

Araştırma Makalesi  
Research Article

Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi  
Yıl: 2020 Cilt-Sayı: 13(4) ss: 687-695

Academic Review of Economics and Administrative Sciences  
Year: 2020 Vol-Issue: 13(4) pp: 687-695

<http://dergipark.org.tr/tr/pub/ohuiibf/>

ISSN: 2564-6931

DOI: 10.25287/ohuiibf.704193

Geliş Tarihi / Received: 16.03.2020

Kabul Tarihi / Accepted: 30.05.2020

# VERGİLEMEDE AÇIKLIK VE BASİTLİK İLKESİ: KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NUN OKUNABİLİRLİK DÜZEYİNE İLİŞKİN BİR İNCELEME

Cem Barlas ARSLAN<sup>1</sup>

## Öz

Vergi karmaşıklığı, modern vergi sistemlerinin sorunları arasında yer alır. Karmaşıklığın önemli bir ögesini de vergi mevzuatı oluşturmaktadır. Vergi mevzuatının, temel vergileme ilkelerinden olan basitlik ve açıklıktan uzak olması, doğrudan vergi karmaşıklığına neden olmaktadır.

Türk vergi sistemi ve de vergi mevzuatı karmaşıktır. Mevzuat metinlerinin dil yapısı ve uzunluğu ile sürekli değişikliklere maruz kalması gibi etkenler, sistemi basitlikten uzaklaştırmaktadır. Türk vergi kanunlarında kullanılan dil yapısı, hem basitlik ilkesi açısından hem de vergiye uyum sürecinde olumsuz etkiler ortaya çıkarmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türk vergi sisteminde süregelen vergi karmaşıklığı çerçevesinde, vergi kanunlarının dil yapısının incelenmesidir. Bu amaçla, en yakın dönemde yazılan genel nitelikli bir vergi kanunu olarak Kurumlar Vergisi Kanunu, Türkçe metinler için genel kabul gören Ateşman Okunabilirlik Ölçütü kapsamında analiz edilmiştir. Sonuçta ise Kurumlar Vergisi Kanunu, okunabilirlik ölçütü açısından zor bir metin olarak ölçümlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler** : Vergileme, Açıklık, Basitlik, Okunabilirlik, Kurumlar Vergisi Kanunu.

**Jel Sınıflandırılması** : H20, K34.

<sup>1</sup> Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, barlasarslan@gmail.com,, ORCID: 0000-0002-0635-602X.

# THE PRINCIPLE OF OPENNESS AND SIMPLICITY IN TAXATION: AN INVESTIGATION ON THE READABILITY LEVEL OF THE CORPORATION INCOME TAX LAW

## Abstract

*Tax complexity is among the problems of modern tax systems. Tax legislation constitutes an important element of complexity. The fact that the tax legislation is far from the simplicity and clarity of the basic tax principles causes tax complexity directly.*

*The Turkish tax system and tax legislation are complex. Factors such as the language structure and length of the legislation texts, and its constant changes, make the system far from simplicity. The language structure used in Turkish tax laws reveals negative effects both in the tax compliance period and in terms of the simplicity principle. The purpose of this study is to analyze the language structure of tax laws within the scope of ongoing tax complexity in the Turkish law system. For this purpose, the Corporate Tax Law, as a general tax law, which was written recently, was analyzed within the scope of the generally accepted Ateşman Readability Criteria for Turkish texts.. As a result, the Corporate Tax Law has been measured as a difficult text in terms of readability criteria.*

**Key Words** : Taxation, Openness, Simplicity, Readability, Institutions Tax Law.

**Jel Classification** : H20, K34.

## GİRİŞ

Vergi iyi bir finansman ve politika aracıdır. Bu durum ise vergilemede etkinliği zorunlu hale getirmektedir. Özellikle, Türkiye gibi vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki payının yüksek olduğu ülkelerde, söz konusu zorunluluk daha fazla önem kazanmaktadır. Vergilemede etkinliğin sağlanması ise vergileme ilkelerinin sisteme entegre edilmesi ile mümkün olmaktadır.

Vergileme ilkeleri; politika ve hedeflere uyumlu, verimli ve etkili bir vergi uygulaması için gerekli olan kurallar bütünüdür. Söz konusu ilkeler bir anlamda vergileme sürecinin yol haritasını oluşturmaktadır. Bir vergi sisteminin, vergileme ilkelerine sadık kalınarak işlemesi; verginin amaçlarına ulaşılmasında, vergi bilinci ve ahlâkının sağlanmasında, verginin verimliliğinin artmasına ve de vergi uyumuna katkı sağlamaktadır.

