

Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Yıllık Vergi Hukuku Bülteni

2022

Av. Canan Doksat
Av. Beyza Günsel Sürücü

Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarına Yönelik İki Sütunlu Yaklaşım

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. Özellikle, OECD nezdinde ortak bir çözüm bulununcaya dek geçici bir çözüm olarak bazı ülkeler tarafından uygulanan Dijital Hizmet Vergisi ve benzeri tek taraflı uygulamaların yürürlükten kalkması da bu değişikliklerden biridir.

Sütun 1: Hasılataya Dayalı Dağıtım Anahtarı

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. Sütun 1'in küresel olarak 125 milyar ABD doları kârın yeniden tahsisi ile sonuçlanacağı öngörülür.

Sütun 1 kapsamında Çok Taraflı Sözleşmenin ("Multilateral Convention") 2022 yılında imzaya açılması ve 2023 yılında yürürlüğe girmesi hedeflenmekteydi. Ancak, OECD'nin Temmuz 2022 Raporuna göre Sütun 1'in uygulama takviminde bir yıllık bir gecikme olacağı belirtildi. Geline aşamada, 2024'te yürürlüğe girmek üzere 2023'ün ortasına kadar yeni bir "Çok Taraflı Sözleşme" metninin tamamlanması hedeflenir.

Sütun 2: Küresel Asgari Kurumlar Vergisi

Sütun 2 kapsamında, yıllık hasılatı 750 milyonu 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.

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, Gelire Dahil Olma Kuralı (Income Inclusion Rule – IIR) ve Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (Undertaxed Payment Rule -UTPR) kapsamakta olup; tüm bu kurallar bir bütün olarak Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme Kuralları ("GloBE Kuralları") olarak anılır.

%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.

Sütun 2'nin ana kuralı olan Gelire Dahil Olma Kuralı ile, yukarıdan aşağıya doğru akan bir vergilendirme öngörülür. IIR ile geliri düşük oranda vergilendirilen şirketin nihai ana işletmesinin bulunduğu ülke ilave vergi olarak efektif vergi oranının asgari %15'e gelmesini sağlar. Bu kapsamda, "vergilendirilmemiş" kârların vergilendirilmesini sağlamak için önerilen ana mekanizma olan IIR, Kontrol Edilen Yabancı Kurum kurallarına benzer şekilde işler. IIR'ın 2023 yılı itibariyle uygulanmaya başlanacağı öngörülür.

GloBE kuralları'ndan diğeri olan Yetersiz Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı ise bir ülkedeki efektif vergi oranının asgari %15 oranının altında olduğu ve fakat IIR'ın da tam olarak uygulanmadığı kurumlarda ikincil nitelikte uygulanır. UTPR'nin 2024 yılı itibariyle uygulanmaya başlanacağı öngörülür.

Yeni yaklaşım ile birlikte, pazar ülkelerinin ağırlıklı olarak gelişmekte olan ülkelerde bulunduğu göz önünde bulundurulduğunda, gelişmekte olan ülkelerin kazanç vergileme hakkının doğacak olması sebebiyle vergi gelirlerinin artacağı öngörülebilir.

Sütun 2 ile ilgili olarak gelinen aşamada, Avrupa Birliği üye devletleri, küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması konusunda uzlaşmaya vardı. Bu kapsamda, uzlaşmaya varılan direktifin 2023 yılı sonuna kadar üye devletlerin yerel mevzuatlarına aktarılması gerekiyor.

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.

Akabinde, 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'ı 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 kaldırmaya 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 anlaşıldığını duyurdu. Sonuç olarak, Türkiye, ABD'nin Dijital Hizmetler Vergisi uygulayan 5 ülke ile vardığı uzlaşmaya dahil edildi.

Dijital Reklam Stopajı Uygulaması

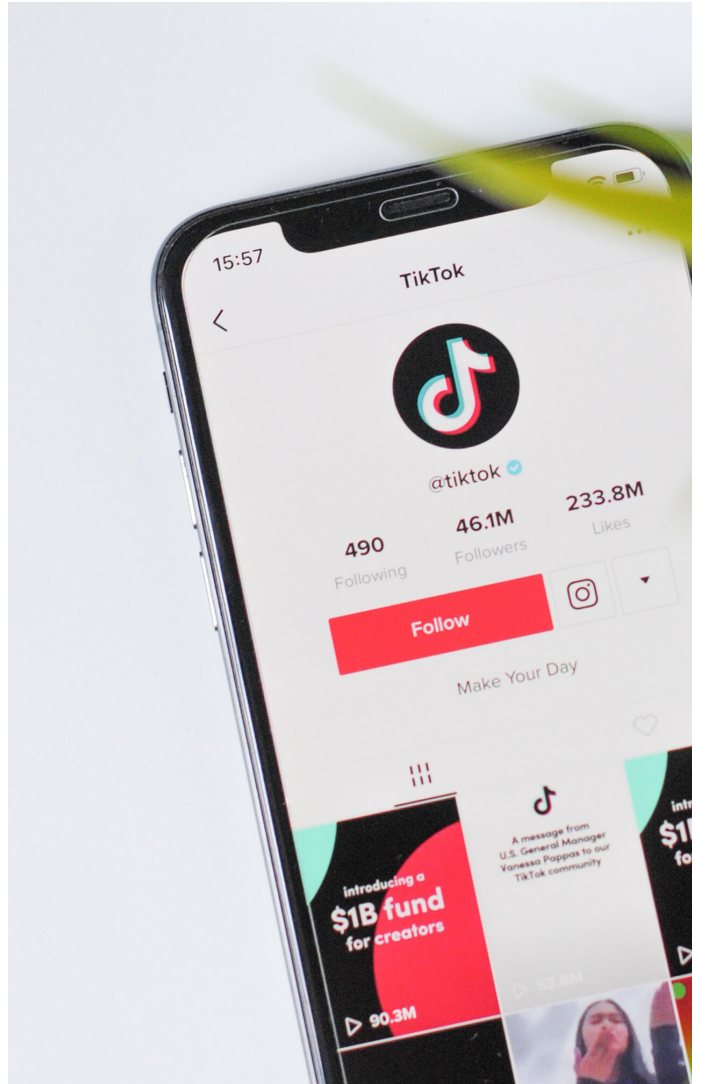
Dijital reklam stopajı olarak da adlandırılan internet ortamında verilen reklam hizmetlerinde uygulanan stopaj düzenlemesi, Türkiye’de, dijital şirketleri vergilendirmeye yönelik getirilmiş olan bir başka düzenlemedir.

19.12.2018 tarih ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı 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 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.



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 Yükümlülöklere İlişkin Temel Esaslar"

Rehberi'nde de aynı tanıma yer verildiği görülür. Ancak Aralık 2022 tarihi itibariyle vergi mevzuatı kapsamında yapılan bir tanımlama bulunmaz ve Yönetmelik m. 3 kapsamındaki tanımlama vergi yönünden yapılmış bir tanımlama değildir.

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.

Gelenen 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 kıymet 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 ilişki 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 arızı 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 Başkanlığının 23.09.2020 tarih 60938891- 120.01.02.09[GVK: 3-1]-33826 sayılı özelgesinde murisin 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 beyannamesi 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
Yönetici Avukat ve Vergi Lideri

canandoksat@erdem-erdem.av.tr



Beyza Günsel Sürücü
Avukat

beyzagunsel@erdem-erdem.av.tr



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

www.erdem-erdem.av.tr