Araştırma Makalesi/Research Article

Dijital Göçebeler: Ekonomik Beklentiler ve Yaratılan Değerin Uluslararası Vergi Hukuku Kuralları Çerçevesinde İncelenmesi

Burçin BOZDOĞANOĞLU*

Öz

Dijital göçebeler geleneksel kurumsal sınırların ötesine geçerek farklı çalışma kültürlerine sahip çeşitli sektörlere yıkıcı iş modelleri getiren ve değişik sermaye türlerine değer veren yeni nesil çalışanlardır. İş mobilitesi yeni bir kavram olmamakla birlikte COVID-19 salgını sonrası birçok insanın uzaktan çalışmaya başlaması ve bunun yaşam tarzlarına yansımasıyla önemli ölçüde destek görmüştür. Bu bağlamda, çalışmanın amacı dijital göçebelerin karşılaştığı zorlukları bireysel vergilendirme perspektifinden ve uluslararası vergilendirme ilkeleri çerçevesinde analiz etmektir. Örneklerin analizine ve bazı alternatiflerin sunulmasına dayanan bu çalışmada model anlaşmalarda istihdamdan elde edilen gelirin vergilendirilmesine ve bağımsız hizmetlerin sağlanmasına ilişkin kuralların fiziksel mevcudiyete dayalı katı gereklilikten arındırılarak değiştirilmesine yönelik öneriler değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: *Dijital Göçebeler, Uluslararası Vergilendirme, Vergi Mukimliği, İşgücü Hareketliliği*

*Prof.Dr., Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk ABD, bbozdoganoglu@bandirma.edu.tr; https://orcid.org/0000-0002- 9337-2895

Makalenin Gönderilme Tarihi: 20.03.2024 **Kabul Tarihi:** 28.06.2024

Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2024; 186: 113-141

Digital Nomads: Analysing Economic Prospects and Value Creation within the Framework of International Tax Law Rules

Abstract

Digital nomads are a new generation of workers who go beyond traditional organisational boundaries, bringing disruptive business models to various industries with different work cultures and valuing different types of capital. Although work mobility is not a new concept, it has gained significant support after the COVID-19 pandemic, with many people starting to work remotely and this reflecting on their lifestyles. In this context, the aim of the study is to analyse the challenges faced by digital nomads from an individual taxation perspective and within the framework of international taxation principles. Based on the analysis of examples and the presentation of some alternatives, this paper considers proposals for amending the Model Agreements" rules on the taxation of income from employment and the provision of independent services to remove the strict requirement of physical presence.

Keywords: *Digital Nomads, International Taxation, Tax Residency, Work Mobility*

JEL Classification Codes: *K34, H24, H26*

Giriş

Son yıllarda gerçekleşen yüksek hızlı internet erişimi ve farklı video konferans uygulamalarıyla iş yerinin dijitalleşmesi, çalışanların kendi evlerinin rahatlığında uzaktan çalışmasına olanak sağlamıştır. Bu süreç dünya genelinde COVID-19 pandemisinin yaşanmasıyla birlikle büyük ölçüde hızlanmıştır. Nitekim 2020'nin başından bu yana pandeminin dünyayı aşamalı olarak etkisi altına almasıyla birlikte neredeyse her hükümet "evde kalma tedbirleri" uygulamak durumunda kaldığından rutin işe gidiş geliş yaşamı aniden tüm bireylerin evden çalışmasını gerektirir hale gelmiştir. Yaşanan bu olağandışı durum uzaktan çalışma modellerinde ani bir artışa neden olarak insanların evlerini 7/24 internete bağlı ev ofisler şekline dönüştürmesine yol açmıştır. "Her yerden çalışma" modeli pandemiden sonra da ilgi görmeye devam etmiş ve işletmeler bölgesel kısıtlamalar olmaksızın ev dışında da her noktadan uzaktan çalışabilecek en iyi yetenekleri işe alabilecek duruma gelmiştir. Çok sayıda ucuz uluslararası seyahat yönteminin Avrupa Birliği'nin dolaşım özgürlüğü ile birleşmesi, özellikle genç jenerasyon iş gücünün, önceki nesil çalışanlara kıyasla daha fazla coğrafi esneklik ve dijital fırsat potansiyeline sahip, küresel bir iş gücü piyasasına girişine yol açmıştır. Bu bağlamda özellikle işverenlerin ve ofislerinin bulunduğu ülkenin dışında, başka bir ülkeden veya ülkelerden sürekli şekilde uzaktan çalışma yapan kişiler olarak "dijital göçebelerin" yükselişi gündeme gelmiştir. Dijital göçebe pozisyonlarında tanımlanan işler genellikle beyaz yakalı, dijital odaklı

meslekler olan bilgi teknolojileri, sosyal medya gibi alanlarda bulunmakta ve öncelikle genç nesilleri cezbetmektedir. Sunulan istihdam olanakları çalışanların gelir elde etmeyi dünyayı gezmekle birleştirmelerine ve ikamet yerlerini toplumsal veya kültürel faydalar (hoş bir iklim veya yüksek sağlık kalitesi gibi) açısından seçmelerine olanak tanırken aynı zamanda daha iyi bir iş-yaşam dengesi sunmaktadır.

Bu çalışma, iş gücü modellerinde dijitalleşme dolayısıyla süregelen değişikliklerin, vergi anlaşmaları kapsamındaki çeşitli sınıflandırmalara dayalı olarak iş gücü gelirinin vergilendirilmesini nasıl etkileyebileceğini değerlendirmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde genel olarak yukarıda kısaca özetlenen iş gücü kalıplarındaki mevcut değişiklikler ve dijital göçebelik kavramı incelenmektedir. Dijital göçebeliğin bireyler tarafından tercih edilme ölçütleri ve bu istihdam modelinde yaratılan değer çalışmanın ikinci bölümünde ele alınmaktadır. Bazı ülkelerin işyeri kavramında ve istihdam biçiminde meydana gelen bu davranış değişikliklerine yanıt vermek için yabancıların ülkelerinde belirli süre ve koşullarda çalışmasına izin veren özel dijital göçebe vizeleri oluşturarak yeni bir vergi rekabeti yaratması üçüncü bölümün konusunu oluşturmaktadır. Dördüncü bölümde, "dijital göçebeler" tarafından hizmet sunumunun uluslararası vergilendirmenin temel bağlantı noktalarından ikamet kavramına etkisi ile bir istihdam ilişkisi ya da hizmet sunumu yoluyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi OECD Model Vergi Anlaşması kuralları çerçevesinde incelenerek bu kuralların eksiklikleri vurgulanmakta ve vergilendirmeye yönelik alternatif öneriler değerlendirilmektedir.

1. Dijital Göçebelik Kavramı

İlk olarak 1997 yılında, "farklı yerlere seyahat ederken teknolojiyi istedikleri yerden yaşamak ve çalışmak için kullanan bireyler" olarak tanımlanan dijital göçebeler (Makimoto ve Manners, 1997) yapılan bu tanım çerçevesinde temel olarak seyahat ederek ve uzaktan çalışarak istihdam ve eğlenceyi birleştirmektedir. Bu kapsamda uzaktan çalışanlar, serbest çalışanlar, konumdan bağımsız çalışanlar veya çevrimiçi girişimciler gibi kişiler de genellikle dijital göçebe olarak kabul edilmektedir. Ancak günümüzde bu çalışma şekillerinin tamamı dijital göçebeliğin fiili durumuna karşılık gelmeyebilmektedir.

Pandemi öncesi bu konuda yapılan akademik çalışmalar ve araştırmalarda dijital göçebeliğin tanımında özerkliğin ve kendi kaderini tayin etmenin önemine dikkat çekilmiş; bu durum ise geleneksel rutinlerin, işe gidip gelmenin ve ofisin reddi olarak ifade edilmiştir (Müller, 2016:344; Reichenberger, 2018:365). Dijital teknolojilerin ve altyapıların bir çalışma bağlamı olarak kullanılması dijital göçebeliğin bir diğer tanımlayıcı niteliği olarak görülmektedir (Nash vd., 2018). COVID-19 pandemisi ise uzaktan çalışma ve dijital göçebelikle ilgili yapılan tanımlamaları değiştirerek çalışma sistemine ilişkin yeni istihdam biçimlerinin sürece dahil olmasına neden

olmuştur. 2020'nin başında uzaktan çalışmanın nispeten daha azınlıkta olan bir istihdam biçimi olması ve uzun vadede giderek yükselen bir trend haline gelmesi de bu durumun ilk göstergelerindendir. İş hayatında bilinen istihdam şekli çalışanların iş yerlerinde fiziksel olarak bulunmalarıyken bu "geleneksel" yaşam ve çalışma biçimini açıkça reddeden dijital göçebeler iş yaşamında azınlıkta kalan, aykırı bir topluluk olarak görülmektedir. Pandemi sürecinde yaşanan küresel kapanmalar sırasında ise iş yeri alışkanlıkları, kültürel normlar ve çalışanların yükümlülüklerini içeren; ofis, yüz yüze toplantılar ve günlük işe gidip gelme rutinleri aniden ortadan kalkmıştır. Bu durum, genel kabul görmüş diğer normlara meydan okuyan bir sürecin de önünün açılmasına yol açmıştır. Geleneksel çalışma hayatının mesai saatleri, beş günlük çalışma haftası, tatilin bilinen anlamı ve kişisel bir alan olarak evin anlamsal değeri tümüyle bozulmaya uğramıştır (Cook, 2020:356; Newbold vd., 2022:509). Dolayısıyla, dijital göçebeliğin temel uygulamalarından biri olan "uzaktan çalışma" aniden ve beklenmedik bir şekilde ana akım haline geldiğinden, çok daha fazla insan kendini dijital göçebe olarak kavramsallaştırmaya başlamıştır.

Bu durum, öncelikle dijital göçebe ile uzaktan çalışan arasındaki farka ilişkin önemli soruları beraberinde getirmekte ve ayrımların yapılmasını gerekli kılmaktadır. Özellikle pandemi sürecinde, bazı uzaktan çalışanlar yer değiştirmeyi denemiş veya bulundukları şehirden taşınmıştır (Althoff vd., 2022:3-4). Dolayısıyla uzaktan çalışma, her zaman kalıcı veya çoğunluk çalışma şekli olmasa bile özellikle pandemi sonrası süreçte dünyada kabul gören alternatif "ana akım" istihdam modellerinden birisi olarak değerlendirilmektedir. Bazıları için bu deneyim pandemi sürecindeki kısıtlamalarla sınırlı kalırken bazıları için bu durum kalıcı hale gelmiştir. Bu durumda, "sınır ötesi" uzaktan çalışma "uzaktan çalışmanın içinde bir istihdam modeli" olarak mı değerlendirilmeli, yoksa "dijital göçebelik" olarak mı sınıflandırılmalıdır?

Dijital göçebelik kavramının özellikle pandemi sonrası yaygınlaşması buna bağlı olarak özellikle ikamet ve vergilendirme temaları etrafında politika oluşturulması noktasında bir tanıma ihtiyaç duyulduğuna işaret etmektedir. Öte yandan dijital göçebelikle ilgili yapılmış ve netlik içeren az sayıda tanım mevcuttur. Kendisini dijital göçebe olarak tanımlayan ve sınır ötesinde çalışma eğilimleri[1] (OTS, 2022) gösteren birey sayısı ABD'de 2022 yılında 16,9 milyon olarak (MBO, 2022:3) tespit edilmesine rağmen devletler açısından net tanımların yapılmaması bir istihdam modeli olarak bu kavramların sınırlarının çizilmesi noktasında belirsizliğin devam etmesine neden olmaktadır.

[1]Dijital göçebe olarak çalışanların belirlendiği ilk rapor OTS tarafından 2022 tarihinde yayımlanmıştır. Raporda dijital göçebeler sınır ötesi çalışanlar grubu altında sınıflandırılmıştır. Bu durum dijital göçebelik sonucu bir değer yaratıldığının kabulü olmakla birlikte tanım eksikliği dolayısıyla yaşanan bir sınıflandırma karmaşasından ibarettir.

Dijital göçebe kavramını, bireylerin davranış dinamikleri ve kelimelerin yorumları da dikkate alınarak altı temel değişken tema belirlemektedir. Bu bağlamda dijital göçebeler "uzaktan çalışmak için dijital teknolojileri kullanan, aynı anda hem çalışıp hem de seyahat edebilen, yer seçimi ve sıklığı konusunda özerkliğe sahip, bir yıl içinde kendi evi ya da bir arkadaşının veya ailelerinin evi dışında en az üç yeri ziyaret eden bireyler" olarak tanımlanabilmektedir (Cook, 2023:259). Bu tanım, daha önce yapılmış dar çerçeveli ve kesin tanımları da içine alan ancak temel dijital göçebe nitelikleri olan; hareketliliğin sıklığı ve özerkliği, ev odaklı uygulamalar, yurt içi ve uluslararası seyahat, yasal meşruiyet, iş-yaşam entegrasyonu ve iş-yaşam dengesi, ortak çalışma alanı kullanımı şeklinde altı değişken aracılığıyla bütüncül hale getirilmektedir.

