

Turizmde Paylaşım Ekonomisi ve Vergilendirilmesi (Sharing Economy in Tourism and Its Taxation)

*Serkan ACUNER^a, Elif ACUNER^b

^a Recep Tayyip Erdoğan University, Ardeşen Vocational School, Rize/Turkey

^b Recep Tayyip Erdoğan University, Ardeşen Tourism Faculty, Rize/Turkey

Makale Geçmişi

Gönderim

Tarihi:16.04.2017

Kabul Tarihi:01.06.2017

Anahtar Kelimeler

Paylaşım ekonomisi

Turizm

Seyahat ve konaklama işletmeciliği

Vergilendirme

Keywords

Sharing economy

Tourism

Travel and accommodation management

Taxation

Öz

Son yıllarda adından sıkça söz ettiren paylaşım ekonomisi insanları çeşitli sebeplerle bir araya getirmekte; sosyal, kültürel ve ekonomik anlamda bütünleşmelerini sağlamaktadır. Böylelikle iktisadi anlamda kıt kaynakları etkin ve verimli kullanmak isteyen bireyler tüketim eğiliminden ziyade, tasarruf eğilimini arttırmaktadırlar. Hemen hemen her alanda paylaşmaya gayret gösteren bireylerin turizm sektöründe de bu çabayı gösterdikleri gözlemlenmektedir. Diğer taraftan turizm sektöründe paylaşım ekonomisine yönelik faaliyetlerini devam ettirenler sosyal, kültürel ve ekonomik anlamda faydalar sağlamaktadır. Bu çalışmada paylaşım ekonomisi ve turizmdeki gelişimi ele alınmış, elde edilen faydaların hukuki nitelikleri tespit edilmiş, özellikle vergiye tabi gelir elde edenlerin Türk vergi kanunları karşısındaki durumu açıklanmıştır. Çalışma nitel yöntemlerden literatür taraması ve mevzuat değerlendirmesi yoluyla hazırlanmıştır.

Abstract

Becoming a widely used term recently, the sharing economy bands people together for several reasons and integrates them on social, cultural and economic bases. Thereby, the individuals, who desire to use the limited resources financially in an efficient and productive way, advance the propensity to save rather than propensity to consume. It has been observed that the individuals who endeavor to share almost in every area display the same effort in the field of tourism. Likewise, the practices devoted to the sharing economy in tourism sector advance social, cultural and economic benefits. In this respect, dealing with the sharing economy and its development in the field of tourism, this study aims to determine the legal characteristics of the benefits gained from the sharing economy and explain the situation of the retable practices in particular considering Turkish taxation law. The study adopts a qualitative approach using literature review and legislation evaluation.

* Sorumlu Yazar.E-posta: serkan.acuner@erdogan.edu.tr (S. Acuner)

GİRİŞ

İnsanoğlu tarih boyunca pek çok ekonomik olan ya da olmayan unsuru paylaşmış ve paylaşmaya da devam etmektedir. Toplumun her kesiminden bireyler hayatları boyunca; hediye vermek, ekonomik olsun ya da olmasın sahip olunan unsurları ihtiyaç duymadığı zaman kesitlerinde ödünç vermek ya da hibe etmek gibi işlemlerle paylaşım taraf olmaktadır. Günümüzde artık paylaşım bir ekonomik alan olarak büyümekte ve genişlemeye devam etmektedir. Artık toplumu paylaşım iten nedenler farklılaşmakta, sosyal ve kültürel nedenler yanında ekonomik nedenler ön plana çıkmaktadır. İktisat biliminin “*kıt olan kaynakların kullanımı*” ve “*kaynakların etkin ve verimli kullanımı*” ilkeleriyle paylaşım ekonomisinin fonksiyonları artık yakınlaşmaya başlamıştır. Dolayısıyla ekonomik bir unsur haline gelen bu yeni trendin pek çok sektöre etkisi olduğu hissedilmektedir. Bu sektörlerin başında turizm gelmekte ve özellikle konaklama hizmetleri açısından konu değerlendirmeye değer görülmektedir.

Paylaşım ekonomisi tanımlanması açısından tek başına bir alan olarak düşünülemez. Etkisi altına aldığı alanlar turizmle de sınırlandırılmaz. Paylaşılan unsurların hukuki statülerine bakıldığında, paylaşımın karşılığının olması; elde edilen gelirlerin mali hukuk bilimini dolayısıyla özelde vergi hukukunu ilgilendirmekte olduğu görülmektedir. Bu sebeple elde edilen gelirlerin vergi kanunları karşısındaki durumu ele alınmak durumundadır. Paylaşım ekonomisi kapsamında geçici de olsa evini paylaşan ve bundan gelir elde edenlerin vergilemede adalet ve eşitlik gereği evini kiraya veren ve kira geliri elde edenler ile aynı kapsamda düşünülmesi gerekliliğini doğurmaktadır. Bu açıdan araştırma konusu önem taşımaktadır.

Çalışmada genel hatlarıyla paylaşım ekonomisi ve özelliklerine değinilmiş, ardından turizmde paylaşım ekonomisi açıklanmıştır. Uluslararası birlikler paylaşım ekonomisinin vergi yönünü sorun olarak ele almaktadır. Dolayısıyla böyle bir sorunun Türk vergi kanunları karşısındaki durumuna açıklık getirmek önemlidir. Paylaşım türleri ve bunların hukuki niteliklerinin belirlenmesi bu açıdan özellikli bir durumdur ve varılan hukuki tespitlerle hangi paylaşımın vergi açısından sonuç doğuracağını görmek olanaklı hale gelecektir. Türkiye’de hali hazırda paylaşım ekonomisinin boyutları hissedilir düzeyde olmayabilir ancak pek çok ülke paylaşım ekonomisinin gelişimi doğrultusunda yasal birçok düzenleme getirmekte ve getirmeye de devam etmektedir. Bu sebeple bu çalışma paylaşım ekonomisinin Türk vergi kanunları karşısındaki durumunu ve diğer ülkelerin düzenlemelerine de değinen başlıklara yer vermiştir.

PAYLAŞIM EKONOMİSİ VE ÖZELLİKLERİ

Oxford sözlüğüne 2015 yılında alınan “paylaşım ekonomisi” (sharing economy) kavramı, sözlükte; “*...mal ve hizmetlerin bir ücret karşılığında ya da ücretsiz olarak bireyler arasında genellikle internet aracılığı ile paylaşıldığı ekonomik sistem.*” (Oxford Dictionary, 2016) olarak tanımlanmıştır. Paylaşım ekonomisi; “*...bireyler ya da kurumlar arasında teknoloji ya da toplumsal iletişim aracılığı ile kısmen de olsa ürün, hizmet ve deneyim paylaşımı sağlayan bir dizi uygulama, model ve platformu ifade etmektedir*” (Soave, 2015:9). Paylaşım ekonomisi her türlü mal ve hizmetin, zamanın, yeteneklerin, işgücünün, sürekli kullanılmayan tüm kaynakların; bireyler, kurumlar ve toplumlar arasında ödünç olarak, kiralanarak ya da takas ile paylaşımına olanak sağlayan bir ekonomik sistemdir (Kathan, Matzler ve Veider, 2015:1; Pizam, 2014:118). Paylaşım dayalı ekonomik sistemlerin temel mantığı yeni değildir ancak teknolojik perspektiften paylaşım ekonomisinin başarısını paylaşımı çok geniş ölçekli mümkün kılan, aynı anda her yerde var olabilen internet ve bilgi iletişim teknolojilerinin varlığıdır (Cohen ve

Kietzmann, 2014:179). Paylaşım ekonomisinin takas işlemlerinden farklı olduğu kabul edilmektedir. Paylaşım ekonomisinin takas sisteminden farkı, alıcı ve satıcının var olma zorunluluğunun olmamasıdır. Sistemde paylaşılacak bir şeyin olması yeterlidir. Yine paylaşım ağlarında temel amacın satın almak ya da satmak yerine, paylaşmak veya ödünç vermek olması; paylaşım ağlarını internet üzerinden alışverişten (yani elektronik ticaretten) ayıran temel noktadır (Karlsson ve Dolnicar, 2016:159). Bu noktada elektronik ticaret kavramından farklı olarak elektronik paylaşım kavramına ulaşılır. Bilindiği üzere elektronik ticarete ticari yöntemler farklılaşmaktadır; elektronik ticarete ticari yöntemler, kişiler/tüketiciler arası elektronik ticaret (C2C), işletmeden işletmeye elektronik ticaret (B2B) gibi türlere ayrılmaktadır. Paylaşım ekonomisinde ise bu sınıflandırma; kişiler arası paylaşım (Peer to Peer - P2P) ya da işletme kişi arası (Business to Peer - B2P) paylaşım şeklinde gruplandırılabilir.

Paylaşım ekonomisi içerisinde sayılan olguların sistematik olmayan farklı parametrelere göre bölümlere ayrılmış olması, kavramı tanımlamayı zorlaştıran etkenler olarak belirtilmektedir. Aşağıda paylaşım ekonomisi unsurlarını gösteren Tablo: 1 bahsi geçen durumun özeti şeklinde değerlendirilebilecektir.

Tablo 1. Paylaşım Ekonomisi Temel Unsurları

		Sağlayıcının Türü	
		Kişiler arası (Peer to Peer - P2P)	İşletme kişi arası (Business to Peer - B2P)
Platform Yönelimi	Kar Amacı Gütmeyen	Gıda takası Zaman bankacılığı	Yaratıcı hobi alanları (Makerspace)
	Kar Amacı Güden	Relay rides Airbnb Uber Udemy	Uber Kitchit Zipcar Udemy

Kaynak: Soave, 2015:16.

Paylaşım ekonomisinin son on yılda hızlı bir gelişim göstermesi; tedarik zinciri dağılımının iyileştirilmesi, kaynak ve enerjiye erişimin zorlaşması, ekonomik anlamda tasarruf sağlanması, çevresel etkilerin azaltılması ve sürdürülebilir sistemlere artan ilgi, sosyal iletişimin güçlendirilmesi, internet tabanlı teknolojiler ile iletişimin kolaylaşması ve kentleşme oranının artması gibi unsurlarla ilişkilendirilmektedir (Cheng, 2016:61; Kathan vd., 2016:2; Möhlmann, 2015:194). Paylaşım ekonomisinin olası engelleyici faktörleri ise; güven sorunları, sahip olma isteği, sahip olana bağlılık ve mahremiyet isteği olarak sıralanmaktadır (Özata, Er, Öztürk ve Ağlargöz, 2015:625-626).

TURİZMDE PAYLAŞIM EKONOMİSİ

Paylaşım ekonomisi hemen hemen tüm endüstrileri etkilemektedir. Hatta sistemin, en fazla ulaşım ve konaklama alanında genişlediği söylenebilir (European Commission Erasmus+, 2016:6). Ancak sistemden en fazla etkilenen seyahat endüstrisidir (Skift Report, 2013:4). Paylaşım ekonomisinin etkileri ve farklı turizm hizmetlerine nüfuz etme seviyesi ülkeler ve alt sektörler göre değişiklik göstermektedir (OECD, 2016:92). Bölgesel ölçekte özellikle Kuzey Amerika ve Batı Avrupa'da gelişim gösteren sistem hızla dünyanın diğer bölgelerine yayılmaktadır

(OECD, 2016:93). Paylaşım ekonomisinin turizm endüstrisinde özellikle de konaklama alanında yaygınlaşması, ekonomik ve sosyal sebeplerin itici gücüyle gerçekleştiği düşünülmektedir (Ert, Fleischer ve Magen, 2016:62). Konaklama alanında Airbnb'nin öncülük yaptığı paylaşım ağları aracılığıyla; konaklama endüstrisinde daha düşük fiyatlar, yerel halkla etkileşim fırsatı ile uzak ve çok bilinmeyen yerleri keşfetme olanaklarını sunması radikal değişikliklere neden olmaktadır (Karlsson ve Dolnicar, 2016). Paylaşım ekonomisinin kilit oyuncuları; turistler, geleneksel turizm işletmeleri, paylaşım ekonomisi platformları, hizmet sağlayıcıları ve destinasyon birlikleri olarak sıralanmaktadır (OECD, 2016:99).

