

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER KAPSAMINDA TÜRK
VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ KARMAŞIKLIĞI ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tunahan DEĞİRMENCİ

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Furkan BEŞEL

HAZİRAN – 2019

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ


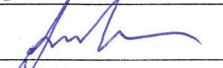

**GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER KAPSAMINDA TÜRK
VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ KARMAŞIKLIĞI ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tunahan DEĞİRMENCI

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye

“Bu tez ~~21/06/2019~~ tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği /~~Oyçokluğu~~ ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Dr. Öğr. Üyesi Sabat DURMUŞKAYA	BAŞARILI	
Doç. Dr. Furkan BEŞEL	BAŞARILI	
Dr. Öğr. Üyesi Hakan YAVUZ	BAŞARILI	



SAKARYA
ÜNİVERSİTESİ

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU

Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı	:	Tunahan DEĞİRMENCI
Öğrenci Numarası	:	Y176006006
Enstitü Anabilim Dalı	:	MALİYE
Enstitü Bilim Dalı	:	MALİYE
Programı	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Kapsamında Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığı Analizi
Benzerlik Oranı	:	%12

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.

11/06/2019
Öğrenci İmza

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

11/06/2019
Öğrenci İmza

Uygundur

Danışman
Unvanı / Adı-Soyadı: Doç. Dr. Furkan BEŞEL

Tarih: 11/06/2019

İmza:

KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanmasında bilgisi, tecrübesi ve yol göstericiliği ile yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Furkan BEŞEL'e teşekkürlerimi sunarım. Çalışmam boyunca bana içtenlikle yardımcı ve destek olan değerli hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Harun KILIÇASLAN'a ve Dr. Öğr. Üyesi Hakan YAVUZ'a, bölümdeki diğer öğretim üyesi hocalarıma ve mesai arkadaşlarıma teşekkür ederim. Bugünlere ulaşmamda en büyük paya sahip olan ve haklarını hiçbir zaman ödeyemeyeceğim kıymetli aileme teşekkür ediyorum.

Tunahan DEĞİRMENCİ

11.06.2019

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ŞEKİL LİSTESİ.....	iii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	iv
TABLO LİSTESİ.....	v
GRAFİK LİSTESİ.....	vi
ÖZET.....	vii
SUMMARY	viii
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1: VERGİ KARMAŞIKLIĞINA İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE.....	4
1.1. Vergi Karmaşıklığı Kavramı, Nedenleri, Sonuçları ve Göstergeleri	4
1.1.1. Vergi Karmaşıklığı Kavramı	5
1.1.2. Vergi Karmaşıklığının Nedenleri	10
1.1.2.1. Vergi Kanunlarında Kullanılan Dil	14
1.1.2.2. Vergi Kanunlarının Değişme Sıklığı.....	15
1.1.2.3. Vergi Kanunlarındaki Belirsizlikler	17
1.1.2.4. Muafiyet, İstisna ve İndirimler.....	17
1.1.2.5. Kanun Dışındaki Vergi Hukuku Kaynaklarının Değiştirilmesi	20
1.1.2.6. Ticari İşlemlerin Değişim ve Gelişimi	22
1.1.2.7. Çıkar ve Baskı Gruplarının Faaliyetleri	24
1.1.2.8. Vergi Politikası Uygulamaları.....	25
1.1.2.9. Vergi Sisteminin Genişlemesi ve Vergilemenin İşlevinin Artması	26
1.1.3. Vergi Karmaşıklığının Sonuçları	27
1.1.4. Vergi Karmaşıklığının Göstergeleri	32
BÖLÜM 2: GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN TEORİK ÇERÇEVESİ.....	36
2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Tarihsel Gelişimi.....	36
2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Türk Vergi Sistemindeki Payı ve Önemi	37
2.3. Gelir Vergisinin Teorik Çerçevesi	40
2.3.1. Gelir Vergisinin Gelişimi ve Önemi.....	40
2.3.2. Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulaması	41
2.3.3. Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisinin Payı ve Önemi.....	44
2.4. Kurumlar Vergisinin Teorik Çerçevesi	47
2.4.1. Kurumlar Vergisinin Gelişimi ve Önemi	47
2.4.2. Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulaması	49

2.4.3. Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisinin Payı ve Önemi.....	51
BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN KARMAŞIKLIĞININ OKUNABİLİRLİK TESTİ İLE ANALİZİ ...	54
3.1. Vergi Karmaşıklığına İlişkin Literatür.....	54
3.2. Okunabilirlik Kavramı	56
3.3. En Sık Kullanılan Okunabilirlik Formülleri	58
3.3.1. Gunning-Fog İndeksi	58
3.3.2. Flesch-Kincaid Okunabilirlik Testi	60
3.3.2.1. Flesch Reading Ease Score (FRES)	61
3.3.2.2. Flesch-Kincaid Grade Level (F-KGL)	63
3.3.3. Fry Okunabilirlik Testi	65
3.3.4. Dale-Chall Okunabilirlik Formülü	68
3.3.5. Cloze Test Yöntemi (Çıkartmalı Okunabilirlik Testi).....	70
3.3.6. SMOG Okunabilirlik Formülü	74
3.3.7. Ateşman Okunabilirlik Testi.....	77
3.4. GVK ve KVK’nın Karmaşıklık Analizi.....	82
3.4.1. Metodoloji.....	82
3.4.2. Bulgular ve Değerlendirme.....	84
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	95
KAYNAKÇA	98
ÖZGEÇMİŞ.....	107

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Vergi Karmaşıklığı Yaklaşımları	6
Şekil 2: Karmaşıklık Modeli.....	11
Şekil 3: OTS'nin Temel Karmaşıklığı.....	12
Şekil 4: Vergi İşlem Maliyetlerinin Dökümü	30
Şekil 5: Okunabilirlik Kavramı	57
Şekil 6: Fry Okunabilirlik Grafiği	67

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute Certified Public Accountants
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
FRE	: Flesch Reading Ease
FRES	: Flesch Reading Ease Score
F-KGL	: Flesch-Kincaid Grade Level
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
OTS	: Office of Tax Simplification
TVS	: Türk Vergi Sistemi

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	38
Tablo 2: Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	45
Tablo 3: Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	52
Tablo 4: Gunning- Fog İndeksi	59
Tablo 5: Flesch Reading Ease Score	61
Tablo 6: Flesch'in Çalışmasındaki Metin Testleri	63
Tablo 7: F-KGL Formülü	64
Tablo 8: Dale-Chall Puan Tablosu	70
Tablo 9: Cloze Test Puan Tablosu	73
Tablo 10: SMOG Dönüşüm Tablosu 1	75
Tablo 11: SMOG Dönüşüm Tablosu 2	77
Tablo 12: Ateşman Ortalama Sözcük ve Cümle Uzunluğu Tablosu	79
Tablo 13: Ateşman Okunabilirlik Tablosu.....	79
Tablo 14: GVK'nın Bölümler İtibariyle Okunabilirlik Değerleri.....	84
Tablo 15: Okunabilirlik Sınıfına Göre GVK Bölüm Sayıları	88
Tablo 16: GVK'nın Kısımlar İtibariyle Okunabilirlik Düzeyi	88
Tablo 17: KVK'nın Bölümler İtibariyle Okunabilirlik Değerleri.....	89
Tablo 18: Okunabilirlik Sınıfına Göre KVK Bölüm Sayıları	92
Tablo 19: KVK'nın Kısımlar İtibariyle Okunabilirlik Düzeyi	93

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1: Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	39
Grafik 2: Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	46
Grafik 3: Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	53
Grafik 4: GVK'nın Bölümler İtibariyle Ateşman Okunabilirlik Düzeyleri	87
Grafik 5: KVK'nın Bölümler İtibariyle Ateşman Okunabilirlik Düzeyleri	92

Sakarya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Özeti

Yüksek Lisans	<input checked="" type="checkbox"/>	Doktora	<input type="checkbox"/>
Tezin Başlığı: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Kapsamında Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığı Analizi			
Tezin Yazarı: Tunahan DEĞİRMENCİ		Danışman: Doç. Dr. Furkan BEŞEL	
Kabul Tarihi: 21.06.2019		Sayfa Sayısı: viii (ön kısım)+107 (tez)	
Anabilim Dalı: Maliye			
<p>Devletin kamu harcamalarının finansmanını sağlamadaki en önemli kaynağı vergilerdir. Hem mükelleflerin ödevlerini yerine getirip vergileri tam ve zamanında ödemeleri hem de vergi idarelerinin yapması gereken işlemleri tam olarak yapabilmesi için vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması önem arz etmektedir. Vergi kanunlarının anlaşılır olması vergi uyumunu artırarak vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabilir.</p> <p>Bu çalışmanın amacı Türk Vergi Sisteminde önemli bir paya sahip olan gelir üzerinden alınan vergilerin karmaşıklığını analiz etmektir. Bu bağlamda 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK Ateşman okunabilirlik testi ile analiz edilmektedir.</p> <p>Çalışma üç bölümden oluşmakta olup birinci bölümde vergi karmaşıklığı teorik olarak ele alınmaktadır. Vergi karmaşıklığı kavramındaki farklılıklara değinilmekte, vergi karmaşıklığının nedenleri, sonuçları ve göstergeleri incelenmektedir.</p> <p>Çalışmanın ikinci bölümünde gelir vergisi ve kurumlar vergisinin gelişim ve değişimi ele alınarak son otuz yılda gelir vergisi ve kurumlar vergisi tahsilatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı incelenmektedir.</p> <p>Üçüncü bölümde ise okunabilirlik kavramı ve en sık kullanılan okunabilirlik formülleri ele alınmaktadır. Daha sonra Türk Vergi Sisteminde gelir üzerinden alınan vergilerin karmaşıklığını ölçmek için Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa Ateşman okunabilirlik testi uygulanmaktadır.</p> <p>Ateşman okunabilirlik testine göre gelir üzerinden alınan vergilerin okunabilirliğinin oldukça zor olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bir başka deyişle okunabilirlik testi sonucuna göre Türk Vergi Sisteminde gelir üzerinden alınan vergi kanunlarının anlaşılır olmadığı ifade edilebilir.</p>			
Anahtar Kelimeler: Vergi Karmaşıklığı, Okunabilirlik, Okunabilirlik Testi, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler, Gelir Vergisi			

Sakarya University
Institute of Social Sciences Abstract of Thesis

Master Degree	<input checked="" type="checkbox"/>	Ph.D.	<input type="checkbox"/>
Title of Thesis: Tax Complexity Analysis in Turkish Tax System within the Scope of Taxes on Income			
Author of Thesis: Tunahan DEĞİRMENCİ Supervisor: Assoc. Prof. Furkan BEŞEL			
Accepted Date: 21.06.2019		Number of Pages: viii (pre text)+ 107 (main body)	
Department: Public Finance			
<p>Taxes are the most important source of government's public expenditure management. It is important that tax laws are clear and understandable for both taxpayers to fulfill their duties and pay taxes in full and on time, and for tax authorities to carry out the transactions that tax administrations should make in full. Understanding tax laws can increase tax compliance and reduce tax losses and evasion.</p> <p>The aim of this study is to analyze the complexity of taxes on income, which has an important share in the Turkish Tax System. In this context, Income Tax Law No. 193 and Corporate Tax Law No. 5520 are analyzed by Ateşman legibility test.</p> <p>The study consists of three chapters and the first part deals with tax complexity theoretically. The differences in the concept of tax complexity are discussed and the reasons, consequences and indicators of tax complexity are examined.</p> <p>In the second part of the study, the development and change of income tax and corporate tax are examined and the share of income tax and corporate tax collection in total tax revenues in the last thirty years is examined.</p> <p>In the third part, the concept of readability and the most commonly used readability formulas are discussed. Then, in order to measure the complexity of taxes on income in the Turkish Tax System, Ateşman readability test was applied to the Income Tax Law and Corporate Tax Law.</p> <p>According to Ateşman readability test, it is concluded that the readability of the taxes on income is quite difficult. In other words, according to the readability test results, it can be stated that the tax laws taken on income in the Turkish Tax System are not understandable.</p>			
Keywords: Tax Complexity, Readability, Readability Test, Taxes on Income, Income Tax			

GİRİŞ

Çalışmanın Konusu

Vergilerin devletin gelir kaynaklarının en önemli bir parçası olması, vergi kanunlarının da önemini artırmaktadır. Değişen devlet anlayışı beraberinde vergilerin çeşitli fonksiyonlarını ortaya çıkarmış ve bu fonksiyonların yerine getirilmesi için de vergi kanunları değişime uğramıştır.

Vergi kanunları bir toplumda herkesi ilgilendiren bir düzenlemedir. Toplumdaki tüm bireyleri ilgilendirmesi sebebiyle herkes tarafından anlaşılabilir olması önem arz etmektedir. Vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olmaması hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından büyük bir sorun teşkil etmektedir. Bu sorunların neticesinde vergi karmaşıklığı kavramı ortaya çıkmıştır.

Vergi karmaşıklığı geniş bir kavram olması sebebiyle karmaşıklığın tanımlanması konusunda literatürde farklı görüşler bulunmaktadır. Vergi karmaşıklığı kavramı bakış açısına göre farklı şeyler ifade etmektedir. Bir muhasebeci için vergi karmaşıklığı belgeleri hazırlamaktaki zorluklar olabilirken bir avukat için bu karmaşıklık mevzuatın anlaşılmasındaki zorlukları ifade edebilmektedir. Tanımlamada ortaya çıkan bu farklılıkların sonucunda karmaşıklığın ölçülmesindeki zorluklar vergi sisteminin basitleştirilmesine engel teşkil edebilir.

Bu çalışmada vergi karmaşıklığının mevzuatın okunabilirlik düzeyi ile ölçülmesi amaçlanmıştır. Çalışmamızda vergi gelirleri içerisinde büyük bir paya sahip olmaları sebebiyle gelir üzerinden alınan vergiler değerlendirilmiştir. Bu amaçla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Türkçe metinlerin okunabilirliğinin ölçülmesi için geliştirilen Ateşman okunabilirlik testi uygulanmıştır.

Çalışma toplam üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi karmaşıklığı üzerinde durulmuş, karmaşıklığın nedenleri ve olası sonuçlarına değinilmiştir. Ayrıca bu bölümde karmaşıklık göstergeleri olarak kabul edilen ölçütlerden bahsedilmiştir. İkinci bölümde çalışmanın uygulama kısmına konu olan vergilerin değişim, gelişim ve önemi ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise, en çok kullanılan okunabilirlik kavramları incelenmiş, çalışmanın metodolojisi ve bulgular açıklanmış ve değerlendirme yapılmıştır.

Çalışmanın Amacı

Çalışmada okunabilirlik testi ile gelir üzerinden alınan vergilerin karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Ayrıca karmaşıklığın nedenlerinin ortaya çıkarılması ve bu karmaşıklığın giderilmesi için izlenecek yollar konusunda literatüre katkı sağlamak amaçlanmıştır.

Çalışmanın Önemi

Devletin en önemli finansman kaynağı olan vergilerin içerisinde gelir üzerinden alınan vergiler büyük bir paya sahiptir. Vergi mevzuatının herkes tarafından anlaşılabilir olması gerekmektedir. Mevzuatın açık ve anlaşılabilir olması sadece mükellefler için değil aynı zamanda uygulayıcılar açısından da önem arz etmektedir.

Vergi mevzuatının genişlemesinin yanında mevzuatın anlaşılmasında ortaya çıkan zorluklar ve bu alanda sorunu ortaya koyan çalışmaların artması vergi sisteminin karmaşık bir yapıya dönüştüğünün habercisi olabilir.

Literatürde çok fazla okunabilirlik testi olmakla birlikte bu testlerin büyük çoğunluğu ders kitapları, romanlar, hikâyeler gibi metinlere uygulanmıştır. Okunabilirlik testlerinin vergi karmaşıklığının ölçülmesinde vergi mevzuatına uygulanmasına daha sonraları başlanmıştır. Bununla beraber söz konusu okunabilirlik testlerinin hemen hepsi İngilizce dil yapısı dikkate alınarak İngilizce metinlerin analiz edilmesinde kullanılmak üzere oluşturulmuştur. Dolayısıyla İngilizcenin ortalama hece ve kelime uzunluğu, ortalama cümle sayısı Türkçeden farklı olduğu için bu testleri Türkçe metinlere uygulamak anlamlı bir sonuç vermeyebilir. Türkçe metinlerin okunabilirliğinin analiz edilmesinde bu testlerden yola çıkılarak 1997 yılında geliştirilen Ateşman okunabilirlik testi literatürde ders kitapları, romanlar gibi birçok metine uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada Türkçe metinler için geliştirilmiş olan Ateşman okunabilirlik testi gelir üzerinden alınan vergi kanunlarına uygulanmıştır. Literatürde temelde ders kitapları ve edebi metinlerde kullanılan okunabilirlik testlerini gelir üzerinden alınan vergi kanunlarına uygulayarak vergi karmaşıklığının ölçülmesinde kullanan çok az çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmanın bu alanda literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın Sınırlılıkları

Bu çalışmada vergi karmaşıklığının ölçülmesi amacıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa okunabilirlik analizi yapılmıştır. Gelir üzerinden alınan vergilerin kanununda madde işaretleri, sayısal örnekler, başlıklar çıkarılarak sadece düz yazı biçiminde baz alınarak test uygulanmıştır. Bu testlerin uygulanmasında anlamlı bir sonuç elde edebilmek için madde işaretleri, sayısal örnekler, başlıklar vb. öğelerin metin dışında bırakılması gerektiği literatürde de yer almaktadır. Ayrıca bu test 100 kelimelik örneklerle uygulanabileceği gibi tüm metne de uygulanabilmektedir.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada yerli ve yabancı literatür incelendikten sonra birinci bölümde vergi karmaşıklığından teorik olarak bahsedilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde gelir vergisi ve kurumlar vergisinin değişim ve gelişimine değinildikten sonra Türkiye’de 1988-2018 yıllarını kapsayan otuz yıllık süreçte gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı tablo ve grafik yardımıyla analiz edilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK Ateşman okunabilirlik testi ile analiz edilmiştir.

Ateşman okunabilirlik testinde hece sayısı, kelime sayısı ve cümle sayısı değişkenleri kullanılmaktadır. Çıkan sonuç yüze yaklaştıkça metnin okunabilirliğinin arttığını, sıfıra yaklaştıkça metnin okunabilirliğinin azaldığını ifade etmektedir.

BÖLÜM 1: VERGİ KARMAŞIKLIĞINA İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE

1.1. Vergi Karmaşıklığı Kavramı, Nedenleri, Sonuçları ve Göstergeleri

Devlet, yüklendiği görevleri yerine getirme açısından yaptığı giderleri finanse etmek için çeşitli gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Gelir ihtiyacının büyük bölümünü vergilerden elde ettiği için gelir kaynaklarından en önemli kısmı vergiler oluşturmaktadır. Değişen devlet anlayışıyla birlikte kamu hizmetlerinin dışında devletin farklı birçok fonksiyon üstlenmesi sonucu vergilerin rolü daha da artmıştır. Günümüzde vergilerin kamu gelirleri içerisinde %75 - %90 paya sahip olduğu söylenebilir (Akdoğan, 2016: 107).

Vergilemenin amaçlarına ulaşması için vergileme ilkelerinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergilemenin etkinliği açısından basitlik (açıklık) ilkesi büyük öneme sahiptir. Basitlik (açıklık) ilkesi ile vergilemeye ilişkin ilke ve esasların keyfilikten uzak, açık, anlaşılır, sınırları belli edilmiş olması kastedilmektedir. Bu bağlamda basitlik matrah, ödeme miktarı, ödeme zamanı vb. gibi hem mükellefi hem de vergi idarelerini ilgilendiren tüm hususları kapsamaktadır (Uluatam, 2005: 288). Basitlik; vergi sisteminin karmaşık olmaması, vergi karmaşıklığına neden uygulamaların azaltılması, mevzuatın açık ve anlaşılabilir olması şeklinde ifade edilebilir.

Saraçoğlu, Arslan ve Gümüş (2018)'e göre vergi sisteminin açık olması, vergilemede etkinliğin diğer unsuru olan vergi uyumuna da olumlu anlamda etki etmektedir. Vergi uyumunu etkileyen faktörlerden biri de vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olması, mevzuat dilinin sade olmasıdır. Mevzuatın karmaşık bir hal alması hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi tarafından büyük bir sorun teşkil etmektedir.

Başlangıçta gelir vergisi kanununda sadece vergi taslağının temel yapısı ortaya konulmuştur. Daha sonra kanuna birçok detay konulmaya başlanmıştır. Gelir vergisi kanununun gelişiminin ikinci evresi ikinci dünya savaşı esnasında gelir vergisinin “vergi kütlesi” haline dönüşmesiyle başlamıştır. Savaş sonrası dönemde (özellikle 1970 - 1980 döneminde) gelir vergisinin karmaşıklık düzeyi çarpıcı şekilde artış göstermiştir (Pollack, 1994: 319-320).

Bu kısımda vergi karmaşıklığı kavramı literatürden örneklerle açıklanarak ve karmaşıklığa neden olan unsurlar ele alınmaktadır. Vergi karmaşıklığının sonuçları ile

vergiye uyum kavramsal çerçeveye açıklanıp vergi uyumu-vergi karmaşıklığı ilişkisi incelenmektedir. Son olarak karmaşıklığın göstergeleri ya da bir diğer ifadeyle karmaşıklığın ölçülmesinde kullanılan araçlar ele alınmaktadır.

1.1.1 Vergi Karmaşıklığı Kavramı

Vergi karmaşıklığı kavramı çok boyutlu bir kavram olduğu söylenebilir ve bu nedenle kolayca tanımlanamaz veya birebir olarak ölçülemez. Vergi karmaşıklığı kavramı perspektiflerine, önyargılarına veya araştırma alanlarına göre farklı şekillerde tanımlandığı görülmektedir. Örneğin; bir vergi avukatına, vergi karmaşıklığı, çeşitli pratik durumlarda bir vergi mevzuatının okunmasında, anlaşılmasında ve uygulanmasındaki zorluklara işaret ederken bir vergi muhasebecisine vergi karmaşıklığı, gelir vergisi beyannamesi hazırlamak veya vergi danışmanlığı yapmak için harcaması gereken süreyi ifade edebilmektedir. İşveren açısından vergi karmaşıklığı ise kanunun gerekliliklerine uymak için harcanan zaman ve parasal maliyet anlamına gelebilmektedir. Tran-Nam ve Evans (2014)'a göre farklı yaklaşımlar olmasına rağmen, vergi karmaşıklığının kendisinin karmaşık bir kavram olduğu konusunda evrensel bir görüş birliği olduğu söylenebilir.

Vergi karmaşıklığı yukarıdaki örneklerden görüleceği üzere farklı anlamlara gelebildiği için literatürde de vergi karmaşıklığı kavramı farklı şekillerde ifade edilmiştir.

Vergi karmaşıklığı genel olarak tartışma konusu edilmiştir ancak vergi ile birlikte karmaşıklık kavramının tanımlanması ve ölçülmesindeki zorluklar vergi sisteminin basitleştirilmesini engellemektedir (Mullin, 2013: 481).

Vergi karmaşıklığının net olarak tanımını yapmak zor olup karmaşıklığı tanımlamada birçok yol vardır. Bundan dolayı araştırmacılar vergi karmaşıklığını tanımlamak yerine karmaşıklığı tanımlamaya yardımcı olan faktörleri sınıflandırmışlardır (Budak, James ve Benk, 2017: 63).

Şekil 1:

Vergi Karmaşıklığı Yaklaşımları

Slemrod (1989)	McCaffery (1990)	Cooper (1993)	Harris (1996)
<ul style="list-style-type: none">•Öngörülebilirlik•Yürütülebilirlik•Zorluk•Uygulanabilirlik	<ul style="list-style-type: none">•Teknik Karmaşıklık•Yapısal Karmaşıklık•Uyum Karmaşıklığı	<ul style="list-style-type: none">•Öngörülebilirlik•Orantılılık•Tutarlılık•Uyum•Yönetim•Koordinasyon•İfade	<ul style="list-style-type: none">•Politika karmaşıklığı•Şekil karmaşıklığı•Eylem karmaşıklığı

Not: Jones, Rice, Sherwood ve Whiting (2014)' den yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Slemrod (1989), vergi sisteminin karmaşıklığını dört yönüyle tanımlamıştır. Bunlar; Öngörülebilirlik, uygulanabilirlik, zorluk ve yürütülebilirliktir. Öngörülebilirlik ve yürütülebilirlik temel olarak vergi kanunu ile ilgilidir. Zorluk ve uygulanabilirlik ise vergi mükelleflerinin vergi kanununa verdiği tepkileri ifade etmektedir (Tran-Nam ve Evans, 2014: 345).

Slemrod aynı zamanda vergi sistemi karmaşıklığını “toplam uyum maliyetleri ve idari maliyetler” veya “toplam kaynak maliyeti olarak da ifade etmektedir (Budak ve diğerleri, 2017: 64). Slemrod’un bu yaklaşımı çalışmanın ilerleyen kısmında ele alınacak olan vergi karmaşıklığı - vergi uyumu ilişkisini de açıklamaktadır.

McCaffery (1990), üç çeşit vergi karmaşıklığı belirlemiş ve bunların basitleştirmenin özellikleri olduğunu vurgulamıştır. Bu karmaşıklıklar; teknik karmaşıklık, yapısal karmaşıklık ve uyum karmaşıklığıdır. Bahsedilen kavramlar şu şekilde ifade edilebilir (McCaffery 1990, Akt. Budak ve diğerleri 2017: 64):

1. Teknik karmaşıklık; ilgili vergi kanunundan ne kastedildiğini anlamadaki zorlukları ifade eder.
2. Yapısal karmaşıklık; kanunlara aykırı olmadan yasal sınırlar çerçevesinde vergiyi azaltmak yani vergiden kaçınma veya vergi avantajı elde etmek amacıyla ilgili işlemleri ve vergi ile alakalı kuralları uygulama zorluğudur.
3. Uyum karmaşıklığı; vergiye ait kayıtların kanunlarda belirtilen şekle uygun olarak tutulmasından kaynaklanan zorlukları ifade etmektedir.

Cooper (1993), vergi karmaşıklığı kavramının içinde öngörülebilirlik, orantılılık, tutarlılık, uygunluk, yönetim, koordinasyon ve ifade olduğuna dikkat çekmiştir. Vergi karmaşıklığına dâhil olan yedi faktörü şu şekilde açıklayabiliriz (Cooper 1993, Akt. Umar ve Saad 2015: 27);

1. Öngörülebilirlik: Gerekli olduğunda hem vergi mükellefleri hem de danışmanları tarafından kuralları ve kapsamaları anlamadaki doğruluk ve kolaylıktır.
2. Orantılılık: Kanunlar tarafından sağlanan çözümün ne kadar basit olduğuna ilişkin vergi kanununun amacına atıfta bulunur.
3. Tutarlılık: Benzer meselelerde kurallar olduğunda, kanunların keyfi ayrımlar olmaksızın tutarlı olmasıdır.
4. Uyum: vergi mükelleflerinin yüksek uyum maliyetlerine maruz kalmaksızın razı olmalarında ki kolaylıktır.
5. Yönetim: İdare edilecek vergi kanunlarının kolay olmasıdır.
6. Koordinasyon: Vergi kanunlarının diğer kanunlarla tutarlı olmasını içerir. Bu nedenle, vergi kanunlarının diğer kanunlarla olan ilişkisi uygun olmalı, karmaşık olmamalıdır.
7. İfade: Bütün kanunların açık ve anlaşılır şekilde ifade edilmesidir.

Cooper'ın öngörülebilirlik, orantılılık, tutarlılık, koordinasyon ve ifade kavramları Slemrod'un öngörülebilirlik kavramına dâhildir. Cooper'ın vergi karmaşıklığında açıkladığı yönetim ve uyum kavramları sırasıyla Slemrod'un uygulanabilirlik ve zorluk kavramlarıyla benzerlik göstermektedir (Tran-Nam ve Evans, 2014: 346).

İngiltere'de vergi sisteminin basitleştirilmesi amacıyla tavsiyeler veren "Office of Tax Simplification" adlı kurum vergi karmaşıklığını tanımlarken Slemrod, McCaffery, Cooper ve Harris'in kriterlerinin yanı sıra Adam Smith'in dört kriterine de dikkat çekmiştir (Jones ve diğerleri, 2014: 4).

Literatürde "vergilemenin klasik ilkeleri" olarak adlandırılan ve günümüzde halen geçerliliğini koruyan temel vergileme ilkeleri Adam Smith tarafından ortaya atılmıştır. Adam Smith'in "Milletlerin Serveti" adlı kitabında ele alınan dört ilke; vergilemede adalet ilkesi, vergilemede belirlilik (kesinlik, muayyenlik) ilkesi, vergilemede uygunluk ilkesi ve vergilemede iktisadilik (tasarruf) ilkeleridir.

Bu ilkelerin günümüzde vergilerden beklenen bütün fonksiyonları yerine getirme bakımından yeterli olduğu söylenememektedir (Pehlivan, 2017: 146). Fakat öne sürüldüğü dönemde “vergilemenin altın kuralları” olarak kabul edilip günümüzde de halen geçerliliğini koruyup vergilerin basitleştirilmesi ve vergi karmaşıklığı gibi konularda literatürde kendine yer edindiği söylenebilir.

Adam Smith’in dört ilkesi şu şekilde ifade edilebilir;

1. Vergilemede Adalet İlkesi: Adam Smith “Milletlerin Serveti” adlı kitabının ikinci kısmında şu sözleri söylemiştir: “Her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğunca, vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak, yani devletin koruması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır.” (Türk, 1996: 116). Adam Smith’in bu sözlerinden de anlaşılacağı üzere vergilemede adalet ilkesi, herkesten ödeme gücü ölçüsünde vergi alınmasını ifade etmektedir. Diğer bir deyişle toplumu meydana getiren bireylerin hepsinin kamu hizmetlerinin finansmanına katılmaları, vergilemenin adalet ilkesinin gereğini oluşturmaktadır. Bu ilkeye göre, toplumu oluşturan bireyler, hiçbir ayrıma tabi tutulmadan ödeme güçleri oranında vergi ödemelidirler (Pehlivan, 2017: 146). Vergilemede adalet ilkesi zamanla vergi yükümlülerinin ödedikleri vergilerden dolayı katlandıkları fedakârlıkta eşitlik sağlanması şeklinde anlaşılmıştır; bu fedakârlıklar eşit mutlak fedakârlık, eşit oransal fedakârlık ve eşit marjinal fedakârlık olarak adlandırılabilir.¹
2. Vergilemede belirlilik (kesinlik, muayyenlik) ilkesi: Bütün mükelleflere yüklenen verginin türünün, miktarının belirli olmasını, keyfi olmamasını ve bu koşulların açık ve net bir şekilde belirtilmesi şeklinde ifade edilebilir (Akdoğan, 2016: 217). Bu ilkeye göre vergileme ile ilgili her husus vergi yükümlüsü ve üçüncü şahıslar bakımından açık ve net bir şekilde düzenlenmelidir. Vergi açık, net, belirli ve kesin olmalıdır (Türk, 1996: 117). Bu ilkeyi günümüzde kanunilik ilkesi olarak da ifade edebiliriz. Dolayısıyla, vergiler önceden usulüne uygun olarak çıkarılmış kanunlara göre alınır (Pehlivan, 2017: 146).
3. Vergilemede uygunluk ilkesi: Bu ilke vergi yükümlüsü açısından ona en uygun zaman, şekil ve yerde ödenmesini öngörmektedir. Vergi kamu alacağı olduğu için

¹ Kavramların detaylı açıklaması için bakınız; (Türk, 1996), (Akdoğan, 2016)

kamu alacağıının zamanında tahsil edilmesi vergi taksitlerinin vergi yükümlüsüne uygun zamanlara göre tespiti açısından önem arz etmektedir (Türk, 1996: 117). Bu ilke ile mükelleflerin vergi ödemeleri esnasında karşılaştıkları mali sorunları ortadan kaldırmak amaçlanır. Örneğin; zirai kazanç sahiplerinden vergi tahsilatı yapılması için ürünün kalmasını beklemek (Mutluer, Öner ve Kesik, 2007: 234) ya da veraset vergilerinde terekenin tasfiye edilmesi için yeterli bir zaman dilimi tanınması gibi uygulamalar bu ilke ile bağdaşmaktadır (Uluatam, 2005: 288).

4. Vergilemede iktisadilik (tasarruf) ilkesi: Vergilendirme ile ilgili süreçlerin (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) en az giderle yerine getirilmesini öngörmektedir (Mutluer ve diğerleri, 2007: 234). Bu ilke iki şekilde açıklanabilir. Birinci açıklama biçimi vergide verimlilik ilkesine benzer sonuçları amaçlayan bir açıklamadır. Hedeflenen hasılatın mümkün olan en az giderle elde edilmesi bu açıklamanın temelini oluşturur. İkinci açıklama biçimi ise; vergilerin, mükelleflerin çalışmasına engel teşkil etmemesi, ekonomi içerisindeki birimlerin kararlarında bir değişiklik meydana getirmemesi yani birimleri etkilememesidir (Akdoğan, 2016: 220).

Adam, Besley, Blundell, Bond, Chote, Gammie, Johnson, Myles ve Poterba (2011)'nin vergi sistemi ile ilgili çalışmasında uyum maliyetlerini azaltmak, şeffaflık ve basitlik önerilmektedir.

Vergi alanında basitlik genellikle iki geniş ölçüt ile tanımlanabilir. Bunlar (Jones ve diğerleri, 2014: 4);

- Belirlilik: Bir vergi mükellefi vergiyi ödemediği önce, ödemesi gereken verginin sonuçlarını zorluk çekmeden öğrenebilmelidir.
- Verimlilik: Basit bir vergi sistemi düşük uyum maliyetlerine sahip olmalı ve bu maliyetleri sıfıra indirmek için maliyetlerden kaçınma yönünde olmalıdır.

Jones ve diğerleri (2014: 5) Office of Tax Simplification (OTS) kurumu için yaptıkları çalışmada ilk olarak yedi vergi karmaşıklığı faktörü üzerinde durmuşlardır. İlk faktör kanun karmaşıklığı olup beş alt kategoriye ayrılmıştır. Kanunların uzunluğunun dışında OTS her vergi türündeki vergi indirimi ve 2000 yılından bu yana vergi alanındaki mali yasaları (karmaşıklığın önemli bir faktörü olan değişim sıklığını kabaca ölçmek için) toplamıştır. Kullanılan faktörlerin son hali şu şekildedir;

- Etkinlik
 - Kanun karmaşıklığı
 - Bir vergi kanunundaki bölüm ve paragrafların sayısı
 - Tolley'in 2011-12 vergi klavuzu sayfa sayısı
 - OTS bağış çalışmasında bulunan bağışların sayısı
 - 2000'den bu yana finansal kanunlarda yapılan değişikliklerin sayısı
 - Kanunun Gunning-fog okunabilirlik puanı
 - İngiltere gelir ve gümrük idaresi yönetmeliğinin karmaşıklığı
 - Mevzuattan etkilenen mükelleflerin sayısı
 - Alanda yer alan mükelleflerin ortalama sayısı
 - Kaçınma riski
- Kaynak verimliliği
 - Uyum maliyeti
 - İngiltere gelir ve gümrük idaresinin işletme maliyetleri

Yukarıdaki faktörler İngiltere için oluşturulmuş fakat görüldüğü üzere birçok faktör literatürdeki karmaşıklık sebepleri ile ilişkilidir. Türkiye'de de OTS gibi vergi basitleştirme kurumu kurulması ve karmaşıklık düzeyinin hesaplanmasında benzer faktörler kullanılarak yapılan çalışmaların tek bir çatı altında toplanması vergi karmaşıklığı sorununun çözülmesinde etkili olabilir.

Bu faktörlerden bazılarının² çalışmanın ilerleyen kısmında vergi karmaşıklığının sebepleri veya vergi karmaşıklığının göstergeleri olarak değinilecektir.

1.1.2. Vergi Karmaşıklığının Nedenleri

Vergi karmaşıklığının nedenleri de karmaşıklık kavramında olduğu gibi birçok farklı faktöre dayandırılmış ve çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Çalışmaların bazılarında vergi karmaşıklığı politika karmaşıklığı, kanun karmaşıklığı gibi sınıflandırılırken; bazılarında alt unsurların her biri (Örneğin; kanun karmaşıklığı içerisindeki kanunların uzunluğu, değişme oranı, kullanılan dil vb.) temel karmaşıklık

² Kanundaki bölüm ve paragrafların sayısı, sayfa sayısı vb.

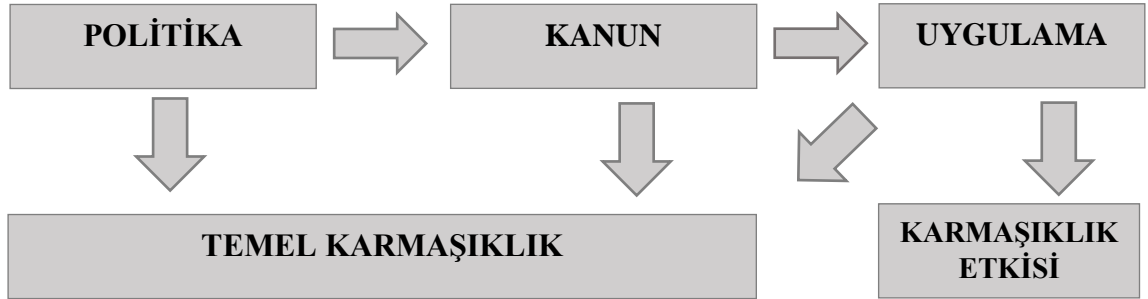
nedeni olarak ele alınmıştır. Bu kısımda ilgili çalışmalarda yapılan sınıflandırmalara göre vergi karmaşıklığının nedenleri incelenecektir.

Dünyada vergi düzenlemelerinin en uzun olduğu ülke İngiltere'dir. Sawyer'a göre İngiltere'de Office of Tax Simplification (Vergi Basitleştirme Ofisi)'nin kurulması yalnızca vergi kanunlarının şekli yapısının iyileştirilmesi için değil aynı zamanda vergi politikalarının basitleştirilmesine yönelik atılan bir adım olarak görülmektedir (Mumford, 2015: 191).

Office of Tax Simplification (OTS) yukarıda bahsedildiği üzere vergi karmaşıklığı ile ilgili faktörleri İngiltere için düzenlemiştir. OTS vergi karmaşıklığını nedensel bazda incelemek için de bir karmaşıklık modeli oluşturmuştur. Bu modeldeki karmaşıklığın nedenleri İngiltere için düzenlenmiş olsa da kıyaslama yapma imkânıyla Türkiye için de geçerli olabilecek karmaşıklık nedenlerinin düzenlenmesinde yardımcı olabilir.

Şekil 2:

Karmaşıklık Modeli



Kaynak: (Jones ve diğerleri, 2014: 8)

Yukarıdaki şekilde OTS vergi karmaşıklığının altındaki sebepleri üç ana faktörle sınıflandırmıştır. Buna göre; vergi karmaşıklığı; politika karmaşıklığı, kanun karmaşıklığı ve uygulama karmaşıklığıdır. İlgili uygulamalar yapıldıktan sonra ise karmaşıklık etkisi yani karmaşıklığın sonuçları ortaya çıkmaktadır.

OTS'de karmaşıklığın 10 faktörü kullanılmıştır:

- Temel karmaşıklığı ölçmek için 6 faktör
- Karmaşıklık etkisini ölçmek için 4 faktör

Şekil 3:

OTS'nin Temel Karmaşıklığı

Politika karmaşıklığı	Kanun karmaşıklığı	Uygulama karmaşıklığı
<ul style="list-style-type: none">• Muafiyet ve istisnaların sayısı• Finansal kanunlardaki değişiklik sayısı	<ul style="list-style-type: none">• Gunning-Fog okunabilirlik indeksi• Kanunun sayfa sayısı	<ul style="list-style-type: none">• İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi yönetmeliğinin okunabilirliği ve kullanılabilirliği• Geri dönüş için gerekli bilginin karmaşıklığı

Not: Jones ve diğerleri, (2014)'den yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki şekilde karmaşıklık göstergeleri üç ana kategoride toplam altı faktörle incelenmiştir. Bu faktörler her ne kadar İngiltere için yapılan bir çalışmada düzenlenmiş olsa da literatürdeki çalışmalarda vergi karmaşıklığının nedenleriyle benzerlik göstermektedir. Örneğin; politika karmaşıklığı adı altında düzenlenen muafiyet ve istisna uygulamaları, kanun karmaşıklığı adı altında düzenlenen kanunun sayfa sayısı gibi faktörler Bakkal (2013)'in çalışmasında da vergi karmaşıklığı nedeni olarak incelenmiştir. Bu da genel anlamda vergi karmaşıklığının nedenlerinin bulunmasında bize yardımcı olabilir.

Şekilde gösterilen vergi karmaşıklığı nedenlerinden bazıları (Muafiyet ve istisnaların sayısı, kanundaki değişiklik oranı, kanunun sayfa sayısı vb.) çalışmanın ilerleyen kısmında başlıklar altında incelenecektir. Ancak OTS'nin bu faktörleri neden kullandığının bilinmesi için çalışmadaki açıklamalarından kısaca bahsetmek faydalı olabilir.

Jones ve diğerleri (2014: 9-10) bu faktörleri şu şekilde ele almışlardır;

- *Muafiyet ve istisnaların sayısı:* Birçok insan muafiyet ve özel durumların varlığının bir vergi kanununun karmaşıklığını daha da artırdığını söylemektedir. Muafiyet sayısının artırılması, vergi mükelleflerinin vergiden muaf olup olmadığını hesaplamadaki karmaşıklığı artırabilir.

- *Finansal kanunlardaki değişiklik sayısı:* Kanunlarda yapılan değişiklikler karmaşıklık için önemli bir etkidir. Kanunlarda yapılan değişiklikler politikada bir değişikliğe yol açtığı için kanun karmaşıklığı yerine politika karmaşıklığı içerisinde ele alınmıştır. Evans (2013) finansal yasaların sayısının değişimin kalitesini hesaba katmadığı gibi gerekçelerle karmaşıklığın önemli bir ölçüsü olmadığını ileri sürmüştür. Bununla birlikte, nispeten basit bir önlem olup genellikle vergi danışmanları ve işletmeler tarafından önemli bir faktör olarak görüldüğünü belirtmiştir.
- *Gunning-Fog okunabilirlik indeksi:* Bu okunabilirlik yöntemi metnin okunmasının ne kadar kolay olduğunu sınıf düzeyi cinsinden gösterir. Bu yöntemden farklı yöntemler de vardır fakat genel olarak benzer hesaplamalara sahiptir.
- *Kanunun sayfa sayısı:* Kanunun ne kadar uzun olduğu hakkında objektif bilgi vermektedir. Bu ölçü politika karmaşıklığından tamamen ayrılır. Karmaşık bir politika kısa bir mevzuatta basitçe ifade edilebildiği gibi basit bir politika da daha uzun mevzuatta ifade edilebilir.
- *İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi yönetmeliğinin okunabilirliği:* Vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışırken ilk bakacakları yer olduğu için bu yönetmeliğin okunabilirliği önemlidir.
- *Geri dönüş için gerekli bilginin karmaşıklığı:* Bu ölçü, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirmesi için gereken bilgileri toplama ve bu bilgileri yenilemesinde zorlanmasına neden olur.

Yukarıda vergi karmaşıklığı ölçüleri OTS'nin bakış açısıyla açıklanmıştır. Bu açıklamalar da göz önünde bulundurularak çalışmanın bu bölümünde vergi karmaşıklığının nedenleri alt başlıklar halinde incelenecektir.

Vergi karmaşıklığının kaynakları olarak da isimlendirilebilen vergi karmaşıklığının nedenleri mükelleflerin vergiye uyum sürecini yavaşlatabilir. Bir başka deyişle vergi sisteminin karmaşık olmaması, vergiye uyumu artıracak bir etki yapabilir. Literatürde vergi karmaşıklığını vergiye uyum çerçevesinde inceleyen çalışmalar da mevcuttur.³

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Bakkal (2013) ve Üyümez (2016)

Vergiye uyum, Allingham ve Sandmo (1972) tarafından mükelleflerin herhangi bir zorlama olmadan vergiye ilişkin ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmesi şeklinde tanımlanmıştır. Bu noktada vergi karmaşıklığının olmaması yani vergi kanunların açık ve anlaşılır olması hem kanun uygulayıcılar için hem de mükellef için önem arz etmekte çünkü mükellefler bu yolla ödevlerini bilirler, eksiksiz ve tam bir şekilde yerine getirebilirler.

Vergiye uyum için harcanan süre arttıkça vergi kanunlarının karmaşıklaştığı, tam tersi vergiye uyum için harcanan süre azaldıkça vergi kanunlarının basitleştiği düşünülebilir. Ancak vergiye uyum süresini etkilediği düşünülerek bu konuda sadece vergi karmaşıklığının sorumlu tutulması da yanıltıcı çıkarımlara sebep olabilir (Karabacak, 2013a: 41).

Vergiye uyumun dışında diğer vergi karmaşıklığı nedenleri incelenirken sadece mükellefler açısından değil uygulayıcılar açısından da düşünmekte fayda vardır. Çünkü vergi kanunlarının sık sık değişmesi ve kanunlarda kullanılan dil gibi karmaşıklık nedenleri arasında sayılabilecek faktörler uygulayıcılar için de önemlidir.

1.1.2.1. Vergi Kanunlarında Kullanılan Dil

Vergi kanunlarının mükellefler tarafından karmaşık olarak düşünülmesi onların vergiye gönüllü uyum seviyesini etkileyebilir. Öte yandan vergi kanunlarının karmaşık olması yukarıda da bahsedildiği üzere hem denetmenler hem de yargı organları açısından zorluklara neden olabilir. Örneğin; böyle bir ortamda alanında yeterli olmayan bilgi eksikliği olan denetmenlerin de düşük beyanı tespit etmeleri ve cezalandırmaları kolay olmayacaktır (Tuay ve Güvenç, 2007: 29).

Vergilendirmede belirlilik olması için vergi kanunlarının açık bir dille ve yalın bir şekilde hazırlanması gerekir. Bu sayede herkes vergi kanunlarının etki sahasını açık olarak kavrayabilecektir. Böyle bir durum vergi uyuşmazlıklarını da en az düzeye indirebilir (Çağan, 1982: 173).

Vergi karmaşıklığının olumsuz etkilerine bir çözüm üretmek amacıyla vergiye ilişkin düzenlemeler yapılırken “hukuki belirlilik” ilkesi de dikkate alınarak açık, net ve anlaşılır metinler ortaya koymak için çaba gösterilmelidir. Bu sayede mükelleflerin kanunların belirsizliğinden kaynaklanan sorunları çözülebilir (Üyümez, 2016: 80).

Bir mükellefin verginin yasal yükümlülüğü algısı ile aslında ödemesi gereken miktar arasındaki boşluk, verginin anlaşılabilirlik düzeyine bağlıdır. Dolayısıyla vergi anlaşılabilirliğinin yüksek olması sonucu mükellefler yasal yükümlülüklerini doğru bir şekilde anlarlar ve yerine getirirler. Öte yandan vergi anlaşılabilirliğinin düşük olması mükellefin algısındaki yasal yükümlülük ile uygulamadaki yükümlülükler arasındaki boşluğun fazla olduğunu gösterebilir (Mumford, 2015: 186). Vergi anlaşılabilirliğinin düşük olması yani verginin karmaşık olması sonucu vergi mükelleflerinin kafası karışabilir. Bu durum mükelleflerin hata yapmalarına sebep olabilir (Gamage ve Shanske, 2011: 33).

Ülkelerin yasa dillerinde diğer metinlerden farklı bir sözlüksel yapı ortaya konmaktadır. Eski sözcüklerin kullanımı, teknik hukuk terimleri, sözcüklerin çoğunlukla bilinen anlamının dışında kullanılması, sözcük çiftleri ve eşanlamlı sözcükler yasa dilinin özellikleri arasında sayılabilir (Mellinkoff, 1963: 11). Kanunlarda kullanılan dilin bu şekilde olması vergi karmaşıklığına yol açabilir. Bunun sonucunda hem mükellefler hem de uygulayıcılar zorluk çekebilir.

Sonuç olarak; dilsel anlamda, kurumsal açıdan veya kurallar ve ilkeler açısından kötü hazırlanmış bir vergi kanunu yasal zorluğa neden olabilir (Tran-Nam ve Evans, 2014: 348).

1.1.2.2. Vergi Kanunlarının Değişme Sıklığı

Vergi karmaşıklığı, ilgili mükelleflerin vergiye ilişkin düzenlemeleri anlama ve yapılan düzenlemelere uyum sağlama kapasitesi olarak açıklanabilir. Verginin anlaşılabilirliği ise, ilgili mükellefin algısındaki vergi yükümlülüğüyle gerçekte ödenmesi gereken miktar arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Bu iki kavramın da temeli “hukuki belirlilik” ilkesine dayanmaktadır (Üyümez, 2016: 77).

Vergi uygulamasının başarılı olabilmesi için vergi ile ilgili kurumların ve yapılan işlemlerin belli olması, herkes tarafından anlaşılır biçimde ortaya konulması önemlidir. Çünkü vergilendirmeyi ilgilendiren konuların belirsizlik göstermesi, iyiniyetli mükelleflerin bile zor durumda kalmasına sebep olabilir. Mükelleflerin hangi işlemlerden dolayı vergi ödeyecekleri, nerede, ne zaman ve ne kadar ödeyeceklerinin net şekilde belirtilmesi istenmeyen durumların ortaya çıkmamasını sağlar. Belirlilik ilkesi ile vergi çeşidinin, miktarının belli olması, keyfi değişikliklerden kaçınılması ve açık ve kesin bir şekilde belirtilmesi sağlanmış olur (Akdoğan, 2016: 216-217).

Belirlilik ilkesi ile vergi kanunlarında istikrar sağlanması, sık sık ve keyfi değişikliklerden kaçınılması öngörülür. Eğer kanunlar sık sık ve keyfi olarak değiştirilirse ihtiyaç olan istikrar bozulacaktır (Öz, 2004: 60). Bu yüzden vergi kanunlarının gelecek de göz önünde bulundurularak planlanması ve istikrarlı olması mükelleflerin sürekli yeni uygulamalarla karşılaşmaması karmaşıklığın önüne geçebilir.

Özellikle az gelişmiş ülkelerde ve gelişmekte olan ülkelerde vergi sistemi tam olarak oturmadığı için istikrar gösteremez. İlgili ülkelerin ekonomik gelişimi ve kalkınmasına paralel olarak vergi sistemlerinin de sık sık değiştirilmesi gerekebilmektedir. Bunun nedeni değişen ekonomik yapıya uyum sağlayabilecek vergi sisteminin oluşturulmasıdır. Vergi kanunlarında yapılan sık değişiklikler sonucu hem mükellefler hem de vergi memurları vergi işlemlerinin yapılması sırasında hata yapmaları muhtemel hale gelir ve bununla birlikte vergi uyuşmazlığı sonucu yargı organlarının iş yükü artabilir (Bakkal, 2013: 90).

Vergi sisteminin değişme durumu geniş kapsamlı bir reform olmaktan çok farklı iktidar döneminde farklı yönleri ele alınarak çeşitlenen bir gelişime konu olmaktadır. Söz konusu değişim karayoluna benzetilebilir. Hem toplumsal hem de ekonomik şartlar uygun olduğu zaman aynen büyük bit otoban yapımı gibi, detaylı ve kapsamlı bir vergi reformu yapılabilir. Söz konusu toplumsal ve ekonomik şartlar değişmeden vergi düzenlemesi yapmak mümkün olmayabilir. Fakat diğer taraftan siyasal iktidarların kendi vergi politikalarını uygulaması gerekmektedir. Bundan dolayı vergi değişiklikleri zamanla küçük değişiklikler yapılan yasal reformlar haline gelmektedir (Karabacak, 2013b: 23).

Vergi kanunlarının sıklıkla değiştirilmesi, yeni kanunu öğrenme ihtiyacı ve kanun değişikliklerinin kümülatif etkisinden dolayı daha karmaşık bir vergi sistemine neden olabilir. Bunun sonucunda hem yasal hem de fiili karmaşıklığı artırabilir (Tran-Nam ve Evans, 2014: 347).

Sonuç olarak; vergi kanunlarının, hem ekonomik hem de sosyal hayattaki hızlı değişime ayak uydurarak sık sık değişmesi, herkesin anlayabileceği bir biçimde açık ve basit olmaması, bazı durumlarda yoruma açık olması vergi uygulamaları içerisinde hem mükelleflerin hem de uygulayıcıların bile bile ya da bilmeden hata yapmalarına sebebiyet vermektedir. Vergi kanunlarının sık sık değişmesi sebebiyle mükellefler açısından

belirsizlik oluşması vergi karmaşıklığının temel kaynaklarından sayılabilir (Bakkal, 2013: 91).

1.1.2.3. Vergi Kanunlarındaki Belirsizlikler

Vergi sistemini karmaşık bir duruma getiren en önemli faktörlerden biri de vergi kanunundaki hükümlerin belirsizliğidir. Bazen vergi kanunlarındaki hükümler açık ve sade bir şekilde yazılsa da bazı kısımlarda belirsizlikler ortaya çıkıp yoruma açık hale gelebilir. Vergiye konu olan kavramlar, matrah, oran, konu, mükellef gibi unsurlar kanundaki hükümden net bir şekilde anlaşılamiyorsa hem vergi mükellefleri hem de ilgili vergi memurları bu vergi uygulamasında hatalar yapabilmektedirler (Bakkal, 2013: 91).

Vergide belirsizlik olmaması, verginin mali fonksiyonlarının sosyo-ekonomik fonksiyonları açısından da önemlidir. Ekonomik işleyişin başarılı bir biçimde yürütülmesi için bu ekonomide belirsizlik olmamalıdır. Örneğin; yapılacak iş girişimine ilişkin ödenecek verginin bilinmemesi durumunda, en iyi şartlarda bile yatırım riski bulunacak ve yatırım düzeyi azalma gösterecektir (Akdoğan, 2016: 217).

Vergi karmaşıklığına sebep olan bu faktör verginin belirlilik (muayyenlik) ilkesine uyulması ile yakından ilgilidir. Buradaki temel husus, yetersiz bir şekilde hazırlanan vergi kanunlarının yasal anlamda zorluğa sebebiyet vermesidir.

Vergi kanunlarında belirsizlik, vergi kanunlarının sık sık değişmesi ve vergi kanunlarında kullanılan dil ile de ilişkilendirilebilir. Sık sık değişen istikrarsız bir yapıda olan vergi kanunları hem mükellef hem de uygulayıcılar için karmaşıklığa neden olabilir. Bununla beraber vergi kanunlarında kullanılan dil sadelikten uzaksa hükümlerle ilgili belirsizlikler söz konusu olabilir.

1.1.2.4. Muafiyet, İstisna ve İndirimler

Sosyal, kültürel, ekonomik, mali ve idari sebeplerle vergiye tabi olan bazı kişi ve vergi konularının vergi dışında bırakılması uygulamaları vergi muaflığı ve istisnası olarak adlandırılır. Vergi muaflığı ve istisnası vergide adaletin sağlanması ve korunması açısından dikkatli olunmasını gerektirir. Çünkü muafiyet ve istisnalar aşırı boyutlara ulaştığı takdirde idare ve vergi mükellefleri açısından istenmeyen sonuçlara sebep olabilir (Akdoğan, 2016: 158-159).

Yukarıda bahsedilen sebeplerin bir ya da birkaçıyla vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişiler, yine aynı vergi kanunu ile vergi dışında bırakılabilir. Vergi mükelleflerinin bu şekilde vergi kapsamının dışında tutulmasına muafiyet denir. Verginin konu itibarıyla vergi kapsamının dışında tutulmasına ise istisna denir. İndirimler ödeme gücünde azalmaya yol açan fakat gelirin elde edilmesiyle doğrudan bir ilişkisi bulunmayan, toplumsal açıdan uygun görülen bazı ödemelerin indirimine denmektedir. Bu tür indirimler daha çok kişisel indirimler olarak adlandırılır. Muafiyet ve istisna uygulamaları süreli veya süresiz şekilde tam veya kısmi olarak uygulanabilirken indirimleri ekonomik ve sosyal indirimler olarak ikiye ayırmak mümkündür (Mutluer ve diğerleri, 2007: 264; Uluatam, 2005: 330).

Vergi istisna ve muafiyetleri eşit gelire eşit vergi ilkesine uymayarak, yüksek gelir dilimindeki yükümlüler tarafından yapılacak riskli yatırımları düşürmeleri nedeniyle hazine, vergi uzmanları ve devlet açısından aşırı maliyetlere sebep oldukları gerekçesiyle bireyler tarafından eleştirilmiştir. Ancak vergi teşvik önlemleri arasında en çok kullanılan muafiyet ve istisnalardır. Muafiyet ve istisna uygulamalarına başvurulmasının nedenleri; ekonomik, mali, idari ve sosyal nedenlerle olabilmektedir (Giray, 2012: 69).

Muafiyet ve istisna uygulamaları vergi ödeme gücüne ulaşmada yararlanılabilecek araçlardır. Doğru uygulandığında vergi adaletine olumlu etkisi olan muafiyet ve istisnalar vergi ödeme gücü bulunan mükelleflerin az vergi ödemesine fırsat sağlıyor ise olumsuz yönde etki oluşturur. Vergi ödeme gücüne ulaşmada artan oranlı tarifeler, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi gibi araçların istenildiği ölçüde etkili ve yeterli olmamasından dolayı telafi edici bir işlev görüyorsa olumlu etkisi olabilir (Akdoğan, 2016: 260).

Mükellefe seçim sağlamanın yararlı olacağı mantıklı görünse de önemli maliyetleri olabilir. Mükelleflere seçim yapma imkânı verilmesi onların bütün seçeneklerin sonuçlarını araştırmalarını teşvik eder. Bu durum mükelleflerin hiçbir fayda getirmeyecek birden fazla vergi hesaplamaları sonucu maliyetlere katlanmalarına sebep olabilir. Bu nedenle bazı vergi mükellefleri yararlanacak olsa da seçim hakkı verilmesi topluma net bir maliyet yükleyebilir (Oliver ve Bartley, 2005: 60).

OTS'nin yaptığı bir araştırmada birçok insan vergi sistemi içerisindeki mükellefe sağlanan özel durumların vergi karmaşıklığına sebep olduğunu söylemiştir. Muafiyet ve

istisnaların sayısını artırmak, vergi mükelleflerinin vergiden muaf olup olmadığını hesaplama çabasını artırır ve bunun sonucunda karmaşıklığın artmasına sebep olabilir (Jones ve diğerleri, 2014: 9).

Vergi sisteminin karmaşıklık seviyesinin artması için yeni getirilen bir vergi önleminin kendisinin karmaşık bir yapıya sahip olması gerekmez. Hükümetten vergi kanununda basit bir değişiklik yapması istenir fakat nispeten basit olan birçok vergi önleminin birleştirici etkisi birbiriyle ilişkili karmaşık hükümlere yol açabilmektedir. Kanundaki hüküm sayısı arttıkça, bu hükümler arasındaki ilişkileri anlamak daha da zor bir hale gelebilir. Bireysel anlamda getirilen hükümlerin (muafiyet, istisna, indirim vb.) meydana getirdiği karmaşıklık kanunlardaki değişim oranı ile daha da artabilir. Kanunda göreceli olarak basit olan değişiklikler bile, vergi mükelleflerinin profesyonel yardıma ihtiyaç duymaksızın kanunun hükümlerini anlamalarına topluca engel olabilir (Oliver ve Bartley, 2005: 56-57).

Vergi kolaylıkları konusunda kamu ekonomisinin temel sorunu olan amaçlar arasında tercih yapma sorunuyla karşılaşılır. Bir yanda vergi sisteminin sadeleştirilmesi amacı varken diğer yanda vergi sisteminde adaletin sağlanması amacı vardır. Vergi sistemini sadeleştirmek için vergi kolaylıklarında bir azalmaya gitmek, mükelleflerin gerçek ödeme gücünün anlaşılmasına engel olabilir. Yani bu durumda vergilendirmede basitlik ve adalet ilkeleri arasında tercih yapılması gerekir. Örneğin; Karine usulü tarh yönteminde mükelleflerin gelir ve servet göstergesi olarak kabul edilen dış göstergeler vergi matrahını belirlerken idareye bu konuda takdir hakkı tanınmaz. Fakat karine yönteminde, idarenin tarh ve tahsil için yaptığı masraflar ve mükellefin uyum maliyetleri minimum düzeyde tutulurken vergi adaletine uymayan sonuçlar doğabilir. Çünkü ödeme gücü göstergesi olarak görülen dış belirtiler mükelleflerin gerçek ödeme gücünü göstermeyebilir (Bakkal, 2013: 83).

Sonuç olarak; muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları vergi kanunlarında çeşitli kurallar getirerek ayrıntının artmasına sebep olmuştur. Ayrıntının artması bu konuda hem mükelleflerin hem de uygulayıcıların daha fazla araştırma yapmalarını ve bilgi sahibi olmalarını zorunlu hale getirebilir. Mükelleflerin ve uygulayıcıların araştırma ve bilgi sahibi olmalarının ise bir maliyeti vardır. Mükelleflerin bireysel olarak vergi uzmanına başvurmaksızın hükümleri anlaması aynı zamanda uygulayıcıların da bu konuda

araştırmalarının zaman alması vergiye uyumu azaltabilir ve vergi karmaşıklığının artmasına neden olabilir.

1.1.2.5. Kanun Dışındaki Vergi Hukuku Kaynaklarının Değiştirilmesi

Hukukta kaynaklar bağlayıcılık derecesine göre, asli (temel) kaynaklar ve tali (yardımcı) kaynaklar olarak iki şekilde incelenebilir. Bunun dışında hukuk kaynakları bu kaynakların doğduğu organa göre de ayrılabilir. Böyle bir durumda yasama organında doğan kaynaklar, yürütme organında doğan kaynaklar, yargı organında doğan kaynaklar ve bilimsel kaynaklar olarak ayrıma tabi tutulabilir (Pehlivan, 2018: 27).

Çalışmada vergi kanunlarının karmaşıklığı incelendiği için bu kanunlarla ilişkisi olan hukuk kaynaklarının ilişkisinin ne yönde olduğu ve bu kaynakların değiştirilmesinin vergi karmaşıklığına nasıl neden olduğu ele alınabilir.

Kanunlar soyut niteliğe sahip kurallar koyar, somut durum ve olaylara ilişkin ayrıntılara yer vermez. Fakat soyut nitelikli genel kuralların özel ve somut olaylarda uygulanabilmesi için ayrıntılarla ilgili bir sorun bulunmaması gerekir. Bu sorunların bulunmaması için ve kanunun emrettiği farklı diğer konuların belirtilmesi açısından, kanun kadar soyut ve genel olmasa da, soyut kuralların konulması gerekli olabilir. Bu amaçla Bakanlar Kurulu'nun tüzükler çıkarabileceği anayasa ile hükme bağlanmıştır. Kısacası tüzükler, kanunların uygulanması için kolaylık sağlama veya kanunun emrettiği konularda düzenleme yapma amacına sahip olan vergi hukukunun tali kaynaklarından biridir. Yönetmelikler ise başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerinin kendi görev sahalarını ilgilendiren kanunların, tüzüklerin uygulanmasını sağlamak için bu kanun ve tüzüklere aykırı olmamak koşuluyla çıkardıkları yazılı hukuk kurallarıdır. Yönetmeliğe benzeyen yönerge, talimat, tebliğ gibi birçok işlem vardır. Bu işlemlerin ana amacı vergi kanunlarının karmaşık olduğu, hükümlerin belirsiz olduğu durumlarda uygulayıcılara yol göstermektir (Rukancı, 2003: 45-48).

Vergi kanunlarının uygulanmasında kolaylık sağlanması açısından tüzük ve yönetmeliklerin çıkarılması önemlidir. Bununla beraber daha önce ele alınan vergi kanunlarının dili değişme sıklığı gibi faktörler kendisine yardımcı olacak tüzük, yönetmelik, tebliğ gibi kaynakların da karmaşık olmasına yol açabilmektedir. Çünkü bir vergi kanunu ne kadar karmaşıkrsa anlaşılmasını sağlamak amacıyla o yönde tüzük, yönetmelik, tebliğ gibi kaynaklarda değişime gidilmesi olağandır. İlgili kaynaklar

değiştğinde ise bunun hem mükellefler hem de uygulayıcılar için anlaşılması ve uygulanması için gerekli süreçler karmaşıklığın birer maliyeti olarak sayılabilir.

Vergi kanunlarının değişmesi buna bağlı tüzük ve yönetmeliklerin de değişmesine neden olabilir. Vergi kanunlarındaki hükümlerin anlaşılmasını sağlamak, uyum maliyetlerini minimum düzeyde tutmak ve mükelleflerin vergiden kaçınmasını engellemek için tüzük ve yönetmelikler çıkarıldığında uygulamada olan karmaşık vergi kanununa bir de tüzük ve yönetmelikler eklenmiş olur. Şöyle ki; bütünlük ve sadelik arasında doğal bir değiş tokuş vardır. Hem vergide adaleti hem de vergi gelirleri sağlamayı amaçlayan kanun koyucular ve düzenleyiciler artan maliyetler ya da böylesi bir yaklaşımın istenmeyen sonuçlarını dikkate almaksızın mükelleflerin vergiden kaçınmasının tüm yollarını kapatmaya çalışarak bir bütünlük içerisinde durmaktadırlar. Bütünlüğü seçen kanun koyucular bunu sadelikle değiş tokuş yaptıkları için vergi karmaşıklığında bir artış meydana gelmesi muhtemeldir (Moody, 2001: 10).

Mükellefler herhangi bir fırsat ellerine geçtiğinde vergiden kaçınmak için vergi sisteminin avantajlı yönlerini kullanabileceğinden, vergi idaresi vergiden kaçınmayı engellemek veya azaltmak amacıyla yeni düzenlemelere gidebilir. Bu durumda vergi sistemi karmaşık hale gelebilir. Bununla beraber yeni karmaşık kurallar getirildiğinde mükellefler vergiden kaçınmak için yeni karmaşık yollar deneyeceğinden bu süreç kısır döngü şeklinde devam edip sonuçta gittikçe karmaşıklaşan bir vergi sistemi ortaya çıkarabilir (Budak ve diğerleri, 2017: 65).

Vergi kanunlarına ilişkin birçok tüzük, yönetmelik ve tebliğler çıkarılmaktadır. Kanun koyucuların bütünlüğü tercih etmesinin sonucu oluşan fazla düzenlemeler vergi karmaşıklığını artırabilir. Öte yandan bu vergi karmaşıklığı mükelleflerin fazla sayıdaki düzenlemelerin etkin bir şekilde uygulanamayacağını ve denetlenemeyeceğini düşünmelerine ve kanunlara uyma konusunda isteklerinin azalmasına sebep olabilir (Mutlu ve Tuncer, 2002: 106).

1.1.2.6. Ticari İşlemlerin Değişim ve Gelişimi

Dış ticaretin değişim ve gelişimi klasik öncesi anlayışta merkantilizm ve fizyokrazi, klasik dış ticaret anlayışında Adam Smith ve Ricardo teorileri ve Neo-Klasik dönemde dış ticaret anlayışı gibi dönemler itibariyle literatürde kendine yer bulmuştur.⁴

Sanayi devrimi ile birlikte ülkeler ürettikleri ürünleri taleplerinden fazla üreterek diğer ülkelere satma eğilimine girmişler ve bu durum uluslararası ticareti geliştirmiştir. Özellikle 19. yüzyılın başlarında Adam Smith'in "Bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler" anlayışı hem iç hem de dış ticarete liberasyon anlayışını etkin kılmıştır. Dış ticaretin bu denli gelişmesiyle birlikte Adam Smith, Ricardo, Heckscher-Ohlin gibi bilim insanları tarafından uluslararası yeni ticaret modelleri ortaya atılmıştır (Özdemir, 2018: 3-7).

Küreselleşmenin gelişmesiyle birlikte ticari işlemler çeşitlenmiştir. Özellikle 1950'lerden sonra ticari işlemler önemli ölçüde değişime uğramıştır. Uluslararası ekonomik ortamdaki bu değişiklik, çok uluslu ticari işlemlerin vergilendirilmesi gibi uygulamaları içerecek şekilde vergi kanunlarının yeniden uyarlanmasına yol açmıştır. Aynı zamanda ticari işlemlerin bu değişimi ulusal ve uluslararası anlamda düzenlemeler ve anlaşmalar yapılmasına, bu konuya ilişkin vergi kanunlarının dışında tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi hukuki ve idari yapıda değişime zemin hazırlamış ve yeni ödeme yöntemlerini ortaya çıkarmıştır. Bu sürecin bir sonucu olarak ticari işlemlerin değişimi, vergi karmaşıklığının nedenlerinden biri olarak sayılabilir (Pollack, 1994: 335). Çünkü ticari işlemlerin değişimi uluslararası vergilemeyi getirip, çifte vergilemeyi önlemek amacıyla anlaşmalar ve düzenlemeler yapılmasına ve bunun sonucunda vergi kanunlarında karmaşıklığa neden olabilir.

Küreselleşme, ticari faaliyetleri dünya genelinde belirli kural ve standartlara koymuştur. Vergi kanunları açısından bakacak olursak; bu değişiklik bazen mevzuattaki bir maddenin değişime uğraması şeklinde olabilirken bazen de mevzuatta olmayan yeni bir uygulamanın eklenmesi şeklinde olabilir. Her iki şekilde de mükellef ve uygulayıcılar açısından uyum sürecini yavaşlatarak vergi karmaşıklığına neden olabilir.

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Çoban (2015) ve Özdemir (2018).

Ticari faaliyetlerin gelişimi, teknoloji ile birleşerek ödeme yöntemlerinde de çeşitliliğe sebep olmuştur. Günümüzde dış ticaret ödemeleri; peşin ödeme, vesaik mukabili işlemler, mal mukabili ödeme, akreditifli ödeme, harici garantiler gibi yöntemlerle gerçekleştirilmektedir (Varlık ve Uçar, 2017). Bu ödeme şekilleri farklılaştıkça bunlarla ilgili mevzuatta değişikliğe gidilmesi muhtemeldir. Bu ödemelerin uygun bir şekilde yapılması için uygulanış biçiminin mükellefe ve uygulayıcılara bildirilmesi gerekmektedir. Öte yandan devletin düzenleyici rolü gereği bu uygulamaların adaleti bozmaması için çeşitli faaliyetlere yapılan ödemelere kısıtlamalar ya da yasaklamalar getirilebilir.

Günümüz işletmeleri eskiye kıyasla çok daha karmaşık işlemler yapmaktadırlar. Bu işlemlerin karmaşıklığı vergi kanunlarını da karmaşık hale getirebilir. Vergi mükellefleri ve vergi danışmanları yüksek tutarlı finansal işlemler karşısında ödenecek vergi tutarını doğru tespit edip müşterilerine daha faydalı olmak istediklerinde, hükümete veya bakanlığa kesin ve ayrıntılı vergi kanunları uygulanması konusunda baskı oluştururlar. Karmaşık finansal işlemlerin sonucunda ortaya çıkan bu talep yerine getirildiğinde ise vergi kanunları fazla ayrıntılı, çok sayfalı karmaşık bir hale dönüşebilir (Clark ve Farber 2011, Akt. Budak ve diğerleri 2017: 65).

Son zamanlarda gelişme gösteren ticari faaliyetlerden biri de elektronik ticarettir. Elektronik ticaret kısaca dijital ya da fiziksel ürünlerin alışverişinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesidir. E-ticaret kavramı ile yalnızca mal ve hizmetlerin internet, e-mail, telefon, faks ya da televizyon gibi araçlar vasıtasıyla alım satım işlemi kastedilmediği, aynı zamanda birtakım mal ve hizmetlerin bu araçların kullanımı aracılığıyla üretim, dağıtım, depolanma ve reklam işlemlerinin de yapıldığı anlaşılmalıdır (Organ ve Çavdar, 2012: 65).

E-ticaret hızlı bir şekilde yaygınlaşmış ve toplam ticarete kendine büyük bir yer edinmiştir. Fakat söz konusu hızlı gelişmelerle beraber bir takım sorunlar da ortaya çıkarmıştır. E-ticaret alanındaki en büyük sorun yapılan işlemlerin takibinin zor olmasıdır. Bunun sonucunda, elektronik ticaret faaliyetlerinde vergi denetiminin gücü zayıflamaktadır. Ülkeler e-ticaret faaliyetlerini hem belirleme hem de denetleme noktasında sorunlarla karşılaşmaktadır (Çavdar, 2017: 14).

Geleneksel ticaretin yapı ve özelliği esas alınarak oluşturulmuş hukuki altyapı ve vergi sistemleri, yeni bir kavram olan e-ticareti anlayamamaktadır. Uluslararası vergilendirmedeki sorunlar zaten eksiksiz bir yapıda olmayan vergi düzenlemeleri üzerinde olumsuz etki yapmış, vergi düzenlemelerini yetersiz bırakıp özellikle e-ticaret alanında vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkânlarını arttırmıştır. Bunun sonucunda e-ticaretin vergilendirme sorunlarını çözmek amacıyla ulusal ve uluslararası anlamda çalışmalar yapılmaktadır (Akar ve Yurter, 2015: 4).

E-ticaretin vergilendirilmesine yönelik temel görüşlerden biri; uygulamadaki vergi kanunlarında ve vergi anlaşmalarında e-ticarete uygun olarak bir yenilenmeye gidilmesi, karmaşık olan vergi mevzuatını daha da karmaşık hale getirebilir ve zaman kaybına neden olabilir (Akar ve Yurter, 2015: 18).

Bununla beraber, tüm ticari işlemlerin vergilendirilmesi için vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince mevzuatın düzenlenmesi gerekir. Vergi kanunlarının, ticari işlemlerin vergilendirilmesini ve diğer düzenlemeleri de içerecek şekilde yeniden uyarlanması vergi kanunlarının sayısının ve sayfa uzunluğunun artmasına neden olmaktadır. Kanunların sayısının ve sayfa uzunluğunun artması vergi karmaşıklığının artmasına, mükelleflerin ve uygulayıcıların yanlış yapmalarına sebep olabilir. Literatürde kanun sayısının ve sayfa uzunluğunun vergi karmaşıklığı sebebi olarak incelendiği çalışmalar mevcuttur.⁵

1.1.2.7. Çıkar ve Baskı Gruplarının Faaliyetleri

Vergi sistemlerinin daha karmaşık hale gelmesinin birçok nedeni var. Başlıca sebeplerden biri, vergilendirmenin amaçları ile ilgilidir. Vergilendirmenin asıl amacı mali ve mali olmayan amaçları desteklemek ve bunu etkin bir şekilde yapmak için gerekli olan geliri artırmaktır. Ancak hükümetler çeşitli amaçları teşvik etmek için vergi harcamalarını veya imtiyazları kullandıklarında bu düzenlemeler sadece vergi kanunu karmaşıkleştirmekle kalmaz aynı zamanda gelirin bir maliyeti olabilir. Politikacılar ve çıkar grupları, sık sık hükümetin belirli gruplar veya faaliyetler için vergileri azaltıcı tavizler istedikleri için, karmaşıklık, siyasi sürecin istenmeyen bir sonucu olabilir (Budak ve James, 2018: 28).

Demokratik süreçte seçilmişler, atanmışlar, seçmenler ve baskı gruplarından oluşan siyasal karar alma mekanizmasının taraflarının her biri kendi çıkarlarını maksimize etmek

⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. Karabacak (2013a) ve Jones ve diğerleri (2014).

için hareket edebilmektedir. Vatandaşlar oy vererek siyasal karar alma mekanizmasını etkilerler. Fakat ortak çıkarlara sahip vatandaşlar karar alma mekanizmasını etkilemek için bir araya gelebilirler. Bunun nedeni ise vatandaşların daha etkili bir şekilde yönlendirme istekleridir (Savaşan, 2016: 360-361).

Hükümetin bazı faaliyet alanlarına girişi sınırlandırarak bu alanlarda tekel hakkı oluşturması ve sonra bu hakkı dağıtması yapay olarak oluşturulmuş bir ranttır. Firmalar bu rantı elde edebilmek için politikacılar ve bürokratlar üzerinde faaliyetlerde bulunmaktadır. Rant kollama faaliyeti olarak adlandırılan bu faaliyetler kamu ekonomisinde kaynakların etkin dağılımını saptırıcı etkide bulunabilirler (Kirmanoğlu, 2007: 237). Bu rant kollama faaliyetlerinin bir sonucu olarak vergi alanında bir düzenleme yapılabilir. Bu düzenlemeler daha önce karmaşıklığın nedenleri arasında bahsettiğimiz muafiyet ve istisnalar olabilirken, bir verginin kapsamının değiştirilmesi ya da vergi affı gibi uygulamalar da olabilir. Bu düzenlemelerden birinin ya da birkaçının uygulandığı varsayıldığında baskı ve çıkar gruplarının vergi karmaşıklığına neden olabileceği düşünülebilir.

Baskı ve çıkar gruplarının yaptıracağı düzenlemeler sonuçta bir değişiklik olarak görülebilir. Vergi kanunlarında veya diğer düzenlemelerde (tüzük, yönetmelik, tebliğ vs.) yapılan değişikliklerin her biri mükellefler ve uygulayıcılar açısından belirsizlik teşkil edebilir. Ortaya çıkan bu belirsizlik durumu karmaşıklığa sebep olabilir.

1.1.2.8. Vergi Politikası Uygulamaları

Karmaşıklığa neden olabilecek bir diğer faktör, faaliyet gösterdiği değişen sosyal ve ekonomik ortama uyum sağlamak zorunda olan vergi kanununun niteliğidir. Vergi kanunları sadece büyüklükte değil, aynı zamanda karmaşıklıkta da artış göstermekte ve bu durum yöneticileri, politika belirleyicileri ve hâkimleri sürekli olarak artırmaktadır. Vergilendirme sosyal, ekonomik, politik ve kültürel yaşamın yanı sıra bunların her birinde meydana gelen değişiklikleri yansıtır ve her birini etkiler. Sosyo-ekonomik çevre karmaşık hale geldikçe vergilendirme de karmaşık bir hale gelebilir (Budak ve James, 2018: 28-29).

Vergi kanunlarında giderek artan karmaşıklığın çoğu dış ekonomik ortamdan ziyade vergi politikası oluşturma sürecinden kaynaklanmaktadır. Vergi reformu tekliflerinin görüşülmesinden sonra vergi uzmanlarının bu teklifleri düzenlemelere dönüştürmesi

karmaşıklıkla sonuçlanabilir. Vergi reformunun sonucunda vergi kanunlarındaki belirsiz ve geniş bir dil, mükelleflerin ve vergi uzmanlarının planlama yapmalarına engel olabilir (Pollack, 1994: 339). Adaleti sağlamak ve verimliliği artırmak gibi amaçlarla getirilen yeni uygulamalar yararlı olmaktan ziyade karmaşıklığı artırarak zararlı olabilir.

Vergi reformlarının dışında vergi affı gibi belirli süreler için getirilen düzenlemeler de karmaşıklığa sebep olabilir. Sosyal, siyasi, ekonomik, mali, idari ve psikolojik nedenlerle getirilebilen vergi afları genellikle süreli olmakla beraber bazen de kesintisiz af uygulamalarına gidilebilmektedir. Herhangi bir şekilde vergi affı ancak kanunla çıkarılabilmektedir. Bundan dolayı vergi affı uygulamalarına gidilmesi vergi kanunlarındaki detayı artırarak hem mükellef hem de uygulayıcılar açısından belirsizliğe neden olarak vergi karmaşıklığını artırabilir.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı günümüzde önemli bir sorun haline gelmiştir. Bu sorunu ortadan kaldırmak için devlet sürekli vergi kanunundaki boşlukları gidermeye çalışır. Ortaya çıkan vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı biçimlerine göre kanunda değişikliklere gidilmekte ve vergi politikası buna göre şekillenmektedir. Gerek vergi boşluklarını gidermek için gerekse vergi kaçakçılığının tanımını genişleterek kanunların ihlal edilmesi halinde cezalandırabilmek için maddelerin eklenmesi vergi karmaşıklığını artırabilir (Karabacak, 2013b: 26-27).

1.1.2.9. Vergi Sisteminin Genişlemesi ve Vergilemenin İşlevinin Artması

Tarihsel gelişim süreci içerisinde vergi konusunda birçok tartışma söz konusu olmuştur. Bir ya da birkaç vergi uygulamasının hangisinin yararlı olacağı, verginin hangi konular ve matrahlar üzerinden alınacağı gibi konularda fikir ayrılıklarına düşülmüştür. Örneğin; tek vergi sistemi, devletin ihtiyacı olan gelirin tamamının sadece bir vergi uygulaması ile sağlanmasını öngörmektedir. Bu sistemi yararlı bulanlar; devletin ihtiyacı olan vergi hasılatını belirli bir vergi konusuna dayandırmasının masrafsız olacağını ve aynı zamanda uygulama ve etkinlik açısından da olumlu etkisi olacağını savunmuşlardır. Birden fazla vergi uygulamasını savunanlar ise; tek vergi kaynağının kurutulabileceğini, mükelleflerin vergi kapsamına girmemek için faaliyetlerini değiştirebileceklerini ve devletin ihtiyacı olan vergi hasılatının tek bir kaynaktan sağlanamayacağını belirtmişlerdir (Akdoğan, 2016: 313).

Devletin zaman içerisinde görevlerinin değişim ve gelişimi sonucu ihtiyaç duyduğu hasılat da değişmiştir. Devletin klasik, ekonomik ve sosyal görevlerini yerine getirirken herhangi bir zorlukla karşılaşılması için vergi ödeme gücü açısından uygun olarak, vergilendirilebilir kaynaklardan çeşitli isim ve yöntemlerle vergi alınması yerinde olacaktır. Vergi sisteminin çeşitli vergilerden oluşması, hem adaletin sağlanması hem de ihtiyaç olan hasılatın elde edilmesi açısından önemlidir. Bununla birlikte devletin zaman içerisinde değişen rolü gereği çok yönlü bir müdahale aracı olan verginin etkin bir şekilde kullanılması gerekir. Bundan dolayı zaman içerisinde vergi sistemi genişlemiştir (Akdoğan, 2016: 313).

Vergilerin kişisel durumları dikkate alarak muafiyet, istisna vb. uygulamalara gidilmesi herkesin kendisine göre vergi alındığı algısını oluşturacak ve vergiye gönüllü uyumu artıracaktır. Herkesi dikkate alarak değerlendirmek isteyen bir vergi sisteminin ise karmaşık olması kaçınılmazdır (James, 2007: 7).

Vergi sisteminin basit olması iyi bir düşünce olsa da beklenen fonksiyonların yerine getirilmesi bunu engelleyebilir. Vergilemenin birincil amacı kamu harcamalarını desteklemek ve genellikle gelirleri yeniden dağıtmak için gelir sağlamaktır. Öte yandan vergi sistemleri bir dizi devlet politikasını desteklemek için de kullanılır. Vergilendirme sürecinde bu amaçların dikkate alınması gerekir (James, 2007: 8). Vergilemeye yüklenen tüm bu işlevlerin yapılabilmesi için vergi yasalarında ayrıntılı düzenlemelere gidilmesi muhtemeldir. Bu ayrıntılı düzenlemeler ise doğal olarak vergi karmaşıklığını artırabilir (Karabacak, 2013b: 25).

1.1.3. Vergi Karmaşıklığının Sonuçları

Belirli bir düzeyde vergi karmaşıklığı gerekli ve arzu edilebilir olsa da, aşırı karmaşıklığın ekonomi üzerinde birçok olumsuz etkisi vardır. Aşırı karmaşıklık, kasıtlı veya kasıtsız bir uyumsuzluğa yol açabilir (Çalışmalar, karmaşık kanunlarla kayıt tutma zorunlulukları olanların uyumsuzluğunun yüksek olduğunu göstermektedir). Kasıtlı olarak yapılan bir uyumsuzluk, vergi sistemini daha karmaşık hale getirerek vergi gelir kayıplarına neden olabilir. Vergilendirmenin verimliliğinde azalmaya neden olabilir. Vergi karmaşıklığı, girişimcilerin faaliyette bulunması için düşük teşvikler ve iş yapmanın maliyetinin yükselmesi nedeniyle toplam çıktılarda dolaylı olarak kayıplara neden olabilir. Toplam çıktı üzerindeki dolaylı veya dolaysız bir etki ise daha yavaş ekonomik büyümeye neden

olabilir. Öte yandan öz kaynak üzerinde de olumsuz bir etkiye sahip olabilir. Vergi karmaşıklığı öz kaynak için politika endişelerini artırabilirken, vergi uyum maliyetleri gelir vergisi sisteminin etkisini azaltabilir. Bununla beraber vergi karmaşıklığı sistemin şeffaflığını azaltıp, adalete olan güveni zayıflatabilir (Tran-Nam ve Evans, 2014: 349).

Vergi kanunlarının karmaşıklığı vergi mükellefinin uyum kararına iki şekilde etki etmektedir. İlk olarak, karmaşık düzenlemeler vergi mükellefinin uygunluk ve kurallara uyma maliyetini artırabilir. İkinci olarak, karmaşık düzenlemeler gelir denetçisinin vergi mükellefinin şartlarına uymayan farklı yorumlamalarına sebep olabilir. Bu belirsizlik, bazı vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasına sebep olabilirken bazıları için de sömürülebilir bir fırsat olarak görülerek vergi kaçırmaya sebep olabilir (Krause, 2000: 412).

Görüldüğü üzere aslında vergi karmaşıklığının sonuçları vergiye kasıtlı veya kasıtsız bir uyumsuzlukla başlamaktadır. O halde vergi karmaşıklığının sonucuna, hem bireysel vergi mükellefi hem de tüm vergi mükellefleri için toplam uyum maliyetlerinin bir kombinasyonu diyebiliriz. Politika uygulamasının oynadığı rol nedeniyle karmaşıklığın sebeplerinden farklıdır. Ancak karmaşıklığın sebeplerinin, karmaşıklığın sonuçları üzerinde etkisi olabilir (Jones ve diğerleri, 2014: 7-8).

Bir vergi sistemi birçok sebeple ve birçok yolla karmaşık olabilir. Herhangi bir şekilde vergi sisteminin karmaşık olması yüksek uyum maliyetlerini beraberinde getirebilir. Vergi karmaşıklığını artıran her ek kanun uyum maliyetlerinin daha fazla artmasına neden olabilir. Örneğin; işletmenin indirilebilir giderler ve indirilemez giderleri arasında daha net bir ayırım yapmaya çalışan bir kanun veya gelirden çeşitli avantajlar içeren bir kanun nedeniyle ek uyumluluk maliyeti ortaya çıkabilir. Ortaya çıkan karmaşıklığın maliyeti hemen ölçülemeyebilir. Mükellef davranışları, mükellefin kayıt tutma maliyeti gibi birçok etken uyum maliyetlerinin içinde sayılabilir (Kaplow, 1996: 140-141).

Vergi karmaşıklığının sonucunda ülkedeki vergi boşluğu artabilir. Ülkedeki vergi boşluğunun artması ise vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı durumlarını beraberinde getirip vergi hasılatının düşmesine sebep olabilir. Vergi boşluğunun artmasının iki sonucu vardır. Bunlar (Kopczuk, 2006: 111);

1. Karmaşıklık sonucu azalan vergi hasılatı için önlem olarak ek yöntemlerin kullanılması sonucu operasyonel maliyetlerin artması,

2. Karmaşıklıkla dolaylı mükelleflerin vergi borçlarını yanlış hesaplamalarından doğan vergi kayıplarının artmasıdır.

Vergi karmaşıklığı tüm mükellefler açısından aynı oranda karmaşık olmayabilir. Kanunların bölümlerindeki karmaşıklık oranlarının farklı olması, çeşitli konulardan mükellef olanlar için karmaşıklık düzeyinin de farklı olmasına yol açabilir. Böylece karmaşıklık adaletsizliğe yol açabilir. Vergi mükelleflerinin vergi sistemini adil olarak görmemesi durumunda ise vergiden kaçınma olasılığı daha yüksektir (Mumford, 2015: 195). Öte yandan vergi sisteminin karmaşık olması, vergi kaçırma potansiyeli yüksek olan mükelleflere fırsat verip vergi kaçırmayı kolay bir hale getirebilir (Richardson ve Sawyer, 2001: 137).

James (2007: 7), karmaşıklığın sonuçlarını şu şekilde açıklamıştır;

- Vergi karmaşıklığı ile uyum maliyetleri ve idari maliyetler arasındaki bağlantının kendisi de karmaşıktır. Uyum maliyetlerinin tahmin edilmesi bazen önemli sınırlamalara sahiptir. Uyum maliyetlerine yönelik yapılan araştırmalar genellikle ekonomik olarak aktif olanları içerirken diğerlerini hesaba katamaz. Örneğin; vergi kanunları ve diğer düzenlemelerin karmaşıklığı nedeniyle küçük bir işleme genellikle uyumluluk maliyetleri çalışmalarına dâhil edilmezler.
- Aşırı karmaşık ve belirsiz olan mevzuat, vergi mükelleflerinin vergi sisteminin getirdiği kurallara gönüllü olarak uyma isteklerini azaltabilir. Karmaşıklığın, anlaşılabilirliği engellendiği ölçüde gelecekteki gelir ve maliyetlerin tahmini zorlaştırıp karar vermeyi daha zor bir hale getirebilir.
- Vergi karmaşıklığı adaletsizliğe yol açabilir. Örneğin; herkes vergi sisteminin karmaşık olmasından eşit olarak yararlanamamaktadır. Yani bir mükellefin vergi konusunu açıklayan ilgili mevzuat kısmı çok karmaşıkken diğer mükellefin vergi konusunu açıklayan kısım daha az karmaşık olabilir. Bunun sonucunda da mükelleflerin uyum maliyetleri değişiklik gösterebilir.
- Çoğu verginin temel amacı kamu hizmetlerini finanse etmektir. Fakat, karmaşık bir sistem önemli kamu hizmetlerinin iyileştirilmesi için gerekli olan halk desteğini azaltabilir.
- Son olarak, karmaşıklık, vergi politikasının yararlı olacak şekilde tartışılmasını ve geliştirilmesini zorlaştırabilir.

Ulph (2013: 7-8) ise karmaşıklığın sonuçlarını şu şekilde belirtmiştir;

- Bozulmalar: Vergi sistemi gereksiz yere karmaşıklaştıkça, istenmeyen çarpıtmalara yol açabilir. Bunun sonucunda gayri safi yurt içi hasılda kayıplar ortaya çıkabilir.
- Uymama: Vergi karmaşıklığı, hem verimlilik kaybı hem de adalet açısından ekonomiye önemli maliyetler yükleyebilen vergiden kaçınma fırsatları yaratabilir.
- Uyum maliyetleri: Uyum maliyetlerinin hepsi karmaşıklık nedeniyle ortaya çıkmaz. Fakat operasyonel karmaşıklık uyum maliyetlerine yol açabilir.
- Yasal Belirsizlik: Operasyonel karmaşıklık potansiyel olarak yasal belirsizliğe yol açabilir. Bu durum vergi mükelleflerinin gerçek vergi yükümlülüklerinin ne olduğunu tam olarak anlamadığı durumda ortaya çıkar.

Görüldüğü üzere literatürdeki birçok çalışma vergi karmaşıklığını vergiye uyum çerçevesinde ele alarak buradan doğan bir takım problemler öne sürmektedirler. O halde vergiye uyum maliyetlerini incelemek faydalı olabilir.

Şekil 4:

Vergi İşlem Maliyetlerinin Dökümü

Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri	Toplama Maliyetleri	Uyum Maliyetleri	Parasal	Zorunlu
				Gönüllü
			Parasal olmayan	Zorunlu
				Gönüllü
		İdari Maliyetler		
	Verimlilik Maliyetleri			

Kaynak: (Oliver ve Bartley, 2005: 55).

Karmaşıklık sonucu artan uyum maliyetleri hem parasal hem de parasal olmayan maliyetleri kapsamaktadır. Bunun dışında; bilgi edinme maliyeti, kayıt saklanması, vergi muhasebe sistemi oluşturulması ve sürdürülmesi, vergi beyannamesinin doldurulması, işçiler ve iş hacmine göre tahsil edilen vergilere yönelik maliyetler, vergilemenin psikolojik maliyetleri gibi ek maliyetler de uyum maliyetleri içerisinde yer almaktadır (Budak ve diğerleri, 2017: 66-67).

Vergiye uyum maliyetleri zorunlu maliyetler ve isteğe bağı maliyetler şeklinde de sınıflandırılabilir. Zorunlu maliyetler, vergi mükelleflerinin yasal yükümlülüklerini yerine getirmeleri için karşılaması gereken maliyetlerdir. Örneğin, kanun, vergi mükelleflerinin kanunda belirtilen tüm gelirlerini bildirmelerini ve tüm kesintileri, indirimleri veya denkleştirmelerini kanıtlayabilmelerini gerektirir. İsteğe bağı maliyetler ise, vergi mükellefinin vergi borcunu düşük tutmak veya en aza indirmek için seçebileceği ilave maliyetlerdir. Örneğin, mükellefler kanunları ihlal etmeden vergi avantajları elde etmek için alternatif yöntemleri değerlendirmeyi seçebilirler. Ayrıca, işlemleri yapılandırmanın vergi açısından etkili yollarını belirlemek için tavsiye isteyebilirler. İsteğe bağı maliyetler, vergi mükelleflerinin hakkı olan ancak yasal olarak talep edilmesi gerekmeyen, kesintiler, indirimler ve diğer imtiyazların hesaplanmasında veya uygulanmasında da ortaya çıkabilir (Oliver ve Bartley, 2005: 55).

Karmaşıklık maliyetleri ekonomide net bir kayba yol açabilir çünkü bu karmaşık sistemdeki faaliyetlere bağı olan kaynaklar verimsiz bir şekilde kullanılır. Kaynakların verimli kullanılması ve vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi vergiye uyum sürecinde ortaya çıkan problemleri ortadan kaldırmak için vergi sisteminin basitleştirilmesi gerekir (Budak ve James, 2018: 29-30).

Bazı çalışmalar vergi sisteminin basitleştirilmesi için gerekli ilkeleri öne sürmüştür.⁶ American Institute Certified Public Accountants (AICPA) 'a göre bu ilkeler;

- Basitliği her zaman öncelik haline getirmek
- En basit yaklaşım ve güçlü destek aramak
- Uyum problemini en aza indirmek
- Vergi kanunlarının değiştirilme sıklığını azaltmak
- Birbiri ile tutarlı kavram ve tanımlar kullanmak
- Dosyalama ve kayıt tutmayı basitleştirmek
- İdari yükleri göz önünde bulundurmak
- Sınırlı uygulanabilirlikten kaçınmak
- Ulusal ve yerel vergi kanunlarını uyumlaştırmaktır.

⁶ AICPA (2002) ve Cooper, G.S. (1993).

Cooper (1993) ise vergi sisteminin basit olması için yedi unsura sahip olması gerektiğini belirtmiştir. Bu yedi unsuru şu şekilde sıralayabiliriz:

- Tahmin edilebilirlik
- Ölçülülük
- Tutarlılık
- Uyum
- Yönetim
- Koordinasyon
- Dil

Vergi karmaşıklığının ciddi boyutlara ulaşp vergiye uyum sorunlarını beraberinde getirmesiyle vergi sisteminin basitleştirilmesi için birçok çalışma yapılmış ve hatta hükümetlerin takip ettiği bir kuruluş⁷ bile oluşturulmuştur.

1.1.4. Vergi Karmaşıklığının Göstergeleri

Vergi kanunlarının karmaşıklığını tam olarak ölçen ve evrensel olarak kabul edilen bir endeks henüz geliştirilememiştir. Öte yandan vergi kanunlarının karmaşıklık seviyesini doğrudan veya dolaylı olarak ölçmeye çalışan birçok çalışma vardır. İlgili çalışmalarda okunabilirlik testleri öne çıkmakla beraber, vergi kanunlarının sayısı, kanunların uzunluğu, vergiye uyum maliyetleri, vergi ihtilafları, anketler ve mülakatlar gibi birçok göstergelerden yararlanılmıştır (Tran-Nam ve Evans, 2014: 343).

Çok boyutlu bir kavram olarak ele alınan vergi karmaşıklığı çeşitli yönleriyle ele alınmaktadır. Literatürde dikkate alınan alternatif vergi karmaşıklığı göstergeleri şunlardır (Tran-Nam ve Evans, 2014: 350):

- Bir ülkedeki tüm vergilerin sayısı
- Vergi kanununun kelime ve sayfa cinsinden uzunluğu
- Vergi kanununun okunabilirliği (Çıkartmalı okunabilirlik testi ya da Flesch okunabilirlik endeksi gibi içerik anlamında değil dilsel anlamda ölçen analizler)
- Mükelleflerin profesyonel vergi danışmanlarına başvuru düzeyi (uyum karmaşıklığı)

⁷ Office of Tax Simplification (İngiltere'nin vergi basitleştirme kuruluşu)

- Vergi işletme maliyetleri (yani vergi idaresi ve uygunluk maliyetlerinin toplamı)
- Vergi ihtilaflarının boyutu

Görüldüğü üzere vergi karmaşıklığının ölçülmesinde birçok göstergeden yararlanılmaktadır. Bu göstergelerden biri diğerine göre karmaşıklığı farklı açılardan değerlendirebilmektedir. Örneğin; mükellefin vergi uzmanına başvurma oranına göre karmaşıklığın ölçümünde kanunun içeriksel anlamda karmaşıklığı ölçülürken, okunabilirlik testleri ile karmaşıklığın ölçümünde kanunun dilsel anlamda karmaşıklığı ölçülmektedir. Vergi kanunlarının karmaşıklığının hangi yönden ölçüldüğünü görmek açısından bahsi geçen göstergelerden kısaca bahsetmekte fayda vardır.

Vergi kanunlarının sayısı ve kanunun sayfa uzunluğu önemli bir karmaşıklık göstergesi olarak kabul edilebilir. Ancak bir kanunun karmaşık olması sadece sayfa uzunluğuna bağlı değildir. Bir başka deyişle sayfa uzunluğu fazla olan bir kanun karmaşık olmayabilir (Karabacak, 2013b: 18). Karmaşıklığın nedenlerinde bahsedildiği gibi kanunların sayısı arttıkça mükellefler ve uygulayıcılar açısından detaylı birçok işlem ortaya çıkacağından karmaşıklığa neden olabilir bu yüzden bir gösterge olarak görülebilir.

Vergi kanununun okunabilirliği de karmaşıklık göstergelerinden biri olarak görülebilir. Okunabilirlik testlerinden bazıları sınıf düzeyine göre okunabilirliği ölçerken bazıları da puanlama sistemi ile okunabilirliği ölçmektedir. Okunabilirlik testleri ve uygulanış biçimi çalışmanın üçüncü bölümünde ele alınacaktır. Literatürde vergi kanunlarının karmaşıklığını okunabilirlik testleri ile ölçen çalışmalar bulunmaktadır.⁸

Vergi mükelleflerinin vergi uzmanına başvurma oranları da vergi kanunlarının karmaşıklık göstergesi olarak kabul edilebilir. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2005 yılında yaptığı çalışmada vergi mükelleflerinin farklı ülkelerde vergi uzmanına başvuru düzeylerini araştırmıştır. Çalışmada sadece gelir vergisi beyannamesinin hazırlanmasında vergi uzmanına yapılan başvurular incelenmiştir. Araştırılan ülkeler arasında vergi uzmanına en çok başvuru alan ülke İtalya'dır. Çalışmada diğer ülkeler sırasıyla Avustralya, İrlanda, Avusturya ve Türkiye olarak bulunmuştur. İlgili çalışmada vergi uzmanına başvuru oranı her ne kadar bir gösterge olarak kabul edilebilse de zayıf bir göstergedir. Zira ülkemizde olduğu gibi gelir unsurlarının bazıları için gelir vergisi beyannamesinin yetkili mali müşavir tarafından

⁸ İlgili Çalışmalar; Umar ve Saad (2015), Karabacak (2013a), Karabacak (2013b), Öner ve Cural (2019).

doldurulup imzalanması zorunlu yapılmış olabilir. Bu da göstergenin doğruluğunu etkileyecektir (Karabacak, 2013a: 43).

Vergi işletme maliyetleri ya da diğer bir deyişle devletin vergi kanunlarını uygulamak için yaptığı harcamalar da karmaşıklık göstergesi olarak kabul edilebilir. Vergi idaresi, ilgili vergiyi toplama, denetleme gibi görevlere sahiptir. Vergiyi toplarken ve denetlerken kanunların karmaşık olması sebebiyle daha fazla personel, araç-gereç ve donanım kullanılır. Öte yandan karmaşıklığın olmadığı bir duruma göre vergi kanunlarının uygulanmasında daha fazla emek ve zaman ihtiyacı ortaya çıkar (Karabacak, 2013a: 42).

Uygunluk maliyetleri de mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirirken harcadıkları zamana göre artmaktadır. Mükelleflerin kanundaki ödevlerini yerine getirirken fazla zaman harcamaları karmaşıklığın fazla olduğunu gösterebilir. Dünya bankası da vergi uyumu için harcanan süreleri ülkeler bazında tespit edip yayınlamaktadır. Ancak sadece bu ölçüte göre karmaşıklık tespitinde bulunmak doğru değildir.

Bir göstergenin anlamlılık düzeyi ile o göstergenin ölçülebilirliği arasında ters ilişki olduğu söylenebilir. Örneğin; vergi sayısı, vergi karmaşıklığının çok anlamlı bir göstergesi değildir fakat tam olarak ölçülebilir. Buna karşılık, vergi işletme maliyetleri belki de vergi karmaşıklığının en anlamlı göstergesidir fakat tam olarak ölçülememektedir. Öte yandan vergi uyum maliyetlerinin tanımlanmasında da birçok kavramsal problemler ortaya çıkabilir. Psikolojik maliyetler, muhasebe ve vergi örtüşmesi, vergi planlamasına göre vergi hesaplaması ve verimlilik maliyetleri gibi kavramlar ilgili kavramsal problemler arasında sayılabilir. Bunun için vergi işletme maliyetlerinin büyük bir bileşeni olan vergi uyum maliyetleri kesin ampirik metodolojiler kullanılarak tahmin edilmelidir (Tran-Nam ve Evans, 2014: 350).

Kanunların karmaşıklığının tespit edilmesinde yardımcı olan göstergelerden bahsedilmiştir. Fakat yine de bu göstergelere göre karmaşıklık seviyesini tespit etmek zordur.

Karmaşıklığın tespitinin zor olmasının sebeplerini şu şekilde sıralayabiliriz (Slemrod 1996, Akt. Budak ve James 2018: 31):

- Sabit maliyetler ile geçici maliyetlerin farklı olması
- Ödenecek herhangi bir vergi borcu olmasa dahi mükelleflerin tespit edilemeyen maliyetlere katlanmaları
- Hükümet politikasından dolayı her bir mevzuat uygulamasının karmaşıklığı artırması

Tüm bu sebeplerden dolayı vergi kanunlarının karmaşıklığını tespit etmek zor olsa da hem kurumsal olarak hem de bireysel olarak karmaşıklığın tespitine yönelik çalışmalar artmaya başlamıştır.⁹

⁹ Detaylı bilgi için bakınız; Budak ve diğeri (2017)

BÖLÜM 2: GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN TEORİK ÇERÇEVESİ

2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Tarihsel Gelişimi

Vergiler günümüzde kamu giderlerinin karşılanmasında sık olarak başvurulan bir araçken, tarihi ve sosyal bir kurum olarak insan hayatı kadar eskiye dayanır. İnsanlar siyasi topluluk halini almaya başladıklarından bu yana, kolektif nitelikte ihtiyaçları karşılamak amacıyla, toplumdaki bireyleri vergiler yoluyla yükümlü kılmaya çalışmışlardır. İlk zamanlarda şekli ve maddi bakımdan bir çeşit hediye gibi ihtiyari olan vergi, daha sonra şeklen gönüllü olma niteliğini korumakla birlikte giderek geleneksel bir yükümlülük haline gelmiştir. Günümüzde ise nihai olarak son halini alıp zorunlu bir ödemeye dönüşmüştür (Özden, 1985: 1).

İktisadi gelişme ile birlikte gelir vergisi de tüm dünyada değişim ve gelişime uğramıştır. Sanayileşmiş ülkelerde 1980 yılına kadar büyük gelişim devam etmiştir. 1980 li yıllarda başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere birçok ülkede yeni liberal politikalarla birlikte artışı durmuştur. Bunun nedeni arz yanlı ekonomilerde gelir üzerinden alınan vergiler için indirim öngörülmesiydi. Arz yanlı ekonomilerin öngördüğü bu indirim, çalışma ve tasarruf anlamında beklendiği gibi etkili olmayınca, gelir üzerinden alınan vergiler yeniden kısmen de olsa artış göstermiştir (Karaçuha, 1992: 5).

Bahsi geçen gelir üzerinden alınan vergiler tarihsel süreçte aşar vergileri, baş vergileri gibi birçok şekilde alınmıştır. Ancak çalışmada gelir üzerinden alınan vergiler günümüze göre incelendiği için teorik olarak da güncel halinin ele alınması faydalı olabilir.

Vergiler farklı ölçülerden ya da bakış açısından hareketle farklı gruplar halinde incelenebilmektedir (Akdoğan, 2016: 261). Ancak günümüzde yaygın olan haliyle konuları bakımından incelenmektedir. Buna göre vergiler gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde ayrıma tabi tutulabilir (Pehlivan, 2017: 120). Gelir üzerinden alınan vergiler çalışmada kanunlarının da incelendiği şekilde gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak iki vergiden oluşmaktadır.

Ülkemizde yürürlükten kaldırılan Mali Denge Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi gibi zaman zaman, ekonomik bakımdan çifte vergileme sayılabilecek şekilde

gelirin vergilendirilmesi yapılırsa da, bugünkü hali ile gelir ve kurumlar vergileri şeklinde ayırım yeterli olabilir (Akdoğan, 2016: 265).

1950 den önce Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergiler denilince sadece gerçek kişilerin tabi oldukları gelir vergisi akla gelmekteydi. Gerçek kişilerin tabi oldukları gelir vergisi dışında, kurumların ayrı bir kurumlar vergisine tabi tutulması ilk olarak 1950 yılında başlamıştır. Yine de Osmanlı devleti döneminde, 1907 yılında kabul edilen “Temettü Vergisi” , aynı isimdeki 1914 yılında kabul edilip yürürlüğe konan vergi ve 1926 yılında çıkarılmış olan “Kazanç Vergisi” gerçek kişilerin yanında kurumları da vergilendirme kapsamına almaktaydı. 1949 yılında kabul edilen ve 1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu ile kurum kazançları için ayrı bir düzenleme yapılmış oldu (Bulutoğlu, 2004: 133).

27 Mayıs Devriminden sonra 1960 da yeni bir Gelir Vergisi Kanunu hazırlanmış ve kabul edilmiştir. Günümüze kadar, çok çeşitli değişikliğe uğrayan 193 sayılı sayılı kanun kendisinden önceki kanunun çizgilerindeydi. Gelir üzerinden alınan vergilerde önemli değişikliklerin yapıldığı bir diğer dönem 1980’li yıllardır. 1970’lerde kanunun enflasyonla yıpranan tarife, muafık ve istisnalara ilişkin birçok hükmü 1980’ler başında gerçekleştirilen değişikliklerle yenilenmeye çalışılmış, izleyen yıllarda da kısmi olarak denetimi arttırmaya ve teşvike yönelik hükümlerle farklı değişiklikler yapılmıştır (Uluatam, 2005: 352). Sonuç olarak gelir üzerinden alınan vergilerde günümüze kadar birçok değişiklikler olsa da gelir vergisi 1961 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa dayanırken, kurumlar vergisi 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa dayanmaktadır. Günümüzde bu kanunlar halen uygulanmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergilerde son halini alan gelir vergisi ve kurumlar vergisinin tarihçesi, özellikleri ve önemi özel başlıklar altında incelenecektir.

2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Türk Vergi Sistemindeki Payı ve Önemi

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergiler, gerçek kişilerin gelirlerini vergilendiren gelir vergisi ve kurum kazancını vergilendiren kurumlar vergisidir. Bu iki verginin de Türkiye’de gelişim ve değişimi başlıklar halinde incelenecektir. Bu değişim ve gelişim sonucu gelir üzerinden alınan vergilerin Türk Vergi Sistemindeki payı ve önemini değerlendirebilmek açısından yıllar itibariyle sayısal verileri incelemek faydalı olabilir.

Tablo 1:**Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

Yıl	Vergi Gelirleri Tahsilatı (TL)	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilatı (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Yıl	Vergi Gelirleri Tahsilatı (TL)	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilatı (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1988	14232	6919	48,62%				
1989	25550	13469	52,72%	2004	101038904	29308952	29,01%
1990	45399	23246	51,20%	2005	131948778	40433099	30,64%
1991	78643	40418	51,39%	2006	151271701	44174998	29,20%
1992	141602	70134	49,53%	2007	171098476	53780017	31,43%
1993	264273	125793	47,60%	2008	189980827	63088534	33,21%
1994	587760	225860	38,43%	2009	196313308	66720165	33,99%
1995	1084350	433036	39,94%	2010	235714637	72240135	30,65%
1996	2244094	865355	38,56%	2011	284490017	89118725	31,33%
1997	4745484	1896483	39,96%	2012	317218619	101783465	32,09%
1998	9228596	4230135	45,84%	2013	367517727	110160589	29,97%
1999	14802280	6486076	43,82%	2014	401683956	126226823	31,42%
2000	26503698	8569764	32,33%	2015	465229389	142404955	30,61%
2001	39735928	15255089	38,39%	2016	529607901	170584572	32,21%
2002	59631868	19293155	32,35%	2017	626082415	201831147	32,24%
2003	84316169	25709106	30,49%	2018	737954270	259544950	35,17%

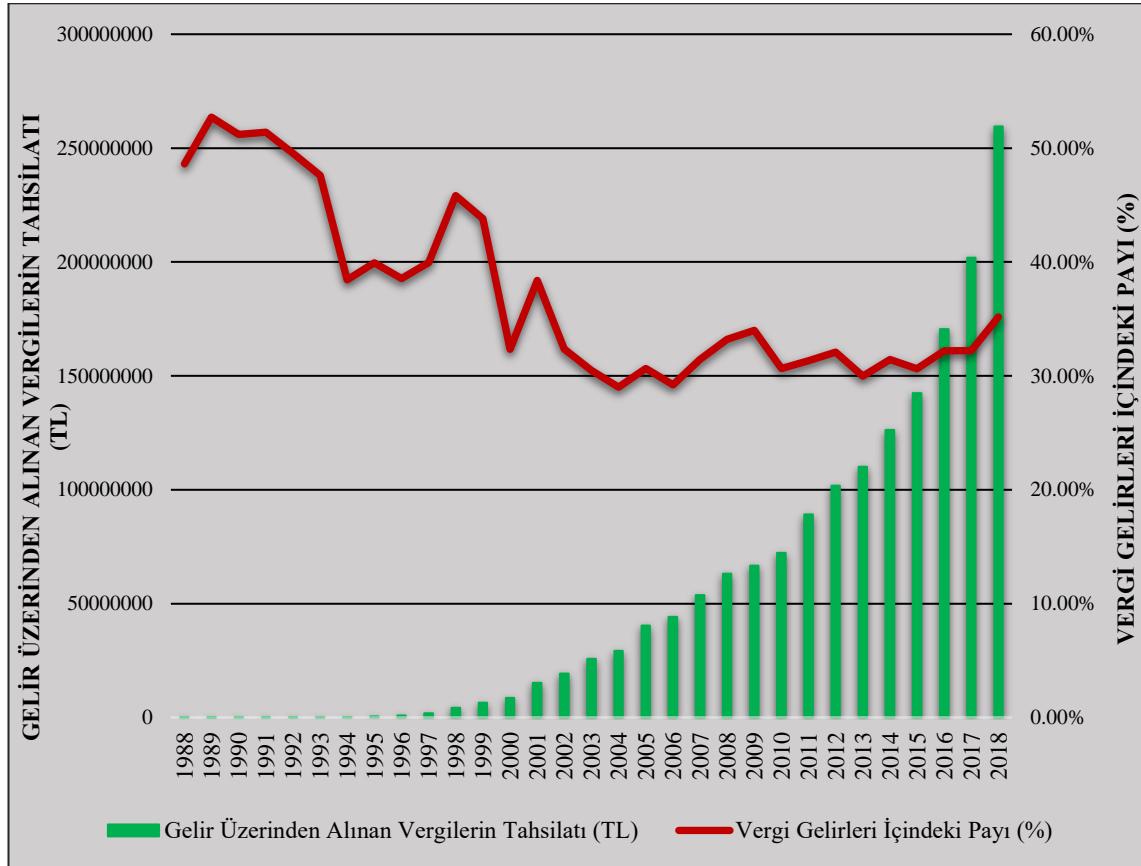
Not: Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm Erişim Tarihi: 18.04.2019)

Yukarıdaki tabloda 1988-2018 yıllarını kapsayan 30 yıllık süreçte Türkiye’de toplam vergi gelirleri ile gelir vergisi ve kurumlar vergisi adı altında alınan vergiler karşılaştırılmış ve gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı gösterilmiştir.

Türkiye’de vergi gelirlerinin toplam tahsilatı ve gelir üzerinden alınan vergilerin tahsilatı artış miktarları değişse de doğal olarak sürekli bir artış içerisinde. Fakat 30 yıllık süreçte gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına bakıldığında dalgalı bir seyir izlediğini görülebilir.

Gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının en yüksek olduğu yıl %52.7 ile 1989 yılıdır. Bu payın en düşük olduğu yıl ise %29 ile 2004 yılıdır. Bu oranlar her yıl farklılık gösterse de tek başına gelir üzerinden alınan vergilerin ülkedeki önemini belirleyen etken olmayabilir. Çünkü bir ülkede mevzuat değişikliği ile yeni bir uygulama konulabilir ya da mevcut uygulama kaldırılabilir. Böyle bir durumda ilgili verginin tahsilatı büyük bir artış (azalış) gösterse de toplam vergi içerisindeki payı düşebilir (artabilir).

Grafik 1:
Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı



Not: Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm Erişim Tarihi: 18.04.2019)

Yukarıdaki grafikte bahsedilen durumu daha net bir şekilde görebiliriz. Örneğin; gelir üzerinden alınan vergilerin payının en yüksek olduğu yıl olan 1989 yılındaki toplam vergi tahsilatı 25.550 lira seviyesindeyken, bu payın en düşük olduğu yıl olan 2004 yılındaki toplam vergi tahsilatı 101.038.904 liradır. Aynı şekilde ilgili yıllarda gelir üzerinden alınan vergilerin tahsilatı sırasıyla 6.919 lira ve 29.308.952 liradır. Yani tahsilat anlamında 2004 yılı çok daha fazla olmasına rağmen en düşük orana sahiptir.

2.3. Gelir Vergisinin Teorik Çerçevesi

Bu kısımda gelir vergisinin gelişimi, önemi, Türkiye’de gelir vergisi uygulaması, gelir vergisinin Türk Vergi Sistemi içerisindeki payı ve öneminden bahsedilecektir.

2.3.1. Gelir Vergisinin Gelişimi ve Önemi

Gelir vergisi tarihsel olarak incelendiğinde normal dönemlerde değil, savaş gibi olağanüstü dönemlerde ortaya çıkmış bir vergi olduğu göze çarpmaktadır. İlk olarak 1799 yılında Fransa ile yapılan Napolyon savaşlarının finansmanı için İngiltere’de uygulama alanı bulmuştur. Almanya’da 1820 yılında Prusya’da uygulanan gelir vergisi modern niteliklere sahip olarak 1891 yılında kanunlaşmıştır. Amerika Birleşik Devletleri’nde ilk kez savaşın başlamasından önce 1861 yılında uygulanmış ancak federal anlamda gelir vergisinin uygulamaya konuluşu 1913 yılında mümkün olmuştur. İsviçre’de gelir vergisi uygulaması 1840’da olabilmıştır. Fransa’da Birinci Dünya Savaşı’nın getirdiği finansal zorluğun aşılması amacıyla getirilmiş ve 1916’da uygulamaya konulmuş daha sonra 1948 ve 1959’da çeşitli reformlara uğramıştır. Ülkemizde ise modern anlamda gelir vergisi 1949 yılında kabul edilip 1950 yılında yürürlüğe girmiştir (Turhan, 1998: 110-111).

Türkiye’de Gelir Vergisi Kanununun temelini Alman Vergi Sistemi’nden alınmış olan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu oluşturmaktadır. Bu kanun, 31.12.1960 yılında çıkarılan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış ve 1961 yılında yeni haliyle yürürlüğe girmiştir (Pehlivan, 2018: 165).

Gelir vergisinin günümüzde gelişmiş ülkelerin birçoğunda gelir kaynaklarının en önemlisi haline geldiği söylenebilir. Vergi ödeme gücüne ulaşma açısından esas alınan kriterlerin en önemlisi gelirdir. Vergi ödeme gücüne ulaşmak için ve vergi eşitliğini sağlayabilmek açısından genellikle gelirlerden yararlanılmaktadır (Akdoğan, 2016: 265).

Geliri vergilemeye yönelik her girişimde çözümü gereken ilk sorun, gelirden ne anlaşılacağına belirlenmesi konusudur. Gelirden farklı anlamlar çıkarıldığında vergi adaletini de olumsuz yönde etkileyici sorunlarla karşılaşılabilir (Uluatam, 2005: 323).

Gelir vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirlerin safi tutarını vergilemeyi amaçlamaktadır. Gelirin elde edilmesi amacıyla yapılan giderler düşüldükten sonra kalan kısmın vergilendirilmesi esas alınır. Ancak ticari, zirai ve mesleki bir faaliyetin sürdürülebilmesi için yapılan giderler vergilendirme sırasında dikkate alınmasına karşın, aynı şekilde uygulama alanı bulmayan durumlar söz konusudur. Mesleki yetenek ve uzmanlığın sürdürülebilmesi için katlanılan dolaylı harcamalarda ilgili uygulamalar yapılmamaktadır. Eğitim ve öğretim ile ilgili yapılmış olan harcamaların amortisman gibi bir işleme tabi tutulması gerekmektedir. Bu bağlamda verginin sahip olması gereken nitelikler, vergiden beklenen amaçlara göre değişiklik göstermektedir. Buna bağlı olarak farklı öneri ve yaklaşımlar ortaya çıkmaktadır. Bu öneri ve yaklaşımlar şu şekilde belirtilebilir (Akdoğan, 2016: 267);

- Verginin ekonomik etkileri göz önünde bulundurularak hareket edilmelidir.
- Gelir vergisinin karmaşıklığı giderek artmaktadır. Bu yüzden ilgilenilmesi gereken önemli bir sorundur.
- Vergi ödeme birimi olarak bireyin esas alınması önem arz etmektedir.
- Verginin toplanmasında karşı karşıya kalınan güçlükler göz önünde bulundurulmalıdır.
- Vergi matrahının belirlenmesinde enflasyon da göz önünde bulundurulmalıdır.
- Yüksek artan oranlı vergilerden kaçınılmalıdır.

Bahsi geçen öneri ve yaklaşımlar dikkate alındığında gelirin vergilendirilmesinde her çeşit ihtiyacı karşılayabilecek nitelikte olması ve karmaşıklığa sebep olmadan bunun ayrıntılı bir şekilde ilgili kanunda tanımlanmasının büyük öneme sahip olduğu söylenebilir.

2.3.2. Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulaması

Gelir vergisi başlıca iki şekilde uygulanmaktadır. Bunlar; sedüler gelir vergisi ve üniter gelir vergisidir. Sedüler gelir vergisi, gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan sağladıkları gelirlerden her birini ayrı ayrı değerlendirerek farklı tarifelerle vergilendirmektedir. Üniter gelir vergisi ise, sedüler gelir vergisinin aksine gerçek kişilerin çeşitli

kaynaklardan elde ettikleri her çeşit kazanç ve iratların bir araya getirilmesi ve varsa zararların mahsup edilerek bulunacak toplam safi geliri vergilendirmektedir (Turhan, 1998: 114-115).

Bahsi geçen iki uygulamanın haricinde birleşik ya da karma olarak adlandırılan bir sistem daha uygulama alanı bulabilmektedir. Bu sistem; gelir unsurlarının ilk aşamada sedüler nitelikte vergilendirilmesini, daha sonra toplamlarının alınması suretiyle toplam gelirin ayrıca vergilendirilmesini öngörmektedir. Karmaşık olması sebebiyle bu sistemin uygulama alanı sınırlıdır (Akdoğan, 2016: 269).

Üniter gelir vergisi sisteminde prensip olarak, en az geçim indiriminin yanında kişisel ve ailevi duruma göre değişen diğer indirimler yapılır. Daha sonra toplam safi gelir bir bütün olarak tek bir artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmektedir. Bu sayede yükümlüler için kişisel ödeme gücü bakımından önemli olan tüm etkenlerin göz önünde bulundurulması mümkün olmaktadır. Bunun yanı sıra özellikle ülke sınırları dışında iktisadi faaliyette bulunmak isteyen teşebbüsler açısından önemli olan “verginin açıklığı ilkesi” gerçekleştirilebilir. Böylece vergi karmaşıklığının önüne geçilebilir (Turhan, 1998: 115).

Üniter gelir vergisi tek veya çift elemanlı olabilir. Tek elemanlı gelir vergilerinde, yükümlülerin bütün kaynaklardan elde ettikleri irat ve kazançların toplanıp vergilendirilmesi esas alınır. Türkiye “Cermen tipi” olarak da adlandırılan bu yöntemi kullanmaktadır. Çift elemanlı üniter gelir vergilerinde ise, yükümlülerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlar toplandıktan sonra tek oranlı tarife uygulanır. Eğer gelirler, belirli bir miktarı aşarsa o zaman artan oranlı tarifeye geçilir (Aksoy, 1998: 329).

Türk Gelir Vergisi ilke olarak sübjektif yapıda bir vergidir. Burada ilke olarak denilmesinin sebebi, vergide yapılan değişikliklerle verginin teorik yapısının değişmiş olduğunu ifade etmek içindir. Türk gelir vergisi, tek elemanlı bir vergidir. Yani gelir tutar olarak belirli bir sınırı aştığında, gelirin tekrar vergilendirilmesi yoluna gidilmemektedir (Mutluer ve diğerleri, 2007: 282).

Türkiye’de gelirin kabul edilmiş biçimi hakkında inceleme yapabilmek için gelirin farklı tanımlamalarından bahsetmek faydalı olabilir. Bu bağlamda literatürde, gelir kavramı genel olarak iki farklı teoride incelenmiştir. Bu teoriler kaynak teorisi ve net artış teorisidir.

Alman iktisatçı Van Hermann tarafından ortaya atılan daha sonra Alman hukukçu Fuisting tarafından geliştirilen kaynak kuramına göre gelir, üretim faktörlerinden emek, sermaye, tabiat unsuru ve teşebbüsün, üretime katılmalarına karşılık, faktör sahiplerinin elde ettikleri iktisadi değerler akımına denir. Dolayısıyla bu görüşe göre, üretim faktörlerinin kendilerinin değerinde meydana gelen artışlar gelir olarak kabul edilmemektedir. Gelir nakdi olabilirken aynı de olabilmektedir. Faktör sahipleri aynı olarak elde ettikleri gelirleri, bizzat tüketimlerine tahsis etseler bile, yine bu değerler gelir olarak kabul edilirler. Bu görüşe göre faktör kullanılmaksızın bağış, miras, piyango, şans oyunları gibi bir takım iktisadi değerler elde edilirse bunlar gelir kavramına dâhil edilmez (Aksoy, 1998: 324).

Alman iktisatçı G. Schanz tarafından ortaya atılan safi artış teorisine göre, mali gelir kavramının belirlenmesi bakımından kaynak, devamlılık gibi kriterlerin kullanılmasına ihtiyaç yoktur. Bunun için servette fiili olarak bir artış meydana getiren her türlü unsur gelir kavramına dâhildir. Bir başka deyişle, bir kimsenin geliri, belirli bir dönemde tüketime ayırdığı harcamaların tümü ile ilgili dönemin başlangıç ve sonu arasında servetinde meydana gelen net artışın toplamına denir. Buna göre safi artış teorisinin kaynak teorisine göre geliri çok daha geniş anlamda ele aldığı söylenebilir (Turhan, 1998: 118).

Gelir Vergisi Kanunu, başta geliri, kaynak teorisinin görüşü doğrultusunda dar anlamda kabul etmiştir. Daha sonra, 1998 yılında, gelirin geniş anlamda olması gerektiği düşünülerek kanundaki düzenlemeler de buna göre yapılmıştır. Fakat bu değişikliklerin uygulanması, 2003 yılına kadar ertelenmiştir. 2003 yılında ise tekrar 1998 yılı öncesine dönmüştür. Sonuç olarak Türkiye’de Gelir Vergisi Kanununda gelirin benimseniş şekli kaynak teorisinin görüşü doğrultusunda dar anlamdadır (Mutluer ve diğerleri, 2007: 284).

Gelir Vergisi Kanununa göre gelir, bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu kavrama göre gelirin sahip olduğu nitelikler ortaya çıkmaktadır. Bunlar; bir gerçek kişiye ait olması, bir takvim yılı içinde meydana gelmiş olması, elde edilmiş olması, gerçek ve safi olması ve genel olmasıdır.

Gelirin kavramını inceleyen teorilerden sonra ülkemizde hangi unsurların gelir kabul edileceği önem arz etmektedir. Türk Gelir Vergisi üniter tipi gelir vergisi biçimini kabul

ettiğinden, gelir çeşitli gelir unsurlarından meydana gelmektedir (Mutluer ve diğerleri, 2007: 287).

Çalışmada karmaşıklık düzeylerinin bölümler itibariyle de incelendiği Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 2. maddesinde gelir unsurları sıralanmıştır. Bunlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardır. Gelir Vergisi Kanununun üçüncü kısmında bu gelir unsurları bölümlere ayrılarak ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.3.3. Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisinin Payı ve Önemi

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye'de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payını ve bu payın yıllar itibariyle değişimini değerlendirebilmek için tablo ve grafiklerden yararlanılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden yararlanılarak hazırlanan tablo ve grafikte 1988-2018 yılları arasında Türkiye'nin gelir vergisi tahsilatı incelenmiştir.

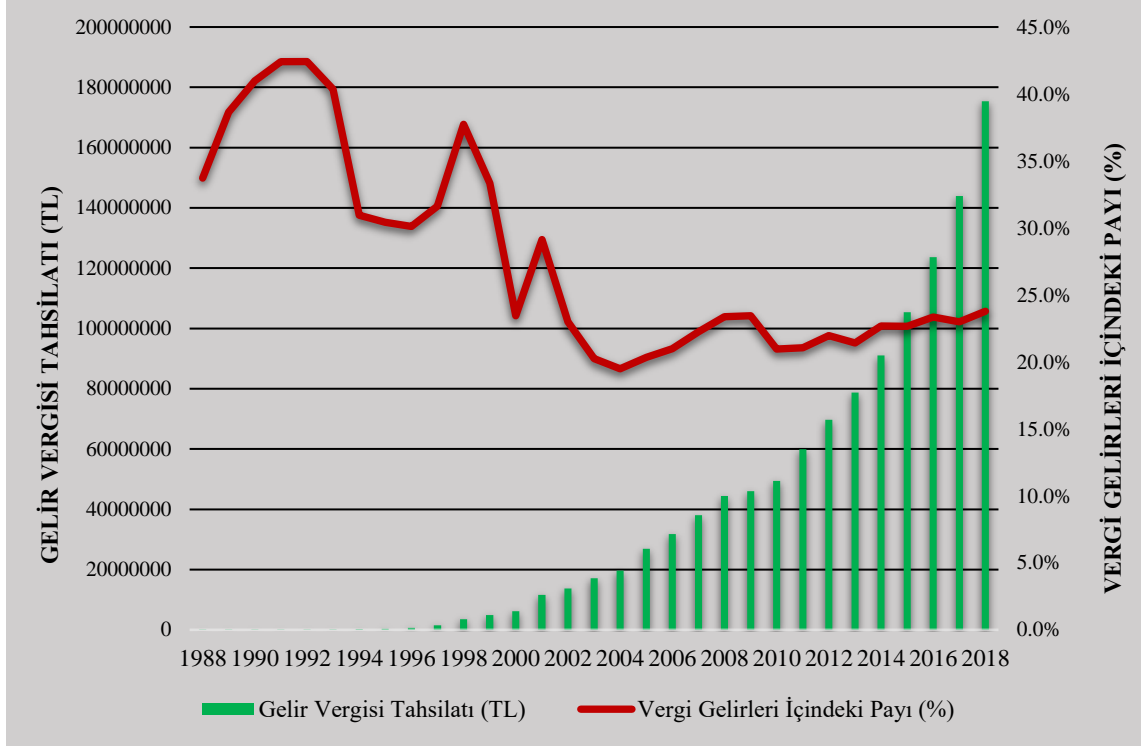
Tablo 2:**Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

Yıl	Vergi Gelirleri Tahsilatı (TL)	Gelir Vergisi Tahsilatı (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Yıl	Vergi Gelirleri Tahsilatı (TL)	Gelir Vergisi Tahsilatı (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1988	14232	4801	33,73%				
1989	25550	9871	38,63%	2004	101038904	19689593	19,49%
1990	45399	18609	40,99%	2005	131948778	26849808	20,35%
1991	78643	33355	42,41%	2006	151271701	31727644	20,97%
1992	141602	60056	42,41%	2007	171098476	38061543	22,25%
1993	264273	106661	40,36%	2008	189980827	44430339	23,39%
1994	587760	181884	30,95%	2009	196313308	46018360	23,44%
1995	1084350	329795	30,41%	2010	235714637	49385289	20,95%
1996	2244094	676017	30,12%	2011	284490017	59885000	21,05%
1997	4745484	1500245	31,61%	2012	317218619	69671645	21,96%
1998	9228596	3481752	37,73%	2013	367517727	78726008	21,42%
1999	14802280	4936551	33,35%	2014	401683956	91063306	22,67%
2000	26503698	6212977	23,44%	2015	465229389	105395330	22,65%
2001	39735928	11579424	29,14%	2016	529607901	123686147	23,35%
2002	59631868	13717660	23,00%	2017	626082415	143962939	22,99%
2003	84316169	17063761	20,24%	2018	737954270	175413615	23,77%

Not: Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.
(https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm Erişim Tarihi: 18.04.2019)

Grafik 2 :

Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı



Not: Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm Erişim Tarihi: 18.04.2019)

Yukarıdaki tablo ve grafikte Türkiye’de 1988-2018 yılları arasında gelir vergisi tahsilatı ile toplam vergi gelirleri değerlendirilerek gelir vergisinin payı gösterilmiştir. Gelir vergisi ve toplam vergi tahsilatı doğal olarak sürekli artış göstermiştir. Fakat bu artış yıllar itibariyle oldukça farklılık göstermektedir.

Türkiye’de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu yıl 1991 yılıdır. Bu yılda gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %42.41 dir. 1992 yılında da bu orana çok yakın bir oranla gelir vergisi yüksek bir paya sahiptir.

Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının en düşük olduğu yıl ise 2004 yılıdır. Bu yılda gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %19.49 dur. Gelir vergisi tahsilatı 1991 yılında 33.355 lirayken 2004 yılında 19.689.593 liradır.

2.4. Kurumlar Vergisinin Teorik Çerçevesi

Bu kısımda kurumlar vergisinin gelişimi, önemi, Türkiye’de kurumlar vergisi uygulaması, kurumlar vergisinin Türk Vergi Sistemi içerisindeki payı ve öneminden bahsedilecektir.

2.4.1. Kurumlar Vergisinin Gelişimi ve Önemi

Kurumlar vergisinin ayrı bir vergi olarak alınması farklı görüşlere sahip tarafların oluşmasına zemin hazırlamıştır. Kurumlar vergisinin “iyi” bir vergi sistemi içindeki yerinin ne olması gerektiği konusunda görüşler farklı olmuştur. Entegrasyon teorisi taraflarına göre, gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin alınmasına gerek yoktur. Bunun nedeni; kurumların kazançları ortaklarına aittir ve ortaklar zaten paylarına düşen bu kazançlar dolayısıyla gelir vergisi ile yükümlü olmaktadır. Vergilerin alınmasında kullanılan yöntem ne olursa olsun sonuç olarak tüm vergilerin gerçek yüklenicisi kişilerdir. Bu kişilerin gelirin kaynağından bağımsız olarak bir bütün olarak vergilendirilmesi gerekir. Aksi halde bağımsız bir verginin konması çift vergilemeye neden olarak vergi adaleti ilkesine ters düşebilir. Ayrı bir kurumlar vergisini savunanlara göre ise; kurumlar, kendilerini oluşturan ortakların iktisadi güçlerinden bağımsız olan, iktisadi, toplumsal iradenin oluşmasında büyük bir öneme sahip olan tüzel kişilerdir. Kendine özgü iradeye, amaçlara finansman araçlarına sahip olan kurumların ayrı bir vergi ödeme gücü vardır. Bundan dolayı kurumlar ayrı ve bağımsız bir vergiye tabi tutulmalıdır (Turhan, 1998: 135-136).

Kurumlar vergisinin gerekliliğini savunan yaklaşımları şu şekilde sıralayabiliriz (Aksoy, 1998) ;

- Fayda ve imtiyaz bedeli yaklaşımı,
- Gayri şahsi ödeme gücü yaklaşımı,
- Hizmet ve sosyal maliyetler yaklaşımı,
- İktisadi ve sosyal denetleme aracı olma yaklaşımı,
- Gelir vergisini tamamlama aracı olma yaklaşımı,
- Ayırma ilkesi yaklaşımı,
- Devlet için uygun gelir kaynağı olma yaklaşımı.

Bahsi geçen yaklaşımların her biri farklı gerekçelerle kurumların ayrı ve bağımsız bir şekilde vergilendirilmesini öngörmektedir.¹⁰ Gereksiz bulanlarsa çifte vergilemeden dolayı adalet ilkesine ters düşme gibi gerekçeler ortaya atmışlardır.

19. yüzyılın sonlarından itibaren sanayi ülkelerinde anonim ve limited gibi sermaye şirketleriyle komandit gibi karma nitelikteki şirketlerin önemi giderek artmaya başlamıştır. Tüzel kişiliği olan bu kurumlarda görülen hızlı gelişme eğilimi sonuç olarak, gerçek kişileri yükümlü kılan gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte olan kurumlar vergisinin uygulamaya konmasına sebep olmuştur. Başlangıçta kurumlar vergisi gelir vergisine ek olarak alınırken daha sonraları kurumlar vergisi, gelirlerin vergilendirilmesinden bağımsız olarak ülkelerde uygulanmaya başlanmıştır. Ancak kurumlar vergisinin batıda doğuşu, hemen her ülkede aynı şekilde olmamıştır (Turhan, 1998: 133).

Uzun süre tartışmalara konu olun kurumlar vergisinin gelişim süreci 19. Yüzyıla kadar uzanmış ve gerçek anlamdaki uygulamaları 20. Yüzyılı bulmuştur. Nitekim uygulamada ülkenin sosyal, ekonomik ve mali yapılarına göre şekil bulan kurumlar vergisi, Amerika Birleşik Devletleri'nde 1909, Almanya'da 1920, Fransa'da 1948 ve İngiltere'de 1947 yılında yürürlüğe girmiştir (Aldemir, 1997: 11).

Osmanlı imparatorluğu döneminde 1907 yılında "Temettü Vergisi" ile kurum kazançlarının vergilendirilmesine başlanmıştır. Daha sonra 1914'de aynı isimle yürürlüğe konan vergi gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapmadan sermaye şirketlerini de vergi mükellefi yapmaktaydı. Cumhuriyet dönemine gelindiğinde 1925'de aşar vergisinin kaldırılarak temettü vergisi yerine "kazanç vergisi" getirilmiştir. Bu vergi de kurumları gerçek kişiler gibi vergilendirme kapsamında değerlendirmiştir. Yani bahsi geçen bu vergiler hem gerçek kişilerin gelirlerini hem de kurumların kazançlarını vergilendirmiştir. Ülkemizde gelir vergisinden ayrılan ilk kurumlar vergisi, gelir vergisi reformu çerçevesinde 1949'da kabul edilen ve 1950'de yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile gerçekleştirilmiştir. Böylece gelir vergisinden ayrı olarak kurum kazançlarının vergilendirilmesi özel bir kanunla uygulanmıştır (Mutluer ve diğerleri, 2007: 291).

¹⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. Turhan (1998) ve Mutluer ve diğerleri (2007).

Türk Kurumlar Vergisi Kanununun hazırlanmasında Alman Kurumlar Vergisinden yararlanılmıştır. 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı kanunla kurum kazançları Türkiye’de 1950 yılından itibaren vergiye tabi tutulmuştur. Kanun 1950-1960 döneminde hiçbir değişikliğe uğramamış, 10 yıl süreyle uygulanmıştır. Fakat uygulamada ortaya çıkan eksiklikleri gidermek amacıyla 30.12.1960 tarihli 192 sayılı kanun kabul edilmiştir. Bundan sonra da çeşitli tarihlerde değişiklikler yapılmıştır (Aksoy, 1998: 346). 1950 yılında yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yerini, 21.06.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa bırakmıştır. Günümüzde halen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uygulanmaktadır. Ülkemizde kurumlar vergisi gelir üzerinden alınan ikinci ana vergi olarak halen varlığını sürdürmektedir.

Kurumlar vergisine ilişkin yaklaşımlar ve Türkiye’de gelişiminden kısaca bahsedilmiştir. Bu açıklamalardan sonra Türk Vergi Sistemi (TVS)’nde kurumlar vergisi hakkında benimsenen görüş, kurumlar vergisinin uygulanması ve karşılaşılan zorluklar ele alınabilir.

2.4.2. Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulaması

Türk Kurumlar Vergisinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uygulansa da benimsenen görüş 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa dayanmaktadır. Bu kurumlar vergisinin vergi sistemimize alınmasının birçok sebebi bulunmaktadır. Bunlar; vergi ilkeleri ve tekniği açısından kurumların vergilendirilmesinde birçok özellik vardır. Yani bir gerçek kişinin vergilendirilmesinde kullanılan gelir vergisinde mükellefin şahsi ve medeni halleri, aile yükümlülükleri ve en az geçim indirimi gibi hususlar vardır. Fakat gerçek kişilerin kişiliğinden kaynaklanan bu tür vergi yapılanması, kurumlar vergisinin yapısına tamamen yabancıdır. Bununla beraber gerçek kişiler ile kurumlara tanınabilecek muafiyet ve istisna uygulamaları birbirinden farklıdır. Gelir vergisinin anlayış ve uygulaması artan oranlılık esasına dayanmaktadır. Fakat ödeme gücü ve ekonomik varlıkları yalnızca sermayeye dayanan kurumlar vergisinde artan oranlılık ilkesi bir anlam ifade etmez. Diğer bir husus gelir vergisinde ayırma ilkesinin gereği olarak emek kazancı ve sermaye kazancı arasında ayrılık gözetilir. Kurum kazancı ise sadece sermayeye dayandığından bu ayrıma gerek yoktur. Bunun yanında kurumların sayısı sınırlıyken alınan vergi tutarı yüksektir. Yani mükellef sayısı sınırlı, hasılatı ise yüksektir. Böyle bir vergiyi çok sayıda mükellefin olduğu gelir vergisine sıkıştırmak mümkün değildir. Tüm bu sebeplerden dolayı kurumlar vergisi gelir vergisinden ayrı olarak varlığını

sürdürmektedir. Fakat ülkemizde uygulanan kurumlar vergisinin varlığının dayandırıldığı en önemli sebep sınırlı sorumluluk anlayışıdır. Kurumlar Vergisi Kanununda vergi mükellefine ilişkin maddede sayılan mükellef türlerinin sınırlı sorumlu kurumlar olduğu görülebilir (Mutluer ve diğerleri, 2007: 296-297).

Son halini alan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda bu verginin konusu, mükellefleri, oranı ve diğer birçok husus açıklanmıştır. Türkiye uygulaması hakkında bir fikir oluşması için bunlardan kısaca bahsetmek faydalı olabilir.

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazancıdır. Kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur (KVK Md. 1). Yani, gelir vergisinin konusunu oluşturan yedi gelir unsuru (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar) kurumlar vergisinin de konusunu teşkil etmektedir.

Kurumlar vergisi tek oranlı olarak uygulanmaktadır. Tarihsel gelişimine bakıldığında, bu oran 1950 yılında %10 olarak belirtilmiştir. 1960 ve 1963 yılları arasında bu oran %20 olarak uygulanmıştır. 1964 yılında bu oran %25'e yükselmiş ve 1980 yılına kadar uygulanmıştır. 1950 – 1980 yılları arasında kurumlar vergisi oranına ek olarak, dağıtılan kar payı üzerinden %20 oranında gelir vergisi stopajı yapılmıştır. 1980 yılından sonra ise kurum kazançlarına uygulanan gelir vergisi stopajı yöntemi belirsiz matrah ve vergi hesaplarındaki yanlışlıklardan dolayı kaldırılmıştır. Bunun yerine kurumlar vergisi oranı %50 olarak belirlenmiştir (Tosuner, 1989: 27). 1995 yılında %46 olan kurumlar vergisi oranı %25 yapılmıştır. 2003 yılına gelindiğinde bu oran %30 olarak uygulanmış, 2004'te %33'e yükselirken, 2005'te tekrar %30 olarak uygulanmıştır. 2006 yılından 2017 yılına kadar ise %20 olarak uygulanmıştır. 2018 ve 2019 yılında kurumlar vergisi oranı geçici madde (10) ile %22 yapılmıştır.

Kurumlar vergisinin mükellefleri; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait kuruluşlar ve iş ortaklılarıdır. İlgili kanunun ikinci maddesinde tüm bu mükelleflere ilişkin açıklamalar bulunmaktadır.

Kurumlar vergisinin mükellefleri de gelir vergisinde olduğu gibi iki çeşittir. Bunlar; Tam mükellefiyet ve dar mükellefiyettir. Tam mükellef sayılanlar kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlardır. Bunlar; hem Türkiye'den hem de Türkiye dışında ülkelerden elde ettikleri kazançlardan dolayı Türkiye'de vergi ödemek zorundadırlar. Kanuni veya

iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar ise dar mükellef sayılırlar. Dar mükellefler ise yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyete ait kurum kazançlarına ilişkin kazanç ve iratlar kurumlar vergisinde (Md. 3/3) sayılmıştır.

2.4.3. Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisinin Payı ve Önemi

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye’de kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payını ve bu payın yıllar itibariyle değişikliğini değerlendirebilmek için tablo ve grafiklerden yararlanılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden yararlanılarak hazırlanan tablo ve grafikte Türkiye’nin 1988-2018 yılları arasında kurumlar vergisi incelenmiştir.

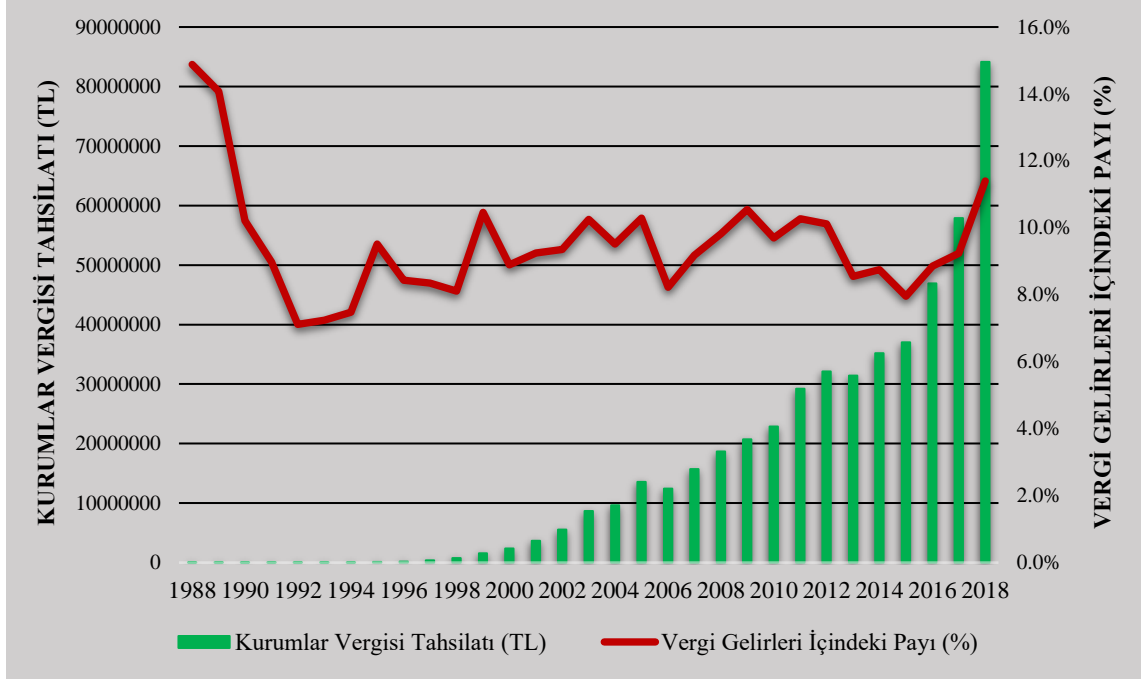
Tablo 3:**Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

Yıl	Vergi Gelirleri Tahsilatı (TL)	Kurumlar Vergisi Tahsilatı (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Yıl	Vergi Gelirleri Tahsilatı (TL)	Kurumlar Vergisi Tahsilatı (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1988	14232	2118	14,88%				
1989	25550	3598	14,08%	2004	101038904	9619359	9,52%
1990	45399	4637	10,21%	2005	131948778	13583291	10,29%
1991	78643	7063	8,98%	2006	151271701	12447354	8,23%
1992	141602	10078	7,12%	2007	171098476	15718474	9,19%
1993	264273	19132	7,24%	2008	189980827	18658195	9,82%
1994	587760	43976	7,48%	2009	196313308	20701805	10,55%
1995	1084350	103241	9,52%	2010	235714637	22854846	9,70%
1996	2244094	189338	8,44%	2011	284490017	29233725	10,28%
1997	4745484	396238	8,35%	2012	317218619	32111820	10,12%
1998	9228596	748383	8,11%	2013	367517727	31434581	8,55%
1999	14802280	1549525	10,47%	2014	401683956	35163517	8,75%
2000	26503698	2356787	8,89%	2015	465229389	37009625	7,96%
2001	39735928	3675665	9,25%	2016	529607901	46898425	8,86%
2002	59631868	5575495	9,35%	2017	626082415	57868208	9,24%
2003	84316169	8645345	10,25%	2018	737954270	84131335	11,40%

Not: Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm Erişim Tarihi: 18.04.2019)

Grafik 3:

Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı



Not: Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur. (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm Erişim Tarihi: 18.04.2019)

Yukarıdaki tablo ve grafikteki verileri incelediğimizde Türkiye’de kurumlar vergisinin tahsilatının 30 yıllık süreçte sürekli olarak arttığını söyleyebiliriz. Fakat bu artış miktarı gelir vergisinde olduğu gibi oldukça farklılık göstermektedir. Bunun sonucunda vergi gelirleri tahsilatı ile arasında olumlu ya da olumsuz fark oluşacağından kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı dalgalı bir seyir izlemektedir.

Türkiye’de 1988-2018 yılları arasında kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu yıl %14.9 ile 1988 yılıdır. Bu yılda toplam vergi gelirleri tahsilatı 14.232 lirayken kurumlar vergisi tahsilatı 2.118 liradır.

Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının en düşük olduğu yıl ise %7.1 ile 1992 yılıdır. Bu yılda toplam vergi gelirleri tahsilatı 141.602 lirayken kurumlar vergisi tahsilatı 10.078 liradır.

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN KARMAŞIKLIĞININ OKUNABİLİRLİK TESTİ İLE ANALİZİ

3.1. Vergi Karmaşıklığına İlişkin Literatür

Öner ve Cural (2019), vergi karmaşıklığını gelir vergisi üzerinde incelemişlerdir. Çalışmalarında Flesch Reading Ease Score (FRES) formülü, Flesch-Kincaid Grade Level (F-KGL) formülü, Gunning-Fog indeksi ve Türkçe metinler için geliştirilmiş olan Ateşman Formülünü seçmişlerdir. İngilizce metinler için geliştirilmiş olan FRES formülü Türkçede ortalama cümle, hece ve sözcük uzunluklarının farklı olması nedeniyle anlamsız çıkmıştır. Okunabilirlikte Eğitim düzeyi ve eğitim yılını gösteren F-KGL ve Gunning-Fog indeksinde anlamlı sonuçlar bulunmuştur. Bu sonuçlar gelir vergisi kanununu anlamak için oldukça yüksek eğitim düzeyine sahip olunması gerektiğini göstermektedir. En anlamlı sonuca ise Ateşman Formülü ile ulaşmışlardır. Bu formülde gelir vergisi kanununun tüm bölümlerinin ortalama değeri 25.56 olarak tespit edilmiş bu değer de okunabilirlik düzeyinde “çok zor” sınıfına dâhil olmaktadır. Bununla birlikte Reşat Güntekin’in “Çalığışu” adlı romanını da testlere tabi tutarak Ateşman Formülündeki değerini 89.30 olarak bulmuşlar ve bu değer de “kolay” sınıfına girmektedir. Bunun sayede formülün metinler arasındaki tutarlılığı da göz önüne serilmiştir.

Karabacak (2013a), çalışmasında Türk vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini Taylor (1953) tarafından geliştirilen “çıkartmalı okunabilirlik tekniği” ile ölçmüştür. Bu testi okuyucunun okuma becerisi ve metinlerin karmaşıklık düzeyini tespit etmesi açısından iki taraflı olması sebebiyle seçmiştir. Çalışmada üç vergi kanunu metni diğeri de farklı bir okuma metni olmak üzere dört farklı metin çıkartmalı okunabilirlik testine göre düzenlenip katılımcılara sunulmuştur. Katılımcılar 248 kişiden oluşup bunlardan 103 ü vergi ile ilgili dersleri daha önce almıştır. 145 öğrenci ise daha önce temel vergi hukuku bilgisi olmayan kesimdir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundan rastgele bölümler seçilmiştir. Temel vergi hukuku bilgisine sahip olmayan 145 katılımcının metinlerdeki çıkartma puanları(%) sırasıyla 19.08, 15.20, 7.84 ve 67.44 olarak bulunmuştur. Temel vergi hukuku bilgisine sahip olan kesimin çıkartma puanları ise sırasıyla 46.26, 40.78, 41.30 ve 72,24 olarak tespit edilmiştir. Serbest okuma metinlerinin yüzdesi her iki kesimde de birbirine yakın olması katılımcıların okuma becerilerinin birbirine yakın

olduğunu göstermektedir. Vergi kanunlarına yönelik çıkartmalı puanlarla ulaşılan genel sonuç ise kanunların karmaşıklık düzeyinin oldukça yüksek olduğudur.

Tran-Nam ve Evans (2014), yaptıkları çalışmada vergi karmaşıklığı faktörlerini iki kesim olarak ayrı ayrı değerlendirmişlerdir. Bu faktörler, kişisel vergi mükellefi ve ticari vergi mükellefidir. Geliştirilen endekste vergi karmaşıklığının farklı süreçlerde ortaya çıktığı göz önünde bulundurularak çeşitli karmaşıklık türleri ortaya atılmıştır. Politika karmaşıklığı, yasal karmaşıklık, idari karmaşıklık ve uyum karmaşıklığından oluşan bu süreç hem kişisel vergi mükellefi hem de ticari vergi mükellefi açısından ayrı ayrı ele alınmıştır. Vergi karmaşıklığındaki faktörlerin karmaşıklık tahminlerini güvenilir olarak elde etmenin zor olduğunu belirtmişlerdir. Bu yüzden vergi karmaşıklığı endeksinin, dikkatlice incelenen farklı çalışmalardan elde edilen göreceli değişikliklerin ağırlıklı geometrik ortalaması alınarak hesaplanması gerektiğini öne sürmüşlerdir.

Office of Tax Simplification (2017), İngiltere'nin vergi sisteminin sadeleştirilmesi konusunda bağımsız tavsiye veren bir kuruluştur. İlk defa 2012 yılında oluşturulan OTS karmaşıklık endeksi üç farklı değişkenden oluşmaktadır. Bu endeks vergi karmaşıklığını yasama karmaşıklığı, etkinlik ve kaynak verimliliği şeklinde sınıflandırmıştır. Yasama karmaşıklığı; bölüm ve paragraf sayısı, mevzuat sayfa sayısı, muafiyet, istisna ve indirim sayısı, 2000 yılından bu yana yapılan finansman değişikliklerinin sayısı, mevzuatın Gunning-Fog okunabilirlik puanı şeklinde göstergelerden oluşturulmuştur. Etkinlik bölümünde ise; vergi rehberleri karmaşıklığı, yasaların etki ettiği mükellef sayısı, bölgede yer alan vergi mükelleflerinin ortalama yeteneği ve kaçınma riski göstergelerini kapsamaktadır. Son olarak kaynak verimliliği ise; uyum maliyetleri ve operasyonel maliyetlerden oluşmaktadır. Yasama karmaşıklığı göstergelerinin hepsi tek kabul edilmek üzere sayılan toplam yedi kriterden her birine beş puan üzerinden puanlama yapılır. Bir en düşük puanı beş en yüksek puanı gösterir.

Office of Tax Simplification (2015), endeksinin ikinci modelinde temel karmaşıklık göstergeleri ayrı ayrı belirtilip, ilgili karmaşıklığa nelerin sebep olduğu maddeler halinde sıralanmıştır. Temel Karmaşıklıklar: Politika karmaşıklığı, yasama karmaşıklığı ve operasyonel karmaşıklıktan oluşmaktadır. Politika karmaşıklığı; muafiyet, istisna ve indirim sayısı, 2000 yılından beri kanunlarda yapılan değişiklik sayısı olarak belirtilmiştir. Yasama karmaşıklığı; Mevzuatın Gunning-Fog okunabilirlik puanı, sayfa sayısı ve vergi mevzuatına ilişkin bilgileri içermektedir. Son olarak operasyonel

karmaşıklık ise; vergi yönetmeliklerinin karmaşıklığı ve bilgi gereksinimi karmaşıklığıdır. Çalışmada bu karmaşıklık sınıflandırılması yapıldıktan hemen sonra karmaşıklığın etkisi başlıklar halinde incelenmiştir. Mükelleflerin ortalama yeteneği, mükellef ve idarenin ortalama maliyeti, mükellef sayısı ve kaçınma riski karmaşıklık etkisi olarak belirtilmiştir.

3.2. Okunabilirlik Kavramı

Okunabilirlik kavramı birçok kişi tarafından yeni olarak görülmesine rağmen bu alanda yapılan çalışmalar 1920’li yıllara dayanmaktadır. Okuma düzeyinin sayısal değerlerle ölçülüp yorumlanması sayesinde yazma alanında da gelişmeler yaşanmıştır (Eraslan, 2008: 14).

Ateşman’ a (1997: 71) göre okunabilirlik, herhangi bir metnin anlaşılabilirliğinin okuyucu açısından zorluk veya kolaylık derecesini ifade etmektedir. Yapılan çalışmalarda dilin belirli özellikleri esas alınarak oluşturulan çeşitli formüller ile sayısal değerlere göre okunabilirliğin derecesi bulunmaya çalışılmıştır. Dale ve Chall’ e (1949: 19) göre okunaklı olma sözlüklerde, hoş ve ilgi çekici olduğu için kolay ya da açık olma şeklinde tanımlanmıştır. Buradan yola çıkarak okunabilirlik; okuma kolaylığı, ilgi çekici ve anlaşılabilir kavramlarına atfedilebilir. Newbold ve Gillam (2014: 2) okunabilirliği herhangi bir kitleye ne kadar geniş çapta ulaşılabileceğini gösteren, metnin ne kadar kolay anlaşıldığını ifade eden ölçü şeklinde tanımlamışlardır. Klare (1963: 56) okunabilirliği yazma tarzına bağlı olarak anlama veya kavrama kolaylığı olarak tanımlamaktadır. Buradaki tanımdan hareketle Klare (1988: 5) okunabilirlik formüllerini “okuyucuların test edilmesini gerektirmeksizin yazılı materyalin zorluğunu tahmin etmek için nesnel ve niceliksel araçlardır” şeklinde belirtmiştir. Dubay’ a (2004: 3) göre okunabilirlik kavramı genellikle yazı tipi ve düzeniyle ilgili olan okunaklılık ile karıştırılır. Dubay okunabilirliği “bazı metinleri diğerlerinden daha okunur hale getiren şeydir.” şeklinde tanımlamaktadır.

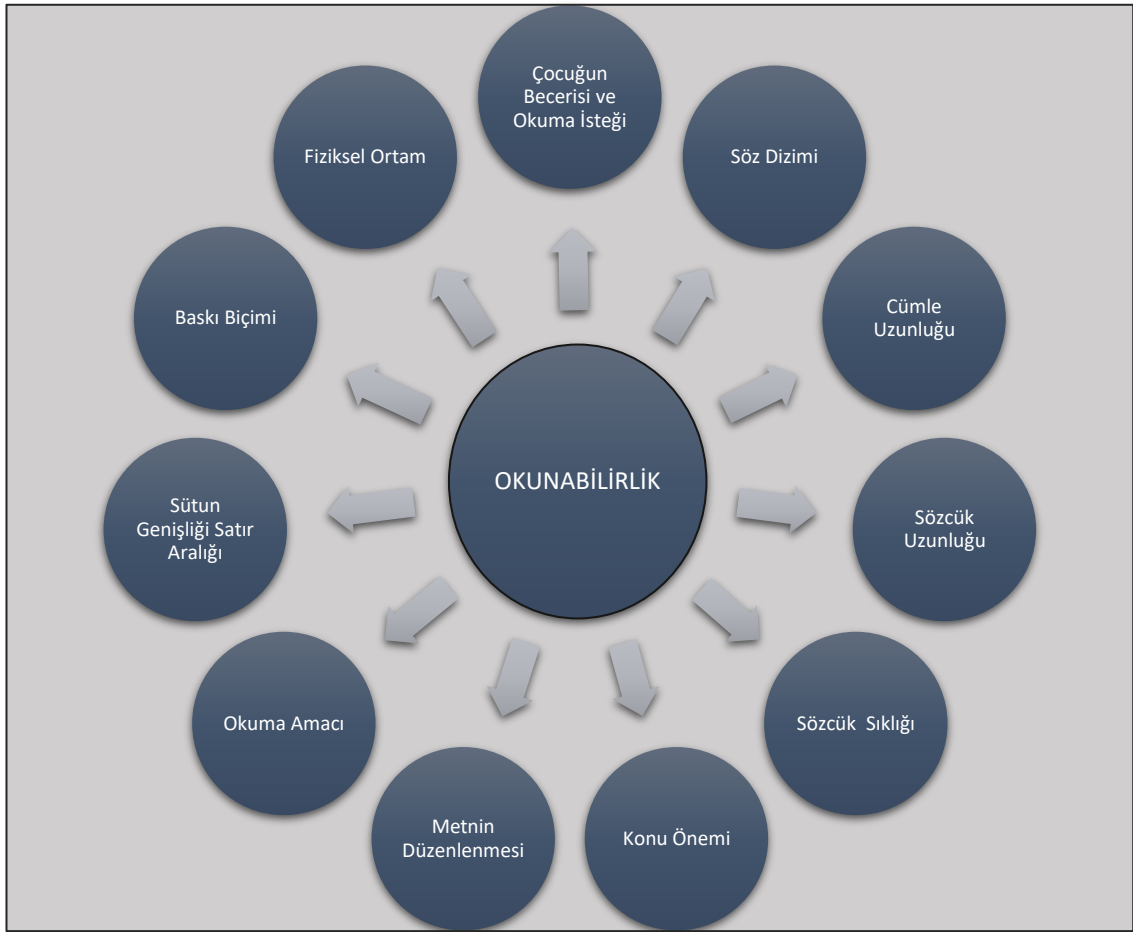
Chall (1958) ve Klare (1963) gibi yazarlar okunabilirliğin üç ana yönünü tanımlamışlardır. Bunlar; okunaklılık (açıklık), ilgi uyandırma ve anlaşılma kolaylığıdır. Okunabilirlik ile ilgili çalışmaların çoğu anlaşılma kolaylığını ele alarak okunabilirliği ölçmektedir.

Yaygın olarak kullanım alanı bulan okunabilirlik testleri, birçok araştırma tarafından doğrulanan iki temel ölçüte dayanmaktadır. Birincisi; genellikle cümle uzunluğu

ölçülerek bulunan sözdizimsel zorluktur. İkincisi; genellikle kelime uzunluğu (hece veya harf sayıları) ölçülerek bulunan anlamsal zorluktur (Fry, 2002: 287).

Bazı çalışmalarda okunabilirliğin tek bir etmenle açıklanamayacağını birçok etmeden etkilenerek ortaya çıkması nedeniyle tanımının da geniş tutulması gerektiği savunulmaktadır.

Şekil 5:
Okunabilirlik Kavramı



Kaynak: (Rye 1982, Akt. Çetinkaya 2010: 12).

Yukarıdaki şekilde okunabilirlik kavramı ile bağlantılı olan etmenler gösterilmektedir. Bu etmenlerden “çocuğun becerisi ve okuma isteği” ile “okuma amacı” okur özelliği ile ilgilidir. Diğer etmenler ise metin özelliği ile ilgilidir. (Çetinkaya, 2010: 13).

Temur (2003: 173) okunabilirlik ilkelerini dört grupta belirtmiştir. Bunlar;

1. Dilbilgisi açısından ilkeler: kelime seçimi, kelime türü, harf sayısı, hece sayısı, kelime uzunluğu gibi ilkeler.

2. Eğitim açısından ilkeler: İçerik seçimi, ilgi çekme, eğitsel öğeleri barındırma, öğrenci düzeyine uygun olma gibi ilkeler.
3. Sosyolojik açıdan ilkeler: Hedef grup özellikleri, günlük yaşam biçimi, hedef grubun yaşadığı ortam özellikleri gibi ilkeler.
4. Basım açısından ilkeler: sayfa yapısı, sayfa düzeni, metnin yazı tipi, yazı tipi boyutu, kelime ve satır aralıkları gibi ilkeler.

3.3. En Sık Kullanılan Okunabilirlik Formülleri

Literatürü incelediğimizde birçok okunabilirlik testi bulabiliriz. Bunlardan bazıları okunabilirliği zorluk cinsinden belirlerken bazıları eğitim düzeyi gibi kıstaslara göre belirlemektedir.

Klasik okunabilirlik çalışmaları 19. Yüzyılın sonlarında başlamış ve 1923’de ilk okunabilirlik ölçme formülü yayınlanmıştır (Fry, 2002: 286). 1920’lerde araştırmacılar, kelime dağarcığı ve cümle uzunluğunu kullanarak bir metnin zorluk derecesini tahmin etmenin yolunu bulmuşlardır. 1980’lere gelindiğinde teorik ve istatistiksel geçerliliğini ispatlayan okunabilirliğe ilişkin 200’den fazla formül ve binlerce çalışma yayınlanmıştır (Dubay, 2004: 2).

Bahsedilen okunabilirlik testlerinden “Ateşman Okunabilirlik Testi” haricindeki testler yabancı literatürde olup İngilizce metinler için düzenlenmiştir. İngilizce metinlerde ortalama cümle uzunluğu, kelime uzunluğu ve hece sayıları Türkçeye göre farklılık gösterdiği için sonuçlar da bazen anlamsız çıkabilmektedir.

Türkçe metinler için düzenlenmiş tek okunabilirlik testi (yazarların bilgisi dâhilinde) Ateşman testidir. Çalışmanın ilerleyen bölümünde neden Ateşman testi uygulandığından detaylıca bahsedilecektir. Bu başlık altında sık olarak kullanılan okunabilirlik testleri hakkında bilgi verilecektir.

3.3.1. Gunning-Fog İndeksi

Robert Gunning 1952 yılında “In The Technique of Clear Writing” isimli çalışmasını yayınlamıştır. Gunning bu çalışmasında uygulanması kolay olduğu için popüler hale gelen Fog İndeksini geliştirilmiştir. Fog indeksinde iki önemli değişken vardır. Bunlar; her yüz kelime için iki heceden daha fazla olan kelimeler (üç ve daha az heceli kelimeler)

ve ortalama cümle uzunluğudur (Dubay, 2004: 24). Bu indekste, iki heceden uzun olan kelimeler “zor kelimeler” olarak tanımlanmıştır (Zamanian ve Heydari, 2012: 45).

Bu indeks okunabilirliği sınıf düzeyi cinsinden tespit etmektedir. Metin içerisinde seçilen yüz kelimelik bir bölümdeki iki heceden uzun olan kelimeler sayılır ve geriye kalan kelime sayısına bölünerek yüz ile çarpılması sonucu iki heceden uzun kelimelerin yüzdesi bulunur. Kelime sayısı da cümle sayısına bölünerek ortalama kelime sayısına ulaşılır. İki heceden uzun kelimelerin oranı ile kelime ortalaması toplanıp 0,4 ile çarpılırsa Fog indeksi değerine ulaşılır (Stone 1996, Akt. Temur, 2003: 175; Güneş 2000: 340; Goldbord 2001: 40).

$$\text{İki heceden uzun kelime oranı} = \left(\frac{\text{iki heceden uzun kelime sayısı}}{\text{kelime sayısı}} \right) \times 100$$

$$\text{Kelime ortalaması} = \left(\frac{\text{kelime sayısı}}{\text{cümle sayısı}} \right)$$

$$\text{Fog indeksi} = (\text{iki heceden uzun kelime oranı} + \text{kelime ortalaması}) \times (0,4)$$

Tablo 4:

Gunning- Fog İndeksi

Fog İndeks Değeri	Tahmini Okuma Düzeyleri
Tehlike Bölgesi	17 Üniversite Mezunu
	16 Üniversite Son Sınıf
	15 Üniversite Üçüncü Sınıf
	14 Üniversite İkinci Sınıf
	13 Üniversite Birinci Sınıf
	12 Lise Son sınıf
	11 Lise Üçüncü sınıf
	10 Lise İkinci Sınıf
Kolay Okuma Aralığı	9 Lise Birinci Sınıf
	8 Sekizinci Sınıf
	7 Yedinci Sınıf
	6 Altıncı Sınıf

Kaynak: (Zamanian ve Heydari, 2012: 45).

Tabloda görüldüğü üzere en düşük indeks değeri 6, en yüksek indeks değeri 17'dir. 6-9 değer aralığı okunabilirliği kolay metinler olarak görülürken, 13-17 değer aralığı okunabilirliği zor metinleri temsil etmiştir. Bu formül kolay hesaplanması nedeniyle birçok ünlü yabancı gazete ve dergilerde konu edilmiştir. Gazete ve dergiler bu formülü kendi yayınlarına uygulamışlardır. Vergi karmaşıklığını tespit etmek için kurulan "Office of Tax Simplification" da vergi mevzuatına yönelik okunabilirliği hesaplamada Fog İndeksini kullanmıştır.

Fog indeksi formülü her ne kadar İngilizce metinler göz önünde bulundurularak ortaya çıksa da Türkçe metinlerin okunabilirliği hakkında ipucu verebilmektedir. Örneğin; Katma Değer Vergisi Kanununda "teslim" kavramını açıklayan bölümden seçilen 100 kelimelik bir bölümde Fog indeksi yaklaşık 45 bulunmuştur. Bunun dışında aralarındaki farkı görebilmek açısından Ömer Seyfettin'in Kaşığı isimli hikâye kitabından seçilen 100 kelimelik bir bölümde Fog indeksi 20 bulunmuştur. Her iki değerde aslında Fog indeksinin maksimum değerini aştığı için net bir şekilde eğitim düzeyi söylenemese de aralarındaki farktan tahminde bulunulabilir. İndeks değerlerine bakılacak olursa değerlerin yaklaşık sınıf değerlerini gösterdiği (12 = 12. Sınıf öğrenci gibi) görülebilir. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Kaşığı kitabından alınan metinlerin test sonuçları yaklaşık birbirinin iki katıdır. Bu da teste göre Katma Değer Vergisi Kanununu anlayabilmek için Kaşığı hikâye kitabı anlama düzeyinin iki katı kadar eğitim görülmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Başta da belirtildiği üzere test İngilizce metinler için yazılmış olsa da Türkçe metinlerin birbiri arasındaki ilişkilerde ipucu verebilir.

3.3.2. Flesch-Kincaid Okunabilirlik Testi

Flesch-Kincaid okunabilirlik testi, metinlerin okuyucu için zorluk ve kolaylık derecesini hesap eden bir tekniktir. Bu okunabilirlik testi iki şekilde uygulanmaktadır. Birincisi Flesch Reading Ease Score (FRES) ve ikincisi Flesch-Kincaid seviye düzeyi testidir. FRES testi ve Flesch-Kincaid seviye düzeyi testi okunabilirlik düzeyini ölçme açısından aynı görünse de formüllerde kullanılan değişkenler farklıdır. Öte yandan FRES formülünde sonucun yüksek çıkması metnin kolay olduğunu gösterirken Flesch-Kincaid seviye düzeyi testinde sonucun düşük çıkması metnin kolay olduğunu göstermektedir.

Bahsi geçen iki formül bu başlık altında örneklerle incelenecektir.

3.3.2.1. Flesch Reading Ease Score (FRES)

En yaygın ve en çok tanıtılan okunabilirlik formülü 1948 yılında Rudolph Flesch tarafından ortaya atılan Flesch Reading Ease Score (FRES)'dur. FRES formülünün popülerliği Flesch'i okunabilirlik konusunda lider bir otorite haline getirmiştir. Mesela; Microsoft Office Word'de FRES okunabilir testi kullanılmaktadır. Günümüzde okunabilirlik analizi bilgisayarlar tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle, bugün çoğu dilbilgisi veya düzenleme yazılımı, materyallerin okunabilirlik düzeyini belirleyebilir. Microsoft Office, yazım ve dilbilgisi denetimini yaptıktan sonra okunabilirlik düzeyi hakkında da bilgileri görüntüleyebilmektedir (Zamanian ve Heydari, 2012: 44).

FRES formülü iki değişken kullanır. Bunlar; Cümle sayıları ve hece sayılarıdır. 1'den 100' e kadar olan bir puan tablosunda okuma kolaylığı hakkında tahminde bulunur (Dubay, 2004: 20-21). Flesch Reading Ease Score (FRES), bir metnin okunabilirliğini ölçerken test sonucunda ulaşılan skor dikkate alınarak değerlendirme yapar. Yüksek puanlar kolay okunabilirliği olan materyal anlamına gelirken, düşük puanlar zor okunabilir materyal anlamına gelmektedir.

$$\text{FRE Puanı} = 206,835 - \left[1,015 \times \left(\frac{\text{kelime sayısı}}{\text{cümle sayısı}} \right) \right] - \left[84,6 \times \left(\frac{\text{hece sayısı}}{\text{kelime sayısı}} \right) \right]$$

Tablo 5'de FRE puanları ve bu puanlara karşılık gelen zorluk dereceleri ile gerekli okuma düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 5:

Flesch Reading Ease Score

FRE puanı	Tanım	Tahmini Okuma Düzeyi
0-30	Çok zor	Üniversite Mezunu
30-40	Zor	Üniversite Öğrencisi
50-60	Oldukça Zor	10. -12. Sınıf
60-70	Standart	8. – 9. Sınıf
70-80	Oldukça kolay	7. Sınıf
80-90	Kolay	6. Sınıf
90-100	Çok kolay	5.Sınıf

Kaynak: (Flesch, 1949: 149)

Tabloda görüldüğü üzere 7 ayrı zorluk ve eğitim düzeyi bulunmaktadır. Minimum değer 0, maksimum değer 100'dür. Bu test İngilizce metinler için hazırlandığı için bazı Türkçe metinlerde eksi değerler veya 100'den daha fazla değerler ortaya çıkabilmektedir. Bu sonuçlar, o testin ilgili değişkenlerde anlamsız olduğunu göstermektedir.

Fog indeksindeki gibi bu test ile değişkenler arasındaki ilişkiye bakılarak tahminde bulunulabilir. Katma Değer Vergisi Kanununda "Teslim" kavramını açıklayan bölümden 100 kelimelik bir kısım seçildiğinde sonuç - 47,9 çıkmıştır. Ömer Seyfettin'in Kaşığı adlı hikâye kitabından 100 kelimelik bir bölüm seçildiğinde ise yaklaşık - 26,3 FRE puanına ulaşılmıştır. Her iki değişkende de sonuçlar anlamsız olduğu için aralarında ilişki kurulamamıştır.

Öner ve Cural (2019), çalışmalarında Gelir Vergisi Kanununu kısımları ve bölümleri itibariyle ayırıp çeşitli okunabilirlik testleri uygulamışlardır. Gelir Vergisi Kanununun FRE puanı ortalama -19,51 olarak bulunmuştur. Bu değer testteki minimum ve maksimum değer aralığında olmadığından anlamlı bir sonuç olarak görülmemiştir. Bunun sebebini testin İngilizce metinler için tasarlandığı ile ilişkilendirmişlerdir.

Yukarıda yapılan testlerde her ne kadar anlamsız sonuçlara ulaşılsa da FRES yabancı literatürde en çok ilgi gören ve uygulama alanı bulan testtir. Bu analiz İngilizce metinlerde oldukça tutarlı sonuçlar verip metinler arası ilişkiler kurulmasına imkân tanımıştır.

Flesch (1949), çeşitli dergilerden oluşan 10 yıllık çalışmasını yayınlamıştır. Kendi çalışmasında çizgi roman, kurgu, derleme, akademik ve bilimsel türde dergileri teste tabi tutmuştur. Ulaşılan sonuçlar şu şekildedir;

Tablo 6:

Flesch'in Çalışmasındaki Metin Testleri

Dergi Türü	FRE Puanı	Tanım	Okuma Düzeyi
Çizgi Roman	90-100	Çok Kolay	5. sınıf
Kurgu	70-80	Oldukça Kolay	6. sınıf
Derleme	60-70	Standart	7. sınıf
Akademik	30-50	Zor	Üniversite Öğrencisi
Bilimsel	0-30	Çok zor	Üniversite Mezunu

Kaynak: (Flesch, 1949, 150)

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere Flesch'in kendi çalışmasındaki testte çizgi roman dergisi çoğunluğun okuyup anlayabileceği dergi olarak görülürken akademik dergi zor materyaller olarak tespit edilmiştir. Tamamen bilimsel nitelikteki dergi ise çok zor metin olup ancak üniversite mezunlarının anlayabileceği metin kategorisine girmiştir.

3.3.2.2. Flesch-Kincaid Grade Level (F-KGL)

1976 yılında Flesch Okuma Kolaylığı formülü, Amerikan Donanması tarafından eğitim düzeyi puanını göstermesi için değiştirilmiştir (Dubay, 2004: 21).

Flesch-Kincaid okunabilirlik testinin ikinci uygulama şekli "Flesch-Kincaid Eğitim Düzeyi" formülü olarak adlandırılmaktadır. Bu formül de yukarıdaki FRES formülü gibi okunabilirliği ölçmekle beraber izlenen yöntem ve değerlendirme kriterleri farklılık göstermektedir. Bu testin amacı okunabilirliği tahmini eğitim düzeyi açısından test etmekken FRES formülünün amacı okunabilirliği kolaylık-zorluk bakımından test etmektedir (Çetinkaya, 2010: 47).

F-KGL formülü, FRES formülünün eğitim düzeyinin belirlenmesi üzere uyarlanmasıyla oluşturulduğu için bazı kaynaklarda NRI (The Navy Readability Indexes) yani donanma okunabilirlik indeksleri olarak incelenmiştir.

F-KGL formülü sonucunda ortaya çıkan sonuç ilgili metnin okunabilmesi için gerekli olan tahmini eğitim düzeyini göstermektedir. Dolayısıyla teste göre F-KGL değeri ne kadar düşük çıkarsa metnin okunabilirliği de o kadar kolay demektir.

$$\text{Eğitim Düzeyi: } \left[0.39 \times \left(\frac{\text{kelime sayısı}}{\text{cümle sayısı}} \right) \right] + \left[11.8 \times \left(\frac{\text{hece sayısı}}{\text{kelime sayısı}} \right) \right] - 15.59$$

Tablo 7:

F-KGL Formülü

F-KGL değeri	Tahmini Eğitim Düzeyi
17 ve üzeri	Üniversite Mezunu
13-16	Üniversite Öğrencisi
11-12	11.-12. Sınıf (Lise)
9-10	9.- 10. Sınıf (Lise)
7-8	7.- 8. Sınıf (Orta Okul)
5-6	5. - 6. Sınıf (Orta Okul)

Not: Tablo, F-KGL formülünün Türk Eğitim sistemine göre uyarlanmasıyla elde edilmiştir.

Bu formüle göre; F-KGL sonucunun 10 bulunduğunu varsayılırsa bu sonuç ilgili metnin okunabilmesi için kişinin 10 yıl eğitim almış olması gerektiğini ifade etmektedir(Öner ve Cural, 2019: 7).

Bu formül İngilizce ortalama metin uzunluklarını, hece uzunluklarını ve cümle uzunluklarını dikkate aldığından Türkçe metinlerde tam anlamıyla tutarlı sonuçlar elde edilememiştir. Bu formülü Türkçe metinlerde analiz etmek üzere Gelir Vergisi Kanununun ikinci kısım birinci bölümünden(Esnaf Muaflığı) alınan 114 kelimelik metin F-KGL formülüne tabi tutulmuştur. Bulunan sonuç 38,4 tür. Buna göre kişinin ilgili metni okuyabilmesi için yaklaşık 38 yıl eğitim görmesi gerekmektedir. Ömer Seyfettin'in Kaşığı adlı hikâye kitabından alınan yine 114 kelimelik metin F-KGL formülüne tabi tutulmuştur. Ulaşılan sonuç 19,2 dir. Yani ilgili hikâye kitabını okuyabilmek için kişinin yaklaşık 19 yıl eğitim görmesi gerekmektedir. Görüldüğü üzere bu formül Türkçe metinlere uygulandığında tam olarak anlamlı sonuçlar elde edilememiştir. Öte yandan "Gelir Vergisi Kanunu" ve "Kaşığı" hikâye kitabı arasındaki test sonuçları farkı yaklaşık iki kat olduğundan birbirleri arasındaki ilişki ile zorluk düzeyini tahmin edebiliriz. Bu sonuçlar arasındaki farkın nedeni cümle kaynaklıdır. İncelenen bölümlerde her iki metinde de kelime ve hece sayıları hemen hemen aynıdır. Formülün payda kısmındaki cümle sayıları arasında büyük farklılıklar olduğundan hikâye kitabını okumak için gerekli

eğitim düzeyi Gelir Vergisi Kanununu okumak için gerekli eğitim düzeyinden çok daha düşük çıkmıştır.

 ner ve Cural (2019), yaptıkları çalışmada Gelir Vergisi Kanununun kısımlarına ve bölümlerine F-KGL testini uygulamışlardır. En yüksek F-KGL değeri 36,00 ile dördüncü kısımlar dördüncü bölüm olurken, en düşük F-KGL değeri 17,20 ile dördüncü kısımlar yedinci bölüm olmuştur. Gelir Vergisi Kanunu genel olarak değerlendirildiğinde ise F-KGL değerinin ortalama 23,65 olarak bulunmuştur. Bu değere göre kişinin ilgili metni okuyabilmesi için yaklaşık 24 yıl eğitim görmesi gerekmektedir.

Falconer, Reicherter, Billek-Sawhney ve Chesbro (2011), çalışmalarında profesyonel sağlık organizasyonunun web sitesindeki eğitim materyallerinin okunabilirliğini test etmişlerdir. İncelenen bölümlerde en düşük F-KGL değeri 3,1 iken, en yüksek F-KGL değeri 12,0 dır. İnceledikleri broşürün genel ortalama F-KGL değeri ise 10,2 olarak bulunmuştur. Bu test sonucu, hastaların web site üzerinde kendileri ile ilgili bölümleri anlamak için yaklaşık 10 yıl eğitim görmeleri gerektiğini göstermektedir. Falconer ve diğerleri bu çalışmalarının, hastaların kendilerine yönelik bilgileri anlamakta zorlandıklarına dair öngörü sağladığını belirtmişlerdir.

Köse (2009), alışmasında Ortaöğretim Biyoloji 9 ders kitabında yer alan “hücre” konusundaki okunabilirlik düzeyini çeşitli formüllerle hesaplayıp karşılaştırmalı analizinde bulunmuştur. Yaptığı analizde 5 metnin F-KGL değeri genel ortalama olarak 22,11 bulunmuştur. İlgili kitabın 9. sınıflar için yazıldığını vurgulayarak, bu değerin hedef  ğrenci kitlesi göz önüne alındığında oldukça fazla olduğunu belirtmiştir.

3.3.3. Fry Okunabilirlik Testi

Edward Fry, Rutgers Üniversitesi Okuma Merkezi'nin yöneticisi ve okumanın öğrenilmesinde bir uzmandı. Uganda'da ikinci bir dil olarak İngilizce  ğretmenlerine yardımcı olmak için çalışırken (1963-1968), bir grafik kullanılarak yapılan en ünlü okunabilirlik testlerinden birini ortaya attı. Fry'ın grafiği lise düzeyi için okunabilirliği belirleme üzerinedir. Öte yandan bu okunabilirlik formülünün ilkokul ve ortaokul için de geçerli olduğu diğer formüller tarafından doğrulanmıştır (Dubay, 2004: 45).

Fry, 1969 yılında grafiğin başlangıç seviyelerini ilkokul ve lise düzeyini kapsayacak Şekilde genişletti. 1977'de bu seviye  niversite düzeyine kadar genişlemiştir. Öte yandan

ampirik olarak, hem 1968 makalesi hem de Zingman (1977) tarafından yazılan tez, grafiğin seviye düzeyinin özel isimler çıkarıldığında diğer formüllerle kıyaslanınca biraz düşük tarafta kaldığını gösterdi (Fry, 1977: 243-244).

Birkaç değişiklik yapıldıktan sonraki son kapsam alanına göre tanım yapmak gerekirse; Fry okunabilirlik grafiği, ilköğretim ve lise ders materyallerinin okuma puanları ile İngilizce metinlerin okunabilirlik seviyesini belirleyip değerlendirme yapmak amacıyla diğer okunabilirlik formül puanlarını ölçüt alarak geliştirilen bir grafik olarak tanımlanabilir (Çetinkaya, 2010: 54).

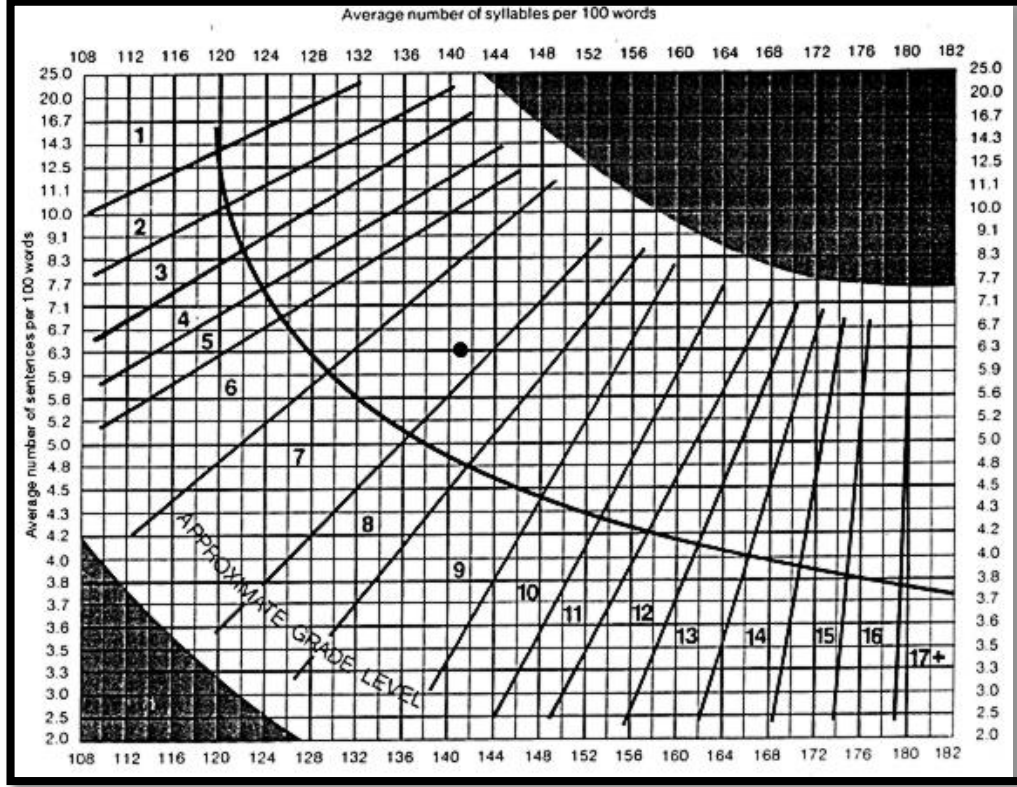
Fry'ın grafiği, 100 örnek kelimedeki cümle sayıları ve hece uzunluklarıyla doğrudan okuma düzeyinin tahminine imkân sağlar. Böylece bir formülün el ile hesaplanmasından kaçınılmış oluruz (Fry, 1988: 179).

Grafik üzerinde izlenecek talimatlar şu şekildedir:

1. Metinden rastgele cümle başından başlamak üzere 100 kelimelik 3 ayrı bölüm seçilir. Bu bölümlerde özel isimler, başlık ve numaralar hesaba katılmaz.
2. Seçilen 3 ayrı bölümdeki cümleler sayılır. (100. kelime bittiğinde, son cümle bitmemişse o cümle içerisindeki kelimelerin sayısı orantılı bir biçimde diğer cümlelere pay edilir.) Ayrıca bu 3 bölümdeki heceler sayılır.
3. 100 kelimelik bölümlerde ortalama cümle sayıları (dikey eksen, y) ve ortalama hece sayıları (yatay eksen, x) bulunur. Eğer hece sayısında veya cümle sayısında çok fazla değişkenlik bulunursa isteğe göre ortalamaya daha fazla örnek dâhil edilebilir.
4. İki koordinatın kesiştiği nokta okuma puanını gösterir.

Şekil 6:

Fry Okunabilirlik Grafiği



Kaynak: Fry'n okunabilirlik grafiğini ilkokul ve lise düzeyini de kapsayacak şekilde genişlettiği 1977 yılındaki yayınından alınmıştır.

Yukarıdaki maddelerde de bahsettiğimiz üzere grafikteki dikey eksen her yüz kelimedeki ortalama cümle sayısını gösterirken, yatay eksen her yüz kelimedeki ortalama hece sayısını göstermektedir. Grafik üzerindeki beyaz alandaki numaralar ortalama sınıf düzeyini gösterirken, sağ üst (uzun kelimeler) ve sol alt (uzun cümleler) bölgedeki siyah alanlar geçersiz puan olarak kabul edilmektedir.

Örnek olarak; Seçilen 100 kelimelik bir metinde ortalama hece sayısı 160, ortalama cümle sayısı 6,7 bulunsun. Bu metin Fry Grafiğine göre 15 yaşındaki çocuklara uygun bir metin olarak görülür (Temur, 2003: 177).

Laughlin (1973), üç okunabilirlik testi (Fry, Spache ve Wheeler-Smith) vasıtasıyla 1971'de çocuk kitabı kategorisinde temel seviye düzeyindeki aldığı 79 kitabın okunabilirlik düzeyini belirlemiştir. Fry okunabilirlik grafiğine göre ulaşılan sonuç; kitapların yüzde 73'ünün birinci sınıf okuyucular için uygun olduğu yönünde olmuştur.

Spache ve Wheeler-Smith formülleri ise sırasıyla yüzde 14 ve yüzde 86 ikinci sınıf düzeyinde okunabilir olduğunu ortaya çıkarmıştır. Araştırmalar, okunması kolay bir metin içinde bile net bir okunabilirlik seviyesini belirlemede başarısız olunabileceğini göstermiştir (Ulusoy, 2006: 325).

Wang, Miller, Schmitt ve Wen (2013), sağlık alanında yazılmış olan materyallerin okunabilirlik düzeylerini çeşitli okunabilirlik testleri uygulayarak incelemiştir. Kullanılan okunabilirlik testleri; Dale-Chall, F-KGL, FRES, Fog, SMOG, ve Fry okunabilirlik testleridir. Fry formülü kullanılarak ulaşılan tahmini okuma düzeyini diğer formüllerle kıyaslandığında değişmeye daha meyilli bulmuşlardır. Fry formülünün yayıncıların tavsiye ettiği kitap derecelendirmelerine dayandığı için okuma düzeyi seviyesinin tahmin edilmesinin zor olduğunu belirtmişlerdir. Kullanılan örnek metinde; x ekseninde her 100 kelimedeki 108 ile 172 hece ve y ekseninde her 100 cümlede 3,6 ile 25 cümle ortalamasıyla Fry grafiğinin dışındaki alana denk geldiği için okunabilirlik seviyesi hesaplanamamıştır.

3.3.4. Dale-Chall Okunabilirlik Formülü

Dale-Chall formülü, 1948 yılında Edgar Dale ve Jeanne S. Chall tarafından yazılan “*A formula for predicting readability (Okunabilirliğin tahmin edilmesi için bir formül)*” kitabında ortaya atılan ve yayımlandığı yılda okunabilirlik alanında yayıncı kuruluşlar arasında büyük ilgi toplayan bir okunabilirlik formülüdür (Fry, 1977: 243; Eraslan, 2008: 15).

Bu formül uzun bir süre boyunca okullarda en yaygın ve geçerli bir formül olarak kullanılmıştır (Klare, 1988: 18). Klare, 1963 yılında Dale-Chall formülü henüz geçerli ve yaygın bir formül olmadan önce Dale-Chall formülünü içeren 20 çalışmayı ele alan bir kitap yayınlamıştır. Bu durum, formülün okunabilirlik alanında geniş yankı uyandıracığının bir işareti olarak görülebilir.

Dale-Chall okunabilirlik formülü 1948’de ortaya atılıp yaygın olarak kullanıldıktan sonra 1970’lerde Edgar Dale ve Jeanne S. Chall tarafından revize edilmiştir. Yeni formülün geçerli olabilmesi için sağlam kanıtlara dayandırılması gerektiğinin farkında olan Chall, metinlerin daha iyi değerlendirilmesi için kullanıcılara bazı metotları içeren revize edilmiş formülü yayınlamıştır (Benjamin, 2012: 66).

Dale-Chall okunabilirlik formülü kelime uzunluğunu kelime zorluğu açısından ele alması yönünden diğer okunabilirlik formüllerine göre farklılık göstermektedir (Eraslan, 2008, 15). Bu formül 4. Sınıf üzerindeki çocuklar ve yetişkinler için geliştirilmiştir. 4. Sınıf düzeyindeki okuyucunun %80'inin anlayabileceği 3000 adet kolay kelime listesi oluşturulmuştur. Bu kelimelerin dışındaki kelimeler “zor kelimeler” olarak değerlendirilmiştir (Dubay, 2004: 22).

Formülün uygulanışı şu şekildedir:

1. Metinden 100 kelimelik bir bölüm seçilir (kitaplar için her onuncu sayfa tavsiye edilir).
2. Seçilen kelimelerdeki ortalama cümle uzunluğu hesaplanır.
3. 3000 kelimelik Dale listesinin dışındaki kelimelerin yüzdesi hesaplanır.
4. Daha sonra denklemde yerine koyulur:

$$\text{Ortalama cümle uzunluğu} = \left(\frac{\text{kelime sayısı}}{\text{cümle sayısı}} \right)$$

$$\text{Zor kelime yüzdesi} = \left(\frac{\text{zor kelime sayısı}}{\text{kelime sayısı}} \right) \times 100$$

$$P = (0,1579 \times \text{zor kelimelerin yüzdesi}) + (0,0496 \times \text{ortalama cümle uzunluğu}) + 3,6365$$

Bulunan sonuç Dale-Chall Puan tablosuna göre değerlendirilir.

Tablo 8:

Dale-Chall Puan Tablosu

Puan	Tahmini Okuma Düzeyi
4,9 ve altı	4. sınıf ve altı
5,0 – 5,9 arası	5 – 6. sınıf
6,0 – 6,9 arası	7 – 8. sınıf
7,0 – 7,9 arası	9 – 10. sınıf
8,0 – 8,9 arası	11 – 12. sınıf
9,0 – 9,9 arası	Üniversite Öğrencisi
10 ve üzeri	Üniversite mezunu

Kaynak: (Dubay, 2004: 23)

Bu formül temelinde, metin yazılırken kişilerin aşına oldukları sözcüklerin kullanılmasının okumayı kolay bir hale getireceği anlayışına dayanmaktadır. Bu sayede metinde bahsedilen konu, fikir ve diğer özellikler daha iyi bir şekilde anlaşılacaktır (Eraslan, 2008: 17-18).

Wang ve diğerleri (2013), “*Assessing readability formula differences with written health information materials: Application, results, and recommendations*” adlı çalışmalarında sağlık eğitimi ve ilaç bilgisi hakkında yazılmış olan materyallere Fry okunabilirlik testi, SMOG testi, F-KGL testi, FRES testi ve Dale-Chall testini uygulamışlardır. Her bölümden seçilen 100 kelimeye uygulanan Dale-Chall testinin sonuçları her bölüm için ayrı olarak hesaplanmıştır. En düşük değer 5, en yüksek değer ise 16 olarak bulunmuştur. Tüm bölümlerin genel ortalaması ise yaklaşık 10 düzeyinde bulunmuştur. Dale-Chall testine göre bu sonuçlar, ilgili metinleri okuyabilmek için üniversite mezunu olunması gerektiğini ifade etmektedir.

3.3.5. Cloze Test Yöntemi (Çıkartmalı Okunabilirlik Testi)

Taylor 1953'te o sıralarda İllinois Üniversitesi'nde yüksek lisans eğitimi görürken iletişim etkinliğini ölçmek için “cloze procedure” isimli bir teknik geliştirmiştir (Bickley, Ellington ve Bickley, 1970: 232). Wilson Taylor tarafından geliştirilen bu teknik, araştırmacıların metinlerin özellikleri daha doğru ve ayrıntılı bir şekilde test etmelerine

olanak sağlamıştır (Dubay, 2004: 25). Bununla birlikte Dale-Chall, FRES gibi klasik okunabilirlik testlerinin uygulanmasındaki zorluklardan bahsetmiştir.

Taylor, kelimelerin okunabilirliği en iyi şekilde ölçmekte yetersiz olduğunu ve bunun yerine kelimelerin birbirleriyle ilişki kurulması gerektiğini savunmuştur. Bir kişinin metni anlama düzeyini ölçmek için o metinde çıkartmalı test denilen silme testlerinin kullanılmasını önermiştir. Çıkartmalı okunabilirlik testi okuma becerileri geliştikçe okuyucuların eksik kelimeleri daha iyi doldurabilecekleri teorisine dayanmaktadır (Dubay, 2004: 27).

Klare, Sinaiko ve Stolurow (1972: 78) çalışmalarında okunabilirlik testlerinin yorumlanmasının zor ve uygulanmasının oldukça yavaş olduğunu öne sürerek bu sebeplerle okunabilirliğin ölçülmesinde cloze test'in seçilmesini önermişlerdir.

Son yıllarda okunabilirliğe uygun bir test olarak cloze test 'e ilgi artmaktadır. Cloze test 'in diğer metotlardan ayrılan ana özelliği; cloze test bir okunabilirlik hesaplayıcısı değil bir okunabilirlik ölçütüdür. Yani bu test okunabilirliği çok zor, çok kolay, ilkökul düzeyi, üniversite düzeyi gibi sınıflandırmalara göre hesaplamamaktadır. Ayrıca bu teknik herhangi bir metne kolayca ve güvenilir bir şekilde uygulanır ve testlerin uygulanması basittir (Klare ve diğerleri, 1972: 78).

Taylor (1957)'da kendi makalesinde çıkartmalı okunabilirlik testinin diğer yöntemlerden tamamen farklı olduğunu vurgulamıştır. Taylor bu testi, okurun yeteneğine bağlı olarak değişebileceğini ancak temelde metinden çıkarılan sözcükleri yerine koyma becerisini ölçmek şeklinde tanımlamıştır. Bu testin ana mantığını Gestalt psikolojisindeki tamamlama ilkesi bağdaştırmıştır. Bu ilkeye göre tıpkı tamamlanmamış bir daireyi (boşluğu zihinsel olarak kapatarak ve görüntüyü tanıdık bir şekle uydurarak) bütün bir daire olarak görme eğilimi gibi insanlar, çeşitli anlamlar yükleyerek metindeki boşlukları doldurarak bir cümle kurmaya çalışırlar (Taylor, 1957: 19).

Taylor'ın 1956 yılındaki makalesi, bir düzyazı seçiminde (başka bir deyişle her son kelime) sistematik olarak kelimelerin silindiği çıkartmalı yöntemi açıklamaya ve bir okuyucunun silinmiş kelimeleri doğru bir şekilde yerleştirmedeki başarısını değerlendirmeye yardımcı olur. Bu çalışmadan sonra yayınlanan birkaç makale çıkartmalı yöntemle karşı geniş ilgi uyandırmıştır (Bickley ve diğerleri, 1970: 232).

Taylor'dan sonra yapılan çalışmaların bazıları da bu test üzerinde bir takım değişikliklerin yapılması gerektiğini öne sürmüşlerdir. Mesela; Greene (1965) isimlerin, fiillerin, sıfatların ve zarfların rasyonel şekilde silinmesine dayanan değiştirilmiş bir çıkartmalı testin, güvenilirlik ve performans açısından daha iyi olabileceğini savunmuştur. Öte yandan birçok araştırmacı silme konusunda hangi unsurların dikkate alınacağı yönünden kafa karışıklığı olduğunu dile getirmişlerdir. Örneğin; rakamlar silinebilir mi? Tireli kelimeler tekil kelimeler olarak mı ele alınmalı yoksa ayrı ayrı mı değerlendirilmeli? gibi sorular gündeme gelmiştir. Bu sorular genellikle araştırmacılar tarafında mantıklı bir şekilde cevaplandırılmaktadır ancak bunun geçerliliğine yönelik hiçbir kanıt yoktur (Jongsma, 1971: 6).

1969 yılında Bormuth o güne kadar yapılan en kapsamlı çalışma olarak kabul edilen standart cloze testte birtakım değişikliklere giderek çeşitli testler öne sürmüştür. Her biri yaklaşık 100 kelimedenden oluşan 330 bölüm kullanmıştır. Cloze test birinci sınıftan üniversiteye kadar zorluk derecesine ve geniş bir konu yelpazesine sahiptir. Bormuth, cloze testi her beşinci kelimeyi silerek kullanmıştır. Kendilerine 650 farklı metin verilen dördüncü ve on beşinci sınıf öğrencilerinden oluşan 2600 kişi uygulamaya katılmıştır. Böylece silinen kelime başına yaklaşık 276 yanıt almıştır. Bu verilerle 24 farklı okunabilirlik formülü geliştirmiştir. Bu testte önceki yazarlarca dikkate alınmayan kelime uzunluğu, noktalama biriminin uzunluğu, cümle uzunluğu gibi bazı ölçütler kullanılmıştır. Sonuç olarak; yüzde 35, 45 ve 55 cloze test puanına göre değerlendirme yapmıştır (Klare, 1975: 80).

Yukarıdaki örneklerden anlayacağımız üzere “cloze test” adı altında birçok okunabilirlik formülü geliştirilmiştir. Bazılarında standart cloze test uygulamasındaki temel kıstaslar kullanılırken bazılarında büyük değişikliğe gidilmiştir. Bu çalışmada Taylor'un kullandığı cloze test'in uygulanışı hakkında bilgi verilecektir.

Çıkartmalı okunabilirlik testinin uygulanmasında ilk önce 275-300 kelimelik bir metin seçilir. İlk ve son cümlelere dokunulmadan her beşinci sözcük silinir. Eğer beşinci kelime özel bir kelime ise bir sonraki kelime silinir. Bu şekilde toplam 50 silme işlemi yapıncaya kadar devam edilir. İstenilen kelime yazılmadıysa sadece eş anlamlılar doğru kelime kabul edilebilir (Ulusoy, 2006: 326).

$$\text{Cloze Test Puanı} = (\text{Doğru Doldurma Sayısı} \times 2)$$

Tablo 9:

Cloze Test Puan Tablosu

Okuma Durumu	Cloze Test Puanı
Yardımsız Okuma	% 50-60
Yardım Alarak Okuma	% 35-50
Hayal Kırıklığı Düzeyi	% 35'in altı

Kaynak: (Dubay, 2004: 27).

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere öğrenciler ilgili metinden %50-60 arasında cloze test puanına sahip olurlarsa bu metni yardım almadan kolaylıkla okuyabileceklerdir. Metinden %35-50 arasında cloze test puanı alan öğrenciler ise talimatlar ile yardım alarak okuyabileceklerdir. Son olarak metinden %35'in altında cloze test puanı alınırsa bu metnin çok zor olduğu anlamına gelmektedir.

Cloze testi, metini okumaya çalışan her bir öğrencinin ne düzeyde olduğunu ölçmesinden dolayı değerlendiricilere standart okunabilirlik formülünden daha fazla bilgi verebilir. Bu avantajlarına rağmen cloze test'in büyük dezavantajları da vardır. Öğrenciler için zor olduğundan genellikle cloze test yapmayı sevmezler. Değerlendiriciler, test yapmadan önce öğrencilere 5 ile 10 alıştırma cümlesi vermelidir ve ilk uygulanan testte öğrencilerde geçerli bir puan almaları beklenmemelidir (Mariotti and Homan, 2010: 118).

Karabacak (2013a), çalışmasında Türk vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini çıkartmalı okunabilirlik testi yardımıyla incelemiştir. Çalışmada üç vergi kanunu metni ve biri de serbest metin olmak üzere dört metin çıkartmalı okunabilirlik testine uygun olarak hazırlanmış ve toplam 248 lisans öğrencisine sunulmuştur. Teste tabi olan öğrencilerin 145'inin vergi hukuku temeli olmayıp, 103 öğrenci temel vergi derslerini almıştır. Testte kullanılan metinler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundan seçilmiştir. Dördüncü metin de bir romandan seçilmiştir. Test sonucunda temel vergi hukuku bilgisine sahip olmayanların gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve serbest metin çıkartmalı puanları sırasıyla %19,08, %15,20, %7,84, %64,44 dür. Temel vergi hukuku bilgisine sahip olan kesimin çıkartmalı sonuçları ise sırasıyla %46,26, %40,78, %41,30, %72,24 dür. Serbest okuma metninde oranların yüksek çıkmasına bağlı olarak

okuyucuların okuma becerilerinde bir sorun olmadığı öne sürülmüştür. Ulaşılan sonuçlar, Türk vergi kanununun karmaşıklık düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir.

3.3.6. SMOG Okunabilirlik Formülü

SMOG okunabilirlik formülü G. H. McLaughlin tarafından 1969 yılında yayınlanmıştır. SMOG formülü uygulanması en kolay formüllerden biridir. Anlamsal ve söz dizimsel zorluk belirleyicilerin birbirine eklenmesi yerine çarpılması temeline dayanmaktadır. Bu formülün diğer formüllerden ayrılan yönü ise tek bir değişkene bağlı olmasıdır. Formülde sadece 30 cümle içerisindeki çok heceli kelimelerin sayısı kullanılmaktadır (Anagnostou ve Weir, 2006: 18).

SMOG okunabilirlik formülünün sahibi G. Harry McLaughlin (1969) okunabilirliği “belirli bir insan sınıfının belirli okuma metinlerini ilgi çekici ve anlaşılır bulduğu derece” olarak tanımlamaktadır. Bu tanım, metinle okuma becerisi, ön bilgi ve motivasyon gibi bilinen özelliklere sahip bir okuyucu sınıfı arasındaki etkileşimi vurgulamaktadır (Dubay, 2004: 3).

SMOG okunabilirlik formülünün, okuma düzeyini belirleyen Gunning’in formülü ve Fog indeksinden daha kolay ve doğru sonuçlar verdiği düşünülmektedir. Bununla birlikte, SMOG ve fog indeksinde karşılaşılan problemlerden biri, her çok heceli kelimelerin anlaşılması zor kelimeler olmamasıdır (Newbold ve Gillam, 2014: 4).

Bu formül her alanda uygulanabilmekte ancak sağlık bilgisinin değerlendirilmesinde bir altın olarak düşünülmektedir (El-Haddad, Spooner, Faruqi, Denney-Wilson ve Harris, 2016: 3). SMOG formülü, sonuçların tutarlılığı, beklenen yüksek düzeyde anlama, okuma sınıfı düzeyindeki tahminleri belirleme açısından daha yeni geçerlilik kriterlerinin kullanılması ve kullanım basitliği nedeniyle sağlık uygulamaları için en uygun test olarak görülmektedir (Wang ve diğerleri, 2013: 503). Bununla birlikte en çok bilinen okunabilirlik formüllerinden biri olan SMOG formülü İngilizce metinlere yöneliktir. Türkçe metinlerin ve ders kitaplarının da okunabilirliğe tabi tutulabilmesi için Türkçede de geçerliliği kabul edilmelidir (Ulusoy, 2006: 330).

Formülün uygulanışı şu şekildedir;

1. Metnin başına yakın bir bölümden 10 cümle, ortasından 10 cümle ve sonuna yakın bir bölümden 10 cümle seçilir. (toplam 30 cümle)

2. Seçilen 30 cümle içerisinde 3 veya daha fazla heceli kelimeler sayılır. (aynı kelime birden fazla kullanılmış olsa bile sayılır).
3. Not seviyesini bulmak için SMOG dönüşüm tablosu kullanılır.

SMOG derecesi = 3 + çok heceli kelime ortalamasının karekökü

SMOG okuma yaşı = 8 + çok heceli kelime ortalamasının karekökü

Tablo 10:

SMOG Dönüşüm Tablosu 1

Kelime Sayısı	Sınıf Düzeyi
0 - 2	4
3 - 6	5
7 - 12	6
13 - 20	7
21 - 30	8
31 - 42	9
43 - 56	10
57 - 72	11
73 - 90	12
91 - 110	13
111 - 132	14
133 - 156	15
157 - 182	16
183 - 210	17
211 - 240	18

Not: SMOG dönüşüm tablosu Harold C. McGraw tarafından geliştirilmiştir, Office of Educational Research, Baltimore Co. Public Schools, Towson, MD.

Kelime sayma kuralları ise Şu Şekildedir;

1. Cümle, nokta, ünlem veya soru işareti ile biten herhangi bir kelime grubudur.
2. Tireli kelimeler tek kelime olarak sayılır.
3. Özel isimler sayıma dâhil edilir.
4. Hece sayılarına tam olarak karar verebilmek için yüksek sesle okunur.
5. Liste veya noktalı virgöl içeren uzun cümlelerde, listenin her bölümü ayrı bir cümle olarak sayılır.
6. Kısaltmalar temsil ettikleri kelimenin tamamı olarak sayılır.

Eğer SMOG okunabilirlik testi uygulanacak metin 30 cümleden az ise;

1. Metindeki toplam cümle sayısı bulunur.
2. 3 veya daha fazla heceli kelimeler sayılır.
3. SMOG Dönüşüm Tablosu 2 'de denk gelen dönüşüm değeri bulunur.
4. SMOG Dönüşüm Tablosu 2'deki dönüşüm sayısı SMOG Dönüşüm Tablosu 1'deki sınıf düzeyi ile çarpılıp sonuç bulunur.

Tablo 11:
SMOG Dönüşüm Tablosu 2

Cümle Sayısı	Dönüşüm Sayısı
29	1,03
28	1,07
27	1,10
26	1,15
25	1,20
24	1,25
23	1,30
22	1,36
21	1,43
20	1,50
19	1,58
18	1,67
17	1,76
16	1,87
15	2,0
14	2,14
13	2,30
12	2,50
11	2,70
10	3,0

Not: SMOG dönüşüm tablosu Harold C. McGraw tarafından geliştirilmiştir, Office of Educational Research, Baltimore Co. Public Schools, Towson, MD.

3.3.7. Ateşman Okunabilirlik Testi

Ateşman okunabilirlik testi, Türkçenin dil kurallarının diğer dillerden farklılığı sebebiyle 1997 yılında Ender Ateşman tarafından Dil Dergisi'nde yayımlanan bir çalışmada öne sürülmüştür. Ateşman okunabilirlik testi, şu ana kadar Türkçe için hazırlanmış tek okunabilirlik testi olma özelliğini devam ettirmektedir.

Diğer diller için hazırlanıp uygulama alanı bulan okunabilirlik testlerinin Türkçe metinler için kullanılamayacağı açıktır. Bu testler Türkçe metinlere uygulandığında sonuçların çoğu anlamsız bulunmaktadır.

Literatürdeki okunabilirlik testlerinde birçok değişken kullanılmaktadır. Bu değişkenlerden en çok kullanılanları ortalama cümle uzunluğu ve ortalama hece uzunluğudur. Değişken sayısı arttıkça okunabilirlik testinin uygulanması ve sonuçlar alınması zorlaşacağından mümkün olduğunca az değişkenle en gerçekçi sonuca ulaşılmalıdır (Ateşman, 1997: 72).

İngilizce metinler için uygulanan en bilinen testlerden biri Flesch tarafından ortaya atılan FRES (Flesch Reading Ease Score) formülüdür. Flesch'e göre İngilizce metinlerin ortalama sözcük uzunluğu 1,4 hece iken ortalama cümle uzunluğu için sözcük sayısı ise 14-15 arasındadır. Başka bir dili ele alacak olursak bu oranların değişmesi muhtemeldir. Örneğin; Almanca yazılmış metinlerde sözcük sayıları ve cümle sayıları İngilizce yazılmış metinlere göre daha uzundur. Almanca metinler için W. Fucks yaptığı araştırmada ortalama sözcük uzunluğunun 1,68 hece, ortalama cümle uzunluğu için sözcük sayısını 17-18 olarak bulmuştur (Ateşman, 1997: 73).

Ateşman'ın (1997) yaptığı çalışmada ise Türkçe metinlerdeki ortalama sözcük uzunluğu 2,6 hece olarak belirtilirken ortalama cümle uzunluğu 9-10 arasında değişkenlik göstermektedir.

Türkçe metinlerin okunabilirliğini ölçmek amacıyla yapılan Ateşman okunabilirlik testi, Flesch' in okuma kolaylığı olarak adlandırdığı literatürde FRES olarak bahsedilen testin Türkçeye uyarlanmış halidir (Temur, 2003: 177).

Ateşman'ın (1997) çalışmasında formülden önce Türkçede en kolay metinlerdeki ve en zor metinlerdeki ortalama sözcük ve hece uzunluğu verilmiştir. Buna göre;

Tablo 12:

Ateşman Ortalama Sözcük ve Cümle Uzunluğu Tablosu

	Sözcük Uzunluğu (Hece)	Cümle Uzunluğu (Sözcük)
En kolay metin	2,2	4
En zor metin	3,0	30

Kaynak: (Ateşman, 1997: 74).

Yukarıdaki tabloya göre Ateşman' ın geliştirdiği formül ise şu şekildedir:

$$\text{Okunabilirlik Değeri} = (198,825) - 40,175(x1) - 2,610(x2)$$

$x1$ = Hece olarak ortalama sözcük uzunluğu (hece sayısı / kelime sayısı)

$x2$ = Sözcük olarak ortalama cümle uzunluğu (kelime sayısı / cümle sayısı)

Yukarıdaki formüle göre elde edilen okunabilirlik sayısı aşağıdaki tabloda karşılık geldiği zorluk derecesine göre değerlendirilir.

Tablo: 13

Ateşman Okunabilirlik Tablosu

	Okunabilirlik Sayısı
Çok kolay	90 - 100
Kolay	70 - 89
Orta güçlükte	50 - 69
Zor	30 - 49
Çok zor	1 - 29

Kaynak: (Ateşman, 1997: 74).

Ateşman formülünden elde edilen okunabilirlik sayısı yukarıdaki tabloda isabet ettiği kısma göre değerlendirmeye tabi tutulur. Örneğin okunabilirlik sayısı 95 olan bir metin çok kolay, okunabilirlik sayısı 75 olan bir metin kolay, okunabilirlik sayısı 55 olan bir metin orta güçlükte, okunabilirlik sayısı 35 olan bir metin zor, okunabilirlik sayısı 15 olan bir metin çok zor olarak değerlendirilir.

Ateşman (1997: 74) kendi çalışmasında geliştirdiği formülü Yaban isimli romana uygulamış ve okunabilirlik sayısını 78,28 bulmuştur. Bulunan sonuca göre metin “kolay” olarak değerlendirilebilir. Bu romanı incelediğimizde konuşma diline yakın olduğunu görebiliriz ve bulunan sonuçla örtüştüğünü söyleyebiliriz. Yine çalışmasında Karl Marx’ a ait felsefe metnini teste tabi tutmuş ve sonucu 15,81 olarak bulup “çok zor” bir metin grubuna girdiğini belirtmiştir.

Yukarıda yazarın kendi çalışmasından verilen örnekler ve bu başlık altında literatürden verilecek olan örnekler ilgili metnin iyi ya da kötü olduğunu belirtmemektedir. Okunabilirlik testi bize sadece metnin üslubu hakkında bilgi vermektedir (Ateşman, 1997: 74).

Çiftçi, Çeçen ve Melanlıoğlu (2007), yaptıkları çalışmada ilköğretim altıncı sınıfların ders kitaplarında yer alan 46 metne ateşman testini uygulamışlardır. Kitaplardan elde edilen sonuçların kendi içerisinde tutarlı olmadığını belirterek metinleri öyküleyici ve bilgilendirici olarak gruplandırmışlardır. Bilgilendirici metinlerin yüzde 6’sı çok zor, yüzde 29’u zor, yüzde 47’si orta güçlükte, yüzde 18’i kolay olarak bulunmuştur. Öyküleyici metinlerin yüzde 3’ü zor, yüzde 35’i orta güçlükte, yüzde 55’i kolay, yüzde 7’si çok kolay olarak bulunmuştur. Bilgilendirici metinlerdeki cümle uzunluğunun zorluk derecesini artırdığı belirtilmiştir.

Köse (2009), çalışmasında dokuzuncu sınıfların Biyoloji ders kitabında yer alan “hücre” alt konusunun okunabilirliğini Ateşman ve çıkartmalı okunabilirlik testi ile değerlendirmiştir. Çalışmasında 5 ayrı metni incelemiş ve Ateşman testine göre bulunan okunabilirlik sayıları sırasıyla; 65,13, 79,39, 72,83, 80,21, 65,93 olarak bulunmuş ve bu 5 metnin ortalama okunabilirlik sayısı 72,69 olarak bulunmuştur. Ateşman tablosunda bu sonuca karşılık gelen derece “kolay” dır. Çalışmasında aynı metinleri Gunning-Fog, FRES gibi testlere tabi tutmuş ve bu testlerde sonuçların örtüşmediğini dolayısıyla diğer okunabilirlik testlerinin Türkçenin yapısına uygun olmadığını belirtmiştir.

Okur ve Arı (2013), yaptıkları çalışmada 6, 7 ve 8. Sınıf ders kitaplarındaki metinlerin okunabilirliğini analiz etmişlerdir. Metinleri öyküleyici ve bilgilendirici olmak üzere iki grupta incelemişlerdir. 6, 7 ve 8. Sınıf ders kitaplarında incelenen toplam 183 bilgilendirici metinden 30’u zor ve çok zor olarak bulunmuştur. Aynı ders kitaplarında incelenen toplam 115 öyküleyici metinden sadece 5’i “zor” olarak bulunmuştur.

Çalışmada bilgilendirici metinlerin okunabilirlik düzeylerinin öyküleyici metinlere göre daha zor olduğu ve bununla beraber altı, yedi ve sekizinci sınıf ders kitaplarının genel okunabilirlik düzeylerinin “orta” düzeyde biriktiği belirtilmiştir.

Durukan (2014), çalışmasında MEB Yayınları'nın 7. Sınıf ders kitabından üç metin seçip ateşman okunabilirlik testini uygulamıştır. Çalışmada okunabilirlik düzeyi ile okuma hızı ve anlama düzeyi arasında ilişki olup olmadığı incelenmiştir. Ateşman testine göre metinlerden biri “kolay” diğeri “orta” ve üçüncüsü “zor” olarak bulunmuştur. 7. Sınıf öğrencilerinden 20 kişiye ilgili metinler verildiğinde kolay metin ortalama 200,75 saniyede, orta metin ortalama 221,10 saniyede, zor metin ortalama 273,70 saniyede okunmuştur. Daha sonra öğrencilere metinlerle ilgili soru yöneltilmiş ve kolay metnin anlama puanı ortalama 77,80, orta metnin anlama puanı ortalama 76,00, zor metnin anlama puanı ise ortalama 72,40 olarak bulunmuştur. Araştırma sonucunda öğrencilerin okuma hızı ve anlama düzeyinin metnin okunabilirliğine göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Eraslan (2008), çalışmasında eğitsel içerikli 10 adet web sitenin okunabilirliğini ateşman okunabilirlik testi ile ölçmüştür. Sitelerden ikisinin okunabilirliği “kolay”, dördünün okunabilirliği “orta düzeyde”, ikisinin okunabilirliği “zor” ve ikisinin okunabilirliği “çok zor” olarak bulunmuştur. Bulunan okunabilirlik düzeyleri ile web sitelerin metin tasarım unsurları arasında ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Sonuç olarak metinlerin altısının okuma düzeyleri ile web site metin tasarım unsurları benzerlik gösterirken dördünün dereceleri farklılık göstermiştir.

Zorbaz (2007), yaptığı çalışmada ders kitaplarının kelime uzunlukları ve cümle uzunlukları ile okunabilirlik düzeyleri arasında ilişki olup olmadığını incelemiştir. Ateşman testini uyguladığı çalışmada genel olarak ilköğretim ders kitaplarının okunabilirlik düzeyinin “kolay” olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada kelime uzunlukları ve cümle uzunluklarının öğrencilerin sınıflarına göre düzenli bir şekilde artış göstermediği belirtilmiştir. Çalışma sonucunda ders kitaplarındaki masalların cümle uzunluğu açısından, öğrencilerin sınıf düzeyi ve yaşlarına göre değişmediği gösterilmiştir. Dolayısıyla öğrencileri bu açıdan geliştirici bir özellik göstermediğine ulaşılmıştır.

3.4. GVK ve KVK'nın Karmaşıklık Analizi

3.4.1. Metodoloji

Çalışmada vergi karmaşıklığının tespit edilmesi amacıyla Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun bölümler itibarıyla okunabilirlik düzeyi analiz edilmiştir. Her iki kanunun da okunabilirlik düzeylerinin daha tutarlı olması için bölümler ayrı ayrı teste tabi tutulmuştur. Bunun yanında kanunun bölümleri tek bir metinmiş gibi düşünülerek okunabilirlik testine tabi tutulmuştur. Daha sonra kısımlar da tek bir metin gibi düşünülerek GVK'nın, KVK'nın ve sonucunda Gelir üzerinden alınan vergilerin Ateşman testine göre okunabilirliği tespit edilmiştir. Bu sayede iki kanunun okunabilirlik düzeyleri arasında karşılaştırma yapılabilir.

Metinlerin okunabilirlik düzeylerinin analizinde en sık kullanılan okunabilirlik formülleri arasında okuma kolaylığını ve okuma seviyesini belirleyen FRES formülü ve F-KGL formülü, uygulanmasının kolay olması bakımından Gunning-Fog indeksi, grafik analizi yapan FRY okunabilirlik testi, çıkartmalı okunabilirlik testi olarak ifade edilen Cloze test yöntemi, Dale-Chall okunabilirlik testi ve Türkçe metinlerin okunabilirliğini ölçmek amacıyla geliştirilen Ateşman formülü sayılabilir. Sayılan okunabilirlik testlerinin uygulanış biçimi ve avantajları hakkında daha önce bahsedilmiştir.

İngilizce dil yapısından dolayı ortalama cümle uzunluğu, hece uzunluğu ve kelime uzunluğu Türkçeye göre farklılık göstermektedir. Bundan dolayı Ateşman formülü dışındaki testlerin sonuçları anlamsız çıkabilmektedir.

Çalışmada ilgili okunabilirlik formüllerinden Ateşman okunabilirlik formülü kullanılmıştır. Ateşman formülü FRES formülünden yola çıkılarak geliştirilmiştir. Bu testin uygulanmasının ana sebebi Türkçe metinler için geliştirilmiş olmasıdır.

Ateşman (1997), formülde FRES formülündeki gibi kelime ve cümle uzunluğu değişkenleri kullanışmış fakat formüldeki katsayılar Türkçe'nin dil özellikleri esas alınarak daha önce gösterildiği şekilde hesaplanmıştır.

Özetlenen Ateşman (1997)'in çalışması alanyazınında Türkçe metinlerin okunabilirlik düzeylerini sınıflandırmaya yönelik ilk çalışma olma özelliğine sahiptir. Bu bakımdan önemli olarak görülmektedir (Çetinkaya, 2010: 61).

Smith ve Ricardson (1999: 329), okunabilirlik formülü uygulanmadan önce okunabilirlik değerini etkileyip sonuçları değiştirmemesi açısından başlıklar, madde işaretleri, sayısal bilgiler gibi cümle uzunluğunu etkileyen etmenlerin çıkarılmasını uygun görmekte-dirler.

Okunabilirlik testinde dikkat edilecek hususlar şunlardır (Flesch, 1948: 228-229):

1. Tüm metin analiz edilebilir ya da metinler sayısal bir düzene göre 100 kelimedenden oluşacak şekilde seçilebilir. Örneğin; her üçüncü paragraf değerlendirilmek üzere alınabilir. Eğer yüzüncü kelimedede cümle bitirilmemiş olursa yüze en yakın kelimedede sona eren cümle esas alınmalıdır.
2. Seçilecek kelimeler “iyi” ya da “tipik” örnekler olmamalıdır.
3. Kısaltmalar ve tirelenmiş kelimeler tek kelime olarak kabul edilmelidir. Boşlukla ayrılmış kelime veya sayılar harf olarak sayılır.
4. 100 kelimelik örnekteki hece sayısı hesaplanır. Tüm metin seçilmişse her yüz kelimeye gelen hece sayısı hesaplanır. Hece kuralları hakkında şüphe varsa herhangi iyi bir sözlüğe bakılır.
5. Sembol ve şekillerin hece sayısı yüksek sesle okunmalarına göre sayılır. Bir metinde bir veya birden çok rakam varsa bunların sayıma dâhil edilmemesi durumunda tahmin daha doğru olacaktır.

Yukarıda sayılan hususların dışında okunabilirlik formülünün uygulanmasında birçok faktör kolaylık sağlayabilir.¹¹

Görüldüğü üzere literatüre göre okunabilirlik testinin uygulanmasında metinden yüz kelimelik örnek kısımlar alınması uygundur. Ancak testin daha kapsamlı ve tutarlı olması için tüm metnin teste tabi tutulması etkili olabilir. Çalışmada hem GVK hem de KVK'nın tüm metinleri analiz edilmiştir. Yüz kelimededen az olan bölümler¹² literatüre göre uygun olmadığından bölüm itibariyle hesaplanmasa da kısımların ve kanunun tümünün test edilmesinde hesaplama dâhil edilmiştir.

¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Flesch (1948)

¹² GVK'da birinci kısım birinci bölüm, ikinci kısım ikinci bölüm ve sekizinci bölüm, dördüncü kısım beşinci bölüm, sekizinci bölüm ve dokuzuncu bölüm.

3.4.2 Bulgular ve Değerlendirme

Gelir üzerinden alınan vergilerin okunabilirliği 10.327 olarak bulunmuştur. Bu değer ateşman testindeki tabloda 1-29 aralığında olduğundan gelir üzerinden alınan vergilerin okunabilirliğinin “çok zor” olduğu söylenebilir.

Gelir Vergisi Kanununun okunabilirliği 17,55 olarak bulunurken, Kurumlar Vergisi Kanununun okunabilirliği 2,03 olarak bulunmuştur. Bu sonuçlara göre her iki kanun da ayrı ayrı “çok zor” metin olarak değerlendirilebilir.

GVK ve KVK için hesaplanan okunabilirlik değerleri bölümlere ayrılarak tablolarda gösterilecektir. Yüz kelimenin altında kalan bölümler değerlendirilmediğinden tabloya dâhil edilmemiştir.

Tablo 14:

GVK'nın Bölümler İtibariyle Okunabilirlik Değerleri

Kanun Kısım ve Bölümleri	Ateşman Okunabilirlik Değeri	Ateşman Okunabilirlik Sınıfı
Birinci Kısım İkinci Bölüm Mükellefiyet - Tam Mükellefiyet	19,40	Çok Zor
Birinci Kısım Üçüncü Bölüm Mükellefiyet – Dar Mükellefiyet	30,73	Zor
İkinci Kısım Birinci Bölüm Muaflık ve İstisnalar – Esnaf Muaflığı	10,91	Çok Zor
İkinci Kısım Üçüncü Bölüm Muaflık ve İstisnalar – Diğer Muaflıklar	30,43	Zor
İkinci Kısım Dördüncü Bölüm Muaflık ve İstisnalar - Kazançlarda İstisnalar	21,82	Çok Zor
İkinci Kısım Beşinci Bölüm Muaflık ve İstisnalar – Sermaye İratlarında İstisnalar	6,71	Çok Zor

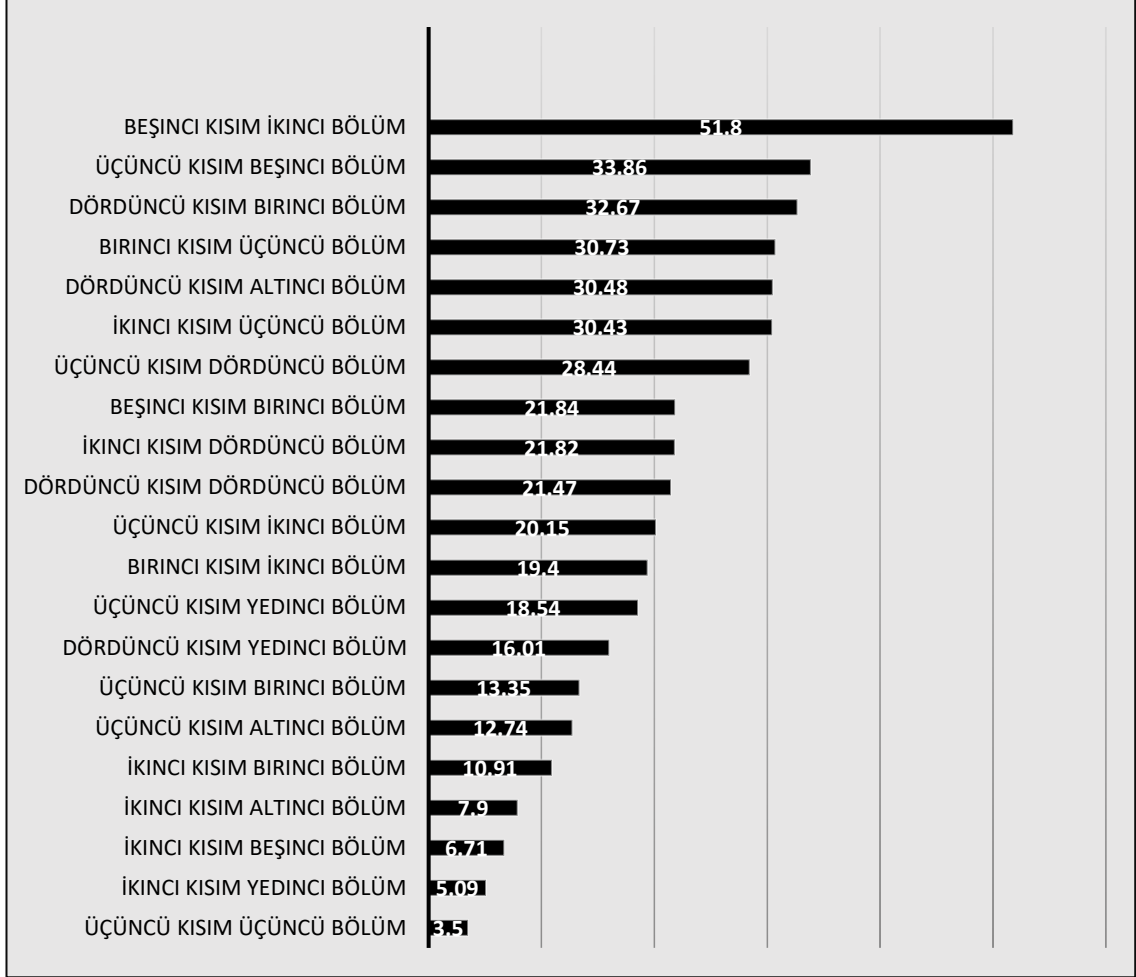
Kanun Kısım ve Bölümleri	Ateşman Okunabilirlik Değeri	Ateşman Okunabilirlik Sınıfı
İkinci Kısım Altıncı Bölüm Muaflık ve İstisnalar – Müteferrik İstisnalar	7,90	Çok Zor
İkinci Kısım Yedinci Bölüm Muaflık ve İstisnalar – İndirimler	5,09	Çok Zor
Üçüncü Kısım Birinci Bölüm Gelir Unsurlarının Tesbiti – Ticari Kazanç	13,35	Çok Zor
Üçüncü Kısım İkinci Bölüm Gelir Unsurlarının Tesbiti – Zirai Kazanç	20,15	Çok Zor
Üçüncü Kısım Üçüncü Bölüm Gelir Unsurlarının Tesbiti – Ücretler	3,50	Çok Zor
Üçüncü Kısım Dördüncü Bölüm Gelir Unsurlarının Tesbiti – Serbest Meslek Kazançları	28,44	Çok Zor
Üçüncü Kısım Beşinci Bölüm Gelir Unsurlarının Tesbiti – Gayrimenkul Sermaye İradı	33,86	Zor
Üçüncü Kısım Altıncı Bölüm Gelir Unsurlarının Tesbiti – Menkul Sermaye İradı	12,74	Çok Zor
Üçüncü Kısım Yedinci Bölüm Gelir Unsurlarının Tesbiti – Diğer Kazanç ve İratlar	18,54	Çok Zor
Dördüncü Kısım Birinci Bölüm Verginin Tarhı – Beyan Esası	32,67	Zor
Dördüncü Kısım İkinci Bölüm Verginin Tarhı – Gelirin Toplanması ve Yıllık Beyanname	-7,83	-

Kanun Kısım ve Bölümleri	Ateşman Okunabilirlik Değeri	Ateşman Okunabilirlik Sınıfı
Dördüncü Kısım Üçüncü Bölüm Verginin Tarhı – Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname	-11,20	-
Dördüncü Kısım Dördüncü Bölüm Verginin Tarhı – Özel Haller ve Münferit Beyanname	21,47	Çok Zor
Dördüncü Kısım Altıncı Bölüm Verginin Tarhı – Tarh Muamelesi	30,48	Zor
Dördüncü Kısım Yedinci Bölüm Verginin Tarhı – Ortalama Kar Haddi, Asgari Gayri Safi Hasılat ve Gider Esaslarına Göre Gider Tayini	16,01	Çok Zor
Beşinci Kısım Birinci Bölüm Verginin Ödenmesi – Taksitler	21,84	Çok Zor
Beşinci Kısım İkinci Bölüm Verginin Ödenmesi – Mahsuplar	51,80	Orta Güçlükte
Minimum Okunabilirlik Değeri	-11,20	-
Maksimum Okunabilirlik Değeri	51,80	Orta Güçlükte
Ortalama Okunabilirlik Değeri	18,21	Çok Zor
Standart Sapma	14,25	Çok Zor

Tabloda görüldüğü üzere GVK'nın ortalama okunabilirliği 18,21 bulunmuştur. Ancak yüz kelimeden az olan bölümler de kanuna dâhil edildiğinde GVK'nın okunabilirliği 17,55 olarak bulunmuştur. En düşük okunabilirlik düzeyi "Verginin Tarhı" kısmındaki "Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname" bölümünde -11,20 olarak bulunmuştur. En yüksek okunabilirlik düzeyi "Verginin Ödenmesi" kısmındaki "Mahsuplar" bölümünde 51,80 olarak bulunmuştur.

Grafik 4:

GVK'nın Bölümler İtibariyle Ateşman Okunabilirlik Düzeyleri



Bölümlere göre düzenlenen grafik incelendiğinde yedi bölümü değerlendirilen ikinci kısmın dört bölümünün GVK'da oldukça düşük okunabilirlik düzeylerine sahip olduğu söylenebilir. Eksi değerler Ateşman testinde anlamlı olarak görülemeyeceği için Üçüncü Kısım Üçüncü Bölüm (Gelir Unsurlarının Tesbiti – Ücretler) 3,5 okunabilirlik sayısı ile en düşük okunabilirlik düzeyine sahiptir.

Ateşman okunabilirlik tablosunda 0-29 değerlerinin “çok zor” olduğunu göz önünde bulundurursak İkinci kısmın üçüncü bölümü hariç diğerlerinin “çok zor” okunabilirlik düzeyinde olduğu söylenebilir.

En yüksek okunabilirlik düzeyine sahip olan Beşinci Kısım İkinci Bölüm “orta güçlükte” kategorisinde yer almaktadır. Diğer tüm GVK bölümlerinin “zor” ve “çok zor” okunabilirliğe sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 15:

Okunabilirlik Sınıfına Göre GVK Bölüm Sayıları

Okunabilirlik Sınıfı	GVK Bölüm Sayıları
Çok Kolay	-
Kolay	-
Orta Güçlükte	1
Zor	5
Çok Zor	15

GVK'nın kriterlere uyan 23 bölümüne okunabilirlik testi uygulanmıştır. 15 bölümün okunabilirliği “çok zor” olarak bulunmuş, 5 bölümün okunabilirliği “zor” olarak bulunmuş, 1 bölümün okunabilirliği “orta güçlükte” bulunmuş ve 2 bölümün sonuçları da anlamsız bulunmuştur.

Tabloda karşılığı olmayan anlamsız bulunan 2 bölümün eksi değerinde bulunmasının sebebi cümle uzunluğunun formüldeki değerlere göre fazla olmasından kaynaklanmaktadır. Yani eksi çıkan bir değer tablodaki “çok zor” sayılan düzeye göre daha karmaşık olduğu söylenebilir. Ancak söz konusu teste tabi tutulduğundan dolayı sonuçlar anlamsız görünmektedir.

Değerlendirilen tüm bölümler göz önüne alındığında metinlerin tamamına yakınının okunabilirlik açısından oldukça zor olduğu söylenebilir.

Tablo 16:

GVK'nın Kısımlar İtibariyle Okunabilirlik Düzeyi

Kanun Kısımları	Ateşman Okunabilirlik Değeri	Ateşman Okunabilirlik Sınıfı
Birinci Kısım Mükellefiyet	34,78	Zor
İkinci Kısım Muaflik ve İstisnalar	11,17	Çok Zor

Kanun Kısımları	Ateşman Okunabilirlik Değeri	Ateşman Okunabilirlik Sınıfı
Üçüncü Kısım Gelir Unsurlarının Tespiti	20,49	Çok Zor
Dördüncü Kısım Verginin Tarhı	3,60	Çok Zor
Beşinci Kısım Verginin Ödenmesi	42,71	Zor
Minimum Okunabilirlik Değeri	3,60	Çok Zor
Maksimum Okunabilirlik Değeri	42,71	Zor
Ortalama Okunabilirlik Değeri	22,55	Çok Zor
Standart Sapma	16,19	Çok Zor

Yukarıdaki tabloda GVK'yı kısımlar itibariyle incelediğimizde dördüncü kısmın diğerlerinden oldukça küçük değere sahip olduğunu görebiliriz. Yani Verginin tarhı kısmı Ateşman testine göre en zor okunabilirliğe sahip metin olarak bulunmuştur. Fakat en yüksek okunabilirliğe sahip olan beşinci kısım bile zor kategorisinde yer almaktadır. Kısımları sınıf düzeyine göre değerlendirildiğinde; ikinci, üçüncü ve dördüncü kısımlar "Çok Zor", birinci ve beşinci kısımlar "Zor" dur. Ortalama okunabilirlik değeri 22,55 olsa da kanun metni bütün olarak değerlendirildiğinde okunabilirlik değeri 17,55 olarak bulunmuştur.

Tablo 17:

KVK'nın Bölümler İtibariyle Okunabilirlik Değerleri

Kanun Kısım ve Bölümleri	Ateşman Okunabilirlik Değeri	Ateşman Okunabilirlik Sınıfı
Birinci Kısım Birinci Bölüm Mükellefiyet- Konu ve Mükellefler	7,49	Çok Zor
Birinci Kısım İkinci Bölüm Mükellefiyet – Muafiyet ve İstisnalar	-11,98	-

Kanun Kısım ve Bölümleri	Ateşman Okunabilirlik Değeri	Ateşman Okunabilirlik Sınıfı
İkinci Kısım Birinci Bölüm Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi – Matrahın Tayini	0,26	Çok Zor
İkinci Kısım İkinci Bölüm Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi – Beyan	15,79	Çok Zor
İkinci Kısım Üçüncü Bölüm Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi – Verginin Tarhı	9,91	Çok Zor
İkinci Kısım Dördüncü Bölüm Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi – Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi	14,08	Çok Zor
İkinci Kısım Beşinci Bölüm Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi – Verginin Ödenmesi	21,99	Çok Zor
Üçüncü Kısım Birinci Bölüm Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi – Matrahın Tayini	16,92	Çok Zor
Üçüncü Kısım İkinci Bölüm Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi – Beyan	30,17	Zor
Üçüncü Kısım Üçüncü Bölüm Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi – Özel Beyan	8,70	Çok Zor
Üçüncü Kısım Dördüncü Bölüm Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi – Verginin Tarhı ve Ödenmesi	19,55	Çok Zor

Kanun Kısım ve Bölümleri	Ateşman Okunabilirlik Değeri	Ateşman Okunabilirlik Sınıfı
Üçüncü Kısım Beşinci Bölüm Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi – Vergi Kesintisi ve Muhtasar Beyanname	5,73	Çok Zor
Dördüncü Kısım Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler	-5,79	-
Minimum Okunabilirlik Değeri	-11,98	-
Maksimum Okunabilirlik Değeri	30,17	Zor
Ortalama Okunabilirlik Değeri	10,21	Çok Zor
Standart Sapma	11,52	Çok Zor

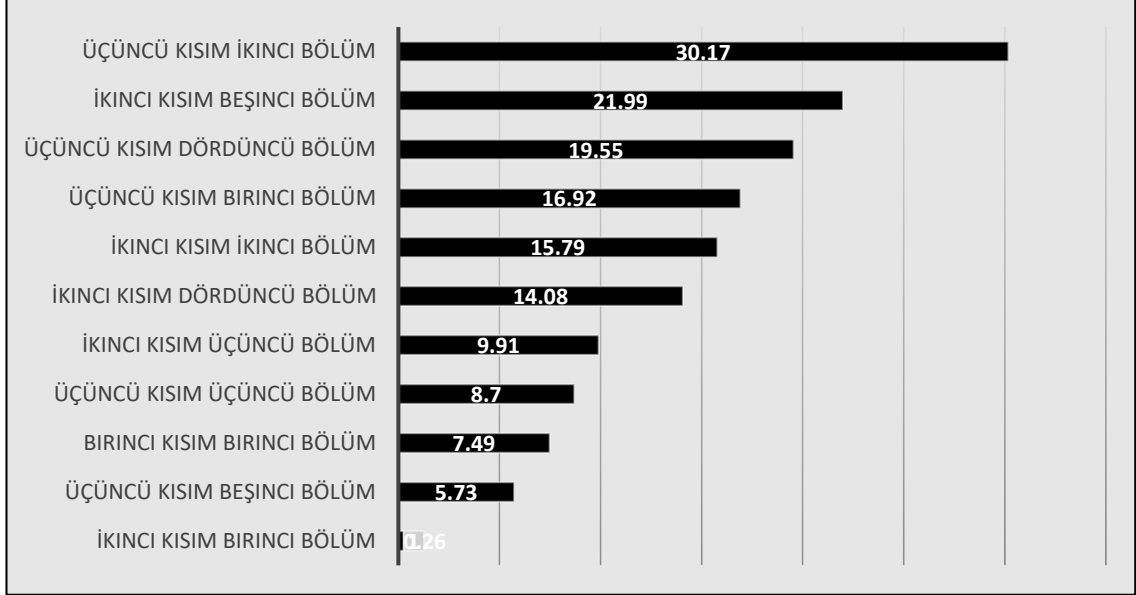
Tabloda görüldüğü üzere KVK'nın ortalama okunabilirlik düzeyi 10,21 olarak bulunmuştur. Ancak kanun bütün olarak değerlendirildiğinde okunabilirlik değeri 2,03 olarak bulunmaktadır. Her iki okunabilirlik düzeyi de “Çok Zor” okunabilirliğe sahip metin olarak değerlendirilebilir.

En düşük okunabilirlik düzeyi Mükellefiyet kısmındaki Muafiyet ve İstisnalar bölümünde (İkinci Kısım Birinci Bölüm) -11,98 olarak bulunmuştur. Bu değer eksi olduğu için her ne kadar tablo da zorluk değeri karşılığı olmasa da daha önce bahsedildiği üzere bunun nedeni cümle uzunluklarının fazla olmasından kaynaklanmaktadır.

En yüksek okunabilirlik düzeyi Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi kısmındaki Beyan bölümünde (Üçüncü Kısım İkinci Bölüm) 30,17 olarak bulunmuştur. Bu değer 29'dan büyük olduğu için metin okunabilirlik düzeyi “Zor” olarak değerlendirilebilir.

Grafik 5:

KVK'nın Bölümler İtibariyle Ateşman Okunabilirlik Düzeyleri



Bölümlere göre düzenlenen grafikte Birinci Kısım İkinci Bölüm ve Dördüncü Kısım eksi değerlere sahip olduğu için yer almamaktadır. Üçüncü Kısım İkinci Bölümün haricindeki tüm bölümler okunabilirlik sınıfı olarak “Çok Zor” kategorisinde değerlendirilebilir. Grafiğe bakarak kanun kısımlarını kendi arasında değerlendirerek zorluk dereceleri hakkında yorum yapmak oldukça zordur. Çünkü okunabilirlik değerleri hem birbirine yakın hem de grafikte dengeli olarak dağılmış şekildedir. Ancak hepsi bir bütün olarak değerlendirildiğinde Ateşman testine göre KVK'nın okunabilirliğinin “Çok zor” olduğu söylenebilir.

Tablo 18:

Okunabilirlik Sınıfına Göre KVK Bölüm Sayıları

Okunabilirlik Sınıfı	GVK Bölüm Sayıları
Çok Kolay	-
Kolay	-
Orta Güçlükte	-
Zor	1
Çok Zor	10

KVK'nın kriterlere uyan 13 Bölümüne okunabilirlik testi uygulanmıştır. Ateşman okunabilirlik testine göre 10 bölümün okunabilirliği “Çok Zor” olarak bulunmuş, 1 bölümün okunabilirliği “Zor” olarak bulunmuş ve 2 bölümün sonuçları da anlamsız bulunmuştur.

Tablo 19:
KVK'nın Kısımlar İtibariyle Okunabilirlik Düzeyi

Kanun Kısımları	Ateşman Okunabilirlik Değeri	Ateşman Okunabilirlik Sınıfı
Birinci Kısım Mükellefiyet	-8,46	-
İkinci Kısım Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tahsil ve Ödenmesi	7,32	Çok Zor
Üçüncü Kısım Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tahsil ve Ödenmesi	15,01	Çok Zor
Dördüncü Kısım Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler	-5,79	-
Minimum Okunabilirlik Değeri	-8,46	-
Maksimum Okunabilirlik Değeri	15,01	Çok Zor
Ortalama Okunabilirlik Değeri	2,02	Çok Zor
Standart Sapma	11,07	Çok Zor

Yukarıdaki tabloda KVK kısımlar itibariyle incelendiğinde Ateşman testine göre iki kısmın “Çok Zor” olarak bulunduğu diğer iki kısmın ise eksi değerde olduğu için karşılığı olmadığı söylenebilir. Daha önce ifade edildiği üzere eksi değerlerin bir karşılığı olmasa da bunun nedeni cümle uzunluğunun okunabilirlik testlerinde varsayılan cümle uzunluğundan çok daha fazla olmasından kaynaklanmaktadır.

Kısımların ortalama okunabilirlik değeri 2,02 olarak bulunmuştur. KVK bir bütün olarak değerlendirildiğinde ise okunabilirliği 2,03 olarak bulunmuştur. Bu değerler GVK'daki gibi farklı olmayıp birbirine oldukça yakındır.

Ateşman okunabilirlik testine göre GVK ve KVK arasında değerlendirme yapılırsa KVK'nın hem bölüm hem de kısım anlamında GVK'dan daha zor okunabilirliğe sahip olduğu söylenebilir. Yine kanunların tüm kısım ve bölümleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde GVK'nın okunabilirlik değeri 17,55 olarak bulunurken KVK'nın okunabilirlik değeri 2,03 olarak bulunmuştur. Bu değerler okunabilirlik testinde "Çok Zor" kategorisinde değerlendirilse de aralarındaki fark dikkat çekmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletin kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamada en önemli kaynak olan vergilerin tam ve zamanında toplanabilmesi ve vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi için vergi kanunlarının açık, anlaşılabilir olması önemli bir etkidir. Mükelleflerin ödevlerini tam olarak bilmesi ve bu ödevleri yerine getirmediği takdirde hangi işlemlerin yapılacağına farkında olması vergiye uyumun sağlanmasında olumlu yönde etki edebilir. Aynı zamanda vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olması vergi idaresinin işlemlerini mevzuata uygun olarak gerçekleştirmesi açısından da önemlidir.

Vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmaması hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından önemli bir sorun haline gelmiş ve bu sorun neticesinde vergi karmaşıklığı kavramı ortaya çıkmıştır. Vergi karmaşıklığının birçok etkene göre ortaya çıkabilmesi bu kavramın tanımlanmasında tartışmaları beraberinde getirmiştir.

Vergi karmaşıklığı sorununun temelini inceledik ilk olarak vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Vergi kanunlarında kullanılan dil, cümlelerin uzunluğu, bölümlerin sayısı, kanunun sayfa sayısı, mevzuatın ve yardımcı kaynakların sürekli değişmesi, muafiyet ve istisna uygulamalarının artması gibi etkenler kanun karmaşıklığına sebep olabilir. Vergi karmaşıklığının önlenmesi için ilk olarak sorunun tam olarak ortaya konulabilmesi gerekmektedir. Bu sebeple metinlere uygulanan okunabilirlik testleri vergi kanunlarına uygulanabilir.

Hece, kelime ve cümle uzunluğu gibi ölçütler kullanılarak yapılan okunabilirlik testlerinin yanında cloze test, anket gibi yöntemler de kullanılmaktadır. Bazı okunabilirlik testlerinde ortaya çıkan sonuca göre metnin kolay ya da zorluk derecesi belirtilirken bazı testlerde metnin anlaşılabilirliği için gerekli eğitim düzeyi ya da yaş gibi faktörler belirtilmektedir. Türkçe metinler için Flesch Reading Ease Score (FRES) formülünden uyarlanarak geliştirilmiş olan Ateşman okunabilirlik testi metinlerin çok kolay, kolay, orta güçlükte, zor ve çok zor gibi ölçütlere göre okunabilirliğini ölçmektedir. Literatürde şu ana kadar cloze test ve anketler dışında Türkçenin dil yapısı, ortalama kelime uzunluğu, cümle uzunluğu gibi faktörler göz önünde bulundurularak geliştirilen başka bir okunabilirlik testi bulunmamaktadır.

Çalışmada Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa okunabilirlik testinin uygulanmasının ana sebebi Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin payının yüksek

olmasıdır. Bu durumu göstermek için çalışmanın ikinci bölümünde 30 yıllık süreçte gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı gösterilmiştir. 1988-1992 yıllarında toplam vergi tahsilatının yaklaşık %50 sini gelir üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Son 18 yılda ise bu oran %30-35 bandında seyretmektedir.

Çalışmada Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa ayrı ayrı Ateşman okunabilirlik testi uygulanmış, bu kanunların kısım ve bölümlerine göre okunabilirlikleri ölçülmüştür. Aynı zamanda iki kanun metni bir arada değerlendirilerek gelir üzerinden alınan vergilerin okunabilirliği ölçülmüştür. Okunabilirlik testinin ölçülmesinde kısım ve bölümlerden 100 kelimelik örnekler alınabilirken tüm metin de analize dâhil edilebilmektedir. Sonuçları daha tutarlı olması için bu çalışmada tüm kanun metni analiz edilmiştir.

Ulaşılan sonuçlara göre gelir üzerinden alınan vergilerin okunabilirlik değeri 10.327 olarak bulunmuştur. Bu değer Ateşman okunabilirlik sınıfında 1-29 arasında yer aldığı için gelir üzerinden alınan vergilerin okunabilirliğinin “çok zor” olduğu söylenebilir. Gelir Vergisi Kanununun okunabilirliği 17,55 olarak bulunmuştur. Ateşman okunabilirlik testine göre bu değer de metnin “çok zor” olduğunu göstermektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun okunabilirliği ise 2,03 olarak bulunmuştur. Bu değer de aynı şekilde metnin “çok zor” olduğunu göstermektedir. GVK bölümler itibariyle incelendiğinde en yüksek okunabilirlik düzeyi “Verginin Ödenmesi” kısmındaki “Mahsuplar” bölümünde 51,08 olarak bulunmuştur. Bu değer metnin “orta güçlükte” olduğunu göstermektedir. KVK bölümler itibariyle incelendiğinde en yüksek okunabilirlik düzeyi “Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi” kısmındaki “Beyan” bölümünde 30,17 olarak bulunmuştur. Bu değer metnin “zor” olduğunu göstermektedir.

Görüldüğü üzere Ateşman okunabilirlik testine göre kanunu bölümler düzeyinde incelediğimizde dahi “kolay” okunabilirliğe sahip metin bulunmamaktadır. Bunun en büyük sebebi formüle göre ortalama sözcük uzunluğu ve ortalama cümle uzunluğunun Türkçe dil yapısına göre yüksek olmasıdır. Bunun önüne geçilmesi için kanunda kullanılan cümlelerin gerektiğinden uzun olmaması ve bir cümle içerisinde çok fazla kelime bulunmadan anlatılmak istenen şeyin kısa ve öz şekilde açık ve anlaşılır şekilde aktarılması olumlu yönde etki edebilir. Öte yandan kanun sadece okunabilirlik testine tabi tutulmadan genel anlamda değerlendirildiğinde hem mükellefin kendisi hem de vergi idaresi açısından mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması vergi karmaşıklığını

önleyebilir. Bu sebeple için de kanuna getirilen geçici maddelerin sınırlandırılması, kanunun ve yardımcı kaynakların sık olarak değişmemesi, muafiyet ve istisna uygulamalarının sık olarak değişmemesi gibi yardımcı etkenler de kanunun açık ve anlaşılır olmasına dolayısıyla vergi karmaşıklığının önüne geçilmesine katkı sağlayabilir.

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi dolaysız bir vergi olup mali anestezi etkisi bulunmamaktadır. Mükellefler bu vergilerin farkında olduğundan GVK ve KVK'nın mükellefler tarafından okunup anlaşılması önemlidir. Bu yüzden vergi kanunlarının basitleştirilmesi için yapılacak çalışmalarda gelir üzerinden alınan vergi kanunlarına öncelik verilmesi etkili olabilir.

Günümüzde gelir ve kurumlar vergisi kanunlarını tek bir kanun olarak Gelir Vergisi Kanunu adı altında birleştiren kanun tasarıları sunulmaktadır. Böyle bir uygulamaya geçme süreci kanunun basitleştirilmesi için çalışmalar yapılmasını kolaylaştırabilir.

Karmaşıklığın giderilmesi için herhangi bir kanun yürürlüğe konulmadan önce okunabilirlik analizi yapılabilir. Çıkan sonuç düşük ise ilgili kısımlarda düzeltmelere gidilerek kanun yeni şekliyle sunulabilir. Böyle bir uygulamaya geçilmesi halinde FRES testinden uyarlanan Ateşman okunabilirlik testi yetersiz kalabilir. Kanun dili esas alınarak yeni bir okunabilirlik testi çıkarılarak bu testin kanunlar sunulmadan önce ilgili birimler tarafından uygulanması karmaşıklığın giderilmesinde etkili olabilir.

Ülkemizde İngiltere'deki Office of Tax Simplification (OTS) gibi verginin basitleştirilmesi için bağımsız bir kurum kurulabilir. Bu kurumda vergi karmaşıklığına ilişkin çalışmalar yapılarak ülkemizdeki karmaşıklığın temel faktörleri tespit edilebilir. Bununla beraber ilgili kurumda mevzuatın yapısına uygun yeni bir okunabilirlik analizi için çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1961, 6 Ocak). *Resmi Gazete (10700)*. Erişim adresi: www.mevzuat.gov.tr

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006, 21 Haziran). *Resmi Gazete (26205)*. Erişim adresi: www.mevzuat.gov.tr

Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G. and Poterba, J. (2011). *Tax by design* (1. Bs.). New York: Institute for Fiscal Studies.

AICPA, (2002). *Guiding Principles for Tax Simplification*, American Institute of Certified Public Accountants, New York.

Akar, H. ve Yurter, Y. A. (2015). Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde son gelişmeler. *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 1-28.

Akdoğan, A. (2016). *Kamu Maliyesi* (17. Bs.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi* (3. Bs.). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aldemir, Ş. (1997). *Kurumlar vergisindeki istisna ve muafiyetlerin makroekonomik sonuçları*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Manisa, YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanından elde edildi. (Tez no: 64193).

Allingham, M. G. and Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.

Anagnostou, N. K. and Weir, G. R. S. (2006). From corpus-based collocation frequencies to readability measure. *ICT in the Analysis, Teaching and Learning of Languages*, 1-14.

Ateşman, E. (1997). Türkçe’de okunabilirliğin ölçülmesi. *Dil Dergisi*, (58), 71-74.

Bakkal, U. (2013). *Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz* (1. Bs.). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Benjamin, R. G. (2012). Reconstructing readability: recent developments and recommendations in the analysis text difficulty. *Educational Psychology Review*, (24), 63-88.

- Bickley, A. C., Ellington, B. J. ve Bickley, R. T. (1970). The cloze procedure: a conspectus. *Journal of literacy*, 2(3), 232-249.
- Budak, T. And James, S. (2018). The level of tax complexity: a comparative analysis between the U.K. and Turkey based on the OTS index. *International Tax Journal*, 27-40.
- Budak, T., James, S. ve Benk, S. (2017). Vergi sisteminin basitleştirilmesi: kavramsal bir değerlendirme. 32. *Uluslararası Maliye Sempozyumu* bildiriler kitabı içinde (ss. 61-84). Antalya.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi* (8. Bs.). İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Chall, J. S. (1958). *Readability: An Appraisal of Research and Application*. Columbus: Ohio State Universtiy Press.
- Clark, S. and Farber, L. (2011). The need for tax simplification-a challenge and an opportunity. *Ottawa: Certified General Accountants Association of Canada*.
- Cooper, G. S. (1993). Themes and issues in tax simplification. *Australian Tax Forum*, 10, 417-460.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme yetkisi* (1. Bs.). İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çavdar, F. (2017). Elektronik ticaretin vergi denetimi üzerindeki etkileri. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 13-27.
- Çetinkaya, H. (2010). *Türkçe metinlerin okunabilirlik düzeylerinin tanımlanması ve sınıflandırılması*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dilbilim Anabilim Dalı, Ankara, YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanından elde edildi. (Tez no: 265580).
- Çiftçi, Ö., Çeçen, M. A. ve Melanlıoğlu, D. (2007). Altıncı sınıf Türkçe ders kitaplarındaki metinlerin okunabilirlik açısından değerlendirilmesi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(22), 206-219.
- Çoban, İ. (2015). *Uluslararası ticaret, ekonomik büyüme ve teknolojik gelişme ilişkileri*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Çorum.

Dale, E. and Chall, J. S. (1949). The concept of readability. *Elementary English*, 26(1), 19-26.

Dubay, W. H. (2004). *The principles of readability*. Costa Mesa: Impact Information.

Durukan, E. (2014). Metinlerin okunabilirlik düzeyleri ile öğrencilerin okuma becerileri arasındaki ilişki. *Ana Dili Eğitimi Dergisi*, 2(3), 68-76.

El-Haddad, N., Spooner, C., Faruqi, N., Denney-Wilson, E. and Harris, M. (2016). Readability and content analysis of lifestyle education resources for weight management in Australian general practice. *BMC Obesity*, 3(16), 1-9.

Eraslan, F. (2008). *Eğitsel içerikli web sitelerinin okunabilirlik açısından incelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Bilgisayar ve Öğretim Teknolojileri Eğitimi Anabilim Dalı, Ankara, YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanından elde edildi. (Tez no: 21885).

Evans, C. (2013). Private correspondence with OTS on Evans and Collier (2012).

Falconer, N., Reicherter, E. A., Billek-Sawhney, B. and Chesbro, S. (2011). An analysis of the readability of educational materials on the consumer webpage of health professional organization: considerations for practice. *The Internet Journal of Allied Health Sciences and Practice*, 9(3), 1-9.

Flesch, R. (1948). A new readability yardstick. *Journal of Applied Psychology*, 32(3), 221-233.

Flesch, R. (1949). *The art of readable writing*. Alan J. G. (Ed.), New York: Harper The Associated Press.

Fry, E. (1977). Fry's readability graph: clarifications, validity, and extension to level 17. *Journal of Reading*, 21(3), 242-252.

Fry, E. (2002). Readability versus leveling. *The Reading Teacher*, 56(3), 286-291.

Fry, E. B. (1988). *Writeability: the principles of writing for increased comprehension*. In readability: its past, present and future, Sakaluk B. L. ve Samuels S. J. (Ed.). Newark: International Reading Association Inc.

Gamage, D. and Shanske, D. (2011). Three essays on tax salience: market salience and political salience. *Berkeley Law Scholarship Repository*, 19(65), 19-98.

Gelir İdaresi Başkanlığı.
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm (Erişim Tarihi: 18.04.2019)

Giray, F. (2012). *Vergi teşvik sistemi ve uygulamaları* (2. Bs.). Bursa: Ekin Yayınevi.

Goldbord, R. (2001). Readable writing by scientists and researchers. *Journal of Environmental Healthy*, 63(8), 40-42.

Greene, F., Cranney, A. G., Bloomer, R., Rankin, E., Weaver, W. and Brown, E. (1968). Cloze Semposium, Seventeenth Yearbook of the National Reading Conference, Milwaukee: National Reading Conference.

Güneş, F. (2000). Çocuk kitaplarının okunabilirlik ölçütleri açısından incelenmesi. *1. Ulusal Çocuk Kitapları Sempozyumu*, Ankara Üniversitesi Tömer Dil Öğretim Merkezi.

James, S. (2007). Tax simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible strategy. *Universty of Exeter Discussion Papers in Management*, 1-18.

Jones, G., Rice, P., Sherwood, J. and Whiting, J. (2014). Developing a tax complexity index for the UK. *Office of Tax Simplification*, 1-18.

Jongsma, E. R. (1971). The cloze procedure: A survey of the research. *Occasional Papers in Reading*, 1-46, ERIC veri tabanından elde edilmiştir.

Kaplow, L. (1996). How tax complexity and inforcement affect the equity and efficiency of the income tax. *National Tax Journal*, (49), 135-150.

Karabacak, Y. (2013a). Türk vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin ölçümü üzerine bir deneme. *Maliye Dergisi*, 165, 38-53.

Karabacak, Y. (2013b). Vergi karmaşıklığı modern vergi sistemlerinin kaçınılmaz sonucu mudur? *Mali Çözüm Dergisi*, 120, 15-30.

Karaçuha, E. (1992). *Gelir ve kurumlar vergisinin yeri ve gelişimi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu ve Yerel

Yönetim İdaresi ile Girişimcilik Anabilim Dalı, İstanbul, YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanından elde edildi. (Tez no: 18296).

Kirmanoglu, H. (2007). *Kamu Ekonomisi* (1. Bs.). İstanbul: Beta Yayıncılık.

Klare, G. R. (1963). The measurement of readability. *ACM Journal of Computer Documentation*, 24(3), 107-121.

Klare, G. R. (1975). Assessing readability. *Reading Research Quarterly*, 10(1), 62-102.

Klare, G. R. (1988). *Readability: the formative tears*. In readability: its past, present and future, Sakaluk B. L. and Samuels S. J. (Ed.). Newark: International Reading Association Inc.

Klare, G. R., Sinaiko, H. W. and Stolurow, L. M. (1972). The cloze procedure: a convenient readability test for training materials and translations. *International Journal of Applied Psychology*, 21(2), 77-105.

Kopczuk, W. (2006). *Tax simplification and compliance: an economic perspective*. Bridging the tax gap addressing the crisis in tax administration. Washington: Economic Policy Institute.

Köse, E. Ö. (2009). Biyoloji 9 ders kitabında hücre ile ilgili metinlerin okunabilirlik düzeyleri. *Journal of arts sciences*, (12), 141-150.

Krause, K. (2000). Tax complexity: problem or opportunity? *Public Finance Review*, 28(5), 395-414.

Laughlin, M. K. (1973). *The readability of the easy to read trade books*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). The University of Oklahoma.

Mariotti, A. S. and Homan, S. P. (2010). *Linking Reading Assessment to Instruction* (5. Bs.). New York: Routledge Taylor & Francis Group.

McCaffery, E. J. (1990). The holy grail of tax simplification. *Wisconsin Law Review*, 5, 1267-1322.

McLaughlin, G. H. (1969). SMOG grading – a new readability formula, *Journal of Reading*, 22, 639-646

- Mellinkoff, D. (1963). *The language of the law* (8. Bs.). Boston: Little Brown.
- Moody, J. S. (2001). The cost of tax compliance. Testimoni before the House Committee on Ways and Means, *Tax Foundation Special Brief*, 1-12.
- Mullin, R. P. (2013). Tax cheating: illegal-but is it immoral? *Business Ethics Quarterly*, 23(3), 480-483.
- Mumford, A. (2015). Tax complexity, tax salience and tax politics. *Social and Legal Studies*, 24(2), 185-201.
- Mutlu, A. ve Tuncer, M. (2002). Vergi karmaşıklığının vergi uyumuna etkisi ve Türkiye. *Vergi Sorunları Dergisi*, (164), 101-114.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi* (1. Bs.). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları Şefik Matbaası.
- Newbold, N. and Gillam, L. (2014). Populating a framework for readability analysis word frequency=Word difficulty. <https://www.researchgate.net/publication/242102986> adresinden erişildi. Erişim tarihi: 12.01.2019.
- Office of Tax Simplification. (2015). OTS complexity project. Erişim adresi: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/438587/OTS_complexity_index_methodology_June_2015.pdf
- Office of Tax Simplification. (2017). The office of tax simplification complexity index. Erişim adresi: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/603479/OTS__complexity_index_paper_2017.pdf
- Okur, A. and Arı, G. (2013). Readability of texts Turkish textbooks in grades 6,7,8. *Elementary Education Online*, 12(1), 202-226.
- Oliver, T. and Bartley, S. (2005). Tax system complexity and compliance costs-sum theoretical considerations. *Economic Round-up*, (Winter 2005), 53-68.
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2012). Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası alanda yaşanan sorunlar. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3(1), 63-84.

Öner, S. ve Cural, M. (2019). Vergi karmaşıklığı: gelir vergisi kanunu, gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 99-114.

Öz, E. (2004). *Vergilendirmede kanunilik ve Türk vergi sistemi* (1. Bs.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Özdemir, G. (2018). *Uluslararası ticaret, Türkiye-Avrupa ilişkileri ve gümrük birliği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Anabilim Dalı, İstanbul, YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanından elde edildi. (Tez no: 592883).

Özden, M. (1985). *Türkiye’de gelir vergisinin geçirdiği aşamalar (1950-1982)*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Erzurum, YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanından elde edildi. (Tez no: 2003).

Pehlivan, O. (2017). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Pehlivan, O. (2018). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Celepler Matbaacılık.

Pollack, S. D., (1994). Tax complexity, reform and the illusions of tax simplification. *George Mason Independent Law Review*, 2(2), 319-359.

Richardson, M. and Sawyer, A. J. (2001). A taxonomy of the tax compliance literature: further findings, problems and prospects. *Australian Tax Forum*, (16), 137-284.

Rukancı, F. (2003). *Türkiye’de hukuk kaynaklarının bibliyografik denetimi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Bilgi ve Belge Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara, YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanından elde edildi. (Tez no: 127780).

Rye, J. (1982). *Close procedures and the teaching of reading*. London: Heineman Educational.

Saraçoğlu, F., Arslan, C. B. ve Gümüş, Ö. (2018). Mevzuat ekseninde Türkiye’de vergi karmaşıklığı, H. Kahya (Ed.), *1. International Congress on New Horizons in Education and Social Sciences* özet kitabı içinde (ss. 287). İstanbul.

- Savaşan, F. (2016). *Piyasa Başarısızlığından Devlet Başarısızlığına Kamu Ekonomisi* (6. Bs.). Bursa: Dora Yayıncılık.
- Slemrod, J. (1989). The return to tax simplification: an econometric analysis. *Public Finance Quarterly*, 17(1), 3-28.
- Slemrod, J. (1996). Which is the simplest tax system of them all?, H. J. Aaron and W. G. Gale (Ed.) *The Economic Affects Fundamental Tax Reform*, (s. 355-357) içinde. Washington DC: Brookings Institution Press.
- Smith, D. and Richardson, G. (1999). The readability Australia's laws supplementary materials: an emprical investigation. *Fiscal Studies*, 20(3), 321-349.
- Stone, G. (1996). Readability formulas take bad raps. <http://taa.winona.msus.edu/taa/COLUMNS/stone/formulas.html>
- Taylar, W. L. (1957). Cloze readability scores as indices of individual differences in comprehension and aptitude. *Journal of Applied Psychology*, 41(1), 19-26.
- Temur, T. (2003). Okunabilirlik (Readability) kavramı. *Türklük Bilimi Araştırmaları Türkçe'nin Öğretimi Özel Sayısı*, (13), 169-180.
- Tosuner, M. (1989). *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi*, İzmir: Bayraklı Matbaacılık.
- Tran-nam, B. and Evans, C. (2014). Towards the devolopment of a tax system complexity index. *The Journal of Applied Public Economics:Fiscal Studies*, 35(3), 341-370.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). Türkiye'de mükelleflerin vergiye bakışı. *Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*, 51, 1-153.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası* (6. Bs.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk, İ. (1996). *Kamu Maliyesi* (2. Bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Ulph, D. (2013). Measuring tax complexity. <https://taxsimplificationblog.files.wordpress.com/2013/01/professor-david-ulph-measuring-tax-complexity.pdf> adresinden elde edildi. Erişim tarihi: 15.04.2019.
- Uluatam, Ö. (2005). *Kamu Maliyesi* (9. Bs.). Ankara: İmaj Yayınevi.

Ulusoy, M. (2006). Readability approaches: implications for Turkey. *International Education Journal*, 7(3), 323-332.

Umar, M. S. and Saad, N. (2015). Readability assessment of nigerian company income tax act. *Journal Pengurusan*, (44), 25-33.

Üyümez, M. E. (2016) Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 75-92.

Varlık, U. ve Uçar, M. (2017). Dış ticarete ödeme şekilleri ve vesaik mukabili işlemlerde operasyonel riskler. *Uluslararası Ticaret ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 1-16.

Wang, L. W., Miller, M. J., Schmitt, M. R. and Wen, F. K. (2013). Assessing readability formula differences with written health information materials: application, results, and recommendations. *Research Social and Administrative Pharmacy*, (9), 503-516.

Zamanian, M. and Heydari, P. (2012). Readability of texts: state of the art. *Theory and Practice in Language Studies*, 2(1), 43-53.

Zingman, D. E. (1977). *Readability and mass political literature: the 1976 presidential election campaign*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Rutgers University New Brunswick N.J., ERIC veri tabanından elde edilmiştir.

Zorbaz, K. Z. (2007). Türkçe ders kitaplarındaki masalların kelime-cümle uzunlukları ve okunabilirlik düzeyleri üzerine bir değerlendirme. *Eğitimde Kuram ve Uygulama Dergisi*, 3(1), 87-101.

ÖZGEÇMİŞ

1992 yılı Ekim ayında dünyaya gelen Tunahan DEĞİRMENCİ, ilkokul, ortaokul ve lise tahsilini Mersin’de tamamlamış; sonrasında Selçuk Üniversitesi İktisat bölümünden 2015 yılında mezun olmuştur. Halen, Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü’nde Araştırma Görevlisi olarak 2018 yılında başladığı meslek hayatına devam etmektedir.