

AZMİ DEMİRCİ

Baş Hesap Uzmanı

Günümüzde, bazı hammadde (özellikle petrol) ve gıda fiyatlarında meydana gelen artışlar, olağandışı gelişen ekonomik veya sosyal olaylar ya da süreçler; söz konusu fiyat artışları, olaylar ve süreçler sonucunda kazançları aşırı ölçüde artan ekonomik birimleri hedefleyen “beklenmeyen kazanç vergisi” uygulamalarını tartışmaya açmaktadır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri’nde devam eden seçim kampanyalarında, petrol fiyatlarının yükselişinden kaynaklanan kar artışlarının bir kısmının sosyal programlara aktarılmasını sağlayacak bir vergi uygulaması tartışmaya açılmış ve bu konu basın-yayın organlarında sıkça yer almaya başlamıştır.

Yazımızda, sözlük anlamı “umulmayan, beklenmeyen yerden gelen para, yardım veya kazanç” olan “windfall” kelimesinden türetilen ve genel olarak “Beklenmeyen Kazanç Vergileri” (Windfall Tax veya Windfall Profits Tax) olarak adlandırılan vergilerin genel özellikleri, yakın geçmişte bu nitelikteki vergi uygulamaları esas alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

1. Tanım

Bir verginin beklenmeyen kazanç vergisi (BKV) olarak sınıflandırılmasını sağlayan temel özellik, bu vergilerin belirli olayların/süreçlerin (doğal ,ekonomik, sosyal) yarattığı fırsatlar sonucunda, daha önceden elde edilebilmesi en azından kolaylıkla öngörülemeyen gelirleri (kazançları) hedeflemiş olmasıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere, zaten bu vergilerin adlandırılmasında anılan özellik esas alınmaktadır.

Beklenmeyen kazanç vergileri, hükümetler tarafından belirli ekonomik/sosyal olaylar/süreçler nedeniyle makul düzeyin üzerinde kazanç sağlayan bazı sektörler ve/veya işletmeler üzerine konan vergiler olarak tanımlanmaktadır. Ancak böyle bir tanımın BKV uygulamalarının tüm özelliklerini yansıttığını söylemek zordur. Bu nedenle, izleyen bölümlerde, geçmişte uygulanan bu nitelikteki vergilerin kısa özetlerine yer verilerek, söz konusu vergilerin belirli bazı özellikleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. Beklenmeyen Kazanç Vergisi Uygulama Örnekleri

Aşağıda, son 30 yıl içerisinde 3 farklı ülkede gerçekleştirilen BKV uygulamalarına değinilmiştir.

2.1. ABD Uygulaması (Windfall Profits Tax)

Önemli BKV örneklerinden birisi ABD’de 1980 yılında yürürlüğe giren ve “Windfall Profits Tax” (WPT) olarak adlandırılan vergi uygulamasıdır. Anılan vergi 1988 yılında yürürlükten kaldırılncaya kadar yedi yıl süreyle uygulanmıştır.

Uygulamayı tetikleyen konu, belirtilen yıllarda petrol fiyatlarında Arap ambargosu nedeniyle oluşan önemli düzeydeki artışlardır. Uygulama, petrol fiyatının belirlenen bir baz fiyatı aşması halinde, aşan kısım üzerinden belirli bir oranda vergi alınması şeklindedir . Yürürlükte kaldığı süre içerisinde bu verginin getirisi yaklaşık 80 milyar ABD Doları olmuştur. Bununla birlikte, bu şekilde ödenen vergilerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi imkanı gözönüne alındığında, net getirisinin 40 milyar ABD Doları civarında olduğu belirtilmektedir. Diğer yandan, fiyatların yüksek noktada uzun süre kalmaması nedeniyle, vergi yürürlüğe konurken yapılan tahminlere göre daha düşük bir getiri

sağlanmıştır .

Petrol üreticilerinin elde ettikleri aşırı karları hedefleyen bu verginin hesaplanış şeklinde kazancın baz alınmaması, bu verginin esas itibarıyla bir özel tüketim vergisi olduğuna yönelik tartışmaları gündeme getirmiştir. Vergi şirketler tarafından ödenmiş olmakla birlikte, bu şirketlerin hisse senetlerini ellerinde tutanların kazançlarını da etkilemiştir.

Yarattığı ekonomik etkiler ve uygulama sürecine ilişkin tartışmalara karşın, petrol fiyatlarının yüksek seyrettiği her dönemde, benzer bir verginin konulmasına yönelik öneriler gündemdeki yerini almaktadır.

2.2.İngiltere Uygulaması (Windfall Tax)

BKV'nin küçük çaplı olsa da, daha ilginç bir örneği, İngiltere'de 1997 yılında İşçi Partisi'nin iktidara gelmesiyle uygulamaya konan ve "Windfall Tax" olarak adlandırılan vergidir.

1992 yılından itibaren İngiliz İşçi Partisi'nin programında yer alan ve iktidara gelmeleriyle yürürlüğe giren bu vergi; özelleştirilen temel altyapı şirketlerini (dolayısıyla bunların hisselerini satın alanları) hedefleyen ve bir kereye mahsus alınan bir vergidir.

Verginin temel gerekçesi; özelleştirme fiyatlarının düşük olarak belirlenmesi ve özellikle özelleştirmenin ilk yıllarında olması gereken düzenleyici/denetleyici faaliyetlerin yeterli düzeye ulaşmaması durumunun, bu şirketlerin tekel konumlarını müşterileri aleyhine kullanmalarına olanak sağlaması olarak belirtilmiştir.

Belirtilen bu vergi, esas olarak özelleştirilen alt yapı şirketlerinin aşırı karları üzerinden bir defa alınacak bir vergi olarak tanımlanmış olsa da; vergi matrahının belirlenmesinde şirket kazançları doğrudan dikkate alınmamıştır. Bunun yerine vergi matrahı olarak özelleştirmeye esas alınan değer ile şirket karlarına (özelleştirme tarihinden sonraki dört yıl) dayalı olarak yapılan değerlendirme sonucu bulunan değer arasındaki fark dikkate alınmıştır. Şirket karlarına dayalı değerlemede esas alınan fiyat kazanç oranı ise 9'dur .

Vergiden sağlanan gelir 5,2 milyar İngiliz Sterlini (Pound) olmuş ve elde edilen gelirlerin işsizliği önleyici sosyal programlara aktarılması öngörülmüştür.

Bir defalık bir vergi olması ve mükellef sayısının az olması, söz konusu verginin uygulanmasını kolaylaştırırsa da, "Windfall Tax" pek çok hukuki ve ekonomik tartışmaya neden olmuştur. Vergilemenin geçmişe dönük olması, hisse senetlerinin el değiştirdiği durumlarda vergiden tamamen hisseleri son aşamada elinde tutanların etkilenmesi, matrahın belirlenmesinde esas alınan yöntem ve diğer vergileme ilkelerine uygunluk sorunu, belirtilen tartışmaların konusunu oluşturmuştur. Ancak, izleyen bölümlerde değinileceği üzere, bu tartışmaların çoğu BKV'lerin herhangi birisi için yapılabilecek kaçınılmaz tartışmalardır.

2.3.Türkiye Uygulaması (Faiz Vergisi)

BKV uygulamalarına Türkiye'den verilecek en belirgin örnek "faiz vergisi" uygulamasıdır. Bu vergi 1999 yılında meydana gelen depremler nedeniyle ortaya çıkan kaynak gereksiniminin sağlanması amacıyla çıkarılan 4481 sayılı Kanun ile ihdas edilmiş ve belirli Devlet İç Borçlanma Senetlerine ödenen faiz tutarları üzerinden alınmıştır.

Faiz vergisi düzenlemesinin mantığını anlamak açısından 1999 ve 2000 yıllarında Hazine (borçlanma) ihalelerinde oluşan faiz oranlarının seyrini hatırlamakta yarar görmekteyiz: 1999 yılında Hazine tarafından gerçekleştirilen tahvil ve bono ihalelerinde yıllık bileşik faiz oranı %143,6 ile %91,03 aralığında gerçekleşmiştir. Aynı yılda yapılan iskontolu tahvil ihalelerinde gerçekleşen ağırlıklı bileşik ortalama faiz ise % 105 düzeyindedir. 1999 yılında

gerçekleşen son iskontolu bono ihalesinde oluşan yıllık bileşik faiz oranı ise %93,32 dir . 1999 yılı sonunda uygulamaya konan 3 yıllık istikrar programı ve bu programa Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından verilen destek, enflasyon beklentilerinin önemli ölçüde düşmesine neden olmuştur. Programın uygulanmaya başladığı 2000 yılında Hazine tarafından gerçekleştirilen tahvil ve bono ihalelerinde yıllık bileşik faiz oranları %41,62 ile %31,7 aralığında gerçekleşmiştir. Bu yılda yapılan iskontolu tahvil ihalelerinde gerçekleşen ağırlıklı bileşik ortalama faiz ise % 36 olmuştur. 2000 yılında gerçekleşen ilk iskontolu tahvil ihalesinde (ihale tarihi 04.01.2000) gerçekleşen yıllık bileşik faiz oranı ise %37,03'dür. 1999 yılının son ihalesinde gerçekleşen bileşik faiz oranının %93,32 olduğu dikkate alındığında beklentilerdeki değişikliğin büyüklüğü anlaşılmaktadır.

Bu görüntü altında, faiz vergisinin yasalaşma tarihi itibariyle düşünülen; önceki dönemlerde çıkarılmış Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarını ellerinde bulunduranların ekonomide meydana gelen olumlu gelişmeler sonucunda (enflasyon oranındaki düşüşten kaynaklanacak) olağandışı bir gelir elde edecekleri ve bu olağandışı (öngörülemeyen-beklenmeyen) gelir üzerine konacak bir verginin hem çok önemli bir direnç oluşturmayacağı, hem de finansman açısından önemli bir kaynak sağlayacağıdır.

2.3.1.Verginin Mükellefi

Faiz vergisinin mükellefi, yasada belirlenmiş olan iç borçlanma senetlerini elinde bulundurmaları dolayısıyla kendilerine faiz ödemesi yapılan gerçek veya tüzel kişilerdir. Bununla beraber, faiz vergisinin yasalaşmasından sonra meydana gelen el değiştirmelerde satış anındaki fiyat düzeyinin oluşumunda faiz vergisi dikkate alındığından, yasalaşma tarihi itibariyle kağıdı elinde bulunduranlar (vergi, faiz ödemesi sırasında senedi elinde bulundurandan kesilmiş görülmekle beraber) esas yüklenici olmuştur.

2.3.2.Verginin Matrahı

Faiz vergisinin matrahını, kapsama alınan kağıtlar dolayısıyla yapılan faiz ödemeleri oluşturmaktadır. Bu tutar iskontolu kağıtlarda ihraç fiyatı ile itfa bedeli arasındaki fark, dönemsel kuponlu kağıtlarda ise yapılan kupon ödemeleridir.

Faiz vergisi kapsamına giren kağıtların ihracına yönelik Hazine ihalelerinde çoklu fiyat sistemi kullanılmış olmasının matrahın belirlenmesinde yarattığı sorun, uygulamada, bütün işlemlerde matrahın belirlenmesinde ihalede gerçekleşen en düşük faiz oranının esas alınması suretiyle aşılmıştır. Yine aynı tanımlı kağıdın birden fazla ihalede satışının gerçekleştirilmiş olmasının yarattığı sorun ise, bu ihalelerde gerçekleşen en düşük faiz oranı esas alınarak faiz vergisi matrahının belirlenmesi suretiyle çözümlenmiştir. Sonuçta kapsama giren her bir kağıt için kesilmesi gereken faiz vergisi tutarı sabitlenmiş ve kesinti yapılacak tutarlar Merkez Bankası'na internet sayfasında yayınlanmıştır.

2.3.3.Verginin Oranı

Daha önce de değinildiği üzere, faiz vergisi faiz oranlarındaki düşüş dolayısıyla eskiden ihraç edilmiş tahvilleri ellerinde tutanlar tarafından elde edilen beklenmeyen getirinin vergilenmesini öngörmektedir. Ancak, matrah olarak, ihraç tarihinden itfa tarihine kadar olan süreç içerisinde oluşan faiz tutarının esas alınması nedeniyle, geriye dönük bir vergileme yapıldığı imajı yaratılmış olsa da, bu sorun oranların belirlenmesinde vadeye kalan gün sayısının dikkate alınması yoluyla giderilmeye çalışılmıştır. .

Dolayısıyla vergi oranları faiz vergisi uygulamasının en hassas noktasıdır. Bu kapsamda iskontolu tahvil ve bonolarda vadeye kalan gün sayısına bağlı olarak 3 farklı oran (%4, %9,

%14) belirlenmiştir. Kuponlu tahvillerde ise oran; üç yıl vadeli değişken faizli üç ayda bir kupon ödemeli tahvil faizlerinde %4, iki yıl vadeli sabit faizli üç ayda bir kupon ödemeli tahvil faizleri %19 olarak belirlenmiştir.

2.3.4.Faiz Vergisinden Elde Edilen Gelir

Faiz vergisi olarak 2000, 2001 ve 2002 yıllarında konsolide bütçeye gelir yazılan tutar 2.064.241.000,-YTL'dir . En çok gelirin elde edildiği 2000 yılında, faiz vergisi tutarının toplam vergi gelirlerine oranı yaklaşık %6,2, gelir üzerinden alınan vergilere oranı %15,62 olarak gerçekleşmiştir. Üzerinden faiz vergisi alınan kağıtların itfalarına bağlı olarak izleyen yıllarda elde edilen gelir de düşmüştür.

Faiz vergisinin getirisini dikkate alırken, bu verginin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılma özelliğinin faiz vergisi tahsil edilen yıllarda gelir veya kurumlar vergisi gelirlerine yaptığı olumsuz etkinin de dikkate alınması gerekmektedir.

2.3.5.Verginin Uygulaması

Devlet İç Borçlanma Senetleri'nin ödeme işlemleri Merkez Bankası aracılığıyla gerçekleştirildiğinden, faiz vergisi, yapılan ödemeler sırasında Merkez Bankası'na kesilmiştir. Dolayısıyla kapsama dahil senetleri ellerinde bulunduran mükelleflerin herhangi bir bildirimde (beyanda) bulunmasına gerek kalmamıştır.

Faiz vergisinin kolayca hesaplanan bir matrah üzerinden tek bir sorumlu tarafından basit bir işlemle alınabilmesi, vergiye uyum maliyetini (yargıya intikal eden ihtilafları bir kenara bırakırsak) hem mükellef hem de idare açısından minimum düzeyde tutmuştur.

Her ne kadar vergi oranlarının belirlenmesi sırasında vergiye tabi olanlar arasında bir eşitlik sağlanmaya çalışılmış olsa da, verginin bu ilkeyi sağladığını iddia etmek zordur. Ancak, ülkemizdeki hemen her vergi uygulamasında, vergilemenin adil ve eşit olduğu yönünde özellikler bulabilmek zordur. Daha özel bir şekilde ifade etmek gerekirse, faiz vergisinde basit bir uygulama sağlamak adına eşitlikten taviz verildiğini söylemek çok da yanlış olmayacaktır.

Diğer yandan, faiz vergisi yasama organında esaslı tartışmalara sebebiyet vermemiş ve önemli bir mutabakatla yasalaşmıştır. Finansman ihtiyacı içerisindeki bir hükümeti oluşturan partiler ile, söylem düzeyinde veya sembolik de olsa faize karşı olan bir muhalefet dikkate alındığında, bu durum şaşırtıcı olmamıştır.

Faiz vergisinin de içinde olduğu vergi paketinden elde edilecek gelirlerin “depremlerin yarattığı olumsuz etkilerin giderilmesinde” kullanılması amaçlanmıştı. Getirilerin bu amaçla kullanılıp kullanılmadığı konusu, ekonomik istikrar paketinin yarattığı finansman ihtiyaçlarının da varlığı nedeniyle, sık sık tartışma konusu olmuştur. O tarihte uygulamaya konan bazı vergilerin, aynı adla veya başka vergi yapıları içinde zaman zaman genişletilmiş halleriyle, halen uygulanmakta olduğunu da hatırlatmak gerekir.

3. BKV'lerin Genel Özellikleri

3.1.Tetikleyici Bir Olayın Varlığı

BKV uygulamalarının altında bazı sektör ya da grupların makul ölçüler dışında kazanç sağlamalarına yol açan bir olay bulunmaktadır. Bu olay, genel nitelikte, siyasi ve ekonomik konjoktürde değişiklik yaratan makro bir olay olabileceği gibi, özelleştirme fiyatının düşük

belirlenmesi, nedeni ne olursa olsun düzenleyici denetleyici mekanizmalardaki yetersizlik, bir doğa olayı gibi daha mikro nitelikli bir olay da olabilmektedir. BKV'lerin kabullenilmesi ve toplumsal bir desteğe sahip olması, diğer bir ifadeyle uygulanabilmesi, ancak bu olay ile vergiye baz teşkil eden tutarlar arasındaki ilişkinin sağlıklı bir şekilde ortaya konulması suretiyle sağlanabilmektedir.

3.2.Vergi Gelirlerinin Tahsisi

BKV'lerde elde edilen getirinin özellikle sosyal programlara veya tetikleyici olaydan zarar gören insanlara aktırılmasının amaçlandığı görülmektedir. Bu özellik vergi için toplumsal bir desteği sağlamanın, diğer bir ifadeyle bu nitelikteki vergileri uygulamaya koymanın diğer bir şartı olmaktadır.

Bazı durumlarda, BKV'lerden elde edilen getirilerin, aşırı kazançları tetikleyen olayların tekrarını engelleyici/ zorlaştırıcı etki yapacak araştırmalara tahsis edilmesi önerilmektedir. Örneğin petrol tüketimini azaltıcı teknolojiler için araştırma yapılması gibi.

3.3. Vergileme Dönemi, Matrah ve Oranların Belirlenmesinde Pratik Yaklaşım

BKV uygulamasına baz teşkil eden olayın yarattığı makul ölçüyü aşan kazancın tespitinin zorluğu ortadadır. Bu zorluk matrah olarak doğrudan kazancın değil gelirin (hasılat) hedef alınması veya kazancı temsil eden bir tutarın belirli varsayımlar altında hesaplanmasını gerekli kılmaktadır.

Özellikle matrahın belirlenmesinde esas alınan pratiklik; vergiler her ne kadar kazancı hedeflese de özel tüketim benzeri veya brüt tutarlar üzerinden alınan tevkifata benzer (tevkifatın nihai vergileme olduğu) bir yapıyı ortaya çıkarabilmektedir.

Diğer yandan BKV'lerin bir diğer genel özelliği ise, olağan kazançların vergileme rejiminden farklı olarak, gerek vergileme döneminin gerekse vergi oranlarının özel olarak belirlenmiş olmasıdır.

3.4.Hukuki ve Ekonomik Tartışılrlık

Verginin tanımı gereği, hemen hemen her vergi düzenlemesiyle ilgili olarak, ekonomik ve/veya hukuki nitelikte tartışmalar olmaktadır. BKV uygulamalarında ise, bu tartışmalar daha çok temel vergileme ilkelerine uygunluk bazında gerçekleşmektedir. Bir çok durumda bu ilkelerin tam olarak yerine getirilemeyeceği de açıktır. Zaten bu durumda vergi uygulamasının başarısını, olay ile makul ölçüyü aşan kazanç arasındaki ilişkinin iyi bir şekilde ortaya konması ve vergi gelirinin belirli sosyal programlara aktarılması belirlemektedir.

4. Değerlendirme

Yazımızın başından beri ifade edildiği üzere BKV'ler, bazı sektörlerin/şirketlerin/kişilerin kazançlarında makul düzeyin üzerinde artış yaratan ekonomik/siyasi/doğal olayların gündeme getirdiği vergilerdir. Dünya'da günümüzde yaşanmakta olan olaylar (bazı ürün fiyatlarındaki umulmayan artışlar, finansal piyasalarda yaşanan kriz ve dönüşüm içerisinde olan ekonomilerin varlığı) önümüzdeki dönemlerde BKV niteliğindeki vergilerle ilgili tartışmaların sıkça gündeme geleceğini göstermektedir.

Nitekim petrol fiyatlarındaki son artışlar ABD'de geçmiş uygulamaya benzer bir BKV düzenlemesine yönelik talepleri gündeme taşımıştır . Venezüella'da ise bu konu tartışılır olmaktan çıkmış ve bir yasa haline dönüşmüştür . Fransa Cumhurbaşkanı beklenmeyen karlar eden şirketler için Dünya çapında uygulanabilecek bir vergi konusunda IMF tarafından

Çalışma yapılmasını talep etmektedir . İngiltere’de kamu müdahalesiyle iflası engellenen bir finansal kuruluşun özelleştirilmesi yönündeki çabalar bir BKV uygulaması talebi yaratmıştır .

Benzer şekilde, Türkiye’de gerçekleştirilen özelleştirmelerde de; bir kısım tekel konumundaki işletmelerin devredilmesi sürecinde özelleştirme bedellerinin tartışma (hatta dava) konusu edilmesi ve özelleştirme sonrasındaki mal ve hizmet fiyatlandırmalarının düzenleme ve denetleme yetersizliği nedeniyle tüketici aleyhine olduğu (dolayısıyla aşırı kazançlara sebebiyet verdiği) ifade edilmesi; ayrıca, özelleştirme yoluyla edinilen hisselerin ya da aktif kıymetlerin büyük bir kısmının, özelleştirmeden çok kısa süre sonra, özelleştirme bedellerini kat kat aşan fiyatlarla elden çıkarılması, yeni bir BKV uygulamasını gerekli kılacak şartları oluşturmasına rağmen, bu konuda herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

Özetle belirtmek gerekirse; BKV’ler zaman zaman bir ekonomik düzenleyici olarak toplum vicdanının rahatlatılmasında bir araç olarak önerilebilmekte ve gerekli desteği sağlaması halinde de uygulanabilmektedir. Bunlarla ilgili olarak değişmemiş ve herhalde değişmeyecek nokta ise özelliklerinden kaynaklanan tartışmalar olacaktır.