

Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği¹ *Tax Complexity: The Readability of Income Tax Act, Income Tax Return Guides and Brochures*

Seda ÖNER

Arş. Gör., Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, sedayilmaz@beun.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6462-4144>

Mehmet CURAL

Doç. Dr., Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, mcural@beun.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8759-1904>

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş: 23 Temmuz 2018

Düzeltilme Geliş: 8 Kasım 2018

Kabul: 15 Mart 2019

Anahtar Kelimeler:

Vergi Karmaşıklığı, Vergi Mevzuatının Okunabilirliği, Vergi Basitleştirme, Vergi Uyumu.

© 2019 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Vergi karmaşıklığı, vergi idaresi ve vergi mükellefine maliyetler yüklemesi ve vergi uyumunu olumsuz etkilemesi nedeniyle önemli bir konudur. Bu çalışmanın amacı, vergi mevzuatının okunabilirliği bağlamında vergi karmaşıklık düzeyini ölçmektir. Bu amaç doğrultusunda Gelir Vergisi Kanunu, gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliği çeşitli okunabilirlik formülleri ile ölçülmüştür. Çalışma bulguları; Gelir Vergisi Kanunu, gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliğinin düşük olduğunu ve bu metinlerin ancak lisans ve lisansüstü bireyler tarafından okunabilir olduğunu göstermektedir.

ARTICLE INFO

Article History:

Received: 23 July 2018

Received in revised form: 8

November 2018

Accepted: 15 March 2019

Keywords:

Tax Complexity, The Readability of Tax Legislation, Tax Simplification, Tax Compliance.

© 2019 PESA All rights reserved

ABSTRACT

Tax complexity is an important issue due to brings costs for tax administration and taxpayer and has negative impacts on voluntary compliance. The purpose of this study is to measure the tax complexity level in context of the readability of tax legislation. In accordance with this purpose the readability of Income Tax Act, income tax return guides and brochures have been measured by various readability formulas. The findings indicate that the readability of the Income Tax Act, income tax return guides and brochures are low and can be read and understood by undergraduate and graduate individuals.

¹ Bu çalışmanın özet versiyonu, 08-12 Mayıs 2018 tarihlerinde Antalya'da düzenlenen 33. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda sunulmuştur.

GİRİŞ

Vergi karmaşıklığı bir taraftan vergi idaresine operasyonel maliyetler ve vergi mükellefine vergiye uyum maliyetleri yüklerken diğer taraftan vergi uyumunun azalmasına neden olabilmektedir. Literatürde vergi karmaşıklığını açıklayan çeşitli teorik yaklaşımlar bulunmaktadır. Araştırmacıların vergi karmaşıklığını tanımlamaktan ziyade karmaşıklığa katkıda bulunan faktörleri sınıflandırdıkları görülmektedir. Vergi karmaşıklığı boyutlarına ilişkin ilgili yaklaşımların temelde birbirlerine çok benzer oldukları, ifade bakımından farklılaştıklarını söylemek mümkündür.

Vergi karmaşıklığını azaltmaya yönelik uygun politikaların seçimi ve politikaların başarılı olabilmesi için öncelikle karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi gerekmektedir. Literatürde vergi karmaşıklığı farklı boyutlarla ele alınmış, geliştirilen endeksler vergi karmaşıklığını farklı göstergelerle ölçmeye çalışmıştır. Bu çalışmada Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından 2006-2017 yılları arasında yayınlanan gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliği ölçülmüştür. Çalışmada vergi karmaşıklığı vergi mevzuatının okunabilirliği bağlamında değerlendirilmektedir. Çalışmada elde edilen bulguların vergi karmaşıklık düzeyinin ölçülmesine ve vergi karmaşıklığını azaltmaya yönelik politikaların seçimine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

