

## ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI ve DAR MÜKELLEFLERDE YAPILACAK TEVKİFAT

Seçkin KILIÇ (\*)

### 1 - GİRİŞ

Küreselleşme sürecinin hızla devam ettiği günümüzde nihai bir vergileme tekniği olarak kullanılabilen tevkifat yönteminin önemi giderek artmaktadır. Küreselleşmenin keskinleştirdiği rekabet olgusu ve hızlı kalkınma hamleleriyle çağın yakalama zorunluluğu, gelişmekte olan ülke hükümetlerinin yabancı yatırımları ülkeye çekecek politikalar üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Günümüzde gelişmekte olan ülkeler gelişmiş ülkelerle aralarındaki gelişmişlik farkını kapatabilmek ve rekabet güçlerini arttırabilmek amacıyla vergi indirimleriyle sonuçlanan vergi reformlarına yönelmişlerdir. Gelişmekte olan ülkeler vergi oranlarını aşamalı olarak düşürürken bir taraftan da vergi sistemlerini karmaşık hükümlerden arındırarak vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu destekleyen, vergi yönetim maliyetlerini azaltan önlemlere yönelmişlerdir. İşte bu bakımdan nihai bir vergileme tekniği

olarak kullanılabilen tevkifat yöntemi ülkelerin vergi sistemlerini basitleştiren, yabancı yatırımcıların vergi ile ilgili ödevlerini en aza indiren ve vergi yönetim maliyetlerini azaltan bir uygulama olması bakımından tercih edilebilir bir yöntem olarak nitelendirilebilir.

Öte yandan küreselleşme sürecine bağlı olarak uluslar arası düzeyde vergi sorunları ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirme olarak adlandırılan bu sorunun çözümünde ülkeler ikili anlaşmalara gidilmektedir. Bu amaçla yapılan ikili anlaşmalar dar mükelleflere uygulanacak tevkifat oranlarını da doğrudan etkilemektedir.

### 2- ÇİFTE VERGİLENDİRME KAVRAMI

Dünya ticaretinin artması ve hızla gelişen küreselleşme hareketlerine bağlı olarak ülkeler arasındaki mal ve hizmet alış-verişi önemli ölçüde artış göstermiştir. Ülkeler arasında cereyan eden mal, hizmet ve teknoloji akışı bir yandan ekonomik sorunları diğer yandan mali alanda vergilendirme sorunlarını beraberinde getirmektedir.<sup>1</sup>

\* Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> Levent Başak, "Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarına Göre Gerçek Kişi ve Kurumlarca Elde Edilen Kira Gelirlerinde Vergilendirme Yetkisinin Belirlenmesi ve Vergilendirme Esasları", Vergi Sorunları, Sayı:222, Mart,2007,s.62

Uluslararası ilişkilerde bu gelişmelerin sonucunda ülkelerin vergilendirme alanında daha sık karşı karşıya gelmeleri, bir yandan vergilendirme ilkelerinin seçimi, diğer yandan seçilen ilkenin uygulama ve yorumlamada aldığı şekiller ve ülke menfaatleri, uluslararası çifte vergilendirmenin en önemli sebebinin oluşturmaktadır.<sup>2</sup>

Çifte vergilendirme kavramı, aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikli mükerrer vergi alınmasıdır. Bu şekilde iki defa vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergileme ilkelerine de ters düşmektedir.<sup>3</sup>

Uluslararası alanda çifte vergilendirme ekonomik ve hukuksal alanda çifte vergilendirme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ekonomik anlamda uluslararası çifte vergilendirme aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin, birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulmasıdır. Hukuksal anlamda uluslararası çifte vergilendirme ise aynı mükelleflerin ve konuların birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesidir.<sup>4</sup> Buna göre çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergiye konu olması veya aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim olduğu ülkede vergilendirilmesi şeklinde tanımlanabilir.

