

İŞ GÜVENLİĞİ UZMANLIĞININ VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF OCCUPATIONAL SAFETY SPECIALIST



Özgül AKKOÇ*

öz

Ekonomik sistemin önemli bir unsuru olan meslek hayatı, ülkemizde hatta dünyada birçok sektöre ve sektörler de iş kollarına ayrılmaktadır. Söz konusu iş kollarının bazılarında hayati riskler, mesleki kazalar ve mesleki hastalıklar her zaman ihtimal dâhilindedir. İşçi ve işverenlerin birbirlerine karşı yükümlülükleri göz önünde bulundurulduğunda meslek risklerinin minimize edilmesi için bir takım önlemler alınması gerekmektedir. Bu bağlamda ülkemizde 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ve bu kanuna paralel olarak İş Güvenliği Uzmanlığı müessesesi getirilmiştir. Birçok sektörde farklı servisleri bulunması ve günümüz meslek sorunlarının çözümü olarak revaçta olması sebebiyle iş güvenliği uzmanlığının nasıl vergilendirileceği de önem kazanmaktadır. Özel sektör veya kamu sektörü içinde kendi nam ve hesabına veya bir işverene bağlı olarak çalışan iş güvenliği uzmanlarının

ABSTRACT

The Professions, which is an important element of the economic system, is divided into many sectors and sectors are divided into branch of activities in our country an even in the world. Vital risks, occupational accidents and occupational diseases can always happen in some of the business lines. When the obligations of workers and employers to one another are taken into consideration, some measures need to be taken to minimize occupational risks. In this context, the Law on Occupational Health and Safety No. 6331 was enacted in our country and the occupational safety specialist system has been introduced in parallel with this law. As it includes different services in many sectors and being in demand in solving today's professional problems the taxation of occupational safety specialists gains importance. The taxation of occupational safety experts working on their own behalf or within the private or public sector or

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 10.02.2017 / M.K.T.: 27.02.2017

ne şekilde vergilendirileceği ise vergi kanunları, tebliğler ve özelemler ile yardımcı mevzuat kaynakları ışığında açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Mesleki Kazalar, İş Güvenliği Uzmanlığı, Vergilendirme.

under an employer is attempted to be explained in the light of the tax laws, communiqués and other relevant legislative resources.

Keywords: Occupational accidents, occupational safety specialists , taxation

1- GİRİŞ

İşçi ve işverenin birbirine karşı yükümlülüklerini yerine getirirken üstlenmiş oldukları risklerin minimize edilmesi ve iş yerinin ve çalışma ortamının daha sağlıklı ve istikrarlı işleyişi için geliştirilmiş olan iş güvenliği uzmanlığı; mühendis, mimar veya teknik elemanlar ile iş yeri hekimi ve diğer sağlık personelleri gibi mesleklerin hizmetleri bütünüdür. Kamu düzeni ve insan sağlığını önemseyen, koruyup gözetleyen bu müessese son zamanlarda oldukça yaygınlaşmış olup bazı iş yerlerinde uzman bulundurulması zorunlu hale getirilmiştir. Zorunluluğa ilişkin yürürlük tarihleri ise;

50'den fazla çalışana olan işyerleri için 01.01.2013,

50'den az çalışana olan tehlikeli ve çok tehlikeli işyerleri için 01.01.2014,

Kamu Kurumları ile 50'den az çalışana olan az tehlikeli işyerleri için 01.07.2014 olarak belirlenmiştir.

02.08.2013 tarihinde yayınlanan 6495 sayılı Kanun ile Kamu Kurumları ve 50'den az çalışana olan az tehlikeli işyerleri için 01.07.2016 tarihine ikinci bir erteleme yapıldı.¹

*"Yeni çıkan 20.08.2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi çalıştırma yükümlülükleri kamu kurumları ile 50'den az çalışana olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri için 01.07.2017 tarihine kadar ertelendi."*²

Görüldüğü üzere iş güvenliği uzmanlığının henüz yeni bir meslek kolu olması ve günümüz ihtiyaçlarına anında çözüm getiremeyecek olması nedeniyle zorunluluğun yürürlüğe girmesi noktasında birçok kez erteleme yapılmıştır. Ancak gün geçtikçe iş güvenliği uzman sayısı artmakta olup ihtiyaçlara cevap verebilecek düzeylere gelmektedir. Buna ilişkin yasal düzenlemelere ise 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununda yer verilmiş olup çalışanların ve iş yerlerinin daha sağlıklı ve önleyici şartlar dâhilinde işleri sağlanmaya çalışılmıştır.