Vergileme ilkelerinden sapmanın bir sonucu olarak modern vergi sistemlerinin sorunları arasında vergi karmaşıklığı gelmektedir. Sistemin kalite ölçütü olan karmaşıklık düzeyinin önemli bileşenlerinden birisi de vergi mevzuatıdır. Keza vergileme sürecinin etkin işleyişi ve vergiye uyumu belirleyen vergi mevzuatının; açık, anlaşılır ve sade olması gerekmektedir.

Herhangi bir metnin okunabilirlik düzeyine yönelik incelemeler çok eski dönemlere uzanmaktadır. Bununla birlikte bilimsel temelli analizler, 20. yüzyılın başlarında yoğunlaşmıştır. Konuya olan ilginin artmasıyla birlikte, İngilizce ağırlıklı olmak üzere çeşitli dillere yönelik okunabilirlik formülleri geliştirilmiştir. Söz konusu formüller Türkçe için de uygulanmış ancak her dilin farklı yapıda olmasından ötürü verimli sonuçlar elde edilememiştir. Bu kapsamda, Türkçe metinlerin okunabilirlik düzeyine ilişkin ilk ve kabul gören çalışma, Ender Ateşman tarafından 1997 yılında geliştirilen Türkçe metinler için okunabilirlik formülü olmuştur.

Mevzuatın gerek hacim gerekse dil ve anlatım açısından karmaşık ve zor olması, verginin tarafları için sorun oluşturmakta, verimi düşürmektedir. Mevzuatın sade olması, sıklıkla değiştirilmemesi, lafzi yapısının mevzuat metinlerine vakıf olma ve uygulama açısından esneklik ve kolaylık sağlaması gerekmektedir. Ne var ki mevzuat zorlaştıkça; basitlik ve açıklıktan uzaklaşmakta, vergi uyumu zedelenmekte, agresif vergi planlaması ortaya çıkmakta, vergi maliyetleri artmakta ve temel vergileme ilkelerinin uygulanması da zorlaşmaktadır. Bu doğrultuda, çalışma ile Ateşman okunabilirlik ölçütü kullanılarak Kurumlar Vergisi Kanunu ele alınmıştır.

Açıklık ve basitliğin tespitine yönelik farklı ölçümler olmakla birlikte sadece okunabilirlik düzeyi incelenmiş ve ortaya konulmuştur.

## I. VERGİLEME İLKELERİ

Teorisyenlerin mali literatürde vergileme ilkelerini tartışmaya başlaması, ilk olarak A. Smith ve ardından A. Wagner tarafından ortaya konulan vergilemeye dair kurallar / ilkeler ile söz konusu olmuştur (Turhan, 1998: 191). İlkeler; etkin ve verimli bir vergileme nasıl olmalıdır, vergi tasarımının kural ve kaideleri nelerdir? gibi soru ve sorunlara bir cevap niteliğindedir.

Vergileme ilkeleri, olan yerine olması gerekeni amaçlayan kurallar bütünü olup bu ilkeler; ekonomik, sosyal ve siyasal şartlara göre dönemsel gelişim göstermiş ve farklılaşmıştır (Turhan, 1998: 190). Klasik iktisatçı ve maliyecilerin daha ziyade kamu maliyesinin mali amacını ön planda tutan vergileme ilkelerine odaklandıkları görülürken, 19. yüzyılın sonundan itibaren literatüre hakim olmaya başlayan modern maliye anlayışına dayalı olarak vergileme ilkeleri, müdahaleci devlet görüşüne paralel bir evrim içine girmiştir (Erduran & Arslan, 2012: 23).

A. Smith'ten günümüze kadar vergileme ilkeleri değişikliğe uğramış ve çeşitlenmiştir. Bu minvalde, literatürde vergileme ilkeleri, klasik ilkeler ve çağdaş ilkeler olarak bir sınıflamaya tabi tutulmaktadır. Belirtmek gerekir ki çağdaş vergileme ilkeleri, temelini klasik ilkelerden almış ve klasik ilkelerin üzerine inşa edilmiştir.

