2026/2 YMM Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Sınavı - Soru 4 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.

2026/2 YMM Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Sınavı’nda sorulan bu olay; 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge merkezinde gerçekleştirilen harcamaların sınıflandırılması, TÜBİTAK hibelerinin indirime etkisi, ilk madde ve malzeme, amortisman, genel giderler, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler ile finansman giderlerinin birlikte değerlendirilmesini gerektirmektedir. Kitabımızda bu sistematiğe benzer **iki ayrı uygulama sorusu** bulunmaktadır. Özellikle kitabın **286’ncı sayfası** ile **292-294’üncü sayfalarında** Ar-Ge indiriminin dönemselliği, 263 hesap ilişkisi, amortisman, dış hizmetler ve TÜBİTAK destekli Ar-Ge merkezi kurguları uygulamalı olarak incelenmiştir.

Aşağıdaki çözümde sınav sorusu; her bir harcama kaleminin 5746 sayılı Kanun ve ilgili ikincil düzenlemeler karşısındaki niteliği ayrı ayrı tespit edilerek, hibe ile finanse edilen tutarların dönemsel etkisi ayrıştırılarak ve nihai Ar-Ge indirimi hesaplanarak değerlendirilmektedir.

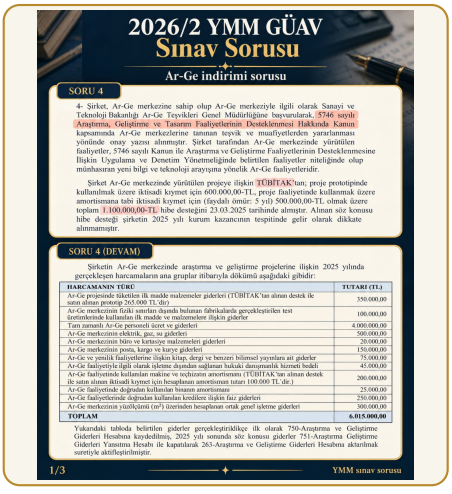
Kitap temini ve içerik için: Hepsiburada kitap sayfası

Anıl BİLEN

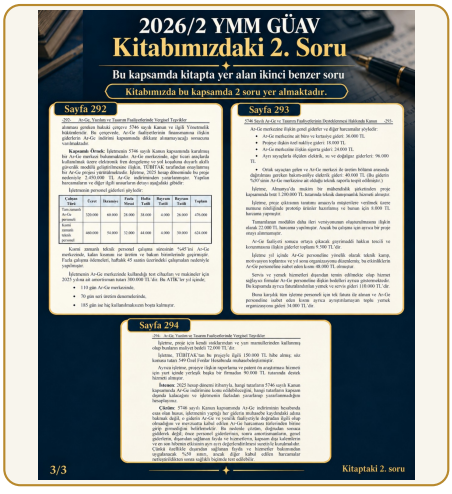
Vergi Başmüfettişi

5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge İndirimi

5746 sayılı Kanunun 3’üncü maddesi kapsamında Ar-Ge merkezlerinde gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamaları, Kanunda ve ilgili ikincil düzenlemelerde belirlenen şartları taşımaları kaydıyla kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilir. Bununla birlikte, **muhasebe kayıtlarında Ar-Ge projesiyle ilişkilendirilen her tutarın kendiliğinden Ar-Ge indirimi niteliği kazanması mümkün değildir.** Harcamanın mevzuatta kabul edilen harcama türlerinden birine girmesi, Ar-Ge faaliyetiyle doğrudan bağlantısının bulunması ve kamu desteğiyle karşılanan kısımların ayrıca ayrıştırılması gerekir.







