AİLE İŞLETMELERİNDE
DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN YÖNETİMİ

Editörler
Doç. Dr. Osman Yılmaz
Dr. Öğr. Üyesi Özgür Çark
Dr. Öğr. Üyesi Cihan Tınaztepe

nobel bilimsel

AİLE İŞLETMELERİNDE DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN YÖNETİMİ

Editörler: Doç. Dr. Osman Yılmaz, Dr. Öğr. Üyesi Özgür Çark, Dr. Öğr. Üyesi Cihan Tınaztepe

Bilimsel Eserler No. : 667
ISBN : 978-625-7589-38-3
E-ISBN : 978-625-7589-39-0
Basım Sayısı : 1. Basım, Mayıs 2021

© Copyright 2021, NOBEL BİLİMSEL ESERLER SERTİFİKA NO.: 20779

Bu baskının bütün hakları Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.ne aittir. Yayınevinin yazılı izni olmaksızın, kitabın tümünün veya bir kısmının elektronik, mekanik ya da fotokopi yoluyla basımı, yayımı, çoğaltımı ve dağıtımı yapılamaz.

Nobel Yayın Grubu, 1984 yılından itibaren ulusal ve 2011 yılından itibaren ise uluslararası düzeyde düzenli olarak faaliyet yürütmekte ve yayınladığı kitaplar, ulusal ve uluslararası düzeydeki yükseköğretim kurumları kataloglarında yer almaktadır.

'NOBEL BİLİMSEL ESERLER' Bir Nobel Akademik Yayıncılık markasıdır.

Genel Yayın Yönetmeni : Nevzat Argun -nargun@nobelyayin.com-
Yayın Koordinatörü : Gülfem Dursun -gulfem@nobelyayin.com-

Redaksiyon : Emre Gürbüz -emregurbuz@nobelyayin.com-
Sayfa Tasarım : Erhan Bakır -erhan@nobelyayin.com-
Görsel Tasarım Uzmanı : Mehtap Yürümez -mehtap@nobelyayin.com-
Kapak Tasarım : Lale Yalçın -laleenobel@gmail.com-
Baskı ve Cilt : Vadi Grafik Tasarım ve Reklamcılık Ltd. Şti. Sertifika No: 47479
İvedik Org. San. 1420. Cad. No. 58/1 Yenimahalle/ANKARA - Tel: 0 312 395 85 71

Kütüphane Bilgi Kartı

Yılmaz, Osman., Çark, Özgür., Tınaztepe, Cihan.
Aile işletmelerinde Dijital Teknolojiler / *Editörler: Osman Yılmaz, Özgür Çark, Cihan Tınaztepe*
1. Basım. XVI + 374 s. 16,5x23,5 cm. Kaynakça var, dizin yok.
ISBN: 978-625-7589-38-3
E-ISBN: 978-625-7589-39-0
1. Aile İşletmeleri 2. Dijital Dönüşüm 3. Dijital Dönüşümün Yönetimi

Genel Dağıtım

ATLAS AKADEMİK BASIM YAYIN DAĞITIM TİC. LTD. ŞTİ.
Adres: Bahçekapı mh. 2465 sk. Oto Sanayi Sitesi No:7 Bodrum Kat Şaşmaz-ANKARA - siparis@nobelyayin.com-
Telefon: +90 312 278 50 77 - **Faks:** 0 312 278 21 65
E-Satış: www.nobelkitap.com - esatis@nobelkitap.com / www.atlaskitap.com - info@atlaskitap.com

Dağıtım ve Satış Noktaları: Alfa Basım Dağıtım, Arasta, Arkadaş Kitabevi, D&R Mağazaları, Dost Dağıtım, Ekip Dağıtım, Kida Dağıtım, Kitapsan, Nezih Kitabevleri, Pandora, Prefix, Remzi Kitabevleri

Bölüm Yazarları

1. Bölüm - Dijital Teknolojilerin Aile İşletmelerinde Karar Alma Süreci Üzerine Etkileri

Dr. Öğretim Üyesi Mehmet Bağış
Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi,
Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü,
mehmetbagis@subu.edu.tr **OrcID:** 0000-0002-3392-3376

2. Bölüm - Aile Turizm İşletmelerinde Dijital Dönüşüm

Öğr. Gör. Dilek Eren
Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi,
Bolu MYO, Otel Lokanta ve İkram Hizmetleri Bölümü,
eren_d@ibu.edu.tr, **OrcID:** 0000-0002-8868-9687

3. Bölüm - Diijital Dönüşüm Sürecinde Aile İşletmelerinde Yenilik (İnovasyon)

Öğr. Gör. Dr. Esma Ebru Şentürk
Hitit Üniversitesi, Osmancık Ömer Derindere MYO,
ebrucesurr@gmail.com, **OrcID:** 0000-0002-4528-1518

Dr. Öğr. Üyesi Cihat Kartal
Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü,
dr_cihat_kartal@yahoo.com, **OrcID:**0000-0003-2390-8268

4. Bölüm - Aile İşletmelerinde Dijital Girişimcilik

Dr. Öğr. Üyesi Vasfi Kahya
Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, HMYO, İşletme Bölümü,
vasfi.kahya@gmail.com, **OrcID:** 0000-0002-2154-5689

5. Bölüm - Dijital Dönüşüm Sürecinde Aile İşletmelerinde Yeni Nesile Yetki Devri

Dr. Öğr. Üyesi Necmiye Tülin İrge
İstanbul Aydın Üniversitesi İİBF,
necmiyeirge@aydin.edu.tr, **OrcID:** 000-0001-9936-6229

6. Bölüm - Dijital Dönüşüm ve Aile İşletmelerinde Liderlik

Dr. Öğretim Üyesi Serdar Çakan
Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu MYO, Yönetim ve Organizasyon Bölümü,
serdarcakan@ibu.edu.tr, **OrcID:** 0000-0001-7444-9079

7. Bölüm - Aile İşletmelerinde Dönüşümcü Liderlik ve Dijital Dönüşüm

Dr. Öğr. Üyesi Sibel Aybar
İstanbul Gelişim Üniversitesi, Gelişim MYO, İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümü,
saybar@gelisim.edu.tr, **OrcID:** 0000-0003-4725-9653

8. Bölüm - Aile İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi ve Dijital Dönüşüm

Dr. Okan Güray Bülbül
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi,
İİBF, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü,
okan.bulbul@hbv.edu.tr, **OrcID:** 0000-0002-1152-4841

9. Bölüm - Aile İşletmelerinde Kariyer Yönetiminde Dijital Dönüşüm

Dr. Münevver Bayar
Müdür, Sosyal Güvenlik Kurumu, Ankara,
munevverbayar@hotmail.com, **OrcID:** 0000-0002-8077-2160

10. Bölüm - Aile İşletmelerinde Yetenek Yönetiminde Dijital Dönüşüm

Doç. Dr. Demet Özcan
İstanbul Gelişim Üniversitesi, MYO, Sivil Hava Ulaştırma İşletmeciliği (İngilizce)
dozcan@gelisim.edu.tr, **OrcID:** 0000-0002-3142-2818

11. Bölüm - Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşümün İşgücü Üzerindeki Etkileri

Prof. Dr. Gönen İlkar Dündar
İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi,
gdundar@istanbul.edu.tr, **OrcID:**.org/0000-0002-1097-1236

12. Bölüm - Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşümün İşgücü Üzerindeki Etkileri

Dr. Öğretim Üyesi Mehmet Ali Akkaya
Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Fethiye İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü,
maliakkaya@mu.edu.tr, **OrcID:** 0000-0002-7754-671X

13. Bölüm - Dijital Dönüşümün Aile Şirketlerinin Dış Denetim Üzerindeki Etkiler

Dr. Öğr. Üyesi Tülay Yel
Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
yel_t@ibu.edu.tr, **OrcID:** 0000-0002-0699-8583

14. Bölüm - Dijital Dünyada Aile Şirketlerine Yönelik Uluslararası Vergi Danışmanlığı

Doç. Dr. Derya Yayman
Akdeniz Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü,
dyayman@akdeniz.edu.tr, **OrcID:** 0000-0002-7098-5277

15. Bölüm - Aile Şirketlerinde Dijital Dönüşüm ve Kurucu Kuşakların Yaklaşımları

Öğr. Gör. Simge Selvitopu
İstanbul Esenyurt Üniversitesi, MYO Radyo ve Televizyon Programcılığı,
simgeselvitopu@esenyurt.edu.tr, **OrcID:** 0000-0002-1977-8985

Öğr Gör. Mesut Öztırak
İstanbul Esenyurt Üniversitesi, MYO Sivil Hava Ulaştırma İşletmeciliği Programı,
mesutoztirak@esenyurt.edu.tr, **OrcID:** 0000-0003-4828-7293

16. Bölüm - Aile İşletmlerinde Finansal Yönetimde Dijital Dönüşüm

Dr. Öğr. Üyesi Özge Demirkale
İstanbul Aydın Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü,
ozgedemirkale@aydin.edu.tr, **OrcID:** 0000-0002-4227-3934

17. Bölüm - Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşümün Yönetimi

Dr. Öğr. Üyesi Umut H. İnan
İstanbul Esenyurt Üniversitesi, MMF/Endüstri Mühendisliği,
umutinan@esenyurt.edu.tr, **OrcID:** 0000-0001-7316-1700

Ön Söz

Değişim insanoğlunun var olduğu günden bugüne kadar süregelen bir olgudur. Günümüzde değişim düne kıyasla oldukça hızlı bir şekilde gerçekleşmektedir. Bilgi ve iletişim teknolojisinin son 40 yılda yaşadığı dönüşüm ve kat ettiği mesafe göz önünde bulundurulduğunda yaşanan dönüşümün hızı net bir şekilde görülebilmektedir. M.Ö 500'lerde *"değişmeyen tek şey değişimdir"* diyen İzmirli Herakleitos, bugün yaşamış olsaydı şu anki değişimin hızını hangi vecize ile ifade ederdi acaba? Ya da 1100'lü yıllarda hava, su, ağırlık ve boşluğu kullanarak icat ettiği filli su saati, saz çalan robot veya mumlu saatler ile sibernetiğin ve robotiğin öncüsü kabul edilen El-Cezeri bugün Cizre'de yaşıyor olsaydı mevcut imkânlar ile neler icat ederdi?

Bu düşünceler merak uyandıran muammalar olarak tahayyüllerimizde canlanırken her geçen gün dünyada bu düşüncelerin doğal sonucu olan yeni gelişmeler ve dönüşümler silsilesi yaşanmaya devam etmektedir. 1960'lı yıllarda başladığı kabul edilen dijital dönüşüm ise bireysel, örgütsel ve toplumsal alanda pek çok değişimi de beraberinde getirmekte ve tüm hızıyla bu değişimi sürdürmektedir. Önceki zamanlara kıyasla çok daha hızlı yaşanan teknolojik değişimin etkilediği başlıca alanlardan biri de aile işletmeleridir. Aile işletmeleri küresel seviyede dünya iktisadi hayatının, yerel düzeyde ise ülke iktisadi hayatının temel taşıyıcılarından ve başlıca aktörlerindendir. Bu nedenle hayatın hemen hemen her noktasında derin etkileri olan dijital dönüşümün aile işletmelerinde de çok boyutlu etkileri olacağı ortadadır.

Temel amacı kar elde etmek, varlığını sürdürebilmek ve toplumsal fayda üretmek olan aile işletmelerinin dijital dönüşümün yıkıcı etkilerinden korunabilmesi, yapıcı etkilerinden ise daha çok istifade edebilmesi için derinliği çok yüksek olan bu dönüşümü

yönetebilmeleri hayati seviyede önemlidir. Aksi takdirde entropi kaçınılmaz olacaktır. Hatta öyle ki yaşanan Covid-19 küresel salgın koşullarının düne kıyasla çok daha çetin hale getirdiği iktisadi hayat içinde dijital dönüşüme adapte olamayan işletmelerin entropiye nasıl maruz kaldıklarını tüm dünya üzülerek izlemektedir.

İşte elinizdeki bu kitap: iktisadi, toplumsal ve ruhsal açıdan böylesine zorlayıcı küresel salgın koşullarında bir araya gelme başarısını gösteren 22 değerli bilim insanının dijital dönüşümün aile işletmeleri üzerindeki etkilerini 17 başlık altında kaleme aldığı emek ve bilgi yoğun bir eser olup, bilim camiasına bu eserin: bilim camiasına ve okurlarına hayırlı ve faydalı olmasını canı gönülden temenni ederim

Dr. Öğr. Üyesi Özgür Çark

8 Mayıs 2021, Bolu

İçindekiler

Bölüm Yazarları iii
Ön Söz vii

1. Bölüm - Dijital Teknolojilerin Aile İşletmelerinde Karar Alma Süreci Üzerine Etkileri 1
Giriş 1
1. Kavramlar Üzerine Bir İnceleme 2
   1.1. Dijitalleşme Nedir? 2
   1.2. Aile İşletmeleri Tanımının Netleştirilmesi 3
   1.3. Karar Alma Süreci 6
2. Aile İşletmelerinde Karar Alma Sürecini Etkileyen Faktörler 7
3. Dijital Teknolojiler Aile İşletmelerinde Karar Alma Sürecini Nasıl Etkiler? 9
   3.1. Büyük Veri 13
   3.2. Nesnelerin İnterneti ve Bulut Bilişim 14
   3.3. Finansal Teknolojiler 16
   3.4. Yapay Zekâ ve Makine Öğrenmesi 17
   3.5. Blok Zincir 20
   3.6. Dijital Teknolojilerin Olumsuz Etkileri ve Taşıdığı Riskler 21
Sonuç 23
Kaynakça 24

2. Bölüm - Aile Turizm İşletmelerinde Dijital Dönüşüm 31
Giriş 31
1. Aile İşletmeleri 32
2. Aile Turizm İşletmelerinde Dijitalleşme 34
2.1. Turizm İşletmelerinde Artırılmış Gerçeklik (Virtual Reality), Sanal Gerçeklik (Augmented Reality) Uygulamaları 35
2.2. Turizm İşletmelerinde Dijital Rehberler ve Kullanımı 37
2.3. Destinasyon Yönetiminde Dijitalleşme 39
2.4. Turizm İşletmelerinde Mobil ve İnternet Uygulamaları 40
2.5. Yiyecek İçecek İşletmelerinde Dijital Dönüşüm 41
3. Akıllı Turizm Şehirleri 47
Sonuç 49
Kaynakça 51

3. Bölüm - Diijital Dönüşüm Sürecinde Aile İşletmelerinde Yenilik (İnovasyon) 55
Giriş 55
1. Yenilik Kavramı 56
1.1. Yeniliğin İşletmelerdeki Önemi 58
1.2. Yenilik Girdileri ve Yenilik Çıktıları 59
2. Aile İşletmesi Kavramı ve Yenilik İlişkisi 60
2.1. Aile İşletmelerinde Yenilik Yönetimi 62
2.1.1. Aile İşletmeleri ve Yenilik Girdileri 63
2.1.2. Aile İşletmeleri ve Yenilik Çıktıları 65
2.2. Liderliğin Aile İşletmesi-Yenilik İlişkisi Üzerindeki Etkisi 65
Sonuç 66
Kaynakça 68