Bu değişkenler çerçevesinde söz konusu tanım irdelendiğinde; ilk olarak dijital göçebelikteki "dijital" teriminin neredeyse merkezde yer aldığı görülmektedir. Kavramın dijital yönü "çevrimiçi tabanlı çalışma" ya da başka bir ifadeyle çalışırken dijital teknolojilerin kullanımının temel alınması olarak yorumlanmaktadır (Reichenberger, 2018:364; Nash vd., 2018:209). Öte yandan dijital teknolojilerin yoğun şekilde kullanımı üretkenlik, öz disiplinden yararlanma ve iş-yaşam dengesini korumanın bir göstergesi olarak ifade edilmektedir (Cook, 2022:381-384). Dijital göçebelik kavramındaki "göçebelik" ise özerklik, kendi kaderini tayin etme ve özgürlük unsurlarına vurgu yapmaktadır (Müller, 2016:345-347). Bununla birlikte nerede yaşayacağını, çalışacağını ve seyahat edeceğini seçme özgürlüğü dijital göçebeliğin ana temalarından biri olmaya devam etmektedir (Cook, 2022:382; Reichenberger, 2018:365; Thompson, 2019:32).

Dijital göçebelerin tanımlayıcı bir diğer özelliği olarak daimi ikamet ya da ev merkezi kavramı ortaya çıkmaktadır. Dijital göçebe kimliğinin tamamlayıcı unsuru kalıcı bir ev merkezi olmamasıdır (Reichenberger, 2018:366). Nitekim dijital göçebelik tanımı yapılırken bir evden ya da ev üssünden uzakta çalışmanın önemi vurgulanarak bu sistematikle "ev" kavramı, arkadaşların ve ailenin evini de kapsayacak şekilde genişletilmektedir (MBO, 2022:3). Seyahat etme veya evden ayrılma sıklığı bağlamında bu durumun çerçevesi çizilerek dijital göçebelik değerlendirildiğinde; bir yıl içinde en az üç kez yer değiştirilmesi gerekliliği aranmakta ve bu ziyaretlerin aile ya da arkadaş ziyaretleri dışında olmasının beklendiği görülmektedir.

Bir evin ana üs alınması kavramıyla sıkı sıkıya bağlantılı olan bir diğer konu da yurt içi ve yurt dışı seyahatlerdir. Dijital göçebeliğin küresel bir yaşam tarzı olduğu varsayımı da ilk araştırmalardan kaynaklanmaktadır (Müller, 2016:346). Nitekim literatürde dijital göçebeliğin en bilinen tanımı olan "dijital göçebeler, işlerini çevrimiçi ortamda yürüterek konum bağımsızlığı elde eden, bu bağımsızlığı sürekli olarak belirlenmiş bir kişisel ofis alanında çalışmayarak hareketliliğe aktaran, ancak kalıcı bir ikamet olmadığı ölçüde eş zamanlı olarak çalışma ve seyahat etme olasılığını kullanan bireyler"dir (Reichenberger, 2018:368) ifadesinde, ne uluslararası

seyahat ne de herhangi bir hareketlilik sıklığı gereklidir; ancak uluslararası seyahat dijital göçebeler tarafından çok arzulanmaktadır.

Yasal meşruiyet ise pandemiden önemli ölçüde etkilenen bir dijital göçebe değişkeni olarak göze çarpmaktadır. Bu kapsamda vizeler, vergi ödemeleri, ikamet ve diğer yasal konularla ilgili dijital göçebelerin hukuki açıdan meşru şekilde faaliyet gösterebilmelerine olanak tanıyan uygulamalar yer almaktadır. Nitekim, pandemi sonrası süreçte uygulamaya giren ve kendileri için tasarlanmış vizelerle seyahat eden "meşru" dijital göçebeler ile turist vizesiyle seyahat eden "gayrimeşru" ya da "yasal olarak gri" dijital göçebelerin hem vatandaşı oldukları hem de seyahat ettikleri ülkelerin vergisel uygulamaları (Cook, 2023:265) ve ikamet kurallarıyla etkileşimi bu çalışmanın önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

Seçim, özgürlük ve otonom hareketlilik dijital göçebeler için önemli olmakla birlikte tam olarak istedikleri yaşam tarzını sürdürmek bir mücadele halini alabilmektedir. Dijital göçebelerin bu istekleri iş ve yaşam alanlarını uzlaştırma amacıyla sonuçlanmaktadır (Müller, 2016:346). Zira dijital göçebeler "işi dayatılan bir zorunluluk olarak değil, boş zaman aktiviteleri gibi içsel olarak motive edici ve tatmin edici bir unsur" olarak algılamaktadır (Reichenberger, 2018:364).

Dijital göçebe tanımının niteleyicilerinin son unsuru olan ortak çalışma alanlarının kullanımı ise iş-yaşam dengesinin kurulmasıyla bağlantılıdır. Yalnızlık ve kişisel bağlantı eksikliğiyle mücadele etmek genellikle ortak çalışma alanı kullanımı için bir motivasyon olarak gösterilmekle birlikte dijital göçebeler açısından ortak çalışma alanları genellikle iş ve boş zamanı dengelemek için kullanılmaktadır (Orel, 2019:217). Dijital göçebeler için bireysel amaçlı ortak çalışma alanları ise otel lobilerinin ve kafelerin uzantılarıdır (Orel ve Bennis, 2021:285).

Bu bağlamda, dijital göçebeler, motivasyonları genellikle uzaktan çalışma ile maceracı ve daha sağlıklı bir yaşam tarzı arasındaki ilişkiden kaynaklanan, yeni ortaya çıkan bir göçebe çalışan grubundan oluşmaktadır. Bu kişiler belirli bir devletin (A) vatandaşıdır, başka bir ülkede (B) uzaktan çalışır ve çok kısa bir süre için orada kalırlar. Genellikle bir başka yetki alanındaki (C) bir işverenle istihdam ilişkisine sahiptirler veya diğer ülkelerde ikamet eden şirketler veya bireyler için bağımsız olarak hizmet sağlarlar. Başka bir deyişle, uzaktan çalıştıkları yerle tek bağları o ülkede kısa süre kalmalarına dayanmaktadır.

2. Dijital Göçebelik Tercihinin Belirleyicileri ve Yaratılan Ekonomik Değer

Dijital göçebeliğin farklı motivasyonları bulunmaktadır. Yapılan ilk araştırmalar dijital göçebelerin genç nüfusa dahil ve dijital pazarlama, bilgisayar bilimleri ve mühendislik gibi modern sektörlerde bilgiye sahip bireyler olduğunu göstermektedir (Makimoto ve Manners, 1997). Bu bireyler kendilerini özerk, özgür ve kendi kendilerini yöneten kişiler olarak

görmektedir. Çoğu, özgür olmanın verdiği tatmin nedeniyle bu yaşam tarzını sürdürmektedir. Öte yandan dijital göçebelik tercihi bu bağlamda değerlendirildiğinde yalnızca varlıklı veya gelir kaygısı gütmeyen bireyler tarafından yönelenilen bir çalışma biçimi olarak görülememektedir (Kostic, 2019:207). Nitekim, Airbnb, CouchSurfing gibi alternatif konaklama tesislerinin, Ryanair, EasyJet, Wizz Air gibi düşük maliyetli havayollarının yaygınlaşması ve tükenmişlik gibi sağlık sorunlarıyla yakından bağlantılı olan yaşamdaki sıkıntıların azalması da "dijital göçebeliğin" yaygınlaşmasına katkıda bulunmuştur. "Dijital Göçebe Dünyası" (digital nomads world) ve "Göçebe Listesi" (dijital göçebeler arasında en popüler web sitesi, destinasyonları daha önce ziyaret etmiş olanların puanlarına ve oylarına göre sıralayan www.nomadlist.com"dur) gibi platformlar da bu bireylere yardımcı olmak için oluşturulmuştur (UNWTO, 2023:14-15).

Küresel anlamda dijital göçebe topluluğunun büyüklüğünü bilimsel olarak değerlendirmek tam anlamıyla mümkün değildir. Çünkü dijital göçebeler hiçbir yerde kayıt yaptırmamakta; genellikle ikamet ettikleri ülkeyi veya vatandaşlıklarını terk ettiklerini bildirmemekte ve geleneksel göçmenler gibi geçici olarak ikamet ettikleri ülkede kısa süreli olarak bulunduklarından resmi kayıtlara dahil olmamaktadır (Korpela, 2020:3354). Bununla birlikte son on yıllık süreçte, uzaktan ve yurt dışında çalışan insanların sayısında önemli bir artış gerçekleşmiştir. 2005 yılında ABD'de sadece 1,5 milyon çalışan uzaktan çalışmayı ana istihdam şekli olarak benimsemişken 2023 yılında 17,3 milyon çalışan kendisini dijital göçebe olarak tanımlamaktadır (MBO, 2023:3).

Bu durum COVID-19 salgınının, küresel çapta uzaktan çalışma uygulamalarında keskin bir artışa neden olduğunu açıkça göstermektedir. Pandemi öncesinde çalışanların yalnızca %7,9'u ofis dışında çalışırken birçok kişinin yüksek oranda dijitalleşmiş sektörlerde istihdam edildiği ve uzaktan çalışmaya daha hızlı geçiş yaptığı yüksek gelirli destinasyonlardaki uzaktan çalışma fırsatları nedeniyle bu sayı 2020'nin ikinci çeyreğinde %17,4'e yükselmiştir (Barrero vd., 2021). Milliyetler açısından dağılım değerlendirildiğinde, dijital göçebelerin yaklaşık %52'sinin Amerika Birleşik Devletleri'nden, %8'inin Birleşik Krallık'tan, %5'inin Rusya Federasyonu, %4'ünün Kanada, %3'ünün Almanya ve %3'ünün Fransa'dan olduğu görülmektedir (Statista, 2022). 2023 yılında önceki yıllara benzer şekilde dijital göçebelerin %80'i işinden son derece memnun olduklarını, %9'u ise memnun olduklarını bildirmiştir (MBO, 2023:8). Nitekim dijital göçebeler açısından gelir memnuniyeti de dijital göçebe olmayan çalışanlar tarafından bildirilen gelir memnuniyetinden daha yüksektir; %69'u gelirinden ya çok memnun (%31) ya da memnun (%38) olduğunu ifade etmiştir. Öte yandan dijital göçebeler tam zamanlı (%68) ve yarı zamanlı (%32) çalışanlardan oluştuğu ve birçoğu yılın sadece bir bölümünde bu işi yaptığı için elde edilen gelir dönemsel olarak büyük farklılık gösterdiğinden bunu raporlamak oldukça zordur. Her beş dijital göçebeden biri (%19) hane gelirlerinin yıllık 25.000 $'dan az olduğunu, ancak %42'si hane gelirlerinin 75.000 $ veya daha

fazla olduğunu belirtmektedir. Yüksek gelir elde edenlerin sayısı, yetenek eksikliğinin yaygın olduğu alanlarda çalışan birçok dijital göçebeden kaynaklanmaktadır. Becerileri talep gören ve geleneksel işlere sahip dijital göçebelerin maaş seviyesi diğerlerine oranla yüksek olarak belirlenebilmektedir. Dijital göçebeler programlama, dijital pazarlama, oyun, kripto para birimleri, koçluk, yazarlık, e-ticaret, yapay zekâ, grafik tasarım ve web geliştirme dahil olmak üzere birçok sektörde çalışmaktadır (Hooper ve Benton, 2022). Kadın dijital göçebeler yaratıcı alanlarda çalışma eğilimindeyken erkek dijital göçebeler yazılım geliştirici olarak çalışma eğilimindedir (Broom, 2022).

Gelirini artırmaya yardımcı olmak için birçok dijital göçebe, yaşam maliyetlerinin nispeten düşük olduğu yerlerde çalışmaktadır. Aynı zamanda, genellikle daha yüksek ücretli iş gücü piyasalarındaki müşterilere sanal olarak hizmet vermekte veya işverenleri daha yüksek ücretli ülkelerdedir. Tam zamanlı çalışanlarla karşılaştırıldığında, sıradan bir dijital göçebe daha fazla tasarruf etme eğilimindedir. Genel olarak, tasarruf kaynakları işe gidip gelme masrafları (araba sigortası, yakıt, park ücretleri vb.), restoran masrafları ve çocuk bakımı veya evcil hayvan masraflarıdır. Dahası, dijital göçebeler daha düşük maliyetli bir bölgede yaşarken güçlü bir para biriminden maaş alırlarsa daha da fazla tasarruf edebilmektedir (Messenger, 2019).