Klasik vergileme ilkeleri, A. Smith ve A. Wagner'in ortaya attığı ilkeler ile şekillenmiş, zamanla H. Haller ve F. Neumark tarafından geliştirilip bilimsel bir temele oturtulmuştur (Turhan, 1998: 191). Klasik vergileme ilkeleri ana hatlarıyla ifade edilecek olursa (Çaşkurlu & Arslan, 2017: 189-193; Turhan, 1998: 191-208);

A. Smith, vergilemede adalet, açıklık, uygunluk ve tasarruf olmak üzere dört ilke ortaya atmış,

A. Wagner, sosyal reform düşüncesinden hareketle Smith'in vergileme ilkelerini daha da geliştirmiş ve vergileme ilkelerini mali, iktisadi, ahlaki ve teknik ilkeler olarak gruplamış,

Sonraki süreçte, H. Haller vergileme ilkelerini vergilerin elde edilme amacına göre kurgulayarak; mali amaç, özgürlük amacı, refah amacı ve adalet amacı olmak üzere dört amaca dayandırmış,

F. Neumark ise rasyonel bir vergileme için gerekli ilkeleri dört grupta ele almış, ahlaki ve sosyal vergileme ilkeleri, vergi hukuku ve vergi tekniğine ait ilkeler, mali ilkeler ile iktisadi ve siyasi ilkeler olarak tasnif etmiştir.

Klasik ilkelerden hareketle gelişen, değişen mali anlayışa göre şekillenen çağdaş vergileme ilkeleri ise genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, adalet ilkesi, kanunilik ilkesi, verimlilik ilkesi, belirlilik ilkesi, açıklık ilkesi, uygunluk ilkesi, istikrar ilkesi, esneklik ilkesi ve iktisadilik ilkesi olarak tasnif edilmektedir (Çaşkurlu & Arslan, 2017: 193-197; Akdoğan, 2009: 197-212).

## II. VERGİLEMEDE AÇIKLIK VE BASİTLİK

Vergi uygulamasının verimliliği her şeyden önce idarenin etkinliğine, mükelleflerin ise etkinliğine bağlıdır. İdarenin etkinliğinden kasıt, vergilemeye dönük eylem ve faaliyetlerdeki başarısını; mükellefin etken olmasından kasıt ise mükelleflerin vergileme sürecinde aktif, katılımcı ve bilinçli olmalarıdır. Bu açıdan, vergileme ilkelerinin sisteme olan katkısı ile sistemin başarısı doğru orantılıdır.

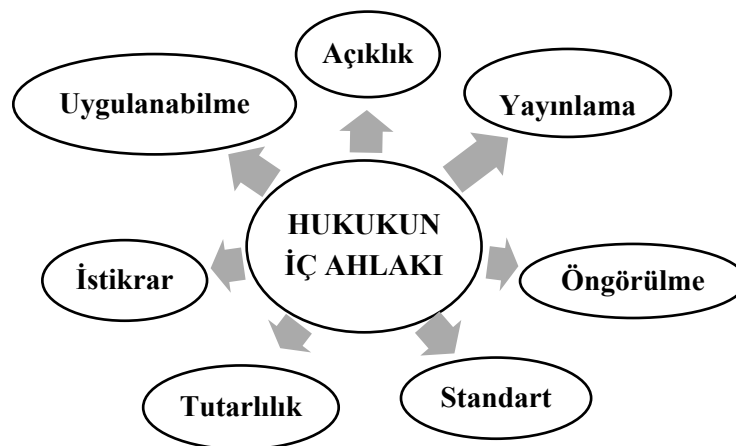
Tüm vergileme ilkeleri, vergi bilincine katkı sağlarken mükellef uyumunu artırmaktadır. Her ilke birbirinin tamamlayıcısı olup birbirinden bağımsız değildir. Ancak, belirtmek gerekir ki; genellik, eşitlik, kanunilik ve adalet ilkeleri sistemin merkezinde yer alırken, diğer ilkeler söz konusu temel ilkeleri destekleyen ve güçlendiren bir özelliğe sahiptir.

Vergilemede açıklık ilkesi, vergi mevzuatının ve uygulamanın herkes tarafından açık ve net olarak anlaşılabilmesini, basitlik ilkesi ise düzenlemelerin kapsam ve nitelik olarak hem uygulayıcılar için kolaylık sağlaması hem de mükellefler için sıkıntıya neden olmadan ödevlerini yerine getirebilmelerinin gerçekleşmesidir (Akdoğan, 2009: 213). Keza, bir vergi uygulamasının başarısı öncelikle herkes tarafından anlaşılmasına bağlıdır. Açıklık ilkesi bu amaca hizmet etmekte, basitlik ise açıklık ilkesinin tamamlayıcısı olmaktadır. Bu açıdan iki ilkenin birbirinden ayrı düşünülmemesi gerekir.

