

BAHŞIŞLER GİDER YAZILAMAZ MI? BAHŞIŞLER ÜCRET GELİRİ MİDİR?

www.muhasibetr.com sitesinde
15.08.2012 günü yayımlanmıştır.

1. GİRİŞ

Bahşış, gündelik yaşamda ve ticari hayatın icapları içinde genel kabul gören bir uygulamadır. Hatta lüks restoranlarda yüksek tutarlı bahşış çoğu zaman statü sembolü olarak dahi görülmektedir. Bununla birlikte hesabın %5 ilâ %10'u arasında bahşış verilmesi herkes tarafından genel kabul görmüş bir miktardır. İş hayatında ise "iş yemeği" gerçeği bulunmaktadır. Müşteri ilişkilerinin geliştirilmesi, yeni işler alınması çoğu zaman bu gibi özel yemeklerde gündeme gelmektedir. Bu nedenle iş yemeklerinin organize edilmesi ve yönetilmesi ciddi profesyonellik gerektirmektedir. Dolayısıyla bu yemekler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi kapsamında yapılan bir genel gider olarak vergi mevzuatı açısından da kabul görmektedir. Ancak bu yemeklerde verilen bahşışlerin gider yazılması vergi otoritesi tarafından kabul edilmemektedir. Tabii ki bahşışler sadece iş yemeklerinde gündeme gelmeyecektir. Örneğin: Otellerde çantalarınızı taşıyan, size odanızı gösteren görevlilere bahşış verilmesi de genel kabul görmüş bir uygulamadır. Vergi idaresi bahşış giderlerini işle ilgili zorunlu bir harcama olarak görmemekte ve gider kaydını kabul etmemektedir. Biz ise aşağıdaki sunacağımız gerekçeler kapsamında makul miktardaki bahşışlerin gider yazılabileceği düşüncemizi açıklamaya çalışacağız.

2. GENEL GİDER İNDİRİMİNE DAİR YASAL MEVZUAT

GVK'nun ticari kazancın tespitine dair hükümlerin yer aldığı bölümündeki "indirilecek giderler" başlıklı 40. maddesinin (1) numaralı bendi aşağıdaki gibidir:

"1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)"

VUK'nun "ispat edici kağıtlar" başlıklı 227. maddesi aşağıdaki gibidir:

"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç.)

Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburî olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir."

VUK'nun "tevsiki zaruri olmayan kayıtlar" başlıklı 228. maddesi ise aşağıdaki gibidir:

"Aşağıdaki giderler için ispat edici kağıt aranmaz:

1. **Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmıyan müteferrik giderler;**
2. **Vesikanın teminine imkan olmıyan giderler;**
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.”

3. BAHŞİŞLERİN GİDER KABUL EDİLEMEYECEĞİ HAKKINDA ÖRNEK ÖZELGELER

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-40/1-23 sayılı özelgesi.

“Kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderlerin neler olduğu sayılmış olup, (1) numaralı bendinde **ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirilebileceği** hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan **genel giderler**, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında tadadi şekilde belirlenen giderler dışında kalan **ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderler olup ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilebilmesi için yapılan genel giderlerin matrahtan indirilebilmesi için giderle kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında illiyet bağının bulunması, giderin keyfi olmaması, yani kazancın elde edilmesi için mecburi olarak yapılması**, yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması gerekir.

Ticari faaliyet kapsamında verilen **bahşişler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi esnasında yapılan bir harcama ve gider unsuru gibi görünmekle beraber geliri doğuran olayla açık ve güçlü bir illiyet bağı mevcut değildir**. Ayrıca verilen **bahşiş miktarının ne kadarlık kısmının işin genişlik ve niteliğine uygun olarak yapıldığının iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun bir şekilde tespiti de mümkün değildir**.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirket personelinin ürün tanıtımı, pazarlaması ve benzeri ticari faaliyetler kapsamında otel, pansiyon, lokanta, kafeterya ve benzeri yerlerde aldığı hizmet ve mal bedeline ilave olarak kendi rızaları ile örf ve adetlere göre **ödediği bahşişler, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış bir genel gider olarak kabul edilemeyeceğinden** söz konusu harcamaların kurum kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.03.2006 gün ve VUK-B.07.1.GİB.4.34.19.02/1649 sayılı özelgesi.

