

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

***ABD MODELİ İŞİĞINDA TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EV EKSENLİ
ÇALIŞMA***

Doktora Tezi

FATMA TURNA

İstanbul, 2020

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

***ABD MODELİ IŞIĞINDA TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EV EKSENLİ
ÇALIŞMA***

Doktora Tezi

FATMA TURNA

Danışman: Dr. Öğr. Üy. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2020

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Fatma Turna
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	:Dr. Öğr. Üy. Ahmet Bumin Doğrusöz
Tez Türü ve Tarihi	: Doktora - Ağustos 2020
Anahtar Kelimeler	: Vergi Hukuku, Ev Eksenli Çalışma, KOVİD-19, Türkiye, ABD.

ÖZET

ABD MODELİ IŞIĞINDA TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EV EKSENLİ ÇALIŞMA

Dördüncü sanayi devrimi olarak bilinen 21. Yüzyıl, bir taraftan dijital dünyaya geçişi başlatmış; diğer taraftan yaşanan salgın hastalıklar nedeniyle pandemi çağı olarak nitelendirilmiştir. Nitekim insanların evden çalışmasını ve sosyal mesafenin korunmasını söyleyen COVID 19 pandemisi, dünyadaki birçok alışkanlığı değiştirmiş; ekonomiyi, eğitimi ve sağlığı eve taşıyarak birçok sektörü sanallaştırmıştır. Özellikle bu süreçte birçok ülke için ev eksenli çalışmak artık bir ayrıcalık olmayıp, bir zorunluluk haline gelmiştir. Öte yandan kayıt dışı ekonominin önemli bir parçası konumunda olan bu çalışma modeli, vergi hukukunu işlevsiz bırakmaktadır. Özellikle Türk vergi hukukunda bu çalışma modeline ilişkin yapılan yasal düzenlemeler yetersiz kalmıştır. Bu nedenle, çalışmamızda öncelikli olarak ev eksenli çalışma modeline ilişkin teorik bilgilere yer verilmiş ve bu çalışma kapsamında oldukça eski bir tarihe sahip olan ABD'nin bu çalışma modeline ilişkin vergileme esasları incelenmiştir. Buna karşılık ülkemizde ise ev eksenli çalışmaya ilişkin vergi uygulamalarındaki sorunlar, yargı kararları ve Gelir İdaresi Başkanlığı görüşleri çerçevesinde incelenmiş ve ABD modeli çerçevesinde değerlendirilmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Fatma Turna
Field	: Finance
Programme	: Fiscal Law
Supervisor	: Assist. Prof. Ahmet Bumin Doğrusöz
Degree Awarded and Date	: Doctor's Degree – August 2020
Keywords	: Tax Law, Home-Based Work, COVID-19, Turkey, USA.

ABSTRACT

AN ANALYSIS ON HOME-BASED WORK IN TURKISH TAX LAW FROM THE STANDPOINT OF THE USA MODEL

The 21st Century, known as the fourth industrial revolution, started the transition to the digital world on the one hand; on the other hand, it was described as an age of pandemic due to epidemics. As a matter of fact, COVID 19 pandemic, which tells people to work from home and maintain social distance, has changed many habits in the world and virtualized many sectors by bringing the economy, education and health home. Especially in this process, home-based work is no longer a privilege for many countries, it has become a necessity. On the other hand, this working model, which is an important part of the informal economy, renders tax law dysfunctional. Especially in Turkish tax law, the legal regulations regarding this working model have been insufficient. For this reason, in our study, primarily theoretical information about home-based working model is included and the taxation principles of this working model of the USA, which has a very old history, were examined. On the other hand, in our country, problems in tax practices related to home-based work were examined within the framework of judicial decisions and the Revenue Administration views and evaluated within the framework of the USA model.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZET.....	I
TABLO LİSTESİ.....	VI
KISALTMALAR.....	VII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİ VE GELİŞİMİ

1. EV EKSENLİ ÇALIŞMA KAVRAMI.....	6
1.1. Kavramsal Çerçeve.....	6
1.2. Ev Eksenli Çalışma Modeli ve Telekomünikasyon Kavramı.....	9
1.3. Ev Eksenli Çalışma Modeline İlişkin Benzer Kavramlar.....	13
1.3.1. Uzaktan Çalışma.....	13
1.3.2. Tele Çalışma.....	14
1.3.3. Sanal/Ev Ofis.....	15
1.3.4. Mobil Çalışma.....	16
1.3.5. Dijital Göçebe.....	17
1.3.6. Evde(n) Çalışma.....	17
1.3.7. Freelancer.....	18
2. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN OLUŞUMU VE TARİHİ GELİŞİMİ.....	19
2.1. İlk İş-Evleri ve Bölmesiz Ofisler.....	20
2.2. Fordist Üretim Sisteminde Ev Eksenli Çalışma Modeli.....	22
2.3. Post-Fordist Üretim Sisteminde Ev Eksenli Çalışma Modeli.....	25
2.4. 21. Yüzyılda Ev Eksenli Çalışma Modeli.....	30
3. PANDEMİ ÇAĞINDA (21.YY) EV EKSENLİ ÇALIŞMA.....	32

İKİNCİ BÖLÜM EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN KAPSAMI

1. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN TÜRLERİ.....	47
1.1. Bağımlı Ev Eksenli Çalışma Modeli.....	47
1.2. Bağımsız Ev Eksenli Çalışma Modeli.....	49
1.3. Bağımlı ve Bağımsız Çalışma Modelinde Belirleyici Unsurlar.....	51
1.3.1. Davranışsal Kontrol.....	52
1.3.2. Finansal Kontrol.....	53
1.3.3. Tarafların İlişkisi.....	54
2. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN ETKİLERİ.....	56

2.1. Ev Eksenli Çalışma Modelinin Olumlu Etkileri.....	58
2.2. Ev Eksenli Çalışma Modelinin Olumsuz Etkileri.....	66
3. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN BOYUTLARI VE CİNSİYET BAKIMINDAN YANSIMALARI.....	73
4. EV EKSENLİ ÇALIŞMA VE KAYIT DIŞI İLİŞKİSİ.....	77
5. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN HUKUKSAL DÜZENİ.....	83
6. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇEŞİTLİ YAKLAŞIMLAR.....	87
6.1. Almanya.....	87
6.2. Kanada.....	92
6.3. İngiltere.....	96

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ABD'DE EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. GENEL KURAL VE TANIMLAR.....	103
1.1. Düzenli Kullanım.....	107
1.2. Özel Kullanım.....	108
2. EVİN İŞ AMAÇLI KULLANIM İSTİSNALARI VE İNDİRİM SINIRLARI....	110
2.1. İş Amaçlı Kullanım.....	112
2.1.1. Asıl İşyeri.....	113
2.1.2. Müşterilerle Görüşme Alanı.....	119
2.1.3. Ayrı Yapı.....	120
2.2. Depolama Hizmeti Olarak Kullanım.....	122
2.3. Kiralık Kullanım.....	123
2.4. Günlük Bakım Merkezi Olarak Kullanım.....	126
2.4.1. Genel Kural.....	126
2.4.2. Diğer Şartlar.....	127
2.4.3. Tahsis Formülü.....	130
2.5. İndirim Sınırı.....	131
3. İNDİRİM HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....	132
3.1. Normal İndirim Yöntemi.....	133
3.1.1. Ev Ofis İndirimleri ve Gider Türleri.....	135
3.1.1.1. Doğrudan Giderler.....	137
3.1.1.2. Dolaylı Giderler.....	138
3.1.1.3. İlişkisiz Giderler.....	138
3.1.2. Amortisman İndiriminin Tespiti.....	147
3.1.3. İndirim Sınırı ve Devir Durumu.....	152
3.2. Basitleştirilmiş İndirim Yöntemi.....	154
3.2.1. Amortisman İndiriminin Tespiti.....	158
3.2.2. İndirim Sınırı ve Devir Durumu.....	158
3.3. Günlük Bakım Merkezleri.....	162
3.3.1. İndirim Hesaplama.....	164
3.3.2. Yemek Programı.....	170
3.3.2.1. Gerçek Maliyetler.....	170

3.3.2.2. Standart Yemek ve Aperatif Fiyat Listeleri.....	171
3.4. İndirim Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	173
4. EV OFİSİN SATIŞI VEYA DEĞİŞİMİ.....	178
4.1. Amortisman İndirimi.....	180
4.2. Düzeltme Esası.....	181
5. MOBİLYA VE EKİPMANLARDA AMORTİSMAN.....	183
5.1. Listelenen Varlık.....	184
5.2. Varlığın İş Amacıyla Satın Alınması.....	187
5.2.1. Bölüm 179 İndirimi.....	188
5.2.2. Modifiye Hızlandırılmış Maliyet Geri Kazanım Sistemi (MACRS).....	190
5.3. Kişisel Varlığın İş Kullanımına Dönüştürülmesi.....	194
6. EV OFİS İNDİRİMİNDE KAYIT TUTMA.....	195

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. TÜRKİYE'DE EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ.....	198
1.1. Genel Olarak.....	198
1.2. Tarihsel Gelişim.....	204
2. TÜRKİYE'DE EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN HUKUKSAL DÜZENİ.....	207
2.1. 4857 Sayılı İş Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler.....	208
2.2. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler.....	211
2.3. 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler.....	214
2.4. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler.....	218
3. İŞ YERİ KAVRAMI VE EV EKSENLİ ÇALIŞMA.....	221
4. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	235
4.1. Gelir Vergisi Kanunu Uygulaması.....	238
4.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması.....	251
4.3. Emlak Vergisi Kanunu Uygulaması.....	259
4.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ve Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) Uygulaması.....	260
4.5. Vergiden Muafiyet Durumu.....	263
4.6. Defter ve Belge Düzeni.....	266
5. TÜRKİYE VE ABD'DE VERGİ UYGULAMALARI BAKIMINDAN EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN ÖRNEKLENDİRİLMESİ.....	267
SONUÇ.....	275
KAYNAKÇA.....	291

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1 : Ev Eksenli Çalışmanın Olumlu Etkisi.....	65
Tablo 2 : Ev Ofis Vergi İndirim Talep Şartları.....	88
Tablo 3 : Araçlarda Uygulanan Sabit Oranlar.....	98
Tablo 4 : Evin İş Amaçlı Kullanılmasında Uygulanan Sabit Oranlar.....	99
Tablo 5 : Kişi Başına Düşen Aylık Sabit Oran.....	100
Tablo 6 : Ev Ofis Giderlerinin Ticari Kullanım Olarak Kabul Edilme Durumu.....	111
Tablo 7 : Evin İş Amaçlı Kullanımına Yönelik İstisnalar.....	127
Tablo 8 : Gider Türleri.....	137
Tablo 9 : 39 Yıl Boyunca Konut Dışı Gayrimenkul Mülkiyeti İçin MACRS Yüzde Tablosu.....	150
Tablo 10 : Standart Yemek ve Aferatif Ücretleri.....	172
Tablo 11 : İndirim Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	177
Tablo 12 : Evin Değerini Artıran veya Azaltan Örnekler.....	182
Tablo 13 : MACRS Yarı-Yıllık Sözleşme Kullanımında 5 ve 7 Yıllık Varlık için Yüzde Tablosu.....	194
Tablo 14 : Ev Eksenli Çalışma Modeline Yönelik Meslek Türleri.....	202
Tablo 15 : Vergi Usul Kanunu’nun 156. Maddesinde Gösterilen İşyeri Örnekleri.....	223
Tablo 16 : OECD Model Anlaşması İşyeri Örnekleri.....	224

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACRS	Hızlandırılmış Maliyet Geri Kazanım Sistemi
AGI	Tespit Edilmiş Brüt Gelir
ADS	Alternatif Amortisman Sistemi
BKZ.	Bakınız
BLS	Çalışma İstatistikleri Bürosu
BM	Birleşmiş Milletler
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
COVID-19	Yeni Koronavirüs
DSÖ	Dünya Sağlık Örgütü
E.	Esas
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
ft²	Feetkare
FWA	Esnek Çalışma Düzenlemesi
GAO	(ABD) Sayıştay
GDS	Genel Amortisman Sistemi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSA	Genel Hizmetler İdaresi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
H1N1	Domuz Gribi
H5N1	Kuş Gribi
ILO	Uluslararası Çalışma Örgütü
İK	İş Kanunu
İSGK	İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu
IRC	Milli Gelirler Yasası
IRS	Milli Gelirler İdaresi
K.	Karar
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KKDF	Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KMK	Kat Mülkiyeti Kanunu
KOVID-19	Yeni Koronavirüs
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MACRS	Modifiye Hızlandırılmış Maliyet Geri Kazanım Sistemi
md.	Madde
MLM	Çok Kademeli Pazarlama
m²	Metrekare
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
OPEC	Petrol İhraç Eden Ülkeler Teşkilatı
OPM	Personel Yönetimi Ofisi
s.	Sayfa
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Sec.	Bölüm
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
USA	Amerika Birleşik Devletleri
vb.	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
yy.	Yüzyıl

GİRİŞ

Dördüncü Sanayi Devrimi olarak bilinen 21. yy ile iş yaşamında yeni bir döneme girilmiştir. Günümüzde, telekomünikasyon ve bilgi depolama sistemleri, uzak çalışanlar arasında bilgi aktarımını etkili olabilecek bir seviyede geliştirmiştir. Teknolojinin hızla gelişmesi, evden çalışmaya imkân verirken, bu eğilimi ileriye taşıyan insanlar olmuştur. Her yaş grubunun, nasıl, ne zaman ve nerede çalışacakları bir anlamda çalışma esnekliğinin temelini oluşturmuştur. İnsanlar geleneksel çalışma (9'dan 5'e) yerine daha çok projeden projeye, işten işe koşan bir modern iş tarzına bürünmüştür. Artık serbest çalışma, çoğu çalışan için bir yaşam tarzı haline gelmiştir.

ABD'de ev eksenli çalışma, Avrupa'ya göre çok daha önce başlamıştır. Genel olarak ABD'de ev eksenli çalışma tartışması, evden merkezi bürolara veya trafik sorunları olan büyük kentlere gidiş-geliş sorunlarıyla yakından ilgili olmuştur. Evde çalışmanın toplumsal düzeyde taraf ve karşıt düşünceleri içeren ilk sistematik analizi ise 1976 yılında yapılmıştır. Burada işe fiziki gidiş ve gelişlerin, ekonomik maliyeti ve kazanımları ile evde oturarak işverenle tele iletişimle bağlantı kurmanın maliyeti ve kazanımları karşılaştırılmıştır. Sonuç olarak ev eksenli çalışmada, trafiğin rahatlatılması ve uzak yerde çalışanların gidiş-geliş sorunları baskın gelmiş ve ABD'de bu çalışma modeli yayılmaya başlamıştır.¹

ABD'de telekomünikasyon çalışma biçimi olarak ifade edilen ev eksenli çalışma modeli, Avrupa'da esnek çalışma biçimi olarak kabul edilmektedir. Zaman ve mekân kavramını ortadan kaldıran bu çalışma modeli, mimari anlamda belirsiz bir mekân olarak ifade edilmektedir. Hâlbuki bu ikili kullanımlı konut türü, oldukça çağdaş ve potansiyel bir yapıya sahiptir. Ülkeler, birçok kalıcı sorunlarını (istihdam, göç vb.) ev ofis çalışma politikası sayesinde zorluklar yaşamadan çözebilmektedir. Diğer taraftan bu çalışma şekli herkese göre değildir. Her şeyden önce evden çalışanların kişisel zamanı ve çalışma zamanını birbirinden ayırarak sınırlandırması önem arz etmektedir. İş verimliliği

¹ Özhan Tıngöy, "Telework Kavramından E-İş Kavramına Geçiş", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi**, Sayı.2 (Aralık 2012), s.57.

açısından öz disiplinini sağlayamayan ve zamanını yönetemeyen kişilerin evden çalışması risk oluşturmaktadır.

Kovid-19 krizi, ev eksenli çalışma modeline geçişin hızlandırılmasını sağlamış ve dijital ev ofis ortamlarının hızlı bir şekilde oluşturulmasına neden olmuştur. Birçok ülke için evden çalışmak artık bir ayrıcalık olmayıp, bir zorunluluk haline gelmiştir. Yeni koronavirüs pandemisinin ortaya çıkması ile aniden ev eksenli çalışma modeli doğrudan merkezi aşamaya itilmiştir. Şüphesiz bu süreçte kovid-19, ev eksenli çalışanlarda ani bir artışa neden olmuş; adeta bir orduya dönüştürmüştür. Muhtemelen bu dönemde, dünyanın en büyük evden çalışma deneyimi gerçekleşmiştir. Bu anlamda kovid-19 pandemisi, işyerleri için ciddi bir paradigma değişikliğine neden olmuştur.

Diğer taraftan DSÖ verilerine göre 21 yüzyıla damgasını vuran Ebola, H1N1 (domuz gribi), H5N1 (kuş gribi), ZİKA, SARS, MERS ve COVID-19 (KOVİD-19) olmak üzere 7 büyük pandemi yaşanmıştır. Bu virüslerin neden olduğu hastalıkların birçoğunun özgün tedavisi veya aşısı bulunmaz iken, en fazla ölüm; domuz gribi, ebola ve kovid-19 virüsünden gerçekleşmiştir. Bu anlamda hali hazırda uzmanların önümüzdeki her 20 yılda bir, böylesi bir salgınla karşılaşma ihtimalimizi tartıştıkları göz önünde bulundurulursa 21. yüzyılı “virüs çağı” veya “pandemi çağı” olarak nitelendirmek pek de yanlış olarak görülmemektedir. Nitekim son 20 yılda gerçekleşen pandemi krizleri de bu durumu kanıtlar niteliktedir.

21. yüzyıl, bir taraftan dijital dünyaya geçişi başlatmış; diğer taraftan yaşanan salgın hastalıklar nedeniyle pandemi çağı olarak nitelendirilmiştir. Pandemi çağında, artık yeniden bir grip salgınının yaşanma ihtimali değil; ne zaman yaşanacağını konuşulması gerekmektedir. İnsanlara evden çalışmayı ve sosyal mesafeyi korumasını söyleyen pandemi krizleri, başta ekonomi olmak üzere iş ve çalışma hayatını derinden etkilemektedir. Bu süreçte ev eksenli çalışma, küresel pandemi krizi ile mücadelede önemli bir adım olarak görülmektedir. Pandemi krizi ile evden çalışmak artık bir ayrıcalık olmayıp, bir zorunluluk haline gelmektedir. Bu dönemde uygulanan evden çalışma, artık çağımızın zorunlu bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Öte yandan, ev eksenli çalışmanın ispatı diğer çalışma modellerine göre oldukça zordur. Bu yönüyle iyi bir saklama mekanizması olarak görülen ev eksenli çalışma, kayıtsız ekonominin bir parçası konumundadır. Çalışanları bir anlamda görünmez kılan ev eksenli çalışma, vergi, sağlık ve sosyal sigorta primi gibi maliyetlerin kaybını oluşturmakta ve aynı zamanda kişi ve kurumlar arasında haksız rekabeti oluşturmaktadır. Böyle bir ortamda ise gelir dağılımında denge bozulmakta, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu azalmakta, vergi bilinci ve toplumsal değerler aşınmakta ve sonuç olarak istihdam yaratıcı yerli ve yabancı yatırım gelişmemektedir.² Buna göre kayıt dışı istihdam, bir yandan iş hukukunu ve sosyal güvenlik hukukunu uygulanamaz kılar iken; bir yandan da vergi hukukunu işlevsiz bırakmaktadır. Bu kapsamda ülkemizde ev eksenli çalışmaya ilişkin mevzuat düzenlemeleri yetersiz kalmaktadır. Özellikle ev eksenli çalışmaya ilişkin vergi hukukumuzda özel bir düzenleme bulunmadığı görülmektedir.

Ev eksenli çalışma kapsamında oldukça eski bir tarihe sahip olan ABD’de ise ev eksenli çalışanlara yönelik vergi hukuku açısından federal düzeyde özel bir düzenleme bulunmaktadır. Ancak Anglosakson Hukuku’nun önemli temsilcilerinden biri olan ABD’de vergi sistemi federal yönetim tarzı, eyaletten eyalete değişen mahalli idare yapıları ve âdemi merkezîyetçilik anlayışı nedeniyle hayli karmaşık bir yapıdadır. Ayrıca bazı eyaletlerde (Alaska, Florida, Teksas, Washington gibi) kişisel gelir vergisi uygulanmaz iken, federal gelir vergisinden muaf olan herhangi bir eyalet bulunmamaktadır. Öte yandan ABD’de, genel bir satış veya katma değer vergisi bulunmaz iken; bunun yerine eyaletlerde –ki bazı eyaletlerde (Alaska, Oregon ve Montana gibi) bu vergi de bulunmuyor- sınırlar içinde mal ve hizmet teslimlerinin nihai safhasında bir satış vergisi uygulanmaktadır. Ancak eyalet kişisel gelir vergilerinde uygulanan esaslar, genellikle federal kişisel gelir vergisi ile benzerlik göstermektedir.³ Bu kapsamda çalışmada ev eksenli çalışanların vergilendirilmesinde federal düzeyde

² **Hazine ve Maliye Bakanlığı**, “Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)”, 2019,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2019_2021.pdf (08 Mart 2020), s.2.

³ İhsan Cemil Demir, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.10, Sayı.1 (2008), s.275-282.

vergilendirme esasları dikkate alınmıştır. Kaldı ki, federal gelir vergisinden muaf olan herhangi bir eyalette bulunmamaktadır.

Bu çalışmada ABD ve Türkiye açısından ev eksenli çalışma modeli, vergi hukuku perspektifinden incelenecek ve Türk vergi hukukunda ev eksenli çalışanların vergilendirme esasları, ABD vergi hukuku kapsamında karşılaştırılarak alınması gereken muhtemel tedbirler tespit edilmeye çalışılacaktır. Ayrıca, öğretide evde çalışma (bağımlı çalışan) ve evden çalışma (bağımsız çalışma) arasında fark olduğu görülmektedir. Çalışmada birbirine benzeyen bu iki kavramın yerine, anlam karışıklığına sebebiyet vermemesi adına, bağımlı evde çalışan, bağımsız evde çalışan, evde çalışan işçi veya evde(n) çalışanlar şeklinde kavramlar kullanılacaktır.

Çalışma dört bölümden oluşmakta olup, “*Ev Eksenli Çalışma Modeli ve Gelişimi*” başlıklı birinci bölümde, ev eksenli çalışma modeline ilişkin genel bilgiler verilecektir. Bu kapsamda, ev eksenli çalışmanın, tanımı, diğer çalışma modelleri ile olan benzerliği ve tarihi gelişimi irdelendikten sonra, pandemi çağında (21.yy) ev eksenli çalışmanın gerekliliğine ve artık bu çalışma modelinin kurumlar için vazgeçilmez bir unsur olduğuna yer verilecektir.

Çalışmanın “*Ev Eksenli Çalışma Modelinin Kapsamı*” başlıklı ikinci bölümünde ise ilk olarak, evde çalışmanın hukuki statüsünün belirlenmesi bakımından önem arz eden bağımlı ve bağımsız çalışma modelleri irdelenecek ve IRS (Internal Revenue Service – Milli Gelirler İdaresi) kapsamında bağımlı ve bağımsız çalışma modelinde belirleyici olarak görülen unsurlar incelenecektir. Ayrıca ev eksenli çalışma modelinin, boyutuna, cinsiyet bakımından yansımalarına, uluslararası kaynaklarına, olumlu ve olumsuz etkilerine yer verilecek ve ev eksenli çalışma modelinin vergilendirilmesi kapsamında diğer ülkelerin uygulamaları incelenecektir.

“*ABD’de Ev Eksenli Çalışma Modelinin Vergilendirilmesi*” başlıklı üçüncü bölümde, genel kurallara, evin iş amaçlı kullanım istisnalarına ve indirim sınırına yer verilecektir. Ayrıca normal gider yöntemi ve basitleştirilmiş gider yöntemi olmak üzere belirlenen indirim hesaplama yöntemleri incelenerek karşılaştırılma yapılacak ve indirim hesaplama bakımından farklılık arz eden günlük bakım merkezlerine yer verilecektir. Öte

yandan mobilya ve ekipmanlar ile ev ofisin satışı veya değişiminde hesaplanan amortismanlar ele alınmaya çalışılacak ve vergileme esasının temelini teşkil eden kayıt tutma hususuna değinilecektir.

Çalışmanın *“Türkiye’de Ev Eksenli Çalışma Modelinin Vergilendirilmesi”* başlıklı dördüncü bölümünde ise atipik bir çalışma biçimi olan ev eksenli çalışmaya ilişkin genel bilgiler verilerek tarihsel gelişimine değinilecektir. Ev eksenli çalışmanın, ulusal kaynaklarına, ataerkil ideoloji ve kayıt dışı ekonomi ile olan ilişkisi değerlendirilecektir. Ayrıca işyeri kavramı ve ev eksenli çalışma modeli birlikte değerlendirilecek ve bu kapsamda Türkiye’de ev eksenli çalışanların nasıl vergilendirilmeye tabi tutulduğu etraflıca incelenecektir. Bu kapsamda ev eksenli çalışanların durumu gelir vergisi, katma değer vergisi, emlak vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve kaynak kullanımı destekleme fonu uygulaması kapsamında incelenmeye çalışılacak ve vergiden muafiyet durumu ile defter ve belge düzeni ilişkin hususlara da ayrıca yer verilecektir. Çalışmanın son başlığında ise Türkiye’de ev eksenli çalışma uygulamalarının, ABD uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmesine yönelik örnekler verilerek karşılaştırılma yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİ VE GELİŞİMİ

1. EV EKSENLİ ÇALIŞMA KAVRAMI

1.1 Kavramsal Çerçeve

Esasında gelişmiş birçok ülkenin ekonomisi temelde evlerde bulunan ticari faaliyetler vasıtasıyla doğmuştur.⁴ Konut ve işyerini birleştiren unsur olarak bilinen ev eksenli çalışma modeli, binlerce yıl olmasa da yüzlerce yıl çok farklı şekillerde devamlılığını sürdürmüştür. Ancak bu konuda ulusal ve uluslararası alanda kısmi araştırmalar yapıldığı görülmektedir. Sanayi Devrimi gerçekleşene kadar "ev" kavramı bira evi (birahane), fırın evi gibi kavramlarla neredeyse evrensel olarak kullanılmaktadır. Ancak 20. yüzyıla geldiğimizde "ev" kavramı sadece yemek yemek, yemek pişirmek, uyumak, yıkanmak veya televizyon izlemek gibi bir anlam haline gelmektedir. Konut ile işyerini birleştiren bina ise isimsiz kalmaktadır.⁵

Bununla birlikte ilk zamanlarda bu çalışma biçimi, konut ve işyerini birleştiren binalar için yavaş yavaş genel bir terim olan "canlı/iş" terimi adı altında kullanılmaya başlanmıştır. Nitekim o dönemlerde evden çalışma biçimi kendini daha çok çatı katında gösterdiği görülmektedir. Dolayısıyla ifade edilen terim, çatı katı tarzı daire ile yakından ilgili olması sebebiyle; evdeki, bahçenin altındaki veya stüdyo dairedeki atölye veya büro gibi geniş kapsamlı ve çift amaçlı kullanılan binaları ifade etmede yetersiz kaldığından bu terimin kullanımı sınırlı kalmaktadır.⁶

Eski ama ihmal edilen bu yapı türü hakkında genel bir bakışı sağlayacak konut ve işyerini birleştiren tüm binaları anlatan yeni bir terim olması gerektiği açık hale gelmektedir. Bu doğrultuda "konut" yaşadığımız bütün binaları ifade ederken; "işyeri" ise kömür madeninden tiyatroya kadar çalıştığımız bütün binaları ifade etmektedir.

⁴ Pam Brown, Greg Clary ve Lynn White, "So You Want to Start a Home-Based Business in Texas!", 01.06.2011, Texas A&M University, Texas AgriLife Extension Service, http://counties.agrilife.org/panola/files/2011/06/So_You_Want_To_Start_A_HomeBased_Business_7.pdf (04 Haziran 2018).

⁵ Workhome, "A Brief History of the Workhome", <http://www.theworkhome.com/history-workhome/> (13 Aralık 2017).

⁶ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *Explore*.

Dolayısıyla bu ifadelerden hareketle basit ve açık olarak en net ifadeyle "*evde(n) çalışma*" terimi oluşturulmuştur. Bu ikili kullanımlı yapı, esasında günümüzle fazlasıyla ilişkili bir potansiyele sahiptir. Ev eksenli çalışma biçimi birçok sosyal yarar sağlayan popüler bir çalışma pratiğini oluşturmaktadır.⁷

Bu çalışma modeli, son yıllarda tüm dünyada yaygınlaşan özellikle kalabalık şehirlerde yaygın olarak görülen bir çalışma biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu modelin yaygınlaşmasında birçok faktörün etkisi bulunmakla birlikte; özellikle teknolojinin ilerlemesi ve buna bağlı olarak internetin yaygınlaşması bunun en önemli nedenlerini oluşturmaktadır. Teknolojideki gelişmeler sayesinde, çalışanların bir ofiste yaptıklarının çoğu artık günümüzde her yerde yapılabilir. Bu çalışma modelinin verimlilik artışı üzerindeki etkileri nedeniyle ilerleyen dönemlerde daha fazla yaygınlaşacağı beklenmektedir.⁸ Nitekim şu anda bile evde, kahve dükkânlarında, trende ve ortak çalışma alanlarında çalışan çok sayıda kişiler görülmektedir.⁹

Ev eksenli çalışma modeli, temel olarak mukim tarafından sahip olunan ve işletilen, esas konut biriminin bir eklentisi olarak kullanılan ev tabanlı bir işi ifade etmektedir. Öğretide ev eksenli çalışma modeli, konut unsurunun arızı ve ikincil kullanımı olarak tanımlanmaktadır. Bu durum konutun dış yapısını değiştirmedeği gibi özelliklerini de etkilememektedir.¹⁰

Özellikle kadın, engelli ve genç istihdama yoğun olarak uygulanan bu çalışma modeli, işgücü kaybının daha az düzeyde kalmasını sağlama ve işsizliği minimize edebilmesi bakımından önem arz etmektedir.¹¹ Teknolojinin henüz gelişmediği zaman dilimlerinde bile ev eksenli çalışma modelinin benimsendiği görülmektedir. Genelde o dönemlerde bu çalışma modeli, daha çok kadınlara yönelik olan halı ve kilim işleme,

⁷ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

⁸ Hamza Şamlıoğlu, "Yükselen Trend; Evden Çalışma", 12. Nisan 2016, <http://www.teakolik.com/yukselen-trend-evden-calisma/> (27 Ocak 2017).

⁹ Global Workplace Analytics, "2017 State of Telecommuting in the U.S Employee Workforce", 2017, s.5 https://cdn.thepennyhoarder.com/wp-content/uploads/2017/06/30140000/State_Of_Telecommuting_U.S._Employee_Workforce.pdf (16 Mart 2018).

¹⁰ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *Explore*.

¹¹ Lütfi İnciroğlu, *Çalışma Hayatında Esnek Çalışma Uygulamaları*, İstanbul: Legal Yayınevi, 2013, s.41.

tekstil ve konfeksiyon gibi geleneksel işlerde kendini göstermektedir. O dönemlerde bu model daha çok işçi ile işveren arasında şekillenmektedir. Ancak günümüzde teknolojinin gelişmesiyle birlikte ev eksenli çalışma modeli, reklamcılık, çeviri gibi teknoloji gerektiren işlerde de kendini göstermektedir. Bu çalışma biçimi, hem zaman açısından hem maddi açıdan hem de kadınların aile yaşamı ile iş yaşamı arasındaki dengeyi kurabilmesi bakımından oldukça önemlidir. Artık evde çalışma modeli, cinsiyet ve yaş fark etmeksizin hemen hemen herkesin yapabileceği, hem zamandan tasarruf edebilme, hem de para kazanabilme adına yarı zamanlı ya da tam zamanlı olarak yapılabilen bir çalışma biçimi olarak kendini göstermektedir.¹²

Ev eksenli çalışma modeli geleneksel anlamda “kadınların yoğun olduğu, kadınların genellikle aile içerisinde ücretsiz çalıştığı, iş bölümünün toplumsal cinsiyete göre belirlendiği ve evin kadınlar tarafından ekonomik faaliyet alanına dönüştürüldüğü bir çalışma biçimi olarak¹³” tanımlanmaktadır. Genel anlamda ise “düşük beceri gerektiren işçilerden, tecrübeli, nitelikli, teknolojik imkânları kullanan ve yönetsel seviyede çalışmayı gerektiren geniş bir iş gücü potansiyelini kapsayan” bir model şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁴ Yine “teknolojinin gelişmesiyle özellikle hizmet sektöründe telefon ve internet üzerinde yapılan işlemlerin bilinen ofis mantığından çıkıp eve girmesi” ev eksenli çalışma biçimi olarak ifade edilmektedir.¹⁵

Bir başka tanımda “işçinin işverenin verdiği işi belli bir ücret karşılığında kendi evinde veya belirlediği başka bir yerde bizzat veya aile bireyleriyle birlikte yapılan iş”¹⁶ olarak tanımlanmaktadır. Yine “bir mal veya hizmet üretiminin kişi veya kişiler tarafından evde yürütülerek gelir elde edilmesi” olarak tanımlanmaktadır.¹⁷ Yine evde çalışma, Uluslararası Çalışma Örgütü’nün (International Labour Organization-

¹² Oğuzhan Duman, “Evden Çalışmanın Hayatımızdaki ve Kanundaki Yeri”, 25 Aralık 2016, <http://www.ceviriblog.com/2016/12/25/evden-calismanin-hayatimizdaki-ve-kanundaki-yeri/> (04 Şubat 2017); Nurcan Konur, “Evden Çalışma Nedir? Koşulları Nelerdir?”, *Özlük Hakları*, 7 Kasım 2016, <http://www.ozlukhaklari.com/evden-calisma-nedir-kosullari-nelerdir/> (10 Nisan 2017).

¹³ Tijen Erdut, “Toplumsal Cinsiyet Bakımından Evde Çalışma”, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, Sayı.2 (2011), s.57.

¹⁴ Ursula Huws ve Sarah Podro, “Employment of Homeworkers: Examples of Good Practice”, **Analytica Social and Economic Research Ltd. Working Paper**, Geneva: International Labour Office, 1995, s.2 http://staging.ilo.org/public/libdoc/ilo/1995/95B09_358_engl.pdf (05 Şubat 2017).

¹⁵ Duman, “Evden Çalışmanın Hayatımızdaki ve Kanundaki Yeri”.

¹⁶ Konur, *Özlük Hakları*.

¹⁷ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *Explore*.

ILO) 1996 tarihli 177 sayılı “Evde Çalışma Sözleşmesi”nde, “... işverenin işyeri dışında kalan kişinin kendi evi veya kendi seçtiği diğer tesislerde, ücret için donanım, malzeme veya kullanılan diğer girdilerin kimin sağladığına bakılmaksızın işveren tarafından belirlenen bir ürün veya hizmet ile sonuçlanan çalışma” şeklinde ifade edilmektedir.¹⁸ Bu tanımlar ev mesleğinin tanımında oldukça yaygın bir biçimde kullanılmaktadır.

Bunun yanında standart çalışma koşullarının dışında kalan ev eksenli çalışma modeli, öğretide “uzaktan çalışma”, “evde(n) çalışma”, “sanal/ev ofis”, veya “tele çalışma” kavramları ile eş anlamlı olarak kullanılabilir. ABD’de bu çalışma modelleri genel anlamda şemsiye bir kavram olan “telekomünikasyon” (*telecommuting*) kavramı ile ifade edilmekte ve bir anlamda telekomünikasyonun türlerini oluşturmaktadır. Bu terimler genelde birbirleriyle eş anlamlı olarak kullanılsa da aralarında küçük de olsa farklılıklar bulunmaktadır. Ancak genel anlamda bu kavramlar geleneksel bir ofis içinde yapılmakta ve ev eksenli çalışma modelini kapsamaktadır.¹⁹

1.2. Ev Eksenli Çalışma Modeli ve Telekomünikasyon Kavramı

Telekomünikasyon kavramı önceleri tele-çalışma olarak nitelendirilip ve çalışmanın yapıldığı yeri değiştiren esnek bir çalışma düzenlemesi (*Flexible Work Arrangement-FWA*) olarak tanımlanmaktadır. Tipik olarak iş, evde veya işverenin normal çalışma alanına alternatif olarak kurulmuş bir uydu çalışma merkezinde gerçekleştirilmektedir. Telekomünikasyon teknik olarak, işyerine bir telekomünikasyon bağlantısının (örneğin, bilgisayar, telefon) kurulmasıyla gerçekleştirilen çalışma biçimlerini ifade etmektedir. Bu kavram genellikle merkez ofise uzak olan bir yerden yapılan herhangi bir çalışma biçimini tanımlamak için kullanılan genel bir kavramdır.²⁰

Telekomünikasyonun “tele” bileşeni, 1970’lerin enerji krizine yanıt olarak çok daha sonra oluşturulmuştur. İlk zamanlarda, “tele-çalışma” ifadesi, daha az kullanılmış

¹⁸ ILO (Uluslararası Çalışma Örgütü), “177 Sayılı Evde Çalışma Sözleşmesi”, 1996, Elif Alp ve Özge Alev Sönmez (çev.), 177 Sayılı Evde Çalışma Sözleşmesi, *İş Hukuku ve İktisat Dergisi* (TÜHİS), Cilt.23, Sayı.5-6 (Ağustos – Kasım 2011), s.21.

¹⁹ Brie Weiler Reynolds, “What is a Remote Job?”, *Flexjobs*, 09 Ocak 2018, <https://www.flexjobs.com/blog/post/what-is-a-remote-job/> (17 Haziran 2018).

²⁰ Georgetown University Law Center, “Telecommuting: A Case Study in Public Policy Approaches”, *Workplace Flexibility*, New Jersey: Georgetown University, 2010, s.1, <https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1053&context=cbh> (16 Nisan 2018).

olmasına rağmen, genellikle telekomünikasyon işlemlerini tanımlamada kullanılmıştır.²¹ “Tele”, Yunancadan gelen bir ön ek olup “uzaktan” anlamına gelmektedir. Buna göre, “tele” ile “çalışma” birleştiği zaman ortaya çıkan tele çalışma, uzaktan çalışma olarak çevrilmektedir. ²² Ancak bugün tele çalışma kavramı “*telekomünikasyon*” (*telecommuting*) çalışma biçimi olarak karşılık bulmakta; telekomünikasyon kavramı ise evde çalışma, tele çalışma, uzaktan çalışma gibi çalışma türlerini kapsayıcı nitelikte, şemsiye bir terim olarak kullanılmaktadır.

Bu anlamda telekomünikasyon, geleneksel bir ofisin veya işyeri ortamı dışında, uzak bir konumdan yapılabilecek işleri tanımlamak için genel olarak kullanılan kapsayıcı bir kavramdır. Öğretide çoğu telekomünikasyon işlerinin ise evden yapıldığı belirtilmektedir.²³ En eksiksiz tanımıyla telekomünikasyon, evde en az yarım saat çalışan, özel, kâr amacı gütmeyen, resmi bir kuruluştaki tam zamanlı olarak çalışan veya zaman zaman serbest meslek sahiplerini de kapsayacak şekilde genişletilmiş olan genel bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Telekomünikasyon, bu anlamda kaygan bir anlama sahip olmaktadır.²⁴

ABD, 2017 yılında evde çalışan işgücünün telekomünikasyon durumunu (*2017 State of Telecommuting in the U.S. Employee Workforce*) analiz etmeye yönelik bir rapor yayınlamıştır. Ancak bu rapor, serbest çalışanları (*freelancers*), bir ofis ve ev arasında günlerini ayıranları, evde fazla mesai yapan kişileri veya evde yarım saatten az çalışanları kapsamayıp sadece işverene bağlı olarak evden çalışan işçi kesimini kapsamaktadır. Çünkü bir hükümet veya herhangi bir özel sektörün, evden çalışanlar hakkında sağlam veriler üretebilmesi çokda mümkün olarak görülmemektedir. Bu nedenle raporda belirtilen rakamlara evden çalışanlara ilişkin nüfusun 10 veya 15 kat daha fazla olduğu

²¹ Adrienne Bibby, “What is Telecommuting? A How-To Guide”, *Flexjobs*, 17 Kasım 2017, <https://www.flexjobs.com/blog/post/what-is-telecommuting/> (17.Nisan.2018).

²² Ferit Ölçer, “Telework: 21. Yüzyılın Yeni Çalışma Biçimi”, *Öneri Dergisi*, Cilt.6, Sayı.22 (Haziran 2004), s.145.

²³ Bibby, *Flexjobs*.

²⁴ Alina Tugend, “It’s Unclearly Defined, but Telecommuting is Fast on the Rise”, *The New York Times*, 7 Mart 2014, <https://www.nytimes.com/2014/03/08/your-money/when-working-in-your-pajamas-is-more-productive.html> (07 Nisan 2018).

ihtimalini göz önünde bulundurularak bakılması gerektiği belirtilmektedir. Bu rapora göre;²⁵

- ✓ 2015'ten bu yana yaklaşık 4 milyon ABD çalışanının en az yarısı evden çalışmaktadır. Bu, ABD işgücünün yaklaşık %3'ünü oluşturmaktadır.
- ✓ 2005'ten bu yana evden çalışanlarda %115'lik bir artış görünürken; aynı dönemde, evden çalışmayan nüfusun yaklaşık %12 arttığı görülmektedir.
- ✓ Yılda 100.000\$ kazanan ya da daha az (evden çalışanların %79'u evden çalışmayanlarında %67'si) kazananlar arasında, ortalama evden çalışanlar, evden çalışmayanlara göre yılda yaklaşık 4,000\$ daha fazla para kazanmaktadır.
- ✓ İşverenler yılda yarı zamanlı olarak her evden çalışan kesimden 11.000\$'dan fazla tasarruf edebilmekte iken; mevcut evden çalışanlardan, potansiyel olarak 44 milyar dolarlık bir tasarruf sağlamaktadır. Evden çalışan işgücünün evden çalışabilecek ve çalışmak isteyenleri de kapsayacak şekilde genişlemesi halinde ise, yılda 690 milyon dolara yakın tasarruf sağlanabilmektedir.
- ✓ Analize katılım düzeyleri farklılık arz etse de, her sektörde evden çalışan bir kesim bulunmaktadır.
- ✓ Yarı zamanlı evden çalışan bir kişi yılda 11 günlük zamanını geri kazanmaktadır. Aksi durumda ise kişi bu süreyi işe gidiş-geliş olarak kullanmak zorunda kalmaktadır.
- ✓ Evden çalışan katılımcılar, cinsiyetler (kadın %52, erkek %48) arasında kabaca eşittir. Bu bölünme son on yılda çok az değişmiştir. Böylece evden çalışanların annelik görevi ile ilişkili olduğuna dair belirtilen görüş yıkılmaktadır.
- ✓ Tipik bir evden çalışan, ortalama çalışandan daha yaşlıdır. Evden çalışanların yarısı, toplam işgücünün sadece %41'ine kıyasla 45 yaşında veya daha fazla olmaktadır.
- ✓ Evden çalışanlar, diğer çalışanlardan ortalama olarak daha eğitilmiş olmaktadır. Evden çalışmayanların %37'si ile karşılaştırıldığında, yaklaşık

²⁵ Global Workplace Analytics, s.1-27.

%53'ünün en az bir lisans derecesi bulunmaktadır. Ancak, evden çalışan işlerin tümü üniversite derecesi gerektirmemektedir. Evden çalışanların %20'sinin bir lise diploması (veya ilköğretim) ve %27'sinin bir ön lisans diploması bulunmaktadır. Yönetim, ofis/idari meslekler ve satışlar, evden yürütülmeyen işlerin sadece %34'üne kıyasla, evden yürütülen işlerin %43'ünü oluşturmaktadır.

- ✓ Evden çalışma en çok yönetim mesleklerinde daha yaygın görülmektedir. Ancak bilgisayar, matematik ve askeri mesleklerdeki çalışanların evde çalışma olasılığı daha yüksektir.
- ✓ Profesyonel hizmetler sektörü, evden çalışma sektörünün en büyük payını oluşturmaktadır (toplamın %17'si). Sağlık ve finans sektörleri sırasıyla %12 ve %10'dur. Ancak, toplam işgücünün payına göre, evden çalışma en çok yönetim, tarım, gayrimenkul, bilgi ve madencilik sektörlerinde yaygındır. Bu sektörlerdeki bazı işlerin yüksek idari bileşenleri nedeniyle evde çalışmaya uyumlu olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle bilgi çağının, her sektördeki işlerin doğasını değiştirdiğini söylemek yanlış olmamaktadır.
- ✓ Evden çalışma profesyonel, bilimsel ve teknik hizmetler sektörünün en yüksek hacimli işveren kitlesine sahip olmasına rağmen, iş gücü payına göre şirketlerin ve tarım sektörlerinin yönetimi, idari iş bileşenleri nedeniyle listenin en başında gelmektedir.
- ✓ Ulusal düzeyde evden çalışma, geçtiğimiz on yıl boyunca çalışma alanında diğer ulaşım araçlarından çok daha hızlı büyüdüğü görülmektedir. Zira en büyük metropol alanlarının yarısından fazlası, yani evden çalışan işçilerin yüzdesi (%57), toplu taşıma hizmetlerini kullananların yüzdesini aşmaktadır.
- ✓ ABD'li işverenler, 2010'dan 2015 yılına kadar %40'dan daha fazla esnek işyeri imkânı sunmaktadır. Ancak bu işverenlerin sadece %7'si, insanlara ulaşabilmektedir. Büyük şirketlerin, insanlara evden çalışma seçeneği sunma olasılığı daha yüksektir. Nitekim evden çalışma, büyük şirketlerde (500'den fazla çalışanı olanlar), küçük şirketlere göre (100'ün altında olanlar) iki kat daha fazladır; sırasıyla %12 ve %5 oranında sunulmaktadır. Evden çalışmanın en büyük gelişimi, orta ölçekli şirketler arasında olup (100 ile 500 çalışan arasında); 2010'dan bu yana %75 oranında arttığı görülmektedir.

Bunun yanında birçok araştırma, işverenlerin %70'inin esnek çalışma imkânı sunduğunu ve esnekliğin çok yaygın olduğunu öne sürmektedir. İşverenlerin çoğunluğu, bazı çalışanlara evde çalışma seçeneği sunarken, çok daha azı mevcut olan çalışma modelini tercih etmektedir. Çalışma İstatistikleri Bürosu (*The Bureau of Labor Statistics-BLS*), esnek işyeri faydalarının yaygınlığını kamu anketlerine göre katı bir standartla izlemektedir. Bu büro sadece, insanların tümüne veya çoğuna evden çalışma hizmeti sunan işverenleri saymaktadır. BLS verilerine göre, ABD'li işverenlerin sadece %7'si, 2015'te evden çalışma hizmeti sunmuştur. Yine de bu durum, beş yıl öncesine göre %5'lik bir artış anlamına gelmektedir.²⁶

1.3. Ev Eksenli Çalışma Modeline İlişkin Benzer Kavramlar

Standart çalışma koşullarının dışında kalan ev eksenli çalışma modeli, öğretilerde “uzaktan çalışma”, “evde(n) çalışma”, “mobil çalışma”, “sanal/ev ofis”, veya “tele çalışma” gibi kavramlarla karıştırılmaktadır. Uluslararası öğretilerde bu çalışma modelleri genel anlamda şemsiye bir kavram olan telekomünikasyon kavramı ile ifade edilmekte ve bir anlamda telekomünikasyonun türlerini oluşturmaktadır. Bu terimler genelde birbirleriyle eş anlamlı olarak kullanılsa da aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Ancak genel anlamda bu kavramlar, geleneksel bir ofis içinde yapılmakta ve ev eksenli çalışma modelini kapsamaktadır.²⁷ Bu anlamda ev eksenli çalışma modeli, bu çalışma modellerinin kesiştiği alanı oluşturmaktadır. Aşağıda söz konusu çalışma modelleri başlıklar halinde incelenmiştir.

1.3.1. Uzaktan Çalışma

Uzaktan çalışma (*remote teleworking*), genel anlamda uzak bir yerde veya ofisten uzakta yapılan bir iş olarak tanımlanmaktadır. Bu, ya evde ya yolda ya da başka yerde yapılan iş olarak ifade edilmektedir.²⁸ Öğretilerde uzaktan çalışmanın, bir işverene bağlı çalışanı mı; yoksa bir işverene bağlı olmaksızın serbest çalışanı mı (*freelancer-self employed*) ifade ettiği tartışılmaktadır. Ancak uzaktan çalışmanın her iki kesimi de ilgilendirdiği belirtilmektedir. Uzaktan çalışma, her işverenin durumuna bağlı olarak serbest çalışma olabileceği gibi; bir işverene bağlı çalışma biçimini de ifade

²⁶ Global Workplace Analytics, s.18.

²⁷ Reynolds, *Flexjobs*.

²⁸ Reynolds, *Flexjobs*.

edebilmektedir. Bazı uzaktan yapılan çalışmalar ev tabanlı ve ofis tabanlı çalışmaların bir kombinasyonunu oluşturabilmektedir.²⁹

1.3.2. Tele – Çalışma

“Tele”, Yunancadan gelen bir ön ek olup “uzaktan” anlamındadır. Bu nedenle tele çalışma (*telecommuting*), uzaktan çalışma olarak çevrilmektedir.³⁰ Tele çalışma, merkez ofisten veya üretimin yapıldığı yerden uzak bir yerde yapılan ve çalışanın merkez ofiste veya üretimin biriminde çalışan diğer kişilerle, doğrudan kişisel iletişim yerine yeni teknolojileri kullanarak iletişim kurabildiği çalışma biçimi olarak tanımlanmaktadır. Bu çalışma biçimi, bilgisayar ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucu ortaya çıkmıştır. Tele çalışmanın karakteristik özellikleri aşağıda yer almaktadır;³¹

- ✓ İş, işyeri dışında ayrı bir yerde görülmektedir.
- ✓ Bu yer ile esas işyeri arasında elektronik iletişim araçları ile kurulmuş bir bağ bulunmaktadır.
- ✓ İş, programlanabilir bir araç vasıtası ile ifa edilmektedir.

Bu çalışma biçiminde, çalışanların evden ya da haftada bir ya da daha fazla gün evine daha yakın bir ofisten çalışmasına izin verilmektedir.³² Çoğu tele çalışma işleri ev ofisten yapılmaktadır. Ancak her işte farklı düzeylerde bir uzaktan çalışma oranı bulunmaktadır. Bu uzaktan çalışma oranları, tam zamanlı, yarı zamanlı, bazen ya da tercihe bağlı olarak değişebilmektedir. Bu oranlar, şirketlerin kendi durumlarına göre değişebileceği gibi toplantılarda veya bazen yüz yüze görüşmelere de etki edebilmektedir.³³

Daha önceden “*tele çalışma*” olarak nitelendirilen ve daha az sıklıkla kullanılan telekomünikasyon kavramı günümüzde tele çalışma modelini de kapsamaktadır.³⁴ Diğer

²⁹ Bibby, *Flexjobs*.

³⁰ Ölçer, s.145.

³¹ TİSK (Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu), **İş Kanunu Tasarısı ve AB Uygulamaları**, Ankara: TİSK Yayınları, Yayın No.231, 2003, s. 47.

³² Capitol Rideshare, “*Ideal Conditions for a Successful Telework Agreement*”, https://capitolrideshare.az.gov/sites/default/files/media/Telework_conditions.pdf (24 Mart 2018).

³³ Reynolds, *Flexjobs*.

³⁴ Bibby, *Flexjobs*.

tarafından bazı Avrupa ülkelerinde tele çalışma kavramı, ABD’de tıpkı telekomünikasyon kavramı gibi şemsiye bir kavram olarak kullanılmaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, öğretide evden çalışma ve tele-çalışma kavramları birbirleri ile karıştırılan iki farklı kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. En genel tanımıyla, çağdaş telekomünikasyon yardımıyla çalışanın mekân olarak işlerini, işyeri dışında yapmasına tele çalışma; evde yapmasına ise ev eksenli çalışma adı verilmektedir. Tele çalışma için, işyerine kablo ile bağlı-genel telefon ağı yeterli olurken; ev eksenli çalışmada yerinde kablo bağlantısı bulunmamaktadır. Tele çalışmada, çalışan çoğunlukla “on-line” işyerindeki sistemlerle ve bu şekilde işverenle bağlantı içinde olmaktadır. Ev eksenli çalışmada ise çalışan, bilgisayar yardımıyla yerine getirilen işleri yapmakta; ancak tele çalışmadaki gibi “on-line” bir bağlantı söz konusu olmamaktadır.³⁵

Burada önemli olan tele çalışmada, çalışan nerede çalışırsa çalışsın bilgi teknolojileri vasıtasıyla işverene bağlı olmaktadır. Ev eksenli çalışmada ise çalışanlar daha çok evden tam zamanlı olarak ve herhangi bir işverene bağlı olmadan çalışmaktadır. Buradaki bağlılık ve bağımsızlık ölçüsü ise işverenin emir ve talimatlarına göre belirlenmektedir.³⁶

1.3.3. Sanal/Ev Ofis

Telekomünikasyonun bu türü ise tamamen sanal ortamda evden yapılan iş olarak tanımlanmaktadır. Bu çalışma türü sanal idari asistan, sanal öğretmen veya sanal satış gibi işlerde kullanılmaktadır. Sanal iş (*virtual/home job*), çalışanın çoğunlukla zamanının tamamını evden çalışarak gerçekleştirdiği bir iş türüdür.³⁷ “Sanal” terimi, iş tanımının bir parçası olarak, sadece burada ve orada değil, aynı zamanda, zamanın %100’ünü de dâhil etmek üzere, evde(n) çalışmayı içeren pozisyonlar için kullanılmaktadır. Fiziksel ofis konumu olmayan şirketler, kendilerini ifade edebilmek için “*sanal şirket*” terimini

³⁵ Götz Hueck, “Almanya’da Çalışma Sürelerinin Esnekleştirilmesine Yönelik Çalışmalar”, **Çalışma Hayatında Esneklik** içinde (105-128), İzmir: Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, 1994, s.118-119.

³⁶ Wolfgang Blomeyer, “Almanya’da İstihdam İlişkilerinin Esnekleştirilmesi Yönünde Denemeler”, **Çalışma Hayatında Esneklik**, içinde (193-213), İzmir: Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, Kasım 1994, s.211.

³⁷ Reynolds, *Flexjobs*.

sıklıkla kullanılmaktadır. Bu anlamda amaç tamamen evden veya başka bir uzak konumdan çalışmaksa “*sanal*” kavram oldukça uygun bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁸

Ancak burada belirtilen sanal/ev ofis ile sanal ofis birbirinden farklıdır. Sanal/ev ofis ile çalışma süresinin büyük bir kısmı evde geçirilir iken; sanal ofiste çalışma süresinin büyük bir kısmı işyeri dışında ya evde ya da başka yerde geçirilmektedir. Sanal/ev ofis, faaliyetleri bilgi ve haberleşme teknolojilerine bağlı olarak zamandan bağımsız bir şekilde hizmetlerin sunulmasını sağlayan bir çalışma ortamı olarak tanımlanırken; sanal ofis ise, faaliyetleri bilgi ve haberleşme teknolojilerine bağlı olarak zamandan ve mekândan bağımsız bir şekilde hizmetlerin sunulmasını sağlayan bir çalışma ortamı olarak tanımlanmaktadır.³⁹ Sanal ofis bu anlamda mobil çalışma ve dijital göçebe tarzı çalışma biçimlerine benzemektedir. Ayrıca bazı Avrupa ülkelerinde sanal çalışma biçimi, telekomünikasyon kavramı gibi geniş bir kavram olarak görülmekte ve evde(n) çalışma, mobil çalışma ve tele çalışma gibi çalışma biçimleri sanal çalışmanın alt türü olarak kabul edilmektedir.

1.3.4. Mobil Çalışma

Mobil çalışma (*mobile job*), adından da anlaşıldığı gibi bir işin çalışanla birlikte herhangi bir yere taşınabileceğini ifade eden bir kavramdır. Mobil çalışmalar, evde, yolda veya herhangi bir kafede gerçekleştirilebilen bir çalışma biçimidir.⁴⁰ Bu çoğu durumda “*hareket halindeyken*” yapılabilecek işleri ifade eden karma bir terim olarak karşımıza çıkmaktadır.⁴¹ Atipik (tipik olmayan) çalışmanın en esnek türü olan mobil çalışmada, çalışan herhangi bir sabit mekâna bağlı olmamaktadır. Bu çalışma biçiminde “*mekân*” kavramı geleneksel anlamını yitirmektedir. Diğer esnek çalışma biçimlerinden farklı olarak mobil çalışanlar genellikle seyahat halinde iken işlerini yürütmektedir. Bunlar, bilgi ve iletişim teknolojilerini evde, arabada veya otel gibi yerlerde kullanarak

³⁸ Bibby, *Flexjobs*.

³⁹ Yunus Emre Ülkü, “İşyeri Olarak Sanal Ofis ve Vergi Uygulamaları”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt.15, Sayı.172 (2019), s.829.

⁴⁰ Jessica Howington, “What is a Mobile Job?”, *Flexjobs*, 7 Haziran 2013, <https://www.flexjobs.com/blog/post/what-is-a-mobile-job/> (27 Nisan 2017).

⁴¹ Bibby, *Flexjobs*.

çalışmaktadır. Bir anlamda mobil çalışanlar, bilgi toplumlarının konar-göçer gezginleri olarak ifade edilmektedir.⁴²

1.3.5. Dijital Göçebe

Bu çalışma biçimi, oldukça nadir olarak görülse de esasında çalışanların isteyerek seçmiş olduğu, seyahat ile çalışmayı bir kılan ve yaşam tarzı haline gelen bir çalışma biçimini ifade etmektedir (ör; bir çalışanın sırt çantasıyla veya karavanıyla seyahat etmesi gibi). Dijital göçebe (*digital nomad*) olarak çalışanlar, herhangi bir lokasyona veya mesai saatlerine bağlı kalmadan, dünyanın her yerinden, genellikle yurtdışına seyahat ederken, işlerini tamamlamak ve yürütmek için teknoloji, iletişim araçları ve çevrimiçi kaynakları kullanırken uzaktan çalışmaktadır.⁴³

1.3.6. Evde(n) Çalışma

Evde(n) çalışma (*work from home*), bir günlük teknoloji ve internet bağlantısı kullanarak normal günlük çalışma hayatını ofisten uzaklaştırarak evden gerçekleştirme tekniğidir.⁴⁴ Bu kavram diğer kavramlara göre daha açıktır. Evden çalışma, evden yapılan işleri ifade etmektedir. Bu ifadeyle evden çalışma, sanal/ev ofis işine çok benzemektedir. Bu iş türünde çalışan, toplantıları veya yüz yüze görüşmeleri ofise gidiş-geliş yapmaksızın ev ortamında gerçekleştirebilmektedir.⁴⁵ Bir anlamda evde(n) çalışma dijital göçebe çalışma biçiminin ters yüzünü temsil etmektedir.⁴⁶

Diğer taraftan öğretide, evde çalışan ve evden çalışan kavramlarının eş anlamlı olmadığı ve aralarında fark bulunduğu belirtilmektedir.⁴⁷ Evde çalışma, daha çok geleneksel işlerle uğraşan işçileri; yani bağımlı çalışanları ifade ederken; evden çalışma, daha çok teknolojik araç ve gereçler vasıtasıyla serbest çalışmayı; yani bağımsız çalışanları ifade etmektedir. Yine evde çalışmada, işyerindeki işleri eve getirme olgusu

⁴² Hasan Tutar, “Katı Olan Her “İş” Sanallaşılıyor veya İşgörenin Artan Yalnızlığı Üzerine: Kuramsal Bir Yaklaşım”, “İş, Güç” Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt.9, Sayı.2 (2007), s.131.

⁴³ Matt Krumrie, “What is a Digital Nomad”, *Flexjobs*, 17 Ekim 2015, <https://www.flexjobs.com/blog/post/what-is-a-digital-nomad/> (27 Nisan 2017).

⁴⁴ Active, “The Advantages and Disadvantages of Remote Working”, 12 Ocak 2016, <https://www.activeukltd.com/advantages-disadvantages-remote-working/> (25 Mart 2018).

⁴⁵ Reynolds, *Flexjobs*.

⁴⁶ Bibby, *Flexjobs*.

⁴⁷ SBA (Small Business Administration), “Frequently Asked Questions”, Eylül 2012, https://www.sba.gov/sites/default/files/FAQ_Sept_2012.pdf (24 Nisan 2019).

yer alırken; evden çalışmada ise kişinin ev ofisi dışında başka bir iş yeri bulunmama olgusu yer almaktadır.⁴⁸

Sonuç olarak bu çalışma türleri telekomünikasyon çatısı altında, temelde aynı anlama gelseler bile aralarında farklılık bulunduğu görülmektedir. Öğretide bu farklılıklara dikkat edilmeksizin, uzaktan çalışma, tele çalışma, evde(n) çalışma veya sanal/ev ofis gibi ifadelerin sıklıkla birbirleri yerine kullanıldığı görülmektedir.

1.3.7. Freelancer

Freelancer, kelime anlamı itibariyle kendi hesabına bağımsız çalışan veya serbest çalışan olarak tanımlanmaktadır. Web üzerinden kısa süreli proje bazlı işlere başvuran ve bir kuruma bağlı olmadan kendi hesabına çalışan birey anlamına gelmektedir. Bu kavram, Türkçede tam olarak karşılığı bulunmadığı için “*freelancer*”, “*serbest çalışan*” veya “*serbest danışman*” olarak ifade edilmektedir.⁴⁹ Freelancer evde, ofisten bağımsız bir şekilde çalışanın ve bağımlı (ücret karşılığında) çalışanın ortak bir paydada kesişmesini sağlayan bir çalışma biçimidir. Freelancerlar genel olarak belirli bir görevi veya projeyi gerçekleştirmek için bir şirket tarafından işe alınmakta ve anlaşılan işi tamamlama becerilerine göre ücretlendirilmektedir.⁵⁰

Bu şekilde çalışanlar, bazen serbest çalışarak kendi işlerini yönetmekte, bazen de bir şirkete veya kuruma bağlı olarak şirketin işlerini yürütmektedir. Burada belirtilen yönetmek veya yürütmek filleri bir işin organizasyon şeklini etkilemektedir. “Yönetmek” bir işin maliyetinden pazarlanmasına kadar tıpkı bir işveren gibi her hususta sorumlu olmayı ifade ederken; “yürütmek” bir işin maliyetinden pazarlanmasına kadar mevcut olan kuralları yerine getirmeyi ifade etmektedir. Özellikle bilişim, yazılım, mühendislik,

⁴⁸ Australian Taxation Office, “Home-Based Business”, Haziran 2012, [file:///C:/Users/ramiz/Downloads/Eco_Sus_Home-based_Businesses%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/ramiz/Downloads/Eco_Sus_Home-based_Businesses%20(2).pdf) (21 Nisan 2019).

⁴⁹ Mustafa Emre Civelek ve Edin Güçlü Sözer, **İnternet Ticareti: Yeni Ekososyal Sistem ve Ticaret Noktaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, Nisan 2003, s.284.

⁵⁰ Derek Miller, “Freelance Çalışmak 2019’da Neden Daha da Artacak?”, 21 Şubat 2019, <https://tr.godaddy.com/blog/freelance-calismak-neden-artacak/> (06 Nisan 2020).

grafik tasarımı alanlarında çalışanlar ile metin yazarları ve çevirmenler bu çalışma biçimine örnek gösterilmektedir.⁵¹

Serbest çalışma konusunda, tam ve doğru bir şekilde araştırma yapılamamaktadır. Freelancer Birliği'nin (*Freelancers Union*), 2015 yılında Amerika'da serbest çalışmaya yönelik yaptığı bir araştırmada, ABD'de işgücünün %34'ünün serbest çalışanlardan oluştuğu; yani yaklaşık 54 milyon çalışanın bulunduğu ifade edilmektedir.⁵² Araştırma, bu çalışma modeline yönelik eğilimin hızlandığını göstermektedir. 2020 yılına kadar ABD'de işgücünün %40'ının serbest çalışma modeline geçmesi beklenmektedir.⁵³

Serbest çalışanların %73'ü, teknolojinin serbest çalışmayı kolaylaştırdığını kabul etmektedir. Bu oranın 2014 (%69) yılı ile karşılaştırıldığında %4 oranında arttığı görülmektedir. Yine serbest çalışanların üçte ikisi, özgürleşmenin herhangi bir yerden çalışma olanağı sağladığını ve esnekliğin serbestleşmesi sayesinde üçte birinden fazlasının bu çalışma biçimine yöneldiğini kabul etmektedir. Araştırmada geleneksel işten ayrılan serbest çalışanların çoğunluğunun (%60) artık daha fazla kazandığı belirtilmektedir.⁵⁴

2. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN OLUŞUMU VE TARİHİ GELİŞİMİ

Evden çalışmak yüzyıllardır insanlık tarihinin bir parçası olmuştur. Genel anlamda evden çalışma modelinin geçmişinin yakın bir zamana ait olmadığı bilinmektedir. Ev eksenli çalışma, bugünün pek çok sıkıntılı problemine potansiyel bir çözüm getirmektedir. Bugün bu çalışma biçiminin nasıl tasarlanacağını anlaşılmaması için bu eski; ancak ihmal edilen yapı türünün tarihini bilmek önem arz etmektedir.

⁵¹ Cem Kılıç, "Freelance Çalışma Kayıtdışı Olmamalı", *Milliyet Gazetesi*, 7 Ocak 2015, <https://www.milliyet.com.tr/yazarlar/cem-kilic/freelance-calisma-kayitdisi-olmamali-1995149> (06 Nisan 2020).

⁵² Freelancers Union ve Upwork, "Freelancing in America: 2015", 2015, https://fu-web-storage-prod.s3.amazonaws.com/content/filer_public/59/e7/59e70be1-5730-4db8-919f-1d9b5024f939/survey_2015.pdf (09 Nisan 2018).

⁵³ PwC, "Work-life 3.0: Understanding How We'll Work Next", Mayıs 2016, <https://www.pwc.com/us/en/industry/entertainment-media/publications/consumer-intelligence-series/assets/pwc-consumer-intelligence-series-future-of-work-june-2016.pdf> (09 Nisan 2018).

⁵⁴ Freelancers Union ve Upwork, "Freelancing in America: 2015".

2.1. İlk İş-Evleri ve Bölmesiz Ofisler

Evden çalışma modeli, ofislerde çalışma şeklinden çok daha uzun bir geçmişe sahiptir. Öğretide bu modelin özellikle son bir kaç yıllık geçmişe dayanmadığı veya telekomünikasyonun ortaya çıkışına bağlı olmadığı, aksine yüzlerce yıllık bir geçmişe sahip olduğu ifade edilmektedir. Zira iş-ev ortamının, yaşamak için besin arayan avcı-toplayıcıların emekleri sonucu oluşan meyvelerinin yeniden ocaklara getirilmesini sağlayan bir özelliğe sahip olduğu bilinirse, tarihi boyutuna ilişkin ifadelerinde doğruluğunu belirtmek yanlış olmamaktadır.⁵⁵

Esasında gelişmiş birçok ülkenin ekonomisi, temelde evlerde bulunan, özellikle çatı katlarında yer alan ekonomik faaliyetler vasıtasıyla doğmaktadır.⁵⁶ Öğretide evde çalışma biçiminin Sanayi Devrimi'ne kadar hatta daha da ötesinde gerçekleştiği ve yalnızca çok eski bir binanın enkarnasyonu olarak ifade edildiği görülmektedir. Çok eski zamanlarda Ortaçağ köylüleri ve hayvanlar dikdörtgen yapılı dar, tek katlı ve tek odalı uzun yerleşim yerlerinde (*longhouse-uzun ev*) yaşarlardı. Alanın bir ucunda gece ve kış aylarında kalan hayvanlar, diğer ucunda ise insanlar kalırlardı. Günlük hayatın tüm fonksiyonları, bu tek ve bölmesiz alanda gerçekleşirdi. Bu alan, mutfak, iplikçilik, dokuma, terzilik, yatak odası, mandıra, yemek odası, kasaplık, tabakhane ve ahırın birleşmesiyle oluşmaktaydı.⁵⁷

Ortaçağ zenginleri ve hizmetkârları da kalelerde ve malikâneelerde yaşayıp çalışırlardı. Ziyafet günlerinde beş yüz kadar veya daha fazla kişi buralarda ağırlanırdı. Köylüler, arazide temel malzemeleri temin etmek için çalışırdı ve mutfaklarda yemek hazırlamak için hizmetkârlar bulunurdu. Hane halkı orta salonda yemeklerini yerdi. Daha sonra çalışma odalarında veya ateşin etrafındaki zeminlerde uyurlardı. Soylu aileler ise uyumak için ayrı alanlara sahipti. Salon birkaç haftada bir, kira ödemelerinin yapıldığı, anlaşmazlıklara arabuluculuk yapıldığı ve suçluların cezalandırıldığı bir mahkeme salonuna dönüştürülürdü. Ortaçağ tüccarlarının ve zanaat işçilerinin ise malların yapıldığı

⁵⁵ Brie Weiler Reynolds ve Adrienne Bibby, "The Complete History of Working from Home", *Flexjobs*, 30 Ocak 2017, <https://www.flexjobs.com/blog/post/complete-history-of-working-from-home/> (18 Mart 2018).

⁵⁶ Brown, Clary ve White, *Texas A&M University, Texas AgriLife Extension Service*.

⁵⁷ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

ve satıldığı bir cadde üzerinde bir atölyeleri ya da dükkânları vardı. Ticaret ve aile hayatı çok amaçlı olarak bir kaç mekânda birleştirilirdi. Müşteriler, merkezi, iki kat yüksekliğinde bir salonda aile üyeleri ile birlikte yerler ve içerlerdi; küçük arka odada önemli anlaşmalar yapılırdı. Aileler, çıraklar ve hizmetçiler koridorda, dükkânda/atölyede veya bir üst kattaki küçük odalardan birinde uyurlardı.⁵⁸ Orta çağdaki ilk ev işleri, fırıncılar, terziler, ayakkabıcılar, çömlekçiler, dokumacılar ve demirciler gibi meslekleri kapsıyordu. Özellikle, ev eksenli çalışanların kadın veya erkek olabileceği göz önüne alındığında, cinsiyet ayrımı önemli bir faktör olarak görülmüyordu.⁵⁹

Ev hayatı, ilk evden çalışma faaliyetlerinin odak noktasıydı. Evin yönetimi, kaynakları, mali durumu ve işbölümünü yönetmek anlamına geliyordu. İşçi sınıflarının genellikle evlerinde zanaat ve ticaret odaklı dükkânlar kurmasıyla birlikte ortaçağın çalışma evleri de hızlıca ilerlemişti. Bu işçiler, mimari açıdan evden çalışmaya uygun olacak şekilde tasarlanan yaşam alanlarında, ailelerini desteklemek için mal ve hizmetler sunmuşlardı.⁶⁰

Ticaret için kullanılan bu evler, yüksek doğal ışık seviyesini sağlamak için geniş pencereli atölye alanlarına sahipti. Bunlar, alışılmadık derecede büyük ve yerli ölçekli pencerelerin birleşimiyle oluşmakta ve zanaat işçisinin durumuna bağlı olarak farklı biçimlerde bulunmaktaydı. Usta dokumacılar, genellikle çalışanlarının çalıştıkları çatıların altında iki katlı zarif konaklama yerlerine sahipti. Küçük işletmelerde çalışan dokumacılar, genellikle çeşitli katlarda tezgâh dükkânları ile çalışma evlerine sahipti. Aileler, bu binalarda çalışanlarla birlikte yaşıyor ve çalışıyordu; bunlar, tezgâhlarda uyuma eğilimi gösteriyorlardı. Bir usta dokumacı için çalışan en yoksul dokumacılar bile, zemin katta bir yaşam alanı olan küçük işyerlerinde oturuyorlardı ve tek bir tezgâh için geniş bir pencereyle aydınlatılmış bir alanda çalışıyorlardı.⁶¹

Genellikle ipek-dokumacılar ya da saatçilik yapanlar tarafından ikamet edilen "üst-dükkân (top-shop)" adı verilen ev-iş modelinde, yüksek derecede camlı atölyeler doğal ışığın en iyi şekilde kullanılabilmesi için çatının altına yerleştirilirdi. Küçük ev

⁵⁸ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

⁵⁹ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁶⁰ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁶¹ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

fabrikası olarak nitelendirilen bu yapılar, bir ucunda bir buhar motoru bulunan üst dükkânların terasından, dokuma çatı katlarında elektrikli dokuma tezgâhlarını birbirine bağlayan tek bir tahrik milinden oluşuyordu. Bu ev temelli dokumacıların, fabrika bazlı dokumacılarla rekabet edebilecekleri gibi ev tabanlı çalışmaların avantajlarını da koruyabildikleri anlamına geliyordu.⁶²

Zaman geçtikçe, Sanayi Devrimi öncesi tüccarlar ve zanaatkârlar, ilk ev ofisleri olarak tanımlanabilecek yapıları oluşturdular. Bu hibrid iş evleri, caddeye bakan dükkânlara, atölyelere veya günlük yaşam için bir kenara ayrılmış özel alanlara sahipti. Fakat tarihsel arşivleri korumaya, devlet işlerini idare etmeye ve bu faaliyetler için merkezi bir konum yaratmaya olan ilginin artmasıyla, o dönemde ilk idari binaların bazılarının oluşumuna imkân verilmişti. En dikkate değer örneklerden biri, 1581'de Floransa'da inşa edilen Uffizi Galerisi'dir. Bu süreç, yönetimin, arşivlerin ve bir devlet mahkemesinin aynı binada bir araya gelmesini gerektirmişti. Bu alan 1700'lerde resmen bir sanat müzesi haline getirildi ve halen dünyanın en ünlü müzelerinden biri olarak görülmektedir.⁶³

2.2. Fordist Üretim Sisteminde Ev Eksenli Çalışma Modeli

1920'li yıllara gelindiğinde fabrikaların üretkenliğini artırmaya yönelik yapılan girişimler Fordist üretim modelini ortaya çıkarmıştır. Sanayi Devrimi ve uluslararasılaşmanın bir tamamlayıcısı olarak şekillenen Fordist üretim modeli, 1930'ların ortasında şekillenmiş ve II. Dünya Savaşı sonrasında yayılmaya başlamıştır. 1920'lerden 1970'li yıllara kadar etkinliğini sürdüren Fordist üretim sistemi, yürüyen bantların bulunduğu, uzmanlaşmanın tam anlamıyla kullanılmaya çalışıldığı, vasıfsız işçinin yeterli sayıldığı bir kitlesel üretim sistemiydi.⁶⁴ O dönemin, sürekli ve standart mal üretiminin sağlanması, küçük parçalara ayrılan işin bir bant sistemi ile düzenlenmesi ve çalışma ilişkilerinin devamlılığı şeklinde bir takım özelliklere sahip olması nedeniyle;

⁶² Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

⁶³ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁶⁴ Umut Çakmak, "Esnek Üretim Sistemi: İstihdama Etkisi ve Toyota Örneği", **Ekonomik Yaklaşım Dergisi**, Cilt.15, Sayı.52-53 (2004), s.251.

çalışma ilişkileri tipik olarak bilinen standart ve tekrarlanan işlerin tam zamanlı olarak yürütülmesi ile gerçekleşmekteydi.⁶⁵

Bu çalışma biçimi serbest düşünce ve eğitime yönelik zihinsel bir kayma gerçekleştirmiş olup; okul tarzında merkezi öğrenmeye giderek artan bir ihtiyaç oluşturmuştur. Nihayetinde Sanayi Devrimi ile iş dünyası daha merkezi bir yönetim gözetimine getirilerek piyasa ele geçirilmiş ve işçiler evden uzaklaştırılmıştır. Sanayi Devrimi, hem erkekler hem de kadınlar için büyük değişiklikler getirmiştir. Fabrika işleri, özellikle kadınlar için tekstil endüstrisi, bir anlamda dışarıdaki çalışma ortamlarında emek sarf etme ve evden ayrılma anlamına gelmişti.⁶⁶

Sanayi Devrimi'nde, işçi sınıfının, değirmenlerde ve fabrikalarda çalışmaya gittiğini, orta sınıfların da şehrin varoş banliyölerin mahallelerinde işe gidip gelmeye başladığı biliniyordu.⁶⁷ Endüstri çağı, vasıflı işçilerin yeni bir hareketini doğurmuş ve günümüzde birçok iş sahibinin, giderek modası geçmiş olmasına rağmen, halen uyguladığı ev dışında çalışma modelini oluşturmuştur. Bu model (9'dan 5'e kadar, ofis içi çalışma takvimlerinin öncüsü), işveren tarafından sağlanan araçlarla, ekipmanlarla ve iş ortamlarıyla esnek olmayan bir programı yürütme anlamına geliyordu. Üretim araçları artık çalışma evlerinden, iş sahalarına aktarılıyordu.⁶⁸ O dönemin makineleri bulundukları yerde işçilerin yoğunlaşmasını gerekli kılıyordu ve bu durumda işyeri mekânın değişimine neden oluyordu.⁶⁹

Şunu belirtmek gerekir ki; kitlesel bir üretim tarzı olan Fordist üretim modeli II. Dünya Savaşı'nın getirdiği olumsuz etkenler sayesinde genişleme imkânı bulmuştur. II. Dünya Savaşı, kadınların iş tanımını değiştirmiştir. Hem kadınlar hem de erkekler için iş, bir ofis ya da bir üretim tesisi için evden ayrılma ile giderek daha fazla ilişkilendirilmiştir. O dönemde fabrikalar ve tersaneler, savaşa giden erkeklerin yerlerini almaları için

⁶⁵ Hasan Aslan, "Ev-Eksenli Çalışan Kadınların Sosyal ve Ekonomik Hayatlarına İlişkin Bir Saha Araştırması: Denizli İli Örneği", **Fe Dergi**, Cilt.8, Sayı.1 (2016), s.69.

⁶⁶ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁶⁷ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

⁶⁸ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁶⁹ Frank W. Schiff, "Working at Home Can Save Gasoline", *The Washington Post*, 2 Eylül 1979, https://www.washingtonpost.com/archive/opinions/1979/09/02/working-at-home-can-save-gasoline/ffa475c7-d1a8-476e-8411-8cb53f1f3470/?utm_term=.04ee1aeec4e (22 Mart 2018).

kadınlara ihtiyaç duymuştur. Böylece kadınlar milyonlarca işgücüne katılabilmek adına evden ayrılmak zorunda kalmıştır.⁷⁰

II. Dünya Savaşı'na göre 1941-1945 yılları arasında işyerindeki kadın sayısı 11 milyondan 20 milyona yükselmiştir. O yıllarda savaş fırsatlarından yararlanmak için birçok kadın evlerinden ayrıldığı gibi memleketlerinden de uzaklaşmışlardır. Bu kadınlar kaynakları korumak, moral oluşturmak, fon toplamak ve askere giden erkekler tarafından bırakılan işleri doldurmak için sivil cephe girişimlerini organize etmişlerdir. O dönemde geçici ve eşi benzeri görülmemiş savaş zamanı krizine maruz kalan Amerikalı kadınlar, esasında savaş öncesi sosyal ve ekonomik bir yapıya geri adım atmasını engelleyen 1941'den 1945'e kadar bireysel ve kolektif deneyimlerini bulabilmişlerdir. Esasında II. Dünya Savaşı ve onu yaşayan kadınlar, toplumsal cinsiyet normlarını ve rollerini yeniden şekillendirerek, 20. yüzyılın ikinci yarısında çeşitli sivil haklara yönelik hareketlerin sağlam temellerini resmen atmış oldular.⁷¹

1950'lerin ortalarında ise ev eksenli çalışma modelinin artık giderek azaldığı görülmüştür. O dönemlerde hane halkının büyük bir çoğunluğunun geçimi hane içindeki tek bir erkeğin kazancı tarafından destekleniyordu. Önceden ev eksenli çalışan kesim ise ya toplumun belkemiğini oluşturan meslekleri (fırıncı, tamircilik, balıkçılık, esnaf, okul bakıcısı gibi) tercih ettiler ya da çoğunluğu etnik bir yapıya sahip olan kadınlardan oluşan sömürgeci işverenler tarafından düzensiz bir şekilde parça başı çalıştırıldılar. İlk başlarda yer alan tarihi çalışma evleri yasal bir şekilde çalışma faaliyeti sürdürürken; sonradan yer alan çalışma evleri yasadışı olarak kullanılmaya başlandı. Kısacası 20. yüzyılın ortalarında aşağı yukarı tarihi evlerin tasarlanması ve inşa edilmesi durduruldu.⁷²

1960'larda ise emek hala oldukça fizikseldi. İmalat ve tekstil ürünleri hala gelişmekte olan endüstrilerdi ve bugün hâkim olan “*bilgi ekonomisi*” henüz mevcut değildi. O dönemlerde ev dışındaki iş fırsatlarının ortaya çıkmasına rağmen, bazı insanlar bütün bu şartlara rağmen 19. ve 20. yüzyılın başına kadar evden çalışmaya devam etmişti.

⁷⁰ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁷¹ Melissa A. McEuen, “Women, Gender, and World War II”, 2016, Oxford University, Oxford Research Encyclopedia of American History, <http://americanhistory.oxfordre.com/view/10.1093/acrefore/9780199329175.001.0001/acrefore-9780199329175-e-55?print=pdf> (15 Mart 2018).

⁷² Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

Özellikle kadınlar, dışarıdaki müşterilerin çamaşırlarını yıkamak, fabrika işçilerine yiyecek ve unlu mamuller sağlamak ya da ayakkabı ve konfeksiyon üretmek gibi mesleklerle uğraşmışlardı.⁷³ Ancak o dönemin ev işlerini daha çok şehirlerde, kasabalarda ve köylerde yaşam düzeni haline getirilen barlar, dükkânlar, cenaze evleri, okullarda barınan bekçi evleri ve itfaiyecilerin yaşadığı barınakları birleştiren itfaiye istasyonları oluşturmaktaydı. Yine birçok uzman, yönetici ve din adamı işyerlerinde yaşıyordu. Hem el işi ile uğraşan serbest meslek mensupları hem de küçük işletmelerin mülk sahipleri, aile üyeleri ve çalışanlarıyla birlikte ya çalıştıkları işyerinde ya da arka bahçelerde mallar üretebilecekleri atölyeler kurmuşlardı.⁷⁴

Ancak 1970’li yılların sonuna gelindiğinde dünya üzerinde meydana gelen ekonomik ve teknolojik gelişmeler karşısında Fordist üretim sisteminin yetersiz kaldığı görülmüştür. Bu üretim sistemi, yürüyen bant sistemindeki işlevler ve işlerin en küçük ayrıntılara kadar parçalanmış olması nedeniyle (üretim, kalite ve standart kontrolüne yönelik işlerin ayrı işler olarak değerlendirilmesi ve farklı kişiler tarafından yapılması) zaman ve verimlilik kaybına neden olmuş ve dönemin ihtiyaçlarına cevap veremez hale gelmiştir. Bunun üzerine 1973 yılında yaşanan petrol şoku ile bu kitlesel üretim sistemi tepki toplayarak yerini esnek bir üretim sistemine bırakmak zorunda kalmıştır.⁷⁵

2.3. Post-Fordist Üretim Sisteminde Ev Eksenli Çalışma Modeli

1970’li yıllarda modern zamanın bir ikamesi olan Post-Fordist üretim modeli ortaya çıkmıştır. Bu modelle birlikte esnek çalışma biçimleri mevzuatlarda yer almaya başlamış ve işgücünün istihdamı tipik çalışma biçiminden sıyrılmaya başlamıştır.⁷⁶ Yani standart kitlesel üretim, yerini tüketici odaklı esnek üretim anlayışına bırakmıştır.⁷⁷ “Atipik” olarak adlandırılan bu esnek çalışma biçimi, standart ve tekrarlanan iş düzeninden vazgeçilen yeni bir çalışma biçimi olarak tanımlanmıştır.⁷⁸

Esasında savaş dönemindeki yenilikler, o dönemlerde en büyük yıkıcı olarak adlandırılan “teknoloji” kavramını ortaya çıkarmıştır. 1942’de dünyanın ilk elektronik

⁷³ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁷⁴ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

⁷⁵ Çakmak, s.239-251.

⁷⁶ Aslan, s.69.

⁷⁷ Duman, “*Evden Çalışmanın Hayatımızdaki ve Kanundaki Yeri*”.

⁷⁸ Aslan, s.69.

dijital bilgisayarının yapılması yıllarca süren evden çalışma hareketinin temellerini atmıştır. Tarih boyunca teknolojinin, demografik değişim, kaynak kıtlığı, iklim değişikliği, kentleşme ve ekonomik güçte küresel bir değişim gibi büyük trendleri körüklediği görülmektedir.⁷⁹

1970’li yılların başında evden çalışmanın ön plana çıkmasına yönelik Temiz Hava Yasası (1970 - *The Clean Air Act*) ve OPEC petrol ambargosu (1973) gibi bazı önemli gelişmeler olmuştur.⁸⁰ Diğer taraftan bu çalışma biçiminin ortaya çıkışında aşağıda yer alan spesifik sebepler de yer almıştır,⁸¹

- ✓ Küresel planda yaşanan ekonomik darboğazlar sonucu üretim miktarlarında yaşanan ani artışlar ve kısılmalar,
- ✓ Petrol krizi ile başlayan dünyayı ekonomik durgunluk ve belirsizliğe iten ekonomik performans düşüklüğünün sonucu olarak işsizlik, işsizliğe ilk çare olarak esnek çalışma biçimlerinin görülmesi,
- ✓ Modern teknoloji ile beraber ortaya çıkan pahalı üretim makinelerinden yüksek verim alabilmek için 24 saat çalışabilme esasına dayalı esneklik arayışları,
- ✓ İstihdamın, 24 saat kesintisiz çalışma gerektiren hizmet sektörü branşlarına kayması,
- ✓ Dünyada yaşanan ekonomik gelişmeler sonucunda, bireylerin gelir düzeylerinde meydana gelen artış, bireylerin zevk ve hobiler geliştirmelerine neden olmuştur. Bu durumun bireylerin boş vakit taleplerini artırması,
- ✓ 1960’lı yıllarda Toyota Motor İşletmesi tarafından geliştirilen, yalın üretim ilkeleri⁸² gibi personel yönetiminde ve endüstriyel ilişkilerde yeni gelişen teknikler ve modern yönetimin biçimlerinin geliştirilmesi,

⁷⁹ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁸⁰ Vicky Gan, "What Telecommuting Looked Like in 1973", *The Atlantic*, 3 Aralık 2015, <https://www.theatlantic.com/technology/archive/2015/12/what-telecommuting-looked-like-in-1973/418473/> (21 Mart 2018).

⁸¹ TİSK, **Çalışma Hayatında Esneklik**, Ankara: TİSK Yayınları, Yayın No.190, Kasım 1999, s.4.

⁸² “Bu ilkeler, üretim sürecinde israfın ortadan kaldırılarak, üretim süreçlerinde standartlaşma yerine, sürekli olarak bu sürecin geliştirilmesi yönünde arayış içinde olmayı ifade etmektedir” (TİSK, (Çalışma Hayatında Esneklik), s.4).

- ✓ Modern endüstriyel ilişkiler anlamında giderek önem kazanan bir faktör olan kesimler arası uzlaşma ve diyalog unsurunun oluşması,
- ✓ Pek çok ülkede ücret sisteminin işçi aleyhinde oluşturulması sonucu yaşanan motivasyon kaybını engellemek amacıyla esnek ücret politikaları arayışları,
- ✓ İşgücünün niteliğinde meydana gelen değişim, sanayi işçisi yerine klasik işçi hakları ile tatmin olmayan bilgi işçisinin ortaya çıkışı gibi nedenler bu çalışma modelinin ortaya çıkışında bazı spesifik sebepler olarak görülmüştür.

Yine o dönemde yayınlanan Telekomünikasyon Taşımacılığı Ticareti⁸³ (*The Telecommunications Transportation Tradeoff*) adlı kitapta ya çalışanların işlerinin yeniden tasarlanması gerektiği ve böylece her bir lokasyonda kendi kendine yetebilecekleri şekilde korunmalarının sağlanabileceği ya da bilgi transferine izin vermek için yeterince gelişmiş bir telekomünikasyon ve bilgi depolama sisteminin geliştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁸⁴

1980'li yıllarda 300 kadar şirket ve yaklaşık 1,5 milyon Amerikalı evden çalışmıştır. Ancak şu anda olduğu gibi o dönemde de evden çalışma hakkında tartışmalar sürmektedir.⁸⁵ 1990 yılında, Genel Hizmetler İdaresi (*General Services Administration-GSA*) ile birlikte Personel Yönetimi Ofisi (*Office of Personnel Management-OPM*), çalışanların devlet ofisi ekseninde başka yerlerde çalışmasına izin vermenin yararlarını ve zorluklarını değerlendirmek için sözde esnek çalışma alanı (*flexiplace*) adı altında Federal Esnek İşyeri Pilot Projesi'ni (*Federal Flexible Workplace Pilot Project*⁸⁶) başlatmıştır. 1995 yılında, esnek çalışma alanına yönelik ekipman ve kamu hizmetleri

⁸³ Jack M. Nilles ve diğerleri, **The Telecommunications Transportation Tradeoff**, BookSurge Publishing, 31 Mayıs 2007, s.210.

⁸⁴ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁸⁵ Kerry Elizabeth Knobelsdorff, "Telecommuting: Reality Sets in", *The Christian Science Monitor*, 8 Haziran 1987, <https://m.csmonitor.com/1987/0608/felly.html> (16 Nisan 2018).

⁸⁶ *United States, The General Accounting Office (GAO), Kıdemli Azınlık Üyesi (The Ranking Minority Member), Kamu Hizmeti Alt Komitesi (Subcommittee on Civil Service), Hükümet Reformu ve Yönetimi Komitesi (Committee on Government Reform and Oversight), Temsilciler Meclisi (House of Representatives), Federal İşgücü: Ajansların Politikaları ve Federal Hükümetteki esnek çalışma alanı (flexiplace) hakkındaki görüşler*; (GAO (General Accounting Office), "Agencies' Policies and Views on Flexiplace in the Federal Government", **Federal WorkForce**, Washington: General Accounting Office, Temmuz 1997, s.16. <https://www.gao.gov/assets/230/224288.pdf> (16 Nisan 2018)).

için fon sağlamayı öngören yasalar yürürlüğe konulmuştur.⁸⁷ 1997 yılında ise ABD Sayıştay'ı (*The Government Accountability Office-GAO*) işe gidiş-geliş zamanını azaltmak, nakliye, otopark, yiyecek ve elbise için kişisel indirimler, iş yaşamı ve moral kalitesinin iyileştirilmesi, iş ve aile talepleri arasında daha iyi bir denge unsurlarını dâhil edecek faydaları gösteren bir rapor yayınlamıştır.

Diğer taraftan II. Dünya Savaşı'ndan sonra savaşa giden erkeklerin yerine işe alınan kadınlar her ne kadar ev dışında çalışma arzusu devam etse de onlar için dışarda çalışma fırsatı artık mevcut değildi. Bu durum kadınların ev işlerine yeniden dönmesini ve “Çok Kademeli Pazarlama” (*Multi-level Marketing – MLM*) gibi hala günümüzde uygulanan evde çalışma fırsatını oluşturmuştur. Çok Kademeli Pazarlama, “*bir şirketin geleneksel olan çevrimiçi veya çevrimdışı pazarlama yöntemleriyle ulaşılamayan potansiyel müşterilerine ulaşma konusunda, bağımsız temsilcilerin kullanıldığı bir pazarlama yöntemi*” olarak tanımlanmaktadır.⁸⁸ Çok Kademeli Pazarlama, Ağ Pazarlaması (*Network Marketing*) veya Doğrudan Satış (*Direct Sales*) olarak da bilinmektedir.⁸⁹ Ulusal kuruluş raporlarına göre ABD'de yedi haneden yaklaşık biri doğrudan satışla uğraşmakta ve büyük çoğunluğu kadınlardan oluşmaktadır. Zaten ev içi satış partilerinin (veya kadın günleri) %92'si kadınlar tarafından yapılmaktadır.

Bu tür partilerde kişiselleştirilmiş çanta, fitness ürünleri, kilo kaybı sargısı ve plastik kaplar gibi ürünler satılmaktadır. Bu pazarlama türü, hem kadınların bir araya gelerek zaman geçirmesini sağlaması bakımından hem de pazarlama bakımından giderek artmaya başlamıştır. Araştırmalar, kadınların çoğunun bu tür toplantılara hayır diyemediklerini, çünkü amacın zaman geçirmek olduğunu ve "hayır" ifadesinin ilişkilere zarar vereceğini düşündüklerini belirtmiştir. Hâlbuki bu tür toplantılarda esas amaç ürünlerin satışını gerçekleştirmektir.⁹⁰

⁸⁷ GPO (Government Publishing Office), “**Treasury, Postal Service and General Government Appropriations Act**”, United States, 19 Kasım 1995, s.47, <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-104publ52/pdf/PLAW-104publ52.pdf> (05 Haziran 2018).

⁸⁸ Network Pazarlama, <http://mlmnetworkmarketing.org/nedir/> (05 Haziran 2018).

⁸⁹ Roustes to Finance, “Çok Düzeyli Pazarlama (MLM)”, <https://tr.routestofinance.com/multilevel-marketing> (21 Mart 2018).

⁹⁰ Kate Shellnutt, “Why Your Facebook Feed is Filled with Women Selling Essential Oils and Press-on Nails”, Vox, 3 Kasım 2016, <https://www.vox.com/2016/5/12/11577466/multilevel-marketing> (21 Mart 2018).

Günümüzde bile hala çalışan kadınlar bu tür işleri ikinci bir iş olarak yapmaktadır. Örneğin; Avon, Oriflame, Amway, Herbalife ve Farmasi gibi ürünler bu pazarlama türünün örneklerini oluşturmaktadır. Önceden bu pazarlama türü mahallede görülen kadınlar ile sınırlı iken, şimdi sosyal ağlar üzerinden ürün tanıtımı ve satın alma seçenekleri bile sunmaktadır.⁹¹ Ne yazık ki, bu popüler ticari girişimlerin bile çoğu insan için hala kârsız bir ticaret olduğu belirtilmektedir. Yapılan bir araştırmaya göre, bu şekilde çalışanların %92'sinin, yılda ortalama 500 dolar kazandığı belirtilmektedir. Ancak bazı firmaların bu iş için özellikle eleman yetiştirdiğini ve şehirlerin belli başlı mahallelerine yetiştirmiş oldukları elemanları yerleştirerek orada kayda değer bir satış potansiyeli oluşturduğu bilinmektedir. Yetiştirilen eleman burada komşuluk ilişkisi ile belirli günlerde düzenlenen partiler veya toplantılar sayesinde bir satış potansiyeli oluşturma amacı gütmektedir. Eğer ilgili bölgede kayda değer bir satış potansiyeli oluşturulamaz ise yetiştirilen elemanın bulunduğu bölge değiştirilmektedir. Bu şekilde firmalara bağlı olarak evden çalışan elemanların oldukça ciddi kazançlar elde ettiği belirtilmektedir.

20. yüzyılda artık kadınlar, özellikle, zanaat temelli veya ev işlerinin ötesine geçen yeni bir profesyonellik alanına girmiştir. Sözde “*pembe yakalı işçiler*” arasında hala önde gelen bir pozisyon olan sekreterlik görevi, bugün bile ofis için evden işlem yapmak zorunda kalabilmektedir. Neyse ki bugünün “*ofis çalışanları için*”, artık evden yapılabilecek birçok geleneksel ofis işi bulunmaktadır. Yönetim, iş geliştirme, insan kaynakları ve işe alım, muhasebe ve finans, pazarlama ve danışmanlık, bunlardan sadece bir kaçını oluşturmaktadır.⁹²

Diğer taraftan ofisin tarihi, ilk ticari çalışma alanlarının büyük oranda dönüştürücü nitelikte olduğunu ve bu durumun büyük ölçüde yeni çıkmış buluşlarla (telefon, telgraf ve daktilo gibi) sağlandığını göstermektedir. Bunlar bugün kullandığımız uzak ofis iletişim araçlarının öncülerinden bazılarını oluşturmuştur. İşçilerin evlerinden

⁹¹ Shellnutt, Vox.

⁹² Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

nispeten daha ucuz bir şekilde seyahat etmelerini sağlayan toplu ulaşım seçeneklerinin geliştirilmesi de ofis tarihinde büyük etki yaratmıştır.⁹³

20. yüzyıl boyunca yeni konut, hem ticari hem de sanayi bölgelerinden ayrı konut sitelerinde inşa edilmiştir. Böylece ev eksenli çalışma modelini yasaklayan kiracılık sözleşmeleri sosyal konutlarda evrensel olarak kabul edilmiştir. Öğretide ise sosyal reformcuların evden yapılan işleri istemediği belirtilmiştir. Esasında bu bir anlamda doğrudur. Çünkü kentsel dönüşüm, insanlara evden çalışma imkânı veren binaları ve alanları yok etmiş ve bunların yerine ev eksenli çalışma modeline uygun olmayan "*model konutlara*" imkân tanımıştır. Ayrıca bu yeni binalarda kira sözleşmeleri ile ev eksenli çalışma modeli yasaklanmıştır.⁹⁴

2.4. 21. Yüzyılda Ev Eksenli Çalışma Modeli

Modern bir evde çalışma düşüncesi, 20. yüzyılın sonlarında ve 21. yüzyılın başlarında ortaya çıkmıştır. New York, Londra ve Paris gibi metro alanlarında bir şeyler yapma fikri, çalışma alanı ile yaşam alanlarını birleştiren stüdyo daireleri oluşturmuştur. Bu durum, hem endüstri öncesi dönemdeki iş rutinlerine geri dönüş hem de işin geleceğine doğru bir gelişme olarak görülmektedir. Ancak, imalat, ofis ekipmanı ve diğer iş gereçleri evden çalışan bireyler tarafından kullanılmak üzere henüz yeterince ucuz ya da portatif olmadığından, şirketler hala üretim araçlarını kontrol edememektedir. Bununla birlikte, üretim araçlarını çalışanlara doğru yönlendiren ve şirketlerin "*evden çalışmayı*" benimsemesini sağlayan unsur teknolojinin bizzat kendi devrimiyle gerçekleşmiştir.⁹⁵

Teknolojik devrimle, internet ve kişisel bilgisayar işyerini değiştirdi ve yeni işler oluşturdu. Ofis ortamında yapılan işler artık ev-ofis tarzında evlerde yapılmaya başlandı ve işler daha mobil hale gelmiş oldu. Diğer taraftan evden çalışanların, her zaman bağlı ve ulaşılabilir durumda olmalarını zorunlu kılarak, iş ve yaşam arasındaki bariyeri erozyona uğrattığına yönelik eleştiriler de yapıldı. Her zaman açık zihniyet, işçi sağlığı ve iş sonuçları üzerinde bir engel oluşturulabileceği belirtildi. Ancak bazıları ise, bu esnekliğin çalışan anneler için faydalı olabileceğini ve hatta cinsiyet açığını kapatmaya

⁹³ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁹⁴ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

⁹⁵ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

yardımcı olabileceğini ifade etti. Trafik sıkışıklığıyla birlikte insanın hayal kırıklığındaki bir azalmanın yalnızca çalışanların mizacına değil, aynı zamanda üretkenliğine de olumlu etkileri olabileceği belirtildi.⁹⁶

Diğer taraftan 2017 Telekomünikasyon Raporu'nda (*2017 State of Telecommuting*), kadın ve erkeğin aynı oranda evden çalıştığı belirtilmiş ve evden çalışmanın genellikle kadın egemenliğinde olduğu görüşü çürütülmüştür. Ancak bu görüş her ne kadar şu dönemde geçerliliğini yitirmiş olsa da başlangıçtaki evden çalışma işlerinin kadınların ev görevlerine dayanmasından dolayı kaynaklanmaktadır. Eğer yapılan iş yemek yapma, dikiş dikme veya bebek bakıcılığı gibi bakım hizmetlerini içeriyorsa, ailesini maddi olarak desteklemek için ücret kazanan bir kadın fikrinin mantıklı görünmesi gayet doğaldır. Yakın zamanda oluşturulan bu kadın işçilerin çoğu, savaştan sonra geleneksel rollere geri dönmelerine rağmen, ABD'de iş yerini sonsuza dek değiştirmeyi başarmışlardır.⁹⁷

21. yüzyılda esnek çalışma fikri, ev eksenli çalışma modelini cazip kılmıştır. Bu çalışma modeli, geniş kapsamlı olan makinelerin doğasında değişiklikler oluşturmuştur. Özellikle bilgisayarlaşma ve elektronik çip teknolojisindeki hızlı gelişmeler sayesinde birçok işin doğasında olağanüstü değişiklikler meydana gelmiştir. Yakın tarihli bir araştırmaya göre, tüm ABD işlerinin %50'sinden fazlası artık bilgi ile ilgili faaliyetlerde yoğunlaşmaktadır. Bu durum ise ABD ekonomisinin kas gücünden ziyade profesyonel, teknik ve büro becerilerine daha bağımlı hale geldiğini göstermektedir. İmalat sektörünün düşmesi, hizmet sektörünün gerilemesi ve bilgi temelli işlerin büyümesiyle, insanların Sanayi Devrimi öncesinde büyük ölçüde yaygın olan ama merkezi olmayan ev eksenli çalışma yöntemlerine geri dönmesini çok daha kolay hale getirmiştir. Bundan olsa gerek ki; tarihçiler bu dönemi tersine Sanayi Devrimi olarak ifade etmektedir. Merkezi işyerlerindeki çoğu işçiye ev içinde gerçekleştirilen küçük ölçekli üretim endüstrilerinde çalışmasını mümkün kılan çalışma araçları bu görüşü haklı çıkarmaktadır.⁹⁸

⁹⁶ Gan, *The Atlantic*.

⁹⁷ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

⁹⁸ Schiff, *The Washington Post*.

Açıkçası, teknolojik gelişmeler, nerede ve ne zaman olursa olsun iş hayatını kolaylaştırmada büyük rol almaktadır. Buna inanmak zor ama 2005'te, LinkedIn emekleme döneminde iken; 2003'te Facebook hazırlık aşamasında idi ve iPhone henüz tasarlanmamıştı. Teknolojinin hızla gelişmesi, günümüzde telefon ve benzeri cihazları, yüksek hızlı geniş bant ve bulut tabanlı depolama ve yazılımları, iş başarısı açısından vazgeçilmez hale getirmiştir. Teknoloji, evden çalışmaya imkân verirken, bu eğilimi ileriye taşıyan insanlar olmuştur. Her yaş grubunun, ne istedikleri -ve giderek daha fazla taleple- nasıl, ne zaman ve nerede çalışacakları bir anlamda çalışma esnekliğini oluşturmuştur. Akıllı işverenler ise nihayet toplum için iyi olan şeyin onların iyiliği olduğunu anlamaya başlamıştır.⁹⁹ Günümüzde, telekomünikasyon ve bilgi depolama sistemleri, uzak çalışanlar arasında bilgi aktarımının, ortak çalışanlar arasında etkili olabilecek bir noktaya kadar gelmiştir.¹⁰⁰ Esasında ev eksenli çalışma modelinin, gerçekleşmesi gereken birçok iş değişikliğinden daha fazla değişikliğe yol açacağı bir gerçektir. Ev eksenli çalışmak, belki de ülkenin en kalıcı sorunlarından bazılarının, zorluklar yaşamadan çözülmesini sağlayan etkili bir yolu oluşturmaktadır.¹⁰¹

Sonuç olarak 21. yy ile iş yaşamında yeni bir döneme girildi. Serbest çalışma iş yaşam tarzımızı değiştirdi. Tek bir işveren ile geleneksel tam zamanlı iş yerine, bağımsız çalışma tercih edilir hale geldi. İnsanlar 9'dan 5'e çalışmak yerine daha çok projeden projeye, işten işe koşan bir tarza büründü. Neticesinde esnek işgücünün ekonomik sonuçları da önem arz etmeye başladı. Çalışanlar daha anlamlı ve bağımsız bir yaşam tarzı edindi. Potansiyel olarak daha yenilikçi, daha rekabetçi ve küresel piyasalardaki dalgalanmalarla daha iyi başa çıkabilen sağlam bir ekonomi oluşturuldu. Serbest iş gücünün ne kadar büyük olduğunu anlamak ise (son zamanlara kadar) büyük bir zorluk olarak karşımıza çıktı.¹⁰²

3. PANDEMİ ÇAĞINDA (21.YY) EV EKSENLİ ÇALIŞMA

En genel tanımıyla küresel salgın olarak bilinen “pandemi” kavramı, geniş bir coğrafi alana yayılan ve nüfusun geniş bir kesimini etkileyen salgın hastalıklar olarak

⁹⁹ Global Workplace Analytics, s.7.

¹⁰⁰ Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

¹⁰¹ Schiff, *The Washington Post*.

¹⁰² Freelancers Union ve Upwork, *“Freelancing in America: 2015”*.

tanımlanmaktadır.¹⁰³ Bir pandemi, yeni bir hastalığın dünya çapında yayılmasını ifade etmektedir.¹⁰⁴ Pandemi kavramı, bazen epidemi kavramı ile karıştırılabilmektedir. Epidemi kavramı bir bölgede, bir toplumda veya bir grup insanda gerçekleşen salgın anlamına gelirken; pandemi kavramı ise, bölgeler ve gruplar üstü coğrafi bir salgın anlamına gelmektedir. Bu kavram bir ülkenin veya dünyanın tamamını etkisi altına alan hastalıklar için kullanılmaktadır.¹⁰⁵

Bir hastalığın pandemi olarak ilan edilmesi *Dünya Sağlık Örgütü-DSÖ (The World Health Organization-WHO)* tarafından yapılmaktadır. DSÖ bir hastalığın pandemi olabilmesi için; yeni bir virüs olması gerektiğini, insanlara kolayca geçebilmesi gerektiğini, insandan insana kolay ve sürekli bir şekilde bulaşması gerektiğini belirterek 3 genel kriter belirlemektedir. Buna göre bir hastalığın pandemi olabilmesi için yeni bir virüsün istikrarlı bir şekilde dünyanın farklı noktalarında, kitleler üzerinde artarak görülmeye başlaması gerekmektedir.¹⁰⁶

Ayrıca bir hastalık veya tıbbi durum, sadece yaygın olması ve çok sayıda insanın ölümüne yol açması nedeniyle pandemi olarak nitelendirilemez, aynı zamanda bulaşıcı olması gerekmektedir. Örneğin, kanser insanlarda çok sayıda ölüme sebep olan bir hastalık olmasına rağmen bulaşıcı olmadığı için (bazı kanser türlerinin bulaşıcı etmenler tarafından ortaya çıkabildiği hariç tutularak) pandemi olarak adlandırılmamaktadır.¹⁰⁷

Diğer taraftan ebola, korona, domuz gribi olarak bilinen H1N1 ve yine kuş gribi olarak bilinen H5N1 gibi virüsler ise 21. yüzyıla damgasını vuran ve pandemi olarak nitelendirilen salgın hastalıklardır.¹⁰⁸ Geçmiş pandemilere neden olan virüsler tipik olarak hayvan grip virüslerinden kaynaklanmaktadır.¹⁰⁹ Özellikle son zamanlarda dünya

¹⁰³ BBC, "Pandemi nedir, ülkeleri nasıl etkiler? - Dünya Sağlık Örgütü Koronavirüsü Pandemi İlan Etti", 12 Mart 2020, <https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-51614548> (23 Mart 2020).

¹⁰⁴ WHO, "What is a pandemic?", 24 Şubat 2010, https://www.who.int/csr/disease/swineflu/frequently_asked_questions/pandemic/en/ (24 Mart 2020).

¹⁰⁵ Sabah Gazetesi, "Pandemi ve Epidemi Nedir? Dünya Sağlık Örgütü'nden Corona Virüs için Pandemi Açıklaması Geldi", 17 Mart 2020, <https://www.sabah.com.tr/yasam/2020/03/17/pandemi-ve-epidemi-nedir-dunya-saglik-orgutunden-corona-virus-icin-pandemi-aciklamasi-geldi> (23 Mart 2020).

¹⁰⁶ BBC, "Pandemi nedir, ülkeleri nasıl etkiler?...".

¹⁰⁷ Sabah Gazetesi, "Pandemi ve epidemi nedir?...".

¹⁰⁸ Emel Öz Gözellik, "21. Yüzyıl "Virüs Çağı" Oldu", *Anadolu Ajansı*, 02 Şubat 2016, <https://www.aa.com.tr/tr/saglik/21-yuzyil-virus-cagi-oldu/514066> (22 Mart 2020).

¹⁰⁹ WHO, "What is a pandemic?".

genelinde görülen tipik bir hayvan grip virüsü olarak bilinen yeni koronavirus¹¹⁰ (COVID-19) salgını en ölümcül salgın olan ebola salgınına geçerek, virüslerin getirmiş olduğu hastalıkları bir kez daha gündeme getirmektedir.¹¹¹

Son 20 yılda bu tür virüsler binlerce kişinin ölümüne yol açmıştır. DSÖ'ye göre dünya, 2000 yılından bu yana Ebola, H1N1 (domuz gribi), SARS, MERS ve COVID-19 (KOVİD-19) olmak üzere 5 büyük salgın yaşamıştır. Bu virüslerin neden olduğu hastalıkların birçoğunun özgün tedavisi veya aşısı bulunmaz iken, en fazla ölüm domuz gribi, ebola ve kovid-19 virüsünden gerçekleşmiştir. Dolayısıyla 21. yüzyıla “virüs çağı” veya “pandemi çağı” demek pek de yanlış olarak görülmemektedir. Nitekim son 20 yılda gerçekleşen aşağıdaki salgın hastalıklar bu durumu kanıtlar niteliktedir,¹¹²

✓ SARS; şiddetli akut solunum yolu sendromu olarak bilinen bu salgın, ilk olarak 2003 yılının şubat ayında Avrupa, Kuzey Amerika ve Asya'da görülerek, 37 ülkede yayılmıştır. Bu noktada SARS vaka sayısı 8.422 iken; bu vakalardan 916'sı ölümle sonuçlanmıştır.

✓ H5N1; kuş gribi olarak bilinen bu virüs kanatlı hayvanlarda solunum ve sinir sistemine ait belirtilerle birlikte ölüme neden olan çok bulaşıcı bir hastalığa yol açmaktadır. 2007 yılında 27 ülkede, 2008 yılında da Çin, Mısır, Almanya, Hindistan, İran, Tayland, Türkiye, Ukrayna, İngiltere ve Vietnam başta olmak üzere toplam 61 ülkede yayılmıştır. DSÖ verilerine göre kuş gribi nedeniyle 245 kişi hayatını kaybetmiştir.

