



Küreselleşen Dünyada Kâr Kaydırma: 2012-2021 Yılları Arasında Yayımlanmış Çalışmalar Üzerine Bibliyometrik Bir Analiz

*Profit Shifting in a Globalized World: A Bibliometric Analysis of Studies Published
Between 2012-2021*

ÖZET

Bu çalışmada, çok uluslu şirketlerin toplam vergi yüklerini azaltmak için kullandıkları bir vergi planlama stratejisi olarak da değerlendirilen kâr kaydırma ile ilgili yapılan çalışmaların bibliyometrik analizi gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın konusu ile ilgili makaleler Scopus veri tabanından elde edilmiştir. Gerçekleştirilen analiz ile; yayın sayıları, atıf ve görüntülenme sayıları, en üretken yazar ve üniversiteler, yayınların gerçekleştirildiği alan ve disiplinler ve en sıklıkla kullanılan anahtar kelimelere odaklanılması amaçlanmıştır. Sonuçlar, kâr kaydırma ile ilgili literatürünün son yıllarda artış gösterdiğini ve çalışmaların çoğunun muhasebe, maliye ve ekonomi alanlarında yayımlandığını ortaya koymuştur. Makalelerin çoğunluğu Kuzey Amerika, Avrupa ve Avustralya'dan araştırmacılar tarafından kaleme alınmış olup önemli bir kısmı yüksek etki faktörüne sahip dergilerde yayımlanmıştır. Çalışmalarda konuya ilişkin en sık kullanılan anahtar kelimeler ise; kâr kaydırma, transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, matrah aşındırma, kâr kaydırma ve kurumlar vergisinden kaçınma olarak belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kâr Kaydırma, Transfer Fiyatlandırması, Vergiden Kaçınma, Bibliyometrik Analiz, Scopus.

ABSTRACT

This study conducts a bibliometric analysis of studies on profit shifting, a tax planning strategy used by multinational corporations to reduce their overall tax burden. The study utilizes the Scopus database to gather a comprehensive list of articles on the topic. The analysis focuses on the number of publications, citations, and views; the most productive authors and universities; the subject areas and disciplines in which publications are made; and the most frequently used keywords. The results reveal that the literature on profit shifting has been increasing in recent years, with most of the studies published in the fields of accounting, finance, and economics. The majority of the articles are authored by researchers from North America, Europe, and Australia, with a significant proportion of them being published in journals with high impact factors. The study also finds that the most commonly used keywords include profit shifting, transfer pricing, tax havens, base erosion, and profit shifting and corporate tax avoidance.

Keywords: Profit Shifting, Transfer Pricing, Tax Avoidance, Bibliometric Analysis, Scopus

GİRİŞ

Kâr kaydırma, çok uluslu şirketlerin genel vergi yüklerini azaltmak amacıyla kârlarını yüksek vergili ülkelere, düşük vergili veya vergiden muaf ülkelere taşıması sürecine verilen isimdir (Huizinga & Laeven, 2008). Düşük vergi oranına sahip ülkelerde kontrol edilen iştirakleri ve bağlı ortaklıkları olan vergi mükellefleri, yüksek miktardaki kârları ana şirketten bu şirketlere kaydırmak suretiyle daha düşük vergi ödeyebilmekte veya vergi istisna uygulamalarından yararlanabilmektedir. Kârın kaydırılması ile temel amaç, şirketler grubunun vergi yükümlülüğünün azaltılmasıdır. İştiraklere ve bağlı ortaklara genellikle hareket kabiliyeti yüksek olan pasif gelirler kaydırılmaktadır. Kâr kaydırma, transfer fiyatlandırması (vergileri en aza indirmek için çok uluslu bir şirketin iştirakleri arasında satılan mal veya hizmetlerin fiyatının belirlenmesi), fikri mülkiyetin vergi cennetlerine kaydırılması ve bir şirketin daha elverişli bir vergi rejimine sahip bir yargı alanında yeniden yerleşik hale getirilmesi gibi çeşitli yollarla yapılabilmektedir (Weichenrieder, 2009).

Şirketlerin kâr kaydırma yaparken kullandığı muhasebe uygulamalarından biri, ilişkili taraf ticaretinin transfer fiyatlarının manipüle edilmesidir. Transfer fiyatlandırması, çok uluslu bir şirketin farklı iştirakleri veya bölümleri arasında ticareti yapılan mal ve hizmetler için fiyat belirleme sürecidir. Kâr kaydırma bağlamında değerlendirildiğinde transfer fiyatlandırması, şirketlerin toplam vergi yükümlülüklerini en aza indirmek amacıyla kârlarını yüksek vergili yetki alanlarından düşük vergili yetki alanlarına taşımaları için bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu, bağlı ortaklıklar arasındaki işlemler için fiyatların, yüksek vergili yargı alanındaki bağlı ortaklığın kârını yapay olarak düşürecek ve düşük vergili yargı alanındaki bağlı ortaklığın kârını artıracak şekilde belirlenmesiyle başarılmaktadır. Bu uygulama genellikle bir tür vergi kaçakçılığı olarak değerlendirilmektedir. Birçok ülke bu durumu önlemek için çeşitli düzenlemeler getirmiştir.

Şirketlerin kârlarını kaydırmalarının bir başka yolu da grup içi borç verilmesidir. Bu süreç, yüksek vergili bir yargı alanındaki bir bağlı şirketin düşük vergili bir yargı alanındaki bir bağlı şirkete yapay olarak yüksek bir faiz oranıyla borç para vermesi anlamına gelmektedir. Bu durum, yüksek vergili bağlı ortaklığın düşük vergili bağlı ortaklığa daha

Nevzat Güngör¹

How to Cite This Article

Güngör, N. (2023).

“Küreselleşen Dünyada Kâr Kaydırma: 2012-2021 Yılları Arasında Yayımlanmış Çalışmalar Üzerine Bibliyometrik Bir Analiz”, Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences, 9(62):2524-2532. DOI: <http://dx.doi.org/10.29228/JOSHAS.68625>

Arrival: 27 January 2023

Published: 28 March 2023

International Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

This journal is an open access, peer-reviewed international journal.

¹ Dr., İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ABD, İstanbul, Türkiye. ORCID: 0000-0001-9883-1985.

fazla faiz ödemesine yol açarak, kârın yüksek vergili bağlı ortaklıktan düşük vergili bağlı ortaklığa kaymasına neden olmaktadır.

Son olarak, şirketler patentler, ticari markalar ve telif hakları gibi maddi olmayan varlıkları düşük vergili ülkelerde konumlandırarak da kârlarını kaydırabilmektedir. Bu durum, şirketin maddi olmayan varlıklardan elde edilen kârın büyük kısmının, maddi olmayan varlıkların geliştirildiği veya kullanıldığı yüksek vergili yargı alanı yerine düşük vergili yargı alanında kazanıldığını iddia etmesine olanak tanımaktadır.

Genel olarak, şirketlerin bu yöntemlerle kâr kaydırması, toplam vergi yükümlülüklerinde önemli bir azalmaya yol açmakta ve aynı zamanda yüksek vergili yargı bölgelerinin ekonomileri üzerinde olumsuz etkilere sahip olmaktadır. Bu sorunların önüne geçebilmek için ülkeler ve kuruluşlar tarafından çeşitli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler aşağıda sunulmuştur:

Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS): Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından 2013 yılında başlatılan BEPS girişimi, çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini azaltmak için kârlarını düşük vergili veya vergisiz ülkelere kaydırmalarını önlemeyi amaçlamaktadır (Ercan, 2020).

Ülke Bazında Raporlama (Country-by-Country Reporting-CbC): BEPS girişiminin bir parçası olarak CbC raporlaması, çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri her ülkedeki operasyonları, gelirleri ve ödedikleri vergiler hakkında ayrıntılı bilgi vermelerini gerektirmektedir. Bu bilgiler, potansiyel kâr kaydırmalarını tespit etmelerine yardımcı olmak amacıyla vergi makamlarıyla paylaşılmaktadır (Gedik, 2020).

Otomatik Bilgi Değişimi (Automatic Changing Tax Information Standard-AEOI): AEOI, vergi makamları arasında mali hesap bilgilerinin değişimine yönelik küresel bir standarttır. Vergi makamlarının diğer ülkelerde banka hesabı bulunan kişi ve kuruluşlar hakkında bilgi paylaşmasına izin vererek şeffaflığı artırmayı ve vergi kaçakçılığını azaltmayı amaçlamaktadır (Ateş, 2015).

Vergiden Kaçınma Direktifi (AntiTax Avoidance Directive-ATAD): Avrupa Birliği tarafından 2016 yılında kabul edilen ATAD, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmasını önlemeyi amaçlamaktadır. BEPS'te olduğu gibi ATAD'da da çok uluslu şirketlerin, yüksek vergilerin uygulandığı ülkelerde bulunan ana şirketlerinden, düşük vergiler uygulanan ya da hiç vergi alınmayan ülkelerdeki iştiraklerine, gelirin ve kârın kaydırılmasını engellemek için yürürlüğe girmiştir (Aydemir-Uslu, 2019).

Çok Taraflı Enstrüman (Multilateral Instrument-MLI): MLI, ülkelerin mevcut çifte vergilendirme anlaşmalarını vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasını önleyecek ve anlaşmazlıkların çözümünü iyileştirecek tedbirler içerecek şekilde değiştirmelerine olanak tanıyan bir anlaşmadır (Akın & Muttaqin, 2020).

Vergi İndirimleri ve İstihdam Yasası (Tax Cuts and Jobs Act) (Tax Cuts and Jobs Act-TCJA): TCJA, ABD şirketlerinin kâr kaydırmasını önlemek amacıyla; daha düşük kurumlar vergisi oranı ve yabancı gelirlere asgari vergi uygulamaları gibi çeşitli tedbirler içermektedir (Ağdemir & Abukan, 2020).

Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası (Foreign Accounts Tax Compliance Act-FATCA): 2010 yılında yürürlüğe giren FATCA, offshore hesapları olan ABD vatandaşlarının vergi kaçırmasını önlemek amacıyla, yabancı finans kuruluşlarının ABD vergi mükellefleri hakkındaki bilgileri bildirmesini gerektirmektedir (Acuner, 2014).

Bu düzenlemelerin tümü, çok uluslu şirketlerin kâr kaydırma uygulamalarını önlemek için gerçekleştirilen düzenlemelerdir ve dünya çapında vergi makamları arasında şeffaflığı ve iş birliğini artırmayı amaçlamaktadır.

Türkiye'de T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı, vergiden kaçınma ve kâr kaydırma ile ilgili yönetmelik ve kanunların uygulanmasından sorumludur. Türkiye, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri, ülke bazında raporlama ve vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasının önlenmesine ilişkin uluslararası düzenlemeleri desteklemektedir ve kâr kaydırmayı önlemeye yönelik adımlar atmaktadır.

Bu çalışmada şirketleri, ülkeleri doğrudan ilgilendiren ve uluslararası seviyede çok kritik öneme sahip olan kâr kaydırma konusunda uluslararası düzeyde gerçekleştirilen akademik çalışmaların bibliyometrik analizi gerçekleştirilecektir. Bununla amaçlanan, konuyla ilgili mevcut durumu ve eğilimleri tespit etmek ve geleceğe yönelik tavsiyelerde bulunmaktır.

LİTERATÜR İNCELEMESİ

Çalışmanın detaylarını tespit etmek için kâr kaydırma (profit shifting) alanında yapılan çalışmalar 19 Aralık 2022 tarihinde Google Akademik, TR Dizin ve DergiPark kullanılarak taranmıştır. Tarama sonuçlarına göre bibliyometrik analiz gerçekleştirilen ve bu konu ile ilişkilendirilebilecek 8 adet çalışma literatür incelemesine dahil edilmiştir.

Yapılan incelemelerde, Türkçe literatürde kâr kaydırma konusunda bibliyometrik analiz içeren herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Tablo 1’de literatür incelemesine ilişkin veriler özetlenmiştir.

Tablo 1: Literatür İncelemesi

Yazar	Çalışmanın Konusu	Sonuç ve Değerlendirme
Buele ve Guerra (2021)	Çalışmada 2010-2019 yılları arasında ScienceDirect veri tabanında vergi kaçakçılığı ile ilgili yayımlanmış bilimsel makaleler analiz edilmiştir.	Çalışmada, vergi makamlarının etkinliğinin vergi kaçakçılığına ilişkin en çok analiz edilen faktör olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, çalışmadaki makalelerin %82’sinin Avrupa dergilerinde yayımlanmış olduğu ve bunların %54’ünün bu kıtada gerçekleştirilen vak’a analizlerini içerdiği tespit edilmiştir.
Yaâ ve Saad (2021)	Çalışmada, "Malezya ve vergi" anahtar kelimeleri kullanılarak, Scopus veri tabanında yer alan ve Malezya’da vergilendirme üzerine yayınlanmış literatürün eğilim ve sıklıkları analiz edilmiştir.	Bulgular, Scopus veri tabanında yayınlanan çalışmalarda 1977’den 2020’ye kadar bir artış olduğunu ortaya koymuştur. Scopus veri tabanından alınan verilere göre, yayınlar 2016-2017 yıllarında tüm zamanların zirvesine ulaşmış, ancak 2018 ve 2019 yıllarında önemli ölçüde düşmüştür.
Boateng vd. (2022)	Çalışmada 1981-2022 yılları arasında Scopus veri tabanında vergi kaçakçılığı ile ilgili yayımlanmış bilimsel makaleler analiz edilmiştir.	Analizler sonucunda, literatürde yer alan çalışmaların vergi riski değerlendirmesi, mali kısıtlar ve vergi uyumu değişkenlerini incelediği görülmüştür.
Kumar vd. (2021)	Çalışmada 1968-2019 yılları arasında Scopus veri tabanında transfer fiyatlandırması ile ilgili yayımlanmış bilimsel makaleler analiz edilmiştir.	Bulgular, transfer fiyatlandırması araştırmalarının vergi uyumu ve vergi yönetiminin ile ilişkilendirildiğini ortaya koymaktadır.
Fauzan vd. (2022)	Çalışmada 1960-2021 yılları arasında Scopus veri tabanında vergi uyumu ile ilgili yayımlanmış bilimsel makaleler analiz edilmiştir.	Bulgular, Scopus veri tabanında yayınlanan çalışmalarda 1960’dan 2020’ye önemli bir artış olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca en çok atıf alan makaleler ve yazarları, ABD, Avustralya, Almanya, Malezya ve Endonezya’dan olduğu belirlenmiştir.
Da Silva ve Dias (2022)	Çalışmada 2007-2020 yılları arasında Scopus veri tabanında vergi yükü ile ilgili yayımlanmış bilimsel makaleler analiz edilmiştir.	Sonuçlar, çalışmaların ekonomik büyüme, vergi kapitalizasyonu, efektif vergi oranı, gölge ekonomi ve kurumlar vergisi yükü gibi konuları içerdiğini göstermektedir. Elde edilen verilere bakıldığında, yıllar içinde yayınlanan makalelerin arttığı ve yirmi dört farklı dergiye dağıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca, bu çalışmada Afrika hariç neredeyse tüm kıtalara ait makaleler olduğu ve Asya kıtasında, daha spesifik olarak Çin’de daha fazla yazarın bulunduğu belirlenmiştir.
Henrique vd. (2020)	Çalışmada 2010-2020 yılları arasında Scopus veri tabanında vergi muhasebesi ile ilgili yayımlanmış bilimsel makaleler analiz edilmiştir.	Sonuçlar, ampirik makalelerin teorik makalelerden daha fazla yayımlandığını, yayınların genellikle 2 yazarlı olduğunu ve yazarların en yaygın akademik derecesinin yüksek lisans olduğunu ortaya koymuştur.
Mazurenko ve Tiutiunyk (2021)	Çalışmada 1981-2019 yılları arasında Scopus veri tabanında vergi rekabetçiliği ile ilgili yayımlanmış bilimsel makaleler analiz edilmiştir.	Sonuçlar, vergi rekabetçiliği konularının en çok küresel ekonomik krizin şiddetlendiği ve vergi gelirlerinde önemli bir azalmanın eşlik ettiği döneme denk gelen 2003-2005 yılları arasında önem kazandığını göstermektedir.

Literatür incelemesinin ardından yapılan değerlendirmede; kâr kaydırma konusunu ele alan makalelerinin bibliyometrik analizinin gerçekleştirilmediği anlaşılmaktadır. Buna göre, bu çalışmada kâr kaydırma konusunda son uluslararası düzenlemelerin yürürlüğe girdiği 2012-2021 yıllarını kapsayacak şekilde Scopus veri tabanında taranan makalelerin analiz edilmesine karar verilmiştir.

VERİ SETİ VE YÖNTEM

Çalışmanın bu bölümünde kullanılan veri setine ve çalışmanın metodolojisine ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmektedir.

Araştırmanın Veri Seti

Çalışmada kullanılan veriler Scopus veri tabanından elde edilmiştir. Çalışmanın veri setini elde etmek amacıyla öncelikle zaman aralığı 2012-2021 yılları olarak belirlenmiş ve “profit shifting” kelimesi 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla makale başlığı, özet ve anahtar kelimelerde taranmıştır. Yapılan detaylı inceleme ve tarama sonucunda araştırma kapsamına konu ile ilgili 1.772 makale dâhil edilmiştir.

Araştırmanın Yöntemi

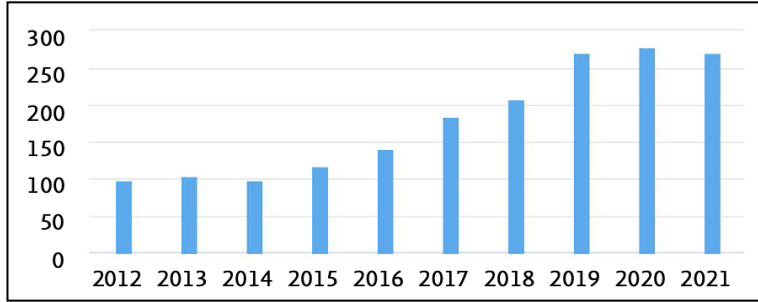
Çalışmada, Scopus veri tabanından elde edilen 1.772 adet makale bibliyometrik analiz yöntemi yardımıyla analiz edilmiştir. Geçmiş yıllarda yapılan çalışmaları anlaşılması, düzenlenmesi ve sınıflandırılması amacıyla çeşitli nicel, nitel ya da hem nicel hem de nitel analiz yöntemleri kullanılmaktadır (Aria & Cuccurullo, 2017). Bu yöntemler; kullanılan analizin amacı, analiz edilen literatürün büyüklüğü ve yapısına bağlı olarak bibliyometrik analiz, meta-analiz ve sistematik literatür incelemesi olarak sınıflandırılmaktadır (Kurbanova & Cavlak, 2021). Bu çalışmada kullanılan bibliyometrik analizin amacı herhangi bir araştırma konusunun veya alanının bilgi birikimini ve bunların yıllar içindeki değişimini gösteren büyük miktarda bibliyometrik veriyi özetlemektir (Donthu vd., 2021).

Bibliyometrik analiz, yayınlanmış kitap, dergi, makale gibi bilimsel bilgi paylaşım araçlarının matematiksel ve istatistiksel tekniklerle incelenmesidir. Bibliyometrik analiz ise belgelerin ya da yayınların yazar sayısı, yayınlandığı dergi, konu, yayın bilgisi gibi belirli özelliklerinin niceliksel olarak analiz edilmesi açıklanmaktadır. Bibliyometrik araştırmalar, belgelerin ya da yayınların belirli özelliklerinin analiz edilmesi ve bilimsel iletişime ilişkin çeşitli bulguların elde edilmesi esasına dayanmaktadır (Yılmaz, 2017).

BULGULAR

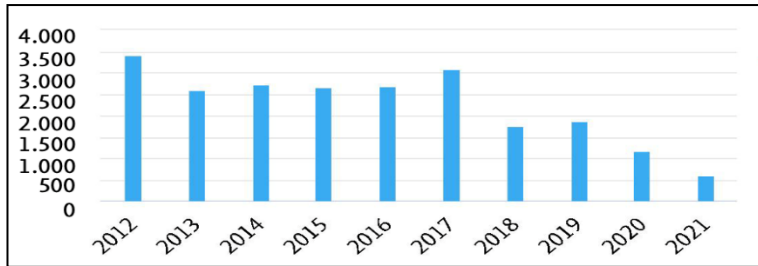
Bu bölüm, Scopus'ta "profit shifting" kelimesi arandığında son 10 yıllık süreçte yazılan makale sayılarını, en çok alıntı yapılan ve görüntülenen makaleleri, makalelerin en çok hangi alanda yazıldığını, en çok kullanılan anahtar kelimeleri, en üretken yazarları ve üniversiteleri ile ilgili temel bulguları içermektedir. Kâr kaydırma konusunda yapılan çalışmaların yıllara göre dağılımı Grafik 1'de sunulmuştur.

Bu bölüm, Scopus'ta "profit shifting" kelimesi arandığında son 10 yıllık süreçte yazılan makale sayılarını, en çok alıntı yapılan ve görüntülenen makaleleri, makalelerin en çok hangi alanda yazıldığını, en çok kullanılan anahtar kelimeleri, en üretken yazarları ve üniversiteleri ile ilgili temel bulguları içermektedir. Kâr kaydırma konusunda yapılan çalışmaların yıllara göre dağılımı Grafik 1'de sunulmuştur.



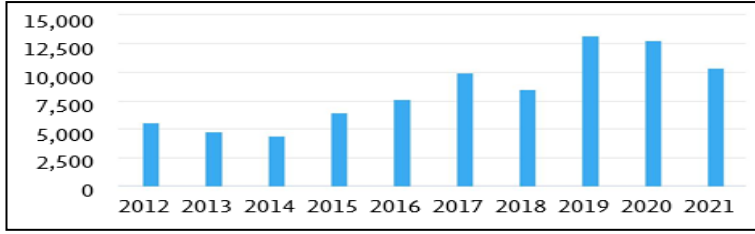
Grafik 1: Makalelerin Yıllara Göre Dağılımı

Kâr kaydırma konusunda 2012-2021 yılları arasında 1.772 çalışma gerçekleştirilmiştir. Kâr kaydırma konusunda yapılan çalışmaların yıllara göre dağılımı değerlendirildiğinde 2012 yılında 99; 2013 yılında 104; 2015 yılında 117; 2016 yılında 142; 2017 yılında 184; 2018 yılında 207; 2019 yılında 271; 2020 yılında 279; 2021 yılında 270 çalışmanın gerçekleştirildiği görülmektedir. Ortadoğu bölgesinde ise konuya ilişkin uluslararası düzeyde sadece 54 çalışma gerçekleştirilmiştir. Buna göre, 2013 yılında 1; 2015 yılında 5; 2016,2017,2018 ve 2021 yıllarında 6'şar; 2019 yılında 9 ve 2020 yılında 15 çalışma gerçekleştirilmiştir. Ülkemizde ise 10 yıllık süreçte uluslararası düzeyde 2019 yılında 1; 2020 yılında 2 ve 2021 yılında 1 adet olmak üzere toplamda 4 çalışma yayımlanmıştır. 10 yıllık sürece ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığında konuya ilişkin çalışmaların sayısında sürekli bir artış olduğunu söylemek mümkündür. Bu çalışmaların sayısının artmasında son on yılda uluslararası düzeyde gerçekleştirilen düzenlemelerin sayısının artmasının etkisi büyüktür. Kâr kaydırma çalışmalarına yapılan atıfların yıllara göre dağılımı Grafik 2'de sunulmuştur:



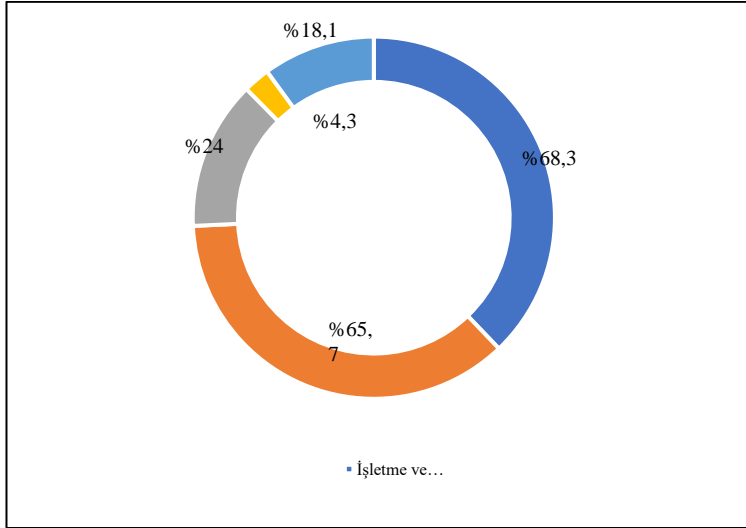
Grafik 2: Yapılan Atıfların Yıllara Göre Dağılımları

Kâr kaydırma ile ilgili 2012-2021 yılları arasında yapılan çalışmalara toplamda 22.623 atıf yapılmıştır. Yapılan atıfların yıllara göre dağılımı değerlendirildiğinde 2012 yılında 3.410; 2013 yılında 2.604; 2014 yılında 2.723; 2015 yılında 2.665; 2016 yılında 2.699; 2017 yılında 3.099; 2018 yılında 1.769; 2019 yılında 1.875; 2020 yılında 1.179; 2021 yılında 600 atıf yapıldığı anlaşılmaktadır. Ortadoğu bölgesinden yapılan çalışmalara 304 atıf yapılmıştır. Bu atıfların yıllara göre dağılımı ise; 2013 yılında 5; 2015 yılında 8; 2016 yılında 55; 2017 yılında 54; 2018 yılında 45; 2020 yılında 74 ve 2021 yılında ise 7 olarak gerçekleşmiştir. Ülkemizde ise 10 yıllık süreçte gerçekleştirilen çalışmalara sadece 2021 yılında 1 atıf gelmiştir. Atıflara ilişkin verilere yönelik yapılan değerlendirmede herhangi bir genelleme yapılması mümkün olmamıştır. Kâr kaydırma çalışmalarının görüntülenme sayılarının yıllara göre dağılımı Grafik 3'te sunulmuştur.



Grafik 3: Makalelerin Görüntülenme Sayısı

Grafik 3'te yer alan bilgilere göre son 10 yılda dünya genelinde konuya ilişkin gerçekleştirilen çalışmalar; 2012 yılında 5.637; 2013 yılında 4.759; 2014 yılında 4.444; 2015 yılında 6.472; 2016 yılında 7.672; 2017 yılında 10.008; 2018 yılında 8.551; 2019 yılında 13.209; 2020 yılında 12.804 ve 2021 yılında ise 10.436 kez görüntülenmiştir. Ortadoğu bölgesinde yapılan çalışmaların görüntülenme sayısı toplam görüntülenme sayısı 2.405 iken; Türkiye menşeli makaleler sadece 26 görüntülenme almıştır. Makalelerin görüntülenme sayıları da yayın sayılarındaki artışa paralel olarak son yıllarda bir artış trendindedir. Kâr kaydırma ile ilgili çalışmaların alanlara göre dağılımı Grafik 4'te sunulmuştur.



Grafik 4: Makalelerin Alanlara Göre Dağılımı

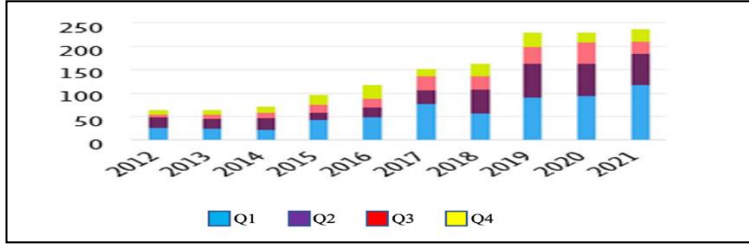
Çalışmada, kâr kaydırma ile ilgili yapılan çalışmaların ilişkili olduğu alanlar detaylı olarak incelenmiştir. Yapılan değerlendirmede çalışmaların tek bir alanla ilgili olmadığı ve birden çok alanla ilişkilendirilebileceği anlaşılmıştır. Buna göre yapılan 1.772 çalışmanın %68,3'ü işletme ve muhasebe; %65,7'si ekonomi ve maliye; %24'ü hukuk, sosyoloji, siyaset bilimi ve uluslararası ilişkiler ve %4,3 ise mühendislik alanlarında gerçekleştirilmiştir. Diğer alanlarla ilişkilendirilebilen çalışmaların yüzdesi ise 18,1'dir. Bu çalışmaların alt kategorileri incelendiğinde en çok çalışmanın 762 ile muhasebe alanında yapıldığı belirlenmiştir. Bu alanı, 724 çalışma ile maliye ve 624 çalışma ile ekonomi alanları takip etmektedir. Vergi ve muhasebe alanlarını kapsayan kâr kaydırma konularında yapılan çalışmaların muhasebe, maliye ve ekonomi alanları ile ilişkilendirilmesi gayet doğaldır. Kâr kaydırma ile ilgili çalışmalarının en çok yayımlandığı dergiler Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2: En Çok Makale Yayımlanan Dergiler

Dergiler	Çalışma Sayısı	Atıflar	Atıf Skoru (2021)
Journal of the American Taxation Association	64	1.173	2,70
Accounting Review	58	3.747	6,60
National Tax Journal	46	498	1,60
Contemporary Accounting Research	43	1.332	5,20
International Tax and Public Finance	28	382	2,10
Journal of Accounting and Economics	26	1.781	8,30
Sustainability	25	140	5,00
Intertax	24	64	0,90
Journal of Public Economics	22	661	7,10
Journal of Corporate Accounting and Finance	21	16	1,20

Tablo 2'de yer alan bilgilere göre 10 yıllık süreçte en çok makale yayımlayan derginin 64 makale ile Journal of the American Taxation Association olduğu anlaşılmaktadır. Accounting Review 58 makale ile 2. ve National Tax Journal 46 makale ile 3. sıradadır. Atıflar bazında bir değerlendirme yapıldığında ise Accounting Review dergisinde yayımlanan makalelerin 3.747 makale ile en üst sırada olduğu belirlenmiştir. Bu dergiyi 1.781 atıf ile Journal of

Accounting and Economics ve 1.332 atf ile Contemporary Accounting Research izlemektedir. Kâr kaydırma ile ilgili çalışmalarının yayımlandıkları dergilerin (quartile) q değerine göre sınıflandırılması Grafik 5 ve Tablo 3'te sunulmuştur.



Grafik 5: Makalelerin Yayımlandıkları Dergilerin (Quartile) Q Değerine Göre Sınıflandırılması

Tablo 3: Makalelerin Yayımlandıkları Dergilerin (Quartile) Q Değerine Göre Sınıflandırılması

Q Değeri	Toplam	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Q1 (İlk %25)	610	27	25	23	44	49	79	58	91	96	118
Q2 (%26 - %50)	392	22	21	25	16	22	27	50	73	68	68
Q3 (%51 - %75)	229	7	9	11	16	19	31	29	37	45	25
Q4 (%76 - %100)	204	9	10	13	22	28	16	28	30	21	27
Toplam	1.435	65	65	72	98	118	153	165	231	230	238

Grafik 5 ve Tablo 3'te yer alan bilgiler ışığında 10 yıllık süre içerisinde Scopus veri tabanında yayımlanan 1772 çalışmanın 1435'inin (%81) etki faktörü yüksek (başarılı) dergilerde yayımlandığı belirlenmiştir. 1.435 makalenin 610'u (%42,5) Q1; 392'si Q2(%27,3); 229'u Q3 ve 204'ü (%14,2) Q4 dergilerde yayımlanmıştır. Yapılan incelemelerde yüksek etki faktörlü dergilerde kâr kaydırma konularında yapılan çalışmaların sayısının artış gösterdiği sonucuna varılmaktadır. Kâr kaydırma ile ilgili konularda en üretken üniversiteler Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4: En Üretken Üniversiteler

Üniversite	Ülke	Çalışma Sayısı	Atf	Çalışma Başına Atf	AAAE
Ludwig Maximilian University of Munich	Almanya	29	565	19,5	1,16
Curtin University	Avusturalya	27	518	19,2	0,92
University of California at Irvine	ABD	24	1.038	43,3	2,5
University of Indonesia	Endonezya	23	62	2,7	0,37
University of Wisconsin-Madison	ABD	23	511	22,2	1,49
University of Adelaide	Avusturalya	21	868	41,3	1,61
University of Iowa	ABD	20	1.170	58,5	2,74
University of Oxford	Birleşik Krallık	20	333	16,6	1,12
City University of Hong Kong	Hong Kong	19	504	26,5	1,45
Indiana University Bloomington	ABD	19	1.328	69,9	3,37

Tablo 4 incelendiğinde en çok çalışmanın yapıldığı üniversitenin Almanya'da yer alan "Ludwig Maximilian University of Munich" olduğu görülmektedir. 29 çalışmanın yapıldığı üniversiteyi Avusturalya'dan Curtin University 27 çalışma ile takip etmektedir. ABD'den University of California at Irvine ve Endonezya'dan University of Indonesia ise 23 yayın ile 3. sırayı paylaşmaktadır. En çok atf alan ve yayın başına atf sayısı yüksek olan üniversiteler ABD'de faaliyet göstermekte olup bunlar sırasıyla; Indiana University Bloomington, University of Iowa ve University of California at Irvine'dir. Bu durumun oluşmasında, ilgili ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin sayısının fazla olması ve yürürlükteki birçok yasal düzenlemenin bu ülkeleri etkilemesi etkili olmuştur. Kâr kaydırma ile ilgili konularda en üretken yazarlar Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5: En Üretken Yazarlar

Yazar	Çalışma Sayısı	Atf	H-Index
Shevlin, Terry J.	25	1.145	33
Richardson, Grant	24	894	24
Taylor, Grantley	23	480	18
Janský, Petr	17	322	11
Kubick, Thomas R.	15	349	11
Wilson, Ryan J.	14	1.014	16
Wamser, Georg	13	283	13
Riedel, Nadine	12	381	15
Overesch, Michael	12	214	14
Omer, Thomas C.	12	645	24

Tablo 5 incelendiğinde en üretken yazarın 25 makale ile ABD'de yer alan University of California at Irvine bünyesinde faaliyet gösteren Terry J. Shevlin olduğu görülmektedir. Bu yazarı Avustralya Macquarie University'den Grant Richardson 24 makale ile takip etmektedir. 3. sırada ise 23 makale ile Avustralya Curtin University'den Grantley

Taylor yer almaktadır. University of Iowa'dan Ryan J. Wilson ise 14 yayın ve 1.014 atıf ile Terry J. Shevlin'den sonra atıf konusunda en başarılı yazardır. En üretken üniversitelere paralel şekilde en üretken yazarlarda bu kurumlarda faaliyet gösteren kişilerden oluşmaktadır. Kâr kaydırma ile ilgili çalışmalar içerisinde en çok atıf alan çalışmalar Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: En Çok Atıf Alan Çalışmalar

Çalışmanın Adı	Yazarlar	Yıl	Atıf	Alan Ağırlıklı Atıf Etkisi (AAAE)
Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness	Rego & Wilson	2012	405	10,45
Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? evidence from irresponsible CSR activities	Hoi, Wu & Zhang	2013	346	6,59
Corporate governance, incentives, and tax avoidance	Armstrong, Blouin, Jagolinzer & Larcker	2015	309	12,12
Incentives for tax planning and avoidance: evidence from the field	Graham, Hanlon, Shevlin & Shroff	2014	303	12,47
The incentives for tax planning	Armstrong, Blouin & Larcker	2012	298	10,24

10 yıllık süre zarfında yayımlanan makaleler içerisinde Rego & Wilson tarafından 2012 yılında yayımlanan “Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness” adlı çalışma 405 atıf ile ilk sıradadır. Bu makalenin AAAE’si ise 10,45’tir. Hoi, Wu & Zhang tarafından 2013 yılında kaleme alınan “Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? evidence from irresponsible CSR activities” 346 atıf ve 6,59 AAAE ile 2.; Armstrong, Blouin, Jagolinzer & Larcker tarafından 2015 yılında hazırlanan “Corporate governance, incentives, and tax avoidance” ise 309 atıf ve 12,12 AAAE ile 3. sıradadır. Bu çalışmaları, Graham, Hanlon, Shevlin & Shroff tarafından 2014 yılında hazırlanan “Incentives for tax planning and avoidance: evidence from the field” (303 atıf ve 12,47 AAAE) ve Armstrong, Blouin & Larcker tarafından hazırlanan “The incentives for tax planning (298 atıf ve 10,24 AAAE) çalışmaları takip etmektedir. Kâr kaydırma ile ilgili konularda yazarların yaptıkları iş birlikleri Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7: İş Birlikleri

İş Birliği	Çalışma Sayısı	Atıf	Yayın Başına Atıf	Alan Ağırlıklı Atıf Etkisi
Uluslararası	339 (%19,1)	6.648	19,6	1,47
Ulusal	522 (%29,5)	10.474	20,1	1,18
Kurum İçi	418 (%23,6)	2.438	5,8	0,53
Tek Yazarlı	493 (%27,8)	3.063	6,2	0,94

Tablo 7’de yer alan bilgiler 2012-2021 yılları arasında yayımlanan makalelerin %29,5’inin aynı ülkede ama farklı kurumlarda faaliyet gösteren yazarlar tarafından kaleme alındığını göstermektedir. Tek yazarlı makaleler örneklemin %27,8’ini oluştururken, aynı kurumda faaliyet gösteren yazarlar tarafından gerçekleştirilen makaleler ise örneklemin %23,6’sını oluşturmaktadır. Uluslararası iş birliğine dayalı makalelerin yüzdesi ise 19,1’dir. Bir diğer inceleme de akademi-iş dünyası iş birlikleri üzerine yapılmıştır. Bulgular çalışmaların 99,6’sında (1.765 makale) akademi-iş dünyası iş birliğinin bulunmadığını sadece 7 makalenin akademi-iş dünyası iş birliğinde gerçekleştirildiğini ortaya koymaktadır. Kâr kaydırma ile ilgili konularda yazılan makalelerde en çok yer verilen anahtar kelimeler Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8: Anahtar Kelimeler

Anahtar Kelimeler	
1. Kâr kaydırma	11. Vergi Kaçakçılığı
2. Transfer fiyatlandırması	12. Çifte vergilendirme
3. Vergi cennetleri	13. Kurumlar vergisinden kaçınma
4. Matrah aşındırma ve kâr kaydırma	14. Vergi reformu
5. Kurumlar vergisinden kaçınma	15. Vergi adaleti
6. Uluslararası vergi hukuku	16. Vergi anlaşması ağı
7. Vergi rekabeti	17. Vergi teşvikleri
8. Ülkeden ülkeye raporlama	18. Vergi ahlakı
9. Vergi şeffaflığı	19. Kurumlar vergisi
10. Vergi uyumu	20. Vergi politikası

Tablo 8’de yer alan bilgiler incelendiğinde; en sık kullanılan 5 anahtar kelimenin kâr kaydırma, transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, matrah aşındırma ve kâr kaydırma ve kurumlar vergisinden kaçınma olduğu görülmektedir. Bu unsurların kâr kaydırma konusunun odak noktasında olması nedeniyle bu anahtar kelimelerin sıklıkla kullanılması beklenen bir durumdur.

SONUÇ

Kâr kaydırma, çok uluslu şirketlerin kârlarını daha düşük vergili yetki alanlarındaki iştiraklerine aktararak vergi yükümlülüklerini azaltmak için kullandıkları bir taktiktir. Bu uygulama sadece vergi yüklerinin adil dağılımına zarar vermekle kalmamakta, aynı zamanda kamu hizmetleri için mevcut kaynakları da azaltmaktadır. Kâr kaydırma yasal olarak yapılabilse de kamu hizmetleri için kullanılabilir vergi gelirini azalttığı ve şirketler için haksız bir rekabet avantajı yarattığı için ülkeler ve ekonomiler üzerinde olumsuz etkilere sahiptir. Ülkeler ve uluslararası kuruluşlar, şirketlerin adil vergi paylarını ödemelerini sağlamak için daha sıkı düzenlemeler uygulayarak ve vergi boşluklarını kapatarak bu sorunu ele almak üzere harekete geçmektedir. Bu süreçte, ülkeler arasında bilgi paylaşımı ve iş birliği, kâr kaydırmanın önlenmesinde ve uluslararası vergi sisteminin bütünlüğünün sağlanmasında hayati önem taşımaktadır. Bu çalışmada, kâr kaydırma konusuna dikkat çekmek amacıyla, 2012-2021 yılları arasında kâr kaydırma konularında yapılan çalışmalar bibliyometrik analiz yöntemi ile değerlendirilmiştir. Yapılan analiz sonucunda ilgi çekici birçok sonuç elde edilmiştir. Buna göre; kâr kaydırmaya ilişkin literatürün bibliyometrik analizinin sonuçları, son yıllarda konuya yönelik artan bir ilgi olduğunu göstermiştir. İlgili konuda yapılan çalışmalar yüksek atıf sayısına sahiptir. Ayrıca konuya ilişkin çalışmalar prestijli dergilerde yayımlanmaktadır.

Analiz sonucunda, özellikle muhasebe ve maliye alanlarından yazarların konuyu ele aldığı ve yapılan çalışmaların çoğunun bu disiplinleri ilgilendirdiği anlaşılmıştır. Ayrıca makaleler genel olarak aynı ülkede veya aynı kurumda faaliyet gösteren yazarların iş birliğinde veya tek yazarlı olarak yapılmıştır. Akademi-kamu veya akademi-iş dünyası iş birliğinde hazırlanan makale sayısı yok denecek kadar azdır. Çalışma kapsamında ele alınan makaleler çoğunlukla ABD, Avrupa ve Avusturalya menşelidir. Yapılan çalışmalar, Ortadoğu ve Türkiye özelinde değerlendirildiğinde; uluslararası düzeyde konuya ilişkin yeteri çalışmanın yapılmadığını söylemek mümkündür. Bu aşamada, Ortadoğu ve Türkiye başta olmak üzere Asya ve Afrika ülkelerinin literatüre katkı yapmasının teşvik edilmesi gerekli görülmektedir. İş dünyasından, farklı disiplinlerden ve/veya farklı ülkelere yazarların literatüre yapacakları potansiyel katkının artırılması, konunun farklı bakış açıları ile ele alınmasını sağlamak ve önemine dikkat çekmek için oldukça önemlidir.

Makalelerin anahtar kelimelerine ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığında; vergi cennetleri, transfer fiyatlandırması ve baz erozyonu ve kâr kaydırma (BEPS) unsurlarının çalışmaların ana temasını oluşturduğunu söylemek mümkündür.

İlerleyen çalışmalarda Web of Science veya TR Dizin gibi farklı veri tabanlarındaki makaleler de dahil edilerek araştırmanın kapsamı genişletilebilir. Sistematik literatür incelemesi yapılarak kâr kaydırma ile ilgili hangi hususların çalışıldığı ve çalışmaların sonuçları detaylı olarak analiz edilebilir.

KAYNAKÇA

- Acuner, S. (2014). Avrupa Birliğinde vergiye tâbi bazı gelirler için otomatik bilgi değişimindeki son gelişmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*. 304, 142–154.
- Akın, E. & Muttaqin, R. (2020). Çok taraflı enstrümanın (MLI) çifte vergilendirme anlaşmalarında meydana getireceği değişiklikler: Bir örnek olarak MLI sonrası Türkiye-Endonezya çifte vergilendirme anlaşması. *Vergi Dünyası Dergisi*. 470, 77–87.
- Ateş, L. (2015). Vergisel bilgilerin otomatik değişimi standardı ve Türkiye. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 6(4), 665–682.
- Aydemir-Uslu, İ. (2019). Kontrol edilen yabancı kurum kurallarının güçlendirilmesi: BEBS ve ATAD projelerindeki ve Türk mevzuatındaki düzenlemeler. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 25(2), 1389–1415.
- Buele, I. & Guerra, T. (2021). Bibliometric analysis of scientific production on tax evasion in sciencedirect, years 2010 to 2019. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 24(2), 1–15.
- Costa, D. F., Fonseca, B. M., De Andrade, L. P. & De Melo Moreira, B.C. (2023). Bibliometric and Scientometric Analysis of the Scientific Field in Taxation. *SN Business & Economics*. 3(1), 35.
- Donthu, N., Kumar, S., Mukherjee, D., Pandey, N. & Lim, W. M. (2021). How to conduct a bibliometric analysis: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*. 133, 285–296.
- Ercan, E. (2020). Kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve uluslararası bilgi değişiminin önemi. *International Journal of Public Finance*, 5(2), 167–192.
- Gedik, G. (2020). BEPS eylem planları kapsamında Türk vergi mevzuatında yapılan değişiklikler. *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 1(2), 27–48.

- Guthrie, J., Parker, L. D., Dumay, J. & Milne, M. J. (2019). What counts for quality in interdisciplinary accounting research in the next decade: A critical review and reflection. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 2–25.
- Han, J., Kang, H. J., Kim, M. & Kwon, G.H. (2020). Mapping the intellectual structure of research on surgery with mixed reality: Bibliometric network analysis (2000-2019). *Journal of Biomedical Informatics*. 109. 103516.
- Henrique, M. R., Da Silva, J. M., Saporito, A. & Silva, S.B. (2021). Tax accounting: Bibliometric study of the accounting area between the period 2010 to 2020. *Revista Contabilidade e Controladoria*. 12(3), 148–164.
- Huizinga H. & Laeven, L. (2008). International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective. *Journal of Public Economics*. 92(6), 1164–1182.
- Ibrahim, M. B. & Jahja, A.S. (2022). A scholarly examination of tax compliance: A bibliometric analysis (1960-2021). *Journal of Indonesian Economy & Business*. 37(1), 52–72.
- Korkmaz, A. & Abukan, D. (2020). Amerika Birleşik Devletleri’nde vergi harcamalarının genel seyri ve Trump dönemi vergi harcamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 56, 179–206.
- Kumar, S., Pandey, N., Lim, W. M., Chatterjee, A. N. & Pandey, N. (2021). What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis. *Journal of Business Research*. 134, 275–287.
- Kurbanova, M. & Cavlak H. (2021). Blokzincir ve denetim alanındaki makalelerin bibliyometrik analizi. *Tide Academia*. 3(2), 213–246.
- Massimo, A. & Cuccurullo, C. (2017). Bibliometrix: An r-tool for comprehensive science mapping analysis. *Journal of Informetrics*. 11(4), 959–975.
- Mazurenko, O. & Tiutiunyk, I. (2021). The international tax competitiveness: Bibliometric analysis. *Financial Markets, Institutions, and Risks*. 5(1), 126–138.
- Salma, A. M., Larasati, A., Melgasari, D., & Suryanto, T. (2022). Policy analysis on tax amnesty, tax compliance, and tax audit on tax revenue: Bibliometric analysis. *Jurnal Audit, Pajak, Akuntansi Publik (AJIB)*. 1(2), 99–110.
- Weichenrieder, A.J. (2009). Profit shifting in the EU: Evidence from Germany. *International Tax and Public Finance*. 16(3), 281–297.
- Yaâ, A. & Saad, N. (2021). Bibliometric analysis of published literature on taxation in Malaysia, based on scopus database. *Journal of Business Management and Accounting*, 11(1), 59–86.
- Yılmaz, G. (2017). Restoranlarda bahşiş ile ilgili yayınlanan makalelerin bibliyometrik analizi. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*. 14(2), 65–79.