Çıkmış Soru Analizi ve Çalışma Rehberi
YMM soru çözümleri, konu ve dönem analizleri için tıklayın

Adres: anilbilen.com/ymm-soru-cevaplari/

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

1. Harcama Kalemlerinin Değerlendirilmesi

Soruda 2025 hesap döneminde 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında aktifleştirilen toplam tutar **6.015.000 TL**'dir. Bu tutarın Ar-Ge indirimi bakımından değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir:

Harcama kalemi	Tutar (TL)	İndirime esas (TL)	Değerlendirme
Ar-Ge projesinde tüketilen ilk madde ve malzeme	350.000	85.000	265.000 TL'lik kısmı TÜBİTAK desteğiyle finanse edildiğinden yalnızca kalan kısım indirime esas alınır.
Merkez dışındaki fabrikalarda test üretiminde kullanılan malzeme	100.000	100.000	Ar-Ge projesinin test/doğrulama sürecine ilişkin olduğundan indirim kapsamındadır.
Tam zamanlı Ar-Ge personeli ücret ve giderleri	4.000.000	4.000.000	Tamamı Ar-Ge merkezindeki faaliyete ilişkin olduğundan dikkate alınır.
Elektrik, gaz ve su giderleri	500.000	500.000	Ar-Ge merkezine doğrudan ilişkin genel gider niteliğindedir.
Büro ve kırtasiye malzemeleri	20.000	20.000	Ar-Ge merkeziyle doğrudan bağlantılı olduğundan dikkate alınır.
Posta, kargo ve kurye giderleri	150.000	150.000	Ar-Ge merkezi/faaliyetiyle bağlantılı genel gider kapsamında değerlendirilir.
Kitap, dergi ve bilimsel yayın giderleri	75.000	75.000	Ar-Ge ve yenilik faaliyetine ilişkin bilimsel yayın gideridir.
Hukuki danışmanlık hizmeti	45.000	45.000	Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kapsamında olup %50 sınırını aşmamaktadır.
Makine ve teçhizat amortismanı	200.000	100.000	100.000 TL'lik amortisman TÜBİTAK hibesiyle alınan ATİK'e ilişkindir ve indirim dışıdır.
Doğrudan kullanılan binanın amortismanı	25.000	25.000	Ar-Ge faaliyetinde doğrudan kullanılan binaya ilişkin amortisman dikkate alınır.
Ar-Ge kredilerine ilişkin faiz giderleri	250.000	0	Finansman giderleri mevzuatta sayılan Ar-Ge harcama türleri arasında yer almaz.
Yüzölçümüne göre dağıtılan ortak genel işletme giderleri	300.000	0	Ortak genel işletme giderlerinden yüzölçümü esas alınarak pay verilmesi tek başına yeterli değildir; kapsam dışıdır.

2. İlk Madde ve Malzeme ile Merkez Dışındaki Test Üretimleri

İlk madde ve malzeme giderleri kural olarak Ar-Ge projesinde fiilen kullanılmaları halinde Ar-Ge harcaması niteliğindedir. Soruda **350.000 TL** tutarındaki ilk madde ve malzeme giderinin **265.000 TL**'lik kısmının TÜBİTAK desteğiyle finanse edildiği açıkça belirtilmiştir. Kamu desteğiyle karşılanan bu kısım Ar-Ge indirimi hesabında dikkate alınamayacağından, bu kalem için indirime esas tutar **350.000 TL - 265.000 TL** = 85.000 TL'dir.

Ar-Ge merkezinin fiziki sınırları dışında bulunan fabrikalarda gerçekleştirilen test üretimlerinde kullanılan **100.000 TL** tutarındaki ilk madde ve malzeme ise, soruda faaliyetlerin Ar-Ge projesinin test sürecinin parçası olduğu kabul edilerek verildiğinden indirim kapsamındadır. Burada belirleyici unsur harcamanın yapıldığı fiziksel yerden çok, test ve doğrulama faaliyetinin onaylı Ar-Ge projesiyle doğrudan ve teknik bağlantısının bulunmasıdır.

3. Personel, Genel Giderler ve Dışarıdan Sağlanan Hizmetler

Tam zamanlı Ar-Ge personeline ilişkin **4.000.000 TL** ücret ve giderin tamamı Ar-Ge merkezindeki faaliyetlere ait olduğundan Ar-Ge indirimi hesabında dikkate alınabilir. Aynı şekilde Ar-Ge merkezine ait **500.000 TL** elektrik, gaz ve su gideri; **20.000 TL** büro ve kırtasiye gideri; **150.000 TL** posta, kargo ve kurye

gideri ile **75.000 TL** kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayın giderleri Ar-Ge faaliyetiyle doğrudan bağlantılı olmaları nedeniyle indirime esas harcamadır.