İfade edildiği üzere açıklık ilkesi; matrah, ödeme zamanı ve süresi, ödenecek miktar gibi mükellef ve idareyi ilgilendiren tüm hususları kapsamakta, vergi mevzuatının ve de uygulamaya yönelik olan kanun, tebliğ, yönetmelik ve genelgelerin de kolay anlaşılabilmesini gerektirmektedir (Saraçoğlu & Ejder, 2002: 41). Nitekim, vergi sürecinin ortalama bilgi ve eğitim seviyesine sahip bir mükellef tarafından anlaşılması zorunludur. Uygulamaların açık ve basit olması, mükellef uyumunu destekler. Normal şartlarda vergi mükellefleri, vergi sistemi başa çıkılması kolay olduğunda daha fazla uyum gösterme eğilimine girerler (Kabinga, 2016: 10). Vergi mevzuatına uyumda zaman maliyeti bunun bir göstergesidir. Örneğin, bu süre için Dünya ortalaması 271, G20 ortalaması 237, OECD ortalaması 162 saat iken Türkiye'de bu rakam son yıllardaki iyileşme ile birlikte 170 saat olarak gerçekleşmiştir (Bkz. Paying Taxes, 2019). Açıklık ve basitlik, beraberinde azaltılmış yönetim maliyetlerini, netlik ve şeffaflık sayesinde daha fazla hesap verebilirliği sağlarken, sistemi olumsuz etkileyen unsurlara karşı alınması gereken önlemlerin azalmasıyla kararlılık ve dayanıklılık durumu artacaktır (Piper, 2013: 6).

## II.I. İç Hukuk Ahlâkı

Demokrasinin bir aracı ve tamamlayıcısı olarak hukuk devleti kavramı, devlet ile toplum arasında bir karar ve eşitlik mekanizması biçiminde bir hukuku tasarlamakta ve ileri sürmektedir (Ömercioğlu, 2018: 13). Hukuk devletinin temel misyonlarından birisi de hukuki güvenliktir. Hukuki güvenliğin özünü ise Anayasa ve kanunlar oluşturmaktadır. Öyle ki mevzuat hükümleri; kural getiren, düzenleyici, emredici ve de müeyyide ortaya koyan, hukukun üzerine inşa edildiği metinlerdir. Böyle olunca da mevzuatın önemi daha da artmakta, kişilerin hukuk kuralları ile güvenlik altına alınması, hukuk düzeninin hukuki güvenliği sağlayabilme adına bazı kalite ölçütlerine uygun olmasını gerektirmektedir (Akıncı, 2012: 188). Söz konusu kalite ölçütlerinden birisi de mevzuatın açık ve anlaşılır olmasıdır. Bu durum bir anlamda hukuki güvenliğin somutlaşmış halidir. Mevzuat bir bakıma hukukun vitrinidir.



Şekil 1: Fuller'in İç Hukuk Ahlakı

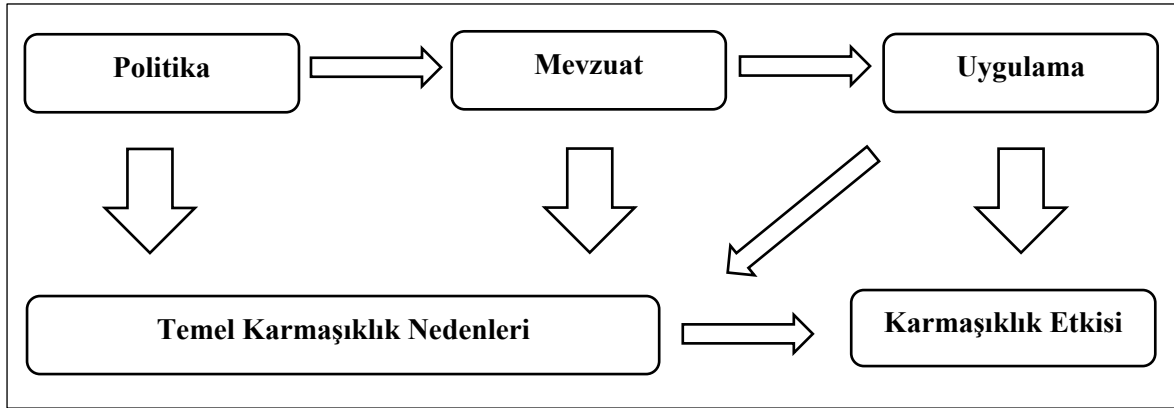
Kaynak: (Arslan, 2017: 55).