### **3- ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLEMEYE NEDEN OLAN VERGİLEME TEKNİKLERİ**

Uluslararası alanda çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak üzere ülkeler ikili vergi

anlaşmaları yapmaktadırlar. Yapılan bu vergi anlaşmaları ile ülkeler arasındaki vergileme haklarının paylaşılması öngörülmektedir. Bu paylaşım da da “kaynak ülke” veya “ikamet edilen ülke” prensibi esas alınmaktadır. Bu prensipler doğrultusunda bir devlet diğer devlet lehine vergilendirmeden vazgeçmek üzere, kazancın elde edildiği ya da kazancı elde edenin mali ikametgâhının bulunduğu ülkeyi vergilendirme açısından yetkili kılabilenmektedir.

Yapılan çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında “kaynak ilkesi” ekonomisi gelişmemiş ülkelerin benimsemek istediği bir seçim iken “mali ikamet ilkesi” ilkesi ise kalkınmış ekonomiye sahip ülkelerin benimsemeye gayret gösterdikleri seçim olmaktadır. Fakat gittikçe, taraflar arasında eşitlik ve hakların dengeli dağıtılması hususları öne çıkmakta ve ülkeler arasında akdedilen ikili vergi anlaşmalarında tarafların haklarını telif amacıyla her iki vergileme ilkesine makul ölçülerde yer verilmesine gayret edilmekte olduğu görülmektedir.<sup>5</sup>

#### **3.1- Kaynak ilkesi**

Bu ilkeye göre vergilendirmede gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olay esas alınmaktadır. Bu ilkenin esas alınması sonucu devletler geliri elde eden kişi konusunda herhangi bir ayırım yapmaksızın, sadece kendi ülkelerinde elde edilen kazancı vergilendirmektedir. Ancak burada gelirin hangi ülkede doğduğunun tespit edilmesi bazen sorun çıkarabilmektedir. Örneğin; bir

<sup>2</sup> Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu, İstanbul,2006, s.577

<sup>3</sup> Şerafettin Kalaycıoğlu, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları Ve Türkiye Uygulaması <http://www.muhasabetr.com/makaleler/003/> Erişim Tarihi:10.03.2008

<sup>4</sup> Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.577

<sup>5</sup> Cevdet Okan Bahadır, Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları Ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007,s.20

ülke bir mühendisin çizdiği projenin kendi ülkesinde hazırlandığı gerekçesiyle buna ilişkin gelirin ülkesinde doğduğunu, diğer ülke ise bu projenin kendi ülkesinde uygulamaya konulmuş olması nedeniyle, gelirin kendisinden kaynaklandığını ileri sürebilir. Böyle bir durumda iki ayrı ülkenin kaynak ilkesini uygulamasına rağmen, çifte vergilendirme durumuyla karşılaşılabilir.

Kaynak ilkesinde, “vergi otoritesi” ile “gelir” arasındaki ilişkiden hareket edilir. Kaynak ilkesini bir bütün olarak benimseyen devletler, kim tarafından elde edilirse edilsin yalnızca kendi ülkelerinden kaynaklanan geliri vergilendirirler.<sup>6</sup>

### 3.2- İkamet İlkesi

İkamet ilkesinde, gelir ve servet sahibinin mali ikametgâhı neresi ise vergileme hakkına o devlet sahiptir. Yerleşim ilkesi esasına göre yapılan vergilendirmede, vergi otoritesiyle mükellef arasındaki ilişkiden hareket edilir. Bunun sonucunda bu ilkeyi uygulayan bir devlet, kendi ülkesi sınırları içinde yaşamak suretiyle kendisiyle sürekli bir bağ içinde olduğunu düşündüğü mükellefleri, kaynağı ne olursa olsun yani ister yurt içi

isterse yurt dışı kazanç ve irat niteliğinde olsun, gelirlerinin toplamı üzerinden vergilendirir.<sup>7</sup>

Vergileme amacına yönelik olarak özel ikametgâhtan farklı olan “mali ikametgâh” OECD tarafından 1963 yılında yayınlanan bir raporda belirtilmiş ve uygulamada “mukim<sup>8</sup>” kavramı olarak benimsenmiştir. Mali ikametgâh vergi mükelleflerinin bulunduğu, oturduğu ya da işlerini yürüttüğü yerdir. Bu yer gerçek kişiler için ev, işyeri, tüzel kişiler için yönetim merkezi veya benzer nitelikteki yerler olup, medeni ikametgâhtan daha geniş bir kavramdır. Mali ikametgâh nitelmesi ancak bir vergi mükellefinin bu yerde kazanç elde etmesi halinde söz konusu olacaktır. Bu gelirin elde edildiği faaliyet veya kaynak önemli değildir. Önemli olan bir kişinin yurt içi ve yurt dışı tüm gelirlerinin toplanarak mali ikametgâhının bulunduğu ülkede vergilendirilmesidir.<sup>9</sup>

