

Türk Turizm Sektörüne Sağlanan Vergi Teşvik Düzenlemeleri

TÜRK TURİZM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN VERGİ TEŞVİK DÜZENLEMELERİ

Yazar: Ayşe YİĞİT ŞAKAR*

Yaklaşım / Ekim 2011 / Sayı: 226

I- GİRİŞ

Turizm sektörü, bir ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel gelişmiş düzeyine önemli katkıları olan sektörlerden birisidir. Dünyanın en çok turist çeken 7. ülkesi olarak(1) gözde turizm merkezlerinden biri olan ülkemiz, turizm çeşitliliği açısından eşsiz imkânlar sunmaktadır. Kıyı turizminin yanı sıra sağlık turizmi ve termal turizm, eko turizm, kış sporları turizmi, doğa turizmi, kongre-fuar turizmi, yat turizmi, golf turizmi, inanç turizmi gibi alternatif turizm türleri açısından oldukça zengin doğal kaynaklara sahiptir.

Türkiye, dünyanın turizmden en çok gelir elde eden ülkeleri arasında ilk ona girse de turizm gelirlerini daha da arttıracak potansiyele sahiptir. Bu potansiyeli, akılcı bir teşvik sistemi ile destekleyerek turizm yatırımlarını geliştirmek, ekonominin dış ticaret açığını kapatmak, istihdamı arttırmak mümkündür. Türkiye Seyahat Acentaları Birliği (TÜRSAB)'nin verilerine göre 2011 Ocak - Haziran dönemi toplam turizm geliri 8 milyar 472 milyon 459 bin Amerikan Doları'dır(2) ve 2010 yılında turizmin dış ticaret açığını kapatma payı % 34.4 olarak gerçekleşmiştir. Bu veriler görüşümüzü destekler niteliktedir(3).

Bu makalenin konusunu Türk Vergi Sistemi içinde turizm sektörüne tanınan vergi teşvikleri oluşturmaktadır. Söz konusu teşvikler başlıca Turizmi Teşvik Kanunu(4), Emlak Vergisi Kanunu(5) ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı(6) içerisinde düzenlenmiştir.

II- EMLAK VERGİSİ MUAFİYETİ

Turizm İşletmeleri, Emlak Vergisi Kanunu'nun "Geçici Muaflıklar" başlıklı 5. maddesinin (b) fıkrasındaki "*Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen Kanun'da yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dâhil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.*" hükmüne göre emlak vergisinden muaf tutulmaktadır. Kanun hükmünden de anlaşılacağı gibi Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyet geçici nitelikte bir muafiyettir.

Turizmi Teşvik Kanunu'nun 5/a maddesine göre, "*Turizm sektöründe; bu Kanun ve diğer mevzuatta yer alan teşvik tedbirleri ile istisna, muafiyet ve haklardan yararlanabilmek için Bakanlıktan, turizm yatırımı belgesi veya turizm işletmesi belgesi alınması zorunludur.*" Bu nedenle Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan geçici muafiyetten yararlanabilmek için turizm işletme belgesi alınması ve ilgili belediyeye bu belge ile başvurulması gerekmektedir. Otel veya diğer turistik binaların turistik olmayan bölgelerde olup olmamasının, geçici muafiyetten yararlanmak bakımından bir önemi yoktur. Emlak Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (f) fıkrasından sonra (a), (b), (c) ve (d) fıkralarında yazılı muafiyetlerden yararlanmak için adı

geçen fıkralarda yazılı hallerin gerçekleşmesi durumunda, keyfiyetin bütçe yılı içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesinin şart olduğu belirtilmiştir. Ancak bu olaylar bütçe yılının son üç ayı içinde gerçekleştiği takdirde bildirim, olayın gerçekleştiği tarihten itibaren üç ay içinde yapılacağı; süresinde bildirimde bulunulmazsa muafiyetin bildirim yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından geçerli olacağı ve bu takdirde bildirim yapıldığı yılın sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkının düşeceği hususları düzenlenmiştir(7).

III- YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDA KARAR KAPSAMINDA SAĞLANAN TEŞVİKLER

2009 yılında küresel krizin ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla bir dizi önlemler alınmıştır. Bu önlemler kapsamında 2009/15199 sayılı **Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (YDYHK)** ile ülke yatırımlarının artırılması için devlet bazı sektörlere destek sağlamıştır. Bu sektörler içinde turizm sektörü yer almaktadır.