“Genel idare giderlerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesini sağlamak amacıyla yapılması ve belgelendirilmek kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla değişik yerlerde ürün tanıtımı ve pazarlaması yapan şirket personelinin bu mekânlarda işle ilgili olarak yapılan ödemeler dışında, buralarda çalışan **garson, kâhya, barmen vb.** gibi kişilere **isteğe bağlı olarak** vermiş oldukları **bahşişlerin (belgelendirilse dahi)** ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılmış bir genel gider olarak kabul edilmeyeceğinden, söz konusu harcamaların gider kayıt edilmesi mümkün değildir.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 03.03.2006 tarih ve .07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/11967 sayılı özelgesi.

“Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında tadadi şekilde belirlenen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağılı olarak yapılan giderlerdir.

Bir giderin genel gider olarak indirilebilmesi için:

- Genel giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılması,
- Giderle iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağıının mevcut olması,
- Giderin işin önemi ölçüsünde yapılmış olması gerekir.

Bu hükümlere göre, genel idare giderlerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesini sağlamak amacıyla yapılması ve belgelendirmek kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla değişik yerlerde ürün tanıtımı ve pazarlamasını yapan şirket personelinin bu mekanlarda işle ilgili olarak yapılan ödemeler dışında buralarda çalışan **garson, kahya, barmen ...vb.** gibi kişilere **isteğe bağılı** olarak vermiş oldukları bahşişlerin (**belgelendirilse dahi**) ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılmış bir genel gider olarak kabul edilemeyeceğinden, söz konusu harcamaların gider kayıt edilmesi mümkün değildir.”

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK - 228-53 sayılı özelgesi.

“Şirket yöneticilerinizin ticari faaliyetleriniz ile ilgili olarak, **işin önem ve genişliği ile orantılı** ve seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla, yapmış olduğu yurt içi ve yurt dışı seyahatlerde; ulaşım, konaklama, yemek gibi **harcamalara ait giderlerin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu harcamaların, Vergi Usul Kanununun 229 ve takip eden ilgili maddelerinde yer alan belgelerden biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.**”

Vergi idaresine göre, bahşiş hizmetten önce verilebileceği gibi, hizmetten sonra da verilebilmektedir; ancak söz konusu ödemelerin yapılması hizmetin alımı veyahut da hizmetten yararlanılması için **zorunlu değildir**. Daha açıkçası hizmetten yararlananların takdirine göre miktarı belirlenmiş bulunan bir ödeme niteliğindedir. Bu nedenle vergi idaresi bahşişle ilgili ödemeleri gider olarak kabul etmemektedir.¹

4. MAKUL TUTARLARDAKİ BAHŞİŞLERİN GİDER YAZILABİLECEĞİNE DAİR GÖRÜŞÜMÜZ

Genel gider olarak kabul edilen bir ödeme içinde, VUK Madde 228 gereği belgelenmemesi örf ve teamüller gereği kabul gören bir bahşiş harcama da olması halinde, bunun gider yazılabileceği kanaatindeyiz. **Bahşiş giderlerinin VUK Madde 328 kapsamında değerlendirilebileceği hususunda bizim gibi düşünenler de bulunmaktadır.**² Sonuçta bahşiş ticari hayatın, restoranlardaki işleyişin bir gerçeğidir. Söz konusu yemeğin bir iş yemeği olduğu

¹ Veysi Seviğ, “Garsona Verilen Bahşiş Gider yazılabilir Mi?” <http://www.malibilgi.net/garsona-verilen-bahsis-gider-yazilabilir-mi.html> Erişim: 13.08.2012

² Safiye Öngen, “Belgesiz Yazılabilecek Şehir İçi Ulaşım, Posta Pulu ve benzeri Giderler ve KDV’si” http://www.gungoren.gen.tr/pratik_bilgiler.asp?konu=&id=677 Erişim: 13.08.2012

Erdoğan Sağlam – Tarık Jamali, “Yüzdeler ve Bahşişler”, <http://www.huseyinust.com/konu-isyerinde-bahsis-alma.html> Erişim: 13.08.2012

ispatlanabildiği sürece, bu iş yemeği giderinin makul bir parçası olan bahşış de gider yazılabilmelidir.

