



Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Yıllık Vergi Hukuku Bülteni

2023

Av. Canan Doksat
Av. Beyza Günsel Sürücü
Av. Tunahan Sefa Aydın
Stj. Av. Elvan Galatalı

1. Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarına Yönelik İki Sütunlu Yaklaşımı

Ekonomideki artan dijitalleşme ile birlikte, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (“OECD”) ve G20 mevcut uluslararası vergi kurallarının, çok uluslu şirketlerin (“ÇUI”) vergilendirilmesinde yeterli olmadığı ve değişen iş modellerine uyum sağlamadığı gerekçeleri ile Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı Projesi (“BEPS”) üzerinde çalışmaya başlamıştı.

Uluslararası vergi kurallarını revize etmek ve dijitalleşen ekonomiye uygun hale getirmek için yapılan uzun müzakerelerin sonucunda ise, Ekim 2021’de, OECD ve G20 liderliğinde Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımına İlişkin Kapsayıcı Çerçeve’nin 140 üye ülkesinin mutabakatı ile kabul edilen Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarını Yönelik İki Sütunlu Yaklaşımı içeren uluslararası vergileme kuralları üzerinde anlaşmaya varıldı.

Söz konusu yeni sistem, Sütun 1 (Pillar 1) ve Sütun 2 (Pillar 2)’den oluşur. Sütun 1 ve Sütun 2 bağlamında belirlenen kurallar, mevcut uluslararası vergilendirme standartlarında önemli değişikliklere yol açacaktır.

A) Sütun 1

Sütun 1, küresel hasılatı 20 milyar Euro ve karlılığı %10’u geçen ÇUI’lerin kârlarının ve vergi haklarının ülkeler arasında daha adil bir şekilde dağıtılmasına yönelik yeni bir uluslararası vergilendirme düzlemi oluşturur. Bu kapsamda, Sütun 1 ile, karlılığı %10’u geçen şirketlerin bu oranın üzerindeki artık kârının %25’i pazar ülkeleri arasında hasılataya dayalı dağıtım anahtarı uyarınca paylaşılır ve bu şekilde ilgili ülkelerde vergilendirilir. Belirli şartları sağlayan bu şirketlerin kârı, ilgili yetki alanlarındaki fiziksel mevcudiyetinden bağımsız olarak, satışların gerçekleştiği ülkelere yeniden tahsis edilir. Bu kapsamda, vergi hakkı tahsis edilecek ülkeler, Sütun 1 kapsamına giren ÇUI’lerden “Tutar A” ve “Tutar B” olarak sınıflanan iki gelir kaynağı üzerinden vergi almaya hak kazanacaktır. Sütun 1’in küresel olarak 125 milyar ABD doları kârın yeniden tahsisi ile sonuçlanacağı öngörülmüştür.

Ekim 2023’de OECD, Sütun 1 – A Tutarının Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşmeyi yayımladı. OECD tarafından 18 Aralık 2023 tarihinde yayımlanan bir açıklama ile (i) Mart 2024 sonuna kadar uzlaşmaya dayalı bir çözüme ulaşılarak Çok Taraflı Sözleşme metninin nihai hale getirilmesinin ve (ii) Haziran 2024 sonuna kadar imza töreninin yapılmasının amaçlandığı teyit edildi.

Sütun 1’in bir diğer önemli bileşeni de B Tutarıdır. Sütun 1 – A Tutarı uluslararası vergilendirme çerçevesini ÇUI’ler açısından güncellerken, Sütun 1 – B Tutarı ise mevcut transfer fiyatlandırması kurallarını tüm vergi mükellefleri için basitleştirir ve transfer fiyatlandırması kurallarının,

ÇUİ'lerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine uygulanmasına odaklanır. Ayrıca Sütun 1 – B Tutarı; vergi belirliliğini artırmayı, idari maliyetler ve uyum maliyetlerini azaltmayı amaçlar. OECD tarafından Temmuz 2023 ve Eylül 2023 arasında Sütun 1 – B Tutarı için toplanan kamuoyu görüşü, 26 Eylül 2023 tarihinde yayınlandı. OECD'nin Sütun 1 – B Tutarı üzerindeki çalışmalarının 2023 yılı sonuna kadar tamamlanması ve Ocak 2024'e kadar B Tutarı için nihai raporun onaylanarak OECD Transfer Fiyatlandırması Kılavuzuna dahil etmesi bekleniyor.

B) Sütun 2

Sütun 2 kapsamında, hasılatı 750 milyon Euro'yu aşan ÇUİ'lerin başka bir ülkedeki kârının %15'ten az vergilendirilmesi halinde, ÇUİ'lerin faaliyet gösterdikleri her bir yetki alanında ortaya çıkan gelir üzerinden ilgili ülkede asgari düzeyde vergi ödenmesi amaçlanır. Bu kapsamda, pazar ülkesinin efektif vergi yükü %15'in al-

tında olduğu durumlarda, ana ortağın bulunduğu ülke vergilendirme hakkını elde eder.

Sütun 2'nin iki önemli bileşeni, Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralları ("GloBE Kuralları") ve Vergiye Tabi Olma Kuralı'dır ("STTR"). Ayrıca ülkeler, Sütun 2'nin uygulanması kapsamında Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi'ni ("QDMTT") de iç hukuklarında kabul edebilirler.

a. GloBE Kuralları

20 Aralık 2021'de OECD, OECD/G20 BEPS kapsamında onaylanan iki adımlı yaklaşımın ikinci adımına dair "Küresel Asgari Vergiye İlişkin Model Kuralları" yayımlamıştır. Söz konusu Model Kurallar, (i) Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (Income Inclusion Rule – IIR) ve (ii) Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı'nı (Undertaxed Payment Rule – UTPR) kapsamakta olup; bu iki kural bir bütün olarak GloBE Kuralları adıyla anılır.



%15 küresel asgari kurumlar vergisi, ÇU'lerden nihai ana işletmenin konsolide mali tablolarındaki yıllık hasılatın ilgili mali yıl ve öncesindeki dört mali yılın en az ikisinde 750 milyon Euro veya daha fazla olması halinde uygulanır.

GloBE Kuralları iki kuraldan oluşur:

- i. Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (IIR) ile geliri asgari %15 düzeyinin altında bir oranda vergilendirilen şirketin nihai ana işletmesinin bulunduğu ülke tarafından ilave vergi tahsil edilmesi imkânı sağlanır. Böylece efektif vergi oranının asgari %15 olması sağlanır. Bu kapsamda, "vergilendirilmemiş" kârların vergilendirilmesini sağlayan ana mekanizma olan IIR, öncelikli olarak uygulanır.
- ii. Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (UTPR) ise IIR kapsamında şirketin nihai ana işletmesinin bulunduğu ülke tarafından efektif vergi oranının asgari %15 oranının altında kaldığı hallerde söz konusu grup şirketi bünyesinde indirimlerin reddedilmesi ya da düşük vergilemeye denk düzeltme yapılmasıdır. UTPR, IIR kuralının tam olarak uygulanmadığı hallerde ikincil nitelikte uygulanır. UTPR'nin 2025 itibariyle uygulanması öngörülmektedir.

Ayrıca, Aralık 2022'de Avrupa Birliği'nde ("AB") AB Asgari Vergi Direktifi ("AB Direktifi") kabul edilmiştir. Söz konusu AB Direktifi, AB üye devletlerinin, Sütun 2 GloBE Kuralları'nı uygulamasına yönelik bir mekanizma sağlar. Söz konusu AB Direktifi, 01.01.2024 itibariyle AB ülkeleri açısından yürürlüğe girer.

Son olarak, 18 Aralık 2023 tarihinde OECD Sekreteryası, Sütun 2 GloBE kurallarının işleyişine açıklık getirmek ama-

cıyla, Şubat ve Temmuz 2023'te yayınladığı kılavuzların ardından üçüncü İdari Kılavuz setini yayımladı. OECD tarafından 2024 yılı içerisinde başkaca kılavuzların da yayınlanması beklenir.

b. Vergiye Tabi Olma Kuralı (STTR)

GloBE Kuralları'nın yanı sıra Sütun 2'nin diğer önemli bileşeni ise Vergiye Tabi Olma Kuralıdır (STTR). GloBE Kuralları'nı tamamlayıcı mahiyette olan STTR, gelişmekte olan ülkelerle yapılan belirli çifte vergilendirme anlaşmalarına eklenecektir ve gelirin mukim Devlette %9'dan daha düşük bir oranda vergilendirildiği durumlarda, ÇU'lerin grup içi ödemeleri üzerindeki vergilendirme haklarının bir kısmının kaynak ülkeye yeniden tahsisine imkân sağlar. Başka bir deyişle, STTR için asgari vergi oranı %9 olarak belirlenmiş olup nominal vergi oranının %9'dan az olduğu hallerde kaynak ülke ilişkili taraflar arasında yapılan yurt dışı ödemelere de ilave stopaj vergisi uygulayabilecektir.

STTR'nin uygulanmasına ilişkin Çok Taraflı Sözleşme ("STTR MLI") hazırlanmış olup, STTR MLI 2 Ekim 2023'te imzaya açılmıştır.

c. Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi (QDMTT)

GloBE kuralları kümesine dahil eden bir diğer unsur ise, Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi'dir (QDMTT). Söz konusu yerli asgari vergi, ülkelere kendi yetki alanlarında kazanılan düşük vergilendirilmiş karları vergilendirmeye öncelik vermeyi amaçlar. Kaynak ülkelerin ilk vergilendirme hakkını korumak maksadıyla QDMTT ülkeler tarafından kabul edilebilir. QDMTT'nin uygulanması bir ülke tarafından tercih edildiği

ölçüde bu vergi, GloBE kuralları kapsamında başka bir ülkede ödenecek olan vergi miktarından mahsup edilir. Böylece, GloBE kapsamındaki QDMTT'nin uygulanması ile gelirin elde edildiği ülke için birincil vergilendirme hakkı korunur.

C) Türkiye'de Gelişmeler

Türkiye adına 07.06.2017 tarihinde imzalanan "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları İle İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme"nin onaylanmasının uygun bulunduğu dair kanun teklifi ilk olarak 02.06.2020 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulmuştu. Ancak, söz konusu teklif ilgili yasa döneminde sonuçlandırılmadığı için hükümsüz sayılmıştır. Anılan kanun teklifi 03.10.2023 tarihinde yenilenerek tekrar Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulmuştur.

OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS) projesinin "Çok Taraflı Enstrüman" (Multilateral Instrument) başlıklı 15. eylemi çerçevesinde hazırlanan Çok Taraflı Sözleşme vasıtasıyla, BEPS'nin yürürlükte bulunan veya imzalanmış olmakla birlikte yürürlük işlemleri devam eden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına yansıtılması amaçlanmaktadır.

Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı ("GİB"), Sütun II kurallarının Türk hukukunda uygulanabilmesi için iç mevzuat hazırlık çalışmalarını sürdürmektedir. GİB'in, Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı, Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı ve Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi ile ilgili farklı uygulama

olasılıkları ve kombinasyonları üzerinde çalıştığı bilinmektedir. Bu kapsamda, Türk vergi mevzuatında uygulanan bazı vergi teşviklerinin de Sütun 2 ile ilişkili olarak incelendiği değerlendirilir.

Ayrıca, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumu sağlamak üzere; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından verilen "Uluslararası Vergi Reformu – İkinci Sütun Modeli Kuralları -TMS 12'ye İlişkin Değişiklikler" (International Tax Reform-Pillar Two Model Rules-Amendments to IAS 12) başlıklı 13/09/2023 tarih ve 75935942-050.01.04 – (01/19078) sayılı karar 19.09.2023 tarih ve 32314 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

D) Dijital Hizmet Vergisi

Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik olarak küresel ölçekte kabul gören bir çözüm üretilmemesi, aralarında İngiltere, Fransa, Avusturya, İtalya, İspanya ve Hindistan'ın da bulunduğu çok sayıda ülkeyi dijital ortamda sunulan çeşitli hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik olarak dijital hizmet vergisini uygulamaya yönlendirmişti. Bu kapsamda, Türkiye'de de dijital ortamda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesini amaçlayan "dijital hizmet vergisi" 1 Mart 2020'den itibaren yürürlüğe girmişti.

Dijital hizmet vergisine ilişkin yükümlülüklerin süresinde yerine getirilmemesi durumunda ilgililere tüm iletişim araçları ile ihtarda bulunulabileceği ve bu hususun Gelir İdaresi Başkanlığının sitesinde ilan edileceği de aynı mevzuatta düzenlenmekteydi. İlandan itibaren otuz gün içerisinde bu yükümlülüklerin hala yerine getirilmemesi durumunda hizmet sağlayıcılarının sunduğu hizmete yirmi dört saat içinde bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar sürecek bir erişim engeli getirileceği öngörülmekteydi. Anayasa Mahkemesi, 18.05.2023 tarih ve E.2020/11, K.2023/98 sayılı kararı ile erişim engeli yaptırımını öngören düzenlemeyi (i) yaptırımın süresiz işyeri kapatma cezası niteliğinde olması, (ii) yaptırımın sadece dijital hizmet vergisi mükellefleri bakımından uygulanmasının eşitlik ilkesine aykırı olması, (iii) erişimin engellenmesinin haberleşme hürriyetini ihlal etmesi, (iv) teşebbüs özgürlüğüne getirilen sınırlandırmanın orantısız ve ölçüsüz olması gerekçeleri ile oybirliğiyle iptal etmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri (“ABD”) Ticaret Temsilciği Ofisi tarafından 2 Haziran 2020’de yapılan açıklamada, dijital hizmet vergisi uygulayan ve aralarında Türkiye’nin de bulunduğu bazı ülkelere yönelik rekabet soruşturması başlatıldığı ifade edilmişti.

21 Ekim 2021’de ABD, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık, Sütun I’i uygularken mevcut Tek Taraflı Önlemlere ilişkin geçiş yaklaşımını (“Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması”) benimseme konusunda siyasi bir uzlaşmaya vardı. Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması, bahsi geçen altı ülke tarafından imzalandı ve varılan uzlaşmaya ilişkin ortak bir beyan (“21 Ekim Ortak Beyanı”) yayımlandı.

Buna göre, 1 Ocak 2022 ile 31 Aralık 2023 (uygulamanın daha erken yürürlüğe girmesi durumunda bu tarih) arası dönemde, diğer bir ifadeyle geçiş döneminde, tahakkuk eden dijital hizmet vergileri, izleyen yıllarda Sütun I kapsamında hesaplanan kurumlar vergilerinden mahsup edilebileceği belirtildi. Söz konusu tutarın üzerindeki dijital hizmet vergisi ödemeleri ise kapsama giren şirketlerin izleyen yıllarda ödeyeceği kurumlar vergilerinden mahsup edilebileceği düzenlendi. Bunun karşılığında, ABD 8 Ekim’den önceki dönemler de dahil olmak üzere, söz konusu ülkelere yönelik başlattığı ticaret soruşturması sonucunda uygulayıp, askıya aldığı ek gümrük vergilerini kaldırma-ya yönelik anlaşma sağladı.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 22 Kasım 2021 tarihli duyuru ile, Türkiye ve ABD, dijital hizmet vergisine ilişkin olarak Tek Taraflı Önlemler Uzlaşması kapsamında geçerli olan şartların Türkiye ile ABD arasında da geçerli olacağı konusunda anlaşmıştı duyurdu. Sonuç olarak, Türkiye, ABD’nin Dijital Hizmetler Vergisi uygulayan 5 ülke ile vardığı uzlaşmaya dahil edildi.

Temmuz 2023’de OECD tarafından yayımlanan bildiri uyarınca Kapsayıcı Çerçeve üye ülkeleri, 1 Ocak 2024 ve 31 Aralık 2024 tarihleri arasında veya- hüt Çok Taraflı Sözleşme imzalanana kadar herhangi bir mükellefe yeni bir dijital hizmet vergisi ya da benzer nitelikte tek taraflı uygulamalardan kaçınmayı kabul etmiştir.

2. Dijital Reklam Stopajı Uygulaması

Dijital reklam stopajı olarak da adlandırılan internet ortamında verilen reklam hizmetlerinde uygulanan stopaj düzenlemesi, Türkiye’de, dijital şirketleri vergilendirmeye yönelik getirilmiş olan bir başka düzenlemedir.

19.12.2018 tarih ve 30630 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış ve bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılacağı yönünde düzenleme getirilmiştir.

Buna göre, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, 01.01.2019 tarihinden itibaren hizmeti verenin durumuna bağlı olarak aşağıdaki oranlarda stopaj yapılacağı düzenleme altına alınmıştır:

- GVK’nın 94. maddesi kapsamında yapılan ödemelerde (Gerçek kişilere, dernek ve vakıflara ve 94. madde kapsamında olan diğer kişi ve kurumlara yapılan ödemeler) %15,
- KVK’nın 15. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler) %0,

- KVK’nın 30. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler) %15.

Hal böyle olmakla birlikte, anılan vergi kesintisinin bu geliri elde eden dar mükellef şirketlerin ticari kazancına ilişkin bir vergilendirme olduğu ve bu sebeple anılan vergilendirmenin, Türkiye Cumhuriyeti ile ilgili diğer ülkeler arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına aykırılık teşkil ettiği gerekçesi ile vergi sorumlusu sıfatıyla vergiyi ödeyen mükelleflerce, ödenen vergilerin iptali ve iadesi talebi ile dava yoluna başvurulmaktadır. Söz konusu davalar ilk derece ve istinaf mahkemeleri kararları kapsamında mükellef lehine seyretse de, Danıştay’ın “websitesinin işyeri teşkil ettiği” yönündeki yaklaşımı sebebiyle davaların mükellef aleyhine sürdüğü bilinmektedir.



3. Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi

Kripto varlıklar, kayıtların dağıtık ve merkeziyetsiz olarak tutulmasına imkân veren dağıtık defter teknolojileri uygulamalarından biri olarak karşımıza çıkar. Kripto varlıkların farklı kullanım amaçları göz önünde bulundurulduğunda farklı hukuk sistemlerinde hukuki niteliklerinin farklı şekilde belirlendiği görülür.

Ülkemizde kripto varlıklara ilişkin yapılan tek düzenleme olan ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından hazırlanan Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik (“Yönetmelik”) 30.04.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yönetmelik m.3 uyarınca, kripto varlık, dağıtık defter teknolojisi veya benzer bir teknoloji kullanılarak sanal olarak oluşturulup dijital ağlar üzerinden dağıtımı yapılan, ancak itibari para, kaydi para, elektronik para, ödeme aracı, menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilmeyen *gayri maddi varlıklar* olarak tanımlanır.

Söz konusu düzenleme sadece “ödemeler için kullanılacak yöntem ve araçları belirleme” amacıyla sınırlı olarak getirilmiş bir düzenlemedir. Yine, Mali Suçları Araştırma Kurulu tarafından yayımlanan “Kripto Varlık Hizmet Sağlayıcıları için Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörizmin Finansmanının Önlenmesine Dair Yükümlülüklerle İlişkin Temel Esaslar” Rehberi’nde de aynı tanıma yer verildiği görülür. Ancak Aralık 2022 tarihi itibarıyla vergi mevzuatı kapsamında yapılan bir tanımlama bulunmaz ve Yönetmelik m. 3

kapsamındaki tanımlama vergi yönünden yapılmış bir tanımlama değildir.

Ayrıca, 10.01.2024 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanı tarafından yapılan açıklamada, beklenen kripto para düzenlemelerine ilişkin bazı bilgiler paylaşıldı. Buna göre, taslak kanunda kripto paralar yine gayri maddi varlık olarak tanımlanıyor; ancak, vergi konusunun henüz düzenlenmeyeceği ve ayrı bir düzenlemede ele alınacağı belirtiliyor.

Ek olarak, mahkemelerce yapılan bir diğer kripto varlık tanımı, İstanbul 24. İcra Hukuk Mahkemesi’nin 19.4.2021 tarihli ve E.2021/586, K.2021/675 sayılı kararı ile kripto varlıkların emtia veya menkul kıymet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, bir çeşit dijital döviz veya sanal para olarak kabul edildiği, dolayısıyla haczedilebileceği yönünde hüküm tesis edilmiştir.

Gelinen aşamada, Türkiye’de kripto varlıklar üzerinden elde edilen kazançların nasıl vergilendirileceği konusunda vergi mevzuatında özel bir düzenleme bulunmaz. Dolayısıyla, söz konusu kazançlar bu aşamada ancak genel vergi mevzuatı kapsamında ele alınabilir. Kripto varlıkların tanımlanmasına yönelik beklentiler genel olarak kripto paraların “para” olarak mı “menkul kıymet” olarak mı yoksa “emtia” olarak mı tanımlanacağı şeklindedir. Yapılacak tanımlamanın, kripto paraların vergilendirilmesinin de temelini oluşturacağı düşünülür. Verginin Kanuniliği İlkesi gereğince, kripto paraların hukuki niteliği açıkça belirlenmedikçe, genişletici yorum sonucu bir vergi türüne tabi tutmak hukuken doğru bir yaklaşım değildir. Bu ilke kapsamında, kripto varlıkların kendine has özellikleri de dikkate alınarak vergi mevzuatında ayrı bir iktisadi kıy-

met unsuru olarak tanımlanması ve vergilendirme hükümlerinin düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mevcut vergi mevzuatı kapsamında, konu aşağıdaki şekilde ele alınabilecektir:

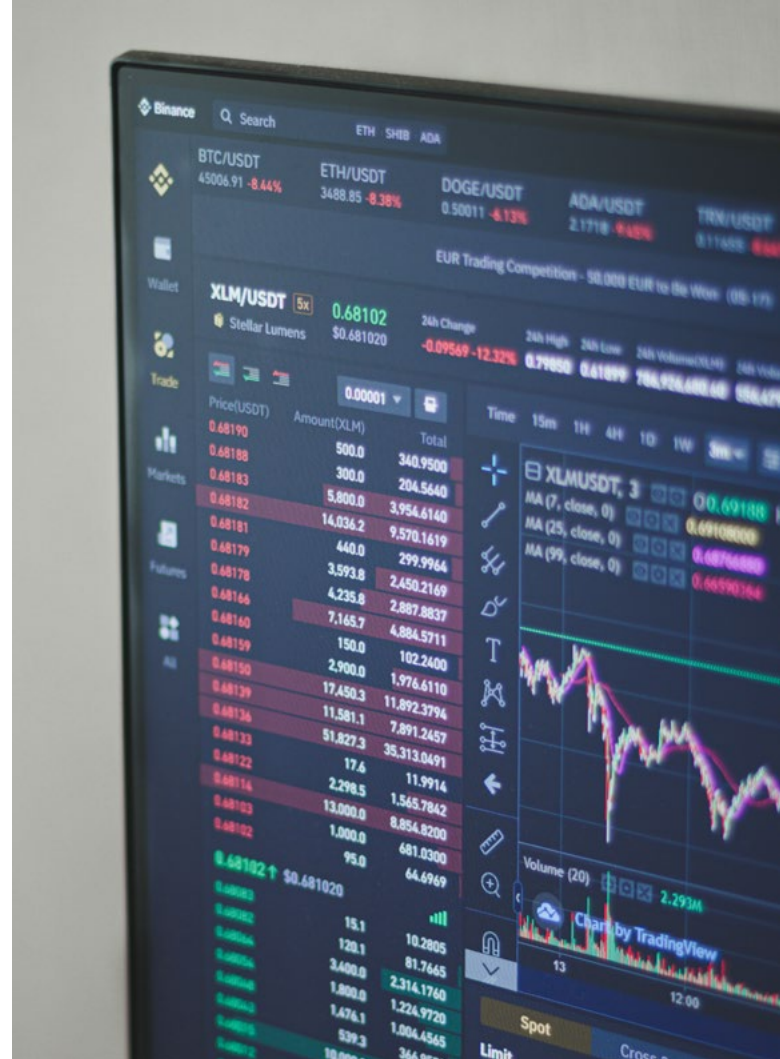
Söz konusu kripto para faaliyetinin (i) sermaye ve emeğe dayanıyor olması, (ii) devamlı olması ve (iii) bir organizasyon dahilinde yapılmış olması ticari faaliyet olarak gerçekleştirilmesi, elde edilen kazancın ticari kazanç olarak nitelendirilmesine sebep olur. Bu kapsamda, gerçek kişilerce kripto paraların alım satımına ilişkin ticari faaliyet kapsamında elde edilen kazançların da ticari kazanç niteliğinde olduğu ileri sürülebilir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m. 1'de sayılı kurumlardan biri olan sermaye şirketleri tarafından kripto paralara ilişkin faaliyetler sonucu elde edilen kazançlar kurum kazancı olarak değerlendirilerek kurumlar vergisine tabi tutulur. Bu kapsamda, kripto paraların alım-satımına aracılık yapan kurumlar tarafından elde edilen komisyon geliri kurumlar vergisine tabidir.

Gerçek kişiler tarafından elde edilen ve fakat ticari kazanç şartlarını taşımayıp arazi olarak kripto paralardan elde edilen kazançların vergiye tabi tutulması için, kripto paraların niteliğine ilişkin çeşitli değerlendirmeler yapılır. Anılan değerlendirmeler aşağıdaki başlıklar kapsamında özetlenebilir:

Gayri Maddi Varlık Olarak Değerlendirilmesi

Hem Yönetmelik m. 3 hem de gayrimenkul sermaye iradının düzenlendiği 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK") m.



70/2-5 uyarınca "sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar" düzenlemesinden hareketle kripto varlıklar, gayri maddi hak olarak değerlendirilebilir. Ancak, kripto varlıkların yukarıda yer verilen haklarla neredeyse hiçbir benzerliği bulunmaz. Dolayısıyla her ne kadar Yönetmelik'te, kripto varlıklar için gayri maddi varlık tanımına yer verilmiş olsa da bu ifade, kripto varlıkları GVK m.70/2-5'te yer alan haklar içinde sınıflandırmaya gerekçe teşkil edemez.

Kripto paraların vergi mevzuatında da gayri maddi varlık kapsamına alınması halinde ise, kripto varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar GVK m. 80/1-2 uyarınca değer artış kazancı olarak vergilendirileceği ileri sürülebilir.

Menkul Kıymet Olarak Değerlendirilmesi

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ("SPKn") m. 3'de menkul kıymetler, "*Para, çek, poliçe ve bono hariç olmak üzere; 1) Paylar, pay benzeri diğer kıymetler ile söz konusu paylara ilişkin depo sertifikalarını, 2) Borçlanma araçları veya menkul kıymetleştirilmiş varlık ve gelirlere dayalı borçlanma araçları ile söz konusu kıymetlere ilişkin depo sertifikalarını*" kapsayacak şekilde listelenir. Kripto varlıklar söz konusu maddede yer almaz. Kripto paraların menkul kıymet kapsamına alınması halinde ise, GVK Mükerrer Geçici m. 67 uyarınca, değer artış kazançları olarak gelir vergisine tabi tutulur.

Emtia Olarak Değerlendirilmesi

Kripto para alım satım faaliyetinin bir defaya mahsus olarak, devamlı olmayan bir faaliyet kapsamında yapıldığı ve kar edildiği varsayımında, emtia olarak değerlendirilen kripto varlıklar bakımından, GVK m. 82 uyarınca arızı kazanç olarak vergilendirilir.

Para Olarak Değerlendirilmesi

Hukuki anlamda paradan söz edilebilmesi için hukuk düzeni tarafından ödeme aracı olarak kabul edilmesi gerektiğinden,

Türk hukukunda, kripto varlıkların para olarak nitelendirilemeyeceği yönünde görüş birliği bulunduğu söylenebilir. Nitekim Yönetmelik m. 3 ve BDDK tarafından yapılan 2013/32 sayılı basın açıklamasında bunların döviz, elektronik para veya para tanımına girmeyeceği olarak değerlendirilmediği açıkça belirtilir. Ancak, kripto paraların, para/döviz olarak kabul edilmesi halinde ise, GVK'da "para" gelir unsurları arasında sayılmadığından, gerçek kişi şahıslar üzerinde herhangi bir gelir vergisi yükü doğmayacaktır.

Ek olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.09.2020 tarih 60938891-120.01.02.09 [GVK:3-1]-33826 sayılı özelgesinde mürisin hesabında yer alan Bitcoin varlığının mirasçılara intikalinde Veraset ve İntikal Vergisinin olup olmadığı konusunda görüş bildirilir. Görüşte, Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna giren malların mülkiyete konu olabilen menkul ve gayrimenkul bütün hakları ve alacakları ifade ettiği ve mirasçılara intikal eden Bitcoin varlığının toplam değerinin mirasçılar tarafından Veraset ve İntikal Vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerektiği belirtilir. Gelir İdaresi Başkanlığının kripto paralara ilişkin başkaca bir görüşü henüz yayımlanmış değildir.

Sonuç olarak, kripto varlıkların geleneksel yapıların içerisine dahil edilmesi yerine kendine has özelliklerini dikkate alarak müstakil bir vergileme rejimi ortaya konması gerektiği düşünülür.

İlgili Kişiler



Canan Doksat
Ortak ve Vergi Lideri

canandoksat@erdem-erdem.av.tr



Beyza Günsel Sürücü
Avukat

beyzagunsel@erdem-erdem.av.tr



Tunahan Sefa Aydın
Avukat

tunahansefaaydin@erdem-erdem.av.tr

Yasal Uyarı

Bu broşürde yer alan bilgi, belge ve değerlendirmeler sadece bilgilendirme amaçlı olup Erdem & Erdem Ortak Avukatlık Bürosu tarafından hazırlanmıştır. Reklam amacıyla veya Avukatlık Meslek Kuralları'na aykırı olan başka bir amaçla kullanılamaz. Erdem & Erdem tarafından açıkça yazılı olarak izin verilmediği müddetçe bu program içeriğine bağlantı verilemez, kaynak gösterilerek alıntı yapılamaz, kısmen veya tamamen kullanılamaz. Bu program kapsamındaki tüm bilgi, belge ve değerlendirmelerin fikri mülkiyet hakları Erdem & Erdem'e aittir ve tüm hakları saklıdır.

İSTANBUL

Ferko Signature
Büyükdere Caddesi, No. 175 Kat. 3
34394, Esentepe - Şişli, İstanbul

+90 212 291 73 83
+90 212 291 73 82

istanbul@erdem-erdem.av.tr

İZMİR

1476 Sokak, No. 2, D. 27, Aksoy
Plaza Alsancak, İzmir

+90 232 464 66 76
+90 232 466 01 21

izmir@erdem-erdem.com

AMSTERDAM

Office 4.31, Strawinskylaan 457,
1077 XX Amsterdam

+31 (0)20 747 1113

amsterdam@erdem-erdem.nl