


**VERGİLENDİRMEDE AÇIKLIK İLKESİ: VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ  
KANUNU'NUN OKUNABİLİRLİK DÜZEYİNE İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME<sup>1</sup>**

Burcu Kuzucu Yapar\* 

**Gönderim Tarihi:** 01.08.2022

**Kabul Tarihi:** 08.11.2022

**Araştırma Makalesi/ Research Article**

**Doi:** <https://doi.org/10.38009/ekimad.1152397>

**Öz**

*Vergilendirmede açıklık ilkesi, vergi mevzuatının açık ve herkes tarafından anlaşılabilir olmasını gerektirir. Bu ilke, mükelleflerin vergiye uyum göstermesi ve verginin başarılı uygulama sonuçları vermesi açısından önemlidir. Bu çalışmada bir vergi ihdas eden ve halen yürürlükte bulunan en eski vergi kanunumuz olan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun vergilendirmede açıklık ilkesine uygunluğu tartışılmaktadır. Bu kapsamda Kanun metni, okunabilirlik düzeyi açısından incelenmektedir. Metnin okunabilirlik düzeyi, Ateşman Okunabilirlik Formülü ile tespit edilmiştir. Yapılan hesaplamalar sonucu Kanun metninin okunabilirlik sayısı 33, okunabilirlik düzeyi zor olarak ölçülmüştür. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun ancak lisans mezunları tarafından anlaşılabilir, okunabilirliği zor bir metin olduğu tespit edilmiştir. Oysa bu verginin mükellefleri yalnızca lisans mezunları değildir. Bu sebeple yaklaşık 63 yıl önce yürürlüğe girmiş olan Kanun'un hem dilinin güncellenmesi hem de uzun cümlelerden arındırılarak daha açık ve anlaşılır hale getirilmesi gereklidir. Bu değişiklikler metnin okunabilirlik düzeyini arttıracak ve vergilendirmede açıklık ilkesine de uygun olacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Vergilendirme İlkeleri, Vergilendirmede Açıklık İlkesi, Okunabilirlik Testi, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Vergi Kanunlarının Okunabilirliği

**Jel Sınıflandırması:** K34, H20, H29

**CLARITY PRINCIPLE IN TAXATION: AN ASSESSMENT REGARDING READABILITY LEVEL OF THE  
INHERITANCE AND TRANSFER TAX LAW**

**Abstract**

*The clarity principle in taxation requires that tax legislation be clear and understandable by everyone. This principle is important from the point of taxpayers' compliance and successful tax implementation. In this study, compliance of the Inheritance and Transfer Tax Law No. 7338, which is our oldest tax law that is still effective, with clarity principle in taxation is discussed. Within this scope, Law text is examined in terms of readability level. Readability level of the text was determined by using the Ateşman Readability Formula. In calculations, the readability number of Law text was measured 33, and the readability level was measured as difficult. It has been determined that the Inheritance and Transfer Tax Law is a difficult text to read that can only be understood by undergraduate graduates. However, taxpayers of this tax are not only undergraduate graduates. For this reason, it is necessary to update Law's language, which entered into force approximately 63 years ago, and to make it clearer and more understandable by removing long sentences. These changes will increase the readability level of Law text and will suit clarity principle in taxation.*

**Keywords:** Taxation Principles, Clarity Principle in Taxation, Readability Test, Inheritance and Transfer Tax Law, Readability of Tax Laws

**JEL Classifications:** K34, H20, H29

<sup>1</sup> Bu makale Bahçeşehir Üniversitesi tarafından 15-16 Haziran 2022 tarihlerinde düzenlenen 8. Uluslararası Asos Congress Hukuk Sempozyumu'nda bildiri özeti olarak sunulmuştur.

\* Arş. Gör. Dr., İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, [burcu.kuzucuyapar@medeniyet.edu.tr](mailto:burcu.kuzucuyapar@medeniyet.edu.tr)

## **1. Giriş**

Kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği için bunların finansmanında kullanılan vergilerin etkinliği oldukça önemlidir. Verginin anlaşılabilirliği ise etkinliğini belirleyen hususlardan birisidir. Çünkü vergi mükellefinin anlayamadığı bir vergiye uyum göstermemesi, onu tam ve zamanında ödememesi ve tepki göstermesi gibi istenmeyen sonuçlar doğabilir. Vergi mükelleflerinin vergi düzenlemelerini anlayabilmesi için metinlerin vergilendirmede açıklık ilkesi gözetilerek hazırlanması önemlidir. Vergilendirmede açıklık ilkesine uyulmadan hazırlanan vergi kanunları, maddelerin yanlış anlaşılması veya mükellefler ve vergi idaresince farklı yorumlanması gibi sebeplerle vergi uyuşmazlıklarına neden olabilir. Vergi uyuşmazlıkları ise vergilerin hiç tahsil edilememesi ya da geç tahsil edilmesi gibi olumsuzluklar yaratabilir. Bu sebeple vergi kanunlarının ve ilişkili diğer mevzuatın olabildiğince basit, açık ve anlaşılır olması gereklidir.

Çalışmada ilk olarak vergilendirme ilkelerinden ve özellikle vergilendirmede açıklık ilkesinden bahsedilecektir. Bu ilkelere uyulmaması durumunda ortaya çıkması muhtemel olumsuz sonuçlar doğrultusunda açıklık ilkesinin önemi vurgulanacaktır. İkinci bölümde çalışmanın yöntemi ve literatürde yer alan benzer çalışmalara yer verilecektir. Üçüncü bölümde, seçilen yöntemin 7338 nolu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na (VİVK) uygulanması sonucu bulunan veriler üzerinden Kanun'un okunabilirlik düzeyine ve bu bağlamda vergilendirmede açıklık ilkesine uygunluğuna ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır. Sonuç kısmında ise Kanun'un açıklık ilkesine uygun hale getirilmesine yönelik önerilerde bulunulacaktır.

Vergilendirme ilkelerinin konu edildiği çalışmalarda genellikle ilkeler teorik açıdan incelenmiş veya bazı vergi hukuku müesseselerinin vergilendirme ilkelerine uygunluğu değerlendirilmiştir. Yürürlükteki vergi kanunlarını merkezine alarak vergilendirme ilkelerinin incelenmesine fazla rastlanılmamıştır. Çalışma bu yönüyle vergilendirme ilkelerini konu edinen diğer çalışmalardan farklılaşmaktadır. Çalışmada kullanılan yöntemle veya benzer yöntemlerle farklı kanunlar için yapılmış çalışmalar bulunmaktadır. Ancak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu üzerine yoğunlaşan bir çalışma bulunmamaktadır. Makalenin bu yönüyle de literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu makalede Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu metni yalnızca okunabilirlik düzeyi açısından değerlendirilmiştir. Yürürlükteki vergi kanunlarımızın okunabilirliğinin yanı sıra anlaşılabilirliğini değerlendirmek, gelecek çalışmalar açısından konu edilebilir.

## **2. Literatür Taraması**

Türk vergi kanunlarının vergilendirme ilkelerine uygunluğunu ve vergi karmaşıklık düzeylerini tespit etmeye yönelik çalışmalar literatürde yer almaktadır. Bunlardan bazılarında bu çalışmadakiyle aynı yöntem kullanılmıştır ve benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Bu husus yöntemin güvenilirliğine işaret etmektedir. Arslan (2020), nispeten yeni tarihli bir vergi kanunu olması sebebiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nu Ateşman Okunabilirlik Formülü kapsamında analiz etmiş ve Kanun metninin okunabilirlik ölçütü açısından zor bir metin olduğunu tespit etmiştir. Yelman (2021), harcama vergilerinin kanun metinlerini Ateşman Okunabilirlik Formülü yardımı ile analiz etmiş ve harcama vergilerinin genel olarak anlaşılabilirlik düzeyinin zor olduğunu tespit etmiştir. Değirmenci ve Beşel (2022), Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nu Ateşman Okunabilirlik Formülü ile analiz etmişlerdir. Her iki kanun metninin de okunabilirliğinin zor, karmaşıklığının yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Farklı yöntemlerin dâhil edilmesiyle hazırlanan çalışmalar da literatürde yer almaktadır. Karabacak (2013), vergi kanunlarımızın karmaşıklık düzeyini ölçmek amacıyla çıkartmalı okunabilirlik tekniğini kullanmıştır. Vergi hukuku temel bilgisi olan ve olmayan iki farklı grup üzerinde bir analiz yapmıştır. Vergi hukuku bilgisine sahip olmayan grubun kanunlardan seçilmiş parçaları kendi kendilerine okuyup anlama düzeyinin oldukça düşük olduğu sonucuna ulaşmıştır. Vergi hukuku bilgisine sahip olanlar, diğer katılımcılara göre daha yüksek başarı gösterebilirler bile bu grubun çıkartma puanlarının da düşük olmasının vergi kanunlarının okunabilirliğinin düşük olmasıyla ilişkili

olduğu sonucuna ulaşmıştır. Adalı (2018) tarafından hazırlanan doktora tez çalışmasında sosyal güvenlik mevzuatında yer alan 72 metnin okunabilirlik düzeyi Ateşman okunabilirlik formülü ve Çetinkaya-Uzun okunabilirlik formülü<sup>2</sup> kullanılarak hesaplanmıştır. İncelenen metinlerin çoğunun zorluk derecesi çok zor, bazılarının ise zor olarak bulunmuştur. Öner ve Cural (2019), Gelir Vergisi Kanunu, gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliğini çeşitli okunabilirlik formüllerini kullanarak ölçmüşlerdir. Sonuç olarak ise bu metinlerin okunabilirliklerinin zor olduğunu hesaplamışlardır. Yapılan analiz, metinlerin ancak lisans ve lisansüstü okuyucular tarafından okunabilir zorlukta olduğunu göstermiştir.