Bu noktada COVID-19 pandemisi tarafından hayata geçirilen iş hareketliliğinin; belirli tesislerde ve hatta işverenin yetki alanı içinde fiziksel olarak bulunmayı gerektirmeyen farklı iş türlerinin birleştirilmesine izin verdiği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, dijital göçebe olarak konumlandırılan bu bireyler yeni bir iş-yaşam tarzı dengesi oluşturarak bazı karmaşık vergi zorluklarının da önünü açmıştır. İşletmeler, işverenin tesislerinden ve/veya vergilendirme yetkisinden sadece bir seviye uzaklıktaki cennet gibi bir plajda işletilebilmekte ve faaliyetlerini yürütebilmektedir. Bu süreçte uluslararası kuruluşlar ve vergi idareleri tarafından dijital ekonominin kurumsal bağlamda vergilendirilmesine yönelik olarak desteklenen girişimlere rağmen bireylerin vergilendirilmesi çok az ilgi görmüştür. Ancak, kurumlar vergisi ile ilgili çalışmalara, dijital ekonomide değer yaratan bireylerin vergilendirilmesinin değerlendirilmesinin eşlik etmesi de önemlidir. Nitekim dijital göçebelerin elde ettiği gelirin hangi ülke tarafından nasıl vergilendirileceği uluslararası vergi hukuku açısından değerlendirilmesi gereken bir konu olduğu gibi dijital göçebe konumundaki bir birey ikamet edeceği ülkeyi seçerken gelir vergisi oranının en düşük olduğu destinasyonları seçmeye de motive olabilecektir (EPRS, 2022:2).

3. Uluslararası Vergi Hukuku Kavramları Çerçevesinde Dijital Göçebelerin Durumu

Vergi ikameti, başka bir ifadeyle mukimlik, uluslararası vergilendirme için önemli bir kriteri temsil etmekte ve vergi mükellefinin kişisel koşulları olarak da belirtilmesi mümkün olan ödeme gücünün teorik olarak daha iyi

gözlemlenebildiği yeri oluşturmaktadır. Mukimler evrensel bir temelde vergilendirilmekteyken (bölge içinde ve dışında kazanılan gelir) mukim olmayanlar yalnızca bölge içinde kazanılan gelir üzerinden vergilendirilmektedir. Ayrıca, çifte vergi anlaşmalarının yalnızca bir veya her iki akit devletin mukimlerine uygulanabildiği ve OECD Model Vergi Anlaşmasının tarihsel olarak mukim olunan devlette vergilendirmeyi tercih ettiği görülmektedir. Bu noktada dijital göçebelerin vergilendirilmesi konusunda bazı güçlüklerle karşılaşabilmesi mümkündür. Ücretler üzerindeki vergilendirme haklarının "ikamet edilen ülke" (çalışanın ikamet ettiği yer) ile "çalışılan ülke" (istihdamın fiziksel olarak gerçekleştirildiği yer) arasında paylaştırılması söz konusu olduğunda, ülkelerin genellikle OECD Model Vergi Anlaşmasına dayanan ikili vergi anlaşmaları bulunmaktadır.

OECD Model Vergi Anlaşması madde 4(1)'in kendisi ikametgahı tanımlamasa da vergi anlaşması amaçları için ikametgâh tanımının yerine getirmesi gereken bazı gereklilikleri kesinlikle sağlamaktadır. Madde yorum notlarına göre, "Mukim olarak vergilendirme kriterleri tanımında şunlar belirtilmektedir: ikametgâh, mesken, yönetim yeri veya benzer nitelikteki diğer kriterler" (OECD, 2017). Bu kriterlerin tümü, vergi mükellefinin ikamet talebinde bulunduğu devletin topraklarıyla kişisel bir bağının olmasını gerektirmektedir. Normalde de ikametgâh, fiziksel mevcudiyetle yakından bağlantılıdır. Zira Model Vergi Anlaşmasının 4(2) maddesinde de ikametgahın nitelendirilmesinde belirleyici olanların kalış süresi (183 gün kuralı), etkin yönetim yeri, hayati çıkarların merkezi (kişisel ve ekonomik ilişkiler) ve daimi ikametgah gibi unsurlar olduğuna yer verilmektedir.

Dijital göçebelerin durumunu bu madde kapsamında bir örnekle değerlendirmek gerekirse; bir mali yıl içinde her biri üç ay olmak üzere (183 günden az) dört farklı ülkede çalışan Simon nerede vergi ödemesi gerektiğini merak etmeye başladığında, nerede ikamet ettiğine bakmak isteyecektir. Çünkü ikametgahını beyan etmesi ve dünya çapındaki geliri üzerinden vergilendirilmesi gereken yer burasıdır. Ancak, diğer üç ülke kendi topraklarında elde ettiği geliri vergilendirmek isteyecektir ki bu durumun çifte vergilendirme ile sonuçlanabilmesi mümkündür. İki devlet bu kişinin kendi topraklarında ikamet ettiğini iddia ederse çifte ikamet ortaya çıkabilmektedir. Model vergi anlaşmasının ikamet mekanizmasının özellikle mobil bireyler için önemli bir konu olan çifte veya çoklu ikamete yol açabildiği görülmektedir. Vergi anlaşmaları bu konuyu nasıl ele almaktadır? Çifte mukimlik vakalarını çözmek için tasarlanan "eşitlik bozucu" kural (tie breaker rule) olan madde 4(2) ise kişinin madde 4(1) hükümleri dolayısıyla her iki akit devletin de mukimi olduğunda statüsünün aşağıdaki kurallar doğrultusunda belirlenmesini içermektedir:

a) Yalnızca kendisine ait daimî bir evin bulunduğu Devletin mukimi olduğu kabul edilecektir; eğer kendisine ait her iki Devlette de daimî bir ev varsa, yalnızca kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi olduğu kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi).

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezi olan Devlet belirlenemiyorsa veya her iki Devlette de kendisine ait daimî bir meskeni yoksa, bu kişi yalnızca mutad (alışılagelmiş) meskeninin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer bir kimse her iki Devlette de mutad meskeni varsa veya her ikisinde de bulunmuyorsa, yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin veya her ikisinin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma yoluyla çözeceklerdir.

Dijital göçebenin bir yıl içinde her biri üç ay olmak üzere dört farklı ülkede çalışması durumunda, ilgili tüm devletler göçebenin dünya çapındaki gelirini vergilendirmek isteyebilecektir. Bu noktada her bir devlet dijital göçebenin kendi topraklarında ikamet ettiğini iddia edebilecektir. Madde 4(2) ilk olarak göçebenin *"daimî ikametgahına"* atıfta bulunarak ihtilafı çözmektedir. Madde 4(2)'ye ilişkin yorum notlarında *"ev kavramına ilişkin olarak... evin kalıcılığının esas olduğu"* gözlemlenmektedir (Kostikidis, 2023:1463). Ancak dijital göçebeler gibi mobil bireyler için bu kriter uygun değildir; çünkü örnekte de görüldüğü gibi bu kişilerin genellikle kalıcı bir evleri yoktur.

Bu şekilde tereddüt duyulan durumlar için madde 4(2)(a) bireyin kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu devleti işaret etmektedir ki; bu seçenekten ikamet olarak hayati menfaatlerin merkezi anlaşılmaktadır. Öte yandan dijital göçebeler açısından bir vergi mükellefinin "hayati menfaatlerinin merkezi" belirlenemiyorsa vergi mükellefinin her iki devlette de daimî ikametgahı yoksa geçerli olan madde 4(2)(b)'deki "mutat mesken" kriteri de çözümü daha ileriye götürmemektedir. Bunun nedeni mutat mesken gerekliliklerinin aynı anda birden fazla yerde yerine getirilebilecek kadar düşük olmasıdır. Eğer "bireyin her iki akit devlette mutat meskeni varsa veya her ikisinde de yoksa" genellikle mobil bireylerde de olduğu gibi, bireyin vatandaşı olduğu devlet tarafından vergilendirilmesi tercih edilmektedir. Bu duruma, kişi yine de her iki akit devletin vatandaşıysa veya her ikisinin de vatandaşı değilse, d) alt bendi yetkili makamlara bu güçlüğü karşılıklı anlaşma yoluyla çözme görevini vermektedir. Dijital göçebeleri de kapsayan mobil bireylerin dahil olduğu pek çok uyuşmazlığın karşılıklı anlaşma usulü ile çözülmesi gerekliliğinin ortaya çıkması söz konusu olabilecektir. Çünkü mobil bir vergi mükellefi ilgili devletlerin birden fazlasının veya hiçbirinin vatandaşı konumunda değildir.

Dijital göçebe olarak çalışan, İsveç vatandaşı David'in Danimarka'da ikamet etmesi ve İtalya, İspanya, Fransa ve Yunanistan'da yaşamak ve bu ülkelere seyahat etmek istemesi halinde vatandaşı olduğu devlet olarak İsveç, vergi mükellefinin artık kendi topraklarıyla bir bağlantısı kalmadığı için diğer ülkelerden herhangi biriyle eşitliği bozamayacaktır. Nitekim model vergi anlaşmasının detaylarında da görüldüğü gibi, bir kişinin vergi anlaşması amaçları doğrultusunda bir devlette mukim olması için bir bölge ile bağlantısı olması gerekmektedir. Ayrıca, vatandaşlığın satın alınabildiği altın vizeler

çağında, mobil bir vergi mükellefinin birden fazla devletin hem mukimi hem de vatandaşı olduğu birçok durum olacaktır. Bu çerçevede, model vergi anlaşmasının 4(2)(d) maddesinin karşılıklı anlaşmayı zorunlu kılması oldukça önemli olmakla birlikte bu sürece ilişkin prosedürün genellikle uzun ve maliyetli olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

Model vergi anlaşmasındaki bu bağlantı, faaliyetlerini fiziksel varlığa ihtiyaç duymadan veya belirli bir yetki alanında çok sınırlı bir fiziksel varlıkla gerçekleştiren şirket ve bireylerin hareketliliği nedeniyle oldukça zorlanmaktadır (Hongler ve Pistone, 2015). COVID-19 salgını ise bu tür bir hareketliliği önemli ölçüde etkileyerek birçok kişinin uzaktan ve genellikle olağan ve geleneksel "iş yerinden" farklı bir konum ve yetki alanında çalışmaya başlamasını hızlandıran bir sürece öncülük etmiştir.

Dijital göçebelerin yaygınlaşması, uluslararası vergi sisteminin sadece tüzel kişilikler alanında değil, bireyler için de bu yeni gerçekliğe uyarlanması ihtiyacını güçlendirmektedir. Dijital göçebeler genellikle aynı yetki alanında çok kısa bir süre bulunmaktadır; bu nedenle birçok ülkenin ikamet kurallarının ve çifte vergi anlaşmalarının (varsa) dışında kalmaktadır.

Bu olgunun farkında olan birçok ülke, dijital göçebeleri "yasallaştırmak" ve bu grubun yarattığı değeri kendi ülkelerine çekmek amacıyla vergi yükümlülüklerinden muaf tutmayı amaçlayan kısa süreli vize programları uygulamaktadır.

3.1. Dijital Göçebe Vizeleri ve Uluslararası Vergi Hukukundaki İkamet Kavramına Etkileri

Dijital göçebe vizesi, sahibine ülkede kaldığı süre boyunca bağımsız olarak veya yurt dışında bulunan yabancı bir işveren veya şirket için uzaktan ücretli faaliyette bulunmasına izin veren yasal bir ikamet statüsüdür (OECD, 2022a:4). Özellikle COVID-19 sonrası süreçte evden veya başka bir bağımsız konumdan çalışmak genellikle yüksek düzeyde dijitalleşmiş mesleklerde vasıflı çalışanlar arasında büyüyen bir trend haline gelmiştir. Bu çerçevede 2020 yılında OECD ülkelerinde ilk "Dijital Göçebe Vizesi" (Digital Nomad Visa-DNV) programları ortaya çıkmış ve uzaktan çalışanlar için geliştiren bu özel statü genişleme sürecini devam ettirmiştir.

Ülkeler özelinde ve süre açısından bakıldığında Estonya, dijital göçebeler için bir yıla kadar vize sunarak (1 Ağustos 2020) özel bir DNV programına sahip dünyadaki ilk ülke konumundadır. Anguilla, Barbados, Bermuda, Cayman Adaları ve Gürcistan, 2020'nin ikinci yarısında DNV programlarını tanıtarak Estonya'yı takip etmiştir (UNWTO, 2023:24). Kosta Rika ve Yunanistan 2021 sonunda uzaktan çalışan vize programlarını, Macaristan ise Şubat 2022'de, dijital göçebelerin yabancı bir işveren veya yabancı müşteriler için çalışırken Macaristan'da ikamet etmeleri için bir yıllık bir izin olan "beyaz kart"ı başlatarak bu sürece öncülük eden ülkeler olmuştur (OECD, 2022a:4). Şubat 2023 itibarıyla dünya genelinde dijital göçebeler için vize sunan yaklaşık 50 destinasyon belirlenmiştir. Bazı ülkelerde, dijital göçebeler için geleneksel çalışma vizesi ihtiyacı ortadan kaldırılmış veya değiştirilmiştir.