4. Bölüm - Aile İşletmelerinde Dijital Girişimcilik 73
Giriş 73
1. Aile İşletmeleri 74
1.1. Aile İşletmelerinin Üstün ve Zayıf Yönleri 75
2. Girişimcilik 77
2.1. Dijital Girişimcilik 78
3. Aile Şirketlerinde Değişim 81
3.1. Aile İşletmeleri Açısından İnovasyon; Dijital Dönüşüm Süreci 82
3.2. Aile İşletmeleri İçin Dijital Girişimcilik Fırsatları 84
Sonuç 85
Kaynakça 86

5. Bölüm - Dijital Dönüşüm Sürecinde Aile İşletmelerinde Yeni Nesile Yetki Devri 89
Giriş 89
1. Aile İşletmeleri ve Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşüm 91
1.1. Aile İşletmesi Kavramı 91
1.2. Aile İşletmelerini Farklılaştıran Özellikler ve Gelişim Aşamaları 92
1.3. Aile İşletmelerinin Avantaj ve Dezavantajları 93
1.4. Aile İşletmelerinde Yönetim 95
1.5. Dijital Dönüşüm 96
1.6. Dijital Dönüşümün Önündeki Engeller 97
1.7. Dijital Dönüşüm Sürecinde Yaşanılan Sorunlar 98
1.8. Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşümün Önemi 100
2. Kurucu Kuşakların Dijital Dönüşüme Yaklaşımları 102
2.1. Kuşak Kavramı 102
2.2. Kurucu Kuşaklar 104
2.3. Kurucu Kuşakların Dijital Dönüşüme Yaklaşımları 107
2.4. Yeni Nesil Liderlerin Dijital Yetkinliği 109
3. Dijital Dönüşüm Sürecinde Yeni Nesil Liderlere Yetki Devri 111
3.1. Aile İşletmeleri ve Kurumsallaşma 111
3.1.1. Kurumsallaşma Göstergeleri ve İşletme Anayasası 112
3.1.2. Profesyonelleşme ve Örgüt Yapısı 112
3.2. Yetki Devri Süreçleri 113
3.3. Yetki Devrinde Yaşanan Sorunlar 114
3.3.1. Yöneticiden Kaynaklanan Sorunlar 114
3.3.2. Astlardan Kaynaklanan Sorunlar 115
3.3.3. Örgüt ve Yönetimin Yapısından Kaynaklanan Sorunlar 116
3.3.4. Hukuksal, Çevresel ve Diğer Sorunlar 116
3.4. Aile İşletmelerinde Yetki Devrinde Yaşanan Sorunlar 117
3.5. Dijital Dönüşüm Sürecinde Yetki Devri 118
3.5.1. İşletmelerde Dijital Dönüşümün Yönetsel Süreçlere Etkisi 118
3.5.2. Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve Karar Yetki Süreçleri 119
3.5.3. Dijitalleşme Sürecinde Aile İşletmelerinde Yetki Devri 120
Sonuç 122
Kaynakça 125

6. Bölüm - Dijital Dönüşüm ve Aile İşletmelerinde Liderlik 133
Giriş 133
1. Liderlik Kavramı 134
2. Yeni Bir Kavram: Dijital Liderlik 136
3. Aile İşletmeleri Ve Liderlik 138
4. Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşüm 142
Sonuç 144
Kaynakça 146

7. Bölüm - Aile İşletmelerinde Dönüşümcü Liderlik ve Dijital Dönüşüm 151
Giriş 151
1. Aile İşletmeleri 152
1.1. Aile İşletmelerinin Tanımı ve Özellikleri 152
1.2. Aile İşletmelerinde Yönetim Anlayışı ve Liderlik 155
2. Liderlik 159
2.1. Liderlik Kavramı ve Liderlik Stilleri 159
2.2. Dönüşümcü Liderlik Kavramı ve Boyutları 161
2.3. Dijitalleşme ve Dijital Dönüşüm Sürecinde Liderlik 164
3. Aile İşletmelerinde Dönüşümcü Liderlik ve Dijital Dönüşüm 166
Sonuç 170
Kaynakça 171

8. Bölüm - Aile İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi ve Dijital Dönüşüm 175
Giriş 175
1. Aile İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi 176
2. Aile İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetiminin Sorun Alanları 178
2.1. İş Tanımlarının Net Olmaması 178
2.2. İşe Alım ve Seçme Fonksiyonunda Objektiflik Sağlanamaması 179
2.3. Performans Yönetimi Süreçlerinde Objektifliğin Sağlanamaması ve Nepotizm 181
2.4. Kariyer Planlamasındaki Belirsizlikler 182
2.5. Çatallanma Önyargısı 183
3. İnsan Kaynakları Yönetiminde Dijitalleşme 184
4. Dijitalleşmenin Aile İşletmelerindeki İnsan Kaynakları Yönetimine Etkisi 187
Sonuç 190
Kaynakça 191

9. Bölüm - Aile İşletmelerinde Kariyer Yönetiminde Dijital Dönüşüm 197
Giriş 197
1. Aile İşletmesi 198
2. Endüstri 4.0 ve Dijital Dönüşüme Bakış 199
2.1. Endüstri 4.0 199
2.2. Dijital Dönüşüm 200
2.3. Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşüm 201
3. Kariyer 203
3.1. Kariyer Aşamaları 204
4. Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşüm ile Değişen Kariyer Yönetimi 205
Sonuç ve Öneriler 208
Kaynakça 210

10. Bölüm - Aile İşletmelerinde Yetenek Yönetiminde Dijital Dönüşüm 213
Giriş 213
1. Aile İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi 214
2. Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşüme Adaptasyon Engelleri 216
3. Dijital Dönüşümde Yetenek Yönetimi ve Alt Süreçleri 218
3.1. Yeteneği Cezbetme Süreci 219
3.2. Yeteneği Geliştirme Süreci 220
3.3. Yeteneği Elde Tutma Süreci 222
3.4. Yeteneği Değerlendirme Süreci 223
Sonuç 223
Kaynakça 224

11. Bölüm - Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşümün İşgücü Üzerindeki Etkileri 229
Giriş 229
1. Dijital Dönüşümün Çalışma Yaşamına Etkisi 231
2. Aile İşletmelerinde Dijitalleşme ve İşgücü Yapısı 233
3. Dijital Dönüşümün Ülke Düzeyindeki Etkileri 243
Sonuç 245
Kaynakça 248

12. Bölüm - Dijital Dönüşümün Aile İşletmelerinde İş Sağlığı ve İş Güvenliği Üzerindeki Etkileri 249
Giriş 249
1. Literatür İncelemesi ve Kavramsal Analiz 249
1.1. Aile İşletmesi Kavramı 250
1.2. Dijital Dönüşüm 250
1.3. İş Sağlığı ve İş Güvenliği 251
2. İş Güvenliği Uygulamaları ve Dijitalleşme 252
2.1. Aile İşletmelerinde İş Güvenliğinin Tarihsel Gelişimi 252
2.1.1. Tanzimat Öncesi Dönem 252
2.1.2. Tanzimat Sonrası Dönem 252
2.1.3. Cumhuriyet Dönemi 253
2.2. Aile İşletmelerinde İş Güvenliği Algısı 253
2.2.1. İş Güvenliğinin Önemi 253
2.2.1. İş Güvenliğinin Amacı 254
2.3. İş Güvenliği Alanında Dijital Dönüşüm Süreci 255
2.3.1. Dijital Dönüşüm Süreci 255
2.3.2. İş Güvenliğinde Dijitalleşmenin Önemi 256
2.3.3. Aile Şirketlerinde Dijitalleşmenin İş Sağlığına Etkisi 257
2.4. İş Güvenliği Alanında Dijital Teknoloji Kullanımı 258
Sonuç 258
Kaynakça 260

13. Bölüm - Dijital Dönüşümün Aile Şirketlerinin Dış Denetim Üzerindeki Etkiler 263
Giriş 263
1. Dijital Dönüşüm 264
2. Aile Şirketlerinde Dijital Dönüşüm 269
3. Dijitalleşmenin Dış Denetime Etkileri 271
3.1. Denetim Fonksiyonuna Etkileri 271
3.2. Dış Denetim ve Süreçlerine Etkileri 272
3.3. Bağımsız Denetim Firmalarına ve Denetçiye Etkileri 277
Sonuç 280
Kaynakça 282

14. Bölüm - Dijital Dünyada Aile Şirketlerine Yönelik Uluslararası Vergi Danışmanlığı 287
Giriş 287
1. Uluslararası Vergi Danışmanlığı 289
2. Dijital Dönüşüm 294
3. Aile Şirketlerinin Vergi Yönetimi 297
4. Aile Ofisleri 299
5. Uluslararası Vergi Hukukunun Değişen Görünümü 302
6. Dijital Dünyada Aile Şirketlerine Yönelik Uluslararası Vergi Danışmanlığının Gelişen Rolü 306
Sonuç 312
Kaynakça 313

15. Bölüm - Aile Şirketlerinde Dijital Dönüşüm ve Kurucu Kuşakların Yaklaşımları 317
Giriş 317
1. Aile Şirketleri 318
2. Kurucu Kuşaklar 319
3. Dijital Dönüşüm 325
4. Aile Şirketlerinde Kurucu Kuşakların Dijital Dönüşüme Yaklaşımları 327
Sonuç ve Değerlendirme 329
Kaynakça 331

16. Bölüm - Aile İşletmlerinde Finansal Yönetimde Dijital Dönüşüm 333
Giriş 333
1. Aile İşletmelerinde Finansal Yönetimin Kapsamı ve Finansman Kaynakları 334
2. İşletmelerde Dijitalleşmenin Gelişimi ve Alanları 337
3. Dijitalleşme Sürecinde Aile İşletmelerinde Alternatif Finansman Kaynakları 339
Sonuç 342
Kaynakça 343

17. Bölüm - Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşümün Yönetimi 347
Giriş 347
1. Dijital Dönüşümün Önemi. Neden Bu Dönüşümü Kabullen Meliyiz? 348
2. Aile İşletmelerinde Dijital Dönüşüm Süreci 353
3. Aile Şirketlerinin Dijital Dönüşümdeki Avantajları ve Dezavantajları 353

4. Dijital Dönüşümün Önündeki Zorluklar 354
4.1. Teknolojiyi Yardımcı Olarak Görmek Yerine Rakip Olarak Gören Yöneticiler 355
4.2. Karar Verici Konumundakilerin Dönüşümün İçeriğine Vakıf Olamamaları 355
4.3. Kurumun Değişim İçin Altyapısını Hazırlamadan Dönüşüme Başlaması, Bunun Sonucunda İş Görenlerin Direnciyle Karşılaşılması 355
4.4. Kurumda "Sponsor" Bulunamaması 356
4.5. Dijital Dönüşümün Kapsamını Belirlemedeki Güçlükler ya da Dönüşüme Hemen Başlama Arzusu 356
4.6. Finansal Zorluklar 357
4.7. Bazı Beklentilerin Gerçeklere Uzak Olması 357
4.8. Kurum İçerisinde "Silo"ların Olması 357
4.9. Çözüm Üreten Eko Sisteme Erimede Güçlük 358
4.10. Yaratıcı, Çevik ve Yenilikçi Bakan Bir Ekip Gereksinimi 358
5. Kurumlar İçin Dijital Dönüşümün Pusulası 358
5.1. "Dijital Dönüşüm Standart Bir Bilgi Teknolojileri (IT: Information Technology) Projesi Olarak Değerlendirilemez; Bu Bir Kültür Değişikliğidir" Tümcesinin Ne Anlama Geldiğini İyi Anlamak Gerekir 359
5.2. Kendi Dönüşüm Öykünüzü Yazmak Durumundasınız 359
5.3. Dijital Dönüşüm Projesi Yapan Kuruluş ya da Model Fabrika Ziyaretlerinde Bulunun 359
5.4. "Dijital Dönüşüm Yalnızca İmalat Atölyesi (Shop Floor) ile İlgili Bir Projedir" Hatasına Düşmeyin 360
5.5. İş Görenlerinizin / İşletmenizin Çalışanlarının Farkındalığını Arttırın 360
5.6. Kurumunuz İçinde Kendinize "Sponsor" Bulun 361
5.7. Doğru Takımı Kurun ve Yönetin 362
5.8. Kurumunuzda Şayet Silo Kültürü Varsa Bertaraf Edin 363
5.9. Mevcut Yerinizi Değerlendirin 363
5.10. "Ne Tarz Bir Bir Dönüşüm Arzu Ediyorsunuz?" Sorusunu Cevaplayın 364
5.11. Dijital Dönüşüm Pusulanızı Hazırlayın 365
5.12. Dijital Dönüşüm Sürecinde Özellikle Aile İşletmelerine Tavsiyeler 366
Sonuç 367
Kaynakça 368
Yazarlar Hakkında 369

14. Bölüm

Dijital Dünyada Aile Şirketlerine Yönelik Uluslararası Vergi Danışmanlığı

Derya Yayman

Giriş

Dijital dünyanın hızlı büyümesi bilim, ekonomi ve toplum için fırsatlar ve zorlukları beraberinde getirmektedir. Dijitalleşme küreselleşmeyi hızlandırmıştır. Dijital teknolojiler sınırları aşmakta ve hükümetlerin ekonomik ve politik kararlarını etkilemektedir. Dijital dönüşüm hızı sadece hükümetleri değil, iş dünyasını ve diğerlerini de hazırlıksız yakalamıştır. İş dünyası, dijitalleşme sürecindeki yeniliklere ve mega trendlerdeki gelişmelere ayak uydurmaya çalışarak ayakta kalmaya çalışmaktadır. Aile şirketleri de bu sürece ayak uydurabilmek için şirket yapılarını ve yöntemlerini geliştirmeye çalışmaktadır.

Nesnelerin İnterneti (IoT) ve Yapay Zekâ (AI) iş birliğine dayalı ekonomi ve diğer teknolojik gelişmeler sayesinde yeni iş modelleri ortaya çıkmaktadır. Birden fazla iş koluna sahip birçok yerleşik dijital şirket ile, çok taraflı platformlar ve diğer dijitalleştirilmiş işletmeler arasındaki farklılaşma zorlaşmaktadır. Otomotiv üretimi gibi bazı endüstriler iş süreçlerini ve hizmetlerini dijitalleştirmeye başlamıştır.

Dijitalleşme, işletmelerin faaliyetlerinin tüm dünyaya yayılmasına izin vermiştir. Ancak, değeri belirlemek ve kârın nasıl tahsis edileceğine karar vermek, giderek daha karmaşık hale gelmeye başlamıştır. Genel merkez kavramının '*anlamsız'* hale gelmesiyle birlikte, dijitalleşme, mevcut sistemdeki birçok sorunu

(gerçek ekonomik bozulmalar, kar değişimleri, karmaşıklık ve rekabet vb.) daha da kötüleştirmeye başlamıştır. Vergi rekabeti de eşitsizliğe katkıda bulunmaktadır (Hadzhieva, 2019:1-10).