Kanunların okunabilirlik düzeyini ölçmeye yönelik çalışmalara yabancı literatürde de rastlanılmaktadır. Umar (2013), Nijerya'da yürürlükte bulunan kurumlar vergisi kanununu çeşitli okunabilirlik formülleri ile test etmiştir. Analiz sonucunda bu kanunun okunabilirlik düzeyini düşük, anlaşılabilirliğini zor olarak tespit etmiştir. Uyum maliyetlerini ve idari maliyetleri azaltmak için vergi sadeleştirme politikası kapsamına dilin sadeleştirilmesinin de dâhil edilmesini önermiştir. Strauss ve Toor (2014), ABD Federal Gelir Vergisi sisteminin okunabilirliğini çeşitli formüllerle test ettikleri çalışmalarında sistemin okunabilirliğinin zor ve ancak 12. sınıf okuma seviyesinde olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bireysel gelir vergisine ilişkin metinlerin okunabilirliğinin kurumlara ilişkin gelir vergisi metinlerine kıyasla daha az zor olduğunu tespit etmişlerdir. Saad vd. (2014), Malezya'nın gelir vergisi kanunu ve bağlı cetvellerin karmaşıklığını okunabilirliği üzerinden değerlendirdikleri çalışmada ilgili dokümanların anlaşılmasını karmaşık olarak bulmuşlar ve yeniden yazılmasını önermişlerdir. Martinez ve Silva (2019), bazı mevzuat kaynaklarına okunabilirlik formülleri uygulayarak Brezilya vergi hukukunun karmaşıklığını araştırdıkları çalışmalarında metinlerin uzun cümleler ve kelimeler nedeniyle düşük bir okunabilirliğe sahip olduğunu ve okuyucular için üst düzey bir eğitim gerektirdiğini tespit etmişlerdir.

### 3. Vergilendirme İlkeleri ve Vergilendirmede Açıklık İlkesi

Günümüzdeki anlamıyla vergilendirme ilkeleri, maliye bilimiyle birlikte doğmuştur. Bu ilkelerin neler olduğu konusunda sürekli yeni fikirler ortaya atılmıştır. Bazı vergilendirme ilkeleri teorik tartışmalardan öte geçememişken bazıları ise vergi politikalarına doğrudan etki etmiş ve uygulanmıştır (Koyuncu, 2016: 41). Türk anayasalarında vergilendirme ilkelerinin gelişimine bakıldığında ise başlangıcı 1808 tarihli Sened-i İttifak olarak kabul etmek mümkündür. Bu metinle birlikte verginin yasallığı ve temsilsiz vergi olmaz ilkelerinin<sup>3</sup> oluşmaya başladığı söylenebilir (Gerçek vd., 2014: 87-88). Vergilendirme ilkelerini klasik ve modern olarak ikiye ayırmak mümkündür. Klasik vergilendirme ilkelerinde mali amacın öne çıktığı görülmektedir. Modern vergilendirme ilkeleri ise müdahaleci devlet anlayışının etkisiyle şekillenmiştir (Erduran ve Arslan, 2012: 23). 1929 buhranından sonra kamu kesimine verilen vergi politikası görevleri de bu değişiklikte etkili olmuştur. Buhran sonrasında tarafsız vergi yerine aktif, reformcu ve politik/düzenleyici vergi uygulamaları ve vergi, maliye politikasının etkili araçlarından biri haline gelmiştir. Önceki dönemde yalnızca finansman aracı olarak görülen vergiler, enflasyonla mücadele gibi alanlarda kullanılan bir araç haline gelmiştir (Gülşen, 2022: 93).

Bir verginin başarısı hem mevzuat hem de uygulama bakımından başarılı olmasıyla ölçülür. Vergilendirme ilkeleri, vergilendirmenin başarılı sonuçlar verebilmesi için geliştirilmiştir (Akdoğan, 2020: 205). Her ne kadar üzerinde uzlaşılan bir vergilendirme ilkeleri listesi literatürde yer almasa da vergilendirme ilkelerini şu şekilde sınıflandırmak mümkündür: Genellik, adalet, eşitlik, kanunilik, belirlilik, açıklık, verimlilik, iktisadilik, uygunluk, istikrar, esneklik, basitlik (Akdoğan, 2020: 206-

<sup>2</sup> Detaylı bilgi için bkz.: Gökhan Çetinkaya, Türkçe Metinlerin Okunabilirlik Düzeylerinin Tanımlanması ve Sınıflandırılması, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

<sup>3</sup> Magna Carta Libertatum'da yer alan 12. ve 14. maddeler 18. ve 19. yy. İngiliz hukukçuları tarafından bu ilkenin ortaya çıktığı hükümler olarak kabul edilmektedir. Detaylı bilgi için bkz.: Gülşen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 35-38.

