2026/1 YMM Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Sınavı – Soru 2/3 Çözümü

Bu çözüm notu, Vergi Başmüfettişi Anıl BİLEN tarafından kaleme alınan ve yayımlanan **"Ar-Ge, Yazılım ve Tasarım Faaliyetlerinde Vergisel Teşvikler: 4691, 5746 ve Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası Uygulamaları"** adlı eserde benimsenen uygulamalı çözüm yaklaşımı esas alınarak hazırlanmıştır.

Eserde, YMM sınav sistematiğine uygun şekilde kurgulanan **25 ayrıntılı olay çözümü** kapsamında; Ar-Ge indirimi, teknokent kazanç istisnası, sınai mülkiyet hakları istisnası, hibeler, dış hizmet sınırları, amortisman ve müşterek gider ayrıştırmaları, fon ayırma yükümlülüğü, KDV istisnaları ve YMM tasdik süreçleri sayısal örneklerle ele alınmaktadır.

Kitapta, bu soruya benzer konular daha kapsamlı olay kurguları üzerinden; mevzuat dayanakları, harcama kalemlerinin sınıflandırılması, tablo destekli hesaplamalar ve sonuç değerlendirmeleriyle birlikte daha ayrıntılı ve öğretici biçimde incelenmektedir.

Kitaba ve kitapta yer alan uygulama örneklerine ilişkin sorular için sosyal medya hesapları üzerinden iletişime geçilebilir.

Kitap temini için:

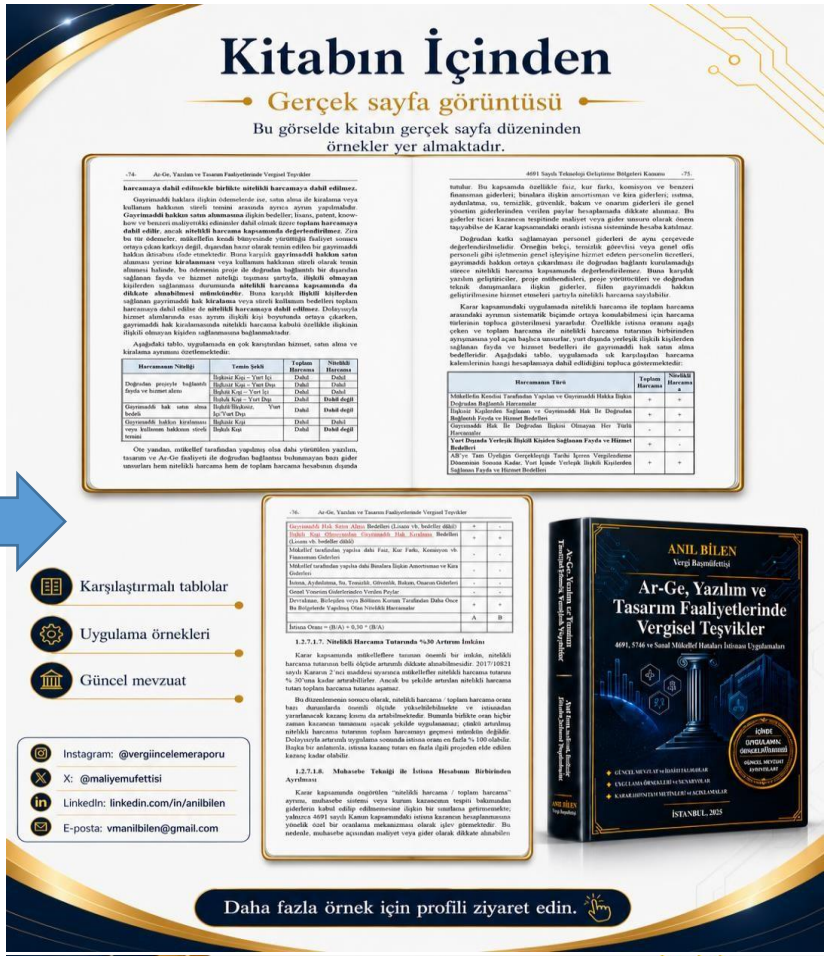
https://www.hepsiburada.com/arge-yazilim-ve-tasarim-faaliyetlerinde-vergisel-tesvikler-4691-5746-ve-sinai-mulkiyet-haklari-istisnasi-uygulamalari-p-HBCV0000ENCX4I

Satış kanalları, içerik örnekleri ve kitaba ilişkin duyurular için sosyal medya hesaplarını takip edebilirsiniz.

Anıl BİLEN

Vergi Başmüfettişi

Kitapta konular, doğrudan olay çözümüne geçilmeden önce kavramsal çerçeve, mevzuat dayanağı ve uygulama ayrımlarıyla birlikte ele alınmaktadır. Özellikle istisna, indirim, harcama sınıflandırması ve teşvik rejimleri; karşılaştırmalı tablolarla sadeleştirilerek sistematik biçimde sunulmaktadır.



Çıkmış sınav sorularına benzer olaylar, kitapta daha kapsamlı ve uygulama odaklı kurgularla incelenmektedir. Harcama kalemlerinin sınıflandırılması, istisna oranının hesaplanması, vergiye tabi kazancın tespiti ve sonuç değerlendirmesi tablo destekli olarak adım adım gösterilmektedir.



4691 Sayılı Kanun Kapsamında Gayrimaddi Hak Satış Kazancı İstisnası

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesi uyarınca, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgelerdeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak bu kazancın gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından doğması halinde artık kazancın tamamı otomatik olarak istisna edilmemekte; istisnadan yararlanacak tutar **nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı** esas alınarak belirlenmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnasına ilişkin açıklamalarında, gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançlarda istisna edilecek kısmın, ilgili projeye ait **nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı** uygulanarak tespit edileceği; nitelikli harcamaların ise gayrimaddi hakkın elde edilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan doğrudan harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan aynı mahiyetteki fayda ve hizmet bedellerinden oluşacağı açıklanmıştır. Aynı açıklamalarda, faiz, bina kirası, ısıtma, aydınlatma, su, bakım, genel yönetim giderlerinden verilen pay gibi doğrudan bağlantılı olmayan giderlerin hem nitelikli harcama hem toplam harcama dışında bırakılacağı; gayrimaddi hak satın alma bedelleri ile ilişkili kişilerden sağlanan hizmet bedellerinin ise kural olarak toplam harcamaya dahil edilip nitelikli harcamaya dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu nedenle soruda öncelikle satış kazancı, ardından nitelikli harcama ve toplam harcama tutarları tespit edilmelidir.

