

BİLGİSAYAR YAZILIMI (SOFTWARE) BEDELLERİ

Son yıllarda ülkemize önemli ölçüde bilgisayar ithal edilmiştir. Çağımızın simgesi ve vazgeçilmez unsuru olan bilgisayar kullanımının artarak devam edeceği kuşkusuzdur.

Hardware olarak isimlendirilen, ana bellekprinter, monitör, klavye gibi üniteleri inin hangi işleme tabi tutulacağı konusunda belirsizlik yoktur. (Amortismanına tabidir ve yeniden değerlendirilebilir.)

Fakat bilgisayar yazılımları (software) için yapılan ödemelerin stopaj, KDV indirimi ve kayda almış şekli konusunda mevzuat boşluğu bulunmaktadır. Konu hakkında Maliye İdaresinin, SPK'nın yazılı görüşüne ve yargı kararına rastlanmamıştır.

Bu nedenle bilgisayar yazılımları, gerek genel tatbikat yönünden, gerekse yeniden değerlendirme tasdikleri bakımından mükellefleri ve yeminli mali müşavirleri müşkül durumda bırakmakta farklı uygulamalara konu olmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde bilgisayar yazılımları hakkında malumat verilmiş, bu yazılımlar için ödenen bedellerin stopaj karşısındaki durumu ve kayda alınma tarzına ilişkin alternatifler ve görüşlerimiz belirtilmiştir:

1. BİLGİSAYAR YAZILIMLARI HAKKINDA KISA BİLGİ:

Bilgisayar yazılımları, işletim sistemleri ve uygulama programları olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır.

1.1.İşletim sistemleri:

Ana makine olarak isimlendirebileceğimiz bilgisayarın bu şekliyle (hardware olarak) fonksiyon icra etmesi mümkün değildir. Makinenin çalışabilmesi için işletim sisteminin makineye yüklenmesi gerekir. İşletim sistemi, son derece karmaşık bir yazılım türü olup, bu yazılım ancak büyük bilgisayar firmaları tarafından üretilebilmektedir. İşletim sistemi, makineyi, satan firma tarafından yüklenebileceği gibi başka firmalar tarafından da yük yüklenebileceği gibi başka firmalar tarafından da yüklenebilmektedir. Öte yandan bir bilgisayara daha önceleri girilmiş ve bir süre kullanılmış işletim sistemi silinip, yerine farklı nitelikte başka bir işletim sistemi girmek mümkün olabilmektedir. İşletim sisteminin sipariş verilerek özel olarak hazırlanması ihtimal dışıdır. İşletim sisteminin yüklenmesiyle bilgisayar hayatıyet kazanır, fakat fonksiyon icra edebilmesi için uygulama programının da yüklenmesi gerekir.

1.2.Uygulama programları:

Verilerin bilgisayar tarafından hesaplama, tasnif ve raporlamalara konu edilebilmesi için, komutlar manzumesi diyebileceğimiz uygulama programlarına ihtiyaç vardır. Mesela, bir ücret bordrosu programı, muhtelif ücret unsurlarının tabi olduğu, kesinti türleri ile yasal hadler dikkate alınarak yapılmaktadır. Bu program sayesinde bilgisayar, ücrete ilişkin verileri söz konusu programdaki komutlara uymak suretiyle işleyip bordro düzenleyebilmektedir. Bazı uygulama programları önceden hazırlanıp, kopyalama suretiyle çoğaltılarak satılır, bazıları ise ihtiyaca göre özel olarak hazırlanır.

