



## Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi

### Comparative Analysis of Tax Complexity in Turkey and Some Countries

Gizem Zeren<sup>1</sup>

RESEARCH  
ARTICLE

#### ARTICLE INFO

Submitted : 02.08.2019  
Revised : 07.11.2019  
Accepted : 15.11.2019  
Available : 30.12.2019

iThenticate similarity  
score: 7%

#### JEL classification:

H20, K34, E62

#### Keywords:

Tax Complexity, Level  
of Complexity, Tax  
Compliance

#### ABSTRACT

The increasing number of functions imposed on taxation has led to the expansion of the coverage of tax systems worldwide, resulting in tax complexity. The complexity is determined by many factors and places serious costs on countries. The increase in the level of tax complexity negatively affects the tax costs of taxation and the administrative costs of taxation. In this study, the scope of tax complexity, the factors that cause complexity and the methods of measurement of complexity were examined. It is then given to some countries and the measurements of the level of complexity of the tax results in Turkey, according to various indices. According to these measures, the level of complexity of the tax in Turkey is quite high and it was understood that the Turkish tax system among the most complex systems in the world.

#### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme : 02.08.2019  
Düzeltilme : 07.11.2019  
Kabul : 15.11.2019  
Yayın : 30.12.2019

iThenticate benzerlik  
oranı: %7

#### ÖZET

Vergilemeye yüklenen işlevlerin giderek artması, tüm dünyada vergi sistemlerinin kapsamının genişlemesine ve bunun sonucunda vergi karmaşıklığına sebep olmuştur. Söz konusu karmaşıklık pek çok faktör tarafından belirlenmekte ve ülkelere ciddi maliyetler yüklemektedir. Vergi karmaşıklığı seviyesinin artması, vergilemenin idari maliyetlerini de vergi uyum maliyetlerini olumsuz etkilemektedir. Bu çalışmada önce vergi

**Cite this article as:** Zeren, G. (2019). “Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi”, *International Journal of Public Finance*, 4(2), 145-165.

<sup>1</sup> Prj. Assist., ORCID: 0000-0002-9837-9244, Bursa Uludağ University, Department of Public Finance, Turkey, [gizemzeren90@gmail.com](mailto:gizemzeren90@gmail.com)

**JEL Kodu:**

H20, K34, E62

**Anahtar Kelimeler:**

Vergi Karmaşıklığı,  
Karmaşıklık Seviyesi,  
Vergi Uyumu

karmaşıklığının kapsamı, karmaşıklığa sebep olan faktörler ve karmaşıklığı ölçüm yöntemleri incelenmiştir. Daha sonra ise çeşitli endekslere göre bazı ülkelerde ve Türkiye'de vergi karmaşıklığı düzeyi ile ilgili ölçüm sonuçlarına yer verilmiştir. Bu ölçümlere göre, Türkiye'de vergi karmaşıklığı seviyesinin oldukça yüksek olduğu ve Türk vergi sisteminin Dünyada en karmaşık sistemler arasında yer aldığı anlaşılmıştır.

## 1. Giriş

Vergi uygulamalarında yaşanan karmaşıklık son yıllarda oldukça gündemde bir konu olup, vergilemeye yüklenen mali, ekonomik ve sosyal işlevlerin her geçen gün artmasıyla beraber karmaşıklık seviyesi de artmaktadır. Vergi karmaşıklığı ise mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini zorlaştırdığı ve vergiye gönüllü uyumlarını azalttığı için vergilemenin idari ve toplumsal maliyetlerini artırmaktadır. Bu nedenle son dönemlerde vergi karmaşıklığı ve buna yol açan etkenlerin belirlenmesi, üzerinde durulan ve araştırılan önemli bir konu haline gelmiştir.

Literatürde vergi karmaşıklığını tanımlamaya yönelik net ifadeler olmasa da, bunun ölçülmesi ve karmaşıklığa yol açan faktörlerin belirlenmesine yönelik birçok çalışma vardır. Türk vergi sisteminin en önemli sorunlarından birisi de vergi karmaşıklığı olduğu göz önüne alındığında, vergi karmaşıklığına sebep olan faktörlerin ve ölçüm yöntemlerinde kullanılan unsurların bilinmesi, karmaşıklığın önlenmesine yönelik izlenecek politikaların belirlenmesi için zorunlu bir önkoşuldur. Bu çalışmanın amacı vergi karmaşıklığını belirleyen faktörleri irdeleyerek ve bunu ölçmeye yönelik yöntemler hakkında bilgi vererek Dünya'da ve Türkiye'de vergi karmaşıklığının durumunu ortaya koymak ve vergi karmaşıklığının giderilmesine yönelik öneriler geliştirmektir. Bu kapsamda çalışmada önce vergi karmaşıklığı kavramı hakkında bilgi verilmiş ve vergi karmaşıklığına sebep olan faktörler açıklanmıştır. Daha sonra vergi karmaşıklığının ölçüm yöntemleri teorik açıdan incelenmiş ve kullanılan parametreler ortaya konulmuştur. Böylece konunun teorik altyapısı oluşturulduktan sonra bazı ülkelerde ve Türkiye'de vergi karmaşıklığının boyutu farklı endekse göre ortaya konularak, buna karşı izlenecek politikalara yönelik öneriler sunulmuştur.

## 2. Vergi Karmaşıklığı Kavramı

Vergi karmaşıklığı ve bu karmaşıklığın giderilmesine yönelik çalışmalar tüm dünya üzerinde genel bir tartışma konusu olmasına rağmen vergi karmaşıklığının net bir tanımı yapılamamaktadır. Vergi karmaşıklığı, vergi hukukunda artan karmaşıklığa bağlı olarak ortaya çıkmaktadır (Saad, 2014: 1071). Araştırmacılar karmaşıklığın tanımını yapmak yerine karmaşıklığa sebep olan unsurları sıralamayı tercih etmektedirler. Bu sıralamaya yönelik yapılan ilk çalışma 1989 yılında Slemrod tarafından gerçekleştirilmiştir. Slemrod vergi sisteminin karmaşıklığını; (i) *öngörülebilirlik*, (ii) *idare edilebilirlik*, (iii) *zorluk* ve (iv) *uygulanabilirlik* şeklinde dört farklı açıdan ele almıştır. Öngörülebilirlik ve idare edilebilirlik ile ilgili karmaşıklıklar vergi kanunları, mevzuat ve idari düzenlemelerden kaynaklanan hukuksal işlemlere

ilişkindir. Zorluk ve uygulanabilirlik ise vergi ile ilgili düzenlemelere karşı vergi mükelleflerinin verdiği tepki ve davranışlarla ilişkilendirilmektedir (Budak vd., 2017: 64). Slemrod’a benzer bir sınıflandırmayı McCaffery (1990) üç temel unsuru açıklayarak yapmıştır. Şöyle ki karmaşıklığın “*teknik karmaşıklık*”, “*yapısal karmaşıklık*” ve “*uyum karmaşıklığı*” şeklinde incelenmesi gereken üç boyutu vardır. Teknik karmaşıklık, vergi hukukunda yer alan vergi kanunlarının ne anlama geldiğini anlamaya yönelik zorluğu ifade etmektedir. Yapısal karmaşıklık ile vergi kanunlarının gerçek hayattaki ekonomik ilişki ve işlemlerde uygulanmasına yönelik zorluk anlatılmaktadır. Uyum karmaşıklığı ise mükelleflerin kayıt tutma, beyanname hazırlama gibi vergisel ödevlerin şekli ve usulü ile ilgili yaşanan zorlukları ifade etmektedir (Partlow, 2013: 308). Cooper da (1993) vergi karmaşıklığının içeriğini, *öngörülebilirlik*, *orantılılık*, *tutarlılık*, *yönetim*, *uyumluluk*, *koordinasyon* ve *ifade* şeklinde sıralamaktadır. Cooper’ın yaptığı bu sınıflandırmada öngörülebilirlik, orantılılık, tutarlılık, koordinasyon ve ifade şekli, Slemrod’un öngörülebilirlik unsurunun genişletilmiş hali olarak kabul edilebilir. Uyumluluk ve koordinasyon ise Slemrod’un uygulanabilirlik ve zorluk şeklinde ifade ettiği unsurlara karşılık gelmektedir (Evans, Tran-Nam, 2012: 250).

Vergi karmaşıklığını vergi sisteminden kaynaklanan *uygulama ve uyum maliyetlerini* esas alarak inceleyen farklı görüşler de bulunmaktadır. Burada dikkati çeken ilk nokta gerçek (efektif) vergi karmaşıklığıdır. *Efektif vergi karmaşıklığı*, “*vergi mükelleflerine ve idareye mali yüklerle veya külfetlere neden olan ‘gerçek’ bir karmaşıklık*.” Bir diğer önemli nokta ise legal (hukuki) vergi karmaşıklığıdır. *Legal karmaşıklık ise*, “*vergi kanun ve düzenlemelerinin; sayıca çok olması, sayfa sayısının geniş olması gibi vergi araçlarının çokluğu ile ilgili bir karmaşıklık*.” Ancak bu ikili sınıflandırmada ele alınan unsurlar bir ülkenin vergi sistemine karmaşık diyebilmek için yeterli değildir. Vergi sistemlerinin karmaşık olup olmadığı belirlenirken Slemrod, McCaffery & Cooper’ın karmaşıklığa ilişkin sınıflandırmalarında kullandıkları tüm unsurların birlikte ele alınıp bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Karabacak, 2013a: 17).