Turizm sektörüne ilişkin yatırım destekleri genel olarak İstanbul ili dışındaki, 3 yıldız ve üzerindeki otelleri kapsamaktadır. Ancak **2011/1597 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar**(8) ile turizm yatırım/işletme belgeli özel tesis, yayla/dağ evi ve butik otel yatırımlarında 3 yıldız ve üzeri şartı aranmayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı'nın uygulanmasına yönelik olarak Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlanan 2009/1 sayılı **"Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ"**(9) yayımlanmıştır. 01.01.2011 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 2011/1597 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar ile ise yatırım teşvik sisteminde bazı değişiklik ve yeni düzenlemeler getirilmiştir. 2011/1597 sayılı Karar'a eklenen geçici madde ile Bakanlar Kurulu Kararı'na(10) göre daha önce düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarda belgenin düzenlendiği tarihten itibaren, bu Karar veya Bakanlar Kurulu Kararı'nın(11) lehe gelen hükümlerinden yararlanacağı hükme bağlanmıştır(12).

YDYHK'nın 3. maddesinde ise yatırım bölgeleri ve sağlanacak destekler belirtilmiştir. Getirilen yeni teşvik sisteminin üç ayağı vardır: Bunlar;

- Bölgesel - Sektörel Teşvik Sistemi,
- Büyük Proje Teşvik Sistemi,
- Genel Teşvik Sistemidir(13).

YDYHK md. 3/1'e göre yatırım desteklerinin uygulanması açısından Bölgesel-Sektörel Teşvik Sisteminde bölgeler, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak 26 il grubundan oluşan dört gruba ayrılmıştır. Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırım konuları her bir il grubunun yatırım potansiyeli ve rekabet gücü dikkate alınarak belirlenmiştir.

YDYHK md. 3/2'ye göre, I. ve II. bölgelerde bir milyon Türk Lirası, III. ve IV. bölgelerde ise beş yüz bin Türk Lirası asgarî sabit yatırım tutarının üzerindeki tüm yatırımlar, bölgesel ayırım yapılmaksızın gümrük vergisi muafiyeti ile katma değer vergisi (KDV) istisnasından yararlanırlar. Ancak **2011/1597 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar**'a ekli ek-4'teki listede yer alan; teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları bu muafiyet ve istisnadan yararlanamaz. Genel teşvik sisteminden teşvik edilemeyecek turizm yatırımları şunlardır: Turizm yatırım/işletme belgeli oteller, tatil köyleri, apart oteller, dağ (yayla) evleri dışında kalan turizm konaklama tesisleri, lokantalar, yat ithali yatırımları, taşıt kiralama yatırımları, gösteri merkezi yatırımları.

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımların cinsleri ise komple yeni yatırımlar, tevsi (genişletme, yayma), modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi, entegrasyon yatırımlarıdır(14).

Teşvik belgesi alabilmek için Hazine Müsteşarlığı'na gerekli belgeleri ve şartları sağlayan gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, kooperatifler, iş ortaklıkları, kamu kurum ve kuruluşları (genel ve özel bütçeli kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri, belediyeler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların sermaye bileşimindeki hisse oranları % 50'yi geçen kurum ve kuruluşlar) ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları, dernekler ve vakıflar ile yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri müracaat edebilir.

YDYHK md. 3/3'e göre, bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar, gümrük vergisi muafiyeti ile katma değer vergisi (KDV) istisnasına ilave olarak; **I. ve II. bölgelerde;** vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, **III. ve IV. bölgelerde;** vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi ve faiz desteği, desteklerinden yararlanabilirler.

Büyük proje teşvik sisteminde, uluslararası düzeyde rekabet gücünü artıracak, Ar-Ge ve teknoloji içeriği yüksek sektörlerde belirli büyüklüğün üzerindeki yatırımlara destek sağlanması hedeflenmiştir(15). YDYHK md. 3/4'e göre, büyük ölçekli yatırımlara; gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi destekleri sağlanmaktadır.

Genel teşvik sisteminde, bölgesel ve büyük proje sisteminde yer almayan ve desteklenmesi öngörülmemen sektörler dışında kalan yatırımlar yer almaktadır. Yeni sistemde desteklenmeyecek sektörler belirlenirken uluslararası yükümlülükler ile ilgili sektörlerde arz ve kapasite fazlalığı olup olmadığı dikkate alınmıştır(16). Genel teşvik sisteminde, KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyeti yer almaktadır.

A- KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

YDYHK md. 7'ye göre, Katma Değer Vergisi Kanunu(17) gereğince, teşvik belgesi kapsamında uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimleri katma değer vergisinden istisna edilir. Yani KDV istisnasından teşvik belgesine sahip yatırımcılar faydalanacaktır.

B- GÜMRÜK VERGİSİ MUAFİYETİ

Gümrük vergisi muafiyeti yukarıda da belirtildiği üzere genel teşvik kapsamında yer almaktadır ve tüm teşvik bölgelerini kapsamaktadır. Asgari sabit yatırım tutarının üzerinde yatırım yapan mükellefler bu muafiyetten yararlanırlar. Teşvik edilmeyecek yatırımlar ile teşviki şarta bağlı yatırımlarda, aranan şartları sağlayamayan yatırımlar ise gümrük vergisi muafiyeti kapsamında değildir.

Gümrük vergisi muafiyeti ile ilgili düzenlemeler YDYHK md. 6 ile 2009/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in 14. ve 15. maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın ithalinde gümrük idarelerinde uygulanacak işlemlere ilişkin usul ve esaslar 9 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Yatırım Teşvik)'nde(18) düzenlenmiştir.

C- KURUMLAR VERGİSİ VE GELİR VERGİSİ İNDİRİMİ

YDYHK md. 10/1'e göre, büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK)(19) 32/A. maddesi çerçevesinde, kurumlar vergisi veya gelir vergisine indirim oranları uygulanacaktır.

YDYHK md. 2'de yer alan tanıma göre, **büyük ölçekli yatırım;** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde belirtilen 50 milyon Türk Lirası'nın üzerindeki yatırımlardan ek-3'te yer alan listede belirtilen yatırımları ifade etmektedir. KVK md. 32/A- 2'ye göre, **yatırıma katkı tutarı,** indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, **yatırıma katkı oranı** ise bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ifade eder.

Kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda belirtilmiştir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

YDYHK md. 10/2'ye göre, teşvik belgesi kapsamında (14.04.2011 tarih ve 2011/1597 sayılı BKK ile değiştirilen fıkra)

a- 31.12.2010 tarihine kadar yatırıma başlanması hâlinde aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

b- 31.12.2011 tarihine kadar yatırıma başlanması halinde ise aşağıdaki tabloda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	15	50	25	50
II	25	60	35	60
III	35	80	45	80
IV	55	90	65	90

YDYHK md. 10/3'e göre, indirilen kurumlar vergisi veya gelir vergisi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli vergi uygulamasına devam edilir. YDYHK md. 10/4'e göre, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli vergi uygulamasından yararlanamaz. YDYHK md. 10/6'ya göre, indirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmaz.

KVK md. 32/A-3'e göre, yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

KVK md. 32/A-4'e göre, tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

KVK md. 32/A-5'e göre, hesap dönemi itibarıyla indirimli orandan yararlanma şartlarının sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

KVK md. 32/A-6'ya göre, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.

KVK md. 32/A-7'ye göre, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

IV- KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI'NDAN KÜLTÜR YATIRIMI BELGESİ VEYA KÜLTÜR GİRİŞİMİ BELGESİ ALMIŞ KURUMLAR TARAFINDAN ÇALIŞANLARA ÖDENEN ÜCRETLERE SAĞLANAN İSTİSNALAR

Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu'nun(20) "Gelir Vergisi Stopajı İndirimi" başlıklı 5/b maddesine göre, indirimden yararlanmak isteyen kurumlar Kültür Bakanlığı'ndan yatırımcı veya girişimci belgesi almak zorundadırlar. Bu belgeye sahip olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, münhasıran belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla % 50'si, işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla % 25'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