ABD ve Çin'in, dijital teknoloji ve yapay zekâ konularında birbirleriyle kıyasıya bir mücadele içinde olduğu görülmektedir. Google'ın 1998 yılında kurulduğu dönemde ABD nüfusunun %30'u internet erişimine sahipken, Çin nüfusunun sadece %0,2'si bu erişime sahipti. Zamanla Apple, Google, Microsoft, Amazon, Facebook, Tencent ve Alibaba gibi şirketlerin yapay zekâ ekonomisine hâkim oldukları görülmektedir. Bu şirketlerin beşi ABD merkezli iken, ikisi Çin merkezlidir. Çin, uyguladığı yığınsal girişimcilik ve inovasyon modeliyle ve yapay zekâ ordusuyla, tüm sektörlerde liderlik yarışında öncü pozisyondadır. Çin'in Xiaomi teknoloji şirketi, dijital dünyaya etkili bir yöntemle dahil olmuş ve Apple gibi dünya devi rakipleriyle boy ölçebilir bir konuma gelmiştir.

1970'lerdeki iş uzmanları, aile şirketlerinin 10 yıl içinde önemsizleşeceğine inanıyordu. Ancak tahminlerinin aksine, günümüzün modern ve giderek dijitalleşen dünyasında aile şirketleri giderek daha önemli bir hale gelerek büyük ekonomilerin temel çatısını oluşturmaya başlamıştır. Örneğin, Çin ve Hindistan'da bulunan aile şirketleri, GSYH'nin %80'inden fazlasını temsil etmektedir. Yeni başlayan girişimler bile aile kontrolünü sürdürürken pasif yatırımcılarla kârlarını paylaşabilmektedirler (Alarkon, 2020:1).

Aile şirketlerinde dijitalleşme, 1970'li yıllarda üçüncü sanayi devrimine yol açmıştır. İnternetin ve sosyal medyanın gelişmesi bu dönemde gerçekleşmiştir. Nesnelerin interneti aşamasıyla dördüncü sanayi devrimine geçiş yapılmıştır. Aile şirketlerinde dijital teknolojilerin gelişme süreci dört aşamada açıklanabilir: Kişisel bilgisayar, internet, sosyal medya ve nesnelerin interneti aşaması. Her aşamadaki teknolojiler diğerlerinin gelişimine katkı sağlayarak yeni teknolojilerle günümüze gelmiştir (Klein, 2019).

Son 10 yılda yapay zekâ kullanımının gelişiminde yaşanan ilerlemeler, aile şirketlerini hem tehdit etmekte hem de çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Yapay zekâ teknolojisinin gelişimiyle doğan yapay zekâ ekonomisinde aile şirketleri, faaliyet gösterdikleri sektörlerde söz sahibi olabilmek için işletme yönetiminde çeşitli uzmanlara danışmanın yanı sıra vergi danışmanlarına da danışmak mecburiyetindedirler. Vergi sistemlerinde yer alan istisnalar, muafiyetler ve teşvik uygulamalarının ülkelerin mevzuatlarında sürekli değişikliklere tabi tutulması ve aile şirketlerinin bu değişikliklere her zaman kolayca adapte olamamaları aile şirketlerini vergi danışmanına yönlendirir.

Uluslararası vergi danışmanları aile şirketlerine yaptıkları vergi planlamalarıyla, kârlarını maksimize etmelerine yol göstermektedir. Çünkü bu planlamalar sayesinde aile şirketlerinin ödeyecekleri vergi yükleri azalmakta ve likiditeleri artmaktadır. Özellikle çok uluslu aile şirketleri bu yöndeki çalışmalarını ülke ekonomileri aleyhine kötüye kullanabilmektedirler. Lüksemburg Leaks (Luxleaks), Panama Leaks ve Paradise Papers belgeleriyle mercek altına alınan çok uluslu şirketler kârlarını, vergi oranları düşük ülkelere kaydırmak için agresif vergi planlamaları yapma yoluna gitmişlerdir. Bu durum, adil vergilendirmeyi sağlamaya çalışan vergi idarelerini güç durumda bırakmıştır. Bu nedenle uluslararası vergi danışmanlarının vergiden kaçınmayı teşvik edici rolü hükümetleri tedirgin etmektedir. Çünkü hükümetler, vergiden kaçınmanın bütçeleri üzerinde yol açtığı negatif etkiler nedeniyle memnuniyetsizdirler ve bunu her platformda dile getirmektedirler.

Dijital dünyada uluslararası vergi danışmanları da küresel gelişmelerden etkilenmekte ve çağa ayak uydurmaya çalışmaktadır. Dünyada uluslararası vergi danışmanlığı alanında çalışan çok sayıda danışmanlık firmaları bulundukları ülkelerin sadece vergi dünyasına değil, ekonomi ve finans dünyasına da katkı sağlayan faaliyetler yürüten önemli kuruluşlardır. Bu danışmanlık firmalarının büyük bölümü çok uluslu şirketler şeklinde faaliyet göstermektedir.

Tarihsel olarak bakıldığında, uluslararası vergi danışmanlarının çok uluslu şirketlerin hesaplarını sıkı bir şekilde yönettiği görülmektedir. Ancak günümüzde, bu profesyonellerin sağlayabileceği hizmetler için aile şirketlerinden ve tekli aile ofislerinden talep artışı yaşandığı gözlemlenmektedir.

Çalışmanın amacı, içinde yaşadığımız dünyada çok uluslu aile şirketlerine danışmanlık yapan uluslararası vergi danışmanlarının dijitalleşmenin etkisiyle değişen ve gelişen rolünü irdelemektir. Çalışmada, öncelikle uluslararası vergi danışmanlığı, dijital dönüşüm ve aile şirketlerinin vergi yönetimi konuları ele alınacak, daha sonra uluslararası vergi hukukunun değişen görünümü ve dijital dünyada aile şirketlerine yönelik uluslararası vergi danışmanlığının gelişen rolü analiz edilecektir.

1. Uluslararası Vergi Danışmanlığı

Vergi kanunu ve vergi beyannamesi hazırlama konusunda daha derin bilgiye sahip olan vergi uzmanları kendilerini vergi danışmanları olarak adlandırabilir. Uzmanlık bireysel vergi danışmanları arasında farklılık gösterse de bu kişiler

daha karmaşık mali ve vergilendirme endişeleri olan müşterilere yardımcı olabilir. İş görevleri danışmanlar arasında önemli ölçüde değişebilir. Bu kısmen, bazı vergi danışmanlarının, sertifikalı mali müşavirler ve vergi avukatları gibi lisanslı bir mesleğin üyeleri olmasından kaynaklanmaktadır. Diğerleri, gelir idarelerine kayıtlı acenteler gibi belirli düzeylerde mesleki tanınma elde etmiş vergi hazırlayıcılarıdır.

Vergi danışmanlığı, gelir elde etmek için kullanılabilecek vergi reformu politikasının bir parçası olarak tanımlanabileceği gibi, gelir toplama işlevinin vergi uygulayıcılarına yaptırılması süreci olarak da tanımlanabilir (Okewole vd., 2017:58). Vergi danışmanlığı, geleneksel olarak, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uymalarına uygun olarak vergi mükellefiyetlerini yerine getirmelerini sağlamada onların çıkarlarına hizmet eden muhasebe firmalarının ticari odaklı bir işlevidir. Vergi danışmanlığı hizmeti; ödenecek verginin planlanması, hesaplanması, işletmelere vergi yasalarına uygun hizmet verilmesi demektir (Sağlam, 1990:5).

Vergi danışmanlığı, uzmanlığa, bilgiye dayalı bir meslek olduğu için geniş anlamda bir meslek olarak tanımlanabilir. Vergi danışmanlığı mesleği, Batı Avrupa'da uzun zamandır diğer bölgelere göre istikrarlı bir seyir izlese de son zamanlarda yeni yeni ortaya çıkan etik kaygılar nedeniyle tartışılmaya başlanmıştır. Çünkü vergiden kaçınma faaliyetlerinde, 2000'li yıllardan beri bu meslek erbabının etkisinin giderek hissedilmesi etik kaygılara yol açmıştır.

1980'li ve 1990'lı yıllar boyunca, Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst ve Young ve KPMG gibi Büyük Dörtlü olarak isimlendirilen büyük muhasebe şirketlerinin denetim faaliyetlerinden sağladıkları kârlarının giderek artması, ticari müşterilere ve bireylere vergi danışmanlığı alanında hizmet vermelerine yol açmıştır. Bu nedenle vergi danışmanlığı, muhasebe firmalarının yeni bir hizmet sahası haline gelmeye başlamıştır.

Muhasebecilerin işletmelerdeki çalışmalarını sadece defter tutmaya indirgeyen muhasebecilik mesleğinin rolü 1989'da Doğu Avrupa'da komünizmin çökmesiyle değişmiştir. Vergilendirme ve muhasebe birbiriyle iç içe olmaya başlamıştır. Vergi danışmanlığı müessesesi resmî olarak düzenlendikten sonra bile muhasebeciler vergi uyumunu sağlamak için diğer muhasebe hizmetlerini vermeye de devam etmişlerdir. Esasen yapılan çalışmalar vergi danışmanları ve muhasebeciler arasında belirgin bir farklılık olmadığını, vergi işinin muhasebe işinin bir parçası olduğunu göstermiştir. Dolayısıyla muhasebenin denetim rolü ile ilgili çok fazla literatür olmasına karşın vergi danışmanlığı mesleği ile ilgili çok az sayıda kaynak vardır. 1989'da piyasa ekonomisine geçilmesiyle muhasebenin

işlevi çok genişlemiştir. Dolayısıyla Batı Avrupa'nın da etkisiyle giderek vergi danışmanlığı, muhasebe mesleğinden kademeli bir şekilde ayrılmaya başlamıştır.

Vergi danışmanlığı, herhangi bir anda birkaç farklı kurumsal mantığın işleyebileceği bir alan olarak yorumlanabilir. Örneğin, vergi düzenlemelerinin yasal statüsüne dayanan bir hukuk mantığı, bu alana hâkim gibi görünebilir. Aynı zamanda vergi danışmanlığı, bu alandaki pratisyenlerin günlük performanslarında uzmanlık ve tarafsızlık gibi mesleki değerlere öncelik veren profesyonel bir mantıkla yönetilebilir. Başka bir deyimle vergi danışmanlığı mesleğinin iş zekasıyla ilişkili değerleri, ticari yönelimli kurumsal mantığın bir üssüdür (Pop ve Apostol, 2019:1-3).

Vergi danışmanlığı firmaları; ulusal ve uluslararası vergi planlaması, vergi uyuşmazlıkları hizmetleri, transfer fiyatlandırması, vergi mevzuatı eğitimi hizmetleri, gerçek ve tüzel kişilere yönelik vergi danışmanlığı gibi hizmetler verirler. Küresel vergi fırsatlarının ortaya çıkarılması ve küresel vergi risklerinin azaltılması yönünde şirketlere destek verirler. Çifte vergilendirmeyi önleyici anlaşmaları inceleyerek etkin vergi yapılarının oluşturulması konusunda hükümetlere yol gösterirler. Yatırımlara yönelik temettü akışı, olağan hisse senedine bağlı doğacak değer artışı kazancı, operasyonların finanse edilmesi ve kurumların sahip oldukları gayri maddi hakların kullandırılmasına yönelik uluslararası vergilendirmeye ilişkin konularda vergi danışmanlık faaliyetlerinde bulunurlar (URL 1, t.y.). Vergi danışmanlarının danışmanlık yaptıkları mükelleflerin vergi tahsilatlarını izlemeleri, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının önlenmesinde rol oynar. Vergi danışmanları, vergi borcunun ödenmesinde oldukça önemli rol oynarlar (Okewole vd., 2017:61).

Ülkemizde vergi danışmanlığı ve vergi denetimi; tam tasdik sözleşmeleri ve yüksek ücretler karşılığında yeminli mali müşavirlerce icra edilmektedir (Arslan, 2019:1). Vergi danışmanları, mükellef haklarının korunmasında son derece önemli rol oynamaktadırlar. Vergi danışmanları 3568 sayılı yasa çerçevesinde hareket etmektedirler. Yeminli mali müşavirlerin yasa kapsamında tasdik görevi vardır ve bu tasdik nedeniyle doğan tüm vergi kayıplarından mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Dolayısıyla, aynı zamanda denetim fonksiyonu görmektedirler. Ayrıca kanuna dayalı çıkarılan çeşitli yönetmelikler, mesleki etik, çalışma ve disiplin konularında uymaları gereken standartlar belirlenmiştir. Bu standartlar çerçevesinde yeminli mali müşavirlerin nitelikli profesyoneller olarak görev yapmaları öngörülmektedir. Bu bağlamda topluma ve devlete karşı sorumluluk anlayışı içinde hareket etmeleri beklenir. Belirlenen standartlar; GİB (Gelir

İdaresi Başkanlığı), SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu) ve KGK (Kamu Gözetimi Kurulu) gibi kamu otoriteleri ve TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından denetlenmekte ve gözlemlenmektedir. Vergi danışmanları doğrudan yasal temsilci olarak mükellefleri temsil etmezler. Bununla birlikte mükelleflerinin vergi incelemeleri, uzlaşma görüşmeleri, vergi davaları vb. konularda vergi idaresi önünde izahatta bulunabilirler. Dolayısıyla vergi danışmanları bir nevi mükelleflerinin doğal temsilciliğini üstlenmiş olmaktadırlar. Yasal hizmet sözleşmesiyle mükellefleri adına vergiyle ilgili işlemler yapmaktadırlar. Vergi kanunlarının kendilerine verdiği yetki kapsamında üçüncü kişilerle de muhatap olabilirler. Örneğin yaptıkları tasdik işlemleri nedeniyle mükelleflerıyle iş yapan üçüncü kişilerin de hesap ve işlemlerini sınırlı olarak incelerler. Bu işlem kamusal denetim görevinin bir sonucudur.

Vergi danışmanları mükelleflerin çıkar grubu olarak kolektif çıkar ve haklarını korumakla görevlidirler. Bu konuda en önemli görevleri mükelleflerin ödediği vergilerin korunmasıdır. Vergi danışmanları bu konuda bağımsız bir dış denetim unsuru olarak görev alırlar. Vergi danışmanları, kamu kaynaklarını kullanan kurumların mali tablolarını, gelir ve giderlerini denetleyebilirler. Mükelleflerin gönüllü vergi uyumuna katkı sağlarlar.

Türkiye'de genel ve özel bütçeli kamu kuruluşları açısından uygulanmayan ancak, Türkiye İş Kurumu ile düzenleyici ve denetleyici bazı kamu kuruluşlarının yanı sıra Merkezi Yönetim Bütçesi dışında kalan ve kanunla kurulan bazı kamu kuruluşlarının teşkilat kanunuyla topladığı fonların denetimini ya da ikincil bir mevzuatla gelir unsurlarının doğruluğu denetçi raporuna bağlanmıştır. Örneğin 5411 sayılı Bankacılık Kanunuyla BDDK'nin dış denetiminin 5018 sayılı yasa çerçevesinde uygulanacağı ve yıllık hesaplarının bağımsız bir denetim şirketince denetlenebileceği belirtilmiştir. Bu durumda bağımsız denetim raporunun faaliyet raporu içine derç edilerek yayımlanacağı hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla kamu kuruluşlarının kendi iç denetim birimleri ve Sayıştay denetiminin dışında bağımsız denetim şirketlerince denetlenmesi mümkün olduğundan, vergi danışmanlarının, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerle finanse edilen kamu kuruluşlarının hesaplarından bilgi sahibi olmaları önemli bir mükellef hakkıdır (Koçer, 2016:179-182).