Özelgelerde bahşışın isteğe başlı olduğu, genel giderin ticari kazançta dikkate alınabilmesi için yapılması zorunlu bir gider olması gerektiği belirtilmiştir. **Eğer genel giderlerin kabulü açısından “zorunluluk” kıstası getirilirse, şletmelerde yapılan birçok gider sorgulanacaktır. Örneğin: Personelin kullanması ya da gelen misafirlere ikram etmek için şletme mutfağına alınan çay, şeker, kahve gibi maddeler gerçekten zorunlu bir gider midir?** Bahşış isteğe bağlıdır doğru, ancak verilmesi halinde de böyle bir uygulama olmadığını kimse iddia edemeyecektir. Özelgelerde yer alan “bahşış miktarının ne kadarlık kısmının işin genişlik ve niteliğine uygun olarak yapıldığının iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun bir şekilde tespiti de mümkün değildir” görüşüne de katılmıyoruz. Sonuçta makul bir bahşışın ne kadar olması gerektiği aşağı yukarı uygulamada bellidir. Eğer gerekirse bunun için götürü gider indiriminde olduğu gibi yüzdesel bir sınırlama da getirilebilir. Bize göre toplam hesabın %5 ilâ %10’u arasında değişen bir bahşış gideri makuldür.

5. BAHŞİŞ ÜCRET GELİRİ MİDİR?

Bahşışı verene gider yazma hakkı vermeyen idare, bahşışı alan açısından bunu ücret olarak kabul ederek vergilemek istemektedir! Konu hakkında iki adet örnek özelge aşağıda yer almaktadır:³

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-61 sayılı Özelgesi.

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 değiştirmesiz...” hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 3 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin ekinde yer alan, 2 no.lu Cetvelin VI. sırasında, büyük otel, gazino, lokanta ve kulüplerde çalışanlardan, bu gibi yerlerden ücret almayarak müessesece müşterilerden servis ücreti ve garsoniye gibi namlarla alınan paralar, kısmen veya tamamen kendilerine bırakılan şef ve garson olanların ücretlerinin götürü ücret (29.07.1998 tarihinden itibaren diğer ücret), kapsamında vergilendirilecekleri, 8 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde ise, 3 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde diğer ücretli olarak vergilendirilmeleri hükme bağlanan çalışanların garsoniye adı altında aldıkları bedellerin yanı sıra çalıştıkları müesseseden ücrette aldıkları durumda vergilerinin, her iki istihkakin toplamı üzerinden tevkif suretiyle alınacağı açıklamalarına yer verilmiş, 94 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde belirtilen açıklamanın geçerliliğini koruduğu belirtilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Kanun’un 94. maddesinde tevkifat yapmak zorunda olanlar sayılmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının 1. numaralı bendinde de; “Hizmet erbabına ödenen

³ Volkan Aksoyoğlu, “Bahşışlerin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2008

ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104. maddelere göre” gelir vergisi tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, müşteriler tarafından, servis bedeli olarak fatura bedellerine yazılmak veya bahşiş kutusuna bırakılmak suretiyle ödenen bahşişler işverenden alınan ücretin bir parçası olarak değerlendirileceğinden, firma tarafından bu şekilde toplanan bahşişlerin personele dağıtılması aşamasında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

Gelirler Genel Müdürlüğü’nün, 26.05.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4401-258/24918 sayılı Özelgesi.

“Bu açıklamalara göre, hamam, sıhhi banyo ve sauna gibi işletmelerde işverenden ücret almadan sadece bahşişle çalışan personelin 01.01.1999 tarihinden önce götürü ücretli, 01.01.1999 tarihinden itibaren ise 4369 sayılı Kanun uyarınca diğer ücretli olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, çalıştıkları müesseselerden her ne nam ile olursa olsun herhangi bir ücret alınması halinde ise bunların her iki istihkakının toplamı üzerinden tevkif suretiyle vergilendirileceği tabiidir.”

Vergi idaresinin yaklaşımına göre, eğer hizmet erbabına bahşişlerin dışında her ne nam ile olursa olsun herhangi bir ücret ödemesi yapılıyor ise bahşişler de diğer ücretler ile birlikte tevkif suretiyle vergilendirilecektir. Eğer hizmet erbabı işverenden bahşişlerin dışında herhangi bir ücret almadan çalışıyor ise bu durumda bahşişlerin vergilendirilmesi diğer ücret kapsamında yapılacak olup, bahşişler işveren tarafından tevkifata tabi tutulmayacak, tamamen hizmet erbabı tarafından vergi karnesinin ilgili vergi dairesine ibrazı suretiyle vergilendirilecektir.⁴

Ancak bahşişlerin ücret olarak vergilendirilemeyeceğine dair yargı kararları bulunmaktadır.⁵

Danıştay 4. Dairesi’nin, E. 2005/712, K. 2005/2120 sayılı Kararı.

