

Cumhuriyet'in Kuruluşundan Metaverse Dünyasına Vergi Aktarımları

Tax Transfers From Founding of Republic to Metaverse World

Gülşen GEDİK* 

ÖZ

Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kuruluş tarihinden itibaren vergi yasalarımızda önemli değişiklikler yapılmış olmasına rağmen yasa maddeleri halen teknolojik devrimin ihtiyaçlarını karşılamaktan uzaktır. Teknoloji alanındaki ilerlemelerin ve buna bağlı olarak dijital gelişmelerin gün geçtikçe hayal bile edemeyeceğimiz boyutlara taşınması, yaşamın her alanında olduğu gibi hukuk alanında da pek çok yeni kavramın tartışmaya açılmasına neden olmaktadır. Özellikle son on yıldır vergi idareleri de yeni teknoloji ve iş modellerinin ortaya çıkmasıyla zorluklarla karşılaşmıştır. OECD tarafından yapılan çalışmaya göre vergi idarelerinin mükelleflere dijital hizmet sunarken karşılaştığı zorluklar dijital bozulma, mükelleflerin dijital hizmetlerden beklentileri, dijital taleplerin yönetilmesi, vergiye uyumu hizmet sunumuna uyarlamak, bağlanabilirliği artırmak, dijital olanakları artırmak, mükellef hareketleri, yeni mükellef çeşitleri, sosyal medya, vergi gizliliği ve güvenliği, mükellef katılımı, kanal seçimi, hizmette şeffaflık, güvenlik, daha fazla hızlık ve dijital kapasitelerdir.

Metaverse ise herkesin kendisinin dijital bir modelini yaratabileceği ve sosyalleşebileceği, mal alıp satabileceği, oyun oynayabileceği, etkinliklere katılabileceği, sanat galerilerini ziyaret edebileceği, mülk satın alabileceği, iş yapabileceği ve çok daha fazlasını yapabileceği merkezi olmayan bir platformda kurulan sanal bir dünyadır ve bu sanal dünyada elde edilen gelir ve servetin vergiye tabi tutulup tutulmayacağı ve hangi yasal gerekçelerin esas alınacağı, vergilendirme yetkisinin kime ait olacağı gibi pek çok konu, vergi hukukunda yeni tartışmalar yaratmıştır.

Anahtar Kelimeler: Metaverse, Dijital Vergi, Sanal vergilendirme

ABSTRACT

Since the establishment of the Republic of Turkey, significant changes have been made in our tax laws, these provisions are still far from meeting the needs of the technological revolution.

As technological advances and digital developments have reached unimaginable heights day by day, many new concepts in the field of law, as in all areas of life, have come up for discussion. Especially in the last decade, tax administrations have also faced challenges with the emergence of new technologies and business models. According to the OECD study, the challenges tax administrations face in providing digital services to taxpayers include digital disruption, taxpayers' expectations of digital services, managing digital demands, adapting tax compliance to service delivery, increasing connectivity, increasing digital capabilities, taxpayer movements, new types of customers, social media, tax privacy and security, taxpayer engagement, channel choice, service transparency, security, greater speed and digital capabilities.

The Metaverse is a virtual world established on a decentralized platform where anyone can create a digital model of themselves and socialize, buy and sell goods, play games, participate in events, visit art galleries, buy property, do business and much more, and many issues such as whether the income and wealth generated in this virtual world should be taxed, and if so, which legal grounds should be taken as basis, and to whom the taxation authority should belong, have created new debates in tax law.

Keywords: Metaverse, Digital Tax, Virtual taxation

* Doç. Dr., Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, ORCID: 0000-0002-3267-7409

E-posta/E-mail: gulsen.gedik@marmara.edu.tr

Geliş Tarihi/Received: 07.10.2023

Kabul Tarihi/Accepted: 05.11.2023

I. 1923'TEN GÜNÜMÜZE VERGİ MEVZUATINA KISA BİR BAKIŞ

29 Ekim 1923'te İkinci Büyük Millet Meclisi'nde Mustafa Kemal Atatürk tarafından sunulan teklifle Cumhuriyet ilan edilmiş ve Teşkilat-ı Esasiye Kanunu (1921)'nda değişiklik yapılmıştır¹. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra ise Osmanlı vergi sistemi tasfiye edilerek çağdaş Batı Avrupa ülkelerinin vergi modelleri esas alınmıştır. Aşarın kaldırılmasından sonra doğan boşluk temettü vergisi, kazanç vergisi, veraset ve intikal vergisi ve umumi istihlak vergisi ile doldurulmaya çalışılmış olsa da en önemli reform 1949 ve 1950 yıllarda Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları esas alınarak Gelir Vergisi Kanunu (GVK)², (5422 Sayılı) Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)³ ve Vergi Usul Kanunu (VUK)⁴'nun kabul edilmesi olmuştur. 1960 ve 1970'li yıllarda planlı kalkınma uygulaması daha fazla kamu geliri ihtiyacı doğurunca da Motorlu Taşıtlar Vergisi(MTV)⁵, emlak vergisi (EVK)⁶, işletme vergisi, gayrimenkul kıymet artış vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi (VİV)⁷ yeni vergiler getirilmiş ve 12 Eylül 1980'den sonra bütün vergi yasalarında önemli değişiklikler yapılmıştır⁸.

Türkiye'de ilkeler açısından modern anlamda bir gelir vergisi, 1950 yılında gerçekleştirilebilmiştir. Daha 19. yüzyılın ortalarından beri ticarî ve sınaî kazançlar ile serbest meslek erbabının ücretlerinin gelirlerini vergilendirmek için girişilen bazı denemelerden sonra, 1907 yılında objektif nitelikte bir randıman vergisi olan karine usulünde bir "temettü vergisi" uygulamaya konmuştur. "Henüz sanayileşmemiş, nüfusunun büyük kısmı tarımla uğraşan ve millî gelirinin büyük bir kısmı tarımda üretilen bir az gelişmiş ülkede, bu derece ileri bir kazanç vergisi sistemi ile vergi yükünü henüz esaslı bir sermaye birikimi yapamamış, esnaflık ve zenaat safhasında olan bir ticaret ve sanayi kesimi üzerine kaydırmak, cür'etkâr fakat başarı şansı zayıf bir reform"⁹ olarak nitelendirilen gelir ve kazançlar üzerinden vergi alınması sistemi Cumhuriyet'in ilk yıllarından itibaren pek çok kez değişikliğe uğramıştır. Yeni KVK¹⁰'nun yürürlüğe girmesi ile Türk vergi sisteminde bazı konuların¹¹ ilk kez düzenlendiğini görmekteyiz.

İç hukukta mevzuat değişiklikleri yapılırken bir yandan da uluslararası vergi konularında da gelişmeler takip edilmiştir. Son yıllarda vergi idareleri yeni teknoloji ve iş modellerinin ortaya çıkmasıyla zorluklarla karşılaşmıştır. OECD tarafından yapılan çalışmaya göre¹² vergi idarelerinin

1 Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku* (Ekin Kitabevi Yayınları 2000) 55.

2 Gelir Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 193, Kabul Tarihi: 31.12.1960, RG: 6.01.1961/10700.

3 Kurumlar Vergisi Kanunu (Mülga), Kanun Numarası: 5422, Kabul Tarihi: 3.06.1949, RG: 10.06.1949/72229.

4 Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 4.01.1961, RG: 10.01.1961/10703.

5 Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 197, Kabul Tarihi: 18.02.1963, RG: 23.02.1963/11342.

6 Emlak Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 1319, Kabul Tarihi: 29.07.1970, RG: 11.08.1970/13576.

7 Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 7338, Kabul Tarihi: 8.06.1959, RG: 15.06.1959/10231.

8 Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku* (31. Bası, Turhan Kitabevi 2020) 12-13.

9 Salih Turhan, *Vergi Teorisi* (Fakülteler Matbaası 1977) 134.

10 Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun No: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006, RG: 21.06.2006/26205.

11 Örn: KVK 7: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları, KVK 13: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

12 OECD, 'Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies' <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/technologies-for-better-tax-administration_978.926.4256439-en> Erişim Tarihi 17 Ekim 2023

mükelleflere dijital hizmet sunarken karşılaştığı zorluklar dijital bozulma, mükelleflerin dijital hizmetlerden beklentileri, dijital taleplerin yönetilmesi, vergiye uyumu hizmet sunumuna uyarlamak, bağlanabilirliği artırmak, dijital olanakları artırmak, mükellef hareketleri, yeni müşteri çeşitleri, sosyal medya, vergi gizliliği ve güvenliği, mükellef katılımı, kanal seçimi, hizmette şeffaflık, güvenlik, daha fazla hızlilik ve dijital kapasitelerdir¹³.

1970 yılında Türkiye'nin Avusturya ile imzalamış olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması¹⁴ da uluslararası vergi hukuku bakımından önemli bir başlangıç olmuştur. Bu Anlaşma'nın gerekçesi de – izleyen yıllarda akdedilen Anlaşmalar için de geçerlidir – Türkiye'nin diğer ülkelerle, Türkiye'ye üstün teknoloji, sermaye ve hizmet ithalinin veya Türkiye'den bu diğer ülkelere sermaye, üstün teknoloji ve hizmet ihracının mevcut veya böyle bir potansiyeli olmasıdır¹⁵.

Tüm bu gelişmelere paralel olarak küresel vergi rekabetinin artması ile elde edilen gelirin/ servetin vergilendirileceği devlet ile ilgili tartışmalar da başlamıştır. Küresel süreçlere siyasi ve hukuki olarak damgasını vuran ve ulus devletin temel göstergelerinden olan gelir vergisinde vergilendirilecek gelir kavramı önemlidir; çünkü hiçbir devlet vergilendirme yetkisini terk etmek istememektedir¹⁶.

Bugün uluslararası planda tartışmalar uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olgusunu önlemede vergi anlaşmalarına yüklenen işlevdir¹⁷ ve anlaşmalardan beklenen faydanın sağlanması için iki taraflı anlaşmalar yerine çok taraflı anlaşmaların akdedilmesi¹⁸ önerilmiştir. Daha öncesinde ise vergi matrahının aşındırılarak karların daha elverişli ülkelere aktarılmasını hedefleyen planlamaların önlenmesi amacıyla OECD ve G20 üyesi ülkelerin öncülüğünde 2015 yılında Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) eylem planı açıklanmıştır¹⁹. Önemli bir kısmı Türkiye'nin G20 dönem başkanlığında tamamlanan BEPS projesi kapsamında Türkiye önemli bir destek sağlamış, tüm toplantılara katılım ve katkı sağlamıştır²⁰.

13 Jeffrey Owens and Sabina Hodžic, 'Blockchain Technology: Potential for Digital Tax Administration' (2023) (50)11 Intertax 813, 813.

14 Gelir İdaresi Başkanlığı, 'Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ve Diğer Bazı Hususların Düzenlenmesine İlişkin Anlaşma' (Gelir İdaresi Başkanlığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri) <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/AVUSTURYA.pdf> Erişim Tarihi 17.10.2023.

15 Billur Yaltı, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları* (Beta Yayınevi 1995) 50.

16 Nihal Saban, *Vergi Hukuku* (12. Bası, Beta Yayınevi 2022) 183; Fritz Neumark, *Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi* (2. Bası, Hak Kitabevi, 1946) 8: "Bir görüşe göre her vergi, bir bakıma gelir vergisidir. Esas itibariyle gelire yüklenmeyen bir vergi mevcut değildir; yani randıman, intikal, istihlak ve diğer her türlü vergilerin de kaynağını nihai bir tahlille gelir oluşturmaktadır".

17 Yaltı (n 15) 368.

18 Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz: A. Selçuk Özgenç, *Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları* (On İki Levha Yayıncılık 2021).

19 ibid 1.

20 Tahir Erdem, 'Türk Bakış Açısıyla BEPS: Türkiye'nin Geldiği Yer Nedir?' iç. Billur Yaltı (ed) *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS)* (Beta Yayınları 2018) 95.

Ulusal ve uluslararası düzeyde vergi mevzuatında yapılan değişiklikler pek çok hukuki tartışmayı beraberinde getirmiştir ve henüz bu sorunlara çözüm bulunamadan özellikle son yıllarda hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler yeni başka kavramları ve sorunları da gündemimize taşımaktadır/ taşıyacaktır.

YALTI, Cumhuriyet'in 80.yılında, 2003 yılında sunduğu tebliğ/makalesinde şu ifadelere yer vermiştir:

“Bizden sonraki kuşaklar Cumhuriyetin 100.yılı kutlamalarında umarım tebliğlerini yaşanmasını talep ettiğimiz gerçekler üzerine kurma şansına erişirler: 20 yıl sonra, bugünün asistanları geleceğin profesörleri kürsüden örneğin şunları konuşur mu?: Vergi ödevine ilişkin Anayasa maddesi temel hak ve hürriyetler bölümüne aktarılmış, vergi ödevi yücelik,kutsallık, vatandaşlık üzerine kurulu dini ve milli referanslardan arındırılmıştır...Bu parametre değişikliği vergi hukuku pratiğine hukukun üstünlüğü temelinde yansımıştır...²¹”

Cumhuriyet'in 100.yılında vergi yükümlülüğü ile ilgili tartışmaların – malesef – aynı kavramlarla devam ettiğini, Anayasada “ödev” yerine “temel hak ve hürriyetler” bölümüne aktarılmadığını, aynı referanslarla ve Anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı yasal düzenlemelerin yargı kararları ile pekiştirildiğini deneyimlemekteyiz. Ve vergi hukuku alanındaki “hukuki” tartışmalar aynı eleştiriler ile devam ederken başka bir dünya gerçekliği ile karşı karşıyayız: Web 3 çağında sanal gerçeklik evreni.

II. 2023'TE VERGİ MEVZUATINDA TARTIŞTIKLARIMIZ

A. TEKNOLOJİ DEVRİMİ VE METAVERSE

Metaverse işlemlerinin gelecekte nasıl vergilendirilebileceğini anlamadan önce, kavramın ne anlama geldiğini, bu teknolojiyi mümkün kılanların kimler olduğunu ve şirketlerin ve kullanıcıların potansiyel olarak bundan nasıl para kazanabileceklerini anlamamız gerekiyor. Web 3.0 ve Metaverse'i günümüz internetinden ayıran temel farklar şunlardır: (i) merkezi olmayan bir ortam yaratan blok zinciri teknolojisi; (ii) sürükleyici veya genişletilmiş gerçeklik (artırılmış, sanal ve karma gerçekliğin bir kombinasyonu) nedeniyle metaverse'de çevrimiçi ve çevrimdışı gerçeklik arasındaki bulanık ayrım; ve (iii) bireylerin kişisel verilerine sahip olması²².

21 Billur Yalti, '1923'ten 2003'e "KAZANDIKLARIMIZ": "Cumhuriyet Hukuku" "KAZANAMADIKLARIMIZ: "Hukukun Cumhuriyeti" Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma, *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi (30-31 Ekim 2023 Sempozyum)* (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları 2003) 117.

22 Young Ran (Christine) Kim, 'Taxing The Metaverse' (2024) *Georgetown Law Journal* 16 (yayınlanacak).

1. Metaverse Nedir?

Metaverse kelimesi ilk kez yazar Neal Stephenson'un 1992 tarihli "Snow Crash" bilim kurgu romanında internetin geleceği olarak sanal gerçeklik anlamında kullanılmıştır. Romanda kişiler online dünyayı keşfetmek için kendi avatarlarını – çoğunlukla distopik gerçeklikten kurtulmak amacıyla – kullanıyorlardı²³.

Kelime anlamı itibariyle "metaverse", "bilişim (orijinal olarak bilim kurgu), kullanıcıların kendileri ve diğer kullanıcıların avatarları ile etkileşim halinde olduğu sanal gerçeklik çevresi" olarak tanımlanmıştır²⁴.

Metaverse, herkesin kendisinin dijital bir temsilini (bir avatar) yaratabileceği ve sosyalleşebileceği, mal alıp satabileceği, oyun oynayabileceği, etkinliklere katılabileceği, sanat galerilerini ziyaret edebileceği, mülk satın alabileceği, iş yapabileceği ve çok daha fazlasını yapabileceği merkezi olmayan bir platformda kurulan sanal bir dünyadır²⁵.

Metaverse, yeni protokoller, yeni ödeme sistemleri, yeni teknolojiler ve yeni düzenlemeler gerektiren yeni bir ekosistemdir. Bu yenilikçi evren, dijital ürünleri sanal sınırlar arasında transfer eden blok zinciri, kripto para birimleri ve NFT'ler tarafından desteklenmektedir²⁶. NFT ve kripto varlıklarının kullanıldığı bir dijital dünya olan Metaverse dünyasına sadece internet aracılığıyla giriş yapılmaktadır. NFT, blok zincirde kayıtlı verilerin bir parçası olup dijital varlığın mülkiyetini sağlar ve satışa konu olabilir. Metaverse'de ürün veya NFT ödemeleri tokenler vasıtasıyla yapılır ve en çok kullanılanları da Ethereumdur²⁷.

Metaverse, Facebook Şirketi'nin markasını Meta olarak değiştirmesi sonrası²⁸ ortaya çıkmış internetin bir sonraki aşamasıdır ve fakat aynı zamanda "Meta Şirketi'nin bile tahmin edebileceğinden ve vizyonundan çok daha ötesinde bir kavram" olarak tanımlanmaktadır. Çünkü bugün itibariyle metaverse ile etkileşimin çoğu geleneksel bilgisayarlar aracılığıyla gerçekleşmektedir; ancak büyütme cihazları daha yaygın hale geldikçe, internet üzerinden 3D olarak görüntü alınması mümkün olacak, görececek, dokunabilecek, hissedebilecek ve hatta belki tadabileceğiz²⁹.

23 Lucy, 'The Amazing Predictions of Neal Stephenson' (California State University Sacramento, 1999) <<https://www.csus.edu/indiv/t/tanakar/engl190c/paper01.htm>> Erişim Tarihi: 17 Ekim 2023

24 'Metaverse' <<https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/metaverse>> Erişim Tarihi: 17 Ekim 2023.

25 Jeffrey Owens and Nathalia Oliveira Costa, 'The Tax Treatment of the Metaverse Economy And the Potential for a New Offshore Tax Haven' (2022) 107 Tax Notes International 537, 540.

26 ibid.

27 Gilles Franssens and Jean-Philippe Van West, 'Taxing the Metaverse: The EU Perspective' (2022) 105 Tax Notes International 1535, 1535.

28 Nihal Kocabay Şener, 'Facebook Nasıl "Meta"laştı?' (2021) Güz 2021(11) Yeni Medya 174 ,174: "Facebook 28.10.2021'de yıllık Connect konferansı için yayınladığı video ile yeni ismi olan Meta'yı açıkladı. Facebook, bir sosyal ağ olarak hayatına aynı isimle devam edecekti ancak şemsiye marka Meta olacaktı. Mark Zuckerberg 28 Ekim 2021'de yayınlanan video ile Meta ismini duyurdu ve isim değişikliğine ilişkin nedenlerini açıkladı. 80 dakikaya yakın videonun aslında sadece son 6-7 dakikası isim değişikliğine ilişkin bilgi veriyordu, diğer kısımlar ise metaverse'e yani şirketin yeni hedefine odaklanmıştı.

29 Neil Pereira, 'Taxing the Metaverse, and Other Fascinating Digital Tax Topics', (2022) 106 Tax Notes International 247, 247.

2. Metaverse Dünyasında Yapılan İşlemler

Metaverse özünde herkesin katılabileceği ve bir ürün oluşturabileceği bir dünya vardır. En popüler örnekleri ise Decentraland³⁰ ve Sandbox³¹'tir. Bununla birlikte Metaverse'deki teklifler birbirine bağlı değildir. Henüz sanal bir dünyada bir diğerine sorunsuz seyahat edemezsiniz. Portallara erişim internet üzerinden sağlanır; ancak bazı portalların merkezi olmayan ve açık olması amaçlanmıştır, böylece yerel para biriminde tokens sahibi olanlar değişikliklere katılabilir, oy verebilir. Meta (eski adıyla Facebook) gibi diğerleri ise merkezi, kapalı ve özeldir ve platform kararları sahibi tarafından alınır. Dolayısıyla Metaverse şu anda birbirine bağlı olmayan ancak daha bütünsel bir şeye dönüşecek olan birçok bileşene sahip genel bir kavramdır³².

Metaverse'de gerçekleştirilecek farklı işlemler vardır. İlk olarak, sanal bir mal veya NFT yaratılır. Daha sonra bu mal Metaverse platformun kendisi tarafından satılabilir (örneğin, sanal arazi, kıyafet veya avatar adı satışı) veya Metaverse platformunda işlem yapan başka bir şirket tarafından (Nike veya Adidas'ın ayakkabı veya Balenciaga veya Dolce & Gabbana'nın kıyafet satması gibi) satılabilir. NFT kazançları ise şu kaynaklardan elde edilebilir: (i) fiziksel malların satışı; (ii) sanal malların satışı veya (iii) bir bireyin sanal malı satın aldığı ve aynı zamanda fiziksel bir ürün de aldığı, her ikisini birleştiren bir satış. Daha karmaşık bir durum olarak, bir kişi bir NFT'yi kripto para birimi veya itibari para birimi karşılığında da mal satın alabilir³³.

Metaverse'de kullanıcılar bazı zorlu kısımları tamamlayıp, arkadaşlarıyla satın aldıkları masa tenisi uygulaması vb. oyunlar oynayarak ortamda daha fazla zaman geçirmelerine karşılık NFT'ler ve kripto para da 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'ın 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 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 ayrılmaktadır³⁴.

Başka bir yöntem olarak Metaverse oyunlarında çevrimiçi karakterle belirli görevleri geçerek token kazanılabilir. Her oyun platformu (örneğin Axie Infinity, Decentraland, Realm, PolkaCity, The Sandbox) kendi coinleriyle oyunculara ödeme yapmaktadır ve bu ödül coinler takas edilebilir. Metaverse oyunlarında kullanılmak üzere kıyafet, araç ve kent görünümü gibi üç boyutlu üretimler yaparak geliştiricilere satılabilir, sanat sergileri, konser ve diğer aktivite organizasyonları edilebilir, VR

30 Decentraland <<https://decentraland.org>> Erişim Tarihi: 3.8.2023.

31 Sandbox <<https://www.sandbox.game/tr/>> Erişim Tarihi: 3.8.2023.

32 Pereira (n 29) 248.

33 Owens and Costa (n 25) 542.

34 Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin ve Taha Emre Çiftçi, 'Metaverse'de Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi' (2022) 6(2) *Fiscoeconomia* 677, 678.

(Virtula Reality – Sanal Gerçeklik) oyun geliştiricisi olunabilir, gerçek dünyanın sanal kopyasında parsel olarak istenilen yerden arsa alınabilir, satılabilir veya bu arsa alım satımına aracılık edilerek komisyon kazanılabilir (örneğin OVR satış platformu), dijital reklam yapılabilir, etkinlik ve toplantılar için grafik yazılımlar sayesinde mekan inşa edilerek kiralama yapılabilir ve dolayısıyla kira geliri elde edilebilir veya serbest bir iş seçilebilir – konser organizatörlüğü, kulüplerde güvenlik görevlisi – sanat galerisinde rehberlik ve benzeri³⁵. Elbette tüm bu kazançları elde etmek için kripto cüzdan oluşturulmalı, metaverse dünyasında uygun bir platform seçilerek giriş yapılmalıdır.

3. Metaverse ve Vergi Hukuku İlişkisi

Teknoloji alanındaki ilerlemelerin ve buna bağlı olarak dijital gelişmelerin gün geçtikçe hayal bile edemeyeceğimiz boyutlara taşınması, yaşamın her alanında olduğu gibi hukuk alanında da pek çok yeni kavramın tartışmaya açılmasına neden olmaktadır³⁶.

Araştırma şirketi Gartner'ın raporuna göre 2026'ya kadar insanların %25'i Metaverse sanal dünyasında bir günde yaklaşık bir saat geçirecek ve bu sadece oyun oynamak veya arkadaşlarıyla etkileşim kurmak için olmayacak³⁷; çünkü günümüzde halen erişilebilir platformlar online oyunlara odaklanmış olsa da büyük şirketler ve finansal kuruluşlar da bu teknolojiye ciddi yatırımlar yapmakta ve gelir elde etmeyi amaçlamaktadır³⁸.

Esasen 3 boyutlu internet olan metaverse, gerçek dünyayı giderek daha fazla yansıtacaktır ve bu da insanların sanal doktor randevularına, iş toplantılarına ve hatta ev görüşmelerine gitmek için Metaverse'i kullanacağı anlamına gelir. Sanal olarak satın alınan ancak kapınıza kadar gelen gerçek dünya ürünlerinin yanı sıra sanal mal ve hizmetlerin alım ve satımını içeren ticari faaliyetler de artacaktır. Ticari Metaverse dünyasının ilk örneği Decentraland'dir. Geleceğe açılan bir pencere olan bu sanal pazar yeri, avatarların arazi, mülk ve giyilebilir eşya alıp satmasına olanak tanır. Bir işlem ister kripto para, ister değiştirilemez tokenler (NFT'ler) veya kredi kartı aracılığıyla olsun, para el değiştirdiğinde bir işlem gerçekleşiyor demektir ve bunun önemli bir etkisi de vergi alanında olacaktır³⁹.

Sanal dünyada ticari kazanç ve/veya gayrimenkul sermaye iradı, değer artış kazancı elde edilmesi ile gelir vergisi tartışmaları; sanal gayrimenkul dolayısıyla da servet vergileri tartışmaları gündeme gelebilir. Esasen tüm bu tartışmaların Metaverse dünyasında gelir/ servet elde eden mükelleflerin hangi ülkede mukim oldukları ve buna bağlı olarak da hangi devletin vergilendirme yetkisine dahil olacağı, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile birlikte ele alınmalıdır; ancak bu daha ayrıntılı başka bir çalışmanın konusunu oluşturacağından burada sadece genel bir bakış açısı sunulmaya çalışılmıştır.

35 <<https://www.finansportali.net/metaverse-ile-para-kazanmak>> Erişim Tarihi: 1 Eylül 2023

36 Gülşen Gedik, 'Robotlara Karşı Gerçek Kişilerin Korunması Açısından Robot Vergisi Önerisi' (2020) 26(1) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 24, 25.

37 <<https://futureiot.tech/gartner-25-of-people-to-spend-1-hour-daily-in-the-metaverse-by-2026>> Erişim Tarihi: 2 Eylül 2023

38 Owens and Costa (n 25) 537.

39 Sal Visca, 'Life in the Metaverse Let There Be Tax?' (2022) September 2022 TAXADVISER 30, 30.

a. Metaverse Dünyasında Gelir Elde Edilmesi

Metaverse'de dijital arsa kiralamak, sanal bir etkinlik için bilet satmak, Metaverse'de bir sözleşmeye dayalı olarak sunulan hizmet karşılığı gelir elde etmek gerçek kişiler için "kazanç-gelir" oluşturur. Yatırım aracı olarak NFT alınması halinde değer artış kazancı veya dijital cüzdanlarında kripto para tutulması durumunda da faiz elde edilebilir⁴⁰.

Metaverse'de mal satışı için çok farklı yöntemler vardır. Örneğin dijital sanat olarak gösterilen bir ev veya Metaverse'de gezinirken giyilebilecek sanal bir ayakkabı satılabilir. Ayakkabı şirketi örneğini ele alalım: Satıcılar paranın mağazanın hangi bağlantısına erişilerek yatırılacağını belirtmek için bir adrese ihtiyaç duyacaklardır. Ayrıca marka fikri mülkiyetinin değer zincirindeki göreceli konumunun fiziksel satışlara kıyasla değiştiği göz önünde bulundurulduğunda, bu satışlardan elde edilen oldukça değişken kripto para gelirinin nerede muhasebeleştirilmesi gerektiği ve mevcut marka fikri mülkiyetinin nasıl ücretlendirileceği ile ilgili bir soru vardır⁴¹. Aynı şekilde, sanal ayakkabının fiziksel bir ayakkabıyla birlikte sunulduğu bir dünya hayal edebilirsiniz; böylece Metaverse içindeki avatarınızla aynı ayakkabıyı giyebilirsiniz. Paketi satın almak, fiziksel ve sanal ayakkabıyı ayrı ayrı satın almaya kıyasla belki de size bir indirim sağlayabilir.

Sistemde, sanal dünyaya katılmak için para ödenir, ayrıca bilgisayar ortamında oynanan oyunlarda oyun içerisinde zırh, silah veya sanal para gibi öğeler satın alınır. Bazı katılımcılar, böyle bir öğeyi gerçek dünyaya aktarmak karşılığında gerçek para kabul eder. Hatta oyun karakterlerinin bile gerçek dünyada satışı yapılabilmektedir. Bu tür gerçek piyasa işlemleri sonucunda birçok kalemin tespit edilebilir piyasa değerleri vardır. Bu değerlerin bazıları oldukça yüksektir. Bazı insanlar oyunları oynayarak, gerçek değeri olan sanal değerler elde etmek için çevrimiçi kişiliklerini kullanarak ve ardından bunları, genellikle çevrimiçi açık artırma siteleri aracılığıyla satarak gelir elde edebilirler⁴².

b. Metaverse Dünyasında Servet Kazanma

Metaverse'de sanal araziler de yükselişe geçmiştir. Örneğin Sandbox'ta bir parsel arazinin Aralık 2021'de 17.600 USD'den (Snoop Dogg'un komşusu olmak için 450.000 USD ödeyen biri vardı) 9.700 USD'e düşmüştü. Sanal arazide arsa satın almak için mortgage erişimini sağlayan finansal sağlayıcılar bile bulunmaktadır⁴³.

Vergi perspektifinden bakıldığında durum şudur: Arazi, bir NFT ile temsil edilmektedir, dolayısıyla benzersiz, doğrulanabilir ve izlenebilirdir ve NFT ile ilgili çerçevede vergilendirilecektir⁴⁴. Ancak Metaverse evreninde bir arsanın servet unsuru olarak vergilendirmeye tabi tutulması çok daha zordur. Çünkü emlak vergisinde verginin temel öğelerini belirleme yetkisinin kime ait olacağı, vergini hangi kurum tarafından nasıl tahsil edileceği, değerlendirme, matrah tespiti ve oran uygulaması

40 Owens and Costa (n 25) 542.

41 Ceyda Kükrer, 'Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Metaverse' (2023) (69) Maliye Çalışmaları Dergisi 147, 149.

42 ibid.

43 Pereira (n 29) 252.

44 ibid.

son derece problemlı bir alandır. Emlak vergisinde en büyük sorun değerlemeye yönelik süreçte yaşanmaktadır⁴⁵.

c. Metaverse Dünyasında Vergilendirme

Metaverse, kripto paralar ve değiştirilemez Tokenler (NFT'ler) ile güçlü bir şekilde ilişkilidir, çünkü birincisi genellikle NFT'lerin temel varlıklar olduğu işlemleri sonuçlandırmak için yaygın olarak kullanılmaktadır. Geçtiğimiz birkaç yıl boyunca, yalnızca kripto para birimleri ve NFT'lerle ilgili olası vergi sorunlarına odaklanıldı. Bununla birlikte, Metaverse'in yükseliş ve artan kullanımı ve gelişimi ile – sadece dijital sektör için değil, en azından tüm tüketici işleri için bazı vergi sorunlarının (er ya da geç) ele alınması gerekecektir. Bu bağlamda, Metaverse, özellikle gelir kaynaklarının belirlenmesi söz konusu olduğunda, diğer hususların yanı sıra, Pillar I⁴⁶ tarafından getirilen gelir kaynağı kurallarını dikkate alması gereken mevcut uluslararası vergilendirme ilkeleri için de önemli bir etkiye sahip olabilir⁴⁷.

Metaverse'in dijital yapısı ve belirsiz geleceği nedeniyle vergilendirme konusunun hiç gündeme gelmeyeceğini ve vergilendirmenin imkansız olduğunu savunan yazarlar olduğ u gibi, bunun tam aksini savunan ve hızlı bir biçimde düzenleme yapılmasını savunan yazarlar⁴⁸ da vardır.

Burada ilk tespit edilmesi gereken husus şudur: Metaverse'deki belirli ekonomik faaliyetler gelir tanımını karşılamaktadır. Metaverse, düzenli gelir elde etmek, ödül almak ve işlem yapmak için birçok fırsat sunmaktadır. Dolayısıyla, en azından teorik olarak, bu tür gelirler vergilendirmeye tabi olmalıdır. Aksi takdirde, burada elde edilen gelir "vatansız (stateless) gelir" olarak adlandırılır ve Metaverse'i başka bir vergi cenneti haline getirir ve dolayısıyla Metaverse işlemleri kesinlikle vergilendirilmelidir. Ancak bu sonuç kaçınılmaz olarak Metaverse'i vergilendirmenin mümkün olup olmadığı ve eğer mümkünse buna değip değmeyeceği gibi daha başka soruları da gündeme getirmektedir. Gerçekten de egemenlik, sürdürülebilirlik, tasfiye, değerleme ve dönüştürülebilirlik ile ilgili çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır⁴⁹.

Bu tür yeni iş modelleri (1) sanal ayakkabının ve fiziksel ayakkabının satıcısı aynı ülkede değilse doğrudan vergi açısından ve (2) fiziksel ayakkabının değerinin KDV ve muhtemelen gümrük amaçları

45 Nuray Aşçı Akıncı, *Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi* (On İki Levha Yayıncılık 2022) 448. Ayrıntılı bilgi için bkz, ibid 312 – 402.

46 OECD, 'Base Erosion and profit Shifting' < <https://www.oecd.org/tax/beps/further-progress-on-two-pillar-solution-oecd-releases-consultation-document-on-the-withdrawal-of-digital-service-taxes-and-other-relevant-similar-measures-under-pillar-one-and-an-implementation-package-for-pillar-two.htm> > Erişim Tarihi: 15 Ekim 2023: "Pillar I (Birinci Sütun) kapsamında, OECD/G20 BEPS Çerçevesi, Dijital Hizmetler Vergileri ve diğer ilgili benzer Taslak Çok Taraflı Sözleşme (MLC) hükümleri hakkında bir kamu istişare belgesi yayınlamayı kabul etmiştir. Konsolide geliri 20 milyar Euro üzerinde olan; vergi öncesi karlılığı %10 üzeri olan, finans ve madencilik dışında tüm sektörlerde faaliyet gösteren çok uluslu işletmeler Pillar 1 kapsamında değerlendirilmiştir.

47 Stefano Simontacchi, Francesco Saverio Scandone and Umberto Lorenzi, 'Tax Aspects of the Metaverse: Is a Pillar Three Coming?' (2022) 29(5) International Transfer Pricing Journal 301, 301.

48 Kim (n 22) 42 vd.

49 ibid 16.

için belirlenmesi gerektiğinde dolaylı vergi açısından oldukça karmaşık olacaktır. Yine birçok nispeten küçük son tüketici pazarına sahip coğrafi yapıları göz önüne alındığında, AB merkezli şirketler ve AB'de müşterileri olan AB dışındaki şirketler için özellikle önemli bir konudur⁵⁰. Bugün kullanılan haliyle Metaverse dünyasında işlemler herhangi bir kontrole tabi olmadığı için aslında bir nevi vergi cennetidir ve bunun nedeni de basittir; çünkü Metaverse'de vergi uygulamak son derece karmaşık ve zordur. Metaverse'deki işlemler kolayca belirli bir vergi yetki alanına bağlanamayacağından, sanal dünyadaki kazançları beyan etmek ve ödemek oldukça karmaşıktır⁵¹.

Hiçbir ülke sanal dünyada ki bu gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili net bir girişimde bulunmamıştır. Ancak birçok ülkenin de ilgisini çeken bir konu olmuştur. Vergilendirme ile ilgili düzenlemeler konusunda araştırmalar yapılmaya başlanmıştır.

Türkiye'de ise Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapan Kanun⁵² ile oyun karakterlerinin de dijital hizmet vergisine tabi olacağı belirtilmiştir⁵³.

Bir başka sorun ise gayrimaddi varlıklar ile ilgili olacaktır. Tanımlanması oldukça güç olan gayri maddi varlıklar, değer ifade eden ve geleneksel fikri mülkiyet kategorilerinden çok daha geniş olabilen sayısız varlıkları içerebilir ve bu kapsamda vergiye tabi işlemi belirlemek zordur, özellikle karşılaştırma için gerçek bir pazar olmadığında bu varlıkların değerlemesini yapmak daha da zordur⁵⁴.

Metaverse ve gerçek dünya arasındaki potansiyel etkileşimin gündeme taşıyacağı bir başka soru da şudur: Örneğin bir şirket Metaverse'de geliştirdiği bir ürünü gerçek hayatta satarsa veya bunun tam tersi durumda nasıl bir değerlendirme yapılacaktır? Bu durumda herhangi bir ürünün hangi düzlemde geliştirildiğinden bağımsız olarak ticari faaliyete konu olması hiç şüphesiz ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulur. Keza sanal dünyada satılan bir mal da – tüm yapılan satışların ticari faaliyet olduğu kabul edildiğinde – yine ticari kazanç oluşturacaktır.

Metaverse'de alım ve satım işlemlerinde kripto varlıkların kullanılması durumunda doğabilecek vergisel sonuçlar ise 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 alınır ve satılır, kripto para birimlerinin değerindeki dalgalanmalardan kar elde etmek amaçlanmışsa, ticari bir faaliyet olan kripto para biriminde aktif olarak ticaret yapıldığı için, ortaya çıkan işletme geliri beyan edilmelidir.

50 Franssens and Van West (n 27) 1537.

51 Visca (n 39) 31.

52 Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 7194, Kabul Tarihi: 5.12.2019, RG: 7.12.2019/30971.

53 Kükrer (n 41) 149.

54 Pereira (n 29) 247.

- Kripto para birimi devlet tarafından verilen para birimine dönüştürüldüğünde kar elde edilmişse, değer artış 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 değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olmalıdır⁵⁵.

NFT'ler ve kripto para birimleri arasındaki yakın bağlantı göz önüne alındığında (birinin değiştirilemez, diğerinin değiştirilebilir olması gibi önemli bir ayrımla), bazıları aynı vergi düzenlemelerinin her ikisi için de geçerli olabileceğini kabul etmektedir. Örneğin Avustralya'da NFT'lerin gelir vergisi muamelesine ilişkin olarak, bir NFT'nin gelir vergisi muamelesinin koşullara, kişinin NFT'yi kullanma şekline ve NFT'yi elinde tutma ve NFT ile işlem yapma nedenlerine bağlı olduğunu özetleyen bir kılavuz yayınlanmıştır. Bun Kılavuz'a göre kişi bir NFT için şu hallerde gelir vergisi ödemekle yükümlü olabilir: (i) değer artış kazancı kapsamında (örneğin, NFT bir yatırım olarak satın alındığında ve daha sonra satıldığında); (ii) bir gelir hesabında tutulduğunda (NFT satışları, hisse senedi alım satımıyla aynı vergi rejimine tabi olabilir); veya (iii) bir işletmenin veya kâr elde etme planının bir parçası olarak (örneğin, dijital sanatını NFT olarak satan bir sanatçı, satıştan elde edilen geliri ticari kazançtır)⁵⁶.

Bir kişi kripto para ile NFT aldığı anda aslında iki işlem gözükecektir: Kripto para kullanımı ve NFT satışı. Hem NFT satıcısı hem de alıcısı değer artış kazancı dolayısıyla yükümlü olabilir. Değer artış kazancı ise genellikle malvarlığında artışın meydana geldiği zamana göre verilir ve burada esas soru da şudur: Bir kişinin kripto para karşılığında bir NFT sattığı veya bir kullanıcının bir oyunda kripto para veya NFT ile ödüllendirildiği bir durumda kazanç ne zaman gerçekleşir? Ülkeler bu durumu, söz konusu kişi veya şirket kripto para birimini itibari bir para birimiyle takas ettiğinde kazancın gerçekleştiği sonucuna vararak ele almıştır. Peki ya bu takas hiç gerçekleşmezse ve kripto para birimi sahibi bunu başka bir sanal varlık satın almak için harcarsa (daha olası bir durumdur)? Ve daha operasyonel bir açıdan bakıldığında, bu maddi olmayan varlık nasıl değerlendirilmelidir? Dahası, satıcı NFT'lerin yaratılması ve alım satımında aktif olarak yer alıyorsa, elde edilen kazanç bazı ülkelerde serbest meslek kazancı olarak vergilendirilebilir. Metaverse'de bir arazi ya da evin satışı ya da kiralanması söz konusu olduğunda, fiziksel dünyadaki taşınmaz malların satın alınması ya da kiralanmasına benzer şekilde mi muamele görmelidir? Eğer öyleyse, bu, mülkün bulunduğu devletin vergilendirme hakkına sahip olması gerektiği anlamına gelir⁵⁷.

Metaverse içindeki kazanç ve karların vergi matrahını belirlemek için genel gelir vergisi kuralları uygulanabilir. Bu kurallar uyarınca, vergi matrahı vergi mükellefinin net geliri olacaktır. Bu kurallar Metaverse içindeki kazanç ve iratlara uygulanırken, ödeme şekli bunların brüt gelire dahil edilmesini

55 Owens and Costa (n 25) 542.

56 ibid.

57 ibid 543; "Ancak mülk metaverse bulunuyorsa kaynak devlet nedir? Satıcının çevrimiçi olarak metaverse bağlandığı yer mi olacaktır? Satış platformun kendisi tarafından gerçekleştirilirse ne olur? Bir şirket Metaverse'de daimi işyeri kurabilmişse (Daimi işyeri ile ilgili bilgisayar "server" ları konusunda tartışmalar da devam etmektedir) bunun sonucu ne olur?" tartışmaları ayrı bir çalışma konusu oluşturduğundan bu makalede inceleme konusu yapılmamıştır.e

etkilemez. Dolayısıyla, bir kullanıcı tazminat olarak sanal varlıklar (örneğin, oyun öğeleri) veya kripto para alırsa, gelir miktarı transfer edilen mülkün emsal piyasa değeri olacaktır. Benzer şekilde, bir kullanıcı Metaverse'de bir işletme işleterek aynı sanal varlıkları alırsa, gelir miktarı işletme giderleri veya maliyetleri düşüldükten sonra hesaplanan net kar olacaktır⁵⁸.

d. Metaverse Dünyasında Gayrimaddi Haklar

Fikri mülkiyet hukuku herhangi bir kişi veya kuruluşa ait olan bir fikrin serbestçe paylaşılması ve kullanımının belirli kurallara bağlanmasını ifade eden bir kavramdır. Fikri mülkiyet hakkına sahip olan kişilerin Metaverse evreninde bu haklarını nasıl kullanabileceklerinin doğru olarak saptanması önemlidir. Sanal ortamda da bir fikrin somutlaşması ile birlikte fikri mülkiyet kavramı dolayısıyla fikri mülkiyet hukuku ortaya çıkmış olacaktır. Sanal dünya da iki tür fikri mülkiyet söz konusu olabilir. Metaverse platform sahibi ve içerik sahibi.

Sanal dünyadaki tüm mülkler bir platform sağlayıcısına aittir. Bu durumda, kullanıcılar bu tür mülkleri kullanabilmek için bir platform sağlayıcısından izin alacaklardır. World of Warcraft, Fortnite ve Minecraft bu platformların en popüler örnekleridir. Bu platformlara ilişkin tüm hak ve menfaatler sınırlama olmaksızın platform sağlayıcısına aittir. Diğer taraftan bu platformlar üzerinde oluşturulan içeriklerde mülkiyet, içerik sahiplerine aittir ve bu tür mülkiyetlere içerik mülkiyeti denilmektedir. Bu tür mülkiyette kullanıcıların bazı haklara sahip olmaları söz konusudur. "Second Life" içerik mülkiyetine en iyi örneklerden biridir.

Hizmet şartları kapsamında kullanıcı gayri maddi haklar (telif, patent ya da ticari marka gibi) fikri mülkiyet haklarından bazılarını sahip olacaktır. Bu iki mülkiyet türünden ilki yani "platform mülkiyeti" Metaverse için uygun değildir. "İçerik mülkiyeti" daha uygun bir kavram olacaktır. Bunun nedeni örneğin sanal dünya da kullanılan NFT'ler dijital bir eserin orijinal halini blok zincir teknolojisi ile güvence altına almayı amaçlayan bir sistem sunmaktadır. Bu da telif hakkının doğmasını ve içerik mülkiyetine sahip kişinin haklarının korunmasını sağlamaktadır. Çünkü NFT'ler bir tür dijital ya da kripto bandrol görevi göreyerek içerik mülkiyetini korumaktadır⁵⁹.

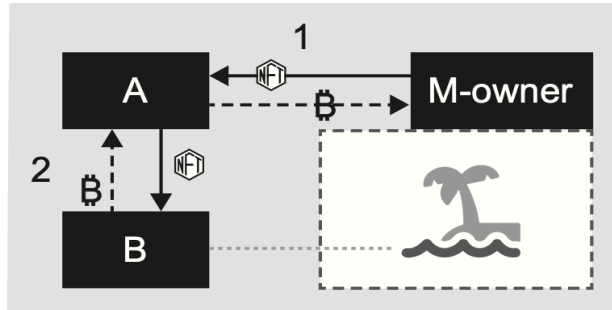


Figure 1

58 Kim (n 22) 26.

59 Kükrer (n 41) 152.

“M devletinde M kişisi şirketi kendi Metaverse dünyasında gelişim, araştırma ve yönetim yapan yerleşik bir şirkettir. Ayrıca, çeşitli fikri mülkiyetlere (IP’ler) (ticari markalar, markalar, know-how ve yazılım) sahiptir ve tüm DEMPE işlevlerini yerine getirir. Bu örnekte, M-sahibinin kripto para birimleri karşılığında A’ya sanal bir arazi (NFT) sattığı varsayılmaktadır. M-sahibi, metaverse’ini geliştirmek ve yönetmek ve araziyi yaratmak için, M Devletinin kurumlar vergisi kapsamında düşünülen önemli masraflara (çoğunlukla yerel para birimi ile ödenen (yani kripto para birimi olmayan) katlanmıştır.

A, A Devletinde vergi mükellefi olan bir kuruluştur ve yalnızca know-how sahibidir. Varsayalım: (i) A, metaverideki sanal araziye (NFT) kripto para birimleri karşılığında satın alır ve ardından arazide bir ada oluşturur ve (ii) A, araziye kripto para birimleri karşılığında B’ye satar (değer arttıkça değer artış kazancı elde eder). A, know-how’ını geliştirmek ve sanal adayı inşa etmek için yerel para birimiyle ödenen ve A Devletinin kurumlar vergisi kapsamında indirilen masraflara katlanmıştır.

B, Adan kripto paralar karşılığında sanal arazi (NFT) satın alan ve B Devletinde vergi mükellefi olan bir tüzel kişiliktir. B’nin şunları yapabileceği varsayılmaktadır: (i) araziye herhangi bir ticari sömürü yapmadan elinde tutabileceği (yalnızca kişisel kullanım); (ii) iş faaliyetleri veya etkinlikler (dijital veya gerçek malların satışı veya sponsorluk/reklam anlaşmaları gibi) yoluyla araziye kiralayabileceği veya araziden ticari kar elde edebileceği; veya (iii) araziye yeniden satabileceği.

Bu örnekten hareketle ortaya çıkan temel soru şudur: metaverse ve gerçek dünya arasındaki etkileşimler yeni vergi zorluklarına ve yeni vergi ilkeleri geliştirme ihtiyacına yol açacak mıdır? Bu özellikle kritik bir sorudur çünkü mevcut uluslararası vergi ilkeleri ekonominin dijitalleşmesini dikkate alacak şekilde değiştirilecektir ve Pillar I bu konudaki son kilometre taşıdır⁶⁰.

Ayrıca, metaverse vergilendirilmesine ilişkin olarak, nasıl ele alınacağına dair sorular ortaya çıkmaktadır: (i) yerleşim ilkesi, yani nerede ve kimin vergiye tabi olduğu: örneğin kaynak devlet metaverse sahibinin vergi mükellefi olduğu devlet mi yoksa kullanıcının bulunduğu devlet mi? (ii) gelirin niteliği: örneğin gelir ticari gelir mi, taşınmaz mal mı, telif ücreti mi, sermaye kazancı mı yoksa diğer gelirler olarak mı nitelendirilmelidir? ve (iii) gerçek dünya ile etkileşim, yani yerel para birimi ile karşılanan ve metaveride elde edilen karlarla ilgili giderlerle nasıl başa çıkılacağı ve dolayısıyla metaverideki işletmeye atfedilen gelirin (brüt mü yoksa net mi?) nasıl belirleneceği? Son olarak, metaverse’in çok uluslu işletmeler (ÇUŞ’lar) tarafından kullanılması, iş modelleri ve değer zincirleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir ve bu da değer zincirindeki farklı roller (ör. meta mağaza) ve gerçekleştirilen faaliyetler (ör. metaverse’teki bir perakendeciye nasıl ücret ödenir, bu bir tür e-ticaret faaliyeti midir⁶¹?

“M-sahibinin A’ya arazi (NFT) sattığı, A’nın da arazi üzerinde bir ada oluşturduğu ve daha sonra adayı B’ye sattığı, B’nin de (i) araziye herhangi bir ticari kullanım olmaksızın (yalnızca kişisel kullanım) elinde tutabileceği; (ii) iş veya etkinlikler (örneğin dijital veya gerçek malların satışı veya sponsorluk/reklam anlaşmaları) yoluyla araziye kiralayabileceği veya araziden ticari kar elde edebileceği; veya

60 Simontacchi, Scandone and Lorenzi (n 46) 301-302.

61 ibid 302.

(iii) araziye yeniden satabileceği yukarıdaki basitleştirilmiş örnekle ilgili olarak vergi sonuçlarına ilişkin aşağıdaki değerlendirmeler yapılabilir.

Bu basitleştirilmiş örneğin amaçları doğrultusunda aşağıdaki varsayımlar yapılmıştır: (i) mevcut OECD Model Vergi Sözleşmesi geçerlidir ve kripto işlemleri, bunları yabancılaştıran tüzel kişinin ikamet ettiği devlette vergilendirilir (tüm kripto işlemlerinin aynı şekilde vergilendirildiği varsayılır), (ii) NFT'ler maddi olmayan duran varlıklar ve/veya taşınmaz mallar olarak nitelendirilebilir ve () ilgili tüm ülkelerin yerel mevzuatına göre, vergi mükelleflerini ilgilendiren işlemlerden elde edilen geliri vergilendirme hakkına sahiptirler.

Bu bağlamda, M-sahibi NFT'yi sattığında, OECD Modeline göre kripto ödemesini aldığı anda, vergilendirme haklarının atfedilmesi öncelikle gelirin vergi amaçları açısından nitelendirilmesine ve daha sonra herhangi bir ülkenin NFT'nin satışından elde edilen gelirin atfedildiği bir PE'nin varlığını iddia edip etmediğine bağlıdır⁶².

e. Metaverse Dünyasında Vergilendirme Yetkisi

Metaverse gelirleri üzerinden vergi öderken, vergi mükelleflerinin öncelikle doğru vergi yetki alanını belirlenmesi gerekecektir. Vergi idaresi, vergi mükellefinin içinde bulunduğu fiziksel yargı yetkisine mi yoksa vergi mükelleflerinin oyun oynadığı Metaverse ev sahipliği yapan sunucunun konumunu mu esas alacaktır? Sunucunun konumu ciddi bir vergi bağlantısı olasılığı olarak kabul edilse bile, yine de fiziksel bir konumu olmayan Metaverse için yalnızca bir vekil olarak görülmelidir⁶³.

Tartışmanın merkezinde, yüz yıl önceki ekonomik ortamda geliştirilen uluslararası gelir vergisi kurallarının modern küresel ekonomide amaca uygun olup olmadığı sorusu yer almaktadır. Dijitalleşmenin kolaylaştırdığı üç önemli alan – küresel ölçekte, maddi olmayan varlıklara dayanma ve verilerin merkeziliği – küresel vergi sisteminin temel unsurları için ciddi zorluklar ortaya çıkarmaktadır⁶⁴.

Bazı açılardan Metaverse aynı anda hem her yerde hem de hiçbir yerde gibi görünmektedir. Dahası, eğer sunucunun bulunduğu yer gelir elde etmek için uygun bir bağlantı noktası olarak görülüyorsa, bunun yerine Metaverse platform şirketlerinin bulunduğu yerler iyi ve pratik bir seçenek olabilir. Ayrıca, bu platformların yeni sanal dünyayı yarattığı ve işlettiği düşünüldüğünde, vergi uyumluluğu ve idaresindeki rollerinin güçlendirilmesi gerekebilir. Bu nedenle, Metaverse gelirleri için bir stopaj vergisi sistemi getirilmesi en sık önerilen yöntemdir; çünkü Metaverse için mevcut kaynak ve ikametgah vergilendirme kurallarının uygulanması söz konusu olduğunda yeni sorunlar ortaya çıkacaktır⁶⁵.

62 ibid 306.

63 Kim (n 22) 51.

64 Gülşen Gedik, 'BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler' (2020) 1(2) Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 27, 32.

65 Kim (n 22) 51.

Metaverse şirketinin kazancı açısından bakıldığında ise – *bu çalışmada KVK ve dijital işyeri ile ilgili konulara yer verilmemiş olmakla birlikte* – “işyeri” kavramının vergi anlaşmalarında “fiziksel varlık gerektirmesi” şartına karşılık dijital şirketlerin işyeri oluşturacak nitelikte bir fiziksel varlıklarının bulunmadığını ve sadece BEPS Birinci Eylem Planı’nda bağlayıcı olmayan çözüm önerileri sunulduğunu ifade etmeliyiz⁶⁶.

GVK açısında kullanıcı gerçek kişilerin kazançlarına baktığımızda ise önerilen stopja uygulaması, Metaverse’in çeşitli platformlar tarafından, platformun kullanıcılarına/oyuncularına gönderdiği tutardan gelir vergisi kesmesi ve bunu kullanıcıları/oyuncuları adına doğrudanvergi idaresine göndermesi anlamına gelir. Vergi mükellefleri, işverenler ve bu durumda Metaverse platformları, üzerlerine yüklediği ekstra iş yükü nedeniyle vergi stopajı sorumluluğunu üstlenmekten kaçınmak istese de vergi stopajı vergi idaresi için tercih edilebilir bir yöntemdir. Çünkü stopaj sistemi kullanıldığında vergi kaçırma ve hata payı daha düşüktür. Daha da önemlisi Metaverse platformları kendi metaverilerinde gerçekleşen ekonomik faaliyetleri bilmektedir. Bu nedenle, Metaverse platformlarının stopaj yoluyla vergi uyum sürecini başlatması en etkili yöntem olabilir⁶⁷.

SONUÇ

Metaverse’in geleceği belirsizdir. Bununla birlikte Metaverse’deki mevcut gelecekteki ekonomik faaliyetler herhangi bir düzenlemeye tabi olmazsa büyük bir sosyal kaosa yol açacaktır⁶⁸.

Metaverse’de elde edilen kazançların vergilendirilmesi konusunda ilk soru, Metaverse faaliyetlerinin vergiye tabi işlemlerden olup olmadığı ve buna verilecek cevap olumlu ise uygulanacak verginin çeşididir. Daha sonraki aşamada ise vergilendirme yetkisinin kullanımı, tahsil ve en son aşamada uluslararası vergi hukuku kapsamında ortaya çıkacak yeni sorunlara yeni cevaplar/ yasal düzenlemeler getirilmesi zorunluluğudur.

Bir sanatçı dijital eserini NFT olarak sattığında yatırımcı veya sanata meraklı bir kişi bu eseri Metaverse’de NFT olarak alıp satarsa hem mal satışı ve hizmet sunumu hem de yatırım kazancı faaliyetlerinin niteliği tartışılacaktır ve bu hemen bir sonraki soruyu akla getirecektir? Sanal dünyadaki bu alım satım faaliyetleri ve elde edilen kazançlar gerçek/ fiziksel dünyadaki gibi değerlendirilebilir mi? Bu soruya Metaverse’de kazanılan ücret, ticari kazanç, telif hakları veya faizler gibi kazanç ve iratlar için gelir vergisi kurallarının uygulanabileceği⁶⁹ cevabı verilebilir.

Bugün hala daha bilim kurgu çağrışımı yapan Metaverse çok da uzak olmayan bir gelecekte yeni gerçekliğimiz olacak ve – *ne yazık ki* – sanal mallar alınıp satılacak veya gerçek dünyanın malları

66 Altan Rençber, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri* (Filiz Kitabevi 2021) 297 – 305; OECD, ‘Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report’ <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_978.926.4241046-en> Erişim Tarihi: 17 Ekim 2023.

67 Kim (n 22) 54.

68 ibid 4.

69 Owens and Costa (n 25).543.

sanal olarak satılacak. Kişiler gün geçtikçe Metaverse dünyasında daha fazla zaman geçirecek ve belki de çok da uzun olmayan bir vadede pek çok ticari faaliyet, serbest meslek faaliyeti sanal evrende yapılacak, gayrimaddi haklar gündeme gelecek, çeşitli sanal mülkler alınıp değer artışları görülecek.

Bununla birlikte dijital ekonomide vergilendirmedeki karmaşık sorunların temeli, işletmenin nerede olduğundan çok mal satılan veya hizmet sunulanın nerede olduğuna bakılarak da ne zaman, nerede ve nasıl vergilendirileceği tartışmaları Metaverse'de daha zor olabilir. Bir müşteri belirli bir ülkede olsa bile o ülkenin işletme için kar kaynağı olduğunu kabul etmek Metaverse için çok güçlüdür; çünkü Web 3'ün blok zinciri tabanlı, merkezi olmayan kripto internet dünyasında, kullanıcının fiziksel dünyadaki konumuna dayalı olarak tamamen dijital işlemlerde geliri izlemek imkansız olabilir⁷⁰.

Günümüzde Avustralya, İrlanda, Singapur, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri de dahil çok az ülkede vergi idaresinin yayınladığı rehberler vardır; ancak bunlar kanun hükmünde değildir⁷¹ ve fakat artık Metaverse için küresel bir dolaylı vergi kuralları oluşturmak gereklidir. Belki de kullanıcının gerçek dünyada yerleşik olduğu ülkeye bağlı olarak bir "avatarın" vergilendirilmesi düşünülebilir; ancak "Avatar"a güç veren sunucunun bulunduğu ülkede vergi uygulamak pek olası değildir; çünkü sunucular belirli veri merkezlerine bağlıdır, dolayısıyla vergi yetki alanı tespit etmek zordur⁷².

Bir başka fikir de vergiyi metaverse uygulama sahibinin yerleşik olduğu ülkede uygulamaktır. Başka bir deyişle, her bir Metaverse şirketinin gerçek dünyada kayıtlı olduğu yerde. Ancak bu küresel bir sorundur ve dünya çapında işbirliği gerektirir, dünyanın dört bir yanından vergi ve sanal gerçeklik uzmanları, metaverse'de dolaylı vergi konusunda hükümetlere tavsiyelerde bulunmak üzere bir araya gelmelidir ve tabii ki hükümetlerin bu konuda hemfikir olması gerekecektir. Dijital dünyanın vergiden istisna bırakılmamasını sağlamak dünya çapında tüm devletlerin sorumluluğundadır, aksi takdirde yakında benzeri görülmemiş bir ölçekte sorunlarla uğraşmak zorunda kalacağız⁷³.

Metaverse bugün itibarıyla yeni bir konudur ve çok fazla soru içermesine karşın net cevaplar bulunmamaktadır. Aslında, son yıllarda artan yasa teklifleri, vergi makamlarının tutumları ve uluslararası kuruluşların (OECD dahil) çalışmaları, kripto ve NFT'lerin vergilendirilmesine ilişkin çözümler aramaktadır. Bu nedenle, mevcut yasal çerçevede suistimal ve belirsizliğe yol açan tek taraflı pozisyonların yaygınlaşmasını önlemek için küresel olarak kabul edilmiş bir çözüme acilen ihtiyaç duyulmaktadır⁷⁴. Dijital vergilendirmede olduğu gibi uzlaşıya dayalı bir yol izlenmesine yardımcı olacak OECD temelli bir yol izlendiğinde süreç daha kolay ilerleyebilecektir; ancak inovasyonun engellenmemesi gerektiği de göz önünde bulundurulmalıdır⁷⁵.

70 Pereira (n 29) 253.

71 ibid.

72 Visca (n 39) 31.

73 ibid.

74 Simontacchi, Scandone and Lorenzi (n 46) 308: "Pillar I ile getirilebilecek ilkelerin hızlı bir şekilde eskimiş olabileceğine ve dolayısıyla Metaverse ilişkin vergi zorluklarını ve ortaya çıkan diğer etkileri ele almak için yenilenmesi (veya Pillar III üzerinde yeni bir çalışmaya yer bırakılması) gerekir. Bu bağlamda ele alınabilecek başlıca konular (i) metaverse'de elde edilen gelirin nitelendirilmesi, (ii) gelirin kaynağı ve (iii) vergilendirilecek gelirin miktarıdır".

75 Pereira (n 29) 253.

Bitirirken: 100. Yılda Türkiye, Dijital Dünyada Vergilendirme Sistemini En İyi Uyarlayan Ülke Olmalıdır

Türkiye’de gerçek anlamda vergi hukuku Cumhuriyet ile doğmuştur⁷⁶ ve yıllar içinde tüm gelişmeler izlenmiş, uluslararası vergi alanındaki tüm proje ve eylem planları hayata geçirilmiştir.

YALTI’nın ifadesiyle; “21.yüzyılın vergi sistemine hakim olması muhtemel mozaik hangi parçalardan oluşursa oluşsun, Türk vergi sisteminin de aynı zamanda bu mozaığı yansıtacağı bir geçektir”⁷⁷.

Uluslararası vergi alanındaki tüm gelişmeleri yakından izleyen ve yeni ihtiyaçlara göre yasal değişiklikler yapan Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin, Cumhuriyet’in ikinci yüzyılına girdiğimiz bu dönemde “dijital devrimin bileşenleri için her alanda yasal düzenlemelerin en başarılı yapıldığı ülke” olmaması için hiçbir neden yoktur. Ve bu amaçla, kısa zamanda başta kripto varlıklar ve NFT’ler için özel yasal düzenleme yapılmalı ve farklı ülkelerin eylem planlarını beklemeden öncü ülke olarak sadece bu alana özgü, özel vergi yasası ihdas edilmelidir.

KAYNAKÇA

Akıncı Aşçı N, *Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi* (On İki Levha Yayıncılık 2022).

Erdem T, ‘Türk Bakış Açısıyla BEPS: Türkiye’nin Geldiği Yer Nedir?’ iç. Billur Yaltı (ed) *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS)* (Beta Yayınları 2018).

Franssens G and West Van JP, ‘Taxing the Metaverse: The EU Perspective’ (2022) 105 Tax Notes International 1535-1537.

Gedik G, ‘Robotlara Karşı Gerçek Kişilerin Korunması Açısından Robot Vergisi Önerisi’ (2020) 26(1) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 24-48.

Gedik G, ‘BEPS Eylem Planları Kapsamında Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler’ (2020) 1(2) Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 27-48.

Gözler K, *Türk Anayasa Hukuku* (Ekin Kitabevi Yayınları 2000).

Kim YR (C), ‘Taxing The Metaverse’ (2024) Georgetown Law Journal (yayınlanacak).

Kocabay Şener N, ‘Facebook Nasıl “Meta”laştı?’ (2021) Güz 2021(11) Yeni Medya 174-179.

Kükreker C, ‘Hukuksal ve Vergisel Boyutlarıyla Metaverse’ (2023) (69) Maliye Çalışmaları Dergisi 147-162.

Neumark F, *Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi*, (2. Bası, Hak Kitabevi 1946).

Orkunoglu Şahin IF ve Çiftçi TE, ‘Metaverse’de Gerçekleştirilen İşlemlerin Vergilendirilmesi’ (2022) 6(2) *Fiscaoeconomia* 677-698.

Owens J and Costa NO, ‘The Tax Treatment of the Metaverse Economy And the Potential for a New Offshore Tax Haven’ (2022) 107 Tax Notes International 537-546.

Owens J and Hodžic S, ‘Blockchain Technology: Potential for Digital Tax Administration’ (2023) (50)11 Intertax 813-823.

Öncel M, Kumrulu A, Çağan N ve Göker C, *Vergi Hukuku* (31. Bası, Turhan Kitabevi 2022).

Özgenç AS, *Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları* (On İki Levha Yayıncılık 2021)

76 Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 8) 12.

77 Billur Yaltı Soydan, ‘2000’li Yılların Vergisel Mozaigi: Günümüz Verilerinden Geleceğin Olasılıklarına-II’ (2000) (93) Yaklaşım 48, 56.

- Pereira N, 'Taxing the Metaverse, and Other Fascinating Digital Tax Topics' (2022) 106 Tax Notes International 247-253.
- Rençber Altan, *Uluslararası Gelişmeler Işığında Vergi Hukukunda İşyeri* (Filiz Kitabevi 2021).
- Saban Nihal, *Vergi Hukuku* (12. Bası, Beta Yayınevi 2022).
- Simontacchi S, Scandone Francesco S and Lorenzi U, 'Tax Aspects of the Metaverse: Is a Pillar Three Coming?' (2022) 29(5) International Transfer Pricing Journal 301-308.
- Turhan S, *Vergi Teorisi* (Fakülteler Matbaası 1977).
- Visca S, 'Life in the Metaverse Let There Be Tax?' (2022) September 2022 TAXADVISER 30-31.
- Yaltı B, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları* (Beta Yayınevi 1995)
- Yaltı B, '1923'ten 2003'e "KAZANDIKLARIMIZ": "Cumhuriyet Hukuku" "KAZANAMADIKLARIMIZ: "Hukukun Cumhuriyeti" Vergi Hukukunda Geldiğimiz Yere Yakın Tarihten Bakmak: Panoramik Bir Çalışma', *Cumhuriyetin Kuruluşundan Bugüne Türk Hukukunun Seksen Yıllık Gelişimi (30-31 Ekim 2023 Sempozyum)* (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları 2003)
- Yaltı Soydan B, '2000'li Yılların Vergisel Mozaği: Günümüz Verilerinden Geleceğin Olasılıklarına-II' (2000) (93) Yaklaşım 48-56.
- www.csus.edu
- www.decentraland.org
- www.finansportali.net
- www.futureiot.tech
- www.gib.gov.tr
- www.oecd.com
- www.oxfordlearnersdictionaries.com
- www.sandbox.game