2. BİLGİSAYAR YAZILIMI BEDELLERİNİN KAYDA ALINIŞI:

2.1. Kayda alınış konusundaki alternatifler:

İşletim sistemleri bakımından:

- İşletim sistemi bir anlamda bilgisayara can veren yazılım türüdür. Bu yönüyle işletim sistemi bedelinin makine maliyetine dahil bir unsur olarak algılanması, dolayısıyla makine bedeli meyanında amortisman ve yeniden değerlemeye konu edilmesi gerektiği ileri sürülebilir.
- İşletim sistemi bedeli, işletme inkişafını sağlayan ve karşılığında maddi kıymet iktibas olunmayan taazzuv gideri olarak mütalaa edilebilir. (VUK. Md. 282) ve bu anlayışa göre istenirse bir defada, istenirse yeniden değerlendirme yapmaksızın 5 yılda (5 eşit taksitte) gider yazılabileceği (VUK. Md. 326) savunulabilir.

Bilgisayar yazılımlarını cins ayırımına tabi tutmamak ve bunların esas itibarıyla emek mahsulü olduğunu dikkate almak suretiyle doğrudan gider yazılması da bir alternatif yaklaşım olabilir.

- Bir başka çözüm de, işletim sisteminin gider yazılması veya makine maliyetine dahil edilmesi konusunda mükellefe tercih hakla tanınmasıdır. Nitekim belli bir sabit kıymet ile direkt ilgili olan fakat karşılığında maddi kıymet iktisap olunmayan, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, tellaliye giderleri ile emlak alım vergisi (tapu harcı) ve taşıt alım vergisinin maliyete mi gireceği, yoksa gider mi yazılacağı, uzun yıllar tartışma ve ihtilaflara konu olmuş, sonunda mükelleflere tercih hakkı tanınmak suretiyle kesin çözüm temin edilmiştir. (VUK. Md: 270).
- Makineyi bir işletim sistemi ile bir süre kullandıktan sonra, bunu silip, yerine daha fonksiyonel veya değişik fonksiyonlu bir işletim sistemini makineye girmek amacıyla yapılan giderler için ise:
 - Makinenin fonksiyonunu artıran yahut tadil eden bir gider sayma (bakiye süre içinde amortisman ve yeniden değerlemeye tabi tutma),
 - Taazzuv gideri sayma,
 - Gider yazma,
 - Mükellefe tercih hakkı tanıma alternatifleri mevcuttur.

Uygulama programları bakımından:

Uygulama programı bedellerini bilgisayar maliyetine dahil edilebilecek veya sonradan maliyete eklenebilecek bir unsur olarak göremiyoruz. Çünkü bunlar çok sayıda olabileceği gibi, teyp kasetleri gibi, eş ve benzeri başka makinelerle de kullanılabilecek yazılımlardır.

Öte yandan uygulama programı bedellerinin gayri- maddi hak olarak da mütalaa edilemeyeceği düşüncesindeyiz. Çünkü;

- Uygulama programı sipariş üzerine yapılmış özel bir program ise programı yapana ödenen bedel, bir hakkın satınalma bedeli değil, karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan gider niteliğindedir. (Hesap Uzmanları Danışma Kararı No: 182)
- Bir nevi serbest meslek hizmeti sonucu ortaya çıkan programın birden fazla yıllarda kullanılabilmesi, mutlaka taksitler halinde gider yazılmasını gerektirmez. Nitekim uygulamada, olumlu etkilerinden yıllarca istifade edilebilecek pek çok hizmetin bedeli doğrudan gider yazılmaktadır.

