

KURUMLARI VERGİLEME ŞEKİLLERİ VE MÜKELLEF SEÇİMLERİ

Yrd. Doç. Dr. Güneri ERGÜLEN*

I. KURUMLARI VERGİLEME ŞEKİLLERİ

Günümüzde, mali getirisi yönünden vazgeçilmez hale gelen kurumlar vergisi, bu vergiye tabi olanların ve bunların vergilendirilmesinin farklılığı nedenleriyle, kurumların da çeşitli vergileme şekillerini ortaya çıkarmaktadır.

Bu farklı vergileme biçimlerini ayrı ayrı inceleyelim. İncelemedeki sıralama, nisbeten tarihsel uygulamaya dayanmaktadır. Bir kurumu vergileyelim, ama hangi yöntemle vergileyelim. Açıklamalarımız, bu amaca yönelik bulunacaktır. Ayrıca, her vergileme biçimini açıklarken, gerçek kişileri vergilendiren bir gelir vergisinin de bulunduğu varsayımının gözden kaçırılmaması gerekmektedir.

A. Düşük oranlı bir vergi ile vergileme

İlk defa firavunlar devrinde «bedeni hizmet» (1) şeklinde ortaya çıkan vergileme, ortaçağda kralın masrafları (2) ve kilise masraflarına katılma payları şeklinde devam etmiştir. Vergiler sonraları baş vergileri (3) olarak uygulanmaya başlamıştır. Daha da sonraları baş vergileri yanında, toprağın (ekonomide tek kıymetli varlığın toprak olduğunun düşünüldüğü dönemlerde) ve ürünlerinin vergilendirilmesine geçilmiştir. Bu dönemleri, bu vergilere ilaveten ortaya çıkan servetlerin vergilendirilmesini de içeren bir dönem izlemiştir. Ger-

(*) Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi.

çek kişilerin elde ettiği geliri vergilendiren gelir vergisinin uygulamaya girmesi ve kısa zamanda gelişmesi ve fazlaca taraftar toplaması nedeniyle gelişen toplumlarda, gelir vergisi temel vergi (4) haline gelmiştir. Zaman içindeki gelişmelerle günümüzde uygulanan vergilere ulaşılmıştır. Gelir vergisinin, taraftar kazanmasının bir nedeni, vergileme prensiplerini gerçekleştirici özellikleri taşımasından dolayıdır.

Süreç içerisinde vergilerin çeşitliliğini artıran temel neden de, kamu harcamaları olmuştur. İlk vergilemeden günümüze kadar ki zaman diliminde, genellikle her noktada, kamu ihtiyaçlarının artış eğilimi geçerliliğini devam ettirmiştir. Artan kamu ihtiyaçları, kamu harcamalarındaki artış ve dolayısıyla vergi gelirindeki artışı gerektirmiştir (5). Sınırlı sayıdaki vergiler ve bunların maksimum düzeye ulaşmış vergileme biçimleri, yeni yeni vergilere de ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (6). Kamu harcamalarının, vergilerin adedinin ve gelirlerinin devamlı artışı, vergileri «zamanla başlıca normal ve daimi vardiye kaynağı haline» (7) getirmiştir. Öte yandan vergi ödeyen kişinin geliri vergi kadar azalır, diğer bir ifadeyle, kişi ödediği vergi kadar fakirleşir (8). Bu nedenle, insan, verginin alınmayacağı günleri her zaman düşlemiş, ancak, bu düş hiç bir zaman da gerçekleşmemiştir.

Tekrar konumuza dönersek, tüzel kişiliklerin ilk ortaya çıktığı anda, çeşitli belirsizlikler mevcut bulunmaktadır. Bunlar ne biçim varlıklardır? Varlık mıdır, değilse nelerdir? Toplumdaki hizmetleri ve etkinlikleri ne olacaktır? Bunlar vergilenmezse gelirleri, servetleri vergisiz mi kalacaktır? Vergilenir ve de tüzel kişilikler başarısız olursa, bu başarısızlık salt vergiye mi bağlanacaktır? Evvelki servet ya da gelir vergilerinde başarısızlık varsa, bu tüzel kişileri vergileme, yeni bir başarısızlık mi olacaktır?

Bu belirsizliklerin mevcut olduğu ortamda vergilemenin (vergi geliri lazım, vergilememeyi hiç bir zaman düşünemeyiz) en uygun yöntemi, bu kişilerin düşük oranla vergilendirilmeleridir.

Düşük vergileme biçimi, uzun süreli bir vergileme biçimi değildir. İlk uygulama yılları ile vergilemenin yarattığı etkilerin de takibine başlanmalıdır. Olumsuz etkilerin rastlanmadığı sürede, düşük vergilemeden normal vergileme şekline dönüşüm olanağı var olacaktır.

Kurumlar vergisinin tarihsel gelişiminde; bu biçimdeki vergilemeye, Amerika Birleşik Devletlerinde 1909'da sadece % 1 oranla federal yükümlülük taşıyan vergilemeyi örnek olarak gösterebiliriz (9).

B. Kurumlardan da gelir vergisi alınması

Gelir vergisinin savunulduğu ortamda, kurumların da gelir vergisine tabi olması görüşü ileri sürülmektedir.

Bu vergileme biçimi gelir vergisinden hareketle ortaya çıkmaktadır.

Kişi gelir vergisine tabidir. Gelir vergisi, vergileme prensiplerini de gerçekleştirmektedir. verginin uygulaması, zaman içerisinde, yerleşen ve gelişen bir seyir göstermektedir. Kurum da kişidir. Öyleyse, «iyi» bir vergi olan gelir vergisi, kurumlara da, kişiyi vergilendiren bir vergi olarak aynen uygulanabilir ve başarılı da olur.

Bu nedenler, kurumlardan da gelir vergisi alınması şeklindeki vergileme biçiminin savunulmasına esas teşkil etmektedir.

Bu biçimdeki vergilemeye, Almanya'da 1891 tarihli «Prusya Gelir Vergisi Reformu»nda rastlanmış ve o tarihlerde, sermaye şirketleri gerçek kişilerin tabi olduğu gelir vergisinin yükümlülüklerinin aynısına tabi tutulmuşlardır (10).

Tabii ki (her görüşde olduğu gibi), bu biçimdeki vergileme görüşünün aksi görüş ortaya çıkmıştır. Hatta, gelir vergisinin kurumlara hiç bir zaman uyamayacağı savıyla, aksi görüş daha şiddetli taraftar kazanmıştır. Her ne olursa olsun, kurumlardan da gelir vergisi alınması kurumları vergilemenin bir şekli olmaktadır.

C. Kurumlardan gelir vergisiyle birlikte ek bir vergi alınması

Kurumlardan da gelir vergisi alınmalıdır. Bunun savunulma nedenleri yukarıda açıklanmıştır.

Kurumlar, ekonomik yönden, gerçek kişilere nazaran, her zaman için, daha güçlü varlıklardır. Ortaklık sermayesinin gerçek kişi varlığına nazaran fazlalılığı; bu fazlalılığın alım ya da satımda yarattığı rekabet üstünlüğü; zarara kurumların gerçek kişiden fazla katlanabilmesi ve bazı ekonomik nedenler olarak gösterilebilir (11).

Mali ve ekonomik yönlerden, gerçek kişiden daha güçlü olan kurumların, sadece gelir vergisi ödemeleri; azdır, yetersizdir ve eşitsizliktir. Öyleyse, daha güçlü olmanın da vergilendirilmesi gerekmektedir. Bunu sağlayacak olan da; sadece kurumlardan, gelir vergisi yanında ek bir vergi alınmasıdır. (Ek vergiyi gerçek kişiler ödemeyeceklerdir.)

Kurumları vergilemede bu nedenler ileri sürüldüğü anda, vergilemede, gelir vergisi yanında ek bir vergi alınması şekli ortaya çıkmaktadır. Ek verginin oranı, tabiatıyla, savunulan güçlülüğün oranına bağlı olacaktır.

Bu şekil vergilemenin uygulamasına, İngiltere'de 1920 öncesinde ve 1937-1947 döneminde rastlanmaktadır. Ancak, 1937-1947 yılları uygulamasında ek vergi, gerçek kişilerin ticari kazancından da alınıyordu. Böylece, ek vergi amacından sapmış oluyordu (12).

D. Ortaklardan vergi alınması ve kurumlardan vergi alınmaması

Şu nedenler ileri sürülerek de kurumların vergilendirilmemesi savunulabilir.

Kurum ortaklardan oluşur. Kurum görünen bir varlık değildir, yiyemez, içemez, harcayamaz. Kurumun geliri de zararı da ortaklarıdır. Ortak bir faaliyetde bulunmazsa kurum ne yapabilecektir.

Ortakların kurumdan sağladığı gelir, gelir vergisi ile vergileniyorsa, kurumdan ayrıca vergi alınması «çift vergileme» yaratır. «Ayrı bir vergi anlamsızdır» (13).

Bu nedenler, ortakların vergilendirilmesi halinde, kurumların vergilendirilmemesi şeklini ortaya çıkarmaktadır. Bu şekil, «çift vergileme» görüşünde olanlarca, gerçek bir kurumlar vergisinin uygulandığı andan itibaren uzun süre ve devamlı savunulmuş ancak uygulama alanı bulamamıştır.

Çift vergileme görüşünde, ayrı varlık oluş, ihtiyatlar ve dağıtılmayan kârların durumu, yabancı kurumların bulunduğu ülkede gelir vergisi ödememesi, dernek ve vakıflardan gelir vergisi alınamaması gibi durumlar (14), hiç nazara alınmadığından; eksiksiz savunulmada bulunulamamıştır.

Kurumlardan vergi alınmayıp ortaklardan vergi alınması, kurumlar vergisinin sınıflandırılmasında (15) «tam bütünleşme sistemi» olarak ifade edilmektedir.

E. Kurumlardan ayrı bir vergi, ortakların kazanç paylarından ise gelir vergisi alınması

Aşağıdaki nedenlerin ileri sürülmesi halinde, kurumun vergilendirilmesinin başka bir şekli ortaya çıkmaktadır.

Kurum, tabii ki, ortakların her birinden daha güçlü bir kuruluştur. Dolayısıyla, bu güçlülüğün vergilendirilmesi gerekir.

Kurum da kişidir. Ama, gerçek kişinin ödediği gelir vergisi kuruma uymaz. Kuruma, gelir vergisi olamayacağından, güçlülüğü vergileyen, gelir vergisi ve ek vergi uygulaması da düşünülemez. Öyleyse, ortaklar kurumun kazancından kendilerine düşen paylardan gelir vergisi ödesinler, ama, kurumun kazancından, kurumun güçlülüğünü vergileyecek ayrı bir vergi (gelir vergisinden başka bir vergi) alınmalıdır.

İşte bu ayrı vergi; birinci dünya savaşından sonra Amerika Birleşik devletlerinde, 1920'de Almanya'da, 1947'de İngiltere'de, 1948'de Fransa'da (16), 1950'de de Türkiye'de uygulanmaya konulan ve halen bir çok ülkede de uygulanan gerçek bir kurumlar vergisidir.

F. Kurumlardan kurumlar vergisi ve ortakların kazanç paylarından farklı bir gelir vergisi alınması

Kurumlar vergisi uygulamasının zaman içinde ortaya çıkardığı bir vergileme şekli de, ortağın farklı gelir vergisine tabi tutulmasıyla ortaya çıkmıştır.

Kurumu, gelir vergisinden ayrı bir vergi olan kurumlar vergisi ile vergileme, kısa zamanda benimsenmiştir. % 15 ilâ 20 oranla uygulanmaya başlanan kurumlar vergisinde bu oranlar da kısa zamanda % 50'lere ulaşmıştır.

Yüksek oranlı kurumlar vergisinden başka, ortakların kazanç paylarından ödedikleri gelir vergisinin oranlarındaki zaman içindeki yükselmeler, ortakları ağır vergi yükü altına almıştır.

Kurumlar vergisi oranındaki artışa rağmen, şirketleşmenin azalmadığı, aksine şirket sayısında artış olduğu da gözlemlenmiştir (17).

Bu nedenlerle, ortağın vergi yükünü azaltmak için, kurumlar vergisi oranına dokunulmayarak, ortağın gelir vergisini azaltıcı uygulamaya gidilebilir. Bunu gerçekleştirebilecek de iki yol bulunmaktadır:

a) İndirimli gelir vergisi

Gerçek kişi ortağın kurum kazanç payının diğer gelirlerine nazaran daha düşük oranla gelir vergisi ile vergilendirilmesi halidir. Bu halde, ortağın ağır vergi yükü, eksik (normal oran ile düşük oran arasındaki fark) vergileme kadar azalmış olacaktır. İstenilen de budur.

Bu şekle ait uygulamayı; Türkiye, evvelce, ortakların kazanç paylarını sadece % 10 gelir vergisi tevkifatına (gelir vergisi tarifesi % 25 ile başlamakta idi) tabi tutmakla, göstermiştir.

b) Mahsup sistemi

Ortağın kurum kazanç payı vergili kabul edilip, bu paydan ödenecek gelir vergisinden, kurumda ödenmiş kısmının mahsubuna imkan veren sistem, ortağın vergi yükünü yapılacak mahsup kadar azaltacaktır.

Bu şekilde ait Türkiye uygulaması, yine evvelce, gelir vergisinde «vergi alacağı»na ilişkin hükümlerin mer'i olduğu dönemde (1980-1986) gerçekleşmiştir (18). Mahsubun ne kadar olacağı, yani vergili kısmın tamamının mahsup edilip edilemeyeceği (1/3 gibi) bir yerde siyasi tercihe de bağlı bulunmaktadır.

G. Kurumlardan kurumlar vergisi alınması ve ortaklardan gelir vergisi alınmaması

Kurumlar yıl içinde kazanç elde etmektedir. O yılı takibeden yılda da hem kurumlar vergisi beyan edilip ödenmekte, hem de ortak kazanç payı elde etmektedir. Ortağın kazanç payının ise, ertesi yıl beyanı ile gelir vergisi ödenecektir. Böylece, kurumun gelir elde ettiği tarihle, ortağın en son gelir vergisi taksidini ödediği tarih arasında en az iki yılı aşan bir süre bulunmaktadır.

İşte, bu uzun sürenin yarattığı olumsuz etkileri kaldırmak için yapılacak işlem, uzun sürenin azaltılmasıdır.

Hesap döneminin bitmesi ve sonra beyanın yapılabilmesi nedeniyle, yukardaki uzun sürenin, süre olarak kısaltılması yapılamaz. O zaman geriye yapılabilecek bir işlem kalmaktadır. O da, kurumun kazancının beyanında, kurumun kazancının yanında ortağın kazancını da içerecek bir kurumlar vergisi alınması halidir. Böylece, ortakdan ayrıca vergi alınmayacak ve süre de azalmış olacaktır (19).

Yukarıda belirtilenlerle, kurumların vergilendirilmesinin son şekli ortaya çıkmaktadır. Bu şekil, Türk Kurumlar Vergisinde şu andaki uygulamadır.

II. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN SEÇİMİ

Bir şeyin vergilendirilmesinde önce düşünülmesi gerekli şey, neyin vergilendirileceğini saptamaktır.

Neyin vergileneceği saptandıktan sonra, kimin vergiyi ödeyeceği (mükellefi), mükellefin neyin üzerinden (matrah) ve ne (vergi oranı) kadar vergiyi nasıl (usul hükümleri) ödeyeceği saptanır.

Bu açıklamamız doğrultusunda, biz de konumuzda önce kurumlarda neyin vergilenebileceğine değindik. Şimdi de, kurumlardan alınacak kurumlar vergisinde, kimlerin mükellef olabileceğini, bir çok ülkede aynı olduğu için ülkemizdeki uygulamasıyla açıklayalım.

A- Sermaye Şirketleri

Baştan beri kurum dedik, tüzel kişilik dedik. Nedir bunlar?

Tüzel kişilik, birden fazla gerçek kişinin ortaya çıkardığı hukuki varlıklardır.

Birden fazla kişinin tüzel kişilik sayılabilmesi, hukuki olmasına, dolayısıyla kanuniliğe, (kanuna dayalı olmasına) bağlıdır. Öyleyse, biz tüzel kişilikleri kanunlarda arayacağız. Arayacağımız tüzel kişilikler vergileneceğinden kazanç elde etmek için uğraş veren tüzel kişilikler olacaktır.

Bu nitelikteki tüzel kişilikleri, her ülkenin hukuk sisteminde düzenleyen kanun, ticaret kanunu olmaktadır. Bizim, ülke olarak vergileme alanımız Türkiye'dir. Öyleyse, Türkiye'de uygulanan ticaret kanunu başvuru kaynağımız olacaktır. Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.) na baktığımızda, tüzel kişiliklerin «Ticaret Şirketleri» kavramı altında düzenlendiğini görmekteyiz.

İlk etapda da, şirketlerin kurumlar vergisi (K.V.) mükellefi olabileceği akla gelmektedir.

Ancak, T.T.K. nda şirketlere daha dikkatli bakılınca, şirketlerin (T.T.K. m. 136-556);

- Şahıs şirketleri,
- Sermaye şirketleri ve
- Kooperatifler

şeklinde ayrımının yapılabileceği görülmektedir.

Şahıs şirketleri, T.T.K. na göre, gerçek kişilere benzeyen tüzel kişilerdir. Şahıs şirketlerini, kurumlar vergisi mükellefi sayarsak, bir anlamda, gerçek kişiyi, kurumlar vergisine tabi tutmuş olacağız. Bu nedenle, şahıs şirketlerini kurumlar vergisi mükellefi saymaya ve vergilemeye olanak yoktur.

T.T.K. ndaki sermaye şirketleri kâr amacına yönelik şirketlerdir. Bizim asıl aradığımız da, kâr (kazanç) elde eden tüzel kişilikleri K.V. mükellefi saymaktır. O halde sermaye şirketleri, kurumlar vergisinin vazgeçilmez (esas) (20) mükellef grubu olacaktır.

Kurumlar vergisi kanunu (K.V.K.), vergiye tabi tüzel kişilikleri kurum saymakta ve kanunun 1. maddesinin (A) işaretli bendinde de, sermaye şirketlerini, mükellef olarak belirtmektedir.

B- Kooperatifler

Gerek T.T.K. nda gerek Kooperatifler Kanununda, kooperatiflerin amacının kâr olmadığı belirtilmiştir. Bundan hareketle, kooperatifleri K.V. mükellefi saymayalım.

O zaman, bir kooperatif, amaçları yanında kâr getirici bir işlemde bulunursa, durum ne olacaktır? Tüzel kişi olduğu ve kazanç elde ettiği halde, K.V. mükellefi saymadığımızdan, K.V. ödemeyecektir. Bu da eşitsizlik demektir (21). Öyleyse, kooperatifleri de zorunlu olarak mükellef sayacağız.

Kooperatifler mükellef sayılınca, amacı doğrultusunda hareket eden, yani kazanç elde etmeyen kooperatifler vergi mi ödeyecektir? Ödememesi gerektiğinden, amacını gerçekleştirci nitelikteki risturnlara vergi istisnası tanımak gerekir. Böylece, mükellef sayılan kooperatife risturn istisnası uygulanınca geriye, ortak dışı işlem den (amaç dışı) kâr elde eden tüzel kişilik kalır. Vergilenen işlem de, sermaye şirketindeki işlem gibi olur.

K.V.K.'nun 1. maddesinin (B) işaretli bendinde, kooperatifler, bu nedenle mükellef olarak yer almıştır.

C- İktisadi Kamu Müesseseleri

Bilindiği gibi, ülkemizde karma ekonomik sistem uygulanmaktadır. Bu sistemde, özel sektörün faaliyet gösterdiği alanlarda, kamu sektörü de faaliyet gösterebilmektedir.

Özel sektöre dahil sermaye şirketleri K.V. ne tabi tutulurken, iktisadi kamu müesseselerinin (kamu sektörü olması nedeniyle) K.V. ne tabi tutulmaması, birinciler aleyhine rekabet eşitsizliği ortaya çıkaracaktır. K.V.'nin yansıtılması oranında maliyet, dolayısıyla fiyat eşitsizliği yine, sermaye şirketleri aleyhine olacaktır.

Belirtilen eşitsizlikleri ortadan kaldırmak için yapılacak işlem, iktisadi kamu müesseselerini de K.V. mükellefi saymaktır.

Kurumlar vergisi mükellefi sayılan iktisadi kamu müesseselerinin sermaye şirketleri ile aynı alanda çalışmalarını halinde yani, te-

teknelci durumlarında vergilenmelerini önlemek için yapılabilecek işlem ise, teknelci durumdaki kamu müesseselerini vergiden muaf saymaktır. Bu sayımların çokluğu, tabiatıyla muaflikları artıracaktır.

Nitekim K.V.K.'nun 1. maddesinin (C) işaretli bendinde iktisadi kamu müesseseleri K.V. mükellefi sayılmakta ve aynı kanunun 7. maddesinde bunlara ilişkin teknelci nitelikteki muafliklar sıralanmaktadır.

D- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek ve vakıflar kâr amacı gütmeyen tüzel kişiliklerdir. Bu nedenle, K.V. mükellefi olamazlar. Ancak bunlar iktisadi bir işletme işlettikleri anda, bu işlemi kâr amacıyla yaptıkları da şüphesizdir. Tabii ki, bu durumun vergilendirilebilmesi için de, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin de K.V. mükellefi sayılması gerekir.

