

# Küreselleşmenin Vergi Sistemi Üzerinde Yarattığı Sorunlar

## The Problems of Globalization on the Tax System

Burçin ÖZ \*

ORCID ID : 0000-0001-8450-3745

### Öz

Bu çalışma küreselleşme sürecinin vergi sisteminde yarattığı sorunları incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde küreselleşme kavramından, olumlu ve olumsuz yönlerinden bahsedilmekte, ikinci bölümde küreselleşmenin vergi sistemleri üzerinde çeşitli açılardan meydana getirdiği etkiler incelenmekte, üçüncü bölümde küreselleşmeyle oluşan vergisel sorunlardan bahsedilmektedir.

**Anahtar Kelimeler :** Küreselleşme, Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlaması, Elektronik Ticaret.

**Jel Sınıflandırma Kodları :** F6

### Abstract

This study aims to examine the problems created by the globalization process in the tax system. In the first part of the study, the concept of globalization, its positive and negative aspects are mentioned. In the second part, the effects of globalization on tax systems are examined and in the third part, the taxation problems are discussed with globalization.

**Keywords:** Globalization, Tax Competition, Transfer Pricing, Electronic Trade.

**Jel Codes :** F6

---

\* Öğretim Görevlisi – Bayburt Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu, burcinoz@bayburt.edu.tr

## Giriş

Küreselleşme, 1939-1945 yılları arasındaki II. Dünya Savaşı ardından başlayan uluslararası entegrasyon hareketleri, 1980'li yıllardaki finansal liberalizasyon süreci ve 1990'lı yılların başında Berlin duvarının yıkılmasıyla Soğuk Savaş döneminin sona ermesi şeklindeki gelişmelerle ortaya çıkmıştır.

Küreselleşme sürecinin sonucunda uluslararası vergi rekabeti, uluslararası transfer fiyatlaması, elektronik ticaret şeklinde oluşumlar meydana gelmiştir. Ülkelerin yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekebilmek ve ulusal sermayeyi kendi ülkelerinde tutabilmek için girdikleri zararlı vergi rekabeti, Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ) vergi yüklerini azaltmak amacıyla uyguladıkları transfer fiyatlaması ve ulusal sınırı olmadığı için sıkıntı yaratan elektronik ticaret, ülkelerin vergi sistemlerini önemli ölçüde etkilemektedir.

"Küreselleşmenin Vergi Sistemi Üzerinde Yarattığı Sorunlar" konulu bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde küreselleşme kavramı, olumlu ve olumsuz yönleriyle ele alınmaktadır. İkinci bölümde küreselleşmenin vergi sistemleri üzerinde çeşitli açılardan meydana getirdiği etkiler incelenmekte, üçüncü bölümde küreselleşmeyle oluşan vergisel sorunlardan bahsedilmektedir.

## 1. Küreselleşme

Uluslararası ticaretin önündeki engellerin ortadan kaldırılarak ekonomik sınırların aşılmasını, sermayenin mobil bir yapıya kavuşmasını, dünyadaki toplumlar arasındaki karşılıklı ilişkilerin geliştirilmesini, siyasi kutuplaşmaların yok edilerek liberalizmin yayılmasını sağlayan küreselleşme akımının ne olduğu, olumlu ve olumsuz yönleriyle incelenerek açıklanmaya çalışılacaktır.

### 1.1. Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme bir dizi boyutta aynı anda gerçekleşen sosyal değişimleri, dünya ekonomilerini, politikalarını, iletişim sürecini ve bu dönüşümlerin her birinin diğerleriyle olan etkileşimini kapsayan karmaşık bir süreçtir. Karmaşık olmasına rağmen özünde tarif etmesi çok basit olan bir özelliği barındırmaktadır; o da ülkeler arasındaki bağlantıyı hızlandıran bir süreç olması şeklinde belirtilmiştir(Tomlinson,1999:1).

Küreselleşme, Berlin Duvarının yıkılması, ulus devlet anlayışının zayıflaması, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemenin hızlanması şeklindeki gelişmelerin belirleyici olduğu 1990 sonrası süreçte, ülkeler arasındaki başta ekonomik olmak üzere, siyasi, sosyal ve hukuki sınırların kalkmaya başlaması ile birlikte tüm yerkürenin tek bir ülke gibi yeniden yapılanmasını ifade etmek amacıyla kullanılan bir kavramdır (Muter v.d., 2008:218). Dolayısıyla bu kavramla birlikte ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmış, bir ülkede yaşanan gelişmeler diğer ülkelerde yankı bulmuş, yerküre üzerinde yaşayan herkes bir şekilde birbirinden etkilenir hale gelmiştir. Öyle ki küreselleşmenin önemine binaen Theodore Levitt "küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin, dünyamızı şekillendirdiğini" belirtmektedir(Levitt, 1993:249).

Siyasi, sosyal ve hukuki boyutları olmakla birlikte, günümüzde küreselleşme olgusunun en önemli boyutunun ekonomik olduğu belirtilmektedir (Muter v.d., ,2008: 218). Ekonomik açıdan küreselleşmenin, uluslararası ticaret, sermaye hareketleri ve teknolojiye hızlı değişimler ile ekonomilerin bütünleşmeleri ve tek bir pazarı oluşturmaları süreci olduğu belirtilmektedir (Canbay, 2009:66-67). Küreselleşme kavramına daha geniş bir ekonomik anlam yüklemek istendiğinde “kapitalizm” ya da “piyasa ekonomisi” ile ilişkilendirilmekte, piyasa ekonomisinin temel özellikleri ile ifade edilmektedir: Özel ve kar amaçlı üretim, arz ve talep değişmelerine göre kaynakların yeniden dağıtımı, öngörülemez boyutta teknolojik gelişme gibi. Ancak, piyasa ekonomisinin doğasında eşitsizliği arttırıcı niteliğin varlığı nedeniyle, küresel ekonomi de kesin eşitsizlik olarak ifade edilmektedir (Küçükahmetoğlu v.d., 2005:6).

Küreselleşme toplam ticaret açısından tanımlanan düşük ücretli ekonomiler, ithalat, doğrudan yabancı yatırım ve finansal piyasa entegrasyonu şeklinde belirtilmektedir (Garrett v.d., 2001:145).

Friedman’a göre küreselleşme sistemi, statik soğuş savaş sisteminin tersine, süregiden dinamik bir süreç olarak pazarların, ulus-devletlerin ve teknolojilerin karşı konulmaz biçimde, dünyanın daha önce hiç görmediği bir ölçüde bütünleşmesini içerdiği belirtilmektedir (Friedman v.d., 2003:30-31).

OECD’nin tanımında ise küreselleşme, farklı ülkelerin üretim ve pazarlarının her gün artan hız ve derinlikte birbirine daha bağımlı hale gelmelerini ifade eden bir süreçtir. Küreselleşmenin ilk unsuru sınır ötesi ticaret, ikinci unsuru sermayenin mobil bir yapıya kavuşması, üçüncü unsuru bilgi ve teknolojiye ortaya çıkan gelişmeler, dördüncü unsuru ideoloji olarak belirtilmektedir (Yıldız, 2005:25-26).

Kısaca küreselleşme; *“dünyanın tek bir mekan olarak algılanabilecek ölçüde sıkışıp küçülmesi anlamına gelen bir süreci ifade etmektedir”* şeklinde belirtilebilir Hasanoğlu, 2001,70).

Bütün tanımlara bakıldığında küreselleşme kavramının dikkat çeken özelliği sosyal, hukuki, ekonomik sınırları ortadan kaldırması ve dünyanın adeta tek bir ülkeye dönüşmesidir.

## 1.2.Küreselleşmenin Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Küreselleşme süreciyle beraber iktisadi ilişkilerin güçlenmesi, ulusların birbiriyle yaklaşması ve ortak kararlar almaya başlamaları vergileme bakımından bazı sorunları beraberinde getirirken refah artışı bakımından, ülkeler için olumlu fırsatlar da yarattığı belirtilmektedir (Özer, 2009:62).

Küreselleşmenin büyük miktarda sermayenin ve yeni teknolojilerin gelişmekte olan ülkelere gelmesine yol açarak üretimin artmasına, ihraç ya da ithal edilebilir malların genişlemesine, verimliliğinin ve istihdamın artmasına, buna bağlı olarak ekonomik refahın yükselmesine ve hatta ülkelerin birbirlerini daha yakından tanınması ile dünya barışına katkıda bulun-

cak kadar geniş bir yelpazede ülkelere yarar sağladığı belirtilmektedir (Yıldız, 2005: 32).

Küreselleşme ile birlikte gelişmekte olan ülkeler, gelişmiş ülkelerle kurdukları ticari ve ekonomik bağlantılar sayesinde, iyi bir ekonomi politikası uygulamak şartıyla ekonomik refahlarını arttırabilmeyi başaramışlardır. Bu bağlamda küreselleşmenin olumlu yönlerinin şu şekilde sıralanabileceği belirtilmektedir (Özel, 1998:17):

- Dünya ticaret hacmini arttırmaktadır.
- Serbest ticaretin gelişmesine hizmet etmektedir.
- Teknolojik gelişmelere önemli ölçüde yer vermektedir. Know-how sağlanmıştır.
- Üretimi arttırarak maliyetleri düşürmektedir.
- Az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelere gelişmiş teknoloji aktarmaktadır.
- Yetişmiş ve deneyimli işgücü oluşturmaktadır.
- Sermaye birikimine yardımcı olmaktadır.
- Pazarlama başarıları nedeniyle ihracat olanakları yaratmaktadır.
- Bunlarla birlikte hukuka, mülkiyete, insan haklarına saygılı yönetim tarzlarının yaygınlaştırılması, sivil toplum kuruluşları ve bunlar arasındaki ilişkiler ile dayanışma ruhunu geliştirmiştir.
- Haberleşme ve iletişim imkânlarının daha geniş kitlelere ulaştırılması ile birlikte ekonomik entegrasyonun yanı sıra sosyal entegrasyonun da gelişimi sağlanmıştır.

Küreselleşme sayılan olumlu yönlerle birlikte bir takım olumsuzlukları da beraberinde getirmektedir. Ekonomik büyüme ve küresel gelişme, doğal kaynakların yoğun bir şekilde kullanılmasını gerektirmektedir. Dünyanın artakalan hayvan ve bitki türleri şiddetli bir saldırıya maruz kalmakta, denizler ve karalar zehirli atık depoları haline gelmekte ve gezegenin yaşamını devam ettirme konusundaki doğal yeteneği yok edilmekte olduğu belirtilmektedir (Canbay,2009:73). Dolayısıyla söz konusu çevresel sorunlar küreselleşmenin etkisiyle dünyamızın çevresel sorunu haline almakta; çözümü de yine uluslararası işbirliğine muhtaç hale gelmektedir.

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı'nın (UNCTAD) 1998 Ticaret ve Kalkınma Raporundan elde edilen veriler ışığında dünya ölçeğinde gelir eşitsizliğini gösteren Gini katsayısının 1965'te 0.66, 1980'de 0.68, 1990'da 0.74'e yükseldiği, dolayısıyla küreselleşme sürecinin derinleşmesiyle uluslararası gelirin dağılımındaki eşitsizliğin derinleşmesi arasında yakın bir ilişkinin olduğu belirtilmiştir (Dikkaya v.d., 2008: 20). Oysaki her ülkenin olduğu gibi bizim ülkemizin de mali politikalarından bir tanesi gelir dağılımında adaleti sağlamaya çalışmaktır.

Ekonomik açıdan değerlendirmek gerekirse, yaşanan küresel bir krizin etkilerini tüm ülkelerin hissettiğini görmekteyiz. Doğan Alantar bu durumu "*Küresel ekonomik kriz, iç ve dış talebi olumsuz etkilemiştir. Türk ihracatının yaklaşık yarısını oluşturan AB ülkeleri, yoğun krizin etkilerini hissetmiştir. Türkiye'nin ihracat performansı önemli ölçüde düşmüştür*" diye belirtmektedir (Alantar, 2010:16). Buradan hareketle küreselleşmenin etkilerinin adeta domino

etkisi göstererek tüm ülkelere sirayet ettiği görülmektedir.

Küreselleşme özellikle gelişmekte olan ülkelerde çok çabuk kabullenilememiş olmakla birlikte küreselleşmenin temel aktörlerinin hepsi –yabancı sermaye, mali fonlar, çok uluslu şirketler, v.b.-sanayileşmiş ülkelerde gelişmiştir. Dolayısıyla Küreselleşme içinde yer alan tüm aktörlerin katılımı ile oluşan bir süreç gibi görünse de aslında kurallar gelişmiş ülkelere tek taraflı olarak belirlenmektedir şeklinde belirtilmektedir (Eker, 2009:8). Bu açıdan bakıldığında gelişmiş ülkelerin ekonomik anlamda daha çok söz sahibi olduğu görülmektedir.

Sermayenin hareket alanı ve hızı sürekli artmasına rağmen, yatırım ve istihdamın gelişmiş ülkelere doğru gelişmekte olanlara doğru önemli ölçüde kayması sağlanamamıştır. Daha da önemlisi yönetsel kararların ve icatların merkez ülkelerde yoğunlaştığı bilinmektedir. Ek olarak ticaret ve yatırımların büyük çoğunluğunun yine gelişmiş ülkeler arasında gerçekleşmekte olduğu ve gelişmekte olan ülkelerin bu sürecin dışında tutulduğu belirtilmektedir (Yıldız, 2005:33). Yani ekonomik olarak gelişmiş ülkelerin yine baskın geldiğini, gelişmekte olan ülkelerin ise küreselleşmeden olumsuz yönde etkilendiğini söylemek mümkün olmaktadır.

Tüm bu açılar göz önüne alındığında küreselleşmenin olumsuz yönlerini şöyle sıralamak mümkündür (Çalık v.d., 2005:59-60) :

- Küreselleşme, Batı etkisinin her tarafa yayılması demek olduğu için, bir tekdüzelik, bir tek kültürün hakimiyeti ve tekdüzeleşme oluşabilir.
- İnsan hakları üzerinde durulmasına rağmen, kısmen de olsa güçlü iktidar özelemlerinin dile getirildiğine de rastlanabilmektedir.
- Küreselleşme ile birlikte gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde işsizlik ve bununla birlikte geleceğe yönelik umutsuzluk ve güvensizlik artmaktadır.
- Çok tartışılan bir boyut da, ulusal hükümetlerin, küresel sermaye ve çok uluslu şirketler karşısında politika oluşturma ve egemenliğini kabul ettirmede yetersiz kalmasıdır.
- Ticaretin ve yatırımın önündeki engellerin kaldırılması, uluslararası sınırları aşabilen gruplar ile aşamayan gruplar arasındaki dengesizliği artırmaktadır.

## 2. Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerine Etkisi

II. Dünya Savaşı ile ivme kazanan ve başlangıçta ticari liberalizasyon, ardından finansal liberalizasyon hareketlerine esas teşkil eden küreselleşme olgusu, mevcut yapıyı değiştirerek mobilite kazanan vergi unsurlarına yönelik alınacak vergisel kararlarda kanun koyucuları endişelendirmiş, vergi sistemlerinde bir takım düzenlemeleri zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda, küreselleşmenin vergileme üzerinde meydana getirdiği etkileri başlıca dört grupta toplamak mümkündür (Kovancılar v.d. ,2007:48):

- Geçmişte her ülke, kendi vergi politikasını ulusal ekonomisinin gereksinimleri doğrultusunda şekillendirirken, küreselleştirme süreci bunu değiştirmiştir.
- Küreselleşme, vergileme konusunda ulusal politikaların gücünü sınırlamaktadır.
- Küreselleşme sonucu ticari liberalizasyona paralel olarak iletişim ve teknoloji alanın-

da yaşanan gelişme sermayenin denetimini dolayısıyla, potansiyel vergi kaynaklarını ulusal vergilemeye tabi tutulmasını zorlaştırmaktadır.

- Küreselleştirme, ticari liberalizasyon ile ülkeler arasında vergi rekabetine neden olan faktör hareketliliğini arttırmaktadır. Sonuçta, her ülke, üretim faktörlerini kendi ülkesine çekecek vergi yapısı oluşturma gayreti içerisine girmiştir.

## 2.1.Küreselleşmenin Matrah Üzerine Etkisi

Verginin mali amacı, vergi sisteminin ülkenin mali, sosyal, siyasal ve ekonomik yapısındaki değişikliklere uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olmasını gerektirmektedir. Vergi sisteminin esnek olması, ülkenin giderek artan mali ihtiyaçlarını karşılayabilme olanağını beraberinde getirecektir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde mali ihtiyaçta birdenbire ortaya çıkan artışlar, vergi sisteminde bulunan matrah ve tarife yapısındaki değişiklik gibi önlemlerle rahatlıkla karşılanabilir olması gerektiği belirtilmektedir(Canbay,2009:95).

Küreselleşme ile malların, sermayenin ve işgücünün ülke sınırları dışına taşması, bu unsurların vergilendirilmesini giderek zorlaştırmakta, elektronik ticaretin yaygınlaşması ise internet üzerinden yapılan mal ve hizmet satışlarının vergilendirilmesini imkansızlaştırmaktadır. Ayrıca ülkelerin farklı vergi oranları kullanmaları ve vergi idareleri arasında bilgi alış-verişinin olmayışı, bireylerin diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerin tam olarak beyan edilememesine neden olmaktadır. Tüm bu gelişmelerin ülkelerin vergi matrahlarında aşınmalara yol açtığı belirtilmektedir (Kovancılar v.d. ,2007:49-50).

Tablo-1: Küreselleşmenin Vergi Matrahlarında Yol Açtığı Değişim

Vergi Matrah Kalemleri	Mobilite Seviyesi 1970	Mobilite Seviyesi 2000	Mobilite Seviyesi 2030
Ücret ve Maaş gelirleri	Düşük	Düşük	Orta
Mal Tüketimi	Düşük	Orta	Orta
Hizmet Tüketimi	Düşük	Düşük	Orta
Yatırım Gelirleri	Düşük	Orta	Yüksek
Kurum Karları	Düşük	Orta	Yüksek

Kaynak: Gary Clyde Hufbauer, " Tax Policy in a Global Economy: Issues Facing Europe and the United States", Paper for the AICGS Taxation Seminar Washington, February 12, 1999, Aktaran; Kovancılar v.d. 2007:49.

Tablo-1, vergi yapısının temelini oluşturan unsurların mobilizasyon derecelerinin 1970'li yıllardan 2030'lu yıllara kadar göstereceği değişimi sunmaktadır. 1970 ile 2000 yılları arasında mobilitede meydana gelen artışın, gelecek 30 yılda da artarak devam edeceği beklenmektedir.

## 2.2.Küreselleşmenin Vergi Türleri Üzerine Etkisi

Küreselleşme süreci ile birlikte farklı ülkelerde faaliyette bulunabilme serbestisine ulaşan mükelleflerin elde ettiği gelirin tespiti, hangi ülke kanunlarına tabi olacağı, vergileri nerede ödeyecekleri, oran farklılıkları halinde nasıl bir uygulamanın benimseneceği gibi sorunlar vergileme sürecini zorlaştırmaktadır. Bu süreç devletin vatandaşlarından vergi alabilme gücünün azalması yolunda bir tehdit oluşturabilmektedir. Dünyada entegrasyon hareketleri devam edip, sermaye ve işgücü vergi oranı düşük olan ülkelere daha serbest hareket ettikçe, ulus devletlerin diğer ülkelere nazaran daha yüksek oranda vergi koyma imkanı sınırlanmaktadır (Kovancılar v.d.,2007:50).

Ülkeler yabancı sermayeyi çekebilmek ve yerli sermayenin yurt dışına gitmesini önlemek amacıyla birbirleri ile rekabet etmektedir. Ülkeler arasında yaşanan kıyasıya rekabetin en önemli boyutlarından birisinin vergi rekabeti olduğu görülmektedir. Vergi rekabeti, ekonomik entegrasyon hareketleri ve sermayenin serbest dolaşımına bağlı olarak, ülkelerin finansal sermayeyi ve yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekebilmek ve ulusal sermaye ve şirketleri ise kendi ülkelerinde tutabilmek için vergi oranlarını düşürerek rakip ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmaları şeklinde tanımlanabilir. Gelişmekte olan ülkeler bir taraftan kısa vadeli finansal sermayeyi çekebilmek için menkul kıymet getirileri üzerindeki vergi yükünü, diğer taraftan da doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını teşvik etmek için firmalar üzerindeki nominal ve efektif vergi yüklerini düşürme yarışi içine girmektedirler (Muter,2008:218-219).

Tüzel kişiler, düşük vergi oranlarına ilaveten aynı zamanda iyi bir kamu hizmeti altyapısı, iyi eğitilmiş işgücü, pazarlara rahat erişimin sağlanması gibi kolaylıklar talep etmektedirler. Sermaye hareketlerinin ve ticaretin serbestleşmesi rekabet baskısını arttırmaya başlamış ve bunun sonucunda, kurumlar ve özellikle çok uluslu işletmeler, yabancı yatırımları çekmek ve aynı zamanda ülke içi sermayenin yurtdışına çıkmasını önlemek için kurumlar vergisi oranlarının azaltılması gerektiğini belirtmektedir(Öz, 2005:66).

Avrupa ülkelerinde KDV'nin uygulamaya konulması ve diğer dolaylı vergilerin payındaki artışlar ile birlikte, dolaylı vergilerin azalan oranlı olması dolayısıyla neden olduğu vergi adaletsizliği ciddi tartışmalara konu olmuştur. Özellikle az gelişmiş ülkelerde dolaylı vergilere ağırlık verilme suretiyle artan finansman ihtiyacının bu vergilerle karşılanması yönünde bir eğilim ortaya çıktığı belirtilmektedir(Kovancılar v.d.,2007:53). Halbuki vergileme ilkelerinden biri olan adalet ilkesinin vergilemede gözetilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

## 2.3.Küreselleşmenin Vergi Yükü Üzerine Etkisi

Vergi yükü, belli bir dönemde devlete ödenen vergilerin, belli bir dönemde elde edilen gelirlere oranıdır. Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı, ödeme gücü ile ters orantılıdır. Vergi yükü, sadece bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar, ekonomik büyüme, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro hedeflerin belirlenmesi açısından da önemlidir (Muter,2008:181). Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı vergi politikaları açısından son

derece önem arz etmektedir. Vergi yükü belirlenirken hassas bir denge sağlanmalı ve mükellef hakları gözetilerek uygulanmaya çalışılmalıdır.

Küreselleşme ve bölgesel entegrasyon hareketleri, çağdaş devletlerin vergi toplama ve optimal bir vergi tabanı oluşturma konusunda zorluklarla karşılaşmalarına neden olmakta ve bağımsız mali politika uygulama yeteneklerini azaltmaktadır. Bu gelişme, daha mobil üretim faktörlerinin - sermaye ve vasıflı işgücü gibi - ulusal vergi sistemleri farklılıklarından yararlanmak amacıyla vergi yükü düşük olan ülkelere yönelmelerine ve sonuçta daha az mobil üretim faktörlerinin yüksek vergi yüküyle karşı karşıya kalmalarına yol açmaktadır. Bu çerçevede OECD genelinde görülen trend, vergilemenin kurum ve sermaye gelirleri gibi mobilitesi yüksek vergi tabanlarından, tüketim ve işgücü gibi daha sınırlı mobiliteye sahip vergi tabanlarına yönelmesi olmuştur(Kovancılar v.d. ,2007:56-58).

### 3. Küreselleşme ile Oluşan Vergisel Sorunlar

Küreselleşme rüzgarı ile şekillenen günümüz dünyanın ticaret hacminde, piyasa yapısında, teknolojiye, ulaşım ve iletişimde, ticaret kalıplarında, piyasa araçlarında ve hatta ideolojik kutuplaşma kapsamında görülen değişim, doğal olarak yeni kavram ve oluşumları da beraberinde getirmiştir. Tanzi'nin vergi sistemlerinin temelini kemiren "mali termitler" olarak nitelendirdiği bu yeni oluşumlar, genel olarak vergi rekabeti, transfer fiyatlaması, elektronik ticaret, elektronik para, şirket içi ticaret, off-shore finansal merkezler, türev piyasalar ve hedge fonlar, finansal sermayenin yetersiz vergilendirilmesi, yurtdışı alışveriş şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Tanzi'ye göre bu termitler, küreselleşmenin geliştirdiği ekosistemin bir parçasıdır. Bu mevcut gelişmeler, vergi sistemini etkileyerek vergi miktarını azaltmaktadır(Kovancılar v.d. ,2007:58-59).

#### 3.1.Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri

Vergi rekabeti, ekonomik entegrasyon hareketleri ve sermayenin serbest dolaşımına bağlı olarak, ülkelerin finansal sermayeyi ve yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekebilmek ve ulusal sermaye ve şirketleri ise kendi ülkelerinde tutabilmek için vergi oranlarını düşürerek rakip ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmaları şeklinde tanımlanabilir. Vergi rekabetinin olumlu etkisinin, sermayenin küresel ölçekte dağılımında etkinliği sağlamak şeklinde olacağı ileri sürülmektedir. Olumsuz etkisi olarak ise, ulusal devletlerin mali yapılarında bozulmalar ve dağıtımsal sorunlar üzerinde durulmaktadır. Vergi rekabeti ile birlikte, vergi gelirlerinde ortaya çıkacak matrah aşınmasına bağlı olarak gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinde azalma beklenirken, tüketim vergileri ile sosyal güvenlik primlerinde artış olacağı öngörülmektedir (Muter,2008:218-219).

Vito Tanzi'ye göre vergi rekabeti, ülke ve ülke grupları arasında sürtüşmeler ve diplomatik sorunlar yaratmaktadır(Tanzi, 2005:8).

Uluslararası vergi rekabetiyle ilgili Tanzi gibi olumsuz (zararlı vergi rekabeti) düşünenler olduğu gibi, bazı yazarlar da vergi rekabeti ile ilgili olumlu (yararlı vergi rekabeti) düşün-



mektedirler.

Adina Violeta Trandafir, rekabetin evrensel olarak iyi bir şey olduğunu düşünmektedir. Şöyle ki az sayıda bile olsa tekel veya kartelden üstün olarak görmektedir. Rakip firma pazarını memnun etmeye çalışmakta, yenilik yapmak zorunda kalmaktadır (Trandafir,2010:173).

Vergi rekabetinin yararlarını şöyle sıralayabiliriz(Kargı v.d., 2016:6):

- Dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi ile vergi tabanının genişletilerek daha fazla gelir elde edilmesi.
- Vergi rekabeti ile kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımı sağlanarak, dünya genelinde refah ve yaşam standartları yükseltilebilir.
- Vergi indrimi sonucu vergi gelirlerinde azalma yaşayan ülkeler, kamu hizmetlerini seçmenlerin tercihlerine göre daha etkin kullanırlar.
- Vergi rekabeti, yanlış vergi politikaları uygulamalarının azaltılmasını sağlayabilir.
- Vergi rekabeti yatırımların artmasını sağlar. Yatırımların artması dolayısıyla istihdam artar.
- Yüksek vergi oranları mükellefleri vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınmaya yöneltmektedir. Vergi rekabeti sonucu vergi oranlarının indirilmesi vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerinin artmasını sağlayabilir.
- Vergi rekabeti mali disiplini sağlayabilir.
- Vergi rekabeti refah düzeyini arttırabilir.

Vergi rekabetinin olumsuz yönlerine bakıldığında ise, vergi rekabeti vergilemede ve gelir dağılımında adaletsizliğe neden olabilmektedir. Vergi rekabeti sonucu ülkelerde vergi yükü dolaysız vergilerden dolayı vergilere kaymaktadır. Vergi yükünün sermayeden, emek gayrimenkul, harcama vergileri üzerine kayması vergi sisteminin adilliğini ve bütünlüğünü zedelemekte ve bu durum vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu durum bazı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltarak vergi kaçırmasına sebep olduğu belirtilmektedir (Kargı v.d., 2016:7).

Vergi cennetleri; çok düşük vergi oranlarına ve vergiyle ilgili diğer bazı kolaylıklara sahip olarak yabancı yatırımcılara hitap edecek şekilde düzenlenen ya da artan uluslararası rekabet şartlarında, işletmelere ve bireylere vergiden kaçınmak için çeşitli fırsatlar sunan özel yerler olarak tanımlanabilir. Vergi cennetleri olarak nitelendirilen vergi düzenlemeleri bazı ortak özellikler taşımaktadırlar. Bunları belli ölçüde politik istikrar, tatminkâr ve güvenilir ulaşım yolu, iletişim hizmetleri, tarafsız yargı ve kurumlara ilişkin esnek yasal statü şeklinde özetlemek mümkündür. Ayrıca, vergi cenneti olan ülkelerde faaliyet gösteren kurumlara hizmet sunabilecek ve destek olabilecek düzeyde profesyonel hukukçuların, danışmanların, denetçilerin, muhasebe uzmanlarının ve finansal analistlerin de olduğu görülmektedir (Öztürk v.d., 2016:238). Denilebilir ki vergi cennetleri, vergi kaçınmayı ve sermaye kaçışını teşvik

ederek ekonomik az gelişmişliği arttırmaktadır (Günaydın, 2005:146).

Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalar olarak kabul edilmektedir. OECD söz konusu uygulamaları özelliklerine göre tanımlamaktadır (Muter v.d., 2008:219-220):

Vergi cennetinin özellikleri;

- 1) Vergilendirmenin hiç olmaması veya nominal vergi oranlarının çok düşük olması,
- 2) Vergilendirmeye ilişkin mevzuatın etkin bilgi alışverişini engellemesi,
- 3) Vergi sistemi ve uygulamasında saydamlığın bulunmaması,
- 4) Vergiyi doğuran olayın bu ülkelerde gerçekleşmemesine rağmen mükelleflerin sağlanan vergisel avantajlar nedeniyle sadece vergilendirme işlemlerini bu ülkelere kaydırmaları olarak sıralanabilir.

Tercihli vergi rejimlerinin özellikleri ise;

- 1) Vergi matrahının, verginin sıfır veya çok küçük olmasını sağlayacak şekilde tespit edilmesi,
- 2) Yabancı yatırımcılara ülkede yerleşik olan vergi mükelleflerine göre önemli vergisel ayrıcalıkların getirilmesi,
- 3) Vergi sistemi ve uygulamalarında saydamlığın ve etkin bilgi alışverişinin olmaması olarak sayılabilir.

Tercihli vergi rejimlerinin, vergi cennetlerinden en önemli farkı belirli bir konu ya da bölge ile sınırlı olmasıdır. Tercihli vergi rejimlerinin yansıması olarak "kıyı bankacılığı (off-shore bankacılık)" ve "serbest bölgeler" başlıklarına kısaca değinmekte fayda vardır:

**Kıyı Bankacılığı (Off-Shore) :** Bankalar yurtiçi ve diğer bürokratik kısıtlamalardan kurtulup daha rahat hareket imkanına kavuşmak ve yurtdışı bağlantılarını dolaysız olarak gerçekleştirmek için vergi mevzuatının daha gevşek olduğu ülkelerde (Örnek: Bahama Adaları, Kıbrıs gibi) şube açabilmektedirler. Bu şubelere kıyı bankacılığı veya off shore bankaları denilmektedir (Erol, 2009:115).

**Serbest Bölge:** Küresel ekonomik yapılanma içerisinde, serbest bölgeler mal ve sermayenin dolaşımından daha fazla pay almak için geliştirilmiş alternatif bir oluşumdur. Ülkemizde, serbest bölgeler 1985 yılında kabul edilen 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile yürürlüğe girmiştir. 3218 Sayılı Kanunla serbest bölgelerde; vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelenmesi halinde, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir (Gümüş, 2007:47).

### 3.2. Uluslararası Transfer Fiyatlaması

Transfer fiyatlaması, aynı mülkiyet ve organizasyon içinde yer alan işletmelerin kendi

aralarındaki mal ve hizmet satış işlemlerinde uyguladıkları fiyatlandırma olarak tanımlanmaktadır. Transfer fiyatlandırmasında fiyat piyasada oluşmakta; aynı topluluk (holding) içinde yer alan firmaların toplam vergi yükünü en aza indirmek amacıyla kendi aralarındaki işlemlerde uyguladıkları yapay fiyatlar olmaktadır. Söz konusu firmalar aralarında karşılıklı olarak maliyet ve gelir unsuru oluşturacak şekilde mal ve hizmet değişimi yapmak suretiyle matrahlarını daraltma olanağı bulunmaktadır. Bu uygulamalar vergi geliri kaybına yol açmakta ve devletler vergi kanunlarında bu durumu engelleyici hükümlere yer vermektedir. Bağlantılı firmaların değişik ülkelerde konuşlanmış oldukları Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ) durumunda ise konu ulusal boyutları aşmakta, vergi rekabeti ve e-ticaret gibi uluslararası bir mali sorun haline geldiği belirtilmektedir (Muter v.d., 2008:220-221).

Uluslararası şirket açısından bu noktada transfer fiyatlandırması, piyasada karar alma olgusunu kolaylaştıran bir unsur olarak görünmektedir. Bu anlayış, hükümet ya da vergi idaresinin şirket tarafından oluşturulan bu fiyatın gerçek fiyatı yansıtmadığı yönünde bir şüpheye düşmesi halinde çeşitli sorunlara yol açacaktır. Örneğin uluslararası bir şirket, yüksek vergi oranının olduğu bir ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak ya da düşük fiyatla mal alarak bu firmanın vergilendirilebilir karını (ya da ödeyeceği vergiyi) düşürebilecektir. Hükümetler, kendi yurttaşları için çeşitli vergiler getirirken, ticari ve düzenleyici politikalar oluştururken, uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırılması yoluyla kaynaklarını ülkeler arasında yeniden oluşturması ya da dağıtması, yalnızca bu vergi ve politikaların, dolayısıyla ülkenin egemenlik gücünün zayıflamasına değil, ayrıca ülkelerin milli gelirlerine, işsizlik oranlarına, tüketici fiyatlarına, üretim girdilerine ve ödemeler dengesine olumsuz etkiler yaptığı belirtilmektedir (Kapusuzoğlu, 2003:3-4).

OECD'nin yaptığı araştırmalara göre, dünya ticaretinin %60'tan fazlası ÇUŞ'ların kendi aralarında gerçekleşmektedir. Dolayısıyla ÇUŞ'ların kendi aralarında ve sınır aşırı olarak yaptıkları mal ve hizmet transferlerindeki fiyatlandırma, hem işlemi yapan ÇUŞ'ları, hem de işlemlerin gerçekleştiği ülkeleri oldukça yakından ilgilendirmektedir. İşlemi yapan ÇUŞ'lar, esas olarak, işlemler nedeniyle elde edilecek karları düşük gösterip, ödeyecekleri toplam vergileri minimize etmeye çalışırken, ana şirketin bulunduğu ülkeler (home country) ile yatırım yapıldığı ülkeler (host country) de vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışmaktadırlar. Bu amaç doğrultusunda, ÇUŞ'ların ana şirketleri yüksek vergi oranları uygulamaya devam eden gelişmiş ülkelerde, yatırımları ise yabancı sermayeye uyguladıkları vergi avantajları nedeniyle vergi cennetleri (tax havens) veya vergi sığınakları (safe harbours) olarak adlandırılan ülkelerde buldukları belirtilmektedir (Kovancılar v.d., 2007:72).

OECD (The Organization for Economic Cooperation and Development), genel olarak Pazar ekonomisinin, çoğulcu demokrasinin ve insan haklarına saygının paylaşımı için ülkeleri bir araya getiren örgüttür. OECD'nin genel amaçları çerçevesinde düzenlediği "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi", transfer fiyatlandırmasında uluslararası bir uyum sağlamaya ve bu alandaki sorunları çözmeye çalışmaktadır. OECD'nin rehberi bir yasa değildir, üye ülkelerin buna uyması zorunlu da değildir. OECD, bu rehber ile

üyelerini bir düzene uymaya teşvik etmekte ve sorunların çözümünü sağlamaya çalışmaktadır. Buna karşın üye ülkelerin çoğu kendi için özel, ayrıntılı bir transfer fiyatlandırması düzenlemesine sahip değildir ve OECD' nin bu konudaki rehberini esas almakta ve izlemekte oldukları belirtilmektedir(Kapusuzoğlu,2003:147-150).

### 3.3.Elektronik Ticaret (e-ticaret)

Elektronik ticareti (e-ticaret) basit anlamda, hizmetlerin ve ürünlerin elektronik ortam ve telekomünikasyon şebekeleri aracılığıyla üretilmesi, reklamının, satışının ve dağıtımının yapılması olarak tanımlanabileceği belirtilmektedir (Pınar, 2005:30).

E-ticaret, dolaylı ve dolaysız olmak üzere ikiye ayrılır. Dolaylı e-ticaret, fiziki ürünlerin elektronik ortamda siparişi yoluyla geleneksel yöntemlerle tüketiciye ulaştırılmasıdır. Doğrudan e-ticaret ise, yazılım ve oyun programları gibi bilgi temelli ürünlerin internet ortamında sipariş ve teslim edilmesi olarak belirtilmektedir (Muter v.d., 2008:223).

Bilişim teknolojisi, vergi idaresi açısından mükelleflerin izlenmesine, vergilendirmede önem taşıyan verilerin tek merkezde toplanarak hızlı bir biçimde kullanılmasına, bu verilerin elektronik ortamlarda saklanmasına, beyanname verme gibi vergiye ilişkin bazı ödevlerin internet ortamında gerçekleştirilmesine imkan sağlayan bir olgu olarak algılanmaktadır. Bu olgu, vergi idaresi açısından performans arttırıcı amaçla kullanılabilir gibi, mükellefler açısından da –özellikle vergiden kaçınma gibi- vergi yükünü etkileyebilecek aktiviteleri gerçekleştirmek için zemin hazırlamaktadır. İnternet ortamında gerek işlem yapanların kimliğinin, gerekse işlemin yapıldığı yer saptanmasının oldukça zor olması vergilendirme yetkisine sahip olan ülkenin tespitini de zorlaştırdığı belirtilmektedir (Kovancılar v.d., 2007:80).

Günümüz teknolojisinde geleneksel noktada, o ülkede bulunmasak bile söz konusu ülkenin ekonomik ve ticari hayatına katılabilme şansımız vardır.

Bu durumda GV açısından gerçek kişilerin ikamet kriterine bağlanan mukimlik, bir takvim yılında sürekli olarak altı aydan fazla kalma şartına bağlı tam mükellefiyet uygulamaları önemini kaybetmektedir. KV açısından ise, teknolojik gelişmeler şirketlere mukim oldukları ülkeyi belirleme konusunda inisiyatif kullanma hakkı sağladığı için kanuni ve iş merkezi farklılaştırmasında farklı ülkeler söz konusu olacak ve çifte mukimlik ile çifte vergilendirme sorunları ortaya çıkacaktır. Özünde mal teslimi ve hizmet ve hizmet ifası ile her türlü mal ve hizmet ithalatını vergileyen KDV uygulamasında bir işlemin nerede vergilendirileceği, işlemi yapan kişinin bulunduğu yer veya hizmetin yapıldığı yer esas alınarak belirlenmektedir. Ancak elektronik ticarete işlemi yapan kişinin bulunduğu yeri, hizmetin yapıldığı yeri ve işleme taraf olanların kimliğini tespit etmek oldukça güç olmaktadır. KDV konusu işlemlerin aynı ülkenin vergileme sınırları içerisinde elektronik ortamda gerçekleştirilmesi halinde ciddi sorunlarla karşılaşmaktadır. Dijital ürünlerin ithali, elektronik ortamda transfer edileceği için bunların takibi ve vergisinin tahsilinin oldukça zor olacağı belirtilmiştir (Kovancılar v.d., 2007:82-83).

Elektronik ticaret, vergilendirme alanında yeni gelişmeleri ve sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu konudaki en çarpıcı sorun, küresel bir olgu olma özelliği gösteren elektronik

ticaretin vergilendirilmesinde ulusal vergilendirme yetkisinin tek başına kullanılmasından kaynaklanan yetersizliklerdir. Bu nedenle, e-ticaretin vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunların aşılması için ülkeler arasında işbirliğinin yapılması zorunlu hale gelmektedir. Bunun yanı sıra ulusal düzeyde hükümetlerle işbirliği ve uzlaşma sağlanmasının önem kazandığı belirtilmektedir (Muter v.d., 2008:223).

### **Sonuç**

Küreselleşmenin etkisiyle gelişen iletişim ve teknoloji sayesinde, uluslararası ilişkiler artmış fakat bu durum, sermayenin denetimini dolayısıyla, potansiyel vergi kaynaklarının ulusal vergilemeye tabi tutulmasını zorlaştırmıştır. Vergi yükü açısından bakmak gerekirse vergi yükü, sermayenin üzerinden özellikle vasıfsız emek gibi akışkan olmayan üretim faktörleri ile dolaylı vergilere doğru bir eğilim göstermiştir. Elektronik ticaretin yaygınlaşması ise sanal ortamda yapılan mal ve hizmet satışlarının vergilendirilmesini imkânsızlaştırmıştır.

Tüm bu gelişmeler, mevcut vergi tabanlarının aşınması ve vergi tabanı tanımlamasını güçleştirmiş, ülkelerin farklı vergi oranları kullanmaları ve vergi idareleri arasında bilgi alış-verişinin olmayışı ise bireylerin diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerin tam olarak beyan edilmesine neden olmuş ve bu da ülkelerin vergi matrahlarında aşınmalara yol açmıştır. Aynı şekilde, vergi cennetlerinin ve tercihli vergi rejimlerinin ortaya çıkması da vergi kaybını arttırmış ve vergiden kaçışlara neden olmuştur.

Küreselleşme sürecinin sonucunda ortaya çıkan vergi rekabeti, transfer fiyatlaması, elektronik ticaret olarak adlandırılan yeni oluşumlar, vergi tabanını aşındırarak, vergi gelirlerini azaltarak adeta bir tahtakurusu gibi vergi sistemlerini kemirmektedir. Mali termit olarak adlandırılan söz konusu bu oluşumlar, ulusal sınırların olmadığı bir ortamda gerçekleştirilen gelir getirici faaliyetin hangi ülkenin vergilendirme yetkisine gireceği ya da kalkınma amacına hizmet ettiği gerekçesi ile kısa vadeli sermaye hareketlerine yönelik sınırlama getirmeyen, ancak hiç beklenmedik bir anda krizle yüz yüze kalan ülkelerin nasıl bir vergi sistemi tesis edeceği konusunda çelişkiler yaşatmaktadır. Dolayısıyla bu süreç ülkelerin vergi yapılarında bir takım değişimleri de zorunlu kılmaktadır.

**Kaynakça**

Alantar, "The Effects of Global Crisis on Public Finance in Turkey", Uluslararası Ekonomik Sorunları Dergisi, 2010,16.

Canbay, T. (2009). Dünyada vergileme anlayışındaki değişim:(Antikçağdan günümüze). Dora Basım Yayım Dağıtım.

ÇALIK, T., & Sezgin, F. (2005). Küreselleşme, bilgi toplumu ve eğitim. Kastamonu Eğitim Dergisi, 13(1), 55-66.

Dikkaya, M., Özyakışır, D., & Keyman, E. F. (2008). Küreselleşmenin ekonomi-politiği. Gazi.

Eker, A. (2009). Küreselleşme sürecinde kamu maliyesinde yaşanan dönüşüm. Küreselleşme ve kamu maliyesinde yaşanan dönüşüm, 1-24.

Erol, İ. (2009) Para-Banka Teori ve Politika. Emek Matbaacılık, Manisa, 2009.

Friedman, T. L., & Özsayar, E. (2003). Lexus ve zeytin ağacı: küreselleşmenin geleceği. Boyner Holding Yayınları.

Garrett, G., & Mitchell, D. (2001). Globalization, government spending and taxation in the OECD. European Journal of Political Research, 39(2), 145-177.

Gary Clyde Hufbauer, " Tax Policy in a Global Economy: Issues Facing Europe and the United States", Paper for the AICGS Taxation Seminar Washington, February 12, 1999, Aktaran; Kovancılar v.d. 2007:49.

Gümüş, E. (2007). Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 21(1), 47-60.

Günaydın, İ. Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-II. Vergi Sorunları, (207).Hasanoğlu, M. (2001). Küreselleşmenin Devlet Yönetimine Etkileri. Sayıştay Dergisi, 43, 68-82.

Kapusuzoğlu, T. (2003). Vergisel yönden transfer fiyatlandırması. Oluş Yayıncılık.

Kargı, V., & Yaygır, T. (2016). Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yükü. International Journal of Public Finance, 1(1), 1-22.

Kovancılar, B. , Miynat, M. & Bursalıoğlu, S. (2007).Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler, Gazi Kitabevi.

Küçükahmetoğlu, O., Çeştepe, H., & Tüylüoğlu, Ş. (2005). Ekonomik entegrasyon: küresel ve bölgesel yaklaşım. Ekin Kitapevi.

Levitt, T. Theodore Levitt. The Globalization of Markets. Harvard Business Review. Muter, Çelebi, Sakınç, a.g.e., s.218-219.

- Muter, N. B., Çelebi, A. K., & Sakınç, S. (2008). Kamu maliyesi. Gözden Geçirilmiş, 3.
- Öz, N. S. (2005). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÖZEL, S. (1998). Globalleşme (Küreselleşme) ve Vergi İlişkisi. Yaklaşım Dergisi, Yıl, 6, 17.
- Özer, L. (2009). Vergilemede global eğilimler. Scala yayıncılık.
- Öztürk, S., & Ülger, Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(1), 237-254.
- Pırnar, İ. (2005). Turizm Endüstrisinde E-Ticaret. Ekonomik ve sosyal araştırmalar dergisi.
- Tanzi, V. (2005). Globalization, Tax System, and the Architecture of the Global Economic System. Inter-American Development Bank.
- Tomlinson, J. (1999). Globalization and culture. University of Chicago Press.
- Trandafir, A. V. (2010). Tax Competition–Beneficial or Harmful? How Various Tax Measures Affect the Allocation of Resources?. Studies and Scientific Researches. Economics Edition, (15).
- Yıldız, H. (2005). Küreselleşmenin vergileme üzerine etkileri ve Türkiye açısından bir değerlendirme. Seçkin Yayıncılık.