- Fakat programlarda, programı geliştiren ve kopyalarını muhtelif müşterilerine veren yabancı kuramların bu hasılatını gayrimenkul sermaye iradı sayma şeklinde bir eğilim vardır. Bu görüş doğru ise, alıcının ödediği para da belirsiz süre için peşin ödenmiş kira vasfına haizdir. Bunu hak satın alma olarak nitelenmek mümkün olamaz. Kaldı ki, özel program-paket program ayrımının güçlüğü nedeniyle uygulama programlarında, tür ayrımına gidilmemesi tercihinin şayandır.
- Uygulama programları, yerli veya yabancı firmalara yaptırılabilir gibi, personel (hizmet erbabı) tarafından da yapılabilir. Eğer, program bedellerinin aktive alınıp, amortisman yoluyla itfası konusunda ısrarlı olunursa, personel eliyle yapılan programlarda da, o personelin program için harcadığı süreye isabet eden brüt ücretin, gider yazılmayıp aktifleştirilmesi gerekir ki, bunun tatbik ve takip açısından ne derece zor ve ihtilaf yaratmaya müsait olduğu ortadadır.
- Bazı uygulama programları bir defaya mahsus olarak kullanılır ve kullanımdan sonra işe yaramaz hale gelir.
- Uygulama programları amortisman konusu edildikleri takdirde, gayri maddi nitelikleri dolayısıyla yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulmaları gerekir. Dolayısıyla mükelleflerin sıklıkla ve istemeyerek hataya düşmelerine müsait bir ortam doğar.
- Bu durumda uygulama programlarının kayda alınması bakımından tatbik kabiliyeti olan iki alternatif mevcuttur.
- Doğrudan gider yazmak.
- Taazzuv gideri saymak.

2.2. Kayda alınış konusundaki görüşümüz:

Cinsi ve niteliği ne olursa olsun, bilgisayar yazılırlar için yapılan masrafların doğrudan gider kaydedilmemesini,

- Yahut işletim sistemlerini bilgisayar maliyetine dahil etme, uygulama programı bedellerini de taazzuv gideri sayma konusunda mükelleflere tercih hakkı tanınmasını her bakımdan en uygun çözüm olarak mütalaa ediyor.

Yazılımlardan bir yıldan uzun sürelerle istifade edilebilmesi ihtimali karşısında, yazılım bedelinin doğrudan gider yazılması fikri ilk anda makul bulunmayabilir. Fakat;

- Genel kabul görmüş. muhasebe prensiplerine göre (Generally Accepted Accounting Principles = GAAP) bilgisayar yazılımlarının aktifleştirilmesi mecburiyet yoktur. Aktifleştirme tercihlinde bulunanlara da bunu çok kısa zamanda itfa etmesi tavsiye edilmektedir. Çünkü bu alanda çok hızlı bir teknolojik gelişme gözlenmektedir.
- Bilgisayar yazılımlarında görülen çeşitlilik ve bunlardan bazılarının mutlaka doğrudan gider yazılacak nitelik arz etmeleri karşısında, tüm yazılımların gider yazılması veya aktifleştirilmesi konusunda mükellef^ tercih hakkı tanımak en pratik çözümdür.

3. BİLGİSAYAR YAPILIMI BEDELLERİNİN STOPAJ AÇISINDAN DURUMU:

3.1. Stopaj konusundaki alternatifler:

Bilgisayar yazılımı hazırlanması, mesleki bilgi ve ihtisasa dayanır (serbest meslek hizmetidir). Dolayısıyla yazılım bedeli üzerinden, yazılım yapan yabancı kurum ise % 15 KV, serbest meslek erbabı ise yine % 15 GV tevkif atı yapılması gerekir. Stopaj konusundaki ana alternatif budur. Fakat;

- Bilgisayar, işletim sistemi yüklenmiş şekliyle satılabildiği gibi, (bir pazarlama taktiği olarak bazen) önce programsız olarak satılmak-ta, sonradan ve ayrı bir bedel mukabilinde, işletim sistemi yüklenebilmededir. Bu durum dikkate alındığında işletim sistemini makineye girme ücretini, makine bedelinin bir cüzü saymak da mümkündür.

1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 65/4-c maddesindeki: "... ithalden sonra tamamlayıcı bir işçiliğe tabi tutularak böyle bir alameti fabrika ile satışa arz edilmek, temlik edilmek veya kullanılmak üzere ithal edildiği takdirde bu eşyanın normal fiyatına alameti farikasını kullanma hakkı dahil edilir" hükmü, böyle bir yaklaşıma destek verir gibi görünmektedir..

