



ANAYASA MAHKEMESİ KARARI IŞIĞINDA GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİNDE ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ UYGULAMASI

Mine Nur BOZDOĞAN^(*)

1 - GİRİŞ

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹ çerçevesinde teşvik sisteminde yerini alan gelir vergisi stopajı teşviki ile, istihdam nedeniyle hesaplanacak gelir vergisinin tamamının veya bir kısmının, Hazine tarafından üstlenilmesi ve bu şekilde işverenlerin istihdam nedeniyle karşı karşıya kaldıkları mali yüklerin azaltılması amaçlanmıştır² ve konjonktürel değişikliklere paralel olarak, işgücü maliyetleri üzerinde etkili olan bu teşvik unsuruna yönelik çeşitli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Gelir vergisi stopajı teşviki üzerinde etkili olan söz konusu düzenlemelerden birisi de, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 73. maddesinde yer almış, ancak Anayasa Mahkemesi'nin 22.12.2011 tarih ve E. 2010/7, K. 2011/172 sayılı Kararı³ ile Gelir Vergisi Kanunu'na 5766 sayılı Kanun'un⁴ 8. maddesi ile eklenen geçici 73. madde, 06.06.2008 tarihinden önce 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden iptal edilmiştir.

Bu makalede, gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 73. maddesinin, Anayasa Mahkemesi'nin, hukuki güvenlik ilkesinin kaynağını oluşturan hukuk devleti ilkesi

^(*)Yrd. Doç. Dr., Gazi Üniversitesi İİBF

¹ 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² TEKİN Cem, Soru ve Cevaplarla Yatırım ve İstihdamın Teşviki (5084 Sayılı Kanun Uygulaması), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 70.

³ 14.02.2012 tarih ve 28204 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gereği verdiği karar çerçevesinde ele alınması ve teşvik mevzuatı kapsamında, işgücü maliyetlerini azaltarak önemli bir teşvik unsuru olan gelir vergisi stopajı teşviki açısından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

2- İTİRAZIN KONUSUNU OLUŞTURAN YASAL DÜZENLEME

Bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek yoluyla yatırımları ve istihdam olanaklarını arttırmak amacıyla yürürlüğe giren, "5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un "Gelir Vergisi Stopajı Teşviki" başlıklı 3. maddesi ise şu şekildedir:

"31.12.2009 tarihine kadar uygulanmak üzere 2. maddenin (a) bendi kapsamındaki illerde;

a) 1.4.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az on işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin,

b) 1.4.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden asgari on işçi çalıştıranların iş yerlerinde fiilen çalışan işçilerin

ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

Terkin edilecek tutar, işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisinin çarpımı sonucu bulunacak değer üzerinden yukarıda belirtilen oranlara göre saptanan tutarı aşamaz."

Gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin bu yasal düzenleme ile, 31.12.2009 tarihine kadar, madde kapsamında yatırım yapan yatırımcılar tarafından çalıştırılan işçilere ödenen ücretler üzerinden kesilen ve muhtasar beyanname ile beyan edilerek tahakkuk ettirilen gelir vergisinin, yatırımın yapıldığı yere göre, % 100'ünün veya % 80'inin terkin edilerek doğrudan yatırımcıya teşvik olarak aktarılması hüküm altına alınmıştır. Diğer bir ifadeyle, tam veya dar mükellef olmaları farketmeksizin, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, madde kapsamındaki tüm il ve ilçelerde en az on işçi istihdam etmeleri kaydıyla gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanabilecektir. 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 7. maddesinin (h) bendi çerçevesinde ise, Kanun'un 3. maddesindeki süreye bakılmaksızın teşvikin, teşvik kapsamına giren illerdeki "yeni" yatırımlardan, 31.12.2007 tarihine kadar tamamlananlar için beş yıl, 31.12.2008 tarihine kadar tamamlananlar için dört yıl, 31.12.2009 tarihine kadar tamamlananlar için üç yıl süreyle uygulanacağı öngörülmüştür⁵.

Gelir Vergisi Kanunu'nun, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen ve 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren geçici 73. maddesine göre ise;

"29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle Kanun'un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır.

⁵ Çanakkale ilinin Bozcaada ve Gökçeada ilçelerindeki işletmelerin; yapacakları yatırımlarla ilgili olmak üzere, gelir vergisi stopajı teşvikinden, 04.04.2007 tarihinden itibaren 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesinde belirtilen şartları da taşımaları kaydıyla, 5 yıl süreyle, yani 04.04.2012 tarihine kadar yararlanmaları mümkündür (GİB, 03.03.2010 tarih ve 5084-2/2010-1 sayılı Sirküler).

Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

İtiraza konu olan bu düzenleme çerçevesinde, 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, geriye doğru bir müdahaleyle gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde öncelikle asgari geçim indirimi tutarının dikkate alınacağı yani, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden öncelikle asgari geçim indiriminin mahsup edileceği yasal hüküm altına alınmıştır. Teşvik sistemine, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 73. maddesiyle geriye dönük bir biçimde dahil edilen bu düzenleme uyarınca, asgari geçim indirimi tutarı, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından öncelikle mahsup edilecek, sonra kalan gelir vergisi tutarı işveren tarafından terkin edilecek tutar olacaktır. Ancak, terkin edilecek tutar, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi uyarınca asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından fazla olamayacağı için asgari ücret üzerinden hesaplanan tutardan asgari geçim indiriminin mahsup edilmesi sonucu kalan tutar terkine konu edilecektir⁶. Dolayısıyla, iptale konu olan bu yasal düzenleme öncesi, gelir vergisi stopajı teşviki açısından indirimsiz matrah üzerinden gelir vergisi stopajı hesaplanırken, asgari geçim indiriminin sisteme girmesiyle uygulamaya geçirilen Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 73. maddesinin, teşvik kapsamındaki yatırımcılar açısından geriye dönük bir kayba neden olduğunu ifade etmek mümkündür. Nitekim 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun çerçevesinde sisteme giren gelir vergisi stopajı teşvikinin, 2004 yılından itibaren seyri aşağıdaki tablodaki gibidir:

GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİNİN YILLARA GÖRE DAĞILIMI* (2004-2009)

	2004**	2005	2006	2007	2008	2009***	Ortalama Toplam
Teşvikten Faydalanan İşletme Sayısı (Adet)	23.161	38.039	34.919	46.018	46.045	40.839	38.170
Teşvikten Faydalanan Sigortalı Sayısı (Kişi)	77.211	201.622	297.433	760.957	692.187	623.985	442.233
GVST Tutarı (1.000 TL.)	34.369	108.929	190.798	346.443	127.301	80.574	888.415

* Sigorta primi işveren hissesi teşvikinden yararlanan tüm işletmelerin gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandığı varsayımıyla hesaplama yapılmıştır.

** Mart- Aralık dönemini kapsamaktadır.

*** Ocak- Ekim dönemini kapsamaktadır.

Kaynak: Emre Eser, **Türkiye'de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler**, Uzmanlık Tezi, D.P.T. Yayın No: 2822, Ankara, 2011, s. 119.

⁶ 267 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 24.06.2008 tarih ve 26916 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Tabloda görüldüğü üzere, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un teşvik sistemine girmesiyle, 2004 yılında yaklaşık 34,4 milyon TL. olan gelir vergisi stopajı teşvik tutarı, 2005, 2006 ve 2007 yıllarında yapılan çeşitli hukuki düzenlemelerin de etkisiyle, sırasıyla 108,9; 190,8; 346,4 milyon TL. düzeyine ulaşmış; ancak 2008 ve 2009 yıllarında yaklaşık olarak 127,3 ve 80,6 milyon TL'ye gerilemiştir. Bu kısımla noktada, gelir vergisi stopajı teşvikinde asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 73. maddesinin etkisinin olduğu ifade edilebilir. Dolayısıyla, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'a yönelik çeşitli düzenlemelerin yanısıra, asgari geçim indirimi uygulamasının, gelir vergisi stopajı teşvikini hemen hemen devre dışı bıraktığını söylemek mümkündür⁷.

3- ANAYASAYA AYKIRILIK İDDİASI ve İPTAL KARARI

Gelir Vergisi Kanunu'na, 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen geçici 73. maddenin, Anayasa'nın 2. maddesine⁸ aykırılığı iddiasıyla, Gaziantep Vergi Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesi'ne taşınan sözkonusu düzenleme, Mahkeme tarafından Anayasa'ya aykırı bulunarak "oybirliği" ile iptal edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 73. maddesinin, 06.06.2008 tarihinden önce 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanması gereken mükellefler yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve bu çerçevede iptaline karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından verilen karara ilişkin gerekçe ise şu şekildedir⁹:

"Başvuru kararında, 5084 sayılı Kanun ile teşvik kapsamındaki illerde yatırım yapan mükelleflere, çalıştırdıkları işçilerin ücretlerinden kesip beyan ettikleri gelir vergisinin %80'i veya tamamı terkin edilmek suretiyle doğrudan teşvik olarak aktarımı sağlanmışken, 193 sayılı Kanun'un 32. maddesinde yer alan asgari geçim indirimine ilişkin düzenlemenin, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde öncelikle dikkate alınması gerektiği yönündeki aynı Kanun'un geçici 73. maddesindeki düzenleme ile yatırımcıların hesapladıkları gelir vergisi matrahının azaltılması suretiyle asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar gelir vergisi stopajı teşvikinin geriye dönük olarak ortadan kaldırıldığı, hukuk devletinin gereklerinden kanunların geriye yürümezliği ve kazanılmış haklara saygı ilkelerinin zedelendiği, bu nedenle kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kuralla, yükümlüler için uygulanacak gelir vergisi stopajı teşvik sisteminin geriye dönük olarak değiştirilmesiyle belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ihlal edilmiş; yatırımcı, teşvikli yatırıma başladığında yürürlükte olan kurallar yerine, daha az teşvikten yararlanacağı, yatırımı yaparken bilmediği kurallarla karşı karşıya kalmıştır. 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve bu tarihten sonra da devam eden teşvikli yatırımlar için yasayla geriye dönük olarak açık bir müdahale yapılmıştır.

⁷ ESER Emre, a.g.e., s. 120.

⁸ Anayasa'nın 'Cumhuriyetin Nitelikleri' başlıklı 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti'nin, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirlenen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmektedir.

⁹ Bkz ayrıntılı bilgi için AYM'nin 22.12.2011 tarih ve E. 2010/7, K. 2011/172 sayılı Kararı.

İktisadi ve teknolojik kalkınma ve istihdam yaratma amacına yönelik teşviklerden biri olan gelir vergisi stopajı teşviki, yükümlülerin belli koşulları yerine getirmeleri halinde yararlanılan bir müessesedir. Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama yöntemi ile yatırımları teşvik sistemi arasında bağlantı vardır. Ekonomik ve teknik yönden bütünlük; yatırımları özendirilmede, istihdam yaratmada, ekonomik kalkınmada önemli bir araç, mali teşvik önlemidir. 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yükümlüler, uygulamaya hak kazanmış oldukları gelir vergisi stopaj teşvikini, geçici 73. maddeden önceki düzenlemeyi bilerek yatırım yapmış veya yatırıma başlamışlardır.

Geçici 73. madde 6.6.2008 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmış, 5084 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımcılar gelir vergisi stopajı teşviki sisteminde öncelikle asgari geçim indiriminin uygulanacağını, bu uygulamanın da 1.1.2008 tarihine kadar geriye yürütüleceğini, 6.6.2008 tarihinde öğrenmişlerdir. Ücretlilerin asgari geçim indiriminden kaynaklanan hakları korunurken, yatırımcı mükelleflerin teşvik hakları korunmamış, geçmişte başlayan yatırım teşvikleri geriye dönük olarak azaltılmıştır. Kanun’un yayımı tarihinden öncesine yönelik bir düzenleme getirmesi, bu tarihten önce yatırıma başlayan yükümlülerin öngöremeyecekleri şekilde, aleyhlerine sonuç doğurmuştur.

Geçici 73. maddeyle 6.6.2008 tarihinden önce başlayan ve devam eden yatırımlar için yeni bir teşvik hesaplama yöntemi getirilmiş olması, bu kapsamdaki yükümlüler yönünden hak kayıplarına yol açabilecek ve yatırım sahiplerinin hukuki güvenliklerini ihlal edecek bir nitelik taşımaktadır. Yeni teşvik hesaplama yönteminin, bu yöntemin öğrenildiği 6.6.2008 tarihinden önceki yatırımlara uygulanması, kamusal yetkinin kullanılmasında herkesi eşit biçimde kapsamına alarak öngörülebilir olmasını sağlamakla yükümlü hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.”

4- SONUÇ

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile teşvik mevzuatına dahil edilen “gelir vergisi stopajı teşviki” ile belirli koşullar çerçevesinde, işverenlerin teşvik kapsamında olan işçiler için ödeyecekleri gelir vergisi yükü, organize sanayi ve endüstri bölgelerinde tamamen, diğer yerlerde % 80 oranında azaltılmaktadır¹⁰. Ancak, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile teşvik kapsamındaki il ve ilçelerde yatırım yapan mükelleflere, gelir vergisinin % 80’i veya tamamı terkin edilerek teşvik sağlanırken, Gelir Vergisi Kanunu’nun, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirmesinde öncelikle asgari geçim indirimini dikkate alınması gerektiği yönündeki geçici 73. maddesindeki düzenleme ile yatırımcıların hesapladıkları gelir vergisi matrahının azaltılması sonucu, asgari geçim indirimine isabet eden gelir vergisi tutarı kadar gelir vergisi stopajı teşviki geriye dönük olarak azaltılmakta ya da ortadan kaldırılmaktadır. Oysa, yatırımcıların kendilerine uygulanacak hukuk kurallarını önceden bilmeleri ve vergi yüklerini önceden tahmin ederek yatırım kararlarını bu doğrultuda vermesi rasyoneldir.

Anayasa Mahkemesi’nin gelir vergisi stopajı teşvikine ilişkin iptal kararının gerekçesinde de belirtildiği üzere, “hukuk devletinin” ön koşullarından birisi de “hukuki güvenliğin sağlanması”; yani

¹⁰ Teşvik uygulamasına ilişkin gerekçeye göre, işverenlere, çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden kesilerek tahakkuk eden ve vergi dairesine ödenmesi gereken verginin tamamından veya bir kısmından, istihdamı arttırmış olmalarının karşılığı olarak vazgeçilmekte, böylece sağlamış oldukları istihdamın mali yükü azaltılarak istihdamın artırılması teşvik edilmektedir (AYM’nin 22.12.2011 tarih ve E. 2010/7, K. 2011/172 sayılı Kararı)

bir taraftan “hukuk normlarının öngörülebilir olması”, diğer taraftan “kanunların geriye yürümezliği ilkesi” çerçevesinde, geriye dönük düzenlemelerle kişilerin haklarının kısıtlanmamasıdır. Dolayısıyla, hukuki güvenlik ilkesinin vergi alanına yansımaları olarak devlet, “vergilendirme yetkisini” kullanırken, “hukuki güvenlik”, “hukuk devleti” ve “vergide belirlilik” ilkelerini gözeterek, bu temel ilkeleri zedelemeyecek biçimde hareket etmelidir.

Bu doğrultuda, Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 73. maddesinin Anayasa Mahkemesi kararı ile iptali üzerine, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında bulunan illerdeki işyerlerinde, istihdam sağlayan işverenler, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında hesaplayacakları teşvik tutarının terkinini ile ücretliler için hesaplayacakları asgari geçim indirimi tutarını, beyanname üzerinden hesaplayacakları toplam gelir vergisi stopajı tutarından birlikte mahsup edeceklerdir¹¹. Dolayısıyla, 06.06.2008 tarihinden önce 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayan mükellefler, 14.02.2012 tarihinden itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden belirtildiği şekilde yararlanabilecektir. 06.06.2008 tarihinden sonra, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 3. maddesi kapsamında yatırıma başlayarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanan mükellefler açısından ise, Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 73. maddesi hükmü geçerli olacağı için, bu mükellefler, ilgili maddede belirtilen esaslar çerçevesinde teşvikten yararlanmaya devam edecekler, yani ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajından öncelikle asgari geçim indirimi tutarı mahsup edildikten sonra kalan tutar, terkinine konu edilecektir.

Sonuçta, Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararı gerek gerekçesi, gerekse teşvik mevzuatına ilişkin temel esaslar çerçevesinde değerlendirildiğinde; karar, yatırımcı mükelleflerin teşvik haklarının korunmaması, geriye dönük olarak getirilen düzenlemeyle belirli tarihten önce yatırıma başlayanların öngöremeyecekleri şekilde her bir çalışan kişi için, asgari geçim indirimi kadar teşvikten yararlanamaması ve bu nedenle yatırım teşviklerinin geriye dönük olarak azaltılması sonucu belirli ilkelerin zedelenmesine karşı alınmış önemli ve isabetli bir karar niteliği taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- 267 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 24.06.2008 tarih ve 26916 sayılı Resmî Gazete.
- 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete.
- 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.
- Anayasa Mahkemesi’nin 22.12.2011 tarih ve E. 2010/7, K. 2011/172 sayılı Kararı (14.02.2012 tarih ve 28204 sayılı Resmi Gazete).
- ESER Emre, Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler, Uzmanlık Tezi, D.P.T. Yayın No: 2822, Ankara, 2011.
- GİB, 03.03.2010 tarih ve 5084-2/2010-1 sayılı Sirküler.
- GİB, 26.03.2012 tarih ve GVK-81/2012-3 sayılı Sirküler.
- TEKİN Cem, Soru ve Cevaplarla Yatırım ve İstihdamın Teşviki (5084 Sayılı Kanun Uygulaması), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

¹¹ Bkz. ayrıntılı bilgi için GİB, 26.03.2012 tarih ve GVK-81/2012-3 sayılı Sirküler.