında ortaya çıkardığı fırsatlar ve sorunlar ülke talepleri ile bir araya gelince, konuya ilişkin geniş kapsamlı çalışmalar yapılması zorunlu hale gelmiştir. OECD, dijitalleşmenin ortaya çıkardığı vergisel sorunların tespiti ve bu sorunların tüm ülkelerin vergilendirme yetkileri dikkate alınarak ve tüm ülkelerin çıkarları korunacak şekilde çözüme kavuşturulması için çeşitli çalışmalar yapmış ve raporlar yayımlamıştır. OECD Mali İşler Komitesi (Committee on Fiscal Affairs) Haziran 1996'da yapmış olduğu toplantıda iletişim teknolojilerinin gelişiminin vergi üzerindeki etkilerini incelemiştir. Kasım 1997'de Turku (Finlandiya)'da OECD ve Finlandiya hükümeti tarafından çeşitli kurum ve devletlerin iş birliği ile elektronik ticaret konulu bir konferans düzenlenmiş ve Mali İşler Komitesi tarafından "Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları" (Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions) adıyla bir rapor sunulmuştur.

Ekim 1998'de Ottawa (Kanada)'da düzenlenen Bakanlar toplantısında elektronik ticaretin uygulanmasına dair birtakım ilkeler (tarafsızlık, etkinlik, belirlilik, basitlik, etkinlik, adalet, esneklik) kabul edilmiştir. Sonraki aşamalarda elektronik ticarete ilişkin çalışma programının, Komite'nin mevcut alt organları tarafından, kendi sorumluluk alanlarında ilerletilmesine karar verilmiştir. Ayrıca, OECD hükümetlerinden, OECD üyesi olmayan hükümetlerden, iş dünyasından ve bilim adamlarından temsilciler içeren ve böylece geniş bir ilgi ve uzmanlık yelpazesini kapsayan teknik danışma grupları kurulmuştur. Bu kapsamda 2003 yılında "OECD Model Vergi Sözleşmesinde Değişiklik Önerileri" (Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention) yayımlanmıştır. 2005 yılına gelindiğinde "Anlaşma Kuralları ve E-Ticaret: Yeni Ekonomide Ticari Kârların Vergilendirilmesi" (Treaty Rules and E-Commerce: Taxing Business Profits in the New Economy) raporu yayımlanmıştır (OECD, 2015: 152-156).

Takip eden yıllarda e-ticaret ve dijitalleşmeye bağlı değişen koşullarda oluşan yeni ekonomik modellere göre farklı öneriler getirilmiş ve raporlanmıştır. Ancak dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel sorunlara ilişkin en büyük adım, 2013'te başlayan OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı) kapsamındaki 2015'de nihai bir rapor olarak

yayımlanan “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” (Dijital Ekonominin Vergi Sorunlarının Ele Alınması) çalışmasıdır. Bu raporda çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma ve zararlı vergi rekabetine neden olma yönündeki faaliyetleri için uluslararası vergi kurallarının tespiti, vergilendirmede şeffaflığın sağlanması, dijital ekonominin yarattığı diğer vergisel sorunların çözümüne ilişkin öneriler yer almaktadır.

Bu alanda yapılan çalışmaların geliştirilmesi ve bu çalışmaların denetimi ve gözden geçirilmesi amacıyla oluşturulan OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS kapsamındaki 136 ülke, Ekim 2021’de tarihi bir anlaşmaya varmışlardır. Bu anlaşma ile çok uluslu şirketlerin yerleşik oldukları veya yerleşik olmasa da faaliyette buldukları ülkelerde elde etmiş oldukları kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu kapsamda dijital ekonominin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların çözümüne ilişkin iki ayaklı bir çözüm önerisi sunularak, çözümün ikinci ayağında belirli şartları sağlayan çok uluslu şirketlerin faaliyette buldukları ülkelerde en az % 15 oranında vergi ödemeleri kararlaştırılmıştır (OECD, 2021b). Bu karar, tam bir mutabakat ile uygulandığında, çok uluslu şirketlerin vergi oranı çok düşük ya da hiç vergilendirmenin olmadığı ülkelere kârlarını kaydırmak suretiyle vergi ödememe veya düşük vergi ödeme yönündeki çabalarına engel olma konusunda büyük bir adım olacaktır.

2. DİJİTAL DÜNYANIN YENİ AKTÖRLERİ: DİJİTAL GÖÇEBELER

Dijital göçebe kavramı ilk kez 1997 yılında Tsugio Makimoto ve David Manners tarafından “Digital Nomad” adlı çalışmalarında kullanılmıştır. Yazarlar yeni teknolojilerin özellikle iş ve boş zamanları tersine çevirerek nasıl bir devrim yaratabileceğine dair bir vizyon sunmuşlardır. Buna göre teknoloji sayesinde kendini dünyanın keyifli bir yerinde, işini bir otel odasından hatta bir kumsaldan yürütebilecek ve katı seyahat programlarının dayatmalarından bağımsız olarak eğlenmek için zaman ayırabileceklerdir (Makimoto ve Manners, 1997: 147). Makimoto ve Manners, yeni teknolojilerin, yeni tür iş düzenlemelerinin ve girişimcilik uygulamalarına artan ilginin hayatlarımızı kökten değiştireceğini; iş, boş zaman, ev ve seyahat arasındaki ayrımları bulanıklaştıracağını öngörmüşlerdir. Şirketlerin küresel pazarda rekabet edebilmek için bu duruma uyum sağlayacaklarını ve bunun sonucunda insanların yerleşik ya da göçebe hayatı yaşamak arasında seçim yapmak zorunda kalacaklarını ileri sürmüşlerdir (Herman ve Paris, 2020: 331).