V- SONUÇ

Turizm cenneti olan ülkemizin ekonomisi açısından turizm sektörü hayati önem taşımaktadır. Bu sebeple konuya oldukça ciddi yaklaşılmalı ve sektöre özel politikalar üretilmelidir. Turizme tanınan vergisel teşvikler turizmin finansman yöntemlerinden biridir. Ancak, Turizmi Teşvik Kanunu'nda vergisel teşvikler yer almamaktadır. Vergisel teşviklerin yasal dayanağını 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar oluşturmaktadır. Bu kararda yer alan vergisel teşvikler, tüm dünyayı etkisi altına alan küresel ekonomik krize karşı alınan önlem niteliğindedir ve turizm sektörüne özgü değil, tüm sektörlerle yönelik teşviklerdir. Bu teşviklerin bir başka özelliği büyük ölçekli yatırımların canlanması ve üç yıldız ve üzeri otel yatırımları teşvik etmesidir. Oysa küçük ölçekli yatırımların da desteklenmesi göz ardı edilmemelidir. Üç yıldız ve üzeri otel yatırımları ile gıda-içki yatırımlarının tüm bölgelerde (İstanbul ili hariç olmak üzere) bölgesel desteklerden faydalanması sonucunda söz konusu sektörler düzenlenen teşvik belgesi sayısı açısından ilk üç sektör arasında yer almıştır. Bu durum, yeni teşvik sistemiyle hedeflenen sektörlerle yatırımların kaydedildiğinin de bir göstergesidir(21). 16.07.2009-31.10.2010 tarihleri arasında düzenlenen teşvik belgelerinin sayısı açısından bir değerlendirme yapıldığında, hizmet sektörleri içinde 347 adet belge ile turizm sektörü birinci

sırada yer almaktadır. Bu dönemde 5.059.892.523 TL sabit yatırım yapılmış ve 21.254 kişi istihdam edilmiştir(22).

Gelir ve kurumlar vergisi indiriminden yararlanabilmek için 31.12.2010 ve 31.12.2011 tarihine kadar yatırımlara başlanması şeklinde süre kısıtlaması getirilmiştir. Bu sürelerde uygulanacak yatırıma katkı oranları da farklıdır. Böyle bir süre kısıtlaması küresel krizin aşılması açısından gerekli görülse de bu süreyi geçirenler ve asgari yatırım şartlarını taşımayanlar teşviklerden yararlanamayacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu düzenlemelerde yerli ve yabancı sermaye ayrımı yapılmamaktadır. Ancak sektöre sağlanacak vergisel teşvikler, geçici önlem niteliğinde krizin aşılmasına dönük tedbirler olmak yerine kalıcı tedbirler olmalıdır. Ayrıca turizm sektörüne sağlanan tüm teşvikler özel bir kanunda kapsamlı olarak düzenlenmelidir. Bu da uygulamadaki karışıklıkların önlenmesi açısından faydalı olacaktır.

(*) Yrd. Doç. Dr., İstanbul Arel Üniv., Vergi Hukuku Öğretim Üyesi

- (1) T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Araştırma ve Değerlendirme Daire Başkanlığı, **Dünyada ve Türkiye'de Turizm Raporu**, Ankara 2009, s. 3. <http://www.ktyatirimisletmeler.gov.tr/belge/1-66628/turizm-raporlari.html> (Erişim:27.08.2011)
- (2) http://tursab.org.tr/dosya/5943/11temmuz_5943_5453866.pdf (Erişim: 28.08.2011).
- (3) http://tursab.org.tr/tr/istatistikler/turizmin-ekonomideki-yeri/dis-ticaret-aciklarini-kapatmada-payi_916.html (Erişim: 28.08.2011)
- (4) Kanun No: 2634, 16.03.1982 tarih ve 17635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (5) Kanun No: 1319, 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (6) 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (7) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-262 sayı ve 11.04.2011 tarihli Özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim: 05.09.2011)
- (8) 14.04.2011 tarih ve 27905 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (9) 28.07.2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (10) 14.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.
- (11) 06.12.2010 tarih ve 2010/1166 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.
- (12) T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Yatırım ve İşletmeler Genel Müdürlüğü Teşvik Çalışma Grubu, **Türkiye'de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvik ve Destekler**, Ankara 2009, s.12
- (13) T.C. Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, **Yeni Yatırım Teşvik Sistemi I. Yıl Uygulama Sonuçları**, Ankara 2010, s. 4
- (14) T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Yatırım ve İşletmeler Genel Müdürlüğü Teşvik Çalışma Grubu, s. 13
- (15) T.C. Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, s. 4
- (16) T.C. Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, s. 4
- (17) Kanun No: 3065, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (18) 12.11.2009 tarih ve 27404 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (19) Kanun No: 5520, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (20) Kanun No: 5225, 21.07.2004 tarih ve 25529 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (21) T.C. Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, s. 46
- (22) T.C. Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, s. 59

Yazarlar : 'AYŞE YİĞİT ŞAKAR'