

UZAKTAN ÇALIŞMA YÖNTEMİNDE İŞVERENLERCE ÇALIŞANLARA EKİPMAN TEMİN EDİLMESİNİN VE GİDER KARŞILIĞI ÖDEMEDE BULUNULMASININ VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU

THE STATUS OF PROVIDING EQUIPMENT TO EMPLOYEES BY EMPLOYERS AND MAKING EXPENSE PAYMENT AGAINST TAX IN THE REMOTE WORKING METHOD



Oytun YAĞLITEPE*



Ersin TERZİOĞLU**

ÖZ

Küresel koronavirüs salgını ile gündeme gelen uzaktan çalışma modelinin, düşünce emeğine dayalı iş kollarında salgın sonrası dönemde de uygulanmaya devam edeceği düşünülmektedir. Bu hususta işverenlerin, uzaktan çalışma yönteminin gereği olarak, ücretlilere ekipman temin etmesi veya çalışanların gündelik giderlerinde işle ilgili harcamalar sebebiyle ortaya çıkan artışları karşılaması vergisel sonuç doğuracak olan işlemlerdir. Bu çalışmamızda uzaktan çalışma yönteminde işverenler ve ücretliler arasında bahsedilen türde işlemlerin gerçekleşmesi halinde ortaya çıkacak vergisel sonuçlar mer'î mevzuat hükümlerine göre değerlendirilmiştir. Ayrıca bu yeni durum karşısında çalışanların vergi karşısındaki durumları ve mevcut yasal düzenlemeler

ABSTRACT

It is thought that the remote working model, which came to the agenda with the global coronavirus epidemic, will continue to be applied in the post-epidemic period in business lines based on thought labor. In this regard, employers, as a requirement of the remote working method, providing equipment to wage earners or covering the increases in the daily expenses of employees due to work-related expenses are transactions that will have tax consequences. In this study, the tax consequences that will arise in case of such transactions between employers and wage earners in the remote working method have been evaluated according to the provisions of the legislation in force. In addition, in the face of this new situation, the status of employees against tax and the current legal regulations were

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, oytun.yaglitepe@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-6933-6499.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ersin.terzioğlu@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2121-086X.

Yağlitepe, O., Terzioğlu, E. (Nisan 2021). Uzaktan Çalışma Yönteminde İşverenlerce Çalışanlara Ekipman Temin Edilmesinin Ve Gider Karşılığı Ödemede Bulunulmasının Vergi Karşısındaki Durumu, *Vergi Raporu*, 259, (31-42).

sorgulanmış, saptanan hususlarla ilgili çalışma ve mevzuat önerileri getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Koronavirüs, Salgın, Uzaktan Çalışma, Ücret Geliri, Vergi İstisnası

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H24, K34

GİRİŞ

Uzaktan çalışma 4857 sayılı İş Kanunu¹'nin 14'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında "*Uzaktan çalışma; işçinin, işveren tarafından oluşturulan iş organizasyonu kapsamında iş görme edimini evinde ya da teknolojik iletişim araçları ile işyeri dışında yerine getirmesi esasına dayalı ve yazılı olarak kurulan iş ilişkisidir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu kavramın mevzuatımızdaki yeri 2016 yılına dayanmakla birlikte bilhassa 2020 yılında küresel çapta etki gösteren koronavirüs salgınının etkisiyle gündelik hayattaki karşılığı dikkate değer seviyeye ulaşmıştır. Bu süreçte büyük işletmeler, ortaya çıkan zorunluluk icabı, beden kuvvetine dayanmayan ücretli çalışanlarını uzaktan bağlantı yoluyla çalıştırma cihetini izlemeye başlamıştır. Esas itibarıyla salgın hastalık şartları işletmeleri bu yolu izlemeye icbar etmiştir. Ancak bu çalışma biçiminin iş yerinde çalışma biçimine kıyasla faydalarının ortaya çıkmasıyla işletmeler uzaktan çalışmayı gönüllü olarak benimsemeye başlamışlardır. Söz gelimi bu yolla işletmeler işlerinin gerektirdiği fiziki şartları sağlamak üzere katlanmak zorunda oldukları kira, elektrik, su, telekomünikasyon harcamalarıyla çalışanların taşıma giderleri ve öğle yemeği giderleri gibi muhtelif maliyetlerden kurtulmuşlardır.

Sanayi devriminden günümüze kadar geçen süreçte beden kuvvetine dayalı emekçiliğin her geçen gün daha çok azaldığı ve çalışan kesimin içindeki düşünce emekçilerinin oranının her ge-

questioned, and proposals were made regarding the issues identified.

Keywords: Coronavirus, Epidemic, Remote Work, Wage Income, Tax Exemption

JEL Classification Codes: H20, H24, K34

çen gün daha çok arttığı göz önüne alındığında uzaktan çalışma modelinin uygulama alanının genişleyeceği aşikârdır. Uzaktan çalışma biçiminin doğası gereği, evelden işverenlere ait olan elektrik, telekomünikasyon gibi muhtelif giderler işçinin uhdesine geçmektedir. Ayrıca bu yöntemle çalışılabilmesinin ön şartlarından biri ücretlilere başta bilgisayar olmak üzere işin gerektirdiği ekipmanların sağlanmasıdır. Bu noktada gerek ekipman temininin gerekse iş icabı yapılmakla birlikte ücretlilerin uhdesinde kalan giderlerin işverenlerce karşılanması gündeme gelecektir. Vergi kanunlarında bu durumlara has istisna/muafiyet benzeri uygulamalar öngörülmemiştir. Bununla birlikte bu durumlara benzer durumlar için vergi istisnası getiren yasal düzenlemeler mevcuttur. Makalemizin müteakip bölümlerinde uzaktan çalışma konusunda dünyada ve Türkiye'de yapılan düzenlemelerden genel olarak bahsedilecek, uzaktan çalışma kapsamında işverenlerce ücretlilere ekipman temin edilmesinin veya iş icabı yapıp ücretlilerin uhdesinde kalan giderlerin karşılanmasının yaratacağı vergisel sonuçlar değerlendirilecek ve mevcut yasal düzenlemelere göre uzaktan çalışanların vergi karşısındaki durumu sorgulanacaktır.

1- DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE UZAKTAN ÇALIŞMA

İlk olarak 2019 yılının Aralık ayında Çin'in Vuhan kentinde görülerek gündeme gelen ve koronavirüs olarak adlandırılan Covid-19; sos-

¹ 4857 sayılı İş Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 30 Ocak 2021.

yal hayatı olduğu gibi ekonomik hayatı ve çalışma hayatını da küresel çapta durma noktasına getirmiştir. Özellikle 2020 yılının ilk çeyreğinde yüksek hızla yayılım gerçekleştirdiği anlaşılan koronavirüs dünya çapında birçok ölüme sebep olmuştur. Ölümcül virüsün yayılımının küresel ölçeğe ulaşması üzerine Dünya Sağlık Örgütü 11 Mart 2020 tarihi itibarıyla pandemi ilan etmiş ve tüm devletlere önlemler almaya davet etmiştir.

Yıkımı artarak ilerleyen salgının; sosyal, ekonomik ve çalışma hayatına olan etkilerinin azaltılması amacıyla ülkemizde olduğu gibi küresel çapta da çeşitli tedbirler ve zorunlu kısıtlamalar gündeme gelmiştir. Bunun üzerine çalışma şekilleri uzaktan veya evden çalışmaya uygun olan sektörlerin kendi iç politikaları ile belirledikleri düzenlemelerle uzaktan veya evden çalışma modeline geçiş süreci hızlanmıştır. Gün geçtikçe benimsenen bu modelin olumlu sonuçlarının alınması üzerine kamu sektöründe de uzaktan çalışma ile ilgili olarak idari kararlar alınmıştır. Bu hususta ülkemizde, Cumhurbaşkanlığınca yayımlanan "COVID-19 Kapsamında Kamu Çalışanlarına Yönelik Tedbirler" konulu genelge ile uzaktan çalışma modeli resmen uygulamaya konulmuştur.

Uzaktan çalışma ile ilgili olarak küresel bazda gerçekleştirilen uygulamalar ve yasal düzenlemeler ile ilgili olarak yapılan en kapsamlı çalışmanın, Uluslararası Çalışma Örgütü (İLO) tarafından yayımlanan "COVID-19 Ortamında ve Sonrasında Uzaktan Çalışma" başlıklı uygulama kılavuzunda olduğu anlaşılmıştır. Söz konusu kılavuzda uzaktan çalışmaya atıfta bulunulan yerlerde, güncel olması sebebiyle koronavirüs salgınından hareketle verilen tavsiyelerin büyük bir kısmının genel anlamda uzaktan çalışma için de geçerli olduğu görülmektedir.

Pandemi sürecinde uzaktan çalışma modeli ile ilgili olarak kamu ve özel sektör üzerinde yapılan araştırmalarda, birçok ticari işletme ve kamu kurumu tarafından işlemlerin sağlıklı şekilde yürütülebilmesi için yeni yatırımların hayata geçirildiği belirtilmiştir. Örnek olarak; Afrika kıtasında salgın etkisi altında kalan Kamerun'da, hükümet tarafından kamu ve özel sektöre evden çalışmaları yönünde tavsiyelerde bulunulmuştur. Ayrıca devlet, evden çalışmayı teşvik etmek ve sürecin sağlıklı yürütülmesini sağlamak amacıyla modern, yazılım ve USB gibi teknolojik yatırımlara başlayarak hızlıca dijitalleşme yoluna gitmiştir.² İtalya'da ise virüsün getirmiş olduğu tehlikelerin önlenmesi amacıyla hükümetin aldığı kararla çalışanların uzaktan çalışmasının önü resmî olarak açılmıştır. Basitleştirilmiş Akıllı Çalışma adı verilen uzaktan çalışma modelinde, işverenlerin, personelin işlerini uzaktan ifa etmeleri sürecinde ihtiyaç duyacakları teknolojik araçlarını temin etmesi gerektiğine dikkat çekilmiştir.³

Ülkemizde küresel salgın hastalığın getirdiği etkileri asgari ölçüde tutmak için alınan tedbirler kapsamında uzaktan çalışmayı teşvik eden idari düzenlemeler yapılmakla birlikte bu hususta vergi mevzuatında doğrudan bir değişiklik yapılmamıştır. Bu durum esas itibarıyla diğer ülkelerde de çok farklı değildir. Zira kısa sürede tüm yerküreyi etkisi altına alarak pandemik bir hastalığa dönüşen koronavirüs salgını ülkeleri her manada hazırlıksız yakalamıştır. Öte yandan bu hususta Almanya hükümetinin ilk adım atan otoritelerden birisi olduğu görülmektedir. Ülkemizdeki yazılı basında da yer aldığı üzere Alman hükümeti tarafından, evden çalışma gideri (Homeoffice Pauschale) adı altında günlük 5 Euro gibi sabit bir tutarın, harcama yerinin ayrı olarak

² Uluslararası Çalışma Örgütü. *COVID-19 Ortamında ve Sonrasında Uzaktan Çalışma Uygulama Kılavuzu*. İsviçre 2020. s. 8

³ Uluslararası Çalışma Örgütü, a.g.e. s.20

gösterilmesine gerek bulunmadan, mükellefler tarafından giderleştirilebilmesinin önünü açan düzenleme yapılması gündeme gelmiştir.⁴

Hollanda'da bulunan Ulusal Bütçe Bilgileri Enstitüsünün, resmî internet sitesinde yayımladığı "Evden çalışmanın günlük maliyeti 2 €" başlıklı yazısında ise evden çalışmanın, kişi başına günlük ortalama maliyetinin 2 € olduğu, haftada 5 gün ve günde 8 saat çalışan birinin ise her ay mevcut harcamalarına ilaveten 40 € harcadığı belirtilmiştir. Bu hesaplama sırasında, bilgisayar donanımı, telefon masrafları ve seyahat masrafları gibi işverenlerin sıklıkla üstlendiği masraflar dikkate alınmadan; çalışanların günlük elektrik, su, gaz; çay, kahve tüketimi ve masa ve sandalye amortismanları dikkate alınmıştır.⁵

Kanada'da mukim Çokuluslu Mali Hizmetler Bankası, salgın sürecinde çalışanlarına uzaktan veya evden çalıştıkları sürelerde işlerinin aksamasını önlemek amacıyla gerekli olan teknolojik ekipmanları sağlayarak sürdürülebilir uzaktan çalışma modeli oluşturmaya odaklanmıştır. Banka bu süreçte dizüstü bilgisayar; bazı görevler için monitör, kulaklık, mikrofon gibi teknolojik araçları temin ederek Uzaktan veya evden çalışan personellerinin kullanımına sunmuştur.⁶

Yukarıda yer verilen açıklama ve vaka örneklerinden uzaktan çalışma yöntemine geçiş sürecinde kamu ve özel sektör bazında zorunlu yatırımların ve düzenlemelerin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Özellikle uzaktan çalışma yön-

temine geçiş süreci ve sonrasında çalışanların işlerini aksatmadan yürütebilmeleri için teknolojik ekipmanlara, dijitalleşmeye, iletişime ve sağlığa yapılacak yatırımların işverenler üzerine mali ve yasal yükümlülükler getireceği aşikârdır. Öte yandan uzaktan çalışma yöntemine geçiş süreci, kamu ve işveren üzerinde bir yük olarak görünse de uzun vadede sosyal ve ekonomik anlamda getirilerinin olacağı da açıktır. Konuyla ilgili olarak Malta Hükümeti, pandemi döneminde uzaktan veya evden çalışmanın teşvik edilmesinin, şirketlerin uzaktan çalışmaya bakışını olumlu yönde değiştirmeye başlayabileceğini öngörmekle birlikte, uzun vadede kadınların işgücüne katılımını artıracaklarını öngörmüştür.⁷

Bu hususta uzaktan çalışmanın teşviki için devlete düşen ödevin yerine getirilmesinde vergi sisteminin de bir çalışma platformu olacağını değerlendirmekteyiz. Zira koronavirüs salgını sürecinde işletmeler, olağanüstü şartların ruhuna uygun şekilde, çalışanlarını tek taraflı iradeyle uzaktan çalışma yöntemine geçirmiş olsalar da mevcut yasal düzenleme uzaktan çalışma müessesesinin ancak yazılı bir sözleşme ile tesis edilebileceğini göstermektedir. Bir başka deyişle bu hususta ücretlilerin rızasının sağlanması şarttır. Bu rızanın sağlanma şartlarından biri de uzaktan çalışma yöntemine göre çalışanların vergi karşısındaki durumu ile diğer çalışanların durumu arasında bir fark olmaması yani Vergi Kanunları önünde eşitliğin temin edilmesidir.

⁴ Egehan ÜNLÜ. "Almanya'da Maliye Evden Çalışma Giderlerini Tanıyacak". (<https://www.birgun.net/haber/almanya-da-maliye-evden-calismagiderlerini-taniyacak>). Erişim Tarihi: 01 Şubat 2021.

⁵ Hollanda Ulusal Bütçe Bilgileri Enstitüsü. (<https://www.nibud.nl/beroepsmatig/thuiswerken-kost-e-2-per-dag/#>). Erişim Tarihi: 01 Şubat 2021.

⁶ Uluslararası Çalışma Örgütü. a.g.e. s.37.

⁷ Uluslararası Çalışma Örgütü. a.g.e. s.20.

2- KAZANÇ VERGİLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRMELER

2.1- Çalışanlar Yönünden Değerlendirme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun(GVK)⁸ 61'inci maddesinde ücret geliri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.”

Madde metnine bakıldığında yapılan ödeme ve sağlanan para ile temsil edilebilir menfaatlere ücret olarak kabul edilebilmesinin belli başlı şartları olduğu görülecektir. Buna göre ödeme her şeyden önce hizmet mukabilinde yapılacaktır. Ayrıca çalışanın işverene tabi olması ve bir iş yerine bağlı olarak çalışması gerekecektir. İşverene tabi olma hali, çalışanın bir iş sözleşmesiyle belli bir işverenin emir ve talimatları doğrultusunda çalışma yükümlülüğü altına girmesi olarak kabul edilebilir. Uzaktan çalışanların ücret geliri elde edip etmediğinin tespitinde hizmet mukabili ödeme alma ve işverene tabi olma açısından bir tereddüt söz konusu değildir. Madde metninde bir diğer dikkat çekici nokta ise iş yerine bağlı olma durumudur. İş yerinin tanımı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun⁹ 156'ncı maddesinde yapılmıştır. İlgili maddede iş yeri tanımlanırken yazıhane, muayenehane hatta vapur büfeleri gibi birtakım mekânlar tek tek sayılırken bunun devamında “... gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerler.” denilmek suretiyle iş yerinin tanımı genişletilmiştir. Bu çerçevede uzaktan çalışanlar açısından işlerini gördükleri her yer esas itibarıyla iş yeri tanımının içine girecektir. Dolayısıyla uzaktan çalışan birinin gelir vergisi karşısındaki

durumunda –bittabi diğer şartların da varlığı halinde- ücretli statüsünden bir sapma söz konusu değildir.

Öte yandan ücretin tanımlandığı madde metninde de açıkça görüleceği üzere hizmet karşılığı alınan ayınlar ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret tanımı dâhilindedir. Dolayısıyla bunların da vergilendirilmesi gerekmektedir. Me-seleye ekipman temini açısından yaklaşıldığında işverence seçilecek farklı yöntemlerin farklı sonuçlar doğuracağı görülecektir. İşverenin dışarıdan satın alıp aktifleştirdiği ve işin görülmesi için gerekli olan ekipmanı ücretlinin kullanımına tahsis etmesi durumunda çalışan açısından bir ücret geliri elde edildiği kabul edilemez. Söz gelimi bu halde ücretliye doğrudan bir menfaat sağlanmadığı gibi bir mal devri de söz konusu değildir. Ancak ücretli tarafından üçüncü kişiden satın alınarak bilahare işverenden tahsil edilen ekipman bedelinin veya işveren tarafından satın alınmakla birlikte mülkiyeti ücretliye bırakılan ekipmanın ücret olarak nitelendirileceği açıktır. Bu durumla ilgili GVK'de bir istisna da öngörülmemiştir. Bu halde elde edilen net ücret gelirinin tespitinde ise GVK'nin 63'üncü maddesine uzanmak gerekmektedir. Söz konusu maddenin son fıkrası hükmü aşağıdaki gibidir:

“Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.”

Buna göre işveren tarafından satın alınarak mülkiyeti tamamen ücretliye bırakılan ve vergi hukuku açısından ayın olarak nitelendirilen ekipmanlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatı ile değerlendirilecektir. Bunların verildiği

⁸ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.

⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.

gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatı ise katma değer vergisi dahil fatura bedeli olacaktır. Söz konusu tutar ekipmanın ücretliye verildiği tarihte net ücret olarak kabul edilmelidir. Bir başka deyişle bu tutarın ilgili dönemde ücret matrahına ilavesi brütleştirilerek yapılmalıdır. Brütleştirmeden kasıt, net ücret kabul edilen tutarın ücret gelirinin tabi olduğu vergi oranına göre bulunacak bir tutara bölünmesiyle ücret matrahına ulaşılmasıdır. Bir başka deyişle net ücret ödemesi olarak kabul edilen tutara, bu ödeme için devlete ödenmesi gereken vergi tutarının ilave edilmesidir. Esas itibarıyla ücret ödemeleri için sabit bir vergi oranı öngörülmemiştir. Ücret ödemelerinde vergi kesintisi GVK'nin 103'üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre yapılmaktadır. Bu durum da yıl içinde farklı aylarda brüt ücret(-net ücret + gelir vergisi) üzerinden farklı oranlarda kesinti yapılmasına sebep olabilmektedir. Örneğin brüt ücretinin kümülatif tutarı(Ocak, Şubat ve Mart ayları toplam brüt ücret tutarı) Mart ayında 103'üncü maddede öngörülen tarifenin 2'inci dilimine giren bir çalışanın maaşından evvelki aylarda %15 oranında kesinti yapılmışken Mart ayında 103'üncü maddede öngörülen tutarı aşan kısım için %20 oranında kesinti yapılacaktır. Söz gelimi ücretliye temin edilen ve ücret geliri olduğu kabul edilen bir ekipmanın hangi ayda ücret matrahına dahil edileceği önemlidir. Ücretliye nakit olarak sağlanan maaştan farklı bir ödeme olduğundan bu tarz ekipman teminlerinin yılın mümkün olduğunca ilk aylarında yapılmasının işletme açısından faydalı olacağı kanaatindeyiz. Zira yılın müteakip aylarında ücretlinin kümülatif maaşının yükselmesi ve bu cihette daha yüksek bir vergi oranına tabi olması ihtimali kuvvetlendiğinden ekipmanın getireceği vergi yükü de artacaktır. Konunun daha iyi anlaşılması açısından

aşağıdaki örneği vermekte fayda görmekteyiz:

Örnek: Bir şirkette ücretli olarak çalışan kişinin kümülatif ücret matrahının Ağustos ayında gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimine girdiğini kabul edelim. Bu durumda söz konusu kişinin Ağustos ayına kadar maaşından %15 oranında vergi kesilirken Ağustos ayından itibaren %20 oranında kesinti yapılacaktır. Şirketin bu kişiye uzaktan çalışma esnasında kullanabilmesi için KDV dahil bedeli 6.800 Türk Lirası olan bir bilgisayar alıp hibe etmesi halinde bu işlemin yapıldığı aya göre vergi kesintisi yükü değişecektir. Söz gelimi Ağustos ayından önce bu işlemin yapılması halinde işlemin brüt ücret(net ücretin üzerine gelir vergisi eklenmiş SGK kesintisi hariç tutar) üzerindeki etkisi $6.800 / (1-0,15) = 8.000$ Türk Lirası olacaktır. Bir başka deyişle şirket çalışanına hibe ettiği bu ekipman için 1.200 Türk Lirası gelir vergisi ödemek durumunda kalacaktır. Söz konusu işlemin Ağustos ayından sonra yapılması halinde ise brüt ücret tutarı $6.800 / (1-0,2) = 8.500$ Türk Lirası olacaktır. Bir başka deyişle şirketin ödemesi gereken vergi 500 Lira artarak 1.700 Türk Lirasına çıkacaktır.

Öte yandan belirtmek gerekir ki 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun¹⁰ 80'inci maddesinin birinci fıkrasının b bendi mucibince aynı yardımlar prime esas kazançta tabi değildir. İşte kullanılmakla birlikte mülkiyeti tümünden çalışana bırakılan bir ekipmanın aynı yardım olarak kabul edilip edilemeyeceği tartışmaya açıktır. Bizim bu noktadaki değerlendirmemiz ilgili ekipman teminin işin görülmesi açısından zaruret arz etmesi sebebiyle yardım olarak nitelendirilemeyeceği yönündedir.

İşverenlerin ekipman temini dışında ücretlilere uzaktan çalışma sebebiyle katlandıkları maddi külfetin karşılığı olarak yapacakları ödemelerin

¹⁰ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 20 Ocak 2021.

de mer'i mevzuat hükümlerine göre ücret geliri olarak vergilendirileceği açıktır. Söz konusu ödemelerin net ödeme olarak kabul edilmesi ve ekipman teminine ilişkin açıklamalarımız cihe-tinde brütleştirilmesi gerekmektedir. Öte yandan GVK'nin 23'üncü maddesine bakıldığında ücret geliri olarak kabul edilen muhtelif ödeme ve menfaatlerin vergiden istisna edildiği görülmektedir. Örneğin 23'üncü maddenin 8'inci fıkrasına bakıldığında işverenlerin ücretlilere doğrudan yemek vermek suretiyle sağladıkları menfaatler ile yemek bedeli karşılığı olarak yeme-içme hizmetini veren mükelleflere yaptıkları ödemelerin belli tutarı vergiden müstesna kılınmıştır. Aynı maddenin 9'uncu fıkrasında ise işverenlerce, maden işletmelerinde, fabrikalarda çalışan işçilere ve özel mevzuatı gereğince barındırılması zorunlu olan memur ve hizmetlilere konut tedariki, konutların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler vergiden müstesna kılınmıştır. Fıkranın müteakip bölümünde tüm ücretlileri kapsamak üzere mülkiyeti işverene ait olmak ve 100 metrekareyi geçmemek şartıyla konut tedariki suretiyle sağlanan menfaatlerin vergiden müstesna kılındığı görülmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun gerekçesine¹¹ bakıldığında ise söz konusu istisna hükümlerinin sosyal adaleti sağlamak gayesiyle getirildiği görülebilecektir. Kanun gerekçesinde konuyla ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"Aynı kanunun 24 üncü maddesinde, sosyal mülâhazalarla, bazı nevi hizmet erbabına (madenlerde, fabrikalarda çalışan işçilere, kanunen barındırılması gerekenlere) tahsis olunan konutlar, bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretleriyle sağlanan menfaatler vergiden müstesna tutulmuştur.

Konut tedariki şeklinde değil de, konut bedeli şeklinde yapılan ödemeler hakkında ise, 25'inci maddenin 4 numaralı bendinde bir istisna hükmü mevcuttur. Bu hükmün vaz'ında 24 üncü maddede yer alan hükmü yukarıda izah olunan konut tedariki suretiyle sağlanan menfaatlerde olduğu gibi, sosyal bir mülâhazanın bulunmadığı, sadece Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe konulduğu tarihlerde mülga vergiler bakımından mevcut olan bir istisnanın devam ettirilmesi düşüncesinin hakim olduğu anlaşılmaktadır. Zira, sosyal mülâhaza hakim olsa idi, istisnanın kamu idare ve müesseseleri, 3659 sayılı Kanuna tâbi teşekküller ve kamu menfaatlerine yararlı dernekler tarafından yapılan ödemelere hasredilmemesi lâzım gelirdi. Kaldı ki, bu kabil bir tediyeğin umumi olarak vergiden istisnası, konut tedarikinde olduğu gibi sosyal bir menfaatte temin etmemekte, bilâkis hizmet karşılığı olarak yapılan ödemelerin bu namla parçalanarak vergi dışı kalmalarına ve binnetice haksızlık ve adaletsizliklere yol açmaktadır."

Mevcut mevzuat hükümleri, işverenlerce muhtelif durumlarda ücretlilere sağlanan barınma menfaatlerini ücretli açısından vergi dışına itmekle beraber bahse konu durumlar arasında günümüze ait bir mefhum olan uzaktan çalışma öngörülmemiştir. Bu hususta istisnai hükümleri getiren maddelerin ihdas amacı irdelendiğinde sosyal gayelerin ön planda tutulduğu görülmekle birlikte mükelleflerin vergi kaybına yol açabilecek usulsüz hareketlerinin önüne geçilmeye çalışıldığı da anlaşılmaktadır. Bu hususta mevzuatta bir boşluk olduğu kanaatindeyiz ve önerilerimizi makalemizin "Öneriler" başlığı altında dile getireceğiz.

2.2- İşverenler Yönünden Değerlendirme

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilebilmesi için mükellefler tarafından yapılan

¹¹ Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi ve Kanun Tasarısı (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf). Erişim tarihi: 21 Ocak 2021.

ve safi kazancın tespitinde kabul edilen giderler GVK'nin 40'ıncı maddesinde belirtilmiştir. Ancak, ticari faaliyetin yürütülmesi sırasında yapılan işletme gideri olarak da bilinen belli başlı harcama veya ödemelerin neler olduğu madde lafzında tek tek belirtilmemiş ve maddenin ilk fıkrasında *"Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler."* şeklinde hüküm getirilerek genel bir tanımlama yoluna gidilmiştir. Genel gider olarak ifade edilen bu harcama veya ödemeler işletmenin bulunduğu sektör, faaliyet büyüklüğü, faaliyet konusu gibi durumlara göre farklılık arz ettiğinden maddeler halinde sınırlandırılmaları da mümkün olmamaktadır. Fakat bir harcamanın veya ödemenin genel gider olarak kabul edilebilmesi için harcama veya ödemenin işletme faaliyetleriyle nedensellik bağının bulunması ve doğrudan veya dolaylı olarak ticari kazancın elde edilmesine yönelik olması gerekmektedir.

Uzaktan veya evden çalışmanın sıkça konuşulduğu ve kısmi olarak uygulandığı bugünlerde, personellerin işlerini yürütebilmesi için işverenin yapmış olduğu harcamaların veya ödemelerin ne tür farklılıklar gösterebileceği ve bunların safi kazancın belirlenmesi sırasında gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı da merak konusu olmaktadır. Alışlagelmiş klasik ticari faaliyetlerin yürütülmesi esnasında yapılan ve genel gider kabul edilen belli başlı harcamalar arasında personel ücretleri, demirbaş, kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, su, internet ve telefon giderleri gelmektedir. Mevzuatımız, belirtmiş olduğumuz genel giderlerin gerçekleştirilen faaliyet ile olan bağının herhangi bir ihtilaf olmadan net bir şekilde ortaya konulması halinde gider olarak dikkate alınmasına cevaz vermektedir. Bu noktada personelin uzaktan ve evden çalıştığı zamanlarda işle ilgili olarak yaptığı harcamalarının işverence karşılanması halinde bu karşılamanın şekline

göre vergisel açıdan farklı sonuçlar doğacaktır. İşverenin, personelin işini yürütebilmesi için doğrudan işiyle bağlantılı kabul edilebilecek ekipmanları (bilgisayar, yazıcı vb.) temin ederek işletme aktifine demirbaş olarak kaydedip personelin kullanımına bırakması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313 ve müteakip maddelerde hüküm altına alındığı şekliyle, bunları maliyet bedelleri üzerinden amortisman yoluyla itfa etmesi veya doğrudan gider yazması gerektiği açıktır. İkinci olarak ele alınması gereken husus, uzaktan çalışma şartlarının gerektirdiği ekipmanların işverence satın alınıp personele ayın şeklinde teslim edilmesi durumunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre ortaya çıkan vergisel yükümlülüğünün ne olacağıdır. Bu halde, makalemizin 2.1 bölümünde de belirtildiği üzere, esas itibarıyla çalışana aynı bir ücret ödemesi yapılmış olunacaktır. Bu durumda ekipmanın KDV dahil fatura bedeline bu muamelenin ortaya çıkarttığı gelir vergisinin eklemesiyle bulunacak tutar (brüt ücret) işveren açısından ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecek gider tutarı olacaktır. Ücretlinin gelir vergisinin, işverenin vereceği muhtasar beyannameye yansıyacağı da açıktır. Söz gelimi bu verginin ödenmesinden sorumlu kişi GVK'nin 94'üncü maddesine göre işverendir.

Burada önemli olan bir diğer husus personelin evden çalıştığı zamanlarda katlandığı günlük giderlerinde artış yaşanması durumunda işverenin ücret adı altında katlanacağı gider karşılıklarının GVK'ye göre vergi karşısındaki durumunun ne olacağıdır. Makalemizin 2.1 bölümünde de belirtildiği üzere söz konusu ödemeler esas itibarıyla ücret niteliğindedir. Öte yandan mevcut yasal düzenlemeler bu ödemelerin vergiden müstesna olduğuna dair bir hüküm de içermemektedir. Bu sebeple bu ödemelerin üzerinde de gelir vergisi kesintisi yükününün oluşacağı açıktır. İşverenler GVK'nin 94'üncü maddesinin getirdiği zorunluluk uyarınca

bu ödemelerin brütleştirilmiş tutarları üzerinden vergi kesintisi yapacaklar ve yaptıkları kesintileri muhtasar beyannamelerine dahil edip beyan ederek ödeyeceklerdir. Ücret nitelikli söz konusu harcamaların ticari kazancın tespitinde gider yazılmasında ise herhangi bir engel bulunmamaktadır.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ VE DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRMELER

3.1- Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirme

İşverenlerce uzaktan çalışmada kullanılmak üzere satın alınacak olan bilişim cihazlarına(bilgisayar, tablet, cep telefonu vb.) ilişkin fatura ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen katma değer vergisi indirim olarak dikkate alınabilmektedir. Söz konusu ekipmanın çalışanlar tarafından satın alınması ve daha sonra işverenin ekipman bedelini çalışana ödemesi halinde ise herhangi bir katma değer vergisi indiriminden söz edilemeyecektir. Ekipmanın işveren tarafından satın alınıp mülkiyetinin ücretliye bedelsiz bırakılması yani hibe edilmesi halinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması icap edecektir. Bu durumda ekipmanın alımı sırasında ödenen ve alış faturası üzerinde gösterilen katma değer vergisinin indirim olarak dikkate alınmasında ise bir engel yoktur. Ekipmanın işletme aktifine kaydedilip çalışanlara bedelsiz kullandırılması özellik arz etmektedir. Söz gelimi evinden veya iş yeri dışında başka bir yerden çalışmalarını yürüten ücretli kişiler, işverenler tarafından kendilerine sağlanan bilgisayar gibi bir ekipmanı maaşlı işleri dışında da kullanabilme hatta bu yolla katma değer yaratabilecek başka faaliyetler icra edebilme imkânına kavuşmaktadır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin¹² I/B/5 bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:

- a) Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,*
- b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,*
- c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,*
- ç) Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.*

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmaz, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilir.”

Söz konusu açıklamalara göre işverenlerce ücretlilere karşılıksız sağlanan birtakım menfaatler tek tek sayılmış ve bu muamelelerin vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Her ne kadar uzaktan çalışma icabı gerçekleştirilen ekipman temini burada sayılmamış olsa da işletmede yaratılan katma değer bir parçası olan ve uzaktan çalışma yönetimi açısından zorunluluk arz eden bu muamelenin de her halükarda vergi dışında bırakılması gerektiği kanaatindeyiz. Elbette bu açıklamamız ekipmanın ücretliye hibe edilmeksizin salt işte bulunduğu sürede kullanımına tahsis edilmesi halinde geçerlidir. Evvelce de belirtildiği üzere ekipmanın mülkiyetinin ücretliye devredilmesi halinde bu muamele için katma değer vergisi hesaplanması gerektiği açıktır.

Öte yandan ekipman temini dışında işverenlerce ücretlilere uzaktan çalışma icabı katlandıkları giderlerin karşılığında yapılan nakdi ödemelerinse nitelik olarak katma değer vergisine

¹² KDV Genel Uygulama Tebliği. (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 01 Şubat 2021.

tabi olmadığını değerlendiriyoruz. Mali İdarenin özeldeler yoluyla verdiği ve istikrar kazanmış görüşü, masraf yansıtımları sırasında yansıtılan işlemin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanması gerektiği yönündedir. Ancak uzaktan çalışma esnasında ortaya çıkabilecek bir gider yansıtmasında taraflardan biri, mükellef olmadığı gibi fatura düzenleme yükümlülüğü de olmayan çalışanlardır. Bu bahisle zaten nitelik gereği ücret olduğu kabul edilen gider karşılığı yapılan nakdi ödemeler için herhangi bir katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

3.2- Damga Vergisi Yönünden Değerlendirme

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na¹³ ekli 1 sayılı tablonun, "IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar" başlıklı bölümüne göre "b) *Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dâhil) için verilen makbuzlar...* " binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir. İlgili kanun maddesinden anlaşılacağı üzere, personele ifa etmiş olduğu hizmetler karşılığı ödenen ücret ve ücret adı altında yapılan aynı ve nakdi tüm ödemeler damga vergisine tabi olmaktadır. Bu hususta uzaktan çalışma esnasında yapılan ve ücret olduğu kabul edilen ödemeler açısından da bir farklılık bulunmamaktadır. Dolayısıyla ücret bordrolarının damga vergisi matrahı belirlenirken bunların da dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan mezkûr Kanun'a ekli 2 sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün 34'üncü maddesine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde belirtilen ücretlere istinaden düzenlenen kâğıtla-

rın damga vergisinden istisna olduğu da hüküm altına alınmıştır. Mer'i mevzuat hükümleri uzaktan çalışma icabı yapılan ve ücret niteliğinde olduğuna kanaat getirdiğimiz muhtelif ödemeleri vergiden istisna etmemekle birlikte makalemizin "Öneriler" başlıklı bölümünde belirttiğimiz yönde düzenleme yapılması halinde bu durumun Damga Vergisi Kanunu açısından da değişiklik yaratacağı açıktır.

Ayrıca brüt ücret ödemeleri üzerinden hesaplanması gereken damga vergisi, GVK'nin 40/6 madde hükmüne göre işverenler tarafından safi kazancın belirlenmesi sırasında gider olarak dikkate alınabilmektedir.

4- ÖNERİLER

Makalemizin evvelki bölümlerinde ifade edildiği üzere uzaktan çalışma modeliyle ilgili ülkemizde idari düzenlemeler hâlihazırda yapılmış bulunmaktadır. Ancak bu düzenlemelerin vergi mevzuatına sirayet etmediği görülmektedir. İşverenlerce çalışanlara sağlanan ekipman desteği ve gider karşılığı olarak yapılan ödemelerin bir bölümünün ücret mahiyetinde olduğu ve bunların işverenlerin vergiye esas kazançlarının tespitiinde gider olarak dikkate alınacağı noktasında mer'i mevzuatta bir boşluk yoktur. Ancak gider karşılığı yapılan ve ücret geliri olduğu noktasında tereddüt bulunmayan ödemelerin tamamının ücretlinin vergi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması hususunun, uzaktan çalışanların diğer çalışanlara göre vergisel açıdan dezavantajlı duruma gelmesi sonucunu doğurduğunu değerlendirmekteyiz. Söz gelimi evvelce de ifade edildiği üzere GVK'nin 23'üncü maddesinde işverenlerce çalışanlara sağlanan birtakım menfaatlerin ücret geliri elde edenler açısından vergiden istisna edildiği hüküm altına alınmıştır.

¹³ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu. (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 16 Ocak 2021.

Bu istisnai hükümler sosyal adaleti tesis etmek üzere getirilmiş düzenlemelerdir. Bu sebeple ücretlilerin gelir vergisi karşısındaki durumlarını eşitlemek üzere işyerinde çalışanlara sağlanan vergisel avantajlara benzer avantajların uzaktan çalışanlara da sağlanması gerekmektedir.

Bu noktada uzaktan çalışan kişilerin bu çalışma yönteminin doğal sonucu olarak aylık harcamalarında husule gelen artışların işverenlerce karşılanmasının vergiden istisna edilmesinin doğru bir yaklaşım olacağını değerlendirmekteyiz. Ancak bu yönde düzenleme getirilirken çalışanlar arasındaki vergi adaletini sağlamanın yanında devletin vergilendirme egemenliğine de zeval verilmeyecek şekilde hareket edilmesi gerektiği tabiidir. Buna göre, uzaktan çalışanların evvelden salt gündelik hayatlarının idamesine dair bir harcama niteliğinde olan ancak bu çalışma yönteminin etkisiyle işle ilgili bir harcama haline gelen elektrik gideri, telekomünikasyon gideri ve benzeri harcamalarında ortaya çıkan artışların ortalamasının istatistik biliminin de yardımıyla günlük veya aylık dönem bazında belirlenmesi önem arz etmektedir. Uzaktan çalışanların işlerini yerine getirmesiyle ilgisi olmayan yani bir başka deyişle uzaktan çalışma yönteminin çalışana yüklediği bir ilave külfete ilişkin olmayan harcamalarının işverenlerce karşılanması halinde ise herhangi bir istisna uygulanmasına mahal bulunmadığı kanaatindeyiz. Bu noktada belgelendirmenin ve gerektiğinde gider karşılığı yapılan ödemenin iş ile illiyet bağının ispatlanmasının da önem arz ettiği tabiidir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında GVK'nin 23'üncü maddesine "4857 sayılı İş Kanunu'na göre uzaktan çalışan hizmet erbabına, işleyle ilgili harcamalarının karşılığı olarak işverenlerce ödenen ve günlük/aylık/yıllık tutarı ... Türk Lirasını aşmayan tutarlar." benzeri bir fıkranın eklenmesini önermekteyiz. Önerdiğimiz yasal düzenlemede istatistiksel yöntemlere göre belir-

lenecek bir haddin bulunması, mükelleflerin ücret geliri üzerindeki stopaj yükünden kurtulmak gayesiyle ücret ödemesinin alakasız bölümlerini gider karşılığı göstermek gibi muvazaalı yollara sapmasına ket vuracaktır. Bu hususta daha geniş çerçeveli araştırmaların yapılması ve araştırmalar ışığında böyle bir düzenlemenin çok yönlü sonuçlarına göre hareket edilmesi gerektiği tabiidir.

SONUÇ

İnsan popülasyonuna tepeden tırnağa yeni bir yaşam biçimini dayatan salgın durumu normal şartlar altında farkına varılamayacak ekonomik avantajların deneyimlenmesine vesile olmuştur ki bunun başat örneği düşünce emekçileri arasında uygulama alanı bulan uzaktan çalışma modelidir. Getirdiği avantajlar sebebiyle bu yöntemin salgın sonrası dönemde de uygulama alanı bulacağı sarihtir. Hem küresel mikyasta faaliyet gösteren işletmeler hem de ülkemizde faaliyet gösteren holdingler gibi büyük ölçekli işletmeler şimdiden uzaktan çalışma yöntemini salgın sonrası dönemde de uygulayacaklarını ilan etmektedirler. Bu sebeple salgın sonrası dönemde çalışma hayatının normali haline gelecek bu uygulamanın çalışanlar arasında ortaya çıkartacağı vergi karşısındaki eşitsizliğin giderilmesi ehemmiyet arz etmektedir. Bu hususta getirilen teşvik edici idari düzenlemeler salt salgın dönemine has düzenlemelerken vergi mevzuatında yapılacak düzenlemeler salgın sonrası dönemin icaplarının gereğidir.

Öte yandan uzaktan çalışma yöntemi işverenler, işçiler ve devlet olmak üzere üç tarafı aynı anda ilgilendirmektedir. Meselenin çözüme kavuşturulmasında tüm paydaşları kapsayan geniş katımlı bir çalışmanın yapılması faydalı olacaktır. Bu hususta devletin gelir politikalarına yön veren idari birimlerin yanında Vergi Konseyi gibi kamu organlarına da belli başlı ödevlerin düştüğü değerlendirilmekteyiz.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15. Ocak 2021.
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu. (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 16 Ocak 2021.
- 4857 sayılı İş Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 30 Ocak 2021.
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 20 Ocak 2021.
- Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi ve Kanun Tasarısı (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf). Erişim tarihi: 21 Ocak 2021.
- Hollanda Ulusal Bütçe Bilgileri Enstitüsü. (<https://www.nibud.nl/beroepsmatig/thuiswerken-kost-e-2-per-dag/#>). Erişim Tarihi: 01 Şubat 2021.
- KDV Genel Uygulama Tebliği. (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 01 Şubat 2021.
- Uluslararası Çalışma Örgütü (2020). *COVID-19 Ortamında ve Sonrasında Uzaktan Çalışma Uygulama Kılavuzu*. İsviçre.
- ÜNLÜ, E. (2020) *Almanya'da Maliye Evden Çalışma Giderlerini Taniyacak*". (<https://www.birgun.net/haber/almanya-da-maliye-evden-calismagiderlerinitaniyacak>). Erişim Tarihi: 01 Şubat 2021.