220). Esasen vergilendirme ilkelerinden her biri diğerinin tamamlayıcısıdır ve birbirlerinden bağımsız düşünülmemelidirler. Her biri vergi mükelleflerinin vergi uyumunu ve bilincini artırmaktadır (Arslan, 2020: 689). Bunlar uzun zamanda edinilen uygulama tecrübelerinden çıkarılan ve kanun koyucunun vergi kanunlarını hazırlarken uyması gereken ilkelerdir (Eğilmez, 2016: 52). Dolayısıyla vergilendirme ilkeleri, olanı değil olması gerekeni içermektedir (Gökbunar, 1998: 2).

Vergilendirmede açıklık ilkesi, başta vergi kanunları olmak üzere vergiye ilişkin tüm mevzuatın mükelleflerce kolaylıkla anlaşılabilir açıklıkta olmasını ifade eder (Kalenderoğlu, 2017: 133). Hak, ödev ve yükümlülüklerini kolaylıkla anlayamayan bir mükellefin vergi kanunlarına uygun hareket etmesi ve vergiye uyum göstermesi mümkün olmayabilir. Mükelleflerin vergiye karşı tepki geliştirmemeleri açısından vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, matrah, oran, ödenecek vergi miktarı, ödeme zamanı vb. hususları açıkça anlamaları önemlidir (Akdoğan, 2020: 217-218). Vergilendirmede açıklık ilkesine uyulmadan hazırlanan vergi kanunları ve diğer mevzuat kaynakları, vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Ayrıca mevzuatın anlaşılabilmesi ya da mükellef ile vergi idaresi tarafından farklı şekilde yorumlanması vergi uyuşmazlıklarına neden olmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları ise verginin hiç tahsil edilememesi, geç tahsil edilmesi ya da mahkemelerin iş yükünün artması gibi istenmeyen sonuçlara yol açabilmektedir.

Açıklık ilkesine uyulmadan hazırlanan vergi kanunları, mükelleflerin vergiye ilişkin ödev ve yükümlülüklerini gerçekleştirmek için daha fazla zaman ve emek harcamasına neden olacaktır. Hatta belki de bir uzmana başvurmadan bu ödev ve yükümlülükleri yerine getirebilmek mümkün olmayacaktır. Bu durum vergi idaresi bakımından çeşitli sorunlar oluşturabilecektir. Daha fazla personel ile donanım ihtiyacı yaratabilecektir (Kırbaş, 2012: 7). Dolayısıyla vergiye ilişkin mevzuat hazırlanırken açıklık ilkesine uyulması son derece önemlidir. Vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olması bakımından göz önünde bulundurulması gerekenler şu şekilde sıralanabilir:

- Uzun cümlelere yer verilmemesi,
- Birden çok anlama gelen kelimeler kullanılmaması,
- Kelimelerin günlük hayattaki anlamlarına uygun olarak kullanılması,
- Güncelliğini yitirmiş kelimelerin tercih edilmemesi,
- Maddeler arası sıçrama yöntemine daha az başvurulması,
- Farklı kanunlara yapılan atıfların anlaşılır olması.

Vergilendirme ilkelerine özellikle de açıklık ilkesine uyulmadan hazırlanan mevzuat, vergi karmaşıklığına neden olmaktadır. Vergi karmaşıklığı, vergiye ilişkin kanunlarının okunması, anlaşılması ve uyum gösterilmesinde yaşanan güçlük ve vergi yapısındaki etkinsizlik nedeniyle oluşan bir husustur (Çakır, 2021: 7). Vergi karmaşıklığı, uyum maliyetlerini arttırması, şeffaflığı zedelemesi ve gönüllü vergi uyumunu zorlaştırması gibi sonuçlara yol açmaktadır (Çakır, 2021: 21). Dolayısıyla mevzuatın açıklık ilkesine aykırı olarak hazırlanması ilkesel bir ihlalden daha ciddi sorunlar yaratmaktadır. Veraset ve intikal vergisi özelinde ortaya çıkabilecek problemlere bakıldığında ise bu verginin matrahı genellikle yüksek tutarlarda gerçekleşmektedir. Dolayısıyla Kanun'u anlayamamaktan kaynaklanan ihlaller, hem mükellef hem de idare açısından daha büyük maddi kayıplara yol açabilecektir.

#### **4. Yöntem ve Bulgular**

Çalışmayla amaçlanan VİVK metninin vergilendirmede açıklık ilkesine uygunluğunu değerlendirmektir. Açıklık ilkesine uygunluğun ölçütü kanun metninin anlaşılabilir olmasıdır. Bir metnin içeriği, hangi konudan bahsedildiği, cümlelerin hangi sırayla ne şekilde aktarıldığı ve okuyucunun konu hakkında bilgi düzeyi anlaşılabilirliği etkiler (Ateşman, 1997: 71). Anlaşılabilirlik, metnin niceliksel özellikleri kadar okuyucunun niteliğine de bağlı olduğu için anlaşılabilirliği ölçmek zordur. Ayrıca metni anlaması beklenen bireylerin niteliklerine kısa vadede müdahale etmek de mümkün değildir. Bu sebeple çalışmada yapılan değerlendirmeler ve öneriler, Kanun metninin

okunabilirlik düzeyi üzerinden yapılmaktadır. Kanun metninin okunabilirlik düzeyi ölçülmeden önce okunabilirlik kavramının anlaşılması gerekmektedir.