Dijital göçebelik “konumdan bağımsız, teknoloji destekli yaşam tarzı” olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2022: 2). Dijital göçebeler, çoğunlukla genç profesyonellerden oluşan, işlerini çevrimiçi ortamda yürütebilen, aynı anda hem çalışıp hem de uluslararası seyahat edebilen, konumdan bağımsız bir yaşam tarzı olarak adlandırdıkları hayatı yaşayan kişilerdir (Reichenberger, 2018: 369; Hannonen, 2020; Šimová, 2022: 1-3). Dijital göçebeler işlerini internet üzerinden yaparlar ve işe bizzat gelmelerine gerek yoktur. Mekânsal özgürlükleri en önemli ayrıcalıklarındandır ve yaşadıkları yerleri işlerine göre değil; boş vakitlerine ve yaşam tarzı beklentilerine göre belirlemektedirler (Thompson, 2018: 3). Amaçları turizm, boş zaman ve profesyonel faaliyetleri harmanlayarak uzaktan çalışma, küresel seyahat ve çoklu ikamet uygulamalarına dayalı benzersiz bir yaşam tarzı oluşturmaktır (Mancinelli, 2020: 418).

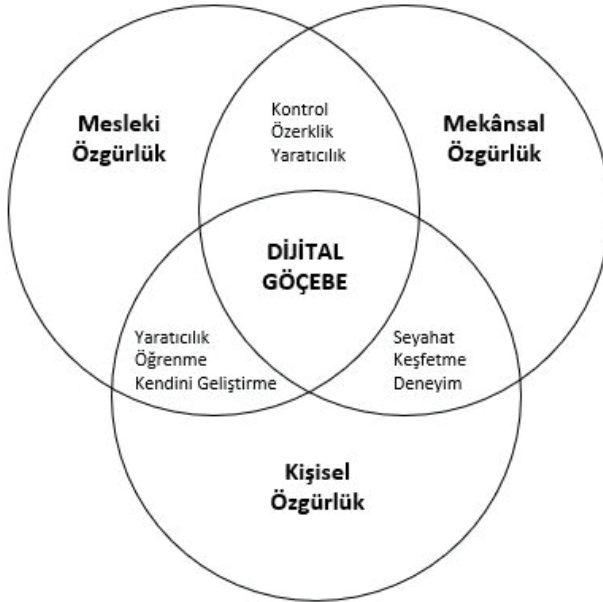
Dijital göçebeliğin ortaya çıkışı teknoloji, hareketlilik ve çalışma hayatında ortaya çıkan değişimlerle yakından ilgilidir (Woldoff ve Litchfield, 2021: 7). Ancak farklı tanımları olsa da dijital göçebelik için ortak olan nitelik, teknoloji destekli hareketlilik (Bozzi, 2020: 2). Dijital göçebeler genellikle kendi kendilerini etkin bir şekilde yönetme becerisine sahip, hedef odaklı bireylerdir. Kendi iş uygulamalarını bağımsız olarak yeniden yapılandırma esnekliğine sahip olmaları, onları geleneksel kurumsal iş ortamlarından daha verimli ve daha üretken çalışma konusunda motive etmektedir (Richter ve Richter, 2020: 79). Dijital göçebelik, mobil akıllı cihazların ve yüksek hızlı iletişim ağlarının gelişmesi ile insanların zaman ve mekân kısıtlamalarından kurtulduğu yeni bir yaşam tarzının simgesidir (Makimoto, 2013: 40). Dijital göçebelerin mekândan bağımsız yaşam tarzları, toplumu başta aile yaşamı ve geleneksel iş modelleri olmak üzere çeşitli açılardan etkileyebilmektedir (Hannonen, 2020).

Dijital göçebelere çevrimiçi çalışmanın sağladığı esneklik, dijital göçebe olma yolundaki istek ve arzularındaki temel bir öğedir. Bununla birlikte, alternatif yaşam tarzlarını deneyimlemek ve uluslararası seyahatler yoluyla kültürel ve kişisel deneyimler kazanmak, onları diğer uzaktan çalışanlardan ayıran temel özelliklerdir. Dijital göçebelerin tercih ettikleri yaşam tarzı aynı zamanda gazeteciler, askeri personeller, uluslararası tur rehberleri, mevsimlik işçiler, STK çalışanları ve şirket yöneticileri tarafından da benimsenebilmektedir. Ancak aradaki fark, bu çalışanların mesleklerine bağlı kalmaları ve mesleklerinin dijital göçebeler için son derece önemli bir husus olan özgür seçim ile şekillenmemesidir (Mancinelli, 2020: 418).

Taşınabilir teknolojilerin ve kişisel bulut hizmetlerinin kullanımı, dijital göçebelerin farklı yerlerdeki göçebe çalışmalarını kolaylaştırmaktadır. Dijital göçebeler açısından bilginin önemi ve çeşitleri dikkate alındığında bu tür çalışanlar için geniş, depolanmış bir bilgi koleksiyonu bulundurmak son derece önemli olup, ilgili bilgilerini internet bağlantısı olan her yerden erişebilecekleri bulut depolama alanına aktarmak suretiyle daha fazla şeyi depolama ve taşıma zahmetine girmeden gerekli bilgileri koruyabilirler. Ayrıca, dijital göçebeler bilgi paylaşmak ya da bir belge üzerinde müşterileri veya meslektaşları ile iş birliği yapmak için bulut hizmetlerini kullanmaktadır. Bu hizmetler sayesinde dijital göçebeler, profesyonel materyallerine her yerden ulaşmalarını sağlayan bir tür taşınabilir ofis oluşturmaktadır (Nash vd., 2018: 6).

Dijital göçebeliğin temelinde özgürlüklerin bütünselliği yatmaktadır. Dijital göçebelikte mesleki, mekânsal ve kişisel özgürlük ayrılmaz bir şekilde birbirine bağlıdır ve biri olmadan diğeri gerçekleştirilemez. Şekil 1’de dijital göçebe bütünselliği gösterilmektedir.

Şekil 1: Dijital Göçebe Bütünselliği



Kaynak: Reichenberger (2018: 373).

Şekil 1'de gösterilen özgürlüklerin bir bütünlük içinde bir arada bulunması gerekmektedir. Reichenberger'e (2018: 373) göre, mesleki özgürlük, mekânsal özgürlüğün kullanımıyla birlikte sağlandığında kişisel özgürlük istenen şekilde geliştirilebilir ve ancak o zaman dijital göçebe bütünselliği istenen sonucu elde edilebilir. Şekil 1, iş (mesleki özgürlük) ve boş zaman (kişisel özgürlük) arasındaki güçlü bağlantıyı vurgulamaktadır, çünkü her iki alandaki özgürlük de öğrenmeye, becerilerin kazanılmasına veya iletmesine ve kişisel gelişime katkıda bulunmaktadır. Mekân bağımsızlığı (mekânsal özgürlük) seyahat yoluyla edinilen deneyimler ve deneyimler aracılığıyla boş zamanları (kişisel özgürlük) artırırken, aynı zamanda hareket ve yaratıcılığın teşvik edilmesi yoluyla mesleki özgürlüğe olumlu katkıda bulunmaktadır. Daha açık bir ifadeyle buradaki tüm motivasyonlar yerine getirilirse, dijital göçebeler aradıkları bütünsel duruma ulaşabilirler.

Dijital göçebeler genellikle web tasarımı, programlama veya çevrimiçi pazarlama gibi alanlarda uzaktan çalışırlar. Uzaktan çalışmanın avantajlarından yararlanarak dünyayı gezerler; diğer uzaktan çalışanların aksine evden çalışma esnekliklerini kullanarak ulaşım maliyetlerini düşürür, ofis tabanlı dikkat dağıtıcı unsurlardan kaçınırlar (Thompson, 2019: 27). Buna ek olarak dijital göçebeler, son zamanlarda web tasarımcısından dil öğrenimine ve yazılım mühendisinden sanal asistana kadar değişen işlerde ve sektörlerde de giderek yaygınlaşmaktadır. Bununla birlikte, pek çok dijital göçebe için seyahat etme arzusu, göçebe bir yaşam tarzını seçmelerinde başlıca etken olmuştur. Konumdan bağımsız bir iş ve seyahat şeklinde bir yaşam tarzı arayan dijital göçebelerin büyümesiyle eş zamanlı olarak, destek hizmetleri sunan araçlar pazarı da büyümüştür. Bu ikincil araçların yanı sıra, başkalarına nasıl dijital göçebe olunacağını öğreterek kendi yaşam tarzlarını finanse eden göçebelere dönüşen yeni bir sektör de ortaya çıkmıştır (Herman ve Paris, 2020: 332).

Dijital göçebeler, dijital işlerini yürütmek ve dijital ürünlerini üretmek için birçok farklı teknoloji platformu kullanır. Dijital göçebelerin bir web sitesinde iş bulmaları, çevrimiçi bir uygulama aracılığıyla belirli bir iş üzerinde çalışmaları, bilgileri bulutta veya cihazlarında depolamaları ve nihai ürünü yüklenicilerine veya işverenlerine dijital olarak göndermeleri oldukça yaygındır. Bunun yanında örneğin PayPal ve Transferwise'ı dijital olarak ödeme almanın bir yolu olarak kullanabilirler. Ancak uygulama ne olursa olsun dijital çalışanların uygulamalar üzerinde çalışmak, bitmiş dijital çıktılarını müşterilerine göndermek ve ödemeleri almak için büyük ölçüde internet bağlantısına bağımlıdır (Nash vd., 2018: 4-5).

Dijital göçebelerin diğer benzer kavramlardan da ayrımı son derece önemlidir. Dijital göçebeler yerleşimciler ve göçmenlerden ayırt edilmelidir. Yerleşimciler sabit yerlerde yaşar ve çalışırlar. Göçmenler ise, kalıcı olarak ya da uzun bir süre için yeni yerlere taşınan insanlardır. Örneğin, “gurbetçi” işçiler göçmendir ancak göçebe değildir. Göçebeler sık sık farklı yerlere taşınan insanlardır. Geleneksel olarak, yiyecek elde etme, hayvanları için otlak bulma veya başka bir şekilde geçimlerini sağlama ihtiyacıyla motive olurlar. Göçebe ve göçmenlerin tanımlanmasında gri bir bölge mevcut olsa da göçebeler daha sık hareket eder veya bir yaşam tarzı seçimi olarak sürekli hareket ederler (Schlagwein, 2018: 1).

3. DİJİTAL GÖÇEBELERİN VERGİLENDİRİLME ESASLARI VE SORUNLAR

Mesleki, mekânsal ve kişisel özgürlük sağlama, dijital göçebeliğin bir yaşam ve çalışma şekli olarak tercih edilmesindeki en önemli etmenlerdir. Bu etmenler, dijital göçebeliğin ortaya çıkışı ve gelişiminde oldukça etkili olmuştur. Ancak teknolojik gelişmelerin sınırsızlığı, mobil çalışma şeklinin cazibesi ve bir işverenin katı kural ve dayatmalarına karşı başkaldırının sonucu dijital göçebeliği tercih eden profesyonel çalışanların bu tercihlerini özellikle mekânsal anlamda yönlendiren bir diğer husus da tabi olacakları vergilendirme esaslarıdır. İnsanların “homo economicus”, diğer bir ifadeyle “ekonomik insan” olarak faydalarını maksimize etmeye çalışan bir varlık olduğu düşünüldüğünde, her ne kadar kamusal hizmetler yoluyla kendisine geri dönse de vergi ödeme konusunda istekli olmamaları, daha az vergi ödeme konusunda çaba içine girmeleri olağan davranış şeklidir. İşte dijital göçebeliğin yaşam ve çalışma şekli tercihi yanında tabi olunacak vergilendirme esaslarını tercih etme boyutu da söz konusudur.

Dijital göçebeler mikro vergi planlamasının bir aracı olarak bu yaşam ve çalışma şeklini seçerek vergi yükünü asgariye indirebileceği bir vergi rejimini tercih edebilirler. Dijital göçebeler ülkelerin uygulamış oldukları mevcut vergilendirme kuralları ve kendilerine sağlanan vergisel avantajlara göre mekânsal özgürlüklerini kullanabilmektedirler. Daha az vergi ödeme veya hiç vergi ödememe konusunda içinde buldukları çaba, onları diğer çalışanlardan tabi olacakları vergiler bakımından ayırmakta ve sadece dijital göçebelerin yararlanabileceği vergisel avantajların varlığı halinde onları vergilendirme anlamında ayrıcalıklı bir gruba dönüştürmektedir.

