

BELÇİKA, DANİMARKA, FİNLANDIYA VE HOLLANDA’NIN VERGİ HARCAMALARI GELİŞİMİ

Yard. Doç. Dr. Ahmet TEKİN*

Arş. Gör. Yaşar AKDAĞ**

ÖZET

Bazı sosyo-ekonomik amaçlar doğrultusunda, devletin tahsilinden vazgeçtiği vergiler, vergi harcaması olarak bilinmektedir. Devlet, tahsilinden vazgeçtiği bu vergiler (harcamalar) yoluyla mali ve sosyal politikalar üretmektedir.

Vergi harcamaları, sosyal politikalar üretmek amacıyla kullanılan mali bir araçtır. Her ne kadar tanımı gereği vazgeçilen bir gelir olduğu ve dolayısıyla bir kayıp olarak görülse de, bu tür harcamalar kullanılabilir geliri etkilediğinden; dolaylı olarak ulusal gelirden bir artışa da sebebiyet verebilmektedir.

Bu çalışmada Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda ülkelerinin vergi harcamaları gelişimi incelenmiştir. Söz konusu ülkelerin vergi harcama boyutları, vergi harcama kategorileri ve yayınlanan raporların değerlendirilmesi, bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Vergi harcaması kavramının ülkeden ülkeye değişkenlik göstermesi, uygulamada da farklılıklar yaratmaktadır. Bu durum ülkeler arasında mukayeseyi zorlaştırmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, Vergi Harcama Raporları, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Hollanda.

Jel Kodları: H20, H21, H29

THE DEVELOPMENT OF TAX EXPENDİTURES OF BELGIUM, DENMARK, FINLAND AND NETHERLANDS

ABSTRACT

The taxes that the state desists from the collection thereof due to some socio-economic purposes are called “tax expenditures”. The state creates financial and social policies by virtue of these taxes (expenses) that same desists from the collection thereof.

Tax expenditures are financial instruments employed with an eye to produce social policies. Much as, by definition, it looks like a desisted income and therefore seen as a loss, these expenses are able to affect disposable income and as such cause an increase in the national income indirectly.

In this study, the development of tax expenditures of Belgium, Denmark, Finland and the Netherlands are examined. The size of the cited states' tax expenditure, their tax expenditure categories and evaluation of published reports are

* Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü
ahmettekin@dpu.edu.tr

** Hakkari Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü
yasarakdag@hakkari.edu.tr

the subjects of this study. Variability of the tax expenditure concept from country to country makes a difference also in applications. This case complicates making comparison between countries.

Key words: Tax Expenditures, Tax Expenditure Reports, Belgum, Denmark, Finland, Netherlands.

Jel Codes: H20, H21, H29

GİRİŞ

Özellikle 1970’li yıllarda Amerika’da ve Almanya’da başlayıp ve gittikçe önem kazanmaya başlayan bir konu olan vergi harcamaları, artık birçok ülkede raporlanmaya başlamıştır.

Vergi harcamalarının bazı Avrupa ülke uygulamalarına bakıldığında vergi harcama tanımlamalarının farklılık gösterdiği görülmektedir. Tanımlamadaki bu farklılık kendisini uygulamada da göstermektedir. Bu durum ülkeler arasındaki mukayeseyi güçlendirse de bu çalışmada Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda’nın vergi harcamalarının yıllar içerisindeki gelişimi incelenmiştir.

1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE TARİHÇESİ

Vergi harcaması kavramı ilk kez Stanley S. Surrey tarafından ifade edilmiştir. Devletin doğrudan bazı uygulamalarından öteye; yatırım kredileri, özel indirimler, bazı tüketim türleri üzerindeki indirimler veya bazı faaliyetler üzerindeki oran indirimleri gibi dolaylı olarak devlet tarafından uygulanan indirimlere vergi harcamaları denilmektedir(Surrey, and McDaniel, 1979: 228). Vergi harcaması, belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi gelir kaybı veya ertelemesi şeklindeki kamu harcaması olarak da tanımlanabilmektedir (M.B. G.E.P., 2007: 5).

Vergi harcama raporları uygulaması ilk defa 1960’ların sonunda Almanya ve Amerika’da başlatılmıştır. Ancak Amerika Birleşik Devletleri, detaylı vergi harcama bütçesi hazırlayan ilk ülke olmuştur. Vergi harcamalarının analizi 1974 yılında Amerika’da Bütçe Kongresi tarafından yasal bir temele oturtulmuştur (Martin and McMahan, 2011: 2) Bu ülkeleri diğer gelişmiş ülkeler (Kanada, Avusturya, Fransa, Belçika, İngiltere gibi) takip etmişlerdir. Bu ülkeler de devamlı olarak vergi harcama raporları hazırlamaya başlamışlardır (Giray, 2002: 31).

Vergi harcamaları, adından da anlaşılacağı üzere, “vergi” ve “harcama” gibi birbirine tezat kavramların bir arada kullanıldığı karmaşık bir kavramdır (Ferhatoğlu, 2005: 80).

Vergi harcaması kavramı, çoğu zaman standart vergi uygulamaları olarak bilinen Benchmark sistemiyle karıştırılmaktadır. Vergi sistemi

içerisindeki tüm imtiyaz unsurları vergi harcaması olarak sınıflandırılırken; bu imtiyazların bazıları birçok ülkede genel kabul gördüğü üzere savunma ve askeri amaçlı vergi istisnalarında olduğu gibi vergi sisteminin yapısal unsurları olarak düşünölmekte ve benchmark olarak kabul edilmektedir.

Uygulamada vergi harcamaları řu şekilde yer almaktadır (OECD, 2010: 14):

İndirimler: Benchmark'tan vergi matrahına kadar düşölen miktar,

İstisnalar: Vergi matrahına dahil olmayan gelirler,

Oran İndirimi: Belirli kişi ve işlemlerin yararına, vergi uygulamasında yer alan vergi oranlarının düşörlmesi,

Vergi Ertelemesi: Vergi ödemelerinin geciktirilmesi,

Vergi Kredileri: Vergi borcundan düşölen tutardır.

Tahsilinden vazgeçilen vergilerin vergi harcaması olarak anılmasının en önemli nedeni, bu harcamalar sayesinde kamu ekonomisinden özel ekonomiye üstü örtük bir fon transferinin gerçekleşiyor olmasıdır (Saraç, 2010: 263).

2. VERGİ HARCAMASI HESAPLANMA YÖNTEMLERİ

Vergi harcamaları üç değişik yöntemle tahmin edilmektedir. Bunlar sırasıyla; vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemidir (Kraan, 2004: 136).

Vazgeçilen gelir yöntemi, vergi ayrıcalıkları sebebiyle vergi gelirlerinde meydana gelen kayıpların ölçülmesine dayanır. Kazanılan gelir yöntemi, vergi ayrıcalıkları kaldırıldığı zaman elde edilebilecek vergi kazancının tahmin edilmesidir. Eşdeğer harcama yöntemi ise vergi harcaması yerine, aynı fayda düzeyine ulaşmak için yapılması gereken doğrudan kamu harcamaları tutarının tahmin edilmesidir (GEP, 2007: 7).

3. VERGİ HARCAMASININ ÜLKE UYGULAMALARI

3.1. Belçika

Belçika'da, vergi harcaması; bazı ekonomik, sosyal ve kültürel aktiviteleri teşvik etmek için; vergi gelirinde azalma ve benchmark vergi sisteminde sapma yaratan bir hüküm şeklinde tanımlanmaktadır (Toder, 2005: 5).

Belçika'da vergi harcaması üzerine tartışmalar 1970'lerde başlamıştır. Başlangıç evrelerinde, akademisyenler, vergi politikasının şeffaflığı konusunda tartışmanın başını çekmişlerdir. 1980'lerin başında dönemin Maliye Yüksek Kurulu (High Council For Finance), vergi harcamasının tanımını içeren yıllık bir rapor yayınlamaya başlamıştır. 1984 yılından beri, vergi gelirlerinde azalma yaratan vergi hükümlerini, istisna, muafiyet ve kredilerinin yıllık listeleri Maliye Bakanlığı tarafından

görüülüp bütçeye bir ek şeklinde Parlamenteoya sunulmaktadır. Bu listede kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, yerleşik olmayanların vergisi, Katma Değer Vergisi, tüketim vergileri, veraset vergileri, emlak vergisi, damga vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi yer almaktadır (Valenduc, 2004: 70).

Belçika'da yasalara göre vergi harcamaları her yıl bütçenin ekleri arasında yer alması gerektiği belirtilmiş (GEP, 2007: 8) ve bu yönde zorunlu olarak uygulamaya geçilmiştir.

Belçika'da kişisel gelir vergisi kapsamında aile yardımları, ücretlerde gelir dağılımı eşitliği, mesleki hastalık ve sakatlıklar vergi harcamaları kapsamında bulunmaktadır. Araştırma ve geliştirme alanındaki vergi harcamaları da Kurumlar Vergisi kapsamında yer almaktadır. Gelir stopajı konusunda, kar amacı gütmeyen kuruluş ve faaliyetleri vergi harcamaları kapsamına alınmıştır. Taşınır mallar üzerindeki vergiler üzerindeki istisnasını (vergi harcamasını) yerel otoritelere ya da bir yerel yönetim birliğinden bir diğerine ödenmekte veya tahsis edilmektedir. Tüketim vergileri kapsamındaki vergi harcamaları daha çok enerji ürünleri ve elektrik üzerinde odaklanmaktadır. Belçika'da Katma Değer Vergisi altında özellikle inşaat sektörü üzerinde vergi harcama kalemleri yer almaktadır. Bunun yanında günlük ve haftalık yayınlarını özendirmek amacıyla da vergisel teşvikler bulunmaktadır.

Tablo 1. Vazgeçilen Gelir, Amaçlarına Göre Sınıflandırılması 2010

	Vazgeçilen Gelir Milyon Euro	Vazgeçilen Gelir Yüzde (Toplamın Yüzdesi)
Egemenlik Fonksiyonu	361.01	2.0
Sosyal Harcamalar	7,269.82	40.8
Sosyal Yardımlaşma	3,022.07	16.9
Aile	137.54	0.8
İstihdam ve İşgücü	2,068.06	11.6
Orta Sınıf	219.22	1.2
Sağlık	0.00	0.0
Diğerleri	1,822.93	10.2
Ekonomik harcamalar	10,100.93	56.6
Tasarruf ve Kredi	2,319.10	13.0
Emlak	2,957.73	16.6
Ticari Yatırım	472.60	2.6
Araştırma ve Geliştirme	1,100.77	6.2
Tarım	3.72	0.0
İletişim	0.0	0.0
Enerji ve Çevre	958.23	5.4
Diğerleri	2,288.80	12.8
Topluluklar ve Bölgeler	103.30	0.6

Kaynak: Federal Public Service Finance of Belgium

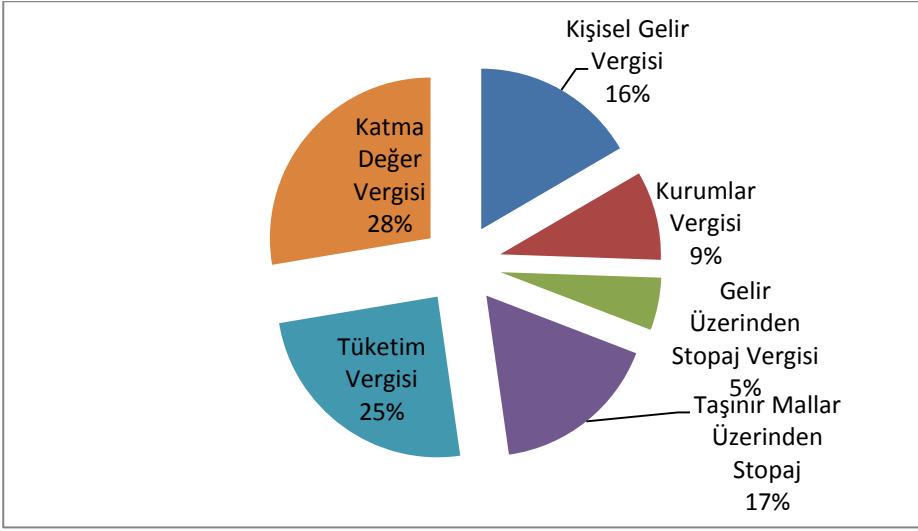
Belçika’da vazgeçilen gelirler özellikle sosyal ve ekonomik amaçlar çerçevesinde toplanmıştır. Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere vergi harcamasının en çok sosyal yardımlaşma ve istihdam ve işgücü kalemlerinin olduğu sosyal harcamalarda yoğunlaştığı; bunun yanında tasarruflar ve krediler ve emlak üzerindeki harcamaları kapsayan ekonomik harcamalarda da yoğunlaşmıştır. Ayrıca, OECD’nin yayınladığı, fosil yakıtlar için bütçe desteği ve vergi harcamaları envanterine göre Belçika’da bazı endüstriyel yakıt kullanımları ve ısıtma için kullanılan doğal gaz için, 2011 yılında 2138,4 milyon € vergi harcaması tahmini yapılmıştır (OECD, 2012: 81).

Tablo 2. Vergi Harcamaları Yoluyla Vazgeçilen Gelirin Vergi Sınıflandırılması ve Yüzdesi(%)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Kişisel Gelir Vergisi	15.8	15.7	16.5	19.6	21.3	n.a.
Kurumlar Vergisi	18.9	12.0	6.4	10.7	11.5	n.a.
Gelir Üzerinden Stopaj Vergisi	1.5	2.7	3.7	5.1	6.8	6.9
Taşınır Mallar Üzerinden Stopaj	23.1	21.1	23.0	22.7	21.7	18.9
Tüketim Vergisi	37.1	25.9	30.0	30.0	31.6	32.2
Katma Değer Vergisi	28.5	30.1	30.3	33.9	35.5	34.5
Toplam	22.8	21.8	22.5	26.4	28.6	

Kaynak: Federal Public Service Finance of Belgium

Tablo 2’den de görüleceği üzere vergi harcamaları 2006 yılında yüzde 37,1 ile en çok Tüketim Vergisi üzerinde yoğunlaşırken, 2011 yılına baktığımızda 34,5 ile Katma Değer Vergisi üzerinde yoğunlaşmıştır. Vergi harcamalarının kişisel gelir vergisi içindeki payı 2006 yılından bu yana sürekli artış gösterdiği görülmektedir. Kurumlar vergisi içerisinde yer alan vergi harcama kalemlerinin ağırlığının günümüze geldikçe azaldığı görülmektedir.



Şekil 1. Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri (2010) %

Şekil 1'den de görüleceği üzere vergi harcamalarının en çok yoğunlaştığı vergi, Katma Değer Vergisi'dir. Vergi harcamaları Katma Değer Vergisi'nden sonra en çok Tüketim Vergisi üzerinde yoğunlaşmaktadır.

2010 yılında toplamda 22,991.12 milyon Euro yani; Gayri Safi Yurt İçi Hasılanın yüzde 6,5'i kadar vergi harcaması yapılmıştır. Bu harcamalar içerisinde en çok yer tutan vergiler, kişisel gelir vergisi ve katma değer vergisidir.

3.2. Danimarka

Danimarka diğer ülkeler gibi vergi harcama hesaplama yöntemi olan vazgeçilen gelir yöntemini kullandığı gibi aynı zamanda eş değer harcama yöntemini de kullanmaktadır. Ancak en yaygın olarak kullanılan yöntem vazgeçilen gelir yöntemidir. Danimarka'da Vergileme Bakanlığı, hesaplamayı yapmakta olan kuruluştur.

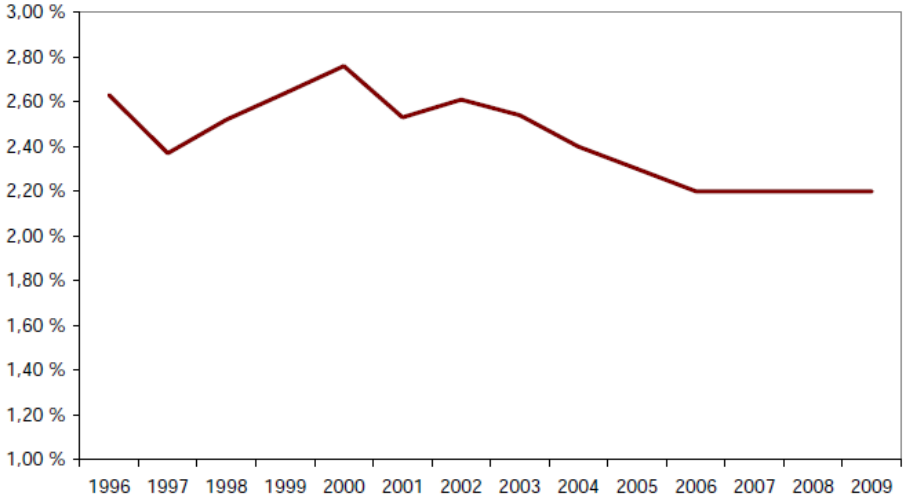
Birçok ülkede vergi harcamalarını yıllık olmak üzere parlamentoya rapor ederken; Danimarka vergi harcamalarını 2006 yılında, bu uygulamayı kaldırıncaya kadar bütçe teklifine ek olarak raporlamakta idi. 2006 yılından sonra Danimarka Vergileme Bakanlığı, yasalara bağlı değişen vergi harcamaları listesini web sayfasında yayınlamaktadır.

Vergi yükü, teknik olarak 1993 ve 1994 yılları arasında bir dizi sosyal yardımların kısmen veya tamamen vergi dışı kalması veya vergiye tabi olması konusunda yeniden yapılandırılması sonucu artmıştır. Vergi

öncesi destekler de buna bağlı olarak artmıştır. Bu teknik reform, vergi yükünü arttırırken vergi harcamalarını azaltmıştır(Jacobsen, 2010: 30).

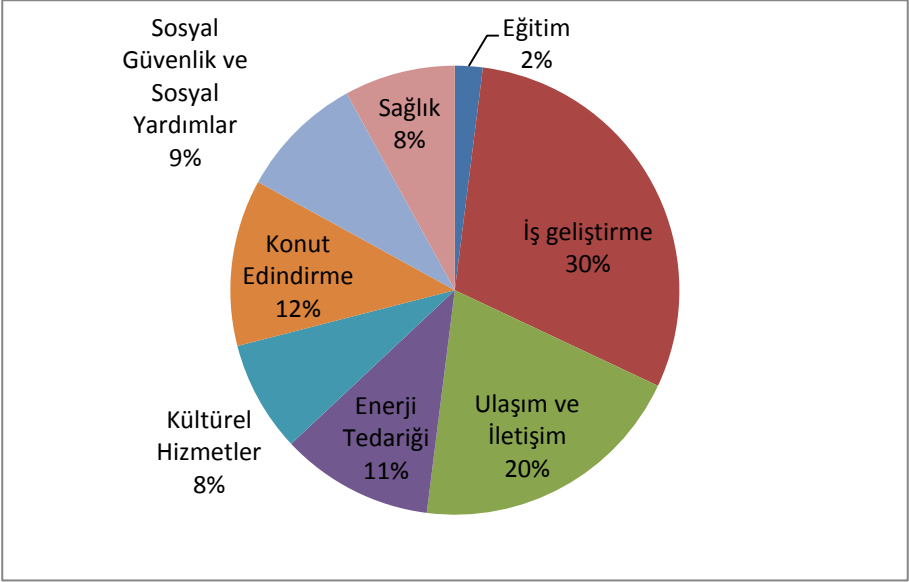
Danimarka'da tahmini ve hesaplanması zor olan vergi harcamalarının yaklaşık olarak sayısı 90 adettir.

Danimarka'da 2010 yılı için toplam vergi harcamaları 5 milyar Euro olarak tahmin edilmiştir. Gayri Safi Yurt İçi oranlaması ise yüzde 2,2 olarak tahmin edilmiştir, toplam vergi geliri içerisindeki payı ise yüzde 4,4'tür (Jakobsen vd, 2010: 21).



Şekil 2. Danimarka'nın Vergi Harcamalarının GSYİH'ya Oranı 1996-2009 (Jacobsen, 2010: 32).

1990'ların sonlarından bu yana, Danimarka'da vergi harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasıla'ya oranı düşmüştür. Bu durum özellikle enerji tüketimi üzerindeki vergiye bağlı olan vergi harcamalarının yürürlükten kaldırılmasından kaynaklanmıştır (Jacobsen, 2010: 22).



Şekil 3. Danimarka’da 2007 Yılı İçin Vergi Harcamalarının Dağılımı

Danimarka’da en önemli vergi harcama kalemi, toplam vergi harcamalarının yüzde 30’una tekabül eden iş geliştirme alanıdır. İş geliştirmenin yanı sıra, ulaşım ve iletişim, konut ve enerji temini, nispeten vergi harcamalarının yüksek olduğu alanları temsil etmektedirler. İş geliştirme ve konut edindirmeye yönelik vergi harcamaları 1990’ların sonundan bu yana Danimarka’da önemli ölçüde artmıştır. Ancak enerji temini için vergi harcamaları azalmıştır.

3.3. Finlandiya

Finlandiya’da vergi harcamaları raporu ilk kez 1988’de 1984-1987 yıllarını kapsayacak şekilde yayınlanmıştır. Yakın zamanlarda vergi harcamalarının bütçe ile olan ilişkisi gevşemeye uğramıştır. Bunun yanında kamu mali destekleri için vergi harcamaları kullanımı ilgisi artmıştır.

Finlandiya’da vergi harcaması, büyük ölçüde geçerli olan sisteme bağlı olan temel vergi sisteminden sapmalar olarak tanımlanmıştır. Vergi harcamalarının hesaplanması yöntemi olarak vazgeçilen gelir yöntemi benimsenmiştir.

Vergi harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasılasına oranı 1985’te yüzde 14 iken bu oran 2007 yılında yüzde 7’ye gerilemiştir. En kayda değer vergi harcamaları, sosyal güvenlik, konut edindirme ve gelir (emek geliri) vergisi alanlarında yer almaktadır. Finlandiya’da 2010 yılı için vergi harcaması tutarı 13 milyar Euro olarak tahmin edilmiştir. Gayri Safi Yurt İçi

Hasıla oranı ise yüzde 7 olarak tahmin edilmiştir. Toplam vergi geliri içerisindeki payı ise yüzde 16'dır.

Finlandiya'da en önemli vergi harcama kalemleri; sosyal güvenlik, konut edindirme ve emek geliri (ücret kazancı) alanlarındadır. Üretime yönelik vergi harcamaları ve vergi harcamaları payı 1980'lerin sonlarından beri düşmüştür ve 90'ları sonundan bu yana emek geliri (ücret kazancı) için uygulanan vergi harcamaları artmıştır.

Finlandiya'da vergi harcamaları sayısı son on yılda hemen hemen aynı kalmıştır. 1998 yılında vergi harcamaları kalemleri sayısı 66 iken, 2008 yılında bu sayı 60 olarak gerçekleşmiştir. Bazı vergi harcama kalemleri yürürlükten kaldırılırken, bazıları ise yeniden oluşturulmuştur. 1986 – 1998 yılları arasındaki kapsamlı vergi reformu ve 1993 yılındaki sermaye geliri vergi reformu ile vergi harcamalarının büyük bir bölümü yürürlükten kaldırılmış ve doğrudan gelir transferleriyle yer değiştirmiştir (Jacobsen vd., 2010: 38).

Finlandiya'da vergi harcamaları 11 ayrı kategoride sınıflandırmaktadır, bunlar: Genel yönetim (2008 yılında toplam vergi harcamalarının % 0,1'i), savunma (% 0,0), eğitim, bilim ve kültür (%1,3), Sosyal güvenlik (%29,4), Sağlık (%1,0), konut ve çevre (%30), tarım ve ormancılık (%3,8), ulaştırma ve iletişim (%3,7), sanayi (%4,4), diğer harcamalar (% 0,0) ve diğer unsurlar (%26,5). Vergi harcamaları aynı zamanda vergi türüne (Gelir Vergisi, dolaylı vergileme vb.) göre de kategorize edilmektedir.

2008 yılında en önemli vergi harcamaları, çalışanların yasal emeklilik prim kesintisini kapsayan sosyal güvenlik alanında (1310 milyon €), konut edindirmede yer alan; oturduğu yer kendisinin olan kişilerim muafiyeti (1900 milyon€), ev satışından elde edilen sermaye gelirin muafiyeti (900 milyon €), mortgage faiz indirimi (900 milyon €) ve emek gelirin vergilendirilmesinde, yerel vergilemede kazanılmış gelir kesintisi (1400 milyon €) ve merkezi vergilendirmede kazanılmış gelir kesintisi (800 milyon €) yer almaktadır (Jacobsen vd., 2010:38-39). Ayrıca Finlandiya'da fosil yakıtlar için bütçe desteği ve vergi harcamaları envanterine göre bazı endüstriyel yakıt kullanımları, kömür ve doğal gaz için, 2011 yılında bazı veri sıkıntılarının yanı sıra, 1793,7 milyon € vergi harcaması tahmini yapılmıştır (OECD, 2012: 163-164).

3.4. Hollanda

Hollanda, vergi harcamalarını, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemiyle uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcaması olarak tanımlamaktadır (OECD, 1996).

Hollanda'da vergi harcamaları tarihi aşağıdaki zaman çizelgesi gibi gerçekleşmiştir (World Bank, 2004:132):

- 1976 Vergi harcamaları için Uluslararası Mali İşbirliği Konferansı
1977 Maliye Bakanlığınca vergi harcamaları çalışma grubunun kurulması
1987 Vergi harcamalarının çalışma grubu tarafından raporlanması
1994 Devlet yayını “Vergi Reformu için Yapı Taşları”
1998 1999 Bütçesinde vergi harcama raporunun ilk yayını
1999 Hollanda Sayıştay’ının yayınladığı vergi harcamaları raporu
2002 2003 bütçesinde beşinci vergi harcama raporu yayını

Hollanda’da vergi harcamaları, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, enerji ürünleri üzerinden alınan vergi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak ve intikal vergisi ve sosyal güvenlik çerçevesinde yer almaktadır (Brixi vd., 2003: 13-15).

1987’deki vergi harcama raporu 1984 yılını yılının baz alınmasını olanaklı kılmış, 1994 yılına kadar olan vergi harcamalarının gelişiminin gözlenmesini de kolaylaştırmıştır. Söz konusu raporda ücret ve gelir vergisi (kurumlar vergisi de dahil) için vergi harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasıla’ya oranı 1984’te yüzde 0,66 iken 1994’te söz konusu oran yüzde 1,53’e yükselmiştir. (World Bank, 2004:133).

1998’de ilk yıllık vergi harcama raporu bütçeye bir ek olarak yayınlanmıştır. Yıllık vergi harcama raporunun oluşturulmasının amacı, vergi harcamalarının maliyeti konusunu parlamentoya anlaşılır kılmaktır. 2002’de beşinci yıllık vergi harcama raporu 2003 bütçesinin bir parçası olarak yayımlandı. Bu yayın, dolaylı vergiler, emlak ve intikal vergisi için vergi harcamaları konusunda genel bir bakış açısı ortaya atmıştır. İlk basta, harcamaların genel olarak düşmesinden kaynaklı, vergi harcamaları da azalmıştır (World Bank, 2004: 134). 2004’te yaklaşık olarak her beş yılda bir vergi harcamalarını gözden geçirmek amacıyla, bir değerlendirme programına başladı. Bu değerlendirmenin amacı vergi harcamalarının etkinliğini ve etkililiğini tahmin edebilmek olarak belirtilmiştir (Jakobsen vd., 2010: 57).

2006 yılında, Hollanda gelir vergisi kapsamı altında 55 adet vergi harcaması kalemi raporlamıştır. Bu raporlanan vergi harcamalarının 16’sı özel sektöre yardım sağlayan harcamalar olduğu ve 13’ünün ise genel ticari teşvikleri olarak kategorize edildiği görülmektedir. 2006 – 2008 yılları arasında Hollanda, gelir vergisi kapsamında olmayan 46 vergi harcaması daha raporlamaktadır. Bunların 17’si Katma Değer Vergisi kapsamında uygulanırken, geriye kalanlar çeşitli vergiler arasında paylaştırılmıştır.

Hollanda 2006 yılında 101, 2007 yılında 99 ve 2008 yılında 98 adet vergi harcaması kalemi raporlamıştır. Bu 2001 yılındaki 118 vergi harcamasından ve 2002 yılındaki 123 adet vergi harcama kaleminden bir

düşüş olduğunu göstermektedir. Son on yıl için genel bir düşüş olduğu görülmektedir.

Hollanda'nın 2006 yılı için toplam vergi harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya oranı yüzde 2 olarak gerçekleşmiştir. 2012 yılı için bu oranin yüzde 1,8'den daha az olması beklenmektedir.

Tablo 3. Gelir, Kar ve Varlıklar Üzerindeki Vergi Harcama Tahminleri (Milyon Euro)

Vergi Harcaması Kategorisi	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Şirketler İçin Azalan Vergi Yükü							
Genel	1,646	1,717	1,762	1,804	1,829	1,841	1,869
Genel Yatırımlar	436	492	303	271	314	339	370
Yatırımlar ile Çevresel Faydalar	315	282	191	184	207	253	255
Emek üzerinde Azalan Vergi Yükü:							
İşverenlere Yönelik	2,123	2,309	1,968	1,610	1,367	1,132	1,172
Çalışanlara Yönelik	925	1053	190	179	174	179	189
Varlıklardan Elde Edilen Gelirlerde Azalan Vergi Yükü	1,626	1,740	1,725	1764	1,809	1,856	1,907
Diğer Vergi Harcamaları	1,009	1,117	1,080	1,102	1,120	1,134	1,162
Toplam	8,080	8,710	7,219	6,914	6,820	6,734	6,924

Hollanda'daki vergi harcamaları kalemlerindeki düşüşün sonucu olarak parasal olarak da meydana gelen düşüş, Tablo 2'den de görülebilmektedir. Yukarıdaki tablodan görüldüğü üzere, Hollanda'da vergi harcamalarının nispeten emek geliri vergisi üzerinde yoğunlaşmıştır.

Tablo 3. Hollanda'da Vergi Harcamaları (GDP %)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Gelir Vergisi, Vergi Harcamasının Amacı							
Genel Vergi İndirimi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Düşük Gelirli veya Çalışmayanlarla İlgili	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Emeklilik	0,06	0,06	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
Çalışma ile İlgili	0,06	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
Eğitim	0,06	0,06	0,06	0,06	0,06	0,06	0,06
Sağlık							
Konut Edindirme	0,05	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04
Genel İş Teşvikleri	0,48	0,45	0,43	0,43	0,42	0,41	0,40
Araştırma – Geliştirme	0,07	0,07	0,07	0,07	0,08	0,08	0,08

Belirli Sanayi Kollarına Yardım	0,18	0,15	0,14	0,14	0,14	0,14	0,14
Hükümetler arası İlişkiler							
Hayır Kurumu	0,09	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08
Diğer	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Çalıştırma Ödeneği	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,05	0,05
Toplam	1,11	1,02	0,99	0,99	0,98	0,98	0,97
Tüketim	0,08	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,08
Ağır Motorlu Araçlar Vergisi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Motorlu Araçlar Vergisi	0,02	0,02	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03
Düzenleyici enerji Vergisi 2	0,03	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Motorlu Araçlar Üzerindeki Özel Vergi	0,01	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Taşınmaz Malların Satışı Üzerindeki Vergi	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Katma Değer Vergisi [3]	0,73	0,72	0,71	0,71	0,70	0,69	0,68
Genel Toplam	2,00	1,90	1,83	1,83	1,81	1,80	1,78
Türüne Göre Gelir Vergisi Harcamaları							
Kredi	0,06	0,06	0,06	0,07	0,07	0,08	0,08
İndirimler, İstisnalar ve Muafiyetler	0,81	0,73	0,70	0,70	0,68	0,67	0,66
Ertelenmeler	0,05	0,06	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
İndirilmiş Oranlar	0,19	0,17	0,17	0,17	0,17	0,18	0,17

Kaynak: OECD, 2010: 194.

Hollanda’da vergi harcamaları, Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya oranı 2012 yılı için %1,78 olarak tahmin edilmiştir. Neredeyse bütün vergi harcamaları kalemlerinde günümüze doğru bir azalma gözlenmektedir. Tablodan da açıkça görüldüğü üzere toplam vergi harcamaları 2006 yılı için GSYİH’nin %2’sini oluştururken; bu oran 2012 yılı tahminlerine göre %1,78’lere gerilemiştir. Hollanda’da vergi harcamaları daha çok indirim istisna ve muafiyetlerden oluşmaktadır. Diğer harcamalar (kredi ve ertelenmeler) nispeten daha az yer almaktadır. Bunların yanında fosil yakıt desteklemelerini içeren OECD raporuna göre, Hollanda’nın 2011 yılı için vergi harcama tutarı 350 milyon olarak tahmin edilmiştir (OECD, 2012: 264).

Tablo 3’te göze çarpan bir diğer husus ise, sağlık alanında herhangi bir vergi harcamasının olmamasıdır. Verilerin sıralandığı 2006 yılından 2012

yılına kadar olan kısımdan da görüleceği üzere sağlık alanında herhangi bir vergi harcamasına rastlanılmamıştır.

4. ÜLKELERİN VERGİ HARCAMALARI KONUSUNDA KARŞILAŞTIRMASI

Her ülkenin kendi vergi sistemi içerisinde vergi harcamaları tanımı değişmektedir. Bu sorun vergi harcamalarına yönelik uygulamaların ülkeden ülkeye değişmesinden kaynaklanmaktadır.

Vergi harcamalarını, söz konusu ülkeler arasında ilk başta Belçika 1984 yılında başlatmış, ardından Hollanda 1987’de, akabinde Finlandiya 1988’de ve bu ülkeler arasında en son Danimarka 1996 yılında raporlamıştır.

Vergi harcamaları raporu Belçika’da yasalara göre vergi harcamaları raporunun her yıl bütçenin ekleri arasında yer alması gerekirken; Hollanda’da her yıl zorunluluk olmadan hazırlanmaktadır. Finlandiya’da da her yıl vergi harcama raporu parlamentoya sunulurken; 2006 yılından bu yana Danimarka’da bu uygulama yürürlükten kaldırılmış, bundan dolayı Danimarka Vergileme Bakanlığı (The Danish Ministry of Taxation) vergi harcamaları ile ilgili değişiklikleri kendi web sitesinde yayınlamaktadır.

Vergi harcamalarının ağırlıklı olarak hangi kategorilerde yer aldığına bakıldığında, 2010 yılı için Belçika’da sosyal yardımlaşma, istihdam ve işgücü alanlarında; Danimarka’da özellikle iş geliştirme ve daha sonra ulaşım ve iletişim alanında; Finlandiya’da sosyal güvenlik, konut edindirme ve emek geliri alanlarında ve Hollanda’da emek geliri üzerinde yoğunlaşmıştır.

Vergi harcamalarının sırasıyla parasal tutarı Belçika’da 2010 yılı için 22,9 milyar Euro, Danimarka’da 2010 yılı için 5 milyar Euro, Finlandiya’da 2010 yılı için 13 milyar Euro ve Hollanda’da 2007 yılı için 6,9 milyar Euro olarak tahmin edilmiştir. Vergi harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya oranı Belçika’da, 2010 yılı için yüzde 6,5 iken, Danimarka’da aynı yıl için yüzde 2,2 ve Finlandiya’da 2010 yılı için bu rakam yüzde 7 ve son olarak Hollanda’da 2012 yılı için yüzde 1,78 olarak tahmin edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, vergi harcamalarının GSYH’ye oranı açısından bakıldığında söz konusu ülkeler arasında en fazla vergi harcaması yapan ülke Finlandiya iken; en az vergi harcaması yapan ülke ise Hollanda olarak görülmektedir.

SONUÇ

Vergi harcamaları kavramı ülkeden ülkeye değişebilen bir kavramdır. Her ne kadar ülkeler benzer tanımlamalar yapsa da uygulamada ülkelerin bu kavramı farklı bir şekilde benimsedikleri ortaya çıkmaktadır. Örneğin Hollanda vergi harcamasını, hukuki durumlardan kaynaklanan ve temel vergi sistemine uyum göstermeyen vergi gelirlerindeki kayıplar olarak

tanımlarken, Finlandiya, vergi harcamasını temel vergileme yapısından belli amaçları desteklemek için sapılması şeklinde tanımlamıştır.

Kavramın tanımının ülkeden ülkeye farklılık göstermesi kuşkusuz uygulamada da çeşitli farklılıklar getirmektedir. Şöyle ki; vergi harcamalarının ağırlıklı olarak hangi kategorilerde yer aldığına bakıldığında, 2010 yılı için Belçika'da sosyal yardımlaşma, istihdam ve işgücü alanlarında; Danimarka'da özellikle iş geliştirme ve daha sonra ulaşım ve iletişim alanında; Finlandiya'da sosyal güvenlik, konut edindirme ve emek geliri alanlarında ve Hollanda'da emek geliri üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu durum farklı ülke analizlerinde karşılıklı mukayeseyi zorlaştırmaktadır.

Kuşkusuz vergi harcamalarının öneminin farkına varılması ve raporlanmasına karar verilmesi de her ülke için farklı tarihlere tekabül etmektedir. Örneğin, Belçika 1984 yılında, Hollanda 1987'de, Finlandiya 1988'de ve bu ülkeler arasında en son Danimarka 1996 yılında vergi harcamalarını raporlamıştır.

Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda ülkelerinin yaptığı vergi harcamalarının GSYH'ye oranına bakıldığında söz konusu ülkeler arasında en çok vergi harcamasını 22,9 milyar Euro ile Belçika'nın yaptığı görülmektedir. Ancak GSYİH oranlaması açısından bakıldığında, Belçika'nın vergi harcamalarının GSYİH'ya oranı % 6,5 iken, Finlandiya'nın GSYİH'sinin % 7 'sini vergi harcamalarına aktardığı görülmektedir.

KAYNAKÇA

BRATIC, Vjekoslav (2006), "Tax Expenditures: A Theoretical Review", *Financial Theory and Practice*, Vol: 30(2), pp. 113-127.

BRIKSI, Hana Polackova (2004), "Managing Tax Expenditures: Policy Options, Tax Expenditures- Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons From Developed and Transition, ed. Hana Polackova Brixi and others, Washington D.C., pp. 227-232.

FERHATOĞLU, Emrah, (2005), "Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, ss. 78-92.

Federal Public Service Finance of Belgium (2010), http://docufin.fgov.be/intersalgen/thema/stat/PDF/Inventory_federal_tax_expenditures_2012.pdf, Erişim Tarihi, 13.05.2013.

GİRAY, Filiz, (2002), " Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt XXI, Sayı:1, s. 27-52.

HOWARD, Christopher, (1997), *The Hidden Welfare State, Tax Expenditures and Social Policy in the United States*, Princeton University Press, New Jersey.

JACOBSEN, Michael Riis, GEBAUER Andrea vd., (2010), *Tax Expenditures in the Nordic Countries, A Report from a Nordic Working Group*, Presented at the Nordic Tax Economist Meetingin Oslo.

KRAAN, Dirk - Jan, (2004), "Off-Budget and Tax Expenditures", *OECD Journal on Budgeting*, Volume 4- No:1, pp. 121-142.

KULU, Bahattin (Ağustos-2000), "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, ss. 24-29.

MARTİN, J., MCMAHON, JR., (2011), *Taxing Tax Expenditures?* , University of Florida Legal Studies Research Paper No: 2011-03.

OECD, (2012), *Inventory of Estimated Budgetary Supportand Tax Expenditures for Fossil Fuels 2013*, <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2212051e.pdf?expires=1370104548&id=id&accname=oid033641&checksum=18A0F27D067667DF80CD478170EE2C94>, Erişim Tarihi, 28.05.2013.

OECD, (2011), *Value for Money, Country Assesment of Denmark*, <http://www.oecd.org/gov/budgeting/48145388.pdf>, Erişim Tarihi: 03.05.2013

OECD, (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/4210041e.pdf?expires=1369925086&id=id>

[&accname=oid033641&checksum=D878582477A4AC8190A1024EC2F00A08](#), Erişim Tarihi: 22.05.2013

SARAÇ, Özgür, (2010), “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, Maliye Dergisi, Sayı: 159, Temmuz – Aralık, ss. 262-277.

SURREY, Stanley S., McDANIEL, Paul R., (2011), “The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues”, Boston College Law Review, Volume: 20, Issue:2, Number:2, pp. 226-355.

TODER, Eric J., (2005), “Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis”, National Tax Association Meetings, Miami, Florida.

VALENDUC, Christian, (2004), “From Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium, World Bank, Tax Expenditures- Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons From Developed and Transition, ed. Hana Polackova and others, Washington D.C., pp. 69-86.

Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (Ekim 2007), Vergi Harcamaları Raporu, Ankara.