İşletme dışından sağlanan **45.000 TL** tutarındaki hukuki danışmanlık hizmeti, Ar-Ge faaliyetinin yürütülmesine ilişkin olması şartıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kapsamında değerlendirilebilir. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin **%50 sınırı** somut olayda aşılmadığından, **45.000 TL**'nin tamamı indirim hesabında dikkate alınabilir.

4. Amortismanlar ve TÜBİTAK Hibesinin Dönemsel Etkisi

Makine ve teçhizata ilişkin toplam amortisman gideri **200.000 TL**'dir. Bunun **100.000 TL**'lik kısmının TÜBİTAK hibesiyle iktisap edilen **500.000 TL** maliyetli ve beş yıl faydalı ömürlü iktisadi kıymete ait olduğu soru metninde ayrıca belirtilmiştir. Hibe ile finanse edilen iktisadi kıymetin maliyet bedelinin tamamı cari yılda Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmadığından, hibe etkisi de maliyet bedelinin tamamı üzerinden değil, 2025 yılında Ar-Ge harcamasına yansıyan amortisman üzerinden belirlenmelidir. Bu nedenle **200.000 TL** amortismanın **100.000 TL**'lik kısmı indirim dışı, **kalan 100.000 TL'lik kısmı** ise Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

Ar-Ge faaliyetinde doğrudan kullanılan binaya ilişkin **25.000 TL** amortisman ise doğrudan Ar-Ge merkezine ait olduğundan indirime esas harcama olarak dikkate alınabilir.

5. TÜBİTAK Hibesinin Ar-Ge İndirimi Hesabına Etkisi

5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin yedinci fıkrası kapsamında kamu kurum ve kuruluşlarından sağlanan geri ödemesiz desteklerin özel bir fon hesabında izlenmesi; söz konusu tutarların kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaması ve bu desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamalarının ayrıca Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekir. Soruda toplam **1.100.000 TL** hibenin kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmadığı belirtildiğinden, **gelir yönünden ayrıca bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır**; ancak hibe ile finanse edilen harcamalar Ar-Ge indirimi hesabından ayrıştırılmalıdır.

Buradaki en önemli husus, **1.100.000 TL hibenin tamamının 2025 yılı Ar-Ge indiriminden doğrudan düşülmemesidir**. Prototip/ilk madde ve malzeme yönünden cari yıl harcama tablosuna hibe ile finanse edildiği belirtilerek yansıyan tutar **265.000 TL**'dir. Amortismana tabi iktisadi kıymet yönünden ise cari yılda Ar-Ge harcamasına yansıyan tutar yalnızca **100.000 TL** amortismandır. Dolayısıyla 2025 yılı Ar-Ge indirimi hesabında hibe nedeniyle dışarıda bırakılacak toplam tutar **265.000 TL** + **100.000 TL** = 365.000 TL'dir.

Başka bir ifadeyle, hibenin 2025 yılı Ar-Ge harcamasına fiilen yansımayan kısmı bu dönemin indirimini ayrıca azaltmaz. Hibe etkisi, finansman sağlanan harcamanın ilgili dönemde Ar-Ge indirimi matrahına hangi tutarda intikal ettiğine göre belirlenmelidir.

6. Finansman Giderleri ve Ortak Genel İşletme Giderleri

Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan kullanılan kredilere ilişkin **250.000 TL** faiz gideri, 5746 sayılı Kanun ve ilgili Yönetmelikte Ar-Ge harcaması olarak sayılan gider türleri arasında yer almadığından Ar-Ge indirimi hesabına dahil edilemez.

Ar-Ge merkezinin yüzölçümü üzerinden hesaplanan **300.000 TL** ortak genel işletme gideri de indirim kapsamında değildir. Ar-Ge merkezine ilişkin kira veya amortisman ile su ve enerji giderlerinde mevzuatta öngörülen objektif dağıtım ölçülerinin kullanılması mümkün olmakla birlikte, diğer ortak genel işletme giderlerinin yalnızca yüzölçümü esas alınarak Ar-Ge merkezine paylaştırılması bunların Ar-Ge harcaması sayılması için yeterli değildir.

7. 750 - 751 - 263 Hesap Akışının Vergisel Sonucu

Soruda bütün harcamaların dönem içinde 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında izlendiği, 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı ile kapatılarak 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında aktifleştirildiği belirtilmiştir. Bu muhasebe akışı, **aktifleştirilen tutarın tamamının 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimi olduğu anlamına gelmez**. Muhasebe kaydı ile beyanname üzerinde uygulanacak Ar-Ge indirimi birbirinden ayrı olarak test edilmelidir. Bu nedenle finansman giderleri, uygun olmayan ortak genel giderler ve hibe ile finanse edilen kısımlar 263 hesapta izlenmiş olsa dahi Ar-Ge indirimi hesabında ayrıca ayrıştırılmalıdır.

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

8. Ar-Ge İndiriminin Hesaplanması

Öncelikle, mevzuat gereği doğrudan kapsam dışında kalan finansman gideri ile ortak genel işletme gideri toplam harcamadan çıkarılır:

6.015.000 TL - 250.000 TL - 300.000 TL = 5.465.000 TL

5.465.000 TL - 265.000 TL - 100.000 TL = 5.100.000 TL

Buna göre 2025 hesap döneminde 5746 sayılı Kanun kapsamında kurum kazancından indirilebilecek Ar-Ge indirimi **5.100.000 TL**'dir.

Açıklama	Tutar (TL)
263 hesapta aktifleştirilen toplam	6.015.000
Finansman gideri - indirim dışı	(250.000)
Ortak genel işletme gideri - indirim dışı	(300.000)
Hibe ile finanse edilen prototip/ilk madde-malzeme kısmı	(265.000)
Hibe ile finanse edilen ATİK'e ait 2025 amortismanı	(100.000)
5746 kapsamında indirilebilecek Ar-Ge indirimi	**5.100.000**
Ar-Ge indirimi hesabına alınmayacak toplam	**915.000**

9. Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi ve %3 Yatırım Yükümlülüğü

Sorunun İSTENEN bölümünde, şirketin 2025 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının yanında yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahının da tespiti istenmektedir. 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında hesaplanan 5.100.000 TL Ar-Ge indirimi, yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahının tespitinde de indirilebilen unsurlar arasında yer almaktadır. Bu nedenle Soru 4 yönünden normal kurumlar vergisi matrahı ile yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahını azaltacak Ar-Ge indirimi tutarı 5.100.000 TL olup, şirketin nihai matrahları sorudaki diğer olayların da birlikte değerlendirilmesi suretiyle belirlenecektir.

Diğer taraftan, 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin on dördüncü fıkrası kapsamında yıllık beyanname üzerinden yararlanılan Ar-Ge ve tasarım indiriminin belirlenen tutara ulaşması hâlinde, indirim tutarının belirli bir kısmının pasifte geçici bir hesaba alınarak Kanunda öngörülen yatırım araçlarına yönlendirilmesi gerekmektedir. 31.12.2025 tarihli ve 10803 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 1.1.2026 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eşik tutar 5.000.000 TL, aktarım oranı %3 ve yıllık üst sınır 100.000.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre, 2025 hesap dönemine ilişkin 2026 yılında verilecek yıllık beyannamede 5.100.000 TL Ar-Ge indiriminin tamamından yararlanılması hâlinde pasifte geçici hesaba alınması gereken tutar aşağıdaki gibi olacaktır.

5.100.000 TL x %3 = 153.000 TL

Söz konusu 153.000 TL tutarın ilgili yılın sonuna kadar Kanunda öngörülen yatırım araçlarına yönlendirilmesi gerekir. Bu yükümlülüğün süresinde yerine getirilmemesi hâlinde, yıllık beyannamede indirim konusu yapılan tutarın %20'si ilgili yılda Ar-Ge indirimine konu edilemez. Pasifte geçici hesaba alınan 153.000 TL ise Ar-Ge indiriminin hesaplanan tutarından ayrıca düşülmeyecek olup, 5.100.000 TL Ar-Ge indirimi değişmeyecektir.

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

10. Sonuç

Sonuç olarak, soruda 2025 hesap döneminde 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında aktifleştirilen 6.015.000 TL'nin tamamı Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınamaz. Finansman gideri niteliğindeki 250.000 TL ile ortak genel işletme gideri niteliğindeki 300.000 TL doğrudan kapsam dışındadır. Ayrıca TÜBİTAK hibesiyle finanse edilen ve 2025 yılı Ar-Ge harcamasına yansıyan 265.000 TL ilk madde ve malzeme gideri ile 100.000 TL amortisman tutarının da indirim hesabından çıkarılması gerekir.

Bu suretle şirketin 2025 hesap döneminde 5746 sayılı Kanun kapsamında yararlanabileceği Ar-Ge indirimi 5.100.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Şirketin 6.015.000 TL'nin tamamını beyanname üzerinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alması hâlinde, 915.000 TL tutarında fazla Ar-Ge indirimi söz konusu olacaktır. Bu fark, tek başına kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olmayıp, beyanname üzerinde Ar-Ge indirimi tutarının düzeltilmesi gereken kısmını ifade eder.

TÜBİTAK'tan alınan toplam 1.100.000 TL hibenin kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaması 5746 sayılı Kanunun destek rejimiyle uyumludur. Ancak hibenin özel fon hesabında izlenmesi ve hibe ile finanse edilen harcamaların Ar-Ge indirimi hesabında mükerrer vergi avantajı yaratmayacak şekilde dönemsel olarak ayrıştırılması gerekir.

Hesaplanan 5.100.000 TL Ar-Ge indirimi, yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır. Yıllık beyannamede bu tutarın tamamından yararlanılması hâlinde ayrıca 153.000 TL pasifte geçici hesaba alınarak Kanunda öngörülen yatırım yükümlülüğünün süresinde yerine getirilmesi gerekecektir. Bu yükümlülük, hesaplanan 5.100.000 TL Ar-Ge indirimi tutarını azaltmamaktadır.

Kitaptaki benzer uygulamalar: s. 286 ve s. 292-294.

Kitap temini: Hepsiburada

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

YMM Görüşleri

Kitaba ilişkin YMM görüşlerinden bazıları aşağıda yer almaktadır.
Tüm görüşlere sayfanın altındaki bağlantıdan ulaşabilirsiniz.



YMM Görüşlerinden Bazıları

Nazmi Karyağdı

YMM · E. Baş Hesap Uzmanı · E. GİB Strateji Geliştirme Daire Başkanı

Bilgi üretiminin azaldığı bir dönemde böyle bir çalışmanın değerine dikkat çekiyor; emeği ve katkıyı özellikle takdir ediyor.

Raşit Uçan

YMM · Bağımsız Denetçi · E. Vergi Müfettişi

Eseri, alanındaki boşluğu dolduracak nitelikte bir çalışma olarak değerlendiriyor.

Özgür Kubuş

YMM · E. Vergi Başmüfettişi · E. VMD Başkanı

YMM, mali müşavir ve uygulayıcılar açısından faydalı bir eser olduğunu belirterek incelenmesini öneriyor.

İlhan Güneri

Yeminli Mali Müşavir · Sorumlu Bağımsız Denetçi

Teknokent ve Ar-Ge destekleriyle ilgilenen meslek mensuplarına kitabı tavsiye ediyor.

Muhammed Kutub Bağırgan

YMM · E. Vergi Müfettişi · MKB YMM A.Ş.

49 No.lu Tebliğ sonrasında artan ihtiyaca cevap verebilecek, boşluk dolduran nadir eserlerden biri olarak değerlendiriyor.

Kemal Karakaya

Yeminli Mali Müşavir

Yoğun emekle hazırlanmış ve alandaki boşluğu dolduran güçlü bir çalışma olduğunu vurguluyor.

Mustafa Gün

Yeminli Mali Müşavir · Bağımsız Denetçi

Uygulayıcılar için güçlü bir başvuru kaynağı olduğunu ifade ediyor.

Tüm YMM ve okuyucu görüşleri

Aşağıdaki ilk bağlantıdan tüm görüşlere ulaşabilir; diğer bağlantılardan kitap tanıtım paylaşımlarını inceleyebilirsiniz.

Tüm Görüşleri Gör
anilbilen.com/kitaplarim/arge-yazilim-tasarim-vergisel-tesvikler/#okuyucu-gorusleri

LinkedIn - Tanıtım 1
linkedin.com/posts/anılbilen_vergi-mevzuat-arge-activity-7459546520896528385-A64_

LinkedIn - Tanıtım 2
linkedin.com/posts/anılbilen_arge-teknokent-smmm-activity-7493930896966926337-9IoA