Bölgelere göre, 21 destinasyonun (ağırlıklı olarak küçük ada devletleri) DNV programları sunduğu Amerika kıtası en dijital göçebe dostu bölge olarak görülmektedir (UNWTO, 2023:24). Avrupa'da 19 ülkenin dijital göçebeler için vize programı bulunmaktadır. Afrika'da beş, Asya ve Pasifik'te dört ülke dijital göçebe vizesi programına sahipken Güney Afrika ve Sri Lanka bu programlar üzerinde çalışmaktadır. Orta Doğu, dijital göçebe vizesi açısından en az gelişmiş bölge olup, Birleşik Arap Emirlikleri bu tür vizeye sahip tek ülkedir (UNWTO, 2023:24). Ancak, tüm bu ülkelerin özel DNV'lere sahip olmadığını vurgulamak özellikle ikamet hususu ve dijital göçebelerin hukuki statüsü açısından önemlidir. Kanada (iki farklı vize seçeneği ile), Çekya, Almanya, Sırbistan veya Çin'in Tayvan eyaleti gibi bazı ülkeler, uzun ve kısa dönem ikamet programlarının bir parçası olarak vize sunmakta ve yalnızca dijital göçebeleri değil, genel olarak serbest ve uzaktan çalışanları da hedeflemektedir. Başka bir ifadeyle bu ülkeler dijital göçebeler için ayrı bir sistem oluşturmak yerine DNV'leri mevcut göçmenlik sistemlerine entegre etmeyi tercih etmiştir (Eversheds Sutherland, 2022).

Dijital göçebe vizeleri bu programdan yararlanan bireylere bazı avantajlar sağlamakla birlikte bu vizeyi edinebilmek için her ülke açısından sağlanması gereken farklı şartlar da söz konusudur. Bu şartlar temelde ilk bölümde yer verilen dijital göçebe tanımının unsurlarını oluşturmaktadır.

-Vize İçin Uygunluk Gereklilikleri: Dijital göçebe vizesi veren destinasyonlar açısından uygunluk gereklilikleri oldukça benzerdir. Dijital göçebe vizeleri bireylerin standart bir turizm vizesinden daha uzun bir süre için başka bir ülkede yasal olarak ikamet etmelerine, çalışmalarına izin vermekte ve ülkede bulundukları süre boyunca ücretli bir faaliyet gerçekleştireceklerini kabul etmektedir. Ülkeye bağlı olarak bir dijital göçebenin yurt dışındaki bir işletmenin çalışanı, serbest meslek sahibi (herhangi bir işverenle iş sözleşmesi olmaksızın ücret karşılığında düzenli olarak iş üstlenen kişi) veya serbest meslek sahibi bir girişimci (kendi işini yöneten ve dolayısıyla tüm yükümlülükleri için kişisel sorumluluk üstlenen tek kişilik bir şirket) olmasına izin verilebilmektedir (OECD, 2022a:4).

Ancak bazı istisna ve sınırlamalar bulunmaktadır. Örneğin, Estonya ve İspanya'da dijital göçebeler, gelirlerinin en fazla %20'si ulusal bir şirketten gelmek üzere yerel bir şirket içinde çalışabilmektedir; ancak seyahatlerinin amacı başvurularında belirtildiği gibi uzaktan çalışma olmalıdır (UNWTO, 2023:26). Dijital göçebe vizesi ile Estonya'yı ziyaret eden AB dışından bir kişi, Estonyalı bir şirkette işe girebilmektedir. Ancak, kalışının birincil amacı, kişinin başvuruda belirttiği uzaktan çalışma için olmalıdır (Brown, 2020). Benzer şekilde, İspanya'nın dijital göçebe vizesi, AB vatandaşı olmayan kişilerin İspanyol olmayan şirketler için uzaktan çalışmasına ve gelirlerinin en fazla %20'sinin İspanyol şirketlerinden gelmesine izin vermektedir (Frost, 2023).

Dijital göçebe vizeleri yasal ikamet hakkı sağlamakta ve bu yönüyle kira sözleşmesi imzalamanın, banka hesabı açmanın veya bir araç satın almanın

daha zor veya imkânsız olabileceği bir mali kod gibi başka avantajlar da sunmaktadır (OECD, 2022a:4).

-Vize Süreleri: Bazı istisnalar dışında vize süresi konusunda neredeyse homojen bir yaklaşım söz konusudur. Normal turist vizesi genellikle 3 aya kadar verilirken bu süre en az altı ay ve genellikle bir yıla kadardır (OECD, 2022a:4). Çoğu durumda, başlangıçta üç ila altı aylık vize için başvurmak mümkündür ve ilk sürenin bitiminden sonra uzatma/yenileme olasılığı bulunmaktadır. En kısa süreli vize uygulaması kısa süreli çalışma izni muafiyetinde başvuru sahiplerinin art arda 30 güne kadar kalmasına izin verdiği Kanada'dadır. Portekiz'de ikamet göçebe vizesi 24 aylık bir başlangıç süresini içermekte, üç yıllık ardışık dönemler için yenilenebilmekte ve uzun vadede oturma iznine dönüştürülebilmektedir. Bu ülkedeki geçici göçebe vizesi ise en fazla 365 gün içindir; uzatılamaz veya oturma iznine dönüştürülemez. Meksika altı aylık vize vermektedir; ancak ülkede kalış süresi 180 günden uzun olacaksa vize sahibi dört yıla kadar geçerliliği olan geçici ikamet vizesine başvurabilmektedir. Norveç'te iki yıl süreli bağımsız yüklenici vizesi başvuru sahibinin talep etmesi halinde altı yıla kadar uzatabilmektedir. Almanya'da, Alman büyükelçilikleri tarafından verilen serbest çalışan vizesi üç ay için geçerlidir (UNWTO, 2023:27-28).

-Asgari Gelir Gereklilikleri: Asgari gelir seviyesine ilişkin kriterler destinasyonlar arasında farklılık göstermektedir. Buradaki motivasyon, dijital göçebelerin sabit bir gelire ve iyi bir satın alma gücüne sahip olmasıdır. Çoğu destinasyonda, başvuru sahipleri için asgari gelir gereksinimi genellikle aylık 1.000 ila 4.000 ABD doları arasındadır. Bununla birlikte, bazı destinasyonların değeri oldukça yüksektir; örneğin, Antigua ve Barbuda, Barbados ve Dominik yıllık 50.000 ABD doları gelir isterken Belize, İzlanda, Çin'in Tayvan eyaleti ve Tayland yılda yaklaşık 70.000 ABD doları talep etmektedir. En yüksek gelir gereksinimleri, başvuru sahibinin yaklaşık 100.000 ABD doları yıllık gelir göstermesi gereken Cayman Adalarındadır. Endonezya ve Meksika sırasıyla 131.766 ve 57.320 ABD doları banka bakiyesi gerektirmektedir (UNWTO, 2023:28).

-Vergi ve Sosyal Güvenlik Teşvikleri: Birçok destinasyonda dijital göçebeler için vize ve çalışma izni bulunmasına rağmen, dijital göçebelere uygulanan vergi ve mali düzenlemeler çeşitliliğini korumaktadır. Çoğu durumda, dijital göçebeler 183 gün kaldıktan sonra ev sahibi ülkede vergi mukimi olmaktadır. Bazı ülkelerde ise DNV sahipleri için özel vergi teşvikleri sağlanmaktadır. Örneğin, Hırvatistan 2020 yılında "dijital göçebeler için geçici kalış" rejimini uygulamaya koyarak bu ülkenin kıyılarına taşınan dijital çalışanlara bir yıla kadar muafiyet tanımıştır. Hırvatistan yasalarına göre dijital göçebeler, Hırvatistan'da kayıtlı olmayan bir şirket veya kendi şirketleri için iletişim teknolojisi aracılığıyla istihdam edilen veya çalışan ya da Hırvatistan'daki işverenlere çalışmayan veya hizmet sağlamayan üçüncü ülke vatandaşlarıdır. Geçici kalış, bir yıla kadar uzatılamayan bir süre için verilmektedir. Dijital göçebenin yakın aile üyeleri de söz konusu Avrupa

ülkesinde geçici kalış hakkına sahip olabilmektedir (Pignatari, 2023:388). Yunanistan ise hem Avrupalı hem AB üyesi olmayan işçilerin vergi ikametgahlarını kendi topraklarına taşımalarına izin vererek bu kişilere yedi yıla kadar Yunanistan kaynaklı gelir vergisinde %50 indirim sağlamıştır. Estonya 2014 yılında bir "e-ikamet" rejimi uygulamaya koymuştur ve bu kapsamda dünyanın farklı yerlerinden gelen kişilerin Estonya topraklarında fiziksel olarak bulunmalarına gerek kalmadan çevrimiçi olarak bir işletme açıp işletmelerine ve devlet hizmetlerine erişmelerine olanak tanımaktadır. Bu program, üç ila sekiz hafta süren son derece basitleştirilmiş, düşük maliyetli bir prosedür (100-120 euro ücret) oluşturmaktadır. Program öncelikle dijital olarak çalışan ve Avrupa Birliği'nde bir iş kurmak/işletmek isteyen girişimcilere odaklanmakla birlikte dijital göçebeler için de geçerlidir. Amacı, bu kişilerin sadece turist vizesi kullanarak belirli bir yerden çalışmasını önlemektir. Süreci kolaylaştırmak için Estonya, dijital göçebeler için bu yaşam tarzı hakkında genel bilgiler, avantajlar, dezavantajlar ve bu sürecin detaylarına dair ipuçları içeren bir rehber yayınlamıştır. Bu özel vizeye başvurabilmek için birey, telekomünikasyon teknolojisini kullanarak uzaktan çalışma becerisini göstermeli; Estonya dışında kayıtlı bir şirketle aktif bir iş sözleşmesi sunmalı veya yurt dışında kayıtlı kendi şirketi aracılığıyla iş yapmalı veya Estonya dışındaki müşteriler için serbest meslek sahibi olarak çalışmalıdır. Ayrıca, başvurudan önceki altı ay boyunca asgari bir gelir eşiğinin karşılanması gerekmektedir (Pignatari, 2023:388).

Potansiyel başvuru sahipleri için cazibelerini artırmak amacıyla DNV programlarının bir parçası olarak ekstra teşvikler sunan ülkeler de bulunmaktadır. Örneğin Hırvatistan, Estonya, Gürcistan, Almanya, Meksika, Montserrat, Portekiz ve Birleşik Arap Emirlikleri dijital göçebelere yerel bir banka hesabı açma fırsatı sunmaktadır. Dominik Cumhuriyeti ve Yunanistan'da ise dijital göçebelerin çocukları özel ya da devlet okullarına gidebilmektedir. Ayrıca, Estonya ve Birleşik Arap Emirlikleri dijital göçebelere kamu hizmetlerine erişim sağlamaktadır (UNWTO, 2023:31).

-Adli Sicil Kayıtları ve Sağlık Güvenceleri: Birçok destinasyonda sabıka kaydı kontrolleri veya polis izin belgeleri bir gerekliliktir ve çoğu altı aydan eski belgeleri kabul etmemektedir. Dijital göçebe seyahati sunan neredeyse tüm destinasyonlar göçebe vizeleri, reçeteli ilaçları, aşıları ve testleri, check-upları, acil tıbbi bakımı, ambulansları vb. kapsayan sağlık sigortasını gerektirmektedir. Örneğin Kosta Rika, sağlık sigortası planlarının ulusal sağlık sistemine uygun olmasını şart koşmaktadır. Belize, Romanya ve Tayland sırasıyla 50.000 ABD doları, 32.166 ABD doları ve 50.000 ABD dolarının altındaki sağlık sigortası teminatlarını kabul etmemektedir (UNWTO, 2023:32).

-Konaklama Gereksinimleri: Bazı destinasyonlar dijital göçebelerin kaldıkları süre için önceden konaklama ayarlamalarını talep etmektedir. Araştırmalar (Thompson, 2019:28-31), dijital göçebelerin konaklama ihtiyaçları için Airbnb platformu aracılığıyla kısa süreli kiralamalara büyük

ölçüde güvendiklerini göstermiştir. Airbnb verilerine göre 2022 yılının 3. çeyreğinde, 28 gün veya daha uzun süreli konaklamalar, rezerve edilen brüt gecelemelerin %20'sini oluşturmakta ve bu oran 2021 yılının 3. çeyreği ile aynı seyirde devamlılık göstermektedir (Airbnb, 2022). Airbnb veya booking.com'a ek olarak dijital göçebeler yerel emlak acenteleri tarafından sunulan kiralık dairelerde, hostellerde, ortak yaşam alanlarında veya otellerde kalmayı tercih etmektedir.

