

Metaverse’de Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi

Taxation of Transactions Performed in Metaverse

İşıl F. ORKUNOĞLU ŞAHİN¹, Taha Emre ÇİFTÇİ²

Öz

2003’te “Second Life” bilgisayar oyunu, internet tabanlı dijital ortamda kullanıcıların avatarları ile gezerek, diğer kullanıcılarla etkileşimde bulunmalarına ve günlük yaşamda imkânlarının olmadığı faaliyetleri dijital dünyada yapabilmelerini sağlamıştır. Bu oyunla kullanıcılar ikinci bir yaşama sahip hissederek arsa alım satımı, dijital eser satışı gibi birçok faaliyette bulunmuşlardır. Nitekim günümüzde Metaverse’de tablo satışı ve NFT satışları ile özellikle moda sektör temsilcilerinin yoğun ilgisi ile kullanıcıların avatarlarını giydirmelerine yönelik dijital satışlar yapılmakta ve bu tür uygulamaların artacağı tahmin edilmektedir. Second Life, Mart 2022 itibarıyla kullanıcılarına vergi uygulamasını şart koşan ilk “Metaverse” platformu olmuştur. Bunu takiben diğer internet tabanlı hizmet sağlayıcılar aracılığıyla dijital ortamda gerçekleştirilen ve henüz vergiye tabi olmayan birçok faaliyetin ilerleyen süreçte vergi kapsamına alınması gerektiği düşünülmektedir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı dijital ortamlarda gerçekleştirilen faaliyetlerin vergilendirilmesi hakkında özellikle bazı AB ülkelerindeki çalışmaları irdelemek ve Türkiye’deki güncel gelişmelere yer vermektir. Dolayısıyla çalışmada Metaverse benzeri platformlarda gerçekleştirilen dijital faaliyetlerin vergilendirilme kapsamına alınmasına yönelik olarak getirilebilecek vergisel düzenleme önerilerine değinilmektedir.

Jel Kodları: H20, H29, K34

Anahtar Kelimeler: Metaverse, Kripto paralar, Takas Edilemez Jetonlar (NFT), Vergilendirme, Bazı AB Ülkeleri ve Türkiye.

Abstract

In 2003, the computer game "Second Life" enabled users to interact with other users in the internet-based digital environment, by browsing with their avatars, and to perform activities in the digital world that they cannot afford in daily life. With this game, users felt like they had a second life and engaged in many activities such as buying and selling land and selling digital artifacts. As a matter of fact, today, with the intense interest of the fashion sector representatives, digital sales are made for the users to dress their avatars, and it is expected

¹ Doç. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, isil.orkunoglu@hvbv.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7238-1215

² Dr. Öğr. Üyesi, Necmettin Erbakan Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, teciftci@erbakan.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6548-9017

that such applications will increase. As of March 2022, Second Life became the first “Metaverse” platform to impose a tax on its users. Following this, it is thought that many activities carried out in the digital environment through other internet-based service providers and which are not yet subject to tax should be included in the scope of tax in the future. Therefore, in the study, tax regulation proposals that can be brought to include digital activities carried out on metaverse-like platforms within the scope of taxation are mentioned.

Jel Codes: H20, H29, K34

Keywords: *Metaverse, Cryptocurrencies, Non Fungible Tokens (NFT), Taxation, Some European Countries and Turkey.*

1. Giriş

Günümüzde pandemi nedeniyle birçok insanın kalabalık ortamlara gitmekten kaçınması, sanal ibadethaneleri, sanal müzeleri, sanal düğün törenlerini, partileri vb. kısaca dijital ikizler olarak adlandırılan ürün, süreç ya da hizmetlerin sanal modellerini gündeme getirmiştir. Örneğin Metaverse’de sunumu hakkında çalışmaların sürdürüldüğü bazı hizmetler; finans, sigortacılık, hukuktur. Hali hazırda sunulan hizmet türleri arasında ise; beslenme ve sağlıklı yaşam koçluğu, çevrimiçi parti, spor, müzik, oyun, sohbet etkinliklerinin dizaynı sayılabilir. Bu kapsamda ABD’de CVS Health firmasının hazırladığı; sağlıklı yaşam koçluğu, beslenme hakkında danışmanlık hizmetleri, aciliyet taşımayan medikal tedavi hizmetleri, sağlıklı yaşam programları sunmak için ABD patent ofisine başvuruda bulunmuştur. Türk firmalardan Turkcell Metaverse’de sanal mağaza açmayı planlamaktadır. İlgili firma tarafından burada teknoloji zirvelerinin yapılması, iş ilanlarının, halihazırda çalışanların oryantasyon süreçlerinin takibi hedeflenmektedir. Nitekim sanal gerçeklik gözlüğü kiralayarak ya da satın alarak sisteme girip avatar oluşturan kullanıcıların sanal dünyaya erişimi basittir. Ancak dijital cüzdanla oturum açmadan sunulan hizmetlere erişimleri pek mümkün değildir. Metaverse’de kullanıcılar bazı zorlu kısımları tamamlayıp, arkadaşlarıyla satın aldıkları masa tenisi uygulaması vb. oyunlar oynayarak ortamda daha fazla zaman geçirmelerine karşılık çeşitli kozmetik görünüm, NFT’ler ve kripto para kazanmaktadırlar. NFT sanat galerileri Metaverse’ün en popüler hizmet sunumlarından. İstenilen sanat eseri; üzerine tıklanıp, NFT pazarlarından biri olan OpenSea’de Ethereum ile satın alınabilir. Decentraland’in Metaverse’ünde dijital gayrimenkul satın almak ve satmakta kullanılan para birimi “MANA”dır. “1 MANA” gerçek dünyada yaklaşık 3 dolar (yaklaşık 44,5 lira) ederken, dijital dünyadaki çoğu arazi parçasının değeri 5.000 MANA’dan (18.000 lira) fazladır. Metaverse’de çevrimiçi oyun alanlarından biri olan Facebook’a ait “horizon worlds” ise; “zoom” toplantı odalarına benzer şekilde “çalışma odaları”, sanal gerçeklik gösterileri, konser ve spor etkinliklerinin yapıldığı “mekânlar” ve bazı ülkelerdeki kullanıcıların erişim izninin olmadığı sosyal medya alanı olan “dünyalar” olmak üzere üç bölüme ayrılmaktadır.

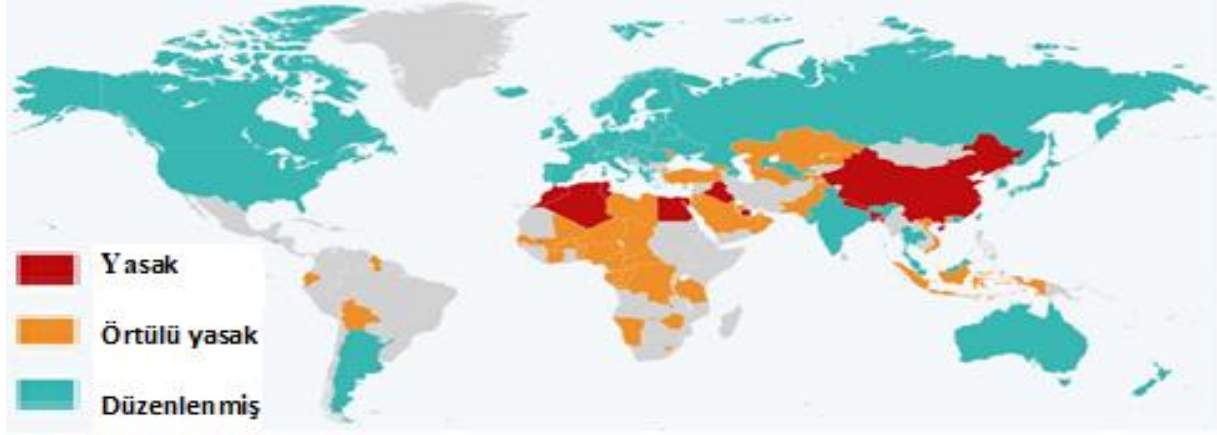
Dijital ortamda kullanıcılara sunulan hizmet çeşitliliği arttıkça kullanılan kripto paralar, değiştirilemez jetonlu işlemler de artacaktır. Diğer yandan ilgili dijital evrende karşılaşılabılır sanal suçlar ve vergilendirme konusundaki eksikliklere yönelik hukuki düzenlemelerin ivedilikle yapılması kritik önemdedir. Bu bağlamda çalışmada Metaverse’de ödeme aracı olarak kullanılan kripto paralara ve NFT kavramına, dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyet türü örneklerine ve elde edilen kazançların tespiti ile vergilendirilmesine yönelik önerilere yer verilmektedir.

2. Kripto Paralar ve NFT’ler

Kripto paralar şifreleme tekniklerinden yararlanılarak üretilen, değış tokuş edilen, transfer edilebilen dijital para birimleridir (Lerer, 2019: 40). 05.04.2022 tarihi itibariyle dünyada yaklaşık 9852 adet kripto para kullanımdadır. Piyasa değeri en fazla olan üç kripto para sırasıyla ortalama 885 Milyar Dolarla Bitcoin, 44 Milyar Dolarla Ethereum, 8 Milyar Dolarla Tehtherdir. 05.04.2022 tarihli kripto paraların küresel piyasa değeri ise 2,16 Trilyon Dolardır. NFT istatistiklerine göre; 2111 NFT’nin toplam piyasa değeri yaklaşık 10 Milyar Dolardır. En yüksek piyasa değeri sahib ilk üç NFT sırasıyla; ortalama 1 Milyon Ethereum değeriindeki Bored App Yacht Club, 640 bin Ethereum değeriindeki CryptoPunks ve 464 bin Ethereum değeriindeki Mutant Ape Yacht Club’dır³. NFT’ler, mülkiyetin bir blok zincirdeki akıllı sözleşmelerde kaydedildiği dijital varlıklar (resimler, müzik, videolar, sanal yaratımlar) üzerindeki takas edilebilir haklardır (Dowling, 2022: 1). NFT’lerin satışı 2020 sonunda 12 milyon dolar olarak tahmin edilirken, ilgili tahmin 2021 Şubat ayında 340 Milyon dolara yükselince orijinal dijital sanat eserlerinin sahiplerine olağanüstü ek kar sağlayacak özel nesnelere olarak değeri değerlendirilmeleri dikkate değerdir (Chohan, 2021: 4). Nitekim NFT’ler herhangi bir dijital varlık türünü temsil edebilirler. Sıklıkla sanat eserleri ve koleksiyonlar, sanal dünyalardaki nesnelere, spor ve diğer oyunlardan dijitalleştirilmiş karakterlere ilişkin ethereum aracılığıyla satın alınabilir dijital unsurların karşılığıdır. Ancak hem kripto paralar hem de NFT’ler için ortak bir sorun olan hacklenip hırsızlık sonucu başkalarının ellerine geçme ihtimali, dijital varlıklara/paralara sahiplik konusundaki temel kaygıyı oluşturmaktadır. Bununla birlikte kripto paraların terörist faaliyetlerin finansmanında kullanılabilirliği, örneğin Ukrayna-Rusya savaşı sırasında Rus oligarkların paralarını rubleden ve dolardan kripto paralara dönüştürerek konvertible olmasını istemeleri gibi ekonomik-siyasi krizlerde kaçış alanı olarak kullanmaları bazı ülkelerde halen vergilendirilmemeleri birçok ülkede kullanımlarının halen yasaklı ya da sınırlandırılmış olması eleştirilebilir. Ancak kripto paralara ilişkin düzenlemelerin gelişmiş ülkelerde yaygın şekilde ülke Merkez Bankalarına bağlı dijital paralarını oluşturmak için yatırımlarda buldukları ya da ABD, Avrupa ülkeleri, Rusya ve Avustralya gibi ülkelerin kripto para birimini merkez bankasından bağımsız şekilde düzenleyen yapıları seçtikleri görülmektedir. Hindistan ve Tayland, El Salvador’daki gibi sadece kripto paranın kullanıldığı bir ekonomik yapıyı tercih etmeyip, milli kripto para birimlerini çıkarmaya çalışmaktadırlar. Buna göre; Şekil 1’de kripto paranın yasak, örtülü yasak ya da düzenlemeye tabi tutulmuş olduğu ülkeler görülebilir. Çin, Katar, Cezayir, Mısır, Bangladeş, Irak, Tunus, Fas, Nepal kripto paraları öncelikle yasaklayan 9 ülkedir. Dünyadaki 4 bölgede ise kripto paralara yönelik kısmi yasaklar uygulanmaktadır (Loc, 2021: 1). Kendi kripto paralarını üreten ülkeler; Dubai, Estonya, İsviçre, Rusya, Venezuela ve Japonya’dır (Dolar.net, 2020).

³ (Bknz. <https://coinmarketcap.com/?page=99>).

Şekil 1: Kripto Para Düzenlemelerinin Kasım 2021 İtibariyle Dünyadaki Durumu



Kaynak: (Buchholz, 2022).

Dünyadaki uygulamalara paralel şekilde Türkiye’de de halen kripto para ve vergilendirilmesine ilişkin yasal düzenleme çalışmaları devam etmektedir. Türkiye’de 31456 sayılı 16 Nisan 2021 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan “Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik” uyarınca kripto para kullanımına sınırlama getirildiği görülmektedir.

3. Dijital Ortamda Gerçekleştirilen Faaliyet Türleri ve Elde Edilen Kazançların Tespitine İlişkin Seçilmiş AB Ülke Örnekleri

Dijital ortamda gerçekleştirilebilecek faaliyet türleri; bina, arazi, arsa alım satımı, çeşitli sanatsal NFT satışları, konsere, sinemaya, sohbet odasına giriş, sanal müze turu, iş toplantıları, eğitim ve danışmanlık hizmetlerinden yararlanılması, moda firmalarının düzenlediği defileler ile diğer birçok sanal etkinliğine katılım şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ancak bu faaliyetlerin teknolojideki gelişime ve sanal evren alanlarında firmaların yapacakları yatırımlara bağlı olarak zamanla çeşitleneceği düşünülmektedir. Metaverse benzeri dijital evrenlerde sanal alışveriş yapılabilmesi için öncelikle kripto para cüzdanınızın ve geçerliliği her evren için değişmekle birlikte genel olarak Bitcoin ya da Ethereum gibi geçerli kripto paranızın bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla çalışmanın bu bölümünde kripto paraların vergilendirilmesinin bazı seçilmiş AB ülkelerinde nasıl olduğu incelenmiştir. Bu bağlamda OECD tarafından Şubat 2021’de yayımlanan “G20 Vergi Raporu’nda” kripto varlıklar için sanal para birimlerinin vergilendirilmesi ve vergi şeffaflığı çerçevesinin geliştirileceği açıklanmıştır (OECD, 2021: 14). Ayrıca, OECD’nin 12.09.2020 tarihli “Sanal Paraların Vergilendirilmesi: Vergi Yaklaşımı ve Gelişen Vergi Politika Sorunlarına Bakış” Raporuna göre; çoğu ülke kripto varlıkları vergisel açıdan bir mülk biçimi olarak kabul etmektedir. Buna göre; ülkelerin kripto paraları kategorize etmeye yönelik farklı yaklaşımlar benimsedikleri görülmektedir. Kripto paralar çoğu ülkede maddi olmayan varlık ya da bazılarında mal veya finansal araç olarak ya da nadiren yabancı para birimleri arasında sınıflandırılmıştır. “Madencilik” veya borsalardan (yani itibari para veya diğer sanal para birimleri için veya mal ve hizmetler karşılığında) elde edilen gelirler, sermaye kazancı olarak veya daha az yaygın olarak, bir sermaye veya çeşitli gelir biçimi olarak vergilendirilir. Az sayıda ülkede ticari faaliyet kapsamında dikkate alınacak kripto paraların ticari gelir olarak vergilendirilmesi ve kişisel arazi faaliyetin sermaye kazancı olarak vergilendirilmesidir. Ancak bazı durumlarda, kişisel kullanım, özellikle ülkede kişisel kazançlar



Orkunoğlu Şahin, I. F. & Çiftçi, T. E. (2022). Metaverse’de Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi. *Fiscaoeconomia*, 6(2), 677-698. Doi: 10.25295/fsecon.1104368

için sermaye kazancı vergisi yoksa, ilgili vergiden muaf olabilir. Birkaç ülke farklı sanal para türleri arasındaki işlemleri muaf tutulurken, çoğu ülkede kripto para değişimi vergiye tabidir. Sonuçta sanal para birimleri dolayısıyla oluşan tüketim vergileri çoğu ülkede muafiyete tabi ya da kapsam dışı tutulmuştur (OECD, 2020: 2).

Örneğin, İspanya’da kişisel düzeyde, kripto para birimlerinin satışından elde edilen sermaye kazançları %19- %23 (gelire dayalı olarak) arasında vergilendirilir. Kripto para birimlerinin 12 aylık bir zaman diliminde alınıp satılması durumunda, vergi oranı %24,75 ile %52 arasında değişebilmektedir. Bununla birlikte kripto para ticareti ile ilgili kayıplar, aynı yıl veya sonraki 4 yıl içinde sermaye kazançlarından düşülebilmektedir. Almanya’da bir 'özel satış' olarak nitelenen kripto kazançları, bir yıllık bir elde tutma döneminden sonra tamamen vergiden muaf tutulmaktadır. Takvim yılında özel satış işlemlerinden elde edilen toplam kârın 600 Euro’dan az olması durumunda, kripto para birimleriyle ilgili karlar vergiden muaf tutulmaktadır (Cointaxlist, 2022).

İngiltere’de Gelir ve Gümrük İdaresi (HM Revenue and Customs - HMRC), kripto varlıkların bir para birimi olarak kabul görmediğini ve bu varlıkların genellikle bireysel yatırım aracı olarak kullanıldığını açıklamıştır. Ayrıca kripto paraların vergilendirilmesine ilişkin olarak; kripto paralar gayri maddi varlık olarak kabul edilmiş ve elden çıkarılması halinde değer artış kazancına tabi olacağını belirtmiştir. Bu kapsamda, kripto para faaliyetlerinin bir işletme bünyesinde yapılması durumunda da gelir vergisi kanunlarının uygulanacağı ifade edilmiştir. Almanya’da kripto para birimleri, hukuki bağlayıcılığı olan parasal araçlar olarak tanımlanarak emtia veya hisse senedi olmadıkları “özel para” olarak kabul edildikleri ifade edilmiştir. Güney Kore’de; kripto paralar finansal varlık olarak açıklanmış, 1 Ocak 2022’den itibaren belli bir sınırı aşan kripto para alım satım kazançlarına %20 vergi uygulaması getirileceği belirtilmiştir (Kılavuz ve Günsel, 2021). Hindistan’da herhangi bir sanal dijital varlığın transferinden elde edilen bir gelir ve kripto para gelirleri %30 oranında vergilendirilecektir. Bu tür gelirler hesaplanırken, edinme maliyeti dışında hiçbir harcama veya ödenekle ilgili olarak hiçbir kesintiye izin verilmeyecektir. Bununla birlikte, kriptolardan kaynaklanan herhangi bir kayıp, diğer gelirlerden mahsup edilemez. 2022-2023 yıllarından itibaren Hindistan Rezerv Bankası tarafından çıkarılacak blok zinciri ve diğer teknolojileri kullanarak dijital rupinin (CBDC) tanıtılması önerilmektedir (McQuaid, 2022).

İsveç’te kripto para ve varlıklara ilişkin vergilendirmede kullanılan vergileme türleri; sermaye kazancı vergisi, gelir vergisi ve faiz gelir vergisidir. Bu üç tür vergiden çoğunlukla kârın %30’unun vergi olarak ödendiği sermaye kazancı vergisinden yararlanılmaktadır. Kripto para birimleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun Bitcoin veya diğer kripto para birimlerinin her türlü satışının sermaye kazancı olarak bildirilmesini gerektirmektedir. Bunlar; kripto para birimi satılması ya da ödünç olarak verilmesi, bir veya daha fazla kripto para birimi türü için bir kripto para birimi takas edilmesi, fiat para birimi için bir kripto para birimi takası, bir ürün (örneğin bir çift ayakkabı), bir hizmet (örneğin bir taksi yolculuğu) satın alırken veya kumar oynarken kripto para birimi ile ödeme yapılmasıdır. Sermaye kazancı vergisi hesaplanırken; kripto üzerindeki sermaye kazancı vergisi, satış fiyatı- maliyet esaslı = kar veya zarardır. Elde edilen kazanç üzerinden %30 oranında vergi ödenir. Eğer kayıp varsa, kaybın %70’i mahsup edilebilir. Maliyet esasını hesaplamada; kriptoyu yerel para biriminde satın aldığınız ortalama fiyat, maliyet esasınız olacaktır. Kripto madenciliği yapılmış veya gelir olarak kripto alınmışsa,

maliyet esası, madeni paraların yerel para biriminde alınan gündeki değeridir. Bir tür iş veya çaba karşılığında kripto kazanılmışsa, yerel para biriminde ödeme alınmasına paralel olarak gelir vergisi ödenmelidir. Alınan kripto para birimi elde tutulursa, bunların satışında ortaya çıkan kar için sermaye kazancı vergisi ödenmelidir. Maaş ise, madencilğe atıfta bulunuyorsa beyanları farklıdır. Kredi faizi veya bahis ödülleri şeklinde kripto para alınmışsa, faiz gelir vergisine tabi olunur. Sermaye kazancı vergisine benzer şekilde %30 oranında vergilendirilir. Aradaki fark, yapılmış faiz ödemelerinden kaynaklanan zararların tamamen indirilebilir olmasıdır (Divly, 2022).

Tablo 1: Seçilmiş AB Ülkelerinde Kripto Para ve Kripto Varlıkların Vergilendirilmesi

Ülkeler	Kripto Paranın Gelir Türü Kabulü	Gelir Vergisinde Muafiyet	Doğrudan Vergiler	KDV veya KDV Muafiyetleri	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)	Servet Vergisi
İngiltere	Varlık	Kumar gibi yüksek düzeyde spekülatif işlemlerden elde edilen kazançların vergiye tabi olmaması mümkündür.	Kripto para birimini yatırım amaçlı tutan bireyler sermaye kazancı vergilendirmesine tabidir. Kurumlar vergisine tabi şirketler için, kripto para dahil para birimleri arasındaki değişim hareketlerinden elde edilen kazanç veya kayıplar gelir olarak vergilendirilir. Kripto para ticareti yapan kişiler, kazançları üzerinden gelir olarak vergiye tabi olacaktır.	Yalnızca, mallar veya hizmetler için kripto para biriminde ödeme için, KDV'nin ödenmesi gereken değeri, işlemin gerçekleştiği noktada kriptonun Sterlin değeri olacaktır. Kripto madenciliği faaliyetlerinden elde edilen gelirler genelde KDV kapsamı dışındadır. Kripto para birimi Sterlin/ Euro veya Dolar gibi diğer fiyat para birimleri ile değiştirildiğinde, kripto para biriminin değeri üzerinden KDV alınmaz. Bitcoin'de herhangi bir işlemin düzenlenmesi veya gerçekleştirilmesi için kripto para biriminin değerinin üzerinde yapılan ücretler KDV'den muaftır.	Kripto para birimlerinin ihracı veya transferi nedeniyle BSMV vergisi yoktur.	-
Hollanda	Varlık	Bir kişi bir ticari faaliyetin parçası olarak kripto para alıp sattığında, madencilik ile kripto para birimlerinden elde edilen kazanç elde ettiğinde bu kazançlar ticari gelir olarak vergiye tabi olacaktır.		Yabancı para birimleri için kripto para birimi değişimi KDV'den muaftır.	Kripto para birimlerinde BSMV vergisi yoktur.	Kripto para birimlerinden elde edilen kazançlar vergilendirilmese, tasarruf ve yatırımlardan

		<p>Bir kişi kripto para birimini özel varlık olarak elinde bulundurduğunda, vergi muamelesi, kazançların mevzuatta tanımlandığı gibi bir “gelir kaynağı” oluşturup oluşturmadığına (kaynak diğer faaliyetlerden elde edilen gelirdir) bağlı olacaktır.</p> <p>Bir şirketin kripto para birimi satışından veya madenciliklerinden kazanç elde etmesi, kurumlar vergisine tabi olacaktır.</p>			elde edilen gelir olarak vergilendirilir (net varlıklar üzerinde ağırlıklı bir kavramsal getiriye dayalı sabit bir oranda).
İsveç	Diğer varlık	<p>Bir kişinin kripto para birimi satışı veya takası sermaye kazancı vergisine tabidir.</p> <p>Kripto para hisse senedi olarak tutulursa, elden çıkarmada oluşan kazanç, ticari faaliyetlerden elde edilen gelir olarak vergilendirilir.</p> <p>Bireyler ve şirketler tarafından yapılan kripto para madencilik ya da elden çıkarılması, ticari faaliyetlerden elde edilen gelir veya istihdamdan elde edilen gelir olarak vergilendirilebilir. Madencilik belirli hadleri aşarsa, madencilikten elde edilen gelir, ticari faaliyetlerden elde edilen gelir olarak vergilendirilir.</p>	<p>Mallar veya hizmetler için kripto para biriminde ödeme, kripto para biriminin yasal bir ihale ile aynı işleve sahip olması koşuluyla ödeme olarak kabul edilir.</p> <p>Kripto para birimlerinin yabancı para birimleriyle takası KDV'den muaftır.</p> <p>Kripto madencilik faaliyetlerinden elde edilen gelirler genellikle KDV kapsamı dışındadır.</p>	Kripto para birimlerinde BSMV vergisi yoktur.	-
Belçika	Özel varlık	<p>Özel bireysel yatırımcılar için, yatırım spekülasyonlu bir karaktere sahip olduğunda, gerçekleşen kazançlar %33 artı yerel ek ücretler üzerinden vergilendirilir. Yatırım spekülasyonlu olmadığı ve herhangi bir mesleki faaliyetin dışında olduğunda, bu tür yatırımlardan elde edilen kazançlar vergiden muaf olabilir ve zararlar vergiden düşülemez.</p> <p>Profesyonel bireysel yatırımcılar için kazanç, profesyonel gelir olarak vergilendirilebilir (%25'ten %50'ye kadar artan oranlarda artı yerel vergiler ve</p>	<p>Belçika Maliye Bakanı, Bitcoin tarzı kripto para birimindeki değişimin KDV'den muaf olduğunu belirtmiştir.</p> <p>Belçika Vergi Makamları, kripto para birimleri hakkında başka bir rehberlik sağlamamıştır.</p>	Kripto para birimleri için BSMV ödenmez.	Kripto para birimleri portföyleri, portföyler üzerindeki yeni Belçika vergisi kapsamında vergiye tabi varlıklar değildir.

		<p>sosyal güvenlik katkı paylarına tabidir).</p> <p>Olağan kurumlar vergisi rejimine tabi şirketler için (olağan vergi oranı 2020'den itibaren %25'dir), para birimleri arasındaki (kripto para birimleri dahil) döviz hareketlerinden elde edilen kazançlar vergilendirilebilir kârlara dahil edilir ve zararlar indirilebilir.</p>			
İtalya	Para türü	<p>Bireyler için yalnızca spekülasyon faaliyetleri %26 oranında vergilendirilir. İtalyan Vergi Dairesi, mali yıl boyunca ve birbirini izleyen en az 7 gün boyunca kripto para biriminin mülkiyet eşliğinin yaklaşık 51.000 Euro'yu aşması durumunda spekülasyon faaliyet olduğunu değerlendirir.</p> <p>Kripto para birimlerindeki tüccarlar, gelir olarak kâr üzerinden vergiye tabidir. Bu, bir işyeri aracılığıyla İtalya'da ticaret yapan yerleşik olmayanları içerir.</p> <p>Kurumlar vergisine tabi şirketler için kripto para birimleri ile diğer para birimleri arasındaki değişim hareketlerinden kaynaklanan kar veya zararlar vergiye tabidir.</p>	<p>Mallar veya hizmetler için kripto para biriminde ödeme için, KDV'nin ödenmesi gereken arzın değeri, işlemin gerçekleştiği noktadaki kripto para biriminin Euro değeri olacaktır.</p>	<p>Euro veya diğer para birimleri karşılığında kripto para alım satımı döviz işlemi olarak kabul edilir ve işlem marjı KDV'den muaftır.</p>	<p>Kripto para birimleri için BSMV ödenmez.</p>
Fransa	Taşınabilir bir varlık	<p>Bitcoin tarzı kripto para birimlerinden elde edilen tek seferlik karlar, maddi olmayan varlıkların satışından elde edilen sermaye kazancı olarak kabul edilir ve sabit bir oranda %19 artı %17,2 sosyal katkı payı (toplam oran %36,2) üzerinden vergilendirilir.</p> <p>Kripto para spekülasyonu ve madencilikinden elde edilen karlar, artan oranlı gelir vergisi planına (marjinal artı sosyal katkıların %45'i) tabi olan endüstriyel ve ticari kazançlar olarak kabul edilir.</p> <p>Şirketler için, kripto para birimlerinden elde edilen kazançlar (para spekülasyonu</p>	<p>Kripto para ödemeleri yoluyla mal veya hizmet satın alımları KDV'ye tabidir (KDV'nin ödenmesi gereken arzın değeri, işlemin gerçekleştiği noktada kripto para biriminin Euro değeridir).</p> <p>Resmi para birimleriyle yapılan forex işlemleri hariç, Bitcoin'de herhangi bir işlemin düzenlenmesi veya yürütülmesi için kripto para biriminin değerinin üzerinde yapılan ücretler KDV'ye tabidir.</p>	<p>Kripto para birimleri için BSMV ödenmez.</p>	

		<p>ve para madenciliği dahil), genel kurumlar vergisi rejimi kapsamında vergiye tabidir. Kurumlar vergisi %33,33 oranında (0.5 milyon Euro’ya kadar vergilendirilebilir gelirler için %28) uygulanmaktadır. Standart oran, 2022’de kademeli olarak %25’e düşürülecektir.</p> <p>Kripto para fiat para birimine dönüştürülmüşse, tüm elden çıkarmalardan elde edilen toplam kazanç, bir mali yılda 305 €’yu aşarsa, kripto madenciliği veya başka bir emek biçimi yoluyla edinilirse, gelir vergisi ödemesi yapılmalıdır (https://koinly.io/guides/crypto-tax-france/).</p>	<p>Kripto para madenciliği faaliyetlerinden elde edilen gelir, hizmet arzı olarak KDV’ye tabidir.</p> <p>Kripto para birimi Euro veya Dolar gibi fiat para birimleriyle değiştirildiğinde, kripto para biriminin değeri ve varsa aracı tarafından alınan ücretler açısından KDV uygulanmaz.</p> <p>Kripto para birimlerinin satışı, sürekli olarak gelir elde etmek amacıyla yapılmadığı sürece KDV’ye tabi değildir.</p>		
Almanya	Özel bir para türü	<p>Kazançlar sermaye kazançları, cari gelir olarak vergilendirilebilir veya hiç vergilendirilmeyebilir.</p> <p>Kripto para birimleri genellikle vergi amaçlı bir varlık olarak kabul edilecektir.</p> <p>Vergilendirmenin kapsamı, özellikle kripto para biriminin özel veya ticari bir varlık olarak tutulup tutulmadığına bağlı olacaktır, ancak şirketler tüm varlıklarını ticari varlık olarak elinde tutuyormuş gibi muamele görür.</p> <p>Ticari varlık olarak tutulursa, tüm kârlar, ticaret vergisi dahil olmak üzere vergiye tabi olacaktır. Bu, yerleşik olmayan kişilerin bir işyeri aracılığıyla Almanya’da ticaret yaptığı durumları içerir.</p> <p>Özel bir varlık olarak tutulursa, borç verme kazançları genellikle gelir olarak vergilendirilebilir. Sermaye kazançları, yalnızca satın alma ve satışın bir yıl içinde (veya önceden ödünç verilmesi durumunda on yıl içinde) gerçekleşmesi durumunda vergiye tabidir.</p> <p>Kripto para birimlerinde yapılan ödemeler, kripto para</p>	<p>Kripto para birimleri ticareti için bir platform sağlama ücretleri, KDV’ye tabi bir teknik hizmet olarak kabul edilir.</p> <p>Belirli ücretlere tabi olan “cüzdanların” temininden elde edilen gelirler KDV’ye tabidir.</p> <p>Mal veya hizmet karşılığı olarak kripto para biriminde ödeme için, kripto para, işlemin gerçekleştiği ülkenin para birimine, işlem anındaki döviz kuru üzerinden çevrilir.</p> <p>Kripto para madenciliği faaliyetlerinden elde edilen gelir genellikle KDV kapsamı dışındadır.</p> <p>Kripto para birimleri Euro veya Sterlin veya Dolar gibi fiat para birimleri ile değiştirildiğinde, kripto para birimi transferi KDV’den muaftır.</p> <p>Kripto para birimindeki ödemeler, KDV açısından bir hizmet olarak kabul edilmez ve</p>	Kripto para birimlerinde BSMV yoktur.	İhraç veya devir veraset vergisine veya intikal vergisine tabi olabilir - her biri Alman vergi kanunu anlamında “devir vergisi” olarak kabul edilecektir.

		biriminin satışı olarak değerlendirilir. Kripto para birimlerinin madenciliği, koşullara bağlı olarak işletme geliri olarak vergiye tabi olabilir.	bu nedenle KDV kapsamı dışındadır.		
İspanya	Mülk	Tam zamanlı çalışma için BTC olarak ödeme alınmışsa ya da hizmet karşılığında günlük iş yanında bir miktar ETH alınmışsa kripto kazançlar üzerinden gelir vergisi ödemelidir. BTC, DOGE veya ETC madenciliği yapılmışsa madeni paraların alındığı gün EUR cinsinden adil piyasa değerine göre gelir vergisi ödememiz gerekir (https://koinly.io/guides/crypto-tax-spain/).	Kripto para biriminde herhangi bir işlemin düzenlenmesi veya gerçekleştirilmesi için kripto para biriminin değerinin üzerinde yapılan ücretler KDV'den muaftr. Kripto para madenciliği faaliyetlerinden elde edilen gelir genellikle KDV kapsamı dışındadır.	İspanya'da kripto para birimlerinde BSMV yoktur. Kanun, mal karşılığında para teslimini muaf tutar.	İspanyol Net Servet Vergisi için vergi mükellefinin servetinin bir parçası olarak kripto para birimini dahil etmek gerekir. Mükellefin ikamet ettiği özerk bölgeye bağlı olarak belirli rejimler vardır, bu da bazı durumlarda Varlık Vergisinin ödenmesi gerekmediği anlamına gelir. Miras veya hediye yoluyla kripto para elde etmek, diğer varlıklarla aynı şekilde vergiye tabi olacaktır.

Kaynak: (Osborne, 2018).

Kripto para kavramının dünyadaki çeşitli tanımlamaları arasında; “mülk, varlıklar, merkezi olmayan sanal para birimi, sanal ürünler, mülkiyet hakları” sayılabilir (Ulyanova, 2018: 6). Genel olarak Avrupa ülkeleri, kripto parayı bir para olarak değil, ülkedeki diğer gayrimenkuller gibi vergilendirilmesi gereken kesin bir mülk olarak kabul etmektedir. Diğer yandan ikamet edilen ülke hükümetine kripto mülkleri hakkında doğru veriler verilmesi zorunlu tutulmuştur. Tablo1’de görüleceği üzere kripto para, çalışma kapsamında incelenen 7 AB ülkesinden yalnızca İtalya’da ve Almanya’da bir para birimi olarak kabul edilmiştir. Diğer yandan kripto para vergileri ödenirken AB ülkelerine yönelik getirilmiş kural ve düzenlemelerden bazıları ise şöyledir (EuropeanBusinessreview, 2021);

- Bir yıldan fazla tutulan herhangi bir kripto para birimi nedeniyle vergi yükümlülüğü doğmaz.
- Ödeme için kripto para kabul eden bir işletme varsa, vergi ödenmelidir.

654 \$’a kadar özel satış gelirine sahiplik durumunda vergiye tabi olunacaktır. Örneğin AB’de kripto para vergilendirmesinde farklı ülkelerde uygulanan vergi oranları şunlardır; Almanya’da: %0 – 45, İngiltere’de: %10-20, Fransa’da: %19, İspanya’da: %19-23, İsveç’te: %30, Hollanda’da: %30 ve Belçika’da: %33’dır. Dolayısıyla AB’de kripto paraya uygulanan vergi oranları her ülkede farklılık göstermekle birlikte sermaye kazançları vergisi %0-50 arasında değişmektedir. Literatürde, ortak bir vergilendirme bakış açısının bulunmadığı AB’de, İngiltere’nin kripto para vergileme yaklaşımının siber suçlarla mücadele ve artan oranlı vergileme ile sunduğu vergi adaleti nedeniyle tavsiye edildiğine rastlanılmıştır (Solodan, 2019: 71). Diğer yandan AB’deki toplam tahmini Bitcoin sermaye kazancı, 3,6 milyar EUR’luk gerçekleşen kazanç dahil olmak üzere 2020’de 12.7 milyar EUR’dur. Bitcoin kaynaklı sermaye kazançlarına ulusal vergi kurallarının uygulanması 2020’de yaklaşık 850 milyon EUR’luk tahmini bir vergi geliri sağlamıştır (Thiemann, 2021: 1). Tablo1’e göre; incelenen 7 ülkede de kripto para birimlerinin transferi için vergi borcu doğmamaktadır. Ancak bir şirketin kripto para birimi satışından veya madencilikinden kazanç elde etmesi, ülkelerde uygulanan farklı oranlarda kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Yabancı para birimleri için kripto para birimi değişimi KDV’den muaf tutulmuştur. Kripto para ödemeleri yoluyla mal veya hizmet satın almaları Fransa, İtalya, Almanya ve İngiltere’de KDV’ye tabi tutulmuştur. Diğer yandan ABD’de ve pek çok AB ülkesinde tam zamanlı çalışma için Bitcoin olarak ödeme alınıyorsa ya da hizmet karşılığında maaşa ek bir miktar Ethereum alınıyorsa, ilgili kripto kazançlar üzerinden gelir vergisi ödenmesi gerekir.

4. Türkiye’de Kripto Para/Varlıkların Vergilendirilmesi

Sanat eserlerinin dijital dönüşümü ve bu eserlerin dijital platformlarda alınıp satılması işlemleri vergilendirme açısından tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Dijital platformlarda bu nitelikteki eserlerin alım-satım işlemlerine konu olması ve ortaya çıkan kazançların vergilendirmeye tabi olmaması, hem Devletlerin gelir kayıplarını ortaya çıkarmakta hem de vergi adaletini zedelemektedir. Metaverse’de elde edilen kazançların tespiti faaliyetin mahiyetine bakılarak ilgili kazancın Gelir Vergisi Kanunu’nda (GVK) sayılan 7 gelir unsuru arasında Türk vergi sistemine göre hangi gelir türü kapsamında vergilendirilebileceği hakkında yol gösterici olacaktır. Örneğin NFT’ler dijital veya fiziksel varlıkların akıllı kontratlarla jeton haline dönüştürülmesi olarak ifade edilebilir. Uygulamada videoların, tablo gibi sanat eserlerinin NFT’leri alıcı ve satıcıların aralarında anlaştıkları fiyattan satılmaktadır. NFT’ler Türk vergi sisteminde henüz tanımlanmadığından vergi kapsamında değildir. Dolayısıyla NFT’ler çıkarılacak özel bir kanunla vergisel olarak dijital varlık ya da gayri maddi hak olarak tanımlanabilir.

Gerçek kişiler bakımından dijital ortamda gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin vergilendirilmesi GVK uyarınca ticari kazanç esaslarına göre vergiye tabidir. Gerçek kişilerin bu kapsamda bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançlarının gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir (GVK, m. 1). Bu kapsamda, dijital ortamlarda eser sahibi dışında NFT’lerin sürekli olarak alınıp-

satılması veya kiraya verilmesi işlemleri, GVK uyarınca ticari kazanç kapsamına göre vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Dijital ortamlarda dijital kodla sunulan sanat eserleri, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) uyarınca Serbest Meslek Kazancı'nın konusuna girmektedir. Yasa hükmü, her türlü serbest meslek faaliyetini ve bu faaliyetler neticesinde kazanç elde edilmesini serbest meslek kazancı olarak nitelendirmiştir. Ayrıca dijital ortamlarda ortaya çıkarılan sanat eserleri; şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan bir faaliyet olması dolayısıyla ilgili yasa hükmü kapsamında serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (GVK, m. 60). Bununla birlikte, NFT dijital eserin sahibine daha sonraki her satışta komisyon geliri şeklinde pasif gelir sağlaması bu noktada değerlendirilmesi gereken bir husustur. Bu hususta dijital eserin sahibi sonraki satışlardan da gelir elde etmesi serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmesinin uygun olacağını belirtmek gerekir.

Dijital ortamlarda sunulan eserlerinin üzerindeki haklarını kiralamak veya satmak gibi faaliyetler dolayısıyla kazanç elde edilmesi halinde GVK m. 18 uyarınca istisna kapsamına alınması uygun olacaktır. Ancak, yasanın öngördüğü şekilde vergi tevkifatı yapan kişi ve kurum tarafından satın alınan dijital eserlerin stopaj oranı nispetinde nihai olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Üçüncü kişiler tarafından satın alınan dijital eserlerin, satışa konu olması “Değer Artış Kazancı” kapsamında vergiye konu olmaktadır. GVK mük. m. 80/3 hükmü, telif hakları sahipleri ya da mirasçıları dışında kimseler tarafından elden çıkması Değer Artış Kazancı olarak belirtilmektedir. Dijital sanat eserlerinin dijital ortamlarda sahibi veya mirasçıları dışında üçüncü kişiler tarafından kiraya verilmesi halinde ise; GVK m. 70/5 kapsamında değerlendirilmesi uygun olacaktır. Bu yasa hükmüne göre, telif hakları ve ihtira beratlarının kiralanmasının Gayrimenkul Sermaye İradı olarak gelir vergisine tabi tutulması yerinde bir uygulama olacaktır. Diğer yandan NFT tokenler, birçok platform tarafından oluşturulup satılabilmektedir. Dolayısıyla bu platformların elde ettikleri kazançlar da vergilendirilebilmektedir. Bu tür platformların elde ettikleri kazançlar ticari kazanç kapsamında değerlendirilebilecektir.

Ancak “sanatsal faaliyetlerin dijital ortamda gerçekleştirilmesi” bakımından Türkiye’deki vergilendirme incelendiğinde; dijital hizmet sağlayıcılarına yönelik bir vergi olan Dijital Hizmet Vergisi 2020 yılında yürürlüğe girdiği görülmektedir. Dijital Hizmet Vergisi’nin konusunu, Türkiye’de sunulan bazı hizmetler⁴ oluşturmaktadır. Bu hizmetlerden sağlanan kazançlar vergiye tabi tutulmuştur. Verginin konusuna giren hizmetler aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir (7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, m. 1/ (1)):

“a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil)

b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin

⁴ 7194 sayılı Kanun’un m. 2/ç’ye göre, “Hizmetin Türkiye’de sunulması: Hizmetin Türkiye’de sunulmasını, hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesini ifade eder.”

dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler

c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)”

Ayrıca aynı kanun uyarınca, yukarıda yer alan hizmetleri sağlayanlar tarafından verilen aracılık hizmetleri kapsamında elde edilen hasılat bu vergiye tabidir. Bu şekilde verginin konusuna giren işlemler dolayısıyla uygulanacak vergi oranı %7,5’tir. Verginin konusuna giren hizmetlerin hasılatı 20 milyon TL’den veya 750 milyon Avrodan az olanlar muafiyet kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla belirtilen iki hasılat haddinden birinin aşılması halinde mükellef vergiye tabi tutulacaktır (7194 sayılı Kanun, m. 4/(1),(2)). Sonuçta ilgili hükümlerle, dijital hizmet vergisinde büyük ölçekli olan uluslararası teknoloji şirketlerinin hedef alındığı görülmektedir (Küveli, 2021). Tüm bu düzenlemelerden hareketle özetle dijital varlık olarak tanımlandığında NFT satışından elde edilen kazançlar vergi sistemimizde şu şekilde vergilendirilebilir;

- *Eser sahibi bir sanatçı ve benzeri ise elde edilen kazanç serbest meslek kazancı,*
- *NFT kişi/kurumun ticari veya zirai faaliyeti kapsamında satıldıysa ticari/zirai kazanç,*
- *NFT platform sahibinin satışlarda bir defaya mahsus hesap açanlardan tahsil ettiği para, ticari faaliyet sonucunda elde edilen ticari kazanç olarak,*
- *NFT sahibine ait komisyon gelirleri serbest meslek erbabının sattığı ürüne ilişkin sonradan tahsil ettiği bedeller gibi,*
- *Mükellefiyet kaydı olmayan ve sanatçı vb. kapsamda değerlendirilemeyecek bir gerçek kişi tarafından NFT satışı yapılması halinde değer artış kazancı olarak,*
- *Mükellefiyet kaydı olmayan bir kişinin devamlı suretle NFT alıp satarak kazanç elde etmesi halinde elde edilen kazanç ticari kazanç kapsamında değerlendirilerek vergilendirilebilir.*

Diğer yandan dünyada birçok ülkede kripto paraların vergilendirilmesinde; kripto paraların menkul kıymet, emtia ya da para olarak kabulü hakkında farklı uygulamalar tercih edilmektedir. Kripto paranın genellikle ‘gayri maddi bir varlık’ veya ‘finansal bir varlık’ olarak tanımlandığı görülmektedir. Gelir vergisi kapsamında ise kripto parayı ‘emtia’ veya ‘para’ olarak nitelendiren ülkeler bulunmaktadır. Belçika, İtalya gibi ülkeler ise kripto paraları “para” olarak kabul ederken, İngiltere, Fransa, İsveç, Hollanda’da varlık olarak kabul edilmektedir. İngiltere, madencilik faaliyetlerinden elde edilen kripto paraları vergilerken, Fransa’da, gelir vergisi ancak kripto paranın satışında vergilendirme söz konusudur. Türkiye’de ise kripto paraların tanımlanması ve vergilendirilmesine dair henüz yasal düzenleme yapılmamıştır. Ancak aracılık hizmeti verilerek komisyon geliri elde eden şirketlerin kripto kazançları için vergilendirme yapılmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’de yapılacak ilgili düzenleme ile kripto paraların/varlıkların menkul kıymet, emtia ya da para olarak mı kabul edileceği ve nasıl vergilendirileceği netleşecektir. Nitekim Eylül 2020 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2021-2023 Orta Vadeli Programı’nda Türkiye’de dijital olarak satılabilen ve transfer edilebilen, dijital bir değeri temsil eden sanal varlıklar kullanılarak yapılan işlemlerin vergilendirilmesine yönelik çalışmaların sürdürüleceği, bu varlıkların suçun finansmanında kullanılmasının

önlenmesine yönelik bir takip mekanizması oluşturulacağı ileri sürülmüştür. Nitekim Türk hukuk ve vergi sistemine kripto paraların ve varlıkların vergilendirilmesinin dahil edilmesi bağlamda diğer ülke uygulamaları incelendiğinde; ülkeler tarafından kripto paraların vergilendirilme şeklini etkileyen 3 tanımlama yönteminden söz edilebilir;

- Kripto paralar “menkul kıymet” olarak benimsenirse; Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) düzenlemelerine ihtiyaç bulunmaktadır. Ancak SPK, kripto paraların bu tanıma uymadığını belirttiğinden, menkul kıymet düzenlemesi yapmayı uygun bulmamaktadır.
- Kripto paraların “emtia /varlık” olarak kabulünde; kripto para alım satımının sürekli ya da aralıklı yapıp yapılmadığı izlenerek; sürekli yapan kullanıcılardan mükellefiyet tesisleri beklenerek, kullanıcıların katma değer vergisi ve gelir vergisi ödemeleri gerekecektir. Aralıklı bir kazanç elde edilmiş ise belli bir haddi aşan kazançlar için Gelir Vergisi alınacaktır.
- Kripto paraların “para” olarak değerlendirilmesinde; diğer dövizlerde olduğu gibi bireyler vergi muafiyeti elde etmektedirler. Bu durum Merkez Bankası’nın iş yükünü artıracığından ve ABD, İngiltere gibi ülkelerin de kendi para birimlerinin değerini koruma düşünceleri ile pek tercih etmedikleri bir uygulamadır. Bu bağlamda Türkiye’de kripto paranın emtia/varlık olarak tanımlanması yerinde olacaktır. Bu doğrultuda AB’deki uygulamalara paralel şekilde; bir şirketin kripto para birimi satışından veya madenciliğinden kazanç elde etmesi, kurumlar vergisine tabi tutulabilir. Yabancı para birimleri için kripto para birimi değişimi KDV’den muaf tutulabilir. Ancak kripto para alırken, kriptoyu kripto parayla takas ederken, kripto para 1 yıl elde tutulduğunda veya kripto cüzdanlar arasında taşınırken vergi borcu ortaya çıkmaz kabul edilebilir. Miras veya hediye yoluyla kripto para elde edilmişse veraset ve intikal vergisi kapsamına yasal düzenleme eklenerek vergilendirilebilir. Diğer yandan;
- Kripto para fiat para birimine dönüştürülmüşse,
- Tüm elden çıkarmalardan elde edilen toplam kazanç, bir mali yılda 300 €’yu veya 300 \$’ı aşarsa (AB ülkelerinde genelde 600 Euro’yu aşan tutar Türkiye için 300 Euro olarak belirlenmesi TL’nin cari döviz kuru değişim değeri nedeniyle daha uygun olabilir),
- Kripto madenciliği veya başka bir emek biçimi yoluyla kripto para edinilirse, gelir vergisi ödenmesinin istenilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

5. Sonuç ve Öneriler

Günümüzde kripto paralar, NFT’ler ve diğer dijital varlıkların kullanımı sonucunda ortaya çıkan piyasa hacmindeki artış, orta ve uzun vadede birçok ekonomik işlemin dijital ortamlarda yapılacağı ihtimalini desteklemektedir. Nitekim kara para aklama ve dolandırıcılık suçlarına uygun ortam oluşturma, vergi kaçırma ya da Rusya örneğinde görülebileceği üzere ülke parası ile ödemeler diğer ülkeler tarafından sınırlandırıldığında, ülke parasının değerinin korunması ve dış ekonomik kısıtlamalara karşı ekonomik kırılganlıkların önlenmesi ve konvertibilite hızı ve taşınma kolaylığı bakımından kripto paralar ve varlıklar oldukça önemli fonksiyonlara sahiptirler. Tüm bu nedenlerle kripto para/varlık/NFT hakkında hukuki düzenlemelerin

ivedilikle gerçekleştirilmesi kritik önemdedir. Bu bağlamda kripto paralara ilişkin yapılan işlemin vergilendirilebilmesi için öncelikle işlemin mahiyeti belirlenerek gelir türü tespit edilmelidir. Birçok ülkede kripto para elde eden ile elden çıkarmanın veya bireysel yatırım aracı olarak veya mesleki olarak ifa edilmesi dolayısıyla farklı vergilendirme modelleri belirlenmiştir. Nitekim, bireysel amaçlı kripto para işlemleri belli bir sınır altındaysa vergiden muaf tutulabilir. Ticari amaçla gerçekleştirilen madencilik ve takas işlemleri menkul kıymet geliri olarak kabul edilebilir. Ancak Türkiye’de henüz bir kripto para birimine sahip olunması veya elde bulundurulması vergiye tabi değildir. Buna karşılık 16.04.2021 tarihli “Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik” ile ödemelerde kripto para kullanımı da yasaklanmıştır. Gelir İdaresi tarafından vergilendirme kapsamında kripto paralar para birimi olarak değil, “mal/varlık” olarak vergilendirilebilir. Madencilik yapan şahsın geliri serbest meslek geliri olarak vergiye tabi tutulabilir. Mükellefler, yaptıkları kripto para işlemlerinde kazanılan tutarları yıllık vergi beyannamelerinde belirtmekle yükümlü tutulmalıdır. Kripto paralarla ilgili hukuki düzenlemelerin oluşturulmasına yönelik çalışmalar hız kazanmalıdır. Örneğin; vergiyi doğuracak kripto para ile ilgili bir işleme bağlı doğabilecek vergisel sonuçlar aşağıdaki gibidir.

- Başka bir kripto para türü için kripto para ticareti yapıldığında ortaya çıkan sermaye kazancı, gelir vergisi kapsamında vergilendirilebilir.
- Kripto para birimi satmak veya hediye etmek çeşitli kripto para birimleri satın alır ve satar, kripto para birimlerinin değerindeki dalgalanmalardan kar elde etmeyi amaçlanıyorsa, ticari bir faaliyet olan kripto para biriminde aktif olarak ticaret yapıldığı için, ortaya çıkan işletme geliri beyan edilmelidir.
- Kripto para birimi TL gibi devlet tarafından verilen para birimine dönüştürüldüğünde kar elde edilmişse, sermaye kazancı olarak gelir vergisi kapsamında vergilendirilebilir.
- Mal veya hizmet satın almak için kripto para birimini kullanmak, mal ya da hizmet satın aldıktan sonra elinde kalan kripto para nedeniyle kar elde etmişse sermaye kazancı olarak gelir vergisine tabi olmalıdır.

Kripto para biriminin elden çıkarılması ile elde edilen gelir, işletme geliri veya sermaye kazancı olarak kabul edilebilir. Ticari faaliyetler belirli bir düzenlilik veya zaman içinde tekrar eden bir süreç içereceğinden, işlemlerin devamlılığı dikkate alınmalıdır. Bununla birlikte verginin konusu kripto para birimi işletme gelirleri bakımından değerlendirildiğinde; kurumlar vergisi kapsamına alınabilir. Bu kapsamda kripto para birimi işletme örnekleri arasında; kripto para madenciliği, kripto para ticareti, ATM’ler dahil kripto para borsaları sayılabilir.

Sonuç olarak Türkiye’de öncelikle kripto paranın yasal bir ödeme aracı olarak kabul edilebilmesi için kripto paraya yönelik dijital denetim senaryoları üzerinde çalışılarak kripto paraya ilişkin hukuki düzenleme ivedilikle yapılmalıdır. Hukuki varlık benzeri değer olarak tanımlanabilir. Bu sayede kripto para ticaretinden elde edilen kazançlar işletme faaliyetleri aracılığıyla veya kişisel gelir olarak çeşitli işlemlerden elde edilen varlık geliri olarak kabul edilip, işletme kazancına ya da bireyin kazancına dahil edilerek belli bir sınırı aşması şartıyla; gelir ya da kurumlar vergisi kapsamında vergilemeye tabi tutulabilir. Diğer yandan başka bir seçenek olarak AB ülkelerinin birçoğunda benimsenen “mülk” olarak kabul edilip sermaye kazançları vergisi, madencilikten elde edilen gelirler bir kuruma bağlı gerçekleştiriliyorsa ücret



Orkunoğlu Şahin, I. F. & Çiftçi, T. E. (2022). Metaverse’de Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi. *Fiscaoeconomia*, 6(2), 677-698. Doi: 10.25295/fsecon.1104368

geliri ya da kendi nam ve hesabına yapılarak gelir elde edilmişse serbest meslek kazancı olarak vergiye tabi tutulabilir. Diğer şekilde yatırım amaçlı elde tutulan kripto para dolayısıyla elde edilen karlar, faizler ise 1 yıllık elde tutma süresi dikkate alınarak vergiden muaf tutulabilir ya da yıl haddi getirilmeden vergilendirilebilir. Ayrıca kripto para/varlık işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan elektronik cüzdanların boşaltılması, terörle bağlantılı hesaplara para aktarımı, Metaverse’de iken avatarın kıyafetlerinin çalınması, bayan avatarın cinsel tacize uğraması vb. türlü adli suçlar ancak yapılacak hukuki düzenlemeler ile önlenabilir. Diğer yandan dijital ortamda elde edilen kazançların vergilendirilmemesinden dolayı uğranılan gelir kaybının önlenmesi de kritik önemdedir.

1 Mart 2020 tarihinden itibaren 7194 Sayılı Kanun’la yürürlüğe giren dijital hizmet vergisi incelendiğinde; Türkiye’de dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, dijital ortamda yapılan içerik satışları ve içeriklerden yararlandırmaya yönelik hizmetler, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri ve dijital ortamda sunulan hizmetlere aracılık hizmetlerinin dijital hizmet vergisine tabi tutulduğu görülmektedir. 20.03.2020 tarihli 31074 Resmi Gazete no.lu Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği’ne göre (GİB, 2020) Kanununun 3. maddesinin birinci fıkrasına göre dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. 2019 yılı hesap döneminde söz konusu hizmetlerden Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından ya da dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar ise; Kanunun yürürlüğe girdiği 1 Mart 2020 tarihi itibarıyla bu vergiden muaf olacaklardır. Dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunmaktadır. Bu yönü ile dijital hizmetlerden elde edilen kazançların dijital hizmet sağlayıcılarının yaptıkları işlemler hariç takibinin oldukça güç olacağı ve vergi kapsamı dışında kalabilecekleri düşünülmektedir. Kaldı ki 2023 yılı itibarıyla dijital hizmet vergisinin uygulanmasının ABD’nin gümrük vergisi artırımını tehdidi ile Türkiye’nin ve birçok AB ülkesinin de dahil olduğu bir uluslararası anlaşma ile kaldırılacak olması dijital hizmet vergisi kapsamındaki dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin yasal boşluğun da kripto para ve kripto varlıkların vergilendirilmesi hakkında çıkarılacak yeni bir hukuki düzenleme ile doldurulması ihtiyacını gündeme getirmektedir. İlgili boşluk sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası düzenlemesi ile kısmen giderilmeye çalışılmış olsa da uygulamanın tüm dijital işlemleri içermediğinden kapsamının yeterliliği eleştirmeye değerdir. Nitekim 31117 Sayılı 12 Ocak 2022 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 318 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 2. maddesi ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 20/B maddesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmektedir. İlgili tebliğle; “Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası” düzenlemesi getirilmiştir. Buna göre; internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren tam ya da dar mükellef gerçek kişiler ilgili istisnadan yararlanabilir. Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi zorunludur. Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve beyan edip ödemekle yükümlüdür (RG,2022).



Orkunoğlu şahin, I. F. & ifti, T. E. (2022). Metaverse’de Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi. *Fiscaoeconomia*, 6(2), 677-698. Doi: 10.25295/fsecon.1104368

Ayrıca günümüzde kripto paralara alternatif olarak Merkez Bankası Dijital Para Birimlerinin (CBDC’ler) perakende ve toptan demeler için kullanılabilen banknotların dijital versiyonlarının, Nijerya ve Bahamalar’la başlayan ve in, İşve, İngiltere dahil birçok ülke tarafından pilot uygulamaları bulunmaktadır. Kripto para birimlerine alternatif yaratmak ve sınır ötesi ödemeleri daha hızlı ve daha ucuz yaparak belirli para politikalarının etkinliğini artırma potansiyeli CBDC’leri gündeme getirmiştir (Gilbert, 2022: 10). Türkiye açısından CBDC’ler değerlendirildiğinde; 2022 yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı’nda belirtildiği üzere dijital liranın hukuki altyapısının tamamlanmasına paralel şekilde 2022 yılı içinde kullanıma sunulması beklenilmektedir. Dolayısıyla CBDC’ler için de kripto paralarla ilgili getirilecek hukuki düzenlemelerle uyumlu bir hukuki yapının oluşturulması dikkate değerdir. Aynı zamanda tüm bu dijital gelişmeleri destekleyecek 5G altyapı hizmetlerine Türkiye’de ivedilikle geçilmesi oldukça yararlı olacaktır. Bununla birlikte kişisel verilerin siber güvenliğinin tesisi ve olası kötüye kullanımların önlenmesi blok zincir altyapılı hizmet sunumuna rağmen, dijital Türk lirasının korunması ve dijital ortam kullanıcılarının mahremiyetlerinin korunması bakımından ek önlemler alınmasını gerektirecektir.

Kaynakça

- Buchholz, K. (2022). *Where the World Regulates Cryptocurrency*. Mar 18, <https://www.statista.com/chart/27069/cryptocurrency-regulation-world-map/#:~:text=Rules%20like%20having%20to%20register,the%20blockchain%20in%20early%202021>.
- Chohan, U. W. (2021). *Non-Fungible Tokens: Blockchains, Scarcity, and Value 24 th March*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3822743, p.1-14.
- Coinmarketcap (2022). *Today's Cryptocurrency Prices by Market Cap*. <https://coinmarketcap.com/?page=99>, 05.04.2022.
- Cointaxlist (2022). *Nomad List Top European Countries that are Crypto Tax Friendly*. <https://cointaxlist.com/blog/nomad-list-top-european-countries-that-are-crypto-tax-friendly>, 15.03.2022.
- Divly (2022). *Guide to Declaring Crypto Taxes in Sweden*. <https://divly.com/en/guides/sweden#second>, 07.04.2022.
- Dolar.net (2020). *Hangi Kripto Para Hangi lkenin?*. <https://dolar.net/haberler/blog/hangi-kripto-para-hangi-ulkenin/20821>, 03.10.2020.
- Dowling, M. (2020). *Is Non-fungible Token Pricing Driven by Cryptocurrencies?*. *Finance Research Letters*, 44, January, p.1-6.
- European Business Review. (2021). *Do You Have to Pay Taxes on Cryptocurrency in Europe?*. March 21, <https://www.europeanbusinessreview.com/do-you-have-to-pay-taxes-on-cryptocurrency-in-europe/>
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) (2020). *Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği*. <https://www.gib.gov.tr/dijital-hizmet-vergisi-uygulama-genel-tebliği-0>.



Orkunoğlu Şahin, I. F. & Çiftçi, T. E. (2022). Metaverse’de Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi. *Fiscaoeconomia*, 6(2), 677-698. Doi: 10.25295/fsecon.1104368

Gilbert, S. (2022). *Crypto, Web3, and the Metaverse*. University of Cambridge, POLICY BRIEF March. <https://www.bennettinstitute.cam.ac.uk/publications/crypto-web3-metaverse/>, 1-17, 10.

Kılavuz, Z. & Günsel B. (2021). *Kripto Paralar ve Vergilendirilmesine İlişkin Değerlendirmeler*. <https://www.bts-legal.com/publication-detail/Kripto%20Paralar%20ve%20Vergilendirilmesine%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20De%C4%9Ferlendirmeler>, 13.04.2021.

Küpeli, C. (2021). *Bir Yıllık Geçmişle Dijital Hizmet Vergisi*. <https://kpmgvergi.com/blog/bir-yillik-gecmisiyle-dijital-hizmet-vergisi/170>, 03.04.2022.

Lerer, M. (2019). *The Taxation of Cryptocurrency*. <https://www.proquest.com/openview/362bd6a3dcec73769e691531688dd908/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41798>, The CPA Journal, January, 40-43.

McQuaid, D. (2022). *India to Introduce a 30% Crypto Tax and CBDC by 2023*. <https://currency.com/india-to-introduce-a-30-crypto-tax-on-cryptos-and-cbdc-by-2023>, 01.02.2022.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2020). *Taxing Virtual Currencies: An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/flyer-taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf>, 1-2, 12.10.2020.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2021). Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, February, <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-february-2021.pdf>, 3-62.

Osborne, C. (2018). *Taxation of Cryptocurrencies in Europe*, <https://www.osborneclarke.com/insights/taxation-of-cryptocurrencies-in-europe>, 17.09.2018.

Resmigazete.gov.tr (RG) (2022). 318 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220112-4.htm>.

Solodan, K. (2019). Legal Regulation Of Cryptocurrency Taxation In European Countries, *European Journal of Law and Public Administration*, Volume 6, Issue 1, pp. 64- 74 <https://doi.org/10.18662/eljpa/64>, 4-74.

Sortter (2022). *Crypto Tax in Europe: How Much Do You Have to Pay in Each Country*. <https://sortter.com/blog/article/crypto-tax/>, 24.07.2022.

The Law Library of Congress (Loc) (2021). Regulation of Cryptocurrency Around the World: November Update. November 2021, <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l1/lglrd/2021687419/2021687419.pdf>, p.1-64.

Thiemann, A. (2021). *Cryptocurrencies: An Empirical View from a Tax Perspective*, *Cryptocurrencies: An empirical view from a tax perspective European Commiion Tecnical Report*, 1-29.



Orkunoglu Şahin, I. F. & Çiftçi, T. E. (2022). Metaverse’de Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi. *Fiscaeconomia*, 6(2), 677-698. Doi: 10.25295/fsecon.1104368

Ulyanova Katsiaryna (2018). Legal Regulation of the Crypto-Currency Taxation, *Legal Studies*, 1(1), <https://centerprode.com/ojs/ojs0101/coas.ojs.0101.01001u.pdf>, 1-8.

Etik Beyanı: Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu yazarlar beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde Fiscaeconomia Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazarlarına aittir.

Ethics Statement: The authors declare that ethical rules are followed in all preparation processes of this study. In case of detection of a contrary situation, Fiscaeconomia has no responsibility and all responsibility belongs to the authors of the study.



Orkunoğlu şahin, I. F. & ifti, T. E. (2022). Metaverse'de Gerekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi. *Fiscaoeconomia*, 6(2), 677-698. Doi: 10.25295/fsecon.1104368

Taxation of Transactions Performed in Metaverse

Işıl F. ORKUNOĞLU şAHİN & Taha Emre ÇİFTÇİ

Extended Abstract

Today, due to the pandemic, as many people avoid going into crowds, virtual models of products, processes or services, which are briefly called digital twins has been brought to the fore for the activities such as virtual places of worship, virtual museums, virtual wedding ceremonies, parties, etc. For example, especially the area of finance, insurance and law are popular in Metaverse. Among the types of services currently offered are; nutrition and healthy life coaching, online party, sports, music, game, design of chat events. In this context, prepared by CVS Health in the USA; has applied to the US patent office to provide wellness coaching, nutritional counseling services, non-urgent medical treatment services, wellness programs. A Turkish company, Turkcell, is planning to open a virtual store in Metaverse. The company's aim is to hold technology summits here, to follow up job postings and orientation processes of current employees. As a matter of fact, users who enter the system by renting or purchasing virtual reality glasses and creating avatars have easy access to the virtual world. However, they are unlikely to access the services offered without logging in with a digital wallet. In Metaverse, users can complete some challenging parts, buy table tennis app etc. with their friends. In exchange for spending more time in the environment playing games, they earn various cosmetics, NFTs and crypto money. NFT art galleries are one of Metaverse's most popular service offerings. Desired work of art can be purchased with Ethereum on OpenSea, one of the NFT markets, by clicking on it. The currency used to buy and sell digital real estate on Decentraland's Metaverse is "MANA". While "1 MANA" is about \$3 (about 44.5 Turkish Lira) in the real world, most land plots in the digital world are worth more than 5,000 MANA (18,000 lira). On the other hand, "horizon worlds" belonging to Facebook, one of the online playgrounds in Metaverse; Similar to "zoom" meeting rooms, "study rooms" are divided into three sections: "spaces" where virtual reality shows, concerts and sports events are held, and "worlds", which is a social media area that users in some countries do not have permission to access.

Today, the increase in market volume resulting from the use of cryptocurrencies, NFTs and other digital assets supports the possibility that many economic transactions will be made in digital environments in the medium and long term. As a matter of fact, cryptocurrencies and financial assets have very important functions in terms of creating an environment suitable for money laundering and fraud crimes, protecting the value of the country's currency, preventing economic vulnerabilities against foreign economic restrictions, convertibility speed and ease of transportation when tax evasion or payments in a country currency are limited by other countries. For all these reasons, it is of critical importance that legal regulations regarding crypto money/assets/NFT are made immediately. In this context, in order to be able to tax the transaction regarding cryptocurrencies, the nature of the transaction must first be determined and the type of income must be determined. In many countries, different taxation models have been determined due to the fact that crypto money is performed as an individual investment tool or professionally. As a matter of fact, individual-purpose cryptocurrency transactions can be exempted from tax if they are under a certain limit. Mining and barter transactions carried out for commercial purposes can be considered

as security income. However, the possession or possession of a cryptocurrency is not taxable in Turkey yet. On the other hand, with the “Regulation on Not Using Crypto Assets in Payments” dated 16.04.2021, the use of cryptocurrencies in payments is also prohibited. Within the scope of taxation by the Revenue Administration, cryptocurrencies can be taxed as "goods/assets", not as currency. The income of the miner may be taxed as self-employment income. Taxpayers should be obliged to indicate the amounts earned in their cryptocurrency transactions in their annual tax returns. Studies on the creation of legal regulations regarding cryptocurrencies should accelerate. For example, the tax consequences that may arise from a transaction related to a taxable cryptocurrency are as follows:

- Capital gains from trading cryptocurrencies for another type of cryptocurrency may be taxed under income tax.
- Selling or gifting cryptocurrencies buys and sells various cryptocurrencies, if the aim is to profit from fluctuations in the value of cryptocurrencies, the resulting business income must be declared, since cryptocurrency is actively traded as a commercial activity.
- If a profit is made when the cryptocurrency is converted to government-issued currency such as TL, it can be taxed under income tax as a capital gain.
- Using cryptocurrency to purchase goods or services should be subject to income tax as a capital gain if it has earned a profit from the cryptocurrency remaining after purchasing the goods or services.

Income from trading the cryptocurrencies can be considered operating income or capital gains. Since business activities will involve a certain regularity or an iterative process over time, the continuity of transactions must be taken into account. However, when the subject of the tax is evaluated in terms of cryptocurrencies’ operating income; these may be included in corporate tax. In this context, crypto currency business examples include; Cryptocurrency mining, cryptocurrency trading, cryptocurrency exchanges including ATMs.

In Turkey, in order for crypto money to be accepted as a legal payment instrument, digital control scenarios for crypto money should be studied and legal regulation regarding crypto money should be made urgently. Legal asset can be defined as equivalent value. In this way, the gains from crypto money trading are accepted as asset income obtained from various transactions through business activities or as personal income, provided that they exceed a certain limit by being included in the business income or the income of the individual; may be subject to taxation within the scope of income or corporate tax. On the other hand, as another option, it may be taxed as capital gains, which is accepted as "property" adopted in many EU countries, wage income if the income from mining is realized under an institution, or as self-employment income if income is earned by making it on one's own behalf. On the other hand, profits and interests obtained from crypto money held for investment purposes can be exempted from tax, taking into account the 1-year holding period, or they can be taxed without the year limit. In addition, emptying electronic wallets resulting from crypto money/asset transactions, transferring money to terrorist-related accounts, stealing avatar's clothes while in Metaverse, sexual harassment of female avatar, etc. All kinds of legal crimes



Orkunoğlu şahin, I. F. & ifti, T. E. (2022). Metaverse'de Gerekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi. *Fiscaoeconomia*, 6(2), 677-698. Doi: 10.25295/fsecon.1104368

can only be prevented by legal arrangements. On the other hand, it is critical to prevent the loss of income due to the non-taxation of the earnings obtained in the digital environment.

As the variety of services offered to users in the digital environment increases, the cryptocurrencies used and transactions with immutable coins will also increase. Following this, it is thought that many activities carried out in the digital environment through other internet-based service providers and which are not yet subject to tax should be included in the scope of tax in the future. On the other hand, it is of critical importance that legal arrangements are made urgently for virtual crimes and deficiencies in taxation that may be encountered in the relevant digital universe. In this context, the study includes the crypto money used as a payment tool in Metaverse and the concept of NFT, the examples of the type of activities carried out in the digital environment, and the taxation of the incomes obtained.