Yaklaşım tarzı böyle olur ise, işletim sistemi bedelini makinenin satış fiyatına (gümrük vergisi matrahına yahut ticari hasılatı) dahil bir unsur olarak mütalaa olunur ve yazılım bedeli stopa-konu edilmez.

- Uygulama programı sipariş üzerine özel olarak yaptırılmışsa, yani daha önce yapılmış ve çoğaltılmış bir programın kopyalarından biri satın alınmışsa, söz konusu paket program bedeli, ticari hasılat unsuru olarak (kitap bedeli gibi) mütalaa edilip stopaj gündeme getirilmeyebilir, yahut ithal paket program know-how benzeri bir unsur (gayrimenkul sermaye iradı) sayılıp % 20 nispetinde KV stopajı gerektiği ileri sürülebilir. Fakat uygulama programların özel- paket şeklinde ayırıma tabi tutmak, vergisel sonuçlarının farklılığı nedeniyle bu konuda pek çok problem ve ihtilaf çıkmasını peşinen göze almak demektir.
- Uygulama programları genellikle disket üzerine kaydedilmekte ve bu disket alınıp verilmek suretiyle program el değiştirmektedir.

Gümrük mevzuatına göre, veri veya bilgi içeren disketlerle (yahut manyetik bantlarla), boş disketler (yahut manyetik bantlar) özel pozisyon numarası ile işlem görmektedir (85.23, 85.24). Bu nedenle üzerinde program yüklü bir disket, program bedelini de ihtiva eden faturaya göre gümrüklendiğinde, program bedeli gümrük vergilerine konu olmakta, dolayısıyla da stopaj ortaya çıkmamaktadır. Ancak uygulamada, pahalı program taşıyan disketlerin cüzi bedel ihtiva içinden faturaya göre (hardware olarak) gümrüklendiği (hatta gümrükte hiç işlem görmeksizin elden veya posta yoluyla getirildiği) program bedelinin ise ayrıca hizmet faturasına bağlandığı göz ardı edilmemelidir.

Öte yandan uygulama programlarının, kâğıt üzerine yazılmış şekilde de teslim edilebileceği düşünülürse, dolu disketlerin gümrük mevzuatı karşısındaki durumunun vergisel yönden tek başına belirleyici unsur olamayacağı görülecektir.

3.2. Stopaj konusundaki görüşümüz:

Cinsi ve niteliği ne olursa olsun yazılım bedeli olarak yabancı kuramlara yahu' serbest meslek erbabına yapılan ödemelerin % 15 nispetinde KV veya GV stopajın? (+ SSDF) konu edilmesini,

- Teorik yönden,
- Vergi emniyeti açısından,
- Pratiklik bakımından ve
- Vergisel soran ve ihtilaf; yaratmayacağı için en uygun çözüm olarak mütala ediyoruz.
- Bilgisayar oyunu gibi çok fazla sayıda kopyalanan ve hardware (disket) bedeli ne dahil olarak pazarlana (dolayısıyla gümrüklenen) yazılımları ise bir ticari met olarak telakki etmek, (stopaj tabi tutmamak) gerektiğini düşünüyoruz.

4. İLGİLİLERE ÇAĞRI:

Bilgisayar yazılımı bedellerinin nasıl kayda alınacağı nasıl stopaja tabi tutulacak konusunda yasal veya idari düzenleme bulunmayışı ne deniyle, gerek muhasebede sorumlu personel, gerekse mali müşavirler sıkın i içindedir.

Bu yazıyı hazırlamaktaki amacımız, meseleyi ortaya koymaktan ve tartışmaya açmaktan ibarettir.

Görüşlerin bir merkezde toplanmasını sağlamak konunun süratle açıklığa kavuşturulmasını sağlamak bakımından tüm meslek mensuplarını ve ilgilileri İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanlığına görüş bildirmeye davet ediyoruz.

(Adres Büyükdere Cad. Somer Ap. 64/10 81310 Mecidiyeköy/İstanbul).