

## Tıbbi Cihaz ve (Software) Yazılımlarının İthalatı hk.

|                   |                                       |
|-------------------|---------------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                                |
| <b>Kanun</b>      | KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU            |
| <b>Özelge no</b>  | B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/67-146 |
| <b>Tarih</b>      | 07.08.2012                            |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**ESKİŞEHİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/67-146

07/08/2012

Konu : Tıbbi Cihaz ve (Software) Yazılımlarının İthalatı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin Almanya'dan tıbbi cihaz ithal ettiği, bu cihazların çalışmasını sağlayan (software) yazılımların ise Almanya'daki firma tarafından fatura edilmek suretiyle internet üzerinden Şirketinize gönderildiği ve Şirketinizin bu yazılımları tıbbi cihazları satın alan sağlık kuruluşlarına bedelsiz olarak kurduğu belirtilerek söz konusu yazılımların Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu ile tıbbi cihazların garanti kapsamında ve ekspertiz raporu ile yurt dışına tamir amaçlı gönderilmesi halinde yapılacak uygulama konusunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

### **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar

mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmış olup, 3 üncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını, oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış; bu maddenin 2 inci fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların **ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi** yapılması öngörülmüş olup, bu oran 12/01/2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %20 olarak tespit edilmiştir.

Bu açıklamalara göre;

-Yurtdışında mukim firmalardan ithal edilen bilgisayar programları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurtdışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

-Yurtdışında mukim firmalardan işletmenizde kullanmak ve/veya müşterilere satışını yapmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

-"Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurtdışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, bilgisayar yazılım ürünlerinin, şirketinize CD, disket vb. taşıyıcı medya içerisinde gümrükten ithal edildikten sonra internet üzerinden indirilen şifre ile aktive edilerek iktisap edilmiş olması yada bilgisayar programının doğrudan doğruya internet üzerinden şifre ile indirilerek iktisap edilmiş olması durumu yurtdışına yapılacak ödemelerin vergilendirilmesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.

Diğer taraftan, bilgisayar programları ile ilgili olarak aldığınız internet üzerinden güncelleştirme ve yıllık bakım (garanti) gibi hizmetler karşılığında yaptığınız ödemeler üzerinden de ilgili oldukları programların satın alınması için yapılan ödemelerin tabi olduğu esaslar çerçevesinde vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca, yurt dışındaki firmalara bilgisayar programları ile ilgili olarak vermiş oldukları eğitim hizmetleri karşılığında yapılan ödemeler, serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabidir.

Diğer taraftan, yurt dışındaki firmaların mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve bu anlaşmalarda söz konusu ödemelere ilişkin bir hükmün bulunması durumunda, öncelikle bu hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

### **VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN**

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun "AMORTİSMAN MEVZUU" başlıklı 313 üncü maddesinde, "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder" hükmü bulunmaktadır.

Aynı Kanunun 269 uncu maddesinde ise, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği,

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetlerin gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar.

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, (software) yazılımı; belli bir görevin yerine getirebilmesi için cihazlara yüklenen ya da daha önceden içine yerleştirilmiş komutların tümü olarak tanımlanabileceği gibi, cihazın donanım sistemine yaşam veren ve veri kaynakların kullanımını sağlayan programlar, yordamlar ve belgelerin tümü olarak da tanımlanabilmektedir. Bu yazılımlar kullanılacağı makine ile birlikte satılabileceği gibi makineden bağımsız bir şekilde de satılabilmektedir.

Buna göre, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğine istinaden ticari gayrimaddi hak olarak değerlendirilen (software) yazılımların, tarafınıza tıbbi cihazdan ayrı olarak fatura edilmesi halinde fatura bedeli üzerinden amortisman yoluyla 3 yıllık faydalı ömür üzerinden itfa edilmesi mümkün bulunmaktadır.

### **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

-1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile **her türlü mal ve hizmet ithalatının** katma değer vergisine tabi olduğu,

-6 ncı maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasını, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını ve hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

-8/1-b maddesinde, ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerin KDV mükellefi olduğu,

-9/1 maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

hükme bağlanmıştır.

Sorumluluk uygulaması ile ilgili olarak, 14/04/2012 tarihli ve 28264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, 01/05/2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 117 Sayılı KDV Genel Tebliğinden önce yürürlükte bulunan 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "YURT DIŞINDAN SAĞLANAN HİZMETLER" başlıklı (C) bölümünde; "Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9 uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir." açıklaması yapılmıştır.

Buna göre, ithal edilen tıbbi cihazların çalışmasını sağlamak üzere, Almanya'daki firmadan internet üzerinden satın alınan **bilgisayar** yazılımları **hizmet ithali kapsamında** KDV ye tabi olup, bu işleme ait KDV nin, Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Söz konusu KDV nin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ödendiği dönemden itibaren 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan, Şirketiniz tarafından ithal edilerek yurt içinde sağlık kurum ve kuruluşlarına teslimi yapılan tıbbi cihazlar için yurt dışında mukim firmanın garanti sözleşmesi kapsamında bedelsiz sağladığı tamir, bakım ve yenileme hizmetleri malın satış fiyatı içinde vergilendirildiğinden, bu hizmet KDV ye tabi tutulmayacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

---

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026