Mevzuat içinde kanunların yeri temel metinler olmaları açısından önemlidir. Bir metnin kanun olarak kabul edilebilmesi için şekil 1'de görüleceği üzere L. Fuller tarafından sekiz adet ilke belirlenmiştir (Tucker, 1965: 274; Akı, 2015: 4-5). Bunlar açıklık, yayınlanma, öngörülme, standart, tutarlılık, istikrar ve uygulanabilirlik (kanun metinlerinin ise ilkelerin hepsini taşıması ve kapsamı beklenmektedir). Açıklıktan kasıt ise kanun metinlerinin ve de normların mümkün mertebe açık, basit ve anlaşılır olmasıdır. Ancak, belirtmek gerekir ki buradaki basitlik hukuk metninin anlam, dil ve yazım açısından niteliksiz olması değil, anlaşılabilir olmasıdır.

## II. II. Vergi Karmaşıklığı

Vergi karmaşıklığı, net sınırları belirlenemeyen ancak iki yaklaşım içinde ele alınan bir kavramdır. Buna göre; vergi idaresinin ve mükelleflerin vergi karmaşıklığından dolayı karşılaştıkları uygulama ve uyum maliyetleri ilk yaklaşımı, vergi sistemi veya düzenlemelerin kalitesiyle ilgili yapılan tanım ve anlamlandırmalar ise ikinci yaklaşımı oluşturmaktadır (Karabacak, 2013a: 17). Özellikle yabancı olmak üzere literatürde vergi karmaşıklığının kavramsal tanımından ziyade, karmaşıklığın analiz edilmesine yönelik çalışmalar dikkat çekmekte ve bu anlamda farklı analizler bulunmaktadır (Arslan, 2016: 101). Tüm analizlerin ortak noktaları ise mevzuatın yapısının hemen her analizde dikkate alınmasıdır.

Birleşik Krallık vergi sisteminin görece karmaşıklığını ölçmek için geliştirilen endekse göre yapılan ölçümde, mevzuat metinlerinin basitliği önemli bir ölçü olarak ele alınmış, sistemde karmaşıklık endeksinin dayandığı hususlar; politik karmaşıklık, yasama karmaşıklığı ve uygulama karmaşıklığı biçiminde ifade edilmiş, yasama karmaşıklığında ise okunabilirlik, mevzuat sayfa sayısı incelenmiştir (Jones, Rice, Sherwood, & Whiting, 2015).



Şekil 2: Vergi Karmaşıklığı

Kaynak: (Jones, Rice, Sherwood, & Whiting, 2015: 8).

Vergi karmaşıklığına yönelik yapılan diğer bir analizde de mevzuat yapısı karşımıza çıkmakta, en basit ve kolay olanın vergi sisteminin amacından öte kilit noktası olduğu belirtilmekte ve sadeleştirme ile diğer hedefler arasında bir trade-off olduğu vurgulanmaktadır (James, 2018: 15). Ne var ki vergi basitleştirme kolay bir süreç değildir ve iyi bir sisteminin tam olarak basit olması da pek mümkün olmayıp bu nedenle en iyiye ulaşmak için süreç ile basitlik arasında bir ödünleşim söz konusudur (James, 2018: 15-16). Benzer örnekleri çoğaltmak mümkün olmakla birlikte, kalıcı iyileştirme ve kapsamlı reform süreci bünyesinde, vergilemenin diğer amaç ve hedeflerini doğru ele almak, sisteminin gerçeklerini doğru tespit etmek ve olması gereken için hangi işlev ve araçların çalıştırılmasının tespiti önemlidir (James, 2018: 17). Reform için ise doğrudan siyasal uzlaşma elzem olup, basit bir politika süreci, anlaşılabilir ve basit bir mevzuat için ön koşul ve altın kuraldır ve de göz ardı edilmemelidir (Mckerchar, 2007: 201). Şunu da belirtmek gerekir ki mevzuata yönelik analizler, mevcut durumu tüm yönleriyle ortaya koymaktan uzak, kanunların uzunluğu ve sayısı gibi bazı somut göstergelere, vergiye uyum süreleri, vergi ihtilafları vb. bazı gözlemlere, hatta sezgilere

dayanmaktadır (Karabacak, 2013b: 40). Oysa analizlerin dil, anlatım ve okunabilirlik açısından temellendirilmesi, soruna ilişkin farklı bir bakış açısı ve sonuç verecektir.

Vergilendirilebilir alanların çeşitlenmesiyle birlikte artan vergi karmaşıklığı ve oluşan bilgi asimetrisi, mükelleflerin vergiye uyumunu zedelemekte ve maliyetleri artırmaktadır (Karabacak, 2013a: 16). Mevzuatın karmaşıklığı, vergi kaybının oluşmasına neden olmaktadır. Mevzuatı anlamak, uymak ve bunu hukuka uygun olarak uygulamak zor ve zahmetli olup mevzuata yeterince nüfuz edememekten kaynaklanan kayıp ve kaçakların ortaya çıkması da kaçınılmazdır (Karakoç, 2004: 114). Mevzuatın basit ve anlaşılır olması illegal eğilimleri baskılamak, mevzuatının sadeleştirilmesi neticesinde vergi kaybının azaltılması da mümkün olabilecektir (Richardson, 2006: 332).

### III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NUN OKUNABİLİRLİK ÖLÇÜTÜ ÜZERİNE BİR ANALİZ

#### III. I. Yöntem

Okunabilirlik çalışmaları dil anlaşılabilirliği açısından uzun bir geçmişe sahip olup, Platon ve Aristoteles'in klasik söylemlerinde ve dini metinlerin kelime analizlerinde rastlansa da konuya duyulan ilgi 1920'li yıllardan itibaren artmıştır (Chall, 1988: 2). İlginin artışına paralel olarak da günümüze kadar çeşitli okunabilirlik formülleri geliştirilmiştir. İlk etapta İngilizce için çok sayıda formül geliştirilmekle birlikte farklı diller için de okunabilirlik düzey ölçümlerine yönelik çalışmalar yapılmıştır (Rabin, 1988: 66-76). Bugün için ise genel kabul gören başlıca formüller; Dale Cale formülü, Gunning Fog Index, Flesch-Kincaid okunabilirlik formülü ve Fry okunabilirlik grafiğidir (Temur, 2003: 174-177).

Her dilin yapısının ve karakteristik özelliklerinin farklılığı dikkate alındığında, Türkçe metinlerin diğer diller için geliştirilen formüller ile değerlendirilmesinde hata payının yüksek olması, Türkçe için bir okunabilirlik formülünün geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu doğrultuda, Ateşman (1997) tarafından geliştirilen Türkçe metinler için okunabilirlik formülü genel kabul görmektedir. Ateşman tarafından farklı metinler üzerine yapılan çalışma sonucu en kolay ve en zor metin için hece ve cümle uzunlukları tespit edilmiştir. Çalışmada yöntem olarak Ateşman formülünün tercih edilmesinin yegane sebebi, Türkçe metinler için geliştirilmiş olması ve diğer yabancı formüllere göre daha doğru sonuçlar vermesi olasılığıdır.

**Tablo 1: Okunabilirlik Ölçütü**

	Sözcük Uzunluğu (hece)	Cümle Uzunluğu (sözcük)
<b>En kolay Metin</b>	2,2	4
<b>En Zor Metin</b>	3	30

**Kaynak:** (Ateşman, 1997: 74).

Yapılan hesaplamalar sonucu geliştirilen okunabilirlik formülü ise  $(198,825 - 40,175\chi_1 - 2,610\chi_2)$  biçiminde oluşturulmuştur. Formülde  $\chi_1$  hece olarak sözcük uzunluğunu,  $\chi_2$  ise sözcük olarak cümle uzunluğu ifade etmektedir. Keza formül, Türkçe metinlere uygulandığında, okunabilirlik düzeyi açısından fikir vermektedir.

#### III. II. Bulgular

Ateşman (1997) okunabilirlik formülü tarafımızdan Kurumlar Vergisi Kanunu için uygulanmıştır. Bu kanunun tercih edilmesindeki etken, diğer temel vergi kanunlarına göre daha yakın tarihte yürürlüğe girmiş olmasıdır.

Analiz yapılırken, sadece kanunun madde metinleri dikkate alınmış, başlıklar, dipnotlar vb. formüle dahil edilmemiştir. Buna göre; toplam cümle sayısı 598, toplam kelime sayısı 15.446 ve toplam hece sayısı 47.881 olarak tespit edilmiş ve formül bu değerler üzerinden uygulanmıştır.

$$198,825 - [40,175 (Toplam Hece/Toplam Kelime) - 2,610 (Toplam Kelime / Toplam Cümle)]$$

Uygulama sonucu ise endeks değeri Kurumlar Vergisi Kanun için 7,295 olarak bulunmuştur. Ateşman (1997) tarafından tespit edilen okunabilirlik sayı ve derecelerine göre Kurumlar Vergisi Kanunu *çok zor* kategorisinde yer almaktadır.

**Tablo 2: Okunabilirlik Derece ve Sayısı**

Derece	Okunabilirlik Sayısı
Çok Kolay	90-100
Kolay	70-89
Orta Güçlükte	50-69
Zor	30-49
Çok Zor	1-29

**Kaynak:** (Ateşman, 1997: 74).

Kanun metninde özellikle cümlelerin uzunluğu dikkat çekmektedir. Öyle ki bir paragraf olan cümleler dahi bulunmaktadır. Ateşman'ın Anayasa metnini inceleyerek bulduğu değer 41,77 olurken, en zor olarak felsefe metinlerini tespit etmiş ve değerini de 15,81 olarak belirlemiştir (Ateşman, 1997: 74). Son olarak belirtmek gerekir ki okunabilirlik ölçüsü metnin üslubu hakkında fikir vermekte ve zorluk derecesini göstermektedir (Ateşman, 1997: 74).

## SONUÇ

Hükümet programlarında, acil eylem planları ve bütçe gerekçeleri gibi metinlerde, kalkınma planlarında vb. idari, siyasi ve ekonomik içerikli metinlerde, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve vergi mevzuatının sadeleştirilmesi sıklıkla vurgulanan ve hedeflenen bir husustur. Hatta, Onuncu Kalkınma Planı'nda dahi "Temel vergi mevzuatı; ekonomiye sosyal politikalar çerçevesinde sade ve uyum sağlanabilir hale getirilecektir" biçiminde konuya vurgu yapılmış ancak plan dönemi bitmesine rağmen somut bir gelişme söz konusu olmamıştır. Ne var ki, kanunların dil ve içerik olarak sadeleştirilmesine değinilmekte birlikte, bugüne kadar gerekli reformların hayata geçirildiğini ifade etmek mümkün değildir. Mevzuatın sadeleştirilmesinden kastedilenin yalnızca maddelerin azaltılması, mevzuat sayısının düşürülmesi olmamalıdır. Sadeleştirme için mevzuatın gözden geçirilerek anlaşılabilir, karışık ve uzun metinler yerine basit, okunabilirlik ve anlaşılabilirlik düzeyi yüksek metinlere dönüştürülmesi gerekmektedir. Kaldı ki vergi gibi toplumun hemen her kesimini ilgilendiren bir alanda mevzuatın açık ve basit olması daha elzem görünmektedir. Kanunlar (ve bağlı mevzuat) sadece kanun yapmış olmak için çıkarılmamalı, süreçte kanun yapma sanatı icra edilmelidir.

Türk vergi sisteminde mevzuat metninin uzunluğu, karmaşık yapısı ve sık sık değişmesi gibi etkenlerden ötürü, açıklık ve basitlikten uzak kalmıştır. Vergi kanunları açısından, kanun yazımının kendine özgü yapısının bulunması ya da kanun dilinin gündelik dilden farklı olması gerektiği gibi argümanlarla savunulabilecek bir olgunun çok ötesinde tutarsız, karmaşık ve birlikten uzak bir kanun dilinin bulunduğu dikkati çekmektedir. Ne var ki, kanun yazımında dil bilimine gereken önem verilmediği hatta yazım aşamasında dil bilimcilerden destek alınmadığı anlaşılmaktadır. Vergi kanunlarının metin yapısı, karmaşıklığı, cümlelerin uzunluğu gibi hususlar vergilemede açıklık ve basitlik ilkelerinden uzaklaşmanın en bariz göstergeleridir. Oysa tüm toplumu ilgilendiren vergi kanunlarının okunabilirlik ve anlaşılabilirlik düzeyinin yüksek olması gerekmektedir.

**Etik Beyanı** : Makalenin tüm süreçlerinde ÖHÜİBF Dergisinin araştırma ve yayın etiği ilkelerine uygun olarak hareket edilmiştir. İlgili çalışmada kullanılan veriler 2019 yılında toplanmış ve analiz edilmiştir. Veriler 2020 yılı öncesi toplandığından etik kurul kararı gerekmemektedir.

**Ethics Statement** : In all processes of the article, the principles of ÖHÜİBF Journal's research and publication ethics were taken into consideration. The data used in the relevant study were collected in 2019 and the data were analyzed. Since the data are collected before 2020, an ethical committee decision is not required.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2009). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akı, E. İ. (2015). Hukukun iç ahlakı: Lon L. Fuller'in görüşleri çerçevesinde bir inceleme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 64(1), 1–35.
- Akıncı, M. (2012). Normatif düzen kalitesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(1), 187–212.
- Arslan, C. B. (2016). An assessment of law faculty students' comprehension levels of the language of corporate tax law. *International Online Journal of Education and Teaching*, 3(2), 100–106.
- Arslan, C. B. (2017). *Vergi uygulamasında torba kanunlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ateşman, E. (1997). Türkçe'de okunabilirliğin ölçülmesi. *Dil Dergisi*, (58), 71–74.
- Chall, J. (1988). *Its past, present, and future, readability: The beginning years*. (Ed. B. Zakaluk, & S. J. Samuels). Published by the International Reading Association Newark, Delaware 19714, 2–13.
- Çaşkurlu, E., & Arslan, C.B. (2017). *Kamu maliyesine giriş*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Erduran, A.Ç., & Arslan, C.B. (2012). Vergilendirme ilkeleri açısından Türkiye'de tecil müessesesi, *Vergi Raporu Dergisi*, (156), 22–32.
- James, S. (2018). Tax simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible strategy, *University of Exeter Discussion Papers in Management*, 07/18, 1–18, Retrieved from: [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/19281/1/MPRA\\_paper\\_19281.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/19281/1/MPRA_paper_19281.pdf).
- Jones, G., Rice, P., Sherwood, J., & Whiting, J. (2015). *Developing a tax complexity index for the UK*, Office of Tax Simplification, London, Retrieved from: [www.gov.uk/government/publications/office-of-tax-simplification-complexity-index](http://www.gov.uk/government/publications/office-of-tax-simplification-complexity-index).
- Kabinga, M. (2016). *Principles of taxation*. (paper 5 of the introduction to the project “tax justice & poverty”). Reviewed by Dr. Jörg Alt SJ; Emmanuel Tendet Kiprotich, 1–12, Retrieved from: [www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice\\_and\\_Poverty/Introduction/05\\_Principles.pdf](http://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf).
- Karabacak, Y. (2013a). Vergi karmaşıklığı modern vergi sistemlerinin kaçınılmaz sonucu mudur?, *Mali Çözüm Dergisi*, (120), 15–30.
- Karabacak, Y. (2013b). Türk vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin ölçümü üzerine bir deneme, *Maliye Dergisi*, (165), 38–53.
- Karakoç, Y. (2004). *Hukuki nedenlerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları (düzenleme-uygulama-yargılama)*. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.
- Mckerchar, M. (2007). *Tax complexity and its impact on tax compliance and tax administration in Australia*, Proceedings Of The 2007 IRS Research Conference, The IRS Research Bulletin. 185–205, Retrieved from: [www.irs.gov/pub/irs-soi/07resconfmckerchar.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-soi/07resconfmckerchar.pdf).
- Ömercioğlu, Ö. (2018). *Vergi demokrasisi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Paying Tax (2019). Retrieved from: [www.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2019](http://www.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2019).
- Piper, J. (2013). *Simplicity in The Tax System*. ACCA. 1–6, Retrieved from: [www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/tax-publications/tech-tp-sitts.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/tax-publications/tech-tp-sitts.pdf).
- Richardson, G. (2006). Taxation determinants of fiscal corruption: evidence across countries, *Journal of Financial Crime*, 13(3), 323–338.



Arslan, C. B. (2020). Vergilemede açıklık ve basitlik ilkesi: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirlik düzeyine ilişkin bir inceleme. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), 687-695.

Rabin, A. T. (1988). *Determining difficulty levels of text written in languages other than English*. (Ed. B. Zakaluk, S J.Samuels). Published by the International Reading Association Newark. Delaware 19714, 46-76.

Saraçoğlu, F., & Ejder, H. (2002). Kamu mali yönetiminin açıklık ve samimilik ilkeleri açısından analizi, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (27), 39-53.

Temur, T. (2003). Okunabilirlik (readability) kavramı, *TÜBAR*, (13), 169-180.

Tucker, E. W. (1965). The morality of law, by Lon L. Fuller, *Indiana Law Journal*, 40(2), 270-279.

Turhan, S. (1998). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.