2026/1 YMM Revizyon Sınavı – Soru 7/b Çözümü

Bu çözüm notu, Vergi Başmüfettişi **Anıl BİLEN** tarafından kaleme alınan ve **10 Mayıs'ta yayımlanacak olan "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.

49 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile belirli tutarları aşan istisna ve indirimler bakımından YMM tasdik raporu zorunluluğunun getirilmesi ve son dönemde bu alandaki vergi incelemelerinin artması, Ar-Ge ve teknokent teşviklerinin mevzuat, muhasebe, raporlama ve matrah etkisi yönleriyle birlikte değerlendirilmesini daha önemli hale getirmiştir.

Aşağıdaki çözüm, 2026/1 Dönem YMM Revizyon Sınavı'nda yer alan Ar-Ge indirimi sorusunu bu çerçevede değerlendirmekte; kitapta ise benzer konular daha kapsamlı ve çetrefilli olay kurguları üzerinden ayrıntılı şekilde incelenmektedir.

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

Anıl BİLEN
Vergi Başmüfettişi

5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge İndirimi

5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinde yürütülen ve Bakanlıkça uygun bulunan Ar-Ge ve yenilik projelerine ilişkin harcamalar, kanunda ve ikincil düzenlemelerde belirlenen şartları taşıması kaydıyla Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilir. Ancak bu indirim, mükellef tarafından yapılan harcamaların tamamının doğrudan indirime konu edileceği anlamına gelmez. Harcamanın Ar-Ge faaliyetiyle doğrudan bağlantılı olması, münhasıran veya kullanım süresiyle orantılı biçimde Ar-Ge faaliyetine isabet etmesi, hibe ve desteklerle finanse edilen kısımların ayrıca ayrıştırılması, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerde %50 sınırının aşılmaması ve fon ayırma yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekir.

Soruda mükellef kurum, 2025 hesap döneminde Ar-Ge merkezi bünyesinde yürüttüğü proje kapsamında toplam **20.000.000 TL** tutarında harcamayı Ar-Ge indirimi olarak kurum kazancından indirmiştir. Ancak yapılan tespitler dikkate alındığında bu tutarın tamamının Ar-Ge indirimi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Sosyal Medya ve İletişim
Instagram: **@vergiincelemeraporu**
X: **@maliyemufettisi**
LinkedIn: **linkedin.com/in/anılbilen**
E-posta: **vmanilbilen@gmail.com**

Mükellef tarafından Ar-Ge indirimi hesabına dahil edilen harcamalar şu şekildedir:

Harcama türü	Tutar
İlk madde ve malzeme giderleri	3.000.000 TL
Amortisman giderleri	1.160.000 TL
Personel giderleri	4.000.000 TL
Genel giderler	1.400.000 TL
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	10.400.000 TL
Vergi, resim ve harçlar	40.000 TL
Toplam	**20.000.000 TL**

İlk madde ve malzeme giderleri ile personel giderleri bakımından soruda ayrıca olumsuz bir tespit yapılmadığından, bu tutarların Ar-Ge projesiyle ilgili olduğu ve Ar-Ge indirimi hesabında dikkate alınabileceği kabul edilmelidir. Vergi, resim ve harçlar bakımından da doğrudan Ar-Ge faaliyetiyle bağlantılı olduğu varsayımıyla **40.000 TL** tutarın indirim hesabında dikkate alınması mümkündür.

Amortisman giderleri yönünden ise düzeltme yapılması gerekir. Soruda amortisman giderleri içinde hem fabrikada hem de Ar-Ge faaliyetinde kullanılan bir test cihazı bulunduğu, bu cihaz için hesaplanan amortisman tutarının **400.000 TL** olduğu, cihazın **90 gün** Ar-Ge projesinde, yılın diğer günlerinde ise fabrikada kullanıldığı belirtilmiştir. 5746 uygulamasında Ar-Ge faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanların yalnızca Ar-Ge faaliyetinde kullanıldığı süreye isabet eden kısmı Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınabilir.

