

# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 3 - Ocak 2023



Damga Vergisinde Kağıdın "Hükmünden Faydalanma" Kavramı  
**Mehmet MAÇ**

2023 Yılı Sonunda Yapılacak Enflasyon Düzeltmesi  
**Erdal GÜLEÇ**

Değerli Konut Vergisinde "Pişmanlık" Yanılgısı  
**Özge İnci HURŞİTOĞLU**

7420 Sayılı Kanunla Getirilen Sermaye Azaltımında Vergileme Uygulaması  
**Haluk ERDEM**

Teknolojik İşçiliğin Vergilendirilmesi  
**Ömer ŞENER**



Mehmet MAÇ  
Anısına

# VERGİ PUSULASI



## 5. YIL

*Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın*

**YAZI DANIŞMA KURULU**

<b>ADI-SOYADI</b>	<b>UNVANI</b>	<b>GÖREV YERİ</b>
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAS	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E. Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŞIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1



# VERGİ PUSULASI

SAYI 3  
TARİH OCAK / 2023

<b>Sahibi</b>	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEK
<b>Genel Yayın Yönetmeni</b>	Naciye TAŞKESEN
<b>Sorumlu Yazı İşleri Müdürü</b>	Ufuk KAYNAR
<b>Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu</b>	Mehmet Nazmi TOR
<b>Yayın Kurulu</b>	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Adile ECEMİŞ GÜLEÇ Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
<b>İstanbul Temsilcisi</b>	Özge İnci HURŞİTOĞLU
<b>Ankara Temsilcisi</b>	Behiç BARIŞIK
<b>İzmir Temsilcisi</b>	Kazım ATİK
<b>Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım Yayın Satış ve Yazışma Adresi</b>	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
<b>Baskı Cilt</b>	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
<b>Yıllık Abone Bedeli</b>	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

# TEKNOLOJİK İŞÇİLİĞİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ömer ŞENER

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0001-8474-0468

## ÖZET

Küreselleşme yenedünya düzenini daha hızlı değiştirmeye devam ederken çalışma düzenini de modernize etmektedir. Şöyle ki; çalışan olmak için fiziksel olarak işverene ait bir çatı altında bulunma zorunluğu kalmayıp her çalışanın bireysel konutu işyeri haline gelmeye başladı. Özellikle bazı meslek dalları bu koşullara daha hızlı uyum sağlamaktadır. Hatta bu yeni düzene yazılım mühendisleri bayrak taşıyıcılığı yapıyor denebilir. Çünkü iş süreçlerinin dijitalde gerçekleştiği bu vb. meslekler, işverene/işyerine tabilik ve bağlılık hususunda çalışanlara esneklik sağlayıp bilgisayar ile çalışılabilen her alanı işyerine dönüştürmektedir. Hizmet alanı bilgisayara dönünce, gelir kaynağı yerellikten uzaklaşmaya başlayıp iş sağlayan ile iş kabul eden arasındaki esneklik artınca ve bağlantıyı sağlayan uluslararası araçlar da ortaya çıkınca vergisel açıdan da farklılıklar oluşmaktadır.

Bu doğrultuda makalemizde home ofis çalışan teknolojik işçilerin elde ettiği bu gelirlerin farklı koşullarda oluşan vergilendirme durumlarını değerlendireceğiz.

**Anahtar Kelimeler:** Uzaktan Çalışma, İşverene Tabilik, İşyerine Bağlılık

## GİRİŞ

Yazılım ile beraber endüstride yaşanan devrim ile covid-19'un getirdiği şartlar uzaktan çalışmayı daha yaygın hale getirdi. Teknoloji dünyasındaki bu durum iş kabul eden ve işi veren taraf açısından ülke sınırlarının aşılmasına imkân sağladı. Sınırlar aşılırken uluslararası arenada tarafların buluşmasını sağlayan Crossover, Upwork, Freelancer vb. çeşitli platformlar doğdu. Bu platformların her biri farklı koşullarda aracılık sağlamaktadır. Bu araçların bu ilişkideki konumları ve anlaşma sonrasında oluşan çalışan-aracı-çalıştıran denklemindeki işverene bağlılık-tabilik konusundaki ilişkinin yapısı ise vergilendirme şartlarını da değiştirmiştir. Şöyle ki; işverene tabilik-bağlılık ilkesi elde edilen kazancın türünü dolayısıyla vergilendirme ve istisnaya tabilik durumlarında önemli ölçüde farklılıklar oluşturmaktadır.

### 1. UZAKTAN ÇALIŞMADA OLUŞAN ÇALIŞMA ŞARTLARI VE BU KOŞULLARDA İŞVERENE BAĞLILIK BOYUTLARI

#### 1.1. Sıkı Sıkıya İşverene Bağlı Olarak Gerçekleştirilen Çalışma

Aracı platformların bir kısmı ülke dışı şirketler için çalışacak kişilerin yeterlilik ölçümlerini kendisi sağlamaktadır. İşe alım sürecinde aracı platform, başvuran kişilerin yeteneklerini ölçümlemek için dil, deney, kodlama, uygulama, ödev vb. zorlu test süreçlerine tabi tutmaktadır. Bu süreç başarıyla tamamlanırsa çalışacak olan kişiden dijital kontratı onaylaması ve belirlenen ödeme kuruluşlarından birinde hesap açması istenir. Aracı platform, bu tarz işe alım süreçlerini işveren adına üstlenip çalışanı bulduktan sonra çalışacak olan kişi ile ilişkisini sonlandırmaktadır. Süreç sonrası iş gerçekleştirme aşamasında ise çalışan sıkı gözetim ve bağlılık içinde işverene hizmetini vermektedir. Burada sıkı gözetimi sağlayan ise işveren ile ilişkisini işi gerçekleştirme sürecinde

de devam ettiren aracı platformdur.

Bu gözetim aracı platform tarafından çalışanın bilgisayarına yüklenen internete bağlı olmayan ortamda dahi aktif olan program vasıtasıyla sağlanmaktadır. İş gerçekleştirme sürecindeki çalışma performansına ilişkin sıkı gözetimin sonuçları ise sürekli olarak aracı platform tarafından işi sağlayan şirketin yöneticilerine/süpervizörüne raporlanmaktadır. Bu raporlama içeriğini oluşturan unsurlardan bazıları şunlardır: 10 dakika içinde 1 defa bilgisayar kamerasından alınan ekran görüntüsü, mouse tıklama sayıları, çalışılırken girilen internet sayfalarının iş ile olan ilgisi... Gözetim ile beraber oluşan işverene bağlılık koşulları da çok sıkıdır. Günlük 8 saat haftalık 40 saat aktif çalışma zorunludur. İzinler ücretsizdir. Yıllık azami izin gün sayısı belirlidir ve süpervizörün önceden bilgilendirilmesine/iznine bağlıdır. Yani sürekli-sıkı-bağlılık-gözetimli-denetimli çalışma istenmektedir. Bu durum sektörde reel work diye adlandırılmaktadır. Aracı platform ise gözetim ve bağlılık durumunu, sektörün uzaktan çalışmadan kaynaklı olarak çalışıyor gibi göstermeyi sağlayan bot programlara müsait oluşuna ve bu aldatmacayı yazılımcıların bir meydan okuma olarak görmesine bağlamaktadır. Bu anlatılan aracı sistemin sağladığı çalışma ortamı, sözleşmeyle veya fiili olarak yüzde 100'e yakın işverene bağlı olarak gerçekleşmektedir.

#### 1.2. Sıkı Sıkıya İşverene Bağlı Olmaksızın Gerçekleştirilen Çalışma

Bir önceki başlıkta anlatılanların aksine bu başlıkta ise işverene bağlı olmadan bir hizmetin gerçekleştirilmesi için aracı kurum, hizmeti alanı ve vereni karşı karşıya getirip anlaşmasını sağlayan durumlar açıklanmaktadır. Hizmet koşullarında ve ücrette karşılıklı anlaşma sağlandıktan sonra süreç içerisinde işverene bağlılık oluşturacak denetim, gözetim, sorgulama, kontrol gibi durumlar

oluşmamaktadır. Hatta önceki başlıkta anlatılan işverene bağlı olarak gerçekleştirilen çalışmada ücret işveren tarafından gönderilmektedir. İşverene bağlı olmaksızın yürütülen hizmette ise ücret aracı platform üzerinden de alınabilmektedir. Burada günde 8 saat online, sürekli ve verimli çalışılıp çalışılmadığının takibi, çalışılmayacak günler için önceden işverenden izin almak vb. hususlar bulunmamaktadır. Burada istenen hizmet kapsamında proje bazlı çalışmadır. Örnek vermek gerekirse: logo tasarımı, PDF dosyasını Word'e çevirmek gibi işler. Diğer sistemde aracı kurum çalışanın performansı hakkında patrona done sağladıktan sonra patrona aynı koşullarda aynı çalışma saatiyle daha az çıktı-verim oluşturan çalışan ekip üyesi sorgulanıp çalışandan geri dönüş istenirken işbu çalışma şeklinde ise bu sürecin esması okunmamaktadır.

## 2. İŞVERENE BAĞLILIK BOYUTLARININ VERGİLENDİRME TÜRÜNE YANSIMASI

Aracı platformun hizmet alan ve vereni buluşturduktan sonra taraflar arasındaki bağıllık boyutu Türkiye'de yerleşik kişinin elde ettiği gelirin türünü ücret-serbest meslek kazancı-diğer kazanç ve iratlar (arızı kazanç) olarak değiştirmektedir. Çalışanın anonim ve limited şirket gibi sermaye şirketi kurarak bu hizmeti işbu şirketler üzerinden vermesi ise gelirin türünü başka bir boyuta taşıyıp ticari kazanç olarak değiştirmektedir.

### 2.1. Ücret Kazancı

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK)<sup>1</sup> 61. maddesi ücret gelirini meydana getiren unsurları işverene tabilik, işyerine bağıllık, hizmet karşılığı ödeme alınması şeklinde üç ana unsura bağlamıştır. İşverene tabilik unsuru, işverenin emir ve talimatları doğrultusunda bedenen ve

fikren çalışmayı ifade etmektedir. Bu bağıllık genelde kanun veya sözleşmeye dayanır. İşbu yasal dayanaklara bağlanmasa bile taraflar arasındaki fiili durum da bağıllığı ortaya koyabilir. Makalemizin 1.1. bölümünde ortaya konulan uzaktan çalışma sisteminde çalışanın, bilgisayarına yüklenen program ile sürekli denetlenmesi, çalışana önceden bildirmeksizin veya bildirilse bile patron tarafından izin verilemeyebilir olması ve haftalık belli bir saat çalışma zorunluluğu ile oluşan hesap sorulabilirlik işverene tabilik unsurunu oluşturmaktadır.

Kazancın ücret geliri sayılabilmesi için ikinci unsur olan işyerine bağıllık için ise hukuken bağlı olmak gerekmektedir. Burada işyerine bağıllık için fiilen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)<sup>2</sup> 156'ncı maddesinde sayılan fiziki işyerlerinde bulunma zorunluluğu yoktur. İşyerine hukuken bağıllık yeterlidir. İşverenlere verilen hizmetler genel anlamda bu yerlerde yapılmakla beraber bahsettiğimiz yeni devrim ile zaten fiziki iş yeri hızla yerini dijital işyerine bırakmıştır. Türk Kanunlarında da dijital ortam tanımlanmış, fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin çevrimiçi faaliyetin gerçekleştiği ortam olarak ifade edilmiştir. Bu doğrultuda web cam üzerinden çalışanı takip etmek, çalışırken girdiği sitelerin işiyle olan bağlantısını sorgulamak, mouse tıklama sayısı ile performansını ölçmek, tatil için izne tabi tutmak fiziki ortamda oluşan bağıllıktan bile daha sıkı bir bağıllık oluşturmaktadır.

Hizmet karşılığı ödeme unsuru gerçekleşmektedir. Hatta ödemenin ötesinde bedelin dolar karşılığı olması ve döviz kurunun mevcut durumundan kaynaklı olarak vergisel risk altında kalmayalım düşüncesi hâkim durumdadır.

Bu koşullarda yabancı işverenden elde edilen

1 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ücret, aşağıdaki GVK'nın 23/14-a. maddesinde ve 147 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan şartları sağlaması koşuluyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

-Bağlı olunan işverenin dar mükellef olması ve bu dar mükellefin Türkiye'de herhangi bir faaliyetinin olmaması.

-Ücret niteliğinde oluşacak olan gelirin dar mükellefin yurtdışı kazançlarından döviz olarak ödenmesi.

Yukarıdaki şartlar sağlanmadığı durumda ise GVK'nın 95/1. maddesinde ücretlerini yabancı memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı için tevkifat usulünün cari olmadığı belirtilmiş ve bu kişilerin elde ettiği ücretleri yıllık beyanname ile bildirmesi gerektiği açıklanmıştır.

## 2.2. Serbest Meslek Kazancı

GVK'nın 65. maddesinde serbest meslek faaliyeti: "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması" şeklinde tanımlanmıştır. Dijital ortamda sağlanan hizmet hangi koşullarda oluşursa oluşsun yani işverene bağlı veya bağlı olmaksızın sağlansa bile ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmaktadır. Kanun maddesinde tanımlama yapılırken cümlenin sonunda serbest meslek kazancını, ücret kazancından ayıran önemli bir şart koşulmuştur. Cümlenin sonuna kadar her iki kazancın konusunu da oluşturabilecek faaliyet "işverene tabi olmaksızın yapılması" koşuluyla serbest meslek faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Makalemizin 1.2. bölümünde işverene bağlı olmaksızın aracı platformun buluşturması sonrası ticari aktörlerin anlaşarak gerçekleştirdiği,

- kanundaki mezkûr tabilik unsuru olmaksızın,
- proje bazlı anlaşmayla,

-işverenin hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunmadığı koşullarda,

-iş yapmanın istediği şekilde işi/zamanı/mekânı yöneterek verdiği,

Logo tasarımı, PDF olarak kayıtlı dosyayı Word kayıt türüne çevirme, JPEG formatındaki fotoğrafları istenen boyutlarda kırpma gibi hizmetler serbest meslek kazancının konusunu oluşturmaktadır.

Yukarıda bahsedilen koşullarda elde edilen serbest meslek kazancı için GVK'nın 85. maddesi gereği kazanç elde edilmese dahi yıllık beyanname verilmesi zorunludur.

GVK'nın mükerrer 20. maddesinde ise belli koşullar için serbest meslek faaliyet kazancının üç vergilendirme döneminde ayrı ayrı 75.000 TL'si gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu kapsamdaki istisna için: ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti taşımak, 29 yaşını doldurmamış olmak, tam mükellef gerçek kişi olmak, işe başlamayı zamanında bildirmek, işi bizzat yönetmek veya başında durmak gibi şartlar istenmektedir.

## 2.3. Diğer Kazanç Ve İrat (Arızı SMK)

GVK'nın 82/4. maddesinde arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen hasılat arızı kazanç olarak tanımlanmıştır. Bir önceki başlıkta ifa edilen hizmet mutad ve sürekli olarak gerçekleştirilmiyorsa arızı kazancın konusunu oluşturur. Burada elde edilen arızı serbest meslek kazancının 58.000 TL'si 2022 yılı için gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisna kazancının üstünde bir kazanç elde edilmesi durumunda GVK 86. maddesinin mefhumu muhalifinden kaynaklı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.



## 2.4. Sermaye Şirketi Kurarak Elde Edilen Ticari Kazanç

Bu tarz faaliyetlerde elde edilen kazanç için gerçek kişiler sermaye şirketi kurarak faaliyet kazancını ticari kazanç haline dönüştürmektedir. Genelde bu dönüşüm için ise anonim şirketten ziyade limited şirket türü seçilmektedir. Çünkü limited şirketler için daha az prosedür ve masraf gerekmektedir. Bu dönüşümde para kazananların asıl amacı ise daha az vergilemeye tabi olmaktır. Bu kapsamda elde edilen ticari kazanç şirketleşme ile beraber 2022 yılı için yüzde 23 kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Ayrıca limited şirketler için ortağa kar payı dağıtıldığı zaman yüzde 10'luk stopaj oluşsa dahi gelir vergisinde artan oranlı vergilemenin en üst diliminde vergi oranının yüzde 40 olduğu düşünüldüğünde önemli bir avantaj sağlamaktadır. Ama bu karşılaştırma her kazanç tutarı için geçerli değildir. Bu durum genelde üst dilimde yer alan kazanç tutarının üstünde kazanç elde edenler için lehe tablo sunabilir.

## 2.5. Elde Edilen Kazanç İçin İndirim

Bu kazanç konusu için belirli koşullar içermesi şartıyla hem GVK'da hem 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK)<sup>3</sup> matrah tespit edilirken yüzde 50 indirim hakkı tanınmıştır. Bu indirim hakkı GVK'nın 89/13. maddesinde ve KVK'nın 10/ğ maddesinde paralel çerçevede kanuna işlenmiştir. Yani kanun koyucu indirim hakkı için gelirin türünü önemsememekte sadece koşulların sağlanmasını şart koşmaktadır. Bu koşullar genel hatlarıyla aşağıda iki maddede toplanmıştır.

1- Bu kanun maddelerinde indirim konusu olacak hizmetin konuları sıralanmıştır. Bizim makalemizi ilgilendiren konular ise mimari,

mühendislik, tasarım, yazılım, veri depolama hizmetleridir.

2- Söz konusu hizmetten dar mükellefe Türkiye'de verilen ama yurtdışında yararlanılan hizmet olması ve burada faturanın dar mükellef adına (7 seri no.lu KV GT) kesilmesi gerekmektedir.

## 2.6. Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK)<sup>4</sup> 1. maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari veya serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki hizmetler KDV'ye tabidir denilmiştir. Bu doğrultuda makalemizdeki bahse konu hizmet, KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. KDVK'nın 11. maddesinde yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisnadır denilmiştir. Söz konusu hizmetin istisna olması için ise KDVK'nın 12. maddesinde hizmetten ayrıca yurtdışında yararlanılması şart koşulmuştur. Bu doğrultuda uzaktan teknolojik ortamda yurtdışındaki müşteriye verilen söz konusu hizmetler yurtdışında yararlanılması koşuluyla KDV'den istisnadır.

## 2.7. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) Kapsamında Değerlendirme

Hizmet konusu gelir türünü değerlendirdikten sonra hizmet verilen ülke ile imzalanan ÇVÖA'nın ilgili bölümüne de bakmak gerekmektedir. Bu gerekliliğin sebebi, hizmet verilen bazı yurtdışı mukim bölgeler ile imzalanmış ÇVÖA bulunmaması ve bazı ülkeler ile imzalanan ÇVÖA gereği aynı hizmet konularının farklı vergilendirilebilme niteliğine sahip olabilmesidir. Makalemizin 1.1. bölümünde dar mükellefe sıkı sıkıya bağlı olacak şekilde teknoloji işçisi arayan aracı platform şuan itibariyle sadece ABD'deki

3 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

4 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

şirketler için çalışan aramaktadır. Bu çerçevede sadece ABD ile imzalanan ÇVÖA kapsamında ücret/smk/ticari kazancın nasıl vergilendireceğini ele alacağım. Hizmet verilen ülkelerin farklı olması durumunda ilgili ülke ile imzalanan ÇVÖA'ya bakmak önem arz etmektedir. ABD ile imzalanan ÇVÖA'da ücret ve SMK kazancı nezdinde yürütülen faaliyet kapsamında diğer mukim devletin vergileme hakkı için en başta diğer mukim devlette 183 gün bulunma şart koyulduğu için home ofis çalışanların ABD'ye gitmeden Türkiye'den verdiği hizmetlerde vergileme hakkı Türkiye'ye aittir. Ticari kazanç için ise mezkûr anlaşmanın 1/7. maddesinde: "Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir." denilmiştir. Bu çerçevede hizmetler genelde Türkiye'den verildiği ve ABD'de yer alan işyeri vasıtasıyla verilmediği için vergileme hakkı Türkiye'dedir. Dijital işyeri doğrultusunda verilen hizmetler için ise vergileme hakkının gerçek tarafını belirlemeye yönelik güncelleme çalışmaları ise devam etmektedir.

## SONUÇ

İş süreçlerinin veriye dayalı metotlarla yönetildiği endüstri 4.0 derimi ile uzaktan çalışma gitgide daha yaygın hale gelmektedir. Bu çalışma şekli uluslararası arenada hem rekabetçi bir ortam oluşturmakta hem de yetenek avcılığına dönüşmüş durumdadır. Bu kapsamda elde edilen gelir konusu ise kanunda fiziksel işyeri koşullarında yorumlanmıştır. Dolayısıyla bu hizmet türlerinin dijitalde home ofis olarak verilmesi ile vergilendirmeye yönelik hususlar zihinleri biraz karıştırmış durumdadır. En nihayetinde gerçek kişi olarak işverenin emir ve talimatları doğrultusunda işverene sözleşme

veya fiili boyutta gerçek bir bağlılık ile yürütülen hizmette elde edilen gelir ücrettir. Burada işverene bağlı olmaksızın proje bazlı olarak çalışanın istediği şekilde işi-zamanı-mekânı yöneterek elde ettiği gelir ise serbest meslek kazancıdır. Bu serbest meslek faaliyeti de arızı olarak gerçekleştirildi ise kazancın konusu arızı serbest meslek kazancıdır. Limited şirket kurup bu şirket üzerinden verilen hizmetlerin kazancı ise ticari kazançtır. Bu doğrultuda her gelir konusu için istisna-indirim-çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması şartları makalemizin önceki kısımlarında değerlendirilmiştir. Ayrıca bu kapsamdaki hizmet, ihracat konusu olmasından kaynaklı olarak KDV'den istisnadır. En nihayetinde uzaktan çalışmanın her gün farklı bir noktaya evrilmesinden ve her çalışma koşulunun kendi içinde farklı zorunluluklar barındırmasından kaynaklı olarak her gelir türünün yukarı kısımlarda yer verilen yasal açıklamalar minvalinde kendine özgü yorumlanması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında İmzalanan ÇVÖA