

SİYASET, EKONOMİ ve YÖNETİM ARAŞTIRMALARI DERGİSİ



RESEARCH JOURNAL OF
POLITICS, ECONOMICS AND MANAGEMENT

October 2017, Vol:5, Issue:5

Ekim 2017, Cilt:5, Sayı:5

P-ISSN: 2147-6071

E-ISSN: 2147-7035

Journal homepage: www.siyasetekonomiyonetim.org



Küresel Vergi Yönetimi: Yeni Ortak Hukuka Doğru *Global Tax Governance: Towards a New Jus Commune*

Yrd. Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK

Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, eozdiler@politics.ankara.edu.tr

Doç. Dr. Eşref KÜÇÜK

Hacettepe Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, esrefkucuk@hacettepe.edu.tr

DOI: <https://doi.org/10.25272/j.2147-7035.2017.5.5.04>

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş 11 Ağustos 2017
Düzeltilme Geliş 14 Ekim 2017
Kabul 15 Ekim 2017

Anahtar Kelimeler:

Vergi hukuku, uluslararası hukuk, Roma hukuku

ÖZET

2008 Mali Krizinden sonra devletler artan kamu borçlarının finanse edilebilmesi için vergi gelirlerinin yeterli olmadığını görmüş, vergiden kaçınma, vergilendirmede şeffaflık, bilgi değişimi gibi küresel işbirliği gerektiren konularda uluslararası eylem planlarına dahil olmuşlardır. OECD'nin öncülüğünü yaptığı BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ve Avrupa Birliği çerçevesinde geçerli olan ATA (Anti Tax Avoidance Directive) bu eylem planlarının örneklerini oluşturmaktadır. Özellikle OECD'nin ürettiği eylem planları çerçevesinde üye devletlerin iç hukuk sistemlerinde uyumlaştırmaya gitmeleri, vergilendirme ile başlayan ortak bir hukuka yönelimi düşündürmektedir. Literatürde daha yüksek sesle dile getirilmeye başlanılan "küresel vergi yönetimi" ve eylem planları, devletlerin iç hukuk sistemlerinde bağımsız olmakla birlikte ticari ve mali varlıklarını sürdürebilmeleri bakımından ortak paydaya sahip bir vergi hukuku ve idaresine sahip olmalarını ifade etmektedir. Asgari paydaya sahip ortak bir hukuk sisteminin tarihsel örneklerinden biri de Roma hukukunun Ortaçağ'daki uygulama ve görünüm biçimi olan "ius commune"dir.

© 2017 PESA Tüm hakları saklıdır

Günümüzde uluslararası vergi hukuku sahasında ortak hukuk bilimi ve karşılaştırmalı hukuk çalışmalarıyla hukukun birleştirilmesi yoluna gidilebilir. Bunun çağdaş örneklerinden biri OECD tarafından önerilen ortak vergi mevzuatı çalışmaları biçiminde kendini göstermektedir. Çalışmada küresel vergi yönetimi ve gerektirdiği ortak hukuk, Roma hukuku ve günümüz vergi hukuku bakımından değerlendirilecektir.

ARTICLE INFO

Article History:

Received 11 August 2017
Received in revised form 14 October 2017
Accepted 15 October 2017

Keywords:

Tax law, international law, Roman law

© 2017 PESA All rights reserved

ABSTRACT

After the 2008 financial crisis, many states have seen their public debt rise to high levels and public revenues are insufficient to afford. States have involved in international action plans about subjects that need global cooperation such as anti-tax avoidance, transparency and transfer of information. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) and ATA (Anti Tax Avoidance Directive) are examples of these action plans. Member states, harmonizing their national law systems according to the legislation of OECD, shows a structure of common law in the scope of tax law. Often heard in literature now, the "global tax governance" and action plans, calls for a global tax law based on common principles and a global governance to sustain the cooperation, where states are independent in their national law systems. This system has an example in history called "ius commune".

Today unification of international tax law is the new approach and the action plans of common tax legislation of OECD are the contemporary examples. In this study, the global tax governance and the common law it brings are going to be compared with Roman law and today's tax law.

„Everything starts with a wording of the customs, which often gets the form of a codification”(Gaudemet, 1986: 239).

GİRİŞ

Ulusal egemenlik, devlet idaresinin meşruluk ve etkinliği üzerinden tanımlanırken, uluslararası anlamda egemenliğin tanınması devletlerin uluslararası topluluk içindeki statüsünü ifade eder. Ulusal egemenlik altında vatandaşlar devleti, bütçe yapmak ve bütçeyi uygulamak bakımından yetkilendirirler. Ulusal egemenliğin ilk işareti olan ve katı (bağlayıcı) hukuk kurallarına tabi olan vergilendirme konusunda devletler, uluslararası zeminde işbirliği gerektiren konularda bağlı oldukları uluslararası anlaşmalar ve üye oldukları birlikler sebebiyle işbirliği yükümlülüğü altına girmekte ve yaptırıma tabi olmaktadır. Uluslararası düzenlemelerin getirdiği yükümlülük ve yaptırımlar, egemenlik üzerinde bir kısıtlama değil, bizatihi egemenliğin sonucudur (Dietsch, 2011: 2116).

1980'lerin sonuna kadar ulusal aktörler olarak ortaya çıkan mali düzenleme araçları (banka, sigorta şirketleri vb.), sınırötesi/uluslararası sermaye akışının hızlanması ve küreselleşme ile yeni bir görünüme bürünmüştür. Sermaye akışının hızlanmasına neden olan üç unsur, deregülasyon, teknoloji ve inovasyondur (Brummer, 2015: 10). Deregülasyon ile sermaye ve mali ürünler üzerindeki düzenlemeler kolaylaştırılmış, 1990'larda devletler yabancı yatırımları ülkelere çekmeye çalışmışlardır (Bilici, 2017). Bilginin dijitalleşmesi (Sassen, 1996), mali piyasaları hızlandırmıştır. „Müşterilerin bir düğmeye basmasıyla bankalar milyar dolar kredi verebilmekte, aynı şekilde hissedarlar birçok ülkede sermayelerini artırmaktadırlar” (Brummer, 2015: 11).

Küreselleşmenin getirdiği uluslararası mali yapılanma, geleneksel anlamdaki uluslararası organizasyonlardan kuruluşlarındaki uluslararası hukuk araçlarının farklılığı sebebiyle ayrılmaktadır. Birçok uluslararası düzenleyici organ bağlayıcı olmayan kurallar (soft law) getiren bir idari yapılanmaya sahiptir. Uluslararası mali hukuk, devletlerin merkezi ve bölgesel otoriteleri ile meşruiyet kazanmakla birlikte çok katmanlı bir düzenleyici yapıdan kaynaklanır.

Küresel mali yapı incelendiğinde, uluslararası mali hukuk gündemini oluşturan aktörlerin G-20 ve Finansal İstikrar Kurulu (FSB) olduğu görülür. Bu oluşumlar en etkili ekonomik güçleri ve dünya mali piyasalarının %90'ını teşkil etmektedir. Gündeme göre sektörel bazda ve uzmanlık gerektiren alanlarda standartları belirlemek ise standart koyucu kurullar aracılığıyla yerine getirilmektedir. Sektörel bazda çalışan kurullara Basel Komitesi; uzman kuruluşlara ise OECD örnek verilebilir. Genellikle „tavsiye, rehberlik, kriter koyma, ölçü belirleme” gibi isimlerle ortaya çıkan bu standartlara, üye olan ülkelerin uluslararası işbirliği çerçevesinde ulusal mevzuatlarını uyumlandırması beklenir. Böylece belirlenen „standartlara uygun düzenlemeler, ülkelerin iç hukuklarının bir parçası haline gelir. Dünya Bankası ve IMF bu yapıda yönlendirici görev görürler (Brummer, 2015: 70).

Küresel mali yapılanma bir şekil üzerinde gösterilebilir:

Uluslararası mali hukuk bu yapılanma üzerine inşaa olmaktadır. Ulusal devletler bu standartları vergi hukuku sistemlerine alıp almamakta serbest olmakla birlikte vergiden kaçınma, şeffaflık ve bilgi değişimi gibi küresel işbirliği gerektiren konularda global yapılanma dışında kalmak çok da mümkün değildir. Uluslararası mali hukuk uzlaşma üzerine kurulmuştur. Anılan uluslararası kuruluşlar farklı kültürlere ait yasal sistemlere uygulanabilir yasal standartlar geliştirmek üzere çalışmaktadır. Bu faaliyetlerinin etkinliği, ulusal düzenleyicilerin kabulüne bağlıdır. Bu düşünce literatürde „uyum odaklı uluslararası mali hukuk teorisi” (compliance-based theory of international financial law) olarak anılmaktadır (Brummer, 2015: 119). Dönüşen küresel mali yapının, idari ve hukuki gereksinimleri karşısında „küresel vergi yönetimi” ve „uluslararası ortak mali hukuk” tezleri doğmuştur. „Ortak hukuk“, günümüz modern hukukunun ortaya çıkması ve gelişiminde kritik rol oynamıştır. Geleceğin nasıl şekilleneceğini görebilmek için geçmişe bakmakta fayda görüyoruz.

1. Uluslararası Mali Hukukta Soft Law („Yumuşak“, Bağlayıcı Olmayan Hukuk Kuralları)

Küreselleşmenin uluslararası mali alanda getirdiği yeni yapılanma, uluslararası organizasyonlar olarak ortaya çıkan kurumsallaşmış otoritelerin meşruiyetinin yönetilenler tarafından tanınmasına yol açmıştır

(Hall, 2002). Geleneksel hukuk yasallık ilkesinin geçerli olduğu, katı ve bağlayıcı kurallardan oluşmasına karşılık küresel mali yapılanmanın getirdiği hukuk kuralları bağlayıcı olmayan, yaptırımdan yoksun ve daha çok standart belirleyici niteliktedir. „Soft law” olarak adlandırılan bu kurallar devletlerin iç hukuk sistemlerine katılınca kadar bağlayıcı değildirler.

„Soft law” ya da „yumuşak hukuk”, literatürde, bağlayıcı olmamakla birlikte hukuki boyutu olan ve her somut olayda ayrıca değerlendirilmesi gereken davranış kuralları“ olarak tanımlanmıştır; yasal hak ya da yükümlülük içermeyen bu kuralların yaptırım gücü yasal olmamakla birlikte uluslararası sorumluluktan kaynaklanır (Wellens&Borchardt, 1989: 274).

Örneğin yeni hukuk formları olarak OECD tarafından getirilen „standartlar” ve buna ilişkin eylem planları, devletlerin iç hukuk sistemlerine dahil oldukları aşamaya kadar soft law („yumuşak”, katı olmayan hukuk) olarak anılmaktadır (Mörth, 2005: 6). Yumuşak hukuktan hard law („katı” hukuka) geçiş bir yasallaştırma sürecini ifade eder (Goldstein&Kahler&Keohane&Slaughter, 2000).

Katı olmayan hukuk kurallarından (soft law, lex ferenda) katı hukuka (hard law, lex lata) olan geçiş süreci, OECD`nin faaliyetleri üzerinde örneklenebilir. OECD`nin 1998 yılında zararlı vergi rekabetine ilişkin olarak yayınladığı raporda 19 adet öneri yer almaktaydı. Bu rapor zararlı bulunan hukuki uygulamaların belirtildiği ve bunlara karşı üye ve üye olmayan devletlere yaptırım çağrısı yapılan diğer raporlar ile devam etmiştir. 2000 yılında yayımlanan raporda OECD`nin zararlı vergi rekabeti (Öz, 2005) kriterini ihlal eden ülkeler ve işbirliğinden kaçınan ülke olmamak için yapılması gerekenler açıklanmış, üye devletlerin işbirliği yapmayan ülkelere karşı alacağı „savunma mekanizmaları” ortaya konulmuştur. Bu mekanizmalar ceza ve „gerekli olmayan ekonomik yardımın kesilmesi” gibi diğer ekonomik yaptırımlar içermektedir. OECD`nin zararlı vergi rekabetine ilişkin olarak belirlemiş olduğu kriterlere yönelik ulusal düzenlemeler üye devletler tarafından hızla yerine getirilmiştir. Bu girişimde OECD`nin uluslararası vergi normlarının geliştirilmesine dair katkısı açıktır. Zararlı vergi rekabetinin önlenmesine ilişkin normlar uluslararası anlaşma formunda oluşmamıştır; daha ziyade „tavsiye ve rehberlik” sonucu ortaya çıkmışlardır (Christians, 2007: 328).

Marcussen, OECD`nin düzenleyici işlem yapması ve norm koymasının OECD`ye üye olan ve olmayan devletlerin davranış kurallarını belirlemesinin „düzenleyici-normatif yönetim” (normative governance) olarak adlandırılabilceğini söyler (Marcussen, 2004). OECD, düşünsel (istişari nitelikte kararlar alan) bir otorite olarak kabul edilmekle birlikte üye devletlerin ortak kurallara ve standartlara uyumunu sağlamak amacıyla denetim mekanizmaları uygulamaktadır (Mörth, 2005: 10). „Yumuşak” hukuk aynı zamanda kamu hukuku ve özel hukuku yakınlaştırmıştır; devletler, uluslararası organizasyonlar, şirketler düzenleme sürecine katılabilmekte ve bunlara tabi olabilmektedirler (Mörth, 2005: 11).

Bazı vergi hukukçuları, OECD`nin rehberlik formunda ortaya koyduğu yumuşak hukukun „gelenek hukukuna” (customary law) dönüşebileceğini ileri sürmüşlerdir (Avi-Yonah, 2004: 483). Gelenek hukuku iki unsurdan oluşur: Devletler aynı biçimde hukuka uyarlar (objektif unsur) ve bunu yasal bir yükümlülük algısıyla yaparlar (sübjektif unsur) (Christians, 2007: 329). Bununla birlikte genel-geçerliliğe sahip bir geleneğin yasal olarak bağlayıcı olabilmesi için devletlerce tanınması gerekir. OECD`nin rehberliği daha çok tavsiye niteliğinde olup genel yasal bir yükümlülüğten (opinio juris) noksandır (Christians, 2007: 330). Literatürde dile getirilmeye başlanılan „küresel vergi yönetimi” kavramı bu boşluğu doldurmayı amaçlamaktadır. Küresel vergi yönetimi, sınır ötesi işlemler ve diğer uluslararası uygulamaların vergilendirilmesi ile ilgili konularda prensip, norm, kural ve prosedürlerin oluşturulması ve geliştirilmesine yönelik kuruluşların idaresi olarak tanımlanabilir (Rixen, 2011: 3).

2. „Yumuşak” Hukukun Dönüşümü

2008 Mali Krizinden sonra devletler artan kamu borçlarının finanse edilebilmesi için vergi gelirlerinin yeterli olmadığını görmüş, vergiden kaçınma, vergilendirmede şeffaflık, bilgi değişimi gibi küresel işbirliği gerektiren konularda uluslararası eylem planlarına dahil olmuşlardır. OECD`nin açıkladığı verilere göre vergiden kaçınmadan dolayı her yıl 240 milyar dolar gelir kaybı yaşanmaktadır. Devletler, gelir kayıplarını ve vergi adaletsizliğini ortadan kaldırmak üzere vergilendirme konusunda küresel işbirliği yoluna gitmişlerdir.

OECD, öncülük ettiği Vergi Amaçları Nedeniyle Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Forumu dahilinde 134 üye ülke ile uluslararası vergilendirmede şeffaflığın sağlanmasına yönelik standart geliştirilmesi üzerinde çalışırken Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma olarak dilimize çevrilen ve 15 farklı eylem planı içeren, genel olarak vergi hukukundaki boşluklardan yararlanarak karların düşük vergilendirildiği ya da hiç vergilendirilmediği bölgelere aktarmaya yönelik vergiden kaçınma stratejileri ile mücadele eden BEPS Projesine ilişkin 2017 yılı İlerleme Raporu (Progress Report) açıklanmıştır. Rapora göre, bugüne kadar 100 ülke ve yargı sistemleri BEPS paketi ve getirdiği ölçüleri planlanan biçimde uygulamaya karar vermişlerdir ve artık vergi matrahlarının kar kaydırma ve matrah aşındırma yolu ile aşındırılmamasını sağlamak üzere hızla ilerleme kaydetmektedirler. Ekim 2017'de 71 ülke ve yargı sistemleri Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmanın Önlenmesine İlişkin Tedbirlerin Uygulanmasına Dair Çok Taraflı Anlaşma'ya katılmış, böylece 3000'in üzerinde vergi anlaşmasının güncellenmesinin ilk adımı atılmıştır.

Üye olan ve olmayan ülkeler OECD'nin öncülük ettiği bu anlaşmalara ve eylem planlarına uyum göstermekte, eylem planlarının öngördüğü standartlara uygun olarak yalnızca uluslararası vergi hukuku uygulamalarında değil, iç hukuklarında da düzenlemelere gitmektedirler. Çünkü vergiden kaçınma ile mücadele için getirilen ölçüler, ülkelerin vergiden kaçınmaya ilişkin mevzuatlarında değişiklik gerektirmektedir. Vergiden kaçınmaya yönelik hükümler ekseriyetle kurumlar vergisi kanunu, gelir vergisi kanunu ve vergi usul kanunlarında bulduklarından, bu kanunlarda ilgili hükümlerde OECD standartları ile uyumlaştırmaya gidilmektedir. Projenin başarısı aslında ülkelerin vergi mevzuatlarının ilgili hükümlerinin uyumlaştırılmasına bağlıdır.

Ulusal vergi mevzuatlarında belli ölçülerde uyumlaştırılmaya gidilmesi, OECD tarafından belirlenen ve „yumuşak” hukuk olarak görülen standartların katı hukuk kurallarına dönüşmesi ile mümkündür. Türkiye de bir G20 ülkesi ve OECD üyesi olarak bu ölçülere uymak konusunda titizlikle çalışmaktadır. Özellikle transfer fiyatlandırması ile ilgili olan dokümantasyonun yeniden incelenmesine ilişkin 13'üncü eylem planı büyük ölçüde uygulamaya geçirilmiştir (Ates, 2017).

Literatürde „soft law”un katı hukuka nasıl dönüştüğü konusunda iki görüş vardır. İlk görüşe göre, bağlayıcı olmayan hukuk kuralları bağlayıcılık kazanarak yasal normlar haline gelirler (Chinkin, 1989: 856); ikinci görüşe göre ise uluslararası hukukun kaynakları biçim değiştirirler (Garibaldi, 1979).

Bağlayıcı olmayan hukuk kurallarının sonradan bağlayıcılık kazanabildiği düşüncesi, örf-adet, gelenek, genel hukuk prensibi gibi hukuk kaynaklarının devletin ilerleyen zamanlardaki uygulamalarındaki değişiklik sonucu, yasal biçim kazanmasını ifade eder. Burada ulusal hukuk sisteminin hukuk kaynaklarının kendi içindeki dönüşümü söz konusudur.

İkinci görüş ise dönüşümü uluslararası düzlemde açıklar: Bir uluslararası hukuk kuralının geçerliliğine ilişkin kriterde bir değişiklik olmuştur ve bunun kabulü uluslararası hukuk kaynaklarının yeniden gözden geçirilmesini gerektiriyordu.

Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 38. maddesi, uluslararası hukukun kaynaklarını uluslararası anlaşmalar, uluslararası örf-adet, hukukun genel prensipleri, yargı kararları ve doktrin olarak belirlemiştir. „Soft law” prensiplerinin uluslararası örf-adet hukukunun bir parçası olduğu ve dolayısıyla uluslararası hukukun kaynakları arasında yer aldığı söylenebilir. Devletler bağlayıcı olmamakla birlikte, bu hukuk kurallarını bir uluslararası anlaşma aracılığıyla ya da kendiliğinden iç hukuk sistemlerinde benimser ve yasal düzenlemeye giderler, böylece kural bağlayıcı hale gelmiş olur. Küreselleşme ile yumuşak hukukun mali hukuk tasarımı giderek artan katkısı, yetki, bağlayıcılık ve yaptırım niteliklerinin kazandırılmasına yönelik görüşleri beraberinde getirmiştir (Rixen, 2011).

Uluslararası vergilendirme bakımından „yumuşak” hukukun bir koordinasyon aracı olmaktan öteye geçip (Yaltı, 2015) uluslararası ortak hukuk oluşturduğu görüşü yeni küresel mali yapının hukuki altyapısını oluşturmaktadır. Uluslararası ortak hukuk, uluslararası organizasyonların uluslararası hukuk kuralları üzerinde söz sahibi olma yetkileridir (Guzman & Meyer, 2010: 201). OECD ülkeleri ve Avrupa Birliği vergi hukukunda da yumuşak hukukun meşruiyeti artmıştır. Bu durum yeni bir ortak yasal kültür oluşmasını sağlamıştır (Gribnau, 2007: 30). Uluslararası mali hukuk bakımından bu süreç, Roma hukukunun Ortaçağ'daki uygulandığı olan „ius commune” (ortak hukuk) kurumu ile benzeşmektedir. Farklı yasal sülhelerin birlikte yazılı olmayan kuralların yazılı hale gelerek ortak bir hukuk sistemine

evrilmesi günümüz modern hukukunu oluşturmuştur. Egemenliğin ilk göstergesi olan vergi hukukundaki bu yapısal dönüşüm yeni bir kodifikasyon sürecini düşündürmektedir.

3. Roma Hukuku, Ortak Hukuk ve Kodifikasyon

Karşılaştırmalı hukukun en önemli işlevlerinde biri olan hukukun birleştirilmesi, tarih boyunca ulusal düzeyde kodifikasyonlar (kanunlaştırmalar) ve devletler üstü biçimde ise hukuk bilimi aracılığıyla geliştirilmiştir: Roma hukuku temeline dayanan Kıta Avrupası hukuk sisteminde *ius commune*, Anglo-Amerikan hukuk sisteminde ise *common law* bunun örnekleri olarak sayılabilir (Oğuz, 2003).

Batı Avrupa kodifikasyonları dönemi olan 19. yüzyıl boyunca önce Fransa (1804, Code civil, Code Napoléon, Fransız Medeni Kanunu), son olarak Almanya'da (1900, Bürgerliches Gesetzbuch, Alman Medeni Kanunu) görülen yazılı hukuklara geçiş, 11. yüzyılın sonu 12. yüzyılın başı İtalya'da başlayan Roma hukuku çalışmalarının ortak hukuk olarak uygulanmasının sonucudur (Küçük, 2007).

Roma İmparatorluğu'nun MS 395 yılında ikiye ayrılmasından sonra Batı Roma'nın MS 476'da yıkılmasıyla birlikte başlayan Ortaçağ boyunca, yıkılan Roma'nın hukuku Batı Avrupa için hem siyasi hem de hukuki birleşmenin amili olmuştur.

6. yüzyılın Doğu Roma İmparatoru Iustinianus, iktidara geldikten bir süre Batı Roma'yı tekrar İmparatorluk bünyesine katmış ve bu dönemde hukuk tarihinde çok büyük bir etkiye sahip olacak ve Rönesans'tan sonra Corpus Iuris Civilis adıyla anılacak olan ünlü derlemesini hazırlatmış ve yürürlüğe sokmuştur. Iustinianus'un ölümüyle önemini yitiren derleme, 500 yıl sonra tesadüfen bulunmakla 11. yüzyılda Bolonya'da tekrar hukuk biliminin ışıldayan eseri (*lucerna iuris*) halini almıştır.

Türk kanunkoyucusunun 1926 yılında İsviçre Medeni ve Borçlar Kanunlarını iktibas etmesi yoluyla Türk özel hukukunun da dahil olduğu Kıta Avrupası hukuk sisteminin temelini oluşturan Corpus Iuris Civilis yüzyıllarca Batı Avrupa'da hukuk öğretiminin başlıca eseri olma özelliği taşımış ve çağdaş anlamda hukuk biliminin ve hukuk dışındaki fakültelerin de kurulmasıyla birlikte üniversite öğretiminin doğumuna vesile olmuştur.

Corpus Iuris Civilis, Iustinianus'un emriyle hazırlanmış ve 4 bölümden oluşmaktadır: 1) Institutiones: "Hukuki kuramlar" anlamına gelen bu bölüm, uygulanan hukukun anahatlarını veren, genel bilgilerden oluşan kısım olup 533 yılında hem bir ders kitabı hem de kanun gücünde bir metin olarak yayımlanmıştır. 2) Digesta: Yüzyıllarca Batı Avrupa'nın hukukun temelini oluşturan Roma hukuku dediğimiz hukukun bilgisini içeren kısım ise 530-533 yılları arasında özel olarak oluşturulmuş dönemin adalet bakanı düzeniyinde yetkili kamu görevlisi olarak kabul edilebilecek *quaestor sacri palatii* unvanı taşıyan Tribonianus başkanlığında onyedili kişilik bir komisyonun çalışmalarının sonucunda ortaya çıkarılan Roma'nın Klasik Hukuk Dönemi'nin (MÖ 27 – MS 250) 40 hukukçusunun seçme eserlerinden alıntılarının sistematik derlemesi biçiminde oluşturulan ve 50 kitaptan oluşan bölümdür. Metinlerin yarısı ünlü hukukçular Ulpianus ve Paulus'a aittir (Honsell, 2015: 18). 3) Codex: Iustinianus'tan önceki imparatorların emirnamelerinin derlemesi niteliğinde olan bu bölüm, ilki 528 ve ikincisi 534 yıllarında hazırlanmıştır. İkinci Codex, MS 2. yüzyılın başında iktidara gelen İmparator Hadrianus'tan Iustinianus'a kadar olan dönemde çıkarılan emirnamelerin sistematik bir derlemesidir. 4) Novellae (yeni kanunlar, *novellae leges*): İkinci Codex'in yürürlüğe girmesinden sonra, yani 534 yılından Iustinianus'un ölüm yılı olan 565'e kadar yürürlüğe soktuğu emirnamelerden oluşan bölümdür. Bu bölümün Corpus Iuris Civilis içine dahil edilmesi Rönesans döneminde (1583'te hümanist hukukçu Gothofredus tarafından) gerçekleşmiştir. (Karadeniz Çelebican, 2014: 49-54).

Hukuk biliminin gelişim aşamaları, takip ettiği kuramlara ve bunların oluşturduğu okulların etkisiyle ilk kodifikasyonlarda (örn. 1804 Fransız ve 1811 Avusturya Medeni Kanunlarında) Gaius'un eserinden hareketle Institutiones sisteminin, Alman hukuk okullarının etkiyle ortaya çıkan kodifikasyonlarda (örn. 1900 Alman, 1912 İsviçre ve 1926 Türk Medeni Kanunlarında) ise Pandekt sisteminin etkileri göze çarpmaktadır.

1100 yılında Irnerius'un kurduğu Bolonya'daki hukuk okulunun glossa (haşiye, kısa not) yöntemini benimsediği çalışmalarıyla başlayan süreç, 1495'te Reichskammergericht (İmparatorluk Yüksek Mahkemesi) kurulması ve bu mahkemenin de kuruluş tüzüğünde "ortak hukuk" a (*gemeines Recht*) göre

karar verecek olmasına değin, Batı Avrupa'da hem Roma hukukunun iktibas sürecinin tamamlanması hem de hukukun bir bilim halini almasını sağlamıştır (Manthe, 2007: 119-120).

Corpus Iuris Civilis'in, Roma'nın Klasik dönem hukukçularının eserlerinden parçalar alınmak suretiyle sistematik olarak düzenlenmiş kısmı olan Digesta'nın Yunan dilindeki karşılığı olan "Pandectae" kelimesinden hareketle Pandekt hukuku olarak da adlandırılan Roma hukuku Batı Avrupa'da iktibasın tamamlanmasıyla birlikte tüm imparatorlukta tamamlayıcı hukuk karakterinde uygulanan ius commune (ortak hukuk) halini almıştır. Ortak hukuk olarak Roma hukukunun bu dönemde diğer şehir devletleri ve bölgesel hukuklarla ilişkisinde "şehir hukukunun ülke hukukuna, ülke hukukunusa ortak hukuka göre önceliği vardır" ilkesi takip edilmiştir. Bu ilkeye göre, öncelikle şehir devletinin ve sonra ülkenin hukuku gerek yazılı gerekse örf ve adet biçimindeki yazılı olmayan hukuku uygulanır; bu hukuklarda düzenleme olmadığı durumlarda boşluklar ortak hukuk karakteri nedeniyle Roma hukuku kurallarıyla tamamlanmaktadır (Karadeniz Çelebican, 2003: 84).

Rönesanstan sonra Aydınlanma dönemiyle birlikte Avrupa ülkelerinde ulus devletlerin ortaya çıkması, bilim dili olan Latince'nin yerini milli dillerin alması, hukukun da bilimsellikten ulusal uygulamalar biçimine dönüşmesi ve gitgide yerelleşmesi sonucunu doğurmuştur. Bunun haricinde doğal hukuk okulunun görüşleri bir yandan Roma hukukunu tarihe hapsedmeye çalışırken insan aklının eseri kanunlar yapılması postulat'ını ortaya koymuştur. Ancak bu durum karşısında dahi Roma hukuku doğal hukuk adı altında geçerliğini sürdürmeye devam etmiş ve gerçekleşen kanunlaştırmalarda baskın karakterini ortaya koymayı başarmıştır.

19. yüzyılın kanunlaştırmalarının ius commune'nin özünü oluşturan Roma hukuku kaynaklı "usus modernus pandectarum"u kaldırmak yerine, onun ilke ve kurallarını kanun metinlerine dönüştürmek suretiyle "usus modernissimus pandectarum"u geçirdiklerini söylemek mümkündür (Oğuz, 2003: 57).

Kodifikasyonların, başka ülke hukuk sistemlerine ithal edilmesi, bu sistemlerce benimsenmesi, yani iktibas ile hukuk sistemlerinin birbirine yaklaşması ve uyumlu hale gelmesi durumu ortaya çıkmaktadır. 19. yüzyılın başında Batı Avrupa'da başlayan bu dönem, özel hukuk ve kamu hukuku alanında kodifikasyon ve iktibaslar yoluyla tüm dünyada etkili bir dönem oluşturmuştur.

Tarihsel tecrübe göstermektedir ki, hukuk biliminin çalışmaları neticesinde gerçekleşen kodifikasyonlar, hukukun bir çeşit legislatif tarzda birleştirilmesi örnekleridir. Hukukun belli bir alanında bu tarz kanunlaştırma yoluna gidilebileceği gibi, Avrupa Birliği içinde olduğu gibi, hukukun birleştirilmesi sağlanamasa bile, en azından uyumlaştırılması maksadıyla, ulusal hukukların asgari bir düzenleme temelinde buluşması yöntemi uygulanabilir. Bunun gibi uluslararası antlaşmalar yoluyla da ülkeler arasında hukukun belli bir alanında ortak kurallar benimsemesi yeknesak hukuk olarak kabul edilebilir (Oğuz, 2003: 50-52).

Özel hukuk temelinde başlayan hukukun birleştirilmesinde gerek hukuk bilimi gerekse onun sonucu olarak ortaya konan kodifikasyonlar özellikle sözleşmeler ve ticaret hukukunda kendini göstermekteyse de, aynı yöntemin ortak vergisel düzenlemeler alanına da sirayet ederek genişletilmesi düşünülebilir. Nitekim OECD tarafından önerilen ortak vergi mevzuatı çalışmalarının, bu düşüncenin ürünü olduğu söylenebilir.

SONUÇ

Dünya Bankası Vergi Bölüm Başkanı Richard Stern, 2005 yılında İstanbul'da gerçekleştirilen G-20 Uluslararası Vergi Sempozyumu'nda „BEPS sonrasında daha bütüncül bir yaklaşıma sahip ve matrah aşındırmasını ele alan, aynı zamanda büyümeyi teşvik etmek için yatırım ortamını iyileştiren bir uluslararası vergi sistemi göreceğiz“ açıklamasında bulunmuştur.

7 Haziran 2017'de Paris'te, Türkiye'nin de aralarında yer aldığı Ekim 2017 itibarıyla 71 ülke tarafından imzalanan Çok Taraflı Vergi (BEPS) Anlaşması, bu temennilerin somutlaşmış biçimi olarak bugün uluslararası hukukun kaynağı halini almıştır.

Uluslararası vergi hukukunun yeni bir tasarım sürecinde olduğu açıktır. Vergi rekabeti, otomatik bilgi değişimi, şeffaflık, vergiden kaçınma gibi küresel işbirliği gerektiren konularda küresel standartlar

üretilmesi ve uygulanması süreçlerini gerektirmektedir. Bu süreçler, mevcut geleneksel yasa yapım teorisinde değişime neden olmuştur. Avrupa Birliği içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasından sonra, dolaysız vergilerde uyumlaştırmaya gidilmek istenmesi üzerine, ulus devletlerin vergilendirme yetkilerini paylaşmaktan kaçınmaları, vergi hukuku uygulamasında yumuşak hukuku ortaya çıkarmıştır. Ulusal meclisler (kanunkoyucular) tarafından yapılmayan, emredici olmayan, yaptırım olmayan ve bağlayıcı olmayan bu standart düzenlemeleri, hızla devletlerin benimsediği yeni hukuk tasarım sürecine dönüşmüştür. Bu süreç mali hukuk alanında küresel bir kodifikasyonun yolunu açmıştır. Gaudemet'in dediği gibi, "herşey geleneğin bir sözüyle başlar, kodifikasyonla sonuçlanır".

Kaynaklar

- ATEŞ, Leyla (2017), "Assessing BEPS: Origins, Standards and Responses- Turkish Report for the 2017 Annual IFA CONgress, Rio de Janeiro, Brazil, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 102 A, 765-788.
- AVİ-YONAH, Reuven (2004), "International Tax as International Law", 57 Tax Law Review, 496-501.
- BİLİCİ, Nurettin (2017), Avrupa Birliği ve Türkiye, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- BRUMMER, Chris (2015), Soft Law and the Global Financial System (Rule Making in the 21st Century), Second Edition, Cambridge University Press, USA.
- CHINKIN, Christine, M. (1959), "The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law, 38 International & Comparative Law Quarterly, 1959, 850-866.
- CHRISTIANS, Allison (2007), "Hard Law & Soft Law in International Taxation", University of Wisconsin Law School, Legal Studies Research Paper Series, Paper No. 1049.
- DIETSCH, Peter (2011), "Rethinking Sovereignty in International Fiscal Policy", Review of International Studies, 37 (05), 2107-2120.
- GARIBALDI, Oscar M. (1979), "The Legal Status of General Assembly Resolutions: Some Conceptual Observations", Proceedings of the ASIL Annual Meeting, 73, 324-327.
- GOLDSTEIN, Judith & KAHLER, Miles & KEOHANE, Robert O. & SLAUGHTER, Anne-Marie (2000), "Legalization and World Politics", International Organization, 54 (03), 385-400.
- GRIBNAU, Hans (2007), "Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law", 35 Intertax, Issue 1, 30-44.
- GUZMAN, Andrew T. & MEYER, Timothy L. (2010), "International Soft Law", Journal of Legal Analysis, Vol. 2, No. 1, 171-225.
- HONSELL, Heinrich (2015), Römisches Recht, 8. Auflage, Springer Verlag, Berlin.
- KARADENİZ ÇELEBİCAN, Özcan (2014), Roma Hukuku, 17. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara.
- KÜÇÜK, Eşref (2007), "XII. Yüzyıl Rönesansı ve Yeniden Doğan Roma'yı Günümüze Bağlayan Son Halka: Pandekt Hukuku", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 56, Sayı 4, 111-122.
- MANTHE, Ulrich (2007), Geschichte des römischen Rechts, 3. Auflage, C.H. Beck, München.
- MARCUSSEN, Martin (2004), "OECD Governance Through Soft Law", in Ulrika Mörtz (ed.), Soft Law in Governance and Regulation- An Interdisciplinary Analysis, Cheltenham: Edward Elgar.
- MÖRTZ, Ulrika (2005), "Soft Law and New Modes of EU Governance- A Democratic Problem?", Paper Presented in Darmstadt Nov. 1-25.
- RIXEN, Thomas (2011), "Tax Competition and Inequality- The Case for Global Tax Governance", Global Governance: A Review of Multilateralism and International Institutions, Vol. 17, 1-39.

- RODNEY, Bruce Hall & BIERSTEKER, Thomas J. (2002), “The Emergence of Private Authority in the International System”, *The Emergence of Private Authority in Global Governance*, Cambridge Studies International Relations, (ed.) R. Bruce and T. Biersteker, Cambridge University Press, UK.
- SASSEN, Saskia (1996), “Losing Control? Sovereignty in an Age of Globalization”, (43) Columbia University Press, New York 1996.
- OĞUZ, Arzu (2003), *Karşılaştırmalı Hukuk*, Yetkin Yayınları, Ankara 2003.
- ÖZ, Semih (2005), *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Maliye ve Hukuk, Ankara.
- WEELENS, K. C. & BORCHARDT, G. (1989), “Soft Law in European Community”, (14) *European Law Review*, 267-321.
- YALTI, Billur (2015), “BEPS’in Hukuki Araçları: Yumuşak Hukukun İçinde Mi, Ötesinde Mi?”, *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın (BEPS) Önlenmesi: Politika, Hukuk, Eylem*, ANAMED, İstanbul 27 Kasım 2015.