3.2. Dijital Göçebe Vizelerinin Vergi Rekabeti Çerçevesinde İncelenmesi

Dijital göçebe vizesi, değişen iş dünyasına uyum sağlamak için birçok ülke tarafından verilen yeni bir yanıt olarak görülmektedir. Ancak ülkelerin bu vizeleri verme noktasındaki motivasyonları tartışmaya açıktır. Dijital göçebelerin yerel ekonomilere katkısı tanımı gereği sınırlıdır. Nitekim bu vize programlarını uygulayan OECD ülkelerinin çoğu yerel kaynaklı gelirleri tamamen kısıtlamayı tercih etmiştir. Öte yandan dijital göçebelerin iş ilişkileri olmadığı sürece ülkede kalırken ağ kurmalarını, yerel işletmeleri ziyaret etmelerini ve potansiyel yerel yatırımcılarla tanışmalarını engelleyen hiçbir faktör bulunmamaktadır. Vergisel açıdan ise bazı ülkelerin bu vize programlarının bir parçası olarak cömert vergi indirimleri sağladığı göz önüne alındığında, bu tür programların vergi rekabeti endişelerine yol açma riski bulunmaktadır (OECD, 2022a:6). Dijital göçebeler genel olarak bu vize programları kapsamında 183 gün sonra bulundukları ülkede vergi mukimi kabul edilmektedir. Bu durum kişisel vergi mükelleflerinin ana ülkelerindeki vergi yükümlülükleri açısından sorunlara yol açabilmektedir. Bireylerin bir çokuluslu şirkete bağlı çalışması söz konusu ise vergisel etkinin boyutu daha da artacaktır. Şirketler için, yurt dışında yerleşik uzaktan çalışan istihdam etmek, koşullara bağlı olarak, bir "daimi işyeri" oluşup oluşmadığını belirleyerek bu riski üstlenmek ve bununla birlikte şirketin başka bir yetki alanında kurumlar vergisi ödeme yükümlülüğünün doğma olasılığı ile karşı karşıya kalmak söz konusu olabilecektir. Bu noktada dijital göçebenin bulunduğu ülkelerde işyeri oluşturup oluşturmadığıyla ilgili olarak OECD Model Vergi Anlaşmasının 5. maddesi çerçevesinde bir değerlendirme yapılması doğru olacaktır. Böyle bir durumun oluşabilme endişesi dijital göçebe programlarını bireysel çalışanlar açısından daha cazip hale getirmektedir (OECD, 2022a:7).

Vergisel kolaylıklarına yer verilen dijital göçebe rejimlerinin bazı ortak özellikleri vardır. Bu programlar resmi olarak dijital göçebeleri hedef almakta; vergi avantajları sunmakta, turist vizesi kullanımından kaçınmayı amaçlamakta ve temel olarak daha uzun bir kalıcılığı teşvik etmek etmektedir. İlk etapta, bu rejimlerin özellikle "dijital göçebeliğin" getirdiği vergi zorluklarıyla başa çıkmak, bu grubu yasallaştırmak ve daha fazla yasal kesinlik ("görünür neden") sunmak için oluşturulduğu iddia edilebilmektedir. Ancak, daha kapsamlı bir incelemede; öncelikle belirli bir kalıcılık yaşamak isteyen uzaktan çalışanları hedeflediklerini belirtmektedirler. Birçok devlet

geçici vize vererek ve vergi avantajları sunarak insanları kendi bölgelerine çekmeyi amaçlamaktadır. Bu özel planlar dijital göçebelerin gerçekliğine ilişkin belirli koşullar getirse de dijital göçebe tanımının vazgeçilmez bir unsuru olan kısa süreli kalıcılıktan yoksundur. Ancak daha fazla yasal kesinlik, daha iyi vergi koşulları ve belirli bir derecede kalıcılık arayan istihdam modeli uzaktan çalışanlardır. Bu bağlamda bir hususun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir; bir dijital göçebe her zaman uzaktan çalışandır, ancak bir uzaktan çalışan her zaman dijital göçebe değildir. Aynı yetki alanında daha uzun süre kalmakla ilgilenmeme, dijital göçebelerin tanımını oluşturmakta ve bu grubu diğerlerinden ayırmaktadır. Bu nedenle, farklı ülkeler tarafından yürürlüğe konan rejimler bir yandan büyük vergi avantajı sunarak uzaktan çalışanları çekmeye ve potansiyel olarak onları daha uzun süre kalmaya ikna etmeye odaklanmaktadır. Öte yandan, özel rejimler ve vergi avantajları yoluyla bireyleri ve işletmeleri çekmek isteyen ülkeler arasında vergi rekabeti yaratmaktadır. "Dibe doğru yarış" olarak bilinen bu durum, kişisel gelir vergilendirmesine kaymış, COVID-19 salgınıyla birlikte önemli bir ivme kazanmış ve farklı kuruluşların dikkatini çekmiştir. Dijital ekonominin kurumsal vergilendirilmesi için OECD, bazı ikamet planlarını halihazırda analiz etmektedir. OECD'ye göre bu rejimler, ortak raporlama standardını (CRS) atlatarak offshore varlıkları gizlemek ve bir bireyin vergi ikametgahını maskelemek için potansiyel olarak kötüye kullanılabilecek durumdadır (Pignatari, 2023:387-388).

4. Dijital Göçebeler Tarafından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesinin İncelenmesi

Dijital göçebelerin vergi ikametgahı ile ilgili sorunlara ek olarak bu kişiler tarafından elde edilen gelirin vergilendirilmesinde, özellikle gelirin niteliği (bir işverene bağlı çalışan veya bağımsız hizmet sunumu/serbest çalışan) ve bu faaliyetlerin gerçekleştirildiği yer (işyeri oluşumu) ile ilgili başka zorluklar da ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, çalışmada sadece vergi yetki alanının tahsisi için bir belirleyici olarak ikametgâh değil, aynı zamanda fiziksel bir mevcudiyet ihtiyacıyla bağlantılı olan faaliyetin nasıl ve nerede gerçekleştirildiği anlayışı da sorgulanmaktadır.

4.1. OECD Model Vergi Anlaşması Kuralları Çerçevesinde Dijital Göçebelerin Elde Ettiği Gelirin Vergilendirilmesi

Dijital göçebelerin bireysel açıdan elde ettiği gelirler OECD Model Vergi Anlaşmasının 15. maddesi, istihdam gelirine ilişkin vergilendirme haklarının tahsisi için belirlenen kurallar çerçevesinde değerlendirilmektedir (Beretta, 2022:12; Pignatari, 2023:390). 15. madde, bireyler tarafından elde edilen özel istihdam geliri üzerinde iki taraf devlet arasında vergilendirme haklarının paylaştırılması için üç kural öngörmektedir. Madde 15(1)'in ilk cümlesinin ilk kısmında yer alan ilk kural; *"16, 18 ve 19 uncu madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukiminin bir iş dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir…"*

şeklindedir. Bu kural, özel istihdamdan elde edilen gelir üzerindeki vergilendirme haklarını münhasıran çalışanın ikamet ettiği devlete tahsis etmektedir. Dolayısıyla, Model Anlaşmanın 15. maddesi uygulanırken çalışanın ikamet ettiği devletin belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Bununla birlikte 15(1) maddesinin birinci cümlesinin ikinci kısmında belirtilen ifade temel olarak ikinci kuralı oluşturmakta olup yukarıda belirtilen maddenin devamı niteliğindedir ve *"...istihdam diğer Âkit Devlette icra edilmedikçe. Eğer istihdam bu şekilde icra edilirse, buradan elde edilen ücretler bu diğer Devlette vergilendirilebilir."* şeklinde ifade edilmektedir.

Madde 15(1)'in lafzı göz önüne alındığında, bu ikinci kural fiilen OECD Model Vergi Anlaşması kapsamında özel istihdam gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin genel kuraldır (Pistone, 2019:104). Buna göre, özel istihdamdan elde edilen gelir, istihdamın gerçekleştirildiği ülkede, yani OECD Model Vergi Anlaşmasının 15. maddesi kapsamında esas kaynak ülke olarak kabul edilen çalışma devletinde vergilendirilebilmektedir. İstihdamın kendi topraklarında etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin kanıtlanması çalışma devletinin yetkili makamlarına aittir.

OECD Model Vergi Anlaşmasının 15(1) maddesi kapsamındaki ana kuralda; çalışılan ülke devletinin vergilendirme haklarını kullanabileceği şekilde elde edilen gelirin paylaştırılması gerekliliği anlaşılmaktadır (Pistone, 2019:105). Birden fazla istihdam yeri olması durumunda, gelir, faaliyetin yürütüldüğü her ülkenin topraklarından elde edilmekte ve böylece farklı çalışma devletleri arasında ücretin bölüşümü için yasal dayanak sağlanmış olmaktadır (De Broe, 2015:103). Çalışma devleti, kendi toprakları dışında, yani çalışanın ikamet ettiği devlette veya üçüncü bir ülkede gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen istihdam gelirleri üzerinde vergilendirme hakkı uygulayamaz. Böyle bir durumda "iş yeri ilkesi" (Schoueri, 1993:21) olarak adlandırılan ilke uygulanmamakta ve vergilendirme hakkı yalnızca ikamet edilen devlete tahsis edilmektedir (Pistone, 2019:105). Çalışma durumunda istihdamın fiziksel olarak gerçekleştirilmesi tek başına, çalışılan ülkeye birincil vergilendirme hakkı atamak için yeterli değildir. Bu noktada OECD Model Vergi Anlaşmasının üçüncü kuralını oluşturan 15(2) maddesinde belirtilen üç unsurun birlikte doğrulanması gerekmektedir. Buna göre;

"Birinci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette icra ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücretler, yalnızca aşağıda belirtilen durumlarda ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir:

a) alıcının ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık dönemde toplam 183 günü aşmayan bir süre veya süreler boyunca diğer Devlette bulunması ve

b) ücretin diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya onun adına ödenmesi ve

c) ücretin işverenin diğer Devlette sahip olduğu daimi bir işyeri tarafından karşılanmaması"

Üç uçlu, kümülatif ve negatif olarak formüle edilmiş testiyle üçüncü kural ikinci kuralın, yani özel istihdamdan elde edilen sınır ötesi gelir üzerinde vergilendirme hakkı atfedilmesine ilişkin genel kuralın bir istisnasını oluşturmaktadır. Üç olumsuz testin de yerine getirilmesi halinde, ikamet devleti özel istihdam geliri üzerinde münhasıran vergilendirme hakkına sahip olacaktır. Buna karşılık, çalışma devletinin özel istihdam gelirini vergilendirmesi engellenecektir. Dolayısıyla 15(2) maddesinin üçüncü kuralının, çalışma devletiyle bağlantının yeterince sıkı olmaması halinde, özel istihdamla ilgili olarak ödenen ücretler üzerindeki vergilendirme haklarını münhasıran ikamet devletine (yeniden) devreden bir "de minimis kuralı" olarak görülmesi mümkündür (Schoueri, 1993:113).

OECD Model Vergi Anlaşmasının 15(1) ve (2) maddelerinde yer alan mevcut fiziksel mevcudiyet kriterini pandemi sonrası "her yerden çalışma" gerçeği ile bağdaştırmak oldukça zordur. Nitekim hem ikinci hem de üçüncü kural, çalışanın fiziksel mevcudiyetinin, tartışmasız bir şekilde, çalışma durumu ile sıkı bir bağlantı kurmak için en güvenilir kaynak kriteri olduğu bir zamanda düşünülmüştür. Dolayısıyla bu kuralların dayandığı varsayımlar, çalışanların uluslararası hareketliliğinin ve uzaktan çalışmanın yaygınlaştığı bir çağda artık bazı sorulara cevap veremez durumdadır (Niesten, 2021:120). Benzer bir durum madde 15(2)(a) kapsamındaki 183 gün kuralı açısından da geçerlidir. Çünkü kısa süreli istihdamdan kaynaklanan faaliyetler, çalışanın fiziksel olarak herhangi bir 12 aylık dönemde 183 günden az bir süre için bulunduğu ülkede vergilendirilmemektedir (Niesten, 2021:124).