“Bahşişin, işyerine gelen tüketicinin tercihine ve memnuniyetine bağlı olarak hizmeti veren kişiye, belli olmayan miktarda yaptığı bir ödeme olduğu, Gelir Vergisi Yasası’nın 61. maddesinde ücret sayılan ödemeler içinde yer almadığı, dolayısıyla ücret kapsamı içinde değerlendirilmeyecek olan bahşişin vergi tevkifatı matrahına dahil edilmediği gerekçesi ile yapılan tarhiyatta isabet görülmemiştir.”

Danıştay 4. Dairesi’nin, E.1992/1280, K. 1994/457 sayılı Kararı.

“İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 24.12.1991 tarih ve 1991/2018 sayılı Kararıyla; bir işyerinde çalışan kişiye yapılan ödemelerin ücret sayılabilmesi için işçi ile işveren arasında yapılan bir akit ile miktarının ve ödeme şeklinin belli edilmiş olması ve ödemenin işveren tarafından yapılması gerektiği, oysa ihtilaf konusu olayda, bahşişin işveren tarafından değil hizmetten faydalanan müşteri tarafından verildiği ve işveren tarafından bunun gelir olarak sayılmasının mümkün olmadığı anlaşıldığı ve yapılan bahşiş ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesi uyarınca ücret ödemesi olarak kabul edilemeyeceği sonucuna varıldığı gerekçesiyle salınan vergi ve kesilen cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare, inceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatın kanuna ve usule uygun

⁴ Volkan Aksoyoğlu, a.g.m.

⁵ Volkan Aksoyoğlu, a.g.m.

olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine karar verildi.”

6. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi kanunlarının uygulanmasında vergi idaresi gündelik yaşamın ve ticari hayatları icapları içinde, örf ve teamüller açısından kabul görmüş uygulamalara paralel yorumlar yapmalıdır kanaatindeyiz. Bize göre bahşiş hayatın bir gerçeğidir. İş yemeklerinde ise bazen statü sembolü dahi sayılmaktadır. Genel gider kapsamında yapılan bu ödeme VUK Madde 228 kapsamında belgelenmesi örf ve teamül açısından kabul görmeyen bir harcamadır ve masraf listesine dayalı olarak dahi gider yazılabilir. Genel giderlerin kabulü açısından bir harcamada ticari faaliyet açısından “zorunluluk” kriteri getirilirse, işletmelerde yapılan birçok genel gider (çay-şeker-kahve-su masrafları, bazı mesleki yayınlara abonelikler, gündelik gazete masrafları, temizlik giderleri, ..v.b.) gider olarak kabul edilmeyebilir! Bahşişlerin gider yazılmasına izin vermeyen idarenin, bahşişi alanlar açısından ücret geliri sayıp vergilendirmek istemesi bize göre trajikomik bir tezattır. Kaldı ki bahşişler kayıt altına alınmadığı sürece vergilenmesi iddia edilecek bahşiş miktarının tespiti imkânsızdır. Bize göre, bahşiş mevzuu GVK Madde 40’da götürü gider indirimi düzenlemesine benzer bir şekilde düzenlenebilir. Bir diğer çözümlene ise bahşiş harcamalarını VUK Madde 328 kapsamında örf ve teamüle uygun miktarda belgelenemeyen bir harcama olarak kabul etmektir. Ya da bahşiş miktarına hizmet faturasında yer verilmesi şartıyla kabul edileceğine dair bir düzenleme yapılabilir. (Bu durumda işletme yemek menüsünde belirtmek suretiyle iş yerinde hesaplara ilaveten yüzde kaç bahşiş/garsoniye uygulandığını müşterilerine hizmet sunumu başında tebliğ edebilir.) Böylece bahşiş miktarı hizmeti sunan işletmenin ticari kazancına dahil olacak, aynı zamanda fatura üzerinde KDV matrahına da girmiş olacak; bu tutarlar personele dağıtılırken ise ücret olarak değerlendirileceğinden bordroya da girecektir. Böylece olağan yaşama uygun bir çözümlene yapılmış olacak, vergi idaresi de vergi gelirinden mahrum kalmayacaktır kanaatindeyiz. Ancak bu son önerimizin hayata kusursuz bir şekilde geçmesi çok zordur. Bize en güzel çözümlene makul miktardaki bahşişlerin VUK Madde 328 kapsamında belgelenememesi örf ve teamüller açısından kabul edilen bir harcama olduğu ve GVK Madde 40/1 kapsamında da işin doğası gereği genel gider olarak kabul edilmesi gerektiğidir. Tabii burada esas harcamaya konu işlemin (yemeğin, seyahatin) işle ilgili olduğunun ispatı ve bahşişlerin miktarı çok önemli olacaktır.

GÜRAY ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

MAZARS/DENGE

Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür