

## İSKANDINAV ÜLKELERİ VERGİ SİSTEMLERİ VE GELİRLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZİ

DOI NO 10.5578/jeas.10158

Ramazan Armağan\* Süleyman Dikmen\*\*

### ÖZ

Çalışmada Avrupa'nın en kuzeyinde yer alan ve İskandinav ülkeleri olarak adlandırılan Danimarka, İsveç ve Norveç'in vergi sistemleri ve gelirlerinin analiz edilmesini amaçlamaktadır. Analiz dönemi 1995-2013 yılları arasını kapsamaktadır. İskandinav ülkelerinin vergi sistemlerinin çalışma konusu olarak seçilmesinin temel sebepleri; kişi başına düşen gelirin yüksek olması, sosyal refah devletinin dünyadaki önemli örneklerinden olmaları, dengeli ve istikrarlı büyümeleri, düşük enflasyon ve işsizlik oranlarına sahip olmaları ve ikili gelir vergisi modelinin öncülüğünü yapmalarıdır.

İskandinav ülkeleri pek çok ekonomik gösterge açısından dünyanın önde gelen ülkeleridirler ve bu durum vergi sistemleri açısından da benzerdir. Üç İskandinav ülkesinin vergi sistemleri birbirine benzemekte ve vergilerin GSYH içerisindeki payları da oldukça yüksektir. Kişi başına düşen milli gelir seviyelerinin yüksek olması, sosyal refah devleti uygulamaları ve devletin ekonomideki payının yüksekliği; İskandinav ülkelerinin vergi yüklerinin yüksek olmasına sebep olmaktadır. Danimarka kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payının en yüksek olduğu ülke olarak göze çarparken; Norveç'te kurumlar vergisinin GSYH içerisindeki payının yüksekliği ile dikkat çekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İskandinav Ülkeleri Vergi Sistemleri, İsveç, Norveç, Danimarka, İkili Gelir Vergisi.

**Jel Sınıflandırması:** H20, K34.

## A COMPARATIVE ANALYSIS OF SCANDINAVIAN COUNTRIES TAX SYSTEMS AND INCOMES

### ABSTRACT

This paper' main goal is analyzing the tax system and incomes of Denmark, Sweden and Norway called Nordic countries which are located in the north of Europe. Analysis covers the period between the years 1995 to 2013. The main reasons for the selection of Scandinavian countries' tax systems are high per capita income, being an important example of the social welfare state in the world, balanced and stable economic growth, low inflation and unemployment rates and have pioneered the dual income tax model.

Scandinavian countries are the world's leading countries in terms of many economic indicators and this situation is similar in terms of tax systems. The three Scandinavian countries have similar tax systems and the tax incomes to GDP ratios are quite high. Higher per capita income levels, implementations of social welfare state and higher share of the state in the economy are caused higher tax burden in the Nordic countries. The share of personal income tax in GDP is the highest at Denmark. Besides Norway is the country with the highest share of institutions taxes at GDP.

**Key Words:** Scandinavian Countries Tax Systems, Sweden, Norway, Denmark, Dual Income Tax.

**Jel Classification:** H20, K34.

\* Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F.

\*\* Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F.

## GİRİŞ

İskandinavya, Avrupa kıtasının kuzeyinde yer alan İsveç, Norveç ve Danimarka'dan oluşan bir coğrafyayı temsil etmektedir<sup>1</sup>. Anayasal monarşi ile yönetilen İskandinavya coğrafyası yaklaşık 900.000 m<sup>2</sup> yüz ölçümüne sahiptir ve bu topraklarda 20 milyona yakın insan yaşamaktadır. Üç ülke tarihsel süreçte benzer diller, dinler, tarihsel ve kültürel unsurları paylaşmışlardır. Günümüzde de pek çok konuda benzerlik göstermekte ve ortak kararlar almaktadırlar. Özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra ortak politikalar uygulamaya başlayan İskandinav ülkeleri zamanla hareketli bir özel sektöre, güçlü bir kamu ekonomisine ve gelişmiş bir karma ekonomi sistemine sahip olarak etkin birer refah devleti haline gelmişlerdir.

İskandinav ülkeleri sosyal demokrat (Kuzey Avrupa tipi, İskandinav tipi) refah modeli olarak adlandırılan kendilerine özgü bir refah devleti modelini benimsemişlerdir. Bu model İskandinav ülkelerinin günümüzde geldiği noktada büyük bir paya sahiptir. İskandinav ülkeleri istihdam oranlarının yüksek, işsizlik düzeylerinin ise düşük olduğu, dengeli ve istikrarlı ekonomik büyümeye ve düşük enflasyon oranlarına sahip ülkelerdir. Bu ülkelerde kişi başına düşen gelir, dünya ortalamasının oldukça üstündedir. Kişi başına düşen gayri safi yurtiçi hâsıla (GSYH), 2014 yılı itibarıyla Norveç'te 64.837 dolar, İsveç'te 45.113 dolar, Danimarka'da ise 44.835 dolardır (OECD, 2015c).

İskandinav ülkeleri güçlü ekonomik ve mali göstergelere sahip olması, siyasi istikrarları, refah politikalarında kat ettikleri yol, yaşam standardının yüksek olması yönünden dikkat çekmektedir. Bu yönleriyle İskandinav ülkeleri araştırılması gereken bir konu olarak göze çarpmakta ve merak uyandırmaktadır.

Çalışmada öncelikle İskandinav ülkelerinin kamu gelirleri, kamu giderleri, bütçe dengesi ve borçlanma durumları gibi temel mali göstergeleri irdelenecektir. Vergi sistemleri vergi teşkilat yapıları da ele alınarak değerlendirildikten sonra vergi türlerinin gayri safi yurtiçi hâsıla ve toplam vergi gelirleri içerisindeki payları analiz edilecektir.

### 1. İSKANDINAV ÜLKELERİNİN MALİ GÖRÜNÜMÜ

19. yüzyılda Danimarka, İsveç ve Norveç'te yavaş yavaş bir tarımsal dönüşüm yaşanmıştır. Tarımın ticarileşmesi, piyasa ekonomisinin yayılması ve çeşitli tarımsal yenilikler güney bölgelerden kuzeye doğru genişlemiştir. 1930'ların başlarına kadar İskandinav ülkeleri birer tarım ülkesi olarak varlıklarını

sürdürmüşlerdir (KUHNLE & HORT, 2004: 4). 1916'da Danimarka'da, 1930'larda İsveç ve Norveç'te sosyal demokrat partilerin iktidara gelmesi, ülkeleri sosyal refah devletlerine dönüştürmüş ve istikrarlı bir dönem başlamıştır (SEJERSTED, 2011: 1). İstikrarlı dönemin başlamasında İskandinav ekonomisinde yaşanan endüstriyel devrimin de büyük etkisi olmuş, demir ve çelik üretimi artarak mühendislik ve sanayi gelişmiştir.

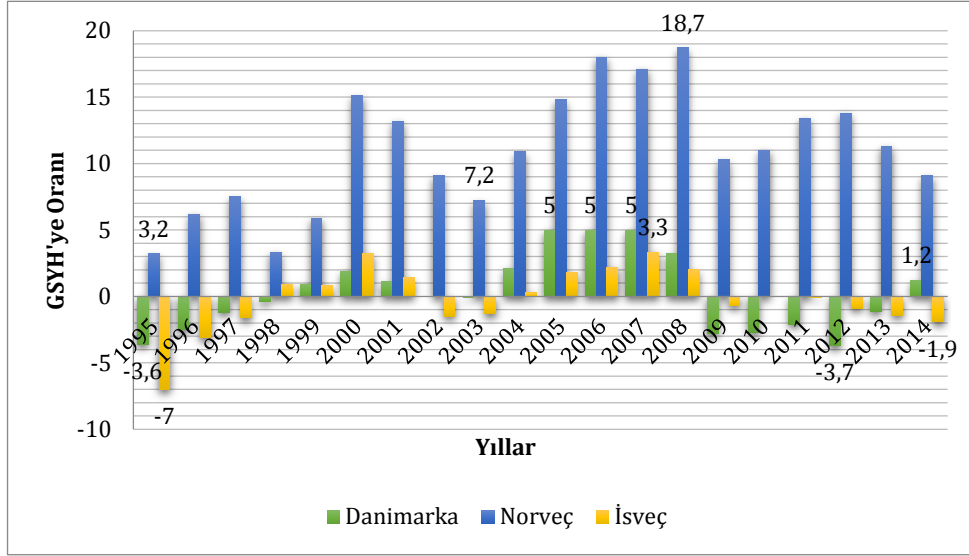
1930'lardan sonra İsveç, Norveç ve Danimarka, sınıflar arasındaki eşitsizliği azaltabilmek ve yoksulluğu giderebilmek amacıyla ekonomiye müdahalenin hacmini ve boyutlarını önemli ölçüde artırmışlardır. 1980'li yıllara kadar GSYH'nin yaklaşık % 50'sinden fazlası kamu sektörüne tahsis edilmiş ve GSYH'nin yarısından fazlasının paylaşımı piyasa ekonomisinin dışına çıkartılmıştır (AKALIN, 2002: 86).

20. yüzyılın sonunda ve 21. yüzyılın başında İsveç, Norveç ve Danimarka hizmet sektörünün önem kazanarak sanayi ve tarım sektörlerinin önemini azaldığı, dengeli ve istikrarlı bir ekonomik büyümenin yaşandığı, düşük enflasyon ve işsizlik oranlarına sahip modern ekonomiler haline almışlardır. İskandinav ülkelerinin 20. yüzyıl boyunca yaşamış oldukları siyasal, sosyal ve ekonomik dönüşüm kendisinin mali alanda da göstermiştir. Kamu harcamaları içerisinde sosyal harcamaları önemli bir paya sahip olmuş ve vergi yükü oldukça yükselmiştir (ANDERSEN, 2004: 744).

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin Ekonomik ve Parasal Birliğe katılabilmeleri için Maastricht Kriterleri olarak tanımlanan beş kriteri yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu kriterlerden ikisi mali kriterdir. Birincisi, üye ülke bütçe açığının GSYH'sine oranı %3'ü geçmemelidir. İkincisi ise üye ülke kamu borçlarının GSYH'sine oranı %60'ı geçmemelidir. Söz konusu iki kriter Avrupa Birliği üyesi olan İsveç ve Danimarka için zorunludur. İsveç ve Danimarka iki kriteri yerine getirmediği takdirde çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Şekil 1'de İsveç, Norveç ve Danimarka'da 1995-2014 yılları arasında bütçe dengesinin nasıl bir seyir izlediği görülmektedir. Norveç'te söz konusu dönemde istikrarlı olarak bütçe fazlası verilmekteyken; İsveç ve Danimarka'da bütçe dengesi dalgalı bir seyir izlemiştir. 2008 yılındaki küresel kriz sonrasında Danimarka ve İsveç, bütçe açıkları ile karşı karşıya kalmış ve bütçe dengesinde özellikle Danimarka ciddi iyileştirmeler gerçekleştirememiş ve %3'lük Maastricht Kriterinden uzaklaşmıştır. Norveç'in yüksek bütçe fazlası vermesinin en

önemli sebebi ise; petrol ve doğalgaz | satışlarından elde ettiği gelirlerdir.

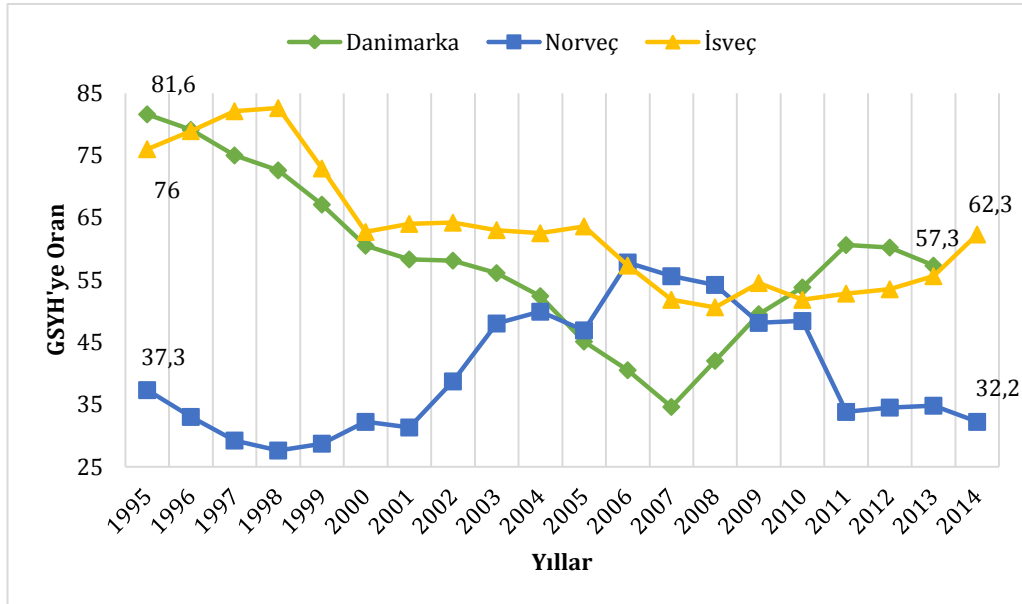


Şekil 1. Bütçe Açıklarının/Fazlalarının GSYH'ye Oranı, (% 1995-2014)

Kaynak: (OECD, 2015b).

Şekil 2'de İsveç, Norveç ve Danimarka'da kamu borçlarının GSYH'ye oranı 1995-2014 dönemi itibariyle gösterilmiştir. İsveç'te 1995 yılında kamu borçlarının GSYH'ye oranı %76 iken uygulanan etkin borç yönetimi sayesinde bu oran 2014 yılında %62,3'e gerilemiştir. Norveç'te de söz konusu dönemde kamu borçları dalgalı bir seyir izlemiştir. 1995 yılında %37,3 iken; 2014 yılında %32,2'ye düşmüştür. Danimarka'da ise 2007 yılında bir

düşüş meydana gelmekle birlikte borçlar 2008 yılında tekrar yükselmiş ve 2013 yılında GSYH'nin %57,3'üne ulaşmıştır. Avrupa Birliği üyesi olan Danimarka, Maastricht Kriterlerini 2001 yılında sağlarken; İsveç 2004 yılından itibaren sağlamaya başlamıştır. Hem bütçe açıklarının hem de kamu borçlarının GSYH'ye oranı açısından İsveç, Danimarka ile Avrupa Birliği üyesi olmayan Norveç, pek çok Avrupa Birliği ülkesine göre iyi durumdadır.



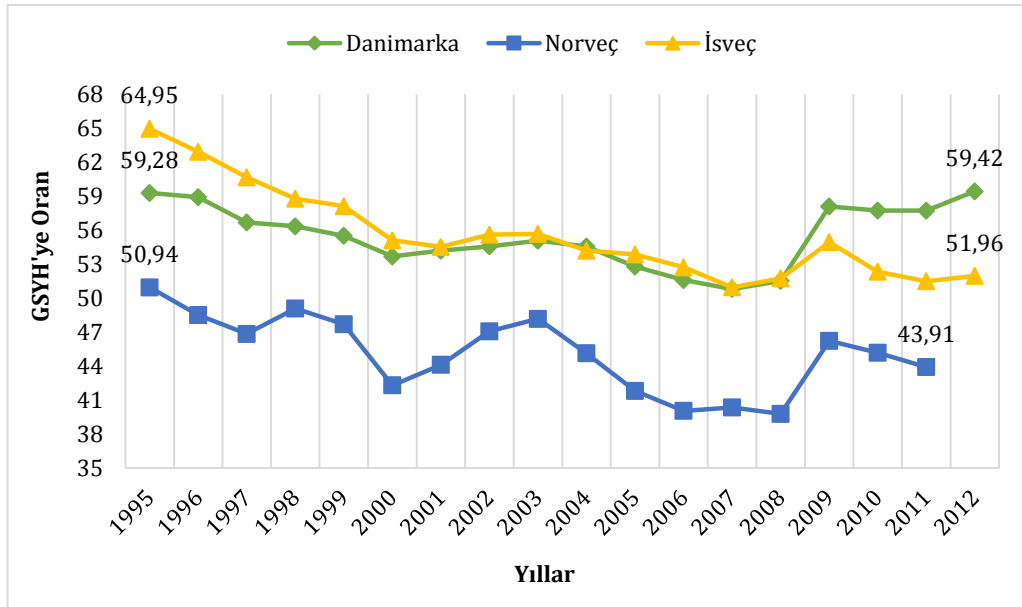
Şekil 2. Kamu Borçlarının GSYH'ye Oranı, (% 1995-2014)

Kaynak: (OECD, 2015b).

Şekil 3'te İsveç, Norveç ve Danimarka'da kamu harcamalarının GSYH'ye oranı 1995-2012 dönemi itibarıyla gösterilmiştir. Söz konusu dönemde Danimarka'da kamu harcamalarının GSYH'ye oranında küçük de olsa bir artış meydana gelmişken; İsveç ve Norveç'te bu oran düşmüştür. 1995 yılında kamu harcamalarının GSYH'ye oranı Norveç'te %50,9, İsveç'te %64,9, Danimarka'da ise %59,3 iken 2011 yılında Norveç'te %43,9'a, 2012 yılında İsveç'te %51,9'a düşmüştür; Danimarka'da ise %59,4'e yükselmiştir. Kamu harcamalarının GSYH'ye oranı özellikle 2008 yılında dip noktasını görmüş ve 2009 yılından sonra yükselmeye başlamıştır. Küresel kriz dönemi boyunca ülkeler kamu harcamalarını azaltarak krize karşı önlem almışlardır.

Norveç'te kamu harcamalarının GSYH'ye oranı 1995-2012 dönemi içerisinde 2002 ve 2003 yılları haricinde OECD ülkeleri ortalamasının altındayken; İsveç ve Danimarka'da ise oldukça yüksektir. Norveç'in çok fazla bütçe fazlası vermesinin arkasındaki sebeplerden birisi de bu durumdur.

İskandinav ülkelerinde sağlık ve sosyal bakım hizmetleri vergiler ile finanse edilmekte ve kamu harcamalarının önemli bir kısmını oluşturmaktadırlar. 1990 yılından günümüze sağlık harcamalarının GSYH'ye oranı İsveç, Norveç ve Danimarka'da sabit kalmakla birlikte sosyal harcamalarda ciddi artışlar meydana gelmiştir. Sağlık ve sosyal koruma hizmetleri sektörlerinin büyüklüğü ve etkinliği, İskandinav modelinin temel bir özelliğidir (ALESTALO VE DİĞ., 2009: 36).

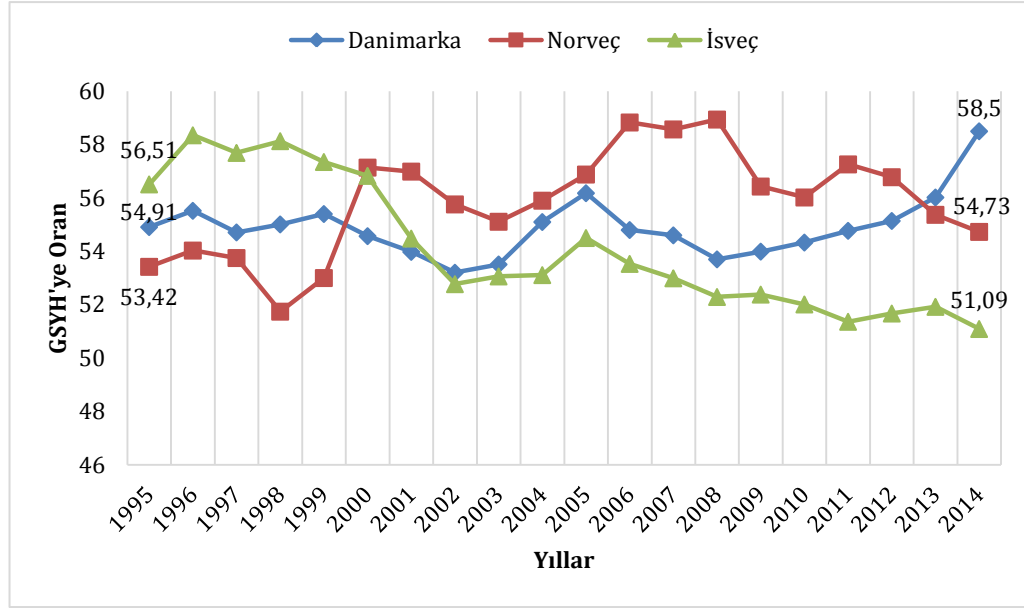


Şekil 3. Kamu Harcamalarının GSYH'ye Oranı, (% 1995-2012)

Kaynak: (OECD, 2015b).

Şekil 4'te İsveç, Norveç ve Danimarka'da kamu gelirlerinin GSYH'ye oranı 1995-2014 dönemi itibarıyla gösterilmiştir. Kamu gelirlerinin en önemli kısmını vergiler oluşturmaktadır. İsveç'te kamu gelirlerinin GSYH'ye oranında azalma meydana gelmiştir. 1995 yılında %56,5 olan kamu gelirlerinin GSYH'ye oranı,

2014'te %51'e düşmüştür. Norveç'te kamu gelirlerinin GSYH'ye oranında artış meydana gelmiş ve 1995 yılında %53,4 olan kamu gelirlerinin GSYH'ye oranı, 2014'te %54,7'ye yükselmiştir. Danimarka'da ise Norveç ve İsveç'e göre daha istikrarlı bir seyir söz konusudur.



Şekil 4. Kamu Gelirlerinin GSYH'ye Oranı, (% , 1995-2014)

Kaynak: (OECD, 2015b).

Kamu maliyesinin genel çerçevesi bir bütün olarak değerlendirildiğinde hem Avrupa Birliği hem de OECD ülkelerine göre İskandinav ülkelerinin oldukça iyi konumda olduğu görülmektedir.

## 2. İSKANDİNAV ÜLKELERİ VERGİ SİSTEMİ

### 2.1. Vergi Kurumlarının Teşkilat Yapısı

İskandinav ülkelerinin vergi kurumlarının teşkilat yapısı İsveç ve Norveç'te büyük ölçüde benzerlik gösterirken Danimarka'da daha farklıdır. İsveç ve Norveç'te vergi başkanlığı Maliye Bakanlığının bünyesinde iken Danimarka'da doğrudan bir Vergileme Bakanlığı oluşturulmuştur.

Danimarka'da 1975 yılında bağımsız bir Vergileme Bakanlığı kurulmuştur. 1990 yılında ise gümrük vergisi, dolaysız vergiler, katma değer vergisi ve diğer dolaylı vergilerin yönetimini sağlamak için Merkez Gümrük ve Vergi İdaresi kurulmuştur (DANISH MINISTRY OF TAXATION, 2015). Vergileme Bakanlığı, vergi yasaları ile politikalarından sorumlu olan Başkanlık'tan temyizden sorumlu olan Vergi Temyiz Ajansı'ndan, şans oyunları piyasasının düzenlenmesinden sorumlu olan Danimarka Şans Oyunları Kurumu'ndan ve vergilerin toplanmasından ve idaresinden sorumlu olan Merkez Gümrük ve Vergi İdaresi'nden oluşmaktadır (DANISH MINISTRY OF TAXATION, 2015).

Norveç'te bütçe politikalarından ve vergileme işlemlerinden sorumlu olan kurum Maliye Bakanlığı'dır ve ülkenin bağımsızlığını kazandığı yıl olan 1814 yılında kurulmuştur. Vergilerin toplanmasından ve ikametgâh

kaydından sorumlu olan kurum Maliye Bakanlığının bünyesindeki Vergi İdaresi Başkanlığı'dır. Vergi İdaresi Başkanlığı, başkent Oslo'daki Vergi Başkanlığı ve beş yerel vergi ofisinden oluşmaktadır (NORWEGIAN TAX ADMINISTRATION, 2015). Yerel vergi ofisleri belediyelerdir, gelir ve servet vergileri ile işveren katkı paylarını toplamakla sorumludurlar (THE DIRECTORATE OF TAXES, 2004: 9). Norveç vergi teşkilatının yapılanmasında ülkenin coğrafi yapısının büyük etkisi olmuştur. İllerin ve belediyelerin birbirlerine olan yakınlığı dikkate alınarak yerel vergi ofisleri ülkenin beş farklı ilinde yayılandırılmıştır.

Ayrıca, büyük ölçekli işletmeler için Merkezi Vergi Ofisi, Dışişleri Merkez Vergi Ofisi ve Petrol Vergi Ofisi olmak üzere üç ulusal vergi dairesi bulunmaktadır. Her bölgesel ve ulusal vergi ofisi için bir vergi temyiz kurulu vardır (NORWEGIAN TAX ADMINISTRATION, 2015).

İsveç'te vergiye ilişkin kurumların teşkilat yapısı Norveç ile benzerlik göstermektedir. Vergilemeye ilişkin işlemlerden Maliye Bakanlığı sorumludur ve bakanlığa bağlı olan İsveç Vergi Ajansı da vergileme işlemlerinin yürütülmesinden sorumludur. Ajans hükümetten bağımsız olarak çalışmaktadır ve vergiye ilişkin yasal altyapıyı oluşturmaktadır. Ajans'ın temel görevleri; her yıl gelir ve gelir vergisi beyanlarını ve her ay kurumlar vergisi beyanlarını işlemden geçirmek ve ikametgâh kayıtlarını tutmaktır (GOVERNMENT OFFICES OF SWEDEN, 2015). İsveç Vergi Ajansı bir başkanlık birimi, yedi bölgesel birim, bir özel tüketim birimi ve bir büyük ölçekli vergi mükellefi biriminden oluşmaktadır. Vergi

bölgelerinin her birinde bir veya daha fazla vergi ofisi bulunmaktadır. Bu ofisler vergi ve kamu tesciline ilişkin işlemleri yapan küçük ve orta ölçekli işletmeler ile kamu kurumları niteliğindedirler. Büyük ölçekli vergi mükellefiyeti birimi ise kurumsal firmalara hizmet vermektedirler (LARSSON & STRANNE, 2006: 2). Norveç ile benzer coğrafi koşulları bulunan İsveç'te de vergi ofislerinin dağılımında coğrafi unsurlar göz önünde bulundurulmaktadır.

## 2.2. İskandinav Ülkelerinin Vergi Sistemlerinin Özellikleri

İskandinav ülkelerinde 20. yüzyılda yaşanan sosyal ve ekonomik dönüşüm vergi sistemlerini de doğrudan etkilemiş ve vergi sistemlerinde değişik yıllarda reformlar gerçekleştirilmiştir. Danimarka vergi sistemindeki reform çalışmaları 1987 yılında başlamıştır. Bu reform öncesinde vergi sistemi, çok yüksek marjinal vergi oranlarına ve dar bir vergi tabanına sahip iken; 1987, 1994, 1999 ve 2004 yıllarında gerçekleştirilen reformlarla birlikte daha adil bir vergi sistemi oluşturulmuştur (OECD, 2006: 5). Danimarka'da son olarak 2010 yılında bir vergi reformu daha gerçekleştirilmiş ve bu reform ile orta ve uzun vadede emek arzını artırmak; kısa vadede ise küresel ekonomik krizlerin etkilerini yumuşatılmasının sağlanması amaçlanmıştır (THE DANISH MINISTRY OF TAXATION, 2009: 2). Norveç vergi sistemindeki reform çalışmaları 1992 yılında başlamış ve ikili vergi modeli uygulamaya konulmuştur. Ancak vergi oranlarındaki farklılık sebebiyle 2006 yılında bir reform daha gerçekleştirilerek emek gelirlerine ilişkin vergi oranları düşürülmüştür. Son olarak 2014 yılı itibarıyla yapılan düzenlemelerle gelir vergisi ve servet vergisi oranları düşürülmüş, veraset ve intikal vergisi yürürlükten kaldırılmıştır (ARMAĞAN VE DİĞ. 2015: 149). İsveç'teki ilk vergi reformu da Danimarka ve Norveç ile aynı dönemde yaşanmıştır. Yüzyılın vergi reformu olarak adlandırılan 1991 reformu günümüz vergi sisteminin temelini oluşturmuş ve pek çok ülkeye ilham vermiştir (SØRENSEN, 2010: 5). Bu reformu 2000 yılındaki vergi indirimi, 2004 yılında miras vergisinin kaldırılması ve 2008 yılı emlak vergisi reformu izlemiştir.

Tablo 1'de İskandinav ülkelerindeki dolaylı ve dolaysız vergiler yer almaktadır. İskandinav ülkelerinde dolaysız vergilerin en önemlileri kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisidir.

İskandinav ülkeleri vergi reformları ile vergilerin vatandaşlar arasında daha adil dağıtılması, istikrarın sağlanması, vergi tabanının geliştirilmesi ve uluslararası yatırımcıların ülkeye çekilmesini hedeflemektedirler. Bu amaç doğrultusunda yapılan en önemli reform ikili gelir vergisi modelinin uygulanmasıdır. İkili gelir vergisi modeli ilk olarak 1987 yılında Danimarka'da uygulanmış ve sonrasında diğer İskandinav ülkeleri tarafından da benimsenmiştir. Model, İskandinav ülkelerindeki vergi reformları ile ortaya çıkmasından dolayı İskandinav ülkeleri ile özdeşleşmiştir.

İkili gelir vergisi modeli genellikle gelişmiş ülkeler tarafından refah devleti uygulamaları sonucu oluşan finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla gelir vergilerini indirememeleri sonucunda rekabet avantajı elde etmek amacıyla başvurulan bir yöntemdir (SARAÇ, 2006: 129) ve modelin temelinde yatan en önemli sebep vergi tabanını geniş tutarak vergi tarafsızlığını sağlamaktır (SØRENSEN, 2009: 2). Model, vergi tabanının genişletilmesi, emek gelirlerinde artan oranlılığın benimsenmesi, sermaye gelirlerinin düşük oranlı vergilendirilmesi gibi ilkeler üzerine kurulmuştur (DENK, 2012: 7). Söz konusu ilkeler ışığında ikili gelir vergisinin tanımı şu şekilde yapılabilir: Sermaye gelirlerinin düşük ve sabit oranlı vergiye; emek ve transfer gelirlerinin yüksek ve artan oranlı vergiye tabi tutulduğu vergi sistemidir.

İkili gelir vergisi modeli, ülkeden ülkeye farklılaşmakla birlikte genel özelliklerini şu şekilde sıralanmaktadır (MORINOBU, 2004: 3):

- Faiz, temettü, kar payı, kira gelirleri gibi sermaye gelirleri ile ücret, maaş, ek ödemeler, sosyal güvenlik katkı payları gibi emek gelirleri birbirinden ayrılmakta ve farklı vergi oranlarına tabi tutulmaktadır.
- Sermaye gelirleri düşük oranda ve arbitrajı önlemek için artan oranlı tarifenin en düşük oranında vergilendirilirken; emek gelirleri artan oranlı tarife ile vergilendirilmektedir.
- Sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde zararlar mahsup edilmektedir. Net kayıplar (mahsup edilemeyen zararlar) bir sonraki yıla aktarılmaktadır.
- Faiz ve temettüler, stopaja tabidir.
- Sermaye gelirlerine yönelik vergisel teşvikler yürürlükten kaldırılarak vergi tabanı genişletilmektedir.

**Tablo 1.** İskandinav Ülkelerinde Vergilerin Sınıflandırılması

|                  | Dolaysız Vergiler   | Dolaylı Vergiler   |
|------------------|---|--|
| <b>Danimarka</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gelir Vergisi</li> <li>• Kurumlar Vergisi</li> <li>• Devlet Vergisi</li> <li>• Belediye Vergisi</li> <li>• Sağlık Piyasası Katkı Payları</li> <li>• Kilise Vergisi</li> <li>• İşgücü Piyasası Katkı Payları</li> <li>• Emlak Vergisi</li> <li>• İşgücü Piyasası Ek Emeklilik Programı Katkı Payları</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Katma Değer Vergisi</li> <li>• Özel Tüketim Vergisi</li> <li>• Çevre Vergisi</li> <li>• Gümrük Vergisi</li> </ul> |
| <b>Norveç</b>    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kişisel Gelir Vergisi</li> <li>• Kurumlar Vergisi</li> <li>• Servet Vergisi</li> <li>• Emlak Vergisi</li> <li>• Sosyal Güvenlik Katkı Payları</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Katma Değer Vergisi</li> <li>• Özel Tüketim Vergisi</li> <li>• Çevre Vergisi</li> <li>• Gümrük Vergisi</li> </ul> |
| <b>İsveç</b>     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gelir Vergisi</li> <li>• Kurumlar Vergisi</li> <li>• Emlak Vergisi</li> <li>• Sosyal Güvenlik Katkı Payları</li> <li>• Sermaye Kazançları Vergisi</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Katma Değer Vergisi</li> <li>• Varlık Vergisi</li> <li>• Gümrük Vergisi</li> <li>• Çevre Vergisi</li> </ul>       |

**Kaynak:** (MINISTRY OF FINANCE, 2014; SKAT, 2015; SWEDISH TAX AGENCY, 2014).

Kişisel gelir vergisinin oranları Tablo 2’de gösterilmiştir. Kişisel gelir vergisinin oranının en yüksek olduğu İskandinav ülkesi İsveç’tir. İsveç’te vergi oranı %56.9 iken; Danimarka’da %55.6, Norveç’te ise %39’dur. Fakat bu oranlar ülkede uygulanan en yüksek oranları temsil etmekte ve artan oranlı vergi tarifesi uygulandığı için vergi oranları da değişmektedir. Kurumlar vergisi oranları ise Danimarka’da %23.5, Norveç’te %27 ve İsveç’te %22’dir.

**Tablo 2.** İskandinav Ülkelerinde Çeşitli Vergi Oranları

|  | Danimarka | Norveç | İsveç |
|--|-----------|--------|-------|
| <b>Kurumlar Vergisi</b>                      | 23.5      | 27     | 22    |
| <b>Kişisel Gelir Vergisi</b>                 | 55.6      | 39     | 56.9  |
| <b>Satış Vergisi Oranı</b>                   | 25        | 25     | 25    |
| <b>Sosyal Güvenlik Oranı</b>                 | 8         | 22.3   | 38.42 |
| <b>Şirketler İçin Sosyal Güvenlik Oranı</b>  | 8         | 14.1   | 31.42 |
| <b>Çalışanlar İçin Sosyal Güvenlik Oranı</b> | 8         | 8.2    | 7     |

**Kaynak:** (KPMG, 2015; TRADING ECONOMICS, 2015)

İskandinav ülkelerinde kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisinin yanında pek çok dolaysız vergi bulunmaktadır. Tablo 1’de görüldüğü üzere emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisi gibi geleneksel vergilerin yanında sosyal güvenlik kurumlarına ödenen işçi ve işveren katkı payları, kilise vergisi, belediye vergisi gibi vergiler de bulunmaktadır. Norveç’te servet vergisi net servet üzerinden tahsil edilmektedir. Vergi; nakit para, banka

mevduatları, hisse senetleri, duran varlıklar, özel araçlar ve gayrimenkullerin takdir edilmiş değerleri üzerinden alınmaktadır (THE DIRECTORATE OF TAXES, 2004: 12). Servet vergisi hem yerel hem de ulusal bir vergidir. Vergi belediyeler ve merkezi hükümet tarafından tahsil edilmektedir (BORGE, 2004: 2). Norveç’te emlak vergisi yerel yönetimler tarafından tahsil edilmekte ve konusunu; konutlar, yazlıklar ve diğer gayrimenkuller oluşturmaktadır. Verginin oranı %0,2 ile %0,7 arasında değişmektedir. Fakat belediyeler verginin oranını alt ve üst limitler arasında serbestçe değiştirme yetkisine sahiptirler (KPMG, 2014: 55). İsveç’te de emlak vergisi uygulanmakta olup ulusal bir vergidir ve verginin oranı %0,2 ile %2,8 arasında değişmektedir (DELOITTE, 2014: 15). Danimarka’da bölgesel ve yerel vergi harcamalarının finansmanını sağlamak için vatandaşlardan sağlık piyasası katkı payları alınmaktadır (MINISTRY OF HEALTH AND PREVENTION, 2008: 11). 2014 yılı için oran, vergilendirilebilir gelirin %5’idir. Danimarka vatandaşları kişisel gelirlerinin yüzdesi olarak hesaplanan belediye vergisini ödemektedirler. Her belediye ödenecek oranı kendisi belirlemektedir. Danimarka’da kiliseleri korumak ve kilise çalışanlarına ödeme yapmak amacıyla kilise vergisi adı altında vergi alınmaktadır. Danimarka’da, nüfusun yaklaşık %79, Evangelist Luteryen Kilisesi üyesidir ve hepsi kilise vergisi vermekle yükümlüdür. Kilise vergisi yerel bir vergidir ve oranı belediyeler tarafından belirlenmektedir (SKAT, 2014: 9).

Tablo 1’e göre İskandinav ülkelerinde dolaylı vergilerin temelini satış vergileri

oluşturmaktadır. Satış vergilerinin oranı Tablo 2'de görüldüğü üzere üç İskandinav ülkesinde de %25'tir. Üç İskandinav ülkesinde de katma değer vergisi bulunurken; Danimarka ve Norveç'te özel tüketim vergisi de bulunmaktadır. Ayrıca söz konusu ülkelerde dolaylı vergiler kapsamında gümrük ve çevre vergileri de alınmaktadır.

Sosyal güvenlik katkı payları gelecekte toplumsal bir fayda elde edebilmek için devlete yapılan zorunlu ödemelerdir. Katkı payları; işsizlik sigortası ödemeleri, kaza, yaralanma ve hastalık ödemeleri, yaşlılık, maluliyet ve emeklilik aylıkları, aile ödenekleri, sağlık ve sağlık kurumları ödemeleridir. Katkı payları hem çalışanlardan hem de işverenlerden alınmaktadır. Bu tür ödemeler genellikle sosyal faydaları finanse etmek amacıyla tahsis edilirler (OECD, 2015a).

İsveç, Norveç ve Danimarka sosyal demokrat (Kuzey Avrupa) tipi refah devleti ülkeleridir. Sosyal demokrat refah devletleri, devletin yoğun sosyal haklar sağladığı, özel refah düzenlemelerinin ise marjinal bir düzeyde kaldığı toplum modelini temsil etmektedir. Fakat haklar evrenseldir ve statü farklılıklarını korumaktan ziyade, vatandaşların eşitliğini vurgulamaktadır (ÖZDEMİR, 2007: 140). Sınıf veya statüye bakılmaksızın bütün vatandaşların aynı haklar ve faydalardan yararlanması esastır. Refah sistemiyle sağlanan sosyal yardımlar bütün bireylerin vatandaşlık hakkıdır. Devlet sosyal refahı sağlamaktan tamamen sorumludur ve minimum bir yaşam standardını garanti etmektedir (KAĞNICIOĞLU, 2013: 28). İskandinav refah modeli, devlete verdiği önem ile uluslararası alanda eşsizdir. Ailelerin güçlendirilmesini ve bireylerin daha fazla bağımsız olmalarını amaçlamaktadır. Aynı zamanda, vatandaşların refah gereksinimlerini, mümkün olduğunca piyasadan bağımsız kılmaya çalışmaktadır (ÖZDEMİR, 2007: 140). Tablo 2'de Danimarka, İsveç ve Norveç'te sosyal güvenlik katkı paylarının oranları yer almaktadır. Danimarka'da bu oran hem şirketler hem de çalışanlar için %8 iken; Norveç ve İsveç'te şirketler ve çalışanlar için farklı oranlar uygulanmaktadır. Norveç'te şirketler için %14.1, İsveç'te %31.42; çalışanlar için ise Norveç'te %8.2, İsveç'te ise %7'dir.

### 2.3. Yerel Yönetimler Açısından Vergi Sistemi

Danimarka, İsveç ve Norveç üniter devletlerdir ve genel hükümete bağlı merkezi hükümet ile yerel yönetimlerden oluşan ikili bir yönetim

sistemine sahiptirler. İskandinav ülkelerinde 1980'lerden sonra yaşanan sosyal ve ekonomik dönüşüm yerel yönetimleri de etkilemiştir. Dönüşüm ile birlikte yerel yönetimlerin yetki ve sorumluluk alanlarında değişiklikler yaşanmıştır.

Yerel yönetimlerin sayısında her geçen gün azalma yaşanmaktadır. Yerel yönetimlerin verimliliğini, etkinliğini artırmak ve maliyetleri azaltmak amacıyla değişik yıllardaki reformlar ile belediyelerin ve eyaletlerin sayısı azaltılmıştır. Danimarka'da 2007 yılındaki reform ile birlikte belediye sayısı 271'den 98'e; eyalet sayısı 13'den 5'e düşürülmüştür (BLOCHLIGER & VAMMALLE, 2012: 75). İsveç'te 2005 yılında yapılan reform ile 1862 yılında 2498 olan belediye sayısı 290'a, 25 olan eyalet sayısı da 20'ye indirilmiştir (SWEDEN MINISTRY OF FINANCE, 2005: 5). Norveç'te ise 1950 yılında 744 olan belediye sayısı çeşitli yıllardaki reformlarla 428'e; 20 olan eyalet sayısı da 19'a düşürülmüştür (OECD, 2014: 55; TORTOP, 1995: 73).

İskandinav ülkelerinde yerel kamu sektörü GSYH'nin %15-20'sini oluşturmaktadır ve dünyanın en büyük ve adem-i merkezietçi kamu sektörü İskandinav ülkelerindedir (RATTSØ, 2005: 2). Yerel yönetimler yapısal açıdan birbirlerine benzemektedirler ve belediyeler ile eyaletlerden oluşmaktadır.

**Tablo 3. Yerel Vergi Türleri**

| Danimarka  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>•Kişisel Gelir Vergisi</li> <li>•Emlak Vergisi</li> <li>•Kurumlar Vergisi</li> <li>•Emeklilik Fonu</li> </ul>     |
| Norveç   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>•Kişisel Gelir Vergisi</li> <li>•Emlak Vergisi</li> <li>•Servet Vergisi</li> <li>•Doğal Kaynak Vergisi</li> </ul> |
| İsveç  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>•Kişisel Gelir Vergisi</li> </ul>   |

**Kaynak:** (RATTSØ, 2005: 6)'den faydalanılarak hazırlanmıştır.

İskandinav ülkelerinde yerel yönetimlerin temel gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Tablo 3'te Danimarka, Norveç ve İsveç'te yerel yönetimlere ait vergiler yer almaktadır. Kişisel gelir vergisi üç ülkede de yerel bir vergidir ve İsveç'in tek yerel vergisi konumundadır. Danimarka'da kişisel gelir vergisinin



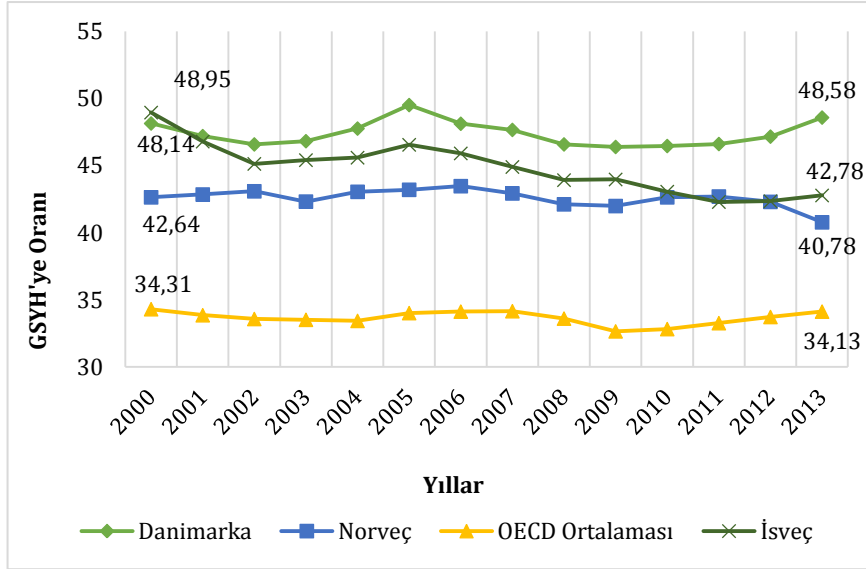
yanında emlak vergisi, kurumlar vergisi ve emeklilik fonu da yerel yönetimlerin vergi kaynakları iken; Norveç'te emlak vergisi, servet vergisi ve doğal kaynak vergisi yerel vergilerdir.

### 3. İSKANDİNAV ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ

#### 3.1. GSYH ve Vergi Yükü

Toplam vergi gelirlerinin gayri safi yurtiçi hasılaya oranını ifade eden vergi yükü, iktisadi

kaynakların ne kadarının devletin eline geçtiğini göstermektedir. Şekil 5'te İskandinav ülkelerinin vergi yükleri 2000-2013 dönemi itibarıyla gösterilmiştir. 2013 yılı itibarıyla vergi yükü Danimarka %48,58, İsveç'te %42,78, Norveç'te ise %40,78'dir. 2013 yılında OECD üyesi ülkelerin ortalaması ise %34,13'tür. OECD üyesi ülkeler içerisinde Lüksemburg'dan sonra vergi yükünün en fazla olduğu üç ülke Norveç, Danimarka ve İsveç'tir.



Şekil 5. Vergi Gelirlerinin GSYH'ye Oranı, (% , 2000-2013)

Kaynak: (OECD, 2015d).

İskandinav ülkelerinde vergi yükü oranlarının yüksek olmasının temel sebepleri; kişi başına düşen milli gelir seviyelerinin yüksek olması, sosyal refah devleti uygulamaları ve devletin ekonomideki payının yüksekliğidir. Zira bir ülkenin sosyal ve ekonomik gelişmişlik düzeyi ile toplam vergi yükü arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Vergi yükünün yüksek olması

nedeniyle İskandinav ülkeleri sosyal ve ekonomik alt yapılarını kolaylıkla tamamlayabilmişlerdir (IŞIK & KILINÇ, 2009: 153). İskandinav ülkelerinde vergi yükünün yüksek olması vergi politikalarının daha adil olduğunu ve vergi tabanının geniş olduğunu göstermektedir.

Tablo 4. Kişisel Gelir Vergisi Gelirlerinin GSYH İçerisindeki Payları, (% , 2000-2013)

|                 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Danimarka       | 2491 | 2523 | 2493 | 2486 | 2425 | 242  | 2404 | 2466 | 2445 | 2555 | 2369 | 2364 | 239  | 2637 |
| Norveç          | 1026 | 1043 | 107  | 1055 | 1019 | 96   | 9    | 953  | 91   | 1022 | 1008 | 986  | 99   | 1003 |
| İsveç           | 1628 | 1504 | 1395 | 1441 | 1451 | 1471 | 1465 | 1388 | 131  | 1269 | 1204 | 117  | 1193 | 1226 |
| OECD Ortalaması | 9,11 | 9,13 | 8,79 | 8,64 | 8,48 | 8,56 | 8,62 | 8,76 | 8,67 | 8,46 | 8,19 | 8,29 | 8,55 | -    |

Kaynak: (OECD, 2015d).

Yerel bir vergi olan kişisel gelir vergisi GSYH'nin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Tablo 4'te görüldüğü üzere 2000 yılında OECD üyesi ülkelerde GSYH'nin %9,11'ini oluşturan kişisel gelir vergisi, 2012 yılında ortalama %8,55'ini oluşturmuştur. İskandinav ülkelerinde kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payı OECD ortalamasına göre daha

yüksektir. Danimarka İskandinav ülkeleri içerisinde kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payı en yüksek olan ülkedir. 2013 yılı itibarıyla Danimarka'da %26,37 olan kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payı, İsveç'te %12,26; Norveç'te ise %10,03'dür. Danimarka'da kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payının yüksek olmasının temel

sebebi sosyal güvenlik katkı paylarının çok yaygın olmamasıdır.

**Tablo 5.** Kurumlar Vergisi Gelirlerinin GSYH İçerisindeki Payları, (% , 2000-2013)

|                        | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Danimarka</b>       | 318  | 271  | 28   | 283  | 308  | 382  | 421  | 369  | 321  | 226  | 272  | 271  | 297  | 328  |
| <b>Norveç</b>          | 892  | 887  | 813  | 799  | 98   | 1166 | 1276 | 1102 | 1214 | 902  | 1001 | 1089 | 1049 | 854  |
| <b>İsveç</b>           | 373  | 27   | 217  | 231  | 286  | 351  | 346  | 352  | 282  | 283  | 329  | 309  | 257  | 258  |
| <b>OECD Ortalaması</b> | 336  | 308  | 302  | 301  | 317  | 347  | 365  | 366  | 337  | 274  | 281  | 291  | 288  | -    |

**Kaynak:** (OECD, 2015d).

Tablo 5'te İsveç, Norveç ve Danimarka'da kurumlar vergisi gelirlerinin GSYH içerisindeki payları 2000-2013 dönemi itibariyle yer almaktadır. GSYH içerisinde kurumlar vergisi gelirlerinin payının en yüksek olduğu ülke Norveç'tir. 2000 yılında %8,92 olan oran 2013 yılında %8,54'tür. Danimarka ve İsveç'te ise bu

oran OECD ortalamasına daha yakındır. Norveç'te kurumlar vergisi gelirlerinin GSYH içerisindeki payının yüksek olmasının temel sebepleri; doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının fazlalığı ve petrol-doğal gaz şirketlerinin varlığıdır.

**Tablo 6.** Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYH İçerisindeki Payları, (% , 2000-2013)

|                        | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Danimarka</b>       | 156  | 163  | 167  | 177  | 179  | 184  | 181  | 181  | 199  | 183  | 186  | 189  | 179  | 184  |
| <b>Norveç</b>          | 098  | 104  | 105  | 108  | 117  | 118  | 118  | 120  | 117  | 121  | 121  | 119  | 121  | 123  |
| <b>İsveç</b>           | 168  | 148  | 145  | 144  | 145  | 138  | 135  | 110  | 102  | 104  | 104  | 100  | 102  | 107  |
| <b>OECD Ortalaması</b> | 180  | 175  | 175  | 177  | 178  | 183  | 186  | 185  | 174  | 173  | 177  | 175  | 179  | -    |

**Kaynak:** (OECD, 2015d).

Tablo 6'da İskandinav ülkelerinin emlak vergisi gelirlerinin GSYH içerisindeki payları 2000-2013 dönemi itibariyle gösterilmiştir. Tarihteki en eski vergilerinden birisi olan emlak vergisi Norveç ve Danimarka'da yerel yönetimler tarafından tahsil edilen bir vergidir.

Emlak vergisi gelirleri GSYH'nin OECD ülkelerinde 2000-2013 döneminde ortalama %1,8'ini oluşturmaktadır. İsveç ve Norveç'te emlak vergisi gelirleri OECD ortalamasının altında iken; Danimarka'da ise hemen hemen eşittir.

**Tablo 7.** Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergi Gelirlerinin GSYH İçerisindeki Payları, (% , 2000-2013)

|                        | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Danimarka</b>       | 1546 | 1546 | 1557 | 1541 | 1557 | 1585 | 1591 | 1587 | 1516 | 1488 | 1477 | 1488 | 1483 | 1478 |
| <b>Norveç</b>          | 1355 | 1329 | 1335 | 1293 | 126  | 12   | 1189 | 1224 | 1087 | 117  | 1175 | 1126 | 1111 | 1126 |
| <b>İsveç</b>           | 1205 | 1195 | 1211 | 121  | 1193 | 1215 | 1198 | 1195 | 1218 | 1272 | 1268 | 1237 | 1231 | 123  |
| <b>OECD Ortalaması</b> | 1102 | 1078 | 1087 | 1094 | 1092 | 1102 | 1088 | 1073 | 1055 | 1037 | 1066 | 1077 | 1085 | -    |

**Kaynak:** (OECD, 2015d).

Mal ve hizmetler üzerindeki vergiler, malların kullanılmasına ve hizmetlerin gerçekleştirilmesine izin vermek için malların kullanımı, hizmetlerin sunumu, malların üretimi, satışı, devri, kiralanması veya teslimi üzerinden alınan vergilerdir. Genellikle katma değer vergisi ve satış vergilerinden oluşmaktadır. Tablo 7'de mal ve hizmetler

üzerindeki vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payları 2000-2013 dönemi itibariyle gösterilmiştir. Her üç ülkede de söz konusu vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı tüm yıllarda OECD ortalamasının üzerinde yer almıştır. Danimarka; İsveç ve Norveç'e göre mal ve hizmetlerden daha fazla vergi almaktadır.

**Tablo 8.** Katma Değer Vergisi Gelirlerinin GSYH İçerisindeki Payları, (2005-2014)

|                  | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Danimarka</b> | 9.7  | 9.9  | 10   | 9.7  | 9.8  | 9.5  | 9.6  | 9.7  | 9.6  | 9.7  |
| <b>Norveç</b>    | 7.7  | 7.8  | 8    | 7.1  | 7.7  | 7.8  | 7.6  | 7.5  | 7.7  | -    |
| <b>İsveç</b>     | 8.5  | 8.5  | 8.6  | 8.8  | 9.1  | 9.2  | 9    | 8.9  | 8.9  | 9    |

**Kaynak:** (EUROSTAT, 2015).

Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin en önemlisini katma değer vergisi oluşturmaktadır. Tablo 8’de katma değer vergisi gelirlerinin GSYH içerisindeki payları 2005-2014 dönemi itibariyle verilmiştir. Tablo 7 ve Tablo 8 bir arada değerlendirildiğinde katma değer vergisi gelirlerinin mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin

yarıdan fazlasını oluşturduğu görülmektedir. GSYH içerisinde en fazla katma değer vergisi gelirlerine sahip olan ülke Danimarka’dır. 2014 yılında GSYH’nin %9,7’sini katma değer vergisi oluşturmuştur. Bu oran 2014 yılında İsveç’te %9 iken; Norveç’te 2013 yılında %7,7’dir.

**Tablo 9.** Vergi Takozu, (% ,2000-2013)

|                        | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  | 2008  | 2009  | 2010  | 2011  | 2012  | 2013  |
|------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| <b>Danimarka</b>       | 44.09 | 43.35 | 42.41 | 42.36 | 41.03 | 40.92 | 40.99 | 41.12 | 40.9  | 39.52 | 38.3  | 38.43 | 38.55 | 38.24 |
| <b>Norveç</b>          | 38.56 | 39.22 | 38.65 | 38.09 | 38.15 | 37.24 | 37.42 | 37.54 | 37.59 | 37.3  | 37.29 | 37.59 | 37.42 | 37.34 |
| <b>İsveç</b>           | 50.14 | 49.1  | 47.77 | 48.23 | 48.4  | 48.05 | 47.75 | 45.32 | 44.81 | 43.23 | 42.76 | 42.81 | 42.85 | 42.93 |
| <b>OECD Ortalaması</b> | 36.75 | 36.4  | 36.48 | 36.3  | 36.35 | 36.1  | 36.12 | 36.15 | 35.68 | 35.14 | 35.11 | 35.59 | 35.71 | 35.85 |

**Kaynak:** (OECD, 2015d).

Tablo 9’da toplam işgücü maliyetinin yüzdesi olarak hesaplanan ve ücretlerden kesilen vergi ve prim yüklerini ifade eden vergi takozuna ilişkin veriler yer almaktadır. Vergi ve benzeri yükümlülüklerin işverene getirdiği mali yükler olan vergi takozunun yüksek olması durumunda, kayıt dışı istihdamın artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla kanuni yollardan işçi çalıştırmak maliyetli olunca, işverenler kayıt dışı istihdama yönelmektedirler (KILIÇ, 2014). İskandinav

ülkelerinde yapılan reformlar sonucunda vergi takozu oranlarında 2000-2013 döneminde düşüş meydana gelmiştir. 2000 yılında Danimarka’da %44,09, Norveç’te %38,75, İsveç’te ise %50,14 olan vergi takozu oranları 2013 yılında sırasıyla Danimarka’da %38,24’e, Norveç’te %37,34’e, İsveç’te ise %42,93’e düşmüştür. Vergi takozunda yaşanan bu düşüş İskandinav ülkelerinde kayıt dışı istihdamın azaldığının bir göstergesidir.

**Tablo 10.** Sosyal Güvenlik Katkı Paylarının GSYH’ye Oranı, (% ,2000-2013)

|                        | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Danimarka</b>       | 17   | 17   | 11   | 12   | 11   | 11   | 10   | 10   | 09   | 09   | 10   | 10   | 09   | 08   |
| <b>Norveç</b>          | 89   | 92   | 99   | 98   | 93   | 88   | 86   | 89   | 88   | 98   | 96   | 95   | 96   | 97   |
| <b>İsveç</b>           | 129  | 133  | 131  | 127  | 125  | 124  | 117  | 117  | 109  | 107  | 108  | 97   | 100  | 98   |
| <b>OECD Ortalaması</b> | 86   | 87   | 87   | 87   | 86   | 86   | 85   | 85   | 87   | 88   | 88   | 89   | 90   | -    |

**Kaynak:** (OECD, 2015d).

Tablo 10’da sosyal güvenlik katkı paylarının GSYH’ye oranı 2000-2013 döneminde üç İskandinav ülkesi ve OECD ortalaması itibariyle gösterilmiştir. İsveç ve Norveç’te sosyal güvenlik katkı paylarının GSYH’ye oranı tüm yıllarda OECD ortalamasına yakın iken Danimarka’da OECD ortalamasından oldukça düşüktür. Danimarka’da sosyal güvenlik katkı paylarının GSYH içindeki oranının düşük olmasının özel bir nedeni bulunmaktadır. Bu neden, refah harcamalarının büyük çoğunluğunun genel vergilendirme dışında finanse edilmesidir. Diğer taraftan bu durum

yüksek dolaysız vergilendirme düzeylerine ve aslında Danimarka’nın Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasında toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergi gelirleri en yüksek olan üye ülke olmasına sebep olmaktadır (GİB, 2014: 9).

### 3.2. Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

Tablo 11’de Danimarka, Norveç ve İsveç’te kişisel gelir vergisinden elde edilen vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları 2000-2013 dönemi itibariyle gösterilmiştir. Söz konusu dönem içerisinde kişisel gelir vergisi gelirlerinin toplam vergi

gelirleri içerisindeki payı OECD üyesi ülkelerde ortalama %25'dir. Bu oranın en yüksek olduğu İskandinav ülkesi ise Danimarka'dır. Danimarka'da kişisel gelir vergisi toplam vergi gelirlerinin ortalama %52'sini,

Norveç'te %23'ünü, İsveç'te ise %30'unu oluşturmaktadır. Danimarka'da kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yine sosyal güvenlik katkı payları dolayısıyla daha yüksektir.

**Tablo 11.** Kişisel Gelir Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

|                        | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  | 2008  | 2009  | 2010  | 2011  | 2012  | 2013  |
|------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| <b>Danimarka</b>       | 51.76 | 53.46 | 53.52 | 53.11 | 50.77 | 48.89 | 49.97 | 51.73 | 52.49 | 55.08 | 50.98 | 50.73 | 50.67 | 54.29 |
| <b>Norveç</b>          | 24.07 | 24.34 | 24.82 | 24.93 | 23.68 | 22.21 | 20.7  | 22.19 | 21.61 | 24.34 | 23.65 | 23.1  | 23.42 | 24.6  |
| <b>İsveç</b>           | 33.26 | 32.14 | 30.91 | 31.73 | 31.84 | 31.59 | 31.9  | 30.92 | 29.82 | 28.86 | 27.97 | 27.67 | 28.17 | 28.66 |
| <b>OECD Ortalaması</b> | 25.31 | 25.82 | 24.99 | 24.56 | 24.09 | 23.93 | 24.08 | 24.62 | 24.87 | 24.8  | 23.96 | 24.09 | 24.5  | -     |

**Kaynak:** (OECD, 2015d).

Tablo 12'de İskandinav ülkelerinde kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları yer almaktadır. 2000-2012 döneminde kurumlar vergisi gelirleri OECD ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin

ortalama %3'ünü oluşturmuştur. Norveç'te toplam vergi gelirlerinin ortalama %10'unu oluşturan kurumlar vergisi gelirleri, Danimarka'da ve İsveç'te %3'ünü oluşturmuştur.

**Tablo 12.** Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

|                        | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005  | 2006  | 2007  | 2008  | 2009 | 2010  | 2011  | 2012  | 2013 |
|------------------------|------|------|------|------|------|-------|-------|-------|-------|------|-------|-------|-------|------|
| <b>Danimarka</b>       | 3.18 | 2.71 | 2.8  | 2.83 | 3.08 | 3.82  | 4.21  | 3.69  | 3.21  | 2.26 | 2.72  | 2.71  | 2.97  | 3.28 |
| <b>Norveç</b>          | 8.92 | 8.87 | 8.13 | 7.99 | 9.8  | 11.66 | 12.76 | 11.02 | 12.14 | 9.02 | 10.01 | 10.89 | 10.49 | 8.54 |
| <b>İsveç</b>           | 3.73 | 2.7  | 2.17 | 2.31 | 2.86 | 3.51  | 3.46  | 3.52  | 2.82  | 2.83 | 3.29  | 3.09  | 2.57  | 2.58 |
| <b>OECD Ortalaması</b> | 3.36 | 3.08 | 3.02 | 3.01 | 3.17 | 3.47  | 3.65  | 3.66  | 3.37  | 2.74 | 2.81  | 2.91  | 2.88  | -    |

**Kaynak:** (OECD, 2015d).

Tablo 13'te mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları 2000-2013 dönemi itibarıyla gösterilmiştir. Avrupa Birliğindeki vergi uyumlaştırması sebebiyle ülkelerin KDV ve ÖTV gibi vergilerini ifade eden mal ve

hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları birbirine yakındır. 2000-2013 döneminde OECD ortalaması %33 iken; bu oran Danimarka'da %32, Norveç'te %28, İsveç'te ise %27'dir.

**Tablo 13.** Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

|                        | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  | 2008  | 2009  | 2010  | 2011  | 2012  | 2013  |
|------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| <b>Danimarka</b>       | 32.11 | 32.76 | 33.42 | 32.91 | 32.62 | 32.01 | 33.07 | 33.29 | 32.54 | 32.08 | 31.79 | 31.93 | 31.44 | 30.43 |
| <b>Norveç</b>          | 31.77 | 31.02 | 30.97 | 30.56 | 29.27 | 27.77 | 27.36 | 28.51 | 25.81 | 27.87 | 27.55 | 26.38 | 26.27 | 27.62 |
| <b>İsveç</b>           | 24.62 | 25.54 | 26.83 | 26.65 | 26.16 | 26.11 | 26.1  | 26.62 | 27.73 | 28.94 | 29.44 | 29.25 | 29.06 | 28.75 |
| <b>OECD Ortalaması</b> | 33.09 | 32.79 | 33.23 | 33.48 | 33.52 | 33.19 | 32.52 | 32.01 | 32.07 | 32.49 | 33.15 | 32.93 | 32.77 | -     |

**Kaynak:** (OECD, 2015d).

Vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları bir bütün olarak değerlendirildiğinde Danimarka ve Norveç'te ülkelerin kendilerine has özellikleri sebebiyle bazı vergi gelirlerinin daha yüksek olduğu fark edilmektedir. Sosyal güvenlik katkı payları

dolayısıyla Danimarka'da kişisel gelir vergisi, petrol ve doğal gaz üretimi ve ihracatı sebebiyle de Norveç'te kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı diğer ülkelere göre daha yüksektir.

**SONUÇ**

Sosyal refah devletinin en özgün örneklerini oluşturan İskandinav ülkeleri dünyanın en gelişmiş ülkeleri arasında yer almaktadırlar. Sosyal, siyasi, ekonomik ve mali açıdan oldukça iyi konumda olan İskandinav ülkeleri vergi sistemleri açısından da diğer ülkelere ayrılmaktadır. İsveç ve Danimarka Avrupa Birliği'ne üye iken; Norveç yapılan referandumlar ile birliğe girmeyi reddetmiştir. Dolayısıyla İsveç ve Danimarka Avrupa Birliği'nin almış olduğu ekonomik ve mali kararlı yerine getirmek zorundadırlar. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin yerine getirmek zorunda oldukları temel ekonomik ve mali kriterler Maastricht Kriterleridir. Bu kriterlerinden iki tanesi mali kriterdir ve bu iki kriteri, İsveç ve Danimarka'nın yanı sıra Avrupa Birliği'ne üye olmayan Norveç'in de sıkı bir şekilde yerine getirdiği görülmektedir. Ayrıca Norveç'in Kuzey Denizinde çıkan petrol ve doğal gaz sayesinde önemli bir bütçe fazlasına sahip olduğu ve bu gelirleri bir fonda topladıkları dikkat çekmektedir.

Sosyal refah devleti olmaları sebebiyle İskandinav ülkelerinde sosyal harcamaların kamu harcamalarının önemli bir kısmını oluşturduğu görülmektedir. Ayrıca kamu harcamaları 2008 yılındaki küresel ekonomik kriz döneminde azalmış; sağlam ekonomik ve mali yapının da etkisiyle İskandinav ülkeleri krizden en az zararlı çıkan ülkeler olmuştur.

İskandinav ülkelerinin vergi kurumlarının teşkilat yapısı İsveç ve Norveç'te büyük ölçüde

benzerlik gösterirken Danimarka'da daha farklıdır. İsveç ve Norveç'te vergi başkanlığı Maliye Bakanlığının bünyesinde iken Danimarka'da doğrudan bir Vergileme Bakanlığı oluşturulmuştur. Vergi sistemleri ise üç ülkede de birbirine benzerdir. Bu benzerlik özellikle ikili gelir vergisi modelinde ortaya çıkmaktadır. 1987 yılında model, ilk olarak Danimarka'da uygulandıktan sonra diğer İskandinav ülkeleri de modeli uygulamaya koydukları görülmektedir. İkili gelir vergisindeki benzerlik diğer vergi türlerinde de söz konusudur. Diğer taraftan sosyal güvenlik katkı payları da üç ülkede oldukça benzerdir. Fakat vergi sistemlerindeki benzerliği vergi gelirlerinin dağılımı açısından söylemek pek mümkün değildir. Kişisel gelir vergisinin GSYH içerisindeki payının en yüksek olduğu ülke Danimarka'dır. Kurumlar vergisinin GSYH içerisindeki payının en yüksek olduğu ülke ise Norveç'tir.

İskandinav ülkelerinde vergi yükü oranları dünyadaki diğer ülkelere göre daha yüksektir. Bu durumun temel sebepleri; kişi başına düşen milli gelir seviyelerinin yüksek olması, sosyal refah devleti uygulamaları ve devletin ekonomideki payının yüksekliğidir. Bu durum İskandinav ülkelerinde vergi tabanının oldukça geniş olduğunu ve vergi politikalarının adil uygulandığını göstermektedir.

## KAYNAKÇA

AKALIN, Güneri (2002). **Türkiye’de Piyasa Ekonomisine Geçiş ve Ekonomik Kriz**. Ankara: Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu.

ALESTALO, Matti, HORT, Sven. E. O., & KUHNLE, Stein (2009). *The Nordic Model: Conditions, Origins, Outcomes, Lessons* (No. 41).

ANDERSEN, Torben (2004). "Challenges to the Scandinavian Welfare Model". **European Journal of Political Economy**, 20(3), 743–754.

ARMAĞAN, Ramazan, DİKMEN, Süleyman, & DAĞLIOĞLU ŞANLI, İclal (2015). "2000 Yılı Sonrası Norveç Vergi Sistemi ve Vergi Gelirlerinin Analizi". Gerçek, Adnan ve Saraçoğlu, Fatih (Ed.), **Prof.Dr. Metin TAŞ’a Armağan** (ss. 145–164). Ankara: Gazi Kitabevi.

BEREZIN, Henrik (2006). **Adventure Guide Scandinavia, Sweden, Norway & Denmark**. Hunter Publishing.

BLÖCHLIGER, Hansjörg., & VAMMALLE, Camila (2012). "Denmark: The Local Government Reform". **Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game** (ss. 71–82). Paris: OECD Publishing.

BORGE, Lars-Erik (2004). "Local Tax Financing in Norway". **Norsk Økonomisk Nasjonalrapport**.

Danish Ministry of Taxation (2015). "The Danish Ministry of Taxation". <http://www.skm.dk/english/the-danish-ministry-of-taxation/>, (Erişim: 10.3.2015).

Deloitte (2014). **Taxation and Investment in Sweden 2014**. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenguide-2014.pdf>.

DENK, Oliver (2012). "Tax Reform in Norway: A Focus on Capital Taxation" (No. No. 950).

EUROSTAT (2015). "Main National Accounts Tax Aggregates", <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>, (Erişim: 25.8.2015).

the Directorate of Taxes (2004). **Guide, to the Norwegian Tax Administration**.

GİB (2014). **Vergilendirme/Taxation Bülteni**. Ankara.

Government Offices of Sweden (2015). "Taxes". <http://www.government.se/sb/d/9509>, (Erişim: 10.3.2015).

İŞİK, Nihat, & KILINÇ, Efe Can (2009). "OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz". **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İİBF Dergisi**, 11(17), 147–173.

KAĞNICIOĞLU, Deniz (2013). "Refah Devleti Modellerine Göre Avrupa Birliği’nde İş-Yaşam Çatışması ve İş-Yaşam Dengesi Politikaları". **Çimento İşveren Dergisi**, 27(1), 22–39.

KILIC, Cem (2014). Ücretler Üzerindeki Vergi Yükü Artıyor... <http://uzmanpara.milliyet.com.tr/haber-detay/yazarlar/ucretler-uzerindeki-vergi-yuku-artiyor---/1298/>, (Erişim: 6.6.2015).

KPMG (2014). **Tax Facts Norway 2014 A Survey of the Norwegian Tax System**.

KPMG (2015). "Tax". <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources>, (Erişim: 5.6.2015).

KUHNLE, Stein., & HORT, Sven (2004). **The Developmental Welfare State in Scandinavia Lessons for the Developing World**.

LARSSON, Lennart & STRANNE, Andreas (2006). **Sweden Tax Deskbook**. Lex Mundi International Tax Deskbook.

Ministry of Finance (2014). **Main Features of the Tax Programme for 2015**. [http://www.statsbudsjettet.no/upload/Statsbudsjett\\_2015/dokumenter/pdf/chapter1\\_tax\\_budget2015.pdf](http://www.statsbudsjettet.no/upload/Statsbudsjett_2015/dokumenter/pdf/chapter1_tax_budget2015.pdf), (Erişim: 5.5.2015).

Ministry of Health and Prevention (2008). **Health Care in Denmark**. København. [http://www.sum.dk/Aktuelt/Publikationer/~~/media/Filer-Publikationer\\_i\\_pdf/2008/UK\\_Healthcare\\_in\\_dk/pdf.ashx](http://www.sum.dk/Aktuelt/Publikationer/~~/media/Filer-Publikationer_i_pdf/2008/UK_Healthcare_in_dk/pdf.ashx), (Erişim: 5.5.2015).

- MORINOBU, Shigeki (2004). "*Capital Income Taxation and the Dual Income Tax*" (No. 04A—17). Tokyo. Norwegian Tax Administration (2015). "*Tax in Norway*". <http://www.skatteetaten.no/en/International-pages/Felles-innhold-benytttes-i-flere-malgrupper/Articles/Tax-in-Norway/>, (Erişim: 10.3.2015).
- OECD (2006). "*Tax Policy Reforms in Denmark*". Paris. <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/37154664.pdf>, (Erişim: 10.3.2015).
- OECD (2014). "*OECD Reviews of Health Care Quality: Norway 2014: Raising Standards*". OECD Publishing.
- OECD (2015a). "*Definition of Social Security Contributions*". <https://data.oecd.org/tax/social-security-contributions.htm>, (Erişim: 5.7.2015).
- OECD (2015b). "*General Government Deficit*". <https://data.oecd.org/gga/general-government-deficit.htm#indicator-chart>, (Erişim: 1.7.2015).
- OECD (2015c). "*Gross Domestic Product*". <https://data.oecd.org/gdp/gross-domestic-product-gdp.htm>, (Erişim: 11.7.2015).
- OECD.(2015d). "*Tax*". <https://data.oecd.org/tax/tax-wedge.htm>, (Erişim: 15.6.2015).
- ÖZDEMİR, Süleyman (2007). **Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti** (2. Baskı). İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, Entegre Matbaacılık.
- RATTSØ, Jørn (2005). "*Local Tax Financing in the Nordic Countries*" (Vol. Economic G). Oslo.
- SARAÇ, Özgür (2006). **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Türkiye Değerlendirmesi. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- SEJERSTED, Francis (2011). **The Age of Social Democracy: Norway and Sweden in the Twentieth Century**. Princeton University Press.
- SKAT. (2014). *Tax in Denmark - An Introduction to the Danish Tax System for non-Danish Speakers* (2. Edition).
- SKAT. (2015). "*Different Types of Tax*". <http://www.skat.dk/skat.aspx?oId=2082563&vId=0>, (Erişim: 4.6.2015).
- SØRENSEN, Peter Birch (2009). "Dual Income Taxes: A Nordic Tax System". *New Zealand Tax Reform – Where to Next?* Wellington: Victoria University of Wellington.
- SØRENSEN, Peter Birch (2010). **Swedish Tax Policy: Recent Trends and Future Challenges**. Stockholm: Elanders Sverige AB.
- Sweden Ministry of Finance. (2005). **Local Government in Sweden – Organisation, Activities and Finance**. Stockholm.
- Swedish Tax Agency. (2014). **Taxes in Sweden, An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden**.
- The Danish Ministry of Taxation. (2009). **Danish Tax Reform 2010**. Copenhagen. [http://www.skm.dk/media/139042/danish-tax-reform\\_2010.pdf](http://www.skm.dk/media/139042/danish-tax-reform_2010.pdf), (Erişim: 5.6.2015).
- TORTOP, Nuri. (1995). "*Norveç'te Mahalli İdareler ve Finansmanı*". **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, 4(1).
- Trading Economics. (2015). "*Vergiler*". <http://tr.tradingeconomics.com/indicators>, (Erişim: 5.6.2015).

<sup>i</sup> İsveç, Norveç ve Danimarka'nın yanı sıra tarihsel, ekonomik ve coğrafik birliktelikleri göz önünde bulundurularak Finlandiya, İzlanda da İskandinav ülkesi olarak nitelendirilen kaynaklar mevcuttur. Finlandiya coğrafi olarak aynı bölgede yer almasına rağmen; dil bakımından İskandinav ülkelerinden ayrılmaktadır. İzlanda ise İskandinav ülkeleri ile benzer dile sahip olmalarına rağmen coğrafi açıdan İsveç, Norveç ve Danimarka'dan ayrılmaktadır (BEREZIN, 2006: 2). Çalışmada söz konusu hususlar göz önünde bulundurularak İsveç, Norveç ve Danimarka İskandinav ülkesi olarak kabul edilmiştir. İskandinav ülkelerine ek olarak Finlandiya, İzlanda ve Faroe Adaları'ndan oluşan ülkeler grubu ise Nordik ülkeleri ya da Kuzey ülkeleri olarak nitelendirilmektedir.