Bu noktada, daha önce dijital göçebeler hakkında verilen birey örnekleri anımsanarak vergisel durum değerlendirmesi yapılacak olursa; dijital göçebe Laura'nın A devleti vatandaşı olduğu ve yeni bir hayat yaşamak için ülkesini terk ettiği ancak vergi ikametgahını (A devletinde kayıtlı ikametgâh) koruduğu ancak bu özgür ve maceracı yaşam tarzından memnun olduğu için kendi ülkesine geri dönmek niyetinde olmadığı bir konum söz konusudur. Laura açısından bu yaşam değişikliği ancak, faaliyetlerinin sadece iyi bir internet erişimi olan bir bilgisayar gerektiren uzaktan çalışmaya izin verdiği B ülkesinde yerleşik bir şirketle olan iş ilişkisi sayesinde mümkün olmuştur. Laura aslında, B ülkesine hiç gitmemiş ve patronlarıyla şahsen hiç tanışmamıştır. Öte yandan Laura'nın yaptığı tüm işler işvereninin B ülkesindeki işletmeleriyle ilgilidir. Bu nokta Laura aynı ülkede doksan günden fazla kalmamak, turist vizesi kullanmak ve asla işvereniyle (B ülkesi) aynı yetki alanında çalışmamak gibi aynı üç kuralı koruyarak farklı yetki alanlarından (C, D, E ülkeleri) uzaktan çalışmaya karar vermiştir. OECD Model Vergi Anlaşması madde 15 uyarınca, işin yapıldığı devletler (C, D ve E) -yani fiziksel olarak bulunduğu yerler- Laura'nın oradaki kısa süreli fiziksel varlığı nedeniyle vergilendirme yetkisine sahip değildir. Aynı durum, vergi anlaşması ile vergilendirilmesi engellenen işverenin mukim olduğu devlet (B) için de geçerlidir. Bu senaryoda, A devleti Laura tarafından elde edilen istihdam gelirini vergilendirme konusunda münhasır bir hakka sahip

olacaktır (ikamet). Böyle bir çıkış, Laura'nın durumundaki kişilere ikametgahlarını vergisel açıdan tercih edilen rejimlerin olduğu noktalara veya bölgesel bazda vergilendirmeye sahip ülkelere taşıma fırsatı yaratmaktadır. Bu, tüzel kişiler için matrah aşındırması kar kaydırması olarak (BEPS) tanımlanan ancak bir şekilde bireyler için önemli ölçüde ihmal edilen sorunun aynısıdır (Pignatari, 2023:392).

Örneğin, Laura'nın dijital göçebe yaşam tarzını sürdürmeye karar verdiğini ancak bu yetki alanın ikametgahı yalnızca kayda dayalı olarak belirlediğini ve bölgesel temelde bir vergilendirme rejimi benimsediğini göz önünde bulundurarak ikametgahını F devletinde sabitlediği varsayıldığında Laura, F devletinin sınırları dahilinde gelir elde etmediğinde dünyanın hiçbir yerinde vergilendirilmeyebilir, ancak yalnızca B devletindeki bir işveren tarafından ödenen maaş vergilendirilmesini engellemiş olmaktadır (Pignatari, 2023:393). Sonuç olarak, tüzel kişilikler düzeyinde yoğun bir şekilde tartışıldığı üzere, düşük vergilendirmenin olduğu veya hiç vergilendirmenin olmadığı ülkelere doğru bir kar (gelir) kayması bu noktada bireyler açısından söz konusu olmaktadır (Kostic, 2019:202-203).

Ayrıca, dijital göçebeler tarafından yürütülen faaliyetlerin niteliğini (istihdam veya hizmet sunumu) ayırt etmek kolay değildir. Çalışmanın dijital göçebe tanımı ve vize programları ile ilgili bölümlerinde de vurgulandığı üzere bu yeni istihdam modeline ilişkin olarak "bağımsız hizmet sağlayıcı" ve "çalışan" kavramları giderek birbirinden ayırt edilemez hale gelmekte, dolayısıyla dijital ekonomi dünyasında sürekli yeni iş modellerinin ve yeni çalışma biçimlerinin ortaya çıkması nedeniyle bu ikilik önemini yitirmektedir (Pignatari, 2020:44). Çalışma kavramı, işverenin tesislerinde ya da işverenin kendi yetki alanında fiziksel olarak bulunma ihtiyacından uzaklaşmaktadır. Bu bağlamda temel soru, gün geçtikçe birbirlerine yaklaşan ve aralarındaki farklar azalan bu iki kategoriye farklı vergi uygulamaları yapılmasının uygun olup olmadığıdır (Beretta, 2022:17 ve 25). OECD Model Vergi Anlaşması kapsamında (OECD, 2017), ticari faaliyetlerden veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelir 7. maddede ele alınmaktadır. Madde 7, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı da dahil olmak üzere ticari kazanç üzerindeki vergileme hakkını, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı elde eden kişi diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla bu faaliyetini sürdürmedikçe, mukim devlete tahsis etmektedir. Model Anlaşmanın 7. maddesi ticari veya mesleki faaliyetin bağımsız olarak gerçekleştirilmesini içerirken bir istihdam ilişkisi içerisinde sürdürülen faaliyetler 15. madde kapsamındadır. Dolayısıyla, OECD Model Vergi Anlaşması'nın bir hükmünün veya diğerinin uygulanması esasen bir faaliyetin bir birey tarafından bağımsız olarak yürütülüp yürütülmediğine dayanmaktadır. OECD'nin 2000 tarihli belgesinde de kabul edildiği üzere, bir istihdam ilişkisi içinde yürütülen faaliyetler (hizmet sözleşmesi) ile bağımsız olarak yürütülen faaliyetleri (hizmet sözleşmesi) birbirinden ayırmak bazen zor olabilmektedir (Beretta, 2022:14). Bu noktada neyin "istihdam" teşkil ettiğinin tespit edilmesi başka

bir ifadeyle gerçekleştirilen işin niteliği belirleyici konumdadır. OECD bu terimi tanımlamamaktadır. Bu nedenle, "istihdam" kavramının yorumlanması için OECD Model Vergi Anlaşması'nın 3(2) maddesine, yani tanımlanmamış vergi anlaşması terimlerinin anlaşmayı uygulayan devletin iç hukuku temelinde çözülmesini gerektiren genel yorum kuralına atıfta bulunulması gerektiği ifade edilmektedir (Beretta, 2022:18). OECD yorumunun 15. maddede yer alan belirsiz ifadeye rağmen, bu devletin, topraklarında faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülke, yani "çalışma devleti" olarak anlaşılmaktadır (OECD, 2017; De Broe, 2015:103). OECD Model Vergi Anlaşması'nın 3(2) maddesi uyarınca, terim tanımlanırken sadece vergi hukuku değil, her türlü iç hukuk dikkate alınmalıdır. Ancak, 3(2) maddesi akit devletler arasındaki olası nitelik çatışmalarını önleyememekte, bu da potansiyel çifte vergilendirme veya vergilendirmeme durumlarına yol açmaktadır (Pezzato, 2009:52).

Eğer Laura bağımsız bir hizmet sağlayıcısıysa (örneğin, bir serbest çalışan), ki dijital göçebeler için çoğu durum böyle görünmektedir, diğer hükümler ışığında incelendiğinde sorun aynı kalmaktadır. OECD Model Vergi Anlaşması madde 7, diğer devlette (C, D ve E) bir işyeri olmadığı sürece ikamet edilen devlette (A devleti) münhasır vergilendirme öngörmektedir ki bu da "dijital göçebeliğin" geçici niteliği ve sağlanan hizmetlerin niteliği göz önüne alındığında oldukça şüphelidir. Tipik olarak hizmetler, dijital göçebenin uzaktan çalıştığı devlet dışında üçüncü bir devlette ikamet eden şirketlere veya bireylere sağlanmaktadır (Pignatari, 2023:392).

Benzer şekilde, BM Model Sözleşmesi'nin (BM-MS) 14. maddesi, kaynak devletin "profesyonel hizmetler veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerin" sunulmasından elde edilen geliri vergilendirebilmesi için sabit bir yeri veya çalışanın 183 günü aşan bir süre boyunca orada bulunmasını gerektirmektedir. Bu yapı da aynı sorunla karşı karşıyadır. Dijital göçebeler aynı yetki alanında uzun süre kalmamaktadır. Bunun yanı sıra, bu durumda hangi yetki alanının (dijital göçebenin uzaktan çalıştığı devlet, hizmet alıcılarının bulunduğu devlet veya hatta işverenin bulunduğu devlet) kaynak ülke olarak kabul edilmesi gerektiği açık değildir (Turina, 2018:496). Nitekim bu derece dijitalleşen bir dünyada klasik olarak bilinen şekliyle "iş yeri" artık mevcut değildir.

4.2. Dijital Göçebelerin Elde Ettiği Geliri Vergilendirilmesinde Alternatif Çözümlerin Değerlendirilmesi

Dijital göçebelerin vergilendirilmesinde ortaya konan zorluklar, mevcut sistemin hem vergi mukimliğinin belirlenmesi hem de vergilendirme haklarının kaynak devlete atfedilmesi için fiziksel mevcudiyet gerekliliğinden arındırılması amacıyla yeniden tasarlanmasını gerektirmektedir. İlk alternatif, çifte vergi anlaşmalarında öngörülen yurt içi ikamet kurallarının ve eşitlik bozucu kuralların klasik bölgesel bağlantıdan ayrılması amacıyla yeniden değerlendirilmesinden oluşmaktadır. Bu bağlamda, Estonya e-ikamet modeli ilginç bir başlangıcı temsil etmektedir. Bu durum, özellikle ikamet kurallarının

(örneğin kayıt yeri) vergi yükünün düşük veya vergisiz yetki bölgelerine kaydırılması amacına hizmet edebileceği durumlarda geçerlidir.

Ayrıca, CRS (Common Reporting Standarts) kuralları bu noktada tamamlayıcı bir mekanizma olarak faydalı olabilecektir. CRS kapsamında, finansal kuruluşlar, hesap sahiplerinin (veya kontrol eden kişilerin) tüm vergi ikametgahlarını ve vergi mükellefi kimlik numaralarını (TIN-taxpayer identification number), "makul olma testi" olarak bilinen yöntemi uygulayarak gerekli kendi kendine onay formunda[2] açıklamalarını sağlamalıdır. Bu anlamda, finansal kuruluşların (1) hesaplarını ve ürünlerini tuttukları yetki alanı dışında vergi mükellefi gibi görünen müşterileri tespit etmeleri ve (2) belirli bilgileri yerel vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir. Yerel makam bu bilgileri, kişinin mukim olarak kabul edildiği vergi makamıyla paylaşabilecektir (OECD, 2023). Normal şartlar, raporlanabilir hesaplar CRS'ye katılan bir ülkede yabancı vergi mükellefleri tarafından tutulanları içermektedir ve uymayan bireyler yabancı vergi mükellefiyeti göstergelerine göre raporlanmaktadır. CRS'ye katılmayan bir ülkede yerel vergi mükellefleri veya yabancı vergi mükellefleri tarafından tutulan hesaplar raporlanamaz. Dijital göçebenin muhtemelen bir banka hesabı olduğu göz önüne alındığında, finans kurumu kendi kendini belgelendirme prosedüründe sağlanan bilgileri doğrulamalıdır. Başka bir ifadeyle, dijital göçebenin bir vergi ikametgahı ve banka tarafından değerlendirilecek ve potansiyel olarak yerel vergi dairesi ile paylaşılacak bir TIN sağlaması gerekir. CRS 100'den fazla ülke tarafından imzalanmış olsa da (OECD, 2022b), uyum düzeyi ve finans kuruluşlarının milyonlarca hesap arasında dijital göçebelerin kimliklerini nasıl tespit edebilecekleri hala belirsizliğini korumaktadır. Örneğin, önemli bir dijital göçebe merkezi olarak bilinen Endonezya CRS'ye katılmıştır. Her durumda, CRS tarafından benimsenen çok taraflı yaklaşım, yalnızca bir dijital göçebenin ikametgahını değil, aynı zamanda ne kadar ve nereden gelir elde edildiğini belirlemek için önemli bir araç olabilecek konumdadır.

Vergi anlaşması hükümlerinin değişen çalışma modelleri ve dijitalleşme sürecine uyumu değerlendirilirken; çalışanlar ve bağımsız hizmet sağlayıcılar tarafından elde edilen gelirle ilgili olarak, çalışanın ikamet ettiği devletin birincil vergilendirme hakkına sahip olacağı tek bir madde "işgücü geliri" önerildiği görülmektedir (Beretta, 2022:26). Buna göre kaynak devlet "iş yeri" ise, bireyin ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir on iki aylık dönemde en az doksan günlük bir süre boyunca kendi topraklarında fiziksel olarak bulunması halinde bu geliri vergilendirebilme hakkı olacaktır. Buna ek olarak, bireyin iş faaliyetlerini söz konusu yetki alanında bir işyeri veya sabit

[2]Banka hesabı açılırken veya CRS raporlama döngüsü sırasında bankalar "Vergi İkametgahı Öz Sertifika Beyan Formu" veya "CRS Varlık Öz Sertifika Formu" adı altında bir beyan formu gönderebilmektedir. Bu form, hesap sahiplerine vergi mukimi oldukları ülkeleri ve kendileri hakkında diğer ilgili bilgileri belgelendirmeleri için gönderilmektedir. Form genel olarak Hesap sahibinin (i) adını, (ii) ikamet adresini, (iii) vergi amaçlı ikamet ettiği yetki alan(lar)ını, (iv) her bir raporlanabilir yetki alanı için vergi kimlik numarasını ve (v) doğum tarihini içermektedir.

üs aracılığıyla gerçekleştirmesi halinde kaynak devlet vergilendirmesi yapılacaktır. Benzer şekilde Avrupa Ekonomik ve Sosyal Komitesi (EESC-European Economic and Social Committee), Avrupa Birliği üyesi devletlerin "çalışanın ülkedeki çalışma günlerinin sayısının takvim yılı başına 96 günü aşması halinde vergilendirilmesi" (EESC, 2022) konusunda anlaşmaya varmalarını önermiştir. Bu değişiklik Model anlaşmanın 15. maddesinin kaldırılması anlamına gelirken, 7. madde korunacak, ancak uygulama kapsamı şirketler ve gerçek kişiler dışındaki tüzel kişilerle sınırlandırılacaktır. Bu kural esasen, sırasıyla OECD Model Vergi Anlaşması'nın 15(2)(a) maddesi ve BM Modelinin 14(1)(b) maddesinde yer alan fiziki mevcudiyet testlerini yeniden formüle edilmesi ve birleştirilmesini içermektedir. Söz konusu değişiklik OECD Model Vergi Anlaşmasının 15(2)(b) ve (c) maddelerinde yer alan ve işverenin; çalışanın maaşının maliyetini karşılayan kaynak ülkede mukim olmasını veya bir daimi işyerine sahip olmasını gerektiren diğer iki koşulun, artık iş gücü gelirine ilişkin yeni madde metnine dahil edilmemesini öngörmektedir (Beretta, 2022:27). Bu alternatif ile OECD Model Vergi Anlaşması 15(2)(b) ve (c) maddelerinin kaldırılmasının suistimal stratejileriyle mücadele açısından önemli bir etkisi olmayacağı belirtilmektedir. Özellikle vergi idarelerinin coğrafi konum belirleme ve konum tabanlı uygulamalar gibi bilişim teknolojileri aracılığıyla çalışanın hareketlerini izleyebilmesi söz konusuysa, fiziksel uygunluk testinin uygulanmasının yeterince kolay olacağı; muhtemel kötüye kullanım uygulamaları (örneğin, bir işverenin bir ülkede tek bir işi yürütmek için farklı bireylerden yararlanması ve her bir bireyin o ülkede 12 aylık herhangi bir dönemde 90 günden daha az süreyle fiziksel olarak kalması), vergi anlaşmalarının çeşitli şekillerde kötüye kullanılmasına karşı yedek hükümler olan temel amaç testi (PPT-Principle Purpose Test) veya faydaların sınırlandırılması (LOB-Limitation on Benefits) hükümlerinin uygulanması yoluyla ele alınarak bu boşluğun doldurulacağı ifade edilmektedir (Beretta, 2022:28).

Buna karşılık, Model Anlaşmasının maddelerinde yapılacak değişiklikler ya da maddelerin birleştirilip "Emek (İşgücü) Geliri" başlığı ile tek bir maddenin oluşturulması, tüm sağlayıcılar/çalışanlar için geçerlilik teşkil edecektir. Bu açıdan herhangi bir değişikliğin asimetri ve eşitsizlik yaratmaması noktasında yapılacak öneriler hassasiyet gerektirmektedir. Tek bir madde fikri ve 183 gün kuralının azaltılması yerinde olsa da bu öneri tek başına hem dijital göçebelerin ikametgahının belirlenmesi hem de dijital ekonomi bağlamında "iş yerinin" tanımlanmasıyla ilgili zorlukları ortadan kaldırmamaktadır. Bu durum yalnızca kaynakta vergilendirme için gereken fiziksel mevcudiyet düzeyini azaltmaktadır. Çalışmada da yer verildiği üzere, dijital göçebeler genellikle aynı ülkede doksan günden daha az zaman geçirmektedir. Vergilendirme hakkının kaynak devlete tahsisi için bir kriter olarak fiziki mevcudiyetin tamamen ortadan kaldırılması veya en azından BM-Model Anlaşmanın 14. ve OECD-Model Anlaşmanın 15. maddesinde

öngörülen 183 gün kuralının bu yeni gerçekliğe daha uygun bir düzeye indirilmesi diğer tedbirlerle uyumlu olmalıdır. Bir işverene bağlı şekilde istihdam ve serbest çalışan ayrımının çifte vergilendirme anlaşmaları ışığında netleştirilerek bu kategorilere aynı vergi muamelesinin uygulanması da önem taşıyan bir başka noktadır.

Ayrıca mevcut koşullar, dijital göçebeler gibi kısa süreli ikamet durumu gösteren ve vergi idareleri açısından halen takip ve uyum zorlukları içeren çalışan gruplarının varlığı da dikkate alındığında en azından bir süre daha daimi işyeri ilgili olan (c) maddesinin korunmasının daha iyi olacağını göstermektedir. Uzaktan çalışma, kaynak devlette vergilendirmeyi haklı kılacak özel koşullar altında faaliyetin icra edildiği bir işyeri veya işverenin sabit bir üssünü oluşturabilmektedir. Bu bağlamda, yeni kümülatif koşulların olumlu bir biçimde yazılması daha uygun olacaktır (Pignatari, 2023:394). Ayrıca, ikamet edilen devletin (çalışanın) ilgili kısmı kaynak devletlere aktardığı çok taraflı bir yeniden dağıtım aracı dizaynının, maaşlar üzerindeki stopaj vergisi gibi idari zorlukların üstesinden gelebilmesi mümkündür. Bu araç, Avrupa Birliği'nde KDV amacıyla kullanılan "tek durak ofis (one-stop-shop)" sistemine benzemektedir (Kostic, 2019:212). Böyle çok taraflı bir mekanizma ile ülkeler arasında koordinasyon, bilgi alışverişi ve idari yardım talep edilebileceğinden hem vergi mükellefleri (işverenler ve çalışanlar) hem de vergi idareleri açısından uyum maliyetlerinin azaltılması söz konusu olabilecektir. Bu sisteme göre, işverenin sınır ötesi uzaktan çalışanlarının ikamet ettikleri ülkede, işverenin bulunduğu yetki alanında veya başka bir yerde (dijital göçebeler söz konusu olduğunda) çalıştığı gün sayısını bildirmesi gerekecektir. Bu bağlamda, vergi makamları, hangi yetki alanının vergilendirme haklarını kullanmasına izin verildiğini belirleyebilecek ve istihdam gelirini farklı yetki alanları arasında paylaştırabilecek ve tahsis edebilecektir. Alternatiflerden birisi de başlangıçta sadece işverenler için geçerli olan bu tür yükümlülüklerin daha sonra bağımsız yüklenicileri de kapsayacak şekilde genişletilmesidir. Bununla birlikte, uyum ve uygulama zorlukları devam etmekte ve vergi mükellefleri ile yetki alanları arasında yüksek düzeyde koordinasyon ve şeffaflık gerektirmektedir (Pignatari, 2023:395).

Bu noktada Model Anlaşmaya dijital göçebenin özelliklerini tanımlayacak ve tarihsel olarak sınır işçilerine uygulanan ve OECD Model Vergi Anlaşması Madde 15(3)'te gemilerde veya uçaklarda çalışan işçiler için yer alan sistematiğe benzer nitelikte bir hüküm getirilmesi de bir başka alternatiftir. Suistimale açık bir durum ortaya çıkarsa (dijital göçebe Laura'da olduğu gibi), temel amaç testi maddesi (PPT) anlaşmanın faydalarını (münhasır ikamet vergilendirmesi) reddetmek için yeterli olacaktır. Dijital göçebeler için faydaların sınırlandırılması (LOB) maddesinde öngörüldüğü gibi bir "nitelikli ikamet testi" de bu suistimal karşıtı paketi tamamlayacaktır (Kostic, 2019:202-203). Bu bağlamda sunulan alternatifler öneriler kısaca değerlendirildiğinde;

a) İlk öneri, BM-Model Anlaşma Madde 14 (bağımsız kişisel hizmetler) ve OECD Model Vergi Anlaşması Madde 15'in (istihdam geliri) birleştirilerek bu iki kategori arasındaki ayrımın ve "işveren" teriminin kullanımının kaldırılmasıdır. Bu doğrultuda ortaya çıkacak yeni hüküm OECD Model Vergi Anlaşması 15. maddeye benzer bir yapıya sahip olacak ve "yüklenici" terimi kullanılacak olup bu terimin tanımı Model anlaşmada yer alacaktır. Bu durumda yeni madde aşağıdaki şekilde sistematize edilebilecektir:

-Kural: İkamet edilen devlet, istihdam veya bağımsız kişisel hizmet sunumuna ilişkin olarak birincil vergilendirme hakkına sahiptir

-İstisna: Bu faaliyetler diğer akit devlette icra edilirse, buradan elde edilen gelir diğer devlette vergilendirilebilir. Bu kümülatif vergilendirme yalnızca iki olumlu koşuldan en az birinin karşılanması halinde geçerli olacaktır: (i) alıcıların diğer devlette toplamda yetmiş günü aşan bir süre veya süreler boyunca bulunması ve (ii) ücretin yüklenicinin diğer devlette sahip olduğu bir işyeri veya sabit yer tarafından karşılanması.

b) AB'de KDV açısından gerçekleşen tek durak ofis (one stop shop) uygulamasına benzer çok taraflı bir yeniden dağıtım mekanizmasının benimsenmesi,

c) Model Anlaşmada, sınır işçileri ve gemi ya da uçaktaki işçilere uygulananlar gibi dijital göçebelere ilişkin özel bir hükmün kabul edilmesi olasılığının varlığı olarak özetlenebilmektedir.

Sonuç

Vergi ikameti ve vergilendirme hakkının kaynak devletlere tahsisi, tarihsel olarak fiziksel bir mevcudiyet veya bölgesel bir bağ ihtiyacı temeline dayanmaktadır. Yaşanan dijitalleşme sürecinde iş modellerinin değişmesiyle birlikte bu bağlantı artık bireylerin vergilendirilmesini karşılaşmakta yetersiz kalmaktadır. İş hareketliliği hem şirketler hem de bireyler için özellikle vergi ikametgahının belirlenmesi ve elde edilen gelirin vergilendirilmesiyle ilgili önemli zorlukları da beraberinde getirmektedir. COVID-19 pandemisinin teknolojideki gelişmeleri hızlandırmasıyla birlikte gelişim ve hem kişisel hem profesyonel açıdan yeni yaşam tarzları arayışı, komşu yetki alanlarının bölgesel sınırlarını aşmaktadır. Bu yeni gerçeklik altında, Brezilya ve Endonezya'nın "komşu" olabileceğini ve dijital göçebelerin ortaya çıkan bu yeni normalin sınır ötesi çalışanları olarak görülebileceğini düşünmek dünyanın geldiği son durumu oldukça net şekilde ortaya koymaktadır. Öte yandan bireyler ve işverenleri, mevcut artan iş hareketliliğinden kaynaklanan önemli ve karmaşık sorularla karşı karşıyadır. Ortaya çıkan zorluklar vergi hukukunun ötesine geçmekte ve iş hukuku ve sosyal güvenlik sistemi gibi birçok alanı etkilemektedir. Örneğin, hangi sosyal güvenlik sistemi geçerlidir, işveren hangi yetki alanı için vergi ödemelidir, maaşlar üzerindeki stopaj vergisi nasıl işler ve hangi çalışma mevzuatı geçerlidir? Farklı ülkeler "dijital göçebelik" olgusuyla başa çıkmak için dijital göçebe vizeleri gibi özel rejimler yürürlüğe koymuştur. Ancak bu programların bir kısmı dijital göçebeler

tanımının vazgeçilmez bir unsuru olan kısa süreli kalıcılıktan yoksun olup dijital göçebe ve uzaktan çalışan gruplarını birbiriyle eşanlamlı şekilde yorumlamaktadır. Öte yandan kısa süreli kalıcılık ve büyük ölçüde hareketlilik dijital göçebeleri diğer çalışan gruplarından ayırmakta ve idari açıdan daha büyük güçlükleri beraberinde getirmektedir.

Bu bağlamda, çalışmada dijital göçebelikten kaynaklanan vergisel zorluklar, bireylerin vergilendirilmesine özel olarak odaklanarak OECD Model Vergi Anlaşmasındaki kurallar çerçevesinde analiz edilmeye çalışılmıştır. Dijital göçebeler aynı yetki alanında uzun süre kalmamakta ve bu nedenle hiçbir yerde ikamet etmedikleri düşünülebilmektedir. Bu nedenle ikamet kurallarının hem iç hukuk hem de çifte vergi anlaşmaları (eşitlik bozucu kurallar) düzeyinde değiştirilmesi özellikle dijital göçebeler gibi hareketlilik düzeyi yüksek bireyler açısından devamlı olarak karşılıklı anlaşma usulüne başvuru prosedürünü uygulamanın önüne geçebilecektir. Bu, mukim statüsünün kazanılması için fiziksel mevcudiyet veya bölgesel bağlantı gerekliliğini göreceleştirebilmektedir. Ayrıca CRS kuralları, finansal kuruluşların hesaplarını ve ürünlerini tuttukları yetki alanı dışında vergi mükellefi gibi görünen müşterileri tespit etmelerine ve belirli bilgileri yerel vergi dairesine bildirmeleri gerektiğinde fayda sağlayabilecektir.