6331 sayılı Kanun çerçevesinde;

- Risklerden korunulması,
- İSG hizmetleri,
- Gerekli kontrol ölçüm ve araştırmaların yapılması,
- Olası acil durumlar ve yangınla mücadele hakkında yapılacak çalışmalar,
- İş kazası ve meslek hastalıkları hakkındaki bildirimler,
- Sağlık gözetimi,
- Çalışanların bilgilendirilmesi ve eğitimi,

¹ ÇSGB, "İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu (6331)", <https://www.csgb.gov.tr/media/3339/isg-sunumu1.pdf>, 06.02.2017

² Ali Kemal Terzi, "İş Sağlığı ve Güvenliği Uzmanı İle İşyeri Hekimi Çalıştırma Zorunluluğu Kalktı mı?", Yaklaşım Dergisi, Ekim 2016, Sayı 286

- Gerektiği takdirde İSG Kurulu oluşturulması ve koordinasyonun sağlanması gibi konularda bağlayıcı hükümler olmakla birlikte çalışanların, hayati bir tehlike söz konusu olması halinde çalışmaktan kaçınma haklarının bulunması gibi hükümler yer almaktadır. Kanun, her ne kadar cezai hükümler içerse de, temelde önleyici yaklaşımı esas alan bir yapıya sahiptir.³

Söz konusu hedeflerin yerine getirilebilmesi için iş güvenliği uzmanları uygulama noktasında kilit rol oynamaktadır. Yetki, sorumlulukları ve görevleri yönetmelikle belirlenen iş güvenliği uzmanları tehlike sınıflarına göre sınıflandırılarak kendi nam ve hesabına yahut bir işverene bağlı olarak çalışabilmektedirler. (İş güvenliği uzmanlarından; (C) sınıfı belgeye sahip olanlar az tehlikeli sınıfta, (B) sınıfı belgeye sahip olanlar az tehlikeli ve tehlikeli sınıflarda, (A) sınıfı belgeye sahip olanlar ise bütün tehlike sınıflarında yer alan işyerlerinde çalışabilirler.)⁴ Uzmanların mesleği icra ederken elde ettikleri kazançların verginin konusuna gireceği aşikârdır. Burada önemli olan husus ise gelirin unsurunun ne olduğu noktasında karışımıza çıkmaktadır. İş Güvenliği uzmanları kendi nam ve hesabına bu mesleği icra edebildikleri gibi bir işverene bağlı olarak da çalışabilmektedirler. Bu iki durumda ise gelirin unsurunun ücret veya serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Ancak ücret ve serbest meslek kazancı ayırımı yapmak kimi zaman güçleşmektedir. Gelirin ücret olarak değerlendirilmesinin en önemli ölçütü bir iş yerine ve işverene bağlılıktır. Oysa serbest meslek kazancında kendi nam ve hesabına sürekli bir faaliyet söz konusudur. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ücret ve serbest meslek kazancına ilişkin açıklamalar ile bu ayırım daha detaylı olarak açıklanacaktır.

2- 6331 SAYILI İŞ SAĞLIĞI ve GÜVENLİĞİ KANUNUNA GÖRE İŞ GÜVENLİĞİ UZMANLIĞI

2.1- Tanımlar

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun 1'inci maddesinde kanunun amacının; "işyerlerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması ve mevcut sağlık ve güvenlik şartlarının iyileştirilmesi için işveren ve çalışanların görev, yetki, sorumluluk, hak ve yükümlülüklerini düzenlemek" olduğu açıklanmıştır. İlgili madde işçi ve işverenlerin sağlık ve güvenliğini esas almakla birlikte iş yerinin daha güvenilir ve istikrarlı olmasının da zeminini hazırlamaktadır. Ancak akla söz konusu hizmetin kim ya da kimler tarafından verileceği gelmektedir. Bu sorunun yanıtını ise aynı Kanun'un 3'üncü maddesinde bulmak mümkündür. Buna göre; "İş Güvenliği Uzmanı: Usul ve esasları yönetmelikle belirlenen, iş sağlığı ve güvenliği alanında görev yapmak üzere Bakanlıkça yetkilendirilmiş, iş güvenliği uzmanlığı belgesine sahip, Bakanlık ve ilgili kuruluşlarında çalışma hayatını denetleyen müfettişler ile mühendislik veya mimarlık eğitimi veren fakültelerin mezunları ile teknik *elemanı*". şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca yine aynı kanunun 6'ncı maddesinde çalışanları arasında belirlenen niteliklere sahip personel bulunmaması hâlinde, bu hizmetin tamamının veya bir kısmının "ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden" hizmet olarak yerine getirilebileceği belirtilmiştir.

Ülkemizde ve dünyadaki iş kazaları ve meslek hastalıkları dikkate alındığında 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun ve söz konusu kanunla iş güvenlik uzmanlarının önemi daha da artmaktadır.

³ Aktaran Mustafa TÜLÜ, "İş Sağlığı Ve Güvenliği Hizmetlerinde İsg Profesyonellerinin Algı Ve Beklentileri", İş Sağlığı ve Güvenliği Uzmanlık Tezi/Araştırma, T.C. Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Sağlığı Ve Güvenliği Genel Müdürlüğü, Ankara, 2014, s.10

⁴ 29.12.2012 Resmî Gazete Tarihli ve 28512 Sayılı İş Güvenliği Uzmanlarının Görev, Yetki, Sorumluluk Ve Eğitimleri Hakkında Yönetmelik

Zira "ILO kayıtlarına göre dünyada her yıl 250 milyon iş kazası ile karşılaşmakta, 160 milyon kişi meslek hastalığına tutulmakta ve bunun sonucu olarak da her yıl toplam 1,2 milyon kadın ve erkek işçi yaşamını yitirmektedir."⁵ Ülkemizde de mevcut olan sorunun çözümü noktasında getirilen iş sağlığı ve güvenliği uzmanlık müessesesi çok yeni olmakla birlikte mesleğe olan talep gün geçtikçe artmaktadır. Bu bağlamda sosyal amacı dışında gelir sağlama hedefine sahip olan uzmanlık mesleğinin hangi gelir unsuru kapsamında ve ne şekilde vergilendirileceği önem kazanmaktadır.

3- İŞ GÜVENLİĞİ UZMANLIĞININ VERGİLENDİRİLMESİ

3.1- Gelirin Unsuru

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2'inci maddesinde gelirin unsurları;

"1. Ticarî kazançlar,

2. Ziraî kazançlar,

3. Ücretler,

4. Serbest meslek kazançları,

5. Gayrimenkul sermaye iratları,

6. Menkul sermaye iratları,

7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır." şeklinde açıklanmıştır.

İş güvenliği uzmanlarının elde ettikleri kazancın vergilendirilmesinde esas alınacak olan unsur mükellefin ödevleri bakımından önem taşımaktadır. Söz konusu meslek mensupları bir işverene bağlı olarak çalışabildikleri gibi kendi nam ve hesabına da çalışabildiklerinden gelir unsurunun ayırımı ücret ya da serbest meslek kazancı noktasında değerlendirmek gerekir.

"Ücret-serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira serbest meslek faaliyetinin bir iş sözleşmesi (hizmet akdi) kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır. Gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin gerektirdiği koşullarda doğabilecektir."⁶

3.2- İş Güvenliği Uzmanlığının Ücret Olarak Vergilendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücret; "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde

⁵ Aktaran Erdal Timuçin BIYIKCI, "İş Sağlığı Ve Güvenliğinin Sağlanmasında İş Güvenliği Uzmanlığı", Yüksek Lisans Tezi, Bursa, Uludağ Üniversitesi, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri, 2010, s.29

⁶ Aktaran Ayşe Yiğit ŞAKAR, "İş Güvenliği Uzmanlarının Vergilendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2014, <http://earsiv.arel.edu.tr/jspui/bitstream/1/898/2/898.pdf>, 7 Şubat 2017, Sayı 263

tain edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” şeklinde tanımlanmıştır. Bununla birlikte ücret kapsamında değerlendirilme yapılırken aynı Kanun’un 63’üncü maddesi “işveren tarafından verilen ücretten yapılabilecek indirimlerin”, 94’üncü maddesi “ücret ödemelerinden işverence yapılacak tevkifatın”, 103 ve 104’üncü maddesi de “verginin hesaplanması ile hesaplamada dikkate alınacak oran ve tarifelerin” dikkate alınması gerekir. Bu bağlamda ücret tanımının yapıldığı madde hükmünden de anlaşılacağı üzere iş güvenliği uzmanlarının gelir unsurunun ücret olarak kabul edilmesi için bir işyerine ve işverene bağlılık ile hizmet karşılığında sağlamış olduğu menfaatler bütünü önemli bir kriterdir.

221 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ücret ve serbest meslek kazancının ayırımına ilişkin önemli detaylar açıklanmış olup buna göre ilgili tebliğde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşılmaktadır. Bu durumda yukarıda da belirtildiği gibi esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.”

İlgili Tebliğ’de yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere iş güvenliği uzmanlığının kendisine ait olmayan bir iş yerine ve aralarında hiyerarşik bir ilişki bulunan işverene bağlı olarak icra edilmesi halinde elde edilen gelir ücret kapsamında değerlendirilecektir. Bununla birlikte uzmanların ücretlerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 94’üncü maddesi uyarınca işverence tevkifat yapılacak olup yine işveren tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.⁸ Ayrıca vergilendirmeye ilgili hesaplamalar yapılırken 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103’üncü maddesindeki tarifeler ile 104’üncü maddesindeki hesaplamalara ilişkin yöntemler dikkate alınmalıdır. Buna göre;

“Gelir vergisinin nasıl hesaplanacağı söz konusu Kanunun 104’üncü maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre öncelikle vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31. maddedeki engellilik indirimi düşüldükten sonra 103. maddedeki nispetler uygulanmalıdır. Daha sonra ücretin aylık vergilendirilmesinde yıllık vergi 12’ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30’a bölünmek suretiyle hesaplanır.”

3.3- İş Güvenliği Uzmanlığının Serbest Meslek Kazancı Olarak Değerlendirilmesi

Bir önceki bölümde ücret ve serbest meslek kazancının ayırımında ücret açısından değerlendirilme kriterleri detaylı olarak açıklanmıştır. Serbest meslek kazancını ücretten ayıran kriterler için de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65’inci maddesi ile yine 221 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinden yararlanmak yerinde olacaktır. Adı geçen Kanun’un 65’inci maddesinde serbest meslek kazancının tanımı; *“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”* şeklinde açıklanmıştır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere serbest meslek

⁷ 221 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ, (221 Seri No’lu GVGT), 1999

⁸ 193 Sayılı GVK 94/1; Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılır.

⁹ Recep Güner, “İş Güvenliği Uzmanlarının Gelir Vergisi Nasıl Hesaplanır?”, <http://www.recepguner.com/uzman-vergi/>, 8 Şubat 2017

kazancında öne çıkan detay faaliyetin işverene bağlı olmaksızın sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmasıdır. Serbest meslek kazancının ücretten ayrımına ilişkin olarak yine 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; *“gerek ücret gerek serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.”*¹⁰ şeklinde açıklanmıştır.

Her ne kadar serbest meslek tarifinin yapıldığı madde hükmünde faaliyetin devamlılık unsuruna değinilmemiş olsa da ilgili tebliğde buna ilişkin açıklama yapılarak serbest meslek faaliyetinin devamlılık unsuruyla arızı olarak yapılan serbest meslek kazancından ayrıldığı açıklamalarına yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde; *“Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.”* hükmünden sonra ilgili maddenin 2'nci bendinde; *“Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç)”*¹¹tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Görüldüğü üzere iş güvenliği uzmanlarının serbest meslek erbabı olarak faaliyet göstermesi halinde, mükellefe yapılan ödemelerden (ödeme yapan kişilerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 94'üncü maddesinde tevkifat yapmaya mecbur olanlar arasında sayılması halinde) tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte iş güvenliği uzmanı olarak faaliyette bulunan kişilerin Gelir İdaresi Başkanlığından vergilendirilmeye ilişkin görüş taleplerinin olduğu görülmüş olup ilgili özelgelere aşağıda detaylı olarak yer verilmiştir.

İş güvenliği uzmanlığı sertifikasına sahip olduğunu ve bir işyerine bağlı olmaksızın, işyerlerinde iş güvenliği danışmanlığı ve eğitimini gerçekleştirmek, risk değerlendirilmesi faaliyetlerini yürütmek, şirket risk haritasını çıkarmak vb. konularda iş güvenliği uzmanı olarak faaliyet göstereceğini, bunun yanında haşere ilaçlama hizmetinde de bulunmak istediğini belirtilerek, bu faaliyetleri nedeniyle tutulacak defter ve belgeler konusunda Antalya Vergi Dairesi Başkanlığından görüş talep eden mükellefe;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesindeki serbest meslek kazancının tarifi yapılarak 66'ncı maddesindeki serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının serbest meslek erbabı vasfını değiştirmeyeceği hükmü açıklanmıştır. Bununla birlikte aynı Kanun'un 85'inci maddesi; *“Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler.”* Belirtilmiştir. Sonuç olarak ise “iş güvenliği uzmanlığı

¹⁰ (221 Seri No'lu GVGT), 1999

¹¹ 193 Sayılı GVK 94/2-a; 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 17. Yürürlük; 3.2.2009)

193 Sayılı GVK 94/2-b; Diğerlerinden, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %20. Yürürlük; 3.2.2009)

faaliyetinin (işgüvenliği danışmanlığı, eğitimi vb.) bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde, bu faaliyetten elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek olup, söz konusu faaliyet dolayısıyla mükellefe yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişilerce yapılması durumunda ise, bu ödemeler üzerinden aynı fıkranın (2/b) bendi uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği.” açıklanmıştır. Ayrıca “haşere ilaçlama faaliyetinden elde edilen kazanç ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecek olup, hem serbest meslek faaliyeti hem de ticari faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazançların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanmak suretiyle beyan edilmesi gerektiği tabiidir.” denilmiştir.¹²

Başka bir özelgede ise mükellef; “iş sağlığı ve güvenliği hizmetleri adı altında serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunduğunu, bünyesinde sigortalı işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı çalıştırmak suretiyle hizmet vermeyi düşündüğünü, verilen bu hizmetler karşılığında belge olarak serbest meslek makbuzu düzenlemek istediğini belirtilerek, konu hakkında Uşak Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğünden görüş talebinde bulunmuştur.

(İlgili idare yukarıda Antalya Vergi Dairesince açıklanan özelgeye paralel olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancına ilişkin maddelerine ek olarak, 37’nci maddesine; “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” yer vermiştir. Bununla birlikte ticari kazancın belirgin özelliklerine değinerek “Ticari faaliyet, bir türlü emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin “ticari faaliyet” olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin “ticari faaliyet” sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.” açıklamalarında bulunmuştur. Sonuç olarak ise; “bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde, iş güvenliği uzmanlığı faaliyettinden elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek olup, bu faaliyetten dolayı tarafınıza yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişilerce yapılması durumunda, bu ödemeler üzerinden aynı fıkranın (2/b) bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, iş güvenliği uzmanı olarak faaliyet gösterdiğiniz işyeriniz bünyesinde sigortalı olarak çalıştırmak istediğiniz işyeri hekimleri ve iş güvenliği uzmanları tarafından verilen hizmetlerden dolayı elde edilecek kazanç, şahsi mesleki faaliyet boyutlarını aşmış, ticari bir organizasyona dönüşmesi nedeniyle, elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.¹³

Bunun haricinde Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının da iş güvenliği uzmanlığının ücret ve serbest meslek kazancı olması halinin değerlendirildiği özelgesi bulunmaktadır. İlgili özelge diğer başkanlıklar tarafından verilen özelgelere paralel olmakla birlikte ayrıca iş güvenliği uzmanlığının ücret olarak değerlendirilmesi halinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104’üncü maddelerin vergilemede esas alınacağı belirtilmiştir.¹⁴

¹² Antalya VDB, 17.02.2016 Tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-120[65.GVK.ÖZ.2014.81]-59 Sayılı Özelgesi

¹³ Uşak Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 19.03.2015 Tarih ve 52796708-120-2 Sayılı Özelgesi

¹⁴ Gaziantep VDB, 10.04.2014 Tarih ve 16700543-120-7 Sayılı Özelgesi

4- SONUÇ

Sonuç olarak ülkemizde henüz yeni bir meslek olma özelliği taşımakla birlikte meslek kazaları, hastalıkları ve riskleri konusunda işçi ve işverenler üzerinde hem denetleyici, hem yol haritası çizen hem de riskleri minimize eden bir rol üstlenen iş güvenliği uzmanlarının toplumsal düzen ve insan sağlığı üzerindeki etkisi oldukça büyüktür. Sosyal ve mesleki hedefi dışında gelir sağlama amacına yönelik olarak da çalışan uzmanların söz konusu kazançlarının vergilendirileceği de açıktır.

İş güvenliği uzmanları kendi nam ve hesabına çalışabildikleri gibi bir işverene bağlı olarak da çalışabilmektedirler. Bu özelliğiyle farklı gelir unsurları kapsamında değerlendirilen gelirin etki alanı ise mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme KDV ve geçici vergi yükümlülüğü noktasında ortaya çıkmaktadır. Şayet bir işverene bağlı olarak çalışan uzmanın gelir unsuru ücret olacağından mükellefin bahsi geçen ödevleri yerine getirme zorunluluğu bulunmamaktadır. Vergilendirilmeye ilişkin bir takım ödevlerde işverence yerine getirileceğinden ücretten işverence yapılacak tevkifat sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Ancak kendi nam ve hesabına çalışan iş güvenliği uzmanları serbest meslek erbabı olarak kabul edileceğinden söz konusu ödevleri yerine getirmekle de mükelleftir. Ayrıca iş güvenliği uzmanının serbest meslek erbabı olması halinde mükellefe yapılan ödemelerden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılacağı da (ödemeyi yapan kişilerin 94'üncü maddede tevkifat yapmaya mecbur olanlar arasında sayılması halinde) açıktır.

KAYNAKÇA

- 10.04.2014 Tarih ve 16700543-120-7 Sayılı Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.
- 17.02.2016 Tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-120[65.GVK.ÖZ.2014.81]-59 Sayılı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.
- 19.03.2015 Tarih ve 52796708-120-2 Sayılı Uşak Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü Özelgesi.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ.
- 29.12.2012 Resmi Gazete Tarihli ve 28512 Resmi Gazete Sayılı İş Güvenliği Uzmanlarının Görev, Yetki, Sorumluluk Ve Eğitimleri Hakkında Yönetmelik.
- 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu.
- BIYIKCI, E. T. (2010). "İş Sağlığı Ve Güvenliğinin Sağlanmasında İş Güvenliği Uzmanlığı", Yüksek Lisans Tezi, Bursa, Uludağ Üniversitesi, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri.
- ÇSGB. "İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu (6331)", <https://www.csgb.gov.tr/media/3339/isg-sunumu1.pdf>, Erişim Tarihi: 06 Şubat 2017.
- GÜNER, R. "İş Güvenliği Uzmanlarının Gelir Vergisi Nasıl Hesaplanır?", <http://www.recepguner.com/uzman-vergi/>, Erişim Tarihi: 8 Şubat 2017.
- TERZİ, A. K. (2016). "İş Sağlığı ve Güvenliği Uzmanı İle İşyeri Hekimi Çalıştırma Zorunluluğu Kalktı mı?", Yaklaşım Dergisi, Ekim 2016, Sayı 286.
- TÜLÜ M. (2014). "İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetlerinde İsg Profesyonellerinin Algı Ve Beklentileri", İş Sağlığı ve Güvenliği Uzmanlık Tezi/Araştırma, T.C. Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Sağlığı Ve Güvenliği Genel Müdürlüğü, Ankara.
- YİÇİT ŞAKAR A. (2014). "İş Güvenliği Uzmanlarının Vergilendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2014, <http://earsiv.arel.edu.tr/jspui/bitstream/1/898/2/898.pdf>, Sayı 263, Erişim Tarihi:7 Şubat 2017.