Uluslararası vergi danışmanlık firmalarına örnek olarak birkaç firma verilebilir. Örneğin, Consulta, INAA Group (The International Network of Accountants and Auditors), uluslararası bir vergi danışmanlık kurumudur. Şirketlere vergisel

planlama konusunda yardımcı olmaktadır (URL 2, t.y.). KPMG (Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler), 147 ülkede 219.000'den fazla çalışanı olan, merkezi Amstelveen, Hollanda'da bulunan, çok uluslu, dünyanın en büyük profesyonel hizmetler ağındandır. KPMG'nin mali denetim, vergi ve danışmanlık olmak üzere üç hizmet hattı vardır. PwC, dünyanın en büyük ikinci profesyonel hizmet ağını oluşturmaktadır.

KPMG'nin uluslararası yatırımcıların yatırımlarının vergisel açıdan değerlendirilmesine yönelik uluslararası danışmanlık hizmetleri vardır. Şirket, ayrıca çok uluslu şirketlerin sınır ötesi faaliyetlerini doğru kurgulamayı ve vergisel risklerini azaltmayı amaçlamaktadır.

Bazı çok uluslu şirketlerin bütçeleri bazı ülkelerin milli gelirini dahi aşmış durumdadır. Birden fazla ülkenin vergi rejimlerine tabi olan çok uluslu şirketler, iş yaptıkları ülkelerin vergi mevzuatları ve vergi idareleriyle muhatap durumdadırlar. Bu konuda zorluklarla karşılaşsalar da faaliyetlerini vergi yükü daha az olan ülkelere kaydırabilmeleri açısından avantajlı konuma da sahiptirler. Vergi danışmanları onlara bu konuda yol göstererek önemli rol oynamaktadırlar. Onları iş yaptıkları ülkelerin vergi mevzuatları konusunda bilgilendirmede, planladıkları yatırımların yol açacağı vergi yüklerini hesaplamada, ülkelerin sunduğu vergi teşvik ve avantajlarını iş modellerine yansıtmada önemli rol oynarlar.

2000'li yılların sonuna kadar vergi danışmanlarından beklenen, müşterilerine kanuni çerçevede en düşük vergi yükünü getiren çözümler sunmalarıydı. Ancak 2000'li yılların sonlarına doğru küresel ekonomik sistemde yaşanan değişim vergi danışmanlarının rolünü değiştirdi. Özellikle çok uluslu şirketlerin yatırım yapmayı tercih ettiği gelişmekte olan ülkeler vergilendirme politikalarını bu şirketleri ülkelerine çekme amaçlı belirlemişler ve vergi teşvik politikalarını uygulamaya koymuşlardır. Hatta bu şirketlerin kendilerini tercih etmeleri konusunda diğer ülkelerle rekabet içine girerek daha avantajlı vergi rejimleri sunmaya başlamışlardır. Gelişmiş ülkelerde de özellikle AB ülkelerinde refah düzeyinin sürdürülebilmesi için yerel kişi ve kurumların daha fazla vergilendirilmeleri, bu ülkelerde yatırım yapan çok uluslu şirketlerin vergi politikalarının kamuoyunca mercek altına alınmasına ve vergi danışmanlarının bu konuda oynadığı rollerin sorgulanmasına neden olmuştur. Uluslararası vergi danışmanlarının, şirketlere, vergiden tasarruf etmelerini sağlayacak görüşler sunmaları kamuoyu nezdinde etik bulunmamış ve eleştirilmiştir. Bir zamanlar şirketlerin ve vergi danışmanlarının doğal bir hakkı gibi görülen vergiden kaçınma ve vergi planlaması kavramları ahlakî açıdan problemli görülmeye başlamıştır. Bu olgu, OECD (Ekonomik Kalkınma

ve İşbirliği Örgütü), AB (Avrupa Birliği) ve BM (Birleşmiş Milletler) gibi kuruluşların gündeminde önemli bir yer teşkil etmeye ve ülkelerin vergilendirmeye bakış açılarını değiştirmeye başlamıştır.

Bu durum vergi dünyasında yeni arayışlara yol açmıştır. Ülkeler vergilendirme politikalarını bu yönde dizayn etmeye başlamışlardır. Örneğin İngiltere, adil vergi işareti uygulamasını yürürlüğe sokmuştur. Bu uygulama, şirketlerin vergi politikalarının kamu adaleti ilkesi gözetilerek yerine getirildiğini belirten bağımsız bir sertifikasyon uygulamasıdır. Bu işaret ilk kez SSE Plc adlı İskoçya kökenli bir enerji şirketi tarafından alınmıştır. Yine İngiltere'de bir banka, ülke içinde ya da dışında vergi ödemede sorumlu bir politikası bulunmayan hiçbir kurum ya da organizasyona hizmet vermeyeceğini belirtmiştir (URL 3, t.y.).

Dijitalleşmenin günlük yaşamın bir parçası haline gelmesiyle dijital iş modellerine geçen aile şirketleri, bu sayede önemli kazanımlar elde etmeye başlamışlardır. Aile şirketlerinin bu modellere geçişinde yol gösteren vergi danışmanlarıdır. Dijitalizasyon, robotik süreç otomasyonu ve dijital iş gücü ve bulut teknolojileri, blockchain, nesnelerin interneti, artırılmış gerçeklik ve sanal gerçeklik, yapay zekâ ve makine öğrenmesi konularında yaptıkları çalışmalarla, şirketlerin dijital yaşama adaptelerini sağlamada oldukça önemli rol oynamaktadırlar (URL 4).

2. Dijital Dönüşüm

Aile şirketlerinde iş modellerinin değişmesi iş süreçlerini etkiler. Bazı aile şirketleri tam bir dijitalleşme sürecine geçmek istemeyebilir. Ancak, aile şirketlerinin büyük çoğunluğunun, sadece ekstra gelir elde etme amaçlı çevrimiçi ürün satıyor olsalar bile bir dereceye kadar dijitalleşmesi oldukça olasıdır. ABD ve Singapur'da aile şirketlerine yönelik yapılan bir araştırma, aile şirketlerinin dijitalleşmeleri konusunda yapmaları gereken değişikliklerin ve bunun hem fırsatlarının hem de zorluklarının olduğunun farkında olduklarını göstermiştir. Aile şirketleri ticari işlemlerinin dijitalleştirilmesi için, e-ticaret uygulamalarını değiştirmek, çevrimiçi hizmetler satın almak, çevrimiçi platformlarda müşteri katılımını sağlamak ve karar vermede veri analitiği uygulamak zorundadırlar. Tüm bu yenilikler bazı aile şirketlerinin dijitalleşmeden, daha fazla değer elde etme avantajına sahip olabileceklerini gösterebilir. Yapılan araştırmalar aile şirketlerinde çalışanların bilgi teknolojisi uygulamalarını desteklemelerinin önemli olduğunu ortaya koymuştur. Aile şirketleri, teknoloji kaynaklı değişime, çalışanlarının büyük kısmının desteğini sağlarlarsa, çalışan bağlılığının az olduğu şirketlere göre daha hazırlıklı olabilirler.

Aile şirketleri, genel olarak aile dışı şirketlere göre daha düşük araştırma ve geliştirme bütçelerine sahip olmalarına rağmen, diğer şirket türlerine göre daha fazla patent almakta ve yeni ürün üretmektedir. Bu durum, aile şirketlerinin daha verimli yenilikçiler olduğunu gösterebilir. Durum böyleyse, bu, diğer iş türlerine göre daha az parayla dijitalleşmeden daha fazla fayda sağlamak için bir fırsat sunabilir. Profesyonelleşme süreci, ailede teknolojinin neden olduğu değişimi başlatmak için bir fırsat olabilir. Yapılan araştırmalar bunu desteklemektedir. Profesyonelleşmeye odaklanan aile şirketleri, teknolojik değişimi daha iyi tanır ve bu değişimle başa çıkabilirler. Bununla birlikte, dünya çapındaki çoğu şirket dijitalleşmeden etkilendiği veya etkileneceği için, soru, aile şirketlerinin belirli özelliklerinin dijitalleşme fırsatlarından yararlanma yeteneklerini ya da aile şirketlerine özgü olabilecek zorlukların olup-olmadığını etkilemesidir. Sürekli değişim, başlatma ve uyum sağlama konusunda daha fazla kurumsal esneklik gerektirir. Aile şirketleri, diğer şirket türlerine göre daha düşük resmileştirme, daha yüksek çalışan özerkliği ve daha yüksek karar verme gücü yoluyla daha fazla esneklik ile karakterize edildiğinden, bu konuda bir avantaja sahip olabilir. Örneğin, aile şirketleri genellikle, -aile dışı şirketlerdeki üst düzey yöneticilerin aksine- yeni teknolojilere yatırım yapmak için uzun onay süreçlerine girmek zorunda olmayan veya bu tür süreçleri daha esnek bir şekilde uygulamak zorunda olmayan yöneticiler tarafından yönetilir.

2018 yılında ABD'de yapılan bir araştırma, ankete katılan 160 aile şirketinin yarısından daha azının dijitalleşmeye stratejik yaklaştığını göstermiştir. Stratejik odak eksikliği, aile şirketlerinin yönetim sistemiyle bağlantılı olabilir. Örneğin, daha genç nesiller tarafından önerilen teknolojik değişime direnerek stratejik dijitalleşme zorluklarına daha az odaklanmaya yol açabilir. Aile dışındaki yöneticilerin ve uzmanların dijitalleşme ve değişimle ilgili yeterlilikleri de değişimi etkiler. Şirkette çalışanların da değişime direnme riski daha büyük olabilir. Ayrıca şirket CEO'larının (Chief Executive Officer) görev sürelerinin uzunluğu ve uzun vadeli yatırım ufuklarını tercih etmeleri de bir etkendir. Bu, aile şirketlerinin değişime karşı isteksiz olduğu ve teknolojiyle ilgili fırsatları kaçırdığı veya teknolojinin neden olduğu kesintilere yanıt vermede yavaş olduğu anlamına gelebilir. Örneğin, Singapur'daki aile şirketlerinde yapılan bir anket, katılımcıların yalnızca %40'ının, kendi pazarları için yeni veya iyileştirilmiş teklifler sunabildiğini göstermiştir. Bu, bu şirketlerin, pazarı ve müşteri değişikliklerini neyin yönlendirdiğine odaklanamama riskini gösterebilir.

Dijitalleşme, ayrıca, pazarlarda, ürünlerde ve hizmetlerde ve müşterilere erişimde sürekli değişime neden olabilir. Yöneticilerin bu tür değişiklikleri nasıl

algıladıkları ve nasıl davrandıkları, refah veya iflas arasındaki fark anlamına gelebilir. Araştırmalar, aile şirketlerinin CEO'sunun ekonomik olmayan hedeflerinin, CEO'nun ortaya çıkan bir teknolojiyi şirketten gelen bir tepkiyi garanti edecek kadar alakalı olarak değerlendirip-değerlendirmeyeceğini ve dikkate alınan yanıtı şekillendirip, sınırlayıp-sınırlandırmayacağını belirleyebileceğini göstermektedir. Ekonomik olmayan hedefler arasında; nesiller arası değer, aile itibarının sürdürülmesi, kişisel bağların sürdürülmesi veya kişisel aile şirketi ile ilgili etkiler gösterilebilir. Bu durum, değişimle başa çıkarken zorluklar yaratabilir.

Yapılan araştırmalar aile şirketlerinin inovasyonda aile dışı şirketlere göre daha verimli olduğunu göstermiştir. Aile şirketlerinin, radikal yenilikler peşinde koşmak yerine aşamalı olarak yenilik yapma olasılığı daha yüksek görünmektedir. Pek çok aile şirketi inovasyon konusunda iyi bir geçmişe sahip olmasına ve artan teknolojik gelişmelerle ilgili fırsatlardan yararlanabilmesine rağmen, yenilik, dijitalleşme gibi radikal teknolojik değişimlerle başa çıkma yetenekleri farklı olabilir.

2017'de İrlanda'da beş milyon avronun üzerinde ciro yapan, çoğunluğu endüstride çalışan 108 şirkete yapılan bir ankette, şirketlerin üçte ikisinin aile şirketi olduğu, aile şirketlerinin %23'ünün müşterilere portal erişimi sunduğu, %48'inin bir CRM[5] sistemi kullandığı, %51'inin bilgi sistemlerine erişmek için bulut teknolojisini kullandığı, %36'sının çevrimiçi bir işletme varlığı olduğu ve %38'inin sosyal medyayı kullandığı belirlenmiştir. Aile dışı şirketlerde ise çevrimiçi varlık hariç tüm oranlar daha yüksek çıkmıştır. Aile şirketlerinde dijital teknolojilerin bu düşük uygulamasına ek olarak, aile şirketlerinin %47'sinin önümüzdeki yıllarda bilgi sistemlerini değiştirme olasılığının düşük olduğu görülmüştür. Bu nedenle, birçok aile şirketi literatüründe önerildiği gibi, teknolojilerdeki farklılıklar, şirketin aile yapısından kaynaklanabilecek bir dijitalleşme düzeyine işaret edebilir (Calabrò , 2020:247-260).

PwC uluslararası denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri veren bir şirkettir. PwC, 2017 yılında dijitalleşmenin etkilerini ölçtüğü bir araştırmasının sonuçlarını Global Digital IQ Survey'de yayımlamıştır. Ankete Türkiye dahil 53

[5] CRM (Customer Relationship Management) ya da "Müşteri İlişkileri Yönetimi", müşteriyi dinleyerek satış için yeni stratejiler geliştirmek anlamına gelir. CRM yazılımları bu amaç için geliştirilen tüm yazılımlardır. Yani CRM yazılımları, var olan müşteriyi korumanın yanı sıra potansiyel müşteriye de ulaşarak yeni müşteriler kazanmak ve tüm bu müşteri kitlesini elde tutarak sonuçta markaya ve ürüne bağımlı sadık müşteriler elde etmek amacıyla yapılan tüm çalışmalara verilen genel isimdir. CRM yazılımları ile müşteri kendini özel olarak hisseder, dolayısıyla firma veya ürün için bağımlılık oluşur.

ülkeden 2216 yönetici katılmıştır. Araştırmaya katılan yöneticilerin %70'i dijital teknolojiye yatırım yaptıklarını ifade ederken %57'si bu yatırımların kâra dönüşeceği beklentisinde olduklarını belirtmişlerdir. Dijitalleşmenin daha iyi bir müşteri ve çalışan deneyimi getireceğine inanan yöneticilerin sayısı ise giderek düşmektedir. Şirketlerin daha çok kâra odaklanmaları, insan deneyimlerini ikinci plana attıklarının bir göstergesidir. Aynı zamanda şirketlerin dijital IQ'sunun (şirketlerin dijital teknolojilerden değer elde edebilmeleri için sahip oldukları yetkinliklerin ölçüsü) giderek düşmesine yol açmaktadır. Araştırmaya katılan yöneticilerin 2015'te %66'sı, 2016'da %67'si, 2017'de ise %52'si şirketlerinin IQdüzeylerinin yüksek olduğunu söylemişlerdir (URL 5, 2017). 2019'da yöneticilerin yüzde 59'u şirketlerinin IQ düzeylerinin yüksek olduğunu belirtmişlerdir (URL 4, t.y.).

3. Aile Şirketlerinin Vergi Yönetimi

Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve sıklıkla değiştirilmesi aile şirketlerinin vergi yönetimine eğilmesini gerektirmektedir. Çünkü vergi mevzuatının karmaşıklığı şirketlerin konunun uzmanlarından yardım almasını gerektirir. Örneğin muhasebe standartlarına uygun finansal raporların analizi, bir uzman yardımı olmadan yapılamaz. Aile şirketlerinin vergileme sürecinin yanlış yönetilmesi onları gereksiz vergi yükleriyle baş başa bırakabilir.

Vergi istisna ve teşviklerinin varlığı, bunlarla ilgili mevzuatın ülkeden ülkeye farklılık göstermesi, şirketlerde vergi yönetimine ihtiyaç doğurmaktadır. Vergiye uyumlu şirketlerin günümüzde şirketlerin değerini arttırması, aile şirketlerinin de konuya daha stratejik bakmalarını sağlamıştır. Şirketlerde vergi yönetimiyle amaçlanan hem hesap hatalarının düzeltilmesi hem de işlem ve kayıtların vergi mevzuatına uygunluğunun sağlanmasıdır. Aile şirketlerinde vergi yönetimiyle, yönetici ve çalışanlarının maddi menfaat elde etmek için başvurabilecekleri hesap hileleri de tespit edilebilir. Vergi yönetimi, aile şirketlerinin durumunu net bir şekilde ortaya koyduğundan, şirket yönetimince alınan kararlar genelde bu bilgilere dayanır. Bu nedenle, şirketlerin bilgi ve verilerinin sağlıklı olması gerekir. Aile şirketleri, etkin bir vergi yönetimi sayesinde defter kayıt ve belgelerini, her türlü işlemlerini izleyebilecek ve ödeyecekleri vergileri daha sağlıklı hesaplayıp, her türlü kanun dışı durumları belirleme imkanına kavuşabileceklerdir.

Şirketler, geçici farkların yol açtığı ertelenmiş vergiler nedeniyle dönem kârları ya da zararlarını yüksek ya da düşük hesaplayabilirler. Türkiye'de uygulanmakta olan TMS 12 Standardı, geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergilerin

muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirleyen bir standarttır. Şirket vergi yönetimlerinin bu ilkeler doğrultusunda hareket etmesi gerekir (Akan, 2018:11).

Uluslararası vergi sorunları, vergi idarelerinin yönetmesi gereken en karmaşık konular arasındadır. Özellikle transfer fiyatlandırması, karmaşık olgu modellerinin analizini, büyük miktarda bilginin bir araya getirilmesini ve OECD ve BM'in transfer fiyatlandırması kılavuzunda yer alan karmaşık uluslararası standartların anlaşılmasını içerir. Sınır ötesi vergi sorunlarını başarılı bir şekilde belirlemek ve tanımlamak genellikle iyi bir ticari anlayış gerektirir ki bu, ileri vergi idarelerinde bile çoğu zaman yetersiz olan bir şeydir.

Gelişmekte olan ekonomilerdeki vergi idareleri, nispeten basit ve uygulama açısından kesin olan kurallardan yararlanabilir. Bunun nedeni kısmen, bu tür kuralların, sınırlı kaynaklar ve daha az deneyim ve uzmanlığa sahip personel ile daha küçük vergi idareleri tarafından yönetilebilmesidir. Ancak, aynı zamanda bazı yönetimlerin karşılaştığı zorlukları da hükümetlere yansıtır. Yolsuzluğun yaygın olduğu yönetimlerde yetkililere tanınan vergi takdir hakkı ve yargılama yetkisinin kullanılması fırsatlar yaratabilir. Transfer fiyatlandırması tipik olarak bir dizi olası sonuçlar ve dolayısıyla önemli ölçüde takdir ve yargılama yetkisinin kullanılmasını gerektirir (Cordella, 2019:12-14*)*. Ülke vergi idarelerinde gelişmiş dijital teknolojilerin daha da geliştirilmesi, büyük hacimli verilerin (büyük veri) otomatik olarak işlenmesine, daha verimli vergi tahsiline, vergi mükellefleri için daha rahat bir ortama ve nihayetinde ulusal dijital ekonominin gelişmesine olanak sağlayacaktır (Tsındelıan vd., 2019:137).

Uluslararası vergi danışmanlarını eğitmek zaman alır. Vergi idareleri için bile deneyimli vergi danışmanı bulundurmak genellikle zordur. Özellikle gelişmekte olan, maaşlar arasındaki uçurum farkının çok olabileceği ülkelerde daha da zordur.

Vergi danışmanları aile şirketlerinin başarıya ulaşmasında oynadıkları rol nedeniyle onlar için uzun süredir çok değerli profesyoneller olmuştur. Vergi danışmanlarının şirketlerin gelişimi ve aile servet yönetimiyle ilgili tavsiyeler vermeleri, itibarlarını daha da güçlendirmiştir. Geçtiğimiz yüzyılda, aile şirketlerinin vergi danışmanlığı hizmetleri genellikle yerel alanla sınırlı kalmaktaydı. Aile şirketleri, mal ve hizmetlerini ihraç etmek istediklerinde bile, uluslararası deneyime sahip olmayan yöneticiler ve uluslararası vergi hukuku konusunda sınırlı bilgiye sahip olan vergi danışmanları, genişlemelerinin önünde bir engel oluştururdu. Dahası bir danışmanın aile dostu olması alışıldık bir durum değildi, bu da onun uzmanlığının yeterli olmadığı kanıtlansa bile çoğu kez sorgulanmadığı anlamına geliyordu. Aile

şirketleri büyümeye başladığında ve karmaşık uluslararası ilişkiler konusunda yüksek kaliteli tavsiye talep etmeye başladığında tüm bunlar değişti. Bazı zamanlarda bu değişiklik, uluslararası eğitim almış bir aile üyesinin şirket liderliğini devralmasıyla gerçekleşiyordu. Diğer durumlarda, bu değişiklik uluslararası hale gelen aile yatırımlarının bir sonucu olarak meydana geliyordu. Bugün, uluslararası vergi danışmanlığı aileler için çok önemli hale gelmiştir ve kaliteli servet yönetimi için bir zorunluluktur. Bu artan ihtiyacı izlemenin en iyi yolu, aileye hizmet sunmak ve aile şirketinin servetini artırmak için oluşturulan geleneksel tekli aile ofislerinde meydana gelen değişiklikleri incelemektir (Alarkon, 2020:1).

4. Aile Ofisleri

Son yıllarda aile şirketlerinde kurumsal yönetişim üzerine bilimsel araştırmalarda belirgin bir artış olmuştur. Aile ofisi (FO) genellikle bir aile yönetişim mekanizması olarak analiz edilir. Aile ofisi, geleneksel olarak bir aile tarafından ve bir aile için yönetilen bir işletme olarak tanımlanır. Ana işlevi, aile varlıklarının ve mali kaynaklarının yönetimini merkezileştirmektir. Bir aile ofisinin faaliyeti, geleneksel kişisel hizmetlerin sağlanmasından (örneğin, kapıcı, güvenlik, sigorta ve emlak planlaması) risk sermayesine, yatırımlara kadar uzanmaktadır.

Aile ofisleri tarafından yürütülen faaliyetler üç grupta sınıflandırılabilir:

(i) Yatırımla ilgili faaliyetler (yani varlık tahsisi, yönetici seçimi ve izleme, yatırım ve yatırım performansı ölçümü)

(ii) Aile ile ilgili faaliyetler (yani hayırseverlik, risk yönetimi, sigorta, gelecek nesil eğitim, konsiyerj hizmetleri ve güvenlik ve emlak planlaması)

(iii) İdare ile ilgili faaliyetler (yani, bankacılık, mali yönetim, bilgi toplama ve müşteri raporlaması, hukuki hizmetler, teknoloji çözümleri ve desteği, güven muhasebesi ve havuz ve ortaklık muhasebesi)

Her aile kendi değerlerine, kültürüne ve hedeflerine göre gerçekleştireceği faaliyetlere karar verir. Aile ofisi yapısı, her ailenin misyonuna ve vizyonuna bağlıdır. Aile ofislerinin kökeni ile ilgili araştırmalar sınırlıdır. Bazı yazarlar antik Roma'ya dayandırırlarken, bazıları da beş yüz yıl önce Avrupa özel bankalarının kurulduğu dönemlere ya da haçlı seferlerine kadar dayandığını ifade etmektedirler. ABD'de Sanayi Devrimiyle benimsenmeye başlamışlardır. Son yirmi yılda, nesiller arasında servetin aktarılması ve büyümesinde önemli rol oynamışlardır.

Rockefeller'lar ve Pitcairn'ler, ABD'de aile ofislerini kuran belki de en tanınmış ve ilk ultra zengin Amerikan aileleridir. 21. yüzyılda, Inditex grubunun çoğunluk hissedarı olan Ortega ailesinin sahibi olduğu İspanya'daki Pontegadea gibi küresel başarıya sahip aile ofislerini görmekteyiz. Pontegadea gayrimenkul alımlarına odaklanır, ancak fonlarının bir kısmını eğitim ve sağlık projeleri için Amancio Ortega Vakfı'na tahsis eder. Silikon Vadisi'nde, Mark Zuckerberg'un Facebook'un sahibi olduğu tek aile ofisi Iconic Capital ve dünyanın en zengin adamı Bill Gates'e ait Cascade Investments adlı aile ofisleri dünyada sayılı ofisler arasındadır (Rivo vd., 2017: 263-264).

Aile ofisleri (family offices) aile servetini, aile şirketinden ayırmak için kurulan yapılardır. Böylelikle aile bireyleri aile şirketi dışında da çeşitli işlere şahsi olarak yatırım yapma imkânına kavuşurlar. Aile servetlerini bilir ve yönetebilirler. Türkiye'de aile ofisleri yeni yeni kurulmaktadır. Mevcut durumdakiler, genelde aile şirketlerinin nakit birikimlerini daha yüksek getiri sağlayacak şekilde yönetmek üzere kurulmuş durumdadırlar. Ortadoğu ve diğer Asya ülkeleri de aynı süreci yaşamaktadırlar. Aile ofislerinin sayısı yüzlerle ifade edilecek şekilde son derece azdır. Amerika ve Avrupa'da ise 3,000-4,000 civarında aile ofisi vardır ve sayıları giderek artmaktadır (SERVOCAPİTAL, 2020:1).

Aile ofisleri, aile şirketlerinin ihtiyaçlarını yöneten bir yapıdır. Aile ofisleri her bir aileye özel, boyutları, türleri, hukuki yapıları değişik olan yapılardır. Aile ofisleri şirketlerin ekonomik hayatında önemli rol oynarlar. Örneğin; ailenin servetini ve aile şirketlerinin varlıklarını ayırırlar, şirketleri denetlerler, yeni nesilleri eğitirler, risk sermayesi fonuna finansal kaynak sağlarlar, yüksek teknolojinin oluşumunu ve gelişimini desteklerler, hayırseverlik ve sosyal girişimlerde katkı sağlarlar (Bornstein, 2004:27-28; Grabenwarter ve Liechtenstein, 2011:23-24).

Aile ofisleri; tekli (SFO), çoklu (MFO) ve profesyonel (PFO) ofisler olmak üzere üçe ayrılır. Çoklu aile ofisleri, birçok durumda aile üyesi olmayan hissedarları içerir. Hizmet şirketleri ya da bankaların şubeleri gibi kurumsal olarak desteklenen kuruluşlar aile ofislerinin sahipleri gibi davranırlar (Hauser, 2001:9-17).

Özel müşteri yapılarında, aile ofisi tek ailenin veya çoklu ailelerin varlıklarını yönetmektedir (Açık müşteri yapılarında). Aile ofisi öz kaynak sahibi olmayan dış kaynaklı müşteri ailelerin varlıklarını yönetir.

Aile dışı egemen açık SFO'lar; yönetimlerinde aile dışı egemenliğin olduğu, sahipliğin tek bir firmada olduğu, dış kaynaklı aile müşterilerine açık olan yapılardır (Foster, 2008).

Aile egemen özel MFO'lar; sahipliğin çoklu ailelerde olduğu, yönetimlerinde aile egemenliğinin olduğu yapılardır. Bazıları bazen hizmetlerini dış aile müşterilerine satmaktadırlar. Bu dış aile müşterileri zamanla bu ofislerin yönetimini değiştirebilirler.

Profesyonel aile ofisleri (PFOs) genellikle, aile dışı mal sahiplerince kurulmaktadır. Yönetim ortakları bağımsızdır. Nadiren tekli müşteri ailesine sahiptirler. Aile ofislerinin büyük çoğunluğu bankaya bağlıdır (Fernandez Moya ve Castro Balaguer, 2011:82-93). Aile ofisinin görevleri aile önceliklerine göre değişir, ancak aşağıdakiler standart olarak kabul edilir:

- Aileye yatırımlarıyla ilgili konularda hem bir bütün olarak hem de bireysel olarak idari ve hukuki danışmanlık sağlamak,
- Finansal yatırımlar ve özel sermaye yatırımları dahil olmak üzere ailenin yan yatırımlarını yönetmek,
- Ailenin sanat ve kültür, yardım girişimleri veya diğer hayırsever faaliyetler gibi özel ilgi alanlarını yönetmek,
- Aşağıdakiler gibi büyük önem taşıyan alanlarda güncel vergi danışmanlığı yapmak (Alarcon, 2020:1):
    i. Diğer yetki alanlarında yaşayan veya farklı milliyetlerden olan aile üyelerinin vergisel sonuçları (bu, esas olarak gelir vergisi ve emlak vergisi planlamasını etkiler),
    ii. Uluslararası finansal yatırımlardaki vergiler (özellikle, gelir üzerindeki vergilendirmeyi ertelemek veya azaltmak için vergi açısından verimli araçlar bulmak),
    iii. Doğrudan veya vergi perspektifinden en iyi yetki alanlarında bulunan uluslararası holdinglerin kullanımı yoluyla özel sermaye yatırımlarının vergi etkinliği konusunda tavsiyeler,
    iv. Yurtdışında gayrimenkul yatırımı yapmak ve elde tutmak için vergi açısından en verimli seçenekler,
    v. İlgili yargı bölgelerindeki hayırsever faaliyetlerin vergi avantajları, ayrıca, yatırımlar ve sanat üzerindeki uluslararası vergi yüklerinden nasıl kaçınılacağı,
    vi. Uluslararası arenada hayır kurumlarının özel vergi muamelesini yönetmek,

vii. Dünya çapında vergi raporlama yükümlülüklerinin izlenmesi ve yerel danışmanlarla koordinasyon sağlanması,

viii. Yatırım yapılan şirketler, aile üyeleri ve bazı temel ilişkiler arasında geçerli olan vergilemede emsallerine uygunluk ilkesinin aile operasyonları gerçekliğiyle uzlaştırılması.

