

Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Yıllık Vergi Hukuku Bülteni

2025

Av. Canan Doksat
Av. Beyza Günsel Sürücü
Av. Sena Coşkun

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 ("**ÇÜİ**") 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 Kâr Aktarımına İlişkin Kapsayıcı Çerçeve'nin o tarihte 140 üyeden 136'sının katılımıyla 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 ÇÜİ'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 paylaştırılır 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 ÇÜİ'lerden "Tutar A" ve "Tutar B" olarak sınıflanan iki gelir kaynağı üzerinden vergi almaya hak kazanacaktır. Önceki tahminlerde Pillar 1 kapsamında 125 milyar USD'nin üzerinde kârın pazar ülkelere yeniden tahsis edileceği öngörülmüştür; daha sonraki çalışmalarda bu tahminlerin yukarı yönlü güncellendiği de belirtilmiştir.

Ekim 2023'te OECD, Sütun 1 – A Tutarının Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşmeyi yayımladı. OECD tarafından 18.12.2023 tarihinde yayımlanan bir açıklama ile (i) Mart 2024 sonuna kadar uygulamaya dayalı bir çözüme ulaşılarak Çok Taraflı Sözleşme metninin nihai hale getirilmesinin ve (ii) Haziran 2024 sonuna kadar imza töreninin yapılmasının amaçlandığı teyit edilmiştir.

Ocak 2025'te OECD, Sütun 1 kapsamında yürütülen müzakerelerde sınırlı ilerleme sağlandığını duyurdu.

Sütun 1'in bir diğer önemli bileşeni de B Tutarıdır. Sütun 1 – A Tutarı uluslararası vergilendirme çerçevesini ÇUİ'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, 26.09.2023 tarihinde yayınlandı. Ayrıca, OECD tarafından 19.02.2024'te yayımlanan Nihai Rapor, B Tutarı'nın uygulanmasını temel alan önemli bir güncellemeyi içermektedir. Bu rapor, transfer fiyatlandırmasında bağımsızlık ilkesinin uygulamasını basitleştirmeyi ve kolaylaştırmayı amaçlayan rehberlik sunmaktadır. Özellikle, OECD Transfer Fiyatlandırması Yönergeleri'nin IV. Bölümüne ek olarak yayımlanan bu rapor, uygulamanın etkinliği için ayrıntılı yönergeler sağlamaktadır.

OECD'nin 19.02.2024 tarihinde yayımladığı rapora göre, ülkeler, Sütun 1 kapsamında yer alan B Tutarı yaklaşımını, 01.01.2025 ve sonrasında başlayan mali yıllar için uygulamayı tercih edebilirler. Ülkeler B Tutarı'nı uygulamak zorunda olmayıp dilerlerse kendi yargı bölgelerinde vergi mükellefleri için B Tutarı uygulamasını zorunlu koşabilir ya da bu konuyu vergi mükelleflerinin takdirine bırakabileceklerdir.

24.02.2025 tarihinde OECD, Şubat–Aralık 2024 döneminde yayımlanan doküman-

ları bir araya getirerek, Tutar B kapsamında temel pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine yönelik sadeleştirilmiş transfer fiyatlandırması yaklaşımını içeren konsolide raporu yayımladı.

07.03.2025 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı, resmi internet sitesinde yayımladığı duyuruyla Türkiye'de Sütun 1 kapsamındaki Tutar B düzenlemesinin faaliyette bulunan distribütör, satış acentesi ve komisyoncuların kapsama giren işlemlerine uygulanmayacağını açıkladı. Türkiye, siyasi taahhüdünün, Kapsayıcı Çerçeve tarafından bu tanımın kabul edildiği tarih itibarıyla, Türkiye ile aralarında yürürlükte bir ikili vergi anlaşması bulunan kapsama giren yetki alanlarıyla sınırlı olduğunu belirtmiştir.

22.05.2025 tarihinde OECD, zor değerlemesi yapılan gayri maddi varlıklar ile Tutar B kapsamında sadeleştirilmiş dağıtım kurallarına ilişkin güncellenmiş transfer fiyatlandırması ülke profillerini yayımladı. Bu kapsamda aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 11 ülkenin profili güncellendi.

Haziran 2024'te revize edilen MLC taslağı, OECD/G20 Kapsayıcı Çerçeve üyelerine sunulmuş olsa da, OECD Inclusive Framework Eş Başkanları tarafından yapılan açıklamada, müzakerelerde sınırlı ilerleme sağlandığı, ancak özellikle ABD'nin iç hukuk süreci, bazı ülkelerin vergi egemenliği ve gelir kaybı endişeleri ve Dijital Hizmet Vergileri'nin (DST) kaldırılması/askıya alınması konusundaki belirsizlikler nedeniyle sözleşmenin sonuçlandırılmadığı belirtilmiştir.

Dolayısıyla, 2025 yılı itibarıyla Pillar 1, Tutar A'nın yürürlüğe girememesi ve Tutar B'nin sınırlı ve ihtiyari niteliği nedeniyle, uluslararası vergilendirme sisteminde öngörülen yapısal dönüşümü henüz sağlayamamıştır.

B) Sütun 2

Sütun 2 kapsamında, hasılatı 750 milyon Euro'yu aşan ÇÜİ'lerin başka bir ülkedeki kârının %15'ten az vergilendirilmesi halinde, ÇÜİ'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 altında 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.

06.08.2025 itibarıyla 65 ülke, Sütun 2'nin model kurallarını kendi ulusal mevzuatlarına uyarlamak amacıyla ya taslak yasa hazırladı ya da bu kuralları içeren nihai düzenlemeleri yürürlüğe koydu.

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, başta Gelirin Dahil Edilmesi Kuralı (*Income Inclusion Rule – IIR*) ve Yetersiz Vergilendirilen Kazançlar Kuralı (*Undertaxed Profits Rule – UTPR*) olmak üzere, Nitelikli Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi (QDMTT) ve asgari verginin hesaplanmasına ilişkin ayrıntılı hükümleri içeren GloBE Kuralları çerçevesini oluşturmaktadır.

%15 küresel asgari kurumlar vergisi, ÇÜİ'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.

- (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 uygulanamadığı hallerde ikincil nitelikte uygulanır.



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 itibarıyla AB ülkeleri açısından yürürlüğe girmiştir.

18.12.2023 tarihinde OECD Sekreteryası, Sütun 2 GloBE kurallarının işleyişine açıklık getirmek amacıyla, Şubat ve Temmuz 2023’te yayınladığı kılavuzların ardından üçüncü İdari Kılavuz setini yayımladı. OECD tarafından Haziran 2024’te dördüncü İdari Kılavuz seti yayımlandı.

15 Ocak 2025’te OECD, *“Central Record of Legislation with Transitional Qualified*

Status” başlıklı teknik dokümanı yayımladı. Bu doküman, Sütun 2 kurallarını iç hukuklarına uyarlayan ülkeleri ve bunların geçiş statülerini listeleyen bir referans kaydı olup 18 Ağustos 2025’te bu Central Record’un güncellenmiş versiyonu yayımlanmıştır.

Ayrıca OECD tarafından 09.05.2025’te yayımlanan Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Zorlukları Küresel Asgari Vergi Model Kurallarına İlişkin Konsolide Açıklamalar başlıklı toplu açıklama raporu 2022 ile 2025 döneminde mutabakata varılan açıklamaları birleştirerek, GloBE Kurallarının tutarlı ve uyumlu şekilde uygulanmasına yönelik kapsamlı bir rehber sunar.

Bu kapsamda, 2025 içinde OECD vasıtasıyla yeni uygulama kılavuzları, teknik açıklamalar ve yorumlar yayımlanarak GloBE hesaplama teknikleri, beyan ve bilgi değişim formatları, QDMTT ve qualified status'a ilişkin netleştirmeler sağlanmıştır.

ABD'nin Küresel Asgari Vergi (Sütun 2 / GloBE) rejimine yaklaşımı, 2025 yılı boyunca uluslararası vergi gündeminin en tartışmalı başlıklarından biri olmuştur. ABD, Sütun 2'nin tasarım sürecine OECD / G20 Inclusive Framework müzakereleri sırasında aktif olarak katılmış olmakla birlikte, Sütun 2'nin IIR ve UTPR mekanizmalarını iç hukukuna aktarmamıştır. Bu durum, özellikle ABD merkezli çok uluslu işletmelerin diğer ülkelerde ek vergi yüküyle karşılaşma riskini gündeme getirmiştir.

28.06.2025 tarihinde, ABD ile G7 ülkeleri arasında, kamuoyunda "*side-by-side approach*" olarak adlandırılan bir anlayış birliği açıklanmıştır. Bu mutabakat çerçevesinde; ABD merkezli çok uluslu işletmelerin Sütun 2'nin IIR ve UTPR kurallarına tabi tutulmaması, buna karşılık, ABD'de gündeme gelen ve yabancı şirketleri hedef alabilecek misilleme niteliğindeki ilave vergisel düzenlemelerden (örneğin Section 899 tasarıları) vazgeçilmesi, ABD'nin kendi asgari vergi yaklaşımının (özellikle GILTI) Sütun 2 rejimiyle "yan yana" var olmasına imkân tanınması konularında siyasi düzeyde bir uzlaş sağlanmıştır.

OECD tarafından 05.01.2026 tarihinde yayımlanan Sütun 2 kapsamındaki "*Side-by-Side Package*" (SbS Paketi), Küresel

Asgari Vergi'nin hesaplanması ve raporlanması süreçlerinde çok uluslu işletmelerin (MNE'ler) ve vergi idarelerinin uyum yüklerinin azaltılmasını amaçlayan ve "basitleştirmeler" olarak sunulan bir dizi önlem içermektedir. Bununla birlikte söz konusu Paket, yalnızca teknik basitleştirmelerle sınırlı kalmayıp yeni maddi düzenlemeler de getirmektedir. Bu kapsamda, ABD'de uygulanan araştırma ve geliştirme kredileri ile yatırım ve istihdam yaratılmasına yönelik diğer ABD vergi teşviklerini korumayı amaçlayan hedefe yönelik bir maddi unsura dayalı vergi teşviki güvenli limanı (*substance-based tax incentive safe harbour*) mekanizması öngörülmektedir. Ayrıca, nihai ana ortaklığı asgari vergilendirme koşullarını sağlayan uygun bir yargı alanında bulunan MNE Grupları için Side-by-Side Safe Harbour ve UPE Safe Harbour olmak üzere yeni güvenli liman düzenlemeleri getirilmektedir.

Mevcut durumda yalnızca Amerika Birleşik Devletleri vergi sistemi "Nitelikli SbS" (Qualified SbS) rejimi olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda, ABD merkezli ana ortaklığa sahip MNE Grupları, IIR ve UTPR kapsamında uygulanacak tamamlayıcı verginin dışında bırakılmaktadır.

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 durum-

larda, ÇUI'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 02.10.2023'te imzaya açılmış olup Eylül 2024'te STTR MLI Barbados, Belize, Benin, Cabo Verde, Demokratik Kongo Cumhuriyeti, Endonezya, Romanya, San Marino ve Türkiye tarafından Paris'te imzalanmıştır. 2025 yılı içerisinde Arnavutluk da imzacı ülkelere katılmıştır.

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'deki Gelişmeler

Türkiye adına 07.06.2017 tarihinde imzalanan "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile 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 yasama 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, 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. Bu düzenleme ile, küresel asgari vergi rejimi-

nin finansal raporlamaya etkilerine ilişkin geçici istisna ve açıklama yükümlülükleri Türk muhasebe mevzuatına aktarılmıştır.

02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7524 Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (“7524 sayılı Kanun”) ile OECD’nin Sütun 2 kurallarına uyum sağlamak amacıyla yerel ve küresel asgari kurumlar vergisi müesseseleri Türkiye vergi mevzuatına dahil edilmiştir.

Bu kapsamda, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 36. maddesini takiben eklenen hükümlerle, Türkiye’de düşük vergilendirilen kazançlar üzerinden %15 oranında asgari etkin vergi yükünün sağlanmasına yönelik bir çerçeve oluşturulmuştur.

Ayrıca, KVK’ya eklenen 32/C maddesi kapsamında, kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri kurumlar vergisinin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan aşağı olmayacağını öngören yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir. Bu uygulama, Pillar 2 kapsamındaki küresel asgari vergiden bağımsız olarak, ulusal vergi tabanını güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Yerel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Beyannamesi e-Beyan Sisteminde 07.01.2026 tarihi itibarıyla uygulamaya açılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan VUK-195/2026-1 sayılı Sirküler ile 31 Aralık’a kadar verilmesi gereken yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi beyan ve ödeme süresi 28.01.2026 günü sonuna kadar uzatılmış-

tır. İlgili sisteme, mükellefiyet tesis etmiş olan kullanıcılar, Dijital Vergi Dairesi aracılığıyla e-Beyan modülü üzerinden ilgili beyannameye erişim sağlayabilmektedir.

Söz konusu düzenlemeler; yalnızca Türkiye’de yerleşik nihai ana işletmeleri değil, aynı zamanda Türkiye’de faaliyet gösteren ve çok uluslu işletme gruplarına dahil olan yabancı şirket ve şubeleri de, özellikle yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bakımından kapsamına almaktadır. Böylece, Türkiye’de elde edilen kazançlar üzerinden doğabilecek tamamlayıcı verginin öncelikle Türkiye’de tahsil edilmesi hedeflenmiştir.

Türkiye’de kapsam dahilindeki işletmeler bakımından, gelirin dahil edilmesi kuralı (IIR), 01.01.2024 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmakta; yetersiz vergilendirilen kazançlar kuralına (UTPR) ilişkin hükümler ise 01.01.2025 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

7524 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesini takiben, Gelir İdaresi Başkanlığı, 03.10.2025 tarihinde Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği Taslağını yayımlayarak kamuoyunun görüşüne açmıştır. İlgili tebliğ taslağı kapsamında, Küresel ve Yerel Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Vergi uygulamaya ilişkin teknik ayrıntılar, tanımlar, muafiyetler, beyan süreçleri ve hesaplama yöntemlerine ilişkin çok sayıda açıklama içermektedir.

Kamuoyu görüş sürecinin ardından, Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi’ne ilişkin ikincil mevzuat-

tın nihai hali, 26.12.2025 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Tebliğ ile; kapsama giren mükellefler, kapsanan vergiler, ticari kâra dayalı kazanç hesaplama yöntemleri, gelirin dahil edilmesi kuralı (IIR) ile UTPR’ye ilişkin çerçeve hükümler, özüne dayalı gelir istisnaları (bordro giderleri ve maddi duran varlıklar), güvenli liman düzenlemeleri, raporlama yükümlülükleri ve geçiş hükümleri ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir.

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 vergilendirilmesi-

ne yönelik olarak dijital hizmet vergisini uygulamaya yönlendirmişti. Bu kapsamda, Türkiye’de de dijital ortamda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesini amaçlayan “dijital hizmet vergisi” 01.03.2020’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 Başkanlığı’nın 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 sınırlamanın orantısız ve ölçüsüz olması gerekçeleri ile oybirliğiyle iptal etmiştir. Amerika Birleşik Devletleri ("**ABD**") Ticaret Temsilciği Ofisi tarafından 02.06.2020'de yapılan açıklamada, dijital hizmet vergisi uygulayan ve aralarında Türkiye'nin de bulunduğu bazı ülkelere yönelik rekabet soruşturması başlatıldığı ifade edilmişti.

21.10.2021'de ABD, Avusturya, Fransa, İtalya, İspanya ve Birleşik Krallık, Sütun 1'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, 01.01.2022 ile 31.12.2023 (uygulamanın daha erken yürürlüğe girmesi durumunda bu tarih) arası dönemde, diğer bir ifadeyle geçiş döneminde, tahakkuk eden dijital hizmet vergileri, izleyen yıllarda Sütun 1 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 kaldırmaya yönelik anlaşma sağladı.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 22.11.2021 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 anlaştığını duyurdu. Sonuç olarak, Türkiye, ABD'nin Dijital Hizmetler Vergisi uygulayan 5 ülke ile vardığı uzlaşmaya dahil edildi.

Temmuz 2023'te OECD tarafından yayımlanan bildiri uyarınca Kapsayıcı Çerçeve üye ülkeleri, 01.01.2024 ve 31.12.2024 tarihleri arasında veya Çok Taraflı Sözleşme yürürlüğe girene kadar herhangi bir mükellefe yeni bir dijital hizmet vergisi ya da benzer nitelikte tek taraflı uygulamalardan kaçınmayı kabul etmiştir. 21.02.2025'te ABD Ticaret Temsilciliği Ofisi, dijital hizmet vergisi uygulayan ülkelere yönelik tarifeleri de içeren bir yanıt stratejisi hazırlamak üzere yetkilendirildi; bu kapsamda Türkiye'nin de listede yer aldığı belirtildi.

25.12.2025 tarih ve 33118 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 10767 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile, %7,5 oranında uygulanmakta olan dijital hizmet vergisinin 01.01.2026 tarihinden itibaren %5, 01.01.2027 tarihinden itibaren ise %2,5 oranında uygulanmasına karar verildi.

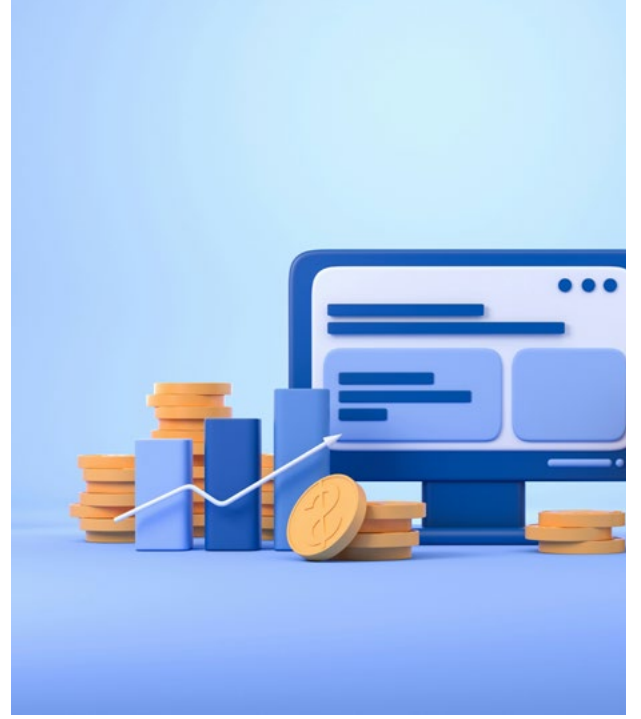
2. Dijital Reklam Stopajı Uygulaması

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 Kararı’yla, 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 kişiler, 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 seyreitse de Danıştay’ın “*websitelerinin işyeri teşkil ettiği*” yönündeki yaklaşımı sebebiyle davaların mükellef aleyhine sürdüğü bilinmektedir.

3. E-Ticaret Platformları Aracılığıyla Gerçekleşen Ödemelerde Stopaj

7524 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, aracı hizmet sağlayıcıları ve elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları, 6563 sayılı Kanun kapsamındaki faaliyetleri nedeniyle hizmet sağlayıcılarına ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına yaptıkları ödemeler üzerinden tevkifat yapmakla yükümlü kılınmıştır.

Anılan tevkifat oranı, 9284 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %1 olarak belirlenmiştir. Karar, 01.01.2025 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Anılan düzenlemenin özünde e-ticaret platformları üzerinden yapılan elektronik ticareti hedeflemektedir. Daha sonrasında tanınan mahsup imkanı da dikkate alındığında, söz konusu tevkifatın bir vergi güvenlik müessesesi olarak öngörüldüğü ve idare açısından bir erken tahsilat imkanı tanındığı söylenebilir. Bununla birlikte, satıcı üzerinde efektif bir vergi yükü oluşup oluşmadığının satıcının vergi pozisyonuna göre (kârda veya zararda olması durumuna göre) değerlendirilmesi gerekir.



4. 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 ilk 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.

Ayrıca, mahkemelerce yapılan bir diğer kripto varlık tanımı, İstanbul 24. İcra Hukuk Mahkemesi'nin 19.04.2021 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 özellikle ticari faaliyet kapsamında kazanç elde etmeyen gerçek kişiler tarafından nasıl vergilendirileceği konusunda vergi mevzuatında özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

02.07.2024 tarihinde yürürlüğe giren 7518 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile “kripto varlık” tanımı yapılmıştır ve Yönetmelik ve MASAK rehberleri ile paralel şekilde kripto varlık “dağıtık defter teknolojisi veya benzer bir teknoloji kullanılarak elektronik olarak oluşturulup saklanabilen, dijital ağlar üzerinden dağıtımı yapılan ve değer veya hak ifade edebilen gayri maddi varlıklar” olarak tanımlanmıştır. Söz konusu kanun ile kripto varlık hizmet sağlayıcılar, kripto varlık platformlarının faaliyetleri, kripto varlıkların saklanması, Sermaye Piyasası Kurulu’ndan izin alınması şeklinde düzenlemeler yapılmıştır.

Kripto varlıkların vergi mevzuatı açısından da “gayri maddi varlık” olarak benimsenmesi halinde, bu düzenlemenin GVK’nin 70. maddesindeki tanıma eklenmesi söz konusu olabilir. Bu durumda bu varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançların GVK’nin mükerrer 80.maddesi uyarınca değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi söz konusu olabilir.

Gerçek kişiler tarafından kripto varlıklardan elde edilen kazançların vergiye tabi olup olmadığı yönünde farklı görüşler mevcut olmakla birlikte, Danıştay’ın 24/12/2024 tarihli ve E.2022/2868, K.2024/7487 sayılı kararı ile verginin yasalılığı ilkesi bağlamında söz konusu gelir unsurunun verginin konusu dışında kaldığı yönünde karar verilmiştir. Söz konusu kararda da belirtildiği gibi, mevcut durumda Türk vergi mevzuatında kripto para veya kripto varlıklara ilişkin herhangi bir tanım, hangi varlık türleri içinde sınıflandırılacağına dair bir belirleme yapılmamış ve değerlendirme ölçüsüne yer verilmemiştir.

İlgili Kişiler



Canan Doksat
Ortak ve Vergi Lideri

canandoksat@erdem-erdem.av.tr



Beyza Günsel Sürücü
Avukat

beyzagunsel@erdem-erdem.av.tr



Sena Coşkun
Avukat

senacoskun@erdem-erdem.av.tr

Yasal Uyarı

Bu bültende 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