Sınavda bir yıl **360 gün** kabul edildiğinden, test cihazına ilişkin indirime konu edilebilecek amortisman tutarı şu şekilde hesaplanmalıdır:

400.000 TL x 90 / 360 = 100.000 TL

Dolayısıyla test cihazına ilişkin **400.000 TL** amortismanın yalnızca **100.000 TL**'lik kısmı Ar-Ge indirimi hesabında dikkate alınabilir. Mükellef bu cihazın amortismanının tamamını dikkate aldığından **300.000 TL** tutarında fazla Ar-Ge indirimi hesaplamıştır.

Bu durumda amortisman giderleri bakımından kabul edilebilir tutar:

1.160.000 TL - 300.000 TL = 860.000 TL olacaktır.

Genel giderler yönünden de ayrıştırma yapılmalıdır. Soruda genel giderlerin **600.000 TL**'lik kısmının Ar-Ge merkezine ait kira, su ve enerji giderlerinden, **800.000 TL**'lik kısmının ise genel müdürlük giderlerinden verilen paydan kaynaklandığı belirtilmiştir. Ar-Ge merkezine ait kira, su ve enerji giderleri doğrudan Ar-Ge faaliyetiyle bağlantılı olduğundan Ar-Ge indirimi hesabında dikkate alınabilir. Buna karşılık genel müdürlük giderlerinden verilen pay, Ar-Ge faaliyetiyle doğrudan ve münhasır bağlantı taşımadığından Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilemez.

Bu nedenle genel giderlerin yalnızca **600.000 TL**'lik kısmı kabul edilmeli, **800.000 TL** tutarındaki genel müdürlük gider payı Ar-Ge indirimi hesabından çıkarılmalıdır.

TÜBİTAK'tan alınan **2.000.000 TL** nakit hibe desteği bakımından da ayrıca düzeltme yapılmalıdır. 5746 sayılı Kanun kapsamında sağlanan nakit desteklerin özel fon hesabında izlenmesi gerekir. Bu desteklerin "602 Diğer Gelirler" hesabına alınması doğru değildir. Ayrıca hibe desteğiyle karşılanan harcamaların Ar-Ge indirimi hesabında dikkate alınması mümkün değildir. Soruda hibenin tamamının proje harcamalarında kullanıldığı ve bu harcamaların da Ar-Ge indirimi hesabına dahil edildiği belirtildiğinden, **2.000.000 TL** tutarındaki hibe ile finanse edilen harcama Ar-Ge indirimi hesabından çıkarılmalıdır.

Sosyal Medya ve İletişim
Instagram: **@vergiincelemeraporu**
X: **@maliyemufettisi**
LinkedIn: **linkedin.com/in/anılbilen**
E-posta: **vmanilbilen@gmail.com**

Bu aşamada dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler dışındaki kabul edilebilir Ar-Ge harcamaları şu şekilde hesaplanmalıdır:

Harcama türü	Kabul edilebilir tutar
İlk madde ve malzeme giderleri	3.000.000 TL
Amortisman giderleri	860.000 TL
Personel giderleri	4.000.000 TL
Genel giderler	600.000 TL
Vergi, resim ve harçlar	40.000 TL
Dış hizmet dışındaki kabul edilebilir toplam	**8.500.000 TL**

Bu toplamdan, TÜBİTAK hibe desteğiyle finanse edilen **2.000.000 TL** düşülmelidir:

8.500.000 TL - 2.000.000 TL = 6.500.000 TL

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler bakımından 5746 uygulamasında ayrıca %50 sınırı bulunmaktadır. Bu sınır, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin toplam Ar-Ge harcamalarının yarısını aşmamasını ifade eder. Başka bir ifadeyle dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin kabul edilebilir tutarı, dış hizmet dışındaki net kabul edilebilir Ar-Ge harcamalarını aşamaz. Bu nedenle, somut olayda dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için dikkate alınabilecek azami tutar **6.500.000 TL**'dir.

Mükellef ise dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler kapsamında **10.400.000 TL** tutarı Ar-Ge indirimi hesabına dahil etmiştir. Bu durumda kabul edilmeyecek dış hizmet tutarı:

10.400.000 TL - 6.500.000 TL = 3.900.000 TL olacaktır.

Buna göre fon yükümlülüğü öncesinde kabul edilebilir Ar-Ge indirimi tutarı şu şekilde hesaplanır:

Açıklama	Tutar
Dış hizmet dışındaki net kabul edilebilir harcamalar	6.500.000 TL
Kabul edilebilir dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	6.500.000 TL
Fon yükümlülüğü öncesi kabul edilebilir Ar-Ge indirimi	**13.000.000 TL**

Fon ayırma yükümlülüğü bakımından 2025 hesap dönemi için dikkate alınması gereken sınır **2.000.000 TL**'dir. Bu sınırın üzerinde Ar-Ge indirimi veya teknoloji geliştirme bölgesi kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, yararlandıkları tutarın **%3'ünü** pasifte geçici bir hesaba aktarmaları ve mevzuatta belirlenen süre içinde girişim sermayesi yatırım fonu, girişim sermayesi yatırım ortaklığı veya kuluçka girişimlerine yatırım olarak yönlendirmeleri gerekir. Yıllık yükümlülük üst sınırı **100.000.000 TL**'dir.

Somut olayda fon yükümlülüğü öncesi kabul edilebilir Ar-Ge indirimi **13.000.000 TL** olduğundan, bu tutar **2.000.000 TL** sınırını aşmaktadır. Dolayısıyla mükellefin fon ayırma yükümlülüğü bulunmaktadır.

Ayrılması gereken fon tutarı:

13.000.000 TL x %3 = 390.000 TL

Soruda mükellefin bu yükümlülüğü yerine getirmediği belirtilmiştir. Fon ayırma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimi tutarının **%20'sinden yararlanılamaz**. Bu nedenle kabul edilebilir Ar-Ge indirimi olan **13.000.000 TL**'nin %20'si ayrıca indirim konusu yapılamayacaktır.

Sosyal Medya ve İletişim
Instagram: **@vergiincelemeraporu**
X: **@maliyemufettisi**
LinkedIn: **linkedin.com/in/anılbilen**
E-posta: **vmanilbilen@gmail.com**

İndirimden yararlanılamayacak tutar:

13.000.000 TL x %20 = 2.600.000 TL

Nihai olarak kurum kazancından indirilebilecek Ar-Ge indirimi tutarı:

13.000.000 TL - 2.600.000 TL = 10.400.000 TL olacaktır.

Sonuç olarak mükellef kurumun beyanname üzerinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate aldığı **20.000.000 TL**'nin tamamı kabul edilemez. Yapılan düzeltmeler sonucunda kurum kazancından indirilebilecek nihai Ar-Ge indirimi tutarı **10.400.000 TL**'dir.

Açıklama	Tutar
Mükellefin beyan ettiği Ar-Ge indirimi	20.000.000 TL
Nihai kabul edilebilir Ar-Ge indirimi	10.400.000 TL
Fazladan dikkate alınan Ar-Ge indirimi	**9.600.000 TL**

Ancak matrah etkisi bakımından ayrıca TÜBİTAK hibesinin yanlış muhasebeleştirilmesi de dikkate alınmalıdır. Mükellef **2.000.000 TL** tutarındaki TÜBİTAK hibesini "602 Diğer Gelirler" hesabına kaydetmiştir. Oysa bu tutarın özel fon hesabında izlenmesi ve kurum kazancına gelir olarak dahil edilmemesi gerekir. Bu nedenle hibe gelir kaydının düzeltilmesi, kurum kazancını **2.000.000 TL** azaltıcı etki doğuracaktır.

Bu durumda net kurumlar vergisi matrah etkisi şu şekilde olacaktır:

Açıklama	Matrah etkisi
Fazla Ar-Ge indirimi nedeniyle matraha ilave edilecek tutar	9.600.000 TL
TÜBİTAK hibesinin gelir kaydından çıkarılması nedeniyle matrahtan indirilecek tutar	(-) 2.000.000 TL
Net matrah artırıcı etki	**7.600.000 TL**

Bu çerçevede, mükellefin 2025 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının tespitinde, bu soruya ilişkin olarak **7.600.000 TL net matrah artırıcı düzeltme** yapılması gerekir. Nihai Ar-Ge indirimi tutarı ise **10.400.000 TL** olarak dikkate alınmalıdır.

Sosyal Medya ve İletişim
Instagram: **@vergiincelemeraporu**
X: **@maliyemufettisi**
LinkedIn: **linkedin.com/in/anılbilen**
E-posta: **vmanilbilen@gmail.com**