Bununla birlikte dijital göçebeler tarafından elde edilen gelirin vergilendirilmesinde bireylerin bir ülkede vergi mukimi sayılmasının genel şartı sayılabilecek 183 gün kuralı ve çalışan veya bağımsız hizmet sağlayıcı şeklinde faaliyet göstermesi, vergilendirme sürecinde güçlüklere neden olabildiğinden bazı alternatifler önerilmektedir. Bunlardan ilki, BM Model Anlaşma Madde 14 (bağımsız kişisel hizmetler) ve OECD Model Vergi Anlaşması madde 15'in (istihdam geliri) birleştirilerek bu iki kategori arasındaki ayrımın ve "işveren" teriminin kullanımının kaldırılmasıdır. Bu öneride sunulan değişiklik sonrası, OECD Model Vergi Anlaşması Madde 15'tekine benzer bir yapı meydana gelecektir: (1) çalışanın mukim olduğu devlette münhasıran vergilendirme (genel kural) ve (2) faaliyetlerin diğer akit devlette icra edilmesi ve iki olumlu koşuldan birinin karşılanması halinde kümülatif vergilendirme (istisna). 183 gün kuralı ise yetmiş güne indirilerek bir daimi işyeri gerekliliği korunacaktır.

Bir başka değişiklik önerisi ise ikamet edilen devletin ilgili kısmı kaynak devletlere aktardığı çok taraflı bir yeniden dağıtım aracını içermektedir. Son olarak, çifte vergi anlaşmalarına dijital göçebeler ve diğer çalışma türleri için özel bir hükmün dahil edilmesi vergilendirmeye ilişkin güçlüklerin aşılmasında önemli bir adım olarak görülmektedir. Potansiyel suistimaller (düşük vergili yetki alanlarında ikamet) temel amaç testi (PPT) ve faydaların sınırlandırılması (LOB) hükmü kapsamında bireyler için "nitelikli ikamet testi" ile etkili bir şekilde ele alınabilecektir.

Önerilen her alternatif kendine özgü zorluklar içermekle birlikte temel olarak dijital göçebelik gibi bir çalışma modelinin ortaya çıkardığı sorunlar ve buna karşı uluslararası vergi sistemindeki değişiklik ihtiyacı ortaya

konulmaya çalışılmıştır. Günümüz koşullarında, fiziksel varlık bir vergilendirme bağlantısı olarak sadece şirketler açısından değil bireyler için de giderek daha az sağlanabilen kriter haline gelmektedir. Bu çerçevede dijital ekonominin sadece tüzel kişilikler üzerindeki etkisine değil, aynı zamanda bireylerin vergilendirilmesi noktasında yarattığı güçlüklere odaklanarak vergi rejimlerinin kapsayıcı şekilde revize edilmesi ihtiyaç duyulan bir yaklaşımdır.

Kaynakça

Airbnb (2022), "Shareholder Letter Q3 2022 Airbnb Investor", *Airbnb,* San Francisco, https://investors.airbnb.com/home/default.aspx (Erişim Tarihi: 31.05.2023)

Althoff, L., Eckert, F., Ganapati, S. ve Walsh, C. (2022), "The Geography of Remote Work", *Regional Science and Urban Economics*, 93, 1-21.

Barrero, J.M., Bloom, N. ve Davis, S.J. (2021), "Internet Access and its Implications for Productivity, Inequality, and Resilience", *National Bureau of Economic Research,* Working Paper, 29102, https://doi.org/10.2139/ssrn.3895137

Beretta G. (2022), "Work on the Move": Rethinking Taxation of Labour Income Under Tax Treaties, *International Tax Studies,* Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-06/International%20-%20%E2%80%9CWork%20on%20the%20Move%E2%80%9D%20Rethinking%20Taxation%20of%20Labour%20Income%20under%20Tax%20Treaties%20-%20IBFD.pdf (Erişim Tarihi: 27.07 2023)

Broom, D. (2022), "Spain is the Latest Country to Consider Digital Nomad Visas", World Economic Forum, https://www.weforum.org/agenda/2022/10/digital-nomads-remote-working-spain-trend/ (Erişim Tarihi: 09.02.2023)

Brown, H. (2020), "FAQs about Estonia"s Digital Nomad Visa", *Republic of Estonia E-Residency,* 7 July 2021, https://www.e-resident.gov.ee/blog/posts/faqs-about-estonias-digital-nomad-visa (Erişim Tarihi: 02.03.2023)

Cook, D. (2020), The Global Remote Work Revolution and the Future of Work, (Ed.) Liebowitz J., *The Business of Pandemics: The COVID-19 Sory*, Auerbach Publications, 143-166.

Cook, D. (2023), "What is a Digital Nomad? Definition and Taxanomy in the eRa of Mainstream Remote Work", *World Leisure Journal*, 65(2), 256-275.

Cook, D. (2022), "Breaking the Contract: Digital Nomads and the State", *Critique of Anthropology,* 42(3), 304-323.

De Broe, L. (2015), Income from Employment, (Ed.) Reimer E. ve Rust A., *Klaus Vogel on Tax Conventions*, 4th edt., Kluwer Law International.

EESC (2022), *Taxation of Cross-Border Teleworkers and Their Employers,* European Economic and Social Committee, https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/opinions- information-

reports/opinions/taxation-cross-border-teleworkers-and-their-employers (Erişim Tarihi: 03.06.2023)

EPRS (2022), Tax Policies for a New Generation, European Parliament Research Service, https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/733697/EPRS_ATA(2022)733697_EN.pdf (Erişim Tarihi: 06.05.2023)

Eversheds Sutherland (2022), "A Workplace Around the World, What the Rise of the Digital Nomad Means for Global Businesses", *Eversheds Sutherland,* London, https://www.eversheds-sutherland.com/documents/services/employment/digital-nomad-guide7.pdf (Erişim Tarihi: 13.06.2023)

Frost, R. (2023), "Spain has Launched a Digital Nomad Visa-Here'S Everything You Need to Know Before You Apply", *Euronews,* Https://Www.Euronews.Com/Travel/2023/01/30/Always-Wanted-To-Move-To-Spain-A-New-Digital-Nomad-Visa-Could-Let-You-Stay-For-5-Years (Erişim Tarihi: 21.06.2023)

Hongler, P. ve Pistone P. (2015), "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", *WU International Taxation Research Paper Series,* https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID2603710_code1908122.pdf?abstractid=2591829&mirid=1&type=2 (Erişim Tarihi: 23.12.2023)

Hooper, K. ve Benton M. (2022), "The Future of Remote Work: Digital Nomads and the Implications for Immigration Systems", *Migration Policy Institute,* Washington, DC, https://www.migrationpolicy.org (Erişim Tarihi: 24.12.2023)

Korpela, M. (2020), "Searching for Counterculteral Life Abroad: Neo-nomadism, Life Style Mobility or Bohemian Lifestyle Migration?", *Journal of Ethic and Migration Studies,* 46(15), 3352-3369.

Kostić, S.V. (2019), "In Search of the Digital Nomad-Rethinking the Taxation of Employment Income Under Tax Treaties", World Tax Journal, 11(2), 189-225.

Kostikidis, S. (2023), "A Better Way to Establish Tax Treaty Residence for Mobile Individuals", Tax Notes International, 110, 1461-1470.

Makimoto, T. ve Manners, D. (1997), *Digital Nomad,* Chichester: Wiley.

MBO (2022), Working from the Road: The Aspirations and Reality for Digital Nomads, https://www.mbopartners.com/state-of-independence/digital-nomads/2022-report/ (Erişim Tarihi: 25.06.2023)

MBO (2023), "Digital Nomads: Nomadism Enters the Mainstream". https://info.mbopartners.com/rs/mbo/images/2023_Digital_Nomads_Report.pdf (Erişim Tarihi: 02.02.2024)

Messenger, J.C. (2019), *Telework in the 21st Century: An Evolutionary Perspective*, Cheltenham: Edward Elgar.

Müller, A. (2016), "The Digital Nomad: Buzzword or Research Category?", *Transnational Social Review,* 6(3), 344-348.

Nash, C., Jarrahi, M.H., Sutherland, W. ve Phillips, G. (2018), Digital Nomads Beyond the Buzz-Word: Defining Digital Nomadic Work and Use of Digital Technologies, (Ed.) Chowdhury G., McLeod J., Gillet V. ve Willett P., *Transforming Digital Worlds*, Springer International Publishing (207-217).

Newbold, J.W., Rudnicka, A., Cook, D., Cecchinato, M.E., Gould, S.J.J. ve Cox, A.L. (2022), "The New Normals of Work: A Framework for Understanding Responses to Disruptions Created by New Futures of Work", *Human-Computer Interaction*, 37(6), 508-531.

Niesten, H. (2021), "Revising the Fiscal and Social Security Landscape of International Teleworkers in the Digital Age", *Intertax,* 49(2), 120-143.

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017: Commentaries to Article 15*, OECD Publishing, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page4 (Erişim Tarihi: 07.10.2023)

OECD (2021), "Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic" (21 Jan), https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated- guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/ (Erişim Tarihi: 07.10.2023)

OECD (2022a), "Should OECD Countries Develop New Digital Nomad Visas?", *Migration Policy Debates*, July, No.27, https://web-archive.oecd.org/2022-07-22/638329-MPD-27-Should-OECD-countries-develop-new-Digital-Nomad-Visas-July2022.pdf (Erişim Tarihi: 08.10.2023)

OECD (2022b), "The CRS Multilateral Competent Authority Agreement", https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/ (Erişim Tarihi: 07.10.2023)

OECD (2023), *Automatic Exchange Portal: Online Support for the Implementation of Automatic Exchange of Information in Tax Matters. Rules Governing Tax Residence,* https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/ (Erişim Tarihi: 06.10.2023)

Orel, M. (2019), "Coworking Environments and Digital Nomadism: Balancing Work and Leisure Whilst on the Move", *World Leisure Journal,* 61(3), 215-227.

Orel, M. ve Bennis, W.M. (2021), "Classifying Changes. A Taxonomy of Contemporary Coworking Spaces", *Journal of Corporate Real Estate,* 23(4), 278-296.

OTS (2022), "Hybrid and Distance Working Report: Exploring the Tax Implications of Changing Working Practices", *Office of Tax Simplification,* 20 December, https://www.gov.uk/government/publications/ots-report-on-

hybrid-and-distance-working/hybrid-and-distance-working-report-exploring-the-tax-implications-of-changing-working-practices (Erişim Tarihi: 03.05.2023)

Pezzato, G. (2009), The Meaning of the Term "Employment" Under Article 15 of the OECD Model Convention, (Ed) Hohenwarter D. ve Metzler V., *Taxation of Employment Income in International Tax Law*, Vienna: Linde Verlag.

Pignatari, L.T. (2020), "Article 15(2) of the OECD Model and the International Hiring-Out of Labour: New Criteria Required?", *Bulletin International Taxation,* 74(8), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

Pignatari, L.T. (2023), "The Taxation of Digital Nomads and 3W"s: Between Tax Challenges and Heavenly Beaches", *Intertax,* 51(5), 384-396.

Pistone, P. (2019), Article 15: Income from Emplyment, (Ed) Vann R. vd., Amsterdam: *IBFD Online Collection of Global Tax Treaty Commentaries (GTTC).*

Reichenberger, I. (2018), "Digital Nomads-A Quest for Holistic Freedom in Work and Leisure", *Annals of Leisure Research*, 21(3), 364-380.

Schoueri, L.E. (1993), "The Residence of the Employer in the "183-Day Rule" (Article 15 of the OECD"s Model Double Tax Convention)", *Intertax,* 23 (1), 20-29.

Statista (2022), "Share of Digital Nomads Worldwide as of March 2022, by Nationality", https://www.statista.com/statistics/1298849/digital-nomads-by-nationality-worldwide/ (Erişim Tarihi: 13.02.2023)

Thompson, B.Y. (2019), "The Digital Nomad Lifestyle: (remote) Work/Leisure Balance, Privilege, and Constructed Community", *International Journal of the Sociology of Leisure*, 2(1-2), 27-42.

Turina A. (2018), "Which "Source Taxation" for the Digital Economy?", *Intertax,* 46(6), 495-519.

UNWTO (2023), "Digital Nomad Visas", World Tourism Organisation, Madrid, https://doi.org/10.18111/9789284424481 (Erişim Tarihi: 13.02.2023)