✓ H1N1; bu virüs, domuzlarda görülen bir tür grip virüsünün genetik değişim geçirmesi nedeniyle domuz gribi adını almıştır. 2009 yılının mart ayında Meksika'da ortaya çıkan bu salgın, sonrasında tüm dünyaya yayılmıştır. DSÖ verilerine göre, 2009'da yaşanan küresel domuz gribi vakasından dolayı toplam 18.500 kişi hayatını kaybetmiştir.

¹¹⁰ Corona; “Laboratuvar ortamında kültürlenmiş hücrelerin yüzeyinden ortaya çıkan virüs partikülleri görünür. Virüs parçacıklarının dış yüzeyindeki dikenler taç gibi görünüm verdiği için bu virüse corona virüs ismi verildi. Corona'nın kelime anlamı Latince'de hale ya da taçtır” (Formsante, “Corona Ne Demek? Corona Virüs'ün İlk Belirtileri Neler? İşte En Net Görüntüsü”, 6 Nisan 2020, <https://www.formsante.com.tr/corona-ne-demek-corona-virusun-ilk-belirtileri-neler-iste-en-net-goruntusu/> (20 Nisan 2020)).

¹¹¹ Emel Öz Güzellik, *Anadolu Ajansı*.

¹¹² Emel Öz Güzellik, *Anadolu Ajansı*.

✓ *MERS*; bir Corona virüsü enfeksiyonu olan Ortadoğu solunum sendromu olarak bilinen bu salgın, ilk kez 2012 yılının eylül ayında Suudi Arabistan başta olmak üzere 27 ülkede yayılmıştır. MERS tanısı konan hastaların yaklaşık yüzde 35-40'ının hayatını kaybettiği bilinmektedir. Suudi Arabistan başta olmak üzere dünya çapında MERS vaka sayısı 2.521 kişi iken; bu vakalardan 866'sı ölümle sonuçlanmıştır.

✓ *Ebola*; ilk kez 1976 yılında Kongo'da ortaya çıkmıştır. Ancak 2013 yılının aralık ayında Batı Afrika'da yeniden görülmeye başlamıştır. DSÖ'nün verilerine göre Ebola vakası sayısı 28 bin 638 iken; bu vakalardan 11 bini ölümle sonuçlanmıştır.

✓ *Zika*; İlk kez 1947 yılında Uganda'nın Zika Ormanları'ndaki maymunlarda görülen virüs, 2015'in mayıs ayında Aedes cinsi dişi sivrisinekler yoluyla yayılarak, Brezilya'da yayılmaya başlamıştır. DSÖ verilerine göre, 23 ülkede görülen Zika virüsüne Tropikal Afrika, Güneydoğu Asya, Pasifik Adaları, Orta ve Güney Amerika'da rastlanıldığı belirtilmekte ve virüs riskinin 2010 yılından bu yana 30 kat arttığı ifade edilmektedir.

✓ *COVID-19 (KOVİD-19)*; 30 Aralık 2019'da Çin Halk Cumhuriyeti'nin Wuhan kentinde ortaya çıkan bu virüs, yalnızca iki buçuk ay gibi bir sürede dünyaya yayılmıştır. DSÖ'nün mayıs ayı verilerine göre¹¹³ vaka sayısı 5.891.182 iken; bu vakalardan 365.966'sı ölümle sonuçlanmıştır. Bununla birlikte, doğru rakamların elde edilmesi zordur, çünkü ölenlerin çoğu diğer hastalıklardan muzdariptir ve birçok ülkede test yapılmaması veya testin eksikliği nedeniyle enfeksiyon oranları belirsiz olmaktadır.¹¹⁴

Son yirmi yılda dünya genelinde çok sayıda ciddi enfeksiyon hastalıklarına yönelik salgınlar görülmüştür. Başta kovid-19 olmak üzere ebola, domuz gribi, Zika, SARS, MERS, kuş gribi ve norovirüs salgınları en önemli örnekler olarak sayılabilmektedir. Bu salgınlar küreselleşen dünyanın artık salgınlara daha açık hale geldiğini göstermektedir. Bu salgınlardan etkilenen ülkelerde ise yüksek maliyetler ve

¹¹³ WHO, "Novel Coronavirus (COVID-19) Situation", 21.03.2020, <https://experience.arcgis.com/experience/685d0ace521648f8a5beee1b9125cd> (22 Mart 2020).

¹¹⁴ RTE News, "Estimated 900m People Confined to Homes Globally to Curb Virus", 21 Mart 2020, https://www.rte.ie/news/2020/0321/1124514-covid-19-us/?utm_medium=website&utm_source=archdaily.com (24 Mart 2020).

binlerce can kaybı oluşmuş ve halk sağlığı altyapıları harap olmuştur.¹¹⁵ Nitekim kovid-19 salgınının henüz Avrupa ve ABD’de etkili olmadığı günlerde küresel ekonomiye verdiği zarar 375 milyar dolar olarak tahmin edilmektedir.¹¹⁶ Görünen o ki gelecekte sık ve düzenli olarak karşılaşılabileceğimiz bu pandemik enfeksiyon hastalıkları insanlığın en önemli sorunları arasında yer alacaktır.¹¹⁷

Diğer taraftan yeni koronavirüs vakasının 13 kat artması ve vakaları teşhis eden ülke sayısının etkili bir şekilde üç katına çıkmasıyla kovid-19’un, DSÖ tarafından 11 Mart 2020 tarihinde yapılan bir açıklamayla pandemik bir hastalık olduğunu yani dünya çapında salgın bir hastalığa dönüştüğünü ilan edilmiştir. Yeni koronavirüs, küresel ticaret ve günlük yaşam üzerinde derin bir etki oluşturmıştır.¹¹⁸ Bütün ülkeler insanların salgın hastalığa karşı korunması için kişisel temizlik ve hijyen standartlarına uyması dışında bir diğer alınması gereken önlemler olarak evde kalmalarını ve sosyal mesafeyi uygulamalarını istemiştir.¹¹⁹ Özellikle kovid-19’a karşı toplumsal evde kalmaların vaka ve ölüm sayılarını nasıl etkilediği Seattle Hastalık Modelleme Enstitüsü tarafından yapılan bir araştırma ile görülmektedir. 2020 yılında bir milyon kişi üzerinde yapılan bu araştırmada iki hafta içinde %75 evde kalma ile toplam vaka ve ölüm oranları %99,2 oranında, %50 evde kalma ile toplam vaka ve ölüm oranları %92 oranında, %25 evde kalma ile toplam vaka ve ölüm oranları %80 oranında azaltılabilmektedir.¹²⁰

Sosyal mesafe ise hastalığın yayılmasını izlemek ve takip etmek için önlemler almayı tanımlayan bir halk sağlığı kavramıdır. Salgın dönemlerinde gerek ev içinde gerekse ev dışında insanların günlük ihtiyaçlarını sosyal mesafeyi (en az 1 metre-3 feet) gözeterek yapması gerektiği belirtilmektedir. Bu tür salgın enfeksiyonlar, evde kalma ve sosyal mesafe ile mümkün olan en iyi şekilde önlenebilmektedir, bu yüzden tüm

¹¹⁵ Orhan Yıldız, “Pandemik Enfeksiyonlar ve Seyahat”, **Türkiye Klinikleri Enfeksiyon Hastalıkları – Özel Konular**, Cilt.10, Sayı.3 (11 Aralık 2017), s.305.

¹¹⁶ Mehmet A. Kancı, “Çağ Kapatıp Çağ Açan Tehdit COVID-19”, *Yeni Şafak Gazetesi*, 22 Mart 2020.

¹¹⁷ Yıldız, s.305.

¹¹⁸ Brian Heater, “COVID-19 Officially Declared a Pandemic by the WHO, as Deaths Pass 4.000”, 11 Mart 2020, <https://techcrunch.com/2020/03/11/covid-19-officially-declared-a-pandemic-by-the-who-as-deaths-pass-4000/> (24 Mart 2020)

¹¹⁹ İTÜ (İstanbul Teknik Üniversitesi), “Salgın Hastalıkların Yayılımını Önlemek için Tatil Değil Sosyal Mesafe!”, 24 Mart 2020, <https://haberler.itu.edu.tr/berdetay/2020/03/24/salgin-hastaliklarin-yayilimini-onlemek-i-cin-tatil-degil-sosyal-mesafe> (29 Mart 2020).

¹²⁰ Fuat Kozluklu, “Gece Bakışı”, *TRT Haber*, 18 Mart 2020.

devletlerin ve kuruluşların ve her bir kişinin evde kalarak ve sosyal mesafeye uyarak hareket etmesi hayati önem arz etmektedir.¹²¹

Kovid-19'un hızla yayılması iş dünyasında yeni zorluklar oluşturmuş ve küresel çapta yer alan kuruluşlar (Amazon, Google, Microsoft, Twitter, Facebook, Apple gibi) için bu salgın, önemli bir tehdit olarak algılanmıştır. Bu nedenle küresel kuruluşlar dâhil birçok kuruluş çalışanlarına evde çalışma politikasını teşvik etmiş veya zorunlu kılmıştır. Öte yandan eğitim sektöründe uzaktan eğitim modeline geçilmiş;¹²² sağlık sektöründe “teletıp” (Telemedicine-Telehealth) uygulaması ile hasta ve doktor sanal ortamda buluşturulmuş, “video-konferans/tele-konferans” (video-conference/tele-conference) yoluyla siyasi liderler “ev ofis politika” (The Home Office Policy) uygulamasına geçmiş ve sağlık sistemini etkin kullanabilme adına “evde sağlık hizmeti” uygulaması başlamıştır. Bu anlamda ev eksenli çalışma modeli tüm dünyada kamuda ve özel sektörde çalışanları virüsten korumak adına önemli bir çözüm olarak görülmüş ve yeni bir dijital dünyanın başlamasına öncü olmuştur.

Bu kapsamda Ferrari, “27 Mart 2020 tarihine kadar 14 Mart'ta Maranello ve Modena'da (İtalya) üretimi askıya aldığı... Üretimle ilgili olmayan tüm faaliyetlerin akıllı çalışmanın sağladığı fırsatlardan yararlanarak düzenli olarak devam edeceğini” belirten bir açıklama yapmıştır. “Akıllı çalışma”, Ferrari'nin evden çalışmak için kullandığı bir kavramdır. GM, Ford ve FCA CEO'ları, 16 Mart 2020'den itibaren, bitiş tarihi belirtilmeden, küresel maaşlı personelleri için evden çalışma yönergesi yayınlamıştır. Hepsi, evden çalışma politikalarını Çin, İtalya ve Japonya dâhil olmak üzere tüm işlemler için uygulamaktadır. Yine BMW, Nissan ve Mercedes-Benz'deki ABD işlemleri için, çoğu 16 Mart 2020'den itibaren evden çalışma protokolleri başlatmıştır.¹²³

¹²¹ Lena Wimmer, “Corona Increases Home Office in Germany: How to Introduce Home Office”, *The Stackfield*, <https://www.stackfield.com/blog/corona-home-office-introduction-tips-499> (24 Mart 2020).

¹²² Tony Anscombe, “COVID-19 and the Shift to Remote Work”, 16 Mart 2020, <https://www.welivesecurity.com/2020/03/16/covid19-forced-workplace-exodus/> (24 Mart 2020).

¹²³ Stephanie Brinley, “Automakers Announce Work-From-Home Policies and Production Impacts as COVID-19 Virus Outbreak Worsens in Spain, Italy and US”, 16 Mart 2020, <https://ihsmarkit.com/research-analysis/automakers-announce-workfromhome-policies.html> (24 Mart 2020).

Google ise, kovid-19 salgınının dinamik doğasını göz önünde bulundurarak, herkesin beklenmedik bir şekilde evden çalışmaya hazır olması gerektiğini belirtmiştir. Bu kapsamda Google çalışanları, virüsün yayılmasını en aza indirmek ve sağlık hizmet sistemini ihtiyacı olan insanlara bırakmak amacıyla sosyal mesafeye katkıda bulunarak dizüstü bilgisayarlarını ve diğer araç gereçlerini eve götürmüştür.¹²⁴ Bu anlamda küresel birçok şirket, sosyal mesafeye katkıda bulunabilmek adına çalışanlarını evde çalışmaya teşvik etmiş veya mecbur bırakmıştır. Böylece çalışanlara ev ofis çalışma imkânının sunulması ile risk altındaki nüfusun çok daha güvenli olması amaçlanmaktadır.

Alibaba CEO ise *"krizin topluma karşı çok ama çok büyük bir meydan okuduğunu ama aynı zamanda insanlara yeni bir yaşam tarzı ve yeni bir çalışma yöntemi deneme şansı vermekte olduğunu"* belirtmiştir.¹²⁵ Bu anlamda kovid-19, ev eksenli çalışmada ani bir artışa neden olmuştur. Ancak bu artış yeni bir oluşum değildir. Nitekim 2017-2018 dönemi, Çalışma İstatistikleri Bürosu'na¹²⁶ göre, Amerikalıların sadece (işçi olarak) yüzde 28'i evden çalışabilmektedir. En fazla evden çalışan kesim ise %57 oranla finans faaliyetlerin de çalışanlar oluşturmuştur. ABD'de düzenli olarak evden çalışanların sayısı (ortalama serbest çalışanlar dâhil) 2005'ten bu yana %173 artmıştır. Bu arada 2017 itibarıyla Avrupa Birliği'ndeki (AB) çalışanların ortalama %5'i (Hollanda- %13,7 Lüksemburg- %12,7 ve Finlandiya- %12,3 yoğunlaşarak) evden çalışmaktadır.¹²⁷

Tabii ki kovid-19'un beklenenden daha hızlı büyümesi, bu oranları fazlasıyla değiştirmektedir. Kovid-19 krizi, ülkelerde uygulanan çalışma politikalarını yeniden düşünmeye sevk etmektedir. Artık birçok ülkede özel ve kamu sektöründe çalışanların profesyonel çalışma ortamları değiştirilmiş ve ev eksenli çalışma modelini benimsemeleri hızlandırılmıştır. Hatta birçok çalışan, bir gecede bu çalışma modeline adapte olmak zorunda kalmıştır. Nitekim Chicago'da yeni koronavirüs salgını nedeniyle çalışanların ev

¹²⁴ Jennifer Elias, "Google Tells more than 100,000 North American Employees to Stay Home Amid Coronavirus Fears", CNBC, 10 Mart 2020, <https://www.cnbc.com/2020/03/10/google-tells-all-north-american-employees-to-stay-home.html> (24 Mart 2020).

¹²⁵ Rani Molla, "How Coronavirus Could Force the Work-From-Home Movement", Vox, 26 Şubat 2020, https://www.vox.com/recode/2020/2/26/21153343/coronavirus-covid-19-work-from-home-remote-pandemic?utm_medium=website&utm_source=archdaily.com (27 Mart 2020).

¹²⁶ BLS (U.S Bureau of Labor Statistics), "Economic News Release", 24 Eylül 2019, <https://www.bls.gov/news.release/flex2.t01.htm> (27 Mart 2020).

¹²⁷ Niall Patrick Walsh, "Is Coronavirus the Beginning of the End of Offices?", Arch Daily, 11 Mart 2020, <https://www.archdaily.com/935197/is-coronavirus-the-beginning-of-the-end-of-offices> (26 Mart 2020).

ofis çalışabilmesi için dizüstü bilgisayarlara, web kameralarına, klavyelere ve farelere karşı talepleri yaklaşık 4 kat arttığı gözlemlenmektedir.¹²⁸ Yine Japonya'nın en büyük elektronik mağazalarından biri olan Bic Camera, evden çalışmanın artmasıyla dizüstü bilgisayar satışlarında %20 artışın olduğunu belirtmektedir.¹²⁹

Aslında çalışanlara ev eksenli çalışma imkânı vermek veya esnek zaman imkânı sunmak tamamen yeni bir model değildir. Unilever ve Nestle gibi küresel kuruluşlar çalışanlarına zaten bu tür imkânlar vermektedir.¹³⁰ Ancak bir çalışanın olağan bir dönemde evden çalışması ile küresel bir pandeminin ortasında yani olağanüstü bir dönemde evden çalışması veya evden çalışmak zorunda kalması farklı şeylerdir. Olağan dönemde yapılan ev eksenli çalışma, bir taraftan çalışanlar açısından trafik derdi çekmeden çalışma anlamına gelirken; diğer taraftan işverenler açısından işyeri giderlerini önemli ölçüde düşürme anlamına gelmektedir. Olağanüstü dönemde yapılan ev eksenli çalışma ise, kovid-19 nedeniyle geçici olarak kalabalık ortamlarda bulunmamak adına pek çok ülkenin çalışanlarına sunmuş olduğu veya sunmak zorunda kaldığı bir politikadır.¹³¹ Pandemi krizi ile evden çalışmak artık bir ayrıcalık olmayıp, bir zorunluluk anlamına gelmektedir. Kovid-19, bu süreçte evden çalışan grupları adeta bir orduya dönüştürmüştür. Muhtemelen bu dönemde dünyanın en büyük evden çalışma deneyimi gerçekleşmektedir.¹³²

Kovid-19 krizi ev eksenli çalışma modeline geçişin hızlandırılmasını sağlamış ve dijital ev ofis ortamlarının hızlı bir şekilde oluşturulmasına neden olmuştur. Ülkeler, değişen derecelerde, modern işyeri ortamına daha esnek unsurları dâhil ederken; yeni koronavirüs pandemisinin ortaya çıkması ile aniden ev eksenli çalışmayı doğrudan

¹²⁸ Jessica Davis, "Pitfalls to Avoid in the COVID-19 Rush to Work from Home", *Information Week*, 23 Mart 2020, <https://www.informationweek.com/pitfalls-to-avoid-in-the-covid-19-rush-to-work-from-home/d/d-id/1337367> (24 Mart 2020).

¹²⁹ Shoko Oda ve Bloomberg, "To Contain COVID-19, Japan Urges Companies to Let Employees Work From Home", *Fortune*, 2 Mart 2020, <https://fortune.com/2020/03/01/coronavirus-japan-government-remote-work/> (25 Mart 2020).

¹³⁰ Ajita Shashidhar, "COVID 19: Working from Home, Flexi Timings can Become Commonplace", *Business Today*, 23 Mart 2020, <https://www.businesstoday.in/current/corporate/covid-19-working-from-home-flexi-timings-can-become-commonplace/story/399015.html> (24 Mart 2020).

¹³¹ Cem Kılıç, "Koronavirüsle Evden Çalışma Gündemde", *Milliyet Gazetesi*, 4 Mart 2020, <https://www.milliyet.com.tr/yazarlar/cem-kilic/koronavirusle-evden-calisma-gundemde-6157895> (29 Mart 2020).

¹³² Bloomberg, "Coronavirus Forces World's Largest Work-From-Home Experiment", *Fortune*, 3 Şubat 2020, <https://fortune.com/2020/02/03/coronavirus-offices-closed-work-from-home/> (29 Mart 2020).

merkezi aşamaya itmiştir.¹³³ Bu anlamda kovid-19 pandemisi, işyerleri için adeta bir paradigma değişikliğine neden olmuş¹³⁴ ve çalışma ortamlarını hızla değiştirmiştir. İnsanlara evden çalışmasını ve sosyal mesafenin korunmasını söyleyen pandemi krizi, muhtemelen önümüzdeki günlerde birçok alışkanlığımızı değiştirmemize vesile olacak ve küresel dünyada başka radikal değişimleri de beraberinde getirecektir. Bu anlamda kovid-19'un, hızlı bir şekilde bir çağı kapatıp bir başka çağı başlattığı söylenebilir.

Diğer taraftan iş dünyasındaki bu hızlı dönüşüm, birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Özellikle hali hazırda bilgi ve bilgi teknolojik gereçlerin kullanım oranı %50 gibi düşük bir oranda olan veya internet ortamına sahip olan hane oranı yaklaşık %30'larda olan ülkeler için (Örn; Meksika) ev eksenli çalışma oldukça lüks bir çalışma biçimi olarak görülmektedir. Nitekim bu şekilde olan ülkelerin bu çalışma biçimine yönelebilmesi için öncelikle bilgi ve bilgi teknoloji gereçlerinin kullanımını sağlamaya yönelik yeterli alt yapılarını oluşturması gerekmektedir. Örneğin; Hindistan şirketlerinin %58'inin evden çalışma konusunda rahat olmadığı belirtilmektedir. Hindistan şirketlerinin bu çalışma kapsamında ne protokolleri ne de evden çalışmak isteyen çalışanlarına verebilecekleri araç gereçleri bulunmamaktadır.¹³⁵

Diğer taraftan ev eksenli çalışma modeline geçme potansiyeline sahip olan ülkelerde bile durum pek farklı değildir. Japonya da İçişleri ve İletişim Bakanlığı 2018 yılında yapmış olduğu bir ankette beş şirketten birinin evden çalışma modeline sıklıkla başvurduğunu belirtmektedir. Ayrıca yine 2018'de Japonya'da yapılan bir başka araştırmada personelin %90'ının evden çalışma deneyiminin olmadığı belirtilmektedir.¹³⁶

Almanya bile şimdiye kadar ev eksenli çalışma modeline geçme konusunda geride kalmaktadır.¹³⁷ Evde çalışma konusunda yapılan çalışmalarda Almanya'nın, AB ortalamasının altında kaldığı ve Fransa, İngiltere, İskandinav ülkeleri gibi diğer ülkelerin oldukça gerisinde kaldığı belirtilmektedir. Teorik olarak işlerin %40'ında bu mümkün olsa da, Almanya'daki tüm çalışanların sadece %12'si öncelikle veya bazen evden

¹³³ CWSI, "Is Your Business Coronavirus (COVID-19)", <https://cwsisecurity.com/resource/how-to-work-from-home-covid-19-coronavirus-contingency-planning-guide/> (24 Mart 2020).

¹³⁴ Shashidhar, *Business Today*.

¹³⁵ Shashidhar, *Business Today*.

¹³⁶ Oda ve Bloomberg, *Fortune*.

¹³⁷ Wimmer, *The Stackfield*.

çalışmaktadır. Çoğu durumda, bir çalışana evden çalışma isteği işverenler tarafından tanınmamaktadır.¹³⁸

Buna karşın ev eksenli çalışma, küresel pandemi krizi ile mücadelede önemli bir adım olarak görülmektedir. Kovid-19'un beklenenden daha hızlı yayılması ülkeleri olağanüstü bir duruma itmiştir. Ülkeler, işgücünün büyük bir kısmını evden çalışmaya yöneltmiş veya mecbur bırakmıştır. Bu çalışma modeli, yeni Koronavirüs salgınının yayılmasını daha da yavaşlatmak için önemli bir adım olarak görülmektedir.¹³⁹ Birçok alan kovid-19'un bir sonucu olarak mevcut çalışma pratiğinde bir değişiklik yaşamıştır. Bazı çalışma alanları, işgücü bakımından önemli ölçüde azaltılırken, bazı alanların iş gücünde ise önemli bir artış yaşanmıştır.¹⁴⁰

Özellikle olağanüstü bir dönemde evden çalışma politikasını yönetmeyi bilen şirketlerin, olağan dönemde elde ettiği kazancın yaklaşık 3 katını kazandığı bilinmektedir. Yine çalışanların evden çalışmalarına izin verilmesi veya onlara esnek çalışma saatleri sunulması, bir şirket için %20 ila %25 arasında tasarruf sağlayabilmektedir.¹⁴¹ Ancak her iş, ev ofis çalışma biçimine için uygun değildir. Restoran çalışanları, perakende çalışanları, taksi sürücüleri ve daha birçoğu işlerini yapabilmek için fiziksel bir yerde bulunması gerekmektedir. Ancak bir çalışan, bilgisayarın önünde bir masada çalışıyorsa, evden çalışmaya aday olunmaktadır.¹⁴² Yine de küçük bir hazırlık ile her yerden yapılabilecek birçok ofis işi bulunabilmektedir.¹⁴³

Ayrıca, çalışanların gerektiğinde evden nasıl güvenli bir şekilde çalışabileceklerini düşünmek de önem arz etmektedir. Evden çalışma, iş sağlığı veya güvenliği risklerini değiştirebilme, artırabilme veya yeni riskler oluşturabilme potansiyeline sahip bir çalışma biçimidir. Avustralya'da ev eksenli çalışma, 2011 İş

¹³⁸ Karl Brenke, "Home Offices: Plenty of Untapped Potential", *DIW Economic Bulletin*, 25 Şubat 2016, Sayı.8, https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.527978.de/diw_econ_bull_2016-08-1.pdf (22 Mayıs 2020), s.95.

¹³⁹ Wimmer, *The Stackfield*.

¹⁴⁰ Australian Government, "Working From Home During COVID-19: Advice to Agencies", 20 Mart 2020, <https://www.apsc.gov.au/working-home-during-covid-19-advice-agencies> (24 Mart 2020).

¹⁴¹ Shashidhar, *Business Today*.

¹⁴² Jessica Davis, "Coronavirus: 8 Tech Tips for Working From Home", *Information Week*, 11 Mart 2020, <https://www.informationweek.com/strategic-cio/it-strategy/coronavirus-8-tech-tips-for-working-from-home/d/d-id/1337262> (25 Mart 2020).

¹⁴³ Wimmer, *The Stackfield*.

Sağlığı Güvenliği Yasası (*The Work Health Safety Act*) kapsamında kabul edilmektedir. Kuruluşlar, çalışanlarının evden çalıştığı zaman Kanun kapsamında iş sağlığı ve güvenliği gereksinimlerini göz önünde bulundurmaktadır.¹⁴⁴ Diğer ülkelerde ise durum pek farklı olmayıp yasalara göre işverenler, evden çalışanlar da dâhil olmak üzere tüm çalışanların sağlık ve güvenliğinden sorumlu tutulmaktadır. Ancak pandemi krizi sırasında işverenlerin, bir çalışanın evinde olağan sağlık ve güvenlik riski değerlendirmeleri yapabilmesi pek mümkün olarak görülmemektedir. Ancak, bir işveren yine de aşağıda belirtilen hususları kontrol etmelidir;¹⁴⁵

- ✓ Her çalışanın, evde yapılması istenen işin güvenli bir şekilde nasıl yapılabileceğini bilmesi gerekmektedir.
- ✓ Çalışanların, güvenli çalışmak için doğru ekipmana sahip olması gerekmektedir.
- ✓ Yöneticilerin, çalışanlarıyla düzenli temas halinde olması ve böylece çalışanların kendilerini izole hissetmediklerinden emin olması gerekmektedir.
- ✓ Eğer çalışan engelli ise makul düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan söz konusu pandemi krizinden sonra ev eksanlı çalışma modelinin tüm dünyada, gerek kamu gerekse özel sektör tarafından kalıcı olarak gözden geçirileceği öngörülmektedir. Esnek çalışma biçimi, kovid-19 sonrası birçok işyeri için bir yaşam biçimi olabilecektir. Kovid-19'un, kuruluşların nasıl yapılandırıldığı konusunda zihniyet değişikliği getireceği belirtilmektedir. Belki de bir çalışanın, önemli kararlar almak için ofise gelmesi gereken zihniyet sorgulanmaya başlanacaktır. Zamanının çoğunu piyasada geçiren satış ekibinin gerçekten her gün ofise gitmesi gerekli mi ve gerçekten iş için büyük ofislere ihtiyacımız var mı? Kıdemli/siyasi liderlerin toplantılar için mutlaka çeşitli yerlere gitmesi gerekiyor mu, bazı toplantılar (ki çoğunluğu) video-konferans yoluyla yapılamaz mı? Nitekim bugün birçok ülkenin siyasi liderleri salgın nedeniyle evlerinde video-konferans vasıtasıyla toplantı yapmaktadır.¹⁴⁶ Yapılan siyasi görüşmeler, toplantılar veya konferanslar için yapılan maddi (yemek, konaklama, yolculuk ve enerji

¹⁴⁴ Australian Government, “*Working from home during COVID-19...*”.

¹⁴⁵ Acas, “Working from Home”, <https://www.acas.org.uk/working-from-home> (24 Mart 2020).

¹⁴⁶ Shashidhar, *Business Today*.

tasarrufu gibi) ve manevi (zaman, yorgunluk gibi) yükler, muhtemelen bu salgın sonrası dünya liderleri tarafından sorgulanacaktır.

Ayrıca eğitimini okulda veya evde (online) alabilmek için öğrencilere bir tercih imkânı sunulabilir mi? Özellikle hastanenin yoğunluğundan şikâyet eden personellerin veya hastaların mutlaka hastaneye gitmesi gerekiyor mu? Teletıp uygulaması ve evde sağlık hizmetinin etkin bir şekilde kullanılması hastanelerin ve hastane çalışanlarının yükünü azaltabilir mi? Çoğu şirketler için büyük ve geniş ofislere ihtiyaç var mı? Yine ev eksenli çalışma politikasının hem özel hem kamu tarafından etkin bir şekilde yönetilmesi çalışanların performanslarını artırabilir mi? Çalışan kesimin, her gün uzun yol ve yoğun trafiğe katlanmasına gerek var mı? Dijitalleşen dünyada ve ulusal düzeyde yasal düzenlemeler, bilgi ve bilgi teknoloji altyapıları yeterli mi? Vergi teşvikleri dördüncü Sanayi Devrimi kapsamında doğru sektörlere aktarılıyor mu? Bütün bunlar, ortaya çıkması muhtemel olan sorulardan bazılarıdır. Kısacası kriz sonrası, önce insanların, sonra kuruluşların iş yapma biçimleri yeniden incelenecektir. Belki de kovid-19, küresel dünyada çok başka radikal değişimleri ortaya çıkartacaktır.

Özellikle pandemi krizi nedeniyle çoğu kişinin ev ofis çalışma biçimine yönlendirilmesi ve kişilerin kendilerine geçici bir ev ofis kurma sorumluluğu oluşturması bu anlamda birçok ülke için önemli bir fırsat olmaktadır. Belki de bu çalışma biçimi ileride çoğu ülkeler tarafından kabul görülecektir ve belki de bu çalışma biçimini kabul etmek zorunda kalacaklardır.¹⁴⁷ Ayrıca bu krizin uzun vadede evden çalışmayı normalleştirmesi ve şirket politikalarını ve ücretli hastalık izni gibi kamu politikalarını güncellemeyi teşvik etme olasılığı da bulunmaktadır.¹⁴⁸

Diğer taraftan çoğu kadınlar ve engelli insanlar ev eksenli çalışma modelini istemektedir. Kuruluşlar ev eksenli çalışma modelini kabul etmeye başlarsa işyerlerinde çalışan bakımından daha fazla çeşitlilik olacaktır. Ayrıca kovid-19 karantinası,

¹⁴⁷ Wimmer, *The Stackfield*.

¹⁴⁸ Adrian Ma, "From 'Hello' To 'Can You Hear Me?': How The Coronavirus Could Change Office Culture", 25 Mart 2020, <https://www.wbur.org/bostonomix/2020/03/25/coronavirus-work-from-home-office-culture> (27 Mart 2020).

işletmelerin gerçekten iş yapmanın daha uygun maliyetli yolları olduğunu fark etmelerini sağlayacaktır.¹⁴⁹

Şüphesiz ki bu salgın hastalıklar özellikle de kovid-19, oluşturmuş olduğu etkiler nedeniyle tüm insanlığı düşünmeye sevk etmektedir. Bugün iklim değişikliği ve gıda güvenliği konusunda karar vericilerin ciddi anlamda düşünmesi gerekmektedir. Düşen fiyatına rağmen petrolün içecek bir şey olmadığını anlamak için bu salgın insanlığa bir fırsat sunmaktadır. Çin’de sanayi üretiminin sadece 2 ay durmasıyla, Çin’in hava kalitesinde %25 oranında iyileşme görülmektedir.¹⁵⁰ Türkiye’de ise Çevre Şehircilik Bakanlığı’nın hava kalite izleme istasyonlarında¹⁵¹ belirtilen verilere göre, karantina öncesinde büyükşehirlerin bazı semtlerinde, hava kirlilik değerleri tehlike sınırını aşmış (riskli) iken; 2020 Mart ayı sonu itibariyle (karantina döneminde) söz konusu semtler için hava kalitesinde iyileşme görülerek az riskli veya hiç risk teşkil etmiyor ifadeleri kullanılmaktadır.¹⁵²

Yine sanayi üretiminin durmasıyla Venedik kenti sularının berraklaşması ve canlı yaşamın geri dönmesi insanlığa çok şey anlatmaktadır. Ayrıca kovid-19 gibi bir salgına karşı bağışıklık kazanabilmek için dünya nüfusunun en az %40’ına bulaşması beklenen bu süreçte, toplumların nasıl bir gelecek istedikleri de sorgulanacaktır. Belki de ülkelerin refah seviyelerini ölçmede, sadece kişi başına düşen dolar bazındaki milli gelir değil; aynı zamanda 100 kişiye düşen yoğun bakım ünitesi, solunum cihazı ya da sağlık imkânlarının da dâhil edilmesi gerekmektedir.¹⁵³

Görünen o ki; 21. yüzyıl, dijital dünyaya geçişi başlatmıştır ve bu çağda yaşanan kovid-19 krizi, şeffaflığı vazgeçilmez bir unsur olarak göstererek bir çağı kapatıp başka bir çağı başlatmaktadır. Her şeyden önce bu salgın, dördüncü Sanayi Devrimi’nin getirmiş olduğu ve söz konusu salgınla hızlı bir şekilde girilen dijital

¹⁴⁹ Shashidhar, *Business Today*.

¹⁵⁰ Kancı, *Yeni Şafak Gazetesi*.

¹⁵¹ Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Ulusal Hava Kalite İzleme Ağı, 31 Mart 2020, <http://www.havaizleme.gov.tr/> (31 Mart 2020).

¹⁵² Sedat Cenikli, “Havamız ‘İyi’leşti Rengimiz Yeşerdi”, *Hürriyet Gazetesi*, 23 Mart 2020, <https://www.hurriyet.com.tr/yerel-haberler/ankara/havamiz-iyilestirengimiz-yeserdi-41475380> (31 Mart 2020).

¹⁵³ Kancı, *Yeni Şafak Gazetesi*.

dünyanın bilinenden çok farklı olduğunu göstermektedir. İşte veya günlük hayatta elle yapılan işlerin bilgisayara geçirilmesiyle (e-devlet, e-fatura, e-bilet, e-nabız, e-imza gibi) dijital dönüşümün gerçekleşmediği; dijitalleşmenin bundan çok daha fazlasını ifade ettiği anlaşılmaktadır.

Salgını önleyebilme adına çocuklara ev ortamında sunulan online eğitimi, çalışanları evden çalışmaya teşvik etme modelini, alışveriş için sanal market uygulamaları, hasta ile doktoru sanal ortamda buluşturan tele-tıp uygulaması, dünya liderlerinin video-konferans yoluyla yaptığı ev ofis politika uygulaması ve diğer taraftan bütün devletlerin salgını önlemek için hasta veya şüphelileri olabildiğince sağlık merkezlerine başvurmadan evlerinde tutmaları sonucu evde hastane uygulamaları ileriki dönemlerde çok popüler hale gelecektir. Nitekim son zamanlarda hastaların psikolojik, sosyal ve finansal nedenlerle hastaneden uzaklaşması nedeniyle dünyada, evde hastane uygulamalarına yönelik çalışmaların hızlandığı bilinmektedir. Dolayısıyla her çeşit dijital, mobil sağlık sisteminin gelecekte daha fazla uygulanacağını ve kabul göreceğini söylemek yanlış olmamaktadır.¹⁵⁴

Bütün dünyada kovid-19 ile mücadele de en etkili yöntemin teknoloji olduğu görülmektedir. Teknoloji sayesinde kovid-19 salgını kontrol altına alınmakta, hasta kişiler tespit edilmekte, izlenmekte, korunmakta ve tedavi edilmektedir. Diğer taraftan kovid-19'un neden olduğu yaşam tarzı değişikliği karşısında ekonomik ve sosyal ihtiyaçların karşılanmasında yine teknoloji kullanımı öne çıkmaktadır. Nitekim Amazon'un, artan talebi karşılamak için 100.000 depo işçisini işe alması, Facebook'un görüntülü arama ve mesajlaşma trafiğinin patlaması ve Microsoft'un, çevrimiçi iş birliği yazılımını kullanan rakamlarının bir haftada yaklaşık %40 artması, teknolojinin hem salgının kontrol altına alınmasında hem de günlük hayatın devam etmesinde çok ciddi katkı verdiği görülmektedir. Mevcut kriz, bilginin, bilimin ve teknolojinin en iyi silahımız olduğunu göstermektedir.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Melih Bulut, "Koronavirüs Salgınının Dünyaya Öğrettiği Çarpıcı Noktalar", *Tek Yol Bilim*, 7 Mart 2020, <https://www.tekyolbilim.com/koronavirus-salgininin-dunyaya-ogretti-ci-carpici-noktalar/> (30 Mart 2020).

¹⁵⁵ Ahmet Ulusoy, "Virüs Salgını ve Teknoloji", *Yeni Şafak Gazetesi*, 25 Mart 2020, <https://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetulusoy/virus-salginini-ve-teknoloji-2054644> (31 Mart 2020).

Muhtemelen bu pandemi krizi sona erdiğinde yaşam tarzımızda ve satın alma alışkanlıklarımızda kalıcı değişimler bırakacağı gibi yaşam tarzımızda daha fazla teknoloji bağımlısı olabileceğimizi göstermektedir. Ayrıca pandemi krizi ile birlikte yoğun trafiğin azalması, çalışanların trafikte harcadıkları zamanı boş zaman olarak değerlendirebilmesi, video konferansların gerçekleşmesi, hava kirliliğinin azalması, uzaktan eğitimin etkinliğinde artışın, yeniliğin ve hızlı gelişmelerin yaşanması ve elektronik ticaretin artması gibi unsurlar şüphesiz Kovid-19'un en büyük dışsal faydalarını oluşturmaktadır.¹⁵⁶

Ayrıca dördüncü Sanayi Devrimi olarak bilinen 21. yüzyılın, bir taraftan dijital dünyaya geçişi başlatırken; diğer taraftan yaşanan salgın hastalıklar nedeniyle pandemi çağı olarak bilindiği de unutulmamalıdır. Nitekim Bill Gates, yapmış olduğu bir röportajda, koronavirüs gibi bir salgının her 20 yılda bir yaşanabileceğini ve hükümetlerin artık bu tür salgınlara karşı hazırlıklı olması gerektiğini belirtmesi bunu kanıtlar niteliktedir.¹⁵⁷

Pandemi çağında, artık yeniden bir grip salgınının yaşanma ihtimali değil; ne zaman yaşanacağını konuşulması gerekmektedir. İnsanlara evden çalışmayı ve sosyal mesafeyi korumasını söyleyen pandemi krizleri, başta ekonomi olmak üzere iş ve çalışma hayatını derinden etkilemektedir. Bu dönemde uygulanan evden çalışma ve diğer uygulamalar, artık çağımızın bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla mevcut salgınlardan ders çıkararak ve bu dönemde uygulanan başta evden çalışma olmak üzere, diğer uygulamaların göz önünde bulundurularak gerek ulusal gerekse uluslararası alanda alınması gereken önlemlerin, nasıl, nerede ve hangi şartlar altında uygulanacağı ve bunun için ne tür yasal düzenlemelerin gerekeceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Artık hükümetlerin bu tür salgınlara karşı hazırlıklı olması şarttır.

¹⁵⁶ Ulusoy, *Yeni Şafak Gazetesi*.

¹⁵⁷ **Financial Times**, "Transcript: Bill Gates Speaks to the FT About the Global Fight Against Coronavirus", 9 Nisan 2020, <https://www.ft.com/content/13ddacc4-0ae4-4be1-95c5-1a32ab15956a> (20 Mart 2020).

İKİNCİ BÖLÜM

EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN KAPSAMI

1. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN TÜRLERİ

Ev eksenli çalışma, çoğu zaman birbirinden tam anlamıyla ayırmak mümkün olmaması sebebiyle bağımlı (çalışan/işçi) ve bağımsız (bağımsız yüklenici) ev eksenli çalışma modeli şeklinde iki ana kategoriye ayrılmaktadır. Niteliği itibariyle ev eksenli çalışma modeli, hem bağımlı hem de bağımsız çalışma modelinin ortak bir payda da kesiştiği bir çalışma biçimidir.¹⁵⁸

1.1. Bağımlı Ev Eksenli Çalışma Modeli

Bağımlı ev eksenli çalışma modeli, “başkaları adına onların istediklerini belirli bir sürede ücret karşılığında yapılması” olarak ifade edilmektedir.¹⁵⁹ IRS (Internal Revenue Service – Milli Gelirler İdaresi)’ye göre, eğer bir çalışan bir işin nasıl yapılacağına yönelik kapsamlı talimatlar alıyorsa, (bu talimatlar çok çeşitli konularda olabilmektedir; örneğin; işin nasıl, ne zaman veya nerede yapılacağı, hangi araçların kullanılması gerektiği veya mal ve hizmetin nereden satın alınacağı gibi) bu o çalışanın bağımlı bir çalışan olduğunu göstermektedir.¹⁶⁰ Bu anlamda bağımlı çalışma biçiminde, işçi ile işveren arasında gerçekleşen bir sözleşme çerçevesinde iş yürütülmektedir. Yani bu şekilde çalışan kişinin, iş üzerinde istediği gibi hareket etme ya da karar verme yetkisi bulunmamakta ve işverenin kararları çerçevesinde iş yürütülmektedir. Bağımlı çalışma faaliyeti yürütenlerin hukuki konumları, belli bir ücret karşılığında işverenin istediği bir işi yine işverenin istediği bir biçimde yaptıklarından dolayı (iş sözleşmesine uygun) iş hukuku ile ilgili olmaktadır.¹⁶¹

IRS’ye göre, “iş konusunda ne yapılacağını veya nasıl yapılacağını kontrol edebilen çalışanlara hizmet eden herhangi biri” işçi olarak kabul edilmektedir. Bu

¹⁵⁸ Duman, “Evden Çalışmanın Hayatımızdaki ve Kanundaki Yeri”.

¹⁵⁹ Doğan Keskin, “Ev Eksenli Çalışanlar İş Kanununa Göre İşçidir”, *Bianet*, 12 Temmuz 2016, <http://bianet.org/bianet/insan-haklari/176634-ev-eksenli-calisanlar-is-kanununa-gore-iscidir> (02 Şubat 2017).

¹⁶⁰ IRS, Independent Contractor or Employee, 2012, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1779.pdf> (30 Nisan 2018), s.1.

¹⁶¹ Keskin, *Bianet*.

durum, işçilere eylem özgürlüğü verilmesinde bile değişmemektedir. Burada önemli olan, işverenin hizmetlerin nasıl gerçekleştirildiğinin ayrıntılarını kontrol etme hakkına sahip olması gerekmektedir. Konuyla ilgili bir örnek verecek olursak; Bay A kişisi, bir otomobil bayisinde tam zamanlı olarak çalışan bir satış elemanıdır. Haftada 6 gün çalışıyor ve belirli günlerde ve saatlerde bayinin satış yerinde görev yapmaktadır. Bay A, müşteri potansiyellerini ve rapor sonuçlarını geliştirmekte ve değerlendirmelerini satış yöneticisinin onayına sunmaktadır. Bay A, bu çalışma karşılığında bir maaş almaktadır. Ayrıca bazen bayi tarafından ikramiye ve zam da almaktadır. Otomobil bayisi ise Bay A'nın sağlık sigortasını ve hayat sigortasını ödemektedir. Bu durumda Bay A, otomobil bayisinin bir çalışanı olmakta ve bağımlı bir çalışan olarak nitelendirilmektedir.¹⁶²

Bağımlı ve bağımsız çalışma biçimlerinde normal iş yerinde çalışma imkânı mevcuttur. Ancak bu çalışma biçimleri ev-ofis şeklinde yapılması durumunda, ev eksenli çalışma biçimi oluşmaktadır. Bağımlı ev eksenli çalışma biçiminde, işveren giderleri azaltmak ve zaman açısından tasarrufu sağlayabilmek adına işçisine ev ortamında çalışma imkânı verebilmektedir. Bağımsız çalışanlar (self employed/freelancer) ise ev-ofis ortamında yine benzer sebeplerden dolayı çalışmayı tercih edebilmektedir.

Bağımlı ve bağımsız çalışanların nitelendirilmesi açısından her ne kadar öğretide karışıklığa sebebiyet verilmemiş olsa da; bağımsız ev eksenli çalışan “evden çalışan”; bağımlı ev eksenli çalışan ise “evde çalışan” olarak nitelendirilmesi bazı kaynaklarda daha uygun olarak görülmektedir. Ancak uluslararası öğretide bu ayrıma dikkat edilmemektedir. Bunun yanı sıra bağımlı ev eksenli çalışma faaliyeti yürütenler;¹⁶³

- ✓ Evde çalışmak için harcadığı saat veya çalışma süresinin oranına,
- ✓ İşin bir iş sözleşmesi kapsamında olup olmadığına,
- ✓ İşin doğrudan nihai işveren tarafından mı yoksa bir aracı tarafından mı verilip verilmediğine,
- ✓ Evde çalışanın çalıştığı işveren sayısına,

¹⁶² IRS, Employee (Common-Law Employee), 23 Nisan 2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/employee-common-law-employee> (09 Mayıs 2018).

¹⁶³ Huws ve Podro, s.2.

- ✓ İşçinin veya işverenin kullanılan ekipmanın sahibi olup olmadığına bakılmaksızın “evde çalışan - home workers” olarak kabul edilmektedir.

Bu hususlar esasında çalışma saatleri, normal çalışma haftasından kısa olan ev işçilerini ve çalışma saatlerinin bir kısmını işverenin yerinde, diğer kısmını da evde geçirenleri kapsamaktadır. Ayrıca, serbest çalışanları, geçici sözleşmelerde istihdam edilenleri, acenteleri veya araçlar tarafından istihdam edilenleri, nihai işverenin doğrudan sözleşme imzalamış olanları ve aynı anda veya sırayla birden fazla işverenin bağımlılık ilişkisi kuran işçileri de kapsamaktadır.¹⁶⁴ Ancak kendi hesabına farklı müşterilerle çeşitli işler yapan veya ürünlerini doğrudan halka satan gerçek serbest çalışanlar (freelancer) hariç tutulmaktadır.¹⁶⁵

1.2. Bağımsız Ev Eksenli Çalışma Modeli

Bağımsız ev eksenli çalışma modeli, “kişinin evde kendi adına pazarlamak üzere bir şeyler üretmesi” olarak tanımlanmaktadır.¹⁶⁶ Bu çalışma biçimi kendi işinde bağımsız bir şekilde çalışma biçimini ifade eden serbest çalışmayı ifade etmektedir. Bu model, IRS’de “bağımsız yüklenici” (*independent contractor*) olarak nitelendirilmektedir.

IRS’ye göre, “bir kimse sadece işin sonucunu değil aynı zamanda iş konusunda ne yapacağını ve nasıl yapılacağını kontrol etme veya yönetme hakkına sahip olması” halinde bağımsız bir yüklenici olarak nitelendirilmektedir. Doktorlar, diş hekimleri, veterinerler, avukatlar, muhasebeciler, müteahhitler, taşeronlar, bağımsız iş veya meslek yapan mezatçılar veya kamuya hizmet sunan meslek grubundakiler genellikle bağımsız yükleniciye örnek teşkil etmektedir.¹⁶⁷ Ancak hizmeti yerine getiren kişi, yalnızca çalışmanın sonucunu kontrol etme veya yönlendirme hakkına sahipse ve sonucu elde

¹⁶⁴ Huws ve Podro, s.2.

¹⁶⁵ Örn; Tam zamanlı çalışanlar, yarı zamanlı çalışanlar, belirli süreli iş sözleşmelerinde çalışan geçici işçiler, duruma göre değişebilen sözleşmelerde çalışan geçici işçiler, çalışma saatlerine göre değişen “min-max” sözleşmelerinde çalışanlar, kursiyerler, istidam bürosu tarafından istihdam edilen, kendi işinde çalışan, bağımsız şirket yöneticileri, bağımsız şirket ortakları, işçi kooperatifinin üyeleri, bir şirketten emekli olanların istihdamı vb. (Huws ve Podro, s.2).

¹⁶⁶ Keskin, *Bianet*.

¹⁶⁷ IRS, Independent Contractor Defined, 24 Nisan 2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/independent-contractor-defined> (09 Mayıs 2018).

etmede araç ve yöntemleri kullanmıyorsa, çalışan kişi bağımsız bir yüklenici olarak nitelendirilmemektedir.

Bağımsız çalışma modeli ev-ofis şeklinde yapılması durumunda, ev eksenli çalışma biçimi oluşmaktadır. Bu çalışma biçiminde çalışan, giderleri azaltmak ve zaman açısından tasarrufu sağlayabilmek adına ev-ofis ortamında çalışmayı tercih etmektedir. Bu model, özellikle trafikte geçirilen zaman kayıplarını önlemekte, etkin bir zaman yönetiminin yapılmasını sağlamakta ve konsantrasyon artışına neden olmaktadır. Ayrıca aile ile geçirilen zamanı artırarak sosyal hayatın ve iş hayatının dengelenmesini de sağlamaktadır.¹⁶⁸

Diğer taraftan işverene hizmet eden bireylerin çalışanlar mı yoksa bağımsız yükleniciler mi olduğunu belirlemek önem arz etmektedir. İşveren, hizmet için yaptığı ödemelerin nasıl değerlendirileceğini belirlemeden önce; işverenin, çalışan ile işveren arasındaki mevcut ilişkiyi belirlemesi gerekmektedir. Özellikle hizmet sunmak için diğer bireylerle işe alım işlemi sözleşme imzalayarak gerçekleştiren bir işverenin, hizmet veren kişilerin çalışanlar mı yoksa bağımsız yükleniciler mi olduğunu belirlemesi gerekmektedir. Eğer işverene hizmet eden bir çalışan ise; işveren, genel olarak stopaj, işsizlik sigortası, sosyal güvenlik ve sağlık sigortası ödemek zorundadır. Ancak işverene hizmet eden bağımsız bir yüklenici ise; bu durumda işveren, bağımsız çalışana yapılan ödemeler üzerinden herhangi bir sigorta veya vergi ödemek zorunda değildir. Bağımsız yüklenici diğer işletmelere hizmet veren bir işletme sahibi veya yüklenici ise; bu durumda bağımsız yüklenicinin, genellikle serbest meslek olarak çalıştığı kabul edilmektedir.¹⁶⁹

Diğer taraftan yapılan işin şu anda yapılmakta olup olmadığına bakılmaksızın oluşan sürekli maliyetler de önem arz etmektedir. Zira bağımsız yüklenicilerin, çalışanlara göre daha az harcama yapma olasılığı düşüktür. Bağımlı çalışanlar birçok işi, işveren çatısı adı altında gerçekleştirdiği için yapılan çoğu harcamalarda işveren tarafından karşılanmaktadır. Bağımsız çalışanın ise iş konusunda yapmış olduğu masraflar, bağımlı çalışana göre oldukça fazladır. Ancak, kısmen de olsa bazı bağımlı

¹⁶⁸ Şamlıoğlu, “Yükselen Trend: Evden Çalışma”.

¹⁶⁹ IRS, Independent Contractor (Self-Employed) or Employee?, 23 Nisan 2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/independent-contractor-self-employed-or-employee> (13 Mayıs 2018).

Çalışanlar, işverenleri adına yaptıkları hizmetler ile ilgili olarak bazı karşılanmamış giderlere maruz kalabilmektedir.¹⁷⁰ Bu durum kısmen de olsa genel kuralın bir anlamda istisnasını oluşturmaktadır.

Ayrıca, bir işveren işlerin belirli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için çalışanları periyodik olarak ya da sürekli olarak bir takım eğitime tabi tutabilmektedir. Ancak bağımsız yükleniciler bu tür eğitimleri genelde kendi yöntemlerini kullanarak almaktadır. Bununla birlikte bağımsız çalışanlar ya da bağımsız yükleniciler, adı üzerinde bağımsız olduğu için birçok iş fırsatlarını aramakta ve genellikle özgür hareket etmektedir. Bu çerçevede reklam verme, bulundukları iş yeri mekânını koruma ya da belirlemiş olduğu bir pazarda işini sürdürme gibi uğraşlarda bulunmaktadır.¹⁷¹

Dolayısıyla, bir kimsenin, yalnızca çalışmanın sonucunu değil, iş konusunda ne yapacağını ve nasıl yapılacağını kontrol etme veya yönetme hakkına sahip olması halinde çalışan, bağımsız bir çalışan olarak nitelendirilmektedir. Diğer taraftan bir işveren tarafından kontrol edilebilecek yapıda hizmetlerin gerçekleştiriliyor olması (ne yapılacak ve nasıl yapılacak) çalışanın bağımsız bir yüklenici olmadığını göstermektedir. Bu durum, çalışana hareket özgürlüğü vermiş olsa bile geçerli olmaktadır. Burada önemli olan, işverenin, hizmetlerin nasıl gerçekleştirildiğine yönelik ayrıntıları kontrol etmede yasal hakka sahip olmasıdır. Eğer yapılan bir işte işveren ve çalışan ilişkisi varsa (ilişkinin ne olduğuna bakılmaksızın), ilgili çalışan bağımsız bir yüklenici olarak nitelendirilemez.¹⁷² Bununla birlikte, bu tür çalışanlar ister bağımlı çalışan, ister bağımsız çalışan olsun, her durumda olgulara bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir.

1.3. Bağımlı ve Bağımsız Çalışma Modelinde Belirleyici Unsurlar

IRS'ye göre bağımsız çalışanı bağımlı çalışandan farklı kılan temel unsur, çalışanın yaptığı işi yönetme ve kontrol etme derecesidir. IRS, hizmet veren kişinin bir bağımlı çalışan mı, yoksa bağımsız bir çalışan mı olduğunun belirlenmesinde, kontrol ve bağımsızlık derecesinin kanıtını sağlayan tüm bilgilerin dikkate alınması gerektiğini

¹⁷⁰ IRS, Employer's Supplemental Tax Guide, 2018, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p15a.pdf> (14 Mayıs 2018), s.8.

¹⁷¹ IRS, *Employer's Supplemental Tax Guide*, s.8.

¹⁷² IRS, *Independent Contractor Defined*.

belirtmektedir.¹⁷³ Bu çerçevede IRS, bağımlı ve bağımsız çalışanın belirlenmesinde kontrol ve bağımsızlık derecesinin kanıtını sağlamaya yönelik aşağıda belirtilen üç önemli unsuru belirleyici kılmaktadır.

1.3.1. Davranışsal Kontrol

Çalışanın bir işi nasıl gerçekleştirdiğine yönelik, yönetme ve kontrol etme hakkına sahip olup olmadığını ifade etmektedir. İşverenin işi yönetme ve kontrol etme hakkı olduğu sürece çalışanın işi yapma şeklini yönetmesi ve kontrol etmesi gerekmemektedir. Eğer bir çalışan iş konusunda ne yapılması gerektiği ile ilgili daha az kapsamlı talimatlar alırsa; bu o çalışanın bağımsız bir çalışan olduğunu göstermektedir. Örneğin, zaman ve yer hakkındaki talimatlar, işin nasıl yürütüldüğüne ilişkin talimatlardan daha az önemli olabilmektedir. Ancak sadece bu duruma bakarak, bir çalışanı bağımsız bir çalışan olarak sınıflandırmak doğru değildir. Diğer taraftan yapılan iş belli bir takım yöntem ve prosedür gerektiriyorsa; bu, o işin belirli bir şekilde yapılması gerektiğinin göstergesidir.¹⁷⁴ Bu durum ise o çalışanın bağımlı bir çalışan olduğunu göstermektedir. Bu kapsamda temel belirleyici unsur olan davranışsal kontrol faktörleri aşağıda belirtilmektedir:¹⁷⁵

✓ *Verilen talimatların türü:* Bir çalışan, genellikle ne zaman, nerede ve nasıl çalışacağıyla ilgili işletmenin talimatlarına tabidir. Örneğin; iş ne zaman ve nerede yapılır, kullanılacak araç veya gereçler nelerdir, sarf malzemeler ve hizmetler nereden satın alınır, işi gerçekleştirirken hangi sıra izlenir gibi talimatlar bir işin nasıl yapılacağı ile ilgili talimatların örneklerini oluşturmaktadır.

✓ *Talimatların derecesi:* Talimatların ne kadar ayrıntılı olduğunu ve işletmenin işçiler üzerinde ne kadar kontrol sağladığını göstermektedir. Daha ayrıntılı talimatlar, çalışanın bir işçi olduğunu göstermektedir. Daha az ayrıntılı talimatlar ise, çalışanın daha çok bağımsız bir yüklenici olduğunu göstermekte ve daha az kontrol anlamına gelmektedir. Ancak gerekli olan talimat miktarı farklı işler arasında değişebilmektedir. Bir iş için hiçbir talimat verilmese bile, işverenin iş sonuçlarını nasıl

¹⁷³ IRS, *Independent Contractor (Self-Employed) or Employee?*.

¹⁷⁴ IRS, *Independent Contractor or Employee*, s.2.

¹⁷⁵ IRS, Behavioral Control, 23 Nisan 2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/behavioral-control> (12 Mayıs 2018).

elde ettiğine yönelik kontrol etme hakkı varsa, bu durum yeterli bir davranış kontrolü olarak görülebilmektedir. Neticede bir işletme, son derece uzmanlaşmış profesyonellere talimat vermek için yeterli bilgi sahibi olmayabilir ya da yapılan iş çok az veya hiçbir talimat gerektirmeyebilir. Önemli olan, işletmenin bir işçinin performansının ayrıntılarını kontrol etme hakkını elinde tutup tutmadığı ya da bu haktan vazgeçmesidir.

✓ *Değerlendirme sistemi:* İşin nasıl yapıldığına yönelik ayrıntılar ölçülüyorsa, bu faktörler bir çalışanı işaret etmektedir. Eğer değerlendirme sistemi sadece nihai sonucu ölçüyorsa, bu durum çalışanın bağımsız bir yüklenici veya bir işçi olabileceğini işaret edebilmektedir.

✓ *Eğitim:* İşveren bir işçiye işin nasıl yapılacağı konusunda eğitim veriyorsa, bu o işin belirli bir şekilde yapılması gerektiğini göstermektedir. Bu durum, o çalışanın işçi olduğuna yönelik güçlü bir kanıtı temsil etmektedir. Zira prosedürler ve yöntemler hakkında periyodik olarak veya sürekli olarak devam eden bir eğitim verilmesi, işveren ile çalışan arasındaki ilişkinin güçlü kanıtını oluşturmaktadır. Ancak, bağımsız yükleniciler normalde eğitimlerini kendi yöntemlerini kullanarak belirlemektedir.

1.3.2. Finansal Kontrol

Çalışanın finansal anlamda bir işi yönetme veya kontrol etme hakkına sahip olup olmadığını göstermektedir. Eğer bir işte çalışanın maddi anlamda önemli bir yatırımı varsa bu o kişinin bağımsız bir yüklenici olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte bağımsız bir yüklenici olmak için böyle önemli bir yatırımın da olması şart değildir. Eğer çalışanın iş harcamalarının bir kısmı veya tamamı için geri ödeme yapılmazsa veya çalışan yaptığı iş neticesinde belli bir kazanç veya zararla karşılaşır (özellikle ödenmemiş iş masrafları yüksekse) bu durumlarda çalışanın bağımsız bir yüklenici olduğu ifade edilmektedir.¹⁷⁶ Bu kapsamda temel belirleyici unsur olan finansal kontrol faktörleri aşağıda belirtilmektedir;¹⁷⁷

¹⁷⁶ IRS, *Independent Contractor or Employee*, s.2.

¹⁷⁷ IRS, Financial Control, 23 Nisan 2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/financial-control> (13 Mayıs 2018).

✓ *Önemli bir yatırım:* Bağımsız bir yüklenicinin, bir başkası için çalışırken kullandığı ekipmana genellikle önemli bir yatırımı vardır. Ancak, inşaat gibi birçok meslekte çalışanlar kullandıkları araç ve ekipmanlara oldukça para harcamakta ve hala çalışan sayılmaktadır. Önemli bir yatırım yapmak için karşılanması gereken kesin bir para limiti bulunmamaktadır. Ayrıca, bazı iş türleri büyük harcamalar gerektirmediğinden, bağımsız yüklenici statüsü için önemli bir yatırım da gerekmemektedir.

✓ *Karşılanmamış giderler:* Bağımsız yüklenicilerin, bağımlı çalışanlara göre karşılanmayan harcamaları oluşturma olasılığı daha yüksektir. İşin şu anda yapılmakta olup olmadığına bakılmaksızın oluşan devamlı maliyetler burada önem arz etmektedir. Ancak bazen bağımlı çalışanların, işlerinde yaptıkları hizmetlerle bağlantılı olarak karşılanmamış masraflara da maruz kalabileceği belirtilmektedir. Bu durum bir anlamda bağımsız çalışanların istisnasını oluşturmaktadır.

✓ *Kâr veya zarara girme fırsatı:* Kâr veya zarara girme fırsatı bir başka önemli faktördür. Bir çalışanın kullanılan araç ve gereçlere önemli bir yatırımı varsa ve işçinin ödenmemiş masrafları varsa, bu durumda çalışanın para kaybetme olasılığı daha yüksek olabilmektedir (yani masrafları işten elde edilen geliri aşabilir). Kayba uğrama olasılığının yüksek olması, çalışanın bağımsız bir yüklenici olduğunu göstermektedir.

✓ *Piyasaya sunulan hizmetler:* Bağımsız bir çalışan, iş fırsatlarını aramakta genellikle özgürdür. Bağımsız çalışanlar, genellikle reklam vermekte, işyerinin bulunduğu yeri korumakta ve ilgili pazarda çalışabilmektedir.

✓ *Ödeme metodu:* Bir çalışan, genellikle, saatlik, haftalık veya başka bir zaman dilimi için düzenli olarak bir ücret tutarına tabi olmaktadır. Bu genellikle, ücretin veya maaşın bir komisyon tarafından desteklendiği durumlarda bile, çalışanın bir işçi olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Bağımsız bir çalışana ise genellikle iş için sabit bir ücret ödenmektedir. Bununla birlikte, hukuk gibi bazı meslek dallarında saatlik olarak bağımsız çalışanlara ödeme yapmak oldukça yaygındır.

1.3.3. Tarafların İlişkisi

İşveren ile çalışanın arasındaki ilişkileri nasıl algıladıklarını gösteren olguları ifade etmektedir. Çalışana sigorta, emekli maaşı veya ücretli izin gibi imkânlar

veriliyorsa, bu çalışanın bağımlı bir çalışan olduğunu göstermektedir. Bu imkânlardan faydalanamayan bir çalışanın ise bağımsız bir yüklenici olma ihtimali yüksektir. Diğer taraftan çalışan ile işveren arasında gerçekleşen yazılı sözleşmeler de önemlidir. Bu sözleşmeler hem çalışanın hem de işverenin neyi amaçladığını göstermektedir. Yukarıda belirtilen hususlar doğrultusunda çalışanın bağımlı veya bağımsız olduğunu belirlemek zor ise işverenle çalışan arasında gerçekleşen bu tür sözleşmeler oldukça önemli olmaktadır.¹⁷⁸ Bu kapsamda temel belirleyici unsur olan tarafların ilişkisine yönelik faktörler aşağıda belirtilmektedir;¹⁷⁹

✓ *Yazılı sözleşmeler:* Bir sözleşme, çalışanın bir işçi veya bağımsız bir yüklenici olduğunu belirtmesine rağmen, bu çalışanın durumunu belirlemek için yeterli olarak görülmemektedir. IRS, işçinin kendi istihdam vergisini (maaştan yapılan kesintiler/vergiler-payroll tax) ödemekten sorumlu bağımsız bir yüklenici olduğunu belirten bir sözleşmeye her zaman gerek duymamaktadır. IRS, tarafların nasıl çalıştığı, çalışanın bir işçi mi yoksa bağımsız bir yüklenici mi olduğunu belirlemektedir.

✓ *Çalışanlara sağlanan faydalar:* Çalışanlara sağlanan faydalar, sigorta, emeklilik, ücretli izni, hastalık izni ve maluliyet sigortası gibi unsurları içermektedir. İşletmeler genellikle bu tür avantajları bağımsız yüklenicilere vermezler. Ancak, bu türden faydaların olmaması, çalışanı bağımsız bir yüklenici olarak nitelendirmez.

✓ *İş ilişkisinin kalıcılığı:* Eğer bir çalışan, belirli bir proje için ya da süreden ziyade süresiz olarak devam edecek olan bir işe alınırsa, bu genellikle, bir işveren-çalışan ilişkisini oluşturmaya yönelik bir kanıt olarak kabul edilmektedir.

✓ *İşletmenin ana etkinliği olarak sunulan hizmetler:* Bir çalışan, işletmenin kilit bir yönü olan hizmetleri sağlıyorsa bu durumda o çalışanın, işin faaliyetlerini yönetme ve kontrol etme hakkına sahip olma olasılığı yüksektir. Örneğin, bir hukuk bürosu bir avukat tuttuğunda, avukatın çalışmasını kendi başına yürütmesi ve bu işi

¹⁷⁸ IRS, *Independent Contractor or Employee*, s.2.

¹⁷⁹ IRS, *Type of Relationship*, 24 Nisan 2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/type-of-relationship> (13 Mayıs 2018).

kontrol etme veya yönetme hakkına sahip olması muhtemeldir. Bu durum, bir işveren-çalışan ilişkisini göstermektedir.

İşçilerin, bir çalışan mı yoksa bağımsız bir yüklenici mi olduğunu belirlerken, tüm bu faktörler değerlendirilmektedir. Bazı faktörler işçinin bir çalışan olduğunu gösterirken, diğer faktörler işçinin bağımsız bir yüklenici olduğunu göstermektedir. Çalışanı, işçi veya bağımsız bir yüklenici “yapan” veya “belirleyen” belli başlı faktörler bulunmamaktadır. Bu tespiti sağlamada önemli olan hiçbir faktörün tek başına kullanılmamasıdır. Bu anlamda faktörler birbiri ile ilişkili olup; doğru ve yerinde bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda bir durumla ilgili olan faktörlerin bir başka durumla ilgili olmayabileceği de göz önünde bulundurulmaktadır. Kısacası, bir çalışanın, işçi mi yoksa bağımsız bir yüklenici mi olup olmadığının çözümü; tüm ilişkiye bakma, yönlendirme ve kontrol etme hakkının derecesini veya kapsamını saptama ve son olarak, verilen kararlar ortaya çıkan faktörlerin her birini belgeleme yolundan geçmektedir.¹⁸⁰

Genel kural ise, bir kimsenin, yalnızca çalışmanın sonucunu değil, iş konusunda ne yapacağını ve nasıl yapılacağını kontrol etme veya yönetme hakkına sahip olması halinde çalışanın bağımsız bir çalışan olduğunun kabul edilmesidir. Diğer taraftan bir işveren tarafından kontrol edilebilecek yapıda hizmetlerin gerçekleştiriliyor olması (ne yapılacak ve nasıl yapılacak) çalışanın bağımsız bir yüklenici olmadığını göstermektedir. Bu durum, çalışana hareket özgürlüğü verilmiş olsa bile geçerli olmaktadır. Burada önemli olan, işverenin, hizmetlerin nasıl gerçekleştirildiğine yönelik ayrıntıları kontrol etmede yasal hakka sahip olmasıdır. Eğer yapılan bir işte işveren ve çalışan ilişkisi varsa (ilişkinin ne olduğuna bakılmaksızın), ilgili çalışan bağımsız bir yüklenici olarak nitelendirilmemektedir.¹⁸¹ Bununla birlikte, bu tür çalışanlar ister çalışan ister bağımsız yükleniciler olsun, her durumda olgulara ve şartlara bağlı olarak farklılık göstermektedir.

2. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN ETKİLERİ

Evden çalışmak her insanın yapabileceği bir çalışma şekli değildir. Her şeyden önce evden çalışan kişi, kendini motive eden, disiplinli, zaman yönetimi becerilerine

¹⁸⁰ IRS, *Independent Contractor (Self-Employed) or Employee?*.

¹⁸¹ IRS, *Independent Contractor Defined*.

sahip, bağımsız çalışabilen, kurum kültürünü iyi bilen, güçlü iletişim becerilerine ve iş arkadaşlarıyla ve paydaşlarıyla iyi ilişkiler kuran birtakım özelliklere sahip olmalıdır. Neticede evden çalışma evin günlük rutinini, çalışma ortamını, iş akışını ve kişisel etkileşimleri değiştirebilmektedir. Verimlilik genellikle evde artarken, dikkat dağıtıcı unsurlar, işe odaklanma bakımından zorluk çıkartabilmektedir.¹⁸²

İnsanlara evden çalışma seçeneği sunulduğunda, insanlar ilk başta evden çalışmanın kişisel yaşamlarına daha fazla zaman ayıracağını ve kolaylaştıracağını düşünmektedir. Bununla birlikte belirli saatlerin, çalışma ve ev alanının net bir şekilde ayrılması durumunda yapılması gereken birçok işin kontrol edilmesi zorlaşmaktadır. Esasında evden çalışmak, iyi veya kötü genel anlamda dikkat dağıtıcı bir özelliğe sahip olmaktadır. Evden çalışan kişinin etrafında küçük çocuğu varsa, ister istemez dikkati dağılabilmektedir ya da yerli yersiz herhangi bir konuda çocuğun talebi, evden çalışanı istemeyerekte olsa etkileyebilmektedir. Bu anlamda evden çalışma söz konusu olduğunda öz-disiplinin zorunluluğu oldukça önem arz etmektedir.¹⁸³

Diğer taraftan bu çalışma modeli ile çalışanların en bariz avantajı her gün işe gitmeyerek kazanacağı zaman olmaktadır. Çalışan için kazanılan süre oldukça önemlidir. Her gün işe geliş-gidişi bir saat süren bir çalışanın, her ay işe geliş-gidişten kazanacağı süre ortalama 20 saat olmaktadır. Çalışanın haftada iki gün evde çalışması durumunda ise 10 saatlik bir kazanımı olmakta ve bir günlük mesai saatini bile aştığı görülmektedir. Diğer taraftan benzin, park ücreti ve öğle yemeği gibi masrafların oluşması engellenmekte ve para tasarrufu sağlanmaktadır. Hafta içi her gün işe gidip gelenlerin %10'u haftada iki gün evde çalışırsa, seyahat hacmini %4 oranında azaltmaktadır. Bu rakam mutlak olarak büyük bir anlam ifade etmemektedir. Ancak bu durumun, satın alınan petrol miktarında %3 ila %5 arasında bir azalma meydana getireceği düşünülürse önemli bir yer tuttuğu ifade edilmektedir.¹⁸⁴

Bununla birlikte, evden çalışma modeline yönelik yapılan çalışmalar, evden çalışan kimselerin daha fazla mutlu olduğunu, daha iyi bir iş ve yaşam dengesi

¹⁸² Capitol Rideshare, “*Ideal Conditions for a Successfull Telework Agreement*”.

¹⁸³ Active, “*The Advantages and Disadvantages of Remote Working*”.

¹⁸⁴ Schiff, *The Washington Post*.

sağladıklarını, kişilerin günlük yaşamlarını daha verimli bir şekilde yönettiğini ve daha üretken olabilmelerine yardımcı olduğunu göstermektedir. Ancak evden çalışan personelin diğer çalışan kesim arasında gerçekleştirilen yüz yüze ve anlık konuşmalardan uzak kalması ile yaratıcılığı ve yeniliği de azalabilmektedir. Eşler, çocuklar ve evcil hayvanlar da dâhil olmak üzere evde daha fazla dikkat dağıtıcı hususlar olabilmektedir. Yine evden çalışan personel, sosyal fırsatlardan mahrum kalabilmektedir. İş yerinde çalışmak, iş yerini tanımayı, iş arkadaşlarına güveni artırmayı ve bu doğrultuda kurumsal kültürün arttırılmasını sağlasa da, işyerinin esnek çalışma imkânı sunması şirketin hedeflerine çeşitli şekillerde yardımcı olacaktır.¹⁸⁵ Netice itibariyle, ev eksenli çalışma modelinin hem olumlu hem de olumsuz anlamda pek çok etkileri bulunmaktadır. Aşağıda ev eksenli çalışma modelinin olumlu ve olumsuz etkileri ayrı başlıklar halinde incelenmiştir.

2.1. Ev Eksenli Çalışma Modelinin Olumlu Etkileri

Teknolojik gelişmeler, arz-talep ilişkisi ve çalışanın daha verimli olabilmesi için ev eksenli çalışma biçimi iş dünyasında gerek çalışan gerek işveren, gerekse ülke ekonomisine olumlu katkılarından dolayı hızla büyümektedir. Özellikle trafikte geçirilen zaman kayıplarının önlenmesi, etkin bir zaman yönetiminin sağlanması, aile ile geçirilen zamanın artırılarak sosyal hayatın ve iş hayatının dengelenmesi, hava kirliliğinin azalması, enerji tasarrufunun sağlanması gibi etkiler bu çalışma modeline yönelik faydaların sadece birkaçını oluşturmaktadır.¹⁸⁶ Yine araştırmacılar evden çalışanların, ofiste çalışanlara göre daha az hasta olduğunu tespit etmiştir. Kişi evdeyken kendine iyi bakabilmekte ve buna rağmen işlerini evde yürütebilmektedir.¹⁸⁷

Diğer taraftan evden çalışma, verimliliği artıran bir çalışma biçimi olarak kabul edilmektedir. Ofislerin inanılmaz derecede dikkat dağıtıcı yerler olması ve evden çalışanın daha sessiz bir ortama sahip olması; yapılacak işlerin kolaylaşmasını sağlamakta ve işin verimliliğini artırmaktadır. Öğle yemeği arası, ofise geliş-gidiş zamanı, işe erken

¹⁸⁵ John Krautzel, “The Ups and Downs of Telecommuting for Businesses and Workers”, *Nexxt*, 8 Mart 2016, <https://www.nexxt.com/articles/the-ups-and-downs-of-telecommuting-for-businesses-18502-article.html> (07 Nisan 2018).

¹⁸⁶ Şamlıoğlu, “Yükselen Trend; Evden Çalışma”.

¹⁸⁷ Active, “The Advantages and Disadvantages of Remote Working”.

başlama veya kısa molalar gibi nedenlerden dolayı evden çalışanlar, ofiste çalışanlara göre daha fazla çalışma imkânı elde etmektedir.¹⁸⁸

2013 yılında Stanford Üniversitesi'nde yapılan bir araştırma, evde çalışmanın olumlu etkisini göstermede önem arz etmektedir. Araştırmaya göre herhangi bir şirkette birtakım kişilere dokuz ay boyunca evden çalışma imkânı verilmiştir. Buna göre evden çalışanların %13 daha fazla üretken olduğu ve ofise gidenlere göre %9,5 daha fazla çalıştığı görülmektedir.¹⁸⁹ Dokuz ay sonunda yapılan bu gözlem, evden çalışanların daha üretken olduğunu ortaya çıkarmıştır. Araştırma, verimlilik artışının üçte birinin daha sessiz bir ortama bağlı olduğunu ve üçte ikilik kısmının ise kişilerin evde daha fazla çalışma imkânı bulabildiğini ifade etmektedir. Ayrıca şirket, dokuz ay boyunca çalışan başına 1900 dolar tasarruf etmiştir. Araştırmada, sosyal hayat kurmuş olan yaşlı çiftler, evli çiftler ve ebeveynler daha fazla evden çalışma isteği belirtirken; sosyal hayatı ofis ortamına bağlı gençlerde, evden çalışma isteği daha düşük görülmektedir. Diğer taraftan aynı çalışmada her çalışanın evden çalışması uygun görülmemektedir.¹⁹⁰ Ev eksenli çalışma geleneksel anlamda duyulan gerçek bir ait olma duygusunu kaldırabilmektedir. Rasyonelleşmiş ve yapaylaşmış bir ev ortamında çalışan, ne kişiliğini ortaya koyabilmekte ne de kendi bütünlüğünün farkına varabilmektedir. Evin ev olmaktan çıktığı ama iş yerinin işlevlerini de tam olarak karşılayamadığı bir ortamda, ailenin geleneksel “ferdi”, geleneksel rolünden uzaklaşarak, “çalışan”a dönüşmektedir.¹⁹¹

Bu anlamda evden çalışanların kişisel zamanla profesyonel zamanlarının sınırlarını iyi çizmesi gerekmektedir. İş verimliliği açısından iç disiplini sağlayamayan bir çalışanın, evden çalışmaması gerekmektedir. Yine denetim bakımından evden çalışmanın çoğu şirketler tarafından kabul edilmediği belirtilmekte ve bu çalışma modelinin şirketler tarafından kabul edilmemesinde daha çok orta yönetimin etkili olduğu ifade edilmektedir.¹⁹²

¹⁸⁸ Nicholas Bloom, “To Raise Productivity, Let More Employees Work from Home”, *Harvard Business Review*, Ocak-Şubat 2014, <https://hbr.org/2014/01/to-raise-productivity-let-more-employees-work-from-home> (23 Mart 2018).

¹⁸⁹ Krautzel, *Nexxt*.

¹⁹⁰ Bloom, *Harvard Business Review*.

¹⁹¹ Tutar, s.134-135.

¹⁹² Bloom, *Harvard Business Review*.

Hâlbuki işverenler için personellerin çalıştırılması oldukça maliyetli olarak görülmektedir. Öncelikle bir işletmenin bütün çalışanını barındırabilecek kadar geniş bir binaya ihtiyaç duyulmaktadır. Daha sonra onlar için yeterli masa, koltuk, aydınlatma, ısıtma ve çalışma alanı sağlanması gerekmektedir. Nitekim büyük şirketler, personellerinin bir kısmını veya tümünü uzaktan çalışmasına izin verme olasılığına bakmadan önce genellikle büyük tesisler aramaktadır. Neticede bu işverenler, her zaman dokuzdan beşe kadar olan bir çalışma modelini tercih edecek olsalar bile; işverenlerin çalışanlarına bir gün veya iki gün boyunca hafta da bir kez uzaktan çalışma imkânı verebilmeleri bu çalışma biçiminin faydalarını anlamaya yardımcı olacaktır.¹⁹³

Yine Hollanda'da yapılan bir araştırmaya göre, yolda geçen zaman evde çalışmaya göre %19 oranında bir gelir kaybı (hava kirliliği, enerji tüketimi, kazalar vb.) oluşturmaktadır. Evde çalışanların haftalık saat başı ücretinin de diğerlerine göre %18 daha yüksek olduğu belirtilmektedir. İşveren açısından ise evde çalışanlar, dışarda çalışanlara göre %19 oranında maliyeti düşürmektedir. Eğer bu evde çalışanlar işlerini internet aracılığıyla yürütüyorsa bu oran %80'lere kadar çıkıp; işverenin ciddi anlamda gelirinin artmasını sağlamaktadır.¹⁹⁴ Bu doğrultuda işletmelerin yıllık olarak evden çalışan kişi başına net 1500 dolar tasarruf yaptığı ifade edilmektedir. Bununla birlikte evden çalışanların, evden çalışmayanlara göre ayda ortalama 4 saat daha fazla çalıştığı belirtilmektedir.¹⁹⁵

Diğer taraftan bu çalışma biçimi maddi tasarrufların yanında zaman tasarrufu da sağlamaktadır. Bir çalışanın her gün işe geliş ve gidiş için harcamış olduğu ortalama 50 dakika, evden çalışma ile yılda yaklaşık 5 haftalık kazanca dönüşebilmektedir. Ayrıca bu çalışma biçimi, trafik yükünü ve hava kirliliğini azaltması ve yakıt tasarrufunu sağlaması

¹⁹³ Active, "The History of Remote Working", 19 Mart 2014, <https://www.activeukltd.com/remote-working-history/> (25 Mart 2015).

¹⁹⁴ Thomas de Graaff ve Piet Rietveld, "Substitution Between Working at Home and Out-Of-Home: The Role of ICT and Commuting Costs", *Science Direct*, 2007, <https://www.sciencedirect.com/> (11 Nisan 2020), s.142-160.

¹⁹⁵ E. Sonny Butler, Cheryl Aasheim ve Susan Williams, "Does Telecommuting Improve Productivity?", **Communication of the ACM**, Cilt.50, Sayı.4 (Nisan 2007), s.102; Ersin Kavi ve Orhan Koçak, "Bilgi Toplumunda Evden Çalışmanın Etik Boyutu", **Sosyal Siyaset Konferansları**, Sayı.59 (2010), s.77.

bakımından çevre üzerinde olumlu etkileri nedeniyle “yeşil bir etkinlik” olarak isimlendirilmektedir.¹⁹⁶

Diğer taraftan evden çalışma, bazı yöneticiler tarafından endişe verici bir model olarak görülmektedir. Çoğu yönetici evden çalışmada yatak, TV ve buzdolabı olmak üzere görünmeyen üç ana tuzağın bulunduğunu ve çalışanların evden çalışmak yerine evden kaçınması gerektiğine inanmaktadır. Ancak 2013’te yapılan bir araştırma ile yöneticilerin evden çalışmaya farklı bir açıdan bakmaları amaçlanmaktadır. Yapılan bu çalışmada,¹⁹⁷ 500 kişilik bir elemanın yarısının ofiste, diğer yarısının ise 2 gün ofiste, 4 gün evde çalışmasına izin verilmiştir. Dokuz ayın sonunda evden çalışmanın, çalışanların verimliliğini %13,5 oranında artırdığı, hasta olduğu günleri azalttığı ve iş memnuniyetini artırdığı belirtilmektedir. Yine söz konusu şirketin, ofis alanı olarak çalışan başına yılda 2000 dolar tasarruf ettiği ve evde çalışanların ofiste çalışanlara göre %50 daha az yıprandıkları belirtilmektedir.¹⁹⁸

Şirket yöneticileri ise bu araştırma sonucundan o kadar memnun olmuşlar ki neredeyse bütün çalışanlarına evden çalışma seçeneği sunacaklardı. Ancak araştırmadan sonra evden çalışan katılımcıların yarısı, kendilerini işyerinden soyutlanmış hissettiklerini ve işyerinden terfi ve ikramiye alma olasılıklarının daha düşük olabilme algısı üzerine ofise dönmeye karar vermiştir. Diğer taraftan ofiste çalışmaya gönüllü olan bu çalışanların çoğu, şirketin en gençleri arasında olup aileleri ile birlikte yaşamakta olduğu sonradan anlaşılmıştır. Dolayısıyla yapılan deneyde belirtilmese bile, aile yanında evden çalışan gençlerin ofise dönmek istemesi bir anlamda gençlerin, ofisi aileden uzaklaşmak için kullandıkları düşüncesini getirmiştir. Sonuç olarak yapılan çalışmada

¹⁹⁶ Dave Hobbs ve James Armstrong, "An experimental Study of Social and Psychological Aspects of Teleworking", **Facilities**, Cilt.16, Sayı.12-13 (1998), s.367.

¹⁹⁷ Nicholas Bloom, James Liang, John Roberts ve Zhichun Jenny Ying, “Does Working From Home Work? Evidence From a Chinese Experiment”, *Nber Working Paper Series*, Mart 2013, <https://www.nber.org/papers/w18871.pdf> (20 Mart 2020).

¹⁹⁸ Bill Murphy, “A Stanford Professor Says Working From Home Makes You Happier and More Efficient. There's Just 1 Catch”, *Inc.*, 14 Aralık 2017, https://www.inc.com/bill-murphy-jr/people-who-work-from-home-are-happier-more-efficient-according-to-this-fascinating-study-theres-only-1-catch.html?utm_medium=website&utm_source=archdaily.com (26 Mart 2020).

insan faktörü göz önüne alınarak evden çalışma politikalarına yönelik aşağıdaki öneriler verilmiştir;¹⁹⁹

- ✓ Duruma bağlı olarak hareket etmenin denemeleri yapılmalıdır.
- ✓ Evde çalışma, promosyon veya ödül olarak değerlendirilmeli ve böylece iş performansı düşerse çalışan kişi tam zamanlı olarak ofis yönlendirilmelidir.
- ✓ Çalışanlara tamamen evde çalışmak yerine haftada bir veya iki gün evden çalışma imkânı sunulmalı ve böylece çalışma ekibinin uyumu riske atılmamış olmaktadır.

Yine 2016 yılında yapılan bir başka araştırma ise yukarıdaki araştırmayı destekler niteliktedir. Bir iktisatçılar ekibi tarafından yapılan bu araştırmada, bir şirketin küçük bir grubuna evden çalışma imkânı sunulmuştur. İlk başta adeta kazan-kazan mantığı ile hem işçiler hem de yöneticiler durumdan çok memnun olmuştur. Evde çalışanlar daha fazla çalışıyordu ve işlerinden daha fazla mutluluk duyuyorlardı. Bu arada şirket ise çalışan başına yılda 1.000 dolardan fazla tasarruf ediyordu. Ancak şirket bu evden çalışma politikasını tüm şirkete sunmaya başlayınca önemli bir sorunla karşılaştı. Genel anlamda evden çalışanların ortak şikâyeti yalnızlık oldu. Birçok şirket için önemli bir tehdit olarak görülen yalnızlık unsuru, verimli ekip çalışması için gerekli olan sosyal bağların kırılmasına neden olmuştu.²⁰⁰ Dolayısıyla bu da gösteriyor ki; evden çalışma politikası, gerek şirket gerekse çalışan açısından var olan durum ve şartlara bağlı olarak olumlu veya olumsuz anlamda değişebilmektedir. Bu nedenle, ev eksenli çalışma politikasını yönetmek iş yönetiminin başarısı açısından önem arz etmektedir. Ev eksenli çalışma biçiminin yöneticiler tarafından başarılı bir şekilde yönetilmesi ise iyi bir tecrübe gerektirmektedir.

Diğer taraftan evden çalışmada, aile ile zaman geçirmenin psikolojik avantajları olduğu kesindir. Masadaki çalışan saat sayısı bir hafta boyunca aynı olsa da, her gün çalışılan saatler daha esnek olabilmektedir. Evden çalışanlar için dokuz ila beş dışında çalışmak belki de daha verimli olmaktadır. Çalışan, çocukları okuldayken veya

¹⁹⁹ Murphy, Inc.

²⁰⁰ Derek Thompson, "The Coronavirus Is Creating a Huge, Stressful Experiment in Working From Home", *The Atlantic*, 13 Mart 2020, <https://www.theatlantic.com/ideas/archive/2020/03/coronavirus-creating-huge-stressful-experiment-working-home/607945/> (27 Mart 2020).

uykudayken belki de daha verimli çalışma imkânı bulmaktadır. En önemlisi ise çalışan, her gün trafik sıkışıklığında bir ulaşım aracına tıkılarak zamanını boşa harcamamaktadır.²⁰¹ Bu kapsamda bu çalışma biçimi;²⁰²

- ✓ Zamandan tasarruf sağlamaktadır. Böylece yolda geçirilen süre ve yol yorgunluğu çalışanın verimini düşürmesini engellemekte ve çalışanın işinde daha verimli olmasını ve daha iyi odaklanmasını sağlamaktadır.
- ✓ İşveren için iş yerindeki enerji tasarrufunun sağlanmasında olumlu bir rol oynayarak, şirketin karının artmasına yardımcı olmaktadır.
- ✓ Yaşlı, hasta ve engelli olanların ekonomik olarak aktif kalmalarını sağlamaktadır.
- ✓ Ofis imkânlarını maksimuma çıkarmaktadır.
- ✓ Devamsızlıkları, hastalık sürelerini ve fazla çalışma ödemelerini azaltmaktadır.
- ✓ Evden çalışma bugün ev bilimini/ekonomisini içeren şemsiye bir kavram olan "kadın sanatı" olarak adlandırılan dikiş, kaligrafi gibi yeteneklerin gelişmesine katkı sağlamaktadır.
- ✓ Daha yoğun dolayısıyla daha canlı ve daha güvenli şehirler, ilçeler ve köyler oluşturmaktadır.
- ✓ Hem makro (kurum) hem de mikro (kuruluş/küçük işletme) ölçeğinde ekonomiye katkı sağlamaktadır.
- ✓ İşgücü havuzlarını genişletmek ve yetenek/işgücü boşluklarını azaltmaktadır.
- ✓ Alan kullanımını optimize etmektedir
- ✓ Kurumsal çevikliği geliştirmektedir.
- ✓ Toplantılara gidiş-geliş zamanını azaltmaktadır.
- ✓ Çalışan katılımını artırmaktadır.
- ✓ Teknoloji maliyetlerini azaltmaktadır.
- ✓ Beyin göçünü yavaşlatmaktadır.

²⁰¹ Active, "The History of Remote Working".

²⁰² Duman, "Evden Çalışmanın Hayatımızdaki ve Kanundaki Yeri";Global Workplace Analytics, s.22; Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*; Reynolds ve Bibby, *Flexjobs*.

- ✓ Yaratıcılığı ve yeniliği geliştirmektedir.
- ✓ Kâğıt kullanımını ve ilgili depolama alanını azaltmaktadır.
- ✓ Çevresel cezalardan ve uyumluluk maliyetlerinden kaçınmaktadır.
- ✓ “Çalışmak için en iyi yer” seçeneği sunmaktadır.
- ✓ Park mevcudiyet sorunlarını çözmektedir.
- ✓ Kurumsal imajı geliştirmektedir.
- ✓ Trafik tıkanıklığını ve yol aşınmasını azaltmaktadır.
- ✓ Trafik gecikmelerini azaltarak verimliliği artırmaktadır.
- ✓ Ülkenin petrole bağımlılığını azaltmaktadır.

Ayrıca şirketler açısından, gayrimenkul ihtiyaçlarının daha iyi değerlendirilmesine, çalışma verimliliğinin artırılmasına, iletişim, işbirliği ve teknoloji ihtiyaçlarının değerlendirilmesine, işe alma, eğitim ve yönetim uygulamalarının etkin bir şekilde entegre olmasına, gelişen ve pazarlanan ürün ve hizmetlerin uzaktan desteklenmesine katkı sağlamaktadır.²⁰³

İşverenler açısından, daha kolay vasıflı işçi temin etme, geniş bir emek piyasasından yararlanma, işe devamsızlığı azaltma, artan müşteri memnuniyeti oluşturma, şirket imajını yenileme ve maliyetlerde düşüş sağlama açısından katkı sağlamaktadır. Çalışanlar açısından, ulaşım ve giyim maliyetlerinde azalma, zaman tasarrufu sağlama, işle ilgili stresi azaltma, iş ve aile sorumluluklarını dengeleyebilme olanağı sunmaktadır. ²⁰⁴ Aşağıda ev eksenli çalışma modelinin olumlu etkileri sınıflandırılarak tablo halinde verilmektedir.

²⁰³ Global Workplace Analytics, s.5-6.

²⁰⁴ Aysen Tokol, “Tele Çalışma Geleceğin Çalışma Şekli Olabilir mi?”, *İş, Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt.5, Sayı.1 (2003).

Tablo 1
Ev Eksenli Çalışmanın Olumlu Etkisi

İş ve Yaşam Dengesi Açısından	Sağlığı Geliştirme Açısından
✓ Düşük stres oluşturma, ✓ Çocuklarla, ailelerle ve arkadaşlarla daha fazla zaman geçirme, ✓ Sevdiklerinizle ilişkileri geliştirme, ✓ Yaşam kalitesini artırma, ✓ Hobiler ve diğer yan projeler için daha fazla zaman ayırma, ✓ Emeklilik aşamasına geçiş imkânı sunma,	✓ Fiziksel aktivite için daha fazla zaman ayırma, ✓ Sağlıklı beslenme, ✓ Sağlık sorunu ya da sakatlık için bakım imkânı sunma, ✓ Rahat, ergonomik bir çalışma alanı yaratma ✓ Yaygın hastalıklara (soğuk algınlığı, grip vb.) daha az maruz kalma,
Kariyer Gelişimi ve İş Performansı Açısından;	Tüm Sorumlulukları Dengeleme Açısından
✓ Verimliliği ve bağlılığı artırma, ✓ Daha az dikkat dağıtıcı, daha az ofis politikası sağlama, ✓ İşverene daha sadık hissetme, ✓ Kırsal veya ekonomik olarak dezavantajlı bölgelerde çalışma imkânı bulma, ✓ Yeni kariyere geçiş imkânı sağlama,	✓ Askeri eş olarak çalışmalarını sürdürme, ✓ Yaşlı ebeveynler, çocuklar, muhtaçlar için bakım imkânı sağlama, ✓ İş yaşamına ihtiyaç duymamak koşuluyla yaşam giderlerini azaltma, ✓ Birden çok meslekle uğraşılması durumunda dengeleme imkânı sunma,
Toplumsal Gelişimi Artırma Açısından	Çevre Açısından
✓ Çocuk okullarında / yerel organizasyonlarda daha fazla gönüllü olma, ✓ Topluluk ve komşuluk bilincini artırma,	✓ C02 emisyonlarını azaltma, ✓ Isı, klima ve aydınlatmayı kontrollü kullanma, ✓ Daha az kâğıt, tek kullanımlık ürünler kullanmayı tercih etme, ✓ Sanal toplantılar sayesinde daha az seyahat imkânı sunma,

Kaynak: Global Workplace Analytics, s.24.

Evden çalışma modeli, işverenler kadar devletler tarafından da tercih edilmektedir. Bu çalışma şekli, birçok devlet tarafından; hemen hemen hiçbir mali külfet yüklenmeden, genel istihdam ve engelli istihdam oranlarının artırılması, işsizlik oranının minimize edilmesi, kırsal kesimin ekonomik gelişmesinin sağlanması ve dar gelirli ailelerin refah düzeyinin artırılması bakımından önemli bir strateji olarak görülmektedir.²⁰⁵

²⁰⁵ Murat İkizler, **Türk Hukukunda Esnek Çalışma**, Ankara: Adalet Yayınevi, Mayıs 2012, s.174; İnciroğlu, s.41.

Ayrıca işgücü göçlerini, yetenek eksikliğini ve işgücü uyumsuzluğu gibi bölgesel sorunların çözümünde, maliyetleri azaltmaya yönelik yapılan sınır ötesi işlemlerin azaltılmasında, yaşadıkları yerde çalışma ve alışveriş yapma popülasyonlarını teşvik etmede, enerji tasarrufunun sağlanmasında, trafik sıkışıklığının ve hava kirliliğinin azaltılmasında ve iş gücü verimliliğinin artırılmasında devletler, ev eksenli çalışma modelinden önemli ölçüde yararlanmaktadır.²⁰⁶

2.2. Ev Eksenli Çalışma Modelinin Olumsuz Etkileri

Ev eksenli çalışma, işletme maliyetlerini düşürme, zamandan tasarruf sağlama, çalışana sağladığı özgürlük gibi bazı avantajlara sahip olsa da; bu çalışma biçiminin kuşkusuz bazı olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Bu olumsuz yönler, “*uzak işin yakın tehlikeleri*” olarak ifade edilmektedir. Özellikle uzun vadede, evden çalışma, çalışanın zihni açısından olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Ev eksenli çalışanlar, yalnızlığın ilgili bireyleridir.²⁰⁷

Evden çalışmak bir anlamda “*soyutlanma/yalnızlık*” demektir. Çalışan kişi kendi başına yaşıyorsa, bir gün boyunca kimseyle görüşmemekte veya konuşamamaktadır. Çalışan, başka insanlarla birlikte yaşasa bile; kendini ayrı bir ofise kapatabilmektedir. Diğer taraftan günlük birkaç saat halka açık mekânları ziyaret etme, akraba, komşu veya arkadaş ziyareti gerçekleştirenlerin ruhsal hastalıklara yakalanma riskinin azaldığı belirtilmektedir. Buna rağmen yalnızlık, özellikle kronik temelde, kişiyi depresyona, hayal kırıklığına veya kariyer tükenmesine maruz bırakabilmektedir. Ancak şartlar ne olursa olsun evden çalışma fikri, çalışanın aklına ilk önce “*rahatlık*” kavramını getirmektedir. İş arkadaşlarının olmayacağı ve başında denetleme yapan bir işverenin olmayacağı fikri hemen hemen bütün çalışanlar için oldukça cazip gelmektedir. Ancak birkaç hafta veya birkaç ay sonra çalışan kişi kendini hayattan ve/veya işten soyutlanmış hissedebilmektedir.²⁰⁸

²⁰⁵ SGK, “Kayıtdışı İstihdam Genel Bilgi”, http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/kayitdisi_istihdam/genel_bilgi (08 Mart 2020), s.3.

²⁰⁶ Global Workplace Analytics, s.5-6.

²⁰⁷ Tutar, s.131.

²⁰⁸ Larry Alton, “Is Working From Home Making You Miserable?”, *Nbcnews*, 25 Mayıs 2017, <https://www.nbcnews.com/better/wellness/working-home-making-you-miserable-n763711> (22 Mart 2018).

Bu anlamda ev eksenli çalışanlar, yalnızlığın ilgili bireyleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilgi ve bilgi teknolojilerin alt yapısıyla birlikte işyerleri, işler, evler ve yaşamın kendisi sanallaşmaktadır. Bilindiği gibi sanal kavram ise “olmadığı halde, varmış gibi” algılanan bir ortamı ifade etmektedir. Sanallaşan bir ortamla birlikte sanal deneyimler ve sanal yaşamlar söz konusu olmaktadır. Sanal ortamlarda insan, sanallığın tanımına uygun olarak gerçek bir yaşamı yaşamadığı halde yaşarmış gibi davranmaktadır.²⁰⁹

Gerçekten de evden çalışan kişiler iş arkadaşlarıyla veya başkalarıyla, ihtiyaç duyulan iletişimden mahrum kalmaktadır. Esasında bu tür temaslar etkili performans ve çalışanların morali için çok önemli olarak görülse de; günümüzde çalışanlar arasındaki iletişimin genellikle, aynı binada çalışanlar için bile telefon üzerinden gerçekleştiği düşünüldüğünde ilk bakışta görüldüğü kadar önemli olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak evde çalışmanın çok fazla dikkat dağınık ve çalışmaya elverişli sessiz bir mekân olmaması nedeniyle pratik olmayan bir çalışma biçimi olarak eleştirildiği de bir gerçektir.²¹⁰

Geleneksel anlamda işyeri, insanın sadece fizyolojik ihtiyaçlarını karşılamamakta; aynı zamanda sosyal ihtiyaçlarını da karşılayan bir mekân olarak kabul edilmektedir. Çalışanların birbirlerini desteklediği, sosyal desteğin olduğu bir örgütsel iklime ve kültüre sahip olmak, sağlam örgütlerin en belirleyici özelliğidir. İş yerinden ayrı veya bağımsız çalışma, söz konusu sosyal desteğin ortadan kalkmasına ve çalışanların sosyal ve mesleki anlamda izolasyona (yalnızlık ve yalıtılmış durumu) uğramalarına neden olmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerine bağımlı, işyerinden bağımsız bir çalışma ortamının ortaya çıkaracağı en önemli olumsuzluk ise yalnızlık olmaktadır.²¹¹

Bu çalışma biçiminde çalışan, evin diğer fertleri ile birlikte değil; bilgisayarıyla, fax makinesiyle, telefon alıcısıyla, mesajını aldığı, sesini duyduğu ancak etkileşimli (interaktif) ilişkiler kuramadığı sanal işiyle birlikte olmaktadır. Çalışan, bir iş örgütünün

²⁰⁹ Tutar, s.135.

²¹⁰ Schiff, *The Washington Post*.

²¹¹ Tutar, s.131.

veya ekibin üyesidir; ancak bu ekip ve örgüt de sanaldır. Çalışan, bu anlamda “*reel gerçeklik*”ten uzak, sanal veya varsayımsal bir âlemde yer almaktadır. Ev ortamına, teknolojik rasyonelliğin²¹² ve yapaylığın taşınması haline gelen ev eksenli çalışma, ev ortamına veya iş ortamına geleneksel anlamda duyulan gerçek bir ait olma duygusunu ortadan kaldırmaktadır. Rasyonelleşmiş ve yapaylaşmış ev ortamında çalışan, ne kişiliğini gerçekleştirebilmekte ne de kendi bütünlüğünün farkına varabilmektedir.²¹³ Bu anlamda ev eksenli çalışma, çalışanın hem iş ortamına hem de ev ortamına olan aidiyet duygusunu olumsuz etkileyebileceği için kişiye asosyal bir çalışma biçimi sunabilmektedir.

Diğer taraftan evden çalışma, ofis içindeki tüm dikkat dağınıklığını önlemektedir. Çevrimiçi toplantılar ile birçok problem giderilmektedir. Ancak evden çalışmayla, ofiste olduğunuz sırada doğal olarak gerçekleşen sosyal bağlantılar da kaybedilmektedir. Yüz yüze bir toplantıda, başkalarının ne hissettiği, nasıl tepki verdiği anlaşılır iken; çevrimiçi toplantıda ise, herkesin kendi iş odasında akıllarından neler geçtiğini anlamak zorlaşmaktadır.²¹⁴

Ayrıca çalışanın performansını ölçmesine yardımcı olacak bir iş arkadaşının olmaması, çalışana bir şeyin doğru olup olmadığına dair endişeli bir his oluşturabilmektedir.²¹⁵ Çalışan, işini sevebilir ama tek başına çalışması bir şeylerin doğru olmadığı duygusunu oluşturabilmektedir. Bu durum esasen, “*Eşitlik Teorisi*”nin (*Equity Theory*) bir sonucu olarak görülmektedir. Eşitlik Teorisi, adaletle ilgili bir kavramdır. Bir ofis ortamında, çalışanlar etrafa bakıp iş arkadaşlarının neler yaptığını görebilmektedir. Çalışan, böylece nasıl beklendiğini ve çevresindekiler tarafından nelerin başarıldığını ve nasıl davrandıklarını izleyerek işinin nasıl değerlendirildiğini ölçebilmektedir. Bu anlamda evden çalışmak, başardığınız işin seviyesini göremediğinizden bazen hiç rahat olarak görülmemektedir. Sonuçta çalışanın, iş arkadaşları ile başarıları

²¹² “*Teknolojide rasyonellik, kullanıcısına kendi kişisel bütünlüğünü korumasına, kendisini gerçekleştirmesine ve teknolojinin kendi işleyiş düzenine kullanıcısını uydurmasıdır. Teknolojik rasyonellik, otomasyon yoluyla denetimin kişiden “alet”e geçmesi anlamına gelmektedir. Teknolojik yapaylık ise, doğallığa ve doğal ortama yabancılığa neden olan bir tasarım biçimidir.*” (Tutar, s.134).

²¹³ Tutar, s.133-135.

²¹⁴ Julia Camenisch, “How Working From Home Might Be Getting You Down”, *Upwork*, 30 Mayıs 2014, <https://www.upwork.com/blog/2014/05/working-from-home-getting-you-down/> (22 Mart 2018).

²¹⁵ Alton, *Nbcnews*.

karşılaştırıldığında neyi başardıklarına dair herhangi bir fikri bulunmamaktadır. Bu nedenle adalet meselesini yani eşitlik teorisini işverene bırakmak, çalışan kesimin endişelenmesini biraz da olsa giderebilmektedir.²¹⁶

Evde çalışma modeli, çalışanın kariyeri ve gelişimi üzerinde de olumsuz etkisi olabilmektedir. İnsanın doğasında yükselme arzusu bulunmaktadır. İşyerinin hiyerarşik yapısı, bireyde yükselme arzusunu karşılamaktadır. Hiyerarşiden veya kademedenden mahrum, atipik bir çalışma şekli olan ev eksenli çalışmanın en önemli sakıncası, insandaki yükselme arzusuna cevap verememektir. İnsan söz konusu arzusuna ulaşabilmek için çalışmakta, diğer çalışanlarla tatlı bir rekabete girmekte ve bu durum çalışanın verimliliğine ve iş tatminine önemli katkı sağlamaktadır. Ev eksenli çalışma başlangıçta gürültüden, trafikten, örgütsel çatışmadan uzak bir ortamda çalışma olanağı sunmak gibi avantajlara sahip olarak görülse de; diğer taraftan uzun vadede sosyal izolasyona ve çalışanın çevresine karşı uyum problemi (sosyal fobi) yaşamasına, yükselme olanağı olmayan bir işte zamanla kişinin çalışma isteğinin kaybolmasına neden olabilmektedir.²¹⁷

Bu anlamda ev eksenli çalışan bir personel, fiziksel olarak ofiste olmadığından kariyer bakımından ilerleme veya yükselme fırsatlarını kaçırabilmektedir. Bir araştırmaya göre, yöneticiler tipik olarak mevcut ve görünür olan işçileri daha güvenilir ve sorumluluk sahibi bir kişi olarak gördükleri için terfi edebilmektedir. Evden çalışan personel, genellikle düşük performans incelemelerinin hedefinde yer almaktadır. Bazı yöneticiler, evde çalışan personelin görevlerini yerine getirmek yerine, kişisel işlere ve ev işlerine yöneldiğini varsayarak, çalışanların evden çalışmalarına güvenmemektedir. Denetçiler, onları kurumsal organizasyon içerisinde daha pasif bir rol olarak görmektedir.²¹⁸

Yöneticiler çalışan kesim üzerinde kontrolü kaybedeceklerini düşündüklerinden dolayı çoğu zaman evden çalışmaya karşı durmaktadır. Ev eksenli çalışma modeli hakkında yapılan çalışmalar, evde çalışan kişilerin daha üretken olduğunu ama daha az

²¹⁶ Camenisch, *Upwork*.

²¹⁷ Tutar, s.131.

²¹⁸ Krautzel, *Nexxt*.

yenilikçi olduğunu göstermektedir. Çalışanların yüz yüze etkileşimi gerçekleştirememelerinden dolayı inovasyon azalabilmektedir. Düşük performans gösteren çalışanlar, denetçiler tarafından fark edilememektedir. Evden çalışmak, çalışanlar arasında daha az etkileşim nedeniyle bir şirketin kültürünü erozyona uğratabilmektedir.²¹⁹ Bu anlamda eğer bir şirket olarak inovasyon gerekli ise, o zaman etkileşim şart olmaktadır; verimlilik gerekli ise o zaman evden çalışan personele ihtiyaç duyulmaktadır.²²⁰

Ayrıca ev eksenli çalışma, çalışanların kurumsal bağlılık hissiyatını da olumsuz etkilemektedir. İşyeri ile olan bağ, ağ bağlantısı düzeyinde kalmaktadır. İş yerindeki sosyal paylaşımın bulunmaması nedeniyle kişi kendine ve işine karşı soğumakta ve yabancılaşmaktadır. Ev eksenli çalışma, bugün çok önemli bir yönetim tekniği olan örgütsel öğrenmeyi de olanaksız kılmaktadır. İş ortamından uzak kalma, örgütsel amaçlarla özdeşleşmeye, çalışma ortamına ait olma hissine ve örgütsel süreçlere bir anlam vermeye engel olmaktadır. Aynı zamanda çalışma saatlerinin esnek oluşu, çalışanın, doğal bio-ritminin dışında bir çalışma ve yaşam düzenine geçerek, fiziksel ve psikolojik sağlığını olumsuz yönde etkilemektedir.²²¹

Diğer taraftan işveren ise, evden çalışanların ne kadar iyi çalıştığını veya hiç çalışıp çalışmadıklarını nasıl denetleyeceğini bilememektedir. Bu çerçevede evde çalışanın, performans çıktısı ile firma hedeflerinin arasındaki ilişkinin birlikte değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu, birçok iş için, işin evde yapılması halinde kolayca uygulanabilmektedir.²²² Ancak kişi, işyerinin denetimi ve gözetiminden uzak bir ortamda çalışsa bile, işin hedef ve amacını kendisi tespit etmiş olsa bile, iş üzerindeki yoğun dikkatin getirdiği denetim, ev ortamında özel yaşamın denetimsizliğine aykırı düşmektedir.²²³

²¹⁹ Krautzel, *Nexxt*.

²²⁰ Claire Cain Miller ve Catherine Rampell, “Yahoo Orders Home Workers Back to the Office”, *The New York Times*, 25 Şubat 2013, <https://www.nytimes.com/2013/02/26/technology/yahoo-orders-home-workers-back-to-the-office.html?pagewanted=all&r=0> (07 Nisan 2018).

²²¹ Tutar, s.132.

²²² Schiff, *The Washington Post*.

²²³ Tutar, s.135.

Yine evden çalışanların üretkenliğini öldüren bir diğer husus ise, filtreleme sistemidir. Çoğu iş yerlerinde kullanılan bu sistem, çalışanların sosyal ağlara, kişisel e-postalara ve zaman kaybettiren web sitelerine sürekli erişimini sınırlandırmaktadır. Bu nedenle çalışmanın verimliliği açısından bu sistemin evden çalışanlara uygulanması veya evden çalışanların kullanması gerekmektedir. Evden çalışanların çoğu, meslektaşları veya müşterileri ile yüz yüze görüşme imkânı elde edemediğinden, bu kişilere kolayca ulaşabilecek teknolojik imkânlarla (skype, dropbox vb.) sahip olması gerekmektedir. Ancak hiçbir görüşmenin, yüz yüze görüşmeden daha faydalı olmayacağı da bir gerçektir.²²⁴

Bazı işverenler ise evden çalışmayı, firmanın yanı sıra bireysel çalışan için uygun ve arzu edildiği yerlerde kullanılmak üzere tamamen gönüllü bir seçenek olarak uygulamaktadır. Ancak evden çalışma, çalışanın öz disiplini ve zaman yönetimini sağlaması gerektiğinden her çalışan için bu çalışma biçimi uygun olarak görülmemektedir. Öz disiplini ve zaman yönetimini sağlama becerisini her çalışan gösterememektedir. Bu durum birçok işverenin gerekli gözetim ve denetimi yapamayışından dolayı evden çalışma modeline karşı büyük bir direnç göstermesine neden olmaktadır.²²⁵ Bu nedenle evde çalışma, işveren tarafından doğrudan gözetilemediği için, işin gereklerine en iyi uyum sağlayabilecek çalışanların seçilmesi gerekmektedir.²²⁶

Ayrıca evden çalışmayı gerçekleştirmek isteyen işletmelerin, işlerin kendi başına uzaktan da olsa işleyebilmesi için kurulum sistemleri ve prosedürler bakımından bir takım yatırım yapma gerekliliği yine bu çalışma biçiminin olumsuz etkisini oluşturmaktadır.²²⁷ Neticede çalışanın ev ortamında işi göreceği yer, çoğu zaman çalışmanın verimliliği açısından uygun olmayan şekilde dizayn edilmiştir. İşveren ise, işin yerine getirileceği ortamı işlerin görülebileceği bir şekilde (ısıtma, yalıtım, aydınlatma, bilgisayar, internet bağlantısı, faks gibi) düzenlemekle yükümlü olmaktadır.

²²⁴ Active, “*The Advantages and Disadvantages of Remote Working*”.

²²⁵ Schiff, *The Washington Post*.

²²⁶ Erdut, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, s.65.

²²⁷ Active, “*The Advantages and Disadvantages of Remote Working*”.

Dolayısıyla çoğu işveren, evden çalışabilecek personeller için bu tür maliyetlere katlanmamakta ve bu tür maliyetleri büyük bir risk olarak görmektedir.²²⁸

Ancak uzun vadede evden çalışma işverenler açısından verimli olabilmektedir. Bunun için işverenlerin, evden çalışma politikasında hangi kriterleri esas alacağını, hangi çalışanlarına evden çalışma imkânı sunacağını iyi bir şekilde analiz etmesi gerekmektedir.²²⁹ Ev eksenli çalışma politikasını iyi yöneten bir işveren, uzun vadede verimli sonuçlar elde edebilmektedir.