Dijital göçebeliğin vergisel anlamda sağladığı tüm bu avantaj ve özgürlükler, ülkeler açısından çeşitli vergilendirme problemlerini beraberinde getirmektedir. Dünyada mevcut vergilendirme kurallarına bakıldığında, istisnalar dışında, ikamet kriterine dayalı vergilendirmenin geçerli olduğu görülmektedir. Bu kural gereği ülkeler bir takvim yılı için en az 183 gün ülkede yerleşmiş kişilere kendi vergi kanunlarını uygulamakta ve vergilendirmektedirler. Ancak Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Eritre'de ikamet kriterine dayalı vergilendirme esası yerine vatandaşlığa dayalı vergilendirme esası geçerlidir. Dolayısıyla bu ülkelerde ikamet kriteri dikkate alınmaksızın kendi vatandaşları hangi süreyle hangi ülkede yaşarlarsa yaşasınlar, elde ettikleri kazançlardan vergi alabilme hakkına sahiptirler. Bu durum, vergilendirme yetkilerinin çatışmasına neden olabilmektedir.

Günümüzde dijital göçebelerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde kural olarak ikamete dayalı vergilendirmenin geçerli olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bir ülkede çalışan diğer yabancılar ile dijital göçebelerin vergilendirilmesi, istisna ülke uygulamaları dışında aynı esaslara tabi tutulmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak ülkelerin vergilendirme kriterleri, daha az vergi ödeme konusunda bir çaba içerisinde olan dijital göçebelerin yaşam ve çalışma yerlerini doğrudan etkilemektedir. Sahip oldukları mekânsal özgürlük nedeniyle özellikle ikamet kriterine dayalı vergilendirme kurallarına tabi olmamak adına sürekli mekân değiştirerek o ülkenin vergi kanunlarına tabi olmaktan kaçınabilmektedirler.

Dijital göçebelik şeklindeki yaşam ve çalışma tarzı, ulusal vergi sistemlerinin sağladıkları bu tür olanaklar nedeniyle, bütçe gelirleri ile bütçe harcamaları arasında bir dengesizliğe neden olabilmektedir. Bilindiği üzere devletin egemenlik gücüne dayanarak ve cebri olarak topladığı (Tosuner ve Arıkan, 2019: 41-43; Akıncı ve Atalay, 2021: 128) vergiler, kamu harcamalarının finansmanı için kullanılan en önemli kaynaktır. Bir bölgede vergi öderken, bir başka bölgede yaşamını sürdüren dijital göçebelerin yaşadığı bu bölgenin kamu altyapısını kullanması, söz konusu dengesizliğin kaynağını teşkil etmektedir. Zira yaşanan bölgede daha fazla altyapı kullanımı, daha fazla altyapı yatırımını ve sonuç olarak daha fazla bütçe harcamasını zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla herhangi bir vergi ödemeksizin ve bütçeye herhangi bir katkı sunmaksızın kamu hizmetlerinden yararlanılmakta; bu da bütçe dengesini olumsuz yönde etkilemektedir. Buna ek olarak, çalışanların geleneksel mesai kurallarına

tabi olmaksızın, bir işyerine bağlı kalmaksızın daha kısa süreli, esnek ve uzaktan çalışarak üretim faaliyetlerine katıldığı bir anlayışı ifade eden “gig ekonomisi”nin yaygınlaşması, birçok ülkede kişisel gelirin vergilendirilmesinde esas alınan “kazandığın kadar öde” (pay as you earn) sistemini de bozmaktadır (Tyutyuryukov ve Guseva, 2021: 188).

Dijital göçebelerin vergilendirilmeleri ile ilgili diğer bir sorun da dijital göçebelerin bir ülkeye yerleşme konusunda teşvik edilmesi için uygulamaya konulan dijital göçebe vizeleridir. Bazı ülkelerin dijital göçebe vize programlarında oldukça yüksek vergi indirimleri öngörülmekte, bu da ülkeler arası zararlı vergi rekabetine neden olabilmektedir. Buna ek olarak yurtdışında yerleşik dijital göçebe çalıştıran firmalar da koşullara bağlı olarak o ülkede daimî bir işyeri bulundurma ve o ülkede kurumlar vergisi ödeme riski ile karşı karşıya kalabilmektedir. Yine dijital bir göçebenin başka bir ülkede vergi mükellefi olması halinde, işverenlerden kişisel gelir vergisini ve sosyal güvenlik katkı paylarını o ülkeye göndermeleri talep edilebilir (OECD, 2022: 7).

4. DİJİTAL GÖÇEBELERİN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ÜLKE UYGULAMALARI

Dijital göçebeler açısından uzaktan çalışmak, daha yüksek yaşam kalitesine erişme ve daha uygun vergi rejimi seçme gibi imkânlar (OECD, 2022: 2) sağlayabilmektedir. Ülke uygulamalarına bakıldığında bir ülkede dijital göçebelerin vergilendirilmesi ile diğer yabancı çalışanların vergilendirilmesinde genel olarak aynı usul ve esasların benimsendiği görülmektedir. Ancak bazı ülkeler dijital göçebelerin ülkelerinde çalışmalarını sağlamak adına onlara çeşitli vergisel avantajlar sağlayabilmektedir. Bu avantajlar genellikle dijital göçebelere verilen dijital göçebe vizesi kapsamında yer almaktadır. Dijital göçebe vizesi, dijital göçebelerin sadece ülke sınırlarına serbestçe girebilmesine imkân veren bir izin değil, aynı zamanda başta vergisel olmak üzere çeşitli avantajlar sağlayarak ülkede faaliyetlerine devam etmesine imkân veren bir uygulamadır. Sağlanan vergisel avantajlar, vergi muafiyet ve istisnaları, vergi indirimleri, vergi kredileri vb. şeklinde olabilmektedir.

Dijital göçebelerle ilgili en ayrıntılı vergisel düzenlemelerin yer aldığı ülke ABD'dir. Bu durum, esasen vatandaşlığa dayalı vergilendirme esasının kabul edilmesi nedeniyle ABD'nin tüm vatandaşlarının dünyanın neresinde

olursa olsun elde ettiği kazançlarını vergilendirme yetkisine sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak ABD vergi kurallarının özellikle ABD vatandaşı olup, ABD’de ikamet etmeyen ve çalışmayan kişilerin vergilendirilmesi bakımından uygulanmasında çeşitli sorunları beraberinde getirmektedir. ABD vatandaşlığına sahip ancak ABD’de hiç yaşamamış ya da çalışmamış bir kişi, ABD Gelir İdaresince (IRS-Internal Revenue Service) çalışması karşılığı elde ettiği kazançların vergisini ödemek üzere takip edilebilmektedir.

Dijital göçebelere uygulanacak vergi kuralları da ABD dışında çalışan diğer ABD vatandaşları için uygulanan vergi kuralları ile aynıdır. Nerede ikamet ederse etsin, bir ABD vatandaşı dijital göçebenin elde etmiş olduğu kazançların vergisini ABD’de ödemesi gerekmektedir. Bu durum diğer ülke uygulamaları ile karşılaştırıldığında vergilendirme yetkilerinin çatışması ihtimalini kuvvetlendirmektedir. Ancak dijital göçebelere ABD’de ödeyecekleri vergiyi azaltmak için çeşitli yollar öngörülmüştür. Bu yollardan ilki “Yurt Dışında Kazanılan Gelir İstisnası” (FEIE- Foreign Earned Income Exclusion) uygulamasıdır. Bu uygulamada yabancı ülkeden elde edilen gelirler vergiden istisna edilmektedir. Ancak bu istisna hakkından faydalanabilmek için “Gerçek İkamet Testi” ve “Fiziksel Varlık Testi”nden en az birini geçmiş olmak gerekmektedir.

Gerçek İkamet Testi bir ABD vatandaşının gerçekten ABD dışında ikamet edip etmediğini ölçmek amacıyla yapılmaktadır. Bu testi geçebilmek için ABD vatandaşı olunması, ikamet ettiği ülkede aktif bir şekilde gelir elde edilmesi, yabancı ülkede ikametgahının olması, tüm vergi (takvim) yılı boyunca yabancı ülkede yaşanması ve gelecekte ABD’ye geri dönme planının olmaması gerekmektedir.

Fiziksel Varlık Testi ise ABD dışında geçirilen gün sayısı ile ilgilidir. Buna göre 12 aylık bir sürede ABD dışında en az bir yabancı ülkede 330 tam gün bulunma testi geçmek için yeterli görülmüştür. Bu testlerden en az birinin geçilmesi halinde Yurtdışında Kazanılan Gelir İstisnası olarak 2023 yılı için 120.000 \$ istisnadan yararlanılabilecektir. Dijital göçebelere daha az vergi ödeyebilmelerinin diğer yolu “Yurtdışı Vergi Kredisi” (Foreign Tax Credit) uygulamasıdır. Bu uygulama, dijital göçebelere ikamet ettikleri ülkede gelir vergisi ödemeleri halinde, ödedikleri bu vergileri ABD’de ödeyecekleri vergiden indirebilmelerine böylece çifte vergilendirmenin önüne geçilmesine imkân tanımaktadır. Ancak dijital göçebelere yurtdışında ödenen gelir vergisinin tamamını değil, o yıl elde etmiş olduğu yurtdışı kazancın toplam kazanç içerisindeki payı

oranına isabet eden gelir vergisi tutarını indirim konusu yapabilir ve kalan kısmı da sonraki yıla devredebilmektedir. Dijital göçebelerin ABD’de daha az vergi ödeyebilmelerinin diğer bir yolu da “Yurtdışı Konut İstisnası” (Foreign Housing Exclusion) uygulamasıdır. Bu uygulamaya göre ABD vatandaşı olup yurtdışında ikamet eden dijital göçebeler yaşadıkları yerlerdeki konut giderlerinin bir kısmını ABD’de ödeyecekleri vergiden düşebileceklerdir. Bu tutar Yurtdışında Kazanılan Gelir İstisnası’nın (120.000 \$) % 14’ünü aşmamakta, dolayısıyla 2023 yılı için maksimum 16.800 \$ olarak hesaplanmaktadır (IRS).

ABD’nin benimsemiş olduğu vergilendirme kriterleri nedeniyle dijital göçebelere ilişkin yapılan ayrıntılı vergisel düzenlemeler esasen vergilendirme esaslarına sadık kalındığı ve ayrıcalıklı bir grup yaratılmaması konusuna dikkat edildiğini göstermektedir. Ancak ABD’nin aksine Avrupa Birliği (AB)’nin birçok ülkesinde daha çok dijital göçebe vizeleri ile dijital göçebelerin ülkeye çekilmeye çalışıldığı, diğer çalışan gruplarına verilmeyen vergisel avantajlar yoluyla vergilendirmede avantajlı bir grup yaratıldığı ve böylece vergilendirme kriterlerinin esnetildiği görülmektedir. Estonya, İspanya, Hırvatistan ve Yunanistan dijital göçebe vizesi uygulaması olan ülkelerdendir. Bu ülkeler dijital göçebelere ülkelere çekmek amacıyla temelde benzer anlayışa dayanan çeşitli vergisel teşvikler de uygulamaktadırlar. Portekiz ise dijital göçebe vizesi yerine dijital göçebelerin yararlanabileceği farklı vize uygulamalarına gitmekte ve çeşitli vergisel teşvikler sağlamaktadır.

Estonya, Ağustos 2020’de dijital göçebe vize programını başlatan ilk OECD ülkesi olmuştur (OECD, 2022: 2). Dijital göçebe vizesi, dijital göçebelere 1 yıla kadar ülkede geçici konaklama izni vermektedir. Dijital göçebe vizesi yararlanana vatandaşılk ya da daimî oturma izni vermemektedir. Dijital göçebe vizesinden faydalanabilmek için dijital göçebe olarak faaliyette bulunulduğunun kanıtlanması gerekmektedir (Brown, 2020). Bunun yanında son 6 ay içinde aylık en az 3.504 € brüt gelir elde ettiğinin de kanıtlanması gerekmektedir. Dijital göçebe vizesi alanlar 12 aylık bir süre içinde Estonya’da 183 günden daha az bir süre kalırsa herhangi bir vergilendirme söz konusu olmazken, 183 günden fazla kalınması halinde vergi mükellefi olarak gelirlerini beyan etmek zorunda kalacaktır.

İspanya da Estonya’ya benzer bir şekilde dijital göçebe vizesi uygulaması olan ülkelerden biridir. Dijital göçebe vizesi almak için öncelikle kişiye ait toplam gelirin % 20’den fazlasının İspanya’dan elde edilmiş olmadığının kanıtlanması

gerekmektedir. Bunun yanında uzaktan çalışılacak şirketle en az 3 aylık bir iş ilişkisinin olması ve şirketin de en az 1 yıldır piyasada faaliyet gösteriyor olması, dijital göçebenin prestijli bir üniversiteden mezun olması, en az 3 yıllık bir çalışma deneyimine sahip olması ve en az 25.000 €'ya sahip olunduğunun kanıtlanması gerekmektedir. İspanya dijital göçebe vizesini 1 yıllık olarak vermekte, ancak vize süresi 5 yıla kadar uzatılabilmektedir. Dijital göçebe vizesine sahip dijital göçebeler gelirleri üzerinden % 48'e varan artan oranlı gelir vergisi yerine % 24 oranında sabit oranlı bir vergiye tabi olacaktır. Bunun yanında varlık (servet) vergisi ödemekten de muaf olacaktır.

İspanya ve Estonya gibi Hırvatistan da dijital göçebe vizesi uygulamakta ve hak kazanabilmek için üçüncü ülke vatandaşı olmak; AB'ye üye devletlerden birinin veya Avrupa Ekonomik Alanı ve İsviçre vatandaşı olmamak gerekmektedir. Bunun yanında Ocak 2023 itibariyle aylık 2.364 € gelire sahip olduğunun ve bunun yıllık tutarının banka hesabında olduğunun kanıtlanması gerekmektedir. Bu vize Hırvatistan'da kayıtlı olmayan bir şirkette veya kendi şirketlerinde uzaktan çalışanlara yöneliktir ve en fazla 1 yıllık süre için verilmektedir. Dijital göçebe vizesi süresi boyunca elde edilen kazançlar için vergi ödenmemekte; muafiyet sağlanmaktadır (North, 2023).

Yunanistan dijital göçebe vizesi uygulaması AB ülkeleri dışındaki ülke vatandaşlarına 12 aya kadar verilmektedir. Bu vize ile Yunanistan dışındaki işverenler veya müşterilere, bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanarak uzaktan çalışma imkânı tanınmaktadır. 4825/2021 sayılı Kanun'a göre dijital göçebe vizesine sahip olabilmek için Yunanistan dışındaki işverenler veya müşteriler için çalışıldığının belgelenmesi, kalınan süre boyunca hayatını idame ettirebilmesi için aylık 3.500 €'ya sahip olduğunun kanıtlanması gerekmektedir. Süre sonunda şartların sağlanması halinde sürenin uzatılması mümkündür. Dijital göçebe vizesi alanlar 12 aylık bir süre içinde Yunanistan'da 183 günden daha az bir süre kalırsa herhangi bir vergilendirme söz konusu olmazken, 183 günden fazla kalınması halinde vergi mükellefi olarak gelirlerini beyan etmek zorunda kalacaktır.

Portekiz dijital göçebeler için ayrıca bir vize programı uygulamamaktadır. Ancak ülkedeki D7 vizesi dijital göçebeler tarafından tercih edilen vize türlerinin başında gelmektedir. Bir yıla kadar kalışlar için geçici kalış vizesi, bir yıldan fazla kalışlar için ise ikamet vizesi şeklinde uygulanabilmektedir. Vize alabilmek için AB, Avrupa Ekonomik Alanı ve İsviçre dışından olunması, gerçekten dijital göçebe

olarak faaliyette bulunulabileceğın kanıtlanması, önceki 3 aya ait gelirin asgari ücretin en az 4 katı (3.040 €) olduğunun kanıtlanması ve ikametgahın nerede olduğunun ve dolayısıyla nerede vergi ödendiğinin kanıtlanması gerekmektedir. Bu vizeyi almaya hak kazanan dijital göçebeler, yabancı kaynaklardan elde ettikleri gelirler için hiç vergi ödemezken, yurtiçinde elde etmiş oldukları gelirlerden % 48'e varan artan oranlı gelir vergisi yerine % 20 sabit oranlı gelir vergisi ödeyeceklerdir.

AB ülkelerinin dijital göçebelere ilişkin düzenlemeleri dikkate alındığında, dijital göçebeleri ülkelere çekmek için ne denli bir çaba içerisinde oldukları açıkça görülmektedir. Bu düzenlemeler büyük ölçüde gelir vergisi avantajları ve ikamet izni avantajı üzerinde şekillenmektedir. Ancak gerek gelir vergisi gerekse ikamet izni konusunda sağlanan avantajlar geçici niteliktedir. Gelir vergisi avantajlarının süresinin uzatılması ve diğer vergiler konusunda da çeşitli avantajlar sağlanması, ülkeleri dijital göçebeler için daha çekici bir hale getirebilir. Bunun yanında geçici ikamet izninin belirli koşullarda kalıcı hale getirilmesi, yerleşik firmalarda kalıcı çalışmanın teşviki amacıyla çalışma izni konusunda avantajlar sağlanması da dijital göçebeleri ülkeye çekme konusunda bir araç olarak kullanılabilir. Dijital göçebelerin yaşam standartları, gelir beklentileri, internete erişim ve internet hızı, müşteri potansiyeli gibi gerekçelerle Avrupa ülkelerine olan ilgileri, günümüzde Avrupa ülkeleri arasında da kuzey Avrupa ülkelerine olan ilgiyi artırmakta ve Avrupalı dijital göçebelerin güneyden kuzeye doğru hareketine neden olmaktadır. Bu durum, dijital göçebeler için her zaman cazip merkezler olan Avrupa ülkelerinin gelecekte dijital göçebelerin teşviki için yeni düzenlemelere ihtiyaç duyacaklarını göstermektedir.

Türkiye'de ise dijital göçebelere özel düzenlemeler yer almamaktadır. Ancak iklimi, coğrafi konumu ve yaşam standartları düşünüldüğünde dijital göçebelerin aradıkları kriterlere uygun bir konum olma özelliğine sahip olduğu aşıkardır. Dolayısıyla nitelikli iş gücü özelliğine sahip bu çalışan grubunun teşviki ve ülkeye çekilmesi konusundaki yarışın dışında kalınmaması gerekmektedir. Zira dijital göçebeler, bugünün nitelikli işgücü olma özelliği yanında bir ülkenin geleceğinin mimarları olma potansiyeline de sahip kişilerdir.

SONUÇ

1980'li yıllardan itibaren etkisini bir hayli gösteren küreselleşme olgusu, yeni bir dünya düzeninin kapısını aralamış ve yüzyıllardır uygulanan geleneksel ticaret anlayışı, sermaye yönetimi, iş modelleri, yatırım tercihleri gibi hususlar ile geleneksel pazar anlayışının, bilgi ve iletişim teknolojileri başta olmak üzere teknolojinin her alanında ortaya çıkan gelişmeler sonucunda ihtiyaçları karşılamadığı anlaşılmış ve radikal değişikliklerin yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Küreselleşme olgusu teknoloji ile desteklenince tüm sektörlerde dijital dönüşüm elzem hale gelmiştir. Dijital göçebelerin ortaya çıkışı da geleneksel iş modellerinde küreselleşme ve dijitalleşme ile yaşanan dönüşümün bir sonucudur.

Teknolojik gelişmelerin hızı ve sınırsızlığı yanında yapay zekâ ve nesnelerin interneti gibi yeni olanaklar sağlayan unsurları birlikte değerlendirildiğinde, gelecekte yeni iş alanlarının ortaya çıkması ve dijital göçebelerin çalışanlar arasındaki önem ve hacminin daha da artması kaçınılmaz olacaktır. Bu durum, ülkeler arasında dijital göçebeleri çekmek ya da kendi ülkelerindeki dijital göçebelerin başka ülkelere taşınmasını engellemek amacıyla başlayan yarışın daha da hız kazanacağını ve araç olarak vergilerin kullanılacağını göstermektedir. Bazı ülkelerde dijital göçebelerin vergilendirilmesinin diğer çalışanların vergilendirilmesinden farklı usul ve esaslara göre yapılması her ne kadar dijital göçebeler açısından cazip uygulamaları beraberinde getirirse de çeşitli sorunlara neden olabilecektir. Şirketin çalışan adına vergi mükellefiyet kaydı açtırması, yaptığı ödemedi vergi stopajı yapması gibi ek vergisel yükümlülüklerle karşılaşması; uzaktan çalışanların birden çok ülkede gelirlerini bildirmesi ve vergi ödemesi söz konusu olabilecek ve bu hem zaman alıcı ve karışık hem de ülke vergilendirme yetkilerinin çatışmasına neden olacaktır. Bu nedenle tüm ülkelerin dijital göçebelerin vergilendirilmesi konusunda tam bir mutabakat içinde çalışmaları gerekmektedir. Genel bir uzlaşa ile alınacak kararlar, dijital göçebelerin vergilendirilmesi konusunda ortaya çıkabilecek sorunları önleyecek ve ülke vergi gelirlerinin aşınmasına engel olacaktır.

Alınacak önlemler tüm ülkelerin ortak çıkarlarını korumalıdır. Ortak çıkarların korunması da vergilendirmede şeffaflık, belirlilik gibi temel vergilendirme ilkelerinden geçmektedir. Bu kapsamda dijital göçebelerle ilgili dijital vergi kimliği uygulaması yürürlüğe konulabilir. Böylece dijital göçebelerin hangi ülkede ne kadar kazanç elde ettiği, bu kazancın ne kadarını vergi olarak

ödediği, ödenen vergilerin hangi ülke vergilendirme yetkisi içinde olduğu, vergi ödeme dışındaki diğer vergisel ödevlerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlarda şeffaf bir şekilde bilgi sahibi olunabilir. Yine ülkelerin dijital göçebeleri kendi ülkelerine çekmek amacıyla sağladıkları vergisel teşviklerin diğer ülkelerin vergi sistemlerine zarar vermesinin, daha açık bir ifadeyle zararlı vergi rekabetine neden olmasının engellenmesi için asgari bir vergi oranının belirlenmesi de gündeme getirilebilir. Türkiye'nin de nitelikli işgücü olarak dijital göçebeleri çekmek ve mevcut dijital göçebelerin de başka ülkelere taşınmalarını engellemek amacıyla çeşitli uygulama ve vergi teşviklerini yürürlüğe koyması önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Akinci, A. ve Atalay, M. (2021). Türkiye'de Vergi Yüğü ile Kişİ Başına Düşen Gayri Safi Yurtiçi Hasıla Arasındaki İlişki: Fourier Yaklaşımı. *Sayıştay Dergisi*, 32 (121), 127-152.
- Bozdoğanöğlü, B. ve Haspolat Kaya, I. (2019). Dijitalleşmenin Vergi İdaresi Açısından Yarattığı Fırsatlar ve Güçlükler: Ekonomi Dijitalleşirken Vergi İdarelerinin Dijitalleşme Süreci. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 15(176), 1647-1676.
- Bozzi, N. (2020). #digitalnomads, #solotravellers, #remoteworkers: A Cultural Critique of the Traveling Entrepreneur on Instagram. *Social Media + Society*, 1-15.
- Brown, H. (2020). Faqs about Estonia's Digital Nomad Visa. <https://www.e-resident.gov.ee/blog/posts/faqs-about-estonias-digital-nomad-visa>, Erişim: 22.03.2023.
- Chen, J., Grimshaw, S. ve Myles, G. D. (2017). Testing and Implementing Digital Tax Administration. *Digital Revolutions in Public Finance*. (Ed.) Gupta, S., Keen, M., Shah, A. ve Verdier, G. International Monetary Fund.
- Devereux, M. P. ve Vella, J. (2017). Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform. *Digital Revolutions in Public Finance*. (Ed.) Gupta, S., Keen, M., Shah, A. ve Verdier, G. International Monetary Fund.
- Digital nomad visa in Spain https://www.immigrationspain.es/en/digital-nomad-visa-remote-work/?gclid=CjwKCAjwzuqqBhAcEiwAdj5dRiMPknFzuJgU-NXltQFP9eexOU7SPpNiabwHkNx4yOUheOSavIX7lBoCydMQAvD_BwE, Erişim: 22.03.2023.
- Gorenšek, K. ve Kohont, A. (2019). Conceptualization of Digitalization: Opportunities and Challenges for Organizations in the Euro-Mediterranean Area. *International Journal of Euro-Mediterranean Studies*, 12(2), 93-115.

- Hannonen, O. (2020). In Search of a Digital Nomad: Defining the Phenomenon. *Information Technology & Tourism*, 22, 335-353.
- Harpaz, A. (2021). Taxation of the Digital Economy: Adapting a Twentieth-Century Tax System to a Twenty-First-Century Economy. *The Yale Journal of International Law*, 46(57), 57-101.
- Herman, I. ve Paris, C. M. (2020). Digital Nomadism: The Nexus of Remote Working and Travel Mobility. *Information Technology & Tourism*, 22, 329-334.
- IRS (2023). Foreign Earned Income Exclusion. <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/foreign-earned-income-exclusion>, Erişim: 23.03.2023.
- Jacobs, B. (2017). Digitalization and Taxation. *Digital Revolutions in Public Finance*. (Ed.) Gupta, S., Keen, M., Shah, A. ve Verdier, G. International Monetary Fund.
- Juswanto, W. ve Abiyunus, Y. F. (2023). Taxing the Digitalized Economy: An Emerging Markets Perspective. *Taxation in the Digital Economy: New Models in Asia and the Pacific*. (Ed.) Hendriyetty, N., Evans, C., Kim, C. J. ve Hesary, F. T. Paris ve New York: Routledge.
- Makimoto, T. ve Manners, D. (1997). *Digital Nomad*. New York: John Wiley & Sons.
- Makimoto, T. (2013). The Age of the Digital Nomad: Impact of CMOS Innovation. *IEEE Solid-State Circuits Magazine*, 5(1), 40-47.
- Mancinelli, F. (2020). Digital Nomads: Freedom, Responsibility and the Neoliberal Order. *Information Technology & Tourism*, 22, 417-437.
- Nash, C., Jarrahi, M. H., Sutherland, W. ve Phillips, G. (2018). Digital nomads beyond the buzzword: Defining digital nomadic work and use of digital Technologies. *Lecture Notes in Computer Science*, 1-10.
- North, S. (2023). Croatia Digital Nomad Visa: Full 2023 Requirements and How to Apply. <https://digitalemigre.com/relocation/croatia-digital-nomad-visa/>, Erişim: 22.03.2023
- OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021a). *Tax and Fiscal Policies After the COVID-19 Crisis*. https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1112_1112899-o25re5oxnb&title=Tax-and-fiscal-policies-after-the-COVID-19-crisis, Erişim: 20.03.2023.

- OECD (2021b). Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, Erişim: 19.03.2023.
- OECD (2022). Migration Policy Debates. <https://www.oecd.org/migration/mig/MPD-27-Should-OECD-countries-develop-new-Digital-Nomad-Visas-July2022.pdf>, Erişim: 15.03.2023.
- Reichenberger, I. (2018). Digital Nomads-A Quest for Holistic Freedom in Work and Leisure. *Annals of Leisure Research*, 21(3), 364-380.
- Richter, S. ve Richter, A. (2020). Digital Nomads. *Business & Information Systems Engineering*, 62(1), 77-81.
- Šímová, T. (2022). A Research Framework for Digital Nomadism: A Bibliometric Study. *World Leisure Journal*, 1-17.
- Schlagwein, D. (2018). The History of Digital Nomadism. International Workshop on the Changing Nature of Work. San Francisco. https://www.researchgate.net/publication/329182172_The_History_of_Digital_Nomadism, Erişim: 19.03.2023.
- Thompson, B. Y. (2018). Digital Nomads: Employment in the Online Gig Economy. *Glocalism: Journal of Culture, Politics and Innovation*, 1, 1-26.
- Thompson, B. Y. (2019). The Digital Nomad Lifestyle: (Remote) Work/Leisure Balance, Privilege, and Constructed Community. *International Journal of the Sociology of Leisure*, 2, 27-42.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2019). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Tyutyuryukov, V. ve Guseva, N. (2021). From Remote Work to Digital Nomads: Tax Issues and Tax Opportunities of Digital Lifestyle. *IFAC Papers online*, 54(13), 188-193.
- Woldoff, R. A. ve Litchfield, R. C. (2021). *Digital Nomads: In Search of Freedom, Community, and Meaningful Work in the New Economy*. New York: Oxford University Press.

A TAX PROBLEM OF THE DIGITAL AGE: TAXATION OF DIGITAL NOMADS

Ahmet İNNECİ

EXTENDED ABSTRACT

Digital nomadism is defined as a location-independent, technology-enabled lifestyle. Digital nomads conduct their business online, work and travel internationally at the same time, and live what they call a location-independent lifestyle. The emergence of digital nomadism is linked to changes in technology, mobility, and working life. However, although there are different definitions, technology-supported mobility is always the common denominator for digital nomadism.

Providing professional, spatial, and personal freedom are the most important factors in the preference for digital nomadism as a way of life and work. However, the limitlessness of technological developments, the attractiveness of mobile working, as well as the tax rules are also effective in the choice of this work and lifestyle. Digital nomads may prefer a tax regime that minimizes their tax burden by choosing this way of living and working.

Today, the taxation of the earnings of digital nomads is generally based on residence-based taxation. Therefore, the taxation of digital nomads and other foreign workers in a country is generally subject to the same taxation principles. However, some countries may provide various tax advantages to digital nomads to enable them to work in their countries. These advantages are usually included in the digital nomad visa granted to digital nomads. A digital nomad visa is not only a permit that allows digital nomads to freely enter the borders of the country, but also a practice that allows digital nomads to continue their activities in the country by providing various advantages, especially tax advantages. Tax advantages provided to digital nomads can be in the form of tax exemptions and exceptions, tax reductions, or tax credits. As such, in some countries, the taxation of digital nomads is based on different procedures and principles than the taxation of other employees. Although this situation brings along attractive practices for digital nomads, it also causes various problems. In the case of working remotely for a company located in another country, the company may be subject to the tax rules in the country of employment. The company may face additional tax obligations, such as opening a taxpayer registration on behalf of the employee and withholding tax

from the payment made. In addition, remote workers may have to report their income and pay taxes in more than one country, which is time-consuming and complicated, and may cause conflicting taxation jurisdictions.

All the reasons mentioned above have made it necessary to address the taxation principles of digital nomads and the problems in their taxation. In this context, this study first gives information about digitalisation and tax issues, then mentions the basic characteristics of digital nomads. Then, it discusses the taxation of the new employee group, which is referred to as digital nomads and which emerged as a result of the developments in the globalisation and digitalisation process, and the problems arising in this process. In the conclusion, recommendations are presented for the taxation of digital nomads to be implemented with full consensus.