Aile ofisinde varlıklar söz konusu olduğunda, genellikle finansal sermaye düşünülür, ancak bir ailenin aile bireylerinden ve deneyimlerinden oluşan entelektüel sermayesi de yönetilmelidir. Her iki tür varlığın da sürdürülebilir yapılara kavuşması aileler ve aile şirketleri için çok önemlidir. Aile ofisleri dünyanın birçok ülkesinde ailelerin ihtiyaçlarına ve yapılarına göre farklılaşan fonksiyonlarıyla ailenin ve aile şirketlerinin sürdürülebilirliğine hizmet etmektedir. The Economist dergisine göre Aile ofislerinin %70'i Avrupa ve Kuzey Amerika'dadır ve dünyada yaklaşık dört trilyon dolar Aile ofislerinin kontrolünde bulunmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde portföy çeşitliliği Türkiye'ye kıyasla çok daha fazla ve risklere dayanıklı olduğundan, aileler daha uzun vadeli yatırımlara yönelebilmektedirler. Küresel Aile ofisleri, her geçen yıl daha fazla oranda alternatif yatırımlar yapmaktadır. Aile ofisleri, dengeli bir portföy yaratma ve bu portföyü enflasyon ya da yönetim ücretleri gibi etkilerden korumakta aile şirketlerine katkı sağlamaktadırlar (TAİDER, 2019:1).

5. Uluslararası Vergi Hukukunun Değişen Görünümü

Dünyada küreselleşmenin yaygınlaşmasıyla, uluslararası ticari faaliyetler gelişmiş, dolayısıyla çok uluslu şirketlerin sayıları da giderek artmıştır. Şirketlerin yürürlükteki mevzuat boşluklarından yararlanmaya çalışmaları, kendilerine matrah aşındırma ve kâr aktarımı konularında serbestlik kazandırmıştır. Ülkelerin bu şirketleri kendilerine çekebilmek için diğer ülkelerle vergi rekabetine girmeleri, vergi yükleri ve vergi gelirlerinin ülkeler arası dağılımında adaletsizliklere yol açmıştır.

Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerle mücadele edebilmek amacıyla küresel anlamda şeffaflığın arttırılması ve otomatik bilgi değişiminin sağlanması şeklinde önemli adımlar atılmıştır. "Vergi Amaçlarına Yönelik Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu" bu amaçla oluşturulmuştur. Otomatik bilgi değişimi anlaşmaları ön plana çıkmıştır. ABD, "Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasasını (FATCA)" kabul ederek, ABD vergi mükelleflerinin yabancı hesapları (off-shore) kapsamında beyan dışı kalan gelirlerinin tespit edilebilmesi

için ABD dışındaki finansal kuruluşlarla iş birliğine gidilmesi sağlanmıştır. Otomatik bilgi değişimi yaklaşımının, G20[6] ülkeleri dahil diğer ülkelerce de benimsenmesiyle, 2014 yılında OECD, "Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimi Standardını" yayımlamıştır. CRS (Common Reporting Standart), G20 ülkelerince karşılıklık temelinde kabul edilmiştir. 2017 yılında başlayan otomatik bilgi değişimi anlaşmaları diğer ülkelerle de yapılmaya devam etmektedir.

Küreselleşme, ülkeleri, vergi konusunda ortak bir dil aramaya yöneltmiştir. Bu nedenle G20 ülkeleri uluslararası vergilendirme problemlerinin çözümü konusunda etkin bir yaklaşım sergileyerek OECD'den yardım istemiştir. OECD, 2013 yılında G20 Liderler Zirvesinde, "Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS)" Projesini sunmuş ve proje G20 ülkelerince kabul edilmiştir. Proje içinde hazırlanan eylem planı G20 ülkelerince onaylanmıştır. OECD üyesi olmayan G20 ülkeleri de OECD ile eşzamanlı hareket etmiştir. Proje kapsamında şimdiye dek yapılan çalışmalar dünya çapında vergi adaletinin ve şeffaflığının artmasına katkı sağlamıştır. OECD'nin çalışmaları, ülkeleri, vergi mevzuatlarındaki kanuni boşlukların kapatılmasına ilişkin kanuni düzenlemeler yapma yoluna itmiştir.

Projeye katılan ülkelerin uymayı taahhüt ettiği asgari standartların bu ülkeler için bağlayıcılığı olmadığı gibi OECD'nin de bu konuda bir yaptırım gücü yoktur. Ülkeler kendileri farklı kurallar getirebilecekleri gibi OECD önerilerini de kısmen ya da tamamen benimseme yoluna gidebilirler. Bazı ülkeler, mevzuatlarının zaten BEPS eylem planına uygun olduğuna inanırken, düşük vergi oranı uygulayan Karayip ülkeleri gibi ülkeler de değişen uluslararası vergilendirme kurallarının kendi vergi rejimlerine etkisinin ne olacağı konusunda beklemeyi tercih etmektedirler. Doğrudan yabancı yatırımların az olduğu, vergi sistemlerinin pek gelişmemiş olduğu, uluslararası faaliyetlerin düşük olduğu Amerika kıtası ve Asya-Pasifik'teki ülkelerin çoğunluğu, OECD'nin projesine pek sıcak bakmamaktadırlar. Son yıllarda BM, gelişmekte olan ülkelerin bu projedeki kapasitelerinin gelişmesi yönünde çalışmalarda bulunmaktadır.

BEPS projesi uluslararası vergilendirmeye adalet ve şeffaflık katma amacına dönük olsa da projenin tüm ülkelere hitap edecek şekilde uygulanması oldukça güçtür. Çünkü vergi rekabeti içinde olan ülkeler her zaman vergi teşvikleri, vergi tatilleri gibi teşvikler sunarak ülkelerine yatırımcıları çekmeye devam etmektedirler.

---

[6] G20 ülkeleri: Almanya, ABD, Arjantin, Avustralya, Brezilya, Çin, Endonezya, Fransa, Güney Afrika, Güney Kore, Hindistan, İngiltere, İtalya, Japonya, Kanada, Meksika, Rusya, Suudi Arabistan, Türkiye, Avrupa Birliği.

Hatta gelişmiş ülkeler dahi kurumlar vergisi oranlarında indirimlere giderek vergi rekabetinin daha da şiddetlenmesine yol açmaktadırlar (Budak, 2017:297-330).

Uluslararası vergi rejimi, iki ülkenin aynı sınır ötesi ticari kârları iki katına çıkarması riski gibi işlem maliyetlerini ele almak için kurumlar ve kurumsal düzenlemeler geliştirmiştir. Esas olarak, hükümetlerin vergi mükelleflerine, diğer kamu üyelerine ve diğer hükümetlere bu sınır ötesi kârları fazla vermeyeceklerine dair inandırıcı siyasi vaatlerde bulunmalarını sağlayan bir 'taahhüt projektörü' olarak hizmet ederek bu riski azaltmaya çalışmıştır. Bu politik taahhütlerin bir sonucu olarak, vergi mükelleflerinin, küresel vergi yükümlülüklerini belirlemek ve korumak için katlanmak zorunda kalacakları işlem maliyetlerine katlanmaları gerekmemektedir. Bununla birlikte uluslararası vergi rejimi, genellikle vergi planlaması nedeniyle sınır ötesi kârların vergilendirilmediği yüksek vergi oranları uygulayan ülkelerde, yetersiz vergilendirme politikasını etkili bir şekilde ele alma konusunda güvenilir siyasi vaatleri desteklememektedir. Uluslararası vergi rejimi, herhangi bir bağlayıcı uluslar üstü kurum tarafından oluşturulmadığından, hükümetler, ekonomik katılımcılara taahhütleri alt üst eden ve işlem maliyetlerini yükselten fırsatlar (ABD'nin Dış Hesaplar Vergisi Uyum Yasası aracılığıyla küresel bir vergi raporlama sistemi oluşturma önerisi gibi) sunmaktadır (Cordella, 2019:30).

Uluslararası vergi hukukunun günümüzde karşılaştığı en önemli zorluklardan biri, uluslararası şirketlerin agresif vergi planlamaları vasıtasıyla vergi kaçırmalarını sağlayan dijital ekonomideki gelişmelerdir. Dijital ekonomi içerisinde yer alan çoğu uluslararası şirketler, uluslararası vergi rejimindeki birçok boşluktan yararlanmak suretiyle vergi matrahlarını aşındırmaktadırlar. Dijital faaliyetler çoğu zaman sınırsız olduğu için, bir ülkede alınan önlemler diğer ülkelere de sıçrayabilmektedir. Genel olarak tüm vergi otoriteleri uluslararası şirketleri vergilendirme konusunda zorluklarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Dijital ekonominin büyümesi, dünya ticaretinin artması ve finans ve kaynaklarla ilgili hareketlilik, ulusal ve uluslararası vergi mevzuatını zor duruma düşürmektedir (Doherty ve Verghese, 2019:1).

OECD, ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarının üstesinden gelebilmek amacıyla 2019 yılı Mayıs ayında bir çalışma programı yayınlamıştır. Amaç, ülkelerin fiziken ülkelerinde yerleşik olmasa dahi çok uluslu şirketleri vergilendirmesine izin verecek yeni bir vergilendirme hakkı üzerinde fikir birliği geliştirmektir. Yaşadığımız dijital çağda yeni bir küresel vergi anlaşması yapmak hedeflenmiştir. OECD, böyle bir fikir birliği sağlamak için yürüttüğü çalışma programında; kullanıcı katılımı, pazarlama gayri maddi varlıkları ve önemli

ekonomik mevcudiyet kavramlarını içeren üç olası yaklaşım ortaya koymuştur. Her teklif, bir biçimde bağlantı noktasının genişletilmesi, yeniden tanımlanmış bir kaynak kavramı ve çokuluslu kârların yeniden tahsisinin bir kombinasyonunu içerir. Kullanıcı katılımı teklifi, "yüksek düzeyde dijitalleşmiş işletmelerin" yarattığı değere referansla küresel kârların bir kısmını yeniden tahsis etmeyi amaçlamaktadır. Pazarlama maddi olmayan varlıklar önerisi, nispeten daha küçük bir değeri yeniden tahsis etmeyi amaçlamaktadır. Markalaşma, pazarlama çabaları ve müşteri listeleri gibi bir pazardaki kullanıcılara ulaşan gayri maddi varlıkların yarattığı değere atıfta bulunarak, genel olarak şirketlerin küresel kârlarının payını amaçlamaktadır. Önemli ekonomik mevcudiyet önerisi, geleneksel paylaştırma faktörlerine kullanıcı katılımı eklenerek bağlantı noktasını genişletmeyi ve toplam geliri, formüler bir temelde yeniden tahsis etmeyi amaçlamaktadır. OECD, daha sonra kullanıcı katılımı ve pazarlama soyut yaklaşımlarının unsurlarını birleştirmiştir.

2018'in başlarında, Avrupa Komisyonu (EC) geçici bir dijital hizmet vergisi ile "dijital kalıcı kuruluş" kavramının tanıtılmasını önermiştir. İspanya, İtalya, Çek Cumhuriyeti, Avusturya ve Yeni Zelanda bu anlaşmayı izleyeceklerini açıklamışlardır. 2019 yılının ortalarında, Fransa, dijital hizmet vergisini kabul etmiştir.

2019 OECD çalışma programı başta Google, Amazon, Facebook ve Apple olmak üzere dijital devleri vergilendirmek için çeşitli eyaletler tarafından gerçekleştirilen koordinasyonsuz hareketlerin çoğalmasının ardından yayınlanmıştır. Milyarlarca aktif kullanıcıyla etkileşime geçen, milyarlarca reklam dağıtan, üç trilyon dolar piyasa değeri olan ve yılda yarım trilyon dolar gelir sağlayan bu beş dijital devin küresel bazda çok az vergi ödemesi, belki de uluslararası vergi topluluğunun geleneksel bağlantı noktası, kaynak ve tahsisi acilen yeniden tasarlayarak kullanıcı tarafından oluşturulan ve veriye dayalı değer yaratma kavramlarını ele almasının ana nedeni olabilir.

OECD, mevcut vergilendirme haklarının ülkeler arasında dağılımını değiştirme ihtiyacının, beklenen dağıtım etkilerinin neden genel olarak kabul edilmesi gerektiğine ilişkin temel ilkelerin desteklenmesi gerektiğini açıklamıştır. Çifte vergilendirmeden kaçınma en önemli ilke olarak önerilmiştir.

Bugünün dijitalleşme projesinde geliştirilen fikir birliğinden birden fazla devletin en az düzeyde yararlanması ya da hiç yararlanmaması olasıdır. Ülkelerin kendilerine hiç fayda sağlamayan fikir birliğine devam etmeleri mümkün değildir. Bunun yerine ihtiyaç duyulan şey ikametgâh ve kaynak ülkeler arasında vergilendirme haklarını tahsis eden kuralların genel yapısını gözden geçirmektir. Tabii ki

bu, sürdürülebilir bir uluslararası vergi sistemi oluşturmaya yönelik uzun vadeli bir projedir. Hukuk, siyaset, muhasebe ve ekonomi disiplinlerinde analiz ve iş birliği gerektiren bir projedir. Sadece ekonomik etkiler, teşvikler ve idari fizibilite açısından değil, aynı zamanda adaletle ilgili temel soruyu da göz önünde bulundurarak çeşitli modellerin geliştirilmesini, denenmesini ve değerlendirilmesini gerektirecektir. Bu zorlukların üstesinden gelme taahhüdü, dijital çağa özgün bir şekilde yeni bir vergi anlaşması oluşturmanın kilit faktörüdür (Christians ve Magalhaes, 2019:1153-1178).

Koronavirüs salgını dünyadaki ekonomik durumu etkilediğinden, bazı ülkeler kurtarma çabalarını finanse etmek için dijital vergi uygulamalarını hızlandırmaya her zamankinden daha istekli davranmaktadırlar. Eylül 2020 itibarıyla, dünya çapında dijital ekonomiye doğrudan vergi uygulayan 22 ülke vardır. Uygulama niyetini açıklayan veya mevzuat hazırlama sürecinde olan 16 ülke vardır. Dijital ekonomiye dolaylı vergi uygulanması açısından, mevzuatı uygulayan yaklaşık 75 ülke ve mevzuatı hazırlayan 8 ülke bulunmaktadır (Sukardi ve She Jiaqian, 2020:1).

6. Dijital Dünyada Aile Şirketlerine Yönelik Uluslararası Vergi Danışmanlığının Gelişen Rolü

Aile şirketleri dünyasında, danışmanlar genellikle strateji oluşturma, planlama, halefiyet ve çatışma çözümü ile ilgilenirler. Genellikle bunu açık ve doğrudan gözlemlenebilir şekillerde, örneğin objektif tavsiye vererek yaparlar. Yine de bir danışman tarafından ifade edildiği gibi, "kimse kim olduğumu ya da ne yaptığımı bilmiyorsa, işimi yaptığımı bilirim" tavsiyeleri de aile şirketinin sağlığı için hayati öneme sahip olabilir.

