

İş Güvenliği Uzmanlarının Vergilendirilmesi

Yazar: Ayşe YİĞİT ŞAKAR*

Yaklaşım / Kasım 2014 / Sayı: 263

I- GİRİŞ

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun(1) "**Tanımlar**" başlıklı 3. maddesinin (f) bendinde iş güvenliği uzmanı: İş sağlığı ve güvenliği alanında görev yapmak üzere Bakanlıkça yetkilendirilmiş, iş güvenliği uzmanlığı belgesine sahip mühendis, mimar veya teknik elemanı ifade etmektedir.

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 6. maddesine göre; mesleki risklerin önlenmesi ve bu risklerden korunulmasına yönelik çalışmaları da kapsayacak iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin sunulması için işveren; çalışanları arasından iş güvenliği uzmanı, işyeri hekimi ve 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. Ortak sağlık ve güvenlik birimi, aynı Kanun'un 1. maddesinin (m) bendinde, kamu kurum ve kuruluşları, organize sanayi bölgeleri ile Türk Ticaret Kanunu'na göre faaliyet gösteren şirketler tarafından, işyerlerine iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini sunmak üzere kurulan gerekli donanım ve personele sahip olan ve Bakanlıkça yetkilendirilen birim olarak ifade edilmektedir.

Uygulamada iş güvenliği uzmanları, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu nedeniyle hizmet verdikleri firmalarda 4/a'lı sigortalı olarak gözükmektedirler. İş güvenliği uzmanlığının yeni bir meslek olması sebebiyle herhangi bir meslek odası da bulunmadığından meslek kuruluşuna kayıtları da yoktur. 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, ikametgâh adreslerini işyeri olarak kullanıp kullanamayacakları hususunda tereddütler doğmakta ve bu konuda Maliye Bakanlığı'ndan özelle talep edilmektedir(2).

Bu makalenin amacı, iş güvenliği uzmanlarının vergilendirilmesi konusundaki bu gibi belirsizliklere ışık tutmaya çalışmaktır.

II- İŞ GÜVENLİĞİ UZMANLIĞI FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İş güvenliği uzmanlığı faaliyetinin vergilendirilmesi, bu faaliyetlerin belli bir işverene bağlı olarak ifa edilip edilmemesine göre değişmektedir. İş güvenliği uzmanları faaliyetlerini bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak sürdürüyorlar ise, elde edilen gelir "**ücret**" olarak değerlendirilir. Eğer iş güvenliği uzmanları faaliyetlerini sürekli olarak, belli bir işverene bağlı olmaksızın kendi nam ve hesaplarına yürütüyorlarsa elde edilen gelir "**serbest meslek kazancı**" olarak değerlendirilir.

Gerek ücret gerek serbest meslek kazancı her ikisi de 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(3).

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu durumda esas alınacak en önemli ölçüt; **işyerine 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(4).

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(5).

A- BELLİ BİR İŞVERENE VE İŞYERİNE BAĞLI OLARAK ÇALIŞAN İŞ GÜVENLİĞİ UZMANLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Eğer iş güvenliği uzmanları faaliyetlerini bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak sürdürüyorlar ise elde edilen gelir “**ücret**” olarak değerlendirilir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 94, 103 ve 104. maddeleri uyarınca vergilendirilir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. 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 tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükümden açıkça anlaşıldığı gibi bir gelirin ücret olarak nitelendirilebilmesi için bir işverene tabi olarak ve belirli bir işyerine bağlı olarak verilen hizmet karşılığı elde edilmesi gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesi gerçek usulde vergilendirilen ücretler ile ilgili hükmü düzenlemektedir. Söz konusu madde gereğince, ücretin gerçek net değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından bu maddede yer alan indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasına göre, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104. maddelere göre tevkifat yapılır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesine göre, gelir vergisine tabi ücret gelirleri 2014 yılı için;

11.000 TL'ye kadar	% 15
27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	% 20
97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL, fazlası	% 27
97.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL, fazlası	% 35

oranında vergilendirilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 104. maddesine göre, yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31. maddedeki engellilik indirimi düşüldükten sonra 103. maddedeki nispetler uygulanmak suretiyle hesaplanır.

Ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi; yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik vergi aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanır.

B- BİR İŞVERENE TABİ OLMAKSIZIN ŞAHSİ SORUMLULUK ALTINDA KENDİ NAM VE HESABINA ÇALIŞAN İŞ GÜVENLİĞİ UZMANLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına sürekli olarak yapılması halinde 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.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde, **“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.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre 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, serbest meslek kazancı ile ücret ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir. Ayrıca, faaliyetin **devamlı** olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, **arızı** olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesinde, **“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.”** hükmü yer alır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında ise kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben **tevkifat** yapmaya mecbur oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, bu faaliyetten dolayı iş güvenliği uzmanına yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişilerce yapılması durumunda bu ödemeler üzerinden aynı fıkranın (2/b) bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bir işverenden tevkifat yapılarak elde edilecek ücret, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi uyarınca serbest meslek kazancı kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir. Ancak, başka bir işverenden de ücret geliri elde edilmesi ve birden sonraki işverenden elde edilen ücretlerin toplamının 103. maddede yazılı tarifinin ikinci diliminde yer alan (2014 yılı için 27.000 TL) tutarı aşması halinde, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş tüm ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesinde **“Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanun'a göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir.”** hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gereken 18. madde kapsamındaki istisna serbest meslek kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, istisna tutarına isabet eden kısım hariç tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir. Hasılat tutarının bir kısmından tevkifat yapılmamış olması halinde, istisnaya isabet eden tevkifat tutarı **[(İstisna Tutarı/Toplam Hasılat) x Toplam Tevkifat]** formülüne göre hesaplanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesi ile serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiş, aynı Kanun'un 210. maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanun'un 236. maddesinde de serbest meslek erbabının hasılatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir. Bu hükümlere göre serbest meslek erbabının elde ettiği hasılatın tutarına ve istisna olup olmadığına bakılmaksızın defter tutma ve belge düzenleme mecburiyeti

bulunmaktadır. O halde serbest meslek erbabı olarak değerlendirilen iş güvenliği uzmanlarının **serbest meslek kazanç defteri** tutma ve **serbest meslek makbuzu** düzenleme yükümlülükleri bulunmaktadır.

C- İKAMETGÂH ADRESLERİNİN İŞYERİ OLARAK KULLANILMASI

İş güvenliği uzmanlarının ikametgâhlarını işyeri olarak kullanıp kullanamayacakları konusunda da tereddütler oluşmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "İşyeri" başlıklı 156. maddesinde; "**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 yerdir**" hükmü bulunmaktadır. Söz konusu madde hükmüne göre, mükelleflerin faaliyetlerini sürdürdükleri yerlerin işyeri özelliğini taşıyabilmesi için, bu yerlerin **faaliyetin icrasına tahsis edilmesi** veya **faaliyetin icra edildiği yer olma özelliğini taşıması** gerekmektedir. Faaliyet konusunun ayrı bir işyeri açılmasını gerektirmeyecek nitelikte olması halinde ikametgâh adresinin işyeri olarak kabulü mümkün bulunmaktadır.

128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin(6) "**Vergi Tevkifatı ve Esasları**" başlıklı bölümünün (4) numaralı bendinde; "**... Hem işyeri hem ikametgâh olarak kiralanan gayrimenkuller vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edileceğinden bu gayrimenkuller için ödenecek kiraların tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.**" açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, iş güvenliği uzmanlığı hizmetinin bir işyerine bağlı olmadan ve bir işverene tabi olunmadan kendi nam ve hesabına yapılması halinde faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetinin yapılacağı ikametgâhın işyeri olarak gösterilmesi mümkündür. Bu durumda hem ikamet edilen hem de işyeri olarak kullanılan konut için yapılan kira ödemelerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre ödemelerin tamamı üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

III- SONUÇ

İş güvenliği uzmanları faaliyetlerini bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak sürdürüyorlar ise elde edilen gelir ücret olarak değerlendirilecektir ve bu uzmanların mükellefiyet tesis ettirip defter ve belge kullanma yükümlülükleri yoktur. Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerin vergilendirilme esaslarına göre vergilendirileceklerdir.

Eğer iş güvenliği uzmanları faaliyetlerini belli bir işverene bağlı olmaksızın kendi nam ve hesaplarına devamlılık arz edecek şekilde yürütüyorlarsa elde edilen gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir. Bu durumda mükellefiyet tesis ettirmeleri ve serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme yükümlülükleri vardır. İkametgâh adreslerini işyeri olarak kullanabileceklerdir.

* Doç. Dr., T.C.İstanbul Arel Üniversitesi Vergi Hukuku Öğretim Üyesi

(1) 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(2) Gelir İdaresi Başkanlığı, Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 10.04.2014 tarih ve 16700543-120-7 sayılı Özelgesi; Gelir İdaresi Başkanlığı, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 25.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4. 41.15. 01-GVK-2010/10-55 sayılı Özelgesi;

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim: 21.09.2014)

(3) Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:221, para. 1.1. (19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

(4) Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No: 221, para. 1.1.

(5) Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:221, para. 1.1.

(6) 31.01.1981 tarih ve 17237 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yazarlar : 'AYŞE YİĞİT ŞAKAR'