Şirket, teknoloji geliştirme bölgesinde yürüttüğü Ar-Ge projesini tamamlamış, ilgili mevzuat çerçeçevesinde patent almış ve bu gayrimaddi hakkı **10.662.500 TL** bedelle satmıştır. Projeye ilişkin toplam harcama ve maliyet tutarı ise tabloda **5.662.500 TL** olarak verilmiştir. Buna göre satıştan doğan kazanç: **10.662.500 TL - 5.662.500 TL = 5.000.000 TL** olacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, istisna oranının satış hasılatına değil, **kazanç tutarına** uygulanmasıdır. Bu nedenle hesaplama **10.662.500 TL** üzerinden değil, **5.000.000 TL** kazanç üzerinden yapılmalıdır.

Harcama Kalemlerinin Değerlendirilmesi

Harcama / maliyet türü	Tutar	Değerlendirme
Gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı giderler	1.500.000 TL	Nitelikli harcama ve toplam harcama içinde dikkate alınır.
Projede kullanılmak için satın alınan program lisans bedeli	1.412.500 TL	Gayrimaddi hak/lisans satın alma bedeli niteliğinde olduğundan toplam harcamaya dahil edilir; nitelikli harcamaya dahil edilmez.
Türkiye'de yerleşik ilişkisiz şirketten sağlanan laboratuvar hizmet bedeli	450.000 TL	İlişkisiz kişiden sağlanan doğrudan hizmet olduğundan nitelikli harcama ve toplam harcama içinde dikkate alınır.

Şirketin %12 ortağı olduğu, kanuni merkezi yurt dışında bulunan şirketten sağlanan test hizmeti	200.000 TL	İlişkili kişiden sağlanan hizmet olduğundan toplam harcamaya dahil edilir; nitelikli harcamaya dahil edilmez.
Şirketin %20 ortağı olan Türkiye'de yerleşik şahıstan sağlanan mühendislik hizmeti	550.000 TL	Yurt içinde yerleşik ilişkili kişiden sağlandığından geçici düzenleme kapsamında nitelikli harcamaya dahil edilebilir; toplam harcamaya da dahildir.
Bina kira gideri	720.000 TL	Doğrudan Ar-Ge/gayrimaddi hak harcaması sayılmadığından hem nitelikli hem toplam harcama dışında kalır.
Kredi faiz gideri	300.000 TL	Finansman gideri olduğundan hem nitelikli hem toplam harcama dışında kalır.
Bina ısıtma gideri	250.000 TL	Bina gideri niteliğinde olduğundan hem nitelikli hem toplam harcama dışında kalır.
Müşterek genel giderlerden verilen pay	280.000 TL	Genel gider payı niteliğinde olduğundan hem nitelikli hem toplam harcama dışında kalır.

Bu çerçevede nitelikli harcama tutarı şu şekilde hesaplanır:

Nitelikli harcama unsuru	**Tutar**
Gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı giderler	1.500.000 TL
Türkiye'de yerleşik ilişkisiz şirketten alınan laboratuvar hizmeti	450.000 TL
Türkiye'de yerleşik ilişkili şahıstan alınan mühendislik hizmeti	550.000 TL
Nitelikli harcama toplamı	**2.500.000 TL**

Toplam harcama tutarı ise şu şekilde belirlenir:

Toplam harcama unsuruna dahil edilen tutarlar	**Tutar**
Gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı giderler	1.500.000 TL
Program lisans bedeli	1.412.500 TL
Türkiye'de yerleşik ilişkisiz şirketten alınan laboratuvar hizmeti	450.000 TL
Yurt dışındaki ilişkili şirketten alınan test hizmeti	200.000 TL
Türkiye'de yerleşik ilişkili şahıstan alınan mühendislik hizmeti	550.000 TL
Toplam harcama	**4.112.500 TL**

Mükellefler, nitelikli harcama tutarını %30'una kadar artırımlı dikkate alabilir. Ancak artırılmış nitelikli harcama tutarı toplam harcamayı aşamaz. Somut olayda nitelikli harcama tutarı **2.500.000 TL** olduğundan, %30 artırımlı tutar:

2.500.000 TL x %30 = 750.000 TL

2.500.000 TL + 750.000 TL = 3.250.000 TL

olacaktır. Bu tutar toplam harcama olan **4.112.500 TL**'yi aşmadığından artırımlı nitelikli harcama tutarının tamamı dikkate alınabilir.

Buna göre istisna oranı: **3.250.000 TL / 4.112.500 TL = %79,0273556** olarak hesaplanır.

İstisna edilecek kazanç tutarı: **5.000.000 TL x %79,0273556 = 3.951.367,78 TL** olacaktır.

Vergiye tabi kalacak kazanç tutarı ise: **5.000.000 TL - 3.951.367,78 TL = 1.048.632,22 TL** olarak dikkate alınmalıdır.

Sonuç

Şirket, teknoloji geliştirme bölgesinde yürüttüğü Ar-Ge projesi sonucunda aldığı patente ilişkin gayrimaddi hakkı satmış ve bu satıştan **5.000.000 TL** kazanç elde etmiştir. Ancak bu kazancın tamamı 4691 sayılı Kanun kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilemez. İstisna tutarı, nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranı esas alınarak belirlenmelidir.