Danışmanlarla ilgili önceki araştırmalar, dış danışmanların, danışma kurullarının ve iç danışmanların aile şirketleri için önemli kaynaklar olduğunu ortaya koymuştur. Danışmanlık sürecinin kendisi ile ilgili literatür, danışmanların aile şirketi müşterilerine nasıl yardımcı olması gerektiğine dair açık adımlarla nispeten yapılandırılmış bir yaklaşım sağlar. Bu yaklaşımlar genel olarak, aile şirketlerinin benzersiz bir danışmanlık yaklaşımı gerektirdiği ve aile şirketi danışmanlarının, aile şirketlerine özgü hassasiyetleri yönetmek için etkili becerilere ihtiyaç duyduğu konusunda hemfikirdir.

Danışmanlar, kişisel ve ticari çatışmalarla, artan bilişsel zorluklarla, uzun vadeli duygusal ihtiyaçlarla ve birbiriyle çatışan karmaşık ilişkilerle sonuçlanan

aile ve iş sistemlerinde gezinmek zorunda olduğundan, danışmanlık sürecinde danışmanların etkileri, aile şirketleri ile aile şirketi olmayan diğer şirketler arasında farklılık gösterir. Örneğin, Hilburt-Davis ve Dyer (2003) danışmanlık modelinde aile şirketi danışmanlığını aile dışı firmalardan ayıran şey, danışmanların aile, şirket ve mülkiyet ara yüzünde çalışması gerekliliğidir. Yani hem süreç hem de içeriğin farkında olmak; uzun süredir devam eden karmaşık duygularla başa çıkmak ve multidisipliner ekip çalışmasını kullanmaktır.

Aile şirketinin karmaşık koşulları danışmanlık sürecini etkileyeceğinden, "sunulan karmaşık koşullara yönelik ne mükemmel bir çözüm ne de tek bir çözüm yolu vardır". Modellerin ve müdahale süreçlerinin her birinin varsaydığı şey, aile şirketine belirli bir değişim süreci ile yardım etmek gibi, danışmanlık rolünün başlangıcı ve bitiminin tanımlandığı belirli bir proje veya görev için danışmanların getirilmesidir. Bununla birlikte, şirket içinde ya da dışında, kendiliğinden danışman ya da danışman olarak getirilmeyen, ancak süregelen bir güvenilir danışmanlık kapasitesi ile hareket eden danışmanlar vardır. Bu güvenilir danışmanlar hem aile hem de şirket ile örtüşen özel finansal bilgilere erişimi olan aile şirketi muhasebecisi, avukat veya vergi danışmanı rolünü üstlenebilir hem iş hem de aile konularında danışmanlık sağlayarak aile ofisini denetleyebilirler veya ailenin danışma kurulunda veya yönetim kurulunda bir sandalyeye sahip olabilirler. Bu danışma ilişkileri, doğası gereği uzun vadelidir ve genellikle tek bir neslin ötesinde devam eder. Pek çok danışmanın amacı bu nedenle projelerini tamamlamak ve müşteriyle olan ilişkilerini sona erdirmek olsa da güvenilir danışmanlar genellikle ömür boyu çalışır. Dahası, aile, genellikle güvenilir danışmana bağımlıdır. Bu roller görece yeterince incelenmemiş olsa da ilişki yöneticileri, mütevelli heyeti ve personel d'confiance gibi deyimlerle tanımlanmıştır. Bu pozisyonlar arasında ortak olan "geleneksel olarak hemen hemen her şey için çağrılabilen aile büyüklerine özel güvenilir danışmanı" temsil eden "klasik her pozisyondaki oyuncular" dır. Bu roller, aile şirketi literatüründe nadiren açıkça tanınmasına rağmen, şirket ve aile içinde büyük etki yaratırlar.

Aile şirketi danışmanlarının benimsediği yönelim halen ampirik olarak kanıtlanmamıştır ve bu danışmanların aile şirketlerinde bulunan karmaşık koşullar içinde nasıl ustaca yol aldıkları belirsizliğini korumaktadır. Bu karmaşık ilişkileri yönetmek için gerekli altyapıları etkin bir şekilde kolaylaştırmak ve geliştirmek için, danışmanlar, aile şirketinin yerleşik olduğu duygusal bağlamın ortasında aile şirketi üyelerinin dikkatini yakalayabilmeli ve yönlendirebilmelidir. Danışmanların aile şirketlerindeki rolü, küçük etki süreçlerinin bile aile şirketi üyelerinin dikkatini etkileyebilmesine rağmen yeterince araştırılmamıştır (Strike, 2013: 295-296).

Aile şirketlerinde danışmanların önemi birçok çalışmada belirlenmiştir ve araştırmacılar, onların özellikle veraset sürecinde etkili rol oynadığını onaylamaktadırlar. Ajans teorisini benimseyen Michel ve Kammerlander (2015), güvenilir bir danışmana sahip bir aile şirketinin, iki veya daha fazla danışmanı olan aile şirketlerinden daha verimli olduğunu ve bunun temsilcilik maliyetlerini düşürdüğünü savunmuşlardır. Yönetim ve ajans teorilerini birleştiren Naldi, Chirico, Kellermanns ve Campopiano (2015), aile danışmanlarının sayısı ile aile şirketi performansı arasında ters U şeklinde bir ilişki olduğunu söylemişlerdir. Aile şirketlerinde muhasebeciler, danışma için ana referans noktasıdır; aile şirketleri, veraset yönetimiyle ilgili olanlar da dahil olmak üzere şirket ve mülkiyetle ilgili çok çeşitli sorunlar için muhasebecilere başvurduğundan, genellikle en yakın danışmanlardır.

Aile şirketlerinin karmaşıklığı ve yumuşak konuların merkezi rolü, muhasebeciler ve avukatlar gibi geleneksel danışmanlar için halefiyet konusunu ele almayı zorlaştırır. Sawers ve Whiting (2010), yetkili muhasebecilerin aile şirketlerince teknik konular gibi zor konular için gerekli görüldüğünü, onların aile içi yumuşak sorunlar için doğru kişi olmadıklarını belirtmişlerdir. Daha yakın zamanlarda, Reddrop ve Mapunda (2015), aile şirketlerinin karşılaştıkları zorluklar için dışarıdan tavsiye almaları gerektiğini ve bununla ilgili yaptıkları analizlerde, muhasebecilerin en sık kullanılan profesyonel danışmanlar olduğunu belirtmişlerdir. Aile şirketlerine bir uzman ekibi dahil etmek, onlara çok çeşitli multidisipliner beceriler sunabileceği için bir çözüm olabilir. Morris ve arkadaşları (1997), muhasebeciler gibi danışmanların, aile terapisi ve halefiyet yönetimi uzmanları gibi diğer profesyonellerle bağlantılarını geliştirmesi gerektiğini önermektedirler (Cesaroni ve Sentuti, 2017:1-10).

Uluslararası vergi danışmanlarının bilgi paylaşımında bulunmaları durumunda, aile şirketlerine sunulan hizmetlerin kalitesinin arttığı görülmektedir. Emma Su ve Junsheng Dou adlı araştırmacılar, 2013 yılında nitel araştırma yöntemlerini kullanarak bu konu üzerine yaptıkları araştırmada; sorunun doğru tanımlanması, sistematik analiz yapılması, entegre çözüme ulaşılması ve çözümün güvenilirliğinin arttırılması hallerinde danışmanlık hizmetlerinin kalitesinin iyileştiği sonucuna ulaşmışlardır (Su ve Dou, 2013:269-270).

Kurumsallaşma sürecinin hangi aşamasında olursa olsun, şirketler az ya da çok yardıma ihtiyaç duyarlar. Bu yardımın kapsamı ve içeriği, kurumdan kuruma farklılık göstermekle beraber, şirketin içinde bulunduğu gelişim süreci, karşılaşılan sorunlar hakkında bilgi verebilir.

Aile şirketlerinin son yıllarda küresel ortamın sonucu olarak tekli aile ofislerini kurdukları ve bu ofislerin de giderek çoğaldığı görülmektedir. Tekli aile ofisleri, giderek büyüyen görevleri yönetmek ve ofisin aldığı tüm kararlarda uluslararası vergi danışmanlığı sağlamak için yılların tecrübesine sahip üst düzey uluslararası vergi uzmanlarını işe almaktadır. Bu uluslararası vergi uzmanlarının görevleri diğer görevlilere nazaran daha önemli olduğundan, bu profesyoneller incelenmekte olan projelerin önemli bir kısmından sorumludur. Aile ofisleri ve aile şirketleri bu hizmetleri dış kaynak kullanarak yapmak yerine uluslararası vergi danışmanlarını kendi bünyelerinde çalıştırmak yoluyla yapmayı tercih etmektedirler. Çünkü tek bir aile ofisinde gizlilik ve kişisel güvene çok değer verilir. Vergiler söz konusu olduğunda düşük bir kamu profilini korumak, yüksek gelirli aileler için çok önemlidir. Uluslararası vergi stratejilerinin en mahrem sırlarından bazıları olduğuna ve bu dinamiğe alışık olmayan herhangi bir şirketteki genç bir danışmanın dizüstü bilgisayar ekranında masaya dağılmaması veya dizüstü bilgisayar ekranında görünmemesi gerektiğine inanmaktadırlar. Ayrıca, itibar sorunları aile şirketleri ve ofisler için de geçerlidir, bu da deneyim ve gizliliğe çok değer verilmesinin bir başka nedenidir. Bununla birlikte, bir aile şirketinde veya ofisinde başarılı bir uluslararası vergi danışmanı olmak kolay değildir. Aile şirketleri ve tekli aile ofisleri, sessiz kurallara sahip karmaşık kuruluşlardır. Bu benzersiz ekosistemde iyi performans gösterebilmek için profesyonellerin bu tuhaflıklara aşina olması gerekir. Bu ofisler ve şirketler sadece en iyi teknik bilgiye sahip olunmasından çok daha fazlasını bekler; yalnızca uygun sosyal becerilere hâkim olanlar, başarılı şekilde tavsiyelerde bulunabilecek ve ailenin kısa güvenilir kişiler listesindeki yerlerini kazanabileceklerdir (Alarkon, 2020:1).

Dijitalleşmenin, vergilendirme için çok çeşitli etkileri vardır, vergi politikasını ve vergi idaresini hem yerel hem de uluslararası düzeyde etkiler, yeni araçlar sunar ve yeni zorluklar getirir. Blockchain gibi dağıtılmış defter teknolojisinin giderek her alanda kullanılmaya başlaması pek çok sorun ortaya çıkarmıştır. Bu yeni ortaya çıkan teknolojinin ortaya çıkardığı sorunlar arasında; "kripto varlıkların" uygun vergi muamelesinin belirlenmesi, bu tür varlıkların vergi şeffaflığında yakın zamanda kaydedilen ilerlemelere yol açabileceği riskler, vergi politikasının merkezi olmayan, dağıtılmış iş modellerine geçişten nasıl etkilenebileceğine ilişkin değerlendirmeler ve vergi idarelerinin belirli işlevleri kolaylaştırmak için blockchain'i nasıl kullanabileceği sayılabilir.

Veri kullanılabilirliğindeki artış ve analitikteki gelişmeler, vergi mükellefi hizmetlerinde de gelişmelere yol açmaktadır. Bu, vergi yükümlülüklerini anlamayı

ve raporlamayı kolaylaştırmanın yollarının tanımlanmasını içerir; örneğin, raporlamadaki belirsizlik alanlarını veya hataları belirlemek için büyük veri setlerinde analitikler kullanmak ve ayrıca, vergi mükellefleri için rehberlik ve iletişimin nerede daha net olması gerektiğini anlamak veya vergi idaresi süreçlerinin yeniden tasarlanmasının gerekebileceği yerler. Ayrıca, bu tür tekniklerin kullanımı, vergi idarelerinin vergi mükelleflerinin davranışını değiştirmek için tasarlanmış "dürtme" tekniklerini daha etkili bir şekilde kullanmasına izin vererek davranışsal iç görülere bilgi sağlayabilir. Vergi mükellefleri için en kolay iletişim kanallarını kullanmaya çalışan birçok vergi idaresi, mobil ve web tabanlı uygulamaların tanıtımı yoluyla vergi mükellefleri için self servis seçenekleri de sunmaktadır. Buna, çoğu vergi idaresinde, veri koruma sınırlamalarına tabi olarak daha geniş e-devlet girişimlerine entegre edilebilen kullanıcı merkezli tasarıma doğru bir geçiş eşlik etmiştir (OECD, 2019:1-8).

Uluslararası vergi danışmanlarının aile şirketlerinin dijitalleşmeye geçmeye başlamalarıyla görevleri artmış ve daha teknik donanıma sahip olmaları ihtiyacını doğurmuştur. Uluslararası ticari işlemlerin artması, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması görev kapsamının genişlemesine yol açmıştır. Örneğin; ilişkili kuruluş işlemleri analizi, fiyat karşılaştırmaları, yerel ve çifte vergilendirmeyi önleme konularında risk analizi ve tavsiyelerinde bulunmak gibi (URL 4, 2020).

2016 Panama belgeleri; Cayman Adaları, Cebelitarık, Lüksemburg ve Mauritius gibi vergi cenneti olarak bilinen ülkelerde PwC kuruluşlarının, Guernsey, Hong Kong, Jersey ve İsviçre'de KPMG kuruluşlarının olduğunu göstermiştir. Çokuluslu Şirketlerin genel vergi stratejisindeki Büyük 4'ün rolü ile ilgili olarak, 2014 yılında yayımlanan "LuxLeaks" belgeleri, PwC'nin 2002'den 2010'a kadar Lüksemburg'da en az 548 yasal, ancak gizli vergi kararı almalarına yardımcı olduğunu göstermiştir. Alınan kararlar, çok uluslu şirketlerin Lüksemburg üzerinden yüz milyarlarca doları aktarmasına izin vermiştir. Efektif vergi oranlarının çok düşük olması nedeniyle milyarlarca dolar vergi tasarrufu sağlanmıştır. Belgelerle, Deloitte, EY ve KPMG'nin de bu tür vergi kararlarına aracılık ettiği anlaşılmıştır.

Büyük dört firmaları, vergi politikasının tasarımı konusunda hükümetlere sıklıkla tavsiyelerde bulunur (bazen personeli yasa tasarıları için görevlendirir) ve OECD gibi forumlarda ulusal ve uluslararası belirli politika değişikliklerini alenen ve özel olarak savunur. Bu çokuluslu danışmanlık firmaları, müşterilerinin efektif vergi oranlarını azaltabilecekleri hem uzmanlığa hem de etkinliğe sahiptirler.