### 4- ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEYEN ANLAŞMA MODELLERİ

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinde temel prensip, farklı devletlerin uyguladığı

<sup>6</sup> A. Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, Vergi Dünyası, Sayı 263, Temmuz,2003, s.6

<sup>7</sup> Balcı, a.g.m.,s.6

<sup>8</sup> Gerçek veya tüzel kişiler ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzeri yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle bir devlette vergi mükellefiyeti altına giriyorlarsa artık bu devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler. Ancak, bir gerçek veya tüzel kişi yukarıda belirtilen kriterler nedeniyle bazen her iki Devlette birden mukim kabul edilebildiklerinden çifte mukimlik sorunu ortaya çıkabilmektedir. Gerçek kişiler yönünden çifte mukimlik sorunun çözümünde gerçek kişinin anlaşmaya taraf devletlerden birinde devamlı bir meskenin bulunması halinde bu devletin, her iki devlette de meskene sahip olması durumunda kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler. Ancak, yukarıdaki kriterler kullanılmasına rağmen sorun çözülmiyorsa bu defa sırasıyla mutad oturma yeri ve uyruklığı bu kişilerin mukimliğinin belirlenmesinde kriter olarak kullanılmaktadır. Bununla beraber, gerçek kişinin her iki devletinde uyruğunda olması veya hiç birinin uyruğunda olmaması durumunda ise sorun taraflarca karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenmektedir; Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, Ankara,Ocak,2007,s.4

<sup>9</sup> Bahadır,a.g.e.,s.22

vergi yasaları ile vergileme ilke ve yöntemlerinin uyumlaştırılmasıdır. Anlaşmalar genellikle iki ülke arasında yapılmasına rağmen bu alanda belli bir uyumun ve standardizasyonun oluşması da yeni sorunların doğmaması ve hareket birliğinin sağlanması için gereklidir. Bu amaçla iki taraf anlaşmalarında uluslararası örgütlerin oluşturduğu model anlaşmalar esas alınmakta, ülkeler arasında yapılan anlaşmalarda bu modelden yola çıkarak özel koşulların da anlaşma çerçevesinde kapsama alındığı bir sistem oluşturulmaktadır. Bu model anlaşmalar birer çok taraflı anlaşma niteliğinde değildir. Bunlar ülkeler arasında imzalanacak iki taraflı anlaşmalar için birer "tip anlaşma" niteliğindedir. Uluslararası vergi anlaşmaları günümüzde iki ana modelden biri esas alınarak hazırlanmakta ve imzalanmaktadır. Bunlar OECD Modeli ve Birleşmiş Milletler Modelidir.<sup>10</sup>

#### **4.1- OECD Modeli**

OECD modelinde genel olarak vergilendirme yetkisinin, mükellefin yerleşim yeri devletine ait olduğu kabul edilmiştir. Bu modelde kural yerleşim yeri, istisna ise kaynak ülkesidir. Bu ilkeye göre vergilendirme hakkı gelir ve servet sahibinin yerleşmiş olduğu ülkeye verilmektedir. Bu kurala anlaşmalarda, gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelirlerin, varlığın bulunduğu, servetlerin, bu malların bulunduğu ülkede, belli şartlar altında bazı gelir unsurlarının faaliyetin icra edildiği ülkede vergilendirileceği gibi, kaynak ilkesine dayanan bazı düzenlemeler çerçevesinde istisnalar getirilmektedir.<sup>11</sup>

Türkiye, OECD modelinde yer alan az gelişmiş ülkeler aleyhindeki hükümler nedeniyle, uzunca bir süre bu modeli kabul etmekte ve uluslararası vergi anlaşmalarını imzalamakta temkinli davranmıştır. Sonradan bu model kabul edilmekle beraber, müzakereler sırasında az gelişmiş ülkeler aleyhine sonuçlar doğurabilecek pek çok maddeye ihtirazi kayıtlar koymuştur. Türkiye'nin imzaladığı anlaşmalarda OECD modeli esas alınmakla birlikte çekince konulan noktalarda, anlaşmalar Birleşmiş Milletler Modeli de esas alınarak hazırlanmaktadır.<sup>12</sup> Böylece hem OECD hem de Birleşmiş Milletler Modelinden yararlanılarak Türkiye koşullarına uygun ve çıkarlarını koruyucu bir model geliştirilmiştir. Bu model ile OECD modelinin gelişmekte olan ülkeler aleyhine olan yönleri bir bakıma bertaraf edilmekte ve kaynak ülke avantajlarından yararlanılmaktadır.

#### **4.2- Birleşmiş Milletler Modeli**

Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli, 1979'da yayınlanmış olup, uluslararası alanda mevcut olan iki çifte vergiyi önleme anlaşma modelinden biridir. Birleşmiş Milletler Anlaşma modeli çifte verginin önlenmesi olayını, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin hepsini birden ilgilendiren ve kapsayan açıdan ele almaktadır.<sup>12</sup>

Bu model OECD modelinin genel esaslarının geçerli olduğu bir model olmakla birlikte ağırlık olarak gelirin doğduğu ülkenin vergilendirme yetkisine ağırlık verir. Bu modele göre vergilendirme

<sup>10</sup> Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.516

<sup>11</sup> Bahadır, a.g.e, s.30

<sup>12</sup> Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.516

<sup>13</sup> M. Erol Karsan, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, No:1986/280, İstanbul, 1984, s.18

yetkisi, mükellefin yerleşim yeri devletinde değil vergiye konu gelirin elde edildiği ülkede olacaktır. Örneğin gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelirlerde, varlığın bulunduğu servetlerde, bu malların bulunduğu ülke vergileme yetkisine sahip olacaktır.

### 5- TÜRKİYE'NİN YAPMIŞ OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA DÜZENLENEN GELİR UNSURLARI

Türkiye'nin yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, anlaşmanın kapsamını oluşturan vergiler 2. maddesinde sayılmakta ve genellikle gelir üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Bazı anlaşmalarda farklı yaklaşımlar görülmekle beraber tüm anlaşmalara aşağıdaki gelirler konu edilmektedir.

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,
- Uluslararası taşımacılık kazançları,
- Temettü gelirleri,
- Faiz gelirleri,
- Royalty gelirleri,
- Sermaye değer artış kazançları,
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Ücret gelirleri,
- Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
- Sanatçı ve sporcu gelirleri,
- Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
- Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
- Öğretmenler ve öğrenciler,
- Diğer gelirler, gibi gelirler düzenlenmektedir. Yukarıda belirtilen gelir unsurları anlaşmalar-

da ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaşılmaktadır. Vergilemenin her iki devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için diğer devlette ödenen vergi mukim olunan devlette anlaşmanın çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir.<sup>14</sup>

### 6- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ DAR MÜKELLEFLER AÇISINDAN ÖNEMİ

Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar, Türkiye'de elde ettikleri gelirler nedeniyle vergi anlaşmalarında aksine hüküm olmaması şartıyla, Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Vergilendirme mükellefin gerçek kişi olması durumunda yıllık beyanname, münferit beyanname ve genellikle de tevkifat yoluyla olmaktadır. Dar mükellefin kurum olması durumunda ise yine yıllık beyanname, özel beyanname ve tevkifat yoluyla vergilendirilmektedirler. Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar ise sadece tevkifat yoluyla vergilendirilmektedir. Tevkifat yoluyla vergilendirmeye ilişkin yasal düzenleme dar mükellef gerçek kişiler için GVK'nın 94. maddesinde dar mükellef kurumlar açısından ise KVK'nın 30. maddesinde düzenlenmiştir. Son olarak bazı gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67.maddesi kapsamında tevkifat yapılmaktadır.

<sup>14</sup> GİB, a.g.e.,s.5

Anayasa'nın 90. maddesine göre, usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan anlaşmalar kanun hükmündedir. Ülkemizin gerek uluslararası gerek uluslar üstü kuruluşlara katılmasıyla ilgili olarak usulüne uygun bir biçimde yürürlüğe konulan anlaşmaların vergilere ilişkin hükümleri de, belirtilen anayasal ilke gereği, vergi kanunu niteliği taşımaktadır. Yabancı devletlerle çifte vergilendirmenin önlenmesi gibi konularda yapılan iki taraflı anlaşmalar da aynı niteliğe sahiptir.<sup>15</sup> Bu çerçevede Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirilmede çifte vergiyi önleme anlaşmaları önem kazanmaktadır. Çünkü dar mükellef kapsamındakilerin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergiyi önleme anlaşması olması durumunda vergi mevzuatımızdaki genel hükümler yerine çifte vergiyi önleme anlaşmasındaki özel hükümler uygulanır. Diğer bir ifade ile çifte vergiyi önleme anlaşmalarının vergi mevzuatımıza göre uygulama önceliği söz konusudur.

Türkiye'de dar mükellefler açısından çifte vergilemeye konu olan ücretler, serbest meslek kazançları, faiz gelirleri, gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik, temettü, sanatçı ve sporcu gelirleri, gayrimenkul sermaye iratları gibi kazanç ve iratlar tevkif yoluyla vergilendirilmektedir.

Anayasal hüküm çerçevesinde, gelir ve kazancı elde eden dar mükellefin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında yapılmış ve yürürlüğe girmiş bir vergi anlaşması var ise bu anlaşma hükümleri gereğince dar mükellefin vergilendirilmesinde uygulanacak tevkifat oranının hiç değişmemesi, düşürülmesi ya da tamamen ortadan

kaldırılması durumları söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle gerek GVK'nın 94. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat gerekse KVK'nın 30. maddesi veya GVK'nın geçici 67. maddesi çerçevesinde yapılacak tevkifatta çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları önem arz etmektedir. Gerekli tevkifat işleminin yapılmasından önce söz konusu ülke ile olan ikili vergi anlaşmasına bakılması ve tevkifatın buna göre yapılması gerekmektedir.<sup>16</sup>

### 7- SONUÇ

Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar sadece tevkifat yoluyla verilirilmektedir. Tevkifat yoluyla vergilendirmeye ilişkin yasal düzenleme dar mükellef gerçek kişiler için GVK'nın 94. maddesinde dar mükellef kurumlar açısından ise KVK'nın 30. maddesinde düzenlenmiştir. Son olarak bazı gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat yapılmaktadır.

Ancak anayasal hüküm çerçevesinde, gelir ve kazancı elde eden dar mükellefin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında yapılmış ve yürürlüğe girmiş bir vergi anlaşması var ise gerek GVK'nın 94. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat gerekse KVK'nın 30. maddesi veya GVK'nın geçici 67. maddesi çerçevesinde yapılacak tevkifatta çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları önem arz etmektedir. Dolayısıyla tevkifatın yapılmasından önce söz konusu ülke ile olan ikili vergi anlaşmasına bakılması ve tevkifatın buna göre yapılması gerekmektedir.

<sup>15</sup> Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.66

<sup>16</sup> M.İhsan Ünüsan ve Kerim Kuş, "Türk Vergi Sisteminde Hizmet İthalatından Kaynaklanan Sorumluluk Halleri" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:234, Mart, 2008, s.76

**Yararlanılan Kaynaklar**

- Levent Başak, “Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarına Göre Gerçek Kişi ve Kurumlarca Elde Edilen Kira Gelirlerinde Vergilendirme Yetkisinin Belirlenmesi ve Vergilendirme Esasları”, Vergi Sorunları, Sayı:222, Mart,2007.
- Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, İstanbul,2006.
- Şerafettin Kalaycıoğlu, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları Ve Türkiye Uygulaması <http://www.muhasabetr.com/makaleler/003/> Erişim Tarihi:10.03.2008.
- Cevdet Okan Bahadır, Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları Ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- A. Bayazıt Balcı, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, Vergi Dünyası, Sayı 263, Temmuz,2003.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, Ankara, Ocak,2007.
- M. Erol Karsan, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, No:1986/280, İstanbul, 1984.
- Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara,2004.
- M.İhsan Ünlüsan ve Kerim Kuş, “Türk Vergi Sisteminde Hizmet İthalatından Kaynaklanan Sorumluluk Halleri” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:234, Mart, 2008.