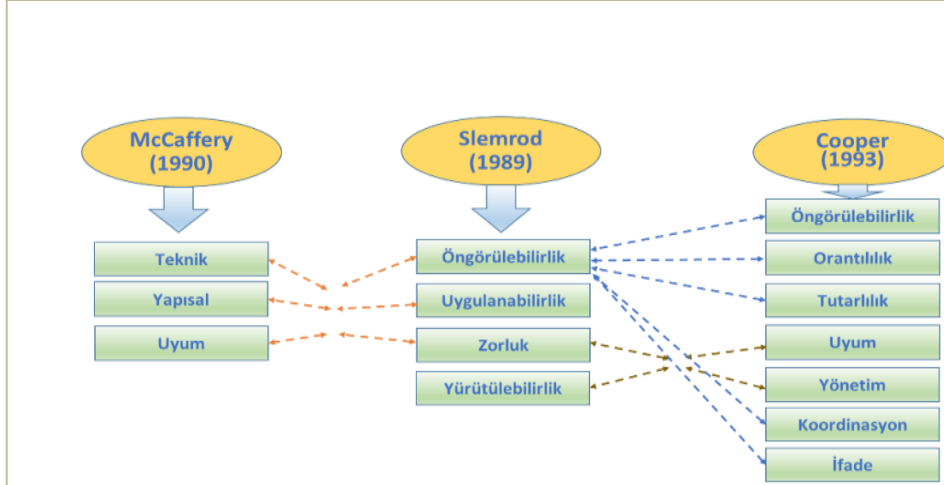
Çalışmada öncelikle vergi karmaşıklığı kavramı açıklanmış ve literatür incelenmiştir. Sonraki kısımlarında çalışmanın metodolojisi ve analiz bulgularına yer verilmiştir. Son olarak elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

1. Kavramsal Çerçeve

Vergi karmaşıklığı kavramı kolayca tanımlanamamakta ve ölçülememektedir. Vergi karmaşıklığı önyargılara, bakış açılarına ve araştırma alanlarına göre her birey için farklı anlamlara gelmekte (Tran-Nam ve Evans, 2014:345), farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Şekil 1’de vergi karmaşıklığına ilişkin farklı sınıflandırmalar ve birbirleriyle benzerlikleri gösterilmektedir.

Şekil 1’de görüldüğü üzere Slemrod (1989), vergi karmaşıklığını *öngörülebilirlik (predictability)*, *yürütülebilirlik (enforceability)*, *zorluk (difficulty)* ve *uygulanabilirlik (manipulability)* olarak sınıflandırmıştır. Öngörülebilirlik ve yürütülebilirlik temelde vergi kanunlarıyla ilgili iken zorluk ve uygulanabilirlik mükelleflerin vergi kanunlarına verdiği tepkilerle ilgilidir.

McCaffery (1990), vergi karmaşıklığını *teknik (technical)*, *yapısal (structural)* ve *uyum (compliance)* karmaşıklığı olarak sınıflandırmıştır. Teknik karmaşıklık, vergi kanununun anlamını algılamadaki zorluğu ifade etmektedir. Yapısal karmaşıklık, vergi avantajı sağlamak için belirli işlemleri ve bu işlemleri oluşturan kuralları uygulama zorluğunu açıklamaktadır. Uyum karmaşıklığı ise vergi ile ilgili kayıtların usule uygun tutulmasında yaşanan zorlukları ele almaktadır (Budak vd., 2017).

Şekil 1: Vergi Karmaşıklığına İlişkin Sınıflandırmalar

Kaynak: Tran-Nam ve Evans (2014)'ten yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Cooper (1993) ise vergi karmaşıklığını yedi sınıflandırmaya dayandırmaktadır (Umar ve Saad, 2015: 27):

- Öngörülebilirlik (*predictability*): Kuralların kolay ve doğru bir şekilde anlaşılması
- Orantılılık (*proportionality*): Vergi kanunlarının sağladığı çözümün basit olması
- Tutarlılık (*consistency*): Benzer konulardaki kuralların keyfi ayrımlar olmadan tutarlı olması
- Uyum (*compliance*): Vergi mükelleflerinin yüksek uyum maliyetlerine katlanmaksızın uyum sağlamanın kolay olması
- Yönetim (*administration*): Vergi kanunlarının basit olması
- Koordinasyon (*coordination*): Vergi kanunlarının diğer kurullarla tutarlı olması
- İfade (*expression*): Tüm kuralların anlaşılır biçimde ifade edilmesi