Chris Jones, Yama Temouri ve Alex Cobham adlı araştırmacılar, 2005-2013 döneminde 12 gelişmiş ülkedeki çokuluslu şirketlerin vergi cenneti ülkelerdeki yan kuruluşlarının vergiden kaçınma faaliyetlerinde Büyük 4 firmalarının rolünü araştırmışlardır. Araştırmalarında Büyük 4 firmalarının çokuluslu şirketlerin vergiden kaçınma faaliyetlerinde önemli bağlantıları olduğunu ortaya çıkarmışlardır. Büyük 4, organizasyon biçimleri nedeniyle ilginçtir. Çoğu çok uluslu şirketin aksine kendi başlarına tek firma olmadıklarını, daha ziyade, bulundukları yerde yetki alanının düzenleyici ortamına uyacak şekilde yapılandırılmış ayrı tüzel kişiliklerden oluşan bir ağ olduklarını iddia etmektedirler. Örneğin, Birleşik Krallık 'ta, alacaklıların taleplerinden kişisel servet riskinin azalmasına izin veren "Sınırlı Sorumluluk Ortaklıkları" olarak kayıtlıdırlar. Örneğin, Google'ın (Alphabet Inc.) Birleşik Krallık ve İrlanda operasyonları ile karşılaştırıldığında göreceli olarak KPMG Ireland ile KPMG UK arasındaki bağların daha zayıf olduğu doğrudur. Ancak itibara dayalı olarak, bağlantılar son derece önemlidir. Yine de Büyük 4'ün küresel markalar olarak büyük bir gücü ve etkisi vardır. Enron skandalı, Arthur Andersen'ın küresel ağının yalnızca küçük bir kısmıyla doğrudan ilgiliydi, ancak onu bütünüyle yok etmek için yeterliydi.

KPMG İrlanda'nın Belfast'taki en kıdemli dört personelinin vergi kaçırma suçlamasıyla 2015 yılında tutuklanması, şüphesiz KPMG için başka yerlerde ciddi bir itibar sorununa neden olmuştur. Her PwC kuruluşu, "LuxLeaks" te ifşa edilen Lüksemburg vergi kurallarının tanıtımına dahil olmamış, yalnızca bir kuruluş, İngiltere parlamenterlerince, vergiden kaçınma planlarının 'kitlesel pazarlanması' konusunda onları yanıltmakla eleştirilmiştir.

Tüm eleştirilere karşın dört büyük firma, kanun yapma sürecinde önemli oyuncular haline gelmişlerdir. Önemli bir üst düzey uzmanlık kaynağıdırlar. Bu, önemli çıkar çatışmalarını riske atan ulusal politika yapımında iyi temsil edilme eğiliminde oldukları anlamına gelir. Büyük 4 firmaları, uluslararası hukuk firmaları ile, uluslararası vergi politikası süreçlerinde yüksek oranda temsil edilmektedirler. Bu firmalar aktif lobicilik faaliyetinde bulunmaktadırlar.

"Büyük 4" firmalarının lobi faaliyetlerinde önemli rol oynadığına dair açık vakalar vardır. Örneğin Ernst Young ve Price Waterhouse, New-Jersey'de 1995-1996 yıllarında muhasebe ortaklarının korunmasına dair hazırlanan bir tasarıda lobicilik faaliyetleriyle etkin rol almışlardır. Böylelikle, sınırlı sorumluluk için karşılıksız olan tam muhasebe şeffaflığı olmayan sınırlı sorumluluk ortaklıkları doğmuştur. Daha sonra Birleşik Krallık 'ta benzer bir yasanın onaylanmasında etkin rol oynamışlardır.

Büyük 4 firmaları, haklarındaki eleştirilere rağmen, halen vergi konularında tarafsız teknik uzmanlar olarak itibarlarını büyük ölçüde korumaktadırlar. Çok uluslu şirketlerin kâr uyumsuzluklarında vergi danışmanlık firmalarının rollerinin sürekli takip edilebilmesine imkân veren kamuya açık raporlamaların getirilmesi, daha fazla hesap verebilirlik ve davranış değişikliği olasılığını sunmuştur.

2018 yılında ABD'de çok uluslu şirketlerin vergi cennetlerine yönelmelerinde Büyük 4 şirketlerinin etkisine ilişkin yapılan bir araştırma, bu şirketlerin rolünün çok yüksek olduğunu göstermiştir. Araştırma sonuçlarına göre vergi cenneti karmaşıklığı, çokuluslu şirketlerin en büyük vergi planlama yapılarının ayrılmaz parçasıdır. Büyük 4 danışmanlık şirketleri de bu karmaşık ağların yönetimi ve denetiminde önemli bir rol oynamaktadır (Jonesa vd., 2018:177-193).

Sonuç

Uluslararası vergi hukuku alanında son derece kapsamlı ve temel değişiklikler gerçekleşmektedir. Yeni ekonomik sistemde vergilendirmeye bakış açısı değişmiştir. Bu bakış açısıyla vergi ödemenin sadece kanuni değil, aynı zamanda ahlaki bir görev olduğu, kanun boşluklarının ya da yorum farklılıklarının vergi ödememek için kullanılmasının topluma karşı sorumluluğun yerine getirilmemesi demek olduğu benimsenmiştir. Vergi sorumluluğu anlayışı bu bakış açısıyla yeniden tanımlanmıştır. Bu anlayışa göre vergi, bir sonuç değil, daha çok ekonomik faaliyetin içinde yer alan bir sosyal alettir. Sağlıklı bir ekonomi olmazsa vergi de olamaz. Vergi, iş dünyası ve kamu arasında yapılan sosyal bir sözleşmedir. Toplumların istikrarlı olarak gerekli fonlara sahip olduğu bir sistemi amaçlar. Sistemde rol alan aktörlerin hepsinin bu sorumluluk bilinciyle hareket etmeleri gerekir. İş dünyası bu bilince uygun yaklaşımlar geliştirmeye başlamışlardır. Örneğin İngiltere'de adil vergi işareti uygulaması başlamıştır. Yine bazı bankalar vergi ödeme konusunda sorumsuz yaklaşım sergileyen şirketlere hizmet vermemeye yönelik kuralları getirerek etik ilkelerini güncellemişlerdir. Uluslar üstü kurumların çalışmaları neticesinde artık vergi kaçakçılığı ile mücadelede ülkelerarası iş birliğinin önemi kavranmış ve vergi cennetleri ile mücadele ve bilgi değişimi konularında uzlaşmaya varılmıştır.

Bazı BEPS önlemlerinin ve ABD vergi reformunun etkileri henüz tam görülmemiştir. Dijital dünya katlanarak gelişmeye devam ettiğinden, uluslararası vergi problemlerinin uygun politikalarla çözülmesi gerekir. Aile şirketlerinin de bu değişime ayak uydurmaları bir zorunluluk haline gelmiştir. Dünyada dijitalleşmeye tam geçmiş aile şirketleri olduğu gibi henüz yolun başında olan aile

şirketleri de vardır. Yakında, uluslararası vergi sisteminin bazı temel varsayımlarını bozan tamamen dijital bir dünya ortaya çıkabilir. Blockchain teknolojisi, iş birliğine dayalı ekonomi, yapay zekâ, robotik ve 3D baskı teknolojileri şimdiden uluslararası vergilendirme ortamını değiştirmeye başlamıştır. Vergi sistemlerinin önemli unsurlarından biri olan uluslararası vergi danışmanlarının bu gelişmeler paralelinde, aile şirketlerinin, vergi idareleri karşısındaki haklarını gözetmeleri ve korumaları gerekmektedir. Bu görevlerini kanunlar ve uluslararası anlaşmalar çerçevesinde yerine getirerek, özellikle çok uluslu aile şirketlerinin zararlı vergi rekabetine yol açacak davranışlarda bulunmamaları konusunda yol gösterici bir tutum izlemeleri gerekmektedir. Uluslararası vergi danışmanlarının bunu yapabilmeleri küresel ekonomik gelişimleri ve kendi ülkelerinin yerel ekonomik gerçeklerini yakından takip edip yorumlayabilecek bir vizyona sahip olmalarına bağlıdır.

Günümüzde stratejik uluslararası vergi danışmanlığı, aile şirketlerinin kişisel varlıklarının ve yatırımlarının risk yönetimi ve verimli vergi planlaması için bir zorunluluktur. Dahası, dünya şu anda geleneksel uluslararası ikili vergi anlaşmalarına dayanan muazzam bir küresel değişimin eşiğindedir. Dolayısıyla dünya, vergi mükelleflerinin artık ana referans olmadığı potansiyel bir vergi ortamına hazırlanmalı ve uluslararası vergi dünyasının ilkelerini, değişmekte olan yeni kurallar ve düzenlemelere göre belirlemelidir. Bu bilimkurgu değil, bugünün dijital dünyasında yaşanılan bir gerçekliktir ve tüm kanıtlar bunu göstermektedir.

Kaynakça

Akan, P. (2018), Bağımsız Denetim ve Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Yönetimi Üzerine, https://phymm.com.tr., ss.1-13, (25.01.2020).

Alarkon, P. (2020), International Tax Advising for Family Companies in the Evolving Digital Economy, https://lawahead.ie.edu/a-new-vision-of-international-tax-advising-for-family-companies/ (E.T. 20.12.2020).

Arslan, A. (2019), Vergi Danışmanlığı Hizmeti Bağımsız Denetim Hizmeti ile Bağdaşıyor mu? *Dünya Gazetesi,* https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-danismanligi-hizmeti-bagimsiz-denetim-hizmeti-ile-bagdasiyor-mu/452606. (E.T. 31.08.2019).

Bornstein, D. (2004), Access to The Global Highway. *European Business Forum*, 19 (Autumn): 27–28.

Budak, T. (2017), Uluslararası Vergi Rejiminin Dönüşümü: Dijital Ekonomi, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 8(2):297-330. doi number: 10.21492/inuhfd.354397.

Calabrò, A. (Ed.) (2020), *A Research Agenda for Family Business: A Way Ahead for the Field,* Edward Elgar Publishing Ltd., England.

Cesaroni, M. ve Sentuti, A. (2017), *Family Business Succession And External Advisors: The Relevance Of 'Soft' İssues,* Small Enterprise Research, 24:2, https://doi.org/10.1080/13215906.2017.1338193.

Cordella, T. (2019), *İnternational Tax Reform, Digitalization and Developing Countries, MTI Discussion Paper,* The World Bank (E.T. 16 October 2019).

Christians, A. ve Magalhaes, T. D. (2020), A New Global Tax Deal for the Digital Age, *Canadian Tax Journal,* https://doi.org/10.32721/ctj.2019.67.4.sym.christians. (E.T. 17.01.2020). 67 (4): 1153 – 1178.

Doherty, S.ve Verghese, A.S. (2019*), In the Digital Era Tax, Trade and Competition Rules Need An Upgrade,* https://www.weforum.org/agenda/2019/10/digital-tax-trade-business-consumption-e-commerce/ (E.T. 11.10.2019).

Fernández Moya, M., ve Castro Balaguer, R. (2011), Looking For The Perfect Structure:The Evolution Of Family Office From A Long-Term Perspective. *Universia Business Review*, 32: 82–93.

Grabenwarter, U., ve Liechtenstein, H. (2011), *In Search of Gamma: An Unconventional Perspective On İmpact İnvesting,* IESE Business School and Family Office Circle Foundation. http://www.iese.edu/research/pdfs/ESTUDIO-158-E.pdf. (E.T. 24.06.2012).

Hadzhieva, E. (2019), Impact of Digitalisation on International Tax Matters, *European Parliament Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Dierctorate*.

Hauser, B. (2001), The Family Office: Insight İnto Their Development İn The US, A Proposed Prototype, And Advice For Adaptation İn Other Countries", *Journal of Wealth Management*, 4: 9–17.

Jonesa, C. vd. (2018), Tax Haven Networks and The Role of The Big 4 Accountancy Firms, *Journal of World Business*, 53: 177-193.

Klein, M. (2019), *İşletme 4.0 Kapsamında Şirket 2.0 – İşletme Süreçlerinde Sosyal Yazılım Kullanımı,* Ankara, Nobel Akademik Yayıncılık.

Koçer, B. (2016), *Sorumlu Vergicilik*, Günce Reklam Yayıncılık Matbaa San. Ve Tic. Ltd. Şti., https//kpmg.org.tr. (E.T. 13.06.2016).

OECD (2019), *Tax and Digitalisation*, http://www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf. (E.T. 05.03.2019).

Okewole, J.A., Folayan, O.D ve Afolobı, **A**.(2017), Tax Consultancy Servıce: Prospect, Problem And Settlement In Revenue Generatıon In Grassroots In Nıgerıa, *Specialty Journal of Accounting and Economics*, , 3 (1): 56-66.

Pop, A. ve Apostol, O. (2019), Paying Taxes is Losing Money: A Qualitative Study on İnstitutional Logics in the Tax Consultancy Field in Romania, *Crıtıcal Perspectıves On Accountıng, Elsevier, vol.* 58(C), doi number: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.05.001.

Rivo, E. vd. (2017), Family Offices: What, Why and What, 0rganizational Dynamics, 46 (4): 262-270, http://dx.doi.org/10.1016/j.orgdyn.2017.03.002 (E.T. 02.03.2017).

Sağlam, N. (1990), Avrupa Topluluğu'nda Muhasebe Hizmetleri, *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi,* 8.

SERVOCAPİTAL (Kurumsal Finansman Danışmanlık Şirketi), (2020), Aile Şirketlerinin ve Aile Servetlerinin Bekasında Aile Ofisleri (Family Offices) ve Aile Anayasaları (Famıly Constıtutıon), http://www.servo-capital.com/ (E.T. 17.01.2021).

Strike, V.M. (2013), The Most Trusted Advisor and the Subtle Advice Process in Family Firms, *Family Business Review* 26(3): 293–313, doı: 10.1177/0894486513492547.

Su, E. ve Dou, J. (2013), How Does Knowledge Sharing Among Advisors From Different Disciplines Affect the Quality of the Services Provided to the Family Business Client? An Investigation From the Family Business Advisor's Perspective, *Family Business Review,* 26 (3):256–270, doi: 10.1177/0894486513491978 (E.T. 17.06.2013).

Sukardi, I. ve She Jiaqian, **S.** (2020), Taxing the Digital Economy İn Indonesia, https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ngz37n2ts6ct/taxing-the-digital-economy-in-indonesia. (E.T. 22.09.2020).

TAİDER (Aile İşletmeleri Derneği), (2019), Aile Ofisleri Aile Şirketlerinin Kurumsallaşmasında Kilit Rol Oynayabilir**,** http://www.marjinal.com.tr/basin-bulteni/aile-ofisleri-aile-sirketlerinin-kurumsallasmasinda-kilit-rol-oynayabilir/6131 (E.T. 03.04.2019).

Tsındelıan, I.A. vd. (2019), "Main Elements Of Taxation İn The Conditions Of The Development Of Digital Economy", *Utopiay Prawis Latinomericana,* 24(5):129-137 (E.T. 04.11.2019).

URL 1: Vergi Danışmanlık Hizmetleri, http://www.ketencidenetim.com/vergi-danismanlik-hizmetleri_i45/(T.Y.)

URL 2: Uluslararası/Yabancı Yatırım Vergi Danışmanlığı, https://www.consulta.com.tr/tr/uluslararasiyabanci-yatirim-vergi-danismanligi/30/ (T.Y.)

URL 3: http://www.cooperativebank.co.uk/aboutus/ourbusiness/ethicalpolicy? csvalues. (T.Y.).

URL 4: https://home.kpmg/tr/tr/home/hizmetlerimiz/danismanlik/teknoloji-danismanligi/nesil.html (T.Y.)

URL 5: https://pwc-dijital-iq-arastirmasi-(E.T. 18.06.2017).