

Covid-19 nedeniyle Türkiye’de bulunan çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesi

Tamer Türkyılmaz
Erkan Bulut

I. Giriş

Çin’den başlayarak hızla tüm dünyaya yayılan, Türkiye’nin de mart ayı itibarıyla en büyük gündem maddelerinden biri haline gelen Covid-19 virüsünün ekonomi de dahil pek çok alanı ciddi anlamda etkilediğini söyleyebiliriz.

Virüsün ekonomik hayata ilişkin büyük etkilerinden biri de iş yapma şeklimizin değişmesi oldu. Şirketler virüsün kendi bünyelerinde yayılmasını önlemek adına çalışanlarını evden çalışmaya yönlendirirken, uluslararası hareketliliği olan çalışanlar da bu beklenmedik duruma karşı farklı reaksiyonlar gösterdiler.

Biz de bu çalışmamızda, yurt dışında ikamet eden veya uluslararası görevlendirme ile yurt dışında çalışmakta iken tedbir amaçlı Türkiye’ye dönen, yurt dışında bir şirket ile sözleşme imzaladıktan sonra pandemi nedeniyle bu görevlerini Türkiye’den ifa eden çalışanlar ile uçuş yasakları nedeniyle beklenmedik bir şekilde Türkiye’de kalan yabancıların Türkiye’deki vergi yükümlülüklerini inceleyeceğiz.

II. Mukimlik

Mukimlik, kişinin vergisel anlamda yerleşik sayılmasını ifade eden bir kavramdır ve iki açıdan önemi büyüktür. Birincisi, ilke olarak kişiler yerleşik (mukim) oldukları ülkede dünya üzerinde elde ettikleri bütün gelirler üzerinden vergilendirilirler. İkinci önemli husus ise şudur; iki ülke arasında akdedilmiş çifte vergilendirmeyi önleme (ÇVÖ) anlaşması bulunuyorsa, bu anlaşmaya göre kişinin mukim olmadığı ülkenin de vergilendirme hakkına sahip olduğu bir durumda ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmakla yükümlü olan devlet, kişinin mukimi olduğu devlettir. Dolayısıyla Türkiye mukimi olan kişiler için, Türkiye bu kişileri hem nerede elde edildiğine bakılmaksızın bütün gelirleri üzerinden vergileyecek, hem de çifte vergilendirme söz konusu olduğunda bunun giderilmesini sağlamakla yükümlü olacaktır.

Peki, kişilerin Türkiye’de mukim olup olmadıklarına ilişkin tespiti nasıl yapabiliriz? Küresel hareketliliği haiz bulunmayan kişiler için tespiti kolaylıkla mümkünken, uluslararası görevlendirme ile farklı bir ülkeye gitmiş olan veya farklı bir ülkeden Türkiye’ye gelmiş olan kişilerde bu değerlendirme ziyadesiyle karmaşık bir hal alabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nda mukimlik, Kanun’un “Türkiye’de yerleşme” başlıklı 4. maddesinde düzenlenmiştir:

Aşağıda yazılı kimseler Türkiye’de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye’de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 19’uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)

Aynı Kanun'un 3. maddesinde ise şöyle denilmiştir:

Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmî daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

Türkiye'deki yerel vergi mevzuatı açısından "tam mükellef" in, yani dünya üzerinde elde ettikleri tüm gelirler üzerinden, Türkiye'de vergi vermeye mecbur olan kimselerin sınırları yukarıda anılan maddelerle belirlenmiştir. Öte yandan kanun koyucu, kimlerin Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacağını (dar mükellef) takip eden maddelerle hüküm altına almıştır.

3. maddede yer alan "6 aydan fazla süreyle Türkiye'de kalanların yerleşik sayılması" kuralına 5. madde ile istisna getirilmiş ve aşağıda sayılan yabancıların memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, yerleşmiş sayılmayacakları belirtilmiştir:

Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen;

- İş adamları,
- İlim ve fen adamları,
- Uzmanlar,
- Memurlar,
- Basın ve yayın muhabirleri,
- Durumu sayılanlara benzeyen kimseler.

Aşağıdaki nedenlerle Türkiye'de bulunan kişiler:

- Tahsil,
- Tedavi,
- Seyahat,
- İstirahat.

Aşağıda anılanlar gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar:

- Tutukluluk,
- Hükümlülük,
- Hastalık.

Her ne kadar doğrudan hasta olmamış olsalar da salgın hastalığın yarattığı ortam nedeniyle Türkiye'de kalan kişilerin bu kapsamda değerlendirilmesi ve pandemiden hemen

önce Türkiye'ye gelmiş ve kısa sürede dönme niyetinde oldukları halde uçuş yasakları, karantina önlemleri gibi nedenlerle Türkiye'de kalmak durumunda olan kişilerin dar mükellef olarak nitelendirilmesinin yukarıda anılan kanun hükmünün ruhuna uygun düşeceği düşünülmektedir. Öte yandan, Kanun'da bu kişilere ilişkin belirlemeyi yaparken kanun koyucunun "yabancılar" ifadesi kullanması nedeniyle, olağan durumda yurt dışında yerleşik olup Covid-19 sebebiyle Türkiye'de 6 aydan fazla süreyle bulunan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının bu hükümden yararlanamayacağı ileri sürülebilecektir.

Yukarıda anılan hükümler, kişinin Türk gelir vergisi mevzuatı uyarınca mukimliğinin tespiti için değerlendirilecek hükümlerdir. Ancak kişiler ayrıca farklı bir ülkenin yerel mevzuatına göre orada mukim sayılıyorsa çifte mukimlik sorunu için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına başvurmak gerekecektir.

Ek olarak, OECD sekretaryası, "Covid-19 Krizinin Vergi Antlaşmalarının Analizine Etkisi" başlığıyla yayımladığı rehberde, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması uyarınca mukimlik tespiti yapılırken ülkelerin, Covid-19 krizinin büyük değişimlere yol açması ve istisnai bir durum olması nedeniyle, kısa vadede vergi idareleri ve yetkili makamların kişilerin mukimlik durumunu değerlendirirken "daha normal" bir zaman dilimini göz önünde bulundurmaları gerektiğini ifade etmiştir.

Mukimlik konusuyla ilgili olarak pek çok ülkenin Covid-19 döneminde kendi ülkelerinde geçirilen sürelerle ilişkin ek açıklamalar yaptıklarını ve kuralları esnettiklerini görüyoruz. Ancak Türkiye için böyle bir durum şu ana kadar söz konusu değil. Dolayısıyla mukimliğe ilişkin değerlendirme yaparken ilgili kanun maddelerinin yorumlanması yolu ile değerlendirme yapılması gerekecektir.

III. Ücret ödemelerinin vergilendirilmesi

Ücret, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan 7 gelir unsurundan biridir ve bu anlamda "Kanun'un vergilendirilmesini ön gördüğü bir gelirdir" diyebiliriz. Ücret, çalışanlar açısından bakıldığında dar anlamda, yalnızca ay sonunda ellerine geçen aylık olarak düşünülmektedir. Ancak hem Türkiye'deki vergi mevzuatı hem de OECD ülkelerindeki uygulamalara bakıldığında kanun koyucular ve otoriteler ücreti oldukça geniş anlamda, çalışana sağlanan her türlü menfaat olarak nitelendirmektedirler.

Nitekim Gelir Vergisi Kanunu 61. maddede yer alan tanım da oldukça geniştir:

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına ilişkin mevzuat bu tanıma herhangi bir farklılık getirme yetkisine sahip değil. Dolayısıyla anlaşmanın buradaki fonksiyonu vergileme hakkının hangi devlete ait olduğunun belirlenmesidir. Ancak dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta, mevzuatımızda ücret olarak tanımlanan ödemelerin anlaşmada farklı maddelere dağılmış bir şekilde bulunabileceğidir. O ödeme bazında vergileme hakkının tespiti için ilgili maddeye bakılması gerekecektir. Örnek vermek gerekirse, çalışanların aldığı ücretler "bağımlı ilişkiler" başlığı altında bir maddede düzenlenmişken,

yönetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı gibi ödemeler “müdürlere yapılan ödemeler” başlığıyla (bazı anlaşmalarda farklı başlıkla ifade edilmiş olabilirler) farklı bir maddede yer almaktadır. Ancak bakıldığında Gelir Vergisi Kanunu açısından her ikisi de 61. maddede düzenlenen ücret ödemesi kapsamındadır ve aynı şekilde vergilenirler.

IV. Vergilendirmede Covid-19 etkisi

Covid-19 salgınının başlangıç aylarında tedbirler arasında yer alan; kişilerin evlerinde kalmalarına yönelik İçişleri Bakanlığı genelgesi (hafta sonları ve resmî/dini bayramlarda ilan edilen sokağa çıkma yasakları, şehirler arası ve uluslararası seyahat yasağı vb.) yurt dışında bulunan vatandaşların bu süreleri kendi ülkelerinde geçirmelerine, yurt dışına yerleşmeyi planlayan çalışanların fiziksel olarak Türkiye’de bulunup gitmeyi planladıkları ülkedeki işverenleri adına Türkiye’den çalışmalarına ve halihazırda Türkiye’de bulunan ve kendi ülkelerine dönemeyen yabancıların Türkiye’de planlanan sürelerden daha fazla kalmalarına yol açmıştır.

Aşağıda, Covid-19 nedeniyle ortaya çıkan senaryolardan bazılarını irdeleyeceğiz:

a. Yurt dışında yerleşik olup Covid-19 dönemini Türkiye’de geçiren kişilerin durumları

Şirketlerin uzaktan çalışma modeline hızla adapte olmalarının neticesinde halihazırda yurt dışında yerleşik olan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarından, Covid-19 dönemini memleketleri Türkiye’de geçirme eğiliminde olanların ciddi sayılara ulaştığını görüyoruz. Ek olarak aynı dönemde, iş seyahati v.b. nedenlerle Türkiye’ye gelen ancak memleketlerine geri dönemeyen yabancı çalışanların da olduğunu biliyoruz.

Böylesi bir küresel felaket durumunda vergi konusunun akla gelen ilk husus olmadığı malum, ancak yine de Türkiye’de bulunmak suretiyle uzaktaki şirketleri için çalışan kimseler için bir noktada bu konuyu değerlendirmenin ileride sürprizlerle karşılaşmamak adına gerekli olduğunu belirtmekte fayda var.

Gerçek kişilerin vergilendirilmesine ilişkin olarak yapılacak ilk değerlendirme mukimliğe ilişkin olacaktır. Yukarıda mukimlikle ilgili bölümde yer verdiğimiz kanun hükümleri kapsamında bu kişilerin Türkiye’de yerleşik sayılıp sayılmayacakları ve gelirlerinin Türkiye’de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği veya vergilendirilecekse de kapsamının ne olacağı açısından önemli olacaktır.

Türkiye’de yerleşik sayılacak kimseler, yurt içi ve yurt dışı kaynaklı bütün gelirleri için yerleşik olmaya başladıkları tarih itibarıyla Türkiye’de vergi ödemekle yükümlü olacakken, yerleşik sayılmayanlar (dar mükellefler) yalnızca Türkiye kaynaklı kazançları üzerinden Türkiye’de vergi ödeyeceklerdir.

Türkiye’de yerleşikler için vergilendirme esasında geniş kapsamlı ve çok fazla soru işareti barındırmıyor ancak dar mükellefler için “Türkiye kaynaklı kazanç” ifadesinin ne anlama geldiğini değerlendirmek gerekiyor. Bu çalışmanın konusu bakımında değerlendirmemiz yalnızca ücret gelirleriyle sınırlı tutacağız.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddesi uyarınca bir ücret gelirin Türkiye’den elde edilmiş sayılması için, aşağıdaki iki seçenektен herhangi birinin tek başına bulunması yeterlidir:

- a- Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş olması,
- b- Ödemenin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de gider yazılması.

Dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca hizmet Türkiye'de ifa edilmiş olmasa bile ödeme Türkiye'den yapıldıysa ücret Türkiye'de elde edilmiş sayılmakta ve vergilendirilmekte, ödeme yabancı memlekette yapılmış ve Türkiye'de gider yazılmamış olsa bile hizmet Türkiye'de ifa edildiyse ücret Türkiye'de elde edilmiş sayılarak vergilendirilmektedir.

Covid-19 nedeniyle Türkiye'de bulunmaya başlayan dar mükellef çalışanların durumu daha çok hizmetin Türkiye'den ifa edildiği, ancak ödemenin yabancı memlekette yapıldığı durumdur. Dolayısıyla yalnızca Gelir Vergisi Kanunu'na baktığımızda, bu kişilerin Türkiye'de bulunmak suretiyle çalışarak ücret geliri elde etmeleri durumunda, bu gelirlerinin ilk günden itibaren vergilendirilmesi gerekeceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ancak, dar mükellefler için iki durumda bu değerlendirmeyi yalnızca Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine bakarak yapabiliriz:

1. Kişilerin yerleşik oldukları ülke ile Türkiye arasında akdedilmiş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmuyorsa,
2. Kişiler farklı bir ülkede yerleşik sayılmıyorlarsa (iki ülke arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanabilmesi için kişilerin söz konusu iki ülkeden en az birinde yerleşik sayılması gerekmektedir).

Dolayısıyla bu durumlardan birinin varlığı halinde, vergileme Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılmalı ve kişiler Türkiye'de geçirdikleri günlere atfedilen kazançları için Türkiye'de vergilendirilmelidirler.

Öte yandan, Türkiye'de dar mükellef sayılan kişilerin yerleşik oldukları ülkelerle Türkiye arasında akdedilmiş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunuyorsa, anlaşmanın bağımlı ilişkileri düzenleyen 15. maddesindeki hükümlere göre değerlendirme yapmak gerekecektir. Bu durumda anlaşma metni lokal mevzuatımızdan (Gelir Vergisi Kanunu) hiyerarşik olarak daha yukarıda olduğundan nihai değerlendirmeyi anlaşmaya göre yapmak gerekecektir. Söz konusu maddede 3 koşula yer verilmektedir. Bu 3 koşuldan herhangi birinin ihlali halinde Türkiye'nin, Türkiye'ye atfedilebilir kazancı vergileme hakkı doğacak, her 3 koşul da sağlanıyorsa, Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmayacaktır:

- a) Gelir elde eden kişi, Türkiye'de [bir takvim yılı içinde / bir mali yıl içinde / herhangi bir 12 aylık dönemde]* bir veya birkaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve
- b) Ödeme, bu Türkiye mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve
- c) Ödeme, işverenin Türkiye'de sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,

** Dönemi belirten bu ifadeler anlaşmalarda farklılık gösterdiğinden anlaşma bazında inceleme yapmak gerekecektir.*

Dolayısıyla, Covid-19 kaynaklı nedenlerle Türkiye'de bulunarak yabancı şirketlerin işleri için Türkiye'den çalışmaya devam eden dar mükellef çalışanların kendi durumlarını kontrol etmeleri vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeleri açısından önem arz edecektir.

b. Türkiye’de yerleşik olup yurt dışındaki bir şirket ile sözleşme imzalayan ancak Covid-19 kaynaklı nedenlerle söz konusu şirket için Türkiye’den çalışmaya devam eden kişilerin durumları

Türkiye’de yerleşik yabancıların veya Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının yurt dışındaki şirketlerle işçi ve işveren ilişkisi kurarak o şirketlerin buldukları ülkelere taşındıkları durumlar olabilmektedir. Ancak, pandemi sürecinde çoğu ülkede çalışma izni / vize süreçleri durdurulmuş, uçuş yasakları devreye girmiştir. Dolayısıyla sözleşme imzalayarak ücretlerini söz konusu ülkelerdeki şirketlerden almaya başlayan çalışanların hali hazırda Türkiye’de yerleşik olmaya devam edebildiklerini de görüyoruz.

Bilindiği üzere Türkiye’de yerleşik kişiler Türkiye’den ve yurt dışından elde ettikleri kazançlar için Türkiye’de vergi ödüyorlar ve dar mükelleflerden farklı olarak bu gelirlerin vergilendirilmesi için belirli koşullara bakmak gerekmiyor. Dolayısıyla, Türkiye’de yerleşikken farklı bir ülkeden ücret geliri elde eden çalışanların Türkiye’de gelir vergisi ödeyeceklerini söyleyebiliriz.

Ancak, pek çok ülkede Türkiye’de de olduğu gibi ücretlerin kaynağa kesinti yoluyla vergilendirildiği bir sistem mevcut. Dolayısıyla, kişiler ücretlerini alırken, o ülkenin iç mevzuatına göre hesaplanacak bir vergi kesintisi yapıldıktan sonra net ödemeyi banka hesaplarında görüyor olabilirler. Bu konu ise bir vergi sorunu olarak karşımıza çıkacaktır. Zira, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 15. maddesinin ilk bendi uyarınca söz konusu ülkelerin mukimi olmayan kişilerin, o ülkelerde hizmet ifa etmedikleri durumda ücretlerinin yalnızca mukimi oldukları ülkede (Türkiye) vergilendirilebileceğine ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Türkiye ise bu hükme dayanarak, olası bir çifte vergilendirme durumunda çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin adımları atmayı reddedebilir (normal şartlarda çifte vergiyi önleme yükümlülüğü kişilerin mukim oldukları devlete ait), çünkü anlaşmalar uyarınca çifte vergilendirmenin mukim ülkede önlenebilmesinin birinci koşulu, kaynak ülke sıfatıyla vergilendirme yapan ülkenin, bu vergilendirmeyi anlaşma hükümlerine uygun olarak yapmasıdır. Kişilerin fiilen o ülkelere gidip çalışmadığı, ancak o ülkelerde vergi ödedikleri durum çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması metnine uygun bir vergileme değildir.

OECD sekreteryaşının yukarıda bahsi geçen analizinde de şu ifade yer almaktadır: “İşverenler, esaslı bir vergilendirme hakkına dayanmadığı halde stopaj yapma yükümlülüklerine sahip olabilirler. Dolayısıyla bunların askıya alınması veya vergiyi çalışana iade etmenin bir yolu bulunmalıdır.”

Bu vergileme sorunu esasında yukarıda yer verdiğimiz açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Türkiye ile ilgili değil, fakat kişilerin çalıştıkları şirketin yerleşik olduğu diğer ülke ile alakalı. Dolayısıyla, benzer durumları olan kişilerin söz konusu ülkelerdeki pozisyonlarını değerlendirmeleri de finansal güçlükler yaşamamaları adına önem arz edecektir.

V. Sonuç

Covid-19 döneminin sosyal ve ekonomik hayata etkileri daha hızlı ortaya çıkarken, yıllık beyannamelerin sonraki dönemlerde verilecek olduğu gerçeği göz önünde bulundurulduğunda vergisel etkileri daha sonra gözler önüne serilecektir.

Ancak, beyan dönemini beklemeden olası vergisel riskleri ve varsa vergi ödevlerini önceden tespit ederek olası etkilerini şimdiden ortaya koymak ihtiyatlı bir pozisyon almak

adına fayda sağlayacaktır. Dolayısıyla durumu yukarıda anılanlara benzeyenlerin kendi değerlendirmelerini yapmaları ve gelecek dönemleri buna uygun şekilde planlamaları önem arz etmektedir.

Kaynakça

- Gelir Vergisi Kanunu
- OECD 15. Madde Üzerine Yorumu
- 3 Nisan 2020 tarihli OECD sekreteryasının “Covid-19 Krizinin Vergi Antlaşmalarının Analizine Etkisi”

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.