

VERGİLERİN YANSITILMASI: VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN

TAX REFLECTION: IN TERMS OF THE TAX AND ACCOUNTING PROCEDURE

● İsa TEKİN*

Öz

İktisat bilimi açısından ödenmiş olan bir verginin ekonomik koşullardan yararlanarak başkalarına aktarılması olarak karşımıza çıkan vergi yansımaları, vergi kanunları açısından gerçekleşebilmesi ancak vergi kanunlarının yansıtma imkanı vermesi halinde gerçekleşmektedir.

Özel hukuk kapsamında yapılan bir kısım sözleşmelerde, mükellefler yasalarla kendilerine yüklenmiş olan vergileri üçüncü kişilere yansıtma, vergi borçlarından dolayı bu kişileri muhatap tutmaktadırlar. Kendi adlarına ödemiş oldukları vergileri de, sözleşme gereği olarak bu üçüncü kişilere fatura ederek muhasebeleştirilmektedirler.

Yazımızda özel hukuk alanında düzenlenen bu sözleşmelerin Vergi İdaresi açısından geçerliliği ve bu sözleşme gereği üçüncü kişilerin muhatap tutulması sırasında yapılan muhasebe uygulamaları Vergi Kanunları yönünden ele alınacaktır.

* Vergi Denetmeni, Marmara Üniversitesi, SBE, Muhasebe-Finansman ABD, Doktora Öğrencisi

Anahtar Sözcükler: Vergi Yansımaları, Dolaysız Vergiler, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları

Abstract

In the economy literacy, tax reflection is described as transformation of imposition of paid tax duties by economic transactions, in case of tax law permit them.

In some sort of business contracts dependant of private law, tax payers can reflect the tax charges on third parties, so the third parties became the real subject of the tax. That is how the tax payer recognize the charge of paid tax duties on the account of third parties.

The accuracy of these business contracts under the scope of the Revenue Administration, and accounting procedure of the tax reflection charged to the third parties will be the subject of this article.

Key Words: Tax Reflection, Direct Taxes, Tax and Accounting Procedure

1. Giriş

Ticari hayatın işleyişinde, ekonomik birimler kendi üzerlerine düşen bir kısım masraf, vergi ve cezaları fiyat mekanizması ile dolaylı ya da doğrudan fatura etmek suretiyle bir sonraki safhaya yansıtılmaktadırlar. Fiyatın içerisinde yansıtılan vergi ve diğer yükümlülükler, hasılatın¹ parçasını oluşturacağından, vergi ve muhasebe uygulamaları açısından eleştiriyi gerektirecek bir husus bulunmayacaktır.

Ancak, mal teslimi ve hizmet ifalarına veya mükellefiyete ait doğrudan fatura edilen dolaysız vergilerde karşımıza birden fazla problem çıkacaktır. İlki

¹ Hasılat: Bir kurum ya da işletmenin bir zaman dilimi içinde elde ettiği satış bedelleri ile diğer gelirlerin toplamıdır (Yazıcı, 1998, 24).

vergi yansımalarının özel hukuk - vergi hukuku açısından doğuracağı sonuçlar, ikincisi yansıtılan verginin Vergi Kanunları kapsamında nasıl muhasebeleştirileceği ve diğeri ise Katma Değer Vergisi (KDV) karşısındaki durumudur.

2. Özel Hukuk – Vergi Hukuku Ayırımında Vergi Yansımaları:

Borç, birine karşı birşeyi yerine getirme yükümlülüğüdür (TDK, 2005, 298). Hukuk düzeninin sınırları içerisinde kişiler irade beyanlarıyla diledikleri hukuki sonuçları meydana getirebilmek için, diledikleri kişilerle sözleşme yapabilirler. Borçlar Kanunu'na göre tarafların her konuda sözleşme yapabilmeleri ve yaptıkları her sözleşmenin hukuki bir değerinin olması “sözleşme serbestisi ilkesi”ni ifade eder (Tekinay ve ötekiler, 1993, 369). Sözleşmenin konusunu belirleme serbestisinin de Kanun'da ‘hukuka aykırılık’, ‘ahlaka aykırılık’ ve ‘imkansızlık’ gibi sınırları vardır (Tuncomağ, 1976, 248). Bu sınırlamaların ekonomik ilişkilere yansımalarından biri de Vergi Kanunlarında vergiyi ödemekle kim mükellef ise o mükellefin bu vergiyi ödemekle sorumlu tutulacağı veya muafiyet, istisna veya indirimden kim yararlanacak ise o mükelleflerin bu indirimlerden yasal olarak yararlanıyor olmasıdır.

Özel hukukta borcun bulunduğu her durumda sorumluluk da bulunmaktadır. Özel hukuktaki bu sorumluluk, borçlu açısından, borç ilişkisi dolayısıyla girmiş olduğu yükümlülüğü yerine getirmediği takdirde, alacaklının onun mal varlığı üzerinden bu yükümlülüğü karşılama durumuna razı olması, alacaklı açısından ise, borçlunun edimini yerine getirmemesi halinde onun mal varlığının bir bölümüne el konulması için cebri icra yoluna başvurulabilme hakkıdır. Vergi hukukunda ise özel hukuktan farklı olarak borç ve sorumluluk birbirinden ayrılabilen; bunun sonucu olarak da vergilendirme ilişkisinde vergi borçlusu ve sorumluluk borçlusu (Akkaya, 1997, 187) olmak üzere iki türlü borçluluk yer almaktadır. Vergi sorumluluğu, vergi borcu ilişkisine yabancı üçüncü kişilerin, başkasının vergi borcu için vergi idaresine muhatap tutulması olarak tanımlanmaktadır.

Devletin vergi alacağını güvence altına alma (Öncel, 1983, 41; Doğru-

söz, 1992, 27) temel hedefine yönelik vergi sorumluluğu müessesesi, bir kamu hukuku ilişkisi olup, sadece yasayla öngörülebilir ve yasalarda öngörülen istisnalar dışında vergi sorumluluğuna ve mükellefiyete ilişkin özel hukuk sözleşmeleri vergi idaresini bağlamaz.

Vergi idaresine karşı hüküm ifade etmeyen mükellefiyete ve vergi sorumluluğunun devrine ilişkin bu tür sözleşmelerinin, taraflar arasındaki iç ilişkide hüküm ifade edeceği ve "kanuna aykırı"lık nedeniyle (Borçlar Kanunu, m. 21) batıl sayılmayacağı kabul edilmektedir.²

Vergi hukuku açısından, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin olarak bir başkasının vergi dairesine muhatap tutulmaları amacıyla yapılan sözleşmeler, mükellef – vergi dairesi arasında hükümsüz kalacaktır. Ancak mükellef ve sözleşmenin diğer tarafları açısından sözleşme hükümleri devam edecek ve sözleşme konusu “borç ilişkisi” taraflar arasında hüküm ifade edecektir.

3. Vergilerin Yansıtılması:

Yansıtma, borç veya yükümlüklerin başkalarına devredilmesidir. Vergi yansıtması (in’ikası) ise kanuni yükümlünün ödediği vergiyi başkalarına devredebilmesine imkan veren iktisadi bir olaydır. Yansıtmanın gerçekleşebilmesi için;

- Vergi Kanunlarının buna imkan vermesi ve,
- Vergiyi ödeyen mükellefin bu verginin bir kısmını veya tamamını fiyat mekanizması yoluyla diğer kişilere aktarması, gerekmektedir.

Mali literatür açısından, malın fiyat esnekliği, fiyat üzerine ek bir maliyet olarak konulan verginin, fiyat esneklik yapısına göre ileriye, geriye veya paylaşmalı olarak yansıtacaktır.

² VUK madde 8. ‘vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz. Sorumluluğun devrine ilişkin sözleşmeleri bu madde hükmünden hareketle BK m. 19 daki kamu düzenine aykırı olduğu gerekçesiyle hükümsüz sayma olanağı yoktur. (Karşı görüş: Öncel ve ötekiler, 2003, 73)

Yansıma;

a) İleriye Doğru - Geriye Doğru Yansıma,

b) Kanuni - Fiili Yansıma,

c) Sınırlı- Sınırsız Yansıma,

d) Biçimsel – Efektif Yansıma,

e) Mutlak – Diferansiyel Yansıma, olmak üzere yön, boyut ve dayanak gibi kriterlere tabi tutulan yansıma şekilleri ile ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda yer alan yansıma şekilleri içerisinde kanuni yansımanın gerçekleşebilmesi için, yasa koyucunun vergiyi bir sonraki safhaya yansıtmayı yasal düzenlemelerle düzenlemesi gerekmektedir. Kanuni yansıma, vergi yasa koyucunun iradesi ile yasal olarak yansıtılmaktadır. Diğer yansıma şekillerinde ise; verginin niteliklerine, çeşidine, piyasanın durumu ve tarafların davranışına göre arz ve talep çerçevesinde yansıtılabilmektedir. Kanuni yansıma, vergi, yasal tutar ve oranlar üzerinden yansıtılırken, fiili yansıma da fiyatın içerisinde arz ve talebe (Akdoğan, 2002, 300-301) göre yansıtılabilmektedir.

İlk olarak J.S. Mill tarafından ileri sürülen, kanuni yansıma kriterine göre, verginin kanun koyucunun asıl yükümlü kılmak istediği şahıstan alınması, yani vergi ödeyicisinin vergi taşıyıcısı olarak öngörülmesi halinde “dolaysız”, diğer halde verginin asıl yükümlü kılınmak istenen kişi yerine aracı kimseden alınması ve başkalarına devredilmesinin istenmesi halinde ise “dolaylı” vergilerden (Aksoy, 1998, 279) söz edilmektedir.

“Dolaysız” vergiler, sabit veya sabit kabul edilen ve dolayısıyla tahmini daha önceden mümkün servet, gelir, kazanç ve irat gibi konular üzerinden genellikle vergi ve cetvellerinden yararlanılarak tahsil edilen vergilerdir. Buna karşılık, vergi konusu geçici, az veya çok tesadüfi ve daha önceden tahmini mümkün olmayan muamele, değişim, tüketim gibi bir takım olaylardan ibaret olan ve bu olayların gerçekleşmesi halinde tarifelere dayanılarak belirli olmayan zamanlarda alınan vergiler, “dolaylı” vergiler (Uyanık, tsrsb.org.tr) olarak nitelendirilmektedir.

Türk Vergi Sisteminde Gelir, Kurumlar, Emlak, Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ve Veraset İntikal Vergisi (VİV) dolaysız vergiler, Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Özel İşlem Vergisi (ÖİV), Banka ve sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) gibi vergiler ise dolaylı vergiler grubuna girmektedir. Dolaysız vergilerin, kanun koyucunun asıl yükümlü kılmak istediği şahıstan veya kurumdan alınmasını istemesi, bu vergilerin en azından yasal olarak yansıtılamayacağını ifade eder. Koşullar uygun olduğu takdirde, Gelir, Kurumlar ve Emlak Vergilerinin yansıtılabileceğini kabul edilmektedir. Ancak bu yansıma kanunen yansımayı değil, fiyat içerisinde vergilerin yansıtılabileceğini ifade etmektedir. (Akdoğan, 2002, s.300) Yansıtılsa dahi, artık vergi hükmünden çıkıp, bedel içerisinde yer alan gelirin³ bir unsurunu oluştururlar. Dolaysız vergiler içerisinde yer alan servet vergilerinin dayanağı olan mülkiyet haklarının, kiralamaya konu olması nedeniyle, bu iktisadi kıymetler üzerinden alınan dolaysız vergilerin yansıtılması daha çok rastlanılabilir bir durumdur.

Finansal Kiralama Kanunu'na göre, finansal kiralamaya konu olan malın mülkiyeti kiralayan şirkete ait olup kiracı bu malın belli bir süre zilyetliğini taşımaktadır. Finansal kiralama (Leasing) şirketi tarafından finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymetler için finansal kiralama şirketi tarafından kiralayana yansıtılan dolaysız vergilerde de, mülkiyet haklarının finansal kiralama şirketine tescilli olduğundan, bu iktisadi kıymetler üzerinden alınacak olan dolaysız vergilerin mükellefi finansal kiralama şirketi olacaktır. Mülkiyet hakkının kiracıya devredilip, tescil edildikten sonra dolaysız vergi mükellefi, iktisadi kıymetin tescil edildiği kişi veya kurum olacaktır.

³ Gelir, bir varlık veya hizmet satışının tamamlandığı veya faiz, kira v.b. nin kazanıldığı anda gerçekleşen hak edilen tutardır(Benligiray, 2006, 13).

MTV'nin "Gider Kaydedilmeme Hali" başlıklı 14. maddesinde, (3088 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle değişen madde) Bu Kanuna bağlı (I), (III), ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticarî maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez" hükmü yer almaktadır.

Kiralama gibi uzun süreleri işlemlerde, bu işlemlerle ilgili vergilerin yansıtılması sözleşmeye bağlanabilir. Sözleşme ile bir şeyin kiralanmasında, verginin asıl borçlusu bu işlemde kaynaklanan vergi borcunu sözleşme taraflarına yükleyebilir. Bir gayrimenkulün kiralanması sırasında, gayrimenkulle ilgili Emlak Vergisi, ya da bir taşıtın kiralanmasında taşıta ait MTV'nin kiralayana tarafından ödeneceğini, ya da bu vergiler ödendikten sonra kiralayana fatura edileceği hükümleri yer alabilir. Fatura ile dolaysız vergiler mal ve hizmet bedelinden ayrı olarak yansıtılması durumunda, yapılan teslim ve/veya hizmetin bir unsuru olarak, mal ve/veya hizmet gelirini oluşturacaktır.

Örnek 1: Esas faaliyet konusu taşıt kiralama faaliyeti olan bir işletmenin, kiracıları ile yapmış olduğu sözleşmelerde, kiralanana araca ait MTV'nin, aracı kiralayana tarafından ödeneceği hüküm altına alınmıştır. MTV taksit dönemlerinde ise araç kiralama bedeli haricinde MTV taksit tutarını kiracıya fatura edilmiştir.

Kiraya veren taşıt kiralama işletmesinin esas faaliyet konusu taşıt kiralama işi olduğundan, MTV Kanunu'na bağlı (II) sayılı tarifede yer alan taşıtlar için tahakkuk eden MTV'yi, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alacaklardır.

Örnek 2: Faaliyet konusu taşıt kiralama işi olmayan bir işletmenin yurtdışı kiralaması işlemini yapması durumunda;

Kiraya veren işletmenin esas faaliyet konusunun taşıt kiralama işi olmaması nedeniyle MTV Kanunu'na bağlı (II) sayılı tarifede yer alan taşıtlar için tahakkuk eden MTV'yi gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaklardır.

Her iki halde de kiracı, faturada ayrıca gösterilen MTV'yi, satın aldığı hizmetin unsuru olduğundan, her halde gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak indirim konusu yapabilecektir.

Kiracı tarafından, kiraya veren işletme adına vergi idaresine ödenen dolaysız vergiler, bilanço hesaplarında izlenmeli, kiraya veren işletme tarafından fatura düzenlenmedikçe gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

3.1. Vergi Mevzuatı Açısından

3.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından

Bir giderin kanuni defterlere gider olarak kaydedilebilmesi için bu giderin Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 40, 57 ve 68. maddelerinde yer alan “genel giderler” niteliğinde olması yeterli görülmektedir. (KVK 6. maddesinde kurum kazancının tespitinde GVK hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir.)

Eğer gider; objektif bir belgeye dayanıyorsa ve bu belgenin içeriği işletmenin ana veya tali faaliyetlerinin yürütülmesi için katlanılması zorunlu bir gider ise; ticari kazancın belirlenmesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Dolaysız vergiler, yansıtılan mükellefler açısından bir gider ve/veya maliyet olma özelliği taşımaktadırlar. Mal ve hizmeti satın alan tarafa yansıtılan dolaysız vergiler, o mal ve hizmete ait ödenen bir bedelin bir unsuru mahiyetindedir. Bu nedenle yansıtılan bu vergi, satın alınan mal veya hizmetin bir unsuru olarak gider mahiyetinde ise GVK'nın 40, 57 ve 68. maddeleri hükmü uyarınca, maliyet özelliği taşıyor ise VUK'nun değerlendirme ile hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan vergiyi yansıtan açısından GVK'nın 40/6. bendinde “İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar” denilmek suretiyle benzeri giderlerin gider olarak kaydedebileceği, yansıtılan verginin kanuni durumuna göre ilgili hesaplarda izlenmesi gerekmektedir. MTV ve Emlak Vergileri işletme ile ilgili olmak şartıyla gider olarak yazılabilmekte iken Gelir ve Kurumlar Vergileri ise ticari ve mali karın tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

3.1.2. Vergi Usul Kanunu Açısından

Türk vergi sisteminin beyana dayalı olması, vergi yükümlülerinin kayıt ve belge düzenine uyulmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi dairesini tarhiyat işlemini mükellefin beyanı üzerinden yaptığından, beyanların defter kayıtlarına, defter kayıtlarının da belgelere uygunluğu aranmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 227.maddesinin 1.fikrasında “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.” hükmü yer almaktadır.⁴

Buna göre mükelleflerin üçüncü kişilerle giriştiği işlemleri belgelendirmesi ve bu belgelerinde VUK ve TTK'da yer alan objektif belgelere dayalı olması gerekmektedir.

VUK 229. maddesinde “fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika” olarak tanımlanmakta, TTK'nun 23. maddesinde ise “ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş veyahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden” fatura istenileceği hükmü yer almaktadır.

Vergilerin ismen faturada yer alarak yansıtılmasının, VUK kapsamında düzenlenecek faturanın hükmünü değiştirmeyecektir. Faturada ismen yer alan vergi, vergi tutarı kadar bir bedelin müşteri tarafından borçlanıldığını göstermektedir.

³ Belgelendirme zorunluluğu dışında kalan durumlar VUK'nun 228 nci maddesinde yer alan ispat edici kağıt aramayan giderler

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler;

2. Vesikanın teminine imkan olmayan giderler;

3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerdir.

Ayrı bir fatura ile yansıtılan dolaysız vergilerde KDV hesaplanması ve oranların belirlenmesi için, KDV Kanunu'nda yer alan istisna, muafiyet, finansal kiralama ... gibi özellikli durumların dikkate alınması gerekir.

3.1.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1.maddesi gereğince Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabi olduğu, 8. maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde KDV mükellefin malı teslim eden veya hizmeti sunan gerçek veya tüzel kişi olduğu hükme bağlanmıştır.

Faturada ayrıca gösterilerek yansıtılan vergi, teslim edilen mal veya yapılan hizmetin bir unsuru olarak, o mal veya hizmetin tabi olduğu KDV oranına tabi olacaktır. Mal veya hizmet faturasından ayrı bir fatura ile yansıtılan vergiye -özel bir hüküm yoksa - genel oranda KDV hesaplanması gerekir.

Aynı Kanun'un 29/1-a maddesine göre... 'kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi...'nin mükelleflerin vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebileceği hükmü yer almaktadır.

Yansıtılan vergi bedeli üzerinden hesaplanan KDV'yi, vergi yansıtılan mükellef satın aldığı mal veya hizmetin bir unsuru olduğundan, indirim konusu yapabilecektir.

4. Sonuç:

Dolaysız vergilerin yansıtılması hususu her ne kadar vergi tekniği kapsamında değerlendirilmiş olsada, bu vergilerin kanuni olarak yansıtılabileceği ve kanuni sorumlulukların devri anlamına gelmemektedir.

Diğer taraftan, dolaysız vergiyi herhangi bir şekilde yansıtan kanuni yükümlü, yansıtılmış olduğu vergi tutarı kadar bir gelir elde edecektir. Faturada ayrıca gösterilerek yansıtılan bu vergi, teslim edilen mal veya hizmet ifasının bir unsuru olarak, bu mal veya hizmetin tabi olduğu KDV oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Yansımaya muhatap olan mükellefler, fatura ile kendilerine yansıtılan

vergileri, gider veya maliyet olarak ticari, zirai ve serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. Yansıtılan bu verginin kanunen kabul edilmeyen gider olması durumu, yansıtılan taraf açısından bir önemi bulunmayacak ve faturada yer alan KDV'yi ise indirim konusu yapabilecektir.

Başkası adına ödenmiş olan dolaysız vergiler, ancak fatura alınması durumunda gider veya maliyet olarak gelir tablosu hesaplarında yer alabilecektir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman (2002). **Kamu Maliyesi**, 8. bs. Ankara : Gazi Kitabevi
Akkaya, Mustafa(1997). “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı Ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 46 (1997) : 1-4

Aksoy, Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, 3. bs. İstanbul : Filiz Kitabevi
Benligiray, Yılmaz...[ve öte.] (2006). **Muhasebe Uygulamaları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi

Kaneti, Selim(1989). **Vergi Hukuku**, 2. bs. İstanbul: Filiz Kitabevi
Öncel, Mualla (1983), “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk” **Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**. Ankara: A.Ü. S.B.F.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan Nami(2003). **Vergi Hukuku**, 10.bs. Ankara : Turhan Kitabevi

Tekinay, S. Sulhi, Akman Sermet, Burcuoğlu Haluk ve Altop Atilla (1993) **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. bs. İstanbul: Filiz Kitabevi

Tuncomağ, Kenan (1976) **Türk Borçlar Hukuku**, c.1, İstanbul: Beta Yayınları

Türkçe Sözlük. 10.bs. Ankara : Türk Dil Kurumu

Uyanık, Atilla, Vergi Teorisi, Hukuku Ve Tekniği, www.tsrbs.org.tr/NR/rdonlyres/ECEB33F9-668A-468F-83DA-564734AF7BD4/1258/013_080.pdf, (Erişim Tarihi: 15.08.2008)

Yazıcı, Mehmet (1998). **Muhasebe Tümlmeleri ve Örgütlenmesi**. İstanbul : M.Ü. Nihad Sayar Vakfı