

# İŞ GÜVENLİĞİ UZMANLARININ KAZANÇLARININ VERGİ KANUNLARI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

APPRAISAL OF INCOME OF OCCUPATIONAL  
SAFETY EXPERTS FROM TAXATION POINT OF VIEW



Merve Hayriye KILIÇ\*

## ÖZ

İş sağlığı ve güvenliği konusu, günümüz çalışma hayatı ve çalışma hukukunun önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. İş sağlığı ve iş güvenliği önlemlerinin alınarak uygulanması, iş kazaları ve meslek hastalıklarının azaltılması işçiler, işverenler ve nihayet sosyal güvenlik sistemleri için önemli sonuçlar ortaya koyar. Dolayısı ile, ilgili sorunların çözümünde iş mevzuatı ile ilgili çeşitli reformlar yapılmış ve bunun sonucunda “İş Güvenliği Uzmanlığı” adı altında yeni bir meslek grubu doğmuştur. Günümüzde birçok kişi bu mesleği iş mevzuatı ile ilgili kanunlar ve yönetmelikler doğrultusunda ifa etmekte ve karşılığında kazanç elde etmektedirler. Elde edilen kazançların doğru ve adil bir biçimde vergilendirilmesi ise vergi mevzuatının konusuna girmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İş Güvenliği, Vergi Hukuku, İSG Uzmanlığı, Serbest Meslek Kazancı, İş Hukuku.

## ABSTRACT

Occupational health and safety constitutes an important dimension of daily working life and labour law. The implementation of occupational health and safety measures and decreasing occupational accidents and diseases prompt significant results for social security systems. Therefore, in order to solve such problems various reforms have been carried out, and as a result, a new profession named “occupational safety expertise” has been formed. Today, many carry out this profession in accordance with the labour legislation and related laws and directives, in return, deriving an income. The right and fair taxation of such income, on the other hand, falls within the sphere of tax legislation.

**Keywords:** Occupational safety, tax law, ISG expertise, labour law

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

<sup>1</sup> Adem Korkmaz, Hüseyin Avsallı, “Çalışma Hayatında Yeni Bir Dönem:6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Yasası” SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, Ağustos 2012, Sayı:26, ss.153-167.

M.G.T.: 04.08.2017 / M.K.T.: 16.10.2017

## 1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde yer alan hükme göre “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” Bu maksadı gerçekleştirebilmek için ise öncelikle “verginin konusu” na giren unsurların, daha sonra da bu unsurların hangi sınıfa tabi olduğunun doğru ve tam bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Mükellefler tarafından yapılmakta olan faaliyetler farklı durumlarda farklı gelir unsurlarının kapsamına girebilmektedir. Makalenin amacı, mükellefler tarafından tereddüt edilen hususların incelenmesi ve elde edilen kazancın türü bakımından hesaplanacak/ödenecek verginin ve mükellefiyete ilişkin ödevlerin doğru bir şekilde tespit edilmesi konusunda açıklayıcı olmaktadır.

## 2- İŞ GÜVENLİĞİ UZMANLIĞI FAALİYETİ VE İŞ MEVZUATINDAKİ YERİ

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun<sup>2</sup> 3. maddesinde iş güvenliği uzmanlığının tanımı şu şekilde yapılmıştır, “*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*” aynı Kanun’un 6.maddesinde ise “*Çalışanları arasından iş güvenliği uzmanı, işyeri hekimi ve on ve daha fazla çalışanı olan çok tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde diğer sağlık personeli görevlendirir. Çalışanları arasında belirlenen niteliklere sahip personel bulunmaması hâlinde, bu hizmetin tamamını veya bir kısmını ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet olarak yerine getirebilir. Ancak belirlenen niteliklere ve gerekli belgeye sahip olması hâlinde, tehlike sınıfı ve çalışan sayısı dikkate alınarak, bu hizmetin yerine getirilmesini kendisi üstlenebilir. Belirlenen niteliklere ve gerekli belgeye sahip olmayan ancak 50’den az çalışanı bulunan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyeri işverenleri veya işveren vekili tarafından Bakanlıkça ilan edilen eğitimleri tamamlamak şartıyla işe giriş ve periyodik muayeneler ve tetkikler hariç iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini yürütebilirler*” hükmü bulunmaktadır.

Uygulamada, iş güvenliği uzmanları hem bir iş yerine bağlı olarak hem de kendi şahıslarına çalışabilmektedirler. Elde ettikleri kazancın vergilendirilmesi ve mükellefiyete ilişkin diğer vergisel yükümlülüklerin tespiti bakımından ise elde edilen kazancın niteliği son derece önemlidir.

İş güvenliği uzmanları, hizmet verdikleri firmalarda 4/a sigortalı olarak hizmet vermekte, iş güvenliği uzmanlığının yeni bir meslek olması sebebiyle herhangi bir meslek odası da bulunmadığından meslek kuruluşuna kayıtları bulunmamaktadır. İşleri gereği firmalara her ay standart olarak ve bazı firmalara da bir kereye mahsus iş güvenliği hizmeti verdikleri, yaptıkları işin Gelir Vergisi Kanunu’nun 65. maddesine göre serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, serbest meslek faaliyeti ise aynı Kanun’un 94. maddesine göre kesintiye tabi serbest meslek makbuzu düzenlenip düzenlenmeyeceği, KDV kanununa göre tevkifat kapsamında olup olmadığı hususunda tereddütler doğmakta ve bu konuda Maliye Bakanlığı’ndan bu hizmeti sunanlar veya hizmet satın alanlar tarafından özelle talep edilmektedir.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 30.06.2012 Sayısı: 28339

<sup>3</sup> GİB Gaziantep Vergi Dairesi Bşk. Tarafından verilen 10.04.2014 tarih ve 16700543-120-7 sayılı özelle

### **3- İŞ GÜVENLİĞİ UZMANLARININ KAZANÇLARININ VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU**

#### **3.1- Gelir Vergisi Açısından Elde Edilen Kazancın Niteliği**

İş güvenliği uzmanlığı faaliyetinden elde edilen kazancın gelir vergisi açısından vergilendirilebilmesi için kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun<sup>4</sup> 1. maddesinde yer alan verginin mevzuuna girmesi ve 2. maddesinde yer alan gelir unsurlarından herhangi birisinin kapsamında olması gerekmektedir.

İş güvenliği uzmanlığından elde edilen kazançların “ücret veya serbest meslek” olup olmadığına dair pratikte bazı sorunlarla karşılaşmakta, bu hususta idare tarafından verilen özeldeler incelenildiğinde ise, kazancın kapsamı temelde faaliyetin bir işverene tabi yapıp yapılmadığına göre ayırt edilmektedir.

#### **3.1.1- Elde Edilen Kazancın Ücret Kapsamında Vergilendirilmesi**

Gelir vergisi Kanunu'nun 61. maddesince “ücret” in tarifi şu şekilde yapılmıştır, “*Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.*” İlgili hükümden de anlaşılacağı üzere, hizmet bir işverene tabi ve onun talimatları doğrultusunda yapılıyor ise “ücret” kapsamında vergilendirilecektir.

Gelir vergisi Kanunu'nun “Toplama yapılmayan haller” başlıklı 86/1-b maddesinde yer alan hükme göre tam mükellefiyette “*Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)*” bu ücret kazancı için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Dolayısı ile alınan ücret tek işveren tarafından ödenmekte ise mükellef tarafından herhangi bir beyanname verilmeyecek, diğer gelirleri için beyanname veriyor olsa dahi bu geliri beyannamesine dahil etmeyecektir. Bu durumda GVK 94. maddesinde yer alan hükme göre “*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, ziraî 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. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre..*” hizmet sunumunun maddede belirtilen kişi ve kurumlara yapılıyor olması halinde tevkifat usulü ile vergilendirilecek ve ödenen bu vergi nihai olacaktır.

<sup>4</sup> 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961 Sayısı: 10700

Birden fazla işverenden ücret alınması ve alınan ücretlerin toplamının GVK/103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde ise, elde edilen ücret gelirin tamamı (Eğer GVK/85. madde kapsamında yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken başkaca gelirler mevcut ise, bunlarla birlikte) beyannameye dahil edilerek vergilendirilecek ve yine GVK/121. maddesinde yer alan "Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsubedilir." hükmü gereğince tevkifat sureti ile ödemiş oldukları vergiyi ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup edebileceklerdir.

Diğer taraftan, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun "İşyeri hekimleri ve iş güvenliği uzmanları" başlıklı 8'inci maddesinin yedi numaralı bendinde "Kamu kurum ve kuruluşlarında ilgili mevzuata göre çalıştırılan işyeri hekimi veya iş güvenliği uzmanı olma niteliğini haiz personel, gerekli belgeye sahip olmaları şartıyla asli görevlerinin yanında, belirlenen çalışma süresine riayet ederek çalışmakta oldukları kurumda veya ilgili personelin muvafakati ve üst yöneticinin onayı ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında görevlendirilebilir. Bu şekilde görevlendirilecek personele, görev yaptığı her saat için (200) gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı tutarında ilave ödeme, hizmet alan kurum tarafından yapılır. Bu ödemeden damga vergisi hariç herhangi bir kesinti yapılmaz. Bu durumdaki görevlendirmeye ilişkin ilave ödemelerde, günlük mesai saatlerine bağlı kalmak kaydıyla, aylık toplam seksen saatten fazla olan görevlendirmeler dikkate alınmaz." hükmüne yer verilerek, kurum personelinin aynı zamandan işyeri hekimi veya iş güvenliği uzmanı olarak çalışması durumunda, ilave ücret ödenmesi öngörülmüş ve bu ödemeler üzerinden damga vergisi hariç herhangi bir kesinti yapılmayacağına yönelik düzenleme yapılmıştır.<sup>5</sup>

### 3.1.2- Elde Edilen Kazancın Serbest Meslek Kazancı Kapsamında Vergilendirilmesi

Gelir vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde serbest meslek kazancının tanımı şu şekilde yapılmıştır, "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 olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Devamlı olması, unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Bu unsurlar, bir taraftan serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, öte yandan serbest meslek kazancı ile ücret ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir. Ayrıca, faaliyetin devamlı olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, arzi olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır.

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.

<sup>5</sup> GIB tarafından verilmiş olan 16.02.2017 tarih ve B.07.4.DEF.0.18.10.00-120-9 sayılı özelge

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşmaktadır. 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 işverinde 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.<sup>6</sup>

GVK'nın "Gelirin toplanması ve beyan" başlıklı 85. maddesine göre, "*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.*"

Ancak; yıllık beyannameye dahil edilecek serbest meslek kazançları bakımından kazancın sürekli – arızı olup olmadığı hususu önem teşkil etmektedir. Buna göre, bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde (sürekli olarak) iş güvenliği uzmanlığı faaliyetinden elde edilecek kazançlar serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek olup, buna ilişkin serbest meslek kazanç mükellefiyeti tesis ettirilerek elde edilen kazancın yıllık beyannameyle bildirilmesi gerekir. Ayrıca, bu faaliyetten dolayı 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 yapılacağı tabiidir.<sup>7</sup> Yapılan tevkifatlar ise GVK/121. maddesinde yer alan hususlara göre hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

Faaliyetin arızı serbest meslek kazancı kapsamında gerçekleştirilmesi halinde ise, GVK/82. maddesinin 4. fıkrasına göre "arızı serbest meslek kazancı" olarak değerlendirilecek, elde edilen hasılattan yapılan masraflar düşüldükten sonra kalan kazancın 24.000 TL'si<sup>8</sup> istisna tutar olarak beyan edilmeyecek<sup>9</sup>, aşan kısmı ise beyannameye dahil edilecektir. Vergilerin mahsubu ile ilgili olarak GVK/121. maddede yer alan "*Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan..*" hükmü gereğince kazancın istisna edilen kısmına isabet eden tevkifat tutarı hariç olmak üzere, istisna haddini aşan ve dolayısı ile yıllık beyannameye dahil edilen kısma isabet eden tevkifat tutarını<sup>10</sup> ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup etme imkanları bulunmaktadır.

### **3.2- Vergi Usul Kanunu Açısından Mükellefiyete İlişkin Ödevlerin Tespiti**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun<sup>11</sup> 172'nci maddesinde; serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiş, 210 uncu maddesinde de serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmış, 236'nci maddesinde ise "*Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteride bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.*" hükmü bulunmaktadır.

<sup>6</sup> 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 19.02.1999 Sayısı: 23616

<sup>7</sup> GİB tarafından verilmiş olan 16.02.2017 tarih ve B.07.4.DEF.0.18.10.00-120-9 sayılı özelge

<sup>8</sup> 296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 yılı için geçerli olan istisna tutarı.

<sup>9</sup> GVK/86-1a maddesine göre kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı yıllık beyannameye dahil edilmemektedir.

<sup>10</sup> İstisnaya isabet eden tevkifat tutarı [(İstisna Tutarı/Toplam Hasılat) x Toplam Tevkifat] formülüne göre hesaplanacaktır.

<sup>11</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 10.01.1961 Sayısı: 10705

Bütün bu hüküm ve açıklamalar dikkate alındığında, İş güvenliği uzmanlığı faaliyetinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinde belirtilen şartları taşıması halinde bu faaliyetten doğan kazancın, serbest meslek kazancı olarak dikkate alınması, dolayısıyla bu mesleki faaliyet için serbest meslek kazanç defteri kullanılarak, yapılan tahsilatlar için ise serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>12</sup>

Serbest meslek faaliyetinin bir 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.<sup>13</sup>

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan düzenleme ile Maliye Bakanlığı vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye yetkili kılınmıştır. Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulamasına 01.10.2004 tarihinden itibaren başlanılmış olup, beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi hususuna ilişkin açıklamalar 340, 346, 351, 357, 367, 373, 376 ve 386 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.<sup>14</sup>

376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>15</sup> ile,

- Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu,
- Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Muhtasar ve Katma Değer Vergisi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan SMK sahipleri yukarıda bahsi geçen ödevlerini yerine getirmek zorundadırlar.

Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, bu kimselerin yaptıkları hizmetler karşılığında kendilerine yapılan ödemelerin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden aynı Kanun'un 234'üncü maddesi hükmü çerçevesinde "Gider Pusulası" ile tevsik edilmesi uygun bulunmuştur. Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 242'nci maddesi uyarınca, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti ile ilgili giderleri ispat edecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir.<sup>16</sup>

<sup>12</sup> GİB tarafından verilmiş olan 17.02.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-120[65.GVK.ÖZ.2014.81]-59 sayılı özelge

<sup>13</sup> 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 19.02.1999 Sayısı: 23616

<sup>14</sup> GİB tarafından verilmiş olan 23.08.2013 tarih ve 62030549-120[65-2013/77]-1298 sayılı özelge

<sup>15</sup> 376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 18.10.2007 Sayısı: 26674

<sup>16</sup> 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 19.02.1999 Sayısı: 23616

### 3.3- Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamı Açısından Kazancın Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>17</sup> 1/1 maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Buna göre sözü edilen faaliyetleri sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetleri ise vergiye tabi olmayacaktır.<sup>18</sup>

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV) 9'uncu maddesi ile vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığa yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan 26.04.2014 tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.1) bölümünde, kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak ile sorumlu tutulanlar, (I/C-2.1.3.1) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak teslim ve hizmetler sayılmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde sorumlu olarak belirlenmeyenlerin alımlarında kısmi tevkifat yapmaları mümkün bulunmadığı gibi Tebliğ'de sayılmayan mal teslimleri ve hizmet ifalarında kısmi tevkifat uygulanması da söz konusu değildir.

Öte yandan, 27/10/2011 tarih ve 27768 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri Yönetmeliği'nin 5'nci maddesine göre, işveren, işyerlerinde alınması gereken iş sağlığı ve güvenliği tedbirlerinin belirlenmesi ve uygulanmasının izlenmesi, iş kazası ve meslek hastalıklarının önlenmesi, işçilerin ilk yardım ve acil tedavi ile koruyucu sağlık ve güvenlik hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla; İş Sağlığı Güvenlik Birimi oluşturmakla ve bu birimde bir veya birden fazla işyeri hekimi ile gereğinde diğer sağlık personelini görevlendirmekle ve sanayiden sayılan işlerin yapıldığı işyerlerinde tehlike sınıfına uygun bir veya birden fazla iş güvenliği uzmanı görevlendirmekle yükümlüdür.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "I/C-2.1.3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler" başlıklı bölümünün;

- "2.1.3.2.2.1. Tevkifat Uygulanacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı" başlıklı alt bölümünde; "Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında tevkifat uygulanır." ifadesi,
- "2.1.3.2.2.2. Kapsam" başlıklı alt bölümünde ise; "Herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilmek ve bedeli ayrıca belirlenmek kaydıyla eğitim hizmetlerinin danışmanlık hizmeti kapsamında değerlendirilir." İfadesi yer almaktadır.

Buna göre,

- KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcılara verilen iş güvenliği danışmanlığı hizmeti, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.1) bölümüne göre (9/10) oranında,
- KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcılara herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen iş güvenliği eğitim hizmetleri de KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.2.1) bölümüne göre (9/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.<sup>19</sup>

Daha önce de bahsettiğimiz gibi, faaliyetin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden ve

<sup>17</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 02.11.1984 Sayısı: 18563

<sup>18</sup> 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 19.02.1999 Sayısı: 23616

<sup>19</sup> GİB tarafından verilmiş olan 17.02.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-120[65.GVK.ÖZ.2014.81]-59 sayılı özelge

ücretler katma değer vergisinin konusuna girmediğinden, katma değer vergisi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır.

#### 4- SONUÇ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de açıkladığımız üzere, iş güvenliği uzmanlığı faaliyetinin bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olup Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 94, 103 ve 104'üncü maddeleri uyarınca vergilendirilecektir.

Bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde elde edilecek kazançlar serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek olup, buna ilişkin serbest meslek kazancı mükellefiyeti tesis ettirilerek elde edilen kazancın yıllık beyannameyle bildirilmesi gerekir. Bunun haricinde daha önce de belirttiğimiz gibi, Vergi Usul Kanunu'nda mükellefiyete ilişkin hüküm altına alınmış olan diğer vergisel ödevlerin de yerine getirilmesi gerekecektir.

Katma Değer Vergisi açısından ise, serbest meslek faaliyeti kapsamında kazanç elde edildiği zaman KDV ile ilgili mükellefiyet tesisi gündeme gelmekte, ancak bir işverene tabi ve işyerine bağlı olmak sureti ile elde edilen gelir ücret kapsamında değerlendirildiğinden, KDV ile ilgili her hangi bir işlem söz konusu olmayacaktır.

#### KAYNAKÇA

- 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 30.06.2012 Sayısı: 28339
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961 Sayısı: 10700
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 02.11.1984 Sayısı: 18563
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 10.01.1961 Sayısı: 10705
- 221 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 19.02.1999 Sayısı: 23616
- 376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 18.10.2007 Sayısı: 26674
- GİB Gaziantep Vergi Dairesi Bşk. Tarafından verilen 10.04.2014 tarih ve 16700543-120-7 sayılı özelge
- GİB tarafından verilmiş olan 16.02.2017 tarih ve B.07.4.DEF.0.18.10.00-120-9 sayılı özelge
- GİB tarafından verilmiş olan 17.02.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-120[65.GVK.ÖZ.2014.81]-59 sayılı özelge
- GİB tarafından verilmiş olan 23.08.2013 tarih ve 62030549-120[65-2013/77]-1298 sayılı özelge
- KORKMAZ, A., AVSALLI, H. "Çalışma Hayatında Yeni Bir Dönem:6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Yasası" SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, Ağustos 2012, Sayı:26, ss.153-167.