McCaffery'nin (1990) vergi karmaşıklığı sınıflandırması Slemrod'un (1989) yürütülebilirlik dışındaki diğer üç sınıflandırmasına karşılık gelirken, Cooper'ın (1993) uyum ve yönetim sınıflandırması Slemrod'un (1989) yürütülebilirlik ve zorluk sınıflandırmasına benzemektedir. Slemrod (1989)'un öngörülebilirlik sınıflandırması ise Cooper'ın (1993) öngörülebilirlik, orantılılık, tutarlılık, koordinasyon ve ifade sınıflandırmalarını kapsamaktadır (Tran-Nam ve Evans, 2014: 345-346). Vergi karmaşıklığına ilişkin sınıflandırmaların temelde birbirlerine çok benzedikleri, ancak ifade bakımından farklılaştıkları ve vergi karmaşıklığını vergi sisteminin özellikleri bağlamında ele aldıkları söylenebilir.

2. Literatür İncelemesi

Vergi karmaşıklığının ölçülmesine yönelik çalışmalar ve bu çalışmalarda kullanılan göstergeler Tablo 1'de derlenmiştir.

Tablo 1: Vergi Karmaşıklığının Ölçülmesine Yönelik Çalışmalar

Çalışmalar	Boyutlar	Göstergeler
Office of Tax Simplification (2012)	Yasama Karmaşıklığı	Bölüm ve paragraf sayısı Sayfa sayısı Muafiyet, istisna ve indirim sayısı Mali kanunlarda 2000 yılından bu yana yapılan değişikliklerin sayısı Mevzuatın Gunning-Fog okunabilirlik skoru
	Etkinlik	Vergi rehberlerinin karmaşıklığı Mevzuatın etki ettiği mükellef sayısı Mükelleflerin ortalama uyum yeteneği Kaçınma riski
	Kaynak verimliliği	Uyum maliyetleri

			Operasyonel maliyetler
Office of Tax Simplification (2013)	Temel Karmaşıklık	Politika Karmaşıklığı	Muafiyet, istisna ve indirim sayısı Mali kanunlarda 2000 yılından bu yana yapılan değişikliklerin sayısı
		Yasama Karmaşıklığı	Mevzuatın Gunning-fog okunabilirlik skoru Mevzuatın sayfa sayısı Vergi mevzuatı hakkında bilgi
		Operasyonel Karmaşıklık	Vergi rehberlerinin karmaşıklığı Bilgi gereksinimi karmaşıklığı
	Karmaşıklığın Etkisi	Ortalama Kaynak Maliyeti	Mükellef ve idare açısından mükellef başına net ortalama maliyet
		Toplam Etki	Mükellef sayısı Mükelleflerin ortalama kabiliyeti Kaçınma riski
	Office of Tax Simplification (2015)	Temel Karmaşıklık	Politika Karmaşıklığı
Yasama Karmaşıklığı			Mevzuatın Gunning-fog okunabilirlik skoru Mevzuatın sayfa sayısı
Operasyonel Karmaşıklık			Vergi rehberlerinin karmaşıklığı Bilgi gereksinimi karmaşıklığı
Karmaşıklığın Etkisi		Mükellef sayısı Mükellef ve idarenin uyum yükü Ortalama mükellef yeteneği Hata, gereken özenin gösterilmemesi ve kaçınma nedeniyle risk altındaki gelir	
PwC & World Bank (2013)	Vergi Ödeme Kolaylığı	Toplam vergi oranı Saat cinsinden vergiye uyum için harcanan zaman Vergi ödeme sayıları	
The Progressive Policy Institute (2014)		Vergi Harcamaları	

Kaynak: Yazarlar tarafından derlenmiştir.

Vergi karmaşıklığının tespitine yönelik en kapsamlı girişim olarak Office of Tax Simplification (OTS) tarafından geliştirilen OTS Karmaşıklık Endeksi kabul edilmektedir. OTS Karmaşıklık Endeksinin ilk versiyonunda (2012) vergi karmaşıklığı; “yasama karmaşıklığı”, “etkinlik” ve “kaynak verimliliği” olarak sınıflandırılmıştır. OTS Endeksinin ikinci versiyonunda (2013) ise vergi karmaşıklığı, “temel karmaşıklık” ve “karmaşıklığın etkisi” olarak sınıflandırılmıştır. “Temel karmaşıklık”, verginin yapısında bulunan içsel karmaşıklık seviyesinin göstergesi olup politika, yasama ve operasyonel karmaşıklığı; “karmaşıklığın etkisi” ise karmaşıklığın mükelleflere ve idarelere olan maliyetini ölçmektedir (Jones vd., 2014).

OTS Karmaşıklık Endeksinin son versiyonunda (2015) ise “karmaşıklığın etkisi” boyutuna ait alt boyutların ve göstergelerin farklılaştığı görülmektedir. İkinci versiyonda yer alan “ortalama kaynak maliyeti” ve “toplam etki” alt boyutları üçüncü versiyonda kaldırılmıştır. Alt göstergeler; mükellef sayısı, mükellef ve idarenin uyum yükü, ortalama mükellef yeteneği, hata, gereken özenin gösterilmemesi ve kaçınma nedeniyle risk altındaki gelir şeklinde güncellenmiştir.

PwC ve World Bank (2013) tarafından “Paying Taxes” adlı raporda vergi karmaşıklığı; vergi ödeme kolaylığı olarak ifade edilmekte ve “toplam vergi oranı”, “saat cinsinden vergiye uyum için harcanan zaman” ve “vergi ödeme sayıları” göstergeleriyle ölçülmektedir. Görüldüğü üzere vergi karmaşıklığının ölçülmesine yönelik çalışmalar farklı sınıflandırma ve farklı göstergeler üzerine kurgulanmıştır.

The Progressive Policy Institute (2014) tarafından hazırlanan raporda ise “Eyalet Vergi Karmaşıklığı Endeksi” ile vergi karmaşıklığı tespit edilmektedir. Bu endekste vergi karmaşıklığı göstergesi olarak “vergi harcamaları” kullanılmaktadır.

Ampirik literatürde vergi karmaşıklığı, çoğunlukla vergi mevzuatının okunabilirliği bağlamında ele alınarak incelenmiştir (Tan ve Tower, 1992; Smith ve Richardson, 1999; Saw ve Sawyer, 2010; Barney vd., 2012; Saad vd., 2014; Strauss ve Toor, 2014; Umar ve Saad, 2015). Vergi mevzuatının okunabilirliğinin ölçümünde ise, çoğunlukla, *Flesch Okuma Kolaylığı Formülü (Flesch Reading Ease–FRE)* ve *Flesch-Kincaid Eğitim Düzeyi Formülü (Flesch-Kincaid Grade Level–F-KGL)* gibi metinlerin okunabilirlik düzeyini (okunabilirliğini) ölçmek amacıyla geliştirilen metin analiz tekniklerinden yararlanılmaktadır (Tan ve Tower, 1992; Smith ve Richardson, 1999; Saw ve Sawyer, 2010; Barney vd., 2012; Saad vd., 2014; Strauss ve Toor, 2014; Umar ve Saad, 2015).

Vergi karmaşıklığının ölçülmesinde Vaillancourt vd., (2015, 2016) vergi harcamaları, vergi mevzuatının metin alanı, vergi rehberleri göstergeleri; Borrego vd., (2015) anket tekniği; Isa (2014) anket+odak grup görüşmeleri; Saad (2014) mülakat tekniği gibi farklı gösterge ve yöntemlerden yararlanmışlardır.

Ulusal literatürde vergi karmaşıklığı alanında sınırlı sayıda ampirik çalışma bulunmaktadır. Karabacak (2013), Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun okunabilirliğini ve anlaşılabilirliğini çıkartmalı okunabilirlik tekniği kullanarak incelemiştir. Araştırma için 248 lisans öğrencisi ile –hiçbir vergi hukuku temel bilgisine sahip olmayan 145 ve vergi ile ilgili temel derslerin tamamını alan 103 öğrenci olmak üzere– uygulama yapılmıştır. Çalışma sonucunda vergi hukuku bilgisine sahip olmayan öğrencilerin vergi kanunlarını okuyup anlamakta hiçbir şey anlamayacak derecede zorluk yaşadıkları saptanmıştır. Vergi ile ilgili temel bilgiye sahip oldukları kabul edilen öğrencilerin ise –vergi hukuku bilgisine sahip olmayan öğrencilerle aralarında neredeyse yüzde elliye ulaşan başarı farkı olsa bile– vergi kanunlarını güçlükle okudukları tespit edilmiştir. Elde edilen bulgular ışığında vergi kanunlarının vergi bilgisine bağlı olmadan okunmasının zor metinler olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Budak ve James (2016), gelir vergisi ve katma değer vergisi bakımından Avustralya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İngiltere’nin vergi karmaşıklık düzeyini incelemişlerdir. OTS Karmaşıklık Endeksinin ikinci versiyonuyla hesaplanan skorlara göre Türkiye’nin araştırma kapsamındaki diğer ülkelere göre vergi karmaşıklığı skorunun daha iyi olduğu tespit edilmiştir. Yeni Zelanda ise “toplam karmaşıklık etkisi” bakımından diğer ülkelere göre daha iyi durumdadır. Türkiye, “politika karmaşıklığı” ve “yasama karmaşıklığı”nı gösteren “toplam temel karmaşıklık” bakımından daha iyi skorlara sahip iken İngiltere “karmaşıklığın etkisi” bakımından daha başarılı bulunmuştur. Araştırma kapsamındaki dört ülkede de Gelir Vergisi’nin Katma Değer Vergisi’nden daha karmaşık olduğu saptanmıştır. OTS Karmaşıklık Endeksinin, tüm göstergeler net ve objektif olmadığından uluslararası karşılaştırmalar için uygun olmadığı ancak farklı ülkelerde ortak verileri toplama bakımından yararlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Budak ve James (2018) ise gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve veraset ve intikal vergisi bakımından Türkiye ve İngiltere’nin vergi karmaşıklık düzeyini OTS Karmaşıklık Endeksinin ikinci versiyonuyla hesaplanmışlardır. Türkiye’nin “politika” ve “yasama karmaşıklığı”nı gösteren “toplam temel karmaşıklık” bakımından İngiltere’ye nazaran daha iyi olduğu saptanmıştır. İngiltere ise “karmaşıklığın etkisi” bakımından Türkiye’ye göre daha iyi durumdadır. Hem Türkiye’de hem de İngiltere’de “politika karmaşıklığı” bakımından en yüksek skora sahip vergi türünün kişisel gelir vergisi olduğu tespit edilmiştir. Kişisel gelir vergisini her iki ülkede de sırasıyla kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve veraset ve intikal vergisi takip etmektedir.

3. Metodoloji

Çalışmada, vergi karmaşıklığı Gelir Vergisi Kanunu² ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınladığı 2006-2017 yılları gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliği üzerinden ölçülmüştür. Bu metinlerin okunabilirliği hakkında karşılaştırmalı bir değerlendirme yapabilmek için Milli Eğitim Bakanlığı'nın (MEB) ortaöğretim öğrencileri için hazırladığı "100 Temel Eser" içerisinde yer alan Reşat Nuri Güntekin'in Çalıkuşu romanı çalışmaya dâhil edilmiştir.

Bu metinlerin okunabilirliğinin analizi için yaygın olarak kullanılan okunabilirlik formülleri olmaları ve vergi karmaşıklığının okunabilirliğe dayalı ölçümünde sıkça kullanılmaları sebebiyle FRE Formülü ve F-KGL Formülü, OTS Karmaşıklık Endeksi'nde kullanılan Gunning-Fog İndeksi ve Türkçe metinlerin okunabilirliği için geliştirilen Ateşman Formülü seçilmiştir.

FRE Formülü; kelime ve cümle uzunluklarından türetilen bir formüldür. Kelime uzunluğu, ortalama hece sayısını göstermekte olup hece sayısının kelime sayısına bölünmesiyle bulunmaktadır. Cümle uzunluğu ise ortalama kelime sayısını göstermekte ve kelime sayısının cümle sayısına bölünmesiyle bulunmaktadır. FRE Formülü aşağıdaki gibi gösterilmektedir:

$$\text{FRE Puanı} = 206.835 - 0.846 \times \left(\frac{\text{Hece Sayısı}}{\text{Kelime Sayısı}} \right) - 1.015 \times \left(\frac{\text{Kelime Sayısı}}{\text{Cümle Sayısı}} \right)$$

FRE Puanı, 0–100 aralığında değere sahiptir (Flesch, 1948). FRE puanına göre okuma durumu (okunabilirliği) belirlenmektedir. Tablo 2'de FRE puanları ve puanlara karşılık gelen okunabilirliği gösterilmektedir. FRE puanına göre okunabilirlik çok zordan çok kolay doğru yükselmektedir.

Tablo 2: FRE Puanı ve Okunabilirliği

FRE Puanı	Okuma Durumu (Okunabilirliği)
0-29	Çok zor
30-49	Zor
50-59	Oldukça zor
60-69	Standart
70-79	Oldukça kolay
80-89	Kolay
90-100	Çok kolay

Kaynak: Flesch, 1948

F-KGL Formülü, metinlerin okunabilmesi için gerekli eğitim düzeyini ifade etmektedir (Kincaid vd., 1975). Örneğin F-KGL Formülü sonucu 11 ise bu o metnin okunabilmesi (okunabilirliği) için 11 yıl eğitim alınmış olması gerektiğini ifade etmektedir. F-KGL Formülü, FRE Formülünün dönüştürülmesiyle aşağıdaki gibi elde edilmektedir:

$$\text{Eğitim Düzeyi} = 0.39 \left(\frac{\text{Kelime Sayısı}}{\text{Cümle Sayısı}} \right) + 11.8 \left(\frac{\text{Hece Sayısı}}{\text{Kelime Sayısı}} \right) - 15.59$$

Gunning-Fog İndeksi, metinlerin okunabilirliğini, F-KGL Formülü gibi, eğitim yılı cinsinden ifade etmektedir (Gunning, 1952). Ortalama cümle uzunluğu ve her 100 kelime için ikiden fazla heceli kelime sayısı (zor kelime yüzdesi) değişkenlerini kullanan formül aşağıdaki hesaplanmaktadır:

² 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (RG. 6.1.1961-10700).

$$\text{Eğitim Düzeyi} = 0.4 \left(\frac{\text{Kelime Sayısı}}{\text{Cümle Sayısı}} + \frac{\text{İkiden Fazla Heceli Kelime Sayısı}}{\text{Cümle Sayısı}} \right)$$

Ateşman Formülü, FRE Formülü esas alınarak Türkçe metinlerin okunabilirliğini ölçmek amacıyla geliştirilmiştir (Ateşman, 1997). Formülde FRE Formülündeki gibi kelime ve cümle uzunluğu değişkenleri kullanılmış, ancak formüldeki katsayılar Türkçe'nin dilsel özellikleri dikkate alınarak aşağıdaki gibi yeniden hesaplanmıştır:

Okunabilirlik Sayısı

$$= 198.825 - 40.175 \times \left(\frac{\text{Hece Sayısı}}{\text{Kelime Sayısı}} \right) - 2.610 \times \left(\frac{\text{Kelime Sayısı}}{\text{Cümle Sayısı}} \right)$$

Tablo 3'te Ateşman Formülü'ne göre hesaplanan okunabilirlik sayıları ve sınıfları (okunabilirliği) yer almaktadır. Okunabilirlik sayısına göre okunabilirlik çok zordan çok kolaya doğru yükselmektedir.

Tablo 3: Ateşman Okunabilirlik Sayısı ve Sınıfı

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

Kaynak: Ateşman, 1997

Ateşman Formülü'ndeki katsayıların FRE Formülündeki katsayılardan farklı olmasının nedeni ortalama kelime ve cümle uzunluğunun Türkçe ve İngilizce metinlerde farklı olması gösterilmektedir. Ateşman (1997), Türkçe metinlerin okunabilirliğine yönelik ilk çalışma olduğundan önemli kabul edilmektedir (Çetinkaya, 2010: 59-61).

Çalışmada okunabilirlik formülleri uygulanmadan önce metinler analize hazırlanmıştır. Okunabilirliği çarpıtabileceği düşünülen genel bilgi, başlık, madde işaretleri ve sayısal örneklerin metinlerden çıkarılması uygun görülmektedir (Smith ve Richardson, 1999: 329). Okunabilirlik, metnin tümü için ölçülebileceği gibi metnin bir veya birkaç kısmı örnek olarak rastgele seçilerek de ölçülebilmektedir. Flesch'e (1948) göre örnek seçiminde "iyi" veya "tipik" örnekler alınmamalı, sayısal bir düzen kullanılmalıdır. Ayrıca seçilen örneklerin 100 kelimedenden oluşması gerekmektedir. 100. kelimedede cümlenin bitirilmemiş olması halinde 100'e en yakın kelimedede sona eren cümle ile örnek bitirilmelidir.

Çalışmada vergi mevzuatının okunabilirliği Tan ve Tower'ın (1992)³ metodolojisiyle uyumlu olarak GVK, bölümlere ayrılarak ve her bölüm tüm içerik değerlendirilerek ölçülmüştür. GVK bölümlerinden 100 kelimenin altında kalanlar (birinci kısım birinci bölüm, ikinci kısım ikinci bölüm ve dördüncü kısım beşinci bölüm) değerlendirme dışı bırakılmıştır. Gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürleri ve Çalkuşu'nda ise ilk 100 ve son 100 kelime seçilerek analiz yapılmıştır.

³ Tan, Lin Mei ve Greg Tower (1992), "The Readability of Tax Laws: An Empirical Study in New Zealand", *Australian Tax Forum*, Number 9, 355-372.

GVK, gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin ‘evreni’ (vergi mevzuatı); bu metinlerden seçilen örneklerin ‘örneklemi’ (GVK, gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürleri) temsil ettiği kabul edilmektedir.

4. Bulguların Değerlendirilmesi

GVK’nın kısım ve bölümler itibarıyla hesaplanan okunabilirlik değerleri (okunabilirliği) Tablo 4’te yer almaktadır.

Tablo 4: GVK’nın Kısım ve Bölümlere Göre Okunabilirliği

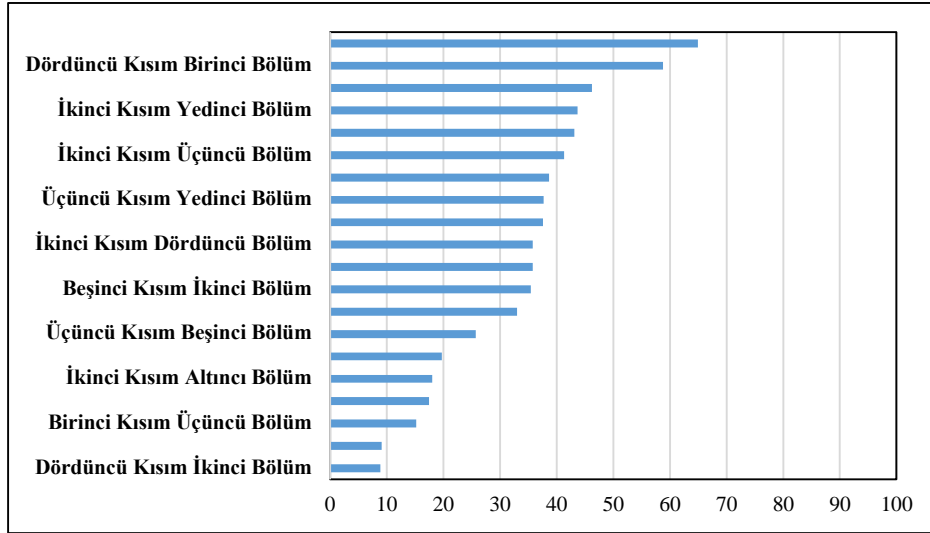
Kanun Kısım ve Bölümleri	FRE	F-KGL	Gunnