

Sınır ötesi iş seyahatlerinde vergi ve sosyal güvenlik riskleri

Tamer Türkyılmaz

Giriş

Küreselleşen dünyada kendine yer bulmuş çok uluslu şirketlerin bünyesindeki çalışanların satın alma işlemleri, yeni bir ülkede pazara girilmesi, yeni ürün için pazarlama-satış-eğitim faaliyetlerinin yürütülmesi, şirket içi toplantılar, müşteri ve tedarikçi görüşmeleri, iç denetim faaliyetleri, IT- bakım işlemlerinin yerine getirilmesi gibi nedenlerle ülkelerarası iş seyahatlerine çıktıkları görülmektedir.

Ancak, her geçen yıl artarak seyir gösteren iş seyahati yoğunluğunun dünya çapındaki çok sayıda ülkede vergi, sosyal güvenlik ve göç otoritelerinin de dikkatini çektiği, kanun koyucuların bu konuya ilişkin özel düzenlemeler yaptıkları bilinmektedir.

Küresel ölçekteki şirketlerde bahsi geçen iş seyahatlerinin yılda toplamda 10.000 ziyaret gibi büyük sayılara ulaşabildiği bilinmektedir. Dolayısıyla her birinin kapsamının şirketlerin insan kaynakları ekiplerince iyi bir şekilde belirlenmesinin ise zorluklar yaratacağı aşikârdır. Bu anlamda, iyi bir şekilde gözden geçirilerek düzenlenmemiş, kontrol mekanizmasından yoksun seyahat politikaları, iş seyahatine çıkan kişileri ve ilgili şirketleri zor durumda bırakabilecek, bütçesel sıkıntılara neden olabilecek ve dahası, yerine getirilmesi gerekli yükümlülüklerin gözden kaçırılması sebebiyle itibar kaybına da yol açabilecektir.

İş seyahatinde yapılan işin mahiyeti

Kişiler ticari veya turist vizeleri alabilmekte ya da müteakabiliyet esasına göre bir takım ülkelerden herhangi bir vizeye gereksinim duyulmaksızın bir diğer ülkeye giriş yapabilmektedirler. Ancak sayılan şekillerde ülkeye giriş yapan kişilerin, hangi vize türüyle geldiklerinden ziyade, Türkiye'de icra ettikleri işin mahiyetinin önem arz edeceği aşikârdır.

Bu anlamda herhangi bir yurt dışı görevlendirme yapısı olmaksızın, "iş seyahati" şeklinde adlandırılarak şirketleri tarafından Türkiye'ye gönderilen yabancı çalışanların veya Türkiye'den benzer şekilde yurt dışına gönderilen kişilerin icra edecekleri faaliyetin ilgili otoritelerce de "iş seyahati" olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin anlaşılması önemlidir.

Risklerin çeşitliliği göz önüne alındığında detaylı bir inceleme yapmak, bu çalışmanın kapsamını aşmaktadır, ancak yine de kısaca bu risklere değinmek faydalı olacaktır.

Daimi temsilcilik

Gelir Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinde daimi temsilcilik "Bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir" şeklinde tanımlanmış, aşağıda yazılı kimselerin başkaca şartlar aranmaksızın daimi temsilci sayılacağı hükmolunmuştur:

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;
2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Öte yandan çifte vergiyi önleme (ÇVÖ) anlaşmalarına temel olan OECD Model Anlaşması'nda ise daimi temsilcilik "Bir Akit Devlette bir teşebbüs adına hareket eder ve bu teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olup bu yetkisini mutaden kullanırsa, bu kişinin faaliyetleri, 4'üncü fıkrada belirtilen ve işe ilişkin sabit bir yerden yapılması durumunda bu yeri işyeri haline getirmeyen nitelikteki faaliyetlerden olmadıkça bu teşebbüs, bu Devlette, bu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir." şeklinde tanımlanmıştır.

Dolayısıyla, Türkiye’de iş seyahatinde bulunacak olan kişilerin yürütecekleri faaliyetleri sırasında yukarıdaki hükümlere göre (örneğin kişilerin yurt dışındaki şirket adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olması, bir satış organizasyonu kapsamında yurt dışı şirket adına işlem yürütmeleri vb.) kişilerin yurt dışındaki firma için daimi temsilci olarak addedilmesi söz konusu olabilecek, dar mükellef kurumların Türkiye’de mükellefiyet tesis ettirmeleri icap edecektir. Bu anlamda, gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve transfer fiyatlandırması yönünden bir takım risklerin de ortaya çıkabileceği tabiidir.

Bağımlı ve bağımsız faaliyetler

Turist vizesi veya ticari vize olarak Türkiye’ye gelen yabancı kişilerin çalışma ve oturma izni almaksızın uzun süreli iş seyahati olarak tanımlayabilecekleri faaliyetlerinin, bir işçi ve işveren ilişkisi kapsamında olup olmayacağını değerlendirilmesi ve durumlarının vergi, sosyal güvenlik ve göçmenlik ile ilgili kanunlar açısından incelenmesi gerekmektedir.

Türkiye’de, iş seyahati olarak tasarlanan bir faaliyetin icrası esnasında Türkiye’deki şirketlerle işçi – işveren ilişkisi içerisinde olan dar mükellef kişilerin yurt dışındaki şirketlerden elde edecekleri ücret gelirlerinin (ilgili ülke ile Türkiye arasında imzalanmış bir çifte vergiyi önleme anlaşmasının olmaması durumunda Gelir Vergisi Kanunu, yürürlükte bir çifte vergiyi önleme anlaşmasının bulunması durumunda ise anlaşmanın bağımlı faaliyetleri düzenleyen maddelerindeki hükümler de göz önünde bulundurulmak suretiyle tespit edilecek Türkiye’deki çalışmalarına istinaden ödenen ücretlerin) Türkiye’de vergilendirilmesi gerekebilecektir. Öte yandan 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve 8361 Sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkındaki Kanun’un Türkiye’deki şirketlere bildirim yükümlülükleri getirdiklerini ve Türkiye’de oturma izni bulunmayan yabancı çalışanların, vergi dairelerinin yetki alanlarının ikametgâh usulüne göre belirlenmesi nedeniyle beyana tabi olan gelirlerini beyan edememelerinin söz konusu olabileceğini ya da çalışma ve oturma izni almamış kişilerin sosyal güvenlik sistemine entegrasyonu konusunda da sorunlar yaşanacağını belirtmekte fayda bulunmaktadır.

Diğer taraftan, bir takım iş seyahati faaliyetlerinin ise vergi idaresince serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilebileceği (örneğin IT- bakım, kurulum, eğitim vb. faaliyetler) ve bu faaliyetler üzerinden, ilgili şirketlerin tevkifat ve sorumlu sıfatıyla KDV yükümlülüklerinin doğabileceğini göz önünde bulundurulması gerekeceği tabiidir. Hizmetin bedelsiz verilmesi durumunda da olayın KDV’nin konusuna girebileceği gibi, diğer taraftan da transfer fiyatlandırması ile ilgili risklere de yol açılabilecektir.

Risklerin önlenmesi

Yukarıda da belirtildiği gibi kapsamı iyi bir şekilde düzenlenmemiş ve kontrol mekanizmasının dışında bırakılmış iş seyahatlerinin hem kişiler için, hem de şirketler için ciddi riskler oluşturabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Ancak, risk konularının farklı uzmanlıklar gerektirmesi, çok sayıda ülkenin mevzuatlarına ilişkin değerlendirme yapılması gerekliliği, ilgili birimlerin kendi günlük işlerinin yoğunluğu gibi nedenlerle şirketlerin insan kaynakları ve vergi bölümlerinin küresel anlamda bir yapı ve kontrol mekanizması oluşturabilmesi noktasında da büyük zorluklar olduğu açıktır.

Öte yandan, yerel otoritelerin (Gelir İdaresi Başkanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Göç İdaresi vb.) birbirleriyle iletişim halinde oldukları bilinmekte, hatta ülkelerce imza altına alınmış ikili ve toplu anlaşmaların bir sonucu olarak otoritelerin diğer ülke otoriteleri ile karşılıklı bilgi paylaşımında buldukları ve bilgilere istinaden inceleme başlatabildikleri gözlemlenmektedir.

Küresel anlamda otoritelerin ve kanun koyucuların “iş seyahatleri” konusuna odaklanmaya başladıkları ve bu konulara ilişkin hızla önlemler aldıkları belirtilmektedir. Örneğin Avustralya, Çin ve Kanada yakın zamanda işyeri ve daimi temsilcilik ile ilgili tanımlarını iş seyahati için ülkelere gelenleri de etkileyebilecek şekilde değiştirmiş; İspanya, Almanya, Fransa, İsviçre, Endonezya, Kenya, ABD, Kanada, Tayland ve daha pek çok ülke göçmenlikle ilgili kanunlarını 2015 yıl içerisinde tekrar gözden geçirerek değiştirmiştir. 2013 yılında İngiltere, Kanada ve Hong Kong’da göçmenlikle ilgili soruşturmalar sonucunda “iş seyahati”ne çıkmış olan çalışanlar tutuklanmış ve ABD’de ticari vize ile ülkeye giriş yaparak çalıştıkları tespit edilen kişilere toplam 34 milyon dolar ceza kesilmiş, İngiltere’de ücret gelirlerinin bildirilmediği veya eksik bildirildiği gerekçesiyle toplamı 40 milyon sterlini aşkın, ABD’de yine aynı nedenlerle yaklaşık 20 milyon dolar vergi tarhiyatı, ceza ve faiz otoritelerce tahsil edilmiştir.

Otoritelerin “iş seyahati” kavramının kötüye kullanılması noktasında giderek agresifleşen tutumu karşısında şirketlerin kendilerini risklerden koruyabilmeleri amacıyla EY bünyesinde de İngiltere merkezli bir yapı oluşturulmuş ve 100’ü aşkın ülkede İş Hukuku, Göçmenlik, Vergi (Transfer Fiyatlandırması, Dolaylı Vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi vb.) ve Sosyal Güvenlik konularında uzman ekiplerin bir araya gelmesi sağlanmıştır.

Bu büyük ekip, müşterilerimizin iş seyahati politikalarını inceleyerek süreçler ile ilgili danışmanlık hizmeti sağlamakta ve en iyi sonuçların alınabilmesi için değişim yönetimi noktasında da destek vermektedir. Öte yandan iş seyahatlerinin tek bir merkezden takip edilebilmesi ve kişilerin de kendi kontrollerini yapabilmeleri amacıyla bütünleşmiş teknolojiler ve çevrimiçi araçlar da geliştirilmiştir. Örneğin EY GlobalOne Tracer adı ile Android, IOS, Blackberry ve Windows Phone için uygulama marketlerinde bulunabilecek olan uygulama ile kişilerin GPS yardımıyla ülkelerde geçirdikleri günlerin raporlanması ve vergi, sosyal güvenlik ve göçmenlik ile ilgili olarak ülkelerde geçirilen gün sayılarının herhangi bir risk oluşturup oluşturmadığının belirlenebilmesi, gerektiği durumlarda da gerekli önlemlerin alınabilmesine imkân tanınmaktadır.

Sonuç

Kişiler, şirketlerinin menfaatleri için sair nedenlerle yurt dışında “iş seyahati”ne çıkabilmekte ve bu seyahatleri dolayısıyla gittikleri ülkelerde bir takım faaliyetler yürütmektedirler. Ancak giderek küreselleşen dünyada kanun koyucular ile vergi, sosyal güvenlik ve göç otoriteleri de artan hareketlilikleri takip etmekte ve kötüye kullanımları önlemek adına gerekli düzenlemeleri yaparak denetim ve ceza mekanizmalarını devreye sokmaktadırlar.

Dolayısıyla hem çalışanların, hem de kurumların gelir vergisi, kurumlar vergisi (daimi temsilcilik), transfer fiyatlandırması, katma değer vergisi, sosyal güvenlik primleri ve göçmenlik ile ilgili risklere (idari para cezaları, vergi tarhiyatları ve bunlara ilişkin ceza – faiz – yaptırımlar, geriye dönük sosyal güvenlik prim ödemeleri ve bunlara ilişkin ceza – faiz – yaptırımlar, belirli sürelerle ilgili ülkeye girişin yasaklanması, hapis cezaları vb.) maruz kalmalarının önüne geçilebilmesi için seyahat politikalarını gözden geçirmeleri ve çalışanların farkındalıklarını artırarak seyahatler üzerinde kontrol mekanizmaları geliştirmeleri faydalı olacaktır.

Kaynaklar:

- Gelir Vergisi Kanunu
- OECD Model Anlaşması
- EY Short Term Business Traveler Report, 2014 – 2015

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.