Açıklama	Tutar
Gayrimaddi hak satış kazancı	5.000.000 TL
Nitelikli harcama	2.500.000 TL
%30 artırımlı nitelikli harcama	3.250.000 TL
Toplam harcama	4.112.500 TL
İstisna oranı	%79,0273556
4691 kapsamında istisna edilecek kazanç	3.951.367,78 TL
Vergiye tabi kalacak kazanç	1.048.632,22 TL

Şirket bu kazancı tamamen kurum kazancına dahil etmişse, kurumlar vergisi matrahının tespitinde **3.951.367,78 TL** tutarında 4691 sayılı Kanun kapsamında teknoloji geliştirme bölgesi kazanç istisnası uygulanmalıdır. Buna karşılık kazancın tamamının istisna edildiği bir çözüm yapılırsa, **1.048.632,22 TL** tutarında fazla istisna uygulanmış olur.

Ayrıca istisna tutarı **500.000 TL'yi aştığından**, 49 Sıra No.lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği kapsamında YMM tasdik raporu zorunluluğu da gündeme gelecektir. 2025 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde müstakil satırı bulunan ve belirlenen tabloda sayılan istisna/indirimlerin her biri itibarıyla 500.000 TL'yi aşması halinde tasdik raporu aranacağı; teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnasının da bu kapsamda yer aldığı görülmektedir.

Kitabın İçindekiler Bölümü

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ 1
Ar-Ge, Yazılım ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Teşvik Sistemlerine Genel Bakış 1
BİRİNCİ BÖLÜM 8
4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu 8
(Teknokon / Teknopark İstisnası) 8
I. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Sisteminin Amacı ve Hukuki Çerçevesi 9
III. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Temel Kavramlar 10
III. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyetle Kabul ve Proje Esaslı Yapı 17
IV. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Sağlanan Vergisel Teşvikler 23
1. Kazançlarda Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası 26
1.1. Yönetici Şirketlerin Kazançlarında İstisna İstisnası 26
1.2. Bölge'de Faaliyet Gösteren Gider ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Kazançlarına İlişkin İstisna 28
1.2.1. İstisna Kapsamına Giren Gelir/Giderin Kapsamı 33
1.2.2. Bölge İçinde ve Bölge Dışında Yürütülen Faaliyetlerin Durumu 41
1.2.3. Bölge'de Faaliyet Geçişlerinden Önce Başlatılmış Projelerden Elde Edilen Kazançlar 44
1.2.4. Müşterek Genel Giderlerin ve Amortismanların Dağıtımı 46
1.2.5. Proje Kapsamında Yapılan ve Bölge Dışında Gerçekleşen Gidelerin Değerlendirilmesi 50
1.2.6. Aynı Anda Birlikte Uygulanamayan Teşvik ve İstisnalar 51
1.2.7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde İstisna Kazancın Tespitinde Gayrimaddi Hak Rejimi ve Sipariş Usulü Ayrımı 58
1.2.7.3. Karar Kapsamındaki Gayrimaddi Hak Kazançlarının (Özel Rejim) 59
1.2.7.1. Düzenlemenin Hukuki Dayanağı ve Uygulama Alanı 59

Sayfa 1

Ar-Ge, Yazılım ve Tasarım Faaliyetlerinde Vergisel Teşvikler
1.2.7.1.2. Karar Kapsamına Giren Kazançlar ve Kapsam Dışı Kalan Haklar 61
1.2.7.1.3. Belge Satır: Patent, Patenle Eşdeğer Belge ve Proje Bütçye Belgeleri 64
1.2.7.1.4. Başvuru Süresinin Yeninden Sayılması ve Teslim Sonrasında Sonuçlanması 66
1.2.7.1.5. Lisans Tutarının Hesaplanması ve Hukuki Harcama / Toplam Harcama Oranı 69
1.2.7.1.6. Nitelikli Harcama Kavramı ve Özellik Arz Eden Harcamalar 70
1.2.7.1.7. Nitelikli Harcama Tutarında %30 Artırım İmkanı 74
1.2.7.1.8. Mükhasöe Tekniği ile İstisna Hesabının Belirlenmes Ayrılması 76
1.2.7.1.9. Uygulama Örnekleri 93
1.2.7.2. Sipariş Usulüne Göre Yürütülen Ar-Ge ve Yazılım Projelerinde Vergisel Uygulama 97
1.2.7.2.1. Sipariş Usulü Kavramı ve Aynen Ölçüt 98
1.2.7.2.2. 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Sipariş Usulü Projeler 100
1.2.7.2.3. 4691 Sayılı Kanun Kapsamında Sipariş Usulü Projeler 101
1.2.7.2.4. Sipariş Usulünde İstisna Kazancın Tespiti 101
1.2.7.2.5. Bölünebilir Projeler ve Kısmi Teslimlerde Gelirin Tespiti 104
1.2.7.2.6. Sipariş Usulü Projelerde Muhasebe Sistemi 105
1.2.7.2. Genel Değerlendirme 108
1.2.8. Seri Üretime Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançların Durumu 110
1.2.8.1. Kavramsal Çerçeve: Gayrimaddi Hak, Yazılım ve Seri Üretim 112
1.2.8.2. Seri Üretim Faaliyetlerinin 4691 Sayılı Kanun Sistematiği İçindeki Yeri 118
1.2.8.3. Seri Üretim Kazancında Ayrıştırılması 120

Sayfa 2

Ar-Ge, Yazılım ve Tasarım Faaliyetlerinde Vergisel Teşvikler
1.2.8.4. Uygulanabilir Ayrıştırma Yöntemleri ve Örnek Yaklaşımlar 126
1.2.8.5. Yazılım Faaliyetlerinde Seri Üretim ve Kazancın Niteliği 128
1.2.8.6. Pazarlama ve Dağıtım Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi 136
1.2.8.7. Genel Değerlendirme ve Sonuç 138
1.2.8.8. Seri Üretimde İstisna Kazancın Tespiti 139
1.2.9. Uygulama, Yerleştirme, Geliştirme, Revizyon ve Ek Yazılım Faaliyetlerinin Çeşitliği 150
1.2.10. Aynı Teknolojik Geliştirme Bölgesinde Yürütülen Birden Fazla Projede Kazanç ve Zararların Birlikte Değerlendirilmesi 153
1.2.11. Destekler, Hibeler ve Personel İstihdamına Bağlı Bakanlık Destekleri 155
1.2.11.1. Proje Finansmanın Yönelik Destek ve Hibelerin Vergisel Yönelği 155
1.2.11.2. Personel İstihdamına Bağlı Bakanlık Tarafından Sağlanan Ücret Destekleri 160
1.2.11.2.1. Desteklenecek Programlar Mevzuat Personelle Sağlanan Destek 161
1.2.11.2.2. Doktora ve Stajyer Öğrenci İstihdamına Yönelik Destekler 152
1.2.12. KDV İstisnası 163
1.2.12.1. KDVK 13/1ı 165
1.2.12.2. Geçici 20 166
1.2.12.2.1. Donanıma Bağlı (Gömülü) Yazılımın KDV Kapsamındaki Hukuki Niteliği 178
1.2.12.2.2. İstisnaya İlişkin Örnekler 180
2. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki 182
2.1. Hukuki Dayanak ve Teşvikin Amacı 182
2.2. 5746 Sayılı Kanun ile Karşılaştırma 184
2.3. Teşvikten Yararlanabilecek Personel 185
2.4. Destek Personeli Sayısının Etkin Sınır 190
2.5. Ücret Kapsamına Giren Ödemeler 193

Sayfa 3

Ar-Ge, Yazılım ve Tasarım Faaliyetlerinde Vergisel Teşvikler
2.6. Teşvik Kapsamı Dışında Kalan Ödemeler 195
2.7. Teşvik Kapsamındaki Çalışma Süreleri (Merkezi/Bölge Dışı Proje Süreleri, Lisansüstü Eğitim ve Uzaktan Çalışma Rejimi Dahil) 198
2.8. Kimlik Tanımla Çalışma ve Ücretin Onaylanması 200
Ç. Türkiye'de Yerleşik Girişimcilere Yatırım Yapmak Üzere Sermaye Ayrımı Yatırımlıtığı 205
VI. Tekno Girişim Sermaye Desteği İndirimi 224
VII. Ek Vergi 227
VIII. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi 229
IX. Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilen Hususlar 229
X. Yurt Dışından Temin Edilen Hizmetlerde Stopaj ve KDV Tevkifatı 232
1. Ticari Kazanç Niteliğindeki Ödemeler 233
2. Serbest Meslek Kazançları (18/3 Gün Kriteri) 234
3. Gayrimaddi Hak Ödemeleri 234
4. Reklam Niteliklli ünlü (Ürün Ödemeler 235
5. Genel Değerlendirme 235
İKİNCİ BÖLÜM 237
5746 Sayılı Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 237
1. Rejimin Kaynakları ve Normlar Hiyerarşisi 247
II. Ar-Ge ve Tasarım İndiriminin Hukuki Çerçevesi 242
III. Tanımlar 243
1. Faaliyet ve Yararlanma Kapsamına İlişkin Temel Kavramlar 243
2. Sınai ve Organizasyon Yapısına İlişkin Kavramlar 246
3. İnsan Kaynağına İlişkin Kavramlar 249
IV. Ar-Ge, Yazılım ve Tasarım Harcamalarının Kapsamı 252
1. Hak Mahiyete Mal Harcamalar 255
2. Maddi Harcamalar 257
3. Personel Giderleri 259
3.1. Genel Çerçeve ve Hukuki Dayanak 259
3.2. Tam Zaman Eşdeğer (TZE) Personel Sayısının Tespiti, Azami Personel Eşiği ve Teşvik Rejimine Etkisi 261
3.3. Stopaj Teşvik ile Ar-Ge/Tasarım İndirimi Arasındaki Bağ (Ücret Tabanının Tespiti) 265

Sayfa 4



Tüm başlıklar gerçek içerik sayfalarından alınmıştır.

Kitabın İçindekiler Bölümü

II. İstisnanın Kapsamı 385
III. Kavramsal Çerçeve 386
IV. İstisnadan Yararlanma Şartları 386
1. Patent veya Faydalı Model Belgesi ile Koruma Altına Alınmış Buluş Bulunması 386
2. İstisnadan Yararlanabilecek Kişilerden Olunması 387
3. Tekel Niteliğinde Özel Ruhsat (İmtiyazı Lisans) 387
4. Faaliyetlerin Türkiye'de Gerçekleştirilmiş Olması 388
5. Koruma Süresinin Devam Ediyor Olması 389
6. Patent veya Faydalı Model Belgesinin Hükümsüzlüğü 389
V. İstisnanın Başlangıç Zamanı ve Değerleme Raporu Şartının Kaldırılması 390
VI. İstisna Kapsamı Tespiti 390
1. Kiralama, Devir ve Satış Kazançları 390
2. Türkiye'de Seri Üretime Tabi Tutularak Pazarlama 393
3. Üretim Sürecinde Kullanım ve Kazancın Ayrıştırılması 394
4. Hâsıl İhlali Nedeniyle Elde Edilen Gelirler ve Tazminatlar 395
VII. Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirme 396
VIII. Kesinti Yoluyla Vergilendirme 396
IX. Diğer Teşviklerle İlişki 397
1. 4691 Sayılı Kanun Kapsamındaki Kazanç İstisnası ile İlişki 397
2. Ar-Ge İndirimi ile İlişki 397
3. İndirimli Kurumlar Vergisi ile İlişki 397
X. YMM Tasdik Boyutu ve Güncel Usul Rejimi 398
XI. Uygulamalı Örnekler 399
XII. Sonuç ve Değerlendirme 407