Gamage & Shanske’ye (2011) göre vergi karmaşıklığı, verginin mükellefler tarafından yeterince anlaşılmasına ilişkin bir sorun olarak ele alınmalıdır çünkü karmaşıklık, mükelleflerin algısıyla ilgili bir problemdir. Verginin anlaşılabilirliği ise literatürde “*ekonomik anlaşılabilirlik*” ve “*politik anlaşılabilirlik*” olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Ekonomik anlaşılabilirlik, uygulanan vergi politikası sonucunda verginin piyasada ve ekonomik kararlar üzerindeki etkisini; politik anlaşılabilirlik ise, verginin sunum şeklinin politik süreç ve seçim sonuçları üzerindeki etkisini ifade etmektedir. Bu iki unsur birbirinden ayrılmaz bir bütündür (Üyümez, 2016: 81).

Cox ve Eger’e (2006) göre vergi karmaşıklığı, *uyumluluk karmaşıklığı* ve *usule dayalı karmaşıklıktan* oluşmaktadır. Uyumluluk karmaşıklığı; vatandaşların ek vergilere karşı direnci, hükümetlerin hizmetleri genişletme baskısıyla birleştiğinde birçok devletin karmaşık vergi politikaları uygulamasıyla beraber mükelleflerin vergiyle ilgili görevlerini yerine getirmemesi sonucu vergiye uyum sorunu ortaya çıkmasıdır. Usule dayalı karmaşıklık ise, vergi kanunları ile vergi mevzuatından ve vergi idaresinin yapısından kaynaklanan karmaşıklıkları içermektedir (Cox & Eger, 2006: 259-260).

Ulph’a (2013) göre, vergi karmaşıklığının kesin ve net bir tanımı bulunmamasına rağmen karmaşıklık göstergesi olarak iki unsura dikkat çekilmektedir. Bunlardan ilki, vergi sisteminin tasarımını anlatan *tasarım karmaşıklığıdır*. Farklı malların farklı oranlarda vergilendirilmesiyle beraber birden fazla vergi oluşmakta ve bu da karmaşıklığa yol açmaktadır. Ayrıca hükümetlerin farklı makroekonomik amaçları da vergi sisteminin tasarımını etkiler. Bir diğer karmaşıklık göstergesi ise, *operasyonel karmaşıklık*tır. Bu kapsam altında vergi sistemi ve vergi idaresi arasındaki uyumsuzluk, vergi kanunlarının ağır dili ve kanunlarda yapılan sık değişiklikler ile vergi mevzuatındaki tutarsızlıklar bulunmaktadır (Ulph, 2013: 3-6).

Vergi karmaşıklığı içinde değerlendirilmesi gereken bir başka konu da vergi *uyum maliyetleridir*. Örneğin, hükümetlerin makroekonomik politikalarına ulaşmak için vergi sistemine vergi teşvikleri getirmesi bireylerin tüketim ve tasarruf kombinasyonlarını değiştirmesine sebep olmaktadır. Eğer kaynaklar verimli ekonomik alanlara yönlendirilebilirse sorun yoktur ancak verimsiz alanlara yönlendiriliyorsa maliyetler artmaktadır. Bu maliyetlerin hesaplanması kolay olmadığından bu konular da vergi karmaşıklığı kapsamında değerlendirilmelidir (Laffer vd, 2011: 4).

Vergi karmaşıklığı, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını ve düzenlemelerini anlama ve bu düzenlemelere uyum sağlama kapasitesiyle ilgili olup hukuki temeli "*hukuki belirlilik ilkesine*" dayanmaktadır. Hukuki belirlilik ilkesi, hukuk devletinin en önemli gereklerinden biri olup tüm yasal düzenlemelerin hukuka uygun şekilde yapılması ve bireyler tarafından açık, net ve anlaşılır olmasını ifade etmektedir. Bu ilkeye vergisel uygulamalar açısından bakılacak olursa vergi kanunlarının idare tarafından keyfi bir şekilde çıkarılmaması ve mükellefler tarafından hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak şekilde net olması gerektiği anlaşılmaktadır (Üyümez, 2016: 77). Verginin konusunun, miktarının, oranının, tarh ve tahsil zamanlarının, mükelleflere ve idareye yüklenen şekli ödevlerin açık, net ve kolay anlaşılır biçimde düzenlenmesi vergilemede belirlilik ilkesinin gereklerindedir. Belirsizlikler içeren bir vergi kanunu hem mükellefler hem de idare açısından karmaşıklığa sebep olmaktadır. Vergi karmaşıklığının en aza indirilmesi belirlilik ilkesine uygun bir şekilde hazırlanacak olan vergisel düzenlemelerin varlığına bağlıdır çünkü belirsizlikler içeren bir vergi kanunu kendisinden beklenen başarıyı sağlayamaz (Tekbaş, 2010: 136).

### **3. Vergi Karmaşıklığına Sebep Olan Faktörler**

#### **3.1. Vergi Mevzuatında Karmaşıklık**

Vergilemeden beklenen amaçların çeşitlenmesiyle birlikte vergi ile ilgili yasal ve idari düzenlemelerin artışı vergi mevzuatlarında karmaşıklığa yol açan en önemli sebepler arasındadır. Vergi kanunlarının hacimlerinin sürekli olarak genişletilmesi hem vergi mükellefleri hem de çeşitli toplum kesimleri arasında şikayet konusu haline gelmiştir (Budak vd., 2017: 62).

Vergilemeye yüklenen fonksiyonların artışı bir ülkenin mevzuatında bulunan vergi kanunlarının sayısının ve sayfa uzunluğunun artmasına sebep olmuş bu durum ise

mükelleflerin yürürlükte bulunan düzenlemeleri net olarak anlayamamasına ve karmaşıklığa neden olmuştur (Karabacak, 2013b: 41). Verginin konusunun ne olduğunun, vergi mükelleflerinin kimler olduğunun belirlenmesi de oldukça karmaşık bir süreçtir. Burada karşımıza teknik ve yapısal bir karmaşıklık çıkmaktadır. Bir yanda tek tip olmayan bir mükellef grubu, diğer yanda ise sürekli konjonktürel değişimler içinde bulunan bir ekonomik yapı vardır. Bu iki dinamik ve oldukça karmaşık yapıyı kanun metnine dökmek çok zordur (Karabacak, 2013a: 19). Vergilemeyle ilgili unsurların tanımlanması yanında vergilemede adalet, eşitlik, ödeme gücü gibi temel vergileme ilkelerinin kanun metinlerine ne şekilde işleneceği ve nasıl yürütüleceği de ayrı bir karmaşıklığa sebep olmaktadır (James, 2007: 9). Örneğin; aynı gelir tutarını elde edenlere aynı vergi oranı uygulanabilir mi, bu gelirin emek ya da sermaye geliri olması önemli bir ayırım noktası mı, mükellefler kişisel birtakım özelliklerine göre mi vergilendirilmeli yoksa yaş, cinsiyet, eğitim durumu, sağlık durumu ve sosyal koşulları vergi oranını belirlemede kriter olarak kullanılmalı mı, yüksek gelir gruplarının yüksek vergi dilimlerinde yer alması adil bir vergileme için gerekli mi yoksa herkes eşit bir şekilde mi kamu hizmetlerinin finansmanına katılmalı tüm bunlar da kanun metinleri yazılırken ortaya çıkan sorunlar arasındadır (Slemrod & Bakija, 2008: 6-7).

Bir kanun metni hem anlaşılması güç hem de adaletten uzak ise vergi mükellefleri tarafından karmaşık bulunmaktadır. Özellikle mükelleflerin algıladığı vergi yükümlülüğü ile gerçekte ödenmesi gereken vergi borcu arasında yüksek bir fark varsa bu vergi kanunlarının anlaşılmasının zorluğundan kaynaklanmaktadır. Mükellefler böyle durumlarda vergiden kaçınma ya da vergi kaçakçılığı gibi yollara başvurabilmektedir (Mumford, 2015: 186).

### **3.2. Vergi Yönetiminde Yaşanan Karmaşıklık**

Vergi yönetimi kapsamında ortaya çıkan karmaşıklıklar altında vergi idaresinin örgütlenme biçimi, vergisel düzenlemeleri uygulamaya çalışırken kullanılan araçlar, verginin aşamalarında ortaya çıkan bürokratik işlemlerin uzunluğu, idari personelin kanunları kavrayış biçimi, yönetsel düzeyde alınan kararlar ve bütün bu düzenlemelerin ve prosedürlerin tasarlanma şekli sayılabilir (Karabacak, 2013a: 19).

Mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken harcadıkları zaman vergiye uyumu da doğrudan etkilemektedir. Özellikle vergi idarelerinde geçirilen uzun süreler mükelleflerin vergiye uyumsuzluğunu arttırmaktadır. Vergiye uyum için harcanan süre bazen vergi kanunlarının karmaşıklığından bazen vergi idarelerinde çalışan memurların sayıca azlığından bazen de basit vergisel ödevlere bile uzun bürokratik işlemler gerekli olmasından kaynaklanmaktadır (Karabacak, 2013b: 41).

Vergiyle ilgili beyan ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışan mükellefler, vergi idaresinde çalışan memurların kendilerine ölçülü ve adaletli davranmadığı ya da işlemlerinin düzenli ve düzgün yapılmadığı kanaatine varırsa vergiye uyumları da zorlaşmaktadır (Smith, 1992: 223). Vergi idaresinden çalışan personelin etkili iletişim kuramaması ve eğitim faaliyetlerine katılarak kendilerini

geliştirmemeleri mükelleflerin vergiye uyumsuzluğunu da artıracaktır. Etkili bir iletişim kurulabilirse mükellefin algısındaki karmaşıklık azalacağı gibi vergi idaresine güveni de artacaktır (Güner, 2008: 42). Vergi idaresinde çalışan memurlar mükelleflere karşı olumsuz bir tutum takınırsa vergiye gönüllü uyumun sağlanması zorlaşacaktır (Feld & Frey, 2002: 2-3).

Bilindiği gibi vergisel düzenlemeler, yasama organı, yargı kararları ve idarelerdeki memurların yorumlarıyla sürekli değişmekte ve yeniden tanımlanmaktadır. Mükelleflerin vergilerini ödemeleri de bu değişim içinde sürekli devam etmektedir. Örneğin, belirli bir yılda yasalara uygun olan bir davranış, bundan sonraki bir yıl yasalara aykırı olabilmektedir. Mükelleflerin bu değişime uyum sağlaması için geçen süre de vergi karmaşıklığına yol açmaktadır (Tunçer, 2002: 109).

### **3.3. Siyasal Süreç ve Kamusal Karar Alma Mekanizması**

Günümüzde modern vergi sistemlerinin karmaşılaşmasına sebep olan en önemli faktörlerden biri de vergi politikalarının belirlendiği siyasal süreçtir. Her ne kadar vergi kanunları vergi uzmanları tarafından tarafsız bir şekilde belirleniyor olsa da bu kanunların ön taslağı belirli sürelerle iktidara gelen ve yasama organında çoğunluğu elde eden siyasal partiler tarafından inşa edilmektedir. Dolayısıyla vergi kanunları düzenledikleri dönemdeki siyasal iktidarın tercihlerini yansıtmaktadır (Karabacak, 2013a: 20). Aslında siyasal süreç kendi içinde karmaşık bir süreçtir. Politikacıların davranışlarını belirleyen pek çok faktör vardır. Vergi kanunları çıkarılırken resmi süreçler dışında, bazen bürokratların özel çıkarları bazen de seçim dönemlerinde toplumun tercihlerine uygun politikalar yapılabilmektedir. Bütün bu süreçler birbirine bağlı bir zincir olarak değerlendirilecek olursa zincirin tek bir halkasında meydana gelecek kopma vergi uyumuna da yansiyacaktır (Myles, 2000: 53).

Yasama süreci ve kamusal karar alma kuralları da vergi karmaşıklığına sebebiyet veren bir başka faktördür. Yapılan araştırmalara göre, demokratik siyasal rejimlerin olduğu ülkelerde vergi sistemlerindeki karmaşıklık düzeyi artmaktadır. Şöyle ki, karar alma sürecinde iktidar partisine daha çok veto yetkisi verilen siyasal sistemlerde vergisel düzenlemelerin karmaşıklık düzeyi azalmakta iken, muhalefet partilerine yetki verildiği durumlarda vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyi artmaktadır çünkü bu durumda iktidar, muhalefetin taleplerini de dikkate almak zorundadır (Karabacak, 2013a: 21).

İktidar yapısı da karmaşıklığı etkileyen bir başka faktördür. Yapılan araştırmalara göre, koalisyon hükümetleri tarafından çıkarılan vergi kanunlarının yapısı daha karmaşık iken, güçlü tek parti iktidarlarının çıkardığı yasaların daha az karmaşık olduğu görülmüştür (Karabacak, 2013a: 21). Ancak şu da belirtilmelidir ki, benzer iktidar yapılarında olan ancak vergi ödeme bilinci konusunda farklı sosyal tutumları olan ülkeler arasında bireylerin davranışları da oldukça önemlidir, bu yüzden vergi uyumu incelenirken farklı ülkelerarası karşılaştırmalar yapmak daha doğru sonuçlar verecektir (Alm vd., 1995: 3-6).

Sonuç olarak şunu söyleyebiliriz ki, vergi yönetimi süreçleri sağlıklı işleyen ve denetim mekanizmalarının etkin çalıştığı siyasal rejimlerde vergiye gönüllü uyum da artmaktadır (Aktan, 2006: 133). Eğer, bireyler mevcut yönetim sisteminde sunulan kamu hizmetlerinden yeterli fayda sağladığını düşünüyorsa vergi ödevlerini yerine getirme arzuları daha güçlü olmaktadır (Sandalcı vd., 2015: 20).

### 3.4. Vergi Harcamaları

Kamu maliyesi literatürü incelendiğinde vergi harcamalarıyla ilgili ortak bir tanım bulunmamakta olup, en genel tanımlama şekli "Standart Vergi Sistemi"nden sapmalara sebep olan vergi kayıpları şeklindedir. Standart vergi sisteminden sapmalar ise vergi indirimi, indirimli vergi oranı, vergi istisnası, mahsubu, muafiyeti ve vergi ertelemelerinden oluşmaktadır. O halde vergi harcamaları, "*ekonomik, sosyal ve çevresel amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için tanıdığı ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran, kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar*" olarak tanımlanabilir (Vergi Harcamaları Raporu, 2018: 5-7).

Vergi harcamaları da bir kamu harcaması olarak düşünüldüğünde son yıllarda hükümetler tarafından yapılan vergi harcamalarının arttığı görülmektedir. Devlet açısından gelir kaybına sebep olan vergi harcamalarına mükellef açısından bakıldığında vergisel bazı yükümlülükleri ortadan kaldıran düzenlemeler olarak görülmektedir (Tekin & Gürçam, 2015: 140). Vergi harcamaları sebebiyle vergi politikasında yapılan çok sayıdaki düzenleme ve değişiklikler vergisel karmaşıklığa sebebiyet vermektedir. İstisna, muafiyet ve indirim gibi uygulamalar sisteme bir kez dâhil olduğu andan itibaren siyasal nedenlerden dolayı bu harcamalardan vazgeçmek hükümetlerin tercih ettiği bir yol değildir. Tüm bu uygulamalar hem vergi sistemlerindeki karmaşıklığı artırmakta hem de tüketim tercihlerini etkileyerek refah kayıplarına sebep olmaktadır (Budak vd., 2017: 64).

### 3.5. Küreselleşme ile Vergi Sistemlerinin Uyumlaştırılma Çabası

Küreselleşmeyle beraber dünyada sadece ticaretin serbestleşmesi söz konusu olmamış, aynı zamanda yasalar da küreselleşmiştir denilebilir. Vergi hukuku ve vergi kanunları da bu serbestleşmeden etkilenmiştir. Özellikle ikili vergi anlaşmalarının artmasıyla beraber her çeşit sınır ötesi gelir akışının nasıl vergilendirileceği konusunda ortak çalışmalar başlamıştır. İkili vergi anlaşmaları uluslararası vergi tabanının içinde önemli bir yer işgal etmektedir (Hurten, 2012: 236). Yine, Gümrük Birliği Anlaşması, Avrupa Birliğinin vergi uyumlaştırmasına ilişkin çeşitli direktifleri, Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, Dünya Ticaret Örgütü, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, uluslararası tahkim kurumu gibi kurumların kararlarında da vergi mevzuatını etkileyen vergisel düzenlemeler yapılmaktadır (Karabacak, 2013a: 27).

Ülkelerin kendi vergi kanunları ve bu düzenlemeler arasında yaptığı uyumlaştırma çabası da zaman zaman vergisel karmaşıklığa sebep olabilmektedir.

Küreselleşmeyle beraber gelişen bir kavram olan vergi rekabeti de vergisel karmaşıklığa sebebiyet veren bir diğer faktördür. Vergi rekabeti, devletlerin uluslararası sermayeyi ülkelerine çekebilmek için vergi indirimleri yapmasını gerekli kılmıştır. Emek ve sermayenin serbest dolaşımı ve devletlerin bundan yararlanma çabası vergi politikalarını da değiştirmiştir (Genschel & Schwarz, 2011: 340).

## 4. Vergi Karmaşıklığını Ölçme Yöntemleri

### 4.1. PwC & World Bank: Paying Taxes

PwC ve Dünya Bankası'nın işbirliğinde hazırlanan "Paying Taxes" raporuna göre vergi karmaşıklığı, "toplam vergi ve katkı oranı", "vergiye uyum için harcanan süre" ve "ödeme sayısı" ile "dosyalama sonrası endeksi" şeklinde dört ana faktör altında incelenmektedir. Raporda 2004 yılından beri 190 ekonomiye ilişkin bu dört ana faktör verileri incelenmekte, tüm dünya ülkeleri arasında karşılaştırılabilir analiz sonuçları oluşturulmakta ve ülkelere vergi ödeme kolaylığı sağlamak için yardımcı olunmaktadır. Raporun ana amacı, karmaşıklığın nedenlerini tespit etmek ve şirketlere vergi ödeme kolaylığı sağlamak için çözümler üretmektir (PwC & World Bank, 2018: 2-4).

Yayınlanan son rapora göre, teknolojiyle beraber vergiye harcanan sürenin düştüğü, kurumlar vergisi oranlarının artma eğilimi gösterdiği, sosyal güvenlik katkı payları ve emlak vergilerinin ise düşüş trendinde olduğu görülmektedir (PwC & World Bank, 2018: 4).

### 4.2. TMF Group-The Financial Complexity Index

TMF Grubu Mali Karmaşıklık Endeksi raporu dünyadaki tüm ülkelerde finansal uyumun sağlanmasına yönelik çalışmalar içermektedir. Raporda, muhasebe ilkeleri, vergi düzenlemeleri, finansal raporlama şekilleri, vergi kayıtları, teknolojinin muhasebe üzerindeki etkisi ve dosyalama sıklığı gibi uygulamaların karmaşıklığa sebep olduğu ve finansal muhasebe ve vergi uyumunun tüm ülkelerde artırılması gerektiği belirtilmektedir. Bu endeks karmaşıklığı dört parametreye göre incelemektedir. Bunlar; "uyumluluk", "vergi", "raporlama" ve "defter tutma" şeklindedir. Raporun yayınlanmasındaki ana amaçlardan biri de şirketlere vergi kolaylığı olan ülkeleri daha net biçimde gösterebilmek ve şirketlerin finansal karlılığını artırmaya yardımcı olmaktır (TMF Group, The Financial Complexity Index 2018: 4-5).

### 4.3. Vergi Basitleştirme Ofisi (OTS)

Ülkelerin vergi sistemlerindeki karmaşıklıkların tespit edilmesine ve giderilmesine yönelik ilk kapsamlı araştırma Birleşik Krallık'taki "Vergi Basitleştirme



Ofisi (Office Of Tax Simplification)" tarafından yapılmıştır. Ofisin kuruluş amacı hükümete vergi sistemlerinin basitleştirilmesi konusunda danışmanlık hizmeti vererek mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırabilmektir (OTS, 2018: 2-3).

OTS tarafından 2012 yılında geliştirilen ilk versiyondaki karmaşıklık endeksine göre vergi karmaşıklığı, "*yasama karmaşıklığı*", "*etkinlik*" ve "*kaynak verimliliği*" olarak sınıflandırılmıştır. Bu üç ana karmaşıklık unsuru da kendi içinde aşağıdaki faktörlerden oluşmaktadır (Jones vd., 2014: 5-6):

**Yasama Karmaşıklığı:** Bölüm ve paragraf sayıları, sayfa sayıları, istisna, muafiyet, indirim sayıları, yasal mevzuatta 2000 yılından beri yapılan değişiklik sayısı, gunning-fog okunabilirlik endeksi skoru.

**Etkinlik:** Mükellef sayıları, mükelleflerin vergiye uyum yeteneği, vergiden kaçınma riski.

**Kaynak Verimliliği:** Vergiye uyum maliyetleri, operasyonel maliyetler şeklindedir.

Hazırlanan bu ilk Vergi Karmaşıklık Endeksi sonuçlarının yeterli verimliliği sağlamaması üzerine vergi uzmanları tarafından 2013 yılında endeksin ikinci versiyonu geliştirilmiştir. İkinci versiyonda karmaşıklık, "*temel karmaşıklık*" ve "*karmaşıklık etkisi*" olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılmıştır.

Temel Karmaşıklık altında bulunan faktörler şu şekilde gruplandırılabilir (Jones vd, 2014: 7-10):

**Politika Karmaşıklığı:** İstisna, muafiyet ve indirim sayıları, 2000 yılından bu yana mevzuatta yapılan değişiklik sayıları

**Yasama Karmaşıklığı:** Gunning-fog okunabilirlik endeksi, mevzuatın sayfa sayısı

**Operasyonel Karmaşıklık:** Vergi rehberlerinin karmaşıklığı, bilgi gereksinimi karmaşıklığı

Karmaşıklık Etkisi altında bulunan faktörler ise şu şekilde gruplandırılabilir (Jones vd, 2014: 10-11):

**Ortalama Kaynak Maliyeti:** Mükellefler ve idare tarafından yapılan vergi mükellefi başına net ortalama maliyet

**Toplam Etki:** Mükellef sayıları, mükelleflerin ortalama kabiliyeti, vergiden kaçınma riskinden oluşmaktadır.

Karmaşıklık endeksinden çıkan sonuçlar 1 ve 10 arasında rakamlarla değerlendirilmekte olup, 1 puan en az karmaşıklık durumunu, 10 puan ise en fazla karmaşıklık durumunu ifade etmektedir. OTS tarafından geliştirilen karmaşıklık endeksinin ikinci versiyonunda daha açık, net ve tutarlı veriler dikkate alınmış, sonuçlar ilk versiyona göre daha anlamlı çıkmıştır (Budak vd., 2017 :79).

OTS Karmaşıklık Endeksinin 2015 yılında güncellenen son versiyonunda "ortalama kaynak maliyeti" ve "toplam etki" faktörleri endeksten çıkartılmış, alt

göstergeler ise vergi mükelleflerinin sayıları, mükellef ve vergi idaresinin uyum durumu, ortalama mükellef yeteneği, hata, gereken özenin gösterilmemesi ve kaçınma nedeniyle risk altındaki gelir şeklinde revize edilmiştir (Öner & Cural, 2019: 102).

#### 4.4. The Progressive Policy Institute (PPI)

Bağımsız bir araştırma kurumu olan "The Progressive Policy Institute" tarafından 2014 yılında hazırlanan rapora göre, ABD'de vergi karmaşıklığının incelenmesinde vergi harcamalarının sayıları gösterge olarak alınmıştır. Eyaletlerdeki "vergi harcama sayıları" dikkate alınarak hazırlanan endekse göre son 10 yılda federal hükümet ile eyaletlerdeki vergi sistemleri arasındaki farkın giderek büyümesi ve vergi teşvik tutarlarının son 1 yılda 1 trilyon dolara ulaşması üzerine ayrıntılı bir vergi karmaşıklığı raporu hazırlanmasına karar verilmiştir. ABD'deki 50 eyaletin vergi harcamaları incelenerek "Eyalet Vergi Karmaşıklık Endeksi" oluşturulmuştur (PPI, 2014: 1-2).

## 5. Bazı Ülkelerde ve Türkiye'de Vergi Karmaşıklığının Durumu

### 5.1. PwC ve Dünya Bankası Endeksine Göre Bazı Ülkelerde ve Türkiye'de Vergi Karmaşıklığı Durumu

PwC ve Dünya Bankası'nın birlikte hazırladığı "Paying Taxes" raporuna göre vergi karmaşıklığı, "toplam vergi ve katkı oranı", "vergiye uyum için harcanan süre" ve "ödeme sayısı" ile "dosyalama sonrası endeksi" şeklinde dört faktör ile ölçülmektedir. Tablo 1'de bazı ülkelerdeki toplam vergi ve katkı oranı, vergiye uyum için harcanan süre, toplam vergi ödemeleri ve ülkelerin vergi kolaylığı sıralaması gösterilmektedir.

2019 yılında yayınlanan son rapora göre 2017 yılında dünya ortalamasında, toplam vergi ve katkı oranı %40.4, vergiye uyum için harcanan süre 237 saat, ödeme sayısı 23.8 olarak tespit edilmiştir (PwC & World Bank, 2019: 9).

Tablo 1'de 190 ülke arasında vergi kolaylığı açısından 1.sırada olan ülke Katar'dır. Katar'da toplam vergi ve katkı oranı %11.3, vergiye uyum için harcanan süre ise 41 saattir. Katar'ı Hong Kong izlemekte olup toplam vergi ve katkı oranı %22.9, vergiye uyum için harcanan süre ise 72 saattir. ABD, 190 ülke arasında 36.sırada olup, toplam vergi ve katkı oranı %43.8, vergiye uyum için harcanan süre 175 saattir. AB ülkelerinin durumuna bakıldığında, Danimarka, Finlandiya, Estonya ve Hollanda sıralamada ilk 20'de bulunmaktadır. Estonya'da vergiye uyum için harcanan süre 50 saat iken, Finlandiya'da bu süre 93 saattir. Buna rağmen AB'ye üye ülkeler arasında ilk 50 sırada bulunmayan Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Polonya gibi ülkeler de vardır. Özellikle Çek Cumhuriyeti ve Polonya'da vergiye uyum için harcanan süreler ortalama harcanan sürenin üstündedir. Bu süreler Çek Cumhuriyeti'nde 248 saat, Polonya'da 260 saattir.

**Tablo 1: Ülkelerin Toplam Vergi ve Katkı Oranı, Vergiye Uyum İçin Harcanan Süre, Toplam Vergi Ödemeleri ve Vergi Kolaylığı Sıralaması**

	(Toplam Vergi ve Katkı Oranı)*	(Vergiye Uyum İçin Harcanan Süre)**	(Toplam Vergi Ödemeleri)***	Vergi Kolaylığı Sıralaması (190 Ülke Arasında)
ABD	43.8	175	11	36
Almanya	48.9	218	9	41
Arjantin	106.0	312	9	169
Avusturya	51.8	131	12	39
Azerbaycan	39.8	195	6	35
Belçika	57.1	136	11	59
Birleşik Krallık	30.7	110	8	23
Bulgaristan	27.1	453	14	90
Çek Cumhuriyeti	50.0	248	8	53
Çin	67.3	207	9	130
Danimarka	24.2	130	10	8
Estonya	48.7	50	8	14
Finlandiya	38.4	93	8	12
Fransa	62.2	139	9	54
Hindistan	55.3	214	13	119
Hollanda	40.7	119	9	20
Hong Kong	22.9	72	3	3
İrlanda	26.0	82	9	4
İspanya	46.9	152	9	34
İsveç	49.1	122	6	27
İsviçre	28.8	63	19	19
İtalya	48.0	238	14	112
Japonya	47.4	151	14	68
Katar	11.3	41	4	1
Kıbrıs	22.7	127	28	44
Kuveyt	13.0	98	12	6
Letonya	35.9	169	7	13
Litvanya	42.7	109	11	18
Lüksemburg	20.5	55	23	21
Macaristan	46.5	277	11	93
Malta	43.9	139	8	71
Norveç	37.5	83	4	28
Polonya	40.5	260	7	51
Portekiz	39.8	243	8	38
Romanya	38.4	163	14	42
Slovenya	31.0	245	10	58
Singapur	20.3	64	5	7
Suudi Arabistan	15.7	47	3	76
<b>Türkiye</b>	<b>41.1</b>	<b>216</b>	<b>11</b>	<b>88</b>
Yeni Zelanda	34.5	140	7	9
Yunanistan	51.7	193	8	65

\* Toplam vergi ve katkı oranı, ticari faaliyetin payı olarak ifade edilen faaliyetin ikinci yılında işletme tarafından karşılanacak vergi ve zorunlu katkıları ölçer. Toplam vergi ve katkı tutarı, izin verilen kesintiler ve muafiyetler için muhasebe sonrası ödenecek tüm farklı vergi ve katkıların toplamıdır. Bu vergiler; kurumlar vergisi, sosyal yardımlar ve işveren tarafından ödenen emeklilik vergileri, ciro vergileri ve diğer vergilerdir.

\*\* Zaman yılda saat cinsinden kaydedilir. Gösterge, üç ana vergi ve katkı türünün hazırlanması, ödenmesi ve ödenmesi için geçen süreyi ölçer. Bunlar; kurumlar vergisi, katma değer veya satış vergisi ve bordro vergileri ve sosyal katkılar dahil işgücü vergileridir.

\*\*\* Vergi ödemeleri göstergesi, ödenen toplam vergi ve katkı payını, ödeme yöntemini, ödeme sıklığını yansıtmaktadır. Satış vergisi, KDV ve işçi kaynaklı işçilik vergileri gibi şirket tarafından yapılan vergileri içerir. Bu vergiler geleneksel olarak şirket tarafından tüketici veya çalışanlardan tahsil edilir.

Hesaplamalar için bakınız: <http://www.doingbusiness.org/Methodology/Paying-Taxes>

**Kaynak:** PwC & World Bank, Paying Taxes 2018, 87-101.

Tablo 1 Türkiye açısından incelendiğinde, Türkiye 190 ülke arasında 88. sırada olup, toplam vergi ve katkı oranı %41.1, vergiye uyum için harcanan süre 216 saat, toplam vergi ödeme sayısı 11 olarak belirlenmiştir. Bu süreler ve oranlar 2017 dünya ortalaması ile karşılaştırıldığında, toplam vergi ve katkı oranı ile ödeme sayıları açısından ortalamaya yakın olmakla beraber, vergiye uyum için harcanan süre açısından dünya ortalaması 237 saat iken, Türkiye'de bu süre 216 saat olarak tespit edilmiştir.

**Tablo 2: Dosyalama Sonrası Endeksi, KDV İadesine Uyma ve İade Alma Süresi ile KV Denetimine Uyma ve Denetimi Tamamlama Süreleri**

	Dosyalama Sonrası Endeksi*	KDV İadesine Uyma süresi (saat)**	KDV İadesi Alma Süresi (hafta)***	Kurumlar Vergisi Denetimine Uyma Zamanı (saat)****	Kurumlar Vergisi Denetimi Tamamlama Zamanı (hafta)*****
ABD	94.04	KDV mevcut değil	KDV mevcut değil	8.0	Denetim olasılığı<%25
Almanya	97.67	0.0	5.2	4.5	Denetim olasılığı<%25
Arjantin	47.94	yok	yok	6.0	Denetim olasılığı<%25
Avusturya	98.54	2.0	3.54	2.5	Denetim olasılığı<%25
Azerbaycan	83.79	7.5	27.6	3.0	Denetim olasılığı<%25
Belçika	83.45	5.0	28.5	5.5	Denetim olasılığı<%25
Birleşik Krallık	71.0	0.0	7.2	6.0	34.0
Bulgaristan	69.30	15.0	27.4	12.5	8.3
Çek Cumhuriyeti	90.75	4.0	17.7	2.0	Denetim olasılığı<%25
Çin	49.8	yok	yok	3.5	Denetim olasılığı<%25
Danimarka	89.06	8.0	10.1	4.5	2.9
Estonya	98.38	1.3	2.3	1.5	Denetim olasılığı<%25
Finlandiya	93.09	5.0	6.2	8.0	Denetim olasılığı<%25
Fransa	92.40	10.5	6.2	3.5	Denetim olasılığı<%25
Hindistan	49.31	yok	yok	3.0	Denetim olasılığı<%25
Hollanda	91.95	0.0	14.5	3.5	2.1
Hong Kong	98.85	KDV mevcut değil	KDV mevcut değil	2.8	Denetim olasılığı<%25
İrlanda	92.93	1.0	16.3	2.0	Denetim olasılığı<%25
İspanya	93.60	0.0	16.5	1.5	Denetim olasılığı<%25
İsveç	90.75	10.5	8.2	5.0	Denetim olasılığı<%25
İsviçre	83.21	1.5	14.5	9.5	8.9
İtalya	52.39	42.0	62.6	5.0	Denetim olasılığı<%25
Japonya	71.69	1.0	10.8	23.0	18.3
Katar	-	KDV mevcut değil	KDV mevcut değil	Kurumlar Vergisi mevcut değil	Kurumlar Vergisi mevcut değil
Kıbrıs	76.07	11.5	39.5	3.0	Denetim olasılığı<%25
Kuveyt	-	KDV mevcut değil	KDV mevcut değil	Kurumlar Vergisi mevcut değil	Kurumlar Vergisi mevcut değil
Letonya	98.11	0.0	6.2	2.5	Denetim olasılığı<%25
Litvanya	97.52	2.1	6.2	1.5	Denetim olasılığı<%25
Lüksemburg	83.75	11.5	15.2	4.5	4.3
Macaristan	63.94	15.0	15.2	12.0	23.0
Malta	52.51	0.0	27.9	24.5	46.3
Norveç	63.69	9.0	12.0	12.0	29.1

	Dosyalama Sonrası Endeksi*	KDV İadesine Uyma süresi (saat)**	KDV İadesi Alma Süresi (hafta)***	Kurumlar Vergisi Denetimine Uyma Zamanı (saat)****	Kurumlar Vergisi Denetimi Tamamlanma Zamanı (hafta)*****
Polonya	77.36	8.0	8.2	6.0	18.1
Portekiz	92.71	4.0	14.2	1.0	Denetim olasılığı<%25
Romanya	76.82	22.5	27.5	2.0	Denetim olasılığı<%25
Slovenya	59.94	3.0	5.2	29.0	53.0
Singapur	71.97	4.5	21.1	17.0	12.9
Suudi Arabistan	0.0	KDV mevcut değil	KDV mevcut değil	70.5	33.6
<b>Türkiye</b>	<b>50.0</b>	<b>Yok</b>	<b>Yok</b>	<b>1.5</b>	<b>Denetim olasılığı&lt;%25</b>
Yeni Zelanda	96.90	2.0	5.2	4.0	Denetim olasılığı<%25
Yunanistan	75.70	19.5	31.5	3.5	Denetim olasılığı<%25

\* Dosyalama endeksi dört bileşene dayanmaktadır. Bunlar; KDV iadesine uyma zamanı, KDV iadesini alma zamanı, kurumlar vergisi denetimine uyma zamanı ve kurumlar vergisi denetimini tamamlama zamanı.  
\*\* Zaman saat cinsinden kaydedilir. Muhasebe bilgilerinin analizine harcanan zaman, KDV iadesi tutarının hesaplanması, KDV iadesi talebinin gönderilmesi için harcanan süre, vergi denetçisinin talep ettiği şekilde bilgi toplama ve belge hazırlama için harcanan süre ve denetçi tarafından istenen belgeleri ibraz etmek için harcanan süreyi içerir.  
\*\*\* Zaman hafta olarak kaydedilir. Zaman, isteğin gönderildiği andan itibaren KDV iadesi almak için toplam bekleme süresini ölçer. Bir denetim başladığı andan itibaren denetlenen şirketin denetçinin istediği tüm bilgi ve belgeleri sunması için harcanan süre de analize dahil edilir.  
\*\*\*\* Zaman saat cinsinden kaydedilir. Vergi makamlarına hatanın bildirilmesi ve ek ödeme yapılması süreci şunları içerir: bilgi toplamak ve vergi makamlarını bilgilendirmek için gerekli olan belgeleri hazırlamak için harcanan zaman, belgeleri sunarken harcanan zaman ve ek vergi ödemesi yapılırken harcanan süre.  
\*\*\*\*\* Zaman hafta olarak kaydedilir. Vergi otoritesinin kurumlar vergisi beyannamesindeki hatayı bildirdiği andan itibaren denetime başlama zamanını içerir. Bir denetim başladığı andan vergi denetçisinin vergi incelemesi yapmasını beklemek için harcanan zaman ve ilgili tüm bilgi ve belgelerin sunulması için harcanan zamanı içerir.  
Hesaplamalar için bakınız: <http://www.doingbusiness.org/Methodology/Paying-Taxes>

**Kaynak:** PwC & World Bank, Paying Taxes 2018, 102-106.

Tablo 2 incelendiğinde, vergi kolaylığı açısından ilk sırada bulunan Katar’da KDV ve Kurumlar Vergisinin olmadığı dikkati çekmektedir. 3.sırada olan Hong Kong’da dosyalama sonrası endeksi 98.85 olup ülke ortalamalarının (59.6) çok üstündedir. Hong Kong’da Kurumlar Vergisi (KV) denetimine uyma zamanı 2 saat olmasına rağmen denetimin tamamlanma olasılığı %25’in altındadır. Vergi kolaylığı sıralamasında İrlanda 4.sırada olup dosyalama endeksi 92.93, KDV iadesine uyma süresi 1 saat, KDV iadesi alma süresi ise 16.3 haftadır. AB’ye üye ülkelerden Danimarka bu raporda 8.sırada olup dosyalama endeksi 89.06, KV denetimine uyma zamanı 4.5 saat, KV denetimini tamamlama zamanı 2.9 haftadır. Raporda pek çok ülkenin denetimi tamamlaması durumu %25’in altında görünmesine rağmen, Danimarka’nın bu açıdan önemli gelişme kaydettiği görünmektedir. ABD’de KV denetimine uyma zamanı 8 saat, denetimi tamamlama durumu ise %25’in altındadır. Çin, bu raporda 130. sıradadır. KV denetimine uyma zamanı 3.5 saat, denetimin tamamlanma durumu ise %25’in altındadır. En geride olan ülkelere biri Arjantin olup 169. Sırada bulunmaktadır. Arjantin’de dosyalama endeksi 47.94, KV denetimine uyma süresi 6 saat olmasına rağmen, denetimin tamamlanma durumu %25’in altındadır.

Türkiye, vergi kolaylığı sıralamasında 88. sıradadır. Türkiye’de dosyalama endeksi 50 olup ortalama dosyalama endeksinin 9.6 puan gerisindedir. Türkiye’de KV

denetimine uyma zamanı 1.5 saat olup, denetimin tamamlanma durumu ise %25’in altındadır.

## 5.2. TMF Group Mali Karmaşıklık Endeksine Göre Bazı Ülkelerde ve Türkiye’de Vergi Karmaşıklığı Durumu

Bu endeks karmaşıklığı dört parametreye göre incelemektedir. Bunlar; "uyumluluk", "vergi", "raporlama" ve "defter tutma" şeklindedir.

2018 yılında yayınlanan raporda tüm dünyadaki küresel karmaşıklık oranı ortalama sonuçları şu şekildedir (TMF Group, The Financial Complexity Index 2018: 5):

- Uyumluluk: %61 (2017; %60)
- Raporlama: %57 (2017; %55)
- Vergi: %49 (2017; %48)
- Defter tutma: %46 (2017; %51)

**Tablo 3: Mali Karmaşıklık Endeksi Sıralamasında Ülkelerin Durumu 2018**

Ülke	Küresel Sıralama	Ülke	Küresel Sıralama
Çin	1	Letonya	49
Brezilya	2	Polonya	51
Türkiye	3	Estonya	58
İtalya	4	Avusturya	59
Arjantin	5	İsveç	60
Fransa	6	Çek Cumhuriyeti	61
Bolivya	7	Finlandiya	62
Kolombiya	8	Bulgaristan	65
Meksika	9	Birleşik Krallık	72
Rusya	10	Amerika	75
Hindistan	13	İrlanda	76
Belçika	20	Hollanda	77
Almanya	21	Danimarka	80
Yunanistan	22	Katar	81
Lüksemburg	27	Yeni Zelanda	82
İspanya	34	İzlanda	83
Slovenya	39	Japonya	84
Mısır	42	Norveç	87
Litvanya	44	Hong Kong	91
Macaristan	48	Cayman Adaları	94

**Kaynak:** TMF Group, The Financial Complexity Index 2018: 8-9.

Tablo 3’de raporda incelenen 94 ülke arasında 1 en fazla karmaşıklık düzeyi olan ülkeyi gösterirken, 94 en az karmaşıklık olan ülkeyi belirtmektedir. 2018 yılında yayınlanan Mali Karmaşıklık Endeksi sonuçlarına göre karmaşıklık düzeyi en yüksek olan

ülke 1.sırada Çin, 2.sırada Brezilya, 3.sırada ise Türkiye’dir. Avrupa Bölgesi’ne bakıldığında, Fransa, İtalya, Rusya karmaşıklık listesinde ilk 10’da bulunmaktadır. Bu durum, bu ülkelerin yatırım çekmesini engelleyen önemli bir unsurdur. Kuzey ve Güney Amerika bölgelerinde bulunan Brezilya, Arjantin, Kolombiya ve Meksika karmaşıklık düzeyinde ilk 10’da yer almaktadır. Karmaşıklık seviyesi en az olan üç ülke ise sırasıyla; Cayman Adaları, Hong Kong ve Norveç’tir.

Raporda Türkiye mali karmaşıklığı en yüksek olan 3.ülke konumundadır. Bu karmaşıklığı azaltmak için son yıllarda vergi sistemlerinde sadeleştirme yoluna gittiği belirtilmiştir. Ülkemizde sadeleştirme amacıyla, elektronik bilgi sistemlerinin hızlandırılması, ihracat işlemlerinde e-fatura sistemi, gümrük işlemlerinde idari süreçlerin azaltılması, vergi idaresindeki memurlara yönelik eğitimler verilmesi gibi pek çok uygulama gerçekleştirilmiştir. Raporda son dönemde kurumlar vergisinin %20’den %22’ye çıkarılması ise şirketler ve çok uluslu işletmeler açısından olumsuz bir durum olarak değerlendirilmektedir.

### 5.3. Vergi Basitleştirme Ofisi’nin (OTS) Endeksine Göre İngiltere ve Türkiye’de Vergi Karmaşıklığı Durumu

Budak & James (2018) OTS Endeksindeki formülleri kullanarak yaptığı çalışmada, 2000-2014 yılları arasındaki dönemi incelemiş olup İngiltere ve Türkiye’nin vergisel karmaşıklık düzeyini hesaplamıştır. Türkiye ve İngiltere pek çok açıdan farklı hukuksal düzenlemeler içermesine rağmen vergi ile ilgili mevzuat ve sistemlerinde bazı ortak özellikler karşılaştırmaya elverişli bulunmuştur. Bu endeks hesaplamasında; kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve miras vergisi kullanılmıştır (Budak & James, 2018: s. 33).

**Tablo 4: OTS Endeksine Göre İngiltere’de Karmaşıklık Durumu**

		Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Miras Vergisi	Temel Karmaşıklık
1. Muafiyet Sayıları	Politika Karmaşıklığı	3.33	1.263	0.783	0.423	8.93
2. 2000 Yılından Beri Yapılan Finansal Değişiklik Sayıları						
3. Okunabilirlik Endeksi	Yasama Karmaşıklığı	2.55	3.33	0.235	0	
4. Mevzuatın Sayfa Sayıları						
Temel Karmaşıklık Endeksi		8.825	6.895	1.5275	0.635	Karmaşıklığın Etkisi
5. Vergi Dairesinin İdari Masrafları/Net Toplanan Gelir	Ortalama Kaynak Maliyet	5	5	5	5	6.24
6. Mükellef Sayısı	Toplam Etki	1.8	0.555	1.11	1.66	
7. Mükelleflerin Ortalama Yetenekleri						
8. Kaçınma Riski						
Kaynak Etki Endeksi		7.5	0.8325	1.665	2.5	

**Kaynak:** Budak & James: 2018: 38.

**Tablo 5: OTS Endeksine Göre Türkiye'de Karmaşıklık Durumu**

		Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Miras Vergisi	Temel Karmaşıklık
1. Muafiyet Sayıları 2. 2000 Yılından İtibaren Yapılan Finansal Değişiklik Sayıları	Politika Karmaşıklığı	3.33	0.993	0.865	0.118	8.40
3. Okunabilirlik Endeksi 4. Mevzuatın Sayfa Sayıları	Yasama Karmaşıklığı	1.66	1.08	1.49	1.66	
Temel Karmaşıklık Endeksi		7.5	3.11	3.53	2.67	Karmaşıklığın Etkisi
5. Vergi Dairesinin İdari Masrafları/Net Toplanan Gelir	Ortalama Kaynak Maliyet	3.33	3.33	3.33	3.33	7.5
6. Mükellef Sayısı 7. Mükelleflerin Ortalama Yetenekleri 8. Kaçınma Riski	Toplam Etki	5	0	2.5	2.5	
Kaynak Etki Endeksi		7.5	0	3.75	3.75	

**Kaynak:** Budak & James: 2018: 38.

Tablo 4 ve 5, 2000 ve 2014 yılları arasındaki döneme ilişkin veriler kullanılarak hazırlanmıştır. İlk olarak gelir vergisi açısından duruma bakılacak olursa, İngiltere'deki muafiyet sayıları 291, Türkiye'de ise 58 olmasına rağmen gelir vergisi karmaşıklığı iki ülkede de 3.33'tür. Son 14 yılda İngiltere'de gelir vergisi mevzuatı 1500 kez, Türkiye'de ise 146 kez değiştirilmiştir. Türkiye'nin gelir vergisi mevzuatı karmaşıklık puanı 1.66, İngiltere'nin ise 2.55 olarak hesaplanmıştır. Ancak bu hesaplamada Türkiye'deki gelir vergisinin mevzuatının sayfa sayısının 101, İngiltere'nin ise 694 sayfa olduğu dikkate alınmalıdır. Her iki ülkenin de gelir vergisi karmaşıklık düzeyi 10 puan üzerinden değerlendirildiğinde; Türkiye'nin puanı 7.5, İngiltere'nin ise 8.8 şeklindedir ve bu sonuçlara göre ülkeler gelir vergilerinde sadeleştirmeye gitmelidir (Budak & James, 2018: 33).

Endeks Kurumlar Vergisi açısından incelendiğinde, yasama karmaşıklığı Türkiye'de 1.08, İngiltere'de ise 3.33 şeklindedir. Bu puanların İngiltere'de Türkiye'den 3 kat yüksek çıkmasının sebebi ise gelir vergisinde olduğu gibi mevzuat sayfa sayısının uzunluğundan kaynaklanmaktadır. İngiltere'nin kurumlar vergisinde temel karmaşıklık 6.8 puan iken, Türkiye'de 3.11 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlara göre, İngiltere'nin kurumlar vergisi Türkiye'den daha karmaşıktır yorumu yapılabilir (Budak & James, 2018: 34).

KDV açısından duruma bakıldığında iki ülkenin de politika karmaşıklığı oranı birbirine çok yakındır. İngiltere'de son 14 yılda KDV 854 kez, Türkiye'de ise 91 kez değişikliğe uğramıştır. Yasal karmaşıklık oranı Türkiye'de 1.49 puan iken, İngiltere'de 0.23'tür. Temel karmaşıklık endeksinde Türkiye 3.5, İngiltere 1.5 puan aldığından KDV açısından Türkiye İngiltere'den daha karmaşık bir yapıya sahiptir denilebilir (Budak & James, 2018: 34).



İki ülkenin miras vergileri karşılaştırıldığında, temel karmaşıklık endeksi Türkiye’de 2.67, İngiltere’de ise 0.6’dır. Kaynak etkisi endeksi ise Türkiye’de 3.75, İngiltere’de 2.5 şeklinde hesaplanmıştır. Buradan da anlaşılacağı gibi miras vergileri İngiltere’ye göre Türkiye’de daha karmaşıktır (Budak & James, 2018: 35).

Sonuç olarak İngiltere’de temel karmaşıklık 8.93, Türkiye’de ise 8.40 puan şeklinde hesaplanmıştır. OTS Endeksinde 10 puan en karmaşık düzeyi gösterdiğinde her iki ülkede de karmaşıklık seviyesi çok üst seviyelerdedir. Hem Türkiye hem İngiltere’de incelenen bu dört çeşit vergide sadeleştirme yollarına gidilmelidir.

#### 5.4. The Progressive Policy Institute (PPI) Endeksine Göre Amerika’daki Eyaletlerde Vergi Karmaşıklık Durumu

Bu kapsamdaki karmaşıklık endeksinde vergi harcamalarının sayıları ele alınmaktadır. Vergi teşvikleri ve vergi kredileri, vergi harcamaları içinde değerlendirilen bazı harcama türleridir. Özellikle merkezi hükümet ve eyaletler arasındaki farklı vergi harcama türleri dikkate alınmaktadır. ABD’deki 50 eyaletin vergi harcamaları incelenerek oluşturulan “Eyalet Vergi Karmaşıklık Endeksi” Tablo 6’da gösterilmektedir (PPI, 2014: 1-2).

**Tablo 6: Eyaletlerin Vergi Harcamalarına Göre Karmaşıklık Endeksi Sıralamaları**

Eyalet	Vergi Harcamaları	Sıra	Eyalet	Vergi Harcamaları	Sıra
Alabama**	Veri yok	1	Rhode Island**	200 ile 250	24
Florida*	Veri yok	1	Texas*	200 ile 250	24
Indiana***	Veri yok	1	Colorado***	150 ile 200	29
Nevada*	Veri yok	1	Connecticut**	150 ile 200	29
New Hampshire****	Veri yok	1	Michigan***	150 ile 200	29
South Dakota*	Veri yok	1	Missouri**	150 ile 200	29
Wyoming*	Veri yok	1	North Dakota**	150 ile 200	29
Washington*	550 ile 600	8	South Carolina**	150 ile 200	29
Louisiana**	450 ile 500	9	Vermont**	150 ile 200	29
Oklahoma**	450 ile 500	9	Virginia**	150 ile 200	29
Arizona**	400 ile 450	11	California**	100 ile 150	37
New York**	400 ile 450	11	Hawaii**	100 ile 150	37
Georgia**	350 ile 400	13	Idaho**	100 ile 150	37
Oregon**	350 ile 400	13	Kansas**	100 ile 150	37
Wisconsin**	350 ile 400	13	Mississippi**	100 ile 150	37
Maryland**	300 ile 350	16	Montana**	100 ile 150	37
Minnesota**	300 ile 350	16	New Mexico**	100 ile 150	37
Nebraska**	300 ile 350	16	Ohio**	100 ile 150	37
North Carolina**	300 ile 350	16	Tennessee****	100 ile 150	37
Iowa**	250 ile 300	20	Utah***	100 ile 150	37
Kentucky**	250 ile 300	20	DC**	100 ile 150	37
Maine**	250 ile 300	20	Arkansas**	50 ile 100	48
New Jersey**	250 ile 300	20	Delaware**	50 ile 100	48
Illinois***	200 ile 250	24	West Virginia**	50 ile 100	48
Massachusetts***	200 ile 250	24	Alaska*	0 ile 100	51
Pennsylvania****	200 ile 250	24			

\*gelir vergisi olmayan devlet \*\*kademeli gelir vergisi olan devlet \*\*\*sabit gelir vergisi olan devlet \*\*\*\*faiz/temettü gelir vergisi  
\*\*\*\*\* Bu endekste eyaletlerdeki vergi harcamaları sayıları dikkate alınmıştır.

**Kaynak:** PPI, The State Tax Complexity Index: A New Tool for Tax Reform and Simplification, 2014, 5.

Araştırmanın sonucuna göre eyaletlerin vergi sistemleri ile vergisel karmaşıklık arasında bir ilişki bulunamamıştır. Ancak karmaşıklığın, düz oranlı vergiler, satış vergileri ve bireysel gelir vergilerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Her eyalette ayrı ayrı mükelleflerin vergiye uyumunu artırabilmek adına vergi kredileri, indirim, istisna gibi uygulamalara başvurulması vergi karmaşıklığını artırmaktadır (PPI, 2014: 4-5).

## 6. Sonuç

Tüm dünyada yaşanan ekonomik, mali ve sosyal gelişmeler ile vergilemeye yüklenen işlevlerin artması vergi sistemlerinde karmaşıklığa sebep olan en önemli faktördür. Verginin sadece kamu harcamalarını finanse etmek için kullanılmaması, aynı zamanda kaynak dağılımında etkinliği sağlamak, gelir dağılımında adaleti gerçekleştirmek ve yatırımları artırmak gibi mali olmayan amaçların da son yıllarda önemli hale gelmesiyle beraber vergisel uygulamalar daha da karmaşık bir yapıya bürünmüştür.

Uzun yıllar boyunca vergi mevzuatında sık sık yapılan değişiklikler, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması arayışları, siyasal süreçte her iktidarın kendi politikalarına uygun vergisel düzenlemeler yapması, vergi harcamaları boyutunun sürekli olarak artması ve vergi sisteminin küresel düzenlemelerle uyumlaştırma çabaları vergi karmaşıklığını giderek artıran önemli faktörler haline getirmiştir.

Son yıllarda birçok ülkelerde bu karmaşıklığın seviyesini tespit etmek adına farklı farklı endeksler kullanılmaya başlanmıştır. Bu endekslere göre, ülkeler vergi sistemi ve yapısı en karmaşık olandan en sade olana doğru belirli faktörlere göre sıralanmaktadır. Karmaşıklığın sebep olduğu en önemli sonuç, idari maliyetlerin ve vergi uyum maliyetlerinin artmasıdır. Bu maliyetlerin artması ile mükellefler vergiden kaçınma ve kaçakçılık yollarına başvurmakta, devlet ise önemli miktarlarda vergi gelirinden mahrum kalmaktadır.

Vergi karmaşıklığını belirlemeye yönelik farklı kurumlarca hazırlanan endeksler genel olarak incelendiğinde Türkiye'de karmaşıklığın ileri seviyede olduğu görülmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de vergi karmaşıklığının azaltılması ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılması için şu önlemlerin alınmasında yarar vardır:

- Vergi sistemi basitleştirilmeli,
- Vergi kanunlarının dili açık, sade ve anlaşılabilir olmalı,
- Vergi mevzuatındaki kelime ve cümle uzunlukları kısaltılmalı,
- Vergi kanunu hazırlama sürecinde uzmanlardan destek alınmalı,
- Vergi idaresinde çalışanlar sürekli eğitim almalı,
- Muafiyet, istisna, indirim gibi kalemlerinin kapsamı daraltılmalı, vergi harcamaları iyi tasarlanmalı,

- Küresel ölçekte dünya ile uyumlu bir vergi sistemi oluşturulmalı,
- Siyasal iktidarlar vergi kanunlarında sık sık değişikliğe gitmemeli,
- Politika yapıcılar sadece gelir elde etmek için yeni vergiler getirmemeli,
- Mükellefe vergi ödevlerini yerine getirme sürecinde vergi rehberleri tarafından destek olunmalıdır.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde vergi karmaşıklığının tamamen azaltılması mümkün görünmemektedir. Ancak, iyi tasarlanmış ve birbirini tamamlayan bazı önlemler ile karmaşıklığın seviyesi düşürülebilir ve vergi sistemleri daha basit hale getirilebilir. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin, kendi iç politikalarıyla uyumlu bir vergi reformu oluşturması karmaşıklığın azaltılması ve vergi sisteminin basitleştirilmesi için önemli adımlardan biri olacaktır. Vergi sisteminin basitleştirilmesi için yapılacak çalışmalar, uzun vadeli bir süreçte idari maliyetleri azaltacağı gibi mükelleflerin gönüllü uyumunu da artıracaktır.

## Kaynakça

- Aktan, C. (2006). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlak", *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, (Eds.) Aktan, C.C., Dileyici, D. & Vural, İ.Y., Seçkin Yayınevi, Ankara, 125-136.
- Alm, J., Sanchez I. & Juan, A. (1995). "Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance", *KYKLOS International Review for Social Sciences*, 48, 1-18.
- Budak, T. & James, S. (2018). "The Level of Tax Complexity: A Comparative Analysis Between the UK and Turkey Based on the OTS Index", *International Tax Journal*, January, 44(1), 27-40.
- Budak, T., James, S. & Benk, S. (2017). "Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme", *Maliye Araştırmaları 1*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 61-84.
- Cox, S. & Eger, R. (2006). "Procedural Complexity Of Tax Administration: The Road Fund Case", *J. Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(3), 259-283.
- Evans, C. & Tran-Nam, B. (2012). "Managing Tax System Complexity: Building Bridges Through Pre-Filled Tax Returns", *Australian Tax Forum*, 25, 247-276.
- Feld, L. P. & Frey, B. (2002). "The Tax Authority and the Taxpayer: An Exploratory Analysis", *Centre de Recherche Rennais en Economie et Gestion(CREREG), Seminaire Pages*, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=>

888DB24D95B343CC08587016BD0D289F?doi=10.1.1.200.8641&rep=rep1&type=pdf, (15.04.2019).

- Genschel, P., & Schwarz, P. (2011). "Tax Competition: A Literature Review", *Socio-Economic Review*, 9, 339–370.
- Güner, Ü. (2008). "Türkiye'de Vergi Bilincinin Ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü", Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Hurten, A. (2012). "Remapping The Fiscal State After The Global Financial Crisis", *Economic Geography*, 88(3), 231-253.
- James, S. (2007). "Tax Simplification Is Not A Simple Issue: The Reasons For Difficulty and A Possible Strategy", *University of Exeter Discussion Papers in Management*, 18(07), 1-18.
- Jones, G., Rice, P., Sherwood, J., & Whiting, J. (2014). "Developing a Tax Complexity Index for the UK", *Office of Tax Simplification, London*, 1-18.
- Karabacak, Y. (2013a). "Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?", *Mali Çözüm Dergisi*, 120, 15-30.
- Karabacak, Y. (2013b). "Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme", *Maliye Dergisi*, 165, 38-53.
- Laffer, A., Winegarden, W., & Childs, J. (2011). "The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity", *The Laffer Center For Supply-Side Economics*, 1-28.
- Mumford, A. (2015). "Tax Complexity, Tax Salience and Tax Politics", *Social & Legal Studies*, 24(2), 185–201.
- Myles, G. D. (2000). "Wasteful Government, Tax Evasion and the Provision of Public Goods", *European Journal of Political Economy*, 16, 51-74.
- Office of Tax Simplification (OTS) (2008). *Annual Report 2017 - 18: Simplifying the tax system to make it easier for the taxpayer to use*, Presented to Parliament pursuant to section 187(4) of Finance Act 2016, London.
- Öner, S., & Cural, M. (2019). "Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 99-114.
- Partlow, J. (2013). "The Necessity of Complexity in the Tax System", *Wyoming Law Review*, 13(1), 303-334.
- Progressive Policy Institute (PPI) (2014). The State Tax Complexity Index: A New Tool for Tax Reform and Simplification, [https://www.progressivepolicy.org/wp-content/uploads/2014/04/2014.04-Weinstein\\_The-State-Tax-Complexity-Index\\_A-New-Tool-For-Tax-Reform-and-Simplification1.pdf](https://www.progressivepolicy.org/wp-content/uploads/2014/04/2014.04-Weinstein_The-State-Tax-Complexity-Index_A-New-Tool-For-Tax-Reform-and-Simplification1.pdf), (7.04.2019).
- PwC & World Bank Group (2018). *Paying Taxes: Thirteen Years Of Data And Analysis On Tax Systems In 190 Economies: Alook At Recent Developments And Historical*

Trends, [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf), (10.04.2019).

PwC & World Bank Group (2019). Paying Taxes: Fourteen Years Of Data and Analysis On Tax Systems in 190 Economies: How is Technology Affecting Tax Administration And Policy?, <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2019.pdf>, (8.04.2019).

Saad, N. (2014). "Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069-1075.

Sandalcı, U., Sandalcı, İ., & Karaaslan, A. (2015). "Vergi İdaresi Ve Siyasi Yönetim Algısının Vergi Ahlakına Etkisi: Anket Çalışması", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 16-32.

Slemrod, J., & Bakija, J. (2008). "Taxing Ourselves, A Citizen's Guide to the Debate over Taxes", *The MIT Press Cambridge*, England, 1-12.

Smith, K. W. (1992). "Reciprocity and Fairness: Positive Incentives for Tax Compliance", *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, (Eds.) Slemrod, J. & Ann Arbor, University of Michigan Press, 223-250.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu, Ankara, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar\\_Raporu-2018.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2018.pdf), (29.04.2019).

Tekbaş, A. (2010). "Vergi Kanunlarının Tabii Olduğu Anayasal İlkeler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel S.), 123-191.

Tekin, A., & Gürçam, S. Ö. (2015). "Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları", *Journal of Economics and Administrative Sciences*, XVII(1), 138-158.

TMF Group (2018). The Financial Complexity Index, <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2018/financial-complexity-index/>, (20.04.2019).

Tunçer, M. (2002). "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3), 107-128.

Ulph, D. (2013). "Measuring Tax Complexity", *Discussion Paper Series*, School of Economics and Finance 201417, School of Economics and Finance, University of St Andrews.

Üyümez, E. (2016). "Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 75-92.