Nitekim, K.V.K.'nun birinci maddesinin (D) işaretli bendinde de bunlar sayılmaktadır.

E- İş Ortaklıkları

Ekonomideki gelişmeler ekonomik olaylardaki çeşitleri de arttırmaktadır. Artan bu çeşitlerden biri de, yukarıda sayılan K.V. mükelleflerinden biri ile, K.V. mükellefi olmayan birinin, bir işin birlikte yapımını üstlenmeleridir.

Bu birliktelikde birlik olan kişiler hukuki niteliklerini kaybetmemekte, ancak birlikden doğan bir ortaklık da söz konusu olmaktadır. Öyleyse, ortaklık vardır, kazanç da vardır. Dolayısıyla bu birlikteliğin (joint venture) K.V. mükellefi sayılması kadar doğal bir şey olamaz. Ancak, bu mükellefiyet, diğer K.V. mükellefiyetlerine nazaran, hem süre, hem de kazanç yönünden, üstlenilen işle sınırlı olmaktadır. Yani, üstlenilen işin bitimiyle mükellefiyet sona ermekte ve tek bir çeşit kazanç (o işten doğan) elde edilmektedir.

K.V.K.'nda, bu birlikteliklik «iş ortaklığı» sayılmakta ve aynı kanunun 1. maddesinin (E) işaretli bendinde, iş ortakları da kurum olarak belirtilmektedir.

F- Yabancı Kurumlar

Ülkemize yabancı sermaye ile gelen kurumlar, kâr amacı güdererek faaliyette bulunmaktadır. Yerli kurumlar K.V.'ne tabi tutulur-

ken, bunların K.V.'ne tabi tutulmaması, tabiatıyla, birinciler aleyhine eşitsizlikler yaratacaktır. Bu gibi eşitsizlikleri ortadan kaldırmak için yapılabilecek tek işlem de, yabancı kurumları da vergilemek olacaktır.

K.V.K.'nın 11. maddesinde, bu yabancı kurumlar, kurumlar vergisinde dar mükellef olarak nitelendirilmektedir.

Yabancı kurumların dolayısıyla, yabancı sermayenin gelişini artırıcı yönde çeşitli muafliklar ve istisnalar tanınması olasılığı her zaman vardır. Ama, bu hiç bir zaman için de, hiç vergilememe (eşitsizlik düşünülerek) şeklinde gerçekleşemez.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- (1) G. Schmölders, **Genel Vergi Teorisi**, 4.B., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1976, s. 5.
- (2) Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi**, Ankara, 1986, s. 5.
- (3) Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 2.B., İstanbul, 1976, s.236.
- (4) Selahattin Tuncer, **Kamu Maliyesi**, 4.B., Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul, 1975, s. 231.
- (5) Aykut Herekman, A.g.e., s. 48.
- (6) Beyhan Ataç, **Maliye Politikası, Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları**, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayını, Eskişehir, 1990, s. 222.
- (7) F. Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1948, s. 27.
- (8) Ralph Turvey, «İktisatçı Görüşü İle Vergileme», **Maliye Enstitüsü Konferansları, 4. Seri, Sene 1958**, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1959, s. 87.
- (9) Kenan Bulutoğlu, «Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Deneme», **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Ekim 1958, Temmuz 1959, C. 20, s. 224.
- (10) Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, 1987, s. 150.
- (11) R.A. Musgrave ve P.B. Musgrave, **Public Finance In Theory And Practice**, 2.B., Mc Graw-Hill Kogakusha Ltd. Yayını, Tokyo, 1976, s. 293-295.

- (12) Salih Turhan, A.g.e., s. 151.
- (13) Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1976, s. 204.
- (14) Salih Şanver, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul, 1972, s. 234-235.
- (15) Fethi Heper, «Kurumlar Vergisi», **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi, Açık Öğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir, 1988, s. 182.
- (16) Salih Turhan, A.g.e., s. 151.
- (17) Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 5.B., İstanbul, 1976, s. 260.
- (18) Yakup Uslu, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Alacağı**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1982, s.1.
- (19) Martin Norr, «The Taxation of Corporations And Shareholders», Michael J.McIntyre v.d., **Readings In Federal Taxation**, 2.B., The Foundation Press Inc., New York, 1983, s. 599.
- (20) Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1978, s. 258.
- (21) Kenan Bulutoğlu, A.g.m., s. 224.