Sayfa 5

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM 408
49 Sıra Nolu Tebliğ Kapsamında YMM Tasdik Raporları ve Ar-Ge, Teknokent, Sınai Mülkiyet İstisnalarının Raporlanması 408
I. 49 Sıra No.lu Tebliğ ile Getirilen Tasdik Rejiminin Hukuki Çerçevesi 408
II. Ar-Ge, Teknokent ve Sınaî Mülkiyet Alanının İlgilendiren Tasdike Tabi İstisna, İndirim ve Uygulamalara 410
III. Tasdik Hadleri, Rapor İbare Süresi ve Tam Tasdik Sözleşmesi ile İlişki 413
IV. YMM Tasdik Raporlarının Türleri ve Hangi Durumda Hangi Raporun Düzenleneceği 415
V. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnası YMM Tasdik Raporunda İncelenecek Hususlar 418
VI. 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Ar-Ge ve Tasarım İndirimi YMM Tasdik Raporunda İncelenecek Hususlar 422
VII. KVK 5/B Sınaî Mülkiyet Hakları İstisnası YMM Tasdik Raporunda İncelenecek Hususlar 426
VIII. Teknogirişim Sermaye Desteği, Teknokent Sermaye Desteği ve Girişim Sermayesi Fonlarının Tasdik Boyutu 429
IX. Uygulamaya Esas YMM Rapor Örnekleri 431
1. Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kazanç İstisnası YMM Tasdik Raporu Örneği 432
2. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi YMM Tasdik Raporu Örneği 443
3. Sınaî Mülkiyet Hakları İstisnası YMM Tasdik Raporu Örneği 452

Sayfa 6

IV. YMM Tasdik Raporlarının Türleri ve Hangi Durumda Hangi Raporun Düzenleneceği 415
V. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnası YMM Tasdik Raporunda İncelenecek Hususlar 418
VI. 5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki Ar-Ge ve Tasarım İndirimi YMM Tasdik Raporunda İncelenecek Hususlar 422
VII. KVK 5/B Sınaî Mülkiyet Hakları İstisnası YMM Tasdik Raporunda İncelenecek Hususlar 426
VIII. Teknogirişim Sermaye Desteği, Teknokent Sermaye Desteği ve Girişim Sermayesi Fonlarının Tasdik Boyutu 429
IX. Uygulamaya Esas YMM Rapor Örnekleri 431
1. Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kazanç İstisnası YMM Tasdik Raporu Örneği 432
2. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi YMM Tasdik Raporu Örneği 443
3. Sınaî Mülkiyet Hakları İstisnası YMM Tasdik Raporu Örneği 452

KAYNAKÇA 463
Özgeçmiş 467

Sayfa 7

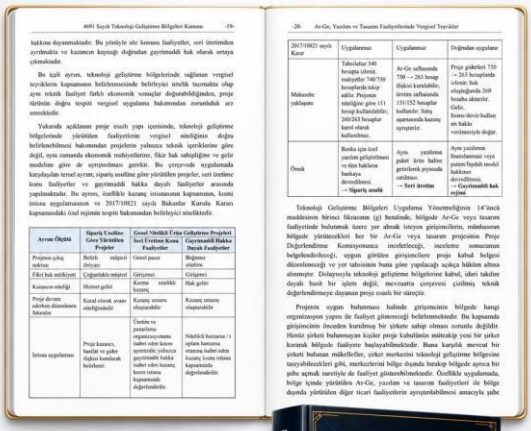


İçindekiler bölümünün devamı bu görselde yer almaktadır.

Kitabın İçinden

Gerçek sayfa görüntüsü

Bu görselde kitabın gerçek sayfa düzeninden bir örnek yer almaktadır.



4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu -19-

hakkına dayanmaktadır. Bu yönüyle söz konusu faaliyetler, seri üretimden ayrılmakta ve kazancın kaynağı doğrudan gayrimaddi hak olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu üçlü ayrım, teknoloji geliştirme bölgelerinde sağlanan vergisel teşviklerin kapsamının belirlenmesinde belirleyici nitelik taşımakta olup aynı teknik faaliyet farklı ekonomik sonuçlar doğurabildiğinden, proje türünün doğru tespiti vergisel uygulama bakımından zorunluluk arz etmektedir.

Yukarıda açıklanan proje esaslı yapı içerisinde, teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen faaliyetlerin vergisel niteliğinin doğru belirlenebilmesi bakımından projelerin yalnızca teknik içeriklerine göre değil, aynı zamanda ekonomik mahiyetlerine, fikir hak sahipliğine ve gelir modeline göre de ayrıştırılması gerekir. Bu çerçevede uygulamada karşılaşılan temel ayrımlar, sipariş usulüne göre yürütülen projeler, seri üretime konu faaliyetler ve gayrimaddi hakka dayalı faaliyetler arasında yapılmaktadır. Bu ayrım, özellikle kazanç istisnasının kapsamının, kısmi istisna uygulamasının ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki özel rejimin tespiti bakımından belirleyici niteliktedir.

Ayrım Ölçütü	Sipariş Usulüne Göre Yürütülen Projeler	Genel Nitelikli Ürün Geliştirme Projeleri	Gayrimaddi Hakka Dayalı Faaliyetler
Projenin çıkış noktası	Belirli müşteri ihtiyacı	Genel pazar	Buluşsal nitelikte
Fikri hak mülkiyeti	Çoğunlukla müşteri	Girişimci	Girişimci
Kazancın niteliği	Hizmet geliri	Karma: ürün/fikir kazancı	Hak geliri
Proje devam ederken düzeltmeye tabi olup olmaması	Kural olarak evet	Kısmen sonuca ulaşılabilir	Kısmen sonuca ulaşılabilir
İstisna uygulaması	Proje kazancı, hasılat ve gider ilişkisi kurularak belirlenir.	Üretim ve pazarlama organizasyonuna isabet eden kısmı ayırt etmek; yalnızca gayrimaddi hakka isabet eden kazanç kısmı istisna kapsamında değerlendirilir.	Nitelik ilk bakışta / 1 eylem bakımına oranına isabet eden kazanç kısmı istisna kapsamında değerlendirilir.



-20- Ar-Ge, Yazılım ve Tasarım Faaliyetlerinde Vergisel Teşvikler

2017/10821 sayılı Karar	Uygulanması	Uygulanmaz	Doğrudan uygulanır
Muhasebe yaklaşımı	Tahsilatlar 340 hesapta izlenir, maliyetler 740/750 hesaplarda takip edilir. Projenin sözleşme gücü (51 hesap kullanılabilir) 260/268 hesaplar kural olarak kullanılmaz.	Ar-Ge safhasında 750 → 263 hesap ilişkisi kurulabilir; üretim safhasında 151/152 hesaplar kullanılır. Satış aşamasında kazanç ayrıştırılır.	Proje giderleri 750 → 263 hesaplarda izlenir; hak oluştuğunda 260 hesaba aktarılır. Gelir, lisans/devir/kullanım hakkı verilmesiyle doğar.
Örnek	Banka için özel yazılım geliştirilmesi ve tüm hakların bankaya devredilmesi. → Sipariş usulü	Aynı yazılımın paket ürün haline getirilerek piyasada satılması. → Seri üretim	Aynı yazılımın finansalmanın veya patent fiyatlı model hakkının devredilmesi. → Gayrimaddi hak rejimi

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, bölgede Ar-Ge veya tasarım faaliyetinde bulunmak üzere yer almak isteyen girişimcilerin, onlardan bu bölgede yürütecekleri her bir Ar-Ge veya tasarım projesinin Proje Değerlendirme Komisyonunca incelettirileceği, incelemesi sonucunun belgelendirileceği, uygun görülen girişimcilere proje kabul belgesi düzenlenerek ve yer tahsisinin buna göre yapılacağı açıkça hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla teknoloji geliştirme bölgelerinde kabul, idari takdire dayalı basit bir işlem değil; mevzuatla çerçevesi çizilmiş teknik değerlendirmeye dayanan proje esaslı bir süreçtir.

Projenin uygun bulunması halinde girişimcinin bölgede hangi organizasyon yapısı ile faaliyet göstereceği belirlenmektedir. Bu kapsamda girişimcinin öncelen kurulmuş bir şirkete sahip olması zorunlu değildir. Henüz şirketi bulunmayan kişiler proje kabulünün mütakip yeni bir şirket kurarak bölgede faaliyete başlayabilmektedir. Buna karşılık mevcut bir şirketi bulunan mükellefler, şirket merkezini teknoloji geliştirme bölgesine taşıyabilecekleri gibi, merkezlerini bölge dışında bırakıp bölgede ayrıca bir şube açmak suretiyle de faaliyet gösterebilmektedir. Özellikle ve öncelikle, bölge içinde yürütülen Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetleri ile bölge dışında yürütülen diğer ticari faaliyetlerin ayrıştırılabilmesi amacıyla şube

Karşılaştırmalı tablolar

Uygulama örnekleri

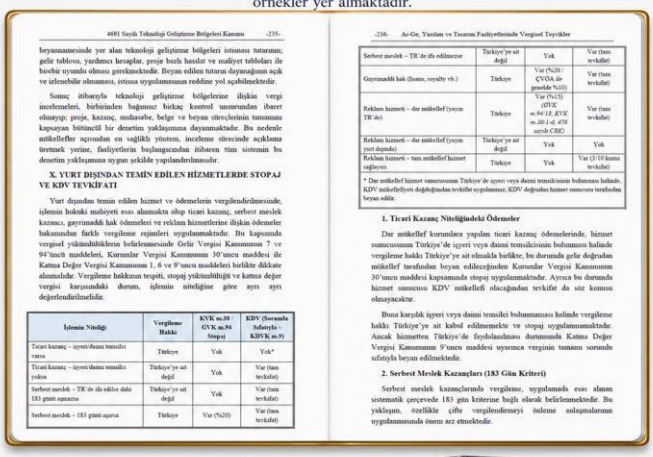
Güncel mevzuat

Daha fazla örnek için profili ziyaret edin.

Kitabın İçinden

Gerçek sayfa görüntüsü

Bu görselde kitabın gerçek sayfa düzeninden örnekler yer almaktadır.



4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu -235-

beyannamesinde yer alan teknoloji geliştirme bölgeleri istisnası tutarının; gelir tablosu, yardımcı hesaplar, proje bazlı hasılat ve maliyet tabloları ile bivebir uyumlu olması gerekmektedir. Beyan edilen tutarın dayanağının açık ve izlenebilir olmaması, istisna uygulanmasının reddine yol açabilmektedir.

Sonuç itibarıyla teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin vergi incelemeleri, birbirinden bağımsız birkaç kontrol unsurundan ibaret olmayıp; proje, kazanç, muhasebe, belge ve beyan süreçlerinin tamamını kapsayan bütüncül bir denetim yaklaşımına dayanmaktadır. Bu nedenle mükelleflere sayısından en sağlıklı yöntem, inceleme sürecinde açıklama üretmek yerine, faaliyetlerin başlangıcından itibaren tüm sistemin bu denetim yaklaşımına uygun şekilde yapılandırılmasıdır.

X. YURT DIŞINDAN TEMİN EDİLEN HİZMETLERDE STOPAJ VE KDV TEVKİFATI

Yurt dışından temin edilen hizmet ve ödemelerin vergilendirilmesinde, işlemin hukuki mahiyeti esas alınmakta olup ticari kazanç, serbest meslek kazancı, gayrımaddi hak ödemeleri ve reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler bakımından farklı vergileme rejimleri uygulanmaktadır. Bu kapsamda vergisel yükümlülüklerin belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunmunun 7 ve 94'üncü maddeleri, Kurumlar Vergisi Kanunmunun 30'uncu maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunmunun 1, 6 ve 9'uncu maddeleri birlikte dikkate alınmalıdır. Vergileme hakkının tespiti, stopaj yükümlülüğü ve katma değer vergisi karşısındaki durum, işlemin niteliğine göre ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

İşlemin Niteliği	Vergileme Hakkı	KVK m.30 / GVK m.94 Stopajı	KDV (Sorumlu Sıfatıyla – KDVK m.9)
Ticari kazanç – işyeri/daimi temsilci varsa	Türkiye	Yok	Yok*
Ticari kazanç – işyeri/daimi temsilci yoksa	Türkiye'ye ait değil	Yok	Var (tam tevkifat)
Serbest meslek – TR'de dir edilse dahi 183 günü aşmazsa	Türkiye'ye ait değil	Yok	Var (tam tevkifat)
Serbest meslek – 183 günü aşarsa	Türkiye	Var (%20)	Var (tam tevkifat)

-236- Ar-Ge, Yazılım ve Tasarım Faaliyetlerinde Vergisel Teşvikler

Serbest meslek – TR de ifa edilmezse	Türkiye'ye ait değil	Yok	Var (tam tevkifat)
Gayrımaddi hak (lisans, royalty vb.)	Türkiye	Var (%20 – ÇVOA ile genelde %10)	Var (tam tevkifat)
Reklam hizmeti – dar mükellef (yurtım TR'de)	Türkiye	Var (%15) (*GVK m.94/1-2, KVK m.30/1-d, 4/5 sayılı CBK*)	Var (tam tevkifat)
Reklam hizmeti – dar mükellef (yurtım yurt dışında)	Türkiye'ye ait değil	Yok	Yok
Reklam hizmeti – tam mükellef hizmet sağlayıcı	Türkiye	Yok	Var (3/10 kısmi tevkifat)

* Dar mükellef hizmet sunucusunun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunması halinde, KDV mükellefiyeti doğduğundan tevkifat uygulanmaz; KDV doğrudan hizmet sunucusu tarafından beyan edilir.

1. Ticari Kazanç Niteliğindeki Ödemeler

Dar mükellef kurumlara yapılan ticari kazanç ödemelerinde, hizmet sunucusunun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunması halinde vergileme hakkı Türkiye'ye ait olmakla birlikte, bu durumda gelir doğrudan mükellef tarafından beyan edilecegından Kurumlar Vergisi Kanunumun 30'uncu maddesi kapsamında stopaj uygulanmaktadır. Ayrıca bu durumda hizmet sunucusu KDV mükellefi olacağından tevkifat da söz konusu olmayacaktır.

Buna karşılık işyeri veya daimi temsilci bulunmaması halinde vergileme hakkı Türkiye'ye ait kabul edilmemekte ve stopaj uygulanmamaktadır. Ancak hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumunda Katma Değer Vergisi Kanunumun 9'uncu maddesi uyarınca verginin tamamı sorumlu sıfatıyla beyan edilmektedir.

2. Serbest Meslek Kazançları (183 Gün Kriteri)

Serbest meslek kazançlarında vergilleme, uygulamada esas alınan sistematik çerçevede 183 gün kriterine bağlı olarak belirlenmektedir. Bu yaklaşım, özellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanmasında önem arz etmektedir.



Karşılaştırmalı tablolar

Uygulama örnekleri

Güncel mevzuat

Instagram: @vergiincelemeraporu

X: @maliyemufettisi

LinkedIn: linkedin.com/in/anilbilen

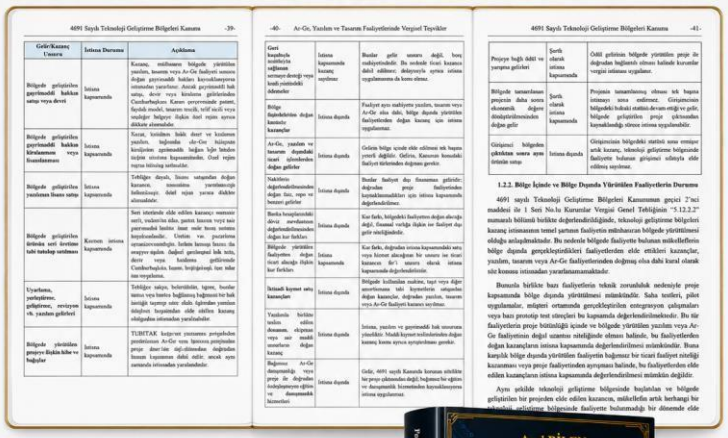
E-posta: vmanilbilen@gmail.com

Daha fazla örnek için profili ziyaret edin.

Kitabın İçinden

Gerçek sayfa görüntüsü

Bu görselde kitabın gerçek sayfa düzeninden bir örnek yer almaktadır.



4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu -39-

Gelir/Kazanç Unsuru	İstisna Durumu	Açıklama
Bölgede geliştirilen gayrimaddi hakkın satışı veya devri	İstisna kapsamında	Kazanç, mükellefin bölgede yürüttüğü yazılım, lisansın veya Ar-Ge faaliyeti sonucu doğan gayrimaddi hakları kaynaklanmaya istisnadan yararlanır. Ancak gayrimaddi hak satışı, devir veya kiralama, gelirlerinden Cumhurbaşkanı Kararı çerçevesinde pazar, faydalı maddi, tanıtım maddi, telif ücreti veya mahiyet belgeye ilişkin özel rejim ayrıca dikkate alınmalıdır.
Bölgede geliştirilen gayrimaddi hakkın kiralanması veya finansalması	İstisna kapsamında	Kurak, kiralama hakkı devri ve kiralama yazılım, bağımsız ele-Ge hizmeti kiralanan gayrimaddi hakka bağlı hasılat üzerine istisna kapsamındadır. Özel rejim rapor bilinmeyi imkânsızdır.
Bölgede geliştirilen yazılımın lisans satışı	İstisna kapsamında	Tehliğe dayalı, lisans sağladan doğan kazancı, tümünün yazılımcıyla bulunduğu, özel rejim yarısı dikkate alınmalıdır.
Bölgede geliştirilen ürünün seri üretime tabi tutulup satılması	Kısmen istisna kapsamında	Seri üretimde elde edilen kazanç; sunucu serti, yedeklik ekle, pazar kazanç veya nasıl parasındaki lasiine imar mahr tesis sistemi hesaplanmalıdır. Üretim ve, pazarlama organizasyonundaçu, hesbin lisansı hesbı ile sınırlıyor sağlık. Çağlayıcı gerilmeyişi lık tutlu, devir veya kiralama gelirlerinde Cumhurbaşkanı kapsamındadır. Özel rejim rapor bilinmeyi imkânsızdır.
Uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon vb. yazılım gelirleri	İstisna kapsamında	Tehliğe sahipi, belirtilebilir, tgeni, bunlar tanısı veş lisansı bağlılığı bağımsız bir hak lasiniğe tasarrup eder ekle. pazar kazanç veşi nasıl hâlçiyet hesaplanan elde edilen kazanç olduğundan istisnadan yararlanabilir.
Bölgede yürütülen projeye ilişkin kâbe ve bağışlar	İstisna kapsamında	TUBITAK kolçeyet yazısının projelerden pazarlamasın Ar-Ge veya lisansın pazarlanan proje dısın'dan dığ-ölümsüzden doğrudan lisans kapsamına dahil edilir. nesnel aynı zamanda istisnadan yararlanabilir.



-40- Ar-Ge, Yazılım ve Tasarım Faaliyetlerinde Vergisel Teşvikler

Geri kaçırılmış mükellefin sağlanan sermaye devreği veya kendi yatırdıklı ödemeler	İstisna kapsamında kazanç sayılmaz	Bunlar gelir unsuru değil, borç mahiyetindedir. Bu nedenle ticari kazancı dahil edilmez; dolayısıyla ayrıca istisna uygulanmasına da konu olmaz.
Bölge faaliyetlerinin doğan kamuoy kazançlar	İstisna dışında	Faaliyet ayrı mahiyette yazılım, tasarım veya Ar-Ge olsa dahi, bölge dışında yürütülen faaliyetlerden doğan kazanç için istisna uygulanmaz.
Ar-Ge, yazılım ve tasarım dışındaki ticari işlemlerden doğan gelirler	İstisna dışında	Gelenin bölge içinde elde edilmesi tek başına yeterli değildir. Gelirin, Kanunun konudaki faaliyet türlerinden doğması gerekir.
Nakitlerin değerlendirilmesinden doğan faiz, repo ve benzeri gelirler	İstisna dışında	Bunlar faaliyet dışı finansman gelirleri; doğrudan proje faaliyetinden kaynaklanmadıkları için istisna kapsamında değerlendirilmez.
Banka hesaplarındaki döviz mevduatının değerlendirilmesinden doğan kur farkları	İstisna dışında	Kur farkı, bölgedeki faaliyetten doğan alacağa değil, finansal varlığa ilişkin ter faaliyet dışı gelir niteliğindedir.
Bölgede yürütülen faaliyetten doğan ticari alacağa ilişkin kur farkları	İstisna kapsamında	Kur farkı, doğrudan istisna kapsamındaki satış veya hizmet alacağının bir unsuru ise ticari kazancın bir'i sayılır olarak istisna kapsamında değerlendirilmelidir.
İştirak kıymet satış kazançları	İstisna dışında	Bölgede kullanılan makine, taşıt veya diğer amortismana tabi kıymetlerin satışından doğan kazançlar, doğrudan. yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyeti kazancı sayılmaz.
Yatırımlı belirtilen tesisin devamını sağlayan veya nasıl sonuçlarını doğuran kazanç	İstisna dışında	İstisna, yazılım ve geyrimaddi hak unsurunu yönelikti. Maddi kıymet nitelendirilen doğan tutanç, konu ayrıca ayrıştırılması gerekir.
Bağımsız Ar-Ge danışmanlığı veya proje ile doğrudan ilişkilendirmeyen eğitim ve danışmanlık hizmetleri	İstisna dışında	Gelir, 4691 sayılı Kanunda konunun sitelikte bir proje çıktısından değil, bağımsız bir eğitim ve danışmanlık hizmetinden kaynaklanmaya istisna uygulanmaz.



4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu -41-

Projeye bağlı ödül ve yarışma gelirleri	Şartlı olarak istisna kapsamında	Ödül gelirinin bölgede yürütülen proje ile doğrudan bağlantılı olması halinde kurumlar vergisi istisnası uygulanır.
Bölgede tamamlanan projenin daha sonra ekonomik değere dönüştürülmesinden doğan gelir	Şartlı olarak istisna kapsamında	Projenin tamamlanmış olması tek başına istisnayı sona erdirmez. Girişimcinin bölgedeki hukuki statüsü devam ettiği ve gelir bölgede geliştirilen proje çıktısından kaynaklandığı sürece istisna uygulanabilir.
Girişimci bölgeden çıktıktan sonra aynı üründe satışı	İstisna dışında	Girişimcinin bölgedeki statüsü sona ermişse artık kazanç, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimci sıfatıyla elde edilmiş sayılmaz.

1.2.2. Bölge İçinde ve Bölge Dışında Yürütülen Faaliyetlerin Durumu

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunumun geçici 2'nci maddesi ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2.2" numaralı bölümü birlikte değerlendirildiğinde, teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnasının temel şartının faaliyetin mükellefin bölgede yürüttüğünü olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinden doğmuş olsa dahi kural olarak söz konusu istisnadan yararlanamamaktadır.

Bununla birlikte bazı faaliyetlerin teknik zorunluluk nedeniyle proje kapsamında bölge dışında yürütülmesi mümkündür. Saha testleri, pilot uygulamalar, müşteri ortamında gerçekleştirilen entegrasyon çalışmaları veya bazı prototip test süreçleri bu kapsamda değerlendirilmelidir. Bu tür faaliyetlerin proje bütünlüğü içinde ve bölgede yürütülen yazılım veya Ar-Ge faaliyetinin doğal uzantısı niteliğinde olması halinde, bu faaliyetlerden doğan kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Buna karşılık bölge dışında yürütülen faaliyetin bağımsız bir ticari faaliyet niteliği kazanması veya proje faaliyetinden ayrışması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ayrı şekilde teknoloji geliştirme bölgesinde bulunduğu ve bölgede geliştirilen bir projeden elde edilen kazancın, mükellefin artık herhangi bir teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunmadığı bir dönemde elde

Karşılaştırmalı tablolar

Uygulama örnekleri

Güncel mevzuat

Instagram: @vergiincelemeraporu

X: @maliyemufettisi

LinkedIn: linkedin.com/in/anilbilen

E-posta: vmanilbilen@gmail.com

Daha fazla örnek için profili ziyaret edin.