#### 4.1. Okunabilirlik Kavramı

Dilin daha anlaşılabilir hale gelmesini amaçlayan okunabilirlik çalışmaları, Plato ve Aristo'ya değin uzanmaktadır. Fakat okunabilirlik çalışmalarının sistematikleşmesi 1920'li yıllardan itibaren gerçekleşmiştir. Bu çalışmalar, kelime çalışmaları ve okunabilirliği değerlendirme temelinde ortaya çıkmıştır. Bir metnin içinde anlamı bilinmeyen kelime sayısı fazla ise ve bunlar metnin içinde sıklıkla kullanılıyorsa metnin okunabilirliği zorlaşmaktadır (Temur, 2003: 170). Dolayısıyla özellikle geniş kitlelerce okunması ve anlaşılması gereken metinler hazırlanırken anlamı bilinmeyen veya birden çok anlama gelen kelimeleri kullanmaktan kaçınılması gerekmektedir.

Okunabilirlik kavramı, bir metnin okuyucusu tarafından anlaşılmasının ne derece kolay veya zor olduğunu ifade etmektedir (Ateşman, 1998: 71). Okunabilirlik analizlerinde okuyucun özellikleri ve metnin sunum şekli (yazı tipi boyutu, metin düzeni, grafik ve tablolar vb.) dikkate alınmamaktadır (Smith ve Ricardson, 1999: 327). Okunabilirliği ölçmek için genellikle hece sayısı, kelime sayısı ve cümle sayısı değişkenlerinden faydalanılmaktadır (Temur, 2003: 171-172). Bunlar dışında farklı değişkenlerin de okunabilirliği etkilemesi mümkün olabilir, ancak Ateşman'a göre değişkenler fazlaştıkça testin uygulanma ve sonuç elde etme aşamaları zorlaşacağı için az sayıda değişken daha sağlıklı sonuçlar verecektir (Ateşman, 1997:72). Bu sebeple çalışmada Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun hece sayısı, kelime sayısı ve cümle sayısının ölçülmesiyle yetinilmiştir.

#### 4.2. Yöntem

Metinlerin okunabilirliğini analiz etmek için çeşitli yöntemler mevcuttur. Bunlar arasında en yaygın kullanılan yöntem okunabilirlik formülleridir. Okunabilirlik formülleri, metinlerin dil bilgisel özelliklerini dikkate alarak okunma zorluk ya da basitliklerine göre kategorilendirmeyi sağlayan yöntemlerdir (Çetinkaya, 2010: 40). Yabancı dillerdeki metinler için geliştirilen ve en sık başvurulan formüller<sup>4</sup> Dale Cale Formülü, Gunning Fog Index, Flesch-Kincaid Okunabilirlik Formülü ve Fry Okunabilirlik Grafiği'dir (Temur, 2003: 174-177). Bu formüller farklı dillerin yapısal özelliklerini dikkate alarak hazırlandıkları için Türkçe yazılmış metinlerin analizinde kullanılmaları halinde yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Bu sebeple çalışmada bu okunabilirlik formüllerinin kullanılması tercih edilmemiştir.

Ender Ateşman, Türkçe'nin kelime ve cümle yapısının diğer dillerden farklı olması sebebiyle Türkçe metinler için yeni bir formül geliştirmiştir. Bu formülü geliştirirken Flesch tarafından hazırlanan formülden faydalanmış ve aşağıda yer alan formüle ulaşmıştır (Ateşman, 1997: 73-74):

$$\text{Okunabilirlik Sayısı} = 198.825 - 40.175 x (A) - 2.610 x (B)$$

A: Ortalama Kelime Uzunluğu (Hece Sayısı/Kelime Sayısı)

B: Ortalama Cümle Uzunluğu (Kelime Sayısı/Hece Sayısı)

#### 4.3. Bulgular ve Değerlendirme

Çalışmada Ateşman tarafından geliştirilen formül, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu metnine uygulanmıştır. Bu Kanun'un tercih edilmesinin nedeni bir vergi ihdas eden ve halen yürürlükte olan en eski vergi kanunlarımızdan biri olmasıdır. Bu formülün tercih edilmesinin sebebi ise Türkçe metinler için uygunluğu ve literatürde kanun metinleri analiz edilirken en sık kullanılan formül olmasıdır.

<sup>4</sup> Tüm formüller ve uygulama detayları için bkz.: Çetinkaya, 2010: 40-58.

Formül uygulanmadan önce Smith ve Ricardson'ın<sup>5</sup> önerileri doğrultusunda kanun metninde bazı ayrıştırmalar yapılmıştır. Bölüm başlıkları, dipnotlar, mülga maddeler, madde numaraları metinden çıkarılmış ve yalnızca madde metinleri hesaplama dâhil edilmiştir. Nokta, iki nokta üst üste ve iki parantez ile bitirilmiş olan ifadeler birer cümle olarak değerlendirilmiştir. Metin üzerinde yapılan analiz sonucunda VİVK metninin hece sayısı 7827, kelime sayısı 2792 ve cümle sayısı 139 olarak hesaplanmıştır.

**Tablo 1:** Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na İlişkin Sayısal Veriler

Hece Sayısı	7827
Kelime Sayısı	2792
Cümle Sayısı	139
Ortalama Cümle Uzunluğu (Kelime Sayısı/Cümle Sayısı)	20,0863
Ortalama Kelime Uzunluğu (Hece Sayısı/Kelime Sayısı)	2,8033

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Formüle geçmeden önce ortalama cümle uzunluğu ve ortalama kelime sayısı doğrultusunda bir değerlendirme yapmak mümkündür. Ateşman'a göre ortalama cümle uzunluğu 4 olan metinler en kolay metinler iken 30 olan metinler en zor metinlerdir. Ortalama kelime uzunluğu 2,2 olan metinler en kolay metinler iken 3 olan metinler en zor metinlerdir (Ateşman, 1997: 74). Diğer bir deyişle kelimelerdeki hece sayısı arttıkça ve cümlelerdeki kelime sayısı arttıkça okunabilirlik zorlaşmaktadır. Ortalama cümle uzunluğu 20,0863 ve ortalama kelime uzunluğu 2,8033 olan VİVK metninin ortalama üzeri zorlukta bir metin olduğunu söylemek mümkündür.

Kanun metninin incelenmesiyle ulaşılan Tablo 1'deki sayısal verilere Ateşman tarafından geliştirilen formülün uygulanması sonucu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu metninin okunabilirlik sayısı 33,775 olarak hesaplanmıştır.

**Tablo 2:** Okunabilirlik Derecesi ve Sayısı

Okunabilirlik Sayısı	Okunabilirlik (Okunabilirliği)	Sınıfı
90-100	Çok Kolay	
70-89	Kolay	
50-69	Orta Zorlukta	
30-49	Zor	
1-29	Çok Zor	

Kaynak: Ateşman, 1997: 74

Tablo 2'de Ateşman tarafından geliştirilen ve Türkçe metinlerin okunabilirlik sayısına göre okunabilirlik sınıfını belirleyen bir ölçüt yer almaktadır. Buna göre okunabilirlik sayısı azaldıkça metinlerin okunabilirliği zorlaşmaktadır. Ölçüte göre Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu metni 33,775'lik okunabilirlik sayısı ile okunabilirliği zor bir metindir. Oysa olması gereken, vergi mükelleflerince okunması, anlaşılması ve uyum gösterilmesi istenen böyle bir metnin okunabilirliğinin çok kolay veya en azından kolay olmasıdır.

<sup>5</sup> Formülün uygulanmasıyla bulunacak değerleri bozma ihtimali olduğu için genel bilgiler, başlıklar, tablolar ve sayısal örneklerin analizden çıkarılması tercih edilmektedir (Smith ve Ricardson, 1999: 329).

**Tablo 3:** Metinlerin Okunabilirlik Düzeyleri

Okunabilirlik Sayısı	Okunabilirlik Düzeyi
90-100	4. sınıf ve altı öğrenciler tarafından kolayca anlaşılır.
80-89	5. veya 6. sınıf öğrencileri tarafından kolayca anlaşılır.
70-79	7. veya 8. sınıf öğrencileri tarafından kolayca anlaşılır.
60-69	9. veya 10. sınıf öğrencileri tarafından kolayca anlaşılır.
50-59	11. veya 12. sınıf öğrencileri tarafından kolayca anlaşılır.
40-49	13. veya 15. sınıf (ön lisans) öğrencileri tarafından kolayca anlaşılır.
30-39	Lisans mezunları tarafından kolayca anlaşılır.
29 ve altı	Lisansüstü mezunları tarafından kolayca anlaşılır.

Kaynak: Türkçe Okunabilirlik İndeksi. <http://okunabilirlikindeksi.com/> Erişim Tarihi: 20.05.2022.

Tablo 3'te yer alan ve okunabilirlik sayısına göre metinlerin okunabilirlik düzeyini belirten ölçüte göre değerlendirildiğinde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu metni 33,775'lik okunabilirlik sayısı ancak lisans mezunu olan bireyler tarafından kolaylıkla anlaşılacak düzeydedir. Eğitim durumu lisans veya lisansüstü olmayan bireyler açısından bu metnin okunabilirliği zor olacaktır. Bu sonuç da istenmeyen bir duruma işaret etmektedir. Kanun metnini okuyup anlayamayan mükellefler uzman yardımına başvurmak zorunda kalacaktır. Herhangi bir yardım almadan vergiye ilişkin işlemlerini gerçekleştirmeyi tercih eden mükelleflerin ise vergisel işlemlerinde zorluk yaşaması veya hata yapması söz konusu olabilecektir.

## 5. Sonuç

Kanun metninin anlaşılabilirliğini azaltan faktörler ve vergilendirmede açıklık ilkesinden uzaklaşılması, vergi karmaşıklığına neden olmaktadır. Vergi karmaşıklığı da hem maliyetleri artırması hem de vergi uyumuna zarar vermesi sebebiyle üzerinde durulması gereken bir husustur. Vergi karmaşıklığını azaltmak için öncelikle bu sorunun varlığı tespit ve kabul edilmelidir. Sonrasında vergi karmaşıklığını azaltmaya yönelik uygun politikalar geliştirilmeli ve uygulanmalıdır. Açıklık ilkesine uygun hazırlanmayan ve anlaşılması zor bir vergi mevzuatı, uyuşmazlıklara neden olarak mahkemelerin iş yükünü artıracığı gibi verginin tahsilini de geciktirecektir.

Çalışmada Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun vergilendirmede açıklık ilkesine uygunluğu, Kanun metninin okunabilirliği üzerinden açıklanmıştır. Bu kapsamda Kanun metnine Ender Ateşman tarafından geliştirilen okunabilirlik formülü uygulanmıştır. Analiz sonucunda kanun metninin okunabilirlik sayısı 33,775 olarak ölçülmüştür. Bu okunabilirlik sayısı yine Ender Ateşman tarafından geliştirilen ölçütlere göre metnin okunabilirliği zor bir metin olduğunu ve ancak lisans mezunu bireyler tarafından kolaylıkla anlaşılacak düzeyde olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla kanun metnini tam olarak idrak edemeyen ve uzman yardımına da başvurmayan mükelleflerin problem yaşaması ve bir vergi uyuşmazlığı doğması söz konusu olabilecektir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun okunabilirlik düzeyinin zor olmasının sebebi olarak akla ilk etapta Kanun'un yürürlük tarihi gelmektedir. 1959 tarihli bu Kanun pek çok sayıda eski kelime içermektedir ve bu durum da okunabilirliğini ve özellikle anlaşılabilirliğini azaltmaktadır. Ancak yürürlük tarihlerinden bağımsız olarak vergi kanunlarımızla ilgili genel bir sorun olması ihtimali daha yüksektir. Nitekim Yelman (2021) yeni tarihli vergilerimizden olan konaklama vergisi ve dijital hizmet vergisine ilişkin metinleri aynı formülle analiz ettiğinde okunabilirliklerini zor olarak tespit etmiştir. Dolayısıyla kanunlarımızdaki okunabilirlik problemi, yürürlük tarihlerinden bağımsız olarak kanunları yazanların tercih meselesidir. Çoğu vergi kanununda uzunluğu bir paragrafı bulan ve

aslında anlam kaybına uğramadan bölünmesi kolaylıkla mümkün olan cümlelere rastlamak mümkündür. Ayrıca ağıdalı bir dil ve güncelliğini yitirmiş kelimeler kullanmadan aynı hususların yazılı hale getirilmesi de mümkündür.

Literatür taraması kısmından görülebileceği üzere vergi kanunlarının okunabilirliklerinin zor olması esasen ülkemiz vergi kanunlarına özgü bir durum değildir. Literatürde yer verilen uygulama çalışmalarının hiçbirinde hiçbir vergi kanununun okunabilirliği kolay çıkmamıştır. Düşük okunabilirlik sayıları sebebiyle vergi karmaşıklığı yaşanması sorununa pek çok ülkede rastlanmaktadır. Farklı olan husus, bazı ülkelerin bu sorunu kabullenip çözmeye çalışmasıdır. Bu çözüm yöntemlerinin takip edilerek ülkemiz açısından uygulanabilirliklerinin sorgulanması gereklidir. Örneğin; İngiltere’de uygulanan ve vergi uygulamalarının basitleştirilmesi için hükümete tavsiyelerde bulunan Vergi Basitleştirme Ofisi<sup>6</sup> gibi bir kurum, ülkemiz açısından da uygun olabilir.

Tüm vergi kanunlarının okunabilirlik düzeyleri analiz edilip en zorundan başlanılarak yeniden yazılmaları da ülkemiz açısından önerilebilir. Yeni metinlerin açık ve anlaşılır şekilde hazırlanması, okunabilirliğini kolaylaştırmak için kelimelerdeki hece sayısının ve cümlelerdeki kelime sayısının azaltılması faydalı olabilir. Birden çok anlama gelebilecek kelimelerin kullanılmaması, kelimelerin günlük hayattaki anlamlarına uygun olarak kullanılması, maddeler arası atıf verilmesi yönteminden mümkün olduğunca kaçınılması da okunabilirlik ve anlaşılabilirlik açısından önemlidir. Bir kanundan başka bir kanuna atıf verilmesi yöntemine de karmaşıklığı arttırdığı için mümkün olduğunca az başvurulmalıdır. Kanunların hem dilinin güncellenmesi hem de uzun cümlelerden arındırılarak daha açık ve anlaşılır hale getirilmesi metnin okunabilirliğini artıracak ve vergilendirmede açıklık ilkesine uygun olacaktır. Vergi kanunlarının yanı sıra uygulamaya yönelik olarak çıkarılan tebliğ, yönetmelik ve genelgelerin de kolaylıkla anlaşılır olmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla aynı öneriler diğer mevzuat kaynakları açısından da geçerli olacaktır.

## **YAZARLARIN KATKISI**

Bu çalışmada tüm başlıklar tek yazara aittir.

## **ÇIKAR ÇATIŞMASI BEYANI**

Herhangi bir kurum, kuruluş, kişi ile mali çıkar çatışması yoktur.

## **KAYNAKÇA**

- Adalı, A. (2018). Sosyal Güvenlik Mevzuatının Okunabilirlik Düzeyi ve Buna İlişkin Bir Uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, A. (2020). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Arslan, C. B. (2020). Vergilemede Açıklık ve Basitlik İlkesi: Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir İnceleme. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), 687-695.1

---

<sup>6</sup> Detaylı bilgi için bkz.: Gizem Zeren, “Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi”, *International Journal of Public Finance*, 2019, 4(2), 145-165.



- Ateşman, E. (1997). Türkçede Okunabilirliğin Ölçülmesi. *Ankara Üniversitesi TÖMER Dil Dergisi*, Sayı: 58, 71-74.
- Çakır, M. (2021). Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetinkaya, G. (2010). *Türkçe Metinlerin Okunabilirlik Düzeylerinin Tanımlanması ve Sınıflandırılması*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Değirmenci, T. ve Beşel, F. (2022). Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Karmaşıklık Analizi. *Maliye Dergisi*, Sayı: 182, 160-178.
- Eğilmez, M. (2016). Kamu Maliyesi. İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Erduran, A. Ç. ve Arslan, C. B. (2012). Vergilendirme İlkeleri Açısından Türkiye’de Tecil Müessesesi. *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 156, 22-32.
- Gerçek vd. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (1), 81-130.
- Güneş, G. (2011). Verginin Yasallığı İlkesi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Gülşen, M. A. (2022). Türkiye’de Maliye Politikalarının Büyüme, Harcama ve Gelir İlişkisi: ARDL-ECM Modeli. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 67, 89-106.
- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı: 4, 1-23.
- Kalenderoğlu, M. (2017). Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma. Ankara: Agon Bilgi Akademisi.
- Karabacak, Y. (2013). Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme. *Maliye Dergisi*, Sayı: 165, 38-53.
- Koyuncu, C. (2016). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Kırbaş, S. (2012). Türk Vergi Mevzuatında Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar. *Yaklaşım Dergisi (Elektronik Versiyon)*, Sayı: 232, <https://portal.yaklasim.com/makale/2012-4/turk-vergi-mevzuatinda-karmasa-ve-yarattigi-sorunlar> Erişim tarihi: 25.07.2022.
- Martinez, A.L. ve Silva, R. (2019). Tax Law Readability and Tax Complexity, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3440547](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3440547) Erişim Tarihi: 22.06.2022.
- Öner, S. ve Cural, M. (2019). Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, 99-114.
- Saad, N., Udin, N. M. ve Derashid, C. (2014). Complexity of the Malaysian Income Tax Act 1967: Readability. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 606-612.
- Smith, D. ve Richardson, G. (1999). The Readability Australia’s Laws Supplementary Materials: An Emprical Investigation. *Fiscal Studies*, 20(3), 321-349.
- Strauss, R.P. ve Toor, S. (2014). The Readability of the US Federal Income Tax System: Some First Results, *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, Vol. 107, 1-17.
- Temur, T. (2003). Okunabilirlik (Readability) Kavramı. *TÜBAR*, (13), 169-180.
- Türkçe Okunabilirlik İndeksi. <http://okunabilirlikindeksi.com/> Erişim Tarihi: 20.05.2022.
- Umar, M. S. (2013). Complexity Of Nigerian Company Income Tax Act (Cita 2007): Readability Assessment. [https://etd.uum.edu.my/5067/2/s809990\\_abstract.pdf](https://etd.uum.edu.my/5067/2/s809990_abstract.pdf) Erişim Tarihi: 15.06.2022.

- Yelman, E. (2021). Vergi Karmaşıklığı Bağlamında Türkiye’de Harcama Vergilerinin Okunabilirlik Analizi. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (2), 145-165.
- Zeren, G. (2019). Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırımalı İncelenmesi. *International Journal of Public Finance*, 4 (2), 145-165.