Diğer taraftan kendi hesabına (bağımsız olarak) ev ofiste çalışanlar da tıpkı işçi-işveren ilişkisinde olduğu gibi aynı sorunlarla karşılaşabilmektedir. Üstelik ev eksenli olarak çalışılan bağımsız tekil işlerde, işi başlatan, yöneten ve işi yapan hep aynı kişi olduğu için öz disiplin ve zaman yönetimi daha çok ön plana çıkmaktadır.²³⁰ Öz disipline ve zaman yönetimine sahip olmayan çalışanların evden faaliyetlerini yürütmesi bir risk içermektedir. Bu nedenle verimlilik açısından ev eksenli çalışma modelini yönetmek, ev eksenli çalışma imkânının sunulmasına göre daha etkili olmaktadır.

Sonuç olarak evden çalışmanın, olumlu yönlerinin olumsuz yönlerinden fazla olması ve söz konusu bu olumsuz durumların kişiden kişiye değişiklik göstermesi, bu çalışma biçiminin neredeyse birçok şirket tarafından (fayda maliyet analizinden dolayı) evrensel olarak kabul edilmesini sağlamaktadır. Buna rağmen uygulamada çoğu işveren, çalışanını göz önünde tutmak istediğinden evden çalışmaya sıcak bakmamaktadır.²³¹ Ancak bazı ülkelerde hem çevrenin korunması, hem kaynakların israf edilmemesi hem de istihdamın artırılması (vb.) amacıyla ev eksenli çalışma teşvik edilmekte; hatta işletmelerdeki çalışanların belirli bir yüzdesinin evden çalışması zorunlu hale getirilmektedir.²³²

²²⁸ Nicola Harrison, “Teleworking from Home”, *Ariadne*, 2001, <http://www.ariadne.ac.uk/issue/17/teleworking/> (11 Nisan 2020); Kavi ve Koçak, s.76.

²²⁹ Kavi ve Koçak, s.86.

²³⁰ Civelek ve Sözer, s.375.

²³¹ Active, “*The Advantages and Disadvantages of Remote Working*”.

²³² Kavi ve Koçak, s.86.

3. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN BOYUTLARI VE CİNSİYET BAKIMINDAN YANSIMALARI

Geçtiğimiz on yıl boyunca cep telefonları, dizüstü bilgisayarlar ve tabletler her yerde ara bağlantı haline gelmekte ve bu kapsamda "uzak/ev ofis" çalışma modeli, çalışanlar tarafından daha popüler bir çalışma biçimi olarak kabul edilmektedir. Yapılan bir araştırmaya göre küçük işletmelerin büyük işletmelere göre evden çalışma konusunda daha fazla esneklik gösterdiği belirtilmektedir.²³³ Bugün bilgisayar, bilişim sistemleri ve matematik endüstrilerine yönelik sektörlerde (%57) ve ulaşım sektöründe (%61), çalışanların yarısından çoğu bazı zamanlar evden çalıştığını belirtmektedir. Bunun yanında sanat, tasarım, spor ve medya çalışanlarının %48'i ile finans, sigorta ve emlak sektörlerinde çalışanların %47'sinin de evden çalıştığı görülmektedir.²³⁴

Esasında farklı çalışma biçimleri insanların iş dünyasında, kendilerini açıkça ifade etmelerini sağlayan önemli bir ölçüt haline gelmektedir.²³⁵ İşe eve getirme potansiyeli, işin niteliğine, çalışanın özerklik derecesine ve işin teknoloji ihtiyaçlarına ve kullanılabilirliğine göre değişebilmektedir. Bu durum çalışanların mesleklerine, sanayileşmeye ve eğitim seviyelerine bağlı olarak işlerini eve getirme eğilimlerindeki farklılıklarda açıkça görülmektedir. Genelde araştırmalar, yüksek eğitilmiş, maaşlı çalışanların daha az eğitilmiş, saatlik meslektaşlarına göre işlerini eve getirme olasılıklarının daha yüksek olduğunu göstermektedir.²³⁶ Geleneksel büro işçilerine kıyasla evde herhangi bir iş yapan işçilerin daha yaşlı, daha iyi eğitilmiş, evli ve beyaz yakalı olma olasılığı daha yüksek olarak görülmektedir.

Diğer taraftan ev eksenli çalışma modeli daha çok kadınların çalışma biçimi olarak görülmektedir. Hâlbuki bu görüşün oldukça eskide kaldığı ve artık evden çalışmanın tek bir sektörle sınırlı olmadığı, bugün erkeklerin, kadınların, ebeveynlerin,

²³³ PwC, "Work-life 3.0: Understanding How We'll Work Next".

²³⁴ Niraj Chokshi, "Out of the Office: More People are Working Remotely, Survey Finds, *The New York Times*, 15 Şubat 2017, <https://www.nytimes.com/2017/02/15/us/remote-workers-work-from-home.html> 07.04.2018 (05 Haziran 2018).

²³⁵ Laura Vanderkam, "Will Half of People Be Working Remotely By 2020?", <https://www.fastcompany.com/3034286/will-half-of-people-be-working-remotely-by-2020> 08.04.2018, (05 Haziran 2018).

²³⁶ OECD, "Are Those Who Bring Work Home Really Working Longer Hours?", 4 Ekim 2016, <https://www.oecd.org/sdd/productivity-stats/37490637.pdf> (10 Nisan 2018), s.1-43.

genç ve yaşlı insanların bu çalışma biçimine katılabildiği görülmektedir. Evden çalışma üzerinde uzlaşılan konu, evden çalışma modelini uygulayan insanların sadece kadınlar olmadığı görüşüdür. Erkekler kadınlara göre daha fazla evden çalışmaktadır. Çoğu araştırmada, evden çalışan kadınların ve erkeklerin aşağı yukarı birbirine eşit olduğu belirtilmektedir.²³⁷ Amerika’da yapılan bir araştırmada normal iş günlerinde çalışan erkeklerin çalışan kadınlara göre 56 dakika daha fazla çalıştığı belirtilmektedir. Bu rakam kısmen kadınların yarı zamanlı çalışma olasılığını yansıtmaktadır. Bununla birlikte, tam zamanlı çalışanlar arasında bile (haftada 35 saat veya daha fazla çalışanlar) erkeklerin 8,8 saatlik çalışma saatleri kadınların 7,8 saatlik çalışma saatleri ile karşılaştırıldığında erkeklerin kadınlardan daha uzun süre çalıştığı görülmektedir.²³⁸

Yine bölgesel seyahat eğilimlerine yönelik yapılan bir araştırmada 2001 ila 2013 yılları arasında nüfusun arttığını ve daha az insanın raylı sistemleri kullanırken, taşıt trafiğinde ise buna karşılık bir artış olmadığı gösterilmektedir. Araştırma, nüfusun arttığı halde işe gidiş-geliş yapan insanlarda düşüşün sebebini evden çalışmaya bağlı tutmaktadır. Nitekim 2001 yılında evden çalışan kesimin oranı %11 iken 2013 yılında bu oran %27’ye çıkmıştır.²³⁹

Yine yapılan bir başka araştırmaya göre insanların yaklaşık %51’i evden çalışmayı tercih etmektedir. Yüzde 8’i bir kafede, ortak çalışma alanlarında veya kütüphanelerde çalışmak istemektedir. Diğer %8’i ise sadece normal saatlerin dışında ofiste çalışmayı tercih etmektedir. Yüzde 26’sı ise önemli işleri tamamlamak için normal çalışma saatlerinde ofise gitmeyi tercih etmekte ve ofis dışında çalışmanın dikkati dağıtacağına yönelik görüş beyan etmektedir. Ayrıca araştırmada kişilere bir işin değerlendirilmesinde öncelik sıralaması sorulduğunda sırasıyla iş esnekliği (%80), iş yaşam dengesi ve maaş (%74), sağlık sigortası (% 43) ve şirket itibarı (%41) belirtilmektedir. Evden çalışma işten ayrılmalarda ve yeni iş fırsatlarında da rol oynamaktadır. Araştırmaya katılanların %33’ü iş esnekliği olmadığı için işten

²³⁷ Tugend, *The New York Times*, s.2-3.

²³⁸ U.S. Department Of Labor, “American Time Use Survey – 2016 Results”, *Bureau of Labor Statistics*, 27 Haziran 2017, <https://www.bls.gov/news.release/pdf/atus.pdf> (23 Mart 2018), s.1-26.

²³⁹ Robert Thomson, “Travel Trends Show Power of Telecommuting”, *The Washington Post*, 20 Nisan 2016, https://www.washingtonpost.com/news/dr-gridlock/wp/2016/04/20/travel-trends-show-power-of-telecommuting/?utm_term=.2c3075d7a501 (08 Nisan 2018).

ayrıldıklarını belirtmiş, %14'ü iş esnekliği olmadığı için işi bırakmayı düşünmüş ve %18'i ise iş esnekliği sorunları nedeniyle yeni bir iş aramakta olduğunu belirtmiştir. Diğer taraftan %3'lük bir grup ise esnek çalışma düzeninin kariyer gelişimine zarar verdiğini düşünmektedir. Evden çalışma, iş-yaşam dengesi, aile, zaman tasarrufu ve işe gidip gelme unsurlarından dolayı talep edilmektedir. Esnek iş arayanların %72'sinde işe gidiş gelişlerde zaman süresinin yaklaşık 50 dakika (ulusal ortalamasının (25,4) iki katı üzerinde gidiş-dönüş seyahati²⁴⁰) olduğu tespit edilmiştir.²⁴¹

Bir başka ilginç çalışmada ise ev kavramının, “yayılma” ve “dağılma” kavramları ile ilişkili olduğu belirtilmektedir. İşlerin evden yapılması kişileri hem duygusal hem de fiziksel olarak etkileyebilmektedir. Üstelik bu durum kadınlara göre erkeklerde daha fazla görülmektedir.²⁴² Ev olaylarının erkeklere kıyasla kadınlara göre daha büyük etkisinin bir sonucu, ev ve iş arasındaki sınırın erkeklere kıyasla kadınlar için daha fazla geçirgen olmasından kaynaklanmaktadır. Eve aşırı yüklenme, eş ile veya çocuklarla yapılan tartışmalar ertesi günkü iş stresinde önemli etkilere neden olmaktadır.²⁴³ Araştırmada kadınlar bu tür örneklerin iş yerine bulaşmasını önleyebilirken; erkeklerin bu tür bir bulaşmayı önleme konusundaki yetersizlikleri yaygın olarak görülmektedir.²⁴⁴ Ayrıca araştırma çalışanın hem fiziksel hem de duygusal etkilerin bertaraf edilmesi bakımından iş taahhütlerinin olumlu etkisi olduğunu belirtmektedir.²⁴⁵ Yapılan araştırma sosyolojik bir araştırma olsa da aynı ev ortamında hem işini hem de ev işlerini görmeye çalışan kadın veya erkeğin işlerini yürütme tarzı bakımından hem duygusal hem de fiziksel olarak farklılık bulunmaktadır. Ancak kişinin evde çalışırken kendi iç disiplini sağlaması cinsiyet üzerindeki olumsuz etkileri bertaraf

²⁴⁰ U.S. Census Bureau, Average Commute Times, 2011,

<https://project.wnyc.org/commute-times-us/embed.html#10.00/40.1591/-86.0172> (16 Nisan 2018).

²⁴¹ Brie Weiler Reynolds, “Survey: Only 7% of Workers Say They’re Most Productive in the Office”, *Flexjobs*, 26 Ağustos 2016, <https://www.flexjobs.com/blog/post/survey-workers-most-productive-in-the-office/> (16 Nisan 2018).

²⁴² Rosalind C. Barnett, “Home-to-Work Spillover Revisited: A Study of Full-Time Employed Women in Dual-Earner Couples”, *Journal of Marriage and Family*, Ağustos 1994, Cilt.56, Sayı.3, <http://www.jstor.org/stable/pdf/352875.pdf> (10 Nisan 2018), s. 647.

²⁴³ Rosalind C. Barnett ve Nancy L. Marshall, “Men's Job and Partner Roles: Spillover Effects and Psychological Distress”, *Sex Roles Journal*, Cilt.27, Sayı.9-10 (Kasım 1992), s.455-472.

²⁴⁴ Niall Bolger, Anita DeLongis, Ronald C. Kessler, ve Elaine Wethington, “The Microstructure of Daily Role-Related Stress in Married Couples”, John Eckenrode & Susan Gore (Ed.), **Stress Between Work and Family** içinde (95-115), New York: Springer, 1990, https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2F978-1-4899-2097-3_5.pdf (10 Nisan 2018), s.95-115.

²⁴⁵ Rosalind C. Barnett, s.655.

edebilmektedir. Evden çalışmada iç disiplin, iradeyi kontrol etme mekanizması olarak görülmekte ve her çalışanın ev eksenli çalışma modeline uygun olmayacağı belirtilmektedir. Ayrıca ifade etmek gerekir ki bu iç disiplinin sağlanmasında iş taahhütlerinin olumlu etkisi de göz ardı edilemeyecek kadar büyüktür.

Amerika’da yapılan bir başka çalışmada ise, çalışanların %83’ü çalıştıkları günlerde işlerinin bir kısmını veya tamamını işyerinde yapmakta iken; %22’si işlerinin bir kısmını veya tamamını evde yapmaktadır. Ayrıca çalışan kişilerin işyerinde evdekinden daha fazla zaman harcadığı görülmektedir (ev 3,1 saat ile işyeri 7,9 saat). 2003 ve 2016 yıllarında işlerinin bir kısmını veya tamamını evde yapanların payı sırasıyla %19’dan %22’ye çıkmıştır. Aynı dönemde ise çalışanların evde harcadığı ortalama süre 2,6 saatten, 3,1 saate çıkarak 34 dakika arttığı görülmektedir. 25 yaş ve üstündeki çalışanlar arasında, ileri derecede eğitim almış olanların, daha düşük eğitim düzeylerine sahip kişilere göre daha yüksek bir olasılıkla evde çalıştığı görülmektedir.²⁴⁶

Bununla birlikte çalışma ayrıca evden çalışan kişilerin ev işlerine olan katkısını da ölçmeye çalıştığı görülmektedir. Ortalama bir günde kadınların %85’i ve erkeklerin %69’u yemek pişirme, temizlik yapma, hane halkı yönetimi gibi ev işlerini yaparak zaman harcamaktadır. 2003’ten 2016’ya kadar, ortalama bir günde yemek pişiren ve temizlik yapan erkeklerin payı %35’ten %45’e yükselmekte iken; yemek pişiren ve temizlik yapan kadınların payı ise %66’dan %70’e çıktığı görülmektedir.²⁴⁷ 2003’ten 2016’ya kadar ev işi yapan erkeklerin artış oranının, ev işi yapan kadınların artış oranına göre yaklaşık 3 kat arttığı görülmektedir.

Aynı çalışmanın 2015 yılındaki sonuçlarında ise işlerinin bir kısmını veya tamamını evde yapanların %24 olduğu tespit edilmiş ve 2016 yılına göre işlerini kısmen veya tamamen evden yapanların %2 düzeyinde azaldığı görülmektedir.²⁴⁸ Öğretide, yapılan anketin bazı şirketlerin evden çalışmaya direnç göstermesi sonucu bu tablonun oluşturulduğu belirtilmektedir. Bu şirketler, evden çalışmanın herkes için uygun bir

²⁴⁶ U.S. Department Of Labor, *Bureau of Labor Statistics*, s.1.

²⁴⁷ U.S. Department Of Labor, *Bureau of Labor Statistics*, s.2.

²⁴⁸ U.S. Department Of Labor, “American Time Use Survey – 2015 Results”, *Bureau of Labor Statistics*, 24 Haziran 2016, https://www.bls.gov/news.release/archives/atus_06242016.htm (23 Mart 2018), s.1-17.

çalışma şekli olmadığını, özellikle bir personelin yetişmesinin sağlanmasında ve ofis dışındayken çalışan personelin odaklanma kabiliyetinin eksikliğine işaret etmektedir.²⁴⁹

Evde çalışmaya yönelik yapılan araştırmalarda genelde tamamen evden çalışanlar, ara sıra evden çalışanlar, çoğunlukla evden çalışanlar veya akşam işlerini eve götürenler değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.²⁵⁰ Bazı araştırmalar ise yöneticilerin ve profesyonellerin evden çalışma dediği şeylerin çoğunun, ofiste geçirdikleri 40 saatlik bir hafta sonrasında ortaya çıktığını belirtmektedir. Bu insanlar hafta sonları ve akşamları e-postaları kontrol eden, evden gelen aramaları cevaplayan veya raporlar yazan çalışan kesimden oluşmaktadır.²⁵¹ Diğer taraftan bağımsız bir şekilde evde çalışanlar ise veri bulma zorluğu nedeniyle çoğu araştırmalara tam olarak dâhil edilememektedir. Bu nedenle öğretilerde evde çalışma biçimine yönelik elde edilen sayısal verilerin gerçekte iki kattan daha fazla olduğu düşünülerek yorumlanması gerektiği belirtilmektedir.

4. EV EKSENLİ ÇALIŞMA VE KAYIT DIŞI İLİŞKİSİ

Bugün dünyanın en büyük ekonomileri sıralamasına baktığımızda ilk sırada ABD yer alırken, bu ülkeyi sırasıyla Çin, Japonya, Almanya, Birleşik Krallık, Fransa, Brezilya ve İtalya takip etmektedir. Türkiye ise 17. sırada yer almaktadır. 2050'ye doğru dünya ekonomisinde Çin ekonomisinin birinci, ABD'nin ikinci ve Hindistan ekonomisinin ise 3. sırada yer alacağı öngörülmektedir. Türkiye'nin ise 2016 yılında 830 milyar dolarlık GSMH ile dünyanın 17. büyük ekonomisi iken, 2030 yılında 1.705 milyar dolar ile 12. sıraya, 2050 yılında ise 4.087 milyar dolar ile 11. sıraya yükseleceği öngörülmektedir.²⁵²

Türkiye'de son 10 yılda kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye yönelik üç eylem planı uygulanmış olup ve dördüncüsü olan Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021), Mayıs/2019 ayında uygulamaya geçmiştir. Tüm bu eylem

²⁴⁹ Nicole Spector, "Why are Big Companies Calling Their Remote Workers Back to the Office?", *Nbcnews*, 27 Temmuz 2017, <https://www.nbcnews.com/business/business-news/why-are-big-companies-calling-their-remote-workers-back-office-n787101> (23 Mart 2018).

²⁵⁰ OECD, (Are Those Who Bring Work Home Really Working Longer Hours?), s.5.

²⁵¹ Tugend, *The New York Times*, s.2-3.

²⁵² İmdat Türkay, "Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerde Bulunmak/Vergi Kaçırma Anayasal Bir Suç Mudur?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Cilt.39, Sayı.458 (Ekim 2019), s.124.

planları ile bir taraftan kayıtlı ekonominin teşvik edilmesine yönelik uygulamalar hayata geçirilirken; bir taraftan da kayıt dışı ekonomi oranı ve kayıt dışı istihdam oranlarının yüksekliği nedeniyle bu oranların makul seviyelere nasıl düşürülmesi gerektiği üzerinde çalışmalar yapılmaktadır.²⁵³ 2002 yılında %32,4 olan kayıt dışı ekonomi oranı, uygulanan eylem planları ve diğer yasal düzenlemeler sonucunda 2018 yılında %26'ya düşmüştür. Kayıt dışı istihdam oranı ise, Sosyal Güvenlik Kurumu verilerine göre 2002 yılında %52,14 seviyesinde iken; 2018 yılında %33,42 seviyesine düşmüştür.²⁵⁴

Kayıt dışı ekonomi, “devletten gizlenen kayda geçirilmeyen ve denetim dışında kalan ekonomik faaliyetler” olarak tanımlanmaktadır.²⁵⁵ Bir başka tanımda ise kayıt dışı ekonomi, “resmi GSMH’yi tahmin etmek için kullanılan mevcut istatistiksel yöntemlerce ölçülemeyen ve bu sebeple resmi GSMH hesapları dışında kalan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler” olarak tanımlanmaktadır.²⁵⁶ Kayıt dışı istihdam ise, “işverenlerin, işçilerin veya kendi hesabına çalışanların mali yükümlülüklerden kaçınmak (özellikle vergi, sigorta primi gibi), bürokratik işlemlerden kurtulmak amacıyla kayıt dışı ekonomik faaliyette bulunmaları ve elde ettikleri geliri kayıt dışında bırakmaları”²⁵⁷ olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanımlara göre, kayıt dışı çalışma vergi yönü bakımından mali hukukla, sosyal güvenlik yönü bakımından sosyal güvenlik hukuku ile çalışma ve denetim bakımından ise iş hukuku ve idare hukuku ile yakından ilgilidir. Kayıt dışı istihdamın tanımı, esasında meşru çalışmanın tanımına bağlıdır. Bu durum ise, uygulamada kayıt dışı çalışmanın sınırlarının çizilmesini zorlaştırmaktadır. Örneğin; çok sayıda ülkede rastlantıya bağlı olarak sınırlı sürelerde çalışanların, sosyal güvenlik sisteminin yükümlülükleri dışında ve vergi kaydı bulunmaksızın çalışmasına göz yumulmaktadır.²⁵⁸ Ülkemizde ise Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre 28 milyonu aşan bir istihdam bulunmaktadır. Kasım 2019 döneminde herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna bağlı olmadan çalışanların (kayıt dışı istihdam oranı) oranı %33,8 olarak gerçekleşirken;

²⁵³ Türkay, s.125.

²⁵⁴ SGK, “Kayıtdışı İstihdam Genel Bilgi”.

²⁵⁵ Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı”.

²⁵⁶ Gülay Akgül Yılmaz, **Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İstanbul: İSMIMO, 2006, s. 26.

²⁵⁷ SGK, “Kayıtdışı İstihdam Genel Bilgi”.

²⁵⁸ Tijen Erdut, **Yeni Teknolojilerin İş İlişkileri Üzerindeki Etkisi**, İzmir: Türk Ağır Sanayii ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası (TÜHİS), 1998, s.100-101.

tarım dışı sektörde kayıt dışı çalışanların oranı ise %22,8 olarak gerçekleşmektedir.²⁵⁹ Diğer taraftan kayıt dışı istihdamı oluşturan mali, ekonomik, sosyal ve hukuki nedenler yer almaktadır. Bu nedenlerden bazıları aşağıda sıralanmaktadır;²⁶⁰

- ✓ *Mali ve ekonomik nedenler*; rekabet, esnek çalışma biçimleri, ekonomik değişimler, gelir dağılımının adaletsiz olması, işsizlik gibi,
- ✓ *Hukuki nedenler*; yasaların basit ve açık olmaması, çalışanların bu konudaki hak ve yükümlülüklerini bilmemesi, yasal düzenlemelerin sık sık değişikliğe uğraması gibi,
- ✓ *Sosyal ve kültürel nedenler*; toplumda kayıt dışı istihdama yönelik yeterli bilgi ve bilinç düzeyinin oluşmaması, hızlı nüfus artışı, eğitim düzeyinin düşüklüğü gibi nedenler sıralanabilmektedir.

Bu anlamda esnek çalışma biçimlerinden biri olan ev eksenli çalışma, bir taraftan kulağa hoş gelen ve bir taraftan da tanımı gereği ürkütücü bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilhassa, mevcut kanunları bile uygulamayan, kanun dışı üretmeyi, kanun dışı satmayı, kanun dışı çalıştırmayı adet haline getirmiş olanlar için, evde çalışma sistemi oldukça cazip hale gelmektedir.²⁶¹ Her ne kadar İş Kanunu'nda bu konuda yapılmış olan düzenlemeler olsa da; yapılan anlaşmalar tarafların iradelerine bırakılmış ve ayrıca bu konuda yapılmış olan yasal düzenlemeler yetersiz kalmıştır.²⁶²

Evde çalışma, kolaylaştırma anlamında elbette kulağa hoş gelmektedir; ancak düzensizlik ve kuralsızlık anlamında, kayıt dışı istihdamın yaygınlaşmasına yönelik olabildiğince kaygı verici bir yönü bulunmaktadır.²⁶³ Her şeyden önce bu çalışma biçimi, kayıtsız ekonominin bir parçası konumundadır. Kayıtsız ekonominin ve ev eksenli üretimin bilinçli saklama süreçleri, vergi, mekân, örgütlü işçi kurumlarıyla baş etme, sağlık ve sosyal sigorta gibi sistemin kendi kurumlarının yarattığı maliyetlerden

²⁵⁹ TÜİK, “İşgücü İstatistikleri Kasım 2019”, 10 Şubat 2020, Sayı.33778 <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=33778> (08 Mart 2020), s.1.

²⁶⁰ SGK, “Kayıtdışı İstihdam Genel Bilgi”.

²⁶¹ Salim Uslu, “Açılış Konuşması”, **AB Yolunda Esneklik ve İstihdam Uluslararası Semineri**, Ankara: TİSK, 20 Nisan 2005, s.16-17.

²⁶² SGK, “Kayıtdışı İstihdam Genel Bilgi”.

²⁶³ Uslu, s.16-17.

kurtulmaya yaramaktadır.²⁶⁴ Nitekim evde çalışmanın ispatı diğer çalışma türlerine göre oldukça zordur. Üstelik evde çalışanın işverene ürün teslim ettiği ispatlansa dahi, bu kez ilişkinin istisna sözleşmesi kapsamında olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.²⁶⁵

Ayrıca kayıt dışı istihdamın ekonomik ve sosyal açıdan birçok olumsuz sonucu bulunmaktadır. Kayıt dışı istihdam, kısa ve uzun vadede her bakımdan ülke ekonomisine ve kişilere (işçi-işveren) zarar vermektedir. Bu zararlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır;²⁶⁶

- ✓ Çalışanlar, yeterli sağlık yardımı alamadığından dolayı sağlıksız bir toplum oluşmaktadır.
- ✓ Çalışanlar, iş kazası veya meslek hastalığında, analık durumlarında hak ve yardımlardan faydalanamamaktadır.
- ✓ Çalışanlar, uzun vadede emekli aylığı alamamaktadır.
- ✓ Çalışanın ölmesi halinde eş ve çocuklara aylık bağlanamamaktadır.
- ✓ İşverenler açısından prim ödeyenlerle, ödemeyenler arasında haksız rekabet oluşmaktadır.
- ✓ Gelecek nesiller, sosyal güvenlik sisteminden kaynaklanan yükleri taşımak zorunda kalmakta ve sistemden yeterli düzeyde faydalanamamaktadır.
- ✓ Gelir dağılımında adaletsizlikler oluşmaktadır.
- ✓ Toplum, ahlaki dejenerasyona uğramaktadır.
- ✓ Devletin prim kaybı oluşmakta ve sosyal güvenlik açıkları artmaktadır.

Bu anlamda kayıt dışı istihdamın, çalışma hayatı düzeninden, toplumsal hayatın her alanına kadar olumsuz bir etki oluşturduğu görülmektedir.²⁶⁷ Ekonomide kayıt dışılığın artması ile birlikte, kişi ve kurumlar arasında haksız rekabet ortaya çıkmakta, gelir dağılımında denge bozulmakta, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu azalmakta, vergi bilinci ve toplumsal değerler aşınmaktadır. Bu itibarla, kayıt dışı ekonominin nedenleri, sonuçları, boyutu, uygulanması gereken strateji ve mücadele yöntemlerinin bir

²⁶⁴ Reyhan Atasü Topçuoğlu, “Kapitalizm ve Ataerkillik Enformel Alanda Nasıl Eklemlenir?, Bilinçli Saklama ve Saklayarak Değersizleştirme Mekanizmalarının Ev Esnekli Çalışmada İşleyişi”, Saniye Dedeoğlu ve Melda Yaman Öztürk (Ed.), **Kapitalizm, Ataerkillik, ve Kadın Emegi: Türkiye Örneği** içinde (81-133), İstanbul: Sosyal Araştırmalar Vakfı, 2010, s.122-123.

²⁶⁵ İkizler, s.180.

²⁶⁶ SGK, “*Kayıtdışı İstihdam Genel Bilgi*”.

²⁶⁷ Uslu, s.16-17.

bütün olarak ele alınarak mücadelede kararlılığın ve iradenin ortaya konulması ve uygulanması gerekmektedir.²⁶⁸ Esnek çalışma biçimlerinde gerek devlet gerek işveren ve gerekse işçi açısından dengeler sağlanmalı ve sağlam hukuki düzenlemeleri yapılmalıdır. Ancak bu konuda özellikle hukuki düzenlemelerin yeterince verimli bir zemine oturtulmadığı görülmektedir.²⁶⁹

Öte yandan, 1990'lı yıllarından sonra ücretli çalışan işçilerin, serbest çalışan statüsüne geçmeleriyle birlikte kendi hesabına çalışan yeni bir işçi kategorisi doğmuştur. Bu statü değişikliği serbest çalışmanın, geleneksel anlamının dışında yeni bir biçime geçişinin ifadesi olmaktadır. Bu yeni çalışma biçiminde daha önce hizmet sözleşmesine dayanarak çalışan işçiler, ekonomik bağımlılıklarında herhangi bir değişiklik olmaksızın, bu kez aynı işverenle ve işin niteliğinde farklılaşma bulunmaksızın serbest çalışan statüsünde iş görmeyi sürdürmektedir. Çoğunluğu niteliksiz olan bu kişiler, resmen bağımsız olmakla birlikte aslında birer işçidir ve geleneksel olarak bilinen serbest çalışma kapsamının dışında yer almaktadır. Dolayısıyla ev eksenli çalışma, zanaatkâr ve serbest meslek sahiplerine özgü faaliyetleri kapsarken; kendi hesabına çalışan bu işçi kategorilerini kapsamamaktadır.²⁷⁰

Ülkelerde uygulanan esnekleştirme politikası bu şekilde çalışan işçi sayısının artmasına neden olmuştur. Özellikle genç işçiler, bugün için sağlık, gelecekte ise emeklilik gibi hakların kaybını önemsemeyip, kısa vadeli parasal avantajın cazibesine kanmaktadır. Kendi hesabına çalışma biçimi, İtalya, Belçika, Fransa, İngiltere, Lüksemburg, Danimarka, Hollanda ve Almanya'da ulaştırma, perakende ticaret, inşaat ve çeşitli hizmet gruplarında kendini göstermektedir. Diğer taraftan sosyal anlamda korunmayan bu kişiler, yasal düzenlemelerin kapsamı dışında kalmakta ve dolayısıyla kayıt dışı çalışmaktadır.²⁷¹

²⁶⁸ **Hazine ve Maliye Bakanlığı**, “*Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı*”.

²⁶⁹ Uslu, s.16-17.

²⁷⁰ Eberhard Köhler, “New Forms of Work, Labour Law and Social Security Aspects in the European Community”, Luxembourg: Office for Official Publications of European Communities, 1987, s.88 Aktaran: Erdut, (Yeni Teknolojilerin İş İlişkileri Üzerindeki Etkisi), s.99.

²⁷¹ Seyhan Erdoğan, “Türk İşçileri Açısından İş Hukuku’nda Esneklik”, **Çalışma Hayatında Esneklik** içinde, (319-336), İzmir: Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, Kasım 1994, s.322-328.

Günümüzde ise kayıt dışı çalışma, sanayileşmiş ülkelerde değişik görünümlere sahip ve karmaşık bir yapıdadır. Bu biçimiyle geçmiş dönemlere kıyasla, toplam istihdam içinde hala yüksek oranlarda bulunmaktadır.²⁷² Kayıt dışı istihdam, kayıt dışı ekonomiyi oluşturmaktadır. Kayıt dışı ekonomi, sadece vergi ve sigorta prim kaybı doğurmakla kalmamakta, aynı zamanda haksız rekabete neden olmaktadır. Böyle bir ortamda ise istihdam yaratıcı yerli ve yabancı yatırım gelişmemektedir.²⁷³

Ülkemizde ise yüksek seviyelerde olan kayıt dışı istihdam oranları, son yıllarda istihdama getirilen teşviklerle çok ciddi düşüşler göstermektedir. Yapılan istihdamı teşvik edici yasal düzenlemelerle işgücü maliyetlerinin bir kısmını Devlet karşılayarak iş gücü maliyetlerini düşürmekte ve kayıt dışı istihdamı azaltmaktadır.²⁷⁴

Gelişmiş ülkeler de, Türkiye'nin şu anda yaşadığı süreçleri elbette yaşamıştır. Ancak onların sindire sindire 150-200 yılda yaşadıkları bu sanayileşme ve kentleşme olgusunu, Türkiye son 70-80 yılda yaşamıştır. Özellikle mevsimlik çalışanların, halk ve semt pazarlarında çalışanların ve evlerde çalışanların çoğu kayıt dışı çalışmaktadır. Tabii burada sadece işverenin sorumlu olduğu bir durum bulunmamakta; aynı zamanda, çalışanlarında rıza gösterdiği bir durum söz konusudur. Dolayısıyla kayıt dışı istihdamı düşürmek için öncelikle kayıtlı istihdamı teşvik etmek, işgücünün katma değerini artırmak ve sonra çok sıkı denetimlerin yapılması gerekmektedir.²⁷⁵

Sonuç olarak ev eksenli çalışma modeli, kendi içinde birçok çalışma türünü barındıran bir çalışma biçimidir. Neticede, evde çalışma, ailedeki bakıma muhtaç kişiye bakma şeklinde gerçekleştirebileceği gibi, bir işverenin bazı işlerini parça başı evinde yapma şeklinde de gerçekleştirebilmektedir. Yine evde çalışma, bir başkasının evinde temizlik, yemek yapma gibi gündelik işlerin yanı sıra, çocuk ve yaşlı bakımı gibi sürekli işleri de kapsamaktadır.²⁷⁶ Dolayısıyla kayıt dışılığın üretimi saklayan yapısı içerisinde

²⁷² Erdut, (Yeni Teknolojilerin İş İlişkileri Üzerindeki Etkisi), s.100.

²⁷³ Süleyman Çelebi, "Açılış Konuşması", **AB Yolunda Esneklik ve İstihdam Uluslararası Semineri**, Ankara: TİSK, 20 Nisan 2005, s.12-13.

²⁷⁴ Türkay, s.129.

²⁷⁵ Türkay, s.129.

²⁷⁶ Neslihan Dereli, "Evde Çalışma Nedir? Ev Hizmetlerinde Çalışanların Hakları Nelerdir?", *İrade Gazetesi*, 3 Mayıs 2018, <http://www.sivasirade.com/kose-yazilari/evde-calisma-nedir-ev-hizmetlerinde-calisanlarin-haklari-nelerdir-1716.html> (15 Nisan 2020).

ev kavramı, iyi bir saklama mekanizması olarak görülmekte ve kayıt dışı alanın oluşmasına zemin hazırlamaktadır.²⁷⁷

5. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN HUKUKSAL DÜZENİ

ABD'de ev eksenli faaliyetler genelde "ev meslekleri/işleri" olarak tanımlanmakta ve belediyelerin belirlemiş olduğu kurallar ile düzenlenmektedir. Belediye tarafından ilgili yasal zorunlulukların yürürlüğe konulmadığı durumlarda ise sorumluluk ilçe idaresine ait olmaktadır. Ev mesleklerinde yerel imar kuralları, ev mesleklerine ilişkin kurallar ve ev eksenli işletmelere ilişkin çeşitli temel hükümler uygulanmaktadır. Ancak izin verilen ev faaliyetleri çoğu zaman tanımlanmış özelliklere sahip olduğu için bu hükümler belediyeler bazında farklılık gösterebilmektedir. Bununla birlikte bir ev faaliyetini oluşturan esas unsur ise yerel belediye tarafından belirlenmekte veya oluşturulmaktadır. Bu kapsamda birçok belediye sokakta park yasağı, işaretler, çalışma saatleri, gürültü ve rahatsızlıklar, harici depo, yardımcı programların kullanımı ve mahalle sakinleri ile ilgili olabilecek başka ek şartlar (ev mesleklerine ilişkin sınırlamalar) veya kısıtlamalar koyabilmektedir.²⁷⁸ Aşağıda Telekomünikasyon çalışmalarına yönelik ABD'de bazı eyaletlerde evden çalışmayı teşvik edici ve düzenleyici bazı politikalar çıkarılmıştır. Aşağıda bu politikalara ilişkin bazı örnekler verilmiştir;²⁷⁹

✓ ABD'de de Federal düzeyde 2010 tarihli *Tele-İş Geliştirme Yasası* (*Telework Enhancement Act*), büyük federal hükümet kurumlarının çalışanlarına, mümkün olan en üst düzeyde telekomünikasyon hizmeti sunmalarını teşvik etmektedir. Bu yasa, evden çalışmaları teşvik etme, maliyetleri azaltma, hükümet işlevlerinin sürekliliğini sürdürme, kötü hava, kötü trafik ve diğer yıkıcı olaylara engel olma konusunda başarılı olmuştur.

✓ *İş ve Ekonomi Araştırmaları Merkezi* (*The Maine Center for Business and Economic Research*), Maine'deki artan evden çalışmaya ilişkin işgücünü, ekonomik büyümeyi ve devletteki istihdamı teşvik etmenin bir yolunu incelemek için *Southern Maine Üniversitesi* (*University of Southern Maine*) ile ortaklık kurmuştur.

²⁷⁷ Topçuoğlu, (Kapitalizm ve Ataerkillik Enformel Alanda...), s.113-126.

²⁷⁸ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

²⁷⁹ Global Workplace Analytics, s.25-26.

✓ Doğu Kentucky'de kurulan Teleworks ABD²⁸⁰ ise, kırsal bölgelerdeki iş arayanlarla uzak iş olanakları olan küçük kasabaları birbirine bağlayan *Amerikan İyileştirme ve Yeniden Yatırım Yasası'nın* (*American Recovery and Reinvestment Act-ARRA*) bir parçası olarak başlamıştır. Amaç Doğu Kentucky'deki çalışanlara, yüksek talep ve yüksek büyüme gösteren evden çalışma işlerini getirmeyi amaçlamaktır.

✓ Montana'nın “*Eve Gel ve İşini Seninle Getir*” (*Come Home and Bring Your Job With You*) kampanyası ile Montana'ya geri dönmek ve evden iş yapmak için eyaletten ayrılan Montana'lılar teşvik edilmektedir. Bu çaba, Montana Ticaret Odası (Montana Chamber of Commerce) ortaklığı gerçekleştirilmektedir.

✓ Delaware eyaletinin yayınlamış olduğu “*Evden Çalışma Politikası*”²⁸¹ (Telecommuting Policy)'nda, evden çalışmanın bir hak olmadığı bir ayrıcalık olduğu vurgulanmış ve bu ayrıcalığın elde edilmesi ve korunması için de bir dizi kurala²⁸² uyulması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca yerel imar yasaları da ev ofisleri etkileyebilmektedir. Bazı şehirlerde işyeri açma ruhsatına ihtiyaç vardır ve her yıl bunun için belli bir ücret ödenmesi gerekmektedir. Yine bazı şehirlerde mülk sahiplerinin ayrı yapılar inşa etme hakkı kısıtlanmaktadır. İmar yasaları bir ev ofisin çalışan sayısını veya müşteri sayısını sınırlandırabilmektedir. Hatta bu tür bir faaliyette bulunulmasını bile yasaklayabilir. Bir evin ne kadarının sadece iş için kullanılabileceğine dair kısıtlamalar da getirebilir.²⁸³ Örneğin Chicago'da ev ofis için maksimum %10-15'den fazla iş alanı kullanılamamaktadır.²⁸⁴

AB'de ise uzaktan çalışma ve evden çalışma kapsamında 2002 yılında sosyal taraflar arasında imzalanan Avrupa Tele-iş Çerçeve Anlaşması (*Framework Agreement on Telework*) düzenlenmiştir. Bu anlaşma ile uzaktan ve evden çalışanların çalışma koşullarına ilişkin genel bir çerçeve belirlemek ve asgari haklarını güvenceye alınması amaçlanmaktadır. AB mevzuatında belirlenen usul ve esaslar aşağıda özetlenmektedir;²⁸⁵

²⁸⁰ Ayrıntılı bilgi için bakınız: Teleworks USA, <https://www.teleworksusa.com/> (23 Mayıs 2020).

²⁸¹ State of Delaware Telecommuting Policy, Mart 2013, <https://dhr.delaware.gov/personnel/policies/documents/telecomm-policy.pdf> (11 Nisan 2020), s.5.

²⁸² Kavi ve Koçak, s.79.

²⁸³ Laura Washington, “Help With Your Home Work”, **Money**, Cilt.28, Sayı.2 (Şubat 1999), s.163.

²⁸⁴ City of Chicago Small Business Center, “Home-Based Businesses in Chicago: What You Need to Know”, 10 Aralık 2017, <https://www.chicago.gov> (16 Nisan 2020).

²⁸⁵ İnciroğlu, s.42-43.

- ✓ Yazılı sözleşme yapılması zorunlu tutulmaktadır.
- ✓ Çalışma programını belirlemek evden çalışanın seçimine bırakılmıştır.
- ✓ Evden çalışan tarafından kullanılan araç ve gereçlerin yasal olarak iş sağlığı ve güvenliği gereklerine uygun olma yükümlülüğü bulunmaktadır.
- ✓ Kendi evinde çalışan işçi, işverenin belirlediği işyerinde çalışan işçiler ile yönetime katılma hakkı ve sendikalaşma hakkı da dâhil olmak üzere aynı haklara sahip olmaktadır. Toplu sözleşmeler ile evden çalışanın çalışma koşullarına ilişkin özel hükümler konulabilmektedir.

Avrupa ülkeleri yeni istihdam türleri için devletin müdahalesi yoluyla hukuki planda yasal bir zemin oluşturmuştur.²⁸⁶ Avrupa ülkelerinde merkezi ve yerel yönetimlerde uygulanmakta olan bu çalışma modeli için özel yasal düzenlemeler de yapılmaktadır. Hollanda, İngiltere, İsveç, Danimarka, Norveç, Almanya, Fransa, İrlanda, Finlandiya, Portekiz, İtalya, İspanya ve Yunanistan'da evde çalışmaya ilişkin iş yasaları veya özel düzenlemeler bulunmaktadır.²⁸⁷

Türkiye'de ise 2011 yılına kadar bu çalışma modeline ilişkin özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte uygulamada sıklıkla görülmekteydi. O dönemlerde Türkiye'de bu çalışma modeli yasalarda yer almıyordu; ancak uygulanmasına da engel bulunmamaktaydı.²⁸⁸ Türkiye'de ev eksenli çalışma modeline ilişkin yasal düzenlemeler, 2012'de yürürlüğe giren 6098 sayılı Borçlar Kanunu'na "evde hizmet sözleşmesi" adıyla ve 2016'da yürürlüğe giren 6715 sayılı yasayla İş Kanunu'na "uzaktan çalışma" adıyla yürürlüğe girmiştir. Ancak bu kapsamda yapılan düzenlemelerin daha çok işçi-işveren ilişkisine yönelik düzenlemeler içerdiği görülmektedir. Yine 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda ev eksenli çalışma modeli, 2011 yılında yapılan değişiklikle "uzaktan çalışma" adıyla girmiş ve kamu kesiminde esnek çalışmanın kanuni dayanağını oluşturmuştur.

Ayrıca ILO'nun evde çalışma üzerine yapılmış yasal düzenlemeleri birçok ülkenin kamu otoritesi tarafından kabul edilmiştir. Bu düzenlemeler ile üretim ve işgücü

²⁸⁶ Tankut Centel, "Türkiye'de Yeni İstihdam Türleri ile İş İlişkilerinin Esnekleştirilmesi", **Çalışma Hayatında Esneklik** içinde, (241-252), İzmir: Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, Kasım 1994, s.250.

²⁸⁷ TİSK, (İş Kanunu Tasarısı ve AB Uygulamaları), s.49-50.

²⁸⁸ TİSK, (İş Kanunu Tasarısı ve AB Uygulamaları), s.46-47.

alanında evde çalışmaya esneklik sunulmaktadır²⁸⁹. ILO bu yasal düzenlemeleri, evde çalışmanın ucuz emek sömürüsüne dayanmamasına yönelik çıkarmıştır. Bu örgüt tüm çalışanların, özellikle işçi olarak çalışanların haklarını garanti altına alan bir Birleşmiş Milletler kuruluşudur. 1919’dan beri 187 üye devletlerin hükümetlerini, işverenlerini ve işçilerini bir araya getirmektedir. ILO’nun temel amacı, sosyal adalettir. ILO’nun tartışma ve karar organlarında, işçi, işveren ve hükümet temsilcileri bir arada çalışmaktadır. Bu kapsamda, ILO sözleşmeleri ve sözleşmelerin uygulanmasında dikkat edilecek hususlardaki rehberler niteliğinde Tavsiye Kararları bulunmaktadır. ILO bu belgelerle, çalışanların haklarını ve çalışanlarla ilgili ülke uygulamalarını uluslararası ölçekte standart hale getirmektedir.²⁹⁰ ILO’nun öngördüğü standartlar, sadece formel ekonomide ve yasal olarak işçi statüsünde çalışanları değil; aynı zamanda tüm çalışanları kapsamaktadır.²⁹¹

ILO’nun 1996 tarih 177 sayılı “Evde Çalışma Sözleşmesi” (md.1/a) ve 184 sayılı “Evde Çalışma Tavsiyesi” (md.1/a)’ne göre; “*evde çalışma – home work*”, işverenin işyeri dışında kalan kişinin kendi evi veya kendi seçtiği diğer tesislerde, belli bir ücret karşılığında çalışan bu kişinin (evde çalışan – homemaker) ulusal yasalar, yönetmelikler, ya da mahkeme kararları çerçevesinde bağımsız bir çalışan olarak dikkate alınması için gerekli özerklik ve ekonomik bağımsızlık derecesine sahip olmaması kaydıyla teçhizatı, malzemeyi ve kullanılan diğer girdilerin kimin sağladığı önemli olmaksızın, işveren tarafından belirlenen bir ürün veya hizmetle sonuçlanan iş anlamına gelir”²⁹² şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca gerek sözleşmede (md.1/b) ve gerekse tavsiye kararında (md.1/c) işveren, “*doğrudan ya da – ulusal mevzuatta aracı olsun ya da olmasın – bir aracı vasıtasıyla kendi iş faaliyetleri uyarınca eve işveren gerçek ya da tüzel kişi*”²⁹³ olarak tanımlanmaktadır.

Buna göre, evde çalışma, bir gerçek kişi veya tüzel kişi tarafından belli bir ücret karşılığında çalışanın, kendi evinde veya işverenin işini gördüğü mekân dışında başka bir

²⁸⁹ Funda Karakoyun, “Home Ofis –Evden Çalışma- Yöntemi ve Vergi Hukukundaki Düzenlemeler”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt.12, Sayı.29 (2016), s.158.

²⁹⁰ ILO hakkında daha fazla bilgi için bakınız: www.ilo.org

²⁹¹ DİSK, **Ev-Eksenli Çalışanlar ve Örgütlenmeleri**, İstanbul: Birleşik Metal-iş Yayınları, 2003, s.22.

²⁹² ILO, s.21.

²⁹³ ILO, s.21.

mekânda iş görmesi esas alınmaktadır. Bu sözleşme kapsamında çalışanın evde çalışma kapsamına girebilmesi için üretilecek ürün ve hizmetin işveren tarafından belirlenmesi gerekmektedir.²⁹⁴ Ancak çalışanın; “...yasalar, yönetmelikler ya da mahkeme kararları çerçevesinde bağımsız bir çalışan olarak dikkate alınması için gerekli özerklik ve ekonomik bağımsızlık derecesine sahip olmaması kaydıyla teçhizatı, malzemeyi ve kullanılan diğer girdilerin kimin sağladığı önemli...²⁹⁵” olmamaktadır. Bu anlamda AB ve ILO normları, esnekliği ana plan olarak saymakta, iş güvencesi ve esnekliğe birlikte önem verdiği görülmektedir.²⁹⁶ Ayrıca AB ve ILO normlarında bağımlı evde çalışmaya ilişkin yasal düzenlemelerin yapıldığı; bağımsız evde çalışmaya ilişkin yasal düzenlemelerin ise ihmal edildiği görülmektedir. Bu yönüyle evde çalışmaya ilişkin söz konusu yasal düzenlemelerin yetersiz kaldığı ifade edilebilir.

6. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇEŞİTLİ YAKLAŞIMLAR

Ev eksenli çalışmanın vergilendirilmesinde bağımsız çalışanlar dikkate alınmaktadır. Bağımsız olarak evden çalışanların vergilendirilme yöntemleri ülkelerin kendi iç mevzuatından dolayı ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu farklılıkları gösterebilme adına Almanya, Kanada ve İngiltere’de bağımsız olarak evden çalışanların vergilendirme yöntemleri incelenmektedir.

6.1. Almanya

Ev ofis kavramı, Alman hukukunda tanımlanmamakla birlikte Almanya’nın en yüksek mali mahkemesinin kararıyla açıklığa kavuşturulmaktadır. Buna göre bir ev ofis, entelektüel, edebi, idari veya örgütsel nitelikteki çalışmalar için tasarlanmış ve donatılmış konaklama dâhil bir oda olarak tanımlanmaktadır. Bu odanın, neredeyse tamamen ticari veya profesyonel amaçlar için kullanılması gerekmektedir.²⁹⁷ Ev ofis vergi indirimi talep

²⁹⁴ Keskin, *Bianet*.

²⁹⁵ ILO, s.21.

²⁹⁶ Tuğrul Kudatgobilik, “Açılış Konuşması”, *AB Yolunda Esneklik ve İstihdam Uluslararası Semineri*, Ankara: TİSK, 20 Nisan 2005, s.8.

²⁹⁷ Peter Scheller, “Tax Deduction of a Home Office”, 01 Mart 2019, <https://scheller-international.com/blog-beitraege/tax-deduction-of-a-home-office.html> (30 Eylül 2019).

edebilmek için yasa koyucu tarafından aşağıda belirtilen tüm şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.²⁹⁸

Tablo 2
Ev Ofis Vergi İndirim Talep Şartları

	Bağımsız bir şekilde çalışan	Bağımlı Çalışan
Ön Şartlar	✓ <% 10 özel kullanım ✓ İç alan ✓ Fonksiyonel cihaz(lar) ✓ Dört duvar	
	Ev ofis iş merkezidir. ²⁹⁹	Ev ofis haftada en az 3 gün kullanılmaktadır.
Vergi indirimi	Sınırsız ✓ Mobilyalar ✓ Kira (orantılı olarak) ✓ Ofis dışı oluşan giderler	1.250 Euro / yıl olarak sınırlı ✓ Mobilyalar ✓ Kira (orantılı olarak)

Kaynak: Firma.de, Home Office Absetzen: So Geht's!.

Ev ofis olarak kullanılan oda, %10'dan daha fazla kişisel kullanım olarak kullanılıyorsa giderler indirilmemektedir. Diğer taraftan tamir atölyeleri, tıbbi uygulamalar, resmi ofisler gibi işlev ve tesislerin tipik olarak üstlenildiği odalar bir ev ofis olarak kabul edilmemektedir.³⁰⁰ Bu anlamda kişisel kullanıma sadece %10'luk maksimum tutara kadar izin verilmekte olup; yüzde ondan daha az kullanım olması durumunda ev ofis giderleri indirilmektedir. Ayrıca ev ofisin, vergi indirim hakkına sahip olabilmesi için uygun bir şekilde döşenmesi gerekmektedir. Bir çalışma masası, koltuk ve kitaplık genellikle ofis ekipmanları olarak kabul edilmektedir. Bunun dışında odada, kanepe veya eğlence eşyaları (satranç, langırt gibi) varsa, oda çalışma ofisi olarak kabul edilmemektedir.³⁰¹

²⁹⁸ Firma.de, "Home Office Absetzen: So Geht's!", 9 Nisan 2019, <https://www.firma.de/rechnungswesen/home-office-absetzen-so-gehts/> (09 Ekim 2019).

²⁹⁹ İş merkezi; "idari ve/veya yönetsel faaliyetlerin yürütüldüğü" yerdir.

³⁰⁰ Scheller, "Tax Deduction of a Home Office".

³⁰¹ Firma.de, "Home Office Absetzen: So Geht's!".

İndirim, sadece ticari amaç için kullanılan ev ofis için geçerli olmaktadır. Örneğin kişisel olarak kullanılan oturma odasının giderleri indirimde tabi değildir.³⁰² İndirilebilir kalemler, kira, ısıtma, elektrik, emlak vergisi, sigorta primi, onarım gibi evle ilgili tüm giderleri kapsamaktadır. Eğer bir ev ofis, vergilendirilebilir şahıslara ait bir evde bulunuyorsa binanın amortismanı da indirilmektedir.³⁰³ Bu giderler dairenin toplam büyüklüğü ile orantılı olarak ev ofisin büyüklüğü esas alındığından kısmen indirimde tabi tutulmaktadır.³⁰⁴ Kısmen indirim, belirtilen maliyetlerin orantılı olarak bölünmesini gerektirmektedir. Bölünme ölçütleri, bütün evin veya dairenin (yaşam alanlarının) metrekaresinin, ev ofis olarak kullanılan alanın metrekaresine olan oranı ifade etmektedir.³⁰⁵ Bu anlamda ev ofis giderlerinin, sadece ev ofis alanı kadar olan kısmı indirilmektedir. Örneğin; 75 m²'lik bir evin sadece 20m²'lik kısmı ev ofis olarak kullanılıyorsa kira ve diğer giderler için %26,6 oranında bir indirim söz konusu olmaktadır.³⁰⁶ Ancak ev ofisin yenilenmesi veya döşenmesi gibi ev ofise yönelik yapılan giderler tamamen indirilmektedir.³⁰⁷

Ev ofis indirim talebinde bulunabilmek için ev ofis olarak kullanılan odanın, iş merkezi olması ve mükellefin başka bir iş yerine sahip olmaması koşuluyla odanın yalnızca iş için kullanılması gerekmektedir.³⁰⁸ Yine ev ofis olarak nitelendirilen yerin, özel dört duvarlı bir oda olması gerekmektedir. Bu anlamda evde bir çalışma köşesi, koridor ya da perde gibi nesnelerle ayrılmış bir yer, ev ofis alanı olarak kabul edilmemektedir. Diğer taraftan Almanya'da, ev ofis giderleri için 1.250 Euro'luk bir sınır belirlenmektedir. Ancak, bağımsız şekilde çalışanlar (gazeteci, sanatçı veya yazar olarak çalışan gibi), ev ofis giderlerini sınırsız olarak vergiden indirebilmektedir. Bu durum yalnızca ev ofisin iş merkezi olması durumunda geçerli olmaktadır. Eğer faaliyet esas

³⁰² Schmidt, "Part 3: Being self-employed in Germany – Which expenses are deductible?", <https://www.rechts-und-steuerberatung-schmidt.de/en/tax-news/expenses-self-employed.html> (04 Ekim 2019).

³⁰³ Scheller, "Tax Deduction of a Home Office".

³⁰⁴ Schmidt, "Part 3: Being self-employed in Germany...".

³⁰⁵ Scheller, "Tax Deduction of a Home Office".

³⁰⁶ Firma.de, "Home Office Absetzen: So Geht's!".

³⁰⁷ Schmidt, "Part 3: Being self-employed in Germany...".

³⁰⁸ Toytown Germany, "German Taxes", https://www.toytowngermany.com/wiki/German_taxes (07 Ekim 2019).

olarak ev alanının dışındaysa (dış mekân fotoğraf çekimleri gibi) sınırsız bir kesinti mümkün olmamaktadır.³⁰⁹

Almanya'da indirim miktarı esas olarak ev ofisin nasıl kullanıldığına bağlı olmaktadır. Özel veya profesyonel amaçlar için veya profesyonel faaliyetler için başka bir ofis mevcut ise indirim talep edilmemektedir. Eğer bu durumlar söz konusu değilse, ticari giderler olarak yıllık 1.250 Euro'ya kadar indirim talep edilebilmektedir. Ancak ev ofis, iş merkezi konumunda ise indirim için üst bir limit bulunmamaktadır. Bu durumda diğer çeşitli iş giderleri de indirime dâhil olabilmektedir.³¹⁰

Örneğin; 2010 yılında bir öğretmen ders hazırlama ve değerlendirme için her gün iki saat boyunca bir odaya ihtiyaç duymaktadır. Okul içinde yer alan bir oda talebi reddedilmiştir. Diğer taraftan evdeki ofisine ilişkin giderlerin indirilmesini vergi dairesi kabul etmemiştir. Bunun üzerine öğretmen, Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi, kendi evinde bir ofiste çalışan herhangi bir çalışanın fiili çalışma yerlerinde başka hiçbir boş (çalışma) alanın(ın) bulunmadığına dair açık bir kanıtın bulunması koşuluyla ortaya çıkan profesyonel faaliyetlere ilişkin giderlerin indirilebileceğini belirtmektedir.³¹¹

Bununla birlikte, kendi iş yerine sahip olmayan bir çalışan 1.250 Euro'ya kadar ev ofis giderlerini indirebilmektedir. Farklı yerlerde ev ofis olması durumunda bu maksimum tutar bir kez ve tüm iş yerleri için beyan edilmektedir. Diğer taraftan aynı iş yerini paylaşanların, giderleri orantılı olarak karşılandığı varsayılarak bir defaya mahsus olarak azami tutar talep edilmektedir. Eğer çalışan, kısmen evde kısmen şirkette çalışıyorsa bu durumda ev ofisin vergisel muamelesinde özel düzenlemeler uygulanmaktadır. Eğer çalışan haftanın üç günü evde çalışıyorsa ve evde yapılan iş, şirkette yapılan işe göre esas faaliyetin yapıldığı yer ise bu durumda 1.250 Euro'ya kadar indirim talep edilmektedir. Eğer çalışan haftada iki gün evde çalışıyorsa bu durumda iki

³⁰⁹ Firma.de, “Home Office Absetzen: So Geht's!”,

³¹⁰ Firma.de, “What's Tax Deductible for a Self-Employed Person in Germany?”, 30 Eylül 2019, <https://www.firma.de/en/accountancy/whats-tax-deductible-for-a-self-employed-person-in-germany/> (09 Ekim 2019).

³¹¹ Ulrika Lomas, “German Court Accepts Home Office Tax Deduction”, *Tax-News*, 02 Ağustos 2010, https://www.tax-news.com/news/German_Court_Accepts_Home_Office_Tax_Deduction_44578.html (09 Ekim 2019).

olay söz konusu olmaktadır. Eğer o iki gün iş yerindeki ofisin kullanılma imkânı varsa indirim talep edilmemektedir. Ancak o iki gün iş yerindeki ofis müsait değilse (başka çalışanlardan dolayı veya başka sebeplerden dolayı) bu durumda 1.250 Euro'ya kadar indirim almak mümkün olmaktadır.³¹²

Eğer ev ofis, vergilendirilebilir kişinin iş merkezini veya mesleki faaliyetlerini oluşturuyorsa, giderler herhangi bir kısıtlama olmadan indirilmektedir. Eğer bir kişi ev ofiste çalıştığı kadar evden uzak bir yerde de çalışıyorsa, bu durumda giderlerde herhangi bir kısıtlama olmadan indirilebilmesi için ana faaliyetlerin ev ofiste gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İşlerinin çoğunu evden yapan serbest meslek sahibi kişiler, ilgili harcamalarını herhangi bir kısıtlama olmadan indirebilmektedir. Bununla birlikte, vergilendirilebilir kişinin vergi dairesine önceden belirtilen kriterleri yerine getirdiğini kanıtlaması gerekmektedir.³¹³

Ayrıca bir mükellef bir ev ofisi dışında başka bir ev ofisine de sahipse bu durumda işini ve mesleki görevlerini yeri getirmek için Alman vergi kanununa göre 1.250 Euro'ya kadar olan giderler için vergi indirimi talep edebilmektedir. Eğer ev ofis, birçok meslek için kullanılıyorsa her bir meslek için vergi indirimi ayrı ayrı talep edilmemektedir. Örneğin; serbest meslek sahibi olan bir kişi, aynı zamanda bağımlı olarak başka bir işte çalışıyorsa bu durumda tek bir meslek için vergi indirimi talebinde bulunabilmektedir. Diğer taraftan Federal Finans Mahkemesi'ne (Almanya) göre, bu indirim tutarını alt miktarlar oluşturarak farklı gelir türleri arasında bölmek mümkün değildir. Bunun yerine ev ofis giderlerinin farklı iş türlerine oranla tahsis edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle talep edilebilecek giderler azami miktara kadar (1250 Euro) indirilmektedir.³¹⁴ Aşağıda genel olarak karşılaşılan durumlar örnek olarak verilmektedir;³¹⁵

³¹² Firma.de, “Home Office Absetzen: So Geht's!”.

³¹³ Scheller, “Tax Deduction of a Home Office”.

³¹⁴ FRTG Group, “Home Office Expenses: How Much Can Be Claimed?”, 9 Ekim 2018, <https://www.frtg-group.de/en/home-office-expenses-how-much-can-be-claimed/> (04 Ekim 2019).

³¹⁵ Schmidt, “Part 3: Being self-employed in Germany...”.

Durum 1: Bir mükellef her iş günü, işi ile ilgili tüm faaliyetleri ve müşterileri için sınırsız bir şekilde kullanabileceği bir işyerine sahipse; bu durumda ev ofis için herhangi bir gider indirememektedir.

Durum 2: Bir mükellef belirli iş günlerinde işi ile ilgili belirli faaliyetleri ve müşterileri için sınırlı bir şekilde kullanabileceği bir işyerine sahipse ve diğer iş günlerinde ise ev ofisi kullanıyorsa; bu durumda yılda 1.250 Euro tutarında bir gider indirilmektedir.

Durum 3: Bir mükellef müşterileri ve faaliyetleri için şirkette bir işyerine sahip değilse ve işini sadece ev ofisinde yapıyorsa; bu durumda ev ofis için gerçek giderler indirilmektedir.

Buna ek olarak mükellef, evinin bir parçası olmayan ofisi kullanıyorsa, bu ofisin ev ofis olarak kabul edilebilmesi için iki durum söz konusu olmaktadır. Faaliyet ya birden fazla konutta bulunan birkaç daireye bölünmektedir ya da faaliyetin gerektirdiği ortak çalışma alanı ofis olarak kullanılmaktadır. Bu durumda ev ofis giderleri sınırsız bir şekilde indirim tabi tutulmaktadır.³¹⁶ Ayrıca, Alman vergi dairesi bir ev ofisin varlığını kabul etmese bile, çalışma masası, sandalye, telekomünikasyon ekipmanları, dosya dolapları, atık kâğıt sepeti, profesyonel yayınlar gibi ofis ekipmanları ve çalışma materyallerine ilişkin giderleri indirim tabi tutmaktadır.³¹⁷ Yukarıda belirtilen durumlardan bağımsız olarak, çalışma masası, sandalye, raf (sadece ticari amaçla kullanılır) gibi malzemeler (odanın giderleri indirim tabi tutulmasa bile) indirilebilmektedir.³¹⁸

6.2. Kanada

Kanada'da hem serbest meslek sahibi hem de nitelikli çalışanlar, ev ofise ilişkin giderleri indirebilmektedir. Bu doğrultuda belirlenen ilk şey, ev ofisin bu giderlerin talep edilmesine yönelik uygun olup olmadığıdır. Kanada'da ev ofis giderlerini talep etme kuralları büyük ölçüde iş türüne bağlı olmaktadır. Hem serbest meslek sahipleri hem de nitelikli çalışanlar eğer varsa, ısı, elektrik, su, bakım ve kira masraflarını talep

³¹⁶ Firma.de, "Home Office Absetzen: So Geht's!".

³¹⁷ Scheller, "Tax Deduction of a Home Office".

³¹⁸ Schmidt, "Part 3: Being self-employed in Germany...".

edebilmektedir. Komisyon çalışanları ve serbest meslek sahipleri ayrıca emlak vergisi ve sigorta indirimlerini de talep edebilmektedir. Diğer taraftan yalnızca serbest meslek sahibi olan vergi mükellefleri ev ofis gideri olarak ipotek faizini de talep edebilmektedir. Eğer sadece ev ofisle ilgili bakım maliyetleri varsa bu giderlerin tamamı indirimine tabi olmaktadır.³¹⁹ Aşağıdaki koşullardan birinin karşılanması durumunda evde kullanılan çalışma alanına yönelik iş kullanım giderleri indirimine tabi tutulmaktadır;³²⁰

- ✓ Ev ofisin asıl iş yeri olması gerekmektedir.
- ✓ Alan sadece kazanç amacı ile kullanılmalı ve hastalarla ve müşterilerle görüşmek adına düzenli ve sürekli olarak kullanılıyor olması gerekmektedir.

Bu anlamda Kanada'da ev ofis indiriminden yararlanabilmek için çalışma alanının, zamanın %50'sinden fazla kullanılması (iş merkezi olması gerektiği anlamına gelir) veya gelir kazanmak maksadıyla müşterilerle veya diğer insanlarla görüşmek için düzenli ve sürekli olarak kullanılması gerekmektedir. Giderlerin elektrik, ısıtma, kira, bakım, temizlik ve ev sigortası gibi çalışma alanı ile ilgili kısımları indirimine tabi tutulmaktadır.³²¹ Ayrıca emlak vergilerinin ve ipotek faizinin bir kısmı indirimine tabi tutulmaktadır.³²²

Ev ofis giderlerinin indirilebilmesi için çalışma alanının yüzdesinin hesaplanması gerekmektedir. İş alanının, toplam alana (koridorlar, banyolar ve mutfaklar gibi) bölünmesi ile makul bir yüzdelik oran bulunmaktadır. Ancak bakım giderleri için bu giderlerin yüzdesini kullanmak uygun olmamaktadır. Diğer taraftan temizlik malzemeleri veya boya gibi giderler ofis alanı ile ilgili bir gider değilse bu giderler indirimine tabi tutulmamaktadır. Burada önemli olan, yapılan giderlerin çalışma alanının sürdürülebilirliğini sağlayıp sağlamadığıdır. Eğer yapılan giderler çalışma alanının devamı için gerekli ise bu durumda giderlerin hepsi veya çoğu indirimine tabi

³¹⁹ Turbotax, "Home Office Deductions for Self-Employed and Employed Taxpayers", 24 Kasım 2018, <https://turbotax.intuit.ca/tips/home-office-deductions-for-self-employed-and-employed-taxpayers-6388> (11 Ekim 2019).

³²⁰ Government of Canada, "Business-use-of-home Expenses", *Canada Revenue Agency*, 12 Şubat 2019, <https://www.canada.ca/en.html> (10 Ekim 2019).

³²¹ Government of Canada, "Work-space-in-the-home Expenses", *Canada Revenue Agency*, 12 Şubat 2019, <https://www.canada.ca/en.html> (10 Ekim 2019).

³²² Government of Canada, "Business-use-of-home Expenses".

tutulmaktadır.³²³ Bu giderlerin talep edilebilmesi için ev ofis, ya ana iş yeri niteliğinde olmalı ya da sadece gelir elde etmek için düzenli ve sürekli olarak kullanılmalıdır. Yine ofis alanı olarak gerçekleşen giderlerden, kullanılan evin oranına bağlı olarak evin iş kullanımına ilişkin giderler indirimine tabi tutulmaktadır.³²⁴

Eğer bir çalışan iş sözleşmesinde ev ofis giderleri ödemekle sorumlu tutuluyorsa bu durumda indirim talebinde bulunabilmektedir. Bu giderler doğrudan iş ile ilgili olmaktadır. Ancak bu giderlerle ilgili işverenden herhangi bir geri ödeme alınmamakta ve böyle bir ödeme beklenmemektedir. Diğer taraftan işveren işçinin doldurmuş olduğu formun bir nüshasını da kendisi doldurmaktadır. Bu formda işverene, çalışanı için evde bir çalışma ortamı sağlanıp sağlanmadığı sorulmaktadır. Yine ev ofis alanında ne kadar zaman çalıştığı ve giderler için geri ödeme yapıp yapmadığı yer almaktadır. Bu doğrultuda çalışan elektrik, ısınma ve bakım gibi giderlerini indirebilirken; ipotek faizi, emlak vergileri, ev sigortası ve yatırım maliyeti gibi giderlerini indirememektedir. Bununla birlikte bir çalışana komisyon ödeniyorsa veya artı komisyon maaşı alıyorsa, bu durumda sigorta ve emlak vergisi gibi giderler indirimine tabi olmaktadır.³²⁵

Ev ofis giderleri için indirilebilecek tutar, diğer tüm iş giderleri mahsup edildikten sonra kalan kazanç ile sınırlı tutulmaktadır. Bu giderler, diğer herhangi bir gelirden değil, sadece giderle ilgili gelirden indirilmektedir.³²⁶ Başka gelir kaynakları varsa, bu durumda indirimler ayrı ayrı yapılmaktadır.³²⁷ Eğer tüm iş giderleri yıl içerisinde indirilmez ise, giderler bir sonraki yıla taşınabilmektedir. Ancak ev ofis giderleri bir sonraki yıla taşınarak gelir azaltıcı ya da zarar artırıcı bir etki oluşturmamaktadır.³²⁸ Başka bir deyişle, hem çalışanlar hem de serbest meslek sahibi

³²³ Government of Canada, “*Work-space-in-the-home Expenses*”.

³²⁴ Enoch Omololu, “Expenses You Can Claim For Your Home-Based Business”, 19 Şubat 2019, <https://www.savvynewcanadians.com/expenses-you-can-claim-for-your-home-based-business/> (17 Ekim 2019).

³²⁵ Rebecca Rustin, “Home Office Tax Deduction 2018 Canada – All You Need to Know”, <https://www.mileiq.com/en-ca/blog/home-office-tax-deduction-2018-canada-all-you-need-to-know/> (17 Ekim 2019).

³²⁶ Government of Canada, “*Work-space-in-the-home Expenses*”.

³²⁷ Rustin, “*Home Office Tax Deduction 2018 Canada...*”.

³²⁸ Government of Canada, “*Work-space-in-the-home Expenses*”.

kişiler ev ofis giderlerini indirerek zarar yaratamamaktadır. Genelde fazla olan giderler bir sonraki yıllara taşınır ve çoğu durumda gelecek yıllara uygulanmaktadır.³²⁹

Diğer taraftan mükellefin asıl iş yeri olan bir çalışma alanı kişisel amaçlar için kullanılmaktadır. Mükellefin asıl iş yeri olmayan çalışma alanı ise yalnızca gelir elde etmek amacıyla kullanılmalı ve herhangi bir nedenle kişisel kullanım için kullanılmamalıdır. Örneğin; Bay C'nin evinde asıl işyeri olmayan bir çalışma alanı bulunmaktadır. Çalışma alanı, sadece iş amaçları için ve müşterilerle düzenli ve sürekli olarak görüşmek için kullanılmaktadır. Çalışma alanı 2.000ft²'lik evin 350ft²'lik bir alanını kaplamaktadır. İndirim için uygun olan yıllık hane halkı giderleri toplam 10,000\$'dır. Giderlerin dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır;³³⁰

$$350 / 2.000 \text{ metre kare} \times 10.000 \text{ dolar harcama} = 1.750 \text{ dolar.}$$

Bu nedenle, yıllık hane halkı giderlerinin, çalışma alanıyla ilgili olarak indirim için uygun olan kısmı 1.750\$'dır.

Örneğin; Bir evin %20'si her gün 8 saat iş için kullanılıyorsa, bu durumda zamanın %33'ü ev ofis olarak kullanılmaktadır. Bu durumda kullanım yüzdesi ofisin büyüklüğü kullanım yüzdesi ile çarpılır (%20x%33) ve çıkan sonuç (%6,66) ofis giderleri ile ilgili indirilebilecek miktarı göstermektedir.³³¹

Kanada'da ev ofis alanı için bir odanın tamamı kullanılmıyorsa, belli bir alan bölücü herhangi bir nesne ile ayrılabilmekte ve alan ölçüsü hesaplanmaktadır. Örneğin: Bir mükellef bodrum katını ev ofis olarak kullanmaktadır. Ev ofis alanı 2000 ft²'lik evin 400 ft²'sini oluşturmaktadır. Haftanın beş iş günü 30 saat bu ofiste çalışılmaktadır. Bu durumda, ev ofis özel bir çalışma alanı olarak karşımıza çıkmakta ve kişisel kullanım imkânı bulunmamaktadır. Ev ofis alanı toplam alanın %20'sini (400 ft²/2.000 ft²) oluşturmakta ve ev ofis giderlerinin %20'si indirilmektedir.³³²

³²⁹ Turbotax, "Home Office Deductions for Self-Employed and Employed Taxpayers".

³³⁰ Government of Canada, "Income Tax Folio S4-F2-C2, Business Use of Home Expenses", Canada Revenue Agency, 14 Nisan 2018, <https://www.canada.ca/en.html> (11 Ekim 2019).

³³¹ Turbotax, "Home Office Deductions for Self-Employed and Employed Taxpayers".

³³² Marc Chaput, "The Home Office Tax Deduction for Canada", <https://www.mileiq.com/en-ca/blog/home-office-tax-deduction-canada/> (17 Ekim 2019).

Diğer taraftan eğer evin bir bölümü hem ticari hem de kişisel yaşam için kullanılıyorsa, odaların iş için günde kaç saat kullanıldığı hesaplanmalı ve çıkan miktar 24 saate bölünmelidir. Sonra çıkan sonuçla, toplam ev giderlerinin iş kısmı çarpılarak; indirilebilecek ev ofis giderleri belirlenecektir. Eğer ev ofis haftanın veya yılın yalnızca bir kısmı için kullanılıyorsa, indirim talebinin de buna göre hesaplanması gerekmektedir.³³³

Örneğin: Bir mükellef oturma odasının bir kısmını haftada 5 gün toplamda 30 saat olarak ev ofis olarak kullanmaktadır. Kullanılan alan %20'dir ancak oturma odasının bir parçasıdır. Karma kullanımlı bir alan olduğu için hafta boyunca çalışılan gün ve saat sayısına göre giderlerin indirilmesi gerekmektedir. Bu durumda,³³⁴

$$\text{Günde 6 saat / 24 saat} = \% 25; \text{Haftada 5 gün kullanım / 7 gün} = \%71$$

$$\text{Ev ofis giderlerinde indirilebilecek oran : } \%20 \times (\%25 \times \%71) = \%3.55$$

Eğer ev kiralandıysa, kiranın bir kısmı ve çalışma alanıyla ilişkili giderler indirilmektedir. Ev giderlerinin ticari kullanımı için indirilebilecek giderlerin ticari gelirden daha fazla olmaması gerekmektedir. Başka bir deyişle bu giderler bir iş zararı oluşturma veya artırma için kullanılmamaktadır.³³⁵

6.3. İngiltere

İngiltere’de ev ofis indirimi talep edilebilmesi için ev ofisin iş amaçlı olarak özel ve düzenli olarak kullanılması gerekmektedir. Ayrıca ev ofisin ana işyeri niteliğinde olması gerekmektedir. Diğer taraftan depolama, gündüz bakım tesisleri ve ayrı yapılarda giderlerin indirilmesi için yalnızca iş amaçlı olarak kullanılması yeterli olarak görülmektedir.³³⁶

İngiltere’de ev ofis giderlerinin indirilmesinde, diğer ülkelerden farklı olarak sabit bir oran uygulanmaktadır. İngiltere vergi idaresi, 2013-2014 vergi yılından itibaren

³³³ Government Canada, “*Business-use-of-home Expenses*”.

³³⁴ Chaput, “*The Home Office Tax Deduction for Canada*”.

³³⁵ Government Canada, “*Business-use-of-home Expenses*”.

³³⁶ IONAS, “How to Tax-Deduct Your Home Office”, 9 Nisan 2020, <https://www.ionos.co.uk/startupguide/productivity/home-office-tax-deduction/> (02 Mayıs 2020).

ticari giderlerin hesaplanmasını kolaylaştırmak ve sabit oranlı bir ödenek kullanmak için basitleştirilmiş sabit oran indirimini esas almıştır. Adından da anlaşılacağı üzere bu yöntem ile sabit oranlı giderleri kullanmak oldukça kolay olmaktadır. Ancak bireysel koşullara bağlı olarak, gerçek maliyet yöntemi ile giderlerin ticari kısmını talep etmek vergisel tasarruf bakımından avantajlı olabilmektedir. Bu basitleştirilmiş gider yönteminin uygulanabileceği üç gider kategorisi için sabit oran uygulanmaktadır;³³⁷

- ✓ Motorlu taşıtlara yapılan ticari giderler,
- ✓ Evin iş amaçlı kullanılması,
- ✓ Hem ev hem iş yeri (iş merkezi) olarak kullanılan tesisler için basitleştirilmiş gider yöntemi kullanılırken; diğer tüm masrafların hesaplanmasında gerçek maliyetlerin hesaplanması gerekmektedir.³³⁸

Basitleştirilmiş yöntem, ticari giderlerin bir kısmının gerçek giderlerini hesaplamak yerine sabit oranlar kullanarak hesaplamının bir yöntemini oluşturmaktadır. Diğer taraftan bu yöntemin uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellefler işlerine uygun olan yöntemi seçebilmektedir. Bu yöntemi sadece bağımsız çalışanlar ve ortaklar olarak bir şirkete sahip olmayan iş ortaklıkları kullanırken; limitet şirketler veya limitet şirketi içeren iş ortaklıkları kullanamamaktadır.³³⁹ Diğer taraftan giderlerin talep edilmesinde basitleştirilmiş gider yöntemi kullanılarak karmaşık hesaplamalardan kaçınılmaktadır.³⁴⁰

Motorlu taşıtlara yapılan ticari giderler; bu gider türünde, araçlarda satın alınan ve işletmenin gerçek maliyetleri (sigorta, onarım, servis yakıt gibi) yerine, sabit bir oran kullanarak otomobil, minibüs veya motosiklet giderleri hesaplanmaktadır. Konuyla ilgili örnek ve araçlara uygulanan sabit oranlar aşağıda yer almaktadır;³⁴¹

³³⁷ Chartered Institute of Taxation, “Self-employment: A LITRG Guide”, 2019, <https://www.litr.org.uk/sites/default/files/SE-Guide-2019-FINAL.pdf> (10 Nisan 2020), s.21.

³³⁸ United Kingdom, “Simplified Expenses If You’re Self-Employed”, <https://www.gov.uk/simplified-income-tax-simplified-expenses> (26 Ekim 2019).

³³⁹ United Kingdom, “Simplified Expenses If You’re Self-Employed”.

³⁴⁰ United Kingdom, “Expenses If You’re Self-Employed”, <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed> (23 Ekim 2019).

³⁴¹ United Kingdom, “Simplified Expenses If You’re Self-Employed”.

Tablo 3
Araçlarda Uygulanan Sabit Oranlar

Araç	Basitleştirilmiş giderle mil başına sabit oran
Otomobil ve yük taşıtları için ilk 10.000 mil	45p
Otomobil ve yük taşıtları için 10.000 mil sonrası	25p
Motosiklet	24p

Kaynak: United Kingdom, “*Simplified Expenses If You’re Self-Employed*”.

Örneğin; bir mükellef yıl boyunca 11.000 mil yol kullanmıştır. Bu durumda hesaplama aşağıdaki gibi yapılmaktadır;

$$10.000 \text{ mil} \times 45p = 4500\text{£}$$

$$1.000 \text{ mil} \times 25p = 250\text{£}$$

$$\text{Talep edilebilecek miktar} = 4.750\text{£}$$

Ayrıca tüm araçlar için bu sabit oranları kullanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak bir araç için sabit bir oran kullanıldığında; o araç, iş için kullanıldığı sürece sabit oranın uygulanması gerekmektedir.

Ayrıca diğer seyahat giderleri (araç sigortası, tamir ve servis, yakıt, otopark, kiralama ücretleri, tren, otobüs, taksi ve uçak ücretleri, otel ücreti ve iş yemekleri gibi³⁴²) araç maliyetlerine eklenebilmektedir. Ancak iş dışı araç kullanma ve seyahat giderleri, para cezaları ile ev ve iş arasında yapılan seyahat giderleri için indirim talebi bulunmamaktadır.³⁴³

Evin iş amaçlı kullanılması; İngiltere’de her ay evden çalışılan saate göre sabit bir oran kullanılarak izin verilen giderler indirilmektedir. Bu anlamda evin kişisel ve ticari kullanım oranını hesaplamaya gerek bulunmamaktadır. Faturaların ne kadarının işe ait olduğu ne kadarının kişisel kullanım olduğu ayrımı yapılmamaktadır. Ancak sabit oran internet ve telefon giderlerini kapsamamaktadır. Gerçek maliyetleri hesaplanarak bu

³⁴² United Kingdom, “*Expenses If You’re Self-Employed*”.

³⁴³ United Kingdom, “*Expenses If You’re Self-Employed*”.

faturaların ticari kısmı indirilmektedir. Ayrıca, eğer mükellef evden ayda 25 saat veya daha fazla çalışıyorsa basitleştirilmiş gider yöntemini kullanabilmektedir. Konuyla ilgili örnek ve evin iş amaçlı kullanılmasında uygulanan sabit oranlar aşağıda yer almaktadır;³⁴⁴

Tablo 4
Evin İş Amaçlı Kullanılmasında Uygulanan Sabit Oranlar

Ayda iş kullanım saati	Aylık sabit oran
25 – 50 saat	£10
51 – 100 saat	£18
101 ve daha fazla	£26

Kaynak: United Kingdom, “*Simplified Expenses If You’re Self-Employed*”.

Örneğin; bir mükellef evden 10 ay boyunca 40 saat çalıştığını, ancak 2 ay boyunca 60 saat çalıştığını varsayalım; bu durumda toplam talep edebilecek indirim miktarı 136£’dır;

$$10 \text{ ay} \times 10\text{£} = 100\text{£}$$

$$2 \text{ ay} \times 18\text{£} = 36\text{£}$$

Bir mükellef düzenli olarak evde çalışmak zorunda kaldığı zaman bazı ödemiş olduğu faturalar için vergi indirimi talebinde bulunabilmektedir. Eğer bir mükellef işvereniyle gönüllü olarak evde çalışmaya ilişkin karar almışsa veya evde çalışmayı tercih ettiyse, bu durumda mükellef ödemek zorunda kaldığı faturalar için vergi indirimi talebinde bulunamamaktadır.³⁴⁵ Evden çalışanlar ısınma, elektrik, emlak vergisi, ipotek faizi, internet veya telefon kullanımı ile ilgili indirimler talep edebilmektedir.³⁴⁶ Diğer taraftan hem kişisel hem de ticari olarak kullanılan iş alanları için (kira gibi) sadece ticari kısım indirime tabi tutulmaktadır. Ayrıca bir mükellefin işveren tarafından evden çalışması gerekiyorsa işveren çalışanın ek maliyetlerini karşılamak için haftada 4£ (ayda

³⁴⁴ United Kingdom, “*Simplified Expenses If You’re Self-Employed*”.

³⁴⁵ United Kingdom, “Claim Tax Relief For Your Job Expenses”, <https://www.gov.uk/tax-relief-for-employees/working-at-home> (23 Ekim 2019).

³⁴⁶ United Kingdom, “*Expenses If You’re Self-Employed*”.

18£) ödeyebilmektedir. Bunun için mükellefin herhangi bir kayıt tutması gerekmemektedir.³⁴⁷

Basitleştirilmiş gider yöntemi ile telefon ve internet giderleri hesaplanamamaktadır. Bu faturaların ticari kısmını hesaplamada gerçek maliyetler yöntemi esas alınmaktadır.³⁴⁸ Örneğin; Bir mükellefin yıl boyunca cep telefonu faturası 200£'dir. Bu tutar için kişisel harcamalarda 130£, ticari aramalarda 70£ harcanmıştır. Bu durumda mükellef 70£'i ticari gider olarak talep edebilmektedir.³⁴⁹

Hem ev hem iş yeri (iş merkezi) olarak kullanılan tesisler; İngiltere’de birçok işyeri mülkünü evde bir misafırhane, yatak odası veya küçük bir bakım evi kullanabilmektedir. Bir yurt veya otel gibi işletilen bir iş yerinde, işletme sahibi için bu yer ayrıca konaklama yeri olarak kullanılıyorsa;³⁵⁰ mülkün kişisel ve ticari kullanımına yönelik giderler arasında bir ayrıma gitmek yerine basitleştirilmiş giderler yöntemi kullanılmaktadır. Basitleştirilmiş gider yöntemi ile mülkün toplam giderleri hesaplanmaktadır. Sonra sabit oran kullanılarak, mülkte yaşayan insanların sayısına bağlı olarak mülkün kişisel kullanımına ilişkin miktar çıkartılır ve geriye kalan miktar ticari gider olarak talep edilmektedir. Konuyla ilgili örnekler ve kişi başına düşen aylık sabit oranlar aşağıda yer almaktadır;³⁵¹

Tablo 5
Kişi Başına Düşen Aylık Sabit Oran

İnsanların Sayısı	Aylık Sabit Oran
1 kişi için	350£
2 kişi için	500£
3 ve daha fazla kişi için	650£

Örneğin: Bir mükellef ve eşi bir oturma odasında çalışmakta ve aynı zamanda tüm yıl orada yaşamaktadır. Mülkün tüm iş giderleri 15.000£'dir. Hesaplama aşağıdaki gibi olmaktadır;

³⁴⁷ United Kingdom, “Claim Tax Relief For Your Job Expenses”.

³⁴⁸ United Kingdom, “Claim Tax Relief For Your Job Expenses”.

³⁴⁹ United Kingdom, “Expenses If You’re Self-Employed”.

³⁵⁰ TaxAid, “Use of Home as Office”, <https://taxaid.org.uk/guides/information/a-starting-point-for-the-self-employed/self-employed/use-of-home-as-office> (27 Ekim 2019).

³⁵¹ United Kingdom, “Simplified Expenses If You’re Self-Employed”.

Sabit fiyat: 12 ay x 500£ her ay = 6.000£

Talep edilebilecek tutar: 15.000£- 6.000£ = 9.000£

Bir kişi işyerinde yılın bir bölümünde yaşıyorsa, orada yaşadığı aylar için yalnızca ilgili sabit oran indirilmektedir.

Örneğin; Mükellef ve eşi bir oturma odasında çalışmakta ve aynı zamanda tüm yıl orada yaşamaktadır. Çocukları yılda 9 ay üniversitede ancak yaz aylarında 3 ay evde yaşamaktadır. Hesaplama aşağıdaki gibi olmaktadır;

Sabit oran: 9 ay x 500£ her ay = 4.500£

Sabit oran: 3 ay x 650£ her ay = 1.950£

Talep edilebilecek tutar: 15.000£- 6.450£ = 8.550£

İngiltere'de ev tabanlı çalışma modelinde katı ve sıkı kurallar bulunmamaktadır. Önemli olan yapılan işin "makul" ölçüye uygun olması gerekmektedir. Bu durumda;³⁵²

- ✓ Tüm mülkle ilişkili olarak ofisin boyutu,
- ✓ Evden çalışmak için harcanan zamanın uzunluğu,
- ✓ Yapılan işe göre kullanılan ekipmanların türü,
- ✓ Bir odanın sadece ticari amaç için işgali veya hem ticari hem de kişisel amaçlar için işgal edilip edilmediği,
- ✓ Mülkte yaşayan diğer kişilerin sayısı, kişisel kullanım oranını etkileyebilmesi açısından önemli olmaktadır.

2013-14 vergi yılından itibaren isteğe bağlı olarak basitleştirilmiş yöntem ile sabit oran indirimi esas alınmaktadır. 2013-14'ten itibaren geçerli olan bu yöntemle, sabit oranlı bir indirim talep edilmektedir. Alternatif olarak ise, gerçek maliyetlerin paylaştırılmasına dayalı olarak ticari amaçla bir odayı veya odaları kullanmak için makul bir miktar talep edilmektedir.³⁵³

³⁵² TaxAid, "Use of Home as Office".

³⁵³ TaxAid, "Use of Home as Office".

Örneğin; Bir mükellef 4 odalı bir evin bir odasını ev ofis olarak kullanmaktadır. Bu yıl için elektrik faturası 400£'dir. Evin tüm odalarının eşit miktarda elektrik kullandığını varsayarsak, 100£'n (400£/4) izin verilen giderler olarak talep edilebilmektedir. Eğer mükellef bir haftada sadece bir gün evden çalışıyorsa bu durumda izin verilen giderler olarak 14.29£ (100£/7) talep edilmektedir.³⁵⁴

Ev ofis giderleri genel olarak ısınma, elektrik, su, kira veya ipotek faiziyle ilgili faturaların ticari kısmını içermektedir. Sabit oran, tüm ev eşyalarını ve hizmetlerini, yiyecek, içecek ve elektrik/su/doğalgaz gibi hizmet faturalarını (*utility bills*) kapsamaktadır. Ancak ipotek faizi, kira ve belediye vergisini kapsamamaktadır. Bu giderler için gerçek maliyetler yöntemi esas alınmaktadır. Bazı büyük işletmeler vergisel hesaplamalar yaparken gerçek maliyetlerin oranına dayalı olarak özel bir kullanım ayarlaması yapmayı tercih edebilmektedir. Böylece basitleştirilmiş yönteme göre daha fazla vergi avantajından yararlanmaktadırlar. Ayrıca belirtmek gerekir ki; diğer ülkeler de olduğu gibi İngiltere'de de indirim talebinde bulunabilmek için orijinal faturaların, ödenen tutarların kanıtının ve oranın hesaplama temelini korunması ve saklanması önem arz etmektedir.³⁵⁵

³⁵⁴ United Kingdom, “*Expenses If You’re Self-Employed*”.

³⁵⁵ TaxAid, “*Use of Home as Office*”.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ABD'DE EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. GENEL KURAL VE TANIMLAR

Ev eksenli çalışma modeli küresel dünyada giderek popüler hale gelmektedir. Bu model hemen hemen herkes için oldukça çekici olsa bile; bu modeli oluşturmak için gerekli düzenlemelerin yerine getirilmesi oldukça zor bir süreç olarak görülmektedir. İnsanlar genelde bağımsız çalışmak, kendi işinin patronu olmak gibi nedenlerle ev eksenli çalışma modelini tercih etmektedir. Böylece kişi, kendi kendinin eleştirmeni olabileceği gibi bazen bir işverenden daha çok kendini zora sürükleyebilmektedir. Birçok kişi ek eksenli çalışma modelini gelir elde etmek için kullanırken; diğer bazı kesim ise ek gelir elde etmek için kullanmaktadır. Özellikle ek gelir elde etmek için uğraşan insanlar, kendilerini ve ailelerini maddi anlamda desteklemekten yoksun kaldıkları için ek gelir oluşturabilme adına ev eksenli çalışma modelini tercih edebilmektedir.³⁵⁶

Küresel ekonomi ile birlikte dünyada pek çok insan, evden çalışma imkânı bulmaktadır. Bugün ABD'deki işgücünün yaklaşık %40'ı telekomünikasyon çalışma biçimini karşılamaktadır. Bu nedenle çoğu insan ev ofis (*home office*) çalışma biçiminde vergi indirimlerinin olası faydalarını merak etmekte; ancak bu faydalardan yararlanmak için bir takım kurallara ve uygulamalara tabi olmaktadır. Ev ofis çalışma biçiminin vergisel boyutu esasında karmaşıktır. Pek çok vergi mükellefi bu vergisel karışıklıklardan dolayı ev ofis indirimine karşı temkinlidir. Ancak toplam vergilendirilebilir gelirden indirimin sağlanması, vergi mükelleflerine oldukça fayda sağlamaktadır. Esasında bu indirim mekanizması özellikle serbest meslek sahipleri ile vergi yükünü azaltmanın yollarını arayan küçük işletme sahipleri açısından oldukça önem arz etmektedir.³⁵⁷ Konunun daha anlaşılabilir olması için aşağıda bazı kavramların tanımları verilmiştir.

Ev Kavramı: Temel yaşama imkânı sağlayan bir evi, apartman dairesini, karavanı, mobil evi, gemiyi veya benzeri bir mülkü ifade etmekte ve bu ev kavramına

³⁵⁶ Brown, Clary ve White, *Texas A&M University, Texas AgriLife Extension Service*.

³⁵⁷ Tax Information Center, "All You Need to Know About the Home Office Tax Deduction", *H&R Block*, 24 Şubat 2017, <https://www.hrblock.com/tax-center/newsroom/filing/adjustme> (23 Mayıs 2020).

uygun olan tüm yapıları ve diğer mülkleri içermektedir. Bu tablo, ev kavramına ilişkin genel kuralı oluşturmaktadır. Bunun yanında ev kavramı, garaj, stüdyo, ahır veya sera gibi bağımsız olan kısımları da kapsamaktadır. Ancak evin sadece bir otel, motel, misafirhane veya benzeri bir yapı olarak kullanılan kısımları ise ev kavramına dâhil edilmemektedir. Bu durum ev kavramının istisnasını oluşturmaktadır.³⁵⁸ Ev ofisin vergilendirilmesinde ise ev kavramı, bir vergi yılı boyunca mükellef tarafından iş için kullanılan bir konut birimi veya ikamet yeri olarak ifade edilmektedir.³⁵⁹

Ev Ofis Kavramı: Ev eksenli çalışma modelinin bir alt türünü oluşturmaktadır. Bu kavram esasında mimari anlamda belirsiz bir mekân olarak ifade edilmektedir. Hâlbuki bu ikili kullanımlı bina türü oldukça çağdaş ve potansiyel bir yapıya sahiptir. Ev eksenli çalışma modeli birçok sosyal yarar imkânı sunan popüler bir çalışma pratiğini oluşturmaktadır.³⁶⁰ Ev ofisin genel anlamda iki tanımı bulunmaktadır. Birincisinde, bir şirketin ev ofisinin işyeri merkezi olarak ifade edilirken; ikincisinde, evinde çalışan kişinin iş yeri olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlar aşağı yukarı birbirine yakın olsa da konu itibarıyla ikinci tanım esas alınmaktadır. Örneğin; X kişisi evde serbest bir şekilde çalışan bir yazar veya editördür. Bu şekilde dünyanın her yerinde müşterileri olduğu gibi bütün çalışmalarını da evinin herhangi bir odasındaki masada yapabilmektedir. Artık işini yaptığı alan, onun ev ofisini oluşturmaktadır. Ancak ev ofis, sanıldığı gibi bir odanın köşesinde bulunan masadan daha fazlasını ifade etmektedir. Neticede vergi açısından bu bir iş yeridir ve X kişisi her yıl gelir vergisinde, evi ile ilgili giderlerin bir kısmını ve iş için yapılan tüm giderleri indirebilmektedir. Ancak bütün ev ofis giderleri indirimine uygun görülmemektedir. X kişinin ev ofis alanının metre karesi ne kadar ise o kadarlık kısım için ev ile ilgili giderler indirilmektedir. Bu anlamda X

³⁵⁸ IRC, “Title 26, § 280A. Disallowance of Certain Expenses in Connection with Business Use of Home, Rental of Vacation Homes, etc.”, 16 Ağustos 1954, <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf> (04 Mart 2019), s.922; IRS 587, “Business Use of Your Home”, 2019, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p587.pdf> (23 Mayıs 2020), s.2.

³⁵⁹ IRS, “26 CFR 601.105: Examination of Returns and Claims for Refund, Credit, or Abatement; Determination of Correct Tax Liability”, 2013, <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-13-13.pdf> (30 Ocak 2019), s.4.

³⁶⁰ Workhome, (A Brief History of the Workhome), *History and Precedents*.

kişisinin ev ofis alanı tüm evinin %10'u ise ipotek, elektrik, su gibi hizmetlerin %10'unu ve tüm iş giderlerinin tamamını indirebilmektedir.³⁶¹

Ev ofis alanı ise, bir kişinin ikametgâhında ticari amaçla belirlenmiş olan alanı ifade etmektedir. Ev ofisler, serbest meslek sahibi olan veya telekomünikasyonda yer almak isteyen evden çalışanlar tarafından oluşturulmaktadır.³⁶² Evin bir bölümü iş için kullanılırsa evin iş kullanıma ilişkin giderler indirilmektedir. Ev ofis indirimleri, ev sahipleri ve kiracılar için geçerli olup; ev türlerinin hepsine uygulanabilmektedir.³⁶³ Ancak evin sadece bir otel, motel, misafırhane veya benzeri bir yapı olarak kullanılan kısımları ev kavramı olarak nitelendirilmediğinden ev ofis indirimleri bu tür alanlara dâhil edilmemektedir. Bu durum ev kavramının istisnasını oluşturmaktadır.³⁶⁴

Ev ofis vergi indirimi, Milli Gelirler Yasası³⁶⁵ (*Internal Revenue Code – IRC*) Bölüm 280A'da belirtilmektedir. Bu kapsamda tartışmaların çoğu indirimler üzerinde olmayıp; indirimlerin hak edilip edilmediği ile ilgili olmaktadır. Genel olarak indirim, ev ofis olarak kullanılan alanın yüzdesine bağlı olmaktadır. Mükellef, indirim almayı hak kazanırsa giderlerini indirebilmektedir. Hatta bazı mükellefler ev ofisini müşterileri ve hastaları ile görüşme yapabileceği alan olarak kullanırken; bahçe masraflarının bile, bir kısmını indirebilmektedir. Ancak vergi ihtilaflarının çoğu vergi mükelleflerinin indirim hak kazanabilmesi için yeterli koşullara uyup uymadığı ile ilgili olmaktadır.³⁶⁶

Ayrıca Anglosakson hukuk sisteminin önemli temsilcilerinden biri olan ABD'de vergi sistemi federal yönetim tarzı, eyaletten eyalete değişen mahalli idare yapıları ve âdemi merkeziyetçilik anlayışı nedeniyle hayli karmaşık bir yapıya sahip olmaktadır. Ancak eyalet kişisel gelir vergilerinde uygulanan esaslar, genellikle federal kişisel gelir

³⁶¹ Home Office, <https://investinganswers.com/financial-dictionary/businesses-corporations/home-office-5795> (13 Nisan 2019).

³⁶² Will Kenton, "Home Office", *Investopedia*, 13 Haziran 2018, <https://www.investopedia.com/terms/h/home-office.asp> (13 Nisan 2019).

³⁶³ IRS, "Home Office Deduction", 1 Mayıs 2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/home-office-deduction> (04 Mart 2019).

³⁶⁴ IRC, s.922; 587 IRS, s.2.

³⁶⁵ IRC, s.922.

³⁶⁶ Sasha Drakulovic, "Tips for Claiming the Home Office Deduction", *H&R Block*, 17 Mart 2017, <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/home-office-deductions/> (02 Ocak 2019).

vergisi ile benzerlik gösterdiğinden ³⁶⁷ dolayı, çalışmada ev eksenli çalışanların vergilendirilmesinde federal düzeyde vergilendirme esasları dikkate alınmıştır.

Amerika’da ev ofis vergi indirimleri en fazla küçük işletme sahipleri ve serbest çalışanlar tarafından kullanılmaktadır. Yine telekomünikasyon çalışanları da bu indirimden faydalanabilmektedir. Daha doğrusu; bir ticaret veya işi yürütebilmek adına bir evin belli bir kısmını özel ve düzenli olarak kullanan herkes bu indirim mekanizmasından yararlanabilmektedir.³⁶⁸ Ev ofis çalışma modelinde vergi indirimleri, önemli bir vergisel avantaj sunmaktadır. Buna rağmen ev ofis çalışma biçimini benimseyen birçok vergi mükelleflerinde, vergi indirimi talep etmeleri durumunda bir denetim mekanizmasından geçebileceği endişesi oluşmaktadır.³⁶⁹ Bu nedenle ev ofis indirimleri genelde göz ardı edilmektedir.³⁷⁰

IRS ne tür bir yerin ofis olabileceğini belirlememektedir. Ancak iş giderlerini düşürmek için alanın kullanımına ilişkin kuralları belirlemektedir.³⁷¹ Bu doğrultuda bir mükellefin ev ofis indirimini hak edebilmesi için ev ofisini öncelikli olarak *"düzenli"* ve *"özel"* olarak kullanması gerekmektedir. Bu anlamda ev ofis, aile odası olarak kullanılmamalı veya ofis alanının köşesinde TV veya satranç masası olmamalıdır. Bu şartlar düşünüldüğü vakit, mantıklı gelmeyebilir; ancak Amerika’da çoğu vergi mükellefleri bu tür detaylar yüzünden indirim haklarını kullanamadıkları gibi davalarını bile kaybetmektedir. Diyelim ki; mükellef bir iş için garajında bulunan bir odayı kullanmakta ve bu odayı başka herhangi bir şey için kullanmamaktadır. Bu durumda o alana atfedilen giderler indirilebilmektedir. Ayrıca evin o bölümü amortismanı da tabi tutulabilmektedir.³⁷² Dolayısıyla vergi indiriminden yararlanabilmek için özel ve düzenli olarak kullanılan evde çalışma alanı, tanımlanabilir bir alan olmalı ve kişisel kullanım

³⁶⁷ Demir, s.275-282; Örneğin; Susan Ward, “How to Calculate Home-based Business Tax Deductions in Canada”, *The Balance Small Business*, 07 Ocak 2019, <https://www.thebalancesmb.com/how-to-calculate-the-home-business-tax-deduction-2947097> (17 Ekim 2019).

³⁶⁸ IRS 587, s.3.

³⁶⁹ Drakulovic, *H&R Block*.

³⁷⁰ IRS, “Home Office Deduction Often Overlooked by Small Business Owners”, 8 Mart 2019, <https://www.irs.gov/newsroom/irs-home-office-deduction-often-overlooked-by-small-business-owners> (11 Mart 2019).

³⁷¹ Gary Tuttle, “IRS Home Office Tax Deduction – Rules & Calculator”, <https://www.moneycrashers.com/irs-home-office-tax-deduction-rules-calculator/> (17 Mayıs 2019).

³⁷² Drakulovic, *H&R Block*.

alanı (oturma odası, yemek odası gibi) ile birleştirilmemelidir.³⁷³ Bu doğrultuda ev ofis giderlerinin, bir indirim niteliğinde olması için genel anlamda iki temel şart bulunmaktadır.³⁷⁴ Aşağıda bir evin ticari anlamda özel ve düzenli olarak kullanımı incelenmiştir.

1.1 Düzenli Kullanım

Ev ofis kesintisini hesaplamada ilk kural, düzenli kullanımdır.³⁷⁵ Düzenli kullanım (*regular use*) adından da anlaşılacağı üzere, bir evin belirli bir alanının düzenli olarak kullanılmasını ifade etmektedir.³⁷⁶ Bu kural, evin işletme giderlerinin, kişisel ve ticari kullanım arasında bölünerek hesaplanmasını gerektirmektedir.³⁷⁷ Düzenli kullanım, normal kullanım şartını belirlemektedir. Normal kullanım şartını sağlamada, tesadüfen veya ara sıra yapılan iş kullanımı düzenli kullanım kapsamına girmemektedir.³⁷⁸ Burada yer alan düzenli kullanım kavramı ile ev ofisin sürekli olarak kullanılan, devam eden ve tekrar eden bir kullanım şekli ifade edilmektedir.³⁷⁹ Kullanımın düzenli olup olmadığının belirlenmesinde tüm koşulların göz önünde tutulması gerekmektedir.³⁸⁰

Örneğin; mükellef müşterileri veya hastaları ile yaptığı görüşmeleri, işinin normal seyrinde yapıyorsa, başka bir yerde iş yapmasına rağmen evinin iş olarak kullanılan kısmı için giderleri indirebilme hakkına sahip olabilmektedir. Burada önemli olan ev ofisin sadece iş için düzenli olarak kullanılmasıdır.³⁸¹ Evin bir iş için isteğe bağlı olarak, nadiren veya tesadüfi olarak kullanılması indirim imkânından yararlanma hakkını ortadan kaldırmaktadır.³⁸²

³⁷³ Tax Information Center, (All You Need to Know About...), *H&R Block*.

³⁷⁴ IRS, “*Home Office Deduction*”.

³⁷⁵ IRS, “*Home Office Deduction Often Overlooked...*”.

³⁷⁶ IRS 587, s.3.

³⁷⁷ IRS, “*Home Office Deduction Often Overlooked...*”.

³⁷⁸ IRS 587, s.3.

³⁷⁹ Tax Information Center, “Home Office Deduction Requirements”, *H&R Block*, <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/home-office-deduction/> (01 Ocak 2019).

³⁸⁰ IRS 587, s.3.

³⁸¹ IRS, “*Home Office Deduction*”.

³⁸² Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

1.2. Özel Kullanım

Özel kullanım (*exclusive use*), evin belirli bir alanının yalnızca ticari amaç için kullanılması gerektiğini ifade etmektedir.³⁸³ Diğer bir ifadeyle, evin bir alanının sadece ticaret veya iş amacıyla kullanılması gerektiği anlamına gelmektedir.³⁸⁴ İş için kullanımı ifade eden özel kullanım, ayrı bir oda ya da ayrı bir şekilde belirlenebilen bir alan olabilmektedir. İlgili alanın sınırları çizilmiş sabit bir bölme olarak belirlenmesi şart değildir. Ancak söz konusu alan, hem ticari hem de kişisel amaçlar için kullanılırsa, özel kullanım kapsamına girmemektedir.³⁸⁵ Dolayısıyla bir alana özel alan denilebilmesi için aşağıdaki şartların karşılanması gerekmektedir;³⁸⁶

- ✓ Bir oda veya başka tanımlanabilir bir alan olmalı, (ancak bu alanın sınırları çizilmiş sabit bir alan olması gerekmemektedir).
- ✓ Bu alan hem iş hem de kişisel amaçlar için kullanılmamalı,
- ✓ Alan televizyon veya kanepe gibi kişisel kullanım eşyaları içermemelidir.

Örneğin; bir avukat, evinde dava özeti (*legal brief*) yazmak için veya müşterilerinin vergi beyannamelerini hazırlamak için bir çalışma odası kullanmaktadır. Diğer taraftan avukatın ailesi aynı odayı dinlenme odası olarak kullanabilmektedir. Bu durumda avukatın, iş olarak kullandığı çalışma odası, sadece iş yeri olarak kullanılan bir alan olarak nitelendirilmemekte ve çalışma odasının işyeri olarak kullanılmasına yönelik bir indirim uygulanmamaktadır.³⁸⁷

Vergi indiriminden yararlanabilmek için iş alanı ile kişisel alanın ayrılması gerekmektedir. Bu ayrımın duvar gibi nesnelerle kalıcı bir bölümle ayrılması şart değildir. Sadece kişisel kullanımdan ayrı bir alan olması yeterlidir. Aksi durumda ev ofis indirimini talep etmede gerekli olan özel kullanım şartı yerine getirilmemiş sayılmaktadır.³⁸⁸ Yemeğin yenildiği, çocukların ev ödevini yaptığı, annelerin dikiş diktiği masalar veya kişisel ya da ailesel etkinlikler için kullanılan yerler, vergi indirimlerinden

³⁸³ IRS 587, s.3.

³⁸⁴ Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

³⁸⁵ IRS 587, s.3.

³⁸⁶ Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

³⁸⁷ IRS 587, s.3.

³⁸⁸ Drakulovic, *H&R Block*.

yararlanabilmek için ev ofis alanı olarak kabul edilmemektedir.³⁸⁹ Bu anlamda ev ofis alanı için ayrı bir odanın olması şart değildir bir odanın herhangi bir köşesi sadece iş amaçlı kullanılarak ev ofis alanını karşılamaktadır.³⁹⁰

Örneğin, muhasebeci kendi ev ofisinde çalışmaktadır. Gerekli şartları yerine getirdiği için ev ofis indiriminden yararlanabilmektedir. Ancak ev ofis indirimini hesaplarken ev ofisle yanyana olan koridor ve banyoyu ofis alanına dâhil etmeli midir? Neticede müşterilerin koridoru ve banyoyu kullandığı ve bu nedenle hepsinin iş için kullanıldığı düşünülerek ofis alanına bu alanları dâhil edilebileceği makul gelmektedir. Ancak Vergi Mahkemesi, çocukların ve diğer iş dışı gelen misafirlerin zaman zaman banyoyu kullandıklarını tespit etmiştir. Bu nedenle koridor ile banyonun yalnızca iş amaçlı kullanılmadığı ve bu nedenle yeterlilik şartlarını karşılamadığı için ev ofis alanına dâhil edilmemiştir.³⁹¹

IRS ev ofisin özel ve düzenli kullanımı konusunda oldukça dikkatli davranmaktadır. Tam zamanlı bir iş için evde bir alan ayırıp haftanın 7 günü, günde 10 saat çalışmak ev ofisin özel kullanım koşulunu sağlamaktadır. Ancak söz konusu ev ofisin, çocukların ödevlerini yapması için kullanılan bir alan olması durumunda, özel kullanım koşulu ihlal edilmekte ve ev ofis indirim hakkı kullanılamamaktadır. Bu kural, kişisel bir telefon görüşmesi yapmanızın yasak olduğu veya aile üyelerinden birinin size ihtiyaç duyması durumunda koşarak ev ofisten çıkmanız gerektiği anlamına gelmemektedir. Bu noktada IRS'nin, az veya çok katı olduğu belirtilse de; burada esas önemli olan ev ofisin özel kullanım şartının ruhuna uygun olması gerekmektedir.³⁹² Sadece bir oda iş için kullanılıyorsa, iş dışı kullanımına izin verilmemelidir. Teknik olarak iş alanı, özel olarak bölümlenmemişse, odanın herhangi bir kısmı da ofis alanı olarak kullanılabilir. Böylece kişisel aktivitelerin, ofis alanı kısmında dışlandığı

³⁸⁹ Sarah Booyesen, "Home Office Tax Expenses", *Beginner Bookkeeping*, <https://www.beginner-bookkeeping.com/home-office-tax-expenses.html> (11 Şubat 2019).

³⁹⁰ Booyesen, *Beginner Bookkeeping*.

³⁹¹ W. Robert Wood, "Lawyers Beware Home Office Deductions", *Daily Journal*, 25 Mart 2013, http://www.woodllp.com/Publications/Articles/pdf/Lawyers_Beware_Home.pdf (19 Nisan 2019).

³⁹² TurboTax, "The Home Office Deduction", 2018, <https://turbotax.intuit.com/tax-tips/small-business-taxes/the-home-office-deduction/L1RZyYxzy> (04 Şubat 2019).

gösterilmektedir. Bu konuda vergi davaları oldukça dağınıktır, bu nedenle bu tür sorunlardan titizlikle kaçınmak gerekmektedir.³⁹³

Öğretide düzenli ve özel kullanım testini tam olarak neyin oluşturduğu konusunda kesin bir tanım bulunmamaktadır. Örneğin; boş bir odanın arada sırada kullanılması ve iş için bu alanın kullanımının isteğe bağlı olması durumunda düzenli kullanım şartı gerçekleşmemektedir. Ancak her gün bir kaç saat ev ofisin kullanılması durumunda, düzenli kullanım şartı karşılanabilmektedir. Bu testler, IRS'nin karşılaştığı her olayın durum ve koşullarına uygulanarak değerlendirilmektedir.³⁹⁴ Diğer taraftan IRS ev ofis indirimi için, mükelleflere “*normal yöntem (regular method)*” ve “*basitleştirilmiş yöntem (simplified method)*” olmak üzere iki seçenek sunmaktadır. Mükellefler her iki yöntemi kullanarak giderlerini hesaplayabilmekte ve böylece en avantajlı yöntemi belirleyebilmektedir.³⁹⁵ Bu kapsamda bu yöntemler, ilerleyen bölümlerde ayrı ayrı başlıklar halinde incelenmiştir.

2. EVİN İŞ AMAÇLI KULLANIM İSTİSNALARI VE İNDİRİM SINIRLARI

Bir mükellef vergi indirimini elde edebilmesi için ev ofisini mutlaka düzenli ve özel olarak kullanması gerekmektedir. Bir işi evden yürütmek, herhangi bir işi yönetmeye benzetilmektedir. Ev eksenli çalışma biçimi, genellikle ev eksenli olmayan çalışma biçimine benzer giderleri içermektedir. Ancak ev eksenli çalışma biçiminin diğer çalışma biçimlerine göre kendine özgü giderleri de bulunmaktadır.³⁹⁶

Ayrıca bir ev ofis, depolama, kiralama veya günlük bakım merkezi olarak kullanılabilmekte ve indirim mekanizmasından yararlanabilmektedir. Bu gibi durumlarda ise ev ofisi, düzenli olarak işletmek için yürütmek gerekmektedir. Ancak bu tür durumlarda “*sadece iş için kullanılması*” kuralı; yani özel kullanım kuralı aranmamaktadır. Bu durum özel kullanım kuralının istisnasını oluşturmaktadır.³⁹⁷

³⁹³ Wood, *Daily Journal*.

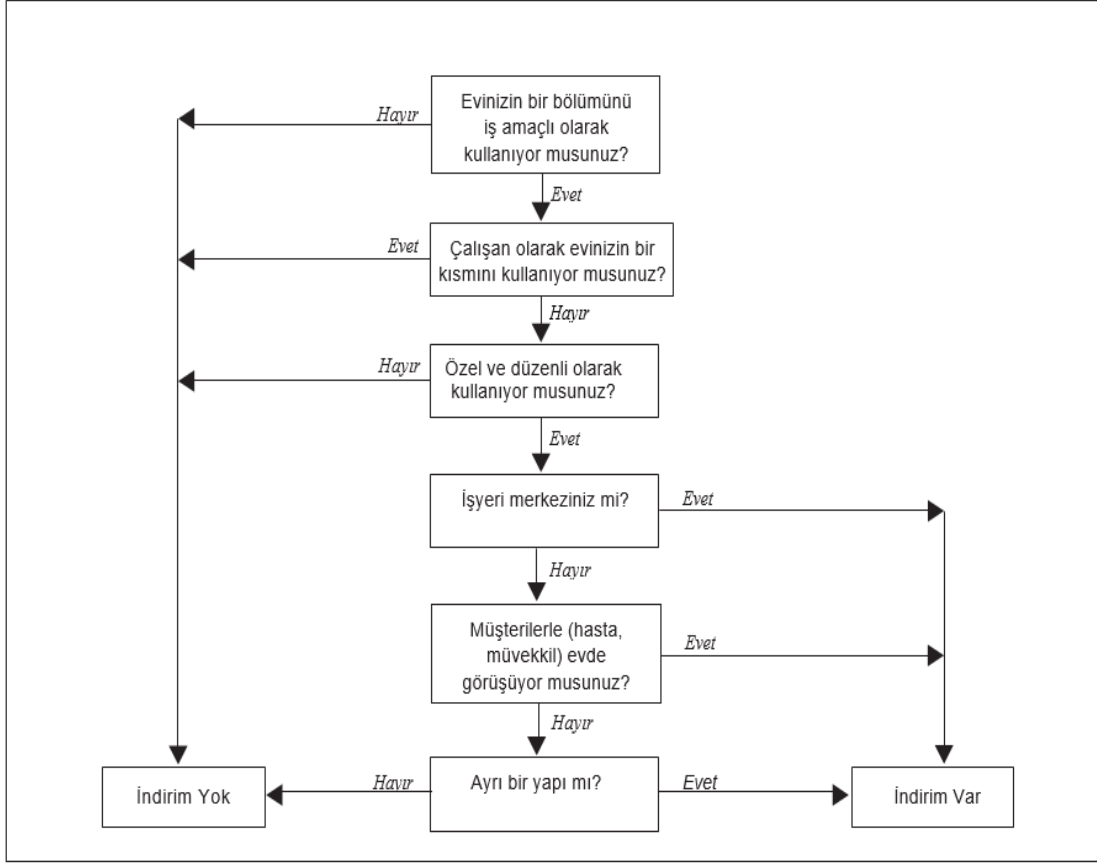
³⁹⁴ Turbotax, “*The Home Office Deduction*”.

³⁹⁵ Drakulovic, *H&R Block*.

³⁹⁶ Australian Taxation Office, “*Home-Based Business*”.

³⁹⁷ Wood, *Daily Journal*.

Tablo 6
Ev Ofis Giderlerinin Ticari Kullanım Olarak Kabul Edilme Durumu³⁹⁸



Kaynak: IRS 587, s.4.

Ev ofis giderlerini indirebilmek için evin bir bölümünün düzenli ve özel olarak iş amaçlı kullanılması için indirim talep etmenin birkaç şartı bulunmaktadır. Ev ofis indirimi için basitleştirilmiş yöntem veya normal yöntem kullanımı fark etmeksizin evin iş kısmının aşağıdaki özelliklerden birini taşıması gerekmektedir;³⁹⁹

- ✓ Özel ve düzenli olarak kullanılan asıl işyeri niteliğinde olması,
- ✓ Özel ve düzenli olarak işyerinin normal seyrinde müşterilerle görüşülen ve ilgilenilen bir yer olması,
- ✓ Özel ve düzenli olarak iş ile bağlantılı olan ancak eve bağlı olmayan (garaj, ahır, sera, stüdyo, atölye gibi) ayrı bir yapı olması,

³⁹⁸ “İş olarak kullanılan ev, bir depo olarak veya günlük bakım merkezi olarak kullanılması durumunda bu tablo kullanılmamaktadır. Bunun için öncelikle özel kullanım istisnalarına, sonrasında ise günlük bakım merkezine ayrıca bakılması gerekmektedir” (IRS 587, s.4).

³⁹⁹ IRS 587, s.3. Tabloda yer alan çalışan kesim (kira) 2017 ila 2025 arasında askıya alınmıştır.

- ✓ Kira kullanımı için olması,
- ✓ Düzenli olarak belli bir depolama alanı için kullanılması,
- ✓ Bir günlük bakım merkezi olarak kullanılması gerekmektedir.

Ancak bu şartlardan son iki tanesi özel kullanım kuralının istisnasını oluşturmaktadır. Bu şartlardan herhangi birinin mükellef için geçerli olması durumunda, ilgili alanın özel olarak kullanılması şartı aranmamaktadır.⁴⁰⁰ Bir evin özel ve düzenli olarak kullanımına yönelik gereken şartlar, istisnalar ve indirim sınırları aşağıda başlıklar halinde incelenmiştir.

2.1. İş Amaçlı Kullanım

Evin iş amaçlı kullanımında, evin bir bölümünün bir ticaret veya işletme ile bağlantılı olarak kullanılması gerekmektedir. Bir ev, ticaret veya işletme olmayan kâr amaçlı bir etkinlik için kullanılırsa, ticari veya işletme kapsamına girmediğinden, ticari kullanım için indirim mekanizmasından yararlanamamaktadır. Örneğin; Y kişisi, finansal süreli yayınları ve raporları okumak, yatırımları ile ilgili benzer faaliyetlerde bulunmak için evinin bir kısmını özel ve düzenli olarak kullanmaktadır. Y kişisi bir aracı veya satıcı olarak yatırım yapmazsa; faaliyetleri bir ticaretin veya işletmenin parçası olarak değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla evin ticari kullanımı için indirimden yararlanamamaktadır.⁴⁰¹ Dolayısıyla ev ofis indirimi için basitleştirilmiş yöntem veya normal yöntem olarak hangi yöntem seçilirse seçilsin, her iki yöntemde de ev ofisin indirim hakkı elde edebilmesi için aşağıdaki şartların karşılanması gerekmektedir;⁴⁰²

- ✓ Ev ofis alanı ticaret veya iş için düzenli ve özel olarak kullanılmalı,
- ✓ Ev ofis, en azından aşağıda belirtilenlerden biri ile evin bir parçası olmalı,
 - Asıl iş yeri,
 - Müşterilerle normal iş akışında görüşme yeri,
 - Garaj, stüdyo ve atölye gibi eve bağlı olmayan ayrı bir yapı şeklinde olmalıdır.

⁴⁰⁰ Tax Information Center, “Home Office Safe Harbor Deduction”, *H&R Block*, <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/home-office-safe-harbor/> (14 Ocak 2019).

⁴⁰¹ IRS 587, s.3.

⁴⁰² Tax Information Center, (Home Office Safe Harbor Deduction), *H&R Block*.

2.1.1. Asıl işyeri

Ev ofis çalışma biçiminde, evin bir bölümünün düzenli olarak iş alanı için kullanılması gerekmektedir. Bir mükellef iş yapmak için sadece evini kullanıyorsa, bu alana ilişkin ev ofis giderleri, indirim mekanizmasında kullanılmaktadır. Diğer taraftan ev ofisin gerçekte *asıl işyeri (principal place of business)* olup olmadığı da önem arz etmektedir.⁴⁰³ Ev ofis giderlerini indirmenin ilk yolu, ev ofisin asıl işyeri olarak kullanılmasıdır.⁴⁰⁴ Eğer mükellef, haftada iki gün evde ve haftada üç gün bir ofiste çalışıyorsa o mükellefin başlıca işyeri ofisi olmakta ve indirim imkânını kullanamamaktadır.⁴⁰⁵ Ancak mükellef, ev ofisi dışında başka bir yerde iş yapıyor olsa bile; ev ofisini büyük ölçüde düzenli olarak kullanıyorsa ev ofis indiriminden faydalanabilmektedir.⁴⁰⁶ Bu anlamda mükellefler, tek bir işyeri varsa ve evde çalışıyorsa⁴⁰⁷ veya birden fazla işyeri olsa bile asıl işyeri ev ofisi ise indirim hakkı kazanabilmektedir.

Bir mükellef, ev ofisi dâhil olmak üzere, tek bir ticaret veya işletme için birden fazla iş lokasyonuna sahip olabilmektedir. Ancak evin ticari kullanımına yönelik giderlerin indirilebilmesi için ilgili alanın asıl iş yeri olması gerekmektedir.⁴⁰⁸ Mükellef, bir ev ofisinin, asıl iş yeri olup olmadığını belirlemek için aşağıdaki faktörleri dikkate alabilmektedir;⁴⁰⁹

- ✓ Her lokasyonda gerçekleştirilen faaliyetlerin göreceli önemi,
- ✓ Göreceli önem faktörü asıl iş yerini belirlemezse her bir yerde harcanan zaman dikkate alınarak asıl iş yeri belirlenebilmektedir.

⁴⁰³ IRS, “Home Office Deduction”.

⁴⁰⁴ Betty J. Boyd, “No Place Like Home” Office Deduction”, *American Bar Association*, 19 Eylül 2018, https://www.americanbar.org/groups/business_law/publications/blt/2016/05/11_boyd/ (24 Nisan 2019).

⁴⁰⁵ Wood, *Daily Journal*.

⁴⁰⁶ IRS, “Home Office Deduction”.

⁴⁰⁷ Wood, *Daily Journal*.

⁴⁰⁸ IRS 587, s.3.

⁴⁰⁹ IRS 583, “Starting a Business and Keeping Records”, Ocak 2015, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p583.pdf> (07 Mart 2019), s.10.

Bu faaliyetlerin her işyerinde gerçekleştirilen göreceli önemi doğrultusunda işyeri merkezi tespit edilmektedir. Örneğin; müşterilerle görüşme, mal veya hizmet satışı/alışı ve her iş lokasyonun da harcanan zaman miktarı gibi temel unsurlar göz önünde tutularak, ev ofisin iş yeri merkezi olup olmadığı belirlenebilmektedir.⁴¹⁰ İş yerlerini göz önünde bulundurduktan sonra, ev ofis ana iş yeri olarak tanımlanmıyorsa; ev ofis giderleri indirilememektedir.⁴¹¹

Diğer taraftan bir ev ofisin, asıl iş yeri olup olmadığını belirlemek için aşağıda belirtilen şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartların yerine getirilmesi durumunda ev ofis asıl iş yeri olarak nitelendirilmektedir.⁴¹²

- ✓ İdari veya yönetim faaliyetleri kapsamında özel ve düzenli olarak kullanılmalı,
- ✓ İdari veya yönetim faaliyetlerinin yürütüldüğü başka sabit bir mekân olmamalıdır.

Dolayısıyla bir ev ofisin asıl işyeri olup olmadığı o işin “idari” ve “yönetimsel” faaliyetlerine bakılarak anlaşılmaktadır.⁴¹³ Yukarıdaki şartlar doğrultusunda ev ofis, iş yeri merkezi olarak tanımlanırsa ev ofis indirimi talep edilebilmektedir. Bu doğrultuda bir ev ofis, işyeri merkezi ise;⁴¹⁴

- ✓ Ev ofisin özel ve düzenli olarak kullanılması,
 - Ticaretin veya işletmenin idari faaliyetlerine
 - Ticaretin veya işletmenin yönetim faaliyetlerine bağlı olmaktadır.
- ✓ Önemli bir şekilde hareket edilen başka hiçbir sabit yerin olmaması ise,
 - Ticaretin veya işletmenin idari faaliyetlerine
 - Ticaretin veya işletmenin yönetim faaliyetlerine bağlı olmaktadır.

⁴¹⁰ Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

⁴¹¹ IRS 583, s.10.

⁴¹² IRS 587, s.4.

⁴¹³ Wolters Kluwer, “Home Office Deduction Can Convert Personal Expenses into Business Deductions”, *Federal Taxes*, <https://www.bizfilings.com/toolkit/research-topics/managing-your-taxes/federal-taxes/home-office-deduction-can-convert-personal-expenses-into-business-deductions> (27 Nisan 2019).

⁴¹⁴ Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

İdari veya yönetim faaliyetleri, genelde iş olarak idari veya yönetime yönelik birçok etkinlik bulunmaktadır. İdari veya yönetim faaliyetleri, müşterilere fatura kesme, defterleri ve kayıtları tutma, sarf malzeme siparişi verme, randevu düzenleme, siparişleri iletme veya raporları yazma gibi birçok faaliyeti ifade etmektedir. Bu faaliyetler ev ofiste yapılabildiği gibi ev dışında başka ortamlarda da yapılabilmektedir. *Diğer yerlerde yapılan idari veya yönetim faaliyetleri* olarak adlandırılan bu tür faaliyetler ev ofisin işyeri merkezi olma vasfını ortadan kaldırmamaktadır;⁴¹⁵

- ✓ Başkalarının ev dışında başka yerlerde idari veya yönetim faaliyetleri yapması durumunda, (örneğin; başka bir şirketin, işyeri merkezinden faturalandırma işlemini yapıyor olması gibi),
- ✓ İşyerinin sabit bir yeri olmayan yerlerde idari veya yönetim faaliyetlerinin yürütülmesi durumunda (otel odası gibi),
- ✓ Bazen, evin dışındaki sabit bir yerde asgari düzeyde idari veya yönetim etkinliği yapılması durumunda,
- ✓ Evin dışındaki sabit bir yerde idari veya yönetimle ilgili olmayan önemli faaliyetlerin yürütülmesi durumunda, (burada yapılacak olan faaliyetin mutlaka idari veya yönetimle ilgili olmaması gerekmektedir. Örneğin; bir evin dışındaki sabit bir yerde müşterilerle görüşülmesi veya onlara hizmet sunulması gibi)
- ✓ İdari veya yönetim faaliyetlerini yürütebilmek için ev dışında uygun bir alan olmasına rağmen, bu faaliyetlerin ev ofiste gerçekleştiriliyor olması durumunda, ev ofisin, asıl iş yeri olma vasfı ortadan kalkmamaktadır.⁴¹⁶ Dolayısıyla bir mükellefin ev ofisinin dışında idari veya yönetim faaliyetlerini yürütmesi için uygun bir alanı mevcut olsa bile, indirim mekanizmasından yararlanabilmesi için bu faaliyetlerin yürütülmesinde ev ofis kullanımını tercih etmesi yararına olmaktadır. Aşağıda konuya ilişkin örnekler yer almaktadır;⁴¹⁷

⁴¹⁵ IRS 587, s.4.

⁴¹⁶ Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

⁴¹⁷ IRS 587, s.5.

Örnek 1: X kişisi, serbest çalışan bir tesisatçıdır. X kişisi, müşterilerin evlerine veya ofislerine giderek sıhhi tesisat ve onarım işi yapmaktadır. Evinde, müşterilerine telefon etmek, malzeme siparişi vermek ve defterleri tutmak gibi sadece işinin idari veya yönetim faaliyetlerini gerçekleştirebileceği düzenli olarak kullandığı küçük bir ofis bulunmaktadır. X kişisi, müşterilerinin binalarında tamamlanmış olan çalışmaların hesaplarını ve kayıtlarını tutmaktadır. Diğer taraftan, ev ofisinden başka herhangi sabit bir yerde idari veya yönetim faaliyetinde bulunmamaktadır. X kişisi kendi faturalarını oluşturmamakta ve müşterilerine fatura vermek için yerel bir defter tutma hizmeti kullanmaktadır.

Çözüm 1: Bu durumda X kişisi, ev ofisi kullanımına yönelik giderlerin düşülmesi için başlıca iş yeri olma özelliğine sahip olmaktadır. X kişisi, ev ofisini sıhhi tesisat işletmesinin idari veya yönetsel faaliyetleri için kullanmakta ve onun bu idari veya yönetsel faaliyetleri yürüten başka sabit bir yeri bulunmamaktadır. Faturalandırmasını başka bir şirket tarafından yaptırmayı seçmesi, ev ofisinin asıl iş yeri olma vasfını ortadan kaldırmamaktadır. X kişisi başlıca iş yeri de dâhil olmak üzere tüm şartları yerine getirmekte; böylece evinin işyeri kullanımı için giderleri (belirli kısıtlamalara tabi olarak, ileriki başlıklarda açıklanacaktır) indirebilmektedir.

Örnek 2: Y kişisi, çeşitli ürün grupları için serbest çalışan bir satış temsilcisidir. Evinde, sadece randevuları ayarlamak ve ürünlerini sattığı şirketler için siparişler ve diğer raporları yazmak adına düzenli olarak kullandığı bir ofis bulunmaktadır. O, bazen iş nedeniyle bir otelde yatılı kalması durumunda otel odasında siparişleri yazmakta ve randevuları ayarlamaktadır. Y kişinin işi, müşterilerine bölgedeki çeşitli yerlerde ürün satmaktır. Bu satışları yapmak için, mevcut ürünleri açıklamakta ve sipariş almak için düzenli olarak müşterileri ziyaret etmektedir.

Çözüm 2: Bu durumda Y kişinin ev ofisi, idari veya yönetim faaliyetleri yürütülen ve mevcut idari veya yönetim faaliyetlerini yürüttüğü başka sabit bir yeri olmayan bir mekândır. Otel odasında (sabit bir konumda değil) bazı idari veya yönetim faaliyetleri yürütmesi, merkez ofisinin asıl iş yeri olma vasfını ortadan kaldırmamaktadır. Başlıca iş yeri de dâhil olmak üzere tüm şartları yerine getirmektedir; böylece evinin

işyeri kullanımı için giderleri (belirli sınırlamalara tabi olarak, ileriki başlıklarda açıklanacaktır) indirebilmektedir.

Örnek 3: Z kişisi, serbest çalışan bir anestezi uzmanıdır. Zamanının çoğunu anestezi ve ameliyat sonrası bakım hizmeti veren üç yerel hastanede geçirmektedir. Hastanelerden biri ona idari veya yönetim faaliyetleri yürütebileceği küçük bir ortak ofis sunmaktadır. Z kişisi hastanenin sağladığı ofisi çok nadir kullanmaktadır. Evinde, ofise dönüştürdüğü bir odayı kullanmaktadır. Z kişisi, bu odayı sadece planlama ile ilgili olarak hastalar, cerrahlar ve hastanelerle bağlantı kurma, tedavilere hazırlanma, sunum yapma, fatura kayıtlarının ve hasta günlüklerinin bakımını sağlama, tıp eğitimi gereksinimlerini karşılama, tıbbi dergileri ve kitapları okuma gibi etkinlikleri yapmak için düzenli olarak kullanmaktadır.

Çözüm 3: Bu durumda Z kişinin ev ofisi, kullanımına yönelik giderlerin düşülmesi için başlıca iş yeri niteliğindedir. Z kişisi ev ofisinde anestezi uzmanı olarak işyerinde idari veya yönetsel faaliyetlerde bulunmakta ve bu iş için mevcut idari veya yönetsel faaliyetlerde bulunduğu başka bir sabit yeri bulunmamaktadır. Hastanenin sunduğu ofis yerine, ev ofisini kullanma seçeneği, ev bürosunun asıl iş yeri olma vasfını ortadan kaldırmamaktadır. Evinin dışındaki sabit yerlerde mevcut idari veya yönetsel olmayan faaliyetler gerçekleştirmesi, ana bürosunun asıl iş yeri olma vasfını ortadan kaldırmamaktadır. Z kişisi başlıca iş yeri de dâhil olmak üzere tüm şartları yerine getirmekte ve böylece evinin işyeri kullanımıyla ilgili giderleri (belirli sınırlamalara tabi olarak, ileriki başlıklarda açıklanacaktır) indirebilmektedir.

Diğer taraftan bir işletmenin oluşabilmesi için öncelikle kâr amacı gütmesi gerekmektedir. Ancak her kâr amacı güden işletme ise ev ofis indiriminden yararlanamamaktadır. Örneğin; bir mükellef ev ofisini kişisel yatırım portföyü ile ilgilenmek için kullanıyorsa; bir yatırımcı olarak faaliyetleri nitelikli bir iş olarak kabul edilmediğinden ev ofis indiriminden faydalanamamaktadır.⁴¹⁸

Öte yandan sahip olduğu birçok kiralık mülkü aktif bir şekilde yönetmek için özel olarak ev ofis kullanan mükellefler, yatırımcılardan daha çok mülk yöneticisi olarak

⁴¹⁸ Turbotax, “The Home Office Deduction”.

faaliyet gösterdiğinden ev ofis vergi indiriminden yararlanabilmektedir. Faaliyetlerin nitelikli bir iş olup olmadığı durumlara bağlı olarak değişebilmektedir. Faaliyetler ne kadar önemli olursa olsun harcanan zaman ve çaba ve elde edilen gelir bakımından mükelleflerin testi geçme olasılığı da o kadar artmaktadır.⁴¹⁹

Burada belirtilen *nitelikli iş kavramı (qualified business use)* ile bir ev ofisin indirim imkânından yararlanabilmesi için gerekli olan genel şartları, evin ticari kullanım şartlarını, depolama şartlarını veya günlük bakım hizmeti şartlarını karşıladığı kabul edilmektedir. Bir anlamda nitelikli iş kullanımı, kullanılan ev ofisin giderlerini indirebilmek için gerekli olan şartları yerine getiren evin, ticari olarak kullanımını ifade etmektedir.⁴²⁰ Bir işin nitelikli olabilmesi için aşağıdaki şartlardan herhangi birinin yerine getirilmesi gerekmektedir;⁴²¹

- ✓ Ev ofis, asıl işyeri olmalıdır.
- ✓ Ev ofis ticari anlamda idari veya yönetsel faaliyetler için düzenli ve özel olarak kullanılmalı ve böyle faaliyetlerde bulunulan başka sabit bir yer olmamalıdır.
- ✓ Müşterilerle ev ofiste görüşülmelidir.
- ✓ Sadece iş amaçlı olarak mülke bağlı ayrı bir yapı kullanılmalıdır.
- ✓ Evde stok veya ürün örnekleri depolanmalıdır.
- ✓ Evde günlük bakım merkezi işletilmelidir.

Diğer taraftan bir ev ofis, iki veya daha fazla ayrı iş faaliyetleri için asıl iş yeri olabilmektedir. Bu tür durumlarda, bir ev ofisin, birden fazla ticari faaliyet için asıl işyeri olup olmadığı, ticaret veya işletme faaliyetleri için ayrı ayrı belirlenmektedir. Bir ev ofis, düzenli olarak sadece aşağıda belirtilen amaçlardan biri veya birden fazlası için kullanılabilir;⁴²²

- ✓ Ev ofis ticaret veya işletmelerden bir veya daha fazlası için asıl işyeri olmalıdır,

⁴¹⁹ Turbotax, “The Home Office Deduction”.

⁴²⁰ IRS, “Examination of Returns and Claims...”.

⁴²¹ Stephen Fishman, “The Simplified Home Office Deduction”, NOLO, <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/irs-creates-simplified-home-office-deduction.html> (13 Mayıs 2019).

⁴²² IRS 587, s.5.

- ✓ Ev ofis ticaret veya işletmelerden bir veya birkaçının normal zamanlarda müşterilerle bir araya gelebileceği veya ilgilenebileceği bir yer olmalıdır,
- ✓ Ev ofis, ticaret veya işletmelerden bir veya daha fazlası ile bağlantılı olarak ayrı bir yapıda olmalıdır.

Ayrıca ev ofiste yürütülen her bir faaliyet için indirim şartlarının karşılanması gerekmektedir. Aksi takdirde herhangi bir faaliyet için özel ve düzenli kullanım şartları yerine getirilmemiş kabul edilmektedir.⁴²³ Bununla birlikte bir ev ofis, birden fazla iş faaliyeti için kullanılır iken; işletme dışı işler için (yani kişisel faaliyetler için) kullanılmaması gerekmektedir.⁴²⁴

2.1.2. Müşterilerle Görüşme Alanı

Ev ofis indirimi kazanmanın bir diğer yolu ise işin normal seyrinde ev ofiste düzenli olarak *müşterilerle* (*patients – clients - customers*) görüşmektir.⁴²⁵ Bir ev ofiste normal iş seyrinde müşterilerle ilgileniliyorsa veya görüşülüyorsa, başka bir alanda iş yürütülüyor olsa bile, ev ofisin özel ve düzenli olarak kısmen kullanılmış alanı için ilgili giderler indirilebilmektedir. Ancak ev ofis için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir;⁴²⁶

- ✓ Fiziksel olarak hastalarla, müvekkillerle veya müşterilerle ev ofiste görüşülmeli,
- ✓ Hastaların, müvekkillerin veya müşterilerin ev ofisi kullanmaları, işin yürütülmesi için önemli ve ayrılmaz bir unsur oluşturmalıdır.

Ayrıca işin normal seyri sırasında ev ofiste müşterilerle düzenli olarak görüşüldüğü sürece, ev ofisin asıl işyeri niteliğinde (başka bir yerde iş yürütülebilir) olması gerekmemektedir. Bu, mükellefin müşterileri ile tesadüfen veya bazen görüşmesinden ziyade daha sık bir şekilde ev ofisinde görüştüğü anlamına gelmektedir.

⁴²³ Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

⁴²⁴ IRS 587, s.5.

⁴²⁵ Boyd, *American Bar Association*.

⁴²⁶ IRS 587, s.5.

Örneğin, bir vergi danışmanının ev ofisine, müşterileri yılda 5 veya 10 kez gelmektedir. Bu durumda vergi danışmanı ev ofis indiriminden faydalanamamaktadır.⁴²⁷

Ev ofisin işin normal seyrinde müşterilerle, hastalarla veya müvekkillerle görüşmek veya onlarla ilgilenmek için kullanılması gerekmektedir. Zaten bu kural profesyonel meslek grupları tarafından sıkça kullanılmaktadır.⁴²⁸ Doktorlar, diş hekimleri, avukatlar ve ev ofislerinde işlerini sürdüren diğer profesyonel çalışanların, genellikle bu şartları karşıladığı görülmektedir. Ara sıra toplantılar ve telefon görüşmeleri yapmak için ev ofisi kullanmak, kişiye evin işyeri kullanımına ilişkin giderleri indirebilme imkânı sunmamaktadır. Diğer taraftan ev ofisin bir kısmını, hastaları, müvekkilleri veya müşterileri karşılamak için özel ve düzenli olarak kullanmak o alanın işyeri merkezi olma şartını zorunlu kılmamaktadır. Burada önemli olan ev ofiste özel ve düzenli kullanım şartlarının sağlanması gerekmektedir. Konuyla ilgili bir örnek aşağıda yer almaktadır;⁴²⁹

Örnek 1: Z kişisi, serbest çalışan bir avukattır. O şehirdeki bürosunda haftada 3 gün çalışmaktadır. Sadece iş için kullanılan ev ofisinde ise haftada 2 gün çalışmaktadır. Bu durumda Z kişinin asıl işyeri şehirdeki bürosudur. Ancak Z kişisi ev ofisinde, düzenli olarak müvekkillerini karşılamaktadır. Z kişisi, işinin normal seyrinde müşterileriyle buluştuğu alan ev ofisi olması nedeniyle indirim talep edebilmektedir.

2.1.3. Ayrı Yapı

Bir ev ofisin gerçek bir evin içinde olması şart değildir. Eğer bir mükellef müstakil bir garaja, bahçesinde yer alan bir kulübeye veya misafirhaneye sahipse, bu ayrı yapıları bir ev eksenli çalışma biçimine dönüştürebilmektedir. Ayrıca bir ev ofisin vergi indirimi imkânından yararlanması bakımından ayrı bir yapıda olması kolaylık sağlamaktadır.⁴³⁰ Nitekim evin iş kısmı eve bağlı olmayan ayrı bir yapıda ise, o yapının

⁴²⁷ Boyd, *American Bar Association*.

⁴²⁸ Wood, *Daily Journal*.

⁴²⁹ IRS 587, s.5-6.

⁴³⁰ Fraser Sherman, "The Tax Deduction for a Separate Structure Used for Business.", *Small Business*, <http://smallbusiness.chron.com/tax-deduction-separate-structure-used-business-69696.html> (23 Nisan 2019)

sadece işle bağlantılı olarak kullanılması gerekmektedir.⁴³¹ Böylece ev ofis, ayrı bir yapıda olduğu için indirimden yararlanma adına kişisel kullanım ile ticari kullanım arasında ayırım yapmaya da gerek kalmamaktadır. Bu bakımdan ayrı yapılar, vergi indirimi açısından mükelleflere kolaylık sağlamaktadır.

Normalde bir mükellef ev ofisini yalnızca müşterileri ile görüşmek için veya asıl işyeri olarak kullanıyorsa sadece evinin ticari giderlerini kayıt altına almaktadır. Eğer mükellef ayrı bir yapıya sahipse, bu ofisi özel ve düzenli olarak iş için kullanması gerekmektedir; ancak asıl işyeri olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Konuyla ilgili bir örnek aşağıda yer almaktadır;⁴³²

Örnek 1: Bir mükellefin takı mağazası bulunmaktadır. Mükellef takı satmak için ayrı bir yapı olan ambarını arada sırada takı yapmak için kullanmaktadır. Bu durumda kullanılan ev ofis, özel ve düzenli olarak kullanılmadığı için nitelikli bir iş olarak görülmemektedir.

Dolayısıyla bir stüdyo, atölye, garaj, sera veya ahır gibi ayrı bağımsız bir yapının özel ve düzenli olarak iş için kullanılması durumunda giderler indirilmektedir. Yapının, başlıca işyeri veya hastalarla, müvekkillerle veya müşterilerle görüştüğü bir mekân olmasına gerek bulunmamaktadır. Konuyla ilgili bir örnek aşağıda yer almaktadır;⁴³³

Örnek 2: X kişisi bir çiçek dükkânı işletmektedir. Dükkânının bitkilerini evinin arkasındaki sera içinde yetiştirmektedir. O serayı özel ve düzenli olarak kullanmaktadır. Dolayısıyla, X kişisi, daha sonra açıklanacak olan belirli sınırlamalara tabi olmak kaydıyla ticari kullanım giderlerini indirebilmektedir.

Eğer bir mükellef ambarını veya serasını iş için kullanıyorsa, giderlerin çoğunu vergiden indirebilmektedir. Yapıyı boyamak, pencere değiştirmek, ofis mobilyası veya klima satın almak gibi giderlerin tümü indirilebilmektedir. Ancak elektrik kablo tesisatı gibi giderler iyileştirme kapsamında değerlendirilmekte ve normal bir indirim gibi kabul

⁴³¹ Wood, *Daily Journal*.

⁴³² Sherman, *Small Business*.

⁴³³ IRS 587, s.6.

edilmemektedir. Ancak yıldan yıla her şeyi indirinceye kadar maliyetin yüzdesi amortismanına tabi tutulabilmektedir.⁴³⁴

2.2. Depolama Hizmeti Olarak Kullanım

Evin depolama hizmeti olarak kullanılması, özel kullanım şartının istisnasını oluşturmaktadır. Evin bir bölümü stok veya ürün numunelerinin depolanması (IRC Sec. 280A/c-2) için veya günlük bakım merkezi olarak kullanılıyorsa (IRC Sec. 280A/c-4) özel kullanım için gerekli olan şartlar aranmamaktadır.⁴³⁵ Özel kullanım istisnasında, evin bir bölümünün stok veya ürün numunelerinin depolanması için kullanılması gerekmektedir. Evin bir bölümü bu şekilde kullanılırsa, özel kullanım şartları gerçekleştirilmeden; evin bir bölümünün iş amaçlı kullanımına ilişkin yapılan giderler indirimine tabi tutulabilmektedir.⁴³⁶ Bununla birlikte, aşağıdaki şartların tamamının karşılanması gerekmektedir;⁴³⁷

- ✓ İş gereği toptan veya perakende olarak ürün satışı yapılmalı,
- ✓ Stok veya ürün numuneleri ticaret veya işyerinde kullanılmak üzere evde tutulmalı,
- ✓ Ev ofis olarak kullanılan alan, işyerinin sabit bir mekânı olmalı,
- ✓ Depolama alanı düzenli olarak kullanılmalı,
- ✓ Kullanılan alan, depolamaya uygun ve ayrı olarak tanımlanabilen bir alan olmalıdır.

Dolayısıyla bir evin depolamaya uygun ve ayrı olan bir alanı, toptan veya perakende satış şirketinin tek sabit yeri olarak ve düzenli olarak kullanılıyorsa stok veya ürün numunelerinin depolanması için evin bir kısmının kullanımına ilişkin giderler indirilebilmektedir.⁴³⁸ Konuyla ilgili bir örnek aşağıda yer almaktadır;⁴³⁹

⁴³⁴ Sherman, *Small Business*.

⁴³⁵ IRS 587, s.3.

⁴³⁶ Jon L. “Should I be wary of the “Home Office” deduction? Don’t fear the Home Office Deduction”, 31 Mart 2019, <https://help.bookkeeping.godaddy.com/hc/en-us/articles/223826927-Should-I-be-wary-of-the-Home-Office-deduction-> (26 Nisan 2019).

⁴³⁷ IRS 587, s.3.

⁴³⁸ Kluwer, (Home Office Deduction Can Convert Personnel...), *Federal Taxes*.

⁴³⁹ IRS 587, s.3.

Örnek 1: X kişisi evin bir bölümünü, mekanik araçları perakende olarak satmaya yönelik sabit bir yer haline getirmektedir. Stok ve ürün numunelerinin depolanması için bodrumun yarısını düzenli olarak kullanmaktadır. Bazen ise bu alanı kişisel amaçlar için kullanmaktadır. Bu durumda X kişisi depo alanının giderlerini, bodrumun bu bölümünü yalnızca iş için kullanmasa bile indirim talep edebilmektedir; çünkü evin depolama hizmeti sağlanması, özel kullanım şartının istisnasını oluşturmaktadır.

Dolayısıyla ev ofis indirimi için - istisnalardan biri ile karşılaşılmadıkça - ev ofisin düzenli olarak ve sadece iş için kullanılması gerekmektedir. Ayrıca ev ofis, asıl işyeri olmalı ya da işin normal seyri sırasında müşterilerle görüşmek için kullanılmalıdır. Evin bir bölümü, stok ve ürün numunelerinin depolanması için kullanılması özel kullanım istisnası oluşturmakta; kişisel veya ticari kullanım ayrımı önem arz etmemektedir. Konuyla ilgili bir örnek aşağıda yer almaktadır;⁴⁴⁰

Örnek 2: Y kişisi evinde perakende satış yaparak kişisel bilgisayar satımı yapan tek ve sabit bir işyerine sahiptir. Bodrumun yarısını düzenli olarak stoklarını depolamak için kullanmaktadır; ancak stokların düşük olduğu zamanlarda bodrumun bu bölümünü kişisel amaçlar için kullanmaktadır. Depolama alanına tahsis edilen giderleri, yalnızca iş için bodrumun o bölümünü kullanmasa bile mahsup edebilmektedir.

2.3. Kiralık Kullanım

Bir çalışan, işvereni ile telefon, faks, e-posta veya elektronik veri aktarımı gibi hizmetlerle iletişim kurarak düzenli ve özel olarak ev ofiste çalışıyorsa, ofis giderlerinin indirilmesi bir takım kurallara bağlı tutulmaktadır.⁴⁴¹ Eğer bir çalışan olarak evin bir bölümü düzenli ve özel olarak iş için kullanılıyorsa, çalışanın yukarıdaki herhangi bir şartı (asıl işyeri, müşterilerle görüşme alanı, ayrı yapı gibi) sağladığı varsayılarak aynı zamanda işverenin gereksinim şartını da sağlaması gerekmektedir.⁴⁴²

⁴⁴⁰ Kluwer, (Home Office Deduction Can Convert Personnel...), *Federal Taxes*.

⁴⁴¹ Adelman Bassman ve PC Weiss, "Office at Home for Telecommuting Employees", Ağustos 2012, <https://bassman.com/telecommuting.html> (24 Nisan 2019).

⁴⁴² IRS 587, s.3.

İşverenin gereksinim ifadesi ile ev ofisin çalışandan ziyade işverenin yararına olması gerektiği anlaşılmaktadır (IRC Sec. 280A/c-1). Bu genellikle işverenin işi gereği evde çalışmayı gerektirdiği anlamına gelmektedir.⁴⁴³ Çalışanın kullandığı ev ofis, çalışana uygun ve yardımcı bir konumda ise bu şart yerine getirilmemiş kabul edilmektedir. Aşağıdaki durumlarda işverenin gereksinim şartı sağlanabilmektedir;⁴⁴⁴

- ✓ Ev ofis bir çalışma şartı olarak sürdürülmeli; başka bir deyişle işveren özellikle ev ofisi sürdürmeyi ve orada çalışılmasını gerekli görmeli,
- ✓ İşyerinin işleyişi için ev ofis gerekli olmalı,
- ✓ Ev ofis, bir çalışan olarak görevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinde gerekli olmalıdır.

Dolayısıyla eğer bir çalışansanız ek kurallar yer almaktadır. Bir çalışan olarak ev ofisin düzenli ve özel iş kullanımında öncelikle işverenin gereksinimine uygun olması gerekmektedir.⁴⁴⁵ Diğer taraftan bu kural, işin bir kısmının evde yapılabilme seçeneğini oluşturmamakta; aksine ev ofisin, bir iş gereksiniminin parçasını oluşturmaktadır.⁴⁴⁶ Burada önemli olan firma için çalışan kişinin, “*fırma, yararı için bir ev ofis bulundurabilir mi?*” sorusuna cevap vermesidir.⁴⁴⁷

Diğer taraftan evden çalışmak, iş sözleşmesinin bir parçasıysa, bu durum çalışanın lehine olarak görülmektedir. Bu anlamda ev ofis alanı, işverene kiralanıyorsa, çalışan bu alan için ev ofis indirimi alamamaktadır. Bu durum kiralama unsurunun temel kısıtlamasını oluşturmaktadır. İşveren, çalışana yapılan ödemeler için bir kira indirimi (IRC Sec. 162) alabilmektedir; ancak çalışan bu kira gelirini kaydetmelidir ve ev ofis indirimi olarak mahsup etmemelidir. Başka bir deyişle, çifte kazanç oluşumu engellenmektedir. Şirket çalışanın evindeki ofis alanının normal ve gerekli kullanımı için bölüm 162 kesintisini talep edebilmektedir.⁴⁴⁸

⁴⁴³ Wood, *Daily Journal*.

⁴⁴⁴ Bassman ve Weiss, “*Office at Home for Telecommuting Employees*”.

⁴⁴⁵ Wood, *Daily Journal*.

⁴⁴⁶ Boyd, *American Bar Association*.

⁴⁴⁷ Wood, *Daily Journal*.

⁴⁴⁸ Boyd, *American Bar Association*.

Diğer taraftan evini işverene kiralamayan ancak işveren adına çalışan kesim ise 2018'e kadar ev ofis giderlerini indirebilmiştir.⁴⁴⁹ 2018'de *Vergi İndirimi ve İşler Kanunu* (*Tax Cuts and Jobs Act*) yürürlüğe konularak bağımlı çalışanların ev ofis giderleri 2018'den 2025'e kadar askıya alınmıştır. Bu yasa yürürlüğe girmeden önce, eğer çalışan bir indirim hakkı kazanabilirse, gelir vergisi beyannamesinde Tespit Edilmiş Brüt Gelir (Adjusted Gross Income – AGI)'in %2'si aşıldığında indirim hakkını kullanabilmektedir. Ancak 2018 yılından itibaren ev ofiste hizmet eden bir çalışan - *işverenin gereksinim uygunluk şartını sağlasa bile* - artık iş giderlerini (dergi aboneliği, konferans gideri, koruyucu kıyafet giderleri, seyahat, yemek veya konaklama ödemeleri gibi) indirememektedir.⁴⁵⁰ Bununla birlikte bir serbest meslek sahibi ev ofis giderlerini indirebilmektedir.⁴⁵¹ Bu yasa sadece bağımlı çalışanları kapsamakta olup bağımsız çalışanları etkilememektedir.⁴⁵² Bu yasa ile 2018 - 2025 vergi yılları içerisinde, bir çalışanın ev ofis giderleri karşılanmamaktadır.⁴⁵³

Dolayısıyla bir çalışanın ev ofisi öncelikle kişinin kendisinden ziyade işverenin gereksinim koşuluna uygun olması gerekmektedir. Serbest çalışılması durumunda ise genel olarak ev ofisin, asıl işyeri olması gerekmektedir. Diğer taraftan bağımlı veya bağımsız çalışsanız, kullanılan alan düzenli olarak (tesadüfen, ara sıra veya nadiren değil) ve yalnızca iş amaçlı olarak kullanılması gerekmektedir. Bütün bu koşullar doğrultusunda çalışanlar indirim haklarını kullanabilmektedir. Ancak Vergi İndirimi ve İşler Yasası, ev ofis indirimleri açısından bağımsız çalışanları etkilemezken; bağımlı çalışanların indirim kullanma hakkını 2018'den 2025'e kadar askıya almaktadır. Bu anlamda, ev ofis olarak iş yürütmede mümkün olduğunca bağımsız olarak çalışmak daha avantajlı olmaktadır.⁴⁵⁴

⁴⁴⁹ Boyd, *American Bar Association*.

⁴⁵⁰ Sally Herigstad, "What is New About the Home Office Deduction in 2018", *TaxAct Blog*, 2018, <https://blog.taxact.com/whats-new-about-the-home-office-deduction-in-2018/> (25 Nisan 2019).

⁴⁵¹ GT Reilly, "How Home Office Deduction will Change in 2018", 23 Ocak 2018, <https://www.gtreilly.com/blog/article/how-home-office-deduction-will-change-in-2018> (26 Nisan 2019).

⁴⁵² Herigstad, *TaxAct Blog*.

⁴⁵³ Kelly Phillips Erb, "For Many Taxpayers, Tax Reform Means No More Home Office Deduction", *Forbes*,

26 Nisan 2018, <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2018/04/26/for-many-taxpayers-tax-reform-means-no-more-home-office-deduction/#1ff310f56995> (25 Nisan 2019).

⁴⁵⁴ GT Reilly, "How Home Office Deduction will Change in 2018".

2.4. Günlük Bakım Merkezi Olarak Kullanım

Günlük bakım merkezleri, fazla sayıda çocuk bakımı sağlayan, ticari bir tesis olarak evde hizmet sunan merkezler olarak tanımlanmaktadır. Günlük bakım hizmetleri ile ilgili genel kurallar, diğer şartlar ve tahsis formülü aşağıda ayrı başlıklar halinde incelenmiştir.

2.4.1. Genel Kural

Bir evde günlük bakım işini sağlamak için düzenli olarak bir alan kullanılırsa; işyerinde kullanılan alan iş dışı amaçlar için kullanılsa bile, evin o kısmı için kesinti talep edilebilmektedir.⁴⁵⁵ Ancak bu istisnayı özel kullanım kuralına uygun hale getirmek için, aşağıdaki koşulların her ikisinin de karşılanması gerekmektedir;⁴⁵⁶

- ✓ Çocuklara, 65 yaşın üstündeki kişilere, fiziksel veya zihinsel olarak kendileriyle ilgilenemeyen kişilere günlük bakım hizmetinin sunuluyor olması,
- ✓ Devlet kanununa göre günlük bakım merkezi, aile veya grup günlük bakım evi olarak bir lisans, sertifika, kayıt, onay alma, izin alma veya bunlardan muaf olmak için başvurunun yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, gündüz bakım hizmetinde, düzenli kullanım için çocukların bir odada bulunması zorunlu tutulmamaktadır. Konuyla ilgili bir mahkeme kararında bir mükellef gündüz bakımını sağlamada bodrumunda bulunan çamaşır odasını ve depo odasını iş için düzenli olarak kullandığını ifade etmiştir. Mahkeme ise mükellefin talebini doğru bularak, (çocuklar o alanlarda bulunmasa dahi) iş adına çamaşır yıkamak veya eşya saklamak için kullanılan bu alanların düzenli kullanım tanımına uygun olduğunu ifade etmiştir. Üstelik ruhsat verme mevzuatına göre çocukların bu alanlara girmeleri yasaklanmasına rağmen bu durum düzenli kullanım tanımını etkilememiştir. Bu nedenle

⁴⁵⁵ Tim Parker, “Start a Home-Based Daycare Service”, *Business Know-How*, 8 Mart 2019, <https://www.businessknowhow.com/businessideas/daycare.htm> (29 Nisan 2019).

⁴⁵⁶ IRS 587, s.13-14.

ABD’de aile/çocuk bakımı sağlayıcıların evlerinde bulunan bütün odaları %100 olarak işlerinde kullandıklarını iddia etmeleri oldukça yaygın olarak görülmektedir.⁴⁵⁷

Bu şartların gerçekleşmesi durumunda özel kullanım için gerekli olan şartlar aranmamaktadır. Bu kapsamda özel kullanım şartları yerine getirilmeksizin; evin bir bölümünün iş amaçlı kullanımı için yapılan giderler indirimine tabi tutulmaktadır. Ayrıca bu işlerin yapılması için belgelendirme ve lisanslama şartlarının da yerine getirilmesi veya bu şartlardan muaf olunması gerekmektedir. Eğer bu şartlar sağlanamıyorsa ya da bu şartlardan muaf olunmuyorsa bu durumda özel kullanım için belirtilen şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.⁴⁵⁸ Aşağıdaki tabloda evin iş amaçlı kullanımına yönelik istisnalar yer almaktadır;⁴⁵⁹

Tablo 7
Evin İş Amaçlı Kullanımına Yönelik İstisnalar

Durum	İstisna
Evin depolama için kullanılması	Özel kullanım şartının karşılanması gerekmez; ancak düzenli olarak kullanılması gerekir.
Evin günlük bakım merkezi olarak kullanılması	Özel kullanım şartının karşılanması gerekmez; ancak düzenli olarak kullanılması ve günlük bakım lisanslama gereksinimleri karşılanmalıdır.
Garaj veya atölye gibi bağımsız bir yapıyı kullanma	Düzenli ve özel olarak kullanılmalı; ancak ana işyeri veya müşterilerle görüşülen yer olması gerekmemektedir.

Kaynak: Smiles, *Gusto Blog*.

2.4.2. Diğer Şartlar

Çocuklarla birlikte çalışmak birçok kural anlamına gelmektedir. Her devletin çocukları koruma adına tasarlamış olduğu yasaları ve kuralları bulunmaktadır. Bu kurallar ülkeden ülkeye değiştiği gibi ABD’de de eyaletten eyalete değişmektedir. Bununla birlikte çoğu eyalette benzer kurallar bulunmaktadır. Çoğu yerde, gündüz bakım lisansı, işletme ruhsatı, çocuk bakım standartları ve gündüz bakım hizmeti için sorumluluk sigortası hizmeti sunanlardan talep edilmektedir. Yine pek çok eyalette, evde

⁴⁵⁷ Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

⁴⁵⁸ Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

⁴⁵⁹ Andi Smiles, “How Exactly Do I Claim the Home Office Deduction?”, *Gusto Blog*, 1 Kasım 2019, <https://gusto.com/blog/taxes/home-office-deduction-form-8829> (11 Mayıs 2020).

günlük bakım sağlayıcıların en az 18 yaşında olması, çocuk istismarı nedeniyle ağır suçlardan tutuklu veya mahkûm olmaması, sağlayıcının çocukları riske sokabilecek herhangi bir hastalığının olmadığını kanıtlamak için sağlık muayenesinin sonuçlarını sunması gerekmektedir.⁴⁶⁰

Evden bir işi yürütmeye yönelik genel kurallar genellikle o işin, çevreyi nasıl etkilediği üzerine kurulu olmaktadır. Trafik ve görünürlük genellikle kilit noktalar. Mahalleye düzenli olarak büyük kamyonlarla gelen malzemeler sorun oluşturmazken; çocukların araçlara bindirilmesi veya indirilmesi için gelen araçlar bazı mahallelerde sorun oluşturabilmektedir. Ev eksenli günlük bakım hizmeti sunanlar konum belirlemek için, örneğin evden çalışan muhasebeciler veya saç stilistleri gibi küçük işletmeler kullanmaktadır. Bu işletmelerin kullanımı yönetmeliklere tabi olmaktadır.⁴⁶¹

Devlet kanununa göre, günlük bakım merkezi için aile veya grup günlük bakım evi olarak bir lisans, sertifika, kayıt, onay alma, izin alma veya bunlardan muaf olmak için başvuruların yapılması gerekmektedir.⁴⁶² Örneğin: Kaliforniya'da Sosyal Hizmetler Departmanı bu tür işlerle ilgilenmektedir. Kaliforniya'da ev eksenli çocuk bakımı sağlamak isteyen bir kişi öncelikle oryantasyon eğitiminin⁴⁶³ katılmaktadır ve bakımı yapacağı evde yaşaması gerekmektedir. Diğer taraftan evin çocuk bakımı yapılmaya uygun hale getirilmesi, 15 saatlik iş sağlığı ve güvenliği eğitiminin alınması, her çocuk için ayrıntılı kayıt tutulması, evin bakıma uygunluğu için rastgele denetimler yapılması ve yangın güvenliği denetiminin yapılması gerekmektedir. Kaliforniya'da ev eksenli bir çocuk bakım merkezinde, maksimum çocuk sayısının 12 olması gerekmektedir. Diğer koşullara göre maksimum sayı değişebilmektedir. Lisanslı bakıcı, çocukların bulunduğu zamanın %80'inde evde olması gerekmektedir. Yedek bakıcı ise bu zamanın %20'sine kadar çocuklara bakabilmektedir. Normal çalışma saatleri boyunca sigara içilmesine izin verilmemektedir. Florida'da ise çocuklar tarafından kullanılan odaların, belirli bir oda sıcaklığında muhafaza edilmesi gerekmektedir. Günlük bakım hizmeti sunanların, her

⁴⁶⁰ Parker, *Business Know-How*.

⁴⁶¹ Scott Shpak, "Can You Have a Day Care Center in a Non-Business Zone?", *Small Business - Chron*, <http://smallbusiness.chron.com/can-day-care-center-nonbusiness-zone-78964.html> (30 Nisan 2019).

⁴⁶² IRS 587, s.14.

⁴⁶³ "Bu eğitim için 25 dolarlık oryantasyon ücreti ödenmektedir. Bu ücret ödendikten sonra, 1-8 yaş çocuk için 73 dolar, 9-14 yaş çocuk için 140 dolar başvuru ücreti (harcı) ödenmektedir." (Parker, *Business Know-How*.).

çocuk için 20ft² kapalı alana ve 45ft² çitle çevrili açık oyun alanına sahip olması gerekmektedir. Ayrıca uyku için belirlenmiş bir alan olmalı ve her çocuğun 40 saatlik bir çocuk bakımı eğitimi seansından geçmesi gerekmektedir.⁴⁶⁴

Diğer taraftan lisanslama gereksinimlerinde eyaletten eyalete farklılık bulunmaktadır. Genellikle evde gündüz bakım hizmeti sağlayan kişi, 12 yaşın altında en fazla 3 çocuğa bakıyorsa lisans hükümlerinden muaf tutulmaktadır. Ancak gündüz bakım çocukları ne kadar fazla ise vergisel indirim açısından o kadar fayda sağlanmaktadır.⁴⁶⁵ Günlük bakım merkezleri genellikle ticari olarak imar edilmiş bölgelerde faaliyet göstermekte ve bir takım lisans şartlarına sahip olması gerekmektedir.⁴⁶⁶ IRS ise gündüz bakım hizmetlerini sağlamada, yerel sertifikaları ve lisansları denetleme konusunda oldukça katı hareket etmektedir.⁴⁶⁷ Genel olarak evde gündüz bakım işini yürütmek için gerekli olan lisanslar aşağıda belirtilmektedir;⁴⁶⁸

✓ *Gündüz Bakım Lisansı (Daycare Licensing)*: Pek çok eyalette, gündüz bakım lisansı almak için, evde çocuk bakımı şirketlerine başvurulmakta ve günlük bakım bilgi paketi alıp okunmaktadır. Bilgi paketi okutulduktan sonra oryantasyon eğitimi oluşturulur ve günlük bakım lisans başvurusu tamamlanmaktadır.

✓ *Belediye İşletme Ruhsatı (Municipal Business Licensing)*: Evde günlük bakım merkezinin kurulacağı şehre veya kasabaya bağlı olarak günlük bakım sağlayıcısının bir işletme ruhsatı alması gerekmektedir. Bu lisans günlük bakımın yürütülmesi için alınan lisanstan ayrı olmakta ve sadece hizmeti sağlayana işletme hakkı vermektedir.

✓ *Çocuk Bakım Standartları (Child Care Standarts)*: Diğer taraftan her eyalet, gündüz bakım merkezlerinin uyması gereken çocuk bakım standartlarını belirlemektedir. Genel olarak bu standartlar, günlük bakım için güvenli bir ortam sağlama ile ilgili ayrıntıları içermektedir. Bir evde yürütülen günlük bakım merkezinin en fazla kaç çocuk kabul edebileceğinin yanı sıra, çocuk/bakıcı oranının ne kadar olabileceği

⁴⁶⁴ Parker, *Business Know-How*.

⁴⁶⁵ Shpak, *Small Business – Chron*.

⁴⁶⁶ Parker, *Business Know-How*.

⁴⁶⁷ Shpak, *Small Business – Chron*.

⁴⁶⁸ Jordan Meyers, “Requirements for Opening an In-Home Day Care Center”, *Small Business – Chron*, 5 Şubat 2019, <https://smallbusiness.chron.com/requirements-opening-in-home-day-care-center-4521.html> (30 Nisan 2019).

belirtilmektedir. Buna ek olarak evde çocuk bakımı hizmeti sunanların, politika oluşturma, kayıtları sürdürme ve çocuk bakımında çalışanların işe alınması ile ilgili eyalet standartlarını karşılaması gerekmektedir.

✓ *Özel İzin (Permission From Local Residents):* Bazı durumlarda ise evde günlük bakım hizmeti yürütmek için özel izin almak gerekmektedir. Örneğin; evde gündüz bakım hizmetini sunmak isteyen kişi, eğer ilgili evde kiracı ise mülk sahibinden yazılı izin alması gerekmektedir. Bazı yerleşim bölgelerinde ise bu tür bir faaliyette bulunmak için özel onay gerekebilmektedir. Bu tür özel onay işlemlerinde, yerel imar komisyonlarına başvurulmaktadır. Yine ev sahipleri veya bina/site kurulları evlerde ticari faaliyet yapılmasını kısıtlayan kurallara sahip olabilmektedir. Bu tür kurallar, kişilerin ev ofis işletmesine engel teşkil edebileceğinden ev ofis işine başlanmadan önce bu tür hususların kontrol edilmesi gerekmektedir.⁴⁶⁹

✓ *Sorumluluk Sigortası (Business liability insurance):* Yine bazı eyaletlerde günlük bakım sağlayıcılarının yaralanmaları, kazaları ve mülk hasarları karşılanması için sorumluluk sigortası yaptırmaları gerekmektedir.

Ayrıca sorumluluk sigortasına ek olarak yangın ve hırsızlık gibi uygun bir sigortaya da sahip olmak gerekmektedir. Bu tür merkezlerde, yemek servisi olduğu için bir yiyecek hizmeti sağlama lisansına da ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kapsamda eyaletlerdeki yasalar ve düzenlemeler farklılık arz ettiği için ABD’de bu işe girişmeden önce birçok gereksinim şartları hakkında bilgi edinmek ve bu iş için önemli miktarda zaman harcamak gerekmektedir. Çok fazla kural olmasına rağmen önemli ev değişiklikleri yapılmadığı müddetçe, başlangıç maliyetleri minimum olmaktadır.⁴⁷⁰

2.4.3. Tahsis Formülü

Gündüz bakım evleri, genellikle mal sahipleri için ek vergi indirimi sağlamada yardımcı olan genel ev eksenli işletmelerdir. Diğer ev mesleklerinde olduğu gibi telefon ücretleri, iş maliyetleri, posta ücretleri gibi işle ilgili maliyetler indirilmektedir.⁴⁷¹ Bir

⁴⁶⁹ Shpak, *Small Business – Chron*.

⁴⁷⁰ Parker, *Business Know-How*.

⁴⁷¹ Kathy Burns - Millyard, "Ideas for a Home-Based Business for a Tax Deduction", *Small Business - Chron*, 18 Nisan 2019, <http://smallbusiness.chron.com/ideas-home-based-business-tax-deduction-4295.html> (20 Mayıs 2019).

indirimin nitelikli bir indirim sıfatını kazanması için o indirimin iş amaçlı yapılması gerekmektedir.

IRS ev eksenli gündüz bakım merkezlerinde, paylaşılan giderlerin indirilebilir kısmını belirlemek için zaman ve alan formülünü kullanmaktadır. Bu, günlük bakım hizmetini yürütmek için harcanan saat sayısına ve evin toplam feetkare - ft² (*square footage*⁴⁷²)'sine kıyasla; günlük bakım hizmetinin evde kapladığı alanın yüzdesine dayanmaktadır. Diğer taraftan günlük bakım ve kişisel bakım giderleri ayrı envanterde tutularak indirim yapılabilir. Böylece zaman ve alan formülünü kullanmaya gerek kalmadığı gibi günlük bakım için her bir ögenin miktarı doğru takip edilirse, miktarın tamamı indirilmektedir. Evde gündüz bakım hizmeti sağlamada indirimlerin hesaplanması ayrı bir başlık altında incelenecektir.⁴⁷³

2.5. İndirim Sınırı

Bazı mükellefler bir vergi yılı içerisinde ev ofis giderleri için tüm giderleri indirebilirken; bazıları ev ofis giderlerini sınırlı olarak indirebilmektedir. IRS bu kapsamda yapılan giderlere kıyasla elde edilen brüt gelire bakarak mükelleflerin ne kadar indirim yapabileceğine karar vermektedir.⁴⁷⁴ Bu doğrultuda mükellefler iki şekilde indirime tabi tutulmaktadır;⁴⁷⁵

- ✓ Evin işyeri kullanımından elde edilen brüt gelir, toplam iş giderlerine eşit ise veya bu miktarı aşarsa (amortisman dâhil), evin iş kullanımı ile ilgili tüm giderler indirilmektedir.
- ✓ Evin işyeri kullanımından elde edilen brüt gelir, toplam iş giderlerinden daha azsa, evin ticari kullanımı için belirli giderlerin indirimi sınırlı olmaktadır.

⁴⁷² “ABD’de kullanılan geleneksel ölçü sistemi olarak benimsenen ve bir alan birimi olan Fit (feet) kare (ft²) kullanılmaktadır.” Metric Conversions, <http://www.metric-conversions.org/tr/alan/metre-kare-fit-kare.htm> (15 Kasım 2017); “ABD’nin kullandığı yüzölçümü birimi square foot (ayak kare)=square feet (fit kare) sembolü ft²; 1 feet=30,48cm; 1ft²=0,09m²’dir. 11ft²=1.02m²’ye tekabül etmektedir. IRS, “Topic No. 509 Business Use of Home”, <https://www.irs.gov/taxtopics/tc509> (26 Eylül 2018).

⁴⁷³ Denise Sullivan, “List of Tax Deductions for an in-home Daycare Provider”, *Pocket Sense*, 17 Kasım 2018, <https://pocketsense.com/list-tax-deductions-inhome-daycare-provider-4987.html> (30 Nisan 2019).

⁴⁷⁴ Erin Eberlin, “Basics of the Home Office Deduction Limit”, *The Balance Small Business*, 25 Kasım 2018, <https://www.thebalancesmb.com/what-is-the-home-office-deduction-limit-2125244> (01 Mayıs 2019).

⁴⁷⁵ IRS 587, s.10.

İndirimleri hesaplamak için kullanılan yöntemlerden bağımsız olarak, brüt gelir sınırlamasını aşan ticari giderler indirilmemektedir. İndirimi hesaplamak için normal yöntemle, iş giderlerinin bir kısmı gelecek yıla devredilmekte ve o yıl için brüt gelir sınırlamasına tabi tutularak indirilmektedir. Basitleştirilmiş yöntemde ise devir işlemi bulunmamaktadır. Bu konu normal yöntem ve basitleştirilmiş yöntem başlığı altında ayrıca incelenecektir.⁴⁷⁶

3. İNDİRİM HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Bir ev ofisin indirim imkânından yararlanabilmek için gerekli koşullar yerine getirildikten sonra indirim miktarının hesaplanma işlemleri yapılmaktadır. Genel olarak ev ofis indirim miktarı, kullanılan hesaplama yöntemlerine ve gider türlerine bağlı olarak değişebilmektedir. Bu kapsamda bir evin iş olarak kullanımından indirilebilecek giderler hesaplanırken; IRS mükelleflere “normal yöntem (regular method)” ve “basitleştirilmiş yöntem (simplified method)” olmak üzere iki seçenek sunmaktadır. Mükellefler her iki yöntemi kullanarak giderlerini hesaplayabilmekte ve böylece en avantajlı yöntemi belirleyebilmektedir.

Basitleştirilmiş yöntem gerçek giderlerin hesaplanması, tahsis edilmesi ve ispatlanmasında alternatif bir yöntem olarak kullanılmaktadır. İndirimlerin, her vergi yılında basitleştirilmiş yöntemle hesaplanıp hesaplanmayacağı belirlenmektedir. Basitleştirilmiş yöntem, bir ev ofis için seçilmezse veya kullanılmazsa, normal giderler yöntemi kullanılarak o ev için kesinti hesaplanmaktadır. Ayrıca, indirimi hesaplamada iş için kullanılan evin yüzdesi ve kesinti sınırı da dikkate alınmaktadır.

IRS, giderleri indirebilmek adına 2013 ve sonraki vergi yıllarında bir evin, iş yeri olarak kullanılmasında, indirim imkânı elde edildiği zaman bu indirimlerin belirlenmesinde aşağıdaki yöntemlerden birinin seçilmesine izin vermektedir;⁴⁷⁷

- ✓ Normal yöntem / düzenli yöntem / gerçek (fiili) giderler yöntemi (*Regular method*)

⁴⁷⁶ IRS 587, s.10

⁴⁷⁷ Tax Information Center, (Home Office Safe Harbor Deduction), *H&R Block*.

- ✓ Basitleştirilmiş yöntem / yeni güvenli liman yöntemi/ (*Simplified method - New safe harbor method*)

2013 yılına kadar normal yöntemde indirim hesaplamaları oldukça karmaşık bir yapıdaydı. Neticede bir mükellef, bir ev ofis indirimi talep edebilmesi için izin verilen giderlerin, amortismanın ve brüt gelirden dolayı indirilemeyen giderlerin taşınmasını sağlayan oldukça karışık hesaplamaları barındıran formlar doldurmaktaydı.⁴⁷⁸ Ancak 2013 yılında, bu indirimleri daha kolay bir şekilde hesaplayabilmek adına IRS basitleştirilmiş yeni bir yöntem oluşturmuştur.⁴⁷⁹ Bu yöntem diğer yönteme göre mükelleflerin indirim kullanma hakkını oldukça kolaylaştırmıştır.⁴⁸⁰

Bununla birlikte, basitleştirilmiş yöntem, normal yöntemi hesaplamak ve doğrulamak için bir alternatif oluşturmaktadır.⁴⁸¹ Basitleştirilmiş yöntemin seçilmesi durumunda, normal yöntemin kullanılması ile ev ofis giderleri talep edilememektedir. Bu indirim yöntemi, kimin indirim talep edebileceğini değiştirmemekte; ancak indirim hesaplamalarını ve kayıtlarını kolaylaştırmaktadır.⁴⁸² Bu yöntemler aşağıda ayrı başlıklar halinde incelenmiştir.

3.1. Normal İndirim Yöntemi

Normal yöntem (*regular method*) indirim amacıyla ev ofisin doğrudan ve dolaylı giderlerin toplamını kapsamaktadır.⁴⁸³ Normal yöntemi kullanan mükelleflerin, ev ofisin fiili giderlerini belirlemesi gerekmektedir.⁴⁸⁴ Bu yöntemde evin, yıl içinde yapılan fiili giderleri hesaplanmakta ve bu giderler kişisel ve iş amaçlı kullanım arasında paylaştırılmaktadır. Ev ofis için yapılan giderlerden doğrudan giderler, tam olarak (%100) indirilmektedir. Doğrudan giderler, sadece ev ofise yönelik yapılan giderleri (boyama, tamir gibi) ifade etmektedir. Ancak tüm eve yönelik masrafları ifade eden dolaylı giderler ise (ipotek ödemeleri, sigorta gibi), yalnızca ev ofisin toplam ev alanı içerisindeki

⁴⁷⁸ Wood, *Daily Journal*.

⁴⁷⁹ IRS, “*Examination of Returns and Claims...*”.

⁴⁸⁰ Drakulovic, *H&R Block*.

⁴⁸¹ Tax Information Center, (Home Office Safe Harbor Deduction), *H&R Block*.

⁴⁸² Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

⁴⁸³ Tax Information Center, (All You Need to Know About...), *H&R Block*.

⁴⁸⁴ IRS, “*Home Office Deduction*”.

yüzdesine bağılı olarak indirilmektedir.⁴⁸⁵ Dolayısıyla ev ofis indirimi hesaplamak için ticari giderler, aşağıdaki iki şarta bağılı olmaktadır;⁴⁸⁶

- ✓ Giderlerin doğrudan, dolaylı veya ilişkisiz olup olmadığına,
- ✓ Evin iş amaçlı kullanılan yüzdesine bağılı tutulmaktadır.

Bir mükellef, bir odanın tamamını veya odanın bir bölümünü kullanıyorsa, iş faaliyetlerine ayrılan evin yüzdesini hesaplaması gerekmektedir.⁴⁸⁷ Evin iş amaçlı kullanım alan yüzdesini bulmak için, evin iş için kullanılan alan ölçüsünün tüm ev alanı ile karşılaştırması gerekmektedir. Elde edilen yüzde, tüm evi kullanmak için yapılan giderlerin ticari kısmını hesaplamada kullanılmaktadır. İş alan yüzdesini belirlemek için kullanılan alanın yüzdesini hesaplamada herhangi bir yöntem kullanılabilir. Ancak "*oda sayısı*" ve "*metrekare yüzdesi*" olmak üzere yaygın olarak kullanılan iki yöntem bulunmaktadır;⁴⁸⁸

- ✓ Evdeki odalar aynı boyutta ise, iş için kullanılan odaların sayısı evdeki toplam odaların sayısına bölünmekte (oda sayısı),
- ✓ İşyeri için kullanılan alan (boy ve eni çarparak), evin toplam alanı ile (metrekare yüzdesi) bölünmektedir.

İş için kullanılan evin yüzdesi dolaylı olan toplam giderlere uygulanmaktadır.⁴⁸⁹ İlk yöntemde evdeki tüm odalar aynı ölçüdeyse, evdeki oda sayısına bağılı olarak yüzde hesaplanmaktadır. Örneğin; dört odalı bir evin ölçüleri eşit ise ve bu odalardan biri ev ofis olarak kullanılıyor ise toplam dolaylı giderlerin sadece %25'i indirilmektedir. Eğer evdeki odalar aynı boyutta değilse bu durumda genelde ikinci yöntem uygulanmaktadır. Feetkare alan ölçüsü olarak adlandırılan bu yöntemde, yüzdeyi hesaplamak için ev ofis alan ölçüsü tüm evin alan ölçüsüne bölünmektedir.⁴⁹⁰ Böylece, indirilecek toplam giderlerin yüzdesi bulunmaktadır. Aşağıda konuyla ilgili bir örnek yer almaktadır;⁴⁹¹

⁴⁸⁵ Drakulovic, *H&R Block*.

⁴⁸⁶ IRS 587, s.7.

⁴⁸⁷ IRS, "*Home Office Deduction*".

⁴⁸⁸ IRS 587, s.10.

⁴⁸⁹ IRS, "*Home Office Deduction Often Overlooked...*".

⁴⁹⁰ Drakulovic, *H&R Block*.

⁴⁹¹ IRS 587, s.10.

Örnek; Bir ev ofisin alanı, 21 m² (3 metre × 7 metre) 'dir. Ev ise 105 m²'dir. Ofis, evin toplam alanının %20'sini (105 ÷ 21) oluşturmaktadır. İş alan yüzdesi %20'dir ya da ofis için evin bir odası kullanılmaktadır. Evin 10 odası vardır ve hepsi eşit ölçüdedir. Bu durumda ofis, evin toplam alanının %10'unu (1/10) oluşturmaktadır. İş alanı %10 olarak belirlenmektedir.

3.1.1. Ev Ofis İndirimleri ve Gider Türleri

Bir mükellefin ev ofise sahip olması aynı zamanda ev ofis indirimi talep edebilme hakkını oluşturmaktadır. Bu durum, evin ticari kullanımına ilişkin giderlerin, indirebileceği anlamına gelmektedir. Ancak evin ticari kullanımına ilişkin giderlerin indirilebilmesi için, evin bir kısmının aşağıdakilerden biri olarak kullanılması gerekmektedir;⁴⁹²

- ✓ Özel ve düzenli olarak kullanılan asıl işyeri olması,
- ✓ Özel ve düzenli olarak işyerinin normal seyrinde müşterilerle görüşülen yer olması,
- ✓ Özel ve düzenli olarak işyeri ile bağlantılı olan; ancak eve bağlı olmayan (garaj, stüdyo, atölye, ahır ve sera gibi) ayrı bir yapı olması,
- ✓ Kira kullanımı için olması,
- ✓ Düzenli olarak belli bir depolama alanı için kullanılması,
- ✓ Bir günlük bakım merkezi olarak kullanılması gerekmektedir.

Bir giderin gerçekte ev ofis gideri olup olmadığı konusunda IRS "*sıradan*" ve "*gerekli*" kavramları kullanılmaktadır.⁴⁹³ "Sıradan" kavramıyla, bir giderin, bir iş için normal bir gider olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, işin içerisinde olan ve endüstri için olağandışı bir giderin olmaması anlamına gelmektedir. Yine bir iş için oldukça sıradan olan bir giderin, başka bir iş için sıradan olmayacağı anlamı da oluşmaktadır. "Gerekli" kavramında ise bir iş için yapılan giderin o iş için gerekli ve zorunlu olduğu anlaşılmaktadır. Bu anlamda bir giderin bir iş için gerekli olması, o giderin o işe uygun ve yardımcı olması gerekmektedir. Yine bir giderin gerekli olup

⁴⁹² IRS 587, s.3.

⁴⁹³ IRC, Sec.162.

olmadığı, yapılan işe ve o iş sektörüne bağlı olarak değişebilmektedir. Bu nedenle IRS, indirim niteliği taşıyan giderlere sıradan ve gerekli giderler olarak tanımlamaktadır.⁴⁹⁴

Diğer taraftan vergiden istisna edilen gelire ilişkin giderler indirimine tabi tutulmamaktadır. Eğer konut ücretsiz temin edilmişse veya konutun değeri vergiden istisna ise konutun herhangi bir kısmının kira değeri indirilmemektedir. Bununla birlikte, evin bir kısmının iş amaçlı olarak kullanılmadığı yılın herhangi bir döneminde, ev ofisin işyeri kullanımıyla ilgili giderler indirilmemektedir. Eğer evin bir bölümü 1 Temmuz'da kullanılmaya başlanmışsa ve o tarihin sonuna kadar tüm şartlar yerine getirilmişse hesaplamada sadece, yılın son yarısı için izin verilen giderler dikkate alınmaktadır.⁴⁹⁵

Ayrıca ABD'de ev eksenli çalışanlara yönelik vergi muafiyeti, yapılan işlerin kar amaçlı olup olmamasına göre değişebilmektedir. Örneğin; hayır işleriyle uğraşanlar, çok düşük gelir elde edenler ve kiliseler (ibadethaneler ve dini yerler) vergiden muaf tutulmakta veya çok düşük oranlarda vergilendirilmektedir.⁴⁹⁶ Bununla birlikte vergiden muaf bir papaz evi ödeneği veya vergiden muaf bir askeri ödenek alınırsa; ipotek faizi, ipotek sigortası primleri ve emlak vergileri normal kurallara göre indirilebilmektedir. Vergiden muaf ödenekle ilgili diğer masraflar için herhangi bir kesinti yapılmamaktadır.⁴⁹⁷

İndirimi hesaplamaya yönelik mükellefler, normal yöntem ve basitleştirilmiş yöntem olmak üzere iki yöntem kullanmaktadır. İndirimi hesaplamak için kullanılan yöntem ne olursa olsun, brüt gelir sınırının üzerindeki ticari giderler indirilmemektedir. Bir evin iş kullanımı için vergiden indirilebilen giderler arasında, emlak vergileri, ipotek faizi, kira, olağanüstü zarar, faturalar, sigorta, amortisman, bakım ve onarım gibi giderlerin ticari kısımları yer almaktadır. Genel olarak evin iş için kullanılmayan bölümlerin giderleri ise indirilmemektedir.⁴⁹⁸ İndirimler, doğrudan giderler, dolaylı

⁴⁹⁴ Josh Bauerle, "Lessons Tax Deductions...(From a Stripper?)", CPA, <http://cpaonfire.com/lessons-in-tax-deductions-from-a-stripper/> (26 Nisan 2019).

⁴⁹⁵ IRS 587, s.7.

⁴⁹⁶ Ersan Öz ve Tekin Akdemir, "ABD Vergi Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, s.168 (Eylül 2002), s.3.

⁴⁹⁷ IRS 587, s.6.

⁴⁹⁸ IRS, "Home Office Deduction Often Overlooked...".

giderler ve ilişkisiz giderler olmak üzere 3'e ayrılmaktadır. İndirim türleri aşağıdaki tabloda örnekler yoluyla açıklanmıştır.

Tablo 8
Gider Türleri

Giderler	Tanım	Durum
Doğrudan Giderler	Giderler yalnızca evin iş kısmını kapsamaktadır. Örneğin; yalnızca iş için kullanılan alana boyama veya tamir yapılması gibi,	Tamamen indirilebilir*. İstisna: Günlük bakım merkezinde sadece kısmi bir şekilde indirim yapılabilmektedir (günlük bakım merkezi ayrı başlıkta incelenmiştir).
Dolaylı Giderler	Evin tamamını idare etmek ve sürdürmek için yapılan giderleri kapsamaktadır. Örneğin; sigortalar, yan hizmetler ve genel tamiratlar gibi,	Evin iş için kullanılan alanın yüzdesine göre indirim yapılmaktadır*.
İlişkisiz Giderler	Yalnızca evin iş için kullanılmayan kısımlara ilişkin giderleri kapsamaktadır. Örneğin; çim bakımı veya iş için kullanılmayan bir odanın boyanması gibi,	İndirilemez.

**İndirim sınırı daha önce ayrı başlık altında incelenmiştir.*

Kaynak: IRS 587, s.7.

3.1.1.1. Doğrudan Giderler

Doğrudan giderler (*direct expenses*) sadece ev ofis için yapılan giderlerdir. Bu giderler sadece evin ticari kısmını kapsayan giderler olarak tanımlanmaktadır. Burada ofisin büyüklüğü ne olursa olsun doğrudan giderlerin tamamı (%100) indirilmektedir.⁴⁹⁹ Doğrudan giderler, sadece ticari iş ile ilgili olup; reklam, muhasebe ücretleri, banka masrafları, danışma ücretleri, sözleşme ücretleri, borç-tahsilat ücretleri, personel giderleri, kiralık ekipmanlar, nakliye ve teslimat ücretleri, internet ücreti, yasal ücretler, motorlu taşıt harcamaları (yakıt ve onarım vb.), ofis malzemeleri, promosyonlar, kırtasiye giderleri, pazarlama ve tasarım gibi giderleri kapsamaktadır.⁵⁰⁰

⁴⁹⁹ Laura Adams, "Work from Home? Tax Reform Changes to the Home Office Deduction", *QDT*, 21 Mart 2018, <https://www.quickanddirtytips.com/money-finance/taxes/work-from-home-tax-reform-changes-to-the-home-office-deduction?page=1> (26 Nisan 2019).

⁵⁰⁰ Sarah Booyen, "Deductible Business Expenses", *Beginner Bookkeeping*, <https://www.beginner-bookkeeping.com/deductible-business-expenses.html> (28 Şubat 2019).

3.1.1.2. Dolaylı Giderler

Dolaylı giderler (*indirect expenses*) tüm ev için yapılan giderlerdir. Bir ev ofise sahip olunmasa bile bu giderler karşılanabilmektedir (emlak vergileri, ipotek sigortası, ipotek faizi ve olağanüstü zararlar). Ofisin büyüklüğüne göre evin yüzdesel boyutu esas alınarak kısmi indirim yapılmaktadır. Bu giderler arasında ipotek faiz ödemeleri, emlak vergileri, kira, sigorta, bakım, temizlik, faturalar ve güvenlik sistemi gibi giderler bulunabilmektedir.⁵⁰¹ Evin yüzde kaçının iş için kullanıldığını hesaplamada aşağıdaki formül kullanılarak ofisin yüzdesel boyutu tespit edilmektedir;⁵⁰²

$$\text{Ev Ofis Alanı (m}^2\text{/ft}^2\text{)} \div \text{Evin Toplam (m}^2\text{/ft}^2\text{)} = \text{Ticari Kullanım Yüzdesi}$$

Örneğin; kira, sigorta ve faturaların toplamı 1000 dolar ve evin %10'u ticari kullanım niteliğine sahipse giderlerin 100 doları indirim tabi tutulmaktadır. Tüm dolaylı giderler ticari kullanım yüzdesiyle çarpılmaktadır. Vergi yılı boyunca ev ofis kullanılmaya başlanırsa, tüm giderler ev ofis kullanıldığı süre boyunca eşit olarak dağıtılmaktadır.⁵⁰³

3.1.1.3. İlişkisiz Giderler

İlişkisiz giderler (*unrelated expenses*) ise, evin sadece iş amaçlı kullanılmasına bağlı olarak indirilmektedir. Örneğin; bahçe düzenleme veya çim bakımı gibi giderlerde iş amacı gösterilmediği sürece indirim yapılmamaktadır. Diğer taraftan yapılan ticari iş, çim bakımı işi ise ve bu şekilde müşterilere gösteriliyor ise bu durumda yapılan giderler indirilmektedir.⁵⁰⁴

Aşağıda indirilebilir nitelikte olan ancak bunlarla sınırlı olmayan doğrudan ve dolaylı gider türlerinden bazıları verilmiştir;⁵⁰⁵

⁵⁰¹ Adams, QDT.

⁵⁰² Laureen Miles Brunelli, "Deductible Expenses for Your Home Office", *The Balance Small Business*, 9 Ocak 2018, <https://www.thebalancesmb.com/deductible-expenses-for-home-office-3542738> (03 Mayıs 2019).

⁵⁰³ Adams, QDT.

⁵⁰⁴ Tax Information Center, (Home Office Deduction Requirements), *H&R Block*.

⁵⁰⁵ IRS 587, s.8-9.

İş Seyahatları (doğrudan) - IRS iş seyahat giderlerini iş ve meslek için evden uzaklaşarak yapılan sıradan ve gerekli olan giderler olarak tanımlamaktadır. Yolculuğun amacı kişisel olmaktan ziyade ticari olması gerekmektedir. Birlikte seyahat eden aile üyelerinin giderleri indirilmemektedir. Seyahat giderleri, ulaşım, araba, konaklama, yemek ve olası harcamaları kapsamaktadır.

Ulaştırma ve Araç Giderleri (doğrudan) - İş için diğer bölgelere yapılan ulaşım giderleri indirilmektedir. Ev ofis asıl işyeri olarak niteleniyorsa, aynı ticarete veya işletmede ev ofis ile başka bir işyeri arasında günlük ulaşım ücretleri de indirilmektedir.⁵⁰⁶ Ancak burada önemli olan ev ofisin asıl iş yeri olmasıdır. Bunun içinde gerekli olan şartlar sağlanmalıdır. Örneğin; X kişinin ev ofisi, başlıca iş merkezi olarak kabul edilirse; X kişisi nitelikli ev ofisi ile müşterilerinin ve hastalarının bulunduğu iş yerine yapmış olduğu gidiş-geliş ulaşım maliyetlerini indirebilmektedir.⁵⁰⁷

Diğer taraftan araç giderleri ise, gerçekte evin bir parçası değildir. Ancak mükellefler, araç giderlerini talep etmektedir. Bunun için aracın, iş için kullanımına yönelik kilometre hesap kaydı tutulmaktadır. Mükellef, hangi tarihte nereden nereye ve ne için gittiğini kaydetmelidir. Mükellef, yolculuğun başında aracın kilometre sayacını okumalı, yolculuğun sonunda da kilometre sayacını okumalı, yapılan yolculuğun toplam mesafesini ve yolculuk sebebini gösteren bir defter tutmalıdır. Mükellefler bunu 3 ay boyunca yaparak toplam kilometreyi hesaplayıp; vergi idaresi tarafından kilometre oranları çarpılarak yılın geri kalanına bu oranı uygulamaktadır.⁵⁰⁸

Reklam, Promosyon, Aidatlar ve Abonelikler (doğrudan) - Bu giderler işle ilgili olduğu için doğrudan gider olarak kabul edilmekte ve tamamı indirilmektedir. Bunlar; reklamların, web sitelerin, kartvizitlerin, broşürlerin, ticari kuruluş üyeliğinin ve profesyonel dergi aboneliklerinin maliyetlerini kapsamaktadır.⁵⁰⁹

Ofis Giderleri (doğrudan) - İş yürütmek için kullanılan sarf malzemeler indirilmektedir. Bunlar; toner, kâğıt, zarf, kalem, zımba, ataç gibi malzemeleri

⁵⁰⁶ IRS 587, s.11.

⁵⁰⁷ IRS 463, s.46.

⁵⁰⁸ Booyesen, *Beginner Bookkeeping*.

⁵⁰⁹ Laureen Miles Brunelli, "19 Self-Employment Income Tax Deductions", *The Balance Small Business*, 17 Aralık 2018, <https://www.thebalancesmb.com/self-employment-deductions-3542741> (07 Mayıs 2019).

kapsamaktadır. Bu giderler, kişisel kullanım ile ticari kullanım olarak ayrılmalı ve makbuzları da düzenli olarak tutulmalıdır. Diğer taraftan mal alıp - satan bir mükellef, bu tür sarf malzemeleri kullanılan hammaddeden ayrı olarak indirmelidir. Bilgisayarlar, kameralar, yazıcılar ve hesap makineleri gibi araçların ise indirimi ayrı ayrı yapılmaktadır.⁵¹⁰

Telefon (*doğrudan ve dolaylı*) - Eve giren ilk telefon hattı için vergiler dâhil olmak üzere yerel telefon hizmet ücreti, indirilemeyen kişisel bir harcama olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte, o hattaki ticari anlamda uzun mesafeli (eyaletler veya ülkeler arası) telefon görüşmeleri ve eve yalnızca iş amaçlı kullanılan ikinci bir hattın dâhil edilmesine yönelik giderler indirim tabi tutulmaktadır. Bu giderler, evin bir bölümünün iş amaçlı kullanımına ilişkin bir bedel olarak nitelendirilmemekte ve ayrı ayrı indirim tabi tutulmaktadır. Diğer taraftan iş için kullanılan bir cep telefonunun masrafları da sadece iş için kullanılan kablolu bir telefon gibi indirilmektedir. Eğer tek bir cep telefonu hem iş hem de kişisel aramalar için kullanılıyorsa aramalar tahsis edilmektedir.⁵¹¹

İş görüşmelerinde kullanılan ev telefonları giderlerini talep etmenin en iyi yolu bu faturaları aylık olarak elde edilen kazançtan ödemektir. Muhasebe sisteminde, kişisel çağrılar ile ticari çağrılar birbirinden ayrılarak kaydedilmelidir. Ancak çok sayıda çağrı olması durumunda muhasebeleştirme işi oldukça zaman almaktadır. Bu nedenle bu işlemler, 3 ay boyunca yapılarak ve ticari çağrılarının yüzdesi hesaplanarak basitleştirilmektedir. Bu yüzdesel oran daha sonra yılın geri kalanı için tüm telefon faturalarında kullanılmaktadır. Vergi denetimi nedeniyle bu faturaların kopyaları yüzdesel olarak nasıl hesaplandığının kanıtı için saklanmaktadır. Diğer taraftan,

⁵¹⁰ Brunelli, *The Balance Small Business*.

⁵¹¹ Jean Murray, "Calculate Your Home Business Space Deduction", *The Balance Small Business*, 13 Ocak 2019, <https://www.thebalancesmb.com/calculate-your-home-business-space-deduction-397589> (17 Mayıs 2019).

mükelleflerin oturduğu yere bağlı olarak kiralık hatların⁵¹² %50'si indirim olarak talep edilmektedir.⁵¹³

İnternet (doğrudan ve dolaylı): İnternet hizmetlerinde ise iş için kullanılan kısım doğrudan bir iletişim gideri olarak kabul edilmekte ve tüm ev giderlerinden çıkartılmaktadır. Örneğin internet hizmeti nedeniyle yıllık 1000 dolar veren Y kişisi, iş için zamanının %90'ında bu internet hizmetini kullanıyorsa; bu durumda 900 doları doğrudan gider olarak kabul edilmekte ve bu şekilde indirimine tabi tutulmaktadır.⁵¹⁴

Emlak Vergileri (dolaylı) – 2018 yılında yürürlüğe giren Vergi İndirimi ve İşler Kanunu ile vergilerin indiriminde sınırlamaya gidilmektedir. Eyalet ve yerel vergilerin toplam indirim miktarı 10.000 dolar ile sınırlı tutulmaktadır. Yasaya göre Eyalet ve yerel gelir vergileri, emlak vergileri ve kişisel emlak vergilerinin toplamı 10.000 dolardan fazla değilse (evli çiftler ayrı beyan ederse 5.000 dolar), işin yürütüldüğü eve ilişkin emlak vergileri indirilmektedir.⁵¹⁵ Ancak dolaylı bir harcama olan emlak vergisinin ticari kısmını hesaplamak için, ödenen gayrimenkul vergilerinin, evin iş için kullanılan alan yüzdesi ile çarpılması ve bu ölçüde indirim yapılması gerekmektedir.

İpotek Faizi (dolaylı) - Ev kredisine ödenen faiz, ev ofis indirimine dâhil edilmektedir. Anapara ödemeleri ise bir işletme için normal finansman kredisi ile aynı olan sermaye kalemleri olarak değerlendirildiğinden talep edilmemektedir.⁵¹⁶ Bu tür krediler, satın alma, inşa etme ve geliştirme için kullanılmaktadır.⁵¹⁷ Dolaylı bir harcama olan indirilebilir ipotek faizinin ticari kısmını hesaplamak için, faiz oranının, iş yeri için kullanılan alanın yüzdesiyle çarpılır. Bu hesaplamada ikinci bir ipotek faizi dâhil edilebilir.⁵¹⁸ Ayrıca buna, finansman maliyetleri ve kredi kartı faizleri de dâhil edilebilir.

⁵¹² “Kiralık Hat (Sanal Özel Ağ-VPN): Data şebekeleri üzerinden merkez ile şubeler arasında 24 saat boyunca iletişim kurulmasını sağlayan ancak internete erişme imkânı sunmayan bu yapı ile firma içi güvenli sanal özel ağ kurulumu sağlanarak veri iletişimi gerçekleştirilmektedir. Böylece farklı fiziksel mekânlarda yer alan şirketler ofisleri arasında dosya paylaşımı yapabileceği gibi ücretsiz telefon görüşmeleri de yapabilmektedir.” (E-Ticaret Sözlük, “VPN (Sanal Özel Ağ) Nedir?”, E-Ticaret, <https://www.eticaret.com/e-ticaret-sozlugu/vpn-sanal-ozel-ag-nedir/> (19 Şubat 2019)).

⁵¹³ Booyesen, *Beginner Bookkeeping*.

⁵¹⁴ TurboTax, Support, 2017, <https://ttlc.intuit.com/community/home/misc/03/en-us> (19 Şubat 2019).

⁵¹⁵ IRS 587, s.22.

⁵¹⁶ Booyesen, *Beginner Bookkeeping*.

⁵¹⁷ Stephen Fishman, “Can the Self-Employed Deduct their Home Mortgage Interest?”, 01 Mart 2019, <https://www.mileiq.com/blog/self-employed-deduct-home-mortgage-interest/> (04 Mayıs 2019).

⁵¹⁸ IRS 587, s.8.

Ancak bu faizlerin hesaplanabilmesi için iş giderleri için ayrı bir kredi kartına sahip olmak gerekmektedir.⁵¹⁹

2018 yılında yürürlüğe giren Vergi İndirimi ve İşler Kanunu, ipotek faizinde yeni sınırlamalar getirmektedir. Limitler, evin satın alma zamanına göre değişebilmektedir. Bir ev 15 Aralık 2017'den önce satın alındıysa; bu durumda, ipotek faizinin ödemeleri 1 milyon dolara kadar indirilmektedir (evli çiftlerin ayrı ayrı başvuru yapması durumunda 500.000 dolar esas alınmaktadır). Eğer ev 15 Aralık 2017'den sonra satın alındıysa; bu durumda 2018 yılında yürürlüğe giren Vergi İndirimi ve İşler Yasası tarafından uygulanan limitler geçerli olmaktadır. Satın alım borcundan, faizin sadece 750.000 dolarlık kısmı indirilmektedir (evli çiftlerin ayrı ayrı başvuru yapması durumunda 375.000 dolar esas alınmaktadır). Bu diğer yasaya göre 250.000 dolarlık bir azalışı göstermektedir.⁵²⁰

Ancak bu tür kredilerin birinci evi veya ikinci evi satın almak, inşa etmek ve iyileştirmek için kullanılması gerekmektedir. Öte yandan 2018'den önce herhangi bir amaç için çekilen kredilerde (kredi kartı ödeme, çocuğun eğitimi gibi) 100.000 dolara kadar faiz indirilmekteydi. Ancak yeni yasa ile bu indirim 2018'den 2025'e kadar askıya alındı. 2025'e kadar çekilen ev kredileri ancak birinci veya ikinci evi satın alma, inşa etme veya geliştirme için kullanılırsa indirim mümkün olmaktadır. Ayrıca başkasının borcu için ipotek faiz indirim talebi, kabul edilmemektedir. Diğer taraftan her durumda bir ev kredisi faizini indirebilmek mülkiyet payının olması gerekir. Bu durum tapuda ismin kayıtlı olması anlamındadır. Örneğin çocuğun adına alınan bir ev için ödenen ipotek faizi indirilememektedir.⁵²¹

İpotek Sigortası⁵²² (dolaylı) - Dolaylı bir harcama olan ipotek sigorta primlerinin ticari kısmını hesaplamak için, bu primler, evin iş için kullanılan alanının yüzdesiyle

⁵¹⁹ Brunelli, *The Balance Small Business*.

⁵²⁰ Fishman, "Can the Self-Employed Deduct their Home Mortgage Interest?"

⁵²¹ Fishman, "Can the Self-Employed Deduct their Home Mortgage Interest?"

⁵²² "Müteahhitler, bankadan kredi almak için yaptıkları konutları veya kullandıkları arsaları ipotek olarak göstermektedir. Proje bitene kadar borcunu ödeyeceğini düşünen müteahhit, borcunu ödeyemediğinde bankalar devreye girmekte ve bu sürede satılmış olan ipotekli konutlara, haciz yoluyla el konulmaktadır. Konutları satın alanlar ise aldıkları konutların ipotekli olduğunu ya haciz esnasında ya da tapularını almaya gittiklerinde ipotek işlemini öğrenmektedir. ABD'de de bu tür mağduriyetlerin olmaması için ipotek sigortası uygulanmaktadır. Paket mülkün satışı süreci esnasında ipoteği kaldırmayı amaçlamaktadır."

çarpılmaktadır. Bu hesaplamada ikinci ipotek sigorta primi de dâhil edilebilir. Eğer tespit edilen brüt gelir 100.000\$'dan fazla ise (evli çiftlerde ayrı ayrı 50.000 dolar) indirilebilir ipotek sigorta primleri sınırlı olmaktadır.⁵²³ Bununla birlikte, indirim sınırlıysa, doğrudan veya dolaylı olarak iş giderlerinde olduğu gibi fazlalığın ticari kısmı indirilmektedir. Ancak bu yöntem 31 Aralık 2017 yılına kadar uygulanmıştır. Genelde ipotek sigorta primlerinin bir indirim olup olmayacağı yıllık olarak belirlenmektedir. Ancak 8 Ocak 2019 tarihinde Mortgage Sigortası Vergi İndirimi Yasası yürürlüğe girerek ipotek sigorta prim indirimlerini kalıcı hale getirmiştir.

Olağanüstü Zararlar (doğrudan - dolaylı) – Önceden kişisel zayıat veya hırsızlıkla ilgili zararlar sigorta veya afet yardımı ile karşılanmadığı ölçüde indirim tabi tutulmaktaydı. Ancak 2018 yılında yürürlüğe giren Vergi İndirimi ve İşler Yasası ile 2018'den 2025'e kadar bu indirimin, sadece federal olarak ilan edilen bir doğal afete atfedilecek ölçüde indirilebileceği belirtilmektedir.⁵²⁴ Bu anlamda kişisel zayıat ve hırsızlık kaybı indirimi, yalnızca doğal afet durumlarında geçerlidir ve yalnızca federal olarak ilan edilmiş bir afet bölgesinde bulunan mükellefler için geçerli olmaktadır.⁵²⁵ Dolayısıyla mükellef yanı başında federal olarak ilan edilen bir bölge olsa bile kendi bölgelerinde böyle bir ilan olmadığı müddetçe bu indirimleri kullanamamaktadır.⁵²⁶ İndirim miktarında ise sigortanın karşıladığı tutar indirildikten sonra; her zarar başına 100 dolar ve tespit edilmiş brüt gelirin %10'u aşıldığı takdirde indirim uygulanmaktadır.⁵²⁷ Diğer taraftan bir evin bir bölümünün ticari amaçlı olarak kullanılmasından dolayı federal olarak ilan edilmiş bir doğal afetten kaynaklanan olağanüstü bir zarar varsa; bu olağanüstü zararın, etkilenen mülke bağlı olarak kişisel kullanım ile ticari kullanım olarak ayrılması gerekmektedir.

(Emlak Kulisi, “Sürpriz İpoteklere ‘İpotek Sigortası’ Çözümü”, 25 Kasım 2008, <https://emlakkulisi.com/surpriz-ipoteklere-ipotek-sigortasi-cozumunu/10320> (01 Mayıs 2019).

⁵²³ IRS 587, s.8.

⁵²⁴ IRS 547, “Casualties, Disasters and Thefts”, 2019, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p547.pdf> (25 Mayıs 2020), s.1-22.

⁵²⁵ Cherry Bekaert, “New Casualty Loss Rules Under TCJA”, 19 Eylül 2018, <https://www.cbh.com/guide/new-casualty-loss-rules-under-tcja/> (06 Mayıs 2019).

⁵²⁶ Jim Probasco, “Tax Deductions That Went Away This Year”, *Investopedia*, 25 Nisan 2019, <https://www.investopedia.com/tax-deductions-that-are-going-away-4582165> (05 Mayıs 2019).

⁵²⁷ IRS 547, s.1-22.

Örneğin; Z kişisine ait bir evin çatısı, 2018 yılında federal olarak ilan edilen bir felaketten (sigorta geri ödemeleri dikkate alındıktan sonra) dolaylı 60.000 dolarlık zarara uğramıştır. Evin toplam alanının %20 olan bir ofis için, indirim almaya yönelik şartlar yerine getirilmektedir. Çatının tüm evin bir parçası olduğu, ayrıca evin hem iş hem de kişisel amaçlar için kullanıldığı düşünülürse dolaylı harcama kapsamına girmektedir. Bu durumda evin bir bölümünün iş amaçlı kullanımına ilişkin indirim hesaplanırken sadece ticari kısım dikkate alınmakta ve indirim miktarı için evin bir bölümünün iş amaçlı kullanılan %20'lik kısmı esas alınmaktadır. Geçen yıl tespit edilen brüt gelir ise 100.000 dolardır. Bu durumda indirilebilir gider 1900 dolardır ($60.000\$ \times \%20 = 12.000\$ - 100\$$ (her zarar başına) - 10.000 (brüt gelirin %10'u) = $1900\$$). Bununla birlikte zarar, federal olarak ilan edilmiş bir doğal afetten kaynaklanmadıysa, Vergi İndirimleri ve İşler Kanunu'na göre indirilememektedir.⁵²⁸

Amortisman (dolaylı) - Evin iş için kullanılan kısmın aşınma ve yıpranma payını ifade eden bir indirim türüdür. Yükümlünün bulunduğu ev kendine aitse ve ticari kullanım için giderleri indirme hakkına sahipse; yükümlü amortisman için bir indirim talep edebilmektedir. Ancak arazinin maliyeti veya değeri amortize edilmemektedir. Mülkün satımında veya üzerinde tasarrufta bulunulması durumunda yapılan giderler indirilmektedir. Bu konu amortisman başlığı altında ayrıca incelenmiştir.

Kira (dolaylı) - Evin iş kullanımı için mülkün kiralanmasını ifade etmektedir. Eğer yükümlü evi kiralamışsa ve evin bir bölümünün iş amaçlı kullanım gereksinimlerini karşılıyorsa, ödediği kira bedelinin bir kısmını indirebilir. İndirimi hesaplamak için kira ödemeleri, evin iş amaçlı kullanılan alan yüzdesiyle çarpılmalıdır. Eğer yükümlü ev sahibi ise evin *adil kira değeri*⁵²⁹ (*fair rental value*) indirilmemektedir. Eğer iş sahibi kimse kiralık bir evde tek başına yaşıyor ve çalışıyorsa kira indirimini talep edebilir. Diğer taraftan limited veya anonim şirketin bir müdürü, yaptığı işi kiraladığı evde yapıyorsa işletmeden kira bedelini tahsil edebilir. Bu gider, söz konusu işletme için

⁵²⁸ Brady Ware, "Calculating Personal Casualty Losses", 2019, <https://www.bradyware.com/calculating-personal-casualty-losses/> (06 Mayıs 2019).

⁵²⁹ Piyasaya uygun kira değeri olup olarak ifade edilmektedir.

indirilebilir bir gider olurken; ev ofis kullanan bir mükellef için kişisel vergi beyannamesi üzerinde bir ev ofis indirimi olmaktadır.⁵³⁰

Sigorta (dolaylı) - Evin ticari kısmını kapsayan sigorta bedeli indirilmektedir. Bununla birlikte sigorta primi, vergi yılının bitimini kapsayan belli bir süre için teminat veriyorsa, vergi yılı için teminat veren prim kısmının sadece iş amaçlı kullanılan yüzdesel kısmı indirilmektedir. Bu sigorta daha çok ev ve içindeki eşyaları kapsayan sigortaları ifade etmektedir.⁵³¹ Diğer taraftan çalışanlara yönelik yapılan sağlık sigortası veya hayat sigortası da indirilmektedir. Ancak mükellefin kendisine ve ailesine yapmış olduğu hayat sigortası veya sağlık sigortası giderleri ayrı ayrı ve bazı sınırlamalar çerçevesinde indirilme tabi tutulmaktadır.⁵³²

Genel Onarım ve Bakım (doğrudan - dolaylı) – Onarım ve bakım, hem evin hem de iş amaçlı kullanılan alanın daha iyi koşullarda kullanılmasına imkân sağlamaktadır. Evin iş için kullanımına ilişkin onarım ve bakım maliyetleri indirilmektedir. Örneğin, bir fırın onarımı, tüm eve yarayan bir ödeme türüdür ve ortak onarım kapsamındadır. Evin %10'luk alanının iş amaçlı kullanıldığı varsayılırsa; fırın onarım maliyetinin %10'u indirilir. Duvar onarımı, zemin onarımı, boyama, duvar kâğıdı, kaplama, çatı ve olukları tamir etme ve sızıntıları onarma gibi örnekler ortak onarım kapsamındadır. Genel onarım ve bakım, evin geri kalanıyla birlikte belirli bir ofis alanında yapılırsa geçerli olmaktadır. Onarım ve bakım, sadece evin ofis alanına yapıldıysa (bir elektrik prizinin onarımı gibi), giderler tamamen indirilir. Eğer onarım ve bakım, ofis alanına yapılmayıp evin geri kalan kısmına yapılmışsa bu durumda indirim talep edilemez. Öte yandan, genel onarım ve bakım, bir sermaye gideri olduğu için çatı değiştirmek gibi iyileştirmelerde ise kabul edilmemektedir.⁵³³

Sabit İlave ve İyileştirmeler (doğrudan - dolaylı) - Sabit bir iyileştirme mülkün değerini arttırmakta, ömrünü uzatmakta veya farklı bir kullanım imkânı sunmaktadır. Elektrik/sıhhi tesisatı değiştirme, iç duvar kaplama, yeniden şekillendirme, yeni bir çatı veya ilave yapma gibi örnekler mülkün iyileştirilmesi kapsamındadır. İyileştirmeler

⁵³⁰ Booyesen, *Beginner Bookkeeping*.

⁵³¹ Booyesen, *Beginner Bookkeeping*.

⁵³² Brunelli, *The Balance Small Business*.

⁵³³ Booyesen, *Beginner Bookkeeping*.

düzenli onarım ve bakımı değil; sadece evin değerini artıran şeyleri içermektedir.⁵³⁴ Ancak onarımlar ve iyileştirmeler arasında dikkatli bir şekilde ayırım yapılması gerekmektedir. Onarımlar bazen kalıcı bir yenilik olarak değerlendirildiğinden indirim tabi tutulmamaktadır. Bu nedenle, iyileştirme ve onarım işlemlerinin birbirinden ayırt edilmesi oldukça önemlidir. Eve geniş bir tadilat veya restorasyonun bir parçası olarak onarım yapılması durumunda, yapılan işin tamamı iyileştirme olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan onarım ile iyileştirme ayrımında, gider kayıtlarının doğru tutulması önem arz etmektedir. Bu kayıtlar bir giderin, bir indirim mi veya yatırım mı olup olmadığına karar vermede yardımcı olmaktadır. Konuyla ilgili örnek aşağıda yer almaktadır;

Örneğin; X kişisi, eski bir evi satın alıp güzellik salonu olarak iki odayı ayarlamıştır. Tavanın ve duvarların sıvasını, boyasını, zeminini onarmış; bir dış kapı taktırmış, yeni kablo tesisatı, sıhhi tesisat ve diğer teçhizatları monte ettirmiştir. Normalde sıvalama, boya ve zemin işi, onarım kapsamına girmektedir. Diğer masraflar ise sabit ilave ve iyileştirmeler kapsamına girmektedir. Ancak yapılan iş, mülke yeni bir kullanım imkânı sağladığı için, yeniden şekillendirme işi iyileştirme kapsamında değerlendirilmekte ve maliyet mülkün değerine eklenmektedir. Dolayısıyla bu giderin bir kısmı onarım gideri olarak indirilmemektedir.

Güvenlik Sistemi (dolaylı) - Evdeki tüm kapıları ve pencereleri koruyan bir güvenlik sistemi kurulursa, sistemin bakımını yapmak ve izlemek için yapılan giderlerin ticari kısmı indirilmektedir. Ayrıca, evin bir bölümünün, iş amaçlı kullanımıyla ilgili güvenlik sisteminin maliyeti için bir amortisman indirimi yapılabilmektedir.

Yemek ve Toplantı Giderleri (dolaylı) - Yemek ve toplantı (eğlence) giderleri genellikle %50 oranında indirilmektedir. Bunlar, mükellefin bölgesindeki bir müşteriye ağırlama giderlerini veya iş seyahatindeyken yapılan yemek giderlerini kapsamaktadır.⁵³⁵

Faturalar (dolaylı) - Elektrik, gaz ve temizlik hizmetleri gibi giderler için yapılan masraflar, öncelikli olarak kişisel harcama olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte, evin bir bölümünün iş amaçlı kullanılması durumunda, bu giderlerin iş bölümüne

⁵³⁴Michele Cagan, “How to Calculate Depreciation for Your Home Office Deduction”, 15 Mart 2017, <https://michelecagancpa.com/blog/calculate-depreciation/> (15 Mayıs 2019).

⁵³⁵ Brunelli, *The Balance Small Business*.

ilişkin kısmı indirim tabi tutulmaktadır. Genel olarak indirim tabi tutulan iş bölümüne ait giderlerde, evin iş amaçlı kullanılan alan yüzdesi dikkate alınmaktadır. Ev sahipleri için bölgelerinde yapılan su, kanalizasyon, çöp temizleme gibi hizmetlere uygulanan oranların bir kısmı da indirim tabi tutulabilmektedir.⁵³⁶

3.1.2. Amortisman İndiriminin Tespiti

Amortisman (*depreciating*) indirimi, evin ticari amaç için kullanılan kısmın aşınma ve yıpranma payını ifade eden bir indirim türüdür. Bir mükellef, asıl işyeri niteliğinde olan ev ofisini düzenli ve özel olarak ticari amaçlar için kullanırsa, amortisman indirimi talep edebilmektedir.⁵³⁷ Ancak arazinin maliyeti veya değeri amortisman tabi tutulmamaktadır. Amortisman indirimi hesaplanmadan önce, aşağıdaki bilgilerin bilinmesi gerekmektedir;⁵³⁸

- ✓ Evin ticari amaçlı kullanılmaya başlandığı ay ve yıl,
- ✓ Evin iş için kullanılmaya başlandığı zamanda, evin (arazi hariç) düzeltme esası (*adjusted basis*) ve adil piyasa değeri (*fair market value*),
- ✓ İş için mülkü kullanmaya başlamadan önce ve sonra yapılan sabit ilave ve iyileştirmelerin (*permanent improvements*) maliyeti,
- ✓ Evin ticari amaçlı kullanılan yüzdesi dikkate alınmaktadır.

Amortisman indirimi için yukarıdaki hususların bilinmesi gerekmektedir. Evin ticari amaçlı kullanımına yönelik yüzdenin nasıl belirleneceği daha önce incelenmiştir. Evin iş amaçlı kullanılmaya başlandığı ay ve yılı belirledikten sonra, evin düzeltme esas ve adil piyasa değerinin belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca, ticari amaç için mülkü kullanmadan önce sabit ilave ve iyileştirmeler de, amortisman indiriminde dikkate alınmaktadır. Evin tespit değeri, adil piyasa değeri, sabit ilave ve iyileştirme kavramlarının tanımları aşağıda yer almaktadır.⁵³⁹

⁵³⁶ Booyesen, *Beginner Bookkeeping*.

⁵³⁷ Real-Estate-Owner, "Home Office Depreciation Deduction", <https://www.real-estate-owner.com/depreciation/home-office-depreciation/> (08 Mayıs 2019).

⁵³⁸ IRS 587, s.9.

⁵³⁹ IRS 587, s.9-10.

Evin düzeltme esası; genel olarak mülkün, (buna ek olarak sabit ilave ve iyileştirme maliyeti dâhil) önceki vergi yıllarında indirilen zarar veya amortismanlar düşüldükten sonra oluşan maliyeti ifade etmektedir. Aşağıdaki formül ile evin düzeltme esası bulunmaktadır;⁵⁴⁰

$$\text{Konut satın alma fiyatı} - \text{arazi değeri} - \text{iyileştirmeler} = \text{Tespit edilmiş değer}$$

Evin adil piyasa değeri; mülkün bir alıcı ile satıcı arasında değişen, satın almak ya da satmak zorunda olmadığı ve her ikisinin de gerekli tüm gerçekleri makul bir şekilde bildiği fiyat olarak tanımlanmaktadır. Daha kısa bir ifadeyle, bir alıcı ve satıcının piyasada genel kabul gören algılar doğrultusunda anlaşılabildiği bedeldir.⁵⁴¹ Benzer gayrimenkullerin satışı, (evin iş amaçlı olarak kullanılmaya başlandığı tarih hakkında) mülkün adil piyasa değerinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır.

Sabit ilave ve iyileştirmeler; Bir evin değerini artıran, faydalı ömrünü artıran veya yeni bir kullanım alanı oluşturan ve mülkün ayrılmaz bir parçası olan, kalıcı yapısal değişiklikler olarak tanımlanmaktadır. IRS sabit ilave ve iyileştirmeleri, onarımlardan ayrı tutmaktadır.⁵⁴² İyileştirmeler düzenli onarım ve bakımı değil; sadece evin değerini artıran şeyleri içermektedir.⁵⁴³ Bir evin, iş amaçlı kullanmaya başlamadan önce yapılan sabit ilave ve iyileştirmelerin maliyetleri mülkün miktarına eklenmesi gerekmektedir. Daha önce de açıklandığı gibi bu giderler evin maliyetinin bir parçası olarak amorti edilmektedir. Evi, iş amaçlı kullanmaya başladıktan sonra yapılan sabit ilave ve iyileştirmelerin maliyetleri (evinizin ticari kısmını etkileyen, örneğin yeni bir çatı gibi) için ayrı ayrı amorti edilmesi gerekmektedir. Sabit ilave ve iyileştirmelerin maliyetleri iş için kullanılan alan yüzdesi ile çarpılmakta ve eğer kullanılan ev, iyileştirme ile aynı zamanda iş için kullanılmaya başlandıysa, eve uygulanacak faydalı ömür süresi (*recovery period - useful life*) boyunca amortisman uygulanmaktadır. Diğer taraftan sabit kıymet üzerindeki amortisman, indirilebilir bir gider olarak kabul edilmektedir. Amortisman,

⁵⁴⁰ Cagan, “How to Calculate Depreciation for Your Home Office Deduction”.

⁵⁴¹ Tapu, “Adil Piyasa Değeri Nedir? (Fair Market Value)”, <https://www.tapu.com/blog/adil-piyasa-degeri-nedir-fair-market-value> (25 Mayıs 2020).

⁵⁴² The Law Dictionary, “What is Permanent Improvement”, <https://thelawdictionary.org/permanent-improvement/> (09 Mayıs 2019).

⁵⁴³ Cagan, “How to Calculate Depreciation for Your Home Office Deduction”.

sabit kıymetin yıpranma ve aşınma nedeniyle yıllık olarak değerinin azaltılmasını ifade etmekte ve varlığın ömrü boyunca bu işlem devam etmektedir.⁵⁴⁴

Evin ticari amaç için kullanılan alanı, amortismanına tabi bir işletme varlığı olarak kabul edildiğinden amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu durum, evin ticari amaç için kullanılan kısmın maliyetinin, 39 yıl boyunca indirilebileceği anlamına gelmektedir. IRS ev ofisi, 39 yıl boyunca faydalı bir ömre sahip olan ticari bir mülkmüş gibi kabul etmektedir. Ev ofis amortismanı neredeyse her zaman 39 yıllık faydalı ömür süresi kullanılarak hesaplanmaktadır.⁵⁴⁵

Amortisman indirimini hesaplamak için, öncelikle evin amortismanına tabi tutulan kısmının (*amortisman miktarı - depreciable basis*) hesaplanması gerekmektedir. Amortisman miktarı, iş için kullanılan evin yüzdesini, aşağıdakilerin küçüğüyle çarpmak suretiyle hesaplanmaktadır;⁵⁴⁶

- ✓ İş için evin kullanılmaya başlandığı tarihteki evin (arazi hariç) tespit edilmiş miktarı,
- ✓ İş için evin kullanılmaya başladığı tarihteki evin (arazi hariç) adil piyasa değeri,

Bir ev 2019'dan önce ticari amaç için kullanılmaya başlanmışsa, geçmiş vergi yıllarında kullanılan aynı amortisman yönteminin kullanılması gerekmektedir. Ancak, bir önceki yılda basitleştirilmiş yöntem kullanılarak evin ticari kullanımı için indirim hesaplanırsa, Modifiye Hızlandırılmış Maliyet Geri Kazanım Sistemi (*Modified Accelerated Cost Recovery System-MACRS*) olarak adlandırılan MACRS-39 amortisman tablosunun kullanılması gerekmektedir. Eğer aynı ev, 2019 yılında ilk kez iş için kullanılmaya başlanmışsa, ticari kısmın, MACRS kapsamında konut dışı mülk olarak amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. MACRS kapsamında konut dışı gayrimenkuller, 39 yıl boyunca normal amortisman yöntemi (*sabit yüzdesel yöntem - straight-line method*) kullanarak amortismanına tabi tutulmaktadır.⁵⁴⁷

⁵⁴⁴ Booysen, *Beginner Bookkeeping*.

⁵⁴⁵ Real-Estate-Owner, "Home Office Depreciation Deduction".

⁵⁴⁶ IRS 587, s.9.

⁵⁴⁷ IRS 587, s.9.

IRS'ye göre, ev ofis, normal amortisman yöntemi (*sabit yüzdesel yöntem - straight-line method*) kullanılarak 39 yıl boyunca amorti edilen ikamete mahsus olmayan bir mülk olarak kabul edilmektedir. Esas olarak, adil piyasa değerinden veya düzeltme esasından hangisi daha küçükse o rakam, 39'a bölünmekte ve çıkan rakam yıllık amortismanı göstermektedir. Rakamın farklı olduğu tek zaman, ev ofisin amortisman gideri aldığı ilk yıl olmaktadır. Burada, adil piyasa değerinden veya düzeltme esasından hangisi daha küçükse o rakam, ofis alanı ile çarpılmakta ve çıkan rakam MACRS 39'a göre belirtilen yüzde ile çarpılmaktadır. Çıkan rakam amortisman indirim miktarını belirlemektedir. Daha sonra, evde çalışmaya başlanılan ay esas alınarak IRS tablosu kullanılmaktadır. Ev ofisin kullanılmaya başlandığı ayın yanındaki listelenen yüzde seçilmektedir. Bu yüzdelere IRS web sitesinden doğrudan gelmektedir ve sadece ev ofis indirimi alınan ilk yıl için geçerli olmaktadır.⁵⁴⁸ Evin ticari kısmının amortisman miktarı, evin ticari amaç için kullanıldığı ilk ayın yüzdesi ile çarpılmaktadır. Konuyla ilgili örnekler aşağıda yer almaktadır;⁵⁴⁹

Tablo 9
39 Yıl Boyunca Konut Dışı Gayrimenkul Mülkiyeti İçin MACRS Yüzde Tablosu

İş için Kullanılan İlk Ay	Kullanılacak Yüzde
1	%2.461
2	%2.247
3	%2.033
4	%1.819
5	%1.605
6	%1.391
7	%1.177
8	%0.963
9	%0.749
10	%0.535
11	%0.321
12	%0.107

Kaynak: IRS 587, s.9-10.

Örnek 1: Mayıs ayında X kişisi müşterileri ile görüşmek için şahsi ve düzenli olarak evinde bir odayı kullanmaya başlamıştır. Bu oda, evin alan ölçüsünün % 8'ini oluşturmaktadır. 2005 yılında evini 125.000\$ satın almıştır. X kişisi, ev için (arazi hariç)

⁵⁴⁸ Cagan, "How to Calculate Depreciation for Your Home Office Deduction".

⁵⁴⁹ IRS 587, s.9-10.

tespit edilmiş miktarın 115.000\$ dolar olduğunu emlak vergisi kayıtlarından tespit etmiştir. Mayıs ayında evin adil piyasa değeri 165.000\$'dır. X kişisi tespit edilmiş miktara göre (adil piyasa değerinden daha düşük olan) 115,000\$'ı %8 ile çarpmaktadır. Evin iş için kullanılan kısmın amortisman miktarı 9.200\$'dır. X kişisi takvim yılı esasına göre beyannamesini sunmaktadır. Mayıs, vergi yılının 5. ayıdır. 9.200\$ tutarındaki amortisman miktarını, tablodaki 5. ayın yüzdesi ile çarpmaktadır. Amortisman indirimi 147.66\$ olarak tespit edilmektedir.

Örnek 2: Y kişisi, Nisan 2016'da bir ev ofisi kullanmaya başlamıştır. Evini 220.000\$ satın almıştır. Mülkiyet değerlendirmesine göre arazinin değeri 10.000\$'dır. Y kişisi, herhangi bir iyileştirme yapmamış veya herhangi olağanüstü bir zarar yaşamamıştır. Bölgesinde yer alan benzer kasaba evleri Nisan ayında yaklaşık 250.000\$ satılmıştır. Ev ofisi, 120 ft² iken bütün evin alan ölçüsü ise 1200 ft²'dir. Y kişinin;

$$\text{Tespit edilmiş değer: } 220.000\$ (\text{alış}) - 10.000\$ (\text{arazi değeri}) - 0 (\text{iyileştirmeler}) = 210.000\$$$

$$\text{Tespit edilmiş değer (210.000\$)} < \text{Adil piyasa değeri (250.000\$)}$$

$$\text{Ev ofis ticari alan yüzdesi: } 120/1200 = \%10 \times 3.819.90 (210.000\$ \times \%1.819) = 381.99\$$$

Tespit edilmiş değer (210.000\$), adil piyasa değerine (250.000\$) göre daha düşük olduğu için hesaplamada tespit edilmiş değer dikkate alınmaktadır. Y kişisi, Nisan ayında ev ofisini kullanmaya başladığına göre IRS tablosundan belirlenen Nisan ayı yüzdesi (%1.819) ile tespit edilmiş değer (210.000\$) çarpılmaktadır. Çıkan rakam 2016 için toplam amortisman miktarını vermektedir. Ardından Y kişisi toplam amortismanı ev ofis alan yüzdesi ile çarpmaktadır. Bu işe başlanan ilk yıl için geçerli olan amortisman indirimidir. Ancak gelecek yıl ve bu ev ofisi kullandığı tüm yıllar boyunca toplam amortisman miktarı 5.384.62\$ (210.000\$ / 39 yıl) olmaktadır. Dolayısıyla Y kişisi her yıl 538.46\$ (5.384.62 x % 10) amortisman indirimi almaktadır.⁵⁵⁰

⁵⁵⁰ Cagan, "How to Calculate Depreciation for Your Home Office Deduction".

3.1.3. İndirim Sınırı ve Devir Durumu

Evin ticari amaçlı kullanımından elde edilen brüt gelir, toplam iş giderlerine eşitse veya bu miktarı aşarsa (amortisman dahil), evin iş amaçlı kullanımına ilişkin tüm iş giderleri indirilmektedir. Evin iş amaçlı kullanımından elde edilen brüt gelir, toplam iş giderlerinden daha az ise, evin ticari kullanımı için belirli giderlerin indirimi sınırlı olmaktadır.⁵⁵¹ Mükelleflerin brüt gelirlerinden ne kadar indirim yapabileceğini belirlemede, aşağıda adım adım belirtilen süreçler yardımcı olmaktadır;⁵⁵²

- ✓ Ev ofisin vergilendirilecek alan yüzdesi belirlenmektedir. Örneğin; evde on oda varsa ve ev ofisi için bir oda kullanılıyorsa, vergilendirilecek ev ofis alanı %10 olarak belirlenmektedir.
- ✓ İşletmenin yıllık brüt geliri tespit edilmektedir.
- ✓ Bir ev ofis kullanımı olmasa bile ipotek faizi, ipotek sigortası, emlak vergileri ve olağanüstü zararlar indirilmektedir. Ancak ev ofiste indirim miktarı, ev ofisin yüzdelik kısmı esas alınarak yapılmaktadır. Ev ofis alanı %10 ise her giderin sadece %10'luk kısmı indirilmektedir.
- ✓ Faaliyetle ilgili ticari giderlerin ise %100'ü indirilmektedir. Bunlar, ikinci telefon hattı, ofis malzemeleri ve ekipman üzerindeki amortisman gibi doğrudan işle ilgili olan giderlerdir. Bu tür giderlerin tamamı indirime tabi tutulmaktadır.
- ✓ Bu aşamadan sonra kalan tutar kesinti limitini vermektedir.
- ✓ Kesinti sınırı belirlendikten sonra diğer ticari giderler indirilmektedir. Bu giderler onarım, sigorta, fatura ve amortismanı içermektedir. Amortisman, en son indirilmektedir. Yine ev ofis alanını %10 olarak esas alırsak, bu giderlerin sadece %10'luk kısmının indirilmesi gerekmektedir.
- ✓ Eğer giderler indirim limitinden daha fazla ise kalan giderler bir sonraki vergi yılına aktarılmaktadır. Ancak gelecek yıla devredilen her gider, indirim limitine tabi olması gerekmektedir.

⁵⁵¹ IRS 587, s.10.

⁵⁵² Eberlin, *The Balance Small Business*.

Konunun daha iyi anlaşılması adına, aşağıda ev ofisin kesinti limitini belirlemek için gelir ve giderlerin yukarıdaki süreçler doğrultusunda nasıl kullanılacağına dair bir örnek verilmektedir;⁵⁵³

Örnek: Evin %20'si iş amaçlı kullanılmaktadır (evin işyeri kullanımı için giderlerin indirilmesine yönelik şartları karşıladığı varsayılarak). 2019'da ticari giderler ve evin ticari kullanımı için yapılan giderler brüt gelirden aşağıdaki gibi sırayla indirilmektedir.

İşten elde edilen brüt gelir 6000\$

Eksi:

- ✓ İndirilebilir ipotek faizi ve emlak vergisi (% 20) 3.000\$
- ✓ Evin kişisel kullanımı ile ilgili olmayan ticari giderler (% 100)
(iş telefonu, sarf malzemeleri ve ekipman üzerinde amortisman) 2.000\$

Kesinti limiti 1.000\$

Evin ticari kullanımında indirilebilen diğer giderler:

- ✓ Bakım/onarım, sigorta ve faturalar (% 20) 800\$
- ✓ Kesilen Amortisman (% 20 = 1,600\$ izin verilir, ancak kesinti
- ✓ limitinin dengesine tabidir) 200\$

İndirim limitine kadar olan diğer masraflar 1.000\$

2020'ye amortisman aktarımı (1,600\$ - 200\$)

(2020'de kesinti limitine tabidir)1,400\$

İndirilebilir ipotek faizi ve emlak vergileri (3.000\$) brüt gelirden indirilmektedir. Ayrıca evin kişisel kullanımı ile ilgili olmayan ticari giderlerin tamamı da (2.000\$) indirilmektedir. Böylece kesinti limitine ulaşılmaktadır. Buna ek olarak, bakım/onarım, sigorta ve faturalar için yapılan giderlerin ev ofis alanı kadar (%20) olan kısım indirilmektedir. Evin, işyeri kullanımına ilişkin amortisman indirimi, kesinti limitinden dolayı 200\$ (1.000\$ - 800\$ = 200\$) ile sınırlı olmaktadır. Bu nedenle 2019 için 200\$'lık amortisman indirimi yapılmaktadır. Geriye kalan amortisman miktarı (1.400\$) 2020 yılında kesinti limitine tabi olarak, devredilmektedir ve 2020 amortisman indirimine eklenebilmektedir.

⁵⁵³ IRS 587, s.10.

İndirimler cari yılın sınırından daha yüksekse, fazlalık; fiili giderlerin kullanıldığı sonraki yıla devredilmektedir. Bu giderler, o yıl boyunca aynı evde kalıp kalmamanıza bağlı olmayıp, o yıl için kesinti limitine tabi olmaktadır. Diğer taraftan ofisteki brüt gelirin bir kısmı evin bir bölümünün ticari kullanımından geliyorsa ve bir kısmı başka bir ev ofisten geliyorsa, kesinti limiti hesaplanmadan önce evin ticari kullanımından elde edilen brüt gelir kısmının belirlenmesi gerekmektedir. Bu tespit yapılırken, her bir bölgede harcanan zamanı, her bir bölgede yapılan ticari yatırımı ve diğer konu ile ilgili durumları ve koşulları göz önünde bulundurmak gerekmektedir.⁵⁵⁴

3.2. Basitleştirilmiş İndirim Yöntemi

IRS 2013 yılından itibaren mükelleflere, evlerin ticari kullanımına yönelik indirimleri hesaplamada kolaylık sağlaması için ikinci bir seçenek olarak basitleştirilmiş yöntemi sunmaktadır.⁵⁵⁵ Bu yöntem, Milli Gelirler Yasası'nın bölüm 280A şartlarının yerine getirilmesi amacıyla fiili giderlerin hesaplanması, tahsisi ve ispatlanmasına yönelik bir alternatif oluşturmaktadır. Bir vergi mükellefi bu yöntemle ev ofis olarak kullanılan alanı sabit bir oranla çarparak vergilendirilebilir yıl içinde evin iş kullanımına ilişkin indirilebilir giderlerin miktarını belirleyebilmektedir.⁵⁵⁶ Basitleştirilmiş yöntemin genel olarak esasları aşağıda belirtilmektedir;⁵⁵⁷

- ✓ Evde, iş için kullanılan alanın her ft²'sine, 5\$ tutarında⁵⁵⁸ en fazla 300ft² olması şartıyla standart bir indirim yapılmaktadır.
- ✓ A çizelgesinde⁵⁵⁹ talep edilen evle ilgili kalem kalem izin verilen giderler indirilmektedir (Örneğin: İpotek faizi, emlak vergileri gibi).
- ✓ Basitleştirilmiş yöntemin kullanıldığı yıllar boyunca ev amortisman indirimi veya daha sonra amortisman alınmamaktadır.

⁵⁵⁴ IRS 587, s.11.

⁵⁵⁵ IRS, "Simplified Option for Home Office Deduction", 03 Temmuz 2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/simplified-option-for-home-office-deduction> (30 Ocak 2019).

⁵⁵⁶ IRS, "Examination of Returns and Claims...".

⁵⁵⁷ IRS, "Simplified Option for Home Office Deduction".

⁵⁵⁸ IRS bu oranı gerekli gördüğü zaman güncelleyeceğini belirtmektedir.

⁵⁵⁹ IRS, Schedule A, 2019, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040sa.pdf> (11 Mayıs 2020).

Güvenli liman yöntemi olarak da bilinen basitleştirilmiş yöntemde indirim miktarı, iş için kullanılan alanın, önceden belirlenen bir oran ile (5\$) çarpılması sonucu hesaplanmaktadır. Güncel olarak indirim miktarında öngörülen oran 5\$ olarak belirlenmiştir. Bu oran IRS tarafından gerekli görülmesi durumunda güncellenmektedir. Diğer taraftan İndirim miktarı, 1500\$ (300 x 5\$) ile sınırlı tutulmakta ve indirimi hesaplamak için kullanılan alanın maksimum 300 ft² (yaklaşık 28 m²) olması gerekmektedir.⁵⁶⁰

Ayrıca bu yöntemde faturalar, kira, ipotek ödemeleri, emlak vergileri veya olağanüstü zararlar gibi ev ofis giderleri için kayıt tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Yine normal yöntemde evin ticari kullanımına yönelik yapılan giderleri göstermek için doldurulması gereken formun (Form 8829⁵⁶¹) bu yöntemde doldurulmasına gerek bulunmamaktadır. Diğer taraftan bu yöntemde ev ofis indirimi hak kazanmaya ilişkin tüm kuralların hala geçerli olduğu kabul edilmektedir.⁵⁶²

Normal yöntem, ev ofis sahipleri için karmaşık ve külfetli olan bazı hesaplama, tahsis ve ispatlama gerekliliklerine sahip olmaktadır. Ancak bu yeni basitleştirilmiş seçenek, nitelikli bir vergi mükellefinin fiili giderlerini belirlemek yerine ofis alanı olarak izin verilen m²/ft² ile kanunda belirtilen bir oranın çarpılmasını sağlayarak mükellef üzerinde evrak işlerini ve kayıt tutma yükümlülüğünü önemli ölçüde azaltmaktadır.⁵⁶³

Bir anlamda bu yöntem, bir ev ofisi indirimi talep etmenin basitleştirilmiş yolunu ifade etmektedir. Diğer taraftan bir ev ofis için indirim talebinde bulunabilme kriterlerini değiştirmedigi gibi;⁵⁶⁴ mükelleflere kolaylık sağlamak ve zaman kazandırmaktadır. Ayrıca bu yöntem mükelleflere indirimi nasıl talep edebileceklerini, nasıl hesaplayabileceklerini ve nasıl kayıt tutma gerekliliğini⁵⁶⁵ basitleştirmektedir. Bu

⁵⁶⁰ Tax Information Center, (Home Office Safe Harbor Deduction), *H&R Block*.

⁵⁶¹ IRS, Form 8829, 2019, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8829.pdf> (10 Mayıs 2020).

⁵⁶² Fishman, (The Simplified Home Office Deduction), *NOLO*.

⁵⁶³ IRS, “*Home Office Deduction*”.

⁵⁶⁴ IRS, “*Simplified Option for Home Office Deduction*”.

⁵⁶⁵ IRS, “*Simplified Option for Home Office Deduction*”.

yöntemin kullanılmasıyla birlikte indirilebilir giderler A çizelgesi üzerinden tamamen indirilmektedir.⁵⁶⁶

Bu kapsamda basitleştirilmiş yöntem her ne kadar mükellefler için kolaylık sağlasa da; indirim yıl olarak 1500\$ ile sınırlandırılması mükelleflerin daha fazla indirim alma hakkına engel olmaktadır. Bu anlamda, mükelleflerin indirimlerini hesaplarken her iki yöntemi de deneyerek en büyük indirim imkânı veren yöntemi kullanmaları gerekmektedir. Normal yöntemde, basitleştirilmiş yönteme göre daha fazla kayıt tutulmaktadır. Bu kapsamda gerekli hesaplamaları yapmak veya formu doldurmak zor olsa da; bu zorlukları giderebilme adına oluşturulan muhasebe programları mükelleflere kolaylık sağlamaktadır.⁵⁶⁷ Aşağıda bu yönteme ilişkin önemli hususlar belirtilmektedir;⁵⁶⁸

- ✓ Bu yöntem, bir ev ofis kesinti talebinde bulunabilecek kriterleri değiştirmemektedir. Yalnızca izin verilen kesinti için hesaplama ve kayıt tutma gereksinimlerini basitleştirmektedir.⁵⁶⁹
- ✓ Evin nitelikli iş kullanımıyla ilgili fiili giderler indirilmemektedir.⁵⁷⁰
- ✓ Bu yöntemi kullanan mükellefler ev ofisleri için amortisman indirimi talep edememektedir.⁵⁷¹
- ✓ İndirim miktarı ev ofisten elde edilen brüt geliri aşamaz; başka bir deyişle indirim, iş amaçlı bir vergi kaybı oluşturmak için kullanılamaz.⁵⁷²
- ✓ Basitleştirilmiş yöntem kullanılırken, evin nitelikli iş kullanımı olup olmadığına bakılmaksızın ev kullanımıyla ilgili olan iş giderleri, kişisel giderler olarak değerlendirilir. Bu giderler arasında ipotek faizi, emlak vergileri ve olağanüstü zararlar yer almaktadır. Bunlar A çizelgesinde madde madde belirtilen indirimler olarak talep edilirken; normal yöntemde olduğu

⁵⁶⁶ Tax Information Center, (All You Need to Know About...), *H&R Block*.

⁵⁶⁷ Fishman, (The Simplified Home Office Deduction), *NOLO*.

⁵⁶⁸ IRS 587, s.10-11.

⁵⁶⁹ Mary Sunderland, "Simplified Home Office Deduction", <https://sunderlandtax.net/files/Simplified-Home-Office.pdf> (15 Mayıs 2019).

⁵⁷⁰ Jean Murray, "Simplified Home Office Deduction Option Explained", *The Balance Small Business*, 6 Mart 2018, <https://www.thebalancesmb.com/simplified-home-office-deduction-option-explained-398580> (13 Mayıs 2019).

⁵⁷¹ Fishman, (The Simplified Home Office Deduction), *NOLO*.

⁵⁷² Murray, (Simplified Home Office Deduction Option Explained), *The Balance Small Business*.

gibi kişisel ve ticari kullanım olarak tahsis edilmemektedir.⁵⁷³ Diğer taraftan, reklamcılık, sarf malzemeleri ve ücretler gibi ev işiyle ilgili olmayan diğer normal ticari giderler ev eksenli olmayan tüm ticari işlerde indirildiği gibi bu yöntemde de tamamen indirim tabi tutulmaktadır.⁵⁷⁴

- ✓ Bir evde, indirim için birden fazla nitelikli iş yürütülüyorsa, basitleştirilmiş yöntemi kullanma seçimi, o evdeki tüm nitelikli iş kullanımları için geçerli olmaktadır. Ayrıca tüm iş alanları için maksimum alan 300 ft² ile sınırlandırılmaktadır. Nitelikli iş kullanımlarının arasında kullanılan fiili alan ölçülerinin, makul bir şekilde tahsis edilmesi gerekmektedir. Nitelikli iş kullanımına, gerçekte bu iş için kullanılan alandan daha fazla m²/ft² tahsis edilmemelidir.
- ✓ Bir vergi yılı boyunca nitelikli bir iş için birden fazla ev kullanıyorsa (örneğin; yıl içinde taşınma gibi), basitleştirilmiş yöntem, yalnızca evlerden biri için kullanılmaktadır. Diğer evler için normal yöntemin kullanılarak indirim yapılması gerekmektedir.⁵⁷⁵

Neticede bu yöntem, normal yönteme göre basit olması nedeniyle daha iyi gibi görünse de her basit olanın daha iyi olmayacağı durumlarda bulunmaktadır.⁵⁷⁶ Bu yöntemde bir mükellefin talep edebileceği maksimum indirim miktarı 1.500\$ olarak belirlenmektedir. Bu sınır mükelleflere, evin kullanımıyla ilgili olmayan ticari giderlerin fazlasını talep etme hakkına izin vermemektedir. Bu gelir sınırlamasıyla indirime izin verilmeyen herhangi bir miktar kaybedilmektedir. Üstelik başka bir vergi yılına gelir dengesini sağlamak adına devir işlemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla mükelleflerinin, indirimlerini hesaplarken her iki yöntemi de deneyerek en büyük indirim imkânı veren yöntemi kullanmaları vergi tasarrufu bakımından avantajlı olmaktadır.⁵⁷⁷

⁵⁷³ Fishman, (The Simplified Home Office Deduction), *NOLO*.

⁵⁷⁴ Murray, (Simplified Home Office Deduction Option Explained), *The Balance Small Business*.

⁵⁷⁵ Sally P. Schreiber, "Simplified Home-Office Deduction Safe Harbor Announced", **Journal of Accountancy**, 15 Ocak 2013, <https://www.journalofaccountancy.com/news/2013/jan/20137191.html> (15 Mayıs 2013).

⁵⁷⁶ Wolters Kluwer, "Should I Use the Simplified Home Office Deduction?", *Federal Taxes*, <https://www.bizfilings.com/toolkit/research-topics/managing-your-taxes/federal-taxes/should-i-use-the-simplified-home-office-deduction> (13 Mayıs 2019).

⁵⁷⁷ Kluwer, (Should I Use the Simplified Home Office Deduction), *Federal Taxes*.

3.2.1. Amortisman İndiriminin Tespiti

Ev ofis amortismanı, evin ticari amaç için kullanılan kısmın aşınma ve yıpranma payına yönelik bir indirim sağlamaktadır. Bir mükellef, ev ofisi düzenli ve özel olarak ticari amaçlar için kullanırsa ve ev ofisi asıl işyeri niteliğinde ise, amortisman indirimi talep edebilmektedir. Evin ticari amaç için kullanılan alanı, amortisman tabi bir işletme varlığı olduğundan amortisman tabi tutulmaktadır.⁵⁷⁸ Ancak normal yöntemin aksine basitleştirilmiş yöntemde, evin iş kısmı için izin verilen amortisman indirimi, bir yıl boyunca sıfır olarak kabul edilmektedir.⁵⁷⁹

Basitleştirilmiş yöntemde, evin ticari kullanımı için bölüm 179⁵⁸⁰ giderleri veya herhangi bir amortisman indirilmemektedir. Bir sonraki dönemde normal yönteme geçilirse, evin ticari kullanımı için amortisman indirimi MACRS amortisman tablosuna göre hesaplanmaktadır. Ayrıca bu yöntemde, ev kullanımıyla ilgili olmayan ticari giderler hariç, iş için herhangi bir fiili gider de indirilmemektedir.⁵⁸¹

3.2.2. İndirim Sınırı ve Devir Durumu

Basitleştirilmiş yöntemde, evin ticari kullanımı için yapılan kesinti, evin nitelikli iş kullanımından elde edilen brüt gelire eşit bir tutarla sınırlı olmaktadır. Bu yöntemde iş giderleri, evin nitelikli iş kullanımından elde edilen brüt gelir miktarını aşmamakta ve bir vergi mükellefi indirim fazlalığını bir sonraki vergi yılına devredememektedir.⁵⁸² Bir önceki yıl içinde evin iş kullanımı için kesinti yapmak üzere normal yöntem kullanıldıysa ve indirim miktarı sınırlıysa, basitleştirilmiş yöntem kullanılarak kesintinin hesaplandığı bir yıl boyunca önceki yıldan devredilen izin verilmeyen miktar indirilememektedir. Bunun yerine, indirimi hesaplamak için fiili harcamaların kullanıldığı gelecek yılda, izin verilmeyen tutarın bir sonraki yıla aktarımı devam etmektedir.⁵⁸³ Dolayısıyla

⁵⁷⁸ Real-Estate-Owner, "Home Office Depreciation Deduction".

⁵⁷⁹ IRS 587, s.10.

⁵⁸⁰ "Nitelikli iş kullanımında, evin bir kısmı için herhangi bir amortisman veya bölüm 179 giderleri indirilmemekle birlikte, yine de işte kullanılan diğer varlıklar (örneğin, mobilya ve teçhizat) üzerinden bölüm 179 gider indirimi veya amortisman talep edilebilmektedir" (IRS 587, s.10). Bu konu ilerleyen bölümlerde ayrı başlık altında incelenmiştir.

⁵⁸¹ IRS 587, s.10.

⁵⁸² Schreiber, *Journal of Accountancy*.

⁵⁸³ IRS 587, s.10.

basitleştirilmiş yöntemde yer alan devir işlemine ilişkin bu sınırlamada, vergi mükelleflerinin kesinti kaybetmeyeceklerinden emin olmak için bu yöntemi seçmeden önce dikkatli davranmaları gerekmektedir.⁵⁸⁴ Basitleştirilmiş yöntemi kullanarak bir evin iş kullanımında indirimi hesaplamak için, evdeki her nitelikli iş kullanımı için aşağıdaki bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır;⁵⁸⁵

✓ Evde işin yürütülmesinde izin verilen alan: Çoğu durumda, izin verilen alan, bir işin yürütülmesi için kullanılan evin gerçek alanından (m^2/ft^2) daha küçük olabilmekte ve yaklaşık 300 ft^2 ile sınırlı tutulmaktadır. İzin verilen alana ilişkin önemli hususlar ve konuya ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır;

- Eğer iş, mükellefin eşi ile birlikte, bir ortak girişim olarak gerçekleştiriliyorsa ya da işin kullanıldığı alan, başka bir nitelikli iş kullanımıyla paylaşılıyorsa veya yıl esnasında değiştirildiyse, izin verilen alan bu tür durumlarda daha küçük olabilmektedir. Ayrıca, yıl içinde alan değişmesi durumunda veya evde tüm yıl boyunca iş yürütülemiyorsa; her ay için, işin yürütüldüğü gün sayısının ve kullanımına izin verilen alanın bilinmesi gerekmektedir.
- Eğer aynı ev, indirimi hak eden bir işi yapan başka biriyle paylaşılıyorsa (örneğin oda arkadaşları veya eşler gibi), her birinin kendi seçimini yapması gerekmektedir. Her biri basitleştirilmiş yöntemi kullanarak izin verilen alanı ayrı ayrı hesaplayabilmektedir. Ancak evin aynı bölümü nitelikli iş kullanımı için kabul edilmemekte ve her biri arasında kullanılan fiili alanın bölünmesi gerekmektedir.⁵⁸⁶ Ayrıca kesintiyi hesaplamak için aynı m^2/ft^2 'ye sahip olma şartı da bulunmamaktadır. Bu tür durumlarda çalışanla diğer kişi arasında paylaşılan alanın makul bir şekilde tahsis edilmesi gerekmektedir.⁵⁸⁷

⁵⁸⁴ Schreiber, *Journal of Accountancy*.

⁵⁸⁵ IRS 587, s.11-12.

⁵⁸⁶ Schreiber, *Journal of Accountancy*.

⁵⁸⁷ Örneğin; X kişisi ve Y kişisi oda arkadaşlarıdır. X kişisi nitelikli iş kullanımı için evin yaklaşık 300 ft^2 'sini (28 m^2) kullanmaktadır. Y kişisi, ayrı nitelikli bir iş kullanımı için evin yaklaşık 200 ft^2 'sini (19 m^2) kullanmaktadır. Nitelikli iş kullanımı için yaklaşık 100 ft^2 (10 m^2) paylaşılmaktadır. Paylaşılmayan bölümlerin yanı sıra, X kişisi ve Y kişisi de 100 ft^2 'den (10 m^2) 50 ft^2 'sini (5 m^2) talep edebilmekte ya da aralarındaki 100 ft^2 'yi (10 m^2) makul bir şekilde bölebilmektedirler. Eğer eşit olarak bölünürse, X kişisi basitleştirilmiş yöntemi kullanarak yaklaşık 250 ft^2 'yi (24 m^2) talep edebilmekte ve Y kişisi ise yaklaşık 150 ft^2 'yi (14 m^2) talep edebilmektedir (IRS 587, s.12).

- Basitleştirilmiş yöntem, kiralama kullanımı için geçerli değildir. İndirimi kaldıran bir kiralık kullanım olması durumunda, normal yöntemin kullanılması gerekmektedir. İndirimi hak eden kiralık kullanımda fiili giderler dikkate alınmaktadır. Kiralama kullanımı ve nitelikli iş kullanımı aynı alanı paylaşıyorsa, iki kullanım arasında kullanılan gerçek alanın ayrılması gerekmektedir. Kiralanan kullanım için indirim hesaplamada kullanılan alan, nitelikli iş kullanımı için indirim hesaplamada (aynı alan) kullanılmamaktadır.
- Nitelikli iş kullanımı, yılın bir kısmı için yapılıyorsa (örneğin, mevsimlik iş, yıl içinde başlayan bir işletme veya yıl içinde taşınma gibi) veya nitelikli iş kullanımında alan ölçüsü değiştirildiyse bu tür durumlarda indirim tutarı aylık ortalama izin verilen alan ölçüsü ile sınırlı olmaktadır. Her ay için kullanıma izin verilen alan ölçüsü (m^2/ft^2) miktarını ekleyerek ve toplamı 12'ye bölerek, ortalama aylık izin verilen alan ölçüsü hesaplanmaktadır. Aylık ortalama izin verilen alan ölçüsü belirlenirken, herhangi bir ay için hesaplamada yaklaşık 300 ft^2 'den fazlası dikkate alınmamaktadır. Ayrıca, iş kullanımı bir ayda 15 günden az ise, o ay için – 0 – kabul edilmesi gerekmektedir.

Örnek 1: X kişisi, gelir vergisi beyannamesini takvim yılı esasına göre vermektedir. 20 Temmuz'da, nitelikli iş kullanımı için evinin 420 ft^2 'sini kullanmaya başlamıştır. Yıl sonuna kadar 420 ft^2 'yi kullanmaya devam etmiştir. Aylık ortalama izin verilebilir alan ölçüsü ise, her ay için Ağustos ayından Aralık ayına kadar olan ortalama 300 ft^2 kullanıldığı düşünüldüğünde ve yılın ay sayısına bölündüğünde 125 ft^2 olduğu tespit edilmektedir.

$$(0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0 + 300 + 300 + 300 + 300 + 300) / 12 = 125 \text{ ft}^2$$

Örnek 2: Y kişisi, bir takvim yılı içerisinde gelir vergisi beyannamesini vermektedir. 20 Nisan'da, nitelikli iş kullanımı için evinin 100 ft^2 'sini kullanmaya başlamıştır. 5 Ağustos'ta, nitelikli kullanım alanını 330 ft^2 'ye çıkarmıştır. Y kişisi, yılsonuna kadar 330 ft^2 'yi kullanmaya devam etmiştir. Aylık ortalama izin verilebilir alan ölçüsü, Mayıs ile Temmuz arasında 100 ft^2 ve Ağustos ile Aralık ayları arasında 300 ft^2 olduğu düşünülürse ve yılın ay sayısına bölündüğünde alan yaklaşık 150 ft^2 olduğu tespit edilmektedir.

$$(0 + 0 + 0 + 0 + 100 + 100 + 100 + 300 + 300 + 300 + 300 + 300) / 12 = 150 \text{ ft}^2$$

Örnek 3: Z kişisi, gelir vergisi beyannamesini takvim yılı esasına göre vermektedir. 1 Ocak - 16 Temmuz tarihleri arasında nitelikli iş kullanımı için evinin 300 ft²'sini kullanmıştır. 17 Temmuz'da Z kişisi yeni bir eve taşınmıştır ve hemen hemen aynı nitelikli iş kullanımı için yaklaşık 200 ft² kullanmaya başlamıştır. Vergi beyannamesi hazırlanırken; Z kişisi, ilk evdeki nitelikli iş kullanımını indirim tabi tutmak için basitleştirilmiş yöntemi kullanmaya karar vermiştir ve ikinci evdeki nitelikli iş kullanımını indirim tabi tutmak için normal yöntemi esas almıştır. Aylık ortalama izin verilebilir alan ölçüsü, Ocak - Temmuz ayları arasında 300 ft² olduğu düşünülürse ve yılın ay sayısına bölündüğünde hesaplanan alan 175 ft²'dir.

$$(300 + 300 + 300 + 300 + 300 + 300 + 300 + 0 + 0 + 0 + 0 + 0) / 12 = 175 \text{ ft}^2$$

✓ Evin iş kullanımından kaynaklanan brüt gelir; Kesintiyi hesaplamak için kullanılan yöntemden bağımsız olarak brüt gelir sınırlamasını aşan ticari giderler indirilmemektedir. Ayrıca basitleştirilmiş yöntem kullanılarak kesintinin hesaplandığı bir yıl boyunca önceki yıldan devredilen ve izin verilmeyen gider miktarı indirilmemektedir.

✓ Evin kullanımıyla ilgili olmayan ticari giderlerin tutarı; Evin kullanımı ile ilişkili olmayan ticari giderler ev kullanımına bağlı değildir. Ev kullanımıyla ilgili olmayan ticari giderler indirilmektedir. Ev kullanımıyla ilgili olmayan ticari giderler için ekipmanlara uygulanan amortisman, ücret, sarf malzemesi, aidat ve reklam örnekleri verilebilmektedir.

✓ Nitelikli iş kullanımı evde düzenli olarak kullanılan günlük bakım merkezi ise, evin günlük bakım için kullanıldığı sürenin yüzdesi; Bir evin alanı sadece günlük bakım için kullanılmıyorsa, indirimi belirlemeden önce, belirtilen oranın (her ft² başına maksimum 5\$) indirilmesi gerekmektedir. İndirilmiş oranın, belirtilen oran kesrine eşit olması gerekmektedir. Kesir payı, alanın gündüz bakımında kullanıldığı saat sayısını ifade ederken; payda ise, yıl boyunca alanın tüm kullanımlar için mevcut olduğu toplam saat sayısını ifade etmektedir.

3.3. Günlük Bakım Merkezleri

Günlük bakım merkezleri (*daycare facility*), gün içinde bir kişi veya kuruluş tarafından sağlanan çocuklar veya fiziksel/zihinsel engelli yetişkinler için gözetim ve bakım imkânı sunan merkezlerdir. Günlük bakım işi, evden yapılması mümkün olan bir serbest meslek seçeneği sunmaktadır. ABD'de evde günlük bakım hizmeti verenlerin, gerekli deneyim, eğitim, çevre ve yetişkin/çocuk oranı gibi unsurları yöneten devlet düzenlemelerini karşılaması durumunda evde günlük bakım hizmeti sunabilmektedir.⁵⁸⁸

Bir evde günlük bakım işini sağlamak için düzenli olarak bir alan kullanılırsa; işyerinde kullanılan alan iş dışı amaçlar için kullanılsa bile, evin o kısmı için kesinti talep edilmektedir. Ancak bu istisnayı özel kullanım kuralına uygun hale getirmek için, aşağıdaki koşulların her ikisinin de karşılanması gerekmektedir;⁵⁸⁹

- ✓ Çocuklara, 65 yaşın üstündeki kişilere, fiziksel veya zihinsel olarak kendileriyle ilgilenemeyen kişilere günlük bakım sağlama işinin yapıyor olması,
- ✓ Devlet kanununa göre günlük bakım merkezi, aile veya grup günlük bakım evi olarak bir lisans, sertifika, kayıt, onay alma, izin alma veya bunlardan muaf olmak için başvuruların yapılması gerekmektedir.

Evde günlük bakım işinin temel standardı özel kullanım değil, düzenli kullanımdır. Yatak odasını günlük bakım çocukları her gün yarım saat uyku için kullanıyorsa, o oda düzenli kullanım kapsamına girmektedir. Burada bir odanın düzenli olarak kullanılması, o odanın her gün veya çalışma saatleri boyunca kullanılmasını gerektirmemektedir. Evde günlük bakım hizmeti verenlerin çoğu oturma odalarını, mutfaklarını, koridorlarını, yemek odalarını, kilerlerini ve banyolarını günlük bakım için düzenli olarak kullanmaktadır.⁵⁹⁰ Günde 30 dakika şekerleme için çocuklar tarafından

⁵⁸⁸ Shelley Frost, "How to Become Self-Employed in Child Care", *Small Business – Chron*, <http://smallbusiness.chron.com/become-selfemployed-child-care-10399.html> (20 Mayıs 2019).

⁵⁸⁹ IRS 587, s.12.

⁵⁹⁰ National Association for Family Child Care (NAFCC), "Eight Key Federal Tax Issues Unique to Family Child Care Providers", *EA Journal*, 1996, <https://www.nafcc.org/EightKeyTaxIssues> (20 Mayıs 2019).

kullanılan bir yatak odası, düzenli kullanım olarak kabul edilmektedir. İş için bir odanın haftada 2-3 kez kullanılması genellikle bu odayı düzenli kılmaktadır.⁵⁹¹

Diğer taraftan devlet kanununa göre günlük bakım merkezi, aile veya grup günlük bakım evi olarak bir lisans, sertifika, kayıt, onay alma, izin alma veya bunlardan muaf olmak için başvuruların yapılması gerekmektedir.⁵⁹² ABD'de birçok eyalette, evde günlük bakım dâhil tüm günlük bakım hizmeti sunanların lisanslı ve sertifikalı olması gerekmektedir. Lisansın maliyetinde tipik olarak bir başvuru ücreti ve arka planında bir denetim mekanizması oluşmaktadır. Bu lisansların ve sertifikaların maliyetleri ve gereksinimleri eyaletlere göre değişmektedir. Örneğin Teksas'ta gündüz bakım hizmetleri, sağlık departmanları tarafından lisanslanırken;⁵⁹³ Kaliforniya'da sosyal hizmetler departmanı tarafından lisanslanmaktadır.⁵⁹⁴

Eğer bir mükellef evde günlük bakım için devlet kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken lisans veya tescil işlemlerinden muaf tutulursa, evin iş kullanımına yönelik tüm giderler için indirim talep etme hakkına sahip olmaktadır. Birçok evde günlük bakım hizmeti veren mükellefler bir veya iki çocuğa bakarak herhangi bir devlet düzenlemesinden muaf tutulmaktadır. Bu durumda olan mükelleflerin bir lisansı olmamasına rağmen, yine de lisanslı bir şekilde hizmet veren mükelleflerle aynı iş giderlerini talep edebilmektedir.⁵⁹⁵

Diğer taraftan evde çocuk bakım işi için çok fazla malzeme gerekmektedir. Eğer bir evde bebeklere veya küçük çocuklara bakılıyorsa, yüksek sandalyelere, beşiklere veya çocuk oyun parklarına ihtiyaç duyulmaktadır. Ebeveynler çocuk bezi ve biberon getirmiş olsa bile, evde günlük bakım hizmeti sunanların ekstra çocuk bezi ve mama bulundurması gerekmektedir. Ayrıca kahvaltı, öğle yemeği ve atıştırmalıklar için çeşitli yiyeceklere, yaşa uygun oyuncaklara, oyunlara, kitaplara ve filmlere ihtiyaç duyulmaktadır.⁵⁹⁶

⁵⁹¹ NAFCC, "The Time-Space Percentage", <https://www.nafcc.org/Time-Space-Percentage> (20 Mayıs 2019).

⁵⁹² IRS 587, s.12.

⁵⁹³ Burns - Millyard, *Small Business – Chron*.

⁵⁹⁴ Parker, *Business Know-How*.

⁵⁹⁵ NAFCC, *EA Journal*.

⁵⁹⁶ Stacy Zeiger, "How Much Will It Cost to Open a Home Daycare?", *Small Business – Chron*, 09 Nisan 2019, <http://smallbusiness.chron.com/much-cost-open-home-daycare-40805.html> (20 Mayıs 2019).

Bununla birlikte ABD’de eyalet standartlarına göre çocuklar için güvenli açık bir oyun alanının bulunması gerekmektedir. Örneğin; Teksas'ta beş yaşın altındaki çocuklar için en az 4 fit yüksekliğinde bir çit ile çevrilmiş ve minimum 80ft²'lik açık bir alana ihtiyaç duyulmaktadır. Yine evde günlük bakım hizmeti sağlayanların niteliklerini ve eğitimlerini gösteren ve bakımdaki çocuklar hakkında bilgi ve belgelerin saklanması yönelik bir kayıt sisteminin kurulması gerekmektedir. Ayrıca ebeveynlerin, tıbbi bilgi, iletişim bilgileri ve acil durum kişilerine ulaşım sağlayabilmek adına form doldurması gerekmektedir.⁵⁹⁷

Evde günlük bakım işi, çocuklar için güvenli ve sağlıklı bir ortam yaratmayı gerektirmektedir. Temel ücretlere ek olarak, güvenlik özellikleri kurarak, gerekli malzemeleri satın alarak veya evde bakımı yapılması planlanan çocuk sayısı için evin iç ve dış mekânını yeterince kullanılabilir olacak şekilde evi yeniden düzenleyerek evin denetime hazırlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda merdivenlerin kapatılması, güvenli kapıların kullanılması, tüm dolapların üzerinde güvenlik kilitlerinin bulunması ve prizlerin kapalı olması önemlidir. Ayrıca temel çocuk koruma malzemelerine ek olarak, evin temiz kalmasını, mikrop ve hastalıklardan arındırılmasını sağlamak için dezenfektan spreylerine, temizleyicilere ve mendillere ihtiyaç duyulmaktadır. Yine evde, bir yangın söndürücü, duman ve karbon monoksit detektörleri de bulunmalıdır.⁵⁹⁸

3.3.1. İndirim Hesaplama

Evin iş amaçlı kullanımı için basitleştirilmiş yöntemin kullanılması durumunda, basitleştirilmiş yöntem başlığı altında daha önce açıklandığı gibi indirimin hesaplanması gerekmektedir. İndirim gerçek gider yöntemi ile hesaplanıyorsa ve düzenli olarak günlük bakım için evin bir bölümü kullanılıyorsa, iş alanı yüzdesi daha önce açıklandığı gibi hesaplanmaktadır. Ev ofis alanı, sadece günlük bakım için kullanılıyorsa, daha önce açıklandığı gibi indirim sınırına tabi olan tüm tahsis edilen giderlerin indirilmesi gerekmektedir.⁵⁹⁹

⁵⁹⁷ Frost, *Small Business - Chron.*

⁵⁹⁸ Zeiger, *Small Business - Chron.*

⁵⁹⁹ IRS 587, s.12.

Günlük bakım evleri, genellikle mal sahipleri için ek vergi indirimi sağlamada yardımcı olan genel ev eksenli işletmelerdir. Diğer ev mesleklerinde olduğu gibi işle ilgili maliyetler indirilmektedir. Ancak gündüz bakım evleri, vergi indirimleri açısından özel kullanım kuralının bir istisnasını oluşturmaktadır. Günlük bakım işi için evin özel olarak bir alanın belirlenmesi zorunlu tutulmamaktadır.⁶⁰⁰

Gündüz bakım işi evden yürütülüyorsa, gündüz bakım için kullanılan alan ev ofis olarak talep edilmektedir. Bu durum vergi mükelleflerine potansiyel olarak büyük bir vergi indirimi sunmaktadır. Bu indirimi hesaplamak için çocuklara bakım verilen alan(lar)ın ölçülmesi gerekmektedir. Bu bir oda olabileceği gibi daha fazlası da olabilmektedir.⁶⁰¹ IRS evin günlük bakım için paylaşılan giderlerin indirilebilir kısmını belirlemek için “*zaman*” ve “*alan*” formülünü kullanmaktadır. Bu, günlük bakım hizmetini işletmek için harcanan zaman yüzdesine ve evin toplam ft²'sine kıyasla günlük bakım hizmetinin evde kapladığı alanın yüzdesine dayanmaktadır.⁶⁰²

$$\text{Zaman Yüzdesi} \times \text{Alan Yüzdesi} = \text{Zaman - Alan Formülü}$$

(Bir yılda iş için kullanılan toplam saat x İş için düzenli olarak kullanılan toplam ft²)

“*Alan yüzdesi*” evde bakım hizmeti için düzenli olarak kullanılan alanın, evin toplam alanına bölünerek hesaplanmaktadır. Evdeki her alan iş alanı için düzenli olarak kullanılıyorsa bu alanlar iş alanına dâhil edilmektedir. Odaların düzenli kullanım olarak kabul edilmesi için çocukların odada olması şart değildir. Bakım hizmeti sunanların çoğu, çamaşır odası, depolama alanı veya oyun odası içeren bir bodrumu düzenli kullanım olarak saymaktadır. Çoğunlukla bir bodrum katı, evde günlük bakımda kullanılan araçlar, malzemeler, yiyecekler, bahçe ekipmanları, oyuncaklar, atölye eşyaları gibi öğelere yer verdiğinden düzenli kullanım olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan bir garaj bile evden bağımsız bir yapıda olsa bile, evin toplam alanının bir parçası olarak görülmektedir. Evden bakım hizmeti gerçekleştirenlerin çoğu garajlarını, araba, alet,

⁶⁰⁰ Burns - Millyard, *Small Business – Chron*.

⁶⁰¹ Julia Forneris, "What Deductions Can I Claim as a Child Care Provider?", *Small Business – Chron*, <http://smallbusiness.chron.com/deductions-can-claim-child-care-provider-18639.html> (20 Mayıs 2019).

⁶⁰² Sullivan, *Pocket Sense*.

bisiklet, çöp, geri dönüşüm ve sarf malzemeleri gibi öğeleri depolamak için düzenli olarak kullanmaktadır.⁶⁰³

“*Zaman yüzdesi*” ise evin iş amacıyla kullanılan toplam saat sayısının, bir yıldaki toplam saat (8.760 saat) sayısına bölünerek hesaplanmaktadır. Evin bir bölümünün günlük bakım merkezi olarak kullanılması normaldir, ancak özel kullanım değilse, evin bir kısmının günlük bakım için kullanıldığı sürenin yüzdesel olarak hesaplanması gerekmektedir. Her iş günü boyunca kullanılabilen ve işte düzenli olarak kullanılan bir odanın, günlük bakım için kullanıldığı kabul edilmektedir. Alanın iş için kullanıldığı saatleri göstermek için ayrıca kayıt tutulmalıdır. Bir ev, belli bir yılda günlük bakım için kullanılmaya başlanmışsa veya kullanımı durmuşsa, evde bakım işinin yapıldığı günlerin sayısına göre saat sayısının eşit olarak dağıtılması gerekmektedir.⁶⁰⁴

Bakım hizmeti sunanlar, çocukların geldiği ilk saatten itibaren kaldıkları son saate kadar tüm saatleri saymaktadır. Bu kapsamda sözleşmede belirtilen saatlerin (07.00–17.00) esas alınması şart değildir. Örneğin bir ebeveyn çocuklarını alabilmek için 15-30 dakika gecikse bile, bu fazladan süreler, (karşılığında para alınmasa bile) hesaplama dâhil edilmektedir veya bir çocuk sabahları yarım saat geç geliyorsa, bu 30 dakikalık süre hesaplama dâhil edilmemektedir. Diğer taraftan çocukların olmadığı saatlerde iş için yapılan faaliyetlerde (iş için temizlik yapmak, çocuklara yemek hazırlamak, aktiviteler planlamak ve hazırlamak, alışveriş listesi hazırlama, telefonda ebeveynlerle konuşmak gibi) iş kapsamında değerlendirilerek hesaplama dâhil edilmektedir. Ancak evden uzakta işle ilgili bir faaliyet gerçekleştirilirse (geziler, alışveriş yapma gibi) bu saatler hesaplama dâhil edilmemektedir. Bu saatlerin hesaplama dâhil edilmemesinin sebebi, ilgili saatlerde evin iş amacıyla kullanılmamasıdır. Dolayısıyla hesaplama yaparken çocukların evde bulunduğu saatleri ve çocukların evde bulunmadığı saatleri belirterek hesaplama dâhil etmek kolaylık sağlamaktadır.⁶⁰⁵ Aşağıda konuyla ilişkili örnekler yer almaktadır;⁶⁰⁶

⁶⁰³ NAFCC, “*The Time-Space Percentage*”.

⁶⁰⁴ IRS 587, s.13.

⁶⁰⁵ NAFCC, “*The Time-Space Percentage*”.

⁶⁰⁶ IRS 587, s.13.

Örnek 1: X kişisi, çocuklar için bir günlük bakım işi işletmek için bodrumunu kullanmaktadır. Bodrum katının iş yüzdesi şöyle hesaplanır;

Aşama I

$$\frac{\text{Bodrumun Alan Ölçüsü}}{\text{Evin Alan Ölçüsü}} = \frac{1.600}{3.200} = \%50$$

X kişisi, günlük bakım için bodrum katını günde ortalama 12 saat, haftada 5 gün, yılda 50 hafta kullanmaktadır. Diğer 12 saat boyunca, aile bodrum katını kişisel olarak kullanabilmektedir. Bodrumun günlük bakım için kullanıldığı süre aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\frac{\text{Günlük bakım için kullanılan saat sayısı (12 x 5 x 50)}}{\text{Yılda toplam saat sayısı (24 x 365)}} = \frac{3.000}{8.760} = \%34.25$$

X kişisi, bodrum katına doğrudan giderleri için % 34.25 oranında kesinti yapabilmektedir. Ancak, dolaylı giderler tüm evi kapsadığından; dolaylı giderlerin sadece % 17.13'ü indirilmektedir. Dolaylı giderlerin yüzdesi aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır;

Bodrumun iş alanı yüzdesi.....	%50
Günlük bakım için kullanılan sürenin yüzdesi.....	$\times \%34.25$
Dolaylı giderlerin yüzdesi.....	% 17.13

Aşama II

Aşama II'de X kişisi, indirilebilir giderlerini hesaplamaktadır. X kişisi Bölüm II'yi tamamlamak için aşağıdaki bilgileri kullanmaktadır;

Günlük bakım işinden elde edilen brüt gelir	50.000\$
Evin iş kullanımıyla ilgili olmayan giderler	25.000\$
Geçici kâr	25.000\$
Kira	8.400\$
Faturalar.....	850\$
Bodrum boyama	500\$

Kira ve faturalar için yapılan giderler tüm evi ilgilendirmektedir. Bu giderler dolaylı gider olduğu için toplamaları dolaylı giderlerin yüzdesi ile çarpılır. Bu durumda indirilebilir dolaylı gider miktarı $(8.400\$ + 850\$ = 9.250\$ \times \% 17.13) 1.585\$$ 'dır.

X kişisi, bodrumu boyamak için 500 dolar ödemiştir. Boyama doğrudan bir giderdir. Ancak, bodrum katını sadece günlük bakım için kullanmadığından dolayı, bodrum katının günlük bakım için kullanıldığı sürenin yüzdesiyle 500\$'ın çarpılması gerekmektedir. Bu durumda indirilebilir doğrudan gider miktarı $(\%34,25 \times 500\$)$ 171\$'dır. Doğrudan ve dolaylı giderlerin toplamı $(\$171 + \$1,585) 1.756\$$ 'dır. Bu tutar indirim sınırından daha az olduğu için tamamı indirilebilmektedir.

Örnek 2: Bu örnek, X kişinin, çocukların şekerleme yapması için her iş günü müsait olan başka bir odayı kullanması dışında, Örnek 1'deki ile aynı hususları içermektedir. X kişisi, gerçekte şekerleme için kullanılan oda saatlerinin bir kaydını tutmasa da, odayı her iş günü için kullanmaktadır. Oda her iş günü düzenli çalışma saatleri boyunca iş yerinde düzenli olarak kullanıldığından, günlük bakım için kullanıldığı düşünülmektedir. Bodrum ve oda, evin toplam alanın %60'ını oluşturmaktadır. X kişisi, giderlerini hesaparken, bodrum ve oda için yapılan doğrudan harcamaların %34,25'ini indirmektedir. Dolaylı giderlerin ise %20,55'i $(\%34,25 \times \%60)$ indirilmektedir.

Örnek 3: Bu örnek ise, X kişinin 24 Haziran 2017'de günlük bakım merkezi için evini kullanmayı bırakması dışında Örnek 1'deki ile aynı hususları içermektedir. X kişisi, günlük bakım için bodrum katını, günde ortalama 12 saat, haftada 5 gün, ancak yılın sadece 25 haftasında kullanmıştır. Diğer 12 saat boyunca (bir günde), aile bodrum katını kişisel olarak kullanmıştır. Bodrumun iş için kullanıldığı zaman yüzdesi aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\frac{\text{Günlük bakım için kullanılan saat sayısı } (12 \times 5 \times 25)}{\text{Kullanılan dönem toplam saat sayısı } (24 \times 175)} = \frac{1.500}{4.200} = \% 35,71$$

X kişisi bodrum katının doğrudan giderleri için %35,71 oranında indirim yapabilmektedir. Ancak, dolaylı giderler tüm evi kapsadığından dolaylı giderlerin sadece %17,86'sı indirilmektedir. Dolaylı giderlerin yüzdesi, aşağıdaki gibi hesaplanır;

Bodrumun iş alanı yüzdesi.....	%50
Günlük bakım için kullanılan sürenin yüzdesi.....	$\times \%35,71$
Dolaylı giderlerin yüzdesi.....	%17.86

Giderlerle ilgili indirim imkânından yararlanmak için gündüz bakım işi, mükellefin asıl işyeri niteliğinde olmalıdır.⁶⁰⁷ Başka bir ifadeyle, günlük bakım için sunulan evin dışında başka sabit bir mekân varsa, bu durumda indirim hakkı elde edilememektedir.⁶⁰⁸ Gündüz bakım işi için satın alınan sarf malzemeler (çocuk bezi, mendil, oyuncak ve bebek eşyaları gibi) ve ofis malzemeleri (kâğıt, dosya klasörleri, makbuz formları ve benzeri ofis malzemeleri) indirilebilir ticari giderlerdir.⁶⁰⁹ İndirilebilir giderler arasında emlak vergileri, ipotek faizi, kira, faturalar, sigorta ve onarımlar gibi giderlerde bulunmaktadır. İndirim miktarı, günlük bakım için kullanılan evin yüzdesine göre hesaplanmaktadır. Taşıt ve seyahat giderleri de indirime tabidir. Örneğin; çocukları parka taşımak için bir yolcu minibüsü satın alınırsa, minibüsün bakım ve faaliyet giderleri indirilmektedir. Minibüste yer alan bebek araba koltuklarının maliyetlerinin yanı sıra minibüsün ticari oto sigorta primleri de indirime tabi tutulmaktadır.⁶¹⁰

Diğer taraftan evde günlük bakımın veya ayrı günlük bakım merkezinin rutin bakımı indirilebilir bir gider olarak kabul edilmemektedir. Ev tadilatlarının indirilebilmesi için belirli bir iş amacına hizmet etmesi gerekmektedir. Örneğin; pencereye kırılmaz cam taktırmak, eve güvenlik sistemi kurmak veya günlük bakıma kayıtlı çocukları koruma adına ayrı bir iş kurmak indirilebilir ev veya iş tadilat masrafları olarak görülmektedir.⁶¹¹ Tüm bu alımların makbuzları, vergisel amaçlar için kaydedilmeli ve saklanmalıdır. Diğer taraftan günlük bakım malzemelerinin kişisel satın

⁶⁰⁷ Jonathan Lister, "Tax Deductions for Day Care Remodeling", *Small Business – Chron*, <http://smallbusiness.chron.com/tax-deductions-day-care-remodeling-25121.html> (30 Nisan 2019).

⁶⁰⁸ Sherrie Scott, "Daycare Provider Tax Write-offs", *Small Business – Chron*, <http://smallbusiness.chron.com/daycare-provider-tax-writeoffs-21092.html> (20 Mayıs 2019).

⁶⁰⁹ Shelley Frost, "A List for Tax Deductions for the Self-Employed in Home Day Care", *Small Business – Chron*, <http://smallbusiness.chron.com/list-tax-deductions-selfemployed-home-day-care-10361.html> (20 Mayıs 2019).

⁶¹⁰ Scott, *Small Business – Chron*.

⁶¹¹ Lister, *Small Business – Chron*.

alımlarından ayrı olarak tahsis edilmesi, makbuzların ayrılmasına ve düzenli tutulmasına yardımcı olmaktadır.⁶¹²

3.3.2. Yemek Programı

IRS'ye göre sektörden bağımsız olarak iş için talep edilen giderlerin hem "*sıradan*" hem de "*gerekli*" nitelikte olması gerekmektedir. Sıradan giderler, sektör için gerekli olan tipik giderlerdir. Gerekli giderler ise sektöre yardımcı olan öğeleri ve hizmetleri içermektedir.⁶¹³ Ticari kullanım veya çocukların kullanımı için vergi yılı içerisinde satın alınan tüm malzemeler ticari gider olarak indirilmektedir.⁶¹⁴ Çocuklara sunulan yiyecekler de, ticari bir gider olduğundan indirim tabidir. Ancak bu giderlerin indiriminde ya gerçek maliyetler esas alınmakta ya da standart yemek ve aperiatif fiyat listeleri esas alınmaktadır.

3.3.2.1. Gerçek Maliyetler

Bu yöntemde yiyeceklerin gerçek maliyetleri (*actual costs*) esas alınmaktadır. Günlük bakım merkezleri için yiyecek imkânı sağlanması durumunda, iş için evin kullanım maliyeti dâhil edilmemektedir. Çalışanların veya çalışanların ailesi tarafından tüketilen yiyeceklerin maliyeti de indirim tabi değildir. Günlük bakım alanlarında tüketilen gıda maliyetinin %100'ü ve genellikle çalışanların tükettiği gıda maliyetinin sadece % 50'si, iş gideri olarak indirilmektedir. Eğer yemeklerin bedeli, ek ücret olarak çalışanların ücretlerinden hariç tutuluyorsa, bu durumda çalışanların tükettiği gıda maliyetinin %100'ü indirilmektedir. Evde günlük bakım için gıdaların gerçek maliyeti indirilirse, ailenin gıda giderleri ayrı bir makbuz ile kayıt altına alınması gerekmektedir.⁶¹⁵

Günlük bakım sağlayıcılarının büyük çoğunluğu ABD Tarım Bakanlığı tarafından sürdürülen Çocuk ve Yetişkin Bakımı Gıda Programı'na (*Child and Adult Care Food Program*) o katılmaktadır. Bu program, federal beslenme standartlarını karşılayan yemek servisi için çocuk başına günlük bir bedel ödemektedir. Gıda programı

⁶¹² Frost, *Small Business - Chron.*

⁶¹³ Forneris, *Small Business - Chron.*

⁶¹⁴ Forneris, *Small Business - Chron.*

⁶¹⁵ IRS 587, s.13.

tarafından yapılan bu ödemeler IRS tarafından vergilendirilebilir gelir olarak nitelendirilmektedir.⁶¹⁶ Tarım Bakanlığı Çocuk ve Yetişkin Bakımı Gıda Programı kapsamında bir sponsordan alınan ödemeler; ancak çocuklara yönelik yiyecek giderlerinin aşılması durumunda vergilendirilmeye tabi tutulmaktadır. Ödemeler, gıda maliyetlerinden daha fazlaysa, aradaki farkın gelir olarak gösterilmesi gerekmektedir. Gıda maliyetleri, ödemelerden daha fazlaysa, aradaki farkın bir gider olarak gösterilmesi gerekmektedir.⁶¹⁷

Yiyecekler günlük bakım için gerekli bir ticari giderdir. Evde günlük bakım hizmeti verenler, restoran yemekleri dâhil olmak üzere çocuklar tarafından tüketilen yiyeceklerle ilgili giderleri indirebilmektedir. Giderlerin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için sunulan yemeklerin yanı sıra katılım kaydının da tutulması gerekmektedir. Ayrıca günlük bakım hizmeti sağlayanlar, günlük bakım için satın aldıkları ürünleri ailesi veya kişisel kullanım için almadığını kanıtlaması ve bu doğrultuda makbuzların tam kayıtlarını tutması gerekmektedir.⁶¹⁸

3.3.2.2. Standart Yemek ve Aperatif Fiyat Listeleri

Herhangi bir vergi yılı için, gündüz bakımına uygun çocuklara sağlanan gıdaların indirilebilir maliyetini hesaplamak için ya gerçek maliyetler ya da standart yemek ve aperatif ücretler (*standard meal and snack rates*) kullanılmaktadır. Belirli bir vergi yılı için standart yemek ve aperatif ücretler kullanılırsa, söz konusu o vergi yılındaki uygun çocuklar için tüm indirilebilen gıda maliyetlerinde ilgili ücretlerin kullanılması gerekmektedir. Bir mükellef, standart yemek ve aperatiflerin fiyat listelerini indirebilmesi için aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdır;⁶¹⁹

- ✓ Günlük bakım sağlayıcısı, günlük bakım hizmeti veren kişi olmalıdır.
- ✓ Günlük bakım, günlük bakım sağlayıcısının evinde çocuklara sağlamış olduğu bakımı ifade etmelidir. Bakım tıbbi olmayan, yasal velayeti içermeyen ve genellikle her gün, 24 saatten daha az sürmelidir.

⁶¹⁶ NAFCC, *EA Journal*.

⁶¹⁷ IRS 587, s.14.

⁶¹⁸ Scott, *Small Business – Chron*.

⁶¹⁹ IRS 587, s.14-15.

- ✓ Bakıma uygun çocuklar, gündüz bakım sağlayıcısının evinde, gündüz bakımı alan küçük çocukları ifade etmektedir. Bakıma uygun çocuklar, çocuk bakımının sağlandığı evde tam zamanlı veya yarı zamanlı çocukları veya ebeveynlerin çocuklarını veya velileri aynı evin sakinleri olan çocukları kapsamamaktadır. Bakıma uygun çocuklara, kişisel nedenleri için bakım hizmeti sağlayan ve günlük bakım hizmeti alan çocuklar dâhil olmamaktadır. Örneğin; bir akrabası için (akrabasına iyilik adına) günlük bakım hizmeti sağlıyorsa, o çocuk, bakıma uygun bir çocuk olarak nitelendirilemez.

Standart yemek ve aperiatif ücretler kullanılırsa, çocuklara sağlanan yiyeceklerin maliyeti için indirilen toplam tutarın hesaplanmasında gelir ve giderler takip edilmeli ve gelir kayıtlarını ve gider kayıtlarını gösteren makbuzlar saklanmalıdır.⁶²⁰ İlgili kayıtlar, her çocuğun ismini, kreşe girme tarihlerini, saatlerini, sunulan yemek ve atıştırmalıkların türünü ve miktarını içermelidir. Standart yemek ve aperiatif ücretler içecekleri de kapsamaktadır, ancak mutfak eşyalarını, kağıt ürünleri veya saklama kapları gibi yiyecek hazırlama, servis veya saklama için kullanılan gıda dışı malzemeleri kapsamamaktadır. Bu giderler ayrı bir formda (*C çizelgesi*⁶²¹) bir indirim olarak talep edilmektedir.⁶²²

Tablo 10
Standart Yemek ve Aperiatif Ücretleri⁶²³

Günlük Bakım Sağlayıcısının Yeri	Kahvaltı	Öğle	Akşam	Aperiatif
Alaska ve Hawaii'den başka diğer eyaletler	1.31\$	2.46\$	2.46\$	0.73\$
Alaska	2.09\$	3.99\$	3.99\$	1.19\$
Hawaii	1.53\$	2.88\$	2.88\$	0.86\$

Kaynak: IRS 587, s.15.

⁶²⁰ Frost, *Small Business - Chron.*

⁶²¹ IRS, Schedule C, 2019, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040sc.pdf> (11 Mayıs 2020).

⁶²² IRS 587, s.15.

⁶²³ “2019 yılı için geçerli olan oranlar 31 Aralık 2018 tarihinde yürürlüğe giren Çocuk ve Yetişkin Bakımı Gıda Programı ücretleridir”.

Yukarıdaki tabloda gösterilen standart yemek ve aperatif ücretleri kullanarak gündüz bakımın sağlandığı süre boyunca, uygun bir çocuğa servis edilen ve gerçekte satın alınan her yemeğin ve aperatif ücretin indirilebilir maliyeti hesaplanmaktadır. Bunun için bir kahvaltı, bir öğle yemeği, bir akşam yemeği ve her gün uygun çocuk başına aperatif için standart yemek ve aperatif ücretler kullanılmaktadır. Belirli bir öğün veya aperatif için ödeme alınır, ödeme miktarından daha fazla olan geçerli standart yemek veya atıştırma ücretlerinin yalnızca bir kısmı indirilmektedir.⁶²⁴ Bu tür indirimler mükellefler için potansiyel anlamda vergisel avantaj sunabilmektedir. Ancak bu avantajın kullanılması yapılan ödemelerin ve yemek giderlerinin çok iyi takip edilmesine ve kaydının tutulmasına bağlı olmaktadır.⁶²⁵ Diğer taraftan bakım hizmeti sağlayanların kendi çocukları programa uygun olsa bile; çalışan, çocuklarının ödemelerini veya giderlerini hesaplamalara dâhil etmemelidir.⁶²⁶ Çalışanın, kendi çocukları tarafından yenilen yiyecekler ticari gider olarak indirilmemektedir.⁶²⁷

3.4. İndirim Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Bir evin iş kullanımı için normal maliyet yöntemi veya IRS'nin 2013 yılında başlattığı basitleştirilmiş yöntem kullanılarak indirim hesaplanabilmektedir (IRC Sec. 280A/c). İki yöntemin her birinin avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Ancak birçok vergi mükellefi için bir yöntem diğerine göre daha fazla vergi avantajı sağlayabilmektedir. Yapılan bir analize göre,⁶²⁸ ev ofisin alan ölçüsü, konutun maliyeti ve vergi mükellefinin marjinal vergi oranı bir vergi mükellefi için en iyi yöntemi belirlemeye yardımcı olmaktadır. Bu analize göre evin iş alanı kullanım yüzdesi arttıkça, basitleştirilmiş yöntemin yararının azaldığı ortaya çıkmaktadır. Örneğin; bir ev ofis 600 ft²'lik bir bodrum katındaysa basitleştirilmiş yöntemin indirim sınırı nedeniyle indirim yine 1.500\$ olmaktadır. Bu anlamda basitleştirilmiş yöntem daha büyük ev ofisleri için daha az faydalı hale gelmektedir. Ayrıca 300 ft²'ye kadar olan ev ofis alanları için bile,

⁶²⁴ IRS 587, s.15.

⁶²⁵ Lainie Petersen, "How to Prepare for Tax Time With Your Home Daycare", *Small Business - Chron*, 29 Ocak 2019, <http://smallbusiness.chron.com/prepare-tax-time-home-daycare-40538.html> (20 Mayıs 2019).

⁶²⁶ IRS 587, s.15.

⁶²⁷ NAFCC, *EA Journal*.

⁶²⁸ Cherie Hennig, Allison Evans ve John Everett, "Simplified Home Office Deduction: When Does It Benefit Taxpayers?", *The Tax Adviser*, 1 Haziran 2014, https://www.thetaxadviser.com/issues/2014/jun/hennig-june2014.html#fn_5 (15 Mayıs 2019).

vergi mükellefleri normal gider yöntemini kullanarak daha büyük kesinti yapabilmektedir. Diğer taraftan normal yöntemin kullanımında gerçek giderleri takip etmek ve kaydını tutmak mükellefler için ekstra güçlük çıkartabilmektedir.⁶²⁹

Vergilendirilebilir yıl içinde zamanında dosyalanan federal gelir vergisi beyannamesi ile basitleştirilmiş yöntem veya normal yöntem seçilmektedir.⁶³⁰ Vergilendirilebilir bir yıl içinde bir yöntem seçtikten sonra aynı yıl için diğer yönteme geçilmemektedir.⁶³¹ Basitleştirilmiş yöntemde amortisman indirimine izin verilmemekte ancak normal yöntem kullanıldığı yıllarda izin verilmektedir.⁶³² Basitleştirilmiş yöntemi bir yıl boyunca kullandıktan sonra herhangi bir yıl için normal yöntem kullanılıyorsa; amortisman tablosu kullanılarak sonraki yıl için amortisman indiriminin hesaplanması gerekmektedir.⁶³³ Ayrıca normal yöntemde olduğu gibi basitleştirilmiş yöntemde de ev ofis indirimi için gerekli olan tüm şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.⁶³⁴ Aşağıda basitleştirilmiş yöntemin, normal yönteme göre avantajları ve dezavantajları yer almaktadır;⁶³⁵

Avantajları;

- ✓ Çoğu durumda yöntem daha büyük bir ev ofis indirimi sunmaktadır.
- ✓ Basitleştirilmiş yöntemi hesaplamak normal yönteme göre daha kolaydır,
- ✓ Gerçek (fiili) harcamaların hesaplanması veya doğrulanması gerekmemektedir.
- ✓ Bu yöntem vergi mükelleflerinin kayıt tutma yükünü büyük ölçüde azaltmaktadır.
- ✓ İndirim miktarı, gerçekte ev ofis giderlerine harcadığınız miktar ne olursa olsun aynı olmaktadır.

⁶²⁹ TrueBlaze Advisors, “Home Office Deduction: Actual Expenses or Simplified Method?”, 19 Şubat 2019, <http://www.trueblaze.com/truefun/2019/2/19/home-office-deduction-actual-expenses-or-simplified-method> (15 Mayıs 2019).

⁶³⁰ IRS, “Simplified Option for Home Office Deduction”.

⁶³¹ Sunderland, “Simplified Home Office Deduction”.

⁶³² Schreiber, *Journal of Accountancy*.

⁶³³ Sunderland, “Simplified Home Office Deduction”.

⁶³⁴ Schreiber, *Journal of Accountancy*.

⁶³⁵ Tax Information Center, (Home Office Safe Harbor Deduction), *H&R Block*; Hennig, Evans ve Everett, *The Tax Adviser*.

- ✓ Bir vergi mükellefi yıl bazından normal yöntemden basitleştirilmiş yönteme geçebilmektedir. Bu değişiklik muhasebe yönteminde bir değişikliği gerektirmemektedir.

Dezavantajları:

- ✓ İndirim her yıl 1500\$ ile sınırlı tutulmaktadır.
- ✓ Ev için herhangi bir amortisman talep edilmemektedir.
- ✓ Bakım, onarım ve diğer yan hizmetler gibi ek ev ofis giderleri talep edilmemektedir.
- ✓ İpotek faizi ve emlak vergileri gibi giderler için yalnızca Çizelge A'da belirtilen ayrıntılı indirimler talep edilmektedir.
- ✓ İndirimin izin verilmeyen kısmı gelecekteki vergi yıllarına devredilmemektedir.
- ✓ Seçilen yöntem vergi yılı içerisinde değiştirilmemektedir.

Mükelleflerin ev ofis indirimi için yöntem seçiminde kendilerine en fazla vergi tasarrufu sağlayan yöntemi seçmeleri gerekmektedir.⁶³⁶ Bir ev ofis indirimi talep ederken basitleştirilmiş yöntemi veya normal yöntemi kullanıp kullanmamaya karar vermek, ev ofis büyüklüğüne ve yapılan hesaplamalara bağlı olmaktadır. Bazı küçük işletme sahipleri için indirim farkı, normal yöntemle gelen ekstra evrak ve kayıt tutmaya değmemektedir. Eğer ev ofis küçükse, basitleştirilmiş yöntemi kullanmak mantıklı olmaktadır. Hesaplamalar daha az karmaşıktır ve ft²'ye 5\$ talep ederek biraz daha büyük bir kesinti talep edilebilmektedir. Diğer taraftan ipotek ve kira ödemelerinin yüksek olduğu yüksek maliyetli bir bölgede yaşanılıyorsa; normal yöntem küçük bir ev ofis olsa bile yüksek bir kesinti imkânı sunabilmektedir. Bu yüksek maliyetin yüzdesi değerli bir kesinti olmaktadır.⁶³⁷ Aşağıda konuya ilişkin örnekler yer almaktadır;

Örnek 1: 100ft²'lik bir ev ofise sahip olan ve kira ve faturalara ayda 1.000\$ ödeyen Y kişisi, basitleştirilmiş yönteme göre 500\$ ($100 \text{ ft}^2 \times 5\$ = 500\$$) indirim elde

⁶³⁶ Tax Information Center, (Home Office Safe Harbor Deduction), *H&R Block*.

⁶³⁷ QuickBooks, "Home Office Deduction: Simplified Method or Regular Method?", <https://quickbooks.intuit.com/r/professional/home-office-deduction-simplified-method-or-regular-method/> (19 Mayıs 2019).

etmektedir. Eğer Y kişisi normal yöntemi seçerse 1.200\$'lık ($10\% \times 12.000\$$) bir indirimden yararlanabilmektedir.⁶³⁸

Örnek 2: Z kişisi, 2.500 ft²'lik bir evin, 400 ft²'lik alanını ev ofis olarak kullanmaktadır. Ev ofisin kullanımından elde edilen brüt gelir 3.000\$ iken; indirim toplamı 3.500\$ olarak belirlenmektedir. Z kişisi normal yöntemi kullanırsa; ev ofis olarak evin %16'sı iş için kullanılmaktadır. Bu durumda ev ofis indirimi olarak dolaylı giderlerin %16'sı indirilmektedir. Ayrıca normal yöntemde evin amortismanının bir kısmı da indirilmektedir. Eğer indirim tutarı evin ticari kullanımından elde edilen brüt gelirden fazla ise, fazla tutar bir sonraki yıla taşınmaktadır. Bu yüzden indirim toplamı 3.500\$'a geliyorsa; ancak evin kullanımından elde edilen brüt gelir 3.000\$ ise, 500 dolarlık fazlalık için indirim talep edilememektedir ancak gelecek yıla taşınabilmektedir. Diğer taraftan bu tablo, basitleştirilmiş yöntemde mümkün olmamaktadır. Basitleştirilmiş yöntemde indirim sınırı 1.500\$'dır. Amortisman indirimi bulunmamaktadır. Ayrıca indirim tutarı brüt gelirden fazla olması durumunda gelecek yıla devredilmemektedir.⁶³⁹

Örnek 3: X kişisi ev ofisini asıl işyeri olarak kullanan serbest çalışan bir vergi mükellefidir. X kişisi 3000 ft²'lik evinin sadece %10'unu (300ft²) ev ofis olarak kullanmaktadır. X kişinin 2.000\$ doğrudan gideri, 10.000\$ dolaylı gideri bulunmaktadır. Ayrıca IRS amortisman tablosuna göre amortisman indirimi 400\$'dır. Bu durumda X kişisi normal yöntemi seçerse; doğrudan giderini (2.000\$), dolaylı giderin %10'unu (1.000\$) ve amortisman indiriminin 400\$'ını topladığında 3.400\$ indirim yapabilmektedir. X kişisi basitleştirilmiş yöntemi seçtiğinde ise indirim sınırı 1.500\$ olduğundan normal yöntemle göre daha düşük bir indirim almaktadır.⁶⁴⁰ Aşağıda yöntemlerin karşılaştırılması tablo halinde verilmiştir;

Örnek 4: Y kişisi evin %10'unu (350ft²) ev ofis olarak kullanmaktadır. X kişisi, 10.000\$ ipotek faizi ve 3.000\$ emlak vergisi ödemiştir. Ev ofisin sigorta, bakım ve onarım maliyeti 4.800 dolardır. Ev ofisin amortisman gideri 256 dolardır. Bu durumda X

⁶³⁸ Fishman, (The Simplified Home Office Deduction), *NOLO*.

⁶³⁹ QuickBooks, "Home Office Deduction: Simplified Method or Regular Method?".

⁶⁴⁰ Donna H. Laubscher, "New Tax Choice on Home Office Deductions", 2016, <https://www.hhcpa.com/wp-content/uploads/2016/10/Article-New-Tax-Choice-on-Home-Office-Deductions-Laubscher.pdf> (17 Mayıs 2019).

kişisi normal yöntemi seçerse; ipotek faizin (10.000\$), emlak vergisinin (3.000\$) ve diğer giderlerin (4.800\$) %10'unu (1.780\$) ve amortisman indiriminin 256\$'ını topladığında 2.036\$ indirim yapabilmektedir. X kişisi basitleştirilmiş yöntemi seçtiğinde ise ipotek faizin (10.000\$) ve emlak vergisinin (3.000\$) %10'unu (1.300\$) ve diğer giderlerin (300 x 5) 1.500\$'ını topladığında ise 2.800\$ dolar indirim uygulayabilmektedir.⁶⁴¹

Tablo 11
İndirim Yöntemlerinin Karşılaştırılması⁶⁴²

Basitleştirilmiş İndirim Yöntemi	Normal İndirim Yöntemi
Bir ev ofis indirimi için o alan sadece düzenli/özel olarak kullanılıyorsa izin verilmektedir.	Aynı
Ev ofis indirimi için kullanılan alan 300ft ² geçmemelidir.	İş için kullanılan evin yüzdesel değeri esas alınmaktadır.
Ev ofis indirimini hesaplamak için her ft ² kare başına standart olarak 5\$ esas alınmaktadır.	Gerçek giderler belirlenir ve kayıtlar tutulur.
A Çizelgesi üzerinde ev ile ilgili tam olarak belirtilen ayrıntılı indirimler dikkate alınmaktadır.	A Çizelgesi ve iş Çizelgesi (C Çizelgesi veya F Çizelgesi ⁶⁴³) arasında paylaşılan ev ile ilgili ayrıntılı indirimler dikkate alınmaktadır.
Amortisman indirimi yoktur.	Ev ofis için amortisman indirimi yapılmaktadır.
Ev satışı üzerinden amortismanın yeniden değerlendirilmesi (<i>recapture of depreciation</i>) yapılmamaktadır.	Ev satışı ile elde edilen kazanç üzerinden amortismanın yeniden değerlendirilmesi yapılmaktadır.
İndirim evin iş kullanımından elde edilen brüt geliri ve iş giderlerini aşmamaktadır.	Aynı
Brüt gelir sınırlamasını aşan miktar devredilemez.	Brüt gelir sınırlamasını aşan miktar devredilebilir.
Önceki yılda düzenli yöntem kullanımından kaynaklanan zararın taşınması talep edilemez.	Cari yılda brüt gelir testi karşılanırsa, önceki yılda düzenli yöntem kullanımından kaynaklanan zararın taşınması talep edilebilir.
Minimal düzeyde kayıt tutma gereklidir.	Detaylı kayıt tutmak gerekmektedir.
Yıllık olarak sınırlı bir indirim miktarı bulunmaktadır (1.500\$)	Yıllık olarak sınırlı bir indirim miktarı bulunmamaktadır.

Kaynak: IRS, "Simplified Option for Home Office Deduction"; Morrow, Michael, *The Tax Adviser*.

⁶⁴¹ Hennig, Evans ve Everett, *The Tax Adviser*.

⁶⁴² Michael Morrow, Timothy Rupert & Ronald C. Zullo, "Rev. Proc. 2013-13: A New Option for the Home Office Deduction", *The Tax Adviser*, 1 Ağustos 2013, <https://www.thetaxadviser.com/issues/2013/aug/morrow-aug-2013.html> (19 Mayıs 2019).

⁶⁴³ IRS, Schedule F, 2019, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040sf.pdf> (11 Mayıs 2020).

Sonuç olarak, ne tür bir kesinti olursa olsun bir ev ofis kesintisi için hangisinin mükellefe daha çok fayda sağladığını görmek için hesaplamalarla uğraşmak gerekmektedir. Basitleştirilmiş yöntem özellikle küçük çaplı ev ofis işleten çoğu vergi mükellefleri için avantaj sağlamaktadır. Normal yöntem ise, mükelleflerin durumuna bağlı olarak daha büyük bir vergi indirimi sunabilmektedir; ancak bu yöntem daha dikkatli kayıt tutma ve hesaplama gerektirmektedir. Normal yöntemde evrak işlerinin zor olması nedeniyle mükellefler gider takip yazılımları kullanmaktadır. Bu tür yazılımlar mükelleflerin hesaplamalar yapmasına ve doğru karar vermesine yardımcı olmaktadır.⁶⁴⁴ Bu doğrultuda mükelleflerin her iki yöntemi kullanarak kendilerine en fazla vergi indirimi sunan yöntemi seçmeleri gerekmektedir.

4. EV OFİSİN SATIŞI VEYA DEĞİŞİMİ

Bir ev satılıyorsa veya değiştiriliyorsa, satış ya da takas ile ilgili kazancın 250.000\$'ı (ortak beyanname veren bazı evli kişiler için 500.000\$) vergiye dâhil edilmemektedir. Bu tür durumlarda çoğunlukla *mülkiyet ve kullanım testlerinin* karşılanması gerekmektedir. Ancak mülkiyet ve kullanım testleri karşılanırsa bile, aşağıdakilerden biri geçerliyse, ev satış bedeli vergi dışı tutulmamaktadır (IRC Sec. 121).⁶⁴⁵

- ✓ Son 5 yıl içinde mülkün benzeri bir değişim (IRC Sec. 1031⁶⁴⁶) yoluyla edinilmesi,
- ✓ Yurt dışında bir vergiye tabi olması,

Mülkiyet ve kullanım testleri genellikle, satış tarihinden itibaren 5 yıllık süre boyunca geçerli olmalıdır;

- ✓ En az 2 yıl ev sahibi olunması (mülkiyet testi), ve

⁶⁴⁴ QuickBooks, “Home Office Deduction: Simplified Method or Regular Method?”.

⁶⁴⁵ IRS 587, s.14.

⁶⁴⁶ “Bir mükellefin bir satışın vergi sonucunu erteleterek bir yatırım mülkünü diğerine değiştirmesine izin vermektedir” (IRC, Sec. 1031).

- ✓ En az 2 yıldır kişi, ilgili yerde asıl evi gibi yaşamalı (kullanım testi), 2 yıllık ikamet, 5 yıllık dönemde herhangi bir yere denk düşebilir ve tek bir zaman bloğu olmak zorunda değildir.

Kısmen ev olarak ve kısmen de iş amaçlı olarak kullanılan bir mülkün satış işlemi, iş için kullanılan mülkün bir kısmının evin bir parçası olup olmadığına göre değişebilmektedir. İş için kullanılan mülkün bir kısmı, evin içindeyse, mülkün iş kısmı ile ev olarak kullanılan kısım arasında mülkün satışından elde edilen kazanç bölünmemektedir. İş için kullanılan mülkün bir kısmı ek bir bina gibi evin ayrı bir parçası (garaj veya atölye gibi) durumunda ise satış işlemi mülkiyet ve kullanım testlerinin karşılanma durumlarına göre değişiklik arz etmektedir. Mülkiyet ve kullanım testleri karşılanmazsa, iş için kullanılan mülkün ayrı kısmındaki kazanç vergi dışı tutulmamakta ve satışa ilişkin kazancın tahsisi gerekmektedir. Mülkiyet ve kullanım testleri karşılanırsa yine elde edilen kazancın tahsis edilmesi gerekmektedir. Ancak bu durumda elde edilen kazançların satış yılında iş kullanımı olup olmamasına göre satış işlemleri değişmektedir;⁶⁴⁷

- ✓ Eğer satış yılında iş için mülkün ayrı kısmı kullanılırsa, hem iş kısmı hem de ev olarak mülkiyet ve kullanım testi karşılanırsa bile, mülkün satışı iki mülkün satışı olarak değerlendirilmesi ve iş için kullanılan mülkün kısmı ile eviniz olarak kullanılan ayrı bölüm arasındaki miktarın tahsis edilmesi gerekmektedir. Genel olarak, bir evin satış tarihine kadar geçen 5 yıllık süre boyunca en az 2 yıllığına ikamet edildiği ve sahibi olunduğu takdirde, iş için kullanılan mülkün kazancı vergi dışı tutulmaktadır.
- ✓ Eğer satış yılında iş için mülkün ayrı kısmı kullanılmıyorsa, hem iş kısmı hem de ev olarak mülkiyet ve kullanım testi karşılanırsa bile, satış işlemi iki mülkün satışı olarak değerlendirilmemektedir ve mülkün tamamından elde edilen kazanç vergi dışı tutulmaktadır.

Örneğin; Z kişisi 10 yıl boyunca bir evde yaşayarak evin bir odasını ev ofis (%20) olarak kullanmıştır. Z kişisi, evini 100.000 dolar kâr için satmıştır. Ofis, evin

⁶⁴⁷ IRS 587, s.15.

duvarları içerisinde yer aldığı için kârın tamamı 250.000 doların altında kaldığı için Z kişinin vergi borcu bulunmamaktadır. Yukarıdaki örnekten hareketle Z kişinin ev ofisi (%20) evden ayrı bir yapıda olan garajda bulunduğunu varsayalım. Ev ofis, evin içerisinde olmadığı için 100.000 dolarlık kârın ev ile ofis arasında ayrılması gerekmektedir. Z kişisi bu durumda ev ofise atfedilen (%20 x 100.000\$) 20.000\$ üzerinde sermaye kazancı vergisi ödemektedir.⁶⁴⁸ Z kişisi, ilk örnekte iş kısmının satışını bildirmesi gerekmemektedir Ancak iş kısmı ayrı tutularak satış işlemi, iki mülkün satışı olarak değerlendiriliyorsa bu durumda iş bölümünün satışını bildirmesi (Form 4797⁶⁴⁹) gerekmektedir.⁶⁵⁰

4.1. Amortisman İndirimi

6 Mayıs 1997'den sonra mükellefler ev ofis için izin verilen amortisman indirimine eşit olarak kârın bir kısmını hariç tutma haklarını kaybetmişlerdir. Artık mükellefler yıl içerisinde kullanmış oldukları amortisman indirimi için vergi ödemektedir. IRS, satış öncesi yıllarda vergilerin düşmesine olanak tanıyan amortisman indirimlerini geri çekerek çifte yararı önlemektedir.⁶⁵¹ Böylece mükellefler 6 Mayıs 1997'den sonra almış oldukları amortisman indirimleri için sermaye kazancı vergisi ödemek zorundadır. Yeniden değerlendirme amortismanı, IRS tarafından gelir olarak kabul edilmektedir. Bu yeniden alınan indirimler, maksimum %25 (gelir vergisi diliminiz %25'in altında değilse) oranında vergilendirilmeye tabi tutulmaktadır. Aşağıda konula ilgili bir örnek verilmektedir;⁶⁵²

Örneğin; Y kişisi, altı yıl önce 200.000 dolarlık bir ev aldı ve yatak odalarından birini ev ofis olarak kullandı. Bu yıl ise evini 300.000 dolara satarak 100.000 dolar kazanç sağladı. Son altı yıldaki amortisman indirimleri 2.000 dolardır. Bu durumda Y kişisi,

⁶⁴⁸ Stephen Fishman, "Takes When You Sell a House Containing a Home Office", NOLO, <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/taxes-when-you-sell-house-containing-home-office.html> (21 Mayıs 2009).

⁶⁴⁹ IRS, Form 4797, 2019, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f4797.pdf> (12 Mayıs 2020).

⁶⁵⁰ Tina Quinn ve W. Terry Dancer, "Home Office Deductions", *Journal of Accountancy*, 1 Aralık 2006, <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2006/dec/homeofficedeductions.html> (21 Mayıs 2019).

⁶⁵¹ Elizabeth Weintraub, "Tax Consequences for Home Business Offices", *The Balance Small Business*, 6 Aralık 2018, <https://www.thebalance.com/tax-consequences-for-home-business-offices-1798786> (21 Mayıs 2009).

⁶⁵² Fishman, (Takes When You Sell a House Containing a Home Office), NOLO.

(2.000 x %25) 500\$ vergi ödemek zorundadır. Yıllar önce alınan amortisman indirimleri için %25 oranında vergi ödemek zorunda kalmak (çoğu durumda daha azdır) vergi tasarrufu açısından olumlu etki yaratmaktadır.

4.2. Düzeltme Esası

Evin düzeltme esası, evin gerçek maliyetini ifade etmektedir. Bu maliyetler evin satışı sonucu oluşan vergilendirilebilir kârı düşürmektedir. Evin maliyet değeri, evin nasıl alındığına göre belirlenmektedir. Genel olarak ev satın alındıysa veya yapıldıysa evin değeri maliyeti olmaktadır. Ev miras veya hediye olarak alınmış ise bu durumda evin adil piyasa değeri veya önceki sahibinin düzeltme esası dikkate alınmaktadır. Diğer taraftan çoğu durumda evin satın alma değeri maliyet bedeli olmamaktadır. Genelde ev satın alındıktan sonra evin değerini artıran ya da azaltan bir takım masraflar yapılmaktadır.⁶⁵³

Örneğin; X kişisi, evini 200.000 dolara satın aldı ve on yıl sonra 300.000 dolara sattı. X kişisi ev sahibi iken; yeni bir banyo ve mutfak da dâhil olmak üzere 50.000\$ değerinde iyileştirmeler yaptı. Bu iyileştirmelerle birlikte evin maliyeti 250.000 dolara çıktı. Ayrıca X kişisi evdeki fırtına zararı nedeniyle 10.000 dolar sigorta geri ödemesi aldı. Bu ödeme değeri 240.000 dolara düşürdü. Dolayısıyla satıştan elde edilen kazanç 60.000\$ (300.000\$ - 240.000\$) olmaktadır.⁶⁵⁴

Evin, iş için herhangi bir bölümü kullanılıyorsa, iş kullanımına izin verilen herhangi bir amortisman için evin düzeltme esasının ayarlanması gerekir. Seçilmiş yöntemle göre daha düşük bir amortisman indirildiyse, bu yöntemle indirilecek tutar esas alınmaktadır. Seçilmiş yöntemle göre daha fazla amortisman indirilirse, mahsup edilmesi gereken tutarla, (herhangi bir yıl için gerçekte vergi borcunuzu düşüren fazla kesintinin bir kısmı) miktarın azaltılması gerekmektedir.⁶⁵⁵ Seçilen amortisman yöntemi ile vergi beyannamelerinde indirilmiş olan veya indirilecek olan amortisman ile mülkün değeri azaltılmaktadır. Eğer bir amortisman kesintisi yapılmadıysa (basitleştirilmiş yöntem), baz

⁶⁵³ Turbotax, “How to Compute Adjusted Basis for Home Sale”, 1 Haziran 2019, <https://ttlc.intuit.com/questions/3899527-how-to-compute-adjusted-basis-for-home-sale> (26 Mayıs 2020).

⁶⁵⁴ Stephen Fishman, “Determining Your Home’s Tax Basis”, *Nolo*, <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/determining-your-homes-tax-basis.html> (22 Mayıs 2019).

⁶⁵⁵ IRS 587, s.15.

alınan amortisman miktarının tamamı azaltılmaktadır.⁶⁵⁶ Aşağıda bir mülkün değerini artıran ve azaltan örnekleri gösteren bir tablo yer almaktadır;⁶⁵⁷

Tablo 12
Evin Değerini Artıran veya Azaltan Örnekler

<u>Değeri Artırma</u>	<u>Değeri Azaltma</u>
Sermaye iyileştirmeleri: -Eve bir ekleme yapma, -Çatının tamamının değiştirilmesi, -Evle cadde arasına araba yolu oluşturma (taş döşeme, yol kaplama), -Merkezi klima kurulumu, -Eve yeniden elektrik tesisatı ile döşeme Yerel iyileştirmeler için değerlendirmeler: -Su bağlantıları -Kaldırımlar -Yollar Olağanüstü zararlar: -Hasarlı mülkün onarılması Yasal ücretler: -Bir markayı koruma ve mükemmelleştirme maliyet İmar maliyetleri	✓ Enerji tasarruf tedbirleri için alınan sübvansiyonlar ✓ Kaza veya hırsızlık zararı indirimleri ve sigorta geri ödemeleri, ✓ Bazı araç kredileri, ✓ Bölüm 179 kesinti, ✓ Amortisman, ✓ Vergilendirilmeyen kurumsal dağıtımlar

Kaynak: IRS 551, s.5.

IRS evin düzeltilmiş esasını belirlemede genel olarak üç geniş harcama kategorisinin eklenmesine izin vermektedir. Mülkün değerini artıran ya da ömrünü uzatan eklemelerin ve iyileştirmelerin maliyeti eklenmektedir. Yerel yönetimler tarafından yapılan iyileştirmelere yönelik şerefiyeler düzeltilmiş esasa eklenmektedir. Son olarak ise yangın veya deprem gibi bir zayıf kayıbdan sonra onarım masrafları eklenebilmektedir. Bütün bunlar potansiyel olarak evin satıştaki karını azaltmaktadır. Diğer taraftan evin maliyetini düşüren bazı giderler, evin değerinden indirilmektedir. Örneğin; bir mükellefin sigortalı bir kaybı varsa, onarımın tüm maliyeti evin miktarına eklenirken; tüm sigorta gelirleri ise çıkarılmaktadır.⁶⁵⁸

⁶⁵⁶ IRS 551, “Basis of Assets”, 2018, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p551.pdf> (17 Ekim 2018), s.5.

⁶⁵⁷ IRS 551, s.5.

⁶⁵⁸ Steve Lander, “How to Determine the Adjusted Basis of a Sold Home”, 17 Aralık 2018, <https://homeguides.sfgate.com/determine-adjusted-basis-sold-home-62454.html> (21 Mayıs 2019).

5. MOBİLYA VE EKİPMANLARDA AMORTİSMAN

Tıpkı bir insan veya aile gibi bir iş yerinin de kişisel varlığı olabilmektedir. Ancak bir iş yerinin sahip olduğu varlık türleri, kişisel varlık türlerinden biraz daha farklıdır. Temel olarak kişisel varlık, gayrimenkul dışında (arsa ve binalar) her şeyi ifade etmektedir. Kişisel varlık, en küçük zimbardan hesap makinesine kadar veya işyerine ait bir otomobilden büyük makine parçasına kadar birçok eşyayı içermektedir. Üretim ekipmanlarını, ofis mobilyalarını, bilgisayarları, tabletleri, cep telefonlarını ve işletme tarafından satın alınan ve kullanılan araçları ve esas olarak taşınmaz olmayan eşyaları kapsamaktadır.⁶⁵⁹

Kişisel varlıkların satın alınması indirilebilir bir gider olarak kabul edilmektedir. Bazı durumlarda, varlığın alış fiyatı, satın alımın ilk yılında gider olarak listelenmektedir. Ancak çoğu durumda kişisel malların maliyeti, malın kullanım ömrü boyunca yayılmaktadır. Kişisel varlık, maddi şahsi varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve listelenen varlıklar olarak türlere ayrılmaktadır.⁶⁶⁰

- ✓ *Maddi şahsi varlıklar*, hissedilen veya dokunulabilen kişisel bir varlık türüdür. Genel olarak şahsi varlık (sadece işyerleri için değil) mobilya, teçhizat, araç, ev eşyası, koleksiyon ve mücevherleri içermektedir.
- ✓ *Maddi olmayan duran varlıklar*, hissedilmeyen ya da dokunulmayan kişisel varlıkları ifade etmekte ve menkul kıymetleri, bonoları ve diğer maddi olmayan duran varlıkları içermektedir. Fikri varlıklarda (patentler, telif hakları, ticari markalar/hizmet markaları) satın alınabilen ve satılabilen veya lisanslanabilen varlıklar olduğu için kişisel varlık olarak kabul edilmektedir.
- ✓ *Listelenen varlıklar* ise belirli bir kişisel varlık türü olarak ifade edilmektedir. Hem ticari hem de kişisel nedenlerle kullanılabilen varlıklardan oluşmaktadır. IRS, bu tür varlıkların ödemelerini ve bu tür varlıkların kullanımına yönelik indirimleri daha dikkatli bir şekilde

⁶⁵⁹ Jean Murray, "Personal Property of a Business", *The Balance Small Business*, 29 Mayıs 2019, <https://www.thebalancesmb.com/personal-property-of-a-business-398407> (25 Temmuz 2019).

⁶⁶⁰ Murray, (Personal Property of a Business), *The Balance Small Business*.

incelemektedir. Listelenen mülke, iş araçları, ekipmanlar ve diğer elektronik gereçler dâhil edilmektedir.⁶⁶¹

Giderlerin dağıtılması sürecine amortisman (maddi mallar) veya itfa payı (maddi olmayan varlıklar) denilmektedir. Böylece her bir mal veya varlık türü belli bir zamanlamaya göre amortismanına tabi tutulmakta veya itfa edilmektedir. Örneğin listelenen varlıklar genellikle Alternatif Amortisman Sistemi (*Alternative Depreciation System - ADS*) kullanılarak amortismanına tabi tutulmaktadır. Varlığın amortismanına tabi tutulabileceği yıl sayısını artıran bu yöntem, alınabilen yıllık amortisman giderini azaltmaktadır.⁶⁶²

İş için kullanılan mobilya ve ekipmanlar için bölüm 179 giderleri ve amortisman ayrılmaktadır. Bu kesintiler, evin iş kullanımına ilişkin giderlerin indirilmesini sağlamaktadır. Bu kapsamda aşağıdaki her bir husus için farklı kurallar bulunmaktadır;⁶⁶³

- ✓ Listelenen varlık,
- ✓ Varlığın, iş kullanımı için satın alınması,
- ✓ Kişisel varlığın, iş kullanımına dönüştürülmesi,

halinde her biri için farklı kurallar mevcut olmak üzere bölüm 179 giderleri ve amortisman ayrılmaktadır.

5.1. Listelenen Varlık

Listelenen varlık, bir işte çalışanlar veya sahipleri tarafından kişisel amaçlar için kullanılabilen ticari bir varlık olarak ifade edilmektedir. Evde listelenen varlık olarak adlandırılan belirli varlık türleri kullanılırsa, özel kurallar uygulanmaktadır. Listelenen varlık, ilgili ekipmanları ve genel olarak eğlence ve dinlenme amaçlı kullanılan herhangi bir varlık türünü (fotoğraf, fonografik ve video kayıt cihazları dâhil) kapsamaktadır.⁶⁶⁴

⁶⁶¹ Jean Murray, “Why Business Property is Important to Your Business”, *The Balance Small Business*, 11 Eylül 2018, <https://www.thebalancesmb.com/why-business-property-is-important-to-your-business-397499> (25 Temmuz 2019).

⁶⁶² Murray, (Personal Property of a Business), *The Balance Small Business*.

⁶⁶³ Pdf 587, s.16.

⁶⁶⁴ Pdf 587, s.16-17.

ABD’de 1 Ocak 2010 tarihi itibariyle, cep telefonları ve diğer benzer kişisel telekomünikasyon cihazları artık listelenen varlık olarak kabul edilmemektedir.⁶⁶⁵ Ayrıca 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren bilgisayarlar ve çevre birimleri listelenen mülk tanımından çıkarılmıştır. Bu değişiklik 2017 Vergi Kesintileri ve İş Yasası (*Tax Cuts and Jobs Act of 2017*) tarafından yürürlüğe konulmuştur. Bu öğeler listelenen mülk tanımından çıkarılsa bile, bunların yine de takip edilmesi gerekmektedir. Yine de bunların iş için kullanıldığının gösterilmesi istenebilmektedir.⁶⁶⁶

Listelenen mülkün iş amaçlı olarak %50’den fazla kullanılması yani ağırlıklı kullanım testini (*predominant use test*) karşılaması gerekmektedir. Aksi durumda Bölüm 179 indirimi talep edilememekte ve alternatif amortisman sistemi kullanılarak mülk amortismanına tabi tutulmaktadır. ADS altında normal (eşit paylı) amortisman yöntemi uygulanmaktadır.⁶⁶⁷

Ağırlıklı Kullanım Testi; mülkün ağırlıklı olarak (%50’den fazla) ticari amaçla kullanılmasıdır. Mülkün toplam kullanımının %50’sinden fazlası iş ile ilgiliyse, mülk ticari bir mülk olarak kabul edilmekte ve o mülkün ticari kullanımı amortismanına tabi tutulmaktadır. Söz konusu mülk ağırlıklı kullanım testini karşılırsa, mülkün ticari kullanımına ilişkin giderler indirilmektedir.⁶⁶⁸ Bu anlamda listelenen mülk, %50’den fazla ticari amaçlarla kullanılan ve değer kaybeden eşyaları ifade etmektedir.⁶⁶⁹

Yıl içinde satın alınan listelenen mülk, %50’den fazla iş için kullanılmak üzere hizmete sunulursa Bölüm 179 indirimi veya Hızlandırılmış Amortisman (*Accelerated Depreciation System*) indirimi talep edilmektedir. Bu anlamda listelenen mülk satın alınırsa ve yıl içinde hizmete sunulursa, bölüm 179 indirimi veya hızlandırılmış bir

⁶⁶⁵ Marshall Hargrave, “Listed Property”, *Investopedia*, 12 Nisan 2019, <https://www.investopedia.com/terms/l/listed-property.asp> (17 Mart 2020).

⁶⁶⁶ Jean Murray, “How Does Listed Property Affect Business Taxes”, 11 Nisan 2019, *The Balance Small Business*, <https://www.thebalancesmb.com/how-does-listed-property-affect-business-taxes-398329> (15 Mart 2020).

⁶⁶⁷ Tax Information Center, “Tax Depreciation – Section 179 Deduction and MACRS”, *H&R Block*, <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/tax-depreciation/> (16 Mart 2020).

⁶⁶⁸ Jean Murray, (How Does Listed Property Affect Business Taxes), *The Balance Small Business*.

⁶⁶⁹ Hargrave, *Investopedia*.

amortisman indirimi talep etmek için mülkün %50'den fazla iş için kullanılması gerekmektedir.⁶⁷⁰

Diğer taraftan listelenen mülk, iş kullanımı %50 veya daha az olması durumunda yani listelenmiş bir mülk, ağırlıklı kullanım testini karşılamaz ise, bölüm 179 indirimi alınamamakta veya hızlandırılmış amortisman yöntemi uygulanmamaktadır.⁶⁷¹ Bu durumda Alternatif Amortisman Sistemi⁶⁷² kullanılarak amortisman ayrılmaktadır.⁶⁷³ Bu anlamda mülk ağırlıklı olarak bir işletme veya ticarete kullanılmadığından alınabilecek kesintiler ve amortisman miktarı sınırlı olmaktadır.⁶⁷⁴

Öte yandan *mülkün hizmete girdiği yılı takip eden yılda (years following the year placed in service)* yani listelenen mülkün bir kalemi hizmete sunulduktan sonraki yıl içinde, söz konusu mülkün %50'den fazla kullanım testi karşılanamaz ise aşağıdakilerin yapılması gerekebilmektedir;⁶⁷⁵

- ✓ Amortisman hesaplamada, artık iş için %50'den fazla mülkün kullanılmadığı yıldan başlayarak, alternatif amortisman yöntemi kullanılmalıdır.
- ✓ Herhangi bir fazla amortismanın hesaplayıp (fazla amortismanın hesaplanmasında mülk üzerindeki herhangi bir bölüm 179 indirimi dâhil edin) ve brüt gelir ile mülkün düzeltilmiş değerinin eklenmesi gerekebilmektedir.

Dolayısıyla listelenen mülkün nitelikli⁶⁷⁶ iş kullanımı, toplam kullanımın %50'sinden fazlaysa, herhangi bir yıl için %50'den fazla kullanım testi karşılanmış olmaktadır.⁶⁷⁷ Bu durumda özel vergi kurallarına tabi olan belirli bir amortisman sınıfı

⁶⁷⁰ Pdf 587, s.16.

⁶⁷¹ Hargrave, *Investopedia*.

⁶⁷² Amortismanlar hakkında daha fazla bilgi için bkz; IRS 946, "How to Depreciate Property", 2019, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p946.pdf> (26 Mayıs 2020).

⁶⁷³ Pdf 587, s.16.

⁶⁷⁴ Hargrave, *Investopedia*.

⁶⁷⁵ Pdf 587, s.16.

⁶⁷⁶ "Mülkün nitelikli hale gelebilmesi için (yani amortisman tabi tutulması veya amortisman indirimi hak edebilmek için), listelenen mülkün vergi yılı boyunca birden fazla amaca tahsis edilmesi gerekmektedir" (Hargrave, *Investopedia*).

⁶⁷⁷ Pdf 587, s.16-17.

oluşmaktadır.⁶⁷⁸ Ayrıca yıl içinde çeşitli kullanımlar arasında birden fazla amaç için kullanılan listelenmiş mülkün, herhangi bir kaleminin ticari kullanımı kanıtlanmalıdır. Diğer taraftan %50'den fazla kullanım testini karşılamak için nitelikli iş kullanım yüzdesinin bir parçası olarak yatırım kullanım yüzdesi uygulanmamaktadır. Ancak mülkün amortisman indirimini hesaplamak için toplam iş ve yatırım kullanımı bir arada uygulanmaktadır.⁶⁷⁹

Diğer taraftan listelenen mülk, bir ögenin %50'den fazla iş için kullanılmasını ifade etmektedir. Bu anlamda kalemin geriye kalan kısmı kişisel amaçlar için kullanılmaktadır.⁶⁸⁰ Dolayısıyla listelenen mülk olarak kullanılan tüm varlıkların, ticari kullanımı kanıtlanmalıdır. IRS, ev dışı bir işteki iş ekipmanlarının çoğunlukla iş amaçlı kullanıldığını varsaymaktadır. Ancak ev işlerinde, listelenen tüm mülkler üzerinde ayrıntılı kayıtlar tutmak ve mülkün iş kullanımının kanıtlanabilmesini sağlamak daha önemli olarak görülmektedir.⁶⁸¹

Ağırlıklı kullanım testini karşılayan listelenmiş mülkü, amortisman veya bölüm 179 indirimine tabi tutmak için 4562 Formu⁶⁸² doldurulmalıdır. Listelenmiş mülkün %50'den fazla iş/yatırım amaçlı kullanımı yeterli kanıt ve belgelerle kanıtlanmadıkça söz konusu listelenmiş mülkün kullanımı için herhangi bir amortisman veya bölüm 179 indirimi alınamamaktadır. Yeterli kanıt ve belge gereksinimini karşılamak için, bir hesap defteri, ajanda, gider beyanı veya buna benzer bir kayıt ya da iş/yatırım kullanımını belirlemek için yeterli olan başka bir belgesel kanıtın bulundurulması gerekmektedir.⁶⁸³

5.2. Varlığın İş Amacıyla Satın Alınması

İşyerinde kullanılmak üzere belirli bir mülk satın alınırsa, aşağıdakilerden herhangi biri belirtilen sınırlara tabi olarak uygulanabilmektedir;⁶⁸⁴

- ✓ Mülkün tam maliyeti için bölüm 179 kesinti seçilebilir,

⁶⁷⁸ Hargrave, *Investopedia*.

⁶⁷⁹ Pdf 587, s.16.

⁶⁸⁰ Hargrave, *Investopedia*.

⁶⁸¹ Murray, (How Does Listed Property Affect Business Taxes), *The Balance Small Business*.

⁶⁸² IRS, Form 4562, 2019, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f4562.pdf> (13 Mayıs 2020).

⁶⁸³ Pdf 587, s.17.

⁶⁸⁴ Pdf 587, s.17.

- ✓ Mülkün maliyeti amortismanına tabi tutulabilir,
- ✓ Maliyetin bir kısmı bölüm 179 indirimi olarak alınıp, bakiye amortismanına tabi tutulabilir.

5.2.1. Bölüm 179 İndirimi

IRS Kanunu'nun 179. Bölümü, belirli bir varlığı daha uzun bir süre amortismanına tabi tutmak yerine, bir yıl içinde amortisman indiriminin uygulanmasına izin vermektedir. Bir varlıktan ilk yılında indirim yapılmasına "Bölüm 179 indirimi" adı verilmektedir.⁶⁸⁵ Bölüm 179, ticari amortismanına ilişkin bir tür vergi indirimi niteliğindedir. Adı, bu indirimin vergi kanunlarında⁶⁸⁶ nerede bulunduğunu ifade etmektedir. Bölüm 179, varlıkların satın alındığı yıldaki vergileri önemli ölçüde azaltabilecek tüm ekipman ve mülk maliyetinin indirilmesine izin veren bir teşvik olarak sunulmaktadır.⁶⁸⁷ Nitekim herhangi bir kalemin kesintisini faydalı ömre yaymaktan ziyade, kalemin maliyeti için tam kesinti yapılmasının faydası daha fazla olmaktadır. Örneğin; Bir ofis için bir bilgisayar veya başka bir ofis ekipmanı satın alınırsa, Bölüm 179 adı altında, bu bilgisayarın tüm maliyeti bir yıl içinde indirilebilmektedir. Bilgisayarların kısa bir ömrünün veya faydalı bir ömrünün olduğu düşünülürse bu yöntemin oldukça makul bir yöntem olduğu görünmektedir. Diğer taraftan Bölüm 179 indiriminin uygulanabileceği mülkler aşağıdakileri kapsamaktadır,⁶⁸⁸

- ✓ Makine ve ekipman,
- ✓ Brüt araç ağırlığı 6.000 lbs'nin⁶⁸⁹ üzerinde olan iş araçları,
- ✓ Hem ticari hem de kişisel amaçlar için kullanılabilen listelenmiş mülk; (bölüm 179 indirimi, yalnızca bu mülkün ticari amaçla kullanıldığı süreye göre %50'den fazla belirlenmektedir),

⁶⁸⁵ Jean Murray, "What is a Section 179 Deduction", *The Balance Small Business*, 5 Ocak 2020, <https://www.thebalancesmb.com/what-is-a-section-179-deduction-397650> (15 Mart 2020).

⁶⁸⁶ Will Kenton, "Section 179", *Investopedia*, 26 Şubat 2018, <https://www.investopedia.com/terms/s/section-179.asp> (16 Mart 2020).

⁶⁸⁷ William Perez, "Section 179 Deduction for Property, Equipment & Vehicles", 12 Şubat 2019, *Fit Small Business*, <https://fitsmallbusiness.com/section-179-deduction/> (16 Mart 2020).

⁶⁸⁸ Murray, (What is a Section 179 Deduction), *The Balance Small Business*.

⁶⁸⁹ *Ibs*: "Bir ağırlık ölçüsü, yaklaşık 0,45kg'a denk gelen ağırlık ölçüsü" (**Tureng Sözlük**, "Ibs", <https://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/lbs>. (15 Mart 2020)).

- ✓ Yangın söndürme, alarmlar ve güvenlik sistemleri ve çatı kaplama için iş binalarındaki iyileştirme maliyetlerinde bu indirim uygulanmaktadır.

Bu anlamda sadece belirli mülk türleri, bölüm 179 indirimine tabi olmaktadır. Bu indirimi elde etmek için mülkün ticari kullanım amacıyla ve satın alma yoluyla edinilmesi gerekmektedir. Yani bu şartları sağlayan "nitelikli mülk" kapsamında olan mülkler Bölüm 179 indiriminden yararlanmaktadır.⁶⁹⁰ Bir mülkün “nitelikli mülk” kavramını taşıyabilmesi için aşağıdaki iki genel gereksinimi sağlaması gerekmektedir;⁶⁹¹

- ✓ Mülk, bir ticaretin veya işletmenin aktifinde kullanılmak üzere maddi, amortismanına tabi kişisel mülk niteliğinde olmalıdır.
- ✓ Mülk indirim talebinde bulunulduğu yıl içinde satın alınmalı ve hizmete sunulmalıdır. Bir mülkün hizmete alınması, onu kurup çalıştırmak ve onu iş için kullanmak anlamına gelmektedir.

Bölüm 179 kesintileri için yıllık limitler bulunmaktadır. 1 Ocak 2018'den başlayan vergi yıllarında işletmeler, 2,5 milyon dolarlık bir limitle sermaye mülklerinin satın alınması için doğrudan 1 milyon dolara kadar indirim kullanabilmektedir. 2018'den sonra bu limitler enflasyona endekslenenecektir. Ancak 2017 Vergi Kesintileri ve İş Yasası, mülkün satın alınıp iş için kullanılmasına yönelik Bölüm 179'un faydasını artırmıştır. Bu faydalardan en önemlisi önümüzdeki birkaç yıl boyunca bu limitlerin (enflasyona endekslenmiş olmasına rağmen) aynı kalacağıdır.⁶⁹²

İş amacıyla kullanmak için satın alınan amortismanına tabi kişisel fiziki varlıkların maliyeti için bölüm 179 indirimi talep edilebilmektedir. Bölüm 179'a göre indirilebilecek maliyetin ne kadarlık kısmının (limite tabidir) dikkate alınacağı ve ne kadarlık kısmının amortismanına tabi tutulacağı belirlenmektedir. Toplam izin verilen maksimum değeri geçmediği sürece, bölüm 179 indirimi, birden fazla varlık kalemleri üzerine istenilen şekilde yayılmaktadır.⁶⁹³ Nitelikli varlık maliyetinin sadece bir kısmı bölüm 179 indirimi olarak indirilirse, genellikle indirilemeyen maliyet amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu

⁶⁹⁰ Gregory Hamel, “Definition of Section 179 Depreciation”, *Small Business – Chron*, <https://smallbusiness.chron.com/definition-section-179-depreciation-12055.html> (16 Mart 2020).

⁶⁹¹ Murray, (What is a Section 179 Deduction), *The Balance Small Business*.

⁶⁹² Murray, (What is a Section 179 Deduction), *The Balance Small Business*.

⁶⁹³ Pdf 587, s.17.

durum, kalan miktarın varlığın ömrü boyunca yayılabileceği anlamına gelmektedir.⁶⁹⁴ Ayrıca varlıkların satın alındığı yılda uygulanan Bölüm 179 indirimi isteğe bağlı bir yöntemdir. Eğer satın alınan yılda bir varlığa Bölüm 179 indirimi uygulanmaz ise sonraki yıllarda bu indirimden faydalanılmamaktadır. Dolayısıyla, bu yöntemi tercih etmeyen ya da bu yönteme uygun olmayan varlıklar MACRS kapsamında (IRC Sec. 167-168) amortismanına tabi tutulmaktadır.⁶⁹⁵

5.2.2. Modifiye Hızlandırılmış Maliyet Geri Kazanım Sistemi (MACRS)

Bölüm 179 indirimi isteğe bağlı bir yöntemdir. Bu yöntemi tercih etmeyen ya da bu yönteme uygun olmayan varlıklar MACRS kapsamında (IRC Sec. 167-168) amortismanına tabi tutulmaktadır. IRS'ye göre 1986'dan sonra satın alınan ve kullanılan ticari varlıklar için Modifiye Hızlandırılmış Maliyet Geri Kazanım Sistemi, kullanılmaktadır. MACRS, IRS'nin iş ekipmanları üzerindeki amortismanı hızlandırmak isteyen şirketler için onayladığı bir yöntemdir. MACRS, her bir varlık türü için amortisman yıllarının sayısını gösteren bir varlık sınıflandırma sistemini kapsamaktadır.⁶⁹⁶

ABD Kongresi tarafından 1981 yılında Ekonomik İyileştirme Vergi Yasası (*Economic Recovery Tax Act*) kapsamında kabul edilen *Hızlandırılmış Maliyet Geri Kazanım Sistemi (Accelerated Cost Recovery System-ACRS)*, varlıkların faydalı ömürlerine bağlı olarak 3 ila 19 yıl arasında değişen sekiz geri kazanım sınıfından birine varlığı tahsis etmektedir. Bu geri kazanım sınıfları varlıkların amortismanında temel olarak kullanılmaktadır.⁶⁹⁷

Sonraki dönemlerde ACRS etkin bir sonuç vermemesi nedeniyle ABD Kongresi, ACRS'yi 1986 Vergi Reformu Yasası (*Tax Reform Act*) kapsamında revize etmiştir. 1986'dan sonra uygulamaya konulan maddi duran varlık için yeni amortisman yöntemine

⁶⁹⁴ Jean Murray, (What is a Section 179 Deduction), *The Balance Small Business*.

⁶⁹⁵ Wikipedia, "Section 179 Depreciation Deduction", https://en.wikipedia.org/wiki/Section_179_depreciation_deduction (14 Mayıs 2020).

⁶⁹⁶ Jean Murray, "What is the Alternative Depreciation System?", *The Balance Small Business*, 15 Temmuz 2019, <https://www.thebalancesmb.com/what-is-the-alternative-depreciation-system-398109> (15 Mart 2020).

⁶⁹⁷ Inc, "Accelerated Cost Recovery System (ACRS)", <https://www.inc.com/encyclopedia/accelerated-cost-recovery-system-acrs.html> (15 Mart 2020).

Modifiye Hızlandırılmış Maliyet Geri Kazanım Sistemi (Modified Accelerated Cost Recovery System - MACRS) adı verilmiştir. ACRS ve MACRS arasındaki temel fark, ikinci yöntemin daha uzun iyileşme süreleri kullanması ve böylece konut ve konut dışı gayrimenkuller için verilen yıllık amortisman kesintilerini azaltmasıdır.⁶⁹⁸

MACRS, genel (hızlandırılmış) amortisman yöntemi ve alternatif amortisman yöntemi olmak üzere iki amortisman sistemi içermektedir. Bu iki sistem, amortisman indirimlerini hesaplamak için farklı yöntemler ve faydalı ömür süreleri sunmaktadır. Her tür genel işletme varlığına, varlığın beklenen ömrüne dayalı olarak bir varlık sınıfı⁶⁹⁹ atanmaktadır. Örneğin, bir ofis masası, hızlandırılmış amortisman yönteminde 7 yıl ve alternatif amortisman yönteminde 10 yıl faydalı ömre sahip olup; varlık sınıfı 00.11 olan ofis mobilyaları kategorisinde yer almaktadır. İşletmeler için varlık sınıfları arasında ofis mobilyaları, demirbaşlar ve ekipman; bilgi sistemleri (bilgisayarlar ve çevre birimleri); otomobiller ve çeşitli ürünlerin imalatında kullanılan ekipmanlar sayılabilmektedir. Diğer taraftan bir varlığın amortismanından önce aşağıdaki unsurların bilinmesi gerekmektedir;⁷⁰⁰

- ✓ Varlık sınıfı ve faydalı ömür,
- ✓ Amortisman sistemi (genel amortisman sistemi veya alternatif amortisman sistemi),
- ✓ Varlığın işletme tarafından kullanıldığı sürenin yüzdesinin bilinmesi gerekmektedir. Varlığın yalnızca işletme tarafından zamanın %50'sinden fazlasını kullandığı kısmı amortismanına tabi tutulmaktadır.

Kullanılan dönemi ve amortisman metodunu belirlemede MACRS kapsamındaki mülklerin amortismanına tabi tutulması için ya Genel Amortisman Sistemi (GDS) ya da Alternatif Amortisman Sistemi (ADS) kullanılmaktadır.⁷⁰¹ IRS tarafından ADS, özel durumlarda kullanılmaktadır. Bu sistem genellikle mülkün amortismanına tabi tutulduğu yıl sayısını artırarak, yıllık kesintiyi azaltmaktadır. Amortismanı ilk ve son yıl

⁶⁹⁸ Inc, “*Accelerated Cost Recovery System (ACRS)*”.

⁶⁹⁹ IRS Yayını 946 Tablo B-1’de bir işletme için faydalı ömürleri, GDS ve ADS kurtarma süreleri de dâhil olmak üzere varlık sınıflarının tam listesi belirtilmektedir.

⁷⁰⁰ Murray, (What is the Alternative Depreciation System?), *The Balance Small Business*.

⁷⁰¹ IRS 946, s.30.

hariç olmak üzere her yıl eşit bir tutar olarak belirlemektedir (çünkü tam on iki ay eşit olmayabilir). Bu yöntem, yıllık amortisman maliyetini düşürerek daha uzun yıllar amortismanın sonuçlanmasını sağlamaktadır. Ayrıca belirli bir sınıftaki tüm varlıklar için kullanılmaktadır. Ancak mülklerin mülk bazında amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Bir varlık için ADS seçildikten sonra, genel amortisman sistemine geri dönülmemektedir. ADS'nin kullanımını gerektirebilecek durumlar şunlardır;⁷⁰²

- ✓ Listelenen mülk ticari amaçla %50 veya daha az kullanılması durumunda
- ✓ Yıl boyunca öncelikle ABD dışında kullanılan herhangi bir maddi varlık için
- ✓ Belirli koşullar altında tarım ekipmanları için
- ✓ Vergiden muaf belirli mülk türleri için alternatif amortisman sistemi kullanılmaktadır.

İşletmeler, Alternatif Amortisman Sistemini kullanmaları gerekmedikçe, Genel Amortisman Sistemini kullanmaktadır. Genel Amortisman Sistemi, her yıl amortisman uygulayan “azalan bakiye” sistemini kullanmaktadır. Yani her yıl amortisman gideri, kademeli olarak azalmakta ve bir tür hızlandırılmış amortisman yöntemini oluşturmaktadır. Bazı işletmeler alternatif amortisman yöntemini kullanmayı tercih etmektedir. IRS, belirli gereksinimlerin karşılanması ile alternatif amortisman yönteminin seçilmesine izin vermektedir; ancak seçimin, yıl boyunca hizmete sunulan aynı mülk sınıfındaki tüm mülkleri kapsaması gerekmektedir. Ayrıca seçim, herhangi bir vergi yılında herhangi bir varlık sınıfı için geri alınamamaktadır.⁷⁰³

Bununla birlikte MACRS kapsamında, yarı-yıllık sözleşme, çeyrek-ortası sözleşme ve ay-ortası sözleşme olmak üzere üç sözleşme bulunmaktadır. Bu üç sözleşme mülkün ne zaman hizmete alınacağını belirlemektedir;⁷⁰⁴

✓ *Yarı-yıllık sözleşme (half-year convention)*: Çoğu durumda, yarı-yıllık sözleşme kişisel mülkiyet için kullanılmaktadır. Kişisel mülkler, makine, mobilya ve teçhizatı içermektedir. Yarı-yıllık sözleşmeye göre, amortismanın ilk yılında yarı-yıllık

⁷⁰² Murray, (What is the Alternative Depreciation System?), *The Balance Small Business*.

⁷⁰³ Murray, (What is the Alternative Depreciation System?), *The Balance Small Business*.

⁷⁰⁴ Tax Information Center, (Tax Depreciation – Section 179 Deduction and MACRS), *H&R Block*.

amortismanına izin verilmektedir. Bu durum, mülkün gerçekte ne zaman hizmete alındığına bakılmaksızın uygulanmaktadır.

✓ *Çeyrek-ortası sözleşme (mid-quarter convention)*: Vergi yılı boyunca amortismanına tabi varlıkların %40'ından fazlası yılın son 3 ayında hizmete girerse çeyrek-ortası sözleşme kullanılmaktadır. Bu sözleşmeye göre varlığın, çeyrek-orta noktasında hizmete girdiği kabul edilmektedir. Bu durum, yılın son çeyreği boyunca varlığın ne zaman hizmete alındığından bağımsız olarak geçerli olmaktadır. Diğer taraftan yarı-yıllık bir amortisman için daha fazla veya daha az talepte bulunulmasına izin verilmektedir. Bu durum, varlığın yılın hangi çeyreğinde hizmete girdiğine bağlı olmaktadır.

✓ *Ay-ortası sözleşme (mid-month convention)*: Gayrimenkul ay ortası sözleşmesi kapsamında amortismanına tabi tutulmaktadır. Mülk, ayın ortalarında hizmete açılmaktadır. Bu durum, mülkün hizmete sunulduğu fiili tarih ne olursa olsun geçerli olmaktadır.

Normalde bir ev ofiste kullanılan çoğu işyeri varlıkları, MACRS kapsamında 5 yıllık veya 7 yıllık bir mülk olarak kabul edilmektedir;⁷⁰⁵

- ✓ 5 yıllık mallar, bilgisayarları, çevresel ekipmanları, daktiloları, hesap makinelerini ve fotokopi makinelerini kapsamaktadır.
- ✓ 7 yıllık mallar, ofis mobilyaları, masa, dosya ve kasa gibi demirbaşları kapsamaktadır.

MACRS kapsamında, genellikle iş için varlığın kullanıldığı ilk yılda yarı-yıllık bir amortisman indirimine izin veren yarı-yıllık sözleşme kullanılmaktadır. Ancak vergi yılının son 3 ayı boyunca amortismanına tabi varlığın %40'ından fazlası hizmete sunulursa, yarı-yıllık sözleşme yerine çeyrek-ortası sözleşmenin kullanılması gerekmektedir. Amortismanına tabi varlığın maliyeti (varlık üzerinden alınan özel amortisman indirimi ve bölüm 179 indirimi düşüldükten sonra) ve 5 yıllık veya 7 yıllık mülk olup olmadığı belirlendikten sonra, yarı-yıllık sözleşmenin geçerli olması durumunda amortismanın hesaplanması için aşağıda gösterilen tablonun kullanılması gerekmektedir.⁷⁰⁶

⁷⁰⁵ IRS 587, s.17.

⁷⁰⁶ IRS 587, s.17.

Tablo 13
MACRS Yarı-Yıllık Sözleşme Kullanımında 5 ve 7 Yıllık Varlık için Yüzde
Tablosu

<u>Recover Year</u>	5 Yıllık Mal (%)	7 Yıllık Mal (%)
1	20.00	14.29
2	32.00	24.49
3	19.20	17.49
4	11.52	12.49
5	11.52	8.93
6	5.76	8.92
7		8.93
8		4.46

Kaynak: IRS 587, s.17.

Örneğin; Haziran 2019'da X kişisi ofisinde bir masa ve üç sandalye satın almıştır. Mobilya için toplam faturası 2.100\$'dır. Ofis mobilyaları için herhangi bir kesinti olmaksızın, vergilendirilebilir iş geliri 3000\$'dır. Bu durumda X kişisi aşağıdakilerden birini seçebilmektedir;

- a) Ofis mobilyalarının tam maliyeti için bölüm 179 indirimini alabilir,
- b) Mobilyaların maliyetinin bir kısmı için bölüm 179 indirimini alıp ve bakiyeyi amortisman tabi tutabilir,
- c) Bölüm 179 indirimi almayıp ve ofis mobilyalarının tüm maliyetini kullanarak amortisman tabi tutabilir.

Mobilya MACRS kapsamı altında 7 yıllık bir varlık olarak değerlendirilmektedir. X kişisi, bölüm 179 indirimini kullanmıyor. MACRS kapsamında $2.100 \times \%14.29 = 300.10\$$ amortisman indirimi elde edilmektedir.

5.3. Kişisel Varlığın İş Kullanımına Dönüştürülmesi

Ev ofiste daha önce kişisel amaçlar için kullanılmış olan varlığın kullanılması durumunda bölüm 179 indirimi kullanılmamaktadır. Ayrıca, söz konusu varlık için özel bir amortisman indirimi alınamamaktadır. Bununla birlikte, yine de söz konusu varlık

amortismanına tabi tutulabilmektedir. Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın kişisel amaçlar için ilk kullanıldığı zamana bağlı olmaktadır;⁷⁰⁷

- ✓ 1986'dan sonra bir varlık kişisel amaçlarla kullanmaya başlanılmış ve 2019'de iş kullanımına dönüştürülmüşse, varlığın MACRS kapsamında amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Kişisel kullanımdan ticari kullanıma dönüşen varlıkların amortismanı için değişim tarihinde ya varlığın düzeltme esası ya da varlığın adil piyasa değerine bakılarak küçük olanı esas alınmaktadır.
- ✓ Söz konusu varlık, 1980'den sonra ve 1987'den önce kişisel amaçlarla kullanılmaya başlanılmış ve 2019'de iş kullanımına dönüştürülmüşse, genellikle ACRS⁷⁰⁸ kapsamında amortismanına tabi tutulmaktadır. Ancak, ACRS'deki amortisman ilk yılda MACRS kapsamındaki amortismandan daha fazlaysa, bu durumda söz konusu varlığın, MACRS kapsamında amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.
- ✓ 1981 yılından önce bir varlık kişisel amaçlarla kullanılmaya başlanılmış ve 2019'de iş kullanımına dönüştürülmüşse, hurda değeri (*salvage value*) ve faydalı ömre (*useful life*) dayanan normal amortisman veya hızlandırılmış amortisman yöntemi kapsamında amortismanına tabi tutulmaktadır.

Sonuç olarak, vergi mükellefleri, 1981'den önce hizmete sunulan varlıkları amortismanına tabi tutmak için faydalı ömrü ve hurda değerini esas almakta; 1980 ile 1987 arasında kullanılmaya başlanan varlıklar için ACRS yöntemini ve 1986'dan sonra kullanılmaya başlanan varlıklar için MACRS yöntemini esas almaktadır.⁷⁰⁹

6. EV OFİS İNDİRİMİNDE KAYIT TUTMA

Evin iş olarak kullanımında, belli bir kayıt tutma yöntemi kullanılmamaktadır. Ancak evin iş kullanımında indirimleri hesaplamak için gereken bilgileri sağlayan kayıtların tutulması gerekmektedir. Bu doğrultuda iptal edilen çekler, makbuzlar ve

⁷⁰⁷ IRS 587, s.17-18.

⁷⁰⁸ ACRS hakkında bilgi için bkz; IRS 534, "Depreciating Property Placed in Service Before 1987", 2016, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p534.pdf> (26 Mayıs 2020).

⁷⁰⁹ Inc, "Accelerated Cost Recovery System (ACRS)".

ödenen diğer harcama belgeleri kayıt altında tutulmalıdır. Kayıtlar aşağıdaki bilgileri göstermektedir;⁷¹⁰

- ✓ Evin iş için kullanılan kısmı belirtilmelidir.
- ✓ İşin normal seyrinde, iş için evin bir kısmı düzenli ve özel olarak ya asıl işyeri olarak ya da müşterilerle görüşülen veya hastalarla ilgilenilen bir yer olarak kullanımı belirtilmelidir (özel kullanım istisnaları dâhil).
- ✓ İş bölümü için amortisman ve giderler belirtilmelidir.

Evin iş olarak kullanımında yıl boyunca iş kayıtlarının tutulması gerekmektedir.⁷¹¹ Yıl boyunca talep edilebilir giderlerin tam bir şekilde kaydının tutulması vergi indirimi açısından önemlidir.⁷¹² Ticari belgeleri sınıflandırarak ve e-tabloları güncel tutarak tüm makbuzlar ve banka kayıtları saklanmalıdır.⁷¹³ Bu kayıtlar yılsonunda vergi hesaplamalarına dâhil edilmekte veya vergi muhasebecilerine verilmektedir.⁷¹⁴

Diğer taraftan evin amortisman miktarını kanıtlamak için bu kayıtların saklanması gerekmektedir. Bu kayıtlar, evi ne zaman ve nasıl elde ettiğinizi, orijinal satın alma fiyatınızı, evin herhangi bir iyileştirmeyi ve evin iş kullanımı için izin verilen herhangi bir amortismanı kapsamaktadır. Bu kayıtlar, vergi yasaları için önemli olduğu sürece saklanmalıdır. Genellikle saklama süresi (zamanaşımı) aşağıdaki tarihleri ifade etmektedir;⁷¹⁵

- ✓ Beyanname tarihinden itibaren veya dosyalama tarihinden itibaren 3 yıl,
- ✓ Vergi ödenme tarihinden itibaren 2 yıl saklanması gerekmektedir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; ev ofis indiriminde kayıt tutma açısından basitleştirilmiş yöntem, normal yönteme göre daha kolaydır. Üstelik normal yöntemde, basitleştirilmiş yönteme göre çok fazla kayıt tutmak gerekmektedir. Birçok vergi

⁷¹⁰ IRS 587, s.17-18.

⁷¹¹ Petersen, *Small Business – Chron.*

⁷¹² Booysen, *Beginner Bookkeeping.*

⁷¹³ Petersen, *Small Business - Chron.*

⁷¹⁴ Booysen, *Beginner Bookkeeping.*

⁷¹⁵ IRS 587, s.17-18.

mükellefi, normal yöntemde kayıt tutma fazlalığından dolayı geçmiş yıllarda indirim talebinde bulunamamıştır.⁷¹⁶ Bu nedenle özellikle normal yöntemde vergi indirimi alabilmek için mutlaka bir vergi uzmanından destek almak gerekmektedir.



⁷¹⁶ Richard Eisenberg, “Get The Biggest Tax Write-Off For Your Home Office”, *Forbes*, 11 Şubat 2014, <https://www.forbes.com/sites/nextavenue/2014/02/11/get-the-biggest-tax-write-off-for-your-home-office/#354e308d7d12> (22 Mayıs 2019).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. TÜRKİYE’DE EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1. Genel Olarak

Esnek çalışma,⁷¹⁷ çalışanların iş yaşamını kendi yaşamlarına uyarlamak için başvurdukları çalışma biçimleri olarak tanımlanmaktadır. Çalışma kavramının ve çalışmanın çağımızda aldığı farklı biçimler, artık çalışanların işleri farklı bir şekilde değerlendirmesine neden olmaktadır. İş yaşamını kişisel tercihlerine uyarlamak isteyen bazı çalışanlar, kendi özel yaşamlarına uygun çalışma biçimi aramaktadır. Yine eğitim gereksinimleri, aile gereksinimleri ve emeklilik dönemine ilişkin farklı gereksinimler farklı istihdam biçimlerini oluşturmaktadır.⁷¹⁸

Diğer taraftan ulusal ekonominin dış dünyaya açılması isteğiyle birlikte, ülkemiz insanının sosyal ilişkilerinde, büyük değişiklik görülmüş ve ülke dışında gelişen teknolojik yenilikler de söz konusu başkalaşma sürecini önemli ölçüde etkilemiştir. Diğer ülkelere göre, özellikle ileri derecede sanayileşmiş ülkelere oranla, ülkemizde yeni çalışma biçimlerinin belirlenmesi böyle bir zorunluluk içerisinde ortaya çıkmıştır.⁷¹⁹

İşverenler öte yandan, işyerlerinde gerek sayısal anlamda gerekse yapısal anlamda istihdam esnekliğini aramaktadır.⁷²⁰ Modern teknolojik gelişme, yeni çalışma yöntemlerini ve dolayısıyla çalışma saatlerini üretim sürecine uyarlama zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Böyle bir süreçteki organizasyon yapısı da genellikle orada çalışan kişilerin çalışma sürelerini etkilemektedir. Hizmet sektörü, taşımacılık ve ulaşım sektörü,

⁷¹⁷Esnek çalışma sisteminin birden fazla türü bulunmaktadır; “kayan iş süresi, çağrı üzerine çalışma, yoğunlaştırılmış iş haftası, vardiyalı çalışma, yıllık iş süreleri, evde çalışma, tele çalışma, kısmi çalışma, ödünç iş ilişkisi, sayısal esneklik, fonksiyonel esneklik, zamana göre esneklik, ücret esnekliği, uzlaştırma stratejisi” bu çalışma biçimine örnek olarak gösterilmektedir (Uslu, s.14).

⁷¹⁸ Erdoğdu, s.324.

⁷¹⁹ Centel, s.250.

⁷²⁰ Erdoğdu, s.324.

iletişim alanı ve basın yayın sektöru gibi birçok sektörde çalışma süreleri büyük ölçüde artmış ve farklılaşmıştır. Buna bağlı olarak, ekonominin diğer dalları için de uygun olan çok sayıda yeni esnek çalışma modelleri geliştirilmiştir.⁷²¹ Geçici iş, evde çalışma, çağrı üzerine çalışma veya kısmi çalışma gibi çalışma türleri esnek çalışma türlerinden birkaçını oluşturmaktadır.

Esnek çalışma yönteminin en eski ve bugünde en yaygın bir biçimde uygulanan şekli ise geleneksel ev eksenli çalışmadır. Geleneksel ev eksenli çalışma ise *“kadınların yoğun olduğu, kadınların genellikle aile içerisinde ücretsiz çalıştığı, iş bölümünün toplumsal cinsiyete göre belirlendiği ve evin kadınlar tarafından ekonomik faaliyet alanına dönüştürüldüğü bir çalışma biçimi olarak”⁷²²* tanımlanmaktadır. Bu çalışma biçimi öğretilerde her ne kadar karşımıza bir esnek çalışma sistemi olarak çıkmış olsa da; yaklaşık bir asır önce bu çalışma biçiminin zaman esasına dayanmadığı ve parça başına gerçekteşirilen bir çalışma biçimi olarak karşımıza çıktığı görölmektedir. Bununla birlikte bu çalışma modeli, esnek çalışma çatısı altında son otuz beş yıl içerisinde giderek artan bir oranda artış göstererek gelişmektedir. Bu gelişme özellikle son yıllarda bilgi ve bilgi teknolojik araçlar sayesinde oldukça hızlanmakta ve bu hız gelecekte bu çalışma sisteminin daha da artacağını göstermektedir.

Diğer taraftan geçmişi eskilere kadar dayanan geleneksel evde çalışma, bilgi ve bilgi teknolojik gereçlerin gelişimiyle yerini modern anlamda ev eksenli çalışma modeline bırakmıştır. Daha çok el becerilerine dayanan geleneksel evde çalışma, bir dizi beceri ve organizasyon gerektiren “ev ofis” kavramının genişlemesini ve bu kavramın tele-çalışma, uzaktan çalışma, mobil çalışma veya sanal çalışma gibi birçok karmaşık organizasyonlara yönelmesini sağlamaktadır. Bu anlamda geleneksel el becerilerinden günümüzdeki ofis çalışmalarına (muhasibecilik, sekreterlik vs.) dayanan ev eksenli çalışma, öğretilerde özellikle “tele-çalışma” ile karıştırılmaktadır.

Tele-çalışma, kural olarak bir bilgisayar başında ve de genellikle ya kişinin kendi evinde ya da özel bir mahalli büroda yapılan çalışmaları ifade etmektedir. Çoğunlukla bu şekilde çalışanlar işletmeye ait “on-line” bir bağlantı kurarak veya “off-line” olarak

⁷²¹ Hueck, s.105.

⁷²² Erdut, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, s.57.

çalışılabilmektedir. Bu şekilde çalışanlar, belirli zamanlarda iş yerlerinde görünmektedir. İşyerleri işveren tarafından kurulmakta ve muhafaza edilmektedir.⁷²³ Ancak burada bir sınırlama durumu söz konusudur. Şayet belirli işler tamamen bağımsız olarak dışarıdaki kişilere veriliyor ve bu kişiler kendilerine verilen işi kendi seçtikleri yerde ve kendi sorumlulukları altında yapıyorlarsa; artık işçi niteliğinde olmayıp; küçük müteşebbis gibi bağımsız çalışan kişiler olarak kabul edilmektedir.⁷²⁴

Genelde bağımsız çalışanlar, işyeri olarak kendi evlerini tercih etmektedir. Ancak tele çalışmada bağımsız bir şekilde çalışıp, kısmen çalışma, yarı zamanlı veya tam zamanlı çalışma olarak kendi evlerini tercih eden çalışanlar da mevcuttur. Burada önemli olan tele çalışmada, çalışan nerede çalışırsa çalışsın bilgi teknolojileri vasıtasıyla işverene bağlı olmaktadır. Ev eksenli çalışmada ise çalışanlar daha çok evde tam zamanlı olarak ve herhangi bir işverene bağlı olmadan çalışmaktadır. Buradaki bağımlılık/bağımsızlık ölçüsü ise işverenin emir ve talimatlarına bağlı olarak belirlenmektedir. Böyle bakıldığında işyerleri doktorları, işletme avukatları ve istihdam edilmiş mali danışmanlar, ilişkin oldukları meslek düzenine göre talimatsız çalışmak zorundadır.⁷²⁵

Ev eksenli çalışma ve tele çalışmada çalışan için iş sürelerinde esneklik fazladır. Çalışan, gün içerisinde çalışma süresinin uzunluğunu, başlangıç ve bitiş zamanını tamamen kendisi belirleyebilmektedir. Ancak tele-çalışmada işyerine on-line bir bağlantı söz konusu olduğu için belirli bir oranda işyeri süresine bağımlılık esastır.⁷²⁶ Diğer taraftan evde çalışma, kişisel bağımlılığı belli ölçüde katı olmaktan çıkartıp esnek duruma getirmesine karşın, ekonomik bağımlılığı ortadan kaldırmamaktadır. Bu anlamda eve verilen işin görülmesi için gerekli olan malzemelerin çoğunluğu işveren tarafından verilmektedir.⁷²⁷

Ev eksenli çalışmada “ev ofis” ortamının oluşturulabilmesi için evin tasarımında bazı değişikliklere gidilmektedir. Bu çalışma biçiminde çalışma biçiminin alt yapısını oluşturan bilgisayar, faks, telefon gibi bilgi ve iletişim teknolojileri eve taşınarak ev

⁷²³ Blomeyer, s.206.

⁷²⁴ Hueck, s.118.

⁷²⁵ Blomeyer, s.211.

⁷²⁶ Hueck, s.119.

⁷²⁷ Centel, s.242-243.

“yuva” olma vasfını kısmi olarak kaybetmekte ve işlerin yürütüldüğü elektronik bir şube haline dönüşmektedir.⁷²⁸ Bu çalışma sistemi, çalışanların çıkarına uygun olmakta ve çalışana zamanını düzenlemede de büyük bir özgürlük hakkı sağlamaktadır. Çalışana ev içindeki çalışma yerinde, işini aile yaşamı ile uyumlu bir hale getirebilme olanağı sunmaktadır.⁷²⁹ İşveren açısından ise çalışma yerinden tasarruf, önemli bir avantaj olarak ortaya çıkmaktadır. Böylece işletmeler, bürolar için yapılacak olan giderlerden tasarruf sağlarken; işletmelerin piyasa değişikliklerine karşı tepki gücü artmaktadır.⁷³⁰

Ayrıca söz konusu çalışanların iş tatminleri de işveren için önemli rol oynamaktadır. Kaldı ki, kamu trafiğinin rahatlaması bu tablonun doğal bir sonucudur. Bu husus ABD’de ev eksenli çalışmanın yaygınlaşmasında önemli rol oynamıştır.⁷³¹ Ancak başka açıdan ev eksenli çalışmada kişi işyerinin motivasyonunu sağlayan grup dinamiğinin yaratıcılığından uzak olmakta ve kendi evinin sıcak iklimini yaşayamamaktadır.⁷³² İşyerindeki kişisel iletişim ve sürekli denetimin önemli bir bölümü yok olmaktadır.⁷³³

Gelişmekte olan ülkelerde geçmişten beri uygulanan bu geleneksel çalışma biçimi, gelişmiş ülkelerde de yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Almanya, Yunanistan, Belçika, Fransa İtalya, Lüksemburg, Danimarka, Hollanda, İspanya, İngiltere ve ABD’de de ev eksenli çalışmanın önem kazandığı ülkeler arasında yer almaktadır. Bu ülkelerde, ulaştırma, fuarcılık, perakende ticaret, bahçe ve tarım yapı işleri, inşaatçılık, gıda işleri ve çeşitli hizmet gruplarında bağımsız çalışma yaygın olarak görülmektedir.⁷³⁴ Eurostat’ın 2000’li yıllarda yapmış olduğu bir araştırmaya göre, Avrupa’da 6,9 milyon kişi çalışan nüfusun %4,9’unun ev eksenli çalıştığını ortaya koymaktadır.⁷³⁵

Türkiye’de yapılan bir araştırmada ise ev eksenli çalışma modeline X kuşağının (1965 yılı ve sonrası) ve Y Kuşağının (1981 yılı ve sonrası) nasıl baktığı araştırılmıştır.

⁷²⁸ Tutar, s.131.

⁷²⁹ Hueck, s.105.

⁷³⁰ Blomeyer, s.206.

⁷³¹ Hueck, s.119-120.

⁷³² Tutar, s.131.

⁷³³ Hueck, s.120.

⁷³⁴ Erdoğan, s.328; Blomeyer, s.211.

⁷³⁵ TİSK, (İş Kanunu Tasarısı ve AB Uygulamaları), s.46.

Buna göre X kuşağı çalışanlarının %68'i, Y kuşağı çalışanlarının ise %76'sı ev eksenli çalışmaya sıcak bakmaktadır. Bu durum Y kuşağı çalışanlarının esnek çalışma modellerine daha hızlı adapte olacağını gösterirken; X kuşağının ise esnek çalışma modellerine karşı genel yargıları ile çeliştiğini göstermektedir. Araştırma sonucuna göre, kısa zamanda ev eksenli çalışma modelinin iş yaşamında yerini alacağı belirtilmektedir.⁷³⁶

Yine insan kaynakları seçme, yerleştirme ve danışmanlık şirketi olan Randstad tarafından 2018 yılında “Workmonitor/İnsan Kaynakları İstihdam Araştırması” adı altında yayınlanan bir raporda, Türkiye'nin ev eksenli çalışma biçimine oldukça sıcak baktığı görülmektedir. Rapora göre, Türkiye’de katılımcıların %73’ü evden çalışmak istemektedir. Ancak Türkiye’de çalışanların %83’ünün halen iş saatleri içinde ofiste bulunduğu ve geleneksel olarak çalışma biçimine devam ettiği görülmektedir.⁷³⁷ Aşağıda ev eksenli çalışma modeline yönelik bazı meslek örnekleri yer almaktadır;⁷³⁸

Tablo 14
Ev Eksenli Çalışma Modeline Yönelik Meslek Türleri

İşletme Tipi	Hizmet	Ürün	Kombinasyon
İnsan Kaynaklı			
Geleneksel Evle İlgili Beceriler	-Yiyecek hazırlama -Ürün testi -Tadilat -Parti planlaması -Alışveriş yapmak	-Kutuda yemek hazırlama -Özel yiyecekler -Giyim	-Yemek Servisi -Hediye paketleme -Organizasyon (düğün, parti) servisi
Mesleki Beceriler	-Sekreterlik -Onarım/yenileme -Elektronik montaj -Çağrı karşılama hizmeti -Bayilik verilen ürünleri satmak -İzleme servisi (hava, telsiz) -Tarım ilacı uygulaması -Peyzaj -Kelime işlem	-Raporlar/belgeler oluşturma, yönetme -Mobilya -Yenilik maddeleri -Posta listelerini yönetme	-Özel yayıncılık -Özel marangozluk

⁷³⁶ Kübra Aygenoğlu, **X ve Y Kuşakları ile İş Hayatı**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2018, s.219.

⁷³⁷ CNN TÜRK, “Türkiye’nin Yüzde 73’ü Evden Çalışmak İstiyor”, 20 Mart 2018, <https://www.cnnturk.com/ekonomi/iste-hayat/turkiyenin-yuzde-73u-evden-calismak-istiyor> (23 Eylül 2019).

⁷³⁸ Brown, Clary ve White, *Texas A&M University, Texas AgriLife Extension Service*.

Profesyonel Beceriler	-Kurgulama -Videografi -Özel Eğitim/öğretim -Pazar araştırması -Turlar organize etmek, toplantılar düzenlemek -Yetenek/beceri araştırması -Değerleme -Danışmanlık -Grafik dizayn -Yazılım Tasarımı -Muhasebe -Vergi danışmanlığı	-Yazılı materyaller (konuşmalar, kitaplar, akademik makaleler) -Broşürler -Veri tabanları	-Sesli ve görüntülü kayıt olayları -Araştırma
Yetenekler/Kendini Yetiştirme	-Müzik dersleri -Performans (müzik, dans, eğlence) -Fotoğrafçılık	-Sanat eseri -Yaratıcı Yazarlık -El sanatları -Boyama/duvar resimleri	-Özel resim/dekorasyon
Mülkiyet Tabanlı			
Ev, bahçe, arazi alanı (alan gerektirir)	-Oda Kiralama -Yatılı hayvanlar -Çocuk bakımı -Yetişkinlere yönelik bakım -Mevsimlik depolama -Kamp	-Otlar/sebzeler/meyveler -Kayıtlı köpekler/kediler	Yatak ve Kahvaltı
Oto, diğer araç veya büyük ekipmanlar	-Kurye -Teslimat -Güvenlik -Turlar		

Kaynak: Brown, Clary ve White, *Texas A&M University, Texas AgriLife Extension Service*.

İnternetin yaygınlaşmasıyla birlikte bir işi evden yürütmek daha kolay hale gelmektedir. ABD’de yapılan bir araştırmaya göre, ABD’de yer alan işletmelerin %52’si ev eksenli olarak faaliyet göstermektedir.⁷³⁹ Bu durum, daha çok ev eksenli çalışma modelinin ticari giderler bakımından tasarruf imkânı sunmasından kaynaklanmaktadır. Sonuçta ev ofis, insanlara işe gidiş-geliş zorunluluğunu kaldırmakla birlikte, yakıt harcamalarından, araç bakım maliyetlerinden ve zaman bakımından tasarruf sağladığı

⁷³⁹ April Maguire, "Where to Meet Clients When You Work From Home", 31 Ocak 2019, <https://www.businessknowhow.com/homeoffice/clientmeetings.htm> (24 Nisan 2019); SBA, "Frequently Asked Questions".

gibi aynı zamanda ofis kirası, ofis mobilyaları ve ekipmanları gibi diğer çeşitli giderlerde de tasarruf imkânı sağlamaktadır.⁷⁴⁰

1.2. Tarihsel Gelişim

Esnek çalışma sistemi zamanın yeni bir buluşu olarak görülmemektedir. Bu çalışma biçimi, 1970’li yılların ortalarından itibaren, özellikle 1973 yılındaki, petrol fiyatlarının artması neticesinde dikkat çekmeye başlamıştır. Bu anlamda sanayileşmiş ülkeler, esnek çalışma adı altında yüz seneden fazla bir geçmişe sahip olmaktadır.⁷⁴¹ Diğer taraftan 18. yüzyılda yaşanan Sanayi Devrimi ile birlikte ortaya çıkan geleneksel evde çalışma modeli, özellikle gelişmekte olan ülkelerde yayılmaya başlamıştır. Bu çalışma biçimi, dokuma endüstrisinde, terzilikte yaygın olmakla beraber tütün sarma, paketleme, kutulama, el işi ve oyuncak imalatı gibi alanlarda görülmektedir.⁷⁴² Ayrıca çok ağır ve uzun süren ekonomik durgunluk dönemlerinde işletmelerin çoğu kez çok pahalı bulunan “iş” faktörünü iktisaden daha etkili, yani mal ve hizmet üretimi sürecinde daha az masraflı olacak şekilde biçimlendirme⁷⁴³ isteği de bu çalışma sisteminin gelişimine katkıda bulunmaktadır. Böylece işverenler eve iş verme yoluyla işyeri kurmaktan tasarruf etmekte ve istihdam riskini ev işçisine yaymakta ve iş giderlerini asgari düzeye indirmektedir.⁷⁴⁴

Türkiye’de ise ev eksenli çalışma yıllardan beri bilinmektedir. Özellikle bu çalışma biçimi, dokuma, konfeksiyon ve paketleme sanayisinde oldukça yaygın olarak görülmüştür.⁷⁴⁵ Bu çalışma türünün bu şekilde yaygınlaşmasında ise 1980’li yıllardaki ekonomik yapılanmanın hızla değişmesi etken olmuştur. 1980’li yıllara kadar yerli sanayi, korumacılık sayesinde belli bir düzeye gelmiştir. Ancak Türkiye’nin mevcut model içinde kalkınmayı sağlayamayacağı öngörülmüş ve dış rekabet piyasalarına açılma sorununu yaşayarak gelişebileceği anlaşılmıştır. Bu bağlamda, emek yoğun sektörlerdeki

⁷⁴⁰ Allen Taylor, “When Should You Move Out of Your Home Office”, 5 Nisan 2017, <https://www.businessknowhow.com/homeoffice/move.htm> (24 Nisan 2019).

⁷⁴¹ Erdoğan, s.324.

⁷⁴² Can Tuncay, “Çalışma Süreleri ve İstihdam Türlerinde Esnekleştirme”, **Çalışma Hayatında Yeni Gelişmeler: Esneklik**, Ankara: Çimento Müstahsilleri İşverenleri Sendikası, 27-30 Nisan 1995, s.73.

⁷⁴³ Blomeyer, s.195.

⁷⁴⁴ Blomeyer, s.205-206.

⁷⁴⁵ Tuncay, s.73.

küçük, dağınık ve sendikasız işletmeler, maliyetlerde düşme sağlarken; dokuma, deri, seramik ve konfeksiyon gibi hafif sanayi kollarında yoğun potansiyel kadın emeğinin varlığı ve bu alanlardaki işlerin ortak özellik olarak mutlaka yerleşik bir işyeri ortamını gerektirmeyişi gibi nedenler “eve iş verme” türünden yeni istihdam türlerini ortaya çıkarmıştır.⁷⁴⁶

Eve iş verme sisteminde, çalışan bir veya birkaç işverene bağlı olarak çalışmaktadır. Ancak bu bağımlılık bireysel – hukuki bağımlılıktan daha çok ekonomiktir. Nitekim üretilen her parça mal için onun iyi – kötü olduğuna bakılmaksızın başlangıçta kararlaştırılan ücret ödenmektedir. Eğer işveren, üretimin kalitesinden memnun değilse; bir daha çalışana iş vermemektedir.⁷⁴⁷ Dolayısıyla o dönemlerde parça başı sisteme dayanan eve iş verme sistemi, geleneksel istihdam biçimlerinden sıyrılarak ve işgücü piyasasında daha çok kadın işgücünün katılımını gerçekleştiren yeni bir istihdam biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷⁴⁸

Bu çalışma sisteminde özellikle kadınlar, memleketlerindeki tarlaları, bahçeleri bırakıp, dört duvar arasında çalışmaya başlamıştır. Evde boncuk boyama, halı, kilim dokuma, dantel, nakış, mücevher kutuları, takı, dikiş, örgü, iş ve boncuk işleme gibi birçok emek-yoğun işler yapılmaya başlanmıştır. Ayrıca bu çalışanlar, işçi haklarını koruyan hiçbir düzenlemeden yararlanmadan, sağlık güvencesinden ve diğer sosyal güvencelerden yoksun kalarak, halk sağlığına uymayan koşullarda, düzenli iş saatleri olmadan, zaman stresi altında, boş zamanı olmadan, asgari ücret uygulamasından mahrum kalarak, mesleki eğitimden yararlanamadan, sendikasız, görünmeden, izole koşullarda, işverenle pazarlık gücünden yoksun olarak çalışmışlardır.⁷⁴⁹ Bu anlamda eve iş verme sistemi, belirli bir cinsiyetten olanları, yani modern çalışma yaşamının etkisiyle ev dışına itilmiş bulunan kadınları tekrardan ev içine sürükleyen ve mevcut düzen içinde geleneksel tutucu değerleri (kadının ikili konumu) pekiştiren bir istihdam biçimi olarak kendini göstermektedir.⁷⁵⁰ Nitekim birçok ailenin eşi ve kız çocukları dışarının tüm

⁷⁴⁶ Centel, s.241.

⁷⁴⁷ Tuncay, s.73.

⁷⁴⁸ Kuvvet Lordoğlu, **Eve İş Verme Sistemi İçinde Kadın İşgücü Üzerine Bir Alan Araştırması**, İstanbul: Friedrich Ebert Vakfı, 1990, s.61.

⁷⁴⁹ Topçuoğlu, (Kapitalizm ve Ataerkillik Enformel Alanda...), s.92.

⁷⁵⁰ Centel, s.251.

tehlikelerinden uzak bir biçimde evde çalışmayı tercih etmekte ve bunu bir prestij kaybı olarak görmemektedir. Bu şekilde çalışanların normal bir çalışandan farklı olarak sabit bir işyeri mekânını kullanma zorunluluğu bulunmamaktadır.⁷⁵¹

Öte yandan, sanayileşme oranının artışıyla birlikte, ülkenin bu tür bir istihdama gerek duymayacağı, üretim süreci geliştikçe bu çalışma modelinin ortadan kaybolacağı, marjinal bir olgu olarak görme eğilimi oluşmaktadır.⁷⁵² Oysa eve iş verme sistemi Avrupa’da milyonlarca işçinin istihdam edildiği son derece yaygın olarak uygulanan bir çalışma biçimidir.⁷⁵³ Üstelik bu çalışma biçimi maddi ve manevi varlığını (kişiliğini) geliştirmede kişiye daha çok serbest zaman sağlayan ve adeta onu kendi zamanının efendisi kılan bir istihdam biçimidir.⁷⁵⁴

Sonuç olarak tarih boyunca evde çalışanların büyük çoğunluğu, düşük ücretli, düzensiz çalışan ve ağırlığı kadın olmak üzere oluşan geleneksel bir işçi tayfası olarak görülmektedir. Sermaye yoğun işler, işletmede yapılırken; emek yoğun işlerin taşeron sistemi ile eve iş vermeye dönüşmesi yaygın bir uygulamayı oluşturmaktadır.⁷⁵⁵ Öte yandan, bilgisayar ve yeni iletişim teknolojilerinin gelişmesi ile işyerinde değil de kendi isteği ile evinde çalışan ve çoğunluğu erkek olan “tele-işçiler” veya “tele-çalışanlar”, evde çalışanlar arasında yer almakta ve zamanla büyük bir oranda arttığı gözlenmektedir. O dönemlerde İngiltere’de 2 milyon evde çalışan içinde yaklaşık 2000 gibi bir tele çalışanın bulunması,⁷⁵⁶ küçük bir oran olarak görülse de; özellikle ABD’nin şehir trafiğini rahatlatması adına bu istihdam biçimini yaygınlaştırması oldukça önemli rol oynamaktadır.⁷⁵⁷

⁷⁵¹ Lordoğlu, s.61.

⁷⁵² Centel, s.251; Erdoğan, s.326.

⁷⁵³ Erdoğan, s.326.

⁷⁵⁴ Centel, s.251.

⁷⁵⁵ Hueck, s.120.

⁷⁵⁶ Erdoğan, s.326.

⁷⁵⁷ Hueck, s.120.

2. TÜRKİYE’DE EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN HUKUKSAL DÜZENİ

Ev eksenli çalışma geçmiş yıldan bu zamana kadar sendikalar tarafından, yasal bir zemine oturtulmadığı için eleştirilmiş ve karşı durulmuştur. Ancak sistemin giderek yaygınlaşması Avrupa’nın bu çalışma biçimine yönelik yasalar oluşturmaya neden olmuştur. Dolayısıyla her yasa ile bu çalışma biçiminin hukuki alt yapısı oluşturulduğu gibi diğer hukuk dalları ile bağlantısı da sağlanmıştır.⁷⁵⁸

Ayrıca ev ofis kavramı için Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği’nde⁷⁵⁹ herhangi bir tanımlama yapılmadığı görülmektedir. Anlaşıldığı kadarıyla bu tür konutlar genel olarak kabul edilmekte, istisnası ise ofis olarak kullanılmasına müsaade edilmesidir.⁷⁶⁰ Diğer taraftan Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği’ne göre imar planında sadece ticaret alanı olarak ayrılan yerlerde, rezidans inşa edilmesine izin verilmeyecektir. Bu anlamda rezidans konut kabul edilmektedir.⁷⁶¹ Ancak yönetmelikte ev ofis kavramı için bir tanımlama yapılmaması bu tür yerlerin konut olarak kabul edildiğini göstermekte ve rezidansların ev ofis olarak kullanılabileceği anlamına gelmektedir.

Ev eksenli çalışma modeli, ILO tarafından 1996’da kabul edilen 177 sayılı Evde Çalışma Sözleşmesine “ev çalışması” adıyla girmiş bulunmaktadır. Avrupa Birliği ülkelerinde merkezi ve yerel yönetimlerde uygulanmakta olan bu çalışma biçimi, özel yasalarla düzenlenmiştir.⁷⁶² Türkiye’de ise ev eksenli çalışma modeli, 2012’de yürürlüğe giren 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’na⁷⁶³ “evde hizmet sözleşmesi” adıyla ve 2016’da yürürlüğe giren 6715 sayılı İş Kanunu⁷⁶⁴’na “uzaktan çalışma” adıyla girmiş bulunmaktadır. Ancak bu kapsamda yapılan düzenlemelerin, daha çok işçi-işveren

⁷⁵⁸ Blomeyer, s.206-207.

⁷⁵⁹ T.C. Resmi Gazete, “Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği”, 03 Temmuz 2017, Sayı.30113, <http://www.mevzuat.gov.tr> (14 Mayıs 2020).

⁷⁶⁰ Sabri Arpaç, “Rezidans, Home Ofis ve Penthouse Konutlara Yüksek Vergi”, *Sonsöz Gazetesi*, 21 Eylül 2017, <https://sonsoz.com.tr/rezidans-home-ofis-ve-penthouse-konutlara-yuksek-vergi/> (21 Nisan 2020).

⁷⁶¹ Yavuz Karaman, “İmar Yönetmeliği Değiştirdi Emsal %20 Artış Gösterdi”, *Milliyet Gazetesi*, 07 Şubat 2014, <https://www.milliyet.com.tr/ekonomi/imar-yonetmeliği-değiştirdi-emsal-20-artis-gosterdi-1833175> (21 Nisan 2020).

⁷⁶² TİSK, (İş Kanunu Tasarısı ve AB Uygulamaları), s.46-47.

⁷⁶³ T.C. Resmi Gazete, “6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu”, 04 Şubat 2011, Sayı.27836, <http://www.mevzuat.gov.tr> (15 Mayıs 2020).

⁷⁶⁴ T.C. Resmi Gazete, “4857 Sayılı İş Kanunu”, 10 Haziran 2003, Sayı.25134, <http://www.mevzuat.gov.tr> (15 Mayıs 2020).

ilişkinine yönelik düzenlemeler içerdği görülmektedir. Yine 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda⁷⁶⁵ ev eksenli çalışma modeli, 2011 yılında yapılan değişiklikle “uzaktan çalışma” adıyla girmiş ve kamu kesiminde esnek çalışmanın kanuni dayanağını oluşturmuştur.

2.1. 4857 Sayılı İş Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Sanayileşme ile başlayan ve yüzyılı aşkın bir süredir devam eden iş hukukunun günümüze kadar gelişimi, işçinin daha fazla korunması yönünde olmuştur. Ancak özellikle 70'li yıllardan sonra, koruma düşüncesinin karşısına açıkça “*iş hukukunun esnekleştirilmesi ve yasal düzenlemelerden arındırılması*” talepleri ortaya çıkmıştır.⁷⁶⁶ 2003 yılında yürürlüğe giren 4857 sayılı İş Kanunu (İK), katı hükümleri ortadan kaldıran, olabildiğince esnek denilen hükümleri içeren ve aynı zamanda bünyesinde iş güvencesini de barındıran esneklik kavramlarını olabildiğince harmonize eden bir yapı içerisinde görünmektedir.⁷⁶⁷

Ev eksenli çalışma İş Kanunu'na göre “uzaktan çalışma” olarak adlandırılmaktadır. Uzaktan çalışma ise 4857 sayılı İş Kanunu md. 14/4 fıkrasında “*...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 tanımlanmaktadır. Buna göre yasal anlamda uzaktan çalışma olarak adlandırılan kavram, uygulamada daha çok evden çalışma olarak kendini göstermektedir. Ayrıca aynı kanunun md. 14/5 fıkrası; “*dördüncü fıkra göre yapılacak iş sözleşmesinde; işin tanımı, yapılma şekli, işin süresi ve yeri, ücret ve ücretin ödenmesine ilişkin hususlar, işveren tarafından sağlanan ekipman ve bunların korunmasına ilişkin yükümlülükler, işverenin işçiyle iletişim kurması ile genel ve özel çalışma şartlarına ilişkin hükümler yer alır*” şeklinde belirtilmektedir.

⁷⁶⁵ T.C. Resmi Gazete, “**657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu**”, 23 Temmuz 1965, Sayı.12056, <http://www.mevzuat.gov.tr> (15 Mayıs 2020).

⁷⁶⁶ Öner Eyrenci, “Türkiye’de Çalışma Sürelerinin Esnekleştirilmesi”, **Çalışma Hayatında Esneklik** içinde, (161-173), İzmir: Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, Kasım 1994, s.161.

⁷⁶⁷ Murat Başesgioğlu, “Açılış Konuşması”, **AB Yolunda Esneklik ve İstihdam Uluslararası Semineri**, Ankara: TİSK, 20 Nisan 2005, s.25.

Bununla birlikte “uzaktan çalışmada işçiler, esaslı neden olmadıkça salt iş sözleşmesinin niteliğinden ötürü emsal işçiye göre farklı işleme tabi tutulamaz. İşveren, uzaktan çalışma ilişkisiyle iş verdiği çalışanın yaptığı işin niteliğini dikkate alarak iş sağlığı ve güvenliği önlemleri hususunda çalışanı bilgilendirmek, gerekli eğitimi vermek, sağlık gözetimini sağlamak ve sağladığı ekipmanla ilgili gerekli iş güvenliği tedbirlerini almakla yükümlü” olmaktadır (İK md. 14/6). Yine “uzaktan çalışmanın usul ve esasları, işin niteliği dikkate alınarak hangi işlerde uzaktan çalışmanın yapılamayacağı, verilerin korunması ve paylaşılmasına ilişkin işletme kurallarının uygulanması ile diğer hususlar Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle” belirlenmektedir (İK md. 14/7).

Bu hükümlere göre bir işçinin uzaktan çalışması, iş görme edimini evinde veya teknolojik iletişim araçları ile işyeri dışında yerine getirmesi esasına dayalı ve söz konusu iş ediminin genel ve özel çalışma şartlarına ilişkin hükümleri içeren yazılı bir iş ilişkisine bağlı tutulmaktadır. İşveren, uzaktan yapılan işin niteliğine bağlı olarak gerekli iş güvenliği tedbirlerini çalışana vermekle yükümlü olmaktadır. Ayrıca uzaktan çalışan bir işçinin, iş sözleşmesinin niteliğinden ötürü diğer işçilerden farklı bir işleme tabi tutulmaması gerekmektedir. Böylece işverenin uzaktan çalışma politikasını kendi lehine kullanması önlenmekte ve işçinin hakları işveren karşısında korunmaktadır. Diğer taraftan 2016 yılında İş Kanunu’nda yasal dayanağı oluşturulan uzaktan çalışmaya ilişkin usul ve esaslar Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirlenmesi gerekirken; geçen dört yıla rağmen ikincil mevzuat hala çıkarılmamıştır.

Ayrıca yine aynı kanunda “bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye işçi, işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren, işçi ile işveren arasında kurulan ilişkiye iş ilişkisi...” (İK md. 2) denilmektedir. Bu tanıma göre bir iş sözleşmesine dayanarak evde çalışanlar işçi statüsünde değerlendirilmektedir. Dolayısıyla evde çalışma yönteminde işveren, işçi üzerinde denetim ve yönetim yetkisini kullanmasa da evde çalışanlar iş sözleşmesine dayanarak iş akışının zorunlu bir işini üstlenmişse işçi olarak kabul edilmektedir. Bu durumda evde çalışanlar İş Kanunu’nda yer alan haklardan yararlanmakta ve borçlarla

yükümlü olmaktadır.⁷⁶⁸ Ancak ev hizmetlerinde çalışanlar ile aile üyelerinin (3'üncü derece dâhil) kendi arasında dışardan başka biri katılmayarak evlerde ve el sanatlarının yapıldığı işlerde 4857 sayılı İş Kanunu hükümleri uygulanmamaktadır (İK md. 4/1-e-f). Bu şekilde çalışanlar belli bir ücret karşılığında bir işverene bağlı olarak çalışıyor olsa bile (görünürde işçi olsa bile) İş Kanunu çerçevesinde “işçi” statüsünde kabul edilmemekte ve ilgili kanun tarafından açık bir şekilde belirtilerek kapsam dışında tutulmaktadır.⁷⁶⁹ Yine bağımsız bir girişimci olarak karar alma yetkisine sahip olan evden çalışanlar, müşterilerini kendi seçebiliyorsa, ücretini kendi belirleyebiliyorsa ve işin karını veya zararını taşıyabiliyorsa işçi statüsünde kabul edilmemektedir.⁷⁷⁰

Aynı kanunda işyeri ise, “işveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddi olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birim...” olarak tanımlanmaktadır (İK. Md. 2/1). İş Kanunu’nda işverenin, işyerinde ürettiği mal veya hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen yerlerin (dinlenme, yemek, uyku, yıkanma gibi iş yerine bağlı yerler), eklentilerin ve araçların işyerinden sayıldığı belirtilmekte ve işyerinin, işyerine bağlı yerler, eklentiler ve araçlar ile oluşturulan bir organizasyon bütünü olduğu ifade edilmektedir (İK md. 2/2-3). Bu tanıma göre evde çalışanlar işverene ait işlerin görüldüğü yerler dışında (fabrika, büro gibi) kendi evlerinde iş görseler bile bulundukları ev-iş organizasyonu kapsamında olacağından işyeri olarak kabul edilmektedir. Bu tanımdan hareketle evde/evden çalışarak iş yapanların İş Kanunu kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmektedir.⁷⁷¹

Diğer taraftan evde çalışma İş Kanunu’nun “İstisnalar” başlıklı md. 4/1-d bendinde, “bir ailenin üyeleri ve 3'üncü dereceye kadar (3'üncü derece dahil) hısımları arasında dışardan başka biri katılmayarak evlerde ve el sanatlarının yapıldığı işlerde” ve md. 4/1-e bendinde yer alan “ev hizmetlerinde” çalışma hali İş Kanunu kapsamı dışında yer almakta ve bu işlerde ve iş ilişkilerinde İş Kanunu’nun uygulanmayacağı açıkça ifade edilmektedir. Bu anlamda bağımlı olarak; yani işverenin emir ve talimatlarına uygun bir biçimde hareket ederek veya bir iş sözleşmesi çerçevesinde evde

⁷⁶⁸ Konur, *Özlük Hakları*.

⁷⁶⁹ Keskin, *Bianet*.

⁷⁷⁰ Konur, *Özlük Hakları*.

⁷⁷¹ Keskin, *Bianet*.

çalışanlar ya da tele çalışanlar İş Kanunu md. 4'te belirtilen istisna hükmüne girmemektedir. Burada önemli olan işin başkası adına yapılması yani bağımlılık unsuru önemli olmaktadır. İş Kanunu, işçi ile işveren arasında bağımlılık unsuru⁷⁷² gerçekleştiren bir iş sözleşmesini kapsamaktadır. Diğer taraftan her evde çalışma İş Kanunu'na göre istisna kapsamında değildir. İş Kanunu'nda istisna olarak tanımlanan evde çalışma "bağımsız evde çalışma"yı ifade etmektedir. Yani bir kişinin herhangi bir işverene bağlı olmadan kendi inisiyatifi ile çalışması, İş Kanunu kapsamında istisna olarak kabul edilmektedir.⁷⁷³ Buna göre, bağımsız olarak evde çalışan esnaf ve sanatkârların işçi niteliğinin saptanabildiği durumlarda, İş Kanunu'na tabi olup olmadığı gibi bir sorun ortaya çıkabilmektedir. Ancak maddenin lafzına bağlı kalınırsa, maddedeki diğer koşulları da taşıyan evlerde yapılan el sanatı işleri Borçlar Kanunu'na tabi olmaktadır. Bu anlamda İş Kanunu'nda genel olarak evde çalışmayı konu alan doğrudan özel bir yasal düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir.⁷⁷⁴

Ayrıca 2016 yılında İş Kanunu kapsamında uzaktan çalışma politikasının yasal dayanağı oluşturulurken; *"usul ve esasları, işin niteliği dikkate alınarak hangi işlerde uzaktan çalışmanın yapılamayacağı, verilerin korunması ve paylaşılmasına ilişkin işletme kurallarının uygulanması ile diğer hususları"* içeren yönetmelik, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılmamıştır. Bu durum özellikle yakın zamanda yaşanan pandemi krizi nedeniyle işçilerin uzaktan çalışma politikasında sorun oluşturmuştur. Bu süreçte herhangi bir mağduriyet oluşmaması adına işverenler, inisiyatif olarak işçilerle uzaktan çalışma konusunda anlaşmıştır. Dolayısıyla işçilerin uzaktan çalışmasına ilişkin usul ve esasların en yakın zamanda çıkarılması gerekmektedir.

2.2. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

4857 sayılı İş Kanunu'nda evden çalışmanın usul ve esasları düzenlenmemiştir. Ancak 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 461-469 uncu maddelerinde evde

⁷⁷² "Bu konuda, tarihsel gelişim süreci içerisinde, iş sözleşmesinde bağımlılık ilişkisini, "ekonomik bağımlılık" "teknik bağımlılık" ve "hukuki bağımlılık" olarak açıklayan görüşler ileri sürülmüştür" (Murat Kandemir, "Evde Çalışma ve 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun Evde Hizmet Sözleşmesine İlişkin Hükümleri", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt.72, Sayı.2 (2014), s.149.

⁷⁷³ İlkay Altınpınar, "Ev Eksenli Çalışanların Sosyal Güvence Problemi ve Kayıtdışı İstihdama Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.189 (Eylül 2008).

⁷⁷⁴ Kandemir, s.151-164.

hizmet sözleşmesiyle çalışanların çalışma koşulları, işin yapılması, ücretin ödenmesi ve işverence sağlanan malzeme ve iş araçları ile sözleşmenin sona ermesiyle ilgili düzenlemeler yapılmıştır.⁷⁷⁵

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda "Genel Hizmet Sözleşmesi" (TBK md. 393 - 447) ile "Evde Hizmet Sözleşmesi" (TBK md. 461 - 469) düzenlenmektedir. Evde Hizmet Sözleşmesi'ni düzenleyen bölümde *"...evde hizmet sözleşmesine ilişkin hüküm bulunmayan hallerde, (genel) hizmet sözleşmesinin genel hükümleri"*nin uygulanacağı belirtilmektedir (md. 469). Yine aynı bölümde md. 461'de evde hizmet sözleşmesi *"...işverenin verdiği işi, işçinin kendi evinde veya belirleyeceği başka bir yerde, bizzat veya aile bireyleriyle birlikte bir ücret karşılığında görmeyi üstlendiği sözleşmedir"* şeklinde tanımlanmaktadır.

Ayrıca *"işveren, işçiye her yeni iş verişinde genel çalışma koşulları dışında kalan ve o işe özgü özellikleri bildirir; gerekiyorsa işçi tarafından sağlanacak malzemeyi, bu malzemenin sağlanması için kendisine ne miktarda ödemede bulunacağını ve iş için ödeyeceği ücreti de işçiye yazılı olarak bildirmektedir. Eğer işin verilmesinden önce malzeme için ödenecek bedel ve iş için ödenecek ücret yazıyla bildirilmemişse, bu işlerde uygulanan alışılmış bedel ve ücret ödenmektedir"* (TBK md. 462/1-2).

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda Evde Hizmet Sözleşmesi'ne yönelik yapılan tanımda, genel olarak ILO'nun 177 sayılı Evde Çalışma Sözleşmesi'nde belirtilen tanımın esas alındığı görülmektedir. Her iki tanıma göre "evde çalışan" niteliğinin kazanılabilmesi için çalışanın, işverenden aldığı bir işi/hizmeti işverenin kendi yeri dışında (fabrika, büro, atölye vb.), kendi evi veya göstereceği başka bir yerde belli bir ücret karşılığında gerçekleştirmesi gerekmektedir. Ancak Borçlar Kanunu'na göre, 177 sayılı Evde Çalışma Sözleşmesi'nden farklı olarak evde çalışan, işin üretilmesini tek başına üstlenebileceği gibi aile bireyleriyle birlikte de üstlenebilecektir. Evde çalışana yardımcı olacak bu aile üyelerinin sayısına da bir sınır getirilmemiştir.⁷⁷⁶

⁷⁷⁵ İnciroğlu, s.42.

⁷⁷⁶ Keskin, *Bianet*.

Ayrıca İş Kanunu md. 4/1-d bendinde “*bir ailenin üyeleri ve 3’üncü dereceye kadar (3’üncü derece dahil) hısımları arasında dışardan başka biri katılmayarak evlerde ve el sanatlarının yapıldığı işlerde*” İş Kanunu’nun uygulanamayacağı belirtilmektedir. Maddenin lafzına bağlı kalınırsa, maddedeki diğer koşulları da taşıyan evlerde yapılan el sanatı işleri Borçlar Kanunu’na tabi olmaktadır. Ancak Borçlar Kanunu’nda, evde hizmet sözleşmesinin konusunu oluşturacak iş hakkında herhangi bir sınırlama getirmediği gibi evde hizmet sözleşmesinde iş sağlığı ve güvenliği önlemleri, iş süresi ve fazla çalışma kavramı gibi konulara da yer verilmediği görülmektedir.⁷⁷⁷

Ayrıca 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, 2012’de yürürlüğe girmeden önce 818 sayılı Borçlar Kanunu yürürlükteydi ve hizmet sözleşmelerine ilişkin hükümler yer almıyordu. Bu yönüyle ülkemizde ayrı bir İş Kanunu’nun olmadığı dönemlerde, 818 sayılı Borçlar Kanunu genel bir kanun niteliğinde olmuş ve iş ilişkilerini düzenleyen asıl hukuki düzenleme olarak işlev görmüştür. İş Kanunu’nun kabulünden sonra ise Borçlar Kanunu genel bir kanun; işçiler bakımından özel kanun niteliği taşıyan İş Kanunu ise özel bir kanun olarak değerlendirilmiştir.⁷⁷⁸

Ancak 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, evde çalışmaya ilişkin özel bir yasal düzenlemeye sahip olması ve bu konuda oldukça ayrıntılı hükümler içermesi (TBK md. 461 - 469) nedeniyle “genel kanun” olma özeliğinden uzaklaştığı izlenimini vermektedir. Nitekim 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nda ilk defa evde çalışmaya ilişkin özel olarak yasal bir düzenlemenin bulunması bu izlenimi kanıtlar niteliktedir. Neticede İş Kanunu kapsamına girmeyen evde çalışan bir kesimin, Borçlar Kanunu’na tabi olması ve bu kapsamda ilgili kanunda ayrı bir çalışma mevzuatının oluşması açıktır. Ancak böylesi bir düzenleme, işçiler bakımından özel kanun niteliği taşıyan İş Kanunu⁷⁷⁹ “özel kanun” olma niteliğinden uzaklaştırmaktadır. Kaldı ki İş Kanunu’nda evde çalışan kesime yönelik bir çalışmayı konu alan doğrudan özel bir yasal düzenlemenin de yer almadığı görülmektedir.

⁷⁷⁷ Kandemir, s.164.

⁷⁷⁸ Ejder Yılmaz, “Genel Kanun - Özel Kanun” İlişkisi (Türk Borçlar Kanunu ve İş Kanunu Bağlamında)”, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, Sayı:22 (Haziran 2011), s.22.

⁷⁷⁹ Kandemir, s.164-165.

2.3. 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler

Bağımlı veya bağımsız çalışma genel anlamda işverenin talimatlarına bağlı olarak belirlenmektedir. Yardımcı kullanmaksızın bizzat kendisi çalışan ve esas olarak sermaye koymayıp kendine ait organizasyonu olmaksızın faaliyet gösteren kişi bağımlı çalışmaktadır. Buna karşılık, kendi isteğiyle bir işletme riskini üstlenen, bağımsız olarak piyasaya çıkan ve işletme şans ve risklerini taşıyan “bir girişimci gibi” faaliyet gösteren kişi ise bağımsız çalışmaktadır.⁷⁸⁰

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu⁷⁸¹ (İSGK), “işyerlerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması ve mevcut sağlık ve güvenlik şartlarının iyileştirilmesi için işveren ve çalışanların görev, yetki, sorumluluk, hak ve yükümlülüklerini düzenlemektir” (İSGK md.1). Buna göre, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu, bağımlı veya bağımsız ev eksenli çalışanların, iş ilişkileri ile ev veya mekân olarak işin görüldüğü yer İş Kanunu kapsamında ise kayıt dışı istihdamları olmadığı sürece iş güvencesini ve sosyal haklarını korumaktadır.⁷⁸²

Evde çalışma halinde ise işverenin işçi üzerindeki talimat verme yetkisi önemli ölçüde sınırlandığından işçi ile işveren arasındaki bağ zayıflamaktadır. Bu nedenle, evde çalışanların en büyük sorunu, bu kişilerin işçi olarak mı yoksa bağımsız çalışan olarak mı değerlendirileceği noktasında toplanmaktadır. Bu kişiler işçi olarak kabul edilirse hem iş hukukunda hem de sosyal güvenlik hukukunda bulunan haklardan yararlanabilmektedir. Eğer bu çalışanlar, işverenin iş organizasyonu içinde yer alıyor ve belirli ölçüde işverene bağlı olarak çalışıyorsa işçi olarak kabul edilmektedir. Özellikle tele çalışma olarak adlandırılan online veya online olmamakla birlikte işverenden her an emir ve talimat alan ve belirli saatlerde yapılan çalışmalarda, evde çalışanların işçi oldukları net bir şekilde kabul edilmektedir.⁷⁸³

Ancak evde çalışan, tamamen kendi çalışma düzenini belirliyor ve işin sonucunu işverene götürüyorsa, (örneğin; üzerinde çalıştığı projeyi tek başına yapıp iş

⁷⁸⁰ Blomeyer, s.211.

⁷⁸¹ T.C. Resmi Gazete, “6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu”, 30 Haziran 2012, Sayı.28339, <http://www.mevzuat.gov.tr> (15 Mayıs 2020).

⁷⁸² Keskin, *Bianet*.

⁷⁸³ Kılıç, (Koronavirüsle Evden Çalışma Gündemde), *Milliyet Gazetesi*.

bittikten sonra işverene teslim ediyorsa, freelancer gibi) kişinin işçi olup olmadığını tespit etmek zorlaşmaktadır. Bu durumda kişi, serbest çalışan olarak kabul edilirse, ortada bir işveren bulunsa bile, çalışan kişi işçi olarak kabul edilmemektedir. Bağımsız çalışmada, kişinin karar verme özgürlüğüne sahip olup olmaması, işi reddetme imkânının var olup olmaması, müşterileri serbestçe seçip seçememesi, fiyatları kendinin belirleyip belirleyememesi ve oluşan zararlardan kendinin sorumlu olup olmaması gibi unsurlar belirleyici olmaktadır. Eğer evde çalışanın sözü geçen bu unsurlardan birçoğuna sahip olduğu anlaşılıyorsa kişi işçi olarak değil; bağımsız çalışan olarak kabul edilmektedir.⁷⁸⁴ Bağımsız ev eksenli çalışanlar İş Kanunu kapsamında sayılmadığından iş sağlığı ve güvenliği açısından korunmamaktadır.

Ayrıca işçi olarak kabul edilen evde çalışanların hem iş hukuku hem de sosyal güvenlik hukuku kapsamında sunulan haklardan yararlanabilmesi için kayıt altına alınması gerekmektedir. Kayıt dışı istihdam, iş hukuku ve sosyal güvenlik hukukunu uygulanamaz hale getirmektedir.⁷⁸⁵ Yine ev eksenli çalışanların denetlenebilmesindeki güçlükler yanında bu durumun konut dokunulmazlığının ihlali anlamına gelip gelmeyeceği ve bu dokunulmazlığın nasıl korunacağı gibi oldukça önemli olan sorularda gündeme gelmektedir. Bu kapsamda öğretide denetimlerin yerel yönetimler veya İl Özel İdareleri gibi çalışılan ev ortamına en yakın mekânda yer almış olan kamu idareleri tarafından yapılması gerektiği belirtilmektedir. Böylece bu kurumlar hem evde çalışanların kayıtlarını tutarak hem de iş sahiplerine iş verdikleri evde çalışanların kendilerine bildirilmesi yükümlülüğünü getirerek kayıt dışı istihdam oranının azalmasını sağlayabilecektir.⁷⁸⁶

Öte yandan çalışanların evde bir kazaya uğramaları halinde bu kazanın iş kazası olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ise ayrı bir tartışma konusunu oluşturmaktadır. Nitekim evde olabilecek her kaza iş kazası olarak sayılmamakta; ancak yapılan iş nedeniyle bir kazaya uğranması halinde bu kaza, evde de olsa iş kazası olarak kabul edilmektedir. İşveren, uzaktan çalışma ilişkisiyle evde çalışanın yaptığı işin niteliğini dikkate alarak iş sağlığı ve güvenliği önlemleri hususunda çalışanı

⁷⁸⁴ Kılıç, (Koronavirüsle Evden Çalışma Gündemde), *Milliyet Gazetesi*.

⁷⁸⁵ Keskin, *Bianet*.

⁷⁸⁶ Altınpınar, *Yaklaşım Dergisi*.

bilgilendirmek, gerekli eğitimi vermek, sağlık gözetimini sağlamak ve sağladığı ekipmanla ilgili gerekli iş güvenliği tedbirlerini almakla yükümlüdür. Yapılan işle ilgili evde bir kaza olması ve işverenin bu yükümlülükleri ihlal etmesi halinde işveren bu kazadan sorumlu olmaktadır. Örneğin; işverenin, bilgisayarda iş yapan bir evde çalışana ergonomi hakkında güvenlik önlemlerini anlatmaması nedeniyle çalışanın sakatlanması halinde işveren sorumlu olabilmektedir.⁷⁸⁷

Dolayısıyla öğretilde, iş sağlığı ve güvenliği açısından oluşabilecek risklere karşı temel önlemlerin gündeme getirilmesi gerektiği ve bunun sonucu olarak gerek güvenlik ve gerekse sağlık nedenleriyle evde çalışma sırasında bazı tür işlerin yapılmasının ve bazı maddelerin kullanılmasının yasaklanması gerektiği belirtilmektedir.⁷⁸⁸

Her ne kadar ev ortamı doğrudan iş yeri sayılmasa da ve işverenin ilk elden müdahale yetkisi olmasa da çalışanlara sağlanan ekipmanlar nedeniyle kazanın meydana gelmesi gibi hallerde (örneğin; çalışana temin edilen elektronik aletlerdeki arızalar nedeniyle çalışanın evdeki çalışması sırasında akıma kapılması gibi) iş kazası ile karşılaşılmasında için bu tür ekipmanların düzenli olarak kontrolden geçirilmesi gerekmektedir. Böylece oluşabilecek risklerin minimize edilmesi sağlanacaktır. Ayrıca çalışanlar, kendilerine evlerinde sınırlandırılmış ve İş Sağlığı ve Güvenliği kurallarına uygun bir çalışma ortamı yaratmaları konusunda yönlendirilmeli, özel hayatın gizliliği kapsamında çalışan tarafından izin verilmesi halinde, çalışanın evindeki çalışma ortamı İş Sağlığı ve Güvenliği kurallarına uygunluk bakımından yerinde denetlenmesi gerekmektedir.⁷⁸⁹

Ayrıca ev ofislerin sigortalanması kapsamında işyeri veya konut olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda ise bazı ülkelerde sorunlar bulunmaktadır. Bu kapsamda öğretilde net bir bilgi olmamakla birlikte Türkiye uygulamasında, ev ofis olarak kullanılan mekânların poliçeleri onaylanırken konut olarak yapılıyorsa, ticari olarak kullanıldığı; iş yeri olarak yapılıyorsa, konut olarak

⁷⁸⁷ Kılıç, (Koronavirüsle Evden Çalışma Gündemde), *Milliyet Gazetesi*.

⁷⁸⁸ Altınpınar, *Yaklaşım Dergisi*.

⁷⁸⁹ Moral & Partners, “COVID-19 Salgını ve Etkileri - İş Hukuku Bağlamında Sıkça Sorulan Sorular”, *Dünya Gazetesi*, 31 Mart 2020, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/covid-19-salgini-ve-etkileri-is-hukuku-baglaminda-sikca-sorulan-sorular/466389> (01 Nisan 2020).

kullanıldığına dair bilgilerin kaydedilmesi gerekmektedir. Aynı adres üzerine hem konut hem de ofis olmak üzere iki ayrı poliçenin düzenlenmesi ise mükerrerlik oluşturduğu için kullanılan sistem tarafından kabul edilmemektedir.

Diğer taraftan “esnek çalışma biçimleri” bir anlamda tehlikeler içeren bir tanım olarak karşımıza çıkmaktadır. Katılığa karşı esnekliği savunmak, insanlara cazip gelmektedir. Ancak çalışma saatleri ve çalışma biçimleri esnekleştirilirken, kazanılmış sosyal ve sendikal hakların iyice “esnekleşerek” kayıp gitme tehlikesi söz konusu olmaktadır. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, bu tehlike daha büyüktür. Bu anlamda devlet kesimi esnekliği, sendikasızlaştırma ve kurlsızlaştırma olarak görebilirken; işverenler esnek çalışmayı, standart çalışanların kazanılmış haklarından kurtulmanın bir yolu olarak görebilmektedir. Böyle bir anlayışla savunulan esnek çalışma ise kısa ve güvensiz iş, hafta sonu çalışması, ücret farklılıkları, sendikaların zayıflaması, iş yasalarının zayıflatılması ve nihayet ücret esnekliği adı altında gerçek ücretlerin düşürülmesi ile sonuçlanmaktadır.⁷⁹⁰

Kısacası esnek çalışma faaliyetine dâhil olan kesimler kendi duruşu ve ihtiyacına göre anlam yüklemektedir. Oysa farklı anlamlar yüklemek yerine, her iki sosyal tarafın ihtiyaçlarıyla örtüşecek, güçlü ve galiplerin baskın tanımlarına uygun, belirleyicilik yerine ortak akla, ihtiyaca, insan onuruna, bilime uygun uzlaşma noktalarını bulabilmek gerekmektedir.⁷⁹¹ Dolayısıyla evde çalışanlar tipik olmayan çalışanlar içinde özellikle korunmaya muhtaç kesimi ifade etmektedir. Çalışma ortamları izole edilmiş ve istihdam statüleri belirsiz olan bu çalışanların hukuki iş güvencelerinin sağlanması gerekmektedir.⁷⁹²

Ayrıca belirtmek gerekir ki; öğretilde, çalışanların iş sağlığı ve güvenlik sistemleri ne kadar güçlü ise işsizliğin oluşturacağı sosyal sarsıntının da o kadar hafif olacağı belirtilmektedir. Bugün birçok ülkenin işsizlik oranı düşük olmasına rağmen bu sarsıntıyı gençler, aileler ve toplumlar çok yoğun bir şekilde yaşamaktadır.⁷⁹³ Esneklikte esas sorun çalışanların, iş sağlığı ve güvenliği koşullarının tam olarak sağlanmamasından

⁷⁹⁰ Erdoğan, s.324-325.

⁷⁹¹ Uslu, s.14.

⁷⁹² Erdoğan, s.326.

⁷⁹³ Başesgioğlu, s.25.

kaynaklanmaktadır.⁷⁹⁴ Çalışma hayatının bütün mevzuatını birlikte masaya yatırmadan, tek başına yapılan düzenlemeler çok fazla başarılı sonuçlar vermemektedir.⁷⁹⁵ Bu anlamda çalışma hayatını ilgilendiren bütün mevzuatın beraber değerlendirilmesi gerekmektedir.⁷⁹⁶

Türkiye uygulamasında “esnekleştirme” daha çok, kural katılığının karşıtı olarak, “kurallaştırmama” anlamındadır. Nitekim bu tür yeni istihdam biçimleri, yasal düzenlemelere kavuşturulmamıştır.⁷⁹⁷ Yeni istihdam türlerine ilişkin çözümler yargı kararları ile öğretı görüşlerinde aranmaktadır. Esasında her şeyi bir yasal düzenlemeden beklemek yerinde olmayan bir tutumdur. Ancak her olayda tarafların uzlaşmacı olacağını da önceden belirlemek zordur. Uzlaşmasız olunan durumlarda doğabilecek sakıncalarda⁷⁹⁸ ise, çalışanların mağdur edilme durumu söz konusu olabilmektedir.

Dolayısıyla ev eksenli çalışanlar konusunda mevzuatta açıklık bulunduğu dikkate alınarak, bu kavramın tanımının yapılması, kapsamının belirlenmesi ve kapsama giren çalışanları sosyal güvenceye kavuşturacak özel bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir. Bu düzenleme yapılırken; İş Kanunu md. 4/1-d ve md. 4/1-e bentlerindeki istisnalarda dâhil, tüm hizmet ve mal üretimine yönelik evde çalışma şekillerini kapsaması ve sosyal güvenlik çemberinin geniş tutulması esas alınmalıdır. Ayrıca sosyal devlet ilkesinin bir gereğı olan bu tarz bir düzenleme, kayıt dışı istihdamı önlemede de faydalı olacaktır.⁷⁹⁹

2.4. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nda 2011 yılında yapılan değışiklik sonrasında çağdaş kamu yönetiminin öngördüğü uzaktan çalışmanın kanuni dayanağı oluşturulmuştur. Devlet Memurları Kanunu’nun günlük çalışma saatlerinin tespitini düzenleyen 100’üncü maddesinde; *“memurların yürüttükleri hizmetin özelliklerine göre, bu madde uyarınca tespit edilen çalışma saat ve süreleri ile görev yerlerine bağı*

⁷⁹⁴ Uslu, s.14.

⁷⁹⁵ Uslu, s.14.

⁷⁹⁶ Uslu, s.14.

⁷⁹⁷ Centel, s.242.

⁷⁹⁸ Centel, s.251.

⁷⁹⁹ Altınpınar, *Yaklaşım Dergisi*.

olmaksızın çalışabilmeleri mümkündür. Bu hususa ilişkin usûl ve esaslar, Cumhurbaşkanınca belirlenir” hükmüne yer verilmektedir. Bu maddeye göre memurların yürüttükleri hizmetin özelliklerine göre, tespit edilen çalışma saat ve süreleri ile görev yerlerine bağlı olmaksızın çalışabilmelerine ilişkin usûl ve esaslar, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile belirlenmektedir. Ancak uzaktan çalışmanın nasıl yapılacağına ilişkin usûl ve esasları düzenleyen ikincil mevzuat aradan geçen dokuz yıla rağmen hala çıkarılmamıştır.⁸⁰⁰

Diğer taraftan yeni koronovirüs salgını nedeniyle işçilerin ve memurların evden çalışması kamu kurumlarında ve birçok özel sektörde zorunlu hale gelmiştir.⁸⁰¹ Pandemi krizi nedeniyle birçok kamu kurumu çalıştırdığı işçi ve memurları uzaktan çalıştırmaktadır. Bu süreçte birçok kamu kurumu uzaktan çalışmaya yönelik usul ve esasların çıkarılmaması nedeniyle yetkisi olmadığı halde yetki aşımında bulunarak inisiyatif almıştır.⁸⁰² Ancak 22 Mart 2020 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 2020/4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile kamu kurumlarında esnek çalışmanın önü açılarak kısmi bir rahatlama sağlanmıştır. İlgili genelgede;⁸⁰³

“Çalıştırılma biçimine bakılmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlara uzaktan çalışma, dönüşümlü çalışma gibi esnek çalışma yöntemleri uygulanabilir. Buna dair usul ve esaslar Cumhurbaşkanlığı, bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşları için üst yönetici; bakanlıklar, bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşları için bakan; taşra teşkilatları (bakanlıklarca belirlenmemiş ise) ile mahalli idareler, bağlı kuruluşları ile mahalli idare birlikleri için ilgisine göre vali veya belediye başkanı; diğer kamu kurum ve kuruluşları için üst yönetici tarafından belirlenir. Bu belirleme yetkisi devredilebilir. Bu kapsamda dönüşümlü çalışanlar fiilen göreve gelmedikleri süre zarfında idari izinli sayılır.

⁸⁰⁰ Ahmet Ünlü, “Coronovirüs Nedeniyle Kamu Personeline Evden Çalışma Yaptırılabilir Mi?”, *Yeni Şafak Gazetesi*, 22 Mart 2020, <https://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetunlu/coronavirus-nedeniyle-kamu-personeline-evden-calisma-yaptirilabilir-mi-2054616> (31 Mart 2020).

⁸⁰¹ Ahmet Ünlü, “Kamu Kurumlarında Esnek Çalışmayla İlgili Genel Düzenleme Yapılmalıdır”, *Yeni Şafak Gazetesi*, 29 Mart 2020, <https://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetunlu/kamu-kurumlarinda-esnek-calismayla-ilgili-genel-duzenleme-yapilmalidir-2054681> (31 Mart 2020).

⁸⁰² Ünlü, (Coronovirüs Nedeniyle Kamu Personeline Evden...), *Yeni Şafak Gazetesi*.

⁸⁰³ **Cumhurbaşkanlığı Genelgesi**, “COVID-19 Kapsamında Kamu Çalışanlarına Yönelik İlave Tedbirler”, Resmî Gazete: 22 Mart 2020, Sayı.31076.

Bu genelge kapsamında esnek çalışma yöntemlerinden faydalanan çalışanlar ile idari izinli sayılanlar bu sürede istihdamlarına esas görevlerini fiilen yerine getirmiş sayılırlar. Uzaktan veya dönüşümlü çalışanlar ile görev yerinde çalışanlar hizmetin yürütülmesi sorumluluğu açısından eşittir. Uzaktan veya dönüşümlü çalışanlar ile idari izinli sayılanların mali ve sosyal hak ve yardımları ile diğer özlük hakları saklıdır. İdari izinliler, uzaktan veya dönüşümlü çalışanlar amirlerinin izni dışında görev mahallerinden ayrılamazlar ve hizmetine ihtiyaç duyulanlar çağrıldıkları anda görevine dönmek zorundadır”.

Bu genelgeye göre uzaktan çalışmanın usul ve esaslarında nelerin yer alacağı kamu kurumlarına bırakılmaktadır. Pandemi krizi sürecinde bu genelge ile kamu kurumları, uzaktan çalışma uygulamasını başlatmış, yönetmelik çıkarılmamasına rağmen birçok çalışan, amiri ile karşılıklı anlaşarak uzaktan çalışma politikasını uygulamıştır. Ancak uzaktan çalışmanın usul ve esasını kamu kurumlarına bırakmak, çalışma hayatına ilişkin yaşanan veya yaşanacak sorunları da beraberinde getirecektir.⁸⁰⁴

Diğer taraftan COVID-19 krizi ile ilk aşamada kamu kurumlarına uzaktan çalışmanın usul ve esasını belirleme yetkisinin verilmesi mazur görülebilir. Ancak, uzaktan çalışmanın usul ve esaslarında nelerin yer alması gerektiğine ilişkin genel düzenlemeler hakkında bir Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin çıkarılması şarttır. Sonuçta uzaktan çalışma konusunda mevzuat hazırlamak, uzmanlık gerektiren bir konudur; çalışma hayatının bütün boyutlarının bilinmesi ve düşünülmesi gerekmektedir. Her kurumun bu konuda yetkin olmasını beklemek doğru değildir. Aksi takdirde her kamu kurumu, uzaktan çalışmaya yönelik farklı bir uygulama yaparsa ileride telafisi mümkün olmayan sıkıntılar çıkartabilir ve kamu güvenliğini tehlikeye düşürebilmektedir.⁸⁰⁵ Dolayısıyla memurların uzaktan çalışmasına yönelik usul ve esasların belirlenmesini sağlayan ikincil mevzuatın en yakın zamanda çıkartılması gerekmektedir.

⁸⁰⁴ Ünlü, (Kamu kurumlarında esnek çalışmayla...), *Yeni Şafak Gazetesi*.

⁸⁰⁵ Ünlü, (Kamu kurumlarında esnek çalışmayla...), *Yeni Şafak Gazetesi*.

3. İŞ YERİ KAVRAMI VE EV EKSENLİ ÇALIŞMA

İşyeri, en basit tanımla işin yapıldığı yer olarak tanımlanmaktadır. Bununla beraber bir faaliyetin ticari faaliyet sayılarak vergilendirilebilmesi için işyerinin tanımlanması bu kadar basit değildir. Hızlı teknolojik ilerleme ile beraber ticaretin boyutu değiştiği gibi işyeri kavramı da değişmektedir.⁸⁰⁶ Nitekim günümüzde bilgi ve bilgi teknolojik gelişmelerin yaygınlaşması ile birlikte işyeri tanımı değişim geçirmiş ve yeni işyeri algıları ortaya çıkmıştır. Artık internet ve telefon bağlantısının kurulabildiği herhangi bir yer işyeri olabilmektedir. Çalışma biçimlerinin artması işyeri kavramlarına daha farklı anlamlar yüklemektedir.⁸⁰⁷

Türk Dil Kurumu'na göre işyeri;⁸⁰⁸ *“bir görevin yapıldığı yer veya işçinin iş sözleşmesine göre çalıştığı yer”* olarak tanımlanmaktadır. Türk Hukuk Lügatı'nda ise işyeri;⁸⁰⁹ *“işçinin iş akdi dolayısıyla işverenin bedenlen veya hem bedenlen hem fıkren işini görmekte olduğu yerdir. Muayyen bir yerde yapılan işlerde bu işyerine bağlı diğer yerler de avlu, istirahat, çocuk emzirme, yemek, uyku, banyo, muayene ve bakım, bedeni veya mesleki eğitim yerleri gibi sair müstemilat da işyerinden”* sayılmaktadır. Bu tanımlama esas itibarıyla 1971 tarih ve 1475 sayılı İş Kanunu'ndan⁸¹⁰ esinlenerek yapılmış olup o dönemin çalışma hayatını düzenleme amacı gütmektedir. Bu nedenle İş Kanunu içerisinde yer alan bu işyeri kavramı, müstemilatı da kapsadığından ve vergilemeye esas olacak bir tanım olmadığından vergi hukuku açısından geçerli sayılmamaktadır.⁸¹¹

İşyeri kavramı, Türk hukukunun çeşitli alanlarında kendi kapsamı ya da uygulamasına ilişkin olarak ve bazen de başka alanlara etki edecek şekilde tanımlanmaktadır.⁸¹² İşyeri, ilk olarak işletme ekonomisini ilgilendiren önemli bir konu ve kavram olarak görünmektedir. Zira içinde mal ve hizmet üretilen iktisadi üniteye

⁸⁰⁶ Abdullah Armağan, “İnternet Sitesi İşyeri Sayılır mı? (E-Yaklaşım)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.267 (Mart 2015).

⁸⁰⁷ Kenan Koçak, “Elektronik Ortamlarda Yayın Faaliyetlerinde Çalışanların Sigortalılığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.213 (Eylül 2010).

⁸⁰⁸ **Güncel Türkçe Sözlük**, “İş Yeri”, TDK (Türk Dil Kurumu), <http://www.tdk.gov.tr> (28 Şubat 2018).

⁸⁰⁹ **Türk Hukuk Lügatı**, “İş Yeri”, Ankara: Türk Hukuk Kurumu, 1991, s.176.

⁸¹⁰ T.C. Resmi Gazete, “**1475 Sayılı İş Kanunu**”, 01 Eylül 1971, Sayı.13943, <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).

⁸¹¹ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, Mart 2003, s.205.

⁸¹² Ülkü, s.831-832.

işletme adı verilmektedir. Daha somut şekilde ifade edecek olursak; çeşitli ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü işyerlerine işletme adı verilmektedir. Böylece işletme, daha geniş bir kavram olup; işyerini de kapsamaktadır. Bu anlamda işletme ile işyeri arasında yakın bir ilişki olup; birbirinden türemiş kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır.⁸¹³

Vergi anlaşmalarında, özellikle ticari kazancın vergileneceği devleti belirleme açısından işyeri son derece önem taşımaktadır.⁸¹⁴ Nitekim Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ve Birleşmiş Milletler (BM) Modelinin amaçları doğrultusunda hazırlanan gelir ve servet vergilerinde çifte vergilemeyi önleme Anlaşma Modeli'nin md.5/1. fıkrasına göre “*daimî işyeri (permanent establishment), bir teşebbüs faaliyetinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer*”⁸¹⁵ olarak tanımlanmakta ve ilgili maddede işyerinin örnekleri verilerek hangi tür yerlerin işyeri olamayacağı belirtilmektedir. Bu tanım öncelikle, “iş” ve “teşebbüs” şeklinde iki farklı kavramı içermektedir.⁸¹⁶ OECD Modelinde “iş” kavramı, “*profesyonel hizmetlerin yürütülmesini ve diğer bağımsız karakterdeki faaliyetleri kapsar*” iken; “teşebbüs” kavramı ise “*herhangi bir işin yürütülmesini ifade...*”⁸¹⁷ etmektedir.

Diğer taraftan OECD Model Anlaşması'nda işyeri kavramı, çifte vergilemeyi önleme açısından tanımlanırken; konuya vergileme açısından yaklaşan vergi hukuku açısından ise tanımlamada kapsam farkı olması gerekmektedir. Bu anlamda ülkelerin önemli bir vergileme ölçütü olarak kullanılan işyeri kavramı Vergi Usul Kanunu⁸¹⁸ (VUK) md. 156'da; “*ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer*” olarak

⁸¹³ Tuncer, s.203-206.

⁸¹⁴ Tuncer, s.218.

⁸¹⁵ OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**, OECD Publishing, 21 Kasım 2017, <https://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/05/OECD-Income-and-Capital-Model-Convention-and-Commentary-2017-1.pdf> (28 Mayıs 2020), s.31.

⁸¹⁶ Ülkü, s.836.

⁸¹⁷ OECD, (Model Tax Convention on Income and on Capital...), s.29.

⁸¹⁸ T.C. Resmi Gazete, “**213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**”, 10 Ocak 1961, Sayı.10705, <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).

tanımlanmaktadır. Buna göre VUK'ta “gibi” edatı kullanılarak işyeri tanımı kapsamlı bir şekilde geniş tutulmuş ve esas olanın işyerini, ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlamaktadır.⁸¹⁹ Hem OECD’de hem de iç hukukumuzda yer alan tanımlara bakıldığında görülmektedir ki iç hukukumuzda işyeri kavramı coğrafi anlamda sabit olmayı gerektirmektedir.⁸²⁰ Bu açıdan işyeri, hukuki olmaktan çok, fiili-nesnel bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda VUK md. 156’da belirtilen işyerleri tablo halinde verilmektedir;⁸²¹

Tablo 15
Vergi Usul Kanunu’nun 156. Maddesinde Gösterilen İşyeri Örnekleri

Vergi Usul Kanunu’nun 156. Maddesinde Gösterilen İşyeri Örnekleri	
1. Mağaza	12. Tarla
2. Yazıhane	13. Bağ
3. İdarehane	14. Bahçe
4. Muayenehane	15. Çiftlik
5. İmalathane	16. Hayvansal Tesisler
6. Şube	17. Dalyan
7. Depo	18. Voli mahalle
8. Otel	19. Madenler
9. Kahvehane	20. Taş ocakları
10. Eğlence yeri	21. İnşaat şantiyeleri
11. Spor yerleri	22. Vapur büfeleri

Kaynak: Tuncer, s.208-209.

Buna göre VUK işyeri kavramını, bir taraftan tek tek işyeri olma potansiyeline sahip alanları fiziki olarak saymakta ve aynı zamanda “gibi” edatını kullanarak tanım kapsamını genişletmektedir (örneğin; dersane, kır kahvesi, plajlar, limanlar, hava meydanı, yat limanı, tersane ve serbest bölgeler bu kapsamda değerlendirilebilir). Bu açıdan bakıldığında bu yerlerin gerekli şartları taşımaları ve sınırlı olarak sayılmamasından dolayı bunlara benzer diğer yerlerin de işyeri olabileceği ifade edilmektedir.⁸²² Nitekim VUK md. 156’da işyeri kavramı tanımlanmadan önce örnekleri sıralanmış ve sonrasında tanıma yer verilmiştir. Bu örnekler ülkelerin koşullarına ve vergilemenin türüne göre değişebilmektedir. Ticari kazancın vergilendirilmesinde

⁸¹⁹ Tuncer, s.208-209.

⁸²⁰ H. Merve Yalçın, “Vergi Hukukunda “İşyeri” Kavramı ve Günümüz Koşulları Açısından Bu Kavramın Eksiklikleri (E- Yaklaşım)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.315 (Mar 2019).

⁸²¹ Tuncer, s.208-209.

⁸²² Ülkü, s.833.

kullanılan işyeri ile tarımsal kazancın vergilendirilmesinde kullanılan işyeri kavramları farklı olmaktadır.⁸²³

Yine OECD Model Anlaşması md. 5/2 fıkrasında, daha çok ticari kazanç ile ilgili olan işyeri örnekleri yer almaktadır. Ancak bu örnekler Türk uygulamasında olduğu gibi geniş bir şekilde verilmemiştir. Aşağıda bu örnekler sıralanmıştır;⁸²⁴

Tablo 16
OECD Model Anlaşması İşyeri Örnekleri

OECD Model Anlaşması İşyeri Örnekleri (md.5/2)
1. Yönetim Yeri
2. Şube
3. Ofis
4. Fabrika
5. Atölye
6. Maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı herhangi bir yer

Kaynak: OECD, (Model Tax Convention on Income and on Capital...), s.31.

Ayrıca OECD Model Anlaşması md. 5/3 fıkrasında, “12 aydan fazla süren inşaat şantiyelerinin daimî işyeri”⁸²⁵ olacağı belirtilmektedir. Bu anlamda Türk uygulamasında bütün inşaat şantiyeleri işyeri iken; OECD Model Anlaşması’nda, 12 ayı aşan inşaat şantiyeleri işyeri sayılmaktadır. Bu durumda OECD Model Anlaşması’nda, bir yıldan az süren inşaat şantiyeleri işyeri olarak kabul edilmemektedir. Yine bir faaliyete ilişkin mal ve ticari emtia stoklarının yalnızca depolanması amacıyla kullanılan yerler; yani “depolar” Türk uygulamasında işyeri olarak kabul edilirken, OECD Model Anlaşması’nda işyeri olarak sayılmamaktadır. Bu farklılıklar daha çok işyerinin türünden kaynaklanmaktadır. Türk Vergi Usul Kanunu’nda bütün işyerlerini kapsayan örnekler verildiği halde, OECD Model Anlaşması’nda işyeri, ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerin yapıldığı yer olarak sınırlandırılmaktadır.⁸²⁶

⁸²³ Tuncer, s.209-210.

⁸²⁴ OECD, (Model Tax Convention on Income and on Capital...), s.31.

⁸²⁵ OECD, (Model Tax Convention on Income and on Capital...), s.31.

⁸²⁶ Tuncer, s.211.

Diğer taraftan OECD Model Anlaşması md. 5/4 fıkrasında ise işyeri sayılmayan yerler belirtilmektedir;⁸²⁷

- a) Tesislerin yalnızca teşebbüse ait malların veya ticari eşyaların depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;
- b) Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;
- c) Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması;
- d) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;
- e) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüs için herhangi bir başka faaliyet yürütmek amacıyla sürdürülmesi;
- f) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca a) ile e) bentleri arasında belirtilen faaliyetlerin herhangi bir kombinasyonu içinde sürdürülmesi; ancak bu tür toplu faaliyetlerin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır.

Buradan hareketle OECD Modelinde bir yerin daimi işyeri sayılabilmesi için yukarıda belirtilen hazırlayıcı veya yardımcı özelliğe sahip depolama, teşhir ve teslim gibi faaliyetlerin yürütüldüğü haller (sabit bir işyerinden yürütülüyor olsalar dahi) haricinde⁸²⁸ aşağıdaki unsurları taşıması gerektiği ifade edilmektedir;⁸²⁹

- ✓ Fiziki bir yerin olması,
- ✓ Bu yerin sabit olması,
- ✓ Sabit yerin teşebbüsün tasarrufunda olması,
- ✓ Bu yerdeki mevcudiyetin süreklilik arz etmesi,
- ✓ Ticari veya bağımsız nitelikteki faaliyetin (serbest meslek faaliyeti dâhil) bu yerde yürütülmesi gerekmektedir.

⁸²⁷OECD, (Model Tax Convention on Income and on Capital...), s.31.

⁸²⁸ İbrahim Organ ve Mustafa Cemil Kara, “Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt.10, Sayı.1 (2017), s.5.

⁸²⁹ Mehmet Batun, “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde “İşyeri” Kavramı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:390 (Şubat 2014), s.44.

Buna göre, OECD Model Anlaşması'nda bir yerin işyeri sayılabilmesi için o yerin verimli olması ve teşebbüsün kazancına katkıda bulunması gerekmektedir. Asıl ticari faaliyete yardımcı ve hazırlayıcı nitelikte sayılan yerler (depolama, teşhir, bilgi toplama, bilimsel araştırma yapılan yerler), işyeri kavramı dışında bırakılmaktadır.⁸³⁰ Türk Vergi Usul Kanunu'nda ise OECD Modelinde olduğu gibi faaliyetlerin asli ve yardımcı olması ayrimından ziyade ticari, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması prensibini esas almaktadır. Böylece, ticari faaliyete yönlendirilmiş her türlü sabit tesis uygulaması işyeri tespiti için yeterli olmaktadır.⁸³¹ Bu anlamda işyeri kavramı VUK md. 156'da geniş bir şekilde ele alındığı için iş yeri sayılmayan yerlerin gösterilmesine gerek duyulmamıştır.⁸³² Yine Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bir kararında; bir yerin, işyeri sayılabilmesi için amacın mutlaka ekonomik olmasının gerekmediğini, çalışmanın kültürel, sosyal ve dinsel olabileceği belirtilmektedir.⁸³³ Buna göre yapılan faaliyetlerin niteliği işyeri varlığı üzerinde bir etki oluşturmamaktadır. Bir yerde yürütülen bir faaliyetin ekonomik amaçlı veya kültürel, sosyal ve dinsel amaçlı olması o yerin işyeri olma niteliğini değiştirmemektedir.

Ayrıca işyeri kavramı, diğer hukuk dallarında tanımlanmıştır. Aşağıda işyeri kavramına yönelik diğer hukuk dallarında belirtilen tanımlara yer verilmektedir;⁸³⁴

- ✓ 4857 sayılı İş Kanunu (İK) md. 2/1 fıkrasına göre “...işveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddî olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birim” işyeri olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca aynı kanunun md. 2/2 fıkrasına göre “İşverenin işyerinde ürettiği mal veya hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen yerler (işyerine bağlı yerler) ile dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve meslekî eğitim ve avlu gibi diğer eklentiler ve araçlar da işyerinden” sayılmaktadır. “İşyeri, işyerine bağlı

⁸³⁰ Tuncer, s.212.

⁸³¹ Mustafa Çolak, “Uluslararası Vergilendirmede İşyeri ve e-Ticaret Bağlantısı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.278 (Şubat 2016).

⁸³² Tuncer, s.212.

⁸³³ **Yargıtay HGK**, 31.03.1982, E. 1979/10-1458, K. 1982/320 sayılı kararı.

⁸³⁴ Ülkü, s.832.

yerler, eklentiler ve araçlar ile oluşturulan iş organizasyonu kapsamında bir bütün” olarak tanımlanmaktadır (İK Md. 2/3).

- ✓ 6333 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu md. 3/1-h bendine göre “*işyeri: mal veya hizmet üretmek amacıyla maddi olan ve olmayan unsurlar ile çalışanın birlikte örgütlendiği, işverenin işyerinde ürettiği mal veya hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen işyerine bağlı yerler ile dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve mesleki eğitim yerleri ve avlu gibi diğer eklentiler ve araçları da içeren organizasyon*” şeklinde tanımlanmaktadır.
- ✓ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu⁸³⁵ md. 11/1 fıkrasına göre “*işyeri, sigortalı sayılanların maddî olan ve olmayan unsurlar ile birlikte işlerini yaptıkları yerler*” olarak tanımlanmaktadır. Yine aynı maddenin 2. fıkrasında ise “*...işyerine bağlı yerler dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden veya meslek eğitimi yerleri, avlu ve büro gibi diğer eklentiler ile araçlarda işyerinden*” sayılmaktadır.
- ✓ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda⁸³⁶ (KVK) işyeri, “kanuni merkez” veya “iş merkezi” olarak ifade edilmektedir. KVK md. 3/5 fıkrasında kanuni merkez “*...vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez*” olarak tanımlanmaktadır. Aynı kanunun md. 3/6 fıkrasında ise iş merkezi “*...iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez*” olarak tanımlanmaktadır.
- ✓ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda⁸³⁷ (GVK) işyeri, “iş merkezi veya “ikametgâh” olarak ifade edilmektedir. GVK md. 8/1. fıkrasında “*...işyeri Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin*” edileceği belirtilmektedir.

⁸³⁵ T.C. Resmi Gazete, “**5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu**”, 16 Haziran 2006, Sayı.26200, <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).

⁸³⁶ T.C. Resmi Gazete, “**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**”, 21 Haziran 2006, Sayı.26205, <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).

⁸³⁷ T.C. Resmi Gazete, “**193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**”, 06 Ocak 1961, Sayı.10700, <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).

- ✓ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun⁸³⁸ (TTK) 11. maddesinde ve diğer maddelerinde işyeri kavramı, “ticari işletme” kavramı altında ele alınmaktadır. Buna göre TTK md. 11/1 fıkrasında “*ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme*” olarak tanımlanmaktadır. Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, kanunun kabul ettiği esasa göre ticari işletme sayılmaktadır.
- ✓ 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun kira sözleşmesi (madde 301 ve diğerlerinde) ve genel hizmet sözleşmesi (madde 399 ve diğerlerinde) kapsamında ise işyeri kavramına “çatılı işyeri” olarak değinilmektedir.

Bu sıralamalar gösteriyor ki, işyeri kavramı birçok hukuk dalı için önem arz etmektedir. Özellikle işyerinin bir mekân olarak vergilemeye esas teşkil etmesi açısından, vergi hukukunda işyeri son derece önem taşımaktadır.⁸³⁹ Ancak üretimde bilginin öneminin sermayenin önüne geçmesi, çalışanların vasıf derecelerinin beden işçiliğinden fikir işçiliğine kayması, küresel rekabetin esnekleşme olgusunu zorunlu olarak gündeme getirmesi çalışma hayatını yakından etkilemektedir. Keza yeni teknolojiye baş döndürücü gelişmeler nedeniyle çalışma hayatında yeni çalışma biçimleri hızla yaygınlaşmış, işin düzenlenmesinde yepyeni model ve uygulamalar ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla devrim niteliğindeki bu gelişmeler, çalışma hayatına ve hukuk literatürüne yansımıştır. İşçinin ve iş yerinin tanımında bile ciddi değişimler ortaya çıkarken; işçinin işyerinde işverene bağımlı olarak bir ücret karşılığında çalışması artık tüm çalışanları ifade edememektedir. Zira çalışan artık yeni teknoloji sayesinde gerektiğinde evde veya başka yerde çalışabilmektedir. Kuşkusuz ev eksenli çalışma devrim niteliğindeki bu çalışma modellerinden (tele çalışma, mobil çalışma gibi) sadece birini oluşturmaktadır.⁸⁴⁰

Ev eksenli çalışma, bağımlı veya bağımsız bir şekilde çalışanın, merkez iş yerinden veya iş arkadaşlarından uzakta, bilgi ve iletişim teknolojileri alt yapısı ile dolaylı

⁸³⁸ T.C. Resmi Gazete, “**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**”, 14 Şubat 2011, Sayı.27846, <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).

⁸³⁹ Tuncer, s.204-218.

⁸⁴⁰ İsa Karakaş, “SGK Uygulamasında İşyeri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.61 (Ağustos 2008).

iletişimlerin kurulabildiği bir ev ortamının gerçekleşmesini sağlayan esnek bir çalışma biçimidir. Bu çalışma biçiminde, evin tasarımında bazı değişiklikler yapılmaktadır ve ev, bir “ev ofis”e dönüştürülmektedir. Bilgisayar, faks, telefon gibi bilgi ve iletişim teknolojileri eve taşınarak ev bir anlamda “yuva” olma vasfını kısmen kaybetmekte ve işlerin yürütüldüğü elektronik bir şubeye dönüşmektedir.⁸⁴¹

Ev kavramı Türk Dil Kurumu’nda “*bir kimsenin veya ailenin içinde yaşadığı yer, konut, hane*”⁸⁴²olarak tanımlanmaktadır. Bu kavram, eş anlamlı olarak “konut”, “mesken” veya “daire” kavramlarının yerine kullanılmaktadır. Somut bir yapıyı işaret eden ev kavramı, aynı zamanda yapının kullanım biçimini de ifade etmektedir. Bu nedenle bir yapıya konut veya başka bir isim verirken ne amaçla kullanıldığının ortaya konulması gerekmektedir. Bir kişinin içinde bulunduğu yapıyı konut olarak kullandığı konusundaki en önemli hukuki kanıt ikametgâh senedidir. İkametgâh senedi, gerçek kişilerin yerleşim yerlerini belgeleyen ve bağlı olduğu muhtarlık tarafından verilen belgedir.⁸⁴³ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu⁸⁴⁴ md. 19’a göre; “*yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer*” olarak tanımlanmaktadır. Yargıtay 3. Ceza Dairesi⁸⁴⁵ ise konut kavramını, “*devamlı ya da geçici olarak kişilerin yerleşmek ve barınmak amacıyla oturmalarına elverişli yerler olarak*” tanımlamıştır. “*Bir yerin konut ya da eklenti olup olmadığı ise, ondan yararlanmaya hakkı olanların açık ya da örtülü biçimde sergilenen iradeleriyle*” belirleneceği ifade edilmektedir.

Vergi kanunlarında ise konut kavramına ilişkin bir tanım bulunmamaktadır. Ancak uygulamada vergi idaresinin vergilemeye esas olan konutun tanımlanması için fiili tespit yöntemini kullandığı⁸⁴⁶ görülmektedir. Bu anlamda bir gayrimenkulün konut olarak kullanıldığının veya kullanılabilir olduğunun tespiti gerekmektedir. Fiili kullanıma bağlı olarak değişiklik gösteren bir gayrimenkulün, konut vasfında olmadığı ispat

⁸⁴¹ Tutar, s.130-131.

⁸⁴² **Güncel Türkçe Sözlük**, “Ev”, TDK (Türk Dil Kurumu), <http://www.tdk.gov.tr> (24 Şubat 2018).

⁸⁴³ Gürsel Öngören ve Memduh Aslan, “Vergi Uygulamalarında Konut ve Daire Kavramı”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt.9, Sayı.97 (Mayıs 2013), s.4-5.

⁸⁴⁴ T.C. Resmi Gazete, “**4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu**”, 08 Aralık 2001, Sayı.24607, <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).

⁸⁴⁵ **Yargıtay 3. Ceza Dairesi**, 14.07.2010, E. 2009/18905, K. 2010/23843 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (24 Şubat 2020).

⁸⁴⁶ Bu konu, uygulamada farklı sorunlar oluşturmaktadır. Konuyla ilgili sorunlar, Ev Eksenli Çalışma Modelinin Vergilendirilmesi başlığı altında incelenmiştir.

edilmediği sürece konut olarak kullanıldığı varsayılmaktadır. Vergi uygulamasında gerçeklik esastır. Eğer konut, bir işin yapılmasına yönelik tahsis edilmiş ise bu konut, işyeri olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan ilgili konuta herhangi bir iş tahsis edilmemiş ise burası konut olarak kabul edilmektedir. Esasında konut olarak inşa edilen bir yerin konut olarak kullanılması normal iken; işyeri olarak kullanılacak olması istisnai bir durumu ifade etmektedir.⁸⁴⁷

213 sayılı VUK md. 156’da işyeri kavramı, “...ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer” olarak tanımlanmakta ve “ev ofis” kavramına somut olarak yer verilmemektedir. Buna karşılık 23.09.2002 tarih ve 2002/3 Sıra No.lu VUK İç Genelgesi’nde;⁸⁴⁸ “mükelleflerin ticari, sınai ve zirai faaliyetlerini sürdürdükleri yerlerin işyeri özelliğini taşıyabilmesi için bu yerlerin "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşımasının şart olduğunu, ancak, faaliyet konusu ayrı bir işyeri açılmasını gerektirmeyecek nitelikte, örneğin danışmalık, komisyonculuk vb. ise ikametgâh adresinin işyeri olarak kabulünün mümkün olduğu... bu itibarla, iştigal konusu itibarıyla bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen mükelleflerin ikametgâh adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılması...” gerektiği belirtilmektedir.⁸⁴⁹ Buna göre ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin konusu ayrı bir işyeri açılmasını gerektirmeyecek nitelikte ise ikametgâh adreslerinin işyeri olarak kabulü mümkün olmaktadır. Böylece ev ofis olarak kullanılan yerler, vergi hukukunda işyeri olarak kabul edilmektedir.⁸⁵⁰

Yine GVK md. 68/1 fıkrasında ise “ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar...” ifadesi ile evde iş yapılabileceği kabul edilmektedir. Bu anlamda kanun koyucu konutun işyeri olarak kullanılması halinde konutun vasfını işyeri olarak değiştirmemektedir. Meskende iş yapılmasına, taşınmazın vasfı konusunda hukuki bir sonuç bağlanmamaktadır.⁸⁵¹

⁸⁴⁷ Öngören ve Aslan, s.20.

⁸⁴⁸ Maliye Bakanlığı, 23.09.2002 tarih ve 2002/3 Sıra No.lu VUK İç Genelgesi.

⁸⁴⁹ Ertuğrul Özkoç, “Serbest Meslek Erbabının “Home Ofis” Olarak Kullanmak Üzere Satın Aldığı Taşınmazların Gelir Vergisi ve KDV Açısından İrdelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.196 (Nisan 2009).

⁸⁵⁰ Özkoç, *Yaklaşım Dergisi*.

⁸⁵¹ Öngören ve Aslan, s.20.

Ayrıca “ev ofis” kavramına 2018 de yürürlüğe girmesi planlanan fakat henüz yürürlüğe girmeyen VUK tasarısında yer verildiği görülmektedir. Maliye Bakanlığı’na 2016 yılında kamuoyuyla paylaşılan VUK tasarısı md. 129’da işyeri tanımlanarak “ev ofis” kavramına yer verilmiştir.⁸⁵²

VUK tasarısı ⁸⁵³ md. 129’a göre “iş yeri, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir” şeklinde tanımlanmaktadır.

Ayrıca 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu’na ⁸⁵⁴ (KMK) göre; “ana gayrimenkulün, kütükte mesken, iş veya ticaret yeri olarak gösterilen bağımsız bir bölümünde hastane, dispanser, klinik, poliklinik, ecza laboratuvarı gibi müesseseler kurulamaz; kat maliklerinin buna aykırı sözleşmeleri hükümsüzdür, dispanser, klinik, poliklinik niteliğinde olmayan muayenehaneler bu hükmün dışındadır” (KMK md. 24/1). Yine “ana gayrimenkulün, kütükte mesken olarak gösterilen bağımsız bir bölümünde sinema, tiyatro, kahvehane, gazino, pavyon, bar, kulüp, dans salonu ve emsali gibi eğlence ve toplantı yerleri ve fırın, lokanta, pastahane, süthane gibi gıda ve beslenme yerleri ve imalathane, boyahane, basımevi, dükkân, galeri ve çarşı gibi yerler, ancak kat malikleri kurulunun oybirliği ile vereceği kararla açılabilir” (KMK md. 24/2) hükümlerine yer verilmektedir. Buna göre bazı faaliyetler ana gayrimenkulün, kütükte mesken, iş veya ticaret yeri olarak gösterilen bağımsız bir bölümünde yürütülemez iken; bazı faaliyetlerin ise yürütülebilmesi, kat malikleri kurulunun oybirliğine bağlı tutulmaktadır.

⁸⁵² Erdal Ekinci ve Orhan Pala, “Dijital Ekonomideki Gelişmelerin Vergilendirmeye Yansımaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl.39, Sayı.462, (Şubat 2020), s.121-122.

⁸⁵³ Ahmet Kavak, “Vergi Usul Kanunu Tasarısı”, Şubat 2016, http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_VUK_TasariCalismasi.pdf (17 Mayıs 2020), s.78.

⁸⁵⁴ T.C. Resmi Gazete, “634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu”, 02 Temmuz 1965, Sayı.12038, <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).

Diğer taraftan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu⁸⁵⁵ md. 45/6 fıkrasına göre; “634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu’na göre ana gayrimenkulün mesken olarak gösterilen bağımsız bölümlerinde kat maliklerinin izni ve benzeri şartlar aranmaksızın serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik faaliyetlerinde bulunulabilir. Bu konuda, yönetim planındaki aksine hükümler uygulanmaz.” hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan 1136 sayılı Avukatlık Kanunu⁸⁵⁶ md. 43/1 fıkrasında ise “634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre ana gayrimenkulün mesken olarak gösterilen bağımsız bölümlerinde kat maliklerinin izni ve benzeri şartlar aranmaksızın avukatlık büroları faaliyet gösterebilir. Bu konuda, yönetim planındaki aksine hükümler uygulanmaz.” hükmü yer almaktadır.

Bu iki hükme göre avukatların ve serbest muhasebecilerin, ana gayrimenkulün mesken olarak gösterilen bağımsız bölümlerinde faaliyette bulunabileceği belirtilmektedir. Bu hükümlerle, mesken olarak gösterilen bağımsız bölümün büro olarak kullanımına ilişkin kat maliklerinden izin alınması yönündeki kurala istisna getirilmektedir. Binanın yönetim planında, bağımsız bölümlerin işyeri olarak kullanılamayacağına ilişkin bir sınırlama bulunsa dahi, meslek mensubu ya da avukat, diğer kat maliklerinin iznine gerek duymaksızın bir binanın mesken olarak gösterilen bağımsız bölümünde bürosunu açma hakkına kavuşmaktadır. Ancak bu hak, meslek mensubunun ya da avukatın burayı hem ikametgâh hem de büro olarak kullanmasına izin vermemektedir.⁸⁵⁷

Bu anlamda, avukatlar ve serbest muhasebeciler mesken olarak gösterilen bağımsız bölümlerde faaliyetlerini yürütebilirken; ikametgâh olarak kullandıkları bağımsız bölümlerde faaliyetlerini yürütememektedir. Nitekim Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik⁸⁵⁸

⁸⁵⁵ T.C. Resmi Gazete, “**3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**”, 13 Haziran 1989, Sayı.20194, <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).

⁸⁵⁶ T.C. Resmi Gazete, “**1136 Sayılı Avukatlık Kanunu**”, 07 Nisan 1969, Sayı.13168, <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Haziran 2020).

⁸⁵⁷ Hasan Aykın, “Meslek Mensupları Evinin Bir Kısımını Büro Veya Bürosunun Bir Kısımını Ev Olarak Kullanabilir mi?”, **Vergi Dosyası**, 05 Şubat 2017, <https://vergidosyasi.com/2017/02/05/meslek-mensuplari-evini-ikametgahini-buro-ofis-isyeri-olarak-kullanabilir-mi/> (03 Mart 2020).

⁸⁵⁸ T.C. Resmi Gazete, “**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**”, 03 Ocak 1990, Sayı.20391, <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).

md. 14'e göre; "...açılan işyerleri bağımsız büro şeklinde olup, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile içiçe olamaz. Meslekî faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgâhlarda yürütülemez..." ifadesine yer verilmektedir. Dolayısıyla ilgili hükümler, bu tür faaliyetlerin mesken niteliğindeki bağımsız bölümlerde yürütülebileceğini; ancak ikametgâh olarak kullanılan bağımsız bölümlerde ev ofis olarak yürütülemeyeceğini belirtmektedir.

Diğer taraftan OECD modelinin 2017 güncellemesinde belli bir yerin işyeri teşkil etmesine ilişkin olarak verilen örneklerle ev ofis (*home-office*) örneği de eklenmiştir. Bir işin belli bir kısmı bir çalışan tarafından ev ofiste yapılıyorsa, söz konusu mekânın işletmenin emrinde olduğu anlamına gelmemektedir. Bir ev ofisin, işletmenin emrinde bir yer olup olmadığı her durumun şartlarına ve gerçeklerine göre değişmektedir. Birçok durumda evde çalışanın, evindeki ticari faaliyetleri yürütmesi o kadar aralıklı ve arızı olacaktır ki; ev, işverenin emrinde kabul edilmeyecektir. Diğer taraftan bir ev ofis, işletmenin faaliyetleri için sürekli olarak kullanılırsa veya çalışanın işletmenin işini sürdürmek için ev ofis kullanma zorunluluğu varsa (örneğin; istihdamın niteliğinin açıkça bir ofis gerektirdiği durumlarda bir çalışana ofis sağlanmaması) bu durumda bu ev ofis işletmenin emrinde olduğu anlaşılmaktadır.⁸⁵⁹

Yine bunun açık örneğini, bir işletme, belirli bir devlette uzun bir süre mevcut olan kendi danışmanlık kuruluşunun iş faaliyetlerini, o devletteki evinde kurulan bir ofisten yürüttüğü yerleşik olmayan bir danışmana verebilir. Bu durumda bu ev ofis, işletmenin emrinde bir yeri teşkil etmektedir. Bununla birlikte, bir sınır ötesi işinin çalışmalarının çoğunu, diğer devlette kendisine sunulan ofisten ziyade bir devlette bulunan evinden gerçekleştirdiği durumlarda, ev işletmenin emrinde olduğu anlamına gelmemektedir. Zira işletme evin ticari faaliyet için kullanılmasını gerekli görmemiştir.⁸⁶⁰

Ev eksenli çalışma biçiminde çalışan, bilgisayarıyla, yazıcısıyla, faks makinesiyle, telefon alıcısıyla, mesajını aldığı, sesini duyduğu ancak etkileşimli (interaktif) ilişkiler kuramadığı sanal işiyle birlikte olmaktadır. Çalışan bir iş örgütünün veya ekibin üyesidir; ancak bu ekip ve örgüt sanaldır. Çalışan bu anlamda "reel

⁸⁵⁹ OECD, (Model Tax Convention on Income and on Capital...), s.120.

⁸⁶⁰ OECD, (Model Tax Convention on Income and on Capital...), s.120.

gerçeklik”ten uzak, sanal veya varsayımsal bir alemde yer almaktadır. Ev ortamına, teknolojik rasyonelliğin⁸⁶¹ ve yapaylığın taşınması haline gelen bu çalışma biçiminde, ev ortamına veya iş ortamına geleneksel anlamda duyulan gerçek bir ait olma duygusu zedelenebilmektedir.⁸⁶²

Nitekim bu çalışma ortamında çalışan, ailenin geleneksel “ferdi” olma rolünden uzaklaşmakta ve ev, ev olmaktan çıkıp; iş yerinin de işlevlerini tam olarak karşılayamayacağı bir ortama dönüşebilmektedir. Bu anlamda ev eksenli çalışma, geleneksel ve merkezi işyerinin, coğrafi engellerini ortadan kaldırmakta ve işleri, işyerinden eve taşıyarak, “işyeri” kavramının anlamını kaybetmesine neden olabilmektedir. Ev eksenli çalışmada, çalışanların evleri aynı zamanda iş yerleridir. Yeni iş ortamına dönüşen ev, geleneksel anlamda “yuva” olma özelliğini kaybederken, bir tür barınağa dönüşmektedir. Kişi bir aile ferdi olarak evde bulunmaktadır ama evini bir işyeri olarak kullanmaktadır. Diğer taraftan kişi bir çalışan gibi işinin başındadır ama işyerinde değildir.⁸⁶³

Sonuç olarak üretim alanlarının tümüne yaygın bir biçimde giren mikro elektronik teknoloji, bir taraftan bilgileri toplama, bunları stok etme ve istenildiği zaman hemen kullanılabilir hale getirme olanağı sağlarken; diğer taraftan da çalışma hayatını ve hukuki uygulamaları derinden etkileyerek yepyeni model ve uygulamaları karşımıza çıkarmıştır.⁸⁶⁴ Vergi hukukunda ise işyeri tanımı coğrafi anlamda sabit olmayı gerektirdiğinden özellikle günümüzdeki modern çalışma biçimlerine (mobil çalışma, sanal çalışma gibi) ayak uyduramamakta ve günümüz teknolojisinin geride kalmasına sebebiyet vermektedir.⁸⁶⁵

Nitekim VUK’ta belirtilen işyeri tanımını günümüzde Kanun’da belirtildiği gibi sınırlamak pek mümkün olarak görülmemektedir. Ayrıca bu tanım vergilendirme ve

⁸⁶¹ “Teknolojide rasyonellik, kullanıcısına kendi kişisel bütünlüğünü korumasına, kendisini gerçekleştirmesine ve teknolojinin kendi işleyiş düzenine kullanıcısını uydurmasıdır. Teknolojik rasyonellik, otomasyon yoluyla denetimin kişiden “alet”e geçmesi anlamına gelmektedir. Teknolojik yapaylık ise, doğallığa ve doğal ortama yabancılığa neden olan bir tasarım biçimidir.” (Tutar, s.134).

⁸⁶² Tutar, s.133-135.

⁸⁶³ Tutar, s.134-135.

⁸⁶⁴ Karakaş, *Yaklaşım Dergisi*.

⁸⁶⁵ Yalçın, *Yaklaşım Dergisi*.

mükellefiyet açısından da bazı sorunlara yol açabilmektedir. İlgili madde metninde (VUK. Md. 156) her ne kadar “gibi” edatı kullanılsa bile sadece bu ibareden yola çıkarak Kanun’daki tanımları genişletme yoluna gitmek pek mümkün değildir. Bu anlamda oluşan boşluklar sonucunda vergisiz alanlar meydana gelmekte ve bu alanlarda ciddi vergi kayıp ve kaçakları oluşabilmektedir. Bilgi ve bilgi teknolojilerinin yaygınlaştığı küresel dünyamızın küçük bir köy haline geldiği günümüzde elbette ki yazılı hukuk kuralları bazı durumlarda güncelliğini yitirmekte ve günümüz ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Bu anlamda hem vergisel adaletin sağlanması hem de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından ilgili hükümlerin günümüz ihtiyaçlarına göre tekrar düzenlenmesi gerekmektedir.⁸⁶⁶

4. EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Son yıllarda faaliyet konusu ayrı bir işyeri açılmasını gerektirmeyecek nitelikte işlerle uğraşan kişiler, daha ekonomik ortamlarda çalışabilmek için konutların bir bölümünü işyeri olarak kullanmaktadır. Örneğin; mimarlık, mühendislik, danışmanlık, emlak müşavirliği, özel muayenehane, hekimlik gibi meslekleri icra edenler, taşınmazlarını hem işyeri hem de konut olarak kullanabilmektedir. Bu çalışma biçimi, çalışanlara esnek çalışma imkânı vermesi, zaman tasarrufu sağlaması ve bir kısım giderleri vergiden indirebilme imkânı sunması bakımından oldukça cazip gelmektedir.

213 sayılı VUK md. 156’da işyeri “*ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer*” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre “gibi” edatı kullanılarak işyeri tanımı kapsamlı bir şekilde geniş tutulmuş ve esas olanın işyerini, ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmaktadır.⁸⁶⁷ Ancak bu tanım, ilk bakışta oldukça ayrıntılı bir açıklama yapılmış gibi görülse de; günümüz hayatına baktığımızda ekonomik gelişmelerdeki baş döndürücü

⁸⁶⁶ Yalçın, *Yaklaşım Dergisi*.

⁸⁶⁷ Tuncer, s.208-209.

hız ve internet çağının hızla değiştirdiği iş modelleri “işyeri”nin nasıl belirleneceği hususunun aslında ne kadar karmaşık olduğunu göstermektedir.⁸⁶⁸

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) “Mesleki Giderler” başlıklı md. 68/1-1 bendinde, “*mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)*.” hükmü yer almaktadır. Bu madde de, işyeri ve ikametgâhın birlikte olması durumunda kazancın tespiti açısından ortak kullanılan (ev/büro) mekâna ilişkin giderlerin ne kadarının kazancın tespitinde dikkate alınabileceği belirtilmektedir.⁸⁶⁹

Diğer taraftan bir yerin işyeri olarak kullanılabilmesi için 3572 sayılı İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına Dair Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulüne Dair Kanun’a⁸⁷⁰ uygun olarak ruhsat alınması gerekmektedir. İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmeliğe⁸⁷¹ göre işyeri açma ve çalışma ruhsatı verilen işyerleri 5. maddede⁸⁷² belirtilen şartları taşımak zorundadır. Diğer taraftan KMK md. 24 hükmü gereğince, alınan izin veya işletme planında işyeri olarak yer alması, aranan şartlardan sadece birisidir. Dolayısıyla bağımsız bölümün işyeri olarak kullanılabilmesine ilişkin kararın verilmesi bağımsız bölümün işyeri olarak kullanılabilmesi için yeterli olarak görülmemektedir.⁸⁷³

Öte yandan ev eksenli çalışmada, işyeri ve kişisel yaşam alanlarının birbirinden ayrılması zor olduğundan vergi incelemeleri esnasında sıkıntı yaşanabilmektedir. Normal şartlar altında konut dokunulmazlığı, Anayasal teminat altında olduğundan kimsenin

⁸⁶⁸ Özge Yıldırım, “ÇVÖA’da İşyeri Kavramı ile İlgili Öngörülen Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Cilt.37, Sayı.434 (Ekim 2017), s.51.

⁸⁶⁹ Aykın, *Vergi Dosyası*.

⁸⁷⁰ T.C. Resmi Gazete, “**3572 Sayılı İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına Dair Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulüne Dair Kanun**”, 17 Haziran 1989, Sayı.20198, <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).

⁸⁷¹ T.C. Resmi Gazete, “**İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik**”, 10 Ağustos 2005, Sayı.25902, <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).

⁸⁷² Bkz. İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik, İş Yerinde Aranacak Genel Şartlar - Madde 5.

⁸⁷³ Öngören ve Aslan, s.16-17.

konutuna dokunulamaz.⁸⁷⁴ 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası⁸⁷⁵ md. 21’e göre, *“millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz”* şeklinde hüküm verilmektedir.

Bu sebeple, ev eksenli bir ofiste vergi incelemesi yapılması durumunda, vergi inceleme elemanlarına, kişisel yaşam alanlarının nerelerden ibaret olduğu ve çalışma alanının neresi olduğu belirtilmeli ve bu durumun, mutlaka inceleme tutanağına geçirilmesi gerekmektedir.⁸⁷⁶ Ancak ev eksenli bir ofiste aramalı inceleme yapılması durumunda, hem kişisel kullanım alanı, hem de ofis için ayrı ayrı arama kararı verilmiş olmalıdır. Şayet arama kararında yalnızca iş alanı için bir arama kararı söz konusu ise, bu durumda kişisel alanlara yönelik bir arama yapılabilmesi mümkün değildir.⁸⁷⁷

Ev eksenli çalışanlar vergiden muaf çalışma imkânı olduğu gibi basit ve gerçek usullerde vergi mükellefi de olabilmektedir. Her durum için vergi kanunlarında çeşitli imkânlar ve düzenlemeler yer almaktadır.⁸⁷⁸ Ancak başta serbest meslek faaliyeti olmak üzere ve diğer kazanç türlerinde, vergi kanunlarında belirtilen indirimler için ev eksenli çalışma kapsamında GVK 68/1-1 dışında her hangi bir özel düzenleme yer almamakta ve kazanç türlerine göre vergi kanunlarında belirtilen indirimler ev eksenli çalışma kapsamında olduğu gibi kabul edilmektedir. Aşağıda ev eksenli çalışanların vergilendirme esasları ilgili kanunlar ve özetler çerçevesinde incelenmiştir.

⁸⁷⁴ Türkiye Barolar Birliği, **Avukatlar İçin Vergi İnceleme Rehberi**, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2008, s.5.

⁸⁷⁵ T.C. Resmi Gazete, “**2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**”, 09 Kasım 1982, Sayı.17863, <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).

⁸⁷⁶ Türkiye Barolar Birliği, s.5.

⁸⁷⁷ Türkiye Barolar Birliği, s.16.

⁸⁷⁸ Freelancem, “Freelance Nedir?”, <http://www.freelancem.com/bilgi/freelance-nedir/> (18 Şubat 2020).

4.1. Gelir Vergisi Kanunu Uygulaması

Ev eksenli çalışma biçimi, Türk vergi hukukunda daha çok serbest meslek faaliyetlerinde kendini göstermektedir. Bu doğrultuda konuyu ayrıntılı inceleyebilmek adına serbest meslek kazancının tanımı, serbest meslek erbabı, serbest meslek kazancının tespiti ve kazancın tespitinde indirilecek giderler ile ilgili GVK'nın 65-68 maddeleri; yine bu kapsamda serbest meslek faaliyetinde fiilen işyeri olarak kullanılan taşınmazların amortismanına tabi tutulacağı, amortisman giderlerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı (VUK md. 211, md. 313, md. 328) ve fiilen işyeri olarak kullanılan taşınmazların banka kredisi ile satın alınması halinde ödenen faizlerin gider kaydedileceği (VUK md. 262, md. 269) ile ilgili maddeler, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin görüşleri doğrultusunda incelenmiştir. Buna göre;⁸⁷⁹

-GVK md. 67'de “*serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu, Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan müspet fark kazanca ekleneceği... mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttukları serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği*” belirtilmektedir.

-GVK md. 68/1-1 bendinde ise, “*mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin hasılatından indirileceği, ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebileceği, işyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananların ise amortismanının yarısını gider yazabilecekleri*” belirtilmektedir. Bu maddeye göre, bu giderlerin serbest meslek kazancından indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması ve yapılan işin mahiyetine ve iş hacmine uygun olması gerekmektedir.

⁸⁷⁹ Yılmaz Sezer, “Konut Olarak Edinilmekle Beraber Serbest Meslek Faaliyetinde Fiilen İşyeri Olarak Kullanılan Taşınmazlarda Gelir Vergisi ve KDV”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.143 (Mart 2013).

-VUK md. 211’de “serbest meslek erbabının, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttıkları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189 uncu maddede yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterecekleri”,

-VUK md 262’de “...iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümun giderlerin toplamını ifade edeceği”,

-VUK md. 269’da ise “iktisadi işletmelere dâhil bilümun gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği” hükmüne bağlanmıştır.

-VUK md. 313/1 fıkrasında “işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil ettiği,”

-VUK md. 328’de ise, “amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirileceği, İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedecekleri” hükmüne bağlanmaktadır.

Bu açıklamalara göre;⁸⁸⁰

✓ Serbest meslek faaliyetinden dolayı ev ofis olarak kullanılan konuta ait olan doğalgaz, elektrik ve su faturaları gibi genel gider mahiyetindeki ödemelerin, faaliyette bulunulan işyerine ait olması ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde yarısının gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.⁸⁸¹ Öte yandan, ikametgâh için ödenen kira bedellerinin tamamı

⁸⁸⁰ Özkoç, *Yaklaşım Dergisi*; Yasin Özyolcu, “Home-Ofis Giderleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.308 (Ağustos 2018); Sezer, *Yaklaşım Dergisi*.

⁸⁸¹ Onur Gök, *Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyanı Açıklama ve Örneklerle*, 3. Baskı, Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği, Şubat 2017, s.419.

indirilirken;⁸⁸² ikametgâhı kendi mülkü olanlar ise amortismanın yarısını gider olarak yazabilmektedir.

Konuyla ilgili bir Özelge’de⁸⁸³ “...serbest meslek faaliyetinden dolayı ev ofis olarak kullanılan konuta ait ve adınıza düzenlenen doğalgaz, elektrik ve su faturaları gibi genel gider mahiyetindeki ödemelerin, faaliyette bulunduğunuz işyerine ait olması ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması halinde serbest meslek kazancının tespitinde yarısının gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.” şeklinde görüş verilmiştir.

Örneğin; Evde serbest meslek faaliyeti yürüten A kişisi, mesleki faaliyeti neticesinde elde ettiği 200.000 liradan, 15.000 lira kira gideri ve 5.000 lira (10.000/2) ısıtma, aydınlatma gibi diğer giderlerin düşülmesi sonucu 180.000 lira safi meslek kazancı oluşmaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; mülkiyeti kişiye ait olan gayrimenkul için ödenen tapu harcı serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür. Ancak gayrimenkule ait olan sigorta poliçe bedelleri, GVK md. 68’de belirtilen “Mesleki Giderler” içerisinde sayılmaması nedeniyle indirim konusu yapılmamaktadır.⁸⁸⁴ Yine indirim tutarının, elde edilen gelirden fazla olması durumunda, elde edilen gelir kadar bir indirim söz konusu olmaktadır. İndirilemeyen tutar ise bir sonraki yıla devredilmektedir.

✓ Diğer taraftan ev ofis olarak kullanılan yerin kira olması ve aboneliklerin konut sahibi adına olması halinde ise, aboneliğin kiralanan yere ait olması ve ödemenin kiracı serbest meslek erbabı tarafından yapılmış olması gerekmektedir. Bunun ispat yükü de kiracı serbest meslek erbabına ait olmaktadır. Burada serbest meslek erbabı, kendi banka hesabı üzerinden verdiği otomatik ödeme talimatı, münferit ödemelerde banka dekontuna yazılacak açıklamayı ve kira sözleşmesinde bu giderlerin kiracıya ait olacağına dair kaydı birer ispat aracı olarak kullanılmaktadır.⁸⁸⁵

⁸⁸² GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (VDB), 05.12.2001 tarih ve 39044742-130-236571 sayılı Özelge.

⁸⁸³ GİB, İstanbul VDB, 05.12.2016 tarih ve 39044742-130-236571 sayılı Özelgesi.

⁸⁸⁴ İhsan Veyisi Seviğ ve Ahmet Bumin Doğrusöz, “Ofis Ev Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Gider Yazılır”, *Referans Gazetesi*, 17 Haziran 2009, http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4440 (22 Nisan 2020).

⁸⁸⁵ Ahmet Bumin Doğrusöz, “Home-Ofis Giderleri”, *Dünya Gazetesi*, 17 Ocak 2017.

Konuyla ilgili bir Özelge’de;⁸⁸⁶ “...ev sahibi adına düzenlenen faturaların ise faaliyette bulunduğunuz işyerine ait ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması ile birlikte tarafınızca ödendiğinin tevsiki (kesin delillerle ispatı) halinde GVK’ya göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen kısmı...” şeklinde görüş verilmiştir.

✓ Envanter defterine veya amortisman listelerine kaydedilen ev ofislerin amortismanlarının da ancak yarısı mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Amortisman süresinin başlangıcı, taşınmazın iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılacaktır.

Konuyla ilgili olarak verilen bir Özelge’de⁸⁸⁷ “sahibi olacağınız konutun hem ikametgâh hem de işyeri olarak kullanılması, söz konusu konutun envanter defterine veya amortisman listelerine kaydedilmesi halinde, konuta ait amortisman giderlerinin yarısı gider yazılabilecektir” şeklinde görüş verilmiştir.

Diğer taraftan ev ofis kapsamında belirtilen amortismanın bilinen amortismandan farklı olduğu, burada belirtilen amortismanın ölçü olarak kullanılan bir genel gider kalemi olduğu belirtilmektedir. Bilindiği üzere VUK md. 211’e göre, serbest meslek erbabının amortisman kayıtlarını yapması gerekmektedir. Bu konuda idare tarafından verilmiş özelgeler de bulunmaktadır. Ancak her ne kadar VUK md. 187’ye göre, ferdi teşebbüslerde mükellefçe sahip olunan ve işe tahsis edilen gayrimenkullerin envantere alınması mecburiyeti olsa da, bu mecburiyet serbest meslek erbabını kapsamamaktadır. Çünkü VUK md. 187’de belirtilen hüküm, “Bilanço Esasına Göre Defter Tutma” başlığı altında bulunmakta ve sadece bilanço esasına göre defter tutan veya zirai ve ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. Bu anlamda serbest meslek erbabı, iş olarak kullandığı gayrimenkulün amortismanını, mesleki gider olarak dikkate alabilmekle beraber, gayrimenkulün mesleki envantere dâhil edilmesi gerektiğine yönelik hiçbir hüküm bulunmadığı belirtilmektedir.⁸⁸⁸

Ayrıca GVK md. 68’de ise, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananların amortismanı ve mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş

⁸⁸⁶ GİB, İstanbul VDB, 05.12.2016 tarih ve 39044742-130-236571 sayılı Özelgesi.

⁸⁸⁷ GİB, 14.01.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5529-862/004060 sayılı Özelgesi.

⁸⁸⁸ Tayfun Şahin, “Home Ofis Gider ve Amortismanın Serbest Meslek Kazancında İndirim Konusu Yapılması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.120 (Aralık 2013).

eşya ve envantere dâhil taşınmazlar için VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar olmak üzere iki ayrı bent yer almaktadır. 221 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin⁸⁸⁹ “4. Diğer Hususlar” başlıklı bölümünde ise serbest meslek erbabının işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları tesisat demirbaş ve eşya ile envantere dahil olan binek otomobillerinin amortisman kayıtlarının nasıl yapılacağı konusunda açıklamalar yer alırken; işyeri olarak kullanılan gayrimenkullerin amortisman kayıtlarının nasıl yapılacağı konusunda hiçbir açıklama yer almamaktadır.⁸⁹⁰

Dolayısıyla, serbest meslek faaliyeti amacıyla ev ofis olarak konutun kullanılması durumunda amortisman ölçüsünde gerçekleşecek gider indirimini için amortisman kaydı tutulması gerektiği konusunda açık bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu görüşlerin doğal sonucu olarak ev ofis olarak kullanılan gayrimenkulün satışından doğacak kar veya zararın da mesleki kazanç ile ilişkilendirilmemesi gerekmekte ve yapılacak vergilemenin koşulları uyuyorsa ticari kazanç ya da değer artış kazancı olarak vergilendirilmelidir.⁸⁹¹

✓ Ev ofislerin elden çıkarılması halinde, VUK md. 328’e göre alınan bedel ile envanter değeri arasındaki müspet farkın serbest meslek kazancına eklenmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak işyeri olarak kullanılan gayrimenkullerin amortisman kayıtlarının nasıl yapılacağı konusunda hiçbir açıklama yer almadığı için öğretide yukarıda yer alan görüş savunulmaktadır.

✓ Ayrıca konut olarak edinilmekle beraber serbest meslek faaliyetlerinde, fiilen işyeri olarak kullanılan taşınmazların iktisabı için kullanılan banka kredileri nedeniyle ödenen faizlerin, taşınmazların aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin maliyet bedeline intikal veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.⁸⁹²

Nitekim 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’ne⁸⁹³ göre; “yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi

⁸⁸⁹ GİB, 221 Seri No’lu Gelir Vergisi Tebliği, 12.02.1999, 23616.

⁸⁹⁰ Şahin, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*.

⁸⁹¹ Şahin, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*.

⁸⁹² Sezer, *Yaklaşım Dergisi*.

⁸⁹³ Maliye Bakanlığı, 27.01.1985 tarih ve 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.

gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulmasının mümkün olduğu... ve iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları” belirtilmiştir.

Bu açıklamaya göre, hem ikametgâh hem de işyeri olarak kullanmak üzere satın alınan gayrimenkulün iktisabı için bankadan alınan kredi ile bağlantılı olarak iktisap tarihinden ilgili takvim yılının sonuna kadar ödenen faizlerin maliyete eklenmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonra ödenen kredi faizleri ise tercihe bağlı olarak maliyete intikal ettirmek suretiyle amortismanına tabi tutulmalı veya mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine isabet eden kısmın gider olarak dikkate alınması söz konusu olmaktadır.⁸⁹⁴

Konuyla ilgili verilen bir Özelge’de⁸⁹⁵ “...konut olarak edinmekle beraber serbest meslek faaliyetinizde işyeri olarak kullandığınız gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi nedeniyle ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktive alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin maliyet bedeline intikal veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır” şeklinde görüş verilmiştir.

Bir başka Özelge’de⁸⁹⁶ ise “...serbest meslek faaliyetinde kullandığınız gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktive alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu gayrimenkul için hesaplanacak amortismanların, serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirden indirilebileceği açıktır” şeklinde görüş verilmiştir.

⁸⁹⁴ Seviğ ve Doğrusöz, *Referans Gazetesi*.

⁸⁹⁵ GİB, Muğla VDB, 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV29-10 sayılı Özelgesi.

⁸⁹⁶ GİB, Ankara VDB, 22.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-7-302 sayılı Özelgesi.

Öte yandan GVK md. 68/1-1 bendinde, “...işyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananların ise amortismanın yarısını gider yazabilecekleri” belirtilmiş ve buradan hareketle GİB’in bazı özelgelerde, kredi kullanarak alınan ve ev ofis olarak kullanılan gayrimenkul için ödenen faizlerin yarısının indirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Konuyla ilgili verilen bir Özelge’de;⁸⁹⁷ “banka kredisi kullanarak iktisap ettiğiniz konutunuzu home office olarak kullanmanız nedeniyle, söz konusu konutunuz için hesaplanacak amortismanların ve ödenecek faizlerin yarısının serbest meslek kazancından indirilmesi mümkün olup, kredi ile satın aldığınız konutunuzun işyeri olarak kullanılmaması halinde ise söz konusu konuta ilişkin olarak hesaplanacak amortismanların ve ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği tabiidir” şeklinde görüş verilmiştir. Dolayısıyla bu konuda GİB’in, bir görüş birliği sağlaması gerekmektedir.

✓ Konut olarak edinilmekle beraber fiilen işyeri olarak kullanılan taşınmazların tamir, bakım ve onarım giderleri indirimine tabi tutulmaktadır.

Konuyla ilgili bir Özelge’de;⁸⁹⁸ “... konut olarak edinmekle beraber serbest meslek faaliyetinizde işyeri olarak kullandığınız gayrimenkulün... Normal tamir, bakım ve temizlik giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya değerini artırmak amacıyla yapacağınız giderler, gayrimenkulün maliyetine eklenerek amortisman ayrılmak suretiyle hasılatтан indirilebilir. Normal tamir, bakım ve temizlik giderleri ise gayrimenkulün genişletilmesine veya değerinin arttırılmasına yönelik harcamalar olmadığından bu tip giderler doğrudan hasılatтан indirilecektir.” şeklinde görüş verilmiştir.

✓ Ayrıca GVK’nın md. 23/1-6 bendinde, “hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir)” hüküm altına alınarak, hizmetçilere ödenen ücretlerin istisna kapsamında olduğu belirtilmektedir. Bu maddeye göre; hizmetçilere ödenen ücretlerin

⁸⁹⁷ GİB, Ankara VDB, 02.01.2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı Özelgesi.

⁸⁹⁸ GİB, Muğla VDB, 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV29-10 sayılı Özelgesi.

istisna kapsamında olabilmesi için, hizmetin özel fertler tarafından verilmesi, hizmetin ev, bahçe, apartman gibi ticaret mahalli olmayan yerlerde verilmesi ve orta hizmetçilik, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi (mürebbiyeler hariç) özel hizmetlerde çalıştırılması gerekmektedir. Dolayısıyla ev ofis olarak kullanılan ve çoğunluğu mesken kullanımına ait olan bir apartmanın kapıcılık hizmetini yerine getiren görevliye ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Konuyla ilgili verilen bir Özelge’de;⁸⁹⁹ “...18 dairelik bir apartmanın bağımsız bölümlerinden sadece 2 tanesinin iş yeri mahiyetinde bulunması söz konusu binayı ticaret mahalline dönüştürmeyeceğinden, münhasıran söz konusu işyerlerinin hizmetine tahsis edilmeksizin apartmanınızın tamamının kapıcılık hizmetini yerine getiren görevlinin Gelir Vergisi Kanunu’nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde belirtilen “hizmetçi” kapsamında değerlendirilmesi ve gelir vergisinden istisna olan bu ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir” şeklinde görüş verilmiştir.

✓ Diğer taraftan ev eksenli çalışma modelinde, serbest meslek faaliyetinde bulunan veya ticari kazanç elde eden mükellef olması durumunda yapılan giderlerin gider olarak dikkate alınması farklılık göstermektedir.⁹⁰⁰ GVK md.40/1-1 bendine göre “ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler” ve GVK md. 68/1-1 bendinde ise “mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler...” hükümlerine yer verilmektedir. Bu doğrultuda her iki faaliyet türünde de yapılan giderler ile kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Ancak her iki faaliyet türlerinin farklılığı giderlerin indirilmesinde de farklılık yaratmaktadır. Bu anlamda öğretide GVK’nın gerek ticari, gerekse serbest meslek faaliyetlerinin ev ofisten yürütülmesinde gerçek geliri kavramaya elverişli olmadığı belirtilmektedir.⁹⁰¹

Konuyla ilgili bir Özelge’de;⁹⁰² “...işletme aktifinde yer alan ve işyeri olarak kullanılan gayrimenkule ilişkin; cam balkon, ıslak zemin seramik ve fayans yapımı ile ilgili harcamaların, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenerek gayrimenkulün kalan

⁸⁹⁹ GİB, İstanbul VDB, 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-1356 sayılı Özelgesi.

⁹⁰⁰ Özyolcu, *Yaklaşım Dergisi*.

⁹⁰¹ Ahmet Bumin Doğrusöz, “Home-Ofis’te Gider Sorunu”, *Dünya Gazetesi*, 05 Haziran 2018.

⁹⁰² GİB, Ankara VDB, 16.03.2018 tarih ve 27575268-105[2016-313]-118092 sayılı Özelgesi.

ömrüne göre itfa edilmesi, mutfak dolabı yapımı ile ilgili harcamaların ise, mutfak dolabının demirbaş olarak aktife alınması suretiyle, 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listede öngörülen faydalı ömür (5 yıl) ve amortisman oranı (%20) dahilinde itfa edilmesi gerekmektedir.

Boya, badana ve alçıpan yapımı ile ilgili harcamaların, normal bakım, tamir ve temizlik giderleri olarak kabul edilerek doğrudan gider yazılması gerekmekte birlikte söz konusu harcamaların yürütülmekte olan bilgisayar yazılımı hazırlama, yazılımların satışı, veri tabanı yöneticiliği ve danışmanlığı faaliyeti dolayısıyla elde edilecek kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunmaması nedeniyle, söz konusu harcamaların ticari kazancın tespit edilmesi esnasında genel gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır

Öte yandan taşınmazın işletme aktifine alınmaması durumunda ise; yürütülmekte olan bilgisayar yazılımı hazırlama, yazılımların satışı, veri tabanı yöneticiliği ve danışmanlığı faaliyeti dolayısıyla elde edilecek kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağı bulunmayan kredi faizlerinin yanı sıra cam balkon, ıslak zemin seramik ve fayans yapımı ve mutfak dolabı yapımı ile ilgili harcamaların da ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.” şeklinde görüş verilmiştir.

Dolayısıyla ilgili mevzuat gereği serbest meslek faaliyetinden dolayı ev ofis olarak kullanılan konuta ait doğalgaz, elektrik ve su faturaları gibi genel gider mahiyetindeki ödemelerin yarısı, faaliyette bulunulan işyerine ait olması ve işle ilgili olarak kullanılması halinde indirilmektedir. Ancak ev ofis olarak kullanılan konutta ticari faaliyetin yürütülmesi durumunda ise söz konusu giderlerin indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Nitekim GİB tarafından verilen özalgeler de bu yönde olmaktadır.⁹⁰³

✓ Ayrıca GVK “Vergi Tevkifatı” başlıklı md. 94/5-a numaralı bendinde “70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden... %20” oranında tevkifat yapılacağı belirtilmektedir.

⁹⁰³ Özyolcu, *Yaklaşım Dergisi*.

GVK md. 68'e göre ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullanan, yani ev ofislerde çalışan serbest meslek erbabının, ödediği kiranın tamamını gider olarak dikkate alabileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla serbest meslek erbabının işyeri, ikametgâhın belli bir kısmını değil, ikametgâhının tamamı olarak kabul edilmektedir.⁹⁰⁴ Bu durum 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin⁹⁰⁵ "Vergi Tevkifatı ve Esasları" başlıklı bölümün 4 numaralı bendinde; "...hem işyeri hem ikametgâh olarak kiralanan gayrimenkuller vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden bu gayrimenkuller için ödenecek kiraların tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır" şeklinde belirtilmektedir.

Konuyla ilgili verilen bir Özelge'de;⁹⁰⁶ "...hem ikamet ettiğiniz hem de işyeri olarak kullandığınız konut için yapılan kira ödemelerinin tamamı üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması..." şeklinde görüş verilmiştir.

Diğer taraftan mülkiyeti eşe ait olan ve işyeri olarak kullanılan konut için herhangi bir kira ödenmemesi halinde GVK md 94 ve md. 96 hükümleri kapsamında tevkifat yapılmayacak ve muhtasar beyanname verilmeyecektir. Ancak GİB'in yerleşik uygulamasına göre, mülkiyet sahibi olan eş gerçekte bir kira geliri elde etmemiş olsa dahi, tevkifata ve istisnaya konu olmayan kira bedelinin, emsal kira bedeli uygulaması hükmü (GVK md 73) uyarınca konutun emlak vergisine esas olan vergi değerinin %5 oranında hesaplanması ve yıllar itibariyle belirlenen (2020 yılı için 6.600) tutarı aşması durumunda gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁹⁰⁷

Konuyla ilgili verilen bir Özelge'de;⁹⁰⁸ "mülkiyeti eşinize ait olan ve iş yeri olarak kullanımınıza bırakılan konut için gayrimenkul sahibi eşinize nakden veya hesaben bir kira ödemesinde bulunulmaması diğer bir ifadeyle iş yeri kirası olarak hesaplarda gider gösterilmemesi durumunda ise tevkifat yapılmayacak olup bedelsiz olarak kullanılan söz konusu gayrimenkul nedeni ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü

⁹⁰⁴ Ender Özdemir, "Gelir Vergisi ve KDV Açısından Serbest Meslek Erbabının İkametgâhının Bir Kısmını İşyeri Olarak Kullanılması", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı.230 (Şubat 2012).

⁹⁰⁵ GİB, 128 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 31.01.1981.

⁹⁰⁶ GİB, Mersin VDB, 08.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-GVK-720-1-13 sayılı Özelgesi.

⁹⁰⁷ Ahmet Erol, "Konutların İşyeri Olarak da Kullanılması Durumunda Vergi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.246 (Haziran 2013).

⁹⁰⁸ GİB, İstanbul VDB, 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-1377 sayılı Özelgesi.

maddesi hükmüne göre emsal kira bedeli hesaplanması ve tevkifata ve istisnaya konu olmayan kira bedelinin yıllar itibarıyla belirlenen (2011 yılı için 1.170 TL) tutarı aşması halinde gayrimenkul sahibi eşiniz tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş verilmiştir.

Konuyla ilgili verilen bir başka Özelge’de;⁹⁰⁹ “...eşiniz adına kiralananmış olan ve işyeri olarak bildirdiğiniz mesken için nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunulmaması diğer bir ifadeyle, işyeri kirası olarak hesaplarda gider gösterilmemesi durumunda tevkifat yapılmayacaktır; ancak söz konusu işyeri için emsal kira bedelinin belirlenerek 2012 yılı için 1.290 TL’yi aşması halinde eşiniz tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile genel hükümlere göre beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir” şeklinde görüş verilmiştir.

GVK md. 73’göre emsal kira bedeli uygulaması “*kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5’idir.*” şeklinde hükme bağlanmıştır.

GVK md. 73’te belirtilen hükümleri yok saymak olanaklı değildir. Ancak VUK md. 3-B bendinde “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmünün göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Bir serbest meslek erbabı, mülkiyeti eşine ait ve birlikte oturdukları konutu aynı zamanda işyeri olarak kullanıyor ise ve herhangi bir biçimde kira ödemesi söz konusu değilse, sadece GVK md. 73’te belirtilen hükümden hareketle alınmayan ve hukuki ve ticari olarak hiç doğmamış olan bir kira gelirinden söz ederek, mülkiyet sahibi eşin olmayan bir geliri üzerinden vergi ödemesini istemek açık bir biçimde VUK md. 3-B bendine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim yukarıda belirtilen özelgede mülkiyet sahibi eşe kira ödenmediği için vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir. Buna rağmen mülkiyet sahibi eş, sanki gayrimenkul sermaye iradı elde ediyormuşçasına GVK md. 73 hükmü

⁹⁰⁹ GİB, İzmir VDB, 14.08.2012 tarih ve 84098128-120[94-2012-6]-763 sayılı Özelgesi.

uygulanmaktadır. Bu durum hukukun bütünlüğü ilkesine aykırı olduğu gibi vergileme ilkelerine, mantığına ve hukukuna aykırılık teşkil etmektedir. Kaldı ki, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre eşler arasında mal birliği rejimi benimsenmişse bu durum tamamen hukuksuz bir boyut kazanmaktadır. Eşler arasında mal ayrılığı rejimi olması durumunda ise gerçek ve somut bir kira ilişkisinin olduğunu kanıtlama görevi, bunu iddia eden tarafa yani vergi idaresine ait olması gerekmektedir.⁹¹⁰

Ayrıca eşlerden her ikisine de ait paylı mülkiyete konu olan meskenin konut + işyeri olarak kullanılması halinde GVK md. 94 ve md. 96 hükümleri uyarınca gelir stopajı ve GVK md. 73 hükmü uyarınca emsal kira bedeli esasına göre gelir vergisi beyanı ve ödemesi söz konusu olmayacaktır. Ancak eşler arasında herhangi bir kira kontratı veya kira ödemesi (işyeri kirası olarak hesaplarda gider olarak gösterilmesi) durumunda GVK md. 94 ve md. 96 hükümleri uygulanarak, gayrimenkul sermaye iradı elde eden eşten yıllar itibarıyla belirlenen tutarı aşması halinde (2020 yılı için 6.600) yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi beklenmektedir.⁹¹¹

✓ Yine 128 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ’in “Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna” başlıklı bölümünde mesken olarak kiraya verilen gayrimenkuller için GVK’nın 21. maddesinde belirtilen istisnanın (2020 yılı için 6.600 TL) aynı zamanda işyeri olarak kiralanan binalar için uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir.⁹¹²

Dolayısıyla yıllık beyan açısından, kiraya vermiş bulunanın, söz konusu kira gelirini işyeri kira geliri olarak kabul etmesi, beyannameye girip girmeyeceğini buna göre belirlemesi ve kira gelirinden mesken kira gelirlerine ilişkin istisnayı düşmemesi gerekmektedir.⁹¹³

Ayrıca belirtmek gerekir ki; ev ofis olarak kullanılan konutlar için ödenen kira bedelinin hasılatтан indirimi mükellef için seçimlik bir hak oluşturmaktadır. Ancak; bu hakkın kullanılmayarak ikametgâha isabet eden kira ödemesinin hasılatтан indirilmemesi, gelir vergisi tevkifatının yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Örneğin; Mühendis olan

⁹¹⁰ Erol, *Yaklaşım Dergisi*.

⁹¹¹ Erol, *Yaklaşım Dergisi*.

⁹¹² Özdemir, *E-Yaklaşım Dergisi*.

⁹¹³ Doğrusöz, (Home-Ofis Giderleri), *Dünya Gazetesi*.

B kişisi 05.03.2019 tarihinde aylık brüt 3.000 liraya kiraladığı gayrimenkulün bir odasını işyeri olarak kullanmaktadır. Yapılan kira ödemelerini ise hasılatından indirim konusu yapmamaktadır. Bu durumda B kişinin hasılatından indirim konusu yapmamasının gelir vergisi tevkifatı karşısında bir önemi bulunmamaktadır. Kira bedeli olan 3.000 lira üzerinden %20 oranında kesinti yapılması gerekmektedir.⁹¹⁴

Bu anlamda Türk vergi hukukunda, gayrimenkulün bir kısmını işyeri olarak kullananların ödedikleri kiranın tamamı gider olarak indirilmekte ve bu şekilde kullanılan gayrimenkulün tamamı işyeri olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan gayrimenkulün bir kısmını işyeri olarak kullananların kendi mülkü olması durumunda ise, kira yerine mülke ilişkin amortismanın yarısı gider olarak dikkate alınmakta ve bu şekilde kullanılan gayrimenkulün yarısı işyeri olarak kabul edilmektedir. Bu durum kendi içerisinde bir tezatlık oluşturmaktadır.

Yine gayrimenkulün bir kısmını işyeri olarak kullananların ödedikleri kiranın tamamı gider olarak indirilirken; gayrimenkule ilişkin elektrik, su ve doğalgaz gibi kira giderine göre oldukça cüzi nitelikte olan genel giderlerin yarısının indirime tabi tutulması tezatlık oluşturmaktadır. Nitekim ödenen kiranın indirimi bakımından tamamı işyeri olarak kabul edilen ev ofisin genel giderleri, cüzi bir miktarda olmasına rağmen işyeri giderleri olarak kabul edilmemektedir.

✓ Diğer taraftan 5520 sayılı Kanun'un md. 5/1-e bendi uyarınca şirket tarafından satın alınan ve şirketin ortakları tarafından ev ofis olarak kullanılan bir taşınmaz (aynı zamanda ortaklar tarafından ikametgâh olarak kullanıldığından taşınmaz ticareti istisnası oluşmamaktadır) şirketin aktifinde iki yıl bulundurulduktan sonra satılması durumunda, kazancın %75'inin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

Konuyla ilgili verilen bir Özelge'de;⁹¹⁵ “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne bağlanmıştır...Bu nedenle, hem işyeri hem de ikametgâh olarak kullanılan yere ait kira giderinin, söz konusu giderin

⁹¹⁴ Özdemir, E-Yaklaşım Dergisi.

⁹¹⁵ GİB, İzmir VDB, 29.11.2010 tarih ve B.07.4.35.16.01-176300-115 sayılı Özelgesi.

kurum kazancının elde edilmesiyle doğrudan ve açık illiyet bağının bulunması, faaliyette bulunulan işe ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının ispat edilmesi şartıyla, işle ilgili gerçek gider tutarı dikkate alınarak, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir” şeklinde görüş verilmiştir.

4.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) md. 1/1-1 bendinde Türkiye'de *“ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler”*in KDV ye tabi olduğu belirtilmektedir. KDVK md. 2/1 fıkrasında ise *“teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi”* şeklinde tanımlanmaktadır. Yine KDVK md. 20/1 fıkrasına göre *“teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel”* olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca KDVK'da aksine hüküm bulunmadıkça faaliyetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV, hesaplanan KDV'den indirilmektedir. İndirim hakkının kullanılabilmesi için yüklenilen KDV, mükellefin faaliyetine ilişkin olmalıdır (KDVK md. 29/1). KDV, fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmelidir (KDVK md. 34/1). Alış belgeleri, kanuni defterlere kaydedilmelidir (KDVK md. 34/1). İndirim hakkı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmadan kullanılmalıdır⁹¹⁶ (KDVK md. 29/3). Konuyla ilgili diğer maddeler ise aşağıda sıralanmaktadır.

-KDVK md. 28/1 fıkrasında *“katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1 'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.”* hükmü yer almaktadır.

-KDVK md. 29/1-a bendinde mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den faaliyetlerine ilişkin olarak *“kendilerine yapılan teslim*

⁹¹⁶ Özdemir, E-Yaklaşım Dergisi.

ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi”nin indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

-KDVK md. 30/1-d bendinde “gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi”nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalara göre;⁹¹⁷

✓ Konut olarak edinilmekle beraber serbest meslek faaliyetinde fiilen işyeri olarak kullanılan taşınmazların alımında, ödenen KDV’nin yarısı ilgili dönemde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu anlamda GVK md 68/1-1 bendinde “...ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.” hükmü gereğince serbest meslek erbabı, satın almış olduğu taşınmazı amortisman yoluyla giderleştirmektedir. Fakat, amortisman giderinin yarısı hasılatından indirilecek, diğer yarısı ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Diğer taraftan ayrılan amortismanların yıllar itibariyle ancak yarısının gider olarak yazılabilecek olması, KDV’de yıllara sâri indirim adı altında bir indirim sistemi düzenlenmediğinden, yarısının bir defada indirilmesine engel oluşturmamaktadır.

Konuyla ilgili bir Özelge’de;⁹¹⁸ “...söz konusu gayrimenkulün gelir vergisi açısından gider olarak kabul edilen kısmına isabet eden katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır” şeklinde görüş verilmiştir.

Bir başka Özelge’de⁹¹⁹ ise; “...mesleki faaliyetiniz çerçevesinde işyeri olarak kullanılacağı anlaşılan söz konusu gayrimenkulün alımında ödenen KDV ile bu taşınmaza ilişkin olarak yapılan tamirat, tadilat, mefruşat vb. gibi giderler için yüklenilen KDV’nin, faturada ayrıca gösterilmesi ve vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim

⁹¹⁷ Özkoç, *Yaklaşım Dergisi*; Sezer, *Yaklaşım Dergisi*; Özdemir, *E-Yaklaşım Dergisi*.

⁹¹⁸ GİB, 14.01.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5529-862/004060 sayılı Özelgesi.

⁹¹⁹ GİB, Muğla VDB, 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV29-10 sayılı Özelgesi.

yılı aşılmamak şartıyla faturanın kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır” şeklinde görüş verilmiştir.

Diğer taraftan KDVK md. 30-d bendine ek olarak KDVK’nın 58. maddesinde “mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.” hükmü yer almaktadır. Öğretide bu maddenin muhalifinden hareketle mükelleflerce indirilemeyen KDV’nin gider unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir. Örneğin;⁹²⁰ Diş Hekimi olan X kişisi 12.12.2017 tarihinde 300.000 lira + KDV (54.000) bedelle 185 m² büyüklüğünde mesken satın almış ve aynı tarih itibari ile de bir kısmını işyeri olarak kullanmaya başlamıştır. Bu durumda 150.000 tutarındaki amortisman kanunen kabul edilmeyen gider iken; 150.000 liraya isabet eden 27.000 lira tutarında ki yüklenilen KDV, hesaplanan KDV’den indirilemeyecektir (KDVK md. 30/d). İndirilmeyen bu tutarın KDVK md. 58’e göre gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir. Diğer 27.000 liralık kısım ise ilgili dönemde indirim konusu edilecektir.

✓ Ayrıca belirtilen ofislerin genel giderlerine ilişkin olarak yüklenilen KDV’nin de, gelir vergisine paralel olarak ancak yarısı indirim konusu yapılabilecektir. Kalan kısmın, bir başka deyişle gider yazılamayan kısma tekabül eden KDV’nin indirim konusu yapılması söz konusu değildir.⁹²¹

Konuyla ilgili bir Özelge’de;⁹²² “serbest meslek faaliyetinizden dolayı ev ofis olarak kullanılan konuta ait ve adınıza düzenlenen doğalgaz, elektrik ve su faturaları gibi genel gider mahiyetindeki ödemelerin, faaliyette bulunduğunuz işyerine ait olması ve işle ilgili olarak kullanılıyor olması halinde GVK’ya göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen kısmına ait KDV’nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır” şeklinde hüküm verilmiştir.

Ancak öğretide serbest meslek erbabı tarafından bir kısmı işyeri olarak kullanılan gayrimenkule ilişkin ödenen ısıtma ve aydınlatma giderlerine ilişkin

⁹²⁰ Özdemir, E-Yaklaşım Dergisi.

⁹²¹ Doğrusöz, (Home-Ofis Giderleri), Dünya Gazetesi.

⁹²² GİB, İstanbul VDB, 05.12.2016 tarih ve 39044742-130-236571 sayılı Özelgesi.

yüklenilen KDV'nin yarısının hesaplanan KDV'den indirileceği; kalan yarısının ise gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir. Örneğin;⁹²³ Mimar Bay (X) 30.12.2017 tarihinde 300 lira + KDV (54) doğalgaz gideri bulunmaktadır. Bu durumda 150 lira kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Ödenen 54 lira KDV'nin ise 27 liralık kısmı hesaplanan KDV'den indirilecek, kalan 27 liralık kısmı ise gider olarak dikkate alınacağı belirtilmektedir.

✓ Diğer taraftan KDVK md. 28'de belirtilen yetkiye istinaden, Bakanlar Kurulunca çıkarılan 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi⁹²⁴ Eki (I) sayılı listenin 11. sırasına göre; net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde %1 oranında KDV uygulanacağı ve söz konusu kararname eki listelerde yer almayan 150 m²'nin üzerindeki konutlar ile m² sınırlaması olmaksızın işyeri, arsa ve arazi gibi diğer taşınmaz satışlarında genel oranda %18 KDV uygulanacağı belirtilmektedir.

GİB ise bu doğrultuda yayımladığı 60 No'lu KDV Sirküleri'nin ⁹²⁵ “8.2. Taşınmaz Teslimlerinde KDV Uygulaması” başlıklı bölümünde, “*taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibariyle geçerli fiili durumunun dikkate alınması gerekmektedir...*” şeklinde bir ifadeye yer vermiştir. Böylece taşınmaz teslimlerinde, taşınmazların yapı ruhsatı ile tapu kayıtlarında ne şekilde gösterildiğinden çok, teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibariyle fiilen kullanımına bakılacağı ve teslim uygulanacak KDV oranının da buna göre tespit edileceği açıklanmaktadır. Bu anlamda fiilen konut ya da işyeri olarak kullanılacak taşınmazların tapuda veya yapı ruhsatında ne olarak gözüktüğünün pek bir önemi bulunmamaktadır. Tapuda konut olarak gösterilen taşınmazların işlem tarihi itibariyle fiilen işyeri olarak kullanılıyorsa/kullanılacaksa, teslimlerinde %18 KDV hesaplanması gerekmektedir.⁹²⁶

Konu ile ilgili bir Özelge'de;⁹²⁷ “...*şirketin aktifinde kayıtlı ve tapuda konut olarak tescil edilen 92 m2 net alanı bulunan ancak fiilen iş yeri (mimarlık-inşaat ofisi) olarak kullanılan taşınmazın satışında uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV)*”

⁹²³ Özdemir, *E-Yaklaşım Dergisi*.

⁹²⁴ Bakanlar Kurulu Kararı, 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi.

⁹²⁵ GİB, Katma Değer Vergisi Sirküleri/60, 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1.

⁹²⁶ Özyolcu, *Yaklaşım Dergisi*.

⁹²⁷ GİB, Kocaeli VDB, 21.08.2013 tarih ve 93767041-130[28-2012/86]-160 sayılı Özelgesi.

oranı hakkında görüşü... 60 No.lu KDV Sirkülerinde, taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibarıyla geçerli fiili durumunun dikkate alınacağı ifade edilmiştir” şeklinde görüş bildirilmiştir. Ayrıca “...söz konusu taşınmaz satışı, firmanın aktifinde en az iki tam yıl süreyle kalma şartını sağlaması halinde Kanunun 17/4-r maddesine istinaden KDV’den istisna olacaktır.” görüşüne de yer verilmiştir. Ancak bu görüş uygulamada bazı sorunları beraberinde getirmiştir.

Müteahhitler tarafından 150m²’ye kadar konut olarak inşa ve teslim edilmiş konutların (KDV oranı %1), Maliye tarafından yapılan incelemelerde fiilen işyeri olarak kullanıldığının tespit edilmesi halinde, teslim konu olan bağımsız bölümlerin işyeri olduğu varsayımı ile mükelleflerin bu teslimlere ilişkin KDV iade talepleri yerine getirilmemekte ve bu teslimlere genel KDV oranı (%18) uygulanmak suretiyle mükelleflere cezalı tarhiyat uygulanabilmektedir.⁹²⁸

Bilindiği üzere KDV’de vergiyi doğuran olay “malın teslimi” ile meydana gelmektedir (KDVK md. 10). KDV açısından malın, “teslim anında mevcut olan hukuki durumu” esas alınmaktadır. Bu anlamda yasalara göre “konut” olarak inşa edilen gayrimenkullerin, teslimden fiilen işyeri olarak kullanılmalarının, bu gayrimenkullerin teslim anındaki vasfına ve vergilemeye etki etmemesi gerekmektedir. Zira teslim konu olan şeyin alıcıların kullanım tercihlerine göre KDV’ye tabi tutulması ve KDV oranı uygulanması vergilemede kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Öte yandan satıcıların meskenlerini satarken, konutların alıcılar tarafından ne amaçla kullanılacağını araştırma ve alıcılardan da bu yönde bir beyan ya da taahhüt alma gibi bir görev, yetki ve sorumluluğu bulunmadığı gibi, alıcıların da böyle bir beyan ya da taahhütte bulunma zorunluluğu bulunmamaktadır. Dolayısıyla teslim konu olan şeyin ve vergi oranının belirlenmesinde malın teslim anındaki hukuki vasfının (tapu, ruhsat bilgileri gibi) esas alınması gerekmektedir. Bu durumda konut olarak inşa edilen gayrimenkullerin teslimlerinin indirimli orandan yararlanması gerekmekte olup, teslimden sonraki

⁹²⁸ Kemal Akmaç, “İşyeri Olarak Kullanılan Konutun KDV İadesi Alınabilir (mi?) (E-Yaklaşım)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.283 (Temmuz 2016).

zamanlarda alıcıların gayrimenkulü kullanım şekilleri vergilendirmeye (verginin konusu, matrahı, oranı) etki etmemelidir.⁹²⁹

Nitekim İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin Kararı⁹³⁰ da bu yöndedir. Söz konusu karara göre; “...bağımsız bölümün yapılırken ve teslim edilirken konut niteliğinde olduğu, teslim aşamasında aksi yönde bir tespitin de bulunmadığı, idarece teslimden yaklaşık 3 yıl geçtikten sonra yapılan yoklamada söz konusu bölümlerin işyeri olarak kullanıldığı tespitinin teslim aşamasında yapıların konut olduğu gerçeğini değiştirmeyeceği, teslim alan kişiler tarafından sonradan kullanım amacının değiştirilmiş olması halinde, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi uyarınca uyuşmazlığın çözümünde dikkate alınamayacağı sonucuna varılmıştır” ifadesi ile hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, teslime konu taşınmazın hukuki vasfının ne şekilde ispat ve tevsik edileceği konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Bu kapsamda öğretide;⁹³¹

- ✓ Taşınmazı satın alanlardan burayı konut olarak kullanacaklarına dair alınan taahhütname,
- ✓ Muhtarlıklardan alınacak ikametgâh bildirimi,
- ✓ Su, elektrik, telefon, doğalgaz aboneliklerinin konut olarak yaptırıldığına dair sözleşme, yazı ve faturalar,
- ✓ Tapu kaydı veya ilgili belediyeler tarafından yapı inşaat ruhsatında ve yapı kullanma izin belgesinin verilmesi sırasında bu durumu gösterir bir yazı ile ispat ve tevsik edilerek vergi dairesine bildirilebileceği belirtilmektedir.

Ancak bu ibareler, konutun teslim anında hukuki vasfını belirleme esnasında gayrimenkulün sadece işyeri olarak kullanılmasında yeterli iken; gayrimenkulün ev ofis olarak kullanılması durumunda ise yetersiz kalabilmektedir. Bu anlamda gayrimenkulün teslim anında hukuki vasfının belirlenmesinde temel unsur olarak “inşaat ruhsatı”, “yapı

⁹²⁹ Akmaz, Yaklaşım Dergisi.

⁹³⁰ İzmir Bölge İdare Mahkemesi (BİM), 4. Vergi Mahkemesi, 30.12.2015 tarih ve E. 2014/1627, K. 2015/1948 sayılı Kararı.

⁹³¹ Özyolcu, Yaklaşım Dergisi.

kullanma izin belgesi” ve “tapu kayıtları” esas alınmalı ve satıştan/teslimden sonraki fiili kullanım şekli önem arz etmemelidir. Dolayısıyla KDVK’da, 150m²’ye kadar olan konut teslimlerinde %1 olarak belirlenen orandan yararlanabilmek için gayrimenkulün konut olması gerekmekte ve söz konusu konutun teslim anında mevcut olan hukuki durumu esas alınmalıdır.⁹³²

Diğer taraftan GİB herhangi bir mevzuat değişikliği olmamasına rağmen vermiş olduğu bazı özelgelere, söz konusu uygulamadan vazgeçtiği/vazgeçme eğiliminde olduğu sonucu anlaşılmaktadır. Nitekim verilen özelgelere yapı ruhsatı veya tapuda rezidans, işyeri, büro olarak gösterilen net alanı 150m²’ye kadar olan taşınmazların fiilen konut olarak satılması halinde, bu satışların işyeri veya büro satışı olarak değerlendirileceğini ve %18 oranında KDV hesaplanacağını açıklamıştır.⁹³³

Konuyla ilgili bir Özelge’de;⁹³⁴ “...parselde bulunan 3616 m² büyüklüğündeki "Konut Dışı Kentsel Çalışma Alanı"nda bulunan arsa üzerine yapılacak taşınmazların her ne kadar konut olarak teslim edileceği beyan edilmiş olsa da; inşaat ruhsatının konut olarak değil, ofis (işyeri) ve dükkân olarak verildiği, söz konusu taşınmazların fiili durumda işyeri olarak kullanılabileceği, verilen inşaat ruhsatının da bu taşınmazların işyeri olarak kullanılmasını mümkün kıldığı, söz konusu taşınmazların işyeri olarak kullanılmak üzere satın alınabileceği, hususları dikkate alındığında, söz konusu taşınmaz teslimlerinin % 18 oranında KDV ye tabi tutulması gerekmektedir” şeklinde görüş verilmiştir.

Konuyla ilgili bir Özelge’de;⁹³⁵ “...ortaklığınız tarafından yapı ruhsatında ofis (işyeri) olarak görünen taşınmazların her ne kadar konut olarak teslim edileceği beyan edilmiş olsa da; inşaat ruhsatının konut olarak değil, ofis (işyeri) olarak verildiği, söz konusu taşınmazların fiili durumda işyeri olarak kullanılabileceği, verilen inşaat ruhsatının da bu taşınmazların işyeri olarak kullanılmasını mümkün kıldığı, söz konusu taşınmazların işyeri olarak kullanılmak üzere satın alınabileceği, hususları dikkate

⁹³² Akmaz, *Yaklaşım Dergisi*.

⁹³³ Abdullah Tolu, “Ofis, Home Ofis ve Büroyu Konut Olarak Sat – Üste KDV İadesi Al Uygulaması Bitti mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.271 (Temmuz 2015).

⁹³⁴ GİB, İzmir VDB, 08.04.2015 tarih ve 21152195-35-02-174 sayılı Özelgesi.

⁹³⁵ Sivas Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 16.03.2015 tarih ve 67630374-130[2014-41]-1 sayılı Özelgesi.

alındığında, söz konusu taşınmaz teslimlerinin % 18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir” şeklinde görüş verilmiştir.

Buna karşılık öğretide GİB'in 60 Sıra No.lu Sirkülerde yer alan görüşüne katılanlarda mevcuttur. Buna göre, tapuda konut olarak gözükmekle beraber fiilen işyeri, işyeri olarak gözükmekle beraber fiilen konut olarak kullanılan taşınmazların satışında fiili kullanımın esas alınması ve buna göre vergileme yapılması VUK md. 3-B bendinde belirtilen “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmünün bir gereğidir. Buna göre, GİB'in KDV oranının taşınmazların fiili kullanım durumuna bakılarak tespit edilmesine yönelik görüşü (60 Sıra No.lu Sirküler) ve uygulaması doğru ve yerinde olarak görülmektedir. Ayrıca 60 Sıra No.lu KDV Sirküleri halen yürürlükte iken; verilen özelgelere görüş değişikliğine gidilmesi ise yerinde görülmemektedir.⁹³⁶

Ayrıca ortaklar tarafından ev ofis olarak kullanılan gayrimenkulden kira alınmaması ya da alınan kira bedelinin emsallere uygun olmaması halinde, örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı kabul edilmekte ve örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, kurum kazancına ilave edilmektedir. Öte yandan şirketin aktifinde kayıtlı olan ve ortaklar tarafından ev-ofis olarak kullanılan gayrimenkulden, emsallere uygun olarak alınan kira bedeli şirket için gelir olarak kaydedilmekte ve bu kira bedeli üzerinden KDV hesaplanarak ortaklara fatura edilmesi gerekmektedir (KDVK 1/3-f). Gayrimenkullerin ticari amaçla elde bulunduruluyor olmaması ve en az iki tam yıl süre ile şirket aktifinde bulunması halinde, satışı KDVK'nın md. 17/4-r bendi uyarınca katma değer vergisinden istisna olmaktadır.⁹³⁷

✓ Ayrıca serbest meslek erbabı tarafından kiralanan mülkün bir iktisadi işletmeye dâhil olması halinde kiralama işlemi KDV'ye tabi olmaktadır.

Örneğin;⁹³⁸ İnşaat Mühendisi olan A kişisi, (X) Gayrimenkul Yatırım AŞ'ye ait meskeni aylık 2000 lira + KDV bedelle kiralamakta ve bir kısmını işyeri olarak kullanmaktadır. Bu durumda; (X) Gayrimenkul Yatırım A.Ş., her ay İnşaat Mühendisi

⁹³⁶ Tolu, *Yaklaşım Dergisi*.

⁹³⁷ Ufuk Ünlü, “Sermaye Şirketlerince Kredi Kullanılarak Satın Alınan Gayrimenkullerin Home-Ofis Olarak Kullanılması”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt.14, Sayı.163 (Temmuz 2018), s.2213-2214.

⁹³⁸ Özdemir, *E-Yaklaşım Dergisi*.

olan A kişisine fatura tanzim edecek ve 360 lira tutarındaki KDV'yi tahsil edecektir. A kişisi ise yaptığı bu kira ödemesinin tamamının GVK'da mesleki gider olarak kabul edilmesi nedeniyle yüklendiği bu KDV'yi indirim konusu yapabilecektir.

4.3. Emlak Vergisi Kanunu Uygulaması

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK) md. 3'e göre; *"bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder"*; madde 8 de ise, *"bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır"* hükümleri yer almaktadır. Yine aynı kanunun "Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler" başlıklı md. 33/1-3 bendine göre, *"bir binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur.)"* hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre; emlak vergisi oranları meskenlere binde 1, işyerlerinde binde 2 iken; büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan meskenlerde binde 2, işyerlerinde binde 4'tür. Diğer taraftan EVK md. 33/1-3 bendinin uygulanmasında değişiklik sebebi, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen bina veya daire için geçerli olmakta; böyle bir değişiklik göstermeyen aynı apartmanın diğer dairelerinin vergi değerleri aynen kalmaktadır.⁹³⁹

Ayrıca, "Bildirim verme ve süresi" başlıklı md. 23/1 fıkrasına göre; *"bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dahil) emlak vergisi bildirimi verilmesi zorunludur. Devlete ait arazi için bildirim verilmez"* hükmü yer almaktadır. Yine aynı kanun md. 23'e göre; *"bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde, değişikliğin vuku bulduğu bütçe yılı içerisinde, emlakın bulunduğu yerdeki ilgili*

⁹³⁹ Uğur Uğurlu, "Konutunu İşyeri Olarak Kullananlara Vergi Sürprizi", *Manisa'da Gündem*, 07 Ocak 2014.

belediyeye verilir... yazılı haller bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verilir" hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla bir dairenin belli bir kısmının işyeri olarak kullanılması durumunda emlak vergisi bildiriminin verilmesi zorunludur. Vergi değerini tadil eden söz konusu sebebin doğması durumunda, değişikliğin vuku bulduğu yıl içerisinde, yeni duruma göre emlâkın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye bildirimin yapılması ve takip eden yıldan itibaren hesaplanacak yeni vergi değeri üzerinden emlak vergisinin ödenmesi gerekmektedir.⁹⁴⁰ Ancak söz konusu değişiklik, bütçe yılının son üç ayı içinde meydana gelmesi durumunda; bildirimin, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde yapılması gerekmektedir.

Konuyla ilgili bir Özelge'de;⁹⁴¹ "...konutunuzun ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının psikolojik danışmanlık hizmeti vermek üzere iş yeri haline dönüştürülmesi halinde vergi değerini tadil eden sebep söz konusu olacak ve nitelik itibarıyla iş yeri kapsamında değerlendirilerek yeni duruma (iş yeri) göre vergilendirilmesi gerekecektir. Dolayısıyla, 1319 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca söz konusu mesken için 2012 bütçe yılı içinde yeni duruma göre emlak vergisi bildirimi verilmesi ve meskenin iş yeri olarak kullanılmaya başlandığı tarihi izleyen bütçe yılından itibaren iş yerlerine ait oran üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir" şeklinde hüküm verilmiştir.

4.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ve Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) Uygulaması

Tapuda ev ofis olarak kayıtlı olan bir meskenin satın alınması durumunda Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ve Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) istisnası uygulanmadığı belirtilmektedir. Nitekim 84 Seri No.lu Gider Vergileri Genel Tebliği'ne⁹⁴² göre; "...ticari veya mesleki amaçlarla edinilen bir konuta ilişkin olarak kullandırılan krediler dolayısıyla lehe kalan paralara, konut teminatlı olarak

⁹⁴⁰ Uğurlu, *Manisa'da Gündem*.

⁹⁴¹ GİB, İstanbul VDB, 29.09.2015 tarih ve 97895701-175.01[33-2015/6.1.22.756]-83330 sayılı Özelgesi.

⁹⁴² GİB, 84 Seri No.lu Gider Vergileri Genel Tebliği, 17.04.2007 tarih ve 26496.

verilen bir kredinin kısmen veya tamamen mesleki ya da ticari amaçla kullanılması halinde bu kredi dolayısıyla lehe kalan paralara, B.S.M.V istisnası uygulanması mümkün” olmadığı; “konut finansmanı kuruluşları tarafından tüketicilere, konut edinmeleri amacıyla, konut finansmanı kapsamında kullandırılan kredilere ilişkin lehe alınan paralar”ın BSMV’den istisna edileceği karara bağlanmıştır.

Konuyla ilgili verilen bir Özelge’de;⁹⁴³ “...tapuda ofis olarak kayıtlı taşınmazın konut kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, bu taşınmazın satın alınması amacıyla kullanılan kredi dolayısıyla lehe alınan paralara, taşınmazın kullanım amacı farklı olsa dahi, BSMV istisnası uygulanması mümkün değildir” şeklinde görüş verilmiştir.

Diğer taraftan KKDF Hakkında 6 Sıra No.lu Tebliği’n⁹⁴⁴ 2’nci maddesinde; “bankalar ve finansman şirketlerince kullandırılan tüketici kredilerinin (ticari amaçla kullanılmamak kaydıyla gerçek kişilere kullandırılan krediler) % 15 oranında, diğer kredilerin ise % 0 (sıfır) oranında KKDF kesintisine tabi tutulacağı” karara bağlanmıştır. Aynı tebliğin md. 3/1-2 bendinde; “konut ve yapı tasarrufu kredileri ile gerçek kişilere kendi ihtiyaçları için kullandırılan konut inşaat kredileri” KKDF kesintisi yapılmayacak işlemler arasında sayılmıştır.

Konuyla ilgili verilen bir Özelge’de;⁹⁴⁵ “...tapuda ofis olarak kayıtlı taşınmazın konut kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, bu taşınmazların satın alınması amacıyla kullanılan kredilere, taşınmazın kullanım amacı farklı olsa dahi, KKDF istisnası uygulanması mümkün değildir” şeklinde görüş verilmiştir.

Tapuda niteliği ofis olarak görülen taşınmazlar, kimi zaman konut, kimi zaman işyeri, kimi zaman da ev ofis olarak kullanılmaktadır. Bu taşınmazların alınması sırasında kredi kullanıldığında, bankalar kredinin BSMV’ye tabi olduğu ve bu kredilerden KKDF kesintisi yapılması gerektiği görüşünü savunmaktadır. Esasında bankalar burada “ofis” ifadesi nedeniyle cezalı tarhiyattan kaçınmaya çalışmaktadır.⁹⁴⁶ Ancak ofis olarak ya da

⁹⁴³ GİB, VDB, 02.03.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130-95387 sayılı Özelgesi.

⁹⁴⁴ GİB, 6 Sıra No’lu Tebliğ, 26.08.1989 tarih ve 20264.

⁹⁴⁵ GİB, VDB, 02.03.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130-95387 sayılı Özelgesi.

⁹⁴⁶ Ergin Özdemir, “Home Ofis Kredilerinde BSMV ve KKDF”, **Vergi Defteri**, 1 Ekim 2019, <http://vergidefteri.com/home-ofis-kredilerinde-bsmv-ve-kkdf/> (21 Nisan 2020).

ev ofis olarak kayıtlı meskenin kredi yoluyla satın alınması durumunda, KKDF ve BSMV açısından uygulamada farklılık arz ettiği görülmektedir.

Konuyla ilgili verilen bir Özelge’de⁹⁴⁷ ise; “...*tapu kayıtlarında home ofis olarak tescil edildiği belirtilen taşınmazın satın alınması için kullandığınız kredinin ticari veya mesleki olmayan amaçlarla konut edinme amacıyla kullanıldığına ilişkin tespitin ilgili banka tarafından yapılması halinde BSMV istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır... tapuda home ofis olarak tescil edilen taşınmaz için kullandığınız kredinin söz konusu taşınmazın konut olarak kullandığınızın tespiti kaydıyla KKDF kesintisine tabi tutulmaması gerekmektedir*” şeklinde görüş verilmiştir.

Bu özelgeye göre, GİB tapuda niteliği ev ofis olarak görünen taşınmazların kullanım amacını esas almaktadır. Söz konusu taşınmazlar konut olarak kullanılacaksa BSMV ve KKDF uygulanmamaktadır. Ancak özelgede dikkati çeken bir diğer konu, taşınmazın konut olarak kullanılıp kullanılmayacağının tespitinin banka tarafından yapılacak olmasıdır. Yani konut olarak kullanacak bir ev ofis için gerçek kişinin, kullanacağı krediye BSMV ve KKDF uygulanmaması gerektiğini bankaya ispatlaması gerekmektedir.⁹⁴⁸

Bu anlamda bankalara ev ofislerin hangi amaçla kullanılmasına yönelik tespit etme sorumluluğunun verilmesi ve konut edinme amacıyla kullanılan kredilerde bankaların BSMV ve KKDF uygulamayacakları oldukça tartışmalı bir konu olarak görülmektedir. Bu tespitin bankalara bırakılması, krediyi kullanan ile krediyi kullandıran arasında birçok çekişmeye neden olacaktır. Diğer taraftan ev ofis niteliğindeki taşınmazın, kullanım amacının vergilendirmeyi değiştirmesi (özelge esas alındığında BSMV ve KKDF için) gibi bir durum söz konusu olmaktadır. Kaldı ki, GİB’in özelgedeki görüşüne dayanak yaptığı “kullanım amacı” esas alındığında; ev ofislerin konut olarak kullanılması halinde % 1, diğer hallerde %18 KDV oranı gibi bir uygulama ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, konunun GİB ve ilgili merciler tarafından ortaklaşa yapılacak bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.⁹⁴⁹

⁹⁴⁷ GİB, İstanbul VDB, 30.05.2019 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.460570 sayılı Özelgesi.

⁹⁴⁸ Özdemir, *Vergi Defteri*.

⁹⁴⁹ Özdemir, *Vergi Defteri*.

4.5. Vergiden Muafiyet Durumu

Bazı ev eksenli çalışanlara esnaf muafiyeti uygulanmaktadır. Esnaf tanımı, GVK'da yer almamaktadır. Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu md. 15'te esnaf kavramı *“ister gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11 inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi”* olarak tanımlanmaktadır.

GVK md. 9/1-6 bendinde başta ev hanımları ve kadın girişimciler olmak üzere *“evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.”* hükmüne yer verilmektedir.

Bu hükme göre, ev eksenli çalışanın esnaf muaflığından yararlanabilmesi için, genel şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu anlamda evde çalışanın, ticari, zirai veya mesleki kazanç sebebi ile gerçek usulde gelir vergisine tabi olmaması ve bu madde de sayılan işleri, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapmamış olması gerekmektedir. Buna göre evde çalışan bir kişi ticari, zirai veya mesleki kazancı sebebiyle herhangi bir gelir elde etmemesi gerekirken; ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iratlar üzerinden gelir elde etmesi esnaf

muaflığından yararlanmasına engel teşkil etmemektedir. Diğer taraftan esnaf muaflığından yararlanmaya yönelik özel şartlar da yer almaktadır;⁹⁵⁰

- ✓ Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak,
- ✓ Dışarıdan işçi almamak,
- ✓ Oturdukları evde kanun bendinde belirtilen ürünleri imal etmek,
- ✓ İşyeri açmadan kanun bendinde belirtilen ürünleri satmak,
- ✓ Yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden Kanun bendinde belirtilen ürünleri satmak esnaf muafiyetine ilişkin özel şartları oluşturmaktadır.

Dolayısıyla başta ev hanımları olan küçük esnaflar, dışarıdan işçi almamak koşuluyla kendi evlerinde el işi ve yemek işi gibi ürünleri işyeri açmadan satanlar vergi/esnaf muafiyetinden faydalanmaktadırlar. Ayrıca imal ettikleri bu ürünleri internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satış yapanlar, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından yani 2020 yılı için 35.316.00 lirayı (2.943x12) aşmamak kaydıyla vergi muafiyetinden yararlanabilmektedir. Bu uygulama, ev kadınlarının elektronik ticarete atılıp ekonomiye katkı sağlaması bakımından oldukça faydalı olmaktadır. Her ne kadar evde yapılan ürünlerin internetten satışı yapıldığında, internet sitesi işyeri sayılsa da başta ev hanımları ve kadın girişimciler olmak üzere küçük esnafın desteklenmesi amaçlanmaktadır.⁹⁵¹

Örneğin;⁹⁵² ev hanımı olan X kişisi oturduğu evde, dışarıdan işçi çalıştırmadan imal ettiği dantel masa örtülerinin internet ortamında satışını yapmaktadır. X kişisi ticari, zirai veya mesleki kazanç sebebi ile gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ayrıca X kişisi, işyeri açmamıştır. Diğer taraftan X kişisi, dantel masa örtülerini, herhangi bir gelir ve kurumlar vergisi mükellefine bağlılık arz edecek şekilde

⁹⁵⁰ Gürcü Güngör, “Ev Hanımlarının İnternet Satışlarında Gelir Vergisi Muafiyeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt.38, Sayı.451 (Mart 2019), s.103.

⁹⁵¹ Mehmet Fil, “Ev Hanımlarına ve Küçük Esnafa Elektronik Ticarete Vergi Muafiyeti”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.315 (Mart 2019).

⁹⁵² Fil, *Yaklaşım Dergisi*.

yapmamaktadır. Ev hanımı olan X kişinin 2019 yılında yıllık 8.000.00 lira tutarında internetten satışı bulunmaktadır. Buna göre, X kişisi, esnaf muaflığının genel ve özel şartlarını sağlamaktadır. Diğer taraftan 2019 yılı asgari ücretin yıllık brüt tutarı 30.696.00 (2.558.00x12)'dir. X kişinin 2019 yılı yıllık internet satış tutarı, 2019 yılı yıllık asgari brüt ücret tutarını aşmadığı için esnaf muaflığından yararlanabilmektedir.

Diğer taraftan söz konusu madde ile elektronik ortam, işyeri olarak kabul edilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda elektronik ortamda işyeri tanımı belirtilmemekle birlikte, Vergi Usul Kanunu Tasarısı md. 130'da *"internet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri"*nin oluşacağı belirtilmektedir. Bu tasarıya göre, internet ortamında ticari faaliyette bulunulması halinde internet ortamı işyeri olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda işyeri tanımına elektronik ortamda işyeri tanımının da eklenmesi gerekmektedir.⁹⁵³

Konuyla ilgili verilen bir Özelge'de;⁹⁵⁴ *"mükelleflerin ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerini yaptıkları yerlerin iş yeri özelliğini taşıyabilmesi için bu yerlerin "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşıması gerekmekte olup, internet ya da benzer bir elektronik ortam veya alanın ticari veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda da bu yer iş yeri olarak kabul edilmektedir."* şeklinde görüş verilmiştir.

Sonuç olarak başta ev hanımları ve kadın girişimciler olmak üzere, GVK md. 9/1-6 bendinde belirtilen ürünlerin internet üzerinden satılması durumunda, genel ve özel şartlar yerine getirilirse esnaf muaflığından yararlanacaklardır. Eğer GVK md. 9/1-6 bendinde belirtilen genel ve özel şartlar sağlanamazsa, elde edilen kazanç ticari kazanç olarak kabul edilmekte ve GVK'nın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Esnaf muaflığı, başta ev hanımları ve kadın girişimciler olmak

⁹⁵³ Güngör, s.103.

⁹⁵⁴ GİB, Ankara VDB, 19.02.2018 tarih ve 38418978-120[37-17/11]-73698 sayılı Özelgesi.

üzere küçük esnafların desteklenmesini ve verginin ödeme gücü ilkesi ile vergi adaleti açısından mükellefler arasında eşitliğin oluşturulmasını amaçlamaktadır.⁹⁵⁵

4.6. Defter ve Belge Düzeni

VUK md. 187/1-2 bendinde *“ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edileceği”* hüküm altına alınmıştır. VUK md. 313’ göre; *“işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil edeceği”* (VUK md. 313/1); *“değeri 1.400 lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve 1.400 lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabileceği, İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınacağı”* (VUK md. 313/3) hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre faaliyetin bütünlüğü dikkate alınarak bireysel işletmelerde, faaliyetin yürütüldüğü bina ve arazinin de işletmeye dâhil edilmesi amaçlanmaktadır. Böylece faaliyetin yürütüldüğü gayrimenkul ile faaliyet arasında bir bağ kurulmuş olmakta ve amortisman ayrılacak iktisadi kıymetin işletme aktifinde yer alması ile amortisman ayırmanın şartı gerçekleşmiş olmaktadır. Buna göre mükellefin işyeri olarak kabul edilen konutunun yarısından fazlasını işyeri olarak kullanması halinde, söz konusu konut envanter defterine kaydedilmektedir. Envantere kayıt edilen konut için amortisman ayrılması da mümkündür.⁹⁵⁶ İşyeri olarak konutun satılması halinde ise aşağıdaki hükümler geçerlidir;

⁹⁵⁵ Güngör, s.106-107.

⁹⁵⁶ Firuzan H. Tıgılı, “Konutun Bir Bölümünün İşyeri Olarak Kullanılması, Amortisman Ayrılması ve Satılması Hallerinde Yapılacak İşlemler”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:190 (Ekim 2008).

-VUK md. 229'a göre; *"fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika"* olduğu hüküm altına alınmıştır.

-VUK md. 328/1 fıkrasına göre; *"amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedeceği"* hüküm altına alınmıştır.

Buna göre işyeri olarak kullanılan konutun envanter defterine kaydedilmesinden sonra satılması halinde, bu konut için mükellef tarafından fatura düzenlenmelidir.⁹⁵⁷ Ayrıca konu ile ilgili diğer maddeler aşağıda yer almaktadır;

VUK md. 173'te defter tutmada istisna edilenler düzenlenmiş olup; *"gelir vergisinden muaf olan esnaf"*ın defter tutma mecburiyetinin olmadığı belirtilmiştir. Esnaf muafılığından yararlanan kişiler, VUK md. 232'ye göre; *"birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden"* satın aldıkları veya yaptırdıkları işler için fatura almak mecburiyetindedirler. Ayrıca VUK md. 234'e göre vergiden muaf esnafın, *"birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilere"* yaptığı işler ve sattıkları emtia için gider pusulasını düzenlenmek zorunda olduğu ve fatura hükmünde olduğu belirtilmektedir.⁹⁵⁸

Ayrıca GVK md. 9'a göre; *"esnaf muafılığından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorunda"* oldukları belirtilmektedir. Yine VUK md. 254'te *"bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur"* oldukları belirtilmektedir.

⁹⁵⁷ Tıgılı, *Yaklaşım Dergisi*.

⁹⁵⁸ Güngör, s.105.

5. TÜRKİYE VE ABD'DE VERGİ UYGULAMALARI BAKIMINDAN EV EKSENLİ ÇALIŞMA MODELİNİN ÖRNEKLENDİRİLMESİ

ABD'de evin bir kısmı işle ilgili olarak özel ve düzenli olarak kullanılıyorsa, iş merkezi (ana işyeri) niteliğinde ise ve iyi kayıtlar tutulduğu sürece (normal gider yöntemi için geçerli), mükellefler ev ofis indirimi yaparak vergiden tasarruf sağlayabilmektedir. Türkiye'de ise ev ofis niteliğinin belirlenmesine yönelik bu tür şartlar bulunmamakta; ancak mükellefler açısından ev ofis indiriminden yararlanabilmek için iyi kayıt tutma sürecinin Türkiye için de geçerli olduğu ifade edilebilir. Aşağıda ev eksenli çalışma kapsamında her iki ülkede uygulanan vergilendirme yapıları örneklendirme çerçevesinde karşılaştırılmıştır. Her iki ülkedeki para birimleri ve ölçü birimleri birbirinden farklı olduğu için bu hususlar aşağıdaki örneklerde eşit kabul edilerek incelenmiştir.

Örnek 1:⁹⁵⁹ 2016 vergi yılında A kişisi, 3.000\$ ipotek faizi, 1.000\$ sigorta primi, 4.000\$ elektrik, gaz, su gibi hizmet faturaları (dolaylı gider) ve 1.500\$ ev ofis boyama, onarım ve bakım (doğrudan gider) için ödeme yapmaktadır. Ev ofis alanı olarak evin %15'i (400 ft²) kullanılmaktadır. Bu durumda;

ABD açısından inceleme;

a) Normal gider yöntemine göre;

$$8.000 \text{ (dolaylı gider)} \times \%15 = 1.200 \text{ indirim}$$

$$1.500 \text{ indirim (doğrudan gider)}$$

$$\text{Toplam ev ofis indirimi} = 2.700$$

b) Basitleştirilmiş gider yöntemine göre;

Bu yöntemde IRS, iş için kullanılan evin (max. 300 ft² kadar) metre kare başına 5\$ bir indirim vermektedir. Bu yöntemle göre makbuz ve kayıt işlemi olmaksızın 750\$ daha az indirim elde edilmektedir. Genel olarak basitleştirilmiş yöntem daha büyük ev ofisleri için daha az faydalı hale gelmektedir.

$$\text{Ev ofis alanı } 300 \text{ ft}^2 \times 5 = 1.500$$

⁹⁵⁹ Nerdwallet, "The Home Office Tax Deduction for Small-Business Owners", 2 Mart 2020, <https://www.nerdwallet.com/blog/taxes/home-office-tax-deductions-small-business/> (23 Nisan 2020).

Diğer indirim kalemleri; $3.000 \times \%15 = 450$

Toplam ev ofis indirimi = 1.950

Türkiye açısından inceleme;

3.000 (konut kredisi faizi) + 1.000 (sigorta primi) + 1.500 (faturalar $3.000/2$) + 500 (boyama) = 6.000 ev ofis indirim tutarı

Örnek 2:⁹⁶⁰ Ev sahibi olan B kişisi, 1.800 ft^2 olan evinin 100ft^2 'sini ev ofis olarak kullanmaktadır. Bu doğrultuda evin $\%5$ 'lik kısmını ev ofis olarak kullanırken, $\%95$ 'ini kişisel olarak kullanmaktadır. Giderler aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

Gider	Miktar
Önceki yıla ait giderlerin kullanılmayan kısmı	---
Kişisel kullanım yüzdesi ($1.700/1.800 \times 100$)	$\%95$
Isınma	$1.000\$$
Elektrik ve su	$1.000\$$
Ev sigortası	$1.000\$$
Bakım ve Onarım	$3.000\$$
İpotek Faizi	$12.000\$$
Emlak Vergisi	$3.000\$$
Telefon	$1.000\$$
Diğer ev ofis giderleri (ihtiyaç tanımı)	---
Toplam giderler	$22.000\$$
Kişisel Kullanım kısmı (Toplam $\%95$)	$20.900\$$
İndirilebilir ticari kullanım kısmı (Toplam $\%5$)	$1.100\\$

ABD açısından inceleme;

a) Normal gider yöntemine göre;

Bu örneğe göre, giderler mali yıl için 22.000 dolardır. 22.000 doların (toplam ev gideri) $\%5$ 'i (ev ofis giderlerinin izin verilen kısmı) $1.100\$$ olarak ev ofis indirimi belirlenmektedir.

b) Basitleştirilmiş gider yöntemine göre;

⁹⁶⁰ Ward, *The Balance Small Business*.

Bu yöntemde IRS, iş için kullanılan evin (max. 300 ft² kadar) metre kare başına 5\$ bir indirim vermektedir. Bu yöntemde göre makbuz ve kayıt işlemi olmaksızın 150 dolar daha fazla indirim elde edilmektedir. Ev ofis alanının küçük olması basitleştirilmiş yöntemi diğer yöntemde göre daha avantajlı kılmaktadır.

$$\text{Ev ofis alanı } 100 \text{ ft}^2 \times 5 = 500$$

$$\text{Diğer indirim kalemleri; } 150 (\text{emlak vergisi } 3.000 \times \%5) + 600$$

$$(\text{ipotek faizi } 12.000 \times \%5) = 750$$

$$\text{Toplam ev ofis indirimi} = 1.250$$

Türkiye açısından inceleme;

Türkiye’de ev ofis faaliyetlerinde sigorta poliçeleri (konut-dask gibi) indirime tabi tutulmamaktadır. Buna göre;

$$1.500 (\text{faturalar } 3.000/2) + 3.000 (\text{normal bakım-onarım}) + 12.000 (\text{konut faizi}) + 3.000 (\text{emlak vergisi}) = 19.500 \text{ ev ofis indirim tutarı}$$

Örnek 3:⁹⁶¹ Kiracı olan C kişisi, 2.000 ft² olan evinin 100ft²'sini ev ofis olarak kullanmaktadır. Bu doğrultuda, evinin %10'luk kısmını ev ofis olarak kullanırken, %90'ını kişisel olarak kullanmaktadır. Giderler aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

Giderler	Miktar
Isınma	1.200.00\$
Elektrik ve su	1.000.00\$
Sigorta	650.00\$
Bakım	350.00\$
Kira	9.800.00\$
Diğer giderler (ör; tesisat onarım)	300.00\$
Ara Toplam	13.300.00\$
Ofis Alanı %10 (13.300 x %10)	1.330.00\$
Önceki yıllardan aktarılan tutar	150.00\$
İndirilebilecek Tutar	1.480.00\$ (1)
Net Gelir	7.100.00\$ (2)
Sonraki yıla aktarılan tutar	0.00\$
Talep edilecek tutar (1 veya 2 den en küçüğü)	1.480.00\$

⁹⁶¹ Government of Canada, *Canada Revenue Agency*.

ABD açısından inceleme;

a) Normal gider yöntemine göre;

Örneğe göre, 1.480\$ net gelirden (2) düşük olduğu için indirilecek tutar olarak karşımıza çıkmaktadır. Eğer zarar edildiği belirtilseydi indirilebilecek tutar bir sonraki yıla aktarılacaktı. Ayrıca elde edilen gelir, giderden daha düşük olsaydı bu durumda, elde edilen gelir kadar bir indirim söz konusu olurdu. Bu anlamda, indirilebilecek tutar, mali yıl içerisinde elde edilen gelirin miktarıyla sınırlı tutulmaktadır.

b) Basitleştirilmiş gider yöntemine göre;

Basitleştirilmiş yöntem, kiralama kullanımı için geçerli değildir. İndirimi kaldıran bir kiralık kullanım olması durumunda, normal yöntemin kullanılması gerekmektedir.

Türkiye açısından inceleme;

Türkiye’de ev ofis faaliyetlerinde sigorta poliçeleri (konut-dask gibi) indirime tabi tutulmamaktadır. Buna göre; ev ofis indirimi olarak belirlenen 11.550 liralık tutar, mali yılda elde edilen 7.100 liralık gelirden fazla olması nedeniyle elde edilen gelir kadar bir indirim söz konusu olmaktadır. Bu anlamda, indirilebilecek tutar, ABD’de olduğu gibi mali yıl içerisinde elde edilen gelirin miktarıyla sınırlı tutulmaktadır.

$$1.100 (\text{faturalar } 2.200/2) + 650 (\text{normal bakım-onarım}) + 9,800 (\text{kira}) = 11.550 \text{ indirim}$$

Örnek 4:⁹⁶² Ev sahibi olan D kişisi, 2.000ft²’lik bir evin 400ft²’sini ev ofis olarak kullanmaktadır. Bu doğrultuda, evinin %20’lik kısmını ev ofis olarak kullanırken, %80’ini kişisel olarak kullanmaktadır. Giderler aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

Dolaylı Giderler	Miktar
Mortgage (1.200\$x12)	14.400\$
Emlak Vergisi (1.000\$x2)	2.000\$
Sigorta (50\$x12)	600\$
Elektrik ve su (80\$x12)	960\$

⁹⁶² Janet Berry – Johnson, “IRS Home Office Tax Deduction – Rules & Calculator”, *Money Crashers*, 4 Ocak 2020, <https://www.moneycrashers.com/irs-home-office-tax-deduction-rules-calculator/> (24 Nisan 2020).

Doğalgaz (40\$x12)	480\$
Diğer Giderler (60\$x12)	720\$
Fırın Onarımı (Bir seferlik)	1.840\$
Toplam Gider	21.000\$
Doğrudan Giderler	
Ofis Boyama	200\$

ABD açısından inceleme;

a) Normal gider yöntemine göre;

Bir yıl boyunca evin toplam dolaylı gideri 21.000\$ iken; ofisin boyanmasına ilişkin 200\$'da doğrudan gider yapılmıştır.

$$21.000 \text{ dolar (dolaylı gider)} \times \%20 = 4.200 \text{ dolar indirim} + 200 \text{ dolar indirim (doğrudan gider)} = 1.550 \text{ dolar toplam ev ofis indirimi}$$

b) Basitleştirilmiş gider yöntemine göre;

Bu yöntemde IRS, iş için kullanılan evin (max. 300 ft² kadar) metre kare başına 5 dolarlık bir indirim vermektedir. Ancak bu örnekte ev ofis alanı 400ft² olduğundan dolayı indirim tutarı için max. 300 ft² esas alınması gerekmektedir. Buna göre 3.230 dolar daha fazla indirim elde edilmektedir. Yine ev ofis alanının büyük olması ve basitleştirilmiş yönteme dâhil edilmeyen giderlerin düşük olması, basitleştirilmiş yöntemi diğer yönteme göre oldukça avantajlı kılmaktadır.

$$\text{Ev ofis alanı } 300 \text{ ft}^2 \times 5 = 1.500 \text{ max. ev ofis indirim tutarı}$$

$$\text{Diğer indirim kalemleri; } 400 \text{ (emlak vergisi } 2.000 \times \%20) + 2.880 \text{ (ipoteke faizi } 14.400 \times \%20) = 3.280$$

$$\text{Toplam ev ofis indirimi} = 4.780$$

Türkiye açısından inceleme;

Türkiye'de ev ofis faaliyetlerinde sigorta poliçeleri (konut-dask gibi) indirime tabi tutulmamaktadır. Buna göre;

$$720 \text{ (faturalar } 1.440/2) + 2.560 \text{ (normal bakım-onarım)} + 14.400 \text{ (konut faizi)} + 2.000 \text{ (emlak vergisi)} = 19.680 \text{ ev ofis indirim tutarı}$$

Örnek 5:⁹⁶³ E kişisi bir çiçek dükkânı işletmektedir. Dükkânının bitkilerini evinin arkasındaki sera içinde yetiştirmektedir. O serayı özel ve düzenli olarak kullanmaktadır. Dolayısıyla, E kişisi, daha sonra açıklanacak olan belirli sınırlamalara tabi olmak kaydıyla ticari kullanım giderlerini indirebilmektedir.

ABD açısından inceleme;

Buna göre çiçek dükkânı işleten E kişisi evinin arkasındaki serayı özel ve düzenli olarak kullandığı için ev ofis vergi indiriminden yararlanabilmektedir.

Türkiye açısından inceleme;

Türkiye’de ise çiçek dükkânı işleten E kişisi evinin arkasındaki serayı özel ve düzenli olarak kullansa bile; iş için kullanılan evin, ev ofis (işyeri) olduğunun ispat edilmesi gerekmekte ve ondan sonra vergilendirilmeye tabi tutulması gerekmektedir.

ABD’de stüdyo, atölye, garaj, sera veya ahır gibi ayrı bağımsız bir yapılar özel ve düzenli olarak kullanılması durumunda ev ofis olarak kabul edilmektedir. Türkiye’de ise ev ofise ilişkin bu şekilde bir nitelendirme bulunmamaktadır.

Örnek 6:⁹⁶⁴ X kişisi evinin 600ft²’lik (%30) olan bodrumunu ev ofis olarak kullanmaktadır. X kişisi, 10.000 dolar ipotek faizi ve 3.000 dolar emlak vergisi ödemiştir. Ev ofisin toplam dolaylı maliyeti 4.800 dolardır. Ev ofisin amortisman gideri 256 dolardır. Ev ofisten elde edilen gelir ise 5.600 dolar olarak belirlenmiştir.

ABD açısından inceleme;

a) Normal gider yöntemine göre;

Bu durumda X kişisi normal yöntemi seçerse; ipotek faizin (10.000\$), emlak vergisinin (3.000\$) ve diğer giderlerin (4.800\$) %30’unu (5.340\$) ve amortisman indiriminin 256\$’ını topladığında 5.596\$ indirim elde etmektedir.

$$17.800 \times \%30 = 5.340 \text{ dolar indirim} + 256 \text{ dolar amortisman indirimi}$$

⁹⁶³ IRS 587, s.6.

⁹⁶⁴ Hennig, Evans ve Everett, *The Tax Adviser*.

= 5.596 dolar toplam ev ofis indirimi

b) Basitleştirilmiş gider yöntemine göre;

X kişisi basitleştirilmiş yöntemi seçtiğinde ise ipotek faizin (10.000\$) ve emlak vergisinin (3.000\$) %30'unu (3.900\$) ve diğer giderlerin (300 x 5) 1.500\$'ını topladığında 5.400\$ dolar indirim elde etmektedir. Buna göre 196 dolar daha az indirim elde edilmektedir. Bu örneğe göre ev ofis alanının büyük olmasında ziyade; basitleştirilmiş yönteme dâhil edilmeyen giderlerin yüksek olması, normal yöntemi basitleştirilmiş yönteme göre oldukça avantajlı kılmaktadır.

Ev ofis alanı $300 \text{ ft}^2 \times 5 = 1.500$

Diğer indirim kalemleri; $900 \text{ (emlak vergisi } 3.000 \times \%30) + 3.000 \text{ (ipotek faizi } 10.000 \times \%30) = 3.900$

Toplam ev ofis indirimi = 5.400

Türkiye açısından inceleme;

Buna göre; ev ofis için belirlenen amortisman tutarı ve 4.800 olarak belirlenen diğer giderler fatura giderleri olarak kabul edilirse aşağıdaki gibi hesaplama işlemi yapılmaktadır.

$2.400 \text{ (faturalar } 4.800/2) + 256 \text{ (amortisman indirimi)} + 10.000 \text{ (konut faizi)} + 3.000 \text{ (emlak vergisi)} = 15.656 \text{ ev ofis indirim tutarı}$

SONUÇ

Bir mal veya hizmet üretiminin kişi veya kişiler tarafından evde yürütülerek gelir elde etmesi olarak tanımlanan ev eksenli çalışma modeli, çalışmamamızın temelini oluşturmuş ve vergilendirme esasları karşısındaki durumu incelenmiştir. Bu kapsamda aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir;

Ev eksenli çalışmaya ilişkin kavramsal çelişkiler bulunmaktadır. Birçok ülkede ev eksenli çalışma modeli, uzaktan çalışma, tele çalışma, sanal çalışma, mobil çalışma ve freelancer gibi çalışma biçimleriyle karıştırılmaktadır. Bazı ülkelerde sanal çalışma yerine mobil çalışma kavramı kullanılır iken; bazı ülkelerde ev eksenli çalışma yerine tele-çalışma kavramı kullanılmaktadır. Yine bazı yerlerde ev eksenli çalışmanın çoğunlukla tele çalışma ile iç içe geçtiği ve bazen freelancer olarak değerlendirildiği görülmektedir. Ancak ev eksenli çalışma, bütün bu çalışma modellerinin kesiştiği alanı oluşturmakta ve mürekkep bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda ev eksenli çalışmanın, diğer çalışma modelleri ile aynı anlama gelmediği belirtilmektedir.

✓ *Ev eksenli çalışma tele-çalışma ile aynı anlama gelmemektedir.* Tele çalışmada, çalışan nerede çalışırsa çalışsın bilgi teknolojileri vasıtasıyla işverene bağlı iken; ev eksenli çalışmada, çalışanlar daha çok evden tam zamanlı olarak ve herhangi bir işverene bağlı olmadan çalışmaktadır. Buradaki bağlılık ve bağımsızlık ölçüsü, işverenin emir ve talimatlarına göre belirlenmektedir

✓ *Ev eksenli çalışma ile freelancer aynı anlama gelmemektedir.* Freelancer evde, ofisten bağımsız bir şekilde çalışanın ve bağımlı çalışanın ortak bir paydada kesişmesini sağlayan bir çalışma biçimidir. Bu şekilde çalışanlar, bazen serbest çalışarak kendi işlerini yönetmekte, bazen de bir şirkete veya kuruma bağlı olarak şirketin işlerini yürütmektedir. Evde çalışmada ise bağımlı olarak çalışanlar olduğu gibi bağımsız olarak çalışanlar da mevcuttur.

✓ *Ev eksenli çalışma, uzaktan çalışma, mobil çalışma, sanal çalışma ve dijital göçebe tarzı çalışma ile aynı anlama gelmemektedir.* Uzaktan çalışma işyerinden uzakta bir yerde, evde veya başka bir yerde çalışmayı, sanal çalışma, teknolojik gereçler vasıtasıyla evde veya başka bir yerde çalışmayı, mobil çalışma, daha çok hareket halinde çalışmayı ve dijital göçebe ise çalışanların isteyerek seçmiş olduğu, seyahat ile çalışmayı

ifade eden çalışma biçimidir. Ev eksenli çalışma, bütün bu çalışma modellerinin ortak bir paydada kesiştiği noktada yer almaktadır.

Uluslararası öğretide, bu çalışma modellerine ilişkin bir fikir birliği bulunmamaktadır. Bu anlamda hangi çalışma modellerinin hangi terimler içine gireceği konusunun ve kavramsal çelişkilerin giderilmesi gerekmekte ve bu kavramların birbirleriyle olan bağlantıları yasal düzenlemelerle açıklığa kavuşturulmalıdır. Bu durum aynı zamanda ulusal anlamda çalışma modellerinin usul ve esaslarının belirlenmesine katkı sağlayacak ve kayıt dışı istihdamın oluşmasına engel olacaktır.

Pandemi krizleri ev eksenli çalışmayı zorunlu kılmaktadır. Pandemi sürecinde ev eksenli çalışma, küresel pandemi krizi ile mücadelede önemli bir adım olarak görülmüş ve küresel kuruluşlar dâhil birçok kuruluş çalışanlarına bu çalışma biçimini teşvik etmiş veya zorunlu kılmıştır. Hatta birçok çalışan, bir gecede bu çalışma modeline adapte olmak zorunda kalmıştır. İnsanlara evden çalışmayı ve sosyal mesafeyi korumasını söyleyen pandemi krizleri, artık evde çalışmayı bir ayrıcalık olmaktan çıkartıp, bir zorunluluk haline getirmiştir.

Ev eksenli çalışma politikasının, olağan ve olağanüstü dönemlerde (pandemi krizlerinde) uygulama şeklinin farklılık arz ettiği anlaşılmıştır. Olağan dönemde yapılan ev eksenli çalışma, bir taraftan çalışanlar açısından trafik derdi çekmeden çalışma anlamına gelirken; diğer taraftan işverenler açısından işyeri giderlerini önemli ölçüde düşürme anlamına gelmektedir. Olağanüstü dönemde yapılan ev eksenli çalışma ise, kovid-19 nedeniyle geçici olarak kalabalık ortamlarda bulunmamak adına pek çok ülkenin çalışanlarına sunmuş olduğu veya sunmak zorunda kaldığı bir politika olmaktadır. Nitekim yeni koronavirüs pandemisinin ortaya çıkması ile aniden ev eksenli çalışma modeli doğrudan merkezi bir konuma getirilmiş ve birçok kuruluş için bu çalışma modeli vazgeçilmez bir unsur olarak görülmüştür. Şüphesiz Kovid-19 krizi, ülkelerde uygulanan çalışma politikalarını yeniden düşünmeye ve yeni düzenlemeler öngörmeye sevk edecektir.

Kovid-19 bir çağı kapatıp başka bir çağı başlatmıştır. Kovid-19 gibi bir salgına karşı ülkelerde yaşanan sağlık sistemindeki sorunlar, nedeniyle toplumların nasıl bir gelecek istedikleri sorgulanmaya başlanacaktır. Belki de ülkelerin refah seviyelerini

ölçmede, sadece kişi başına düşen dolar bazındaki milli gelir değil; aynı zamanda 100 kişiye düşen yoğun bakım ünitesi, solunum cihazı ya da sağlık imkânlarının da dâhil edilmesi öngörülebilecektir. Bu anlamda kovid-19'un, hızlı bir şekilde bir çağı kapatıp bir başka çağı başlattığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Kovid-19 krizi sonrası, önce insanların, sonra kuruluşların iş yapma biçimleri yeniden incelenecektir. Belki bir çalışanın, önemli kararlar almak için ofise gelmesi gereken zihniyet sorgulanmaya başlanacaktır. Belki de eğitimini okulda veya evde (online) alabilmek için öğrencilere bir tercih imkânı sunulacaktır. Öte yandan; teletıp uygulaması ve evde sağlık hizmetlerinin etkin bir şekilde kullanılması hastanelerin potansiyel yükünü azaltabilecektir. Yine ev eksenli çalışma politikasının etkin bir şekilde yönetilmesi, çalışanların performanslarını olumlu anlamda etkileyebilecektir. Çalışan kesimin, her gün uzun yol ve yoğun trafiğe katlanmasına gerek kalmayacaktır. Bütün bunlar, ortaya çıkması muhtemel olan konulardan bazılarıdır. Bu anlamda kovid-19 pandemisi, muhtemelen önümüzdeki günlerde birçok alışkanlığın değişmesine vesile olacak ve küresel dünyada başka radikal değişimleri de beraberinde getirebilecektir.

Kovid-19 krizi ile ev eksenli çalışmanın zorunlu hale gelmesi ülkeler açısından birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. Özellikle bilgi ve bilgi teknolojik gereçlerin kullanım oranı %50'lerde olan Meksika gibi ülkeler için ev eksenli çalışma, oldukça lüks bir çalışma biçimi olarak görülmektedir. Yine Hindistan şirketlerinin bu çalışma kapsamında ne protokolleri ne de evden çalışmak isteyen çalışanlarına verebilecekleri araç gereçleri vardır. Dolayısıyla bu şekilde olan ülkelerin bu çalışma biçimine yönelebilmesi için öncelikle bilgi ve bilgi teknoloji gereçlerinin kullanımını sağlamaya yönelik yeterli alt yapılarını oluşturması gerekmektedir.

Evden çalışma, iş sağlığı veya güvenliği risklerini değiştirebilme, artırabilme veya yeni riskler oluşturabilme potansiyeline sahip bir çalışma biçimidir. Bu kapsamda bir işveren, çalışanına evde yapılması istenen işin güvenli bir şekilde nasıl yapılabileceği konusunda bilgi vermelidir. Çalışanın güvenli çalışabilmesi için doğru ekipmana sahip olmasını sağlamalıdır. Çalışanlarıyla düzenli temas halinde olmalı ve böylece çalışanların kendilerini izole hissetmediklerinden emin olmalıdır. Eğer çalışan engelli ise çalışana yönelik makul düzenlemeler yapılmalıdır.

Ev eksenli çalışma politikasını yönetmek iş yönetiminin başarısı açısından önemlidir. Evden çalışmak her insanın yapabileceği bir çalışma şekli değildir. Özellikle öz disipline ve zaman yönetimine sahip olmayan çalışanların evden faaliyetlerini yürütmesi risk içermektedir. Bu nedenle iş verimliliği açısından ev eksenli çalışma modelini yönetmek, ev eksenli çalışma imkânının sunulmasına göre daha etkili olmaktadır.

Ev eksenli çalışmanın olumlu ve olumsuz etkileri bulunmaktadır. Ev eksenli çalışmanın olumsuz etkileri genellikle psikolojik olarak görülmektedir. Ancak evden çalışmanın, olumlu yönlerinin olumsuz yönlerinden fazla olması ve söz konusu bu olumsuz durumların kişiden kişiye değişiklik göstermesi, bu çalışma biçiminin neredeyse birçok küresel şirket tarafından kabul edilmesini sağlamaktadır.

Ev eksenli çalışma, bugünün pek çok sıkıntılı problemine potansiyel bir çözüm getirmektedir. Birçok ülkede ev eksenli çalışma politikası, kadın ve engelli istihdamını artırmada, işsizlik oranını minimize etmede, köyden kente göç olgusunu azaltmada ve işgücü kaybının daha az düzeyde kalmasını sağlama bakımından önemli bir strateji olarak görülmektedir. Dolayısıyla hem çevrenin korunması, hem kaynakların israf edilmemesi hem de istihdamın artırılması amacıyla ev eksenli çalışma teşvik edilmeli hatta işletmelerdeki çalışanların belirli bir yüzdesinin evden çalışması zorunlu hale getirilmelidir.

ABD’de ev eksenli çalışmaya yönelik imar kuralları bulunmaktadır. ABD’de ev mesleklerinde yerel imar kuralları, ev mesleklerine ilişkin kurallar ve ev eksenli işletmelere ilişkin çeşitli temel hükümler uygulanmaktadır. Ancak izin verilen ev faaliyetleri, çoğu zaman tanımlanmış özelliklere sahip olduğu için bu hükümler belediyeler bazında farklılık göstermektedir. Bir ev faaliyetini oluşturan esas unsur, yerel belediye tarafından belirlenmektedir. Belediye tarafından ilgili yasal zorunlulukların yürürlüğe konulmadığı durumlarda ise sorumluluk ilçe idaresine aittir. Bu kapsamda birçok belediye sokakta park yasağı, işaretler, çalışma saatleri, gürültü ve rahatsızlıklar, harici depo, yardımcı programların kullanımı ve mahalle sakinleri ile ilgili olabilecek başka ek şartlar (ev mesleklerine ilişkin sınırlamalar) veya kısıtlamalar koyabilmektedir.

Türkiye’de ise ev eksenli çalışmalara ilişkin imar kuralları bulunmamaktadır.

Bu kapsamda ev ofis kavramı için Planlı İmar Yönetmeliği’nde herhangi bir tanımlama yapılmamaktadır. Anlaşıldığı kadarıyla bu tür konutlar genel olarak kabul edilmekte, istisnası ise ofis olarak kullanılmasına müsaade edilmesidir.

Avrupa Birliği’nde ve ILO normlarında ev eksenli çalışmaya yönelik yapılan yasal düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. AB ve ILO normlarında bağımlı evde çalışmaya ilişkin yasal düzenlemelerin yapıldığı; bağımsız evde çalışmaya ilişkin yasal düzenlemelerin ise ihmal edildiği görülmektedir. Bu yönüyle evde çalışmaya ilişkin söz konusu yasal düzenlemeler yetersiz kalmaktadır.

ABD’de ev eksenli çalışanlara yönelik vergisel açıdan özel düzenlemeler bulunmaktadır. ABD’de ev eksenli çalışanların vergilendirilmesi karmaşık bir yapıya sahiptir. Anglosakson hukuk sisteminin en önemli temsilcilerinden biri olarak görülen ABD’de ev eksenli çalışanların federal düzeyde vergilendirilmesinde aşağıdaki esaslar dikkate alınmaktadır.

✓ IRS ne tür bir yerin ev ofis olabileceğini belirlememektedir. Ancak giderlerin, indirilebilmesi için alanın kullanımına ilişkin şartları belirlemektedir. Bu kapsamda ev ofis, tanımlanabilir bir alan olmalı ve kişisel kullanım alanı (oturma odası, yemek odası gibi) ile birleştirilmemelidir.

✓ IRS, bağımlı/bağımsızlık ölçüsü için bazı faktörler kullanmaktadır.

✓ Bir işi yürütebilmek adına bir ev ofisin özel (iş amaçlı) ve düzenli olarak (tesadüfen, ara sıra veya nadiren değil) kullanılması esas alınmaktadır. Ancak bazı durumlarda istisna söz konusudur.

- Stüdyo, atölye, garaj, sera veya ahır gibi ayrı bağımsız yapılar özel ve düzenli olarak kullanılmalı; ancak ana işyeri veya müşterilerle görüşülen yer olması şart değildir.
- Evin depolama için kullanılması durumunda, özel kullanım şartının karşılanması gerekmemekte; ancak düzenli olarak kullanılması gerekmektedir.
- Evin günlük bakım merkezi olarak kullanımında, özel kullanım şartının karşılanması gerekmemekte; ancak düzenli olarak kullanım şartı ve günlük

bakım lisanslama gereksinimleri karşılanmalıdır. Kaldı ki, IRS, ev ofis olarak işletilen günlük bakım merkezlerinin vergilendirme esaslarını diğer durumlardan ayrı olarak değerlendirmekte ve farklı şekilde hesaplamalara dâhil etmektedir.

✓ Bir mükellefin ev ofis indirimi elde edebilmesi için ev ofise ilişkin yeterlilik şartlarının birini karşılaması gerekmektedir.

✓ IRS ev ofis giderlerin, yapılan iş için olağan (sıradan) ve zorunlu (gerekli) olması gerektiğini belirtmektedir. Sıradan giderler, sektör için uygun olan tipik giderlerdir. Gerekli giderler ise sektöre yardımcı olan öğeleri ve hizmetleri içermektedir

✓ Ev ofis vergi indiriminde normal gider yöntemi ve basitleştirilmiş gider yöntemi uygulanmaktadır. Mükelleflerin, indirimlerini hesaplarken her iki yöntemi de deneyerek en büyük indirim imkânı veren yöntemi kullanmaları vergi tasarrufu bakımından avantajlı olmaktadır. Bu iki yöntemi birbirinden ayıran önemli unsurlar ise aşağıda sıralanmıştır;

- Normal yöntemde indirim tutarı için bir sınır bulunmaz iken; basitleştirilmiş yöntemde indirim tutarı, 1.500\$ (300ft²x5\$) ile sınırlı tutulmaktadır.
- Brüt gelir sınırlamasını aşan miktar basitleştirilmiş yöntemde devredilmez iken; normal yöntemde devredilmektedir.
- Seçilen yöntem vergi yılı içerisinde değiştirilmemektedir.
- Basitleştirilmiş yöntemde amortisman indirimine izin verilmemekte ancak normal yöntemde izin verilmektedir.

✓ ABD'de ev eksenli çalışanlara yönelik vergi muafiyeti, yapılan işlerin kar amaçlı olup olmamasına göre değişmektedir. Örneğin hayır işleri için evlerini kullananlar vergiden muaf tutulmaktadır. Vergi istisnası olarak ise ev ofisin satış işlemi (250.000\$, evli çiftlerde 500.000\$) bir istisna bulunmakla birlikte, vergiden istisna edilen ödeneklere ilişkin giderlerde indirimde dâhil edilmemektedir. Zaten genel olarak ev ofisin, muafiyet ve istisna durumlarını ortadan kaldırdığı görülmektedir.

✓ ABD'de bir ev ofisin satışında veya değişiminde ilgili kazancın vergiye dâhil edilmemesi için mülkiyet ve kullanım testlerinin karşılanması gerekmektedir.

✓ ABD'de amortisman hesaplama yöntemi, ev eksenli çalışma biçiminde farklılık arz etmektedir. Ev ofis niteliğindeki konutlara MACRS-39 yüzde tablosu

uygulanır iken; ev ofis içerisinde yer alan mobilya ve ekipmanlara belli şartlar altında (%50 kullanım gibi) amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

✓ ABD’de federal düzeyde katma değer vergisi yerine eyalet bazında genel satış vergisi bulunmaktadır. Eyaletler, kendi sınırları içerisinde mal ve hizmet teslimlerinin nihai safhasında satış vergisi uygulamaktadır. Ancak satış vergisinin bile bazı eyaletlerde (Alaska, Montana ve Oregon gibi) uygulanmadığı görülmektedir. Bu kapsamda ev eksenli çalışma modelinde, uygulamada satın alınan mal ve hizmetler için ödenen satış vergilerinin indirildiği görülmektedir. Ödenen miktar satın alınan mal ve hizmetlerin maliyetine eklenmektedir. Bu nedenle olsa gerek; öğretide ev ofisin satış vergisi karşısındaki durumunun ayrıca incelenmesine gerek duyulmamıştır.

Ev eksenli çalışmanın vergilendirme esasları ülkeden ülkeye benzerlik göstermekle birlikte genel anlamda aralarında farklılık bulunduğu görülmektedir. İngiltere’de ve Kanada’da vergi indirimine tabi olan ev ofis için gerekli olan şartlar ABD’nin yapısına benzemektedir. Almanya ise ABD, İngiltere ve Kanada’dan farklı olarak ev ofisin dört duvar içerisinde yer alması gerektiğini, mutlaka %10’dan daha az kişisel amaçlar için kullanılması gerektiğini ve bağımlı olarak çalışanların 1.250 Euro’luk bir indirim sınırının bulunduğunu belirtmektedir.

✓ İngiltere’de ev ofis indirimi talep edilebilmesi için ev ofisin iş amaçlı olarak özel ve düzenli olarak kullanılması ve ana işyeri niteliğinde olması gerekmektedir. İngiltere’de ev ofis giderlerinin indirilmesinde, diğer ülkelerden farklı olarak normal gider yöntemi dışında sabit bir oran (basitleştirilmiş gider) uygulanmaktadır. Bu anlamda evin kişisel ve ticari kullanım oranının hesaplanmasına gerek duyulmadığı gibi hesaplamaların basitleştirilmesi sağlanmaktadır. Ayrıca ABD’de olduğu gibi hem kişisel hem de ticari olarak kullanılan iş alanları için sadece ticari kısım indirilmektedir.

✓ Kanada’da ise ev ofis indiriminden yararlanabilmek için ev ofis alanının, ana işyeri niteliğinde olması (zamanın %50’den fazla kullanımı) veya gelir kazanmak maksadıyla, ev ofisin düzenli ve sürekli olarak kullanılması gerekmektedir. Eğer evin bir bölümü hem ticari hem de kişisel yaşam için kullanılıyorsa, odaların iş için günde kaç saat kullanıldığı ev ofis giderlerinde dikkate alınmaktadır. Eğer ev ofis, sadece ticari amaç için kullanılıyorsa, ev ofis ile ilgili doğrudan bağlantılı giderler tamamen indirilir, kısmen bağlantılı giderler ev ofis alanının yüzdeliğine göre indirilmektedir.

✓ *Almanya’da*, ana işyeri niteliğinde kullanılan bir ev ofis, %10'dan daha az kişisel alan olarak kullanılıyorsa ve özel dört duvarlı bir oda niteliğinde ise ev ofis giderleri indirilmektedir. Almanya’da, ev ofis giderleri için çalışanlara 1.250 Euro’luk bir sınır belirlenmektedir. Ancak, bağımsız şekilde çalışanlar, ev ofis giderlerini sınırsız olarak indirebilmektedir. Bu durum yalnızca ev ofisin iş merkezi olması durumunda geçerlidir. Ev ofis ile ilgili doğrudan bağlantılı giderler tamamen indirilirken; kısmen bağlantılı giderler ev ofis alanının yüzdeliğine göre indirilmektedir.

Türkiye’de İş Kanunu kapsamında uzaktan çalışmaya ilişkin usul ve esasları belirleyen ikincil mevzuat Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılmamıştır. 2016 yılında İş Kanunu’nda yasal dayanağı oluşturulan uzaktan çalışmaya ilişkin usul ve esaslar Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirlenmesi gerekirken; geçen dört yıla rağmen herhangi bir yönetmelik çıkarılmamıştır. Bu durum özellikle yakın zamanda yaşanan pandemi krizi nedeniyle işçilerin uzaktan çalışma politikasında sorun oluşturmuştur. Dolayısıyla çalışanların uzaktan çalışmasına yönelik usul ve esasların belirlenmesini sağlayan ikincil mevzuatın en yakın zamanda çıkartılması gerekmektedir.

Türkiye’de Devlet Memurları Kanunu kapsamında uzaktan çalışmaya ilişkin usul ve esasları belirleyen Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarılmamıştır. Devlet Memurları Kanunu’nda 2011’de yapılan değişiklikle memurların uzaktan çalışmasına yönelik belirlenmesi gereken usul ve esasların Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile belirlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ancak uzaktan çalışmanın nasıl yapılacağına ilişkin usûl ve esasları düzenleyen ikincil mevzuat aradan geçen dokuz yıla rağmen hala çıkarılmamıştır.

Diğer taraftan pandemi krizi nedeniyle memurların evden çalışması kamu kurumlarında ve birçok özel sektörde zorunlu hale gelmiştir. Bu süreçte 2020/4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile uzaktan çalışmanın usul ve esasları kamu kurumlarına bırakılarak kısmi bir rahatlama sağlanmıştır. Ancak her kamu kurumunun, uzaktan çalışmaya yönelik farklı bir uygulama yapması, çalışma hayatına ilişkin yaşanacak sorunları da beraberinde getirecektir. Dolayısıyla memurların uzaktan çalışmasına

yönelik usul ve esasların belirlenmesini sağlayan ikincil mevzuatın en yakın zamanda çıkartılması önem arz etmektedir.

Türkiye’de ev eksenli çalışanların, vergi incelemeleri bakımından denetiminde güçlükler bulunmaktadır. Bu kapsamda evde çalışanların denetiminin, konut dokunulmazlığının ihlali anlamına gelip gelmeyeceği ve bu dokunulmazlığın nasıl korunacağı gibi oldukça önemli olan sorular gündeme gelmektedir. Ev eksenli bir ofiste vergi incelemesi yapılması durumunda kişisel ve çalışma alanlarının birbirinden ayrılması ve bu durumun mutlaka tutanağa geçirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan bir ev ofis için arama kararı çıkması durumunda, bu karar kişisel alan ve çalışma alanı için ayrı ayrı verilmelidir.

Türkiye’de ev eksenli çalışanların, iş sağlığı ve güvenliği bakımından denetiminde güçlükler bulunmaktadır. Çalışanların evde bir kazaya uğramaları halinde, bu kazanın iş kazası olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği önemli bir tartışma konusudur. Nitekim evde olabilecek her kaza iş kazası olarak sayılmamakta; ancak yapılan iş nedeniyle bir kazaya uğranması halinde bu kaza, evde de olsa iş kazası olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla ev eksenli çalışma konusunda, kapsamın belirlenmesi ve kapsama giren çalışanları sosyal güvenceye kavuşturacak şekilde özel bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir. Ayrıca sosyal devlet ilkesinin bir gereği olan bu tarz bir düzenleme, kayıt dışı istihdamı önlemede katkı sağlayacaktır.

Türkiye’de ve bazı ülkelerde ev ofislerin sigortalanmasında işyeri veya konut olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusu sorun oluşturmaktadır. Bu kapsamda öğretide net bir bilgi olmamakla birlikte Türkiye uygulamasında, ev ofis olarak kullanılan mekânların poliçeleri onaylanırken; konut olarak yapılıyorsa, ticari olarak kullanıldığı; iş yeri olarak yapılıyorsa, konut olarak kullanıldığı sisteme kaydedilmektedir. Aynı adres üzerinde hem konut hem de ofis olmak üzere iki ayrı poliçenin düzenlenmesi, mükerrerlik oluşturduğu gerekçesiyle kabul edilmemektedir.

Türk Vergi Hukuku’nda yer alan işyeri tanımı günümüzdeki modern çalışma biçimlerini karşılamamaktadır. Vergi hukukunda işyeri tanımı, coğrafi anlamda sabit olmayı gerektirmektedir. Söz konusu tanım özellikle günümüzdeki modern çalışma

biçimlerine (mobil çalışma, sanal çalışma gibi) ayak uyduramamakta ve günümüz teknolojisinin gerisinde kalmaktadır. İlgili madde metninde (VUK. Md. 156) her ne kadar “gibi” edatı kullanılsa bile sadece bu ibareden yola çıkarak Kanun’daki tanımları genişletme yoluna gitmek kanunen mümkün değildir. Bu anlamda hem vergisel adaletin sağlanması hem de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından ilgili hükümlerin günümüz ihtiyaçlarına göre tekrar düzenlenmesi gerekmektedir.

Türkiye’de ev eksenli çalışanlara yönelik vergisel açıdan özel düzenlemeler bulunmamaktadır. Kıta Avrupası hukuk sisteminin özelliklerini taşıyan Türkiye’de ev eksenli çalışma kapsamında GVK 68/1-1 dışında her hangi bir özel düzenleme yer almamaktadır. Türkiye’de ev eksenli çalışanların vergisel sorunları, özelgeler, sirküler ve genel tebliğler vasıtasıyla giderilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda Türkiye’de ev eksenli çalışanların vergilendirilmesinde aşağıdaki esasların dikkate alındığı belirtilebilir.

✓ Ev ofis olarak kullanılan konuta ait faturaların yarısı, kiranın tamamı indirime tabi tutulurken; ikametgâhı kendi mülkü olanlar amortismanın yarısını gider olarak kullanabilmektedir. Ancak yapılan bu giderlerin işyerine ait olması, işle ilgili olması ve evde çalışan tarafından yapılması gerekmektedir. Ayrıca ev ofis vergi indiriminde, gelir vergisinin kazanç unsurları bakımından farklılık bulunduğu verilen özelgelerde anlaşılmaktadır.

✓ Ev ofis olarak kullanılan konutlara ödenen kiranın tamamı gider olarak indirilmekte ve dolayısıyla konutun tamamı işyeri olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan ikametgâhı kendi mülkü olanlar amortismanın yarısını gider olarak dikkate almakta ve dolayısıyla konutun yarısı işyeri olarak kabul edilmektedir. Bu durum ev ofisin işyeri olma özelliği açısından tezatlık oluşturmaktadır. Yine konuta ilişkin kiranın tamamı gider olarak indirilirken; kira giderine göre oldukça cüzi nitelikte olan genel giderlerin (faturalar) yarısının indirime tabi tutulması tezatlık oluşturmaktadır. Nitekim ödenen kiranın indirimi bakımından tamamı işyeri olarak kabul edilen ev ofisin genel giderleri, cüzi bir miktarda olmasına rağmen yarısı işyeri giderleri olarak kabul edilmektedir.

✓ Ev ofis olarak kullanılan konuta ödenen tapu harcı gider olarak indirilirken; sigorta poliçe bedelleri, indirim konusu yapılmamaktadır.

✓ İndirim miktarı brüt gelir sınırlamasını aşması durumunda, aşan miktar bir sonraki yıla devredilmektedir.

✓ Konut olarak edinilmekle beraber fiilen işyeri olarak kullanılan taşınmazların tamir, bakım ve onarım giderleri indirilmektedir.

✓ Türkiye’de ev eksenli çalışanların hangi kategoride olduğu (bağımlı, bağımsız veya ayrı bir yapı) hala tartışma konusudur.

✓ Ev eksenli çalışma modeline ilişkin verilen özgelelerde görüş farklılığı bulunmakla birlikte; öğretide verilen bazı görüşlerin VUK md. 3-B bendine göre göz ardı edildiği belirtilmektedir.

✓ Mesken olarak kiraya verilen gayrimenkuller için GVK’nın 21. maddesinde belirtilen istisna (2020 yılı için 6.600 TL), aynı zamanda işyeri olarak kiralanan binalar için uygulanmamaktadır.

✓ Ev ofis olarak kullanılan konut için yapılan kira ödemelerinin tamamı üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Ancak mülkiyeti eşe ait olan ve işyeri olarak kullanılan konut için herhangi bir kira ödenmemesi halinde tevkifata ve istisnaya konu olmayan kira bedelinin, emsal kira bedeli uygulaması hükmü (GVK md 73) uyarınca konutun emlak vergisine esas olan vergi değerinin %5 oranında hesaplanması ve yıllar itibarıyla belirlenen (2020 yılı için 6.600) tutarı aşması durumunda gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Hâlbuki hukuki ve ticari olarak hiç doğmamış olan bir kira gelirinden söz ederek, mülkiyet sahibi eşin olmayan bir geliri üzerinden vergi ödemesini istemek açık bir biçimde VUK md. 3-B bendine göre aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim bu kapsamda verilen özgelelerde mülkiyet sahibi eşe kira ödenmediği için vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir. Bu durum hukukun bütünlüğü ilkesine aykırı olduğu gibi vergileme ilkelerine, mantığına ve hukukuna aykırılık teşkil etmektedir.

Ayrıca öğretide, eşler arasında mal birliği rejimi benimsenmişse bu durumun tamamen hukuksuz olduğu, paylı mülkiyet rejimi olması durumunda, emsal kira bedeli esasına göre gelir vergisi beyanı ve ödemesinin söz konusu olmayacağı, mal ayrılığı rejimi olması durumunda ise gerçek ve somut bir kira ilişkisinin olduğunun kanıtlanması gerektiği (vergi idaresi tarafından yapılmalı) belirtilmektedir. Ancak eşler arasında

herhangi bir kira kontratı veya kira ödemesi olması durumunda, gayrimenkul sermaye iradı elde eden eşten yıllar itibariyle belirlenen tutarı aşması halinde (2020 yılı için 6.600) yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi beklenmektedir.

✓ 5520 sayılı Kanun'un md. 5/1-e bendi uyarınca şirket tarafından satın alınan ve şirketin ortakları tarafından ev ofis olarak kullanılan bir taşınmaz, şirketin aktifinde iki yıl bulundurulduktan sonra satılması durumunda, kazancın %75'i kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

✓ Ev ofis olarak kullanılan konutlara ilişkin yüklenilen KDV'lerin yarısı (amortisman, faturalar ve alım işlemi dahil) hesaplanan KDV'den indirilmektedir. Ancak öğretilde kalan kısmın gider olarak dikkate alınması gerektiği önerilmektedir.

✓ Konutlarda 150 m² kadar olan konut teslimlerinde %1 oranında KDV, 150 m²'nin üzerindeki konutlarda ise m² sınırlaması olmaksızın işyeri, arsa ve arazi gibi diğer taşınmaz satışlarında %18 KDV uygulanmaktadır. Ancak konutun, fiilen işyeri olarak kullanıldığının tespit edilmesi halinde, teslim konu olan bağımsız bölümlerin işyeri olduğu varsayımı ile mükelleflerin bu teslimlere ilişkin KDV iade talepleri yerine getirilmemekte ve bu teslimlere %18 KDV uygulanmak suretiyle mükelleflere cezalı tarhiyat yapılmaktadır.

Bu kapsamda öğretilde konutun fiili kullanımından ziyade, teslim anındaki hukuki vasfının (tapu, ruhsat bilgileri gibi) esas alınması gerektiği belirtilmektedir. Diğer taraftan VUK md. 3-B bendine göre Maliye Bakanlığı'nın KDV oranının taşınmazların fiili kullanım durumuna bakılarak (kullanım şekline göre) tespit edilmesine yönelik görüşünü (60 Sıra No.lu Sirküler) ve uygulamasını doğru ve yerinde olarak görenler de mevcuttur. Ayrıca 60 Sıra No.lu KDV Sirküleri halen yürürlükte iken; verilen özgelelerde görüş değişikliğine gidilmesi uygun görülmemektedir.

✓ Bir konutun belli bir kısmının işyeri olarak kullanılması durumunda emlak vergisi bildiriminin verilmesi zorunludur. Vergi değerini tadil eden söz konusu sebebin doğduğu yılı takip eden yıldan itibaren hesaplanacak yeni vergi değeri üzerinden emlak vergisinin ödenmesi gerekmektedir.

✓ Ev hanımları ve kadın girişimciler, GVK md. 9/1-6 bendinde belirtilen ürünleri internet üzerinden satması durumunda, genel ve özel şartları sağlarsa esnaf

muaflığından yararlanabileceklerdir. Eğer esnaf muaflığını sağlayamazlarsa, elde ettikleri kazanç ticari kazanç olarak kabul edilmekte ve GVK'nın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmeye tabi tutulmaktadır.

ABD'de telekomünikasyon çalışma biçimi olarak ifade edilen ev eksenli çalışma, Avrupa'da esnek çalışma biçimi olarak kabul edilmektedir. Özellikle Amerika başta olmak üzere bu çalışma biçiminin oldukça eski bir tarihe sahip olduğu görülmektedir. Trafiğin rahatlatılması ve uzak yerde çalışanların gidiş-geliş sorunlarını gidermek adına 1970'li yıllarda ABD'de gündeme gelen bu çalışma biçimi, yapılan fayda-maliyet analizleri doğrultusunda uygun görülmüş ve uygulanmaya başlanmıştır. Dolayısıyla ABD'de ev eksenli çalışanların vergilendirilme yapısı Avrupa'ya göre çok daha önce başladığını belirtmek yanlış olmamaktadır. Kaldı ki Almanya, Kanada ve İngiltere'de ev eksenli çalışma modelinin vergilendirme esasları ABD'ye benzediği görülmektedir. Ancak söz konusu ülkelerin bu esasları kendi ülkelerindeki iç mevzuata uygun hale getirerek uyguladığı ve bu anlamda aralarında bazı farklılıkların bulunduğu görülmektedir.

ABD'de ev eksenli çalışanların vergilendirilmesinde temel olarak, ev ofis alanının indirim hak etmesine yönelik şartları, evde çalışanın hukuki statüsü, ev ofis alanının yüzdesi ve indirim yönteminin belirlenmesi esas alınmaktadır. Türkiye'de ise ev ofis alanının, indirim hak etmesine yönelik herhangi bir şart bulunmadığı gibi ev eksenli çalışanların hukuki statülerinin belirlenmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Bugün Türkiye'de ev eksenli çalışanlar genellikle serbest meslek erbabı, işçi, freelancer (serbest çalışan) ve bağımsız çalışan esnaf ve sanatkâr olarak kendini göstermektedir. Ayrıca gelir vergisi açısından kazanç unsurlarına giren ev eksenli çalışanlar olduğu gibi kurumlar vergisi mükellefi kapsamında olanlarda bulunmaktadır. Dolayısıyla Türkiye'de kazanç unsurlarının birden fazla olması ve mevzuatların yeni çalışma modelleri karşısında yetersiz kalması ev eksenli çalışanların hukuki statülerini belirlemede zorluk yaşatmaktadır.

IRS, bağımlı/bağımsız çalışma ölçüsünü belirlemede birden fazla faktör kullanmakta ve hiçbir faktöre tek başına bağlı kalmamaktadır. IRS, faktörlerin birbiri ile ilişkili olduğunu, tek bir faktöre bağlı kalarak hareket etmediğini ve bu nedenle doğru ve

yerinde değerlendirmelerin yapılması gerektiğini belirtmektedir. IRS bu faktörlerle, bağımsız çalışanı, bağımlı çalışandan farklı kılan temel unsuru; yani çalışanın yaptığı işi yönetme ve kontrol etme derecesini belirlemektedir. Türkiye’de ise bağımlılık/bağımsızlık ölçüsü ABD’den farklı olarak işverenin emir ve talimatlarına bağılı olarak veya yazılı sözleşmeler esas alınarak belirlenmektedir.

Ayrıca ABD’de ev ofis alanının yapılan iş ile orantılı olması gerekmektedir. Yani ABD’de ev eksenli çalışan bir mükellef, çalışma alanının yüzdesini fazla tutarak vergi indiriminden daha fazla yararlanma yoluna gidememektedir. IRS denetmenleri ev ofis olanlarını incelerken yapılan iş ile ayrılan çalışma alanı arasında makul bir oranı göz önünde bulundurmaktadır. Türkiye’de ise ev ofis faaliyetlerinin vergi incelemesinde konut dokunulmazlığının ihlali olup olmadığı ve bu dokunulmazlığın nasıl korunacağı gibi sorular gündeme gelmektedir.

ABD’de ev ofis vergi indirimleri Milli Gelirler Yasası bölüm 280’de yerde almaktadır. Ancak bu bölüm oldukça geniş ve karışık olması sebebiyle eleştirilmektedir. Şüphesiz yasal mevzuatın bu kadar karışık olması ev eksenli çalışanların vergi indiriminden yararlanabilmesine engel teşkil etmektedir. Bu nedenle ABD, 2013 yılında normal yöntem dışından basitleştirilmiş gider yöntemini uygulamaya koymuştur. Böylece karmaşık bir yapıya sahip olan ev ofis indirim hesaplamaları bu yöntemle basitleştirilmiştir. Diğer taraftan ABD’de ev ofis giderlerinin indirilebilmesi için giderler, yapılan işle ilgili olarak sıradan ve zorunlu nitelikte olmalıdır. Bu anlamda bir ev ofis faaliyetinde yapılan giderlerin tamamı indirime tabi değildir. Mutlaka kullanılan giderlerin uygun nitelikte olması (sıradan) ve yapılan iş için olmazsa olmaz niteliğinden (zorunlu) olması gerekmektedir. Bu anlamda ABD mükellefleri herhangi bir gider yaratarak vergiyi azaltma yoluna gidememektedir.

Türkiye’de ise ev ofis giderlerin indirilmesinde kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesinde ödenen giderler tamamen dikkate alınmaktadır. Bu anlamda IRS, kazancın elde edilmesinde ve idame edilmesinde uygulanan giderleri, gerçekte yapılan işe göre sıradan ve zorunlu nitelikte olup olmadığını sorgulamaktadır. Bu sorgulama mükelleflerin gider yaratarak kazanç sağlama yolunu kapatmakta ve vergiden kaçınma yolunu önlemektedir. Bu anlamda Türkiye’de kazancın elde edilmesinde ve idame edilmesinde

uygulanan giderlerin ABD’de olduğu gibi yapılan işle orantılı olarak uygun ve zorunlu nitelikte olması gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır.

Ayrıca bugün ABD’de, stüdyo, atölye, garaj, sera veya ahır gibi ayrı bağımsız yapıların özel ve düzenli olarak kullanılması durumunda ev eksenli çalışma olarak kabul edilmektedir. Türkiye’de ise bu tür ayrı yapılar işyeri olarak kabul edilmekte; ancak sera veya ahır gibi yerleri işleterek zirai kazanç elde eden mükelleflerin ev eksenli çalışma kapsamında nasıl değerlendirilmesi gerektiği konusunda özel bir düzenleme yapılmalıdır.

Diğer taraftan IRS her durum ve şartı kendi içerisinde özel olarak değerlendirmektedir. Zira her durum IRS’ye göre, olgulara ve şartlara bağlı olarak farklılık göstermektedir. Bir mükellef için geçerli olan bir durum aynı şartları sağlayan başka bir mükellef için geçerli olmayabilir. Daha öz bir ifadeyle IRS’de, bir şeyin şöyle olması böyle olduğu anlamına gelmemekte; böyle olması şöyle olduğu anlamına gelmemektedir. Her durum kendi içerisinde olgulara ve şartlara bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Bu anlamda ABD’de vergide adalet, her mükellefi eşit olarak değerlendirmekten ziyade; her mükellefi, durum ve şartlarına göre değerlendirerek sağlanmaktadır. ABD’de adalet ilkesi, mükelleflere genel anlamda eşitliği değil, aynı durum ve şartlara sahip olan mükellefler arasında eşitliğin sağlanmasını ifade etmektedir. Buna göre ABD’de vergi uygulamalarının adalet, tarafsızlık ve eşitlik ilkeleri doğrultusunda yapılandırıldığı söylenebilir. Bu anlamda bu ilkelerin Türkiye’de vergi uygulamaları bakımından sorgulanması gerekmektedir.

Bugün Avrupa’da ev eksenli çalışma modelinin vergilendirme esasları ABD’ye benzemektedir. Ancak söz konusu ülkelerin bu esasları kendi ülkelerindeki iç mevzuata uygun hale getirerek uyguladığı görölmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de ev eksenli çalışanların vergilendirme esasları, ABD ve diğer Avrupa ülkelerindeki uygulamalar çerçevesinde gözden geçirilerek düzenlenmelidir. Bu aşamada ev ofisin daha nitelikli hale getirilmesi, vergi indiriminde kullanılan giderlerin yeniden gözden geçirilmesi, ev eksenli çalışanların vergilendirilmesinde özel düzenlemelerinin yapılması ve ev eksenli çalışanların hukuki statülerinin belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca VUK’ta yer alan işyeri tanımının günümüzdeki modern çalışma biçimlerini karşılaması ve ev eksenli

Çalışma kapsamında yetersiz görülen diğeri mevzuatların yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.



KAYNAKÇA

- Acas. "Working from Home". <https://www.acas.org.uk/working-from-home> (24 Mart 2020).
- Active. "The Advantages and Disadvantages of Remote Working". 12 Ocak 2016. <https://www.activeukltd.com/advantages-disadvantages-remote-working/> (25 Mart 2018).
- Active. "The History of Remote Working". 19 Mart 2014. <https://www.activeukltd.com/remote-working-history/> (25 Mart 2015).
- Adams, Laura. "Work from Home? Tax Reform Changes to the Home Office Deduction", QDT. 21 Mart 2018. <https://www.quickanddirtytips.com/money-finance/taxes/work-from-home-tax-reform-changes-to-the-home-office-deduction?page=1> (26 Nisan 2019).
- Akmaz, Kemal. "İşyeri Olarak Kullanılan Konutun KDV İadesi Alınabilir (mi?) (E-Yaklaşım)". **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.283, Temmuz 2016.
- Alina Tugend. "It's Unclearly Defined, but Telecommuting is Fast on the Rise", *The New York Times*. 7 Mart 2014. <https://www.nytimes.com/2014/03/08/your-money/when-working-in-your-pajamas-is-more-productive.html> (07 Nisan 2018).
- Altınpınar, İlkey. "Ev Eksenli Çalışanların Sosyal Güvence Problemi ve Kayıtdışı İstihdama Etkisi". **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.189, Eylül 2008.
- Alton, Larry. "Is Working From Home Making You Miserable?", *Nbcnews*. 25 Mayıs 2017. <https://www.nbcnews.com/better/wellness/working-home-making-you-miserable-n763711> (22 Mart 2018).
- Anscombe, Tony. "COVID-19 and the Shift to Remote Work". 16 Mart 2020. <https://www.welivesecurity.com/2020/03/16/covid19-forced-workplace-exodus/> (24 Mart 2020).
- Armağan, Abdullah. "İnternet Sitesi İşyeri Sayılır mı? (E-Yaklaşım)". **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.267, Mart 2015.
- Arpaç, Sabri. "Rezidans, Home Ofis ve Penthouse Konutlara Yüksek Vergi", *Sonsöz Gazetesi*. 21 Eylül 2017. <https://sonsoz.com.tr/rezidans-home-ofis-ve-penthouse-konutlara-yuksek-vergi/> (21 Nisan 2020).
- Aslan, Hasan. "Ev-Eksenli Çalışan Kadınların Sosyal ve Ekonomik Hayatlarına İlişkin Bir Saha Araştırması: Denizli İli Örneği". **Fe Dergi**. Cilt.8, Sayı.1, 2016, s.69-90.

- Australian Government, “Working From Home During COVID-19: Advice to Agencies”, 20 Mart 2020, <https://www.apsc.gov.au/working-home-during-covid-19-advice-agencies> (24 Mart 2020).
- Australian Taxation Office. “Home-Based Business”. Haziran 2012. [file:///C:/Users/ramiz/Downloads/Eco Sus Home-based Businesses%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/ramiz/Downloads/Eco%20Sus%20Home-based%20Businesses%20(2).pdf) (21 Nisan 2019).
- Aygenoğlu, Kübra. **X ve Y Kuşakları ile İş Hayatı**. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2018.
- Aykın, Hasan. “Meslek Mensupları Evinin Bir Kısımını Büro Veya Bürosunun Bir Kısımını Ev Olarak Kullanabilir mi?”. **Vergi Dosyası**. 05 Şubat 2017. <https://vergidosyasi.com/2017/02/05/meslek-mensuplari-evini-ikametgahini-buro-ofis-isyeri-olarak-kullanabilir-mi/> (03 Mart 2020).
- Bakanlar Kurulu Kararı. 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi.
- Barnett, Rosalind C. “Home-to-Work Spillover Revisited: A Study of Full-Time Employed Women in Dual-Earner Couples”, *Journal of Marriage and Family*. Ağustos 1994, Cilt.56, Sayı.3, s.647-656. <http://www.jstor.org/stable/pdf/352875.pdf> (10 Nisan 2018).
- Barnett, Rosalind C. and Nancy L. Marshall. “Men's Job and Partner Roles: Spillover Effects and Psychological Distress”, **Sex Roles Journal**. Cilt.27, Sayı.9-10, Kasım 1992, s.455-472.
- Bassman, Adelman and PC Weiss. “Office at Home for Telecommuting Employees”. Ağustos 2012. <https://bassman.com/telecommuting.html> (24 Nisan 2019).
- Başesgioğlu, Murat. “Açılış Konuşması”, **AB Yolunda Esneklik ve İstihdam Uluslararası Semineri**. Ankara: TİSK. 20 Nisan 2005, s.23-27.
- Batun, Mehmet. “OECD Model Anlaşması Çerçevesinde “İşyeri” Kavramı”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:390, Şubat 2014, s.41-51.
- Bauerle, Josh. “Lessons Tax Deductions...(From a Stripper?)”, *CPA*. <http://cpaonfire.com/lessons-in-tax-deductions-from-a-stripper/> (26 Nisan 2019).
- BBC**. “Pandemi nedir, ülkeleri nasıl etkiler? - Dünya Sağlık Örgütü Koronavirüsü Pandemi İlan Etti”. 12 Mart 2020. <https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-51614548> (23 Mart 2020).
- Bekaert, Cherry. “New Casualty Loss Rules Under TCJA”. 19 Eylül 2018. <https://www.cbh.com/guide/new-casualty-loss-rules-under-tcja/> (06 Mayıs 2019).

- Berry, Janet – Johnson. “IRS Home Office Tax Deduction – Rules & Calculator”, *Money Crashers*. 4 Ocak 2020. <https://www.moneycrashers.com/irs-home-office-tax-deduction-rules-calculator/> (24 Nisan 2020).
- Bibby, Adrienne. “What is Telecommuting? A How-To Guide”, *Flexjobs*. 17 Kasım 2017. <https://www.flexjobs.com/blog/post/what-is-telecommuting/> (17 Nisan 2018).
- Blomeyer, Wolfgang. “Almanya’da İstihdam İlişkilerinin Esnekleştirilmesi Yönünde Denemeler”, **Çalışma Hayatında Esneklik**, içinde. İzmir: Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, Kasım 1994, s.193-213.
- Bloom, Nicholas. “To Raise Productivity, Let More Employees Work from Home”, *Harvard Business Review*. Ocak-Şubat 2014. <https://hbr.org/2014/01/to-raise-productivity-let-more-employees-work-from-home> (23 Mart 2018).
- Bloom, Nicholas, James Liang, John Roberts and Zhichun Jenny Ying. “Does Working From Home Work? Evidence From a Chinese Experiment”, *Nber Working Paper Series*. Mart 2013. <https://www.nber.org/papers/w18871.pdf> (20 Mart 2020).
- Bloomberg. “Coronavirus Forces World’s Largest Work-From-Home Experiment”, *Fortune*. 3 Şubat 2020. <https://fortune.com/2020/02/03/coronavirus-offices-closed-work-from-home/> (29 Mart 2020).
- BLS (U.S Bureau of Labor Statistics). “Economic News Release”. 24 Eylül 2019. <https://www.bls.gov/news.release/flex2.t01.htm> (27 Mart 2020).
- Bolger, Niall, Anita Delongis, Ronald C. Kessler, and Elaine Wethington. “The Microstructure of Daily Role-Related Stress in Married Couples”, John Eckenrode & Susan Gore (Ed.). **Stress Between Work and Family** içinde. New York: Springer, 1990, s.95-115. https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2F978-1-4899-2097-3_5.pdf (10 Nisan 2018).
- Booyesen, Sarah. “Deductible Business Expenses”, *Beginner Bookkeeping*. <https://www.beginner-bookkeeping.com/deductible-business-expenses.html> (28 Şubat 2019).
- Booyesen, Sarah. “Home Office Tax Expenses”, *Beginner Bookkeeping*. <https://www.beginner-bookkeeping.com/home-office-tax-expenses.html> (11 Şubat 2019).
- Boyd, Betty J. “No Place Like Home” Office Deduction”, *American Bar Association*. 19 Eylül 2018. https://www.americanbar.org/groups/business_law/publications/blt/2016/05/11_boyd/ (24 Nisan 2019).

- Brenke, Karl. "Home Offices: Plenty of Untapped Potential", *DIW Economic Bulletin*. 25 Şubat 2016, Sayı.8, s.95-104. https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.527978.de/diw_econ_bull_2016-08-1.pdf (22 Mayıs 2020).
- Brinley, Stephanie. "Automakers Announce Work-From-Home Policies and Production Impacts as COVID-19 Virus Outbreak Worsens in Spain, Italy and US". 16 Mart 2020. <https://ihsmarkit.com/research-analysis/automakers-announce-workfromhome-policies.html> (24 Mart 2020).
- Brown, Pam, G. Clary ve L. White. "So You Want To Start A Home-Based Business In Texas!", 01.06.2011. Texas A&M University, Texas AgriLife Extension Service. http://counties.agrilife.org/panola/files/2011/06/So_You_Want_To_Start_A_HomeBased_Business_7.pdf (04 Haziran 2018).
- Brunelli, Lauren Miles. "Deductible Expenses for Your Home Office", *The Balance Small Business*. 9 Ocak 2018. <https://www.thebalancesmb.com/deductible-expenses-for-home-office-3542738> (03 Mayıs 2019).
- Brunelli, Lauren Miles. "19 Self-Employment Income Tax Deductions", *The Balance Small Business*. 17 Aralık 2018. <https://www.thebalancesmb.com/self-employment-deductions-3542741> (07 Mayıs 2019).
- Bulut, Melih. "Koronavirüs Salgınının Dünyaya Öğrettiği Çarpıcı Noktalar", *Tek Yol Bilim*. 7 Mart 2020. <https://www.tekyolbilim.com/koronavirus-salgininin-dunyaya-ogretti-ci-carpici-noktalar/> (30 Mart 2020).
- Burns - Millyard, Kathy. "Ideas for a Home-Based Business for a Tax Deduction", *Small Business – Chron*. 18 Nisan 2019. <http://smallbusiness.chron.com/ideas-home-based-business-tax-deduction-4295.html> (20 Mayıs 2019).
- Butler, E. Sonny, Cheryl Aasheim and Susan Williams. "Does Telecommuting Improve Productivity?", **Communication of the ACM**. Cilt.50, Sayı.4, Nisan 2007, s.101-103.
- Cagan, Michele. "How to Calculate Depreciation for Your Home Office Deduction". 15 Mart 2017. <https://michelecagancpa.com/blog/calculate-depreciation/> (15 Mayıs 2019).
- Camenisch, Julia. "How Working From Home Might Be Getting You Down", *Upwork*. 30 Mayıs 2014. <https://www.upwork.com/blog/2014/05/working-from-home-getting-you-down/> (22 Mart 2018).
- Capitol Rideshare. "Ideal Conditions for a Successful Telework Agreement". https://capitolrideshare.az.gov/sites/default/files/media/Telework_conditions.pdf (24 Mart 2018).

- Cenikli, Sedat. “Havamız ‘İyi’leşti Rengimiz Yeşerdi”, *Hürriyet Gazetesi*. 23 Mart 2020. <https://www.hurriyet.com.tr/yerel-haberler/ankara/havamiz-iyilestirengimiz-yeserdi-41475380> (31 Mart 2020).
- Centel, Tankut. “Türkiye’de Yeni İstihdam Türleri ile İş İlişkilerinin Esnekleştirilmesi”, **Çalışma Hayatında Esneklik**, içinde. İzmir: Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, Kasım 1994, s.241-252.
- Chaput, Marc. “The Home Office Tax Deduction for Canada”. <https://www.mileiq.com/en-ca/blog/home-office-tax-deduction-canada/> (17 Ekim 2019).
- Chartered Institute of Taxation. “Self-employment: A LITRG Guide”. 2019. <https://www.litr.org.uk/sites/default/files/SE-Guide-2019-FINAL.pdf> (10 Nisan 2020).
- Chokshi, Niraj. “Out of the Office: More People are Working Remotely, Survey Finds, *The New York Times*. 15 Şubat 2017. <https://www.nytimes.com/2017/02/15/us/remote-workers-work-from-home.html> 07.04.2018 (05 Haziran 2018).
- City of Chicago Small Business Center. “Home-Based Businesses in Chicago: What You Need to Know”. 10 Aralık 2017. <https://www.chicago.gov> (16 Nisan 2020).
- Civelek, Mustafa Emre ve Edin Güçlü Sözer. **İnternet Ticareti: Yeni Ekososyal Sistem ve Ticaret Noktaları**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, Nisan 2003.
- CNN TÜRK. “Türkiye’nin yüzde 73’ü evden çalışmak istiyor”. 20 Mart 2018. <https://www.cnnturk.com/ekonomi/iste-hayat/turkiyenin-yuzde-73u-evden-calismak-istiyor> (23 Eylül 2019).
- Cumhurbaşkanlığı Genelgesi**. “COVID-19 Kapsamında Kamu Çalışanlarına Yönelik İlave Tedbirler”. Resmî Gazete: 22 Mart 2020, Sayı.31076.
- CWSI. “Is Your Business Coronavirus (COVID-19)”. <https://cwsisecurity.com/resource/how-to-work-from-home-covid-19-coronavirus-contingency-planning-guide/> (24 Mart 2020).
- Çakmak, Umut. “Esnek Üretim Sistemi: İstihdama Etkisi ve Toyota Örneği”. **Ekonomik Yaklaşım Dergisi**. Cilt.15, Sayı.52-53, 2004, s.235-253.
- Çelebi, Süleyman. “Açılış Konuşması”, **AB Yolunda Esneklik ve İstihdam Uluslararası Semineri**. Ankara: TİSK. 20 Nisan 2005, s.12-13.
- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı. Ulusal Hava Kalite İzleme Ağı. 31 Mart 2020. <http://www.havaizleme.gov.tr/> (31 Mart 2020).
- Çolak, Mustafa. “Uluslararası Vergilendirmede İşyeri ve e-Ticaret Bağlantısı”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.278, Şubat 2016.

- Davis, Jessica. “Pitfalls to Avoid in the COVID-19 Rush to Work from Home”, *Information Week*. 23 Mart 2020. <https://www.informationweek.com/pitfalls-to-avoid-in-the-covid-19-rush-to-work-from-home/d/d-id/1337367> (24 Mart 2020).
- Davis, Jessica. “Coronavirus: 8 Tech Tips for Working From Home”, *Information Week*. 11 Mart 2020. <https://www.informationweek.com/strategic-cio/it-strategy/coronavirus-8-tech-tips-for-working-from-home/d/d-id/1337262> (25 Mart 2020).
- Demir, İhsan Cemil. “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.10, Sayı.1, 2008, s.275-297.
- Dereli, Neslihan. “Evde Çalışma Nedir? Ev Hizmetlerinde Çalışanların Hakları Nelerdir?”, *İrade Gazetesi*. 3 Mayıs 2018. <http://www.sivasirade.com/kose-yazilari/evde-calisma-nedir-ev-hizmetlerinde-calisanlarin-haklari-nelerdir-1716.html> (15 Nisan 2020).
- DİSK. **Ev-Eksenli Çalışanlar ve Örgütlenmeleri**. İstanbul: Birleşik Metal-iş Yayınları, 2003.
- Doğrusöz, Ahmet Bumin. “Home-Ofis Giderleri”, *Dünya Gazetesi*. 17 Ocak 2017.
- Doğrusöz, Ahmet Bumin. “Home-Ofis’te Gider Sorunu”, *Dünya Gazetesi*. 05 Haziran 2018.
- Drakulovic, Sasha. “Tips for Claiming the Home Office Deduction”, *H&R Block*. 17 Mart 2017. <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/home-office-deductions/> (02 Ocak 2019).
- Duman, Oğuzhan. “Evden Çalışmanın Hayatımızdaki ve Kanundaki Yeri”. 25 Aralık 2016. <http://www.ceviriblog.com/2016/12/25/evden-calismanin-hayatimizdaki-ve-kanundaki-yeri/> (04 Şubat 2017).
- Eberlin, Erin. “Basics of the Home Office Deduction Limit”, *The Balance Small Business*. 25 Kasım 2018. <https://www.thebalancesmb.com/what-is-the-home-office-deduction-limit-2125244> (01 Mayıs 2019).
- Eisenberg, Richard. “Get The Biggest Tax Write-Off For Your Home Office”, *Forbes*. 11 Şubat 2014. <https://www.forbes.com/sites/nextavenue/2014/02/11/get-the-biggest-tax-write-off-for-your-home-office/#354e308d7d12> (22 Mayıs 2019).
- Ekinci, Erdal ve Orhan Pala. “Dijital Ekonomideki Gelişmelerin Vergilendirmeye Yansımaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Cilt.39, Sayı.462, Şubat 2020, s.113-130.
- Elias, Jennifer. “Google Tells more than 100,000 North American Employees to Stay Home Amid Coronavirus Fears”, *CNBC*. 10 Mart 2020.

<https://www.cnn.com/2020/03/10/google-tells-all-north-american-employees-to-stay-home.html> (24 Mart 2020).

Emlak Kulisi. “Sürpriz İpoteklere ‘İpotek Sigortası’ Çözümü”. 25 Kasım 2008. <https://emlakkulisi.com/surpriz-ipoteklere-ipotek-sigortasi-cozumu/10320> (01 Mayıs 2019).

Erdoğan, Seyhan. “Türk İşçileri Açısından İş Hukuku’nda Esneklik”, **Çalışma Hayatında Esneklik**, içinde. İzmir: Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, Kasım 1994, s.319-336.

Erdut, Tijen. “Toplumsal Cinsiyet Bakımından Evde Çalışma”. **Çalışma ve Toplum Dergisi**. Sayı.2, 2011, s.55-81.

Erdut, Tijen. **Yeni Teknolojilerin İş İlişkileri Üzerindeki Etkisi**. İzmir: Türk Ağır Sanayii ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası (TÜHİS), 1998.

Erol, Ahmet. “Konutların İşyeri Olarak da Kullanılması Durumunda Vergi”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.246, Haziran 2013.

Eyrenci, Öner. “Türkiye’de Çalışma Sürelerinin Esnekleştirilmesi”, **Çalışma Hayatında Esneklik**, içinde. İzmir: Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, Kasım 1994, s.161-173.

E-Ticaret Sözlük. “VPN (Sanal Özel Ağ) Nedir?”, E-Ticaret, <https://www.eticaret.com/e-ticaret-sozlugu/vpn-sanal-ozel-ag-nedir/> (19 Şubat 2019).

Fil, Mehmet. “Ev Hanımlarına ve Küçük Esnafa Elektronik Ticarete Vergi Muafiyeti”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.315, Mart 2019.

Financial Times. “Transcript: Bill Gates Speaks to the FT About the Global Fight Against Coronavirus”, 9 Nisan 2020. <https://www.ft.com/content/13ddacc4-0ae4-4be1-95c5-1a32ab15956a> (20 Mart 2020).

Firma.de. “Home Office Absetzen: So Geht’s!”. 9 Nisan 2019. <https://www.firma.de/rechnungswesen/home-office-absetzen-so-gehts/> (09 Ekim 2019).

Firma.de. “What’s Tax Deductible for a Self-Employed Person in Germany?”. 30 Eylül 2019. <https://www.firma.de/en/accountancy/whats-tax-deductible-for-a-self-employed-person-in-germany/> (09 Ekim 2019).

Fishman, Stephen. “Can the Self-Employed Deduct their Home Mortgage Interest?”. 01 Mart 2019. <https://www.mileiq.com/blog/self-employed-deduct-home-mortgage-interest/> (04 Mayıs 2019).

Fishman, Stephen. “Determining Your Home’s Tax Basis”, **Nolo**. <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/determining-your-homes-tax-basis.html> (22 Mayıs 2019).

- Fishman, Stephen. "The Simplified Home Office Deduction", *NOLO*. <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/irs-creates-simplified-home-office-deduction.html> (13 Mayıs 2019).
- Fishman, Stephen. "Takes When You Sell a House Containing a Home Office", *NOLO*. <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/taxes-when-you-sell-house-containing-home-office.html> (21 Mayıs 2009).
- Freelancem. "Freelance Nedir?". <http://www.freelancem.com/bilgi/freelance-nedir/> (18 Şubat 2020).
- Frost, Shelley. "A List for Tax Deductions for the Self-Employed in Home Day Care", *Small Business – Chron*. <http://smallbusiness.chron.com/list-tax-deductions-selfemployed-home-day-care-10361.html> (20 May 2019).
- Forneris, Julia. "What Deductions Can I Claim as a Child Care Provider?", *Small Business - Chron*. <http://smallbusiness.chron.com/deductions-can-claim-child-care-provider-18639.html> (20 Mayıs 2019).
- Freelancers Union and Upwork. "Freelancing in America: 2015". 2015. https://fu-web-storage-prod.s3.amazonaws.com/content/filer_public/59/e7/59e70be1-5730-4db8-919f-1d9b5024f939/survey_2015.pdf (09 Nisan 2018).
- Frost, Shelley. "How to Become Self-Employed in Child Care", *Small Business – Chron*. <http://smallbusiness.chron.com/become-selfemployed-child-care-10399.html> (20 Mayıs 2019).
- FRTG Group. "Home Office Expenses: How Much Can Be Claimed?". 9 Ekim 2018. <https://www.frtg-group.de/en/home-office-expenses-how-much-can-be-claimed/> (04 Ekim 2019).
- Formsante. "Corona Ne Demek? Corona Virüs'ün İlk Belirtileri Neler? İşte En Net Görüntüsü". 6 Nisan 2020. <https://www.formsante.com.tr/corona-ne-demek-corona-virusun-ilk-belirtileri-neler-iste-en-net-goruntusu/> (20 Nisan 2020).
- Gan, Vicky. "What Telecommuting Looked Like in 1973", *The Atlantic*. 3 Aralık 2015. <https://www.theatlantic.com/technology/archive/2015/12/what-telecommuting-looked-like-in-1973/418473/> (21 Mart 2018).
- GAO (General Accounting Office). "Agencies' Policies and Views on Flexiplace in the Federal Government", **Federal WorkForce**. Washington: General Accounting Office, Temmuz 1997, s.38. <https://www.gao.gov/assets/230/224288.pdf> (16 Nisan 2018).
- Georgetown University Law Center. "Telecommuting: A Case Study in Public Policy Approaches", **Workplace Flexibility**. New Jersey: Georgetown University, 2010, s.16. <https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1053&context=cbh> (16 Nisan 2018).

GİB. 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliği. 12.02.1999, 23616.

GİB. 128 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. 31.01.1981.

GİB. 84 Seri No.lu Gider Vergileri Genel Tebliği. 17.04.2007 tarih ve 26496.

GİB. 6 Sıra No'lu Tebliğ. 26.08.1989 tarih ve 20264.

GİB. Katma Değer Vergisi Sirküleri/60. 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1.

GİB. VDB. 02.03.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130-95387.

GİB. İstanbul VDB. 30.05.2019 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.460570.

GİB. İstanbul VDB. 05.12.2001 tarih ve 39044742-130-236571.

GİB. İstanbul VDB. 05.12.2016 tarih ve 39044742-130-236571.

GİB. İstanbul VDB. 05.12.2016 tarih ve 39044742-130-236571.

GİB. 14.01.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5529-862/004060.

GİB. Muğla VDB. 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV29-10.

GİB. Ankara VDB. 22.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-7-302.

GİB. Ankara VDB. 02.01.2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3.

GİB. Muğla VDB. 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV29-10.

GİB. İstanbul VDB. 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-1356.

GİB. Ankara VDB. 16.03.2018 tarih ve 27575268-105[2016-313]-118092.

GİB. Mersin VDB. 08.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-GVK-720-1-13.

GİB. İstanbul VDB. 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-1377.

GİB. İzmir VDB. 14.08.2012 tarih ve 84098128-120[94-2012-6]-763.

GİB. İzmir VDB. 29.11.2010 tarih ve B.07.4.35.16.01-176300-115.

GİB. 14.01.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5529-862/004060.

GİB. Muğla VDB. 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-KDV29-10.

GİB. İstanbul VDB. 05.12.2016 tarih ve 39044742-130-236571.

GİB. Kocaeli VDB. 21.08.2013 tarih ve 93767041-130[28-2012/86]-160.

GİB. İzmir VDB. 08.04.2015 tarih ve 21152195-35-02-174.

GİB. İstanbul VDB. 29.09.2015 tarih ve 97895701-175.01[33-2015/6.1.22.756]-83330.

GİB. Ankara VDB. 19.02.2018 tarih ve 38418978-120[37-17/11]-73698.

Global Workplace Analytics. “2017 State of Telecommuting in the U.S Employee Workforce”. 2017, s.27. https://cdn.thepennyhoarder.com/wp-content/uploads/2017/06/30140000/State_Of_Telecommuting_U.S._Employee_Workforce.pdf (16 Mart 2018).

Government of Canada. “Work-space-in-the-home Expenses”, *Canada Revenue Agency*. 12 Şubat 2019. <https://www.canada.ca/en.html> (10 Ekim 2019).

Government of Canada. “Business-use-of-home Expenses”, *Canada Revenue Agency*. 12 Şubat 2019. <https://www.canada.ca/en.html> (10 Ekim 2019).

Government of Canada. “Calculating Business-use-of-home Expenses”, *Canada Revenue Agency*. 12 Şubat 2019. <https://www.canada.ca/en.html> (10 Ekim 2019).

Government of Canada. “Income Tax Folio S4-F2-C2, Business Use of Home Expenses”, *Canada Revenue Agency*. 14 Nisan 2018. <https://www.canada.ca/en.html> (11 Ekim 2019).

Gök, Onur. **Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyanı Açıklama ve Örneklerle**. 3. Baskı. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği, Şubat 2017.

Gözellik, Emel Öz. “21. Yüzyıl “Virüs Çağı” Oldu”, *Anadolu Ajansı*. 02 Şubat 2016. <https://www.aa.com.tr/tr/saglik/21-yuzyil-virus-cagi-oldu/514066> (22 Mart 2020).

GPO (Government Publishing Office). “**Treasury, Postal Service and General Government Appropriations Act**”. United States, 19 Kasım 1995, s.47. <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-104publ52/pdf/PLAW-104publ52.pdf> (05 Haziran 2018).

Graaff, Thomas de and Piet Rietveld. “Substitution Between Working at Home and Out-Of-Home: The Role of ICT and Commuting Costs”, *Science Direct*. 2007. <https://www.sciencedirect.com/> (11 Nisan 2020).

GT Reilly. “How Home Office Deduction will Change in 2018”. 23 Ocak 2018. <https://www.gtreilly.com/blog/article/how-home-office-deduction-will-change-in-2018> (26 Nisan 2019).

Güncel Türkçe Sözlük. “İşyeri”, TDK (Türk Dil Kurumu), <http://www.tdk.gov.tr> (28 Şubat 2018).

Güncel Türkçe Sözlük. “Ev”, TDK (Türk Dil Kurumu), <http://www.tdk.gov.tr> (24 Şubat 2018).

Güngör, Gürcü. “Ev Hanımlarının İnternet Satışlarında Gelir Vergisi Muafiyeti”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Cilt.38, Sayı.451, Mart 2019, s.101-107.

Türk Hukuk Lügatı. “İş Yeri”, Ankara: Türk Hukuk Kurumu, 1991.

Hamel, Gregory. “Definition of Section 179 Depreciation”, *Small Business – Chron.* <https://smallbusiness.chron.com/definition-section-179-depreciation-12055.html> (16 Mart 2020).

Hargrave, Marshall. “Listed Property”, *Investopedia*. 12 Nisan 2019. <https://www.investopedia.com/terms/l/listed-property.asp> (17 Mart 2020).

Harrison, Nicola. “Teleworking from Home”, *Ariadne*. 2001. <http://www.ariadne.ac.uk/issue/17/teleworking/> (11 Nisan 2020).

Hazine ve Maliye Bakanlığı. “Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)”. 2019, s.16. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2019_2021.pdf (08 Mart 2020).

Heater, Brian. “COVID-19 Officially Declared a Pandemic by the WHO, as Deaths Pass 4.000”. 11 Mart 2020. <https://techcrunch.com/2020/03/11/covid-19-officially-declared-a-pandemic-by-the-who-as-deaths-pass-4000/> (24 Mart 2020).

Hennig, Cherie, Allison Evans and John Everett. “Simplified Home Office Deduction: When Does It Benefit Taxpayers?”, *The Tax Adviser*. 1 Haziran 2014. https://www.thetaxadviser.com/issues/2014/jun/hennig-june2014.html#fn_5 (15 Mayıs 2019).

Herigstad, Sally. “What is New About the Home Office Deduction in 2018”, *TaxAct Blog*. 2018. <https://blog.taxact.com/whats-new-about-the-home-office-deduction-in-2018/> (25 Nisan 2019).

Hobbs, Dave and James Armstrong. "An experimental Study of Social and Psychological Aspects of Teleworking". **Facilities**. Cilt.16, Sayı.12-13, 1998, s.366-371.

Home Office. <https://investinganswers.com/financial-dictionary/businesses-corporations/home-office-5795> (13 Nisan 2019).

Howington, Jessica. “What is a Mobile Job?”, *Flexjobs*. 7 Haziran 2013. <https://www.flexjobs.com/blog/post/what-is-a-mobile-job/> (27 Nisan 2017).

Hueck, Götz. “Almanya’da Çalışma Sürelerinin Esnekleştirilmesine Yönelik Çalışmalar”, **Çalışma Hayatında Esneklik** içinde. İzmir: Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı, 1994, s.105-128.

Huws, Ursula and Podro, Sarah. “Employment of Homeworkers: Examples of Good Practice”, **Analytica Social and Economic Research Ltd. Working Paper**.

Geneva: International Labour Office, 1995
http://staging.ilo.org/public/libdoc/ilo/1995/95B09_358_engl.pdf (05 Şubat 2017).

ILO. “177 Sayılı Evde Çalışma Sözleşmesi”. 1996, Elif Alp ve Özge Alev Sönmez (çev.). “177 Sayılı Evde Çalışma Sözleşmesi”, **İş Hukuku ve İktisat Dergisi** (TÜHİS). Cilt.23, Sayı.5-6, Ağustos – Kasım 2011, s.16-27.

Inc. “Accelerated Cost Recovery System (ACRS)”.
<https://www.inc.com/encyclopedia/accelerated-cost-recovery-system-acrs.html> (15 Mart 2020).

IONAS. “How to Tax-Deduct Your Home Office”. 9 Nisan 2020.
<https://www.ionos.co.uk/startupguide/productivity/home-office-tax-deduction/> (02 Mayıs 2020).

IRC. “Title 26, § 280A. Disallowance of Certain Expenses in Connection with Business Use of Home, Rental of Vacation Homes, etc.”. 16 Ağustos 1954.
<https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf> (04 Mart 2019).

IRS. Behavioral Control. 23 Nisan 2018. <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/behavioral-control> (12 Mayıs 2018).

IRS 463. “Travel, Gift, and Car Expenses”. 2019. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p463.pdf> (23 Mayıs 2020).

IRS 534. “Depreciating Property Placed in Service Before 1987”. 2016.
<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p534.pdf> (26 Mayıs 2020).

IRS 547. “Casualties, Disasters and Thefts”. 2019. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p547.pdf> (25 Mayıs 2020).

IRS 551. “Basis of Assets”. 2018. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p551.pdf> (17 Ekim 2018).

IRS 583. “Starting a Business and Keeping Records”. Ocak 2015.
<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p583.pdf> (07 Mart 2019).

IRS 587. “Business Use of Your Home”. 2019. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p587.pdf> (23 Mayıs 2020).

IRS 946. “How to Depreciate Property”. 2019. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p946.pdf> (26 Mayıs 2020).

IRS. “26 CFR 601.105: Examination of Returns and Claims for Refund, Credit, or Abatement; Determination of Correct Tax Liability”. 2013.
<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-13-13.pdf> (30 Ocak 2019).

- IRS. Employee (Common-Law Employee). 23 Nisan 2018. <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/employee-common-law-employee> (09 Mayıs 2018).
- IRS. Employer's Supplemental Tax Guide. 2018. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p15a.pdf> (14 Mayıs 2018).
- IRS. Financial Control. 23 Nisan 2018. <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/financial-control> (13 Mayıs 2018).
- IRS. Form 4562. 2019. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f4562.pdf> (13 Mayıs 2020).
- IRS. Form 8829. 2019. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8829.pdf> (10 Mayıs 2020).
- IRS. "Home Office Deduction". 1 Mayıs 2018. <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/home-office-deduction> (04 Mart 2019).
- IRS. "Home Office Deduction Often Overlooked by Small Business Owners". 8 Mart 2019. <https://www.irs.gov/newsroom/irs-home-office-deduction-often-overlooked-by-small-business-owners> (11 Mart 2019).
- IRS. Independent Contractor or Employee. 2012. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1779.pdf> (30 Nisan 2018).
- IRS. Independent Contractor Defined. 24 Nisan 2018. <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/independent-contractor-defined> (09 Mayıs 2018).
- IRS. Independent Contractor (Self-Employed) or Employee?. 23 Nisan 2018. <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/independent-contractor-self-employed-or-employee> (13 Mayıs 2018).
- IRS. Schedule A. 2019. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040sa.pdf> (11 Mayıs 2020).
- IRS. Schedule C. 2019. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040sc.pdf> (11 Mayıs 2020).
- IRS. Schedule F. 2019. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040sf.pdf> (11 Mayıs 2020).
- IRS. Form 4797. 2019. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f4797.pdf> (12 Mayıs 2020).
- IRS. "Simplified Option for Home Office Deduction". 03 Temmuz 2018. <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/simplified-option-for-home-office-deduction> (30 Ocak 2019).
- IRS. "Topic No. 509 Business Use of Home". <https://www.irs.gov/taxtopics/tc509> (26 Eylül 2018).
- IRS. Type of Relationship. 24 Nisan 2018. <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/type-of-relationship> (13 Mayıs 2018).

- İkizler, Murat. **Türk Hukukunda Esnek Çalışma**. Ankara: Adalet Yayınevi, Mayıs 2012.
- İnciroğlu, Lütfi. **Çalışma Hayatında Esnek Çalışma Uygulamaları**. İstanbul: Legal Yayınevi, 2013.
- İTÜ (İstanbul Teknik Üniversitesi). “Salgın Hastalıkların Yayılımını Önlemek için Tatil Değil Sosyal Mesafe!”. 24 Mart 2020. <https://haberler.itu.edu.tr/haberdetay/2020/03/24/salgin-hastaliklarin-yayilimini-onlemek-i-cin-tatil-degil-sosyal-mesafe> (29 Mart 2020).
- İzmir Bölge İdare Mahkemesi (BİM). 4. Vergi Mahkemesi. 30.12.2015 tarih ve E. 2014/1627, K. 2015/1948 sayılı Kararı.
- Jon, L. “Should I be wary of the “Home Office” deduction? Don’t fear the Home Office Deduction”. 31 Mart 2019. <https://help.bookkeeping.godaddy.com/hc/en-us/articles/223826927-Should-I-be-wary-of-the-Home-Office-deduction-> (26 Nisan 2019).
- Kancı, Mehmet A. “Çağ Kapatıp Çağ Açan Tehdit COVID-19”, *Yeni Şafak Gazetesi*. 22 Mart 2020.
- Kandemir, Murat. “Evde Çalışma ve 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun Evde Hizmet Sözleşmesine İlişkin Hükümleri”. **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. Cilt.72, Sayı.2, 2014, s.143-166.
- Karakaş, İsa. “SGK Uygulamasında İşyeri”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.61, Ağustos 2008.
- Karakoyun, Funda. “Home Ofis –Evden Çalışma- Yöntemi ve Vergi Hukukundaki Düzenlemeler”. **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**. Cilt.12, Sayı.29, 2016, s.141-162.
- Karaman, Yavuz. “İmar Yönetmeliği Değiştirdi Emsal %20 Artış Gösterdi”, *Milliyet Gazetesi*. 07 Şubat 2014. <https://www.milliyet.com.tr/ekonomi/imar-yonetmeliği-degisti-emsal-20-artis-gosterdi-1833175> (21 Nisan 2020).
- Kavi, Ersin ve Orhan Koçak. “Bilgi Toplumunda Evden Çalışmanın Etik Boyutu”, **Sosyal Siyaset Konferansları**, Sayı.59, 2010, s.69-88.
- Kavak, Ahmet. “Vergi Usul Kanunu Tasarısı”. Şubat 2016. http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_VUK_TasariCalismasi.pdf (17 Mayıs 2020).
- Kenton, Will. “Home Office”, *Investopedia*. 13 Haziran 2018. <https://www.investopedia.com/terms/h/home-office.asp> (13 Nisan 2019).
- Kenton, Will. “Section 179”, *Investopedia*. 26 Şubat 2018. <https://www.investopedia.com/terms/s/section-179.asp> (16 Mart 2020).

- Keskin, Doğan. “Ev Eksenli Çalışanlar İş Kanununa Göre İşçidir”, *Bianet*. 12 Temmuz 2016. <http://bianet.org/bianet/insan-haklari/176634-ev-eksenli-calisanlar-is-kanununa-gore-iscidir> (02 Şubat 2017).
- Kılıç, Cem. “Koronavirüsle Evden Çalışma Gündemde”, *Milliyet Gazetesi*. 4 Mart 2020. <https://www.milliyet.com.tr/yazarlar/cem-kilic/koronavirusle-evden-calisma-gundemde-6157895> (29 Mart 2020).
- Kılıç, Cem. Freelance Çalışma Kayıtdışı Olmamalı”, *Milliyet Gazetesi*. 7 Ocak 2015. <https://www.milliyet.com.tr/yazarlar/cem-kilic/freelance-calisma-kayitdisi-olmamali-1995149> (06 Nisan 2020).
- Kluwer, Wolters. “Home Office Deduction can Convert Personal Expenses into Business Deductions”, *Federal Taxes*. <https://www.bizfilings.com/toolkit/research-topics/managing-your-taxes/federal-taxes/home-office-deduction-can-convert-personal-expenses-into-business-deductions> (27 Nisan 2019).
- Kluwer, Wolters. “Should I Use the Simplified Home Office Deduction?”, *Federal Taxes*. <https://www.bizfilings.com/toolkit/research-topics/managing-your-taxes/federal-taxes/should-i-use-the-simplified-home-office-deduction> (13 Mayıs 2019).
- Knobelsdorff, Kerry Elizabeth. “Telecommuting: Reality Sets in”, *The Christian Science Monitor*. 8 Haziran 1987. <https://m.csmonitor.com/1987/0608/ftelly.html> (16 Nisan 2018).
- Koçak, Kenan. “Elektronik Ortamlarda Yayın Faaliyetlerinde Çalışanların Sigortalılığı”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.213, Eylül 2010.
- Konur, Nurcan. “Evden Çalışma Nedir? Koşulları Nelerdir?”. *Özlük Hakları*. 7 Kasım 2016. <http://www.ozlukhaklari.com/evden-calisma-nedir-kosullari-nelerdir/> (10 Nisan 2017).
- Kozluklu, Fuat. “Gece Bakışı”, *TRT Haber*. 18 Mart 2020.
- Krautzel, John. “The Ups and Downs of Telecommuting for Businesses and Workers”, *Nexxt*. 8 Mart 2016. <https://www.nexxt.com/articles/the-ups-and-downs-of-telecommuting-for-businesses-18502-article.html> (07 Nisan 2018).
- Krumrie, Matt. “What is a Digital Nomad”, *Flexjobs*. 17 Ekim 2015. <https://www.flexjobs.com/blog/post/what-is-a-digital-nomad/> (27 Nisan 2017).
- Kudatgobilik, Tuğrul. “Açılış Konuşması”, **AB Yolunda Esneklik ve İstihdam Uluslararası Semineri**. Ankara: TİSK. 20 Nisan 2005, s.7-11.
- Lordoğlu, Kuvvet. **Eve İş Verme Sistemi İçinde Kadın İşgücü Üzerine Bir Alan Araştırması**. İstanbul: Friedrich Ebert Vakfı, 1990.

- Lander, Steve. "How to Determine the Adjusted Basis of a Sold Home". 17 Aralık 2018. <https://homeguides.sfgate.com/determine-adjusted-basis-sold-home-62454.html> (21 Mayıs 2019).
- Laubscher, Donna H. "New Tax Choice on Home Office Deductions". 2016. https://www.hhcpa.com/wp-content/uploads/2016/10/Article_New_Tax_Choice_on_Home_Office_Deductions_Laubscher.pdf (17 Mayıs 2019).
- Lister, Jonathan. "Tax Deductions for Day Care Remodeling", *Small Business – Chron.* <http://smallbusiness.chron.com/tax-deductions-day-care-remodeling-25121.html> (30 Nisan 2019).
- Lomas, Ulrika. "German Court Accepts Home Office Tax Deduction", *Tax-News*. 02 Ağustos 2010. https://www.taxnews.com/news/German_Court_Accepts_Home_Office_Tax_Deduction_44578.html (09 Ekim 2019).
- Ma, Adrian. "From 'Hello' To 'Can You Hear Me?': How The Coronavirus Could Change Office Culture". 25 Mart 2020. <https://www.wbur.org/bostonmix/2020/03/25/coronavirus-work-from-home-office-culture> (27 Mart 2020).
- Maliye Bakanlığı. 23.09.2002 tarih ve 2002/3 Sıra No.lu VUK İç Genelgesi.
- Maliye Bakanlığı. 27.01.1985 tarih ve 163 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği.
- Maguire, April. "Where to Meet Clients When You Work From Home". 31 Ocak 2019. <https://www.businessknowhow.com/homeoffice/clientmeetings.htm> (24 Nisan 2019).
- Metric Conversions. <http://www.metric-conversions.org/tr/alan/metre-kare-fit-kare.htm> (15 Kasım 2017).
- Meyers, Jordan. "Requirements for Opening an In-Home Day Care Center", *Small Business – Chron.* 5 Şubat 2019. <https://smallbusiness.chron.com/requirements-opening-in-home-day-care-center-4521.html> (30 Nisan 2019).
- McEuen, Melissa A. "Women, Gender, and World War II", 2016. Oxford University, Oxford Research Encyclopedia of American History. <http://americanhistory.oxfordre.com/view/10.1093/acrefore/9780199329175.001.0001/acrefore-9780199329175-e-55?print=pdf> (15 Mart 2018).
- Miller, Derek. "Freelance Çalışmak 2019'da Neden Daha da Artacak?". 21 Şubat 2019. <https://tr.godaddy.com/blog/freelance-calismak-neden-artacak/> (06 Nisan 2020).
- Miller, Claire Cain and Catherine Rampell. "Yahoo Orders Home Workers Back to the Office", *The New York Times*. 25 Şubat 2013.

<https://www.nytimes.com/2013/02/26/technology/yahoo-orders-home-workers-back-to-the-office.html?pagewanted=all&r=0> (07 Nisan 2018).

Molla, Rani. "How Coronavirus Could Force the Work-From-Home Movement", *Vox*. 26 Şubat 2020. https://www.vox.com/recode/2020/2/26/21153343/coronavirus-covid-19-work-from-home-remote-pandemic?utm_medium=website&utm_source=archdaily.com (27 Mart 2020).

Moral & Partners. "COVID-19 Salgını ve Etkileri - İş Hukuku Bağlamında Sıkça Sorulan Sorular", *Dünya Gazetesi*. 31 Mart 2020. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/covid-19-salgini-ve-etkileri-is-hukuku-baglaminda-sikca-sorulan-sorular/466389> (01 Nisan 2020).

Morrow, Michael, Timothy Rupert ve Ronald C. Zullo. "Rev. Proc. 2013-13: A New Option for the Home Office Deduction", *The Tax Adviser*. 1 Ağustos 2013. <https://www.thetaxadviser.com/issues/2013/aug/morrow-aug-2013.html> (19 Mayıs 2019).

Murphy, Bill. "A Stanford Professor Says Working From Home Makes You Happier and More Efficient. There's Just 1 Catch", *Inc.* 14 Aralık 2017. https://www.inc.com/bill-murphy-jr/people-who-work-from-home-are-happier-more-efficient-according-to-this-fascinating-study-theres-only-1-catch.html?utm_medium=website&utm_source=archdaily.com (26 Mart 2020).

Murray, Jean. "Calculate Your Home Business Space Deduction", *The Balance Small Business*. 13 Ocak 2019. <https://www.thebalancesmb.com/calculate-your-home-business-space-deduction-397589> (17 Mayıs 2019).

Murray, Jean. "How Does Listed Property Affect Business Taxes", *The Balance Small Business*. 11 Nisan 2019. <https://www.thebalancesmb.com/how-does-listed-property-affect-business-taxes-398329> (15 Mart 2020).

Murray, Jean. "Personal Property of a Business", *The Balance Small Business*. 29 Mayıs 2019. <https://www.thebalancesmb.com/personal-property-of-a-business-398407> (25 Temmuz 2019).

Murray, Jean. "Simplified Home Office Deduction Option Explained", *The Balance Small Business*. 6 Mart 2018. <https://www.thebalancesmb.com/simplified-home-office-deduction-option-explained-398580> (13 Mayıs 2019).

Murray, Jean. "What is a Section 179 Deduction", *The Balance Small Business*. 5 Ocak 2020. <https://www.thebalancesmb.com/what-is-a-section-179-deduction-397650> (15 Mart 2020).

Murray, Jean. "What is the Alternative Depreciation System?", *The Balance Small Business*. 15 Temmuz 2019. <https://www.thebalancesmb.com/what-is-the-alternative-depreciation-system-398109> (15 Mart 2020).

- Murray, Jean. "Why Business Property is Important to Your Business", *The Balance Small Business*. 11 Eylül 2018. <https://www.thebalancesmb.com/why-business-property-is-important-to-your-business-397499> (25 Temmuz 2019).
- National Association for Family Child Care (NAFCC). "Eight Key Federal Tax Issues Unique to Family Child Care Providers". **EA Journal**. 1996. <https://www.nafcc.org/EightKeyTaxIssues> (20 Mayıs 2019).
- NAFCC. "The Time-Space Percentage". <https://www.nafcc.org/Time-Space-Percentage> (20 Mayıs 2019).
- Nerdwallet. "The Home Office Tax Deduction for Small-Business Owners". 2 Mart 2020. <https://www.nerdwallet.com/blog/taxes/home-office-tax-deductions-small-business/> (23 Nisan 2020).
- Network Pazarlama. <http://mlmnetworkmarketing.org/nedir/> (05 Haziran 2018).
- Oda, Shoko and Bloomberg. "To Contain COVID-19, Japan Urges Companies to Let Employees Work From Home", *Fortune*. 2 Mart 2020. <https://fortune.com/2020/03/01/coronavirus-japan-government-remote-work/> (25 Mart 2020).
- OECD. "Are Those Who Bring Work Home Really Working Longer Hours?". 4 Ekim 2016. <https://www.oecd.org/sdd/productivity-stats/37490637.pdf> (10 Nisan 2018).
- OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version**. OECD Publishing, 21 Kasım 2017. <https://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/05/OECD-Income-and-Capital-Model-Convention-and-Commentary-2017-1.pdf> (28 Mayıs 2020).
- Omololu, Enoch. "Expenses You Can Claim For Your Home-Based Business". 19 Şubat 2019. <https://www.savvynewcanadians.com/expenses-you-can-claim-for-your-home-based-business/> (17 Ekim 2019).
- Organ, İbrahim ve Mustafa Cemil Kara. "Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**. Cilt.10, Sayı.1, 2017, s.1-12.
- Ölçer, Ferit. "Telework: 21. Yüzyılın Yeni Çalışma Biçimi". **Öneri Dergisi**. Cilt.6, Sayı.22, Haziran 2004, s.145-165.
- Öngören, Gürsel ve Memduh Aslan. "Vergi Uygulamalarında Konut ve Daire Kavramı", **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Cilt.9, Sayı.97, Mayıs 2013, s.3-24.
- Öz, Ersan ve Tekin Akdemir. "ABD Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı.168, Eylül 2002.

- Özdemir, Ender. “Gelir Vergisi ve KDV Açısından Serbest Meslek Erbabının İkametgâhının Bir Kısımını İşyeri Olarak Kullanılması”. **E-Yaklaşım Dergisi**. Sayı.230, Şubat 2012.
- Özdemir, Ergin. “Home Ofis Kredilerinde BSMV ve KKDF”. **Vergi Defteri**. 1 Ekim 2019. <http://vergidefteri.com/home-ofis-kredilerinde-bsmv-ve-kkdf/> (21 Nisan 2020).
- Özkoç, Ertuğrul. “Serbest Meslek Erbabının “Home Ofis” Olarak Kullanmak Üzere Satın Aldığı Taşınmazların Gelir Vergisi ve KDV Açısından İrdelenmesi”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.196, Nisan 2009.
- Özyolcu, Yasin. “Home-Ofis Giderleri”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.308, Ağustos 2018.
- Parker, Tim. “Start a Home-Based Daycare Service”, *Business Know-How*. 8 Mart 2019. <https://www.businessknowhow.com/businessideas/daycare.htm> (29 Nisan 2019).
- Perez, William. “Section 179 Deduction for Property, Equipment & Vehicles”, *Fit Small Business*. 12 Şubat 2019. <https://fitsmallbusiness.com/section-179-deduction/> (16 Mart 2020).
- Petersen, Lainie. "How to Prepare for Tax Time With Your Home Daycare", *Small Business – Chron*. 29 Ocak 2019. <http://smallbusiness.chron.com/prepare-tax-time-home-daycare-40538.html> (20 Mayıs 2019).
- Phillips Erb, Kelly. “For Many Taxpayers, Tax Reform Means No More Home Office Deduction”, *Forbes*. 26 Nisan 2018. <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2018/04/26/for-many-taxpayers-tax-reform-means-no-more-home-office-deduction/#1ff310f56995> (25 Nisan 2019).
- Probasco, Jim. “Tax Deductions That Went Away This Year”, *Investopedia*. 25 Nisan 2019. <https://www.investopedia.com/tax-deductions-that-are-going-away-4582165> (05 Mayıs 2019).
- PwC. “Work-life 3.0: Understanding How We’ll Work Next”. Mayıs 2016. <https://www.pwc.com/us/en/industry/entertainment-media/publications/consumer-intelligence-series/assets/pwc-consumer-intelligence-series-future-of-work-june-2016.pdf> (09 Nisan 2018).
- QuickBooks. “Home Office Deduction: Simplified Method or Regular Method?”. <https://quickbooks.intuit.com/r/professional/home-office-deduction-simplified-method-or-regular-method/> (19 Mayıs 2019).
- Quinn, Tina ve W. Terry Dancer. “Home Office Deductions”, **Journal of Accountancy**. 1 Aralık 2006. <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2006/dec/homeofficedeductions.html> (21 Mayıs 2019).

- Real-Estate-Owner. "Home Office Depreciation Deduction". <https://www.real-estate-owner.com/depreciation/home-office-depreciation/> (08 Mayıs 2019).
- Reynolds, Brie Weiler ve Adrienne Bibby. "The Complete History of Working from Home", *Flexjobs*. 30 Ocak 2017. <https://www.flexjobs.com/blog/post/complete-history-of-working-from-home/> (18 Mart 2018).
- Reynolds, Brie Weiler. "Survey: Only 7% of Workers Say They're Most Productive in the Office", *Flexjobs*. 26 Ağustos 2016. <https://www.flexjobs.com/blog/post/survey-workers-most-productive-in-the-office/> (16 Nisan 2018).
- Reynolds, Brie Weiler. "What is a Remote Job?", *Flexjobs*. 09 Ocak 2018. <https://www.flexjobs.com/blog/post/what-is-a-remote-job/> (17 Haziran 2018).
- RTE News**. "Estimated 900m People Confined to Homes Globally to Curb Virus", 21 Mart 2020. https://www.rte.ie/news/2020/0321/1124514-covid-19-us/?utm_medium=website&utm_source=archdaily.com (24 Mart 2020).
- Roustes to Finance. "Çok Düzeyli Pazarlama (MLM)". <https://tr.routestofinance.com/multilevel-marketing> (21 Mart 2018).
- Rustin, Rebecca. "Home Office Tax Deduction 2018 Canada – All You Need to Know". <https://www.mileiq.com/en-ca/blog/home-office-tax-deduction-2018-canada-all-you-need-to-know/> (17 Ekim 2019).
- Sabah Gazetesi**. "Pandemi ve Epidemide Nedir? Dünya Sağlık Örgütü'nden Corona Virüs için Pandemi Açıklaması Geldi", 17 Mart 2020. <https://www.sabah.com.tr/yasam/2020/03/17/pandemi-ve-epidemi-nedir-dunya-saglik-orgutunden-corona-virus-icin-pandemi-aciklamasi-geldi> (23 Mart 2020).
- Seviğ, İhsan Veysi ve Ahmet Bumin Doğrusöz. "Ofis Ev Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Gider Yazılır", *Referans Gazetesi*. 17 Haziran 2009. http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4440 (22 Nisan 2020).
- Sezer, Yılmaz. "Konut Olarak Edinilmekle Beraber Serbest Meslek Faaliyetinde Fiilen İşyeri Olarak Kullanılan Taşınmazlarda Gelir Vergisi ve KDV". **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.143, Mart 2013.
- SBA (Small Business Administration). "Frequently Asked Questions". Eylül 2012. https://www.sba.gov/sites/default/files/FAQ_Sept_2012.pdf (24 Nisan 2019).
- Scheller, Peter. "Tax Deduction of a Home Office". 01 Mart 2019. <https://scheller-international.com/blog-beitrag/tax-deduction-of-a-home-office.html> (30 Eylül 2019).

- Schiff, Frank W. "Working at Home Can Save Gasoline", *The Washington Post*. 2 Eylül 1979. https://www.washingtonpost.com/archive/opinions/1979/09/02/working-at-home-can-save-gasoline/ffa475c7-d1a8-476e-8411-8cb53f1f3470/?utm_term=.04ee1aeec4e (22 Mart 2018).
- Schmidt. "Part 3: Being self-employed in Germany – Which expenses are deductible?". <https://www.rechts-und-steuerberatung-schmidt.de/en/tax-news/expenses-self-employed.html> (04 Ekim 2019).
- Schreiber, Sally P. "Simplified Home-Office Deduction Safe Harbor Announced". **Journal of Accountancy**. 15 Ocak 2013. <https://www.journalofaccountancy.com/news/2013/jan/20137191.html> (15 Mayıs 2013).
- Scott, Sherrie. "Daycare Provider Tax Write-offs", *Small Business - Chron.com*. <http://smallbusiness.chron.com/daycare-provider-tax-writeoffs-21092.html> (20 Mayıs 2019).
- SGK. "Kayıtdışı İstihdam Genel Bilgi". http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/kayitdisi_istihdam/genel_bilgi (08 Mart 2020).
- Shashidhar, Ajita. "COVID 19: Working from Home, Flexi Timings can Become Commonplace", *Business Today*. 23 Mart 2020. <https://www.besnesstoday.in/current/corporate/covid-19-working-from-home-flexi-timings-can-become-commonplace/story/399015.html> (24 Mart 2020).
- Shellnutt, Kate. "Why Your Facebook Feed is Filled with Women Selling Essential Oils And Press-on Nails", *Vox*. 3 Kasım 2016. <https://www.vox.com/2016/5/12/11577466/multilevel-marketing> (21 Mart 2018).
- Sherman, Fraser. "The Tax Deduction for a Separate Structure Used for Business.", *Small Business*. <http://smallbusiness.chron.com/tax-deduction-separate-structure-used-business-69696.html> (23 Nisan 2019).
- Shpak, Scott. "Can You Have a Day Care Center in a Non-Business Zone?", *Small Business - Chron*. <http://smallbusiness.chron.com/can-day-care-center-nonbusiness-zone-78964.html> (30 Nisan 2019).
- Sivas Valiliği. Defterdarlık Gelir Müdürlüğü. 16.03.2015 tarih ve 67630374-130[2014-41]-1 sayılı Özelgesi.
- Smiles, Andi. "How Exactly Do I Claim the Home Office Deduction?", *Gusto Blog*. 1 Kasım 2019. <https://gusto.com/blog/taxes/home-office-deduction-form-8829> (11 Mayıs 2020).

- State of Delaware Telecommuting Policy. Mart 2013. <https://dhr.delaware.gov/personnel/policies/documents/telecomm-policy.pdf> (11 Nisan 2020).
- Spector, Nicole. “Why are Big Companies Calling Their Remote Workers Back to the Office?”, *Nbcnews*. 27 Temmuz 2017. <https://www.nbcnews.com/business/business-news/why-are-big-companies-calling-their-remote-workers-back-office-n787101> (23 Mart 2018).
- Sullivan, Denise. “List of Tax Deductions for an in-home Daycare Provider”, *Pocket Sense*. 17 Kasım 2018. <https://pocketsense.com/list-tax-deductions-inhome-daycare-provider-4987.html> (30 Nisan 2019).
- Sunderland, Mary. “Simplified Home Office Deduction”. <https://sunderlandtax.net/files/Simplified-Home-Office.pdf> (15 Mayıs 2019).
- Şahin, Tayfun. “Home Ofis Gider ve Amortismanın Serbest Meslek Kazancında İndirim Konusu Yapılması”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı.120, Aralık 2013.
- Şamlıoğlu, Hamza. “Yükselen Trend; Evden Çalışma”. 12 Nisan 2016. <http://www.teakolik.com/yukselen-trend-evden-calisma/> (27 Ocak 2017).
- Tapu. “Adil Piyasa Değeri Nedir? (Fair Market Value)”. <https://www.tapu.com/blog/adil-piyasa-degeri-nedir-fair-market-value> (25 Mayıs 2020).
- Tax Information Center. “All You Need to Know About the Home Office Tax Deduction”, *H&R Block*. 24 Şubat 2017. <https://www.hrblock.com/tax-center/newsroom/filing/adjustme> (23 Mayıs 2019).
- Tax Information Center. “Home Office Deduction Requirements”, *H&R Block*. <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/home-office-deduction/> (01 Ocak 2019).
- Tax Information Center. “Home Office Safe Harbor Deduction”, *H&R Block*. <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/home-office-safe-harbor/> (14 Ocak 2019).
- Tax Information Center. “Tax Depreciation – Section 179 Deduction and MACRS”, *H&R Block*. <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/tax-depreciation/> (16 Mart 2020).
- TaxAid. “Use of Home as Office”. <https://taxaid.org.uk/guides/information/a-starting-point-for-the-self-employed/self-employed/use-of-home-as-office> (27 Ekim 2019).
- Taylor, Allen. “When Should You Move Out of Your Home Office”. 5 Nisan 2017. <https://www.businessknowhow.com/homeoffice/move.htm> (24 Nisan 2019).

- T.C. Resmi Gazete. “**Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği**”. 03 Temmuz 2017, Sayı.30113. <http://www.mevzuat.gov.tr> (14 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu**”. 04 Şubat 2011, Sayı.27836. <http://www.mevzuat.gov.tr> (15 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**4857 Sayılı İş Kanunu**”. 10 Haziran 2003, Sayı.25134. <http://www.mevzuat.gov.tr> (15 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**1475 Sayılı İş Kanunu**”. 01 Eylül 1971, Sayı.13943. <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu**”. 23 Temmuz 1965, Sayı.12056. <http://www.mevzuat.gov.tr> (15 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu**”. 30 Haziran 2012, Sayı.28339. <http://www.mevzuat.gov.tr> (15 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**”. 10 Ocak 1961, Sayı.10705. <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu**”. 16 Haziran 2006, Sayı.26200. <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**”. 21 Haziran 2006, Sayı.26205. <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**”. 06 Ocak 1961, Sayı.10700. <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**”. 14 Şubat 2011, Sayı.27846. <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu**”. 08 Aralık 2001, Sayı.24607. <http://www.mevzuat.gov.tr> (16 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu**”. 02 Temmuz 1965, Sayı.12038. <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**”. 13 Haziran 1989, Sayı.20194. <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**1136 Sayılı Avukatlık Kanunu**”. 07 Nisan 1969, Sayı.13168. <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Haziran 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**”. 03 Ocak 1990, Sayı.20391. <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).

- T.C. Resmi Gazete. “**3572 Sayılı İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına Dair Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulüne Dair Kanun**”. 17 Haziran 1989, Sayı.20198. <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik**”. 10 Ağustos 2005, Sayı.25902. <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).
- T.C. Resmi Gazete. “**2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**”. 09 Kasım 1982, Sayı.17863. <http://www.mevzuat.gov.tr> (17 Mayıs 2020).
- TELEWORKSUSA. <https://www.teleworksusa.com/> (23 Mayıs 2020).
- The Law Dictionary**. “What is Permanent Improvement”, <https://thelawdictionary.org/permanent-improvement/> (09 Mayıs 2019).
- Thomson, Robert. “Travel Trends Show Power of Telecommuting”, *The Washington Post*. 20 Nisan 2016. https://www.washingtonpost.com/news/dr-gridlock/wp/2016/04/20/travel-trends-show-power-of-telecommuting/?utm_term=.2c3075d7a501 (08 Nisan 2018).
- Thompson, Derek. “The Coronavirus Is Creating a Huge, Stressful Experiment in Working From Home”, *The Atlantic*. 13 Mart 2020. <https://www.theatlantic.com/ideas/archive/2020/03/coronavirus-creating-huge-stressful-experiment-working-home/607945/> (27 Mart 2020).
- Tıǧlı, Firuzan H. “Konutun Bir Bölümünün İşyeri Olarak Kullanılması, Amortisman Ayrılması ve Satılması Hallerinde Yapılacak İşlemler”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:190, Ekim 2008.
- Tingöy, Özhan. “Telework Kavramından E-İş Kavramına Geçiş”. **İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi**. Sayı.2, Aralık 2012, s.53-71.
- TİSK. **İş Kanunu Tasarısı ve AB Uygulamaları**. Ankara: TİSK Yayınları, Yayın No.231, 2003.
- TİSK. **Çalışma Hayatında Esneklik**. Ankara: TİSK Yayınları, Yayın No.190, Kasım 1999.
- Tokol, Aysen. “Tele Çalışma Geleceğin Çalışma Şekli Olabilir mi?”. **İş, Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**. Cilt.5, Sayı.1, 2003.
- Tolu, Abdullah. “Ofis, Home Ofis ve Büroyu Konut Olarak Sat – Üste KDV İadesi Al Uygulaması Bitti mi?”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.271, Temmuz 2015.
- Topçuoğlu, Reyhan Atasü. “Kapitalizm ve Ataerkillik Enformel Alanda Nasıl Eklemlenir?, Bilinçli Saklama ve Saklayarak Değersizleştirme Mekanizmalarının Ev Esnekli Çalışmada İşleyişi”, Saniye Dedeoğlu ve Melda Yaman Öztürk (Ed.). **Kapitalizm, Ataerkillik, ve Kadın Emeği: Türkiye Örneği** içinde. İstanbul: Sosyal Araştırmalar Vakfı, 2010, s.81-133.

- Toytown Germany. “German Taxes”. https://www.toytowngermany.com/wiki/German_taxes (07 Ekim 2019).
- TrueBlaze Advisors. “Home Office Deduction: Actual Expenses or Simplified Method?”. 19 Şubat 2019. <http://www.trueblaze.com/truefun/2019/2/19/home-office-deduction-actual-expenses-or-simplified-method> (15 Mayıs 2019).
- Tuncay, Can. “Çalışma Süreleri ve İstihdam Türlerinde Esnekleştirme”, **Çalışma Hayatında Yeni Gelişmeler: Esneklik**. Ankara: Çimento Müstahsilleri İşverenleri Sendikası. 27-30 Nisan 1995, s.57-74.
- Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, Mart 2003.
- Turbotax. “Home Office Deductions for Self-Employed and Employed Taxpayers”. 24 Kasım 2018. <https://turbotax.intuit.ca/tips/home-office-deductions-for-self-employed-and-employed-taxpayers-6388> (11 Ekim 2019).
- Turbotax. “How to Compute Adjusted Basis for Home Sale”. 1 Haziran 2019. <https://ttlc.intuit.com/questions/3899527-how-to-compute-adjusted-basis-for-home-sale> (26 Mayıs 2020).
- Turbotax. “The Home Office Deduction”. 2018. <https://turbotax.intuit.com/tax-tips/small-business-taxes/the-home-office-deduction/L1RZyYxzv> (04 Şubat 2019).
- Turbotax. Support. 2017. <https://ttlc.intuit.com/community/home/misc/03/en-us> (19 Şubat 2019).
- Tureng Sözlük**. “İbs”, <https://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/lbs>. (15 Mart 2020).
- Tutar, Hasan. “Katı Olan Her “İş” Sanallaşılıyor veya İşgörenin Artan Yalnızlığı Üzerine: Kuramsal Bir Yaklaşım”. **“İş, Güç” Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**. Cilt.9, Sayı.2, 2007, s.116-141.
- Tuttle, Gary. “IRS Home Office Tax Deduction – Rules & Calculator”. <https://www.moneycrashers.com/irs-home-office-tax-deduction-rules-calculator/> (17 Mayıs 2019).
- TÜİK. “İşgücü İstatistikleri Kasım 2019”. 10 Şubat 2020, Sayı.33778. <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=33778> (08 Mart 2020).
- Türkay, İmdat. “Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerde Bulunmak/Vergi Kaçırmak Anayasal Bir Suç Mudur?”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Cilt.39, Sayı.458, Ekim 2019, s.124-136.
- Türkiye Barolar Birliği. **Avukatlar İçin Vergi İnceleme Rehberi**. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2008.

- Uğurlu, Uğur. “Konutunu İşyeri Olarak Kullananlara Vergi Sürprizi”, *Manisa’da Gündem*. 07 Ocak 2014.
- Uslu, Salim. “Açılış Konuşması”, **AB Yolunda Esneklik ve İstihdam Uluslararası Semineri**. Ankara: TİSK. 20 Nisan 2005, s.14-19.
- U.S. Department Of Labor. “American Time Use Survey – 2015 Results”, *Bureau of Labor Statistics*. 24 Haziran 2016. https://www.bls.gov/news.release/archives/atus_06242016.htm (23 Mart 2018).
- U.S. Department Of Labor. “American Time Use Survey – 2016 Results”, *Bureau of Labor Statistics*. 27 Haziran 2017. <https://www.bls.gov/news.release/pdf/atus.pdf> (23 Mart 2018).
- U.S. Census Bureau. Average Commute Times. 2011. <https://project.wnyc.org/commute-times-us/embed.html#10.00/40.1591/-86.0172> (16 Nisan 2018).
- United Kingdom. “Simplified Expenses If You’re Self-Employed”. <https://www.gov.uk/simpler-income-tax-simplified-expenses> (26 Ekim 2019).
- United Kingdom. “Expenses If You’re Self-Employed”. <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed> (23 Ekim 2019).
- United Kingdom. “Claim Tax Relief For Your Job Expenses”. <https://www.gov.uk/tax-relief-for-employees/working-at-home> (23 Ekim 2019).
- Ulusoy, Ahmet. “Virüs Salgını ve Teknoloji”, *Yeni Şafak Gazetesi*. 25 Mart 2020. <https://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetulusoy/virus-salgini-ve-teknoloji-2054644> (31 Mart 2020).
- Ülkü, Yunus Emre. “İşyeri Olarak Sanal Ofis ve Vergi Uygulamaları”. **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Cilt.15, Sayı.172, 2019, s.827-844.
- Ünlü, Ahmet. “Coronavirüs Nedeniyle Kamu Personeline Evden Çalışma Yaptırılabilir Mi?”, *Yeni Şafak Gazetesi*. 22 Mart 2020. <https://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetunlu/coronavirus-nedeniyle-kamu-personeline-evden-calisma-yaptirilabilir-mi-2054616> (31 Mart 2020).
- Ünlü, Ahmet. “Kamu Kurumlarında Esnek Çalışmayla İlgili Genel Düzenleme Yapılmalıdır”, *Yeni Şafak Gazetesi*. 29 Mart 2020. <https://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetunlu/kamu-kurumlarinda-esnek-calismayla-ilgili-genel-duzenleme-yapilmalidir-2054681> (31 Mart 2020).
- Ünlü, Ufuk. “Sermaye Şirketlerince Kredi Kullanılarak Satın Alınan Gayrimenkullerin Home-Ofis Olarak Kullanılması”. **Legal Mali Hukuk Dergisi**. Cilt.14, Sayı.163, Temmuz 2018, s.2207-2214.

- Vanderkam, Laura. "Will Half of People Be Working Remotely By 2020?". <https://www.fastcompany.com/3034286/will-half-of-people-be-working-remotely-by-2020> 08.04.2018, (05 Haziran 2018).
- Ward, Susan. "How to Calculate Home-based Business Tax Deductions in Canada", *The Balance Small Business*. 07 Ocak 2019. <https://www.thebalancesmb.com/how-to-calculate-the-home-business-tax-deduction-2947097> (17 Ekim 2019).
- Ware, Brady. "Calculating Personal Casualty Losses". 2019. <https://www.bradyware.com/calculating-personal-casualty-losses/> (06 Mayıs 2019).
- Walsh, Niall Patrick. "Is Coronavirus the Beginning of the End of Offices?", *Arch Daily*. 11 Mart 2020. <https://www.archdaily.com/935197/is-coronavirus-the-beginning-of-the-end-of-offices> (26 Mart 2020).
- Washington, Laura. "Help With Your Home Work". **Money**. Cilt.28, Sayı.2, Şubat 1999.
- Weintraub, Elizabeth. "Tax Consequences for Home Business Offices", *The Balance Small Business*. 6 Aralık 2018. <https://www.thebalance.com/tax-consequences-for-home-business-offices-1798786> (21 Mayıs 2009).
- WHO. "What is a pandemic?". 24 Şubat 2010. [https://www.who.int/csr/disease/swineflu/frequently asked questions/pandemic/en/](https://www.who.int/csr/disease/swineflu/frequently%20asked%20questions/pandemic/en/) (24 Mart 2020).
- WHO. "Novel Coronavirus (COVID-19) Situation". 21.03.2020. <https://experience.arcgis.com/experience/685d0ace521648f8a5beeeee1b9125cd> (22 Mart 2020).
- Wikipedia. "Section 179 Depreciation Deduction". https://en.wikipedia.org/wiki/Section_179_depreciation_deduction (14 Mayıs 2020).
- Wimmer, Lena. "Corona Increases Home Office in Germany: How to Introduce Home Office", *The Stackfield*. <https://www.stackfield.com/blog/corona-home-office-introduction-tips-499> (24 Mart 2020).
- Wood, W. Robert. "Lawyers Beware Home Office Deductions", *Daily Journal*. 25 Mart 2013. http://www.woodllp.com/Publications/Articles/pdf/Lawyers_Beware_Home.pdf (19 Nisan 2019).
- Workhome. "A Brief History of the Workhome". <http://www.theworkhome.com/history-workhome/> (13 Aralık 2017).
- Yargıtay HGK**. 31.03.1982, E. 1979/10-1458, K. 1982/320 sayılı kararı.

- Yargıtay 3. Ceza Dairesi.** 14.07.2010, E. 2009/18905, K. 2010/23843 sayılı kararı. <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/> (24 Şubat 2020).
- Yalçın, H. Merve. “Vergi Hukukunda “İşyeri” Kavramı ve Günümüz Koşulları Açısından Bu Kavramın Eksiklikleri (E- Yaklaşım)”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.315, Mart 2019.
- Yıldırım, Özge. “ÇVÖA’da İşyeri Kavramı ile İlgili Öngörülen Değişiklikler”. **Vergi Dünyası**. Cilt.37, Sayı.434, Ekim 2017, s.50-55.
- Yıldız, Orhan. “Pandemik Enfeksiyonlar ve Seyahat”. **Türkiye Klinikleri Enfeksiyon Hastalıkları – Özel Konular**. Cilt.10, Sayı.3, 11 Aralık 2017, s.305-312.
- Yılmaz, Akgül Gülay. **Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**. İstanbul: İSMMMÖ, 2006.
- Yılmaz, Ejder. “Genel Kanun - Özel Kanun” İlişkisi (Türk Borçlar Kanunu ve İş Kanunu Bağlamında)”. **Sicil İş Hukuku Dergisi**. Sayı:22, Haziran 2011, s.22-31.
- Zeiger, Stacy. "How Much Will It Cost to Open a Home Daycare?", *Small Business – Chron*. 09 Nisan 2019. <http://smallbusiness.chron.com/much-cost-open-home-daycare-40805.html> (20 Mayıs 2019).