Turistler; sistemin büyümesi ile ortaya çıkan rekabet ve inovatif ürün ve hizmetlerden fayda sağlamaktadırlar (OECD, 2016:99). Çünkü teknoloji tabanlı paylaşım ekonomisi firmaları tüketicilere geleneksel firmalardan daha düşük maliyetlerle ve çok daha fazla kişiselleştirilmiş tercihler sunarak, seyahat endüstrisine her geçen gün daha fazla nüfuz etmektedirler (ITB World Travel Trends Report, 2014:25). Turistik tüketiciler sadece ekonomik fayda elde etmek için değil, paylaşım ekonomisinin sunduğu yeni ve özgün turizm deneyimlerini tecrübe etmek için de oldukça istekli ve gönüllüdürler (Guttentag, 2013:1205). Öyle ki; paylaşım ekonomisi sadece tatillerini daha ekonomik hale getirmek isteyen düşük ve orta gelirli için değil aynı zamanda tanımadığı bir kişiye güvenerek tatilini turist gibi değil de yerli halktan biri gibi geçirmek isteyen yüksek gelir mensupları için de popüler bir olgu haline gelmiştir (Skift Report, 2013:3). Bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmeler dijital bağlantılarla karşılıklı güven ve ilişkiyi kolaylaştırmaktadır. Bu da paylaşım ekonomisi taraflarının korkularını azaltarak daha fazla paylaşım imkân sağlamaktadır (Forno ve Garibaldi, 2015:208).

Paylaşım ekonomisi çeşitli tartışmalara yol açmaktadır (OECD, 2016:99). Bu tartışma içerisinde; paylaşım ekonomisinin turizme olumlu ve olumsuz etkileri olduğunu savunan taraflar bulunmaktadır (Juul, 2017:1). Bu tartışmaların ilkinde; paylaşım ekonomisi konseptinin, tüketiciler ve ürün/hizmet sağlayıcıları arasındaki farkları ve aynı zamanda turistik destinasyonlardaki ticari işletmeler ile yerel halk arasındaki farkları bulanıklaştırdığı iddia edilmektedir (Heo, 2016:168). Tartışmalarda en ön planda olan kesim geleneksel endüstri işletmeleridir. Çünkü geleneksel endüstri işletmeleri ile aynı kurallara tabi olmayan ya da kendi sistemleri ile uyumlaştırılmamış paylaşım ekonomisi rakiplerinin haksız rekabete neden olacakları düşünülmektedir. Geleneksel endüstri işletmeleri ortaya çıkan haksız rekabete yönelik riskler ve turizm deneyimlerinin kalitesinde oluşabilecek potansiyel olumsuz etki konusunda endişelidirler(OECD, 2016:99). Paylaşım ekonomisine karşı çıkanlar genel olarak sistemin; haksız rekabet sağladığını, iş güvenliğini azalttığını, vergi kaybına neden olduğunu ve güvenlik, sağlık ve engelli erişilebilirlik standartları için tehdit oluşturduğunu savunmaktadırlar (Juul, 2017:1). Bir diğer kilit aktör, paylaşım ekonomisi platformlarıdır. Paylaşım ekonomisi platformları, kendilerini küresel şirketlerin bir karışımı olarak tanımlamakta ve kendilerini teknolojik şirketler olarak görmektedirler. Paylaşım ekonomisi hizmet sağlayıcılarının elde ettiği faydalar ise paylaşım ekonomisi platformlarının kendi dinamiklerinden farklılık göstermektedir (OECD, 2016:99). Sistemin savunucuları, bu sayede turistlerin geleneksel ticari muadillerinden çok daha kaliteli ve ekonomik bir ürün/hizmet yelpazesine erişim sağlayabildiğini belirtmektedirler (Juul; 2017:1). Mathis ve arkadaşları çalışmalarında; paylaşım ekonomisinde turistlerin ürün/hizmetin organize edilmesi aşamasından itibaren sürece dâhil olmasının, hizmet sağlayıcılara olan sadakati ve tatil deneyim algısını olumlu etkilediğini ortaya koymuşlardır (Mathis, Kim, Uysal, Sirgy ve Prebensen; 2016). Son aktör olarak destinasyon örgütleri

bağlamında ise; ulusal, bölgesel ve yerel yönetimlerin paylaşım ekonomisi çalışma çerçevelerini oluşturmada önemli rolleri bulunmaktadır. Şöyle ki; destinasyon örgütleri kamu güvenliği, gelir ve erişilebilirlik açısından tarafların elde ettiği çıkarlar konusunda dengeyi sağlamalıdır (OECD, 2016:99).

Turizmde paylaşım ekonomisi, geleneksel turizm endüstrisi sisteminde yaşanan bazı sorunlara alternatif olarak düşünülmüştür. Turizmde paylaşım ekonomisi; atıl sermaye, işgücü ve kaynakların değerlendirilmesine ve özellikle yerel halkın aktifleştirilmesine katkı sağlayarak daha sürdürülebilir bir sistem kurulmasını destekleyebilecektir. Turizmde paylaşım ekonomisi; geleneksel turizm endüstrisi içerisindeki tarafların yüksek işlem maliyeti ve bilgi paylaşım güçlükleri sebebiyle karşı karşıya olduğu ürün/hizmet maliyetlerinin yüksek olması, ziyaretçi güven ve memnuniyetinin azalması ve tekrar ziyaret edilme şansının azaltılması sorunlarına alternatif olabilecektir. Turizmde paylaşım ekonomisi; sistem içerisindeki uyumsuzluklardan kaynaklı pazara yeni girişlerin engellenmesi, hali hazırda pazarda var olan bir kısım işletmelerin haksız faydalar elde etmesi, destinasyon rekabetçiliğinin ve inovatif yaklaşımların sermaye ve finans zorluklarıyla engellenmesi gibi sorunlara çözüm üretebilecektir. Ayrıca turizmde paylaşım ekonomisi; geleneksel turizm işletmelerinin ürettiği ürün/hizmetlerden farklı olarak, daha modern ve daha kişiselleştirilmiş ürünler üreterek, yeni turistlerin istek ve beklentilerine cevap verebilecektir (Koopman, Mitchell ve Thierer; 2015:531; Dredge ve Gyimóthy; 2015:294; ITB World Travel Trends Report; 2014:26-27).

Turizm paylaşım ekonomisi içerisinde yer alan platformlara çeşitli örnekler verilebilir:

- Konaklama platformları; Airbnb (kuruluş:2008), HomeAway (kuruluş:2005), Couchsurfing (kuruluş:2004);
- Ulaşım platformları; Uber (kuruluş:2009), Lyft (kuruluş:2012), BlaBlaCar (kuruluş:2006);
- Yemek platformları; VizEat (kuruluş:2013), EatWith (kuruluş:2013), BonAppetour (kuruluş:2013);
- Seyahat deneyimi; Vayable (kuruluş:2011).

Uluslararası çapta faaliyet gösteren söz konusu platformların benzerleri her geçen gün Türkiye’de de etkinliklerini arttırmaktadırlar. Türkiye’de paylaşım ekonomisine verilebilecek örnekler; zaman paylaşım siteleri; Zumbara, konut paylaşım siteleri; hemenkiralik.com, villakeyfiniz.com, araç paylaşım siteleri ortakaraba.com, ucuzagidelim.com şeklindedir. Bunun dışında kullanılmış eşyaların paylaşımına ve wi-fi ağlarının ortak kullanımına yönelik paylaşım siteleri mevcuttur. Ayrıca Türkiye’de paylaşım ekonomisine yönelik kurulmuş blog olarak kullanimhareketi.com ilk ve tek örnektir.

Diğer taraftan uluslararası ölçekte konu rağbet görmekte ve üzerine çeşitli toplantı ve raporlar hazırlanmaktadır. Özellikle turizm sektöründe paylaşım ekonomisinin genişlemesine ve gelişimine yönelik OECD’nin incelemeleri ve yayınlanan çalışmalara ilave olarak Avrupa’da birlikler düzeyinde de toplantılar düzenlenmektedir. Bunlardan biri; Avrupa Otel, Restoran ve Kafeler Üst/Çatı Birliği (The umbrella association of hotels, restaurants and cafes in Europe - HOTREC) tarafından yapılan genel kurul toplantısıdır. Birlik genel kurulunda (Brüksel, The Hague - 05 Kasım 2015) turizm konaklamasında sürdürülebilir ve sorumlu “paylaşım” ekonomisi planı kabul edilmiştir. Bu plana göre HOTREC’in 10 önerisi şu şekilde sıralanmaktadır (HOTREC Policy Paper, 2015);

- 1) Kısa dönemli özel kiralık konaklama yerlerinin turistik konaklama birimleri olarak yasalara entegrasyonunun sağlanması,
- 2) Tescil ve izinler için süreçlerin oluşturulması,

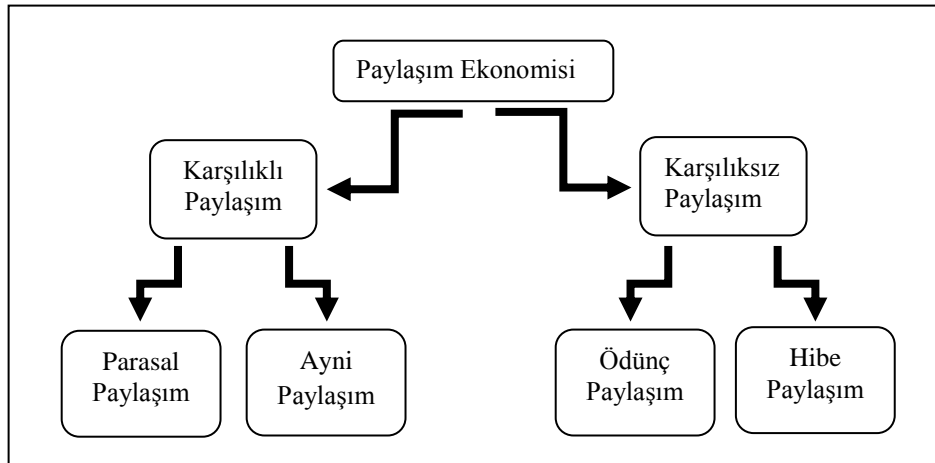
- 3) Kısa dönemli özel kiralık konaklama yerlerinin turizm istatistiklerine dâhil edilmesi,
- 4) Emniyet ve güvenlik için gerekli standartların sağlanması ve denetlemelerin yapılması,
- 5) Mali zorunluluklara uyumun sağlanması,
- 6) Schengen anlaşması gerekliliklerine göre ziyaretçi kimlik bildiriminin yapılması,
- 7) Çalışanların haklarının ve çıkarlarının korunması,
- 8) Faaliyetlerin gerçekleştiği bölgede yaşam kalitesinin korunması,
- 9) Konut ve ticari mülkiyet arasındaki ayrımın net olarak yapılması,
- 10) Kısa dönemli özel kiralık konaklama yerlerinin yayılmasının kontrol altına alınması şeklindedir.

Görüldüğü üzere planda; paylaşım ekonomisinde, henüz sınırların net olarak belirlenmemiş olması, net bir tanım ve sistemin oluşmaması sebebiyle karşı karşıya kalınan sorunlara çözümler önerilmektedir. Alınan ilk dört kararda bu yöndeki süreçlerin başlatılması hedeflenmektedir. Dikkat edilecek olursa beşinci karar mali yükümlülüklerle yöneliktir. Para karşılığında sağlanan her türlü hizmet ifası ya da ürün tesliminin kiralama faaliyeti olması, gerekli tescil ve izinler ardından faaliyetlerin kayıt altına alınarak yürütülmesi, özellikle paylaşım ekonomisi ve mali konulara yönelik ülke mevzuatlarının uyumlaştırılarak vergi yükünün yerine getirilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Önerilen bu ilkelere ilave olarak, haksız kazancın önüne geçilerek rekabette adaletin sağlanması gerektiğinin üstünde durulmaktadır.

TURİZMDE PAYLAŞIM EKONOMİSİ VE TÜRK HUKUKUNDA HUKUKİ NİTELİĞİ

Paylaşım Ekonomisinde Paylaşım Faaliyetinin Hukuki Niteliği

Türk Dil Kurumu (TDK) paylaşımı, paylaşma işi yani bir fiil/faaliyet olarak tanımlamıştır. Buradan paylaşmak fiiline yani pay etmek ya da bölüşmek kavramına ulaşılır. Örneğin; masrafları paylaşmak, konutu paylaşmak, ulaşım aracını paylaşmak bu kapsamda değerlendirilebilir. Paylaşım faaliyetinin hukuki niteliği farklı açılardan ele alınmak durumundadır. Bu açıdan farklılık yaratan olgular, paylaşımın karşılıklı (ivazlı) ya da karşılıksız (ivazsız) yapılmasına bağlı olarak değişmektedir. Diğer taraftan karşılıklılık esasında paylaşımın karşılığının hangi ekonomik değerler olacağı hukuki açıdan önem taşıyacaktır. Karşılıksız paylaşımlarda paylaşılan unsurun ödünç verme/kullandırma ya da hibe olması onun niteliğini değiştirecektir. Şekil 1’de hukuki anlamda paylaşım yöntemleri açıklanmaya çalışılmıştır.



Şekil 1. Paylaşım Ekonomisinde Hukuki Paylaşım Yöntemleri

Yukarıda da ifade edildiği üzere; paylaşım karşılıklı (ivazlı) ya da karşılıksız (ivazsız) şekilde yapılabilir. Karşılıklı paylaşımlarda, paylaşımın karşılığı parasal değerler olabileceği gibi, paylaşımın aynı mal veya hizmetlerle karşılanması da mümkündür. Paylaşım ekonomisinde daha çok kullanılan yöntem, genelde karşılıksız paylaşımlardır. Karşılıksız paylaşımlar paylaşılan unsurun ödünç verilmesi ya da zilyetliğin topyekûn başkalarının kullanımına bırakılması yani hibe edilmesi ile sonuçlanır.

Her ne kadar ekonomik açıdan paylaşımın karşılıksız olması yönünde görüşler ifade ediliyor olsa da, paylaşım karşılıklılık esasına dayandırılabilir. “*The Sharing Economy: The End of Employment and Rise of Crowd-Based Capitalism*” kitabının yazarı işletme profesörü Arun Sundararajan, Boğaziçi Üniversitesi Mezunlar Derneği ile gerçekleştirdiği röportajında paylaşım ekonomisi ile ilgili şunları söylemiştir;

“... Evet paylaşmak yeni bir şey değil. Paylaşım ekonomisinde yeni olan ve paylaşımı artık bir ekonomiye dönüştüren iki şey var birincisi paylaşım artık tanımadığımız insanlar için de yapılıyor olması ikincisi ise karşılıksız yapılmıyor olması. ... Paylaşım ekonomisinin kar motifli ve amaç odaklı tarafları sık sık fikir ayrılığına düşerler. Paylaşım ekonomisini piyasa ekonomisi ve hediye ekonomisi olarak görenlerin arasında hep bir gerginlik vardır. ... Bence devam eden ticari faaliyet bildiğimiz piyasa ekonomisi. Diğer taraftan ‘hediye ekonomisi’ olarak tanımlanabilecek faaliyetler sadece ekonomik amaçlara hizmet etmiyor aynı zamanda diğer sosyal ve kültürel fonksiyonları da yeniden tanımlıyor. Tüm bu değiş-tokuş, piyasa ve hediyeleşmenin ilginç bir karışımı aslında.” (BÜMED, 2016).

Literatür incelendiğinde paylaşım ekonomisi ile ilgili karşılıklı ve karşılıksız gerçekleştirilen paylaşımlarda felsefe olarak farklılık olduğu aşikârdır. Karşılıksız paylaşım; paylaşımın gücü ile sürdürülebilir sistemlerin desteklendiği, çevre ve çevresel kaynakların korunduğu böylece ekonomik anlamda tasarruf mantığının geliştiği ve sosyal olarak birlikteliği destekleyen barışçıl ve hümanist yaklaşımlara olan farkındalığın arttırılması merkez noktadır. Oysa karşılıklı paylaşım; teknolojinin gelişmesiyle piyasa sistemlerindeki değişimin yeni bir yüzü olarak karşımızda durmaktadır. Dolayısıyla karşılıklı paylaşım durumunda piyasa ekonomisi içerisindeki dinamikler mevcut sistemde taraflar için farklı rekabet koşulları oluşturmaktadır.

Karşılıklı Paylaşımın Hukuki Niteliği

Paylaşımın karşılıklılık esası paylaşımın karşılık olarak kabul edilenin niteliğine göre iki ayrı başlıkta ele alınabilir. Bu belirlemeye göre; paylaşımın karşılığı ya parasal değerlerle ya da aynı nitelikteki değerlerle ödenebilir. Her iki durumda da paylaşımın bir karşılığı olması (ayrıca faaliyetin içeriğinde alıcı ve satıcı olması) günümüz paylaşım ekonomisi mantığına ters düşse de, uygulamada söz konusu olmakta, paylaşım ekonomisine yönelik tanımlarda bu durum ifade edilmektedir. Bu nedenle hukuki açıdan ele alınmasında yarar bulunmaktadır.

Paylaşımın (yani alım-satım işleminin) karşılığının para ya da para ile ölçülebilen değerler olması halinde yapılan paylaşım ticari bir niteliğe bürünecektir. Çünkü mal alım satımı ile uğraşmak ticari faaliyet olarak değerlendirilir (Pehlivan, 2013:156). Diğer taraftan yapılan faaliyetin süresi işin niteliğinin tam olarak belirlenmesini sağlayacaktır. Faaliyetin sürekli yapılması ya da belirli dönemlerde geçici olarak yapılması, onun sürekli ya da arızı (geçici) nitelikte bir faaliyet olmasına yol açacaktır. Karşılığı para ya da parasal olan değerlerle

yapılan bu faaliyet ticari maksatla olabileceği gibi, diğer iktisadi amaçlara da yönelebilir. Bu amaçlardan biri; bir bedel karşılığında paylaşılan unsurun zilyetliğinin bir başkasına devridir. Bu, en temel kiralama faaliyeti olarak kabul edilir. Türk Borçlar Kanunu (TBK) (K.T. 11.01.2011/6098, R.G. 04.02.2011/27836) md. 299'da kiralama faaliyeti kira sözleşmesine yönelik hükümlerde düzenlenmiş, "...kiraya verenin (paylaşımında bulunanın) bir şeyin kullanılması ya da kullanmayla birlikte ondan yararlanmasını kiracıya bırakmayı, kiracıda buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği..." bir akit şeklinde tanımlanmıştır. Genel anlamda paylaşılan unsurun bir karşılık belirlenerek başkasının kullanımına bırakıldığı bu faaliyet kiralama kapsamında olması dolayısıyla vergi hukuku açısından elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı kabul edileceği söylenebilir.

Paylaşımın bir mal karşılığında yapılması mal değişimi (trampa) olarak kabul edilmektedir. Hukuki anlamda mal değişim sözleşmesi TBK md. 283'te tanımlanmıştır. Tanıma göre mal değişim sözleşmesi; "...tarafardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşmedir". Mal değişimine yönelik hükümler TBK'da oldukça sınırlıdır. Ancak tek başına TBK md. 283 ile mal değişiminin karşılıklı paylaşımında aynı paylaşım tekabül ettiği söylenebilir. Bu faaliyet de sürekli ya da arızı nitelikte olabilir. Söz konusu paylaşımında taraflar paylaşılan unsurlar neticesinde karşılıklı fayda sağlayabileceği açıktır. Dolayısıyla sağlanan faydaların vergi kanunları karşısında gelir niteliği taşıyıp taşımadıkları önemli bir konudur.

Yapılan tüm açıklamalara göre; paylaşım karşılıklı olabilir, karşı alınan bedelin para ve para ile temsil edilen değerler olması mümkündür. Paylaşım ekonomisi kapsamında gerek paylaşılan unsur karşılığında bir bedel tahsil edildiği, gerekse de paylaşılanın karşılığında başkaca mal ve hizmetlerin değişiminin söz konusu olduğu hatta kiraya verilmek suretiyle zilyetliğin başkalarına bırakıldığı haller görülmektedir. Bu faaliyetin arızı ya da sürekli olarak yürütülmesi mümkün olabilir. Bu durumda paylaşımında bulunanın ya da taraf olanların karşılıklı sağladıkları faydalar vergi hukuku açısından ticari kazanç, arızı ticari kazanç ve gayrimenkul sermaye iradından birine karşılık gelecektir. Örneğin iş seyahatlerine çıkan bir kişinin internet üzerinden aynı istikamete gidecek başkalarına ulaşması ve seyahat giderlerinin paylaşılması ya da ekonomik bir değer karşılığında yaşadığı evin bir odasını destinasyonu ziyaret edenlerin kullanımına bırakması gibi durumlarda ticari kazanç ya da gayrimenkul sermaye iradı gibi gelir unsurları ortaya çıkabilecektir. Karşılıklılık esasında paylaşımın karşılığı her zaman para ve para ile temsil edilebilen değerler olmayabilir. Karşılık olarak aynı değerler kabul edilebilir. Tatil yöresindeki evinin bir odasını başkasıyla paylaşan kişinin, o kişiden gitar çalmasını öğrenmesi ya da paylaşım sitelerinden destinasyona ziyaretlerde rehberlik yapmayı teklif eden kişinin, destinasyona ulaşım için kullanılan aracın paylaşılmasını talep etmesi örneklerinde aynı paylaşım belirginleşmektedir. Bu değişim mal veya hizmet değişim sözleşmesi kapsamında kabul edilebilir. Buna karşın paylaşım ekonomisi genel mantığının, faaliyetin ticari nitelik kazanmasını engellediği düşünülebilir. Başka bir ifadeyle paylaşım ekonomisinde alıcı ve satıcının olmaması, bazı hallerde karşılık beklemeksizin yapılması onu ticari amaçlardan uzaklaştırıyormuş gibi düşündürebilir. Ancak paylaşım ekonomisinin mantığına dayanarak böyle bir yoruma varmak her zaman için olanaklı değildir. Çünkü vergi hukuku açısından karşılıksız olsa da, birçok faaliyet verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu husus paylaşım ekonomisi dışında bir örnekle ifade edilebilir: ikinci bir eve sahip olan kişinin bedelsizde olsa evini (birinci derece alt ya da

üst soy hariç) biriyle paylaşması, emsal kira bedeli hesaplamasını ve bu bedel üzerinden vergi ödemesini gerektirecektir (Şenyüz vd, 2008:155-156).

Karşılıksız Paylaşımın Hukuki Niteliği

Paylaşımın aynı zamanda karşılıksız yani ivazsız intikali mümkündür. İvazsız intikal; hibe yoluyla ya da herhangi bir tarzda gerçekleşen ivazsız iktisapları tanımlamaktadır (VİVK, md. 2/1-d). Turizm ekonomisi açısından konu bir örnek yardımıyla açıklanacak olursa; herhangi bir destinasyonu ziyaret edecek turistin seyahatini tek başına tamamlamak yerine, aynı destinasyona gidecek başka bir turistle kendi aracını ivazsız bir şekilde paylaşmasının olanaklı olduğu söylenebilir. Bu, paylaşım ekonomisinde hibe (bağış) şeklinde bir paylaşım örnektir. Hibe; bağışlama olarak tanımlanmış, bağışlama ise TBK'da md. 285 ile md. 298 arasında düzenlenmiştir. TBK'ya göre bağışlamanın bir sözleşme ile kurulabileceğine hükmedilmiştir. Buna göre bağışlama sözleşmesi; *"...malvarlığından bağışlanana karşılıksız olarak bir kazandırma yapmayı üstlendiği sözleşme..."* şeklinde tanımlanmıştır (TBK, md. 285). Ancak paylaşım ekonomisinde paylaşılan unsurların niteliğine bakılmaksızın ve sözleşme akdedilmeksizin taraflar arasında paylaşım esas olan unsurun intikali gerçekleşebilir. Kaldı ki; Türk hukukunda sözleşme serbestisi ilkesi geçerlidir (T.C. Anayasa md. 48, TBK md. 26). Kanunda aksi düzenlenmediği sürece, sözleşmelerin geçerliliği herhangi bir şekle tabi değildir (TBK md.12/1). Dolayısıyla sözleşme sözlü şekilde yapılabilir. O halde hibe paylaşımların hukuki niteliğinin bağışlama sözleşmelerine karşılık geldiği söylenebilir.

Karşılıksız paylaşımın bir diğer şekli ödünç kullandırmadır. Ödünç, *"ileride geri verilmek veya alınmak şartıyla alınan veya verilen şey"* (TDK, Büyük Sözlük) şeklinde tanımlanmaktadır. Hibede olduğu gibi ödünç şeklindeki paylaşımlara yönelik düzenlemelere TBK'da yer verilmiştir. TBK'da ödünç işlemlere yönelik sözleşme kurulabileceği, sözleşmenin kullanım ve tüketim ödünçü gibi iki şekilde akdedilebileceği düzenlenmiştir. Kullanım ödünçü sözleşmesi; *"...ödünç verenin bir şeyin karşılıksız olarak kullanılmasını ödünç alana bırakmayı ve ödünç alanın da o şeyi kullandıktan sonra geri vermeyi üstlendiği sözleşme..."* şeklinde tanımlanmıştır (TBK, md. 379). Tüketim ödünçü sözleşmesi ise, *"...ödünç verenin, bir miktar parayı ya da tüketilebilen bir şeyi ödünç alana devretmeyi, ödünç alanın da aynı nitelik ve miktarda şeyi geri vermeyi üstlendiği sözleşme..."* olarak tanımlanmıştır (TBK, md. 386). Yasa koyucu her iki hükümde de; ödünç olarak paylaşılan unsurun aynen geri iade edileceği yönünde bir irade yansıtmıştır. Bu irade aslında ödünç verme işleminin temel ilkesidir. Kullanım ödünçü sözleşmelerinde ödünç verilecek unsurun karşılıksız kullanılması, onu kira sözleşmelerinden ayıran önemli bir özelliktir (TBK, md. 299). Çünkü kira sözleşmelerinde kiracının bir bedel yani bir ivaz yükümlülüğü bulunmaktadır (TBK, md. 313). Diğer taraftan tüketim ödünçünün kira sözleşmelerinden ayrıldığı önemli nokta ise, onun ticari maksatla yapılmayacak olmasıdır (TBK, 387/1). Ticari olmayan ödünç paylaşımlarda karşılık beklenmesi mümkün değildir (TBK, 387/1). Dolayısıyla ödünç paylaşımların hukuki niteliğinin hem kullanım, hem de ticari olmayan tüketim ödünç sözleşmeleri kapsamında olacağı söylenebilir. Her ne kadar burada sözleşmeden bahsedilmiş olsa da; paylaşım faaliyetinde, paylaşanların bir sözleşme akdetme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak karşılıklı irade beyanlarını yansıtmaları, onların sözlü bir akde taraf olduklarını göstermektedir. Dolayısıyla sözleşme kavramının paylaşım ekonomisinde yapılan faaliyetin hukuki niteliğine bir etkisi olmayacaktır.

Karşılıksız paylaşımlardan ödünç ve hibe paylaşımın; dolayısıyla hukuki açıdan bu kavramların karşılığı olan ödünç sözleşmesi ve paylaşım sözleşmesinin hukuki nitelikleri vergi hukuku açısından ele alınması gereken önemli bir konudur. Bu noktada, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun (VİVK) (K.T. 08.06.1956/7338, R.G. 15.06.1959/10231) hükümleri yol gösterici olacaktır. Buna göre, paylaşım işleminin ivazlı ya da ivazsız gerçekleşmesi mümkündür. Özellikle hibe ivazsız intikal olmakla birlikte, bu tür bağışlamaların veraset ve intikal vergisi kapsamında vergilendirilebileceği haller mevcuttur.

Faaliyetin Türk Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Paylaşanların Türk Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Paylaşımın Ticari Kazanç Hükümleri Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK'ye) (K.T. 31.12.1960/193, R.G. 06.01.1961/10700) göre, gelirin unsurlarından biri de ticari kazançlardır (GVK md. 2). Ticari kazanç hükümleri GVK md. 37 ve md. 51 arasında düzenlenmiştir. GVK md. 37'de ticari faaliyetin tanımı yapılmaksızın ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlere değinilmiş ve bunların ticari kazanç olduğu kabul edilmiştir. Vergi hukukçularının, GVK'de müphem kabul edilen ticari faaliyet kavramını açıklığa kavuşturmak amacıyla tanım arayışı içersinde oldukları söylenmektedir (Şenyüz vd., 2008). Bu arayış; genelde Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) (K.T. 13.01.201/6102, R.G. 14.02.2011/27846) atfen giderilmeye çalışılmıştır (Şenyüz vd., 2008:22). Ancak TTK'de de ticari faaliyet tanımlanmamış, bunun yerine ticari iş kavramına yer verilmiştir. TTK kapsamında "...ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir." demek suretiyle ticari iş kavramı tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkarak ticari iş kapsamında olan faaliyetlerin ticari faaliyet kabul edilmesi mümkün olsa da, bu tanım kavramı açıklamak için yeterli değildir. Dolayısıyla pek çok vergi hukukçusu ticari faaliyete çeşitli tanımlar getirmiştir. Bu tanımlardan birinde ticari faaliyet, eski (6762 sayılı) TTK hükümleri dikkate alınarak şu şekilde ifade edilmiştir: "...ticarethane, fabrika ya da ticari şekilde işletilen bir işletmeye bağlı yürütülen..." (Öncel vd. 2007:262) işlerden doğan faaliyet şeklinde açıklanmıştır. Burada ticari faaliyet tanımına; bir organizasyon içersinde gerçekleştirilme, devamlı olma ve sermaye yoğun bir faaliyet olma özellikleri de (Pehlivan, 2013:151-152) eklendiğinde geniş anlamda bir tanıma ulaşmak mümkün olacaktır. Bu tanıma bağlı olarak örneğin iktisadi değeri bulunan bir unsurun alınıp satılması ticari faaliyet kabul edilecektir. Konu, paylaşım ekonomisine yönelik bir örnek yardımıyla tartışılabilir. Daha önce verilen örnekte olduğu gibi; yıl içersinde birden çok kez iş seyahatine çıkan bir iş adamının çevrimiçi ortamda gideceği istikameti daha önceden paylaşması, aynı yöne aynı zamanda gidecek başkalarıyla birlikte seyahati gerçekleştirmesi ve seyahat masraflarını ilgili kişi/kişiler ile paylaşması mümkündür. Yapılan faaliyet bir nevi taşımacılık faaliyetidir. Taşımacılık faaliyeti de ticari faaliyetlerdendir. Ancak iş adamının bu faaliyeti süreklilik arz etmemekte, bu faaliyeti bir organizasyon içersinde gerçekleştirilmemekte, aynı zamanda sermaye unsuru bu faaliyetin hiçbir noktasında belirginleşmemektedir. Hatta bu paylaşım faaliyeti işadamının asıl iş alanı olmamakla birlikte, geçimini sağladığı esas faaliyet olarak da kabul edilmemelidir. Bu nedenle faaliyetin ticari faaliyet kabul edilmesi mümkün değildir.

Devamlılık unsurunun sağlanamadığı noktada ticari faaliyet yerini arızı ticari faaliyete bırakmaktadır. Arızı ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar diğer kazanç ve iratlar ana başlığı altında, GVK md. 82/1-(1) kapsamında

düzenlenmiştir. Yukarıdaki örnek dikkate alındığında iş adamının seyahat giderlerini paylaşması yani bir nevi taşımacılık faaliyeti arızı ticari faaliyet olarak kabul edilebilir. Böyle bir belirleme ile işadamının sağladığı faydalar arızı ticari kazanç olarak gelir vergisinin konusuna girecektir. Buna bağlı olarak işadamının gelir vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Dolayısıyla işadamınca elde edilen gelirler genel hükümlere göre beyan edilecek ve vergilendirilecektir. Arızı kazancın safi miktarı, paylaşım “...bedelinden maliyet bedeli ve...” paylaşım “...dolayısıyla yapılan giderler...” indirilerek bulunur (GVK md. 82/3-1). Bir takvim yılında arızı olarak elde edilen ticari kazançlar toplamının 2017 yılı için 24.000 Türk Liralık (TL’lik) kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Bu tutar üzerinde elde edilen kazançlar beyan edilerek vergilendirilir.

Paylaşımın Gayri Menkul Sermaye İradı Hükümleri Karşısındaki Durumu

Paylaşım faaliyetinde tarafları; paylaşan/paylaşımda bulunan ve paylaşımı kabul eden şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Paylaşımda bulunan taraf bir fayda sağlamakla birlikte, zilyetliğinde bulunan bir iktisadi kıymeti başkalarının kullanımına bırakabilir. Aslında bu paylaşımın, daha önce ‘paylaşımın hukuki niteliğinin belirlendiği’ başlıkta aktarılan, ödünç paylaşım kapsamında düşünülmesi gerekmektedir. Başkalarının kullanımına bırakılan iktisadi kıymet karşılığında elde edilen faydalar, GVK md. 70 çerçevesinde gayrimenkul sermaye iradı olduğu kabul edilmiştir. GVK md. 70’de yapılan menkul sermaye iradı tanımlamasında “*kiraya verilme*” deyiminden bahsedilmektedir. Faaliyet paylaşım ekonomisi kapsamında ve mantığında yapıyor olsa da, karşılıklı/karşılıksız olması ve başkalarının kullanımına bırakılmış (ayrıca GVK md. 70/1-1 ve md. 70/1-8 arasında sıralanmış olan iktisadi kıymetlerden) olması halinde bir kiralama işinden söz edilebilecektir. Dolayısıyla elde edilen kira geliri gayrimenkul sermaye iradı kabul edilerek genel hükümlere göre vergilendirilecektir. Şöyle ki; yazlık bir destinasyonda yaşayan kişinin kendi barınma ihtiyacı için kiraladığı ya da sahip olduğu ve kendisi için büyük olan konutunu bir turist ile paylaşması halinde, karşılık olarak edindiği faydalar (yani para ya da para ile ölçülebilen değerler) verginin konusunu oluşturacaktır. Ya da başka bir örnekte olduğu gibi tatil amaçlı destinasyonu ziyaret eden turistlere yönelik atıl olan teknenin ortak paylaşımı ya da başka bir ifade ile belirli bir süreliğine teknenin zilyetliğinin turiste bırakılması karşılığında sağlanan faydalar verginin konusunu oluşturacaktır.

Bu şekilde elde edilen faydalar safi olarak dikkate alınacak, “...*gayrisafi hâsılattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet fark...*” gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı olacaktır (GVK, md. 71). Matrah tespitinde mükellefler gerçek gider indirimi ya da götürü gider indirimi yönteminden faydalanabilirler (GVK, md. 74). Gayrimenkul sermayenin konut olması halinde elde edilen kazancın (2017 yılı için) 3.800 TL’si vergiden müstesna olarak beyan edilecektir. Bu istisna sadece konutun kiralınması halinde yararlanılacak bir müessesedir. Mükellefler matrahlarını, gelirin elde edildiği hesap dönemini takip eden hesap döneminde (başka bir ifadeyle hesap döneminin üçüncü ayı 1 ile 25’i arasında) yıllık beyanname ile beyan etmek durumundadırlar.

Vergilendirme açısından önem taşıyan bir başka durum ise paylaşımın karşılıksız olması halinde ortaya çıkmaktadır. İktisadi değerlerin başkalarının kullanımına bırakılması durumunda ve paylaşımın karşılıksız olması onun niteliğini değiştirmemektedir. Dolayısıyla bu tür paylaşımlarda emsal kira bedelinin hesaplanması gerekecektir. GVK md. 73’de emsal kira bedeline yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. GVK md. 73/1’de karşılık olmaksızın “...*başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların*

kirası...” sayılır demek suretiyle paylaşım ekonomisinde zilyetliğin bedelsiz olarak başkasına bırakılması halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğine açık bir şekilde değinilmiştir. Bu halde bedelsiz şekilde başkalarının kullanımına bırakılan gayrimenkuller için emsal kira bedeli hesaplanarak mükellefleri tarafından beyan edilmek zorundadır. Bina ve araziler için emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce (takdir komisyonları ya da diğer mercilerce) veyahut mahkemelerce tespit edilebilir. Böyle bir tespit yapılmaması halinde bina ve arazilerin emsal kira bedeli Vergi Usul Kanunu (K.T. 04.01.1961/213, R.G. 10.01.1961/10703-10705) hükümlerine göre tespit edilen vergi değerinin % 5’dir (GVK, md. 73/1). Bina ve arazi dışında kalan diğer mal ve haklar için emsal kira bedeli, “...*bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10’udur*” (GVK, md. 73/1). GVK 73/2’de ise emsal kira bedelinin uygulanamayacağı haller sıralanmıştır¹. Bu haller arasında paylaşım ekonomisine yönelik bir halin varlığı ya da böyle bir halin yorumlanması olanaklı görünmemektedir. Bunun tek istisnası GVK 73/2-(1)’de yer alan ve “...*Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması...*” şeklindeki düzenlemedir. Hükme ilk bakıldığında paylaşımaya uygun bir durumun ifade edildiği yorumlansa da, bu hükümde amaç kullanılmayarak eskimeye yüz tutacak gayrimenkullerin aşınmadan ve yıpranmadan kurtarılmasına yönelik olduğu öncelikle düşünülmeli, buna rağmen paylaşım ekonomisi maksadıyla bedelsiz paylaşımaya neden olunması halinde emsal kira bedelinin hesaplanamayacağı kabul edilebilir.

Daha önce verilen iki örnekten yola çıkılarak emsal bedel tespitine yönelik konu şu şekilde açıklanabilir. Destinasyona gelen turistle evini bedelsiz paylaşan ya da atıl halde bulunan teknesini paylaşan malik, intifa hakkı sahibi ya da mutasarrıflara, GVK’nin emsal kira bedeline ilişkin hükmüne göre mükellefiyet tesis edilmelidir. Bu durumun paylaşım ekonomisinin önünde bir engel oluşturduğu söylenebilir. Şöyle ki; paylaşım ekonomisinin temel mantığı ile vergilendirmenin temel mantığı bu noktada çatışmaktadır. Paylaşım ekonomisi kıt kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını ve israfın önlenmesini amaçlarken, devlet kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla (vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri gereği) gelir kaynaklarını kişi ve konu açısından vergilendirmeye yönelir. Dolayısıyla yukarıdaki örneklerde olduğu gibi karşılıksız paylaşımında bulunanların emsal kira bedeli hesaplamak suretiyle beyanda bulunma zorunlulukları ortaya çıkmaktadır.

Paylaşımın Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Katma Değer Vergisi Kanununa (KDVK’ye) (K.T. 25.10.1984/3065, R.G. 02.11.1984/18563) göre verginin konusu üç başlık altında toplanmıştır. Buna göre; “(1) *ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, (2) her türlü mal ve hizmet ithalatı, (3) diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler*” verginin konusunu oluşturmaktadır. Daha açık bir ifadeyle vergiyi doğuran olay, KDVK md. 1 çerçevesinde mal teslimi veya hizmetin ifası ya da mal ve hizmet ithalatıdır. Buna ilaveten; aynı paylaşımında da olduğu gibi karşılıklı olarak mal teslim ve hizmet ifaları verginin konusuna dâhil edilmiştir. Aynı nitelikte

¹ Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz: 1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması; 2. Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru veya kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.); 3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi; 4. Genel bütçeye dâhil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

paylaşımların “*trampa iki ayrı teslim hükmünde...*” olduğu kabul edilmektedir (Pehlivan, 2013:329). Katma değer vergisinde verginin doğmasının diğer koşulu işlemlerin Türkiye’de yapılması, malların teslimi sırasında Türkiye’de bulunması, hizmetin Türkiye’de yapılması ya da yararlanılması şeklinde sıralanmıştır (KDVK, md. 6)

Paylaşım ekonomisinde paylaşım, aynı nitelikte mal ve hizmetlerle gerçekleştirilebilir. Bu bir bakıma hukuki anlamda trampa yani takas niteliğine bürünür. Çünkü bu işlemde bir mal veya hizmet karşılığında başka bir mal veya hizmetin paylaşımı söz konusudur. Yani teslim edilen mal/ifa edilen hizmet karşılığında başka bir mal teslim alınması/başka bir hizmet ifa edilmesi halinde iki ayrı teslim söz konusudur. Her ne kadar paylaşım ekonomisini takastan ayıran yönler olsa da vergi kanunları açısından işlemin niteliği değişmeyecek ve takas olarak kabul edilecektir. Bu konunun ayrıca katma değer vergisi (KDV) yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir. KDVK md. 1/1’de düzenlendiği üzere ticari faaliyet çerçevesinde mal ve hizmet teslimleri KDV’ye tabidir. Paylaşım faaliyetine ticari kazanç hükümlerinin uygulanamayacağını, ancak elde edilen kazancın arızı ticari kazanç olacağına değinilmiştir. KDVK md. 1’in lafzına dikkat edilirse arızı ticari kazançlar kapsama alınmamıştır. Katma değer vergisinin uygulanmasına yönelik açıklamalar KDV genel uygulama tebliğinde (KDBGUT) (R.G. 26.04.2014/28983) yapılmıştır. KDBGUT’de, KDVK’ye paralel olarak belirtildiği üzere “...*ticari, ...faaliyet kapsamında yapılan faaliyetler KDV’nin konusuna...*” girmektedir. Ancak KDBGUT I.A.1.1. bölümünde belirtildiği üzere arızı ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV’ye tabi değildir. Örneğin bir iş adamının iş seyahati için gideceği yöne bir turistle beraber seyahat etmek üzere seyahat giderlerini karşılaması, bunun karşılığında diğer turistin seyahat süresince konaklama giderlerini karşılaması iki ayrı teslim hükmündedir. Bu şekilde arızı ticari nitelikte olan trampa suretiyle iki farklı teslim söz konusu olduğu işlemler KDV’ye tabi değildir.

Paylaşım ekonomisi kapsamında paylaşım konu olan GVK md. 70’de sıralanan mal ve hakların paylaşımının KDVK karşısındaki durumu ayrıca incelenmesi gereken bir konudur. KDVK md. 1/3-(f)’ye göre; GVK md. 70’de sıralanan mal ve hakların kiralanması KDV’ye tabidir. Buna karşın KDVK md. 17/4-(d)’de, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralama işlemleri vergiden müstesna kılınmıştır. Örneğin memura ait konutun kiralanması KDV’ye tabi değildir. Dolayısıyla KDBGUT “C 1. Mükellef /2.1.2.3. Kiralama İşlemleri” başlığında belirtildiği üzere; GVK md. 70’de yer alan “... *arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanmış eklentiler, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu siciline tescil edilen malların...*” kiralama işlemlerinin KDV’ye tabi olması münhasıran bu malların iktisadi işletmeye dahil olma şartına bağlanmıştır. Bu istisna gayrimenkullere özgü bir istisnadır. Diğer taraftan, kime ait olursa olsun gayrimenkul dışındaki malların kiralanması KDV’ye tabidir. Bir örnek yardımıyla açıklamak gerekirse; destinasyona gelen turist/ler ile gayrimenkul dışında taşınır mülkiyetinde olan otomobili paylaşmak (ki bu işlem vergi hukuku açısından kiralama işlemi kabul edilmektedir) emsal bedel üzerinden KDV’ye tabi olacaktır. Ancak bu otomobilin o turiste hibe şeklinde mülkiyet terki satış hükmünde olmakla birlikte KDV’ye tabi değildir.

KDV’nin mükellefi malı teslim veya hizmeti ifa edenler ile GVK md. 70’de belirtilen mal ve hakları kiraya verenlerdir (KDVK, md. 8). KDVK md. 20/1’de verginin matrahı işlemi temsil eden bedel şeklinde tanımlanmıştır. Kanun koyucu aynı madde de bedel tanımına yer vermiştir. Buna göre bedel; “...*malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan*

veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı...” şeklinde ifade edilmiştir. Bedel tanımına dikkat edilirse; KDV’ye konu olan işlemin matrahını, para dışında mal, menfaat, hizmet ya da başkaca değerler oluşturabilir. Bu noktada, bedelsiz paylaşımda bulunan kişinin KDV hesaplamasına teşkil edecek kiralama bedeli belirlenmiş değildir. O zaman daha önce bir örnekte de aktarıldığı üzere; aracını destinasyona gelen turist ile bedelsiz paylaşan kişinin KDV yükümlülüğü ne olacaktır? Bedeli belirlenemeyecek teslim ya da ifa hükmünde olan işlemlerde verginin matrahı nasıl belirlenecektir? KDV sorumluluğunun doğacağı açık olmakla birlikte, yükümlü bu durumda, emsal bedel ya da emsal ücret üzerinden KDV’nin matrahını tespit etmesi gerekecektir². Dolayısıyla verginin hesaplanması ve beyanı bakımından paylaşımda bulunanlar vergi sorumlusu kabul edilecektir. KDVGUT’de de belirtildiği üzere vergi sorumluluğu sadece KDVK md. 9 kapsamında olanlara değil, aynı zamanda Maliye Bakanlığı’nın, “...bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf...” olanlara yüklenebileceği düzenlenmiştir.

Bu durumda konuyu;

- i. Paylaşımda bulunanın diğer faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefi olması,
 - ii. Paylaşımı kabul edenin diğer faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefi olması,
 - iii. Her iki tarafın mükellef olmaması
- gibi üç başlık altında ele almak gerekir.

Bu konudaki detaylı açıklamalara KDVGUT’nin “C 1. Mükellef /2.1.2.3. Kiralama İşlemleri” başlığı altında yer verilmiştir. Bu açıklamalara göre;

- i. Paylaşımda bulunanın diğer faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefi olması halinde kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

“KDV’ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, tam tevkifat uygulaması söz konusu olmaz; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV’yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan eder. Faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler, bu kapsamda mütalaa edilmez”.

- ii. Paylaşımı kabul edenin diğer faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefi olması halinde:

“- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),

- Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir),

şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

² Emsal bedeli ve emsal ücreti: **KDVK Madde 27** – 1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. 2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır. 3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur. 4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir. 5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

Ayrıca, kiracının;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.”

iii. Her iki tarafın mükellef olmaması halinde:

“Yukarıda belirtilenler hariç kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de (faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda mütalaa edilecektir) kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir”.

KDV'nin genel oranı % 10'dur (KDV, md. 28/1). Bakanlar Kurulu'na verilen yetki üzerine bu oran % 18 olarak belirlenmiş, diğer bazı mal ve hizmetler için değişik oranların uygulanmasına karar verilmiştir³. Yukarıda üç halde ifade edildiği üzere; KDV mükellefi ya da sorumlusu olanlar, hesapladıkları ya da tevkif ettikleri KDV'yi, (mükellefler 1 No'lu KDV beyannamesi ile sorumlu olanlar yani vergiyi tevkif edenler 2 No'lu KDV Beyannamesi ile) aylık hesap dönemini (KDVK, md. 39/2-b) takip eden ayın 24. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine beyan etmekle yükümlüdürler (KDVK, md. 41/2). Beyan edilen KDV'nin, beyan edilen ayın 26. günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir (KDVK, md. 46/2).

Paylaşımın Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Paylaşım faaliyeti hibe şeklinde gerçekleşebilir. Daha öncede bahsedildiği üzere, paylaşım konu olan iktisadi unsurların ivazsız bir şekilde intikali mümkündür. Hibe paylaşımın ödünç paylaşımından önemli farkı intikal eden iktisadi unsurun tekrar geri iade edilmesinin gerekmediğidir. Dolayısıyla vergi hukuku açısından, ödünç paylaşım gelir vergisinin konusu olabilirken, hibe paylaşım ivazsız intikalin, dolayısıyla veraset ve intikal vergisinin (VİV'nin) konusu içersinde yer alır.

Veraset ve intikal vergisine ilişkin genel hükümler VİVK'de düzenlenmiştir. VİVK md.1'de VİV'in konusu; Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla ya da herhangi bir yolla ve ivazsız bir şekilde bir kişiden diğer bir kişiye intikali şeklinde belirlenmiştir. Ayrıca vergi, Türkiye

³ KDV Oranları:

Katma Değer Vergisi Oranları	
Aşağıda belirtilen I ve II sayılı listelerde yazılı olanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi her bir işlem için:	%18
I Sayılı listede yer alan bazı mallar: ekmek, toptan kuru üzüm, toptan kuru incir, toptan kütlü pamuk, toptan buğday, toptan et, gazete, dergi, kullanılmış binek otomobilleri, net alanı 150m ² 'ye kadar olan konutlar:	% 1
II Sayılı liste: Temel gıda maddeleridir. Bunlardan bazıları şunlardır: süt, yoğurt, peynir, yumurta, çay, şeker, bal, su pirinç, bulgur, simit, sebze, meyve, ilaç, sağlık hizmetleri, perakende et, perakende buğday, yazar kasa, kitap, defter, gazete kâğıdı vb. teslimleri, özel okul vb. hizmetleri:	% 8

Kaynak: (Pehlivan, 2013:348)

Cumhuriyeti vatandaşlarının yabancı memleketlerde ivazsız bir şekilde edinecekleri mallar üzerine de uygulanır (VİVK, md. 1/2). Kanun koyucu verginin konusunu tanımlarken kullandığı mal tabirini md.2/1(b)'de; “*mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle...*” malvarlığına girebilen “*...sair bütün haklar ve alacaklar...*” şeklinde tanımlamıştır. Bu tanıma göre, malvarlığına girebilen “*...menkul ve gayrimenkul şeyler...*” ve diğer bütün haklar ile alacaklar mal olarak değerlendirilmiş olup, ivazsız bir yolla intikali durumunda vergiye tabi olacağı düzenlenmiştir.

VİVK md.4'de vergiden müstesna haller sıralanmıştır. İstisna haller arasında ev eşyalarına yönelik bir istisna düzenlemiştir ancak bu tür eşyaların vergiden müstesna olması için veraset yoluyla intikal etme şartı aranmaktadır (VİVK, md. 4/1-a). Yani mal edinenlerin mirasçı konumunda olmaları gerekir. Diğer taraftan “*...menkul ve gayrimenkul mallardan evlathıklar da dâhil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin...*” 2017 yılı için 176.600 TL'si (“*...fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin...*” 2017 yılı için 353.417 TL'si) ve ayrıca ivazsız şekilde gerçekleşen intikallerin 2017 yılı için 4.068 TL'si VİV'den istisnadır (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, R.G. 29931/27.12.2016). Verginin mükellefi, veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde mal iktisap eden şahıslardır (VİVK, md.5). Verginin mükellefi ivazsız bir şekilde edindiği malları bir beyanname ile vergi dairesine bildirmekle yükümlüdür (VİVK, md.7).

İvazsız bir şekilde intikal eden malların beyana tabi değeri, yani matrah, VİVK md. 10/1'e göre intikal eden malların VUK'a göre bulunan değerleridir şeklinde belirlenmiştir. VİV, iki aşamalı bir tarhiyat sonrasında tahakkuk eder. İlk tarhiyat mükellef tarafından VİVK md. 10'da düzenlenen değerlendirme hükümleri ile bu madde de hüküm bulunamayan hallerde VUK değerlendirme hükümlerine göre değerlendirilerek bulunur. İkinci aşamada tarhiyat işlemi vergi idaresi tarafından aynı ölçütlere göre gerçekleştirilir. Bu tarhiyat nihai tarhiyattır ve vergi borcu VİVK md. 16'da hükmedilen iki elemanlı artan oranlı tarifeye göre hesaplanır. Vergi 3 yıl ve 6 eşit taksitte, taksitler her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere ilgili vergi dairesine ödenir (VİVK, md. 19).

VİV'in genel hükümlerine göre ivazsız intikaller vergiye tabidir. Paylaşımaya uygun iktisadi unsurların bulunması halinde ise değeri 2017 yılı için istisna haddi olan 4.068 TL'yi aşması halinde beyana tabi olacaktır.

VİVK'nin bu hükümlerine karşın, VİV'e tabi olan böylesi bir durum genel paylaşım ekonomisi açısından pekâlâ mümkün görünürken, turizm sektöründe işleyen paylaşım ekonomisi açısından böylesi örneklere (yani turistlerin karşılıksız hibe şeklinde paylaşabileceği pek çok iktisadi unsurun varlığından söz etmek ya da) rastlamak pek mümkün değildir. Şöyle ki; ekonomik koşullar dikkate alındığında iki yazlık evi olan bir kişinin destinasyonu ziyarete gelen bir turiste evini ya da iki tekneye sahip olan kişinin destinasyonu ziyarete gelen bir turiste teknesini ivazsız yolla bağışlaması gibi bir işlem olası değildir. Dolayısıyla yeni bir kavram olan paylaşım ekonomisinde, gelecekte hibe paylaşımına yönelik uygulamaların çeşitlenmesi ve artması ihtimali karşısında Türkiye'de VİVK kapsamında olan paylaşımın veraset ve intikal vergisine tabi olacağına söylenmesi önem taşımaktadır.

Paylaşımaya Aracı Olanların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Paylaşım ekonomisine yönelik genel bilgilerin verildiği başlıkta paylaşımaya aracılık eden internet siteleri ve bloglar gibi pek çok platformlardan bahsedilmiştir. Bu platformlar genelde çevrimiçi ortamda paylaşımı ve paylaşımı kabul edeni bir araya getirmektedir. Taraflar bazen paylaşımaya erişmek için ilgili platforma üye olmak

zorundadır. Üyelikler çoğunlukla bir ücret tarifesine tabidir, yani üyelik aidatları ödenmektedir. Dolayısıyla platformun kurucusu/kurucuları ifa ettikleri aracılık hizmeti karşılığında bir bedel tahsil etmektedirler. Çevrimiçi ortamda verilen bu aracılık hizmeti bir nevi elektronik ticaretin kapsamı içerisindedir. Bir tarafta hizmeti sunan işletme boyutuna ulaşmış aracı kişi ya da kurum, diğer tarafta ise bu hizmetten faydalanan yani hizmeti tüketenler yer almaktadır. Dolayısıyla bu işlemde elektronik ticaretin (Electronic Commerce) bir türü olan işletmeden tüketiciye elektronik ticaret (B2C) söz konusudur. Elektronik ticaret; malların ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme gibi pek çok işlemin bilgisayar ağları üzerinden teslim edilmesi ya da ifa edilmesi şeklinde tanımlanabilir (Ceran ve Çiçek, 2007:292). Tanımdan da anlaşıldığı üzere; paylaşım ekonomisinde paylaşıma aracılık eden elektronik araçların mal teslim ve hizmet ifaları ticari nitelikte faaliyetler olarak kabul edilmektedir.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi GVK, KVK ve KDVK açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Öncelikle gelir üzerinden alınan vergiler açısından konu değerlendirildiğinde; elektronik ticaretin yüz yüze ticaretin farklı bir şekli olmasıyla nedeniyle, bu faaliyetin hukuki niteliğinin ticari faaliyet olduğu belirtilmelidir. Faaliyet neticesinde elde edilen kazançlar ise ticari kazançtır (Çak, 2002:100). Dolayısıyla paylaşıma aracılık eden kurum ya da kuruluşun ya da gerçek kişinin üzerine (hukuki niteliğine göre) gelir vergisi mükellefiyeti ya da kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilir. Şöyle ki; aracı şayet KVK md. 2’de belirtilen mükelleflerden (ki bu mükellefler; 1. Sermaye şirketleri: ..., 2. Kooperatifler: ..., 3. İktisadî kamu kuruluşları: ... 5. Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: ..., 7. İş ortaklıklarıdır. Bu mükelleflerden sermaye şirketi kabul edilen) anonim şirket, limited şirket gibi aracı kurumlar üzerine kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilir. Aracı bir gerçek kişi veya aracı kollektif şirket ya da adi şirket ticaret unvanı altında, şahıs şirketi şeklinde örgütlenmiş ise aracı hakkında gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir. Dolayısıyla elde edilen gelirler GVK ve KVK’nin genel hükümlerine göre vergilendirilecektir. Ayrıca ticari faaliyet kapsamında ifa edilen aracılık hizmeti KDV’ye tabi olmakla birlikte, KDVK’nin genel hükümlerine göre mükelleflerin KDV hesaplamaları gerekecektir. Bu açıklamalar aracının Türkiye mukimi olduğu hallerde geçerlilik taşıyacaktır. Örnek olarak Türkiye internet servis sağlayıcısını (Internet Service Provider - ISP’sini) kullanarak erişime bağlanan, aynı destinasyonu başka bir turistle ziyaret etmek isteyen ve bu turistlerin buluşmasını sağlayan bir elektronik aracının üyelerinden tahsil ettiği üyelik aidatları ticari kazanç kabul edilerek, kişiliğine göre aracılar gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi kabul edilecek ve genel esaslara göre vergilendirilecektir. Ayrıca aracı tahsil ettiği üyelik aidatları üzerinden KDV hesaplamak zorundadır. Aracının Türkiye mukimi olmadığı yani paylaşımında tarafları buluşturan elektronik ağların yurt dışı merkezli ya da aracı kişinin yurt dışı mukimi olduğu durumlar, uluslararası vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Uluslararası boyutta elektronik ticaretin vergilendirilmesinde hangi ülke mevzuatının uygulanacağı yönünden sorunlar bulunmaktadır.

Elbette uluslararası anlamda elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunlar literatürde pek çok açıdan ele alınmıştır (Gerger ve Gerçek, 2016; Organ ve Çavdar, 2012; Ceran ve Çiçek, 2007; Öz, 2004; Çak, 2002 ...). Özellikle paylaşıma aracı olanın mukim olduğu yer ile hizmetten faydalanan yerin farklılığı konusu vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Uluslararası anlamda konu üç vergi türü açısından değerlendirilecek olursa;

Gelir ve Kurumlar Vergisi: açısından elde edilen gelirlerin hangi ülke vergi kanunlarına göre vergilendirileceği esas sorun olarak kabul edilmektedir. Bu durumda paylaşıma aracılık edenin mukim olduğu ülke ya da hangi ülkenin ISP'si sayesinde internete erişim sağladığı, elde edilen gelirlerin kaynağının belirlenmesi açısından önem taşıyacaktır. Daha açık bir ifadeyle paylaşıma aracılık edenler üretim faaliyetlerini bir ülkede, yönetim faaliyetlerini ise başka bir ülkede gerçekleştirebilirler (Organ, ve Çavdar, 2012:69). Dolayısıyla elde edilen gelirin kaynağının hangi ülkede olduğu bu kriterlere göre farklılık göstermektedir. Çoğunlukla bu durum ülkelerin birbirleri ile imzaladıkları uluslararası çifte vergilendirme anlaşmalarında belirlenmektedir. Bu anlaşmaları imzalayan ülkeler vergilendirme hakkını çeşitli kriterlere göre kaynak ülkeye ya da mukim olunan ülkeye tanıyabilirler. Gelirin kaynağının belirlenmesinde esas alınan kriterler; gerçek kişiler için ikamet, kurumlar için ise iş yerinin varlığıdır. Çeşitli uluslararası birliklerce de kabul gören görüş; vergilendirme hakkının mukim olunan ülke ya da iş yerinin (yani yönetim faaliyetlerinin yürütüldüğü yerin) bulunduğu ülkeye tanınmaktadır. Yani kaynak ülkeye vergilendirme yetkisinin tanınması genel kabul gören görüştür. Ancak burada başka bir sorun; internet erişimi sağlanan ISP diğer bir deyişle sunucusu (server) kullanılan ülkeden yürütülen faaliyetler için internete erişmek, o ülkede işyeri sahibi olmak anlamına mı gelmektedir? Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD'nin) Model Çifte Vergilendirme Anlaşması'nın 5'inci maddesi bu konuya net bir açıklık getirmektedir. Madde; paylaşım ekonomisine uyarlanacak olursa; paylaşıma aracılık eden hangi ülkenin sunucusunu kullanılıyorsa, aracının o ülkede bir işyeri sahibi olduğu şeklinde yorumlanmalıdır. O halde elde edilen ticari kazançlar, mukim olunan (yerleşik olunan/ikamet edilen) ülke ya da (kaynak ülke kabul edilen yani) iş yerinin bulunduğu ülke vergi kanunlarına göre vergilendirilecektir.

Katma Değer Vergisi: Uluslararası düzeyde paylaşım ekonomisi araçlarının KDV yükümlülüğü gelir üzerinden alınan vergilere nazaran daha karmaşık bir yapıya sahiptir. Yukarıda açıklandığı üzere paylaşıma aracılık edenlerin faaliyeti aracılık hizmeti kabul edilmektedir ve KDV'ye tabidir. KDV'ye tabi bu işlemlerin vergileme yetkisine sahip aynı ülkenin sınırları içerisinde elektronik ortamda yapılması (Ceran ve Çiçek, 2007:302) ve hizmetten o ülke içerisinde yararlanılması vergilendirme açısından bir sorun teşkil etmemektedir. Kaldı ki; OECD'nin bu konuya yönelik en önemli önerisi verginin tüketimin yapıldığı yerde (bir nevi varış ülkesinde) tarh edilmesi yönündedir (Çetin Gerger ve Gerçek; 2016:390). Katma değer vergilendirilmesinde uygulayıcı tüm ülkelerin kullandığı temel prensip varış ülkesinde vergileme prensibidir. Ancak bu ilke fiziki malların tesliminde geçerliliğini koruyacaktır. Asıl sorun, ülkelerarası özellikle konu özelinde, paylaşıma aracılık hizmetlerinde doğmaktadır. Dolayısıyla sanal/dijital hizmetlerin sunulduğu bir ortamda hizmetten nerede faydalandığı yani hizmetin nerede tüketildiği diğer bir deyişle hizmetin bulunduğu ülkenin) tespiti ve vergileme önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. İfanın nerede yapıldığı, ifanın türü, ifa edilen hizmetten yararlananların mükellefiyet durumu gibi konular açık olmadığından KDV'nin hesaplanması zor bir hal alır (Organ ve Çavdar, 2012:70). Çünkü ifa edilen hizmetin gözle görülür bir belirtisinin bulunmadığı kabul edilmektedir (Çetin Gerger ve Gerçek; 2016:389; Organ ve Çavdar, 2012:70).

Uluslararası paylaşıma aracılık edenlerin KDV karşısındaki durumları Avrupa Birliği (AB) tarafından de ele alınmış ve AB, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren dijital ürünlerin/fiziki olmayan mal teslim ve hizmet ifaları için katma değer vergisinde yeni bir uygulama başlatmıştır (Gerger ve Gerçek; 2016:390). AB Konseyi yürürlüğünü

öngördüğü 1042/2013 sayılı direktif ile “...telekomünikasyon, yayım ve elektronik hizmetlerde, satıcının bulunduğu yere göre KDV alınması yerine vergilendirmede tüketicinin bulunduğu...” ülkede yani varış ülkesinde vergilemenin esas alındığı bir sistemi kabul etmiştir (Çetin Gerger ve Gerçek; 2016:390). Örneğin Türkiye ISP’sini kullanan bir paylaşım sitesinin sunduğu aracılık hizmetinden dolayı KDVK md. 6/1-b’ye göre paylaşım aracı olanın KDV hesaplaması, Türkiye dışında yer alan bir ISP’den yararlanarak paylaşım aracılığı edenlerin ifa ettikleri hizmete ilişkin hizmetten Türkiye’de yararlanan kişinin yararlandığı hizmet sebebiyle sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayarak 2 No’lu KDV beyannamesi ile bildirmesi gerekecektir. Unutulmamalıdır ki; uygulamada bu şekilde bir beyana pek rastlanmamaktadır.

PAYLAŞIM EKONOMİSİNİN DİĞER ÜLKELER VERGİ MEVZUATLARINA YANSIMALARI

Turizmde olduğu gibi diğer tüm sektörlerde paylaşım ekonomisi giderek artan bir seyirde gelişim göstermektedir. Bilindiği üzere paylaşım ekonomisi bireylere ya da gruplara sahip oldukları varlıklardan gelir elde etme imkânı tanımaktadır (PwC, 2015:1). Bu gelişim ve elde edilen gelirler ekonomik büyüme, sosyal güvenlik ve vergilendirme gibi alanlarda bir takım sorunları ve soruları beraberinde getirmektedir (OECD, 2016: 98). Bu nedenle günümüzde pek çok ülke paylaşım ekonomisinin olumsuz etkilerini ortadan kaldıracak mevzuat değişiklikleri için çalışmalar yürütmektedir. Bu çalışmalar gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaylı, KDV gibi dolaysız vergiler (satış ve tüketim vergileri) yanında, beyan sistemine yönelik yasal değişiklikleri içermektedir. Kaldı ki; turizm sektöründe paylaşılan unsurların vergilendirilmesine yönelik esaslar, geleneksel ticaretin vergilendirilmesinde dikkate alınan (satış ve kiralama işlemleri, trampa (takas) işlemleri ve hediye ile bağış işlemlerine yönelik) esaslar dikkate alınarak açıklanabilir (PwC, 2015:1). Ancak mevcut durum şudur ki; diğer pek çok ülke paylaşım ekonomisine yönelik işlemlerin vergilendirilmesini doğrudan ele almamıştır (PwC, 2015:1).

Paylaşım ekonomisine, özellikle konaklama hizmetlerine yönelik düzenlemeler getiren ülkelerden biri Avusturya’dır. Avusturya özel konut kiralamacılığı konusunda 2015 yılında çeşitli yasal düzenlemelere girişmiştir (OECD, 2016:102) ve devam eden süreçte yine aynı yıl bu kez, vergi kanunlarının tabi olduğu her gelir kaynağına uygulanan mevzuatın paylaşım ekonomisine aynı düzeyde uygulanacağı yönünde bir tebliğ yayınlamış, paylaşım ekonomisinde faaliyette bulunan paydaşlar üzerine mal ve hizmet vergisi için mükellefiyet tesis ettirileceği (OECD, 2016:104) yönünde kararlar almıştır. San Francisco, Londra ve Paris 2015 ve 2016 yıllarında ev sahipleri tarafından kısa vadeli konut paylaşımında elde edilen kiralaların hukuki niteliğinin tespiti ve işlemin yasalaştırılması için mevzuat değişikliklerine gitmiş ayrıca şehir yönetimleri kısa süreli evlerini paylaşanların 3 ayda bir beyanda bulunmaları yönünde kararlar almıştır (OECD, 2016:107-108). OECD tarafından hazırlanan raporda bu düzenlemeler içerisinde vergilendirmeye yönelik olanların da bulunduğu ifade edilmektedir.

Turizmde paylaşım ekonomisi vergi alanında çeşitli etkiler yaratmıştır. Paylaşım ekonomisi; özellikle turizme yönelik olan vergilerden; konaklama vergileri, gelir vergileri, muamele vergilerinin doğmasına ve parafiskal gelir niteliğinde olan sosyal güvenlik katkılarının ödenmesi yönünde mali nitelikteki etkileri doğurduğu söylenebilir (OECD, 2016:103). Fransa, turizmde paylaşım ekonomisine yönelik hukuki düzenlemelere gitmesi ve bazı bölgelerinde Airbnb’ye konaklama vergisine yönelik vergi sorumluluğu yüklenmesi paylaşım ekonomisinin vergilendirilmesi yönündeki uygulamalara örnek teşkil ettiği söylenebilir (OECD, 2016:104) . 2014 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nin Portland şehrinde kısa vadeli ev kiralama işlemlerini izne bağlamış, iznin ardından

paylaşılan konutun kiraya verilmesi işlemi üzerinden paylaşım aracı olan Airbnb'ye vergi sorumluluğu tesis ettirilmiştir (Codagnone, Biagi, Abadie: 2016:57). Avrupa'nın ilk paylaşım şehri seçilen Amsterdam'da aynı yaklaşım 2014 yılından beri geçerliliğini korumakta, ev sahiplerinin konut paylaşımı ardından elde ettikleri gelirler "turist vergisi" adı altında vergilendirilmesi amaçlanmakta buna ilişkin olarak şehir yönetimi ile Airbnb arasında anlaşmalar yapılması planlanmaktadır (Codagnone, Biagi, Abadie: 2016:57; OECD, 2016:107). Turizmde paylaşım ekonomisinin vergilendirilmesine yönelik uygulamaların var olduğu bir başka ülke Yunanistan'dır. 2013 yılı öncesinde Yunanistan'da kısa süreli ev kiralama işlemleri nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı kapsamında mükellefiyet tesisi gerektiği yönünde düzenlemeler, 2013 sonrasında yerini, paylaşım ekonomisine de hitap edecek düzeyde yürürlükten kaldırılmıştır. Kısa süreli konut kiralama işlemleri 2015 yılı itibarıyla bir turizm işletmesi kabul edilmekle birlikte, elde edilen gelirin ticari faaliyetlerden elde edildiği kabul edilerek gelir vergisine tabi olmaya devam edeceği yönünde kararlar alınmıştır.

Paylaşım ekonomisinin vergilendirilmesine yönelik yasal değişikliklerde bulunan bir başka ülke Portekiz'dir. Buna karşın İrlanda gibi bir kaç ülkede paylaşım ekonomisi kapsamında yürütülen konaklama faaliyetlerinin ticari faaliyetlerden farklı olduğu düşünülmektedir (OECD, 2016:109). Benzer şekilde Macaristan'da aynı görüş kabul edilmekle birlikte, vergi mevzuatında kısa süreli konaklamalar, yerel yönetim düzeyinde vergilendirilmektedir (OECD, 2016:109).

SONUÇ

Paylaşım ekonomisi; birbirlerini hiç tanımayan insanların karşılıklı olarak bazen ekonomik, bazen sosyal; bazen de hem ekonomik, hem de sosyal faydalar sağlamak üzere çeşitli paylaşımlar gerçekleştirdiği yeni ve hızlı gelişen bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde küresel ölçekte her endüstri, ekonomik, sosyal ya da çevresel ölçekte daha sürdürülebilir sistemler arayışı içerisinde. Bu bağlamda paylaşım ekonomisi; ekonomik olarak kaynak verimliliği, sosyal anlamda birleştirici ve bütünleştirici felsefesi ve çevresel anlamda korumacı yaklaşımlarıyla alternatif bir çözüm olarak değerlendirilebilecektir. Geline durumda turizm endüstrisi açısından dijital platformlar turizm endüstrisinin temel dinamiklerini belirlemekte ve hedef pazara ulaşmada en önemli aktörlerden birisi olmaktadır. Ancak paylaşım ekonomisi sistemi henüz tam olarak anlaşılmamıştır ve özellikle yerel, bölgesel ve ulusal etkileri hakkında oldukça az bilgi vardır. Yine sistemin turizm talebine etkisi, turistik destinasyonlardaki ekonomiye etkisi ya da yerel halka olan etkisi üzerine yeterli çalışma yürütülmemiştir. Paylaşım ekonomisinde henüz sınırların net olarak belirlenmemiş olması ve yine net bir tanımla sistemlerin oluşturulmamış olması beraberinde birçok sorunu da gündeme getirmektedir. Bu sorunların başında; güvenlik problemleri, faaliyetlerin gerçekleştiği bölge halkının yaşam kalitesine etkisi; doğru ve sistemli veri akışlarının olmaması, haksız rekabet sağlayacak uygulamaların olması, kayıt dışı ekonomide artış ve beraberinde vergilendirme sorunları sayılabilmektedir.

Pek çok ülke paylaşım ekonomisinin vergi işlemleri üzerine yarattığı etkiyi içselleştirmek üzere düzenlemelere yöneldiği günümüzde, paylaşım ekonomisinin Türkiye'de ki gelişimi ve gerçekleşen faaliyetlerin mevcut vergi kanunları karşısındaki durumu, açıklanması gereken önemli bir konudur. Mevcut durumda paylaşılanların; elde ettiği faydalar nedeniyle gelir, servet ve harcama vergileri yönünden yükümlülükleri doğacaktır. Karşılıklı ve karşılıksız şeklinde ikiye ayrılan paylaşım; para ile ölçülen değerler karşılığında paylaşım, aynı değerler karşılığında paylaşım,

karşılıksız ödünç paylaşım ve yine karşılıksız hibe paylaşım şeklinde alt başlıklarda sınıflandırılabilir. Karşılıklı paylaşım ister para ve benzeri değerler, isterse de aynı değerler karşılığında olsun paylaşımından fayda sağlayan tarafların bu faaliyetleri arızı ticari faaliyet, elde ettikleri kazançlar ise arızı ticari kazanç kabul edilerek gelir vergisine tabi tutulacaktır (GVK, md. 82/1-1). Bir takvim yılı içerisinde arızı olarak elde edilen ticari kazançlar toplamının 2017 yılı için 24.000 Türk Liralık (TL'lik) kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Bu tutar üzerinde elde edilen kazançlar beyan edilerek vergilendirilir.

Mükellefiyetin doğduğu bir başka paylaşım; taşınır ya da taşınmaz malların karşılıklı ya da karşılıksız paylaşımı yani kiralanmasıdır. Vergi hukuku açısından karşılıklı ya da karşılıksız paylaşımlardan elde edilen faydaların hukuki niteliği gayrimenkul sermaye iradidir. Paylaşımdan fayda sağlayanların elde ettiği gayrimenkul sermaye iratları GVK md. 71 ile 74'üncü maddeleri arasında hükümlere göre vergilendirilir. Karşılıksız paylaşımlar için ortaya çıkan istisnai durum emsal kira bedelinin tespit edilmesidir. Bedelsiz ve süreli olsa bile evin bir bölümünün destinasyona gelen turistle paylaşılması kiralama işlemi hüviyetindedir ve bu durumda emsal kira bedeli tespit edilmek durumundadır. Uygulamada pek rastlanmayacak bu paylaşım faaliyeti, paylaşım ekonomisinin yaygınlaşmasıyla kayda değer bir vergi kaynağı olacaktır.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerden biri olan KDV yönünden paylaşımında bulunanların mal teslim ya da hizmet ifalarından dolayı elde ettikleri arızı ticari kazançlardan ötürü vergi hesaplamaları gerekmemektedir. Ancak GVK md. 70'de yer alan gayrimenkuller dışındaki mal ve hakların paylaşılmasında/kiralanmasında KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerekecektir. Şöyle ki; destinasyona gelen turist/ler ile gayrimenkul dışında taşınır mülkiyetinde olan otomobili paylaşmaktan doğan (ki; bu işlem vergi hukuku açısından kiralama işlemi kabul edilmektedir) işlem üzerinden KDV hesaplanmak durumundadır. Ancak bu otomobilin turiste hibe şeklinde mülkiyet terki (satış hükmünde olmakla birlikte) KDV'ye tabi değildir. KDV paylaşımının karşılığında sağlanan faydalar ya da yapılan ödemeler üzerinden hesaplanmak durumundadır. Paylaşım karşılıksız bir şekilde gerçekleşmiş ise KDV emsal bedel üzerinden hesaplanacaktır. Hesaplanan KDV, mükellef ya da sorumlularca KDVK'nin genel hükümlerine göre beyan edilerek ödenecektir.

Paylaşım ekonomisinde faaliyette bulunan paydaşlardan biri de paylaşımına aracılık eden kişi ya da kuruluşlardır. Aracılar çoğunlukla elektronik ortamda paylaşımında bulunanlar ile paylaşımı kabul edenleri bir araya getirmektedir. Aracılık faaliyetleri ticari faaliyetlerden olup elde edilen kazançlar ticari kazançtır. Bu faaliyetlerin elektronik ortamda icra edilmesi gelirin niteliğini değiştirmemekte ve faaliyet bir tür elektronik ticaret hüviyetine bürünmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler açısından elektronik ticaretin vergilendirilmesinde; Türkiye'den hizmet veren elektronik servis sağlayıcılarından alt yapı hizmetlerini sağlayarak aracılık edenlerin elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde GVK ve KVK'nin genel hükümleri doğrultusunda aracılar vergilendirilecektir. Hatta verdileri aracılık hizmetleri nedeniyle KDVK'nin genel hükümlerince KDV hesaplamak ve beyan etmek durumundadırlar. Buna karşın Türkiye dışında hizmet veren elektronik servis sağlayıcılarından alt yapı hizmetlerini sağlayarak aracılık edenlerin vergilendirilmesi uluslararası vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Paylaşım aracılık eden, hangi ülkenin elektronik servis sağlayıcısını kullanılıyorsa o ülkede işyeri sahibi olduğu kabul edilmektedir. Elde edilen kazançlar (gerçek kişiler için ticari kazanç, kurumlar için ise kurum kazancı) mukim olunan (yerleşik olunan/ikamet edilen) ülke ya da (kaynak ülke kabul edilen yani) iş yerinin bulunduğu ülke vergi

kanunlarına göre vergilendirilecektir. Unutulmamalıdır ki; ülkelerin taraf oldukları çifte vergilendirme anlaşmalarında vergilendirme yetkisi ülkeler arasından farklı bir şekilde paylaşılabilir. Uluslararası ölçekte paylaşım aracı olanların KDV yönünden mükellefiyeti, fiziki malların teslimiyetinde malın teslim edildiği ya da hizmetten yararlandığı yerde doğacaktır. Yani varış ülkesinde vergilendirme prensibi geçerlidir. Ancak fiziki mallar dışında örneğin paylaşım aracılık hizmetinin ifa edilmesinden doğan KDV'nin hesaplanması ve beyanı tartışmalı bir konu olması sebebiyle, uluslararası ölçekte çeşitli birliklerin önerdiği çözüme göre varış ülkesinde vergilendirilmesi kabul görmüştür.

KAYNAKÇA

- Ceran, Y. & Çiçek, R. (2007). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine ilişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(1), 291-304.
- Cheng, M. (2016). Sharing economy: A review and agenda for future research. *International Journal of Hospitality Management*, 57, 60-70.
- Codagnone, C., Biagi, F. & Abadie, F. (2016). The Passions and the Interests: Unpacking the 'Sharing Economy' (JRC Science for Policy Report EUR 27914 EN). Seville, Spain: Institute for Prospective Technological Studies.
- Cohen, B. & Kietzmann, J. (2014). Ride on! Mobility business models for the sharing economy. *Organization & Environment*, 27(3), 279-296.
- Çak, M. (2002). Dünyada ve Türkiye’de elektronik ticaret ve vergilendirilmesi. İstanbul: İTO Yayınları.
- Doğan, Ş., Gerçek, A. & Yüce, M. (2008). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Dianne, D. & Gyimóthy, S. (2015). The collaborative economy and tourism: Critical perspectives, questionable claims and silenced voices. *Tourism Recreation Research*, 40(3), 286-302.
- European Commission Erasmus+. (2016, September). Sharing Skills - Increasing the labor market relevance of VET provision and reducing skills mismatches and shortages in the new booming sharing economy sector. Erişim 15 Mayıs 2017 (European Commission Erasmus+ Resmi Web Sayfası: http://www.sharingskills.eu/wp-content/uploads/2016/09/Global-report_draft_v5_30-Sept.pdf).
- Ert, E., Fleischer, A. & Magen, N. (2016). Trust and reputation in the sharing economy: The role of personal photos in Airbnb. *Tourism Management*, 55, 62-73.
- Forno, F., Garibaldi, R. (2015). Sharing economy in travel and tourism: The case of home-swapping in Italy. *Journal of Quality Assurance in Hospitality & Tourism*, 16(2), 202-220.
- Gelir Vergisi Kanunu, 193 sayılı, TR. (1961).
- Gerger, Ç. G. & Gerçek, A. (2016, Mayıs 15-19). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi. 31. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mersin, Türkiye.
- Guttentag, D. (2013). Airbnb: Disruptive innovation and the rise of an informal tourism accommodation sector. *Current Issues In Tourism*, 18(12), 1192-1217.
- Heo, C. Y. (2016). Sharing economy and prospects in tourism research. *Annals of Tourism Research*, 58,156-170.
- HOTREC Policy Paper, (2015, Kasım). Levelling the playing field policy paper on the “sharing” economy. Erişim 28 Nisan 2017 (Avrupa Otel Restoran ve Kafeler Çatı Birliği Resmi Web Sayfası: http://www.hotrec.eu/Documents/Document/20151105145524-HotrecPolicy_chart.pdf).
- ITB Berlin, (2014, December). World Travel Trends Report 2014/2015. Erişim 29 Nisan 2017 (ITB Berlin Resmi Web Sayfası: http://www.itb-berlin.de/media/itbk/itbk_dl_en/WTTR_Report_A4_4_Web.pdf).
- Juul, M. (2017, January). Tourism and the sharing economy, European Parliamentary Research Service. Erişim 29 Nisan 2017 (European Parliamentary Research Service Resmi Web Sayfası: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI\(2017\)595897_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI(2017)595897_EN.pdf)).

- Karlsson, L. & Dolnicar, S. (2016). Someone's been sleeping in my bed. *Research Notes and Reports / Annals of Tourism Research*, 58, 159-170.
- Kathan, W., Matzler, K. & Veider, V. (2016). The sharing economy: Your business model's friend or foe? *Business Horizons*, 1316, 1-10.
- Katma Değer Vergisi Kanunu, 3065 sayılı TR. (1984).
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, TR, (2014).
- Koopman, C., Mitchell, M. & Thierer, A. (2015). The sharing economy and consumer protection regulation: The case for policy change. *The Journal of Business, Entrepreneurship & The Law*, 8(2), 529-545.
- Mathis, E. F., Kim, H., Uysal, M., Sirgy, J. M. & Prebensen, N. K. (2016). The effect of co-creation experience on outcome variable. *Annals of Tourism Research*, 57, 62-75.
- Möhlemann, M. (2015). Collaborative consumption: Determinants of satisfaction and the likelihood of using a sharing economy option again. *Journal of Consumer Behaviour*. 14, 193-207.
- OECD. (2016). *OECD Tourism Trends and Policies 2016*, Paris: OECD Publishing.
- Organ, İ. & Çavdar, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3(1), 63-84.
- Oxford Dictionary. (2017). *British & World English*. Erişim tarihi: 24 Nisan 2017 (İngilizce Oxford Yaşayan Sözlük Web Sayfası: https://en.oxforddictionaries.com/definition/sharing_economy).
- Öz, S. (2004). Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 147, 90-102.
- Öncel M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2007). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özata, F.Z., Er, İ.; Öztürk, S.A. & Ağlargoç, F. (2015, Haziran 10-13). Ortak tüketmemek: Paylaşma davranışını engelleyen faktörlerin belirlenmesi üzerine bir araştırma. 20. Ulusal Pazarlama Kongresi, Eskişehir, Türkiye.
- Pehlivan, O. (2013). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergisi Sistemi*. Trabzon: Celepler Basım-Yayın-Dağıtım.
- Pizam, A. (2014). Peer-to-peer travel: Blessing or blight? *International Journal of Hospitality Management*, 38, 118-119.
- PricewaterhouseCoopers (PwC) (2015, Ocak), *Taxing the sharing economy Introduction to the tax issues that may arise from the new sharing economy*. Erişim Tarihi 15 Nisan 2017 (Erişim PwC Resmi Web Sayfası: <http://www.pwc.com/us/en/industry/entertainment-media/publications/assets/pwc-taxing-the-sharing-economy.pdf>).
- SKIFT Report (2013). *What Sharing Economy Means to the Future of Travel*, 7. Erişim Tarihi 02 Nisan 2017: <http://skift.com/wp-content/uploads/2014/07/skift-what-the-sharing-economy-means-to-the-future-of-travel.pdf>).
- Soave, P. (2015). *Research for tran committee - tourism and the sharing economy: Challenges and opportunities for the EU (Study No. PE 563.411.)*. Brussels, Belgium: European Parliament.
- Türk Borçlar Kanunu, 6098 sayılı, TR, (2011).
- Türk Dil Kurumu (2017, Nisan), *Büyük sözlük*. Erişim tarihi 4 Nisan 2017 (Türk Dil Kurumu Resmi Web Sayfası: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts).
- Türk Ticaret Kanunu, 6012 sayılı, TR, (2011).
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 7338 sayılı TR, (1956).
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, TR, (2016).
- Vergi Usul Kanunu, 213 sayılı, TR. (1961).
- Yerlikaya, S. K. (2016). Arun Sundararajan ile 'the sharing economy' söyleşisi. *Boğaziçi Üniversitesi Mezunları Derneği Dergisi*, 222.

Extensive Summary

Sharing Economy in Tourism and Its Taxation

The sharing economy is defined as “*a set of practices, models and platforms that, through technology and community, allows individuals and companies to, at least partly, share access to products, services and experiences*” (Soave, 2015:17). The sharing economy is an economic system which provides the opportunity of sharing any kind of good, service, time, skill; namely, all the resources which are not used constantly among individuals, institutions and peoples through borrowing, renting or exchanging (Kathan et al., 2015; Pizam, 2014). The sharing economy influences almost all industries but the travel industry is exposed to the most of it (Skift Report, 2013). The system, which has developed on regional scale initially in North America and West Europe, has been spreading rapidly other parts of the world (OECD, 2016). Providing the possibilities such as lower prices in accommodation through sharing network pioneered by Airbnb, opportunity to communicate with the locals, discovering distant and lesser known destinations, the system invites radical changes (Karlsson and Dolnicar, 2016). Tourists benefit from the competition, innovative products and services which are emerged as a result of the growth of the system (OECD, 2016). Tourist consumers are willing and volunteer to practice new and original tourism experiences that the sharing economy provides (OECD, 2016). In fact the sharing economy has become a popular event not only for low and middle-income people who seek to make their holiday more affordable but only for high income people who do not want to spend their holiday like a tourist spending a holiday trusting a stranger (Skift Report, 2013). However, the impact of the sharing economy on tourist and tourism does not always produce positive results. That it is a new system and its legal infrastructure has not been ready yet lead to increase in unrecorded economy as a result of which an unfair competition environment emerges.

One of the adverse effects of the system occurs in terms of financial obligations. It is likely that an unfairness arises among the ones who benefit from the sharing and the ones who practices in an organization through workforce or capital and fulfill the legal obligations. From this respect, taxation of the sharing economy in tourism holds critical importance in Turkey. Initially, legal characteristics of sharing can be examined under two headings; reciprocal and gratuitous. Reciprocal sharing is possible through money and the values that can be measured with money, or property in-kind and service in-kind. Meanwhile there are two kinds of reciprocal sharing: lending and granting. Either reciprocal sharing is for money or in-kind values, the practices of the parties benefitted from the sharing are considered as incidental trade, and the income gained from these practices are considered as incidental trade income which are taxed as income tax (GVK, md. 82/1-1).

The other sharing which poses legal obligations is reciprocal or gratuitous sharing of movable or unmovable properties, namely, renting. According to the taxation law, the benefits gained from reciprocal or gratuitous sharing is considered as real property income. Real property incomes are taxed according to the articles of GVK md.71 and 74. The exceptional case in gratuitous sharing is the determination of the equal rental. Even if it is gratuitous and periodical, sharing a part of a house with a tourist is regarded as leasing and the equal rental must be established. According to GVK Article no.70, sharing/renting of the properties and rights except for real estate, it is an obligation to measure and declare the value added tax.

One of the shareholders practicing in sharing economy is the individuals or institutions that mediate sharing. Brokerage operations are considered as commercial activity and the earnings are commercial earnings. The earnings of electronic service suppliers operate in Turkey which mediate through providing substructure services are to be taxed according to GVK and KVK general rules. Moreover, these broker agents have to calculate value added tax according to KDVK general rules considering their brokerage operations. All the same, taxation of electronic service suppliers operate out of Turkey which mediate through providing substructure services is dealt within the international taxation. The criterion in taxation is that the service supplier of which country is being used. Considering this, the taxation authorization of source country or home country is to be determined according to the international double taxation arrangements. The value added tax obligation of the broker agents practicing internationally emerges in the delivery of tangible properties or in the place where the service is being practiced. Namely, the taxation principles of home country are to be valid. Similarly, the calculation and declaration of the taxation emerged from brokerage operations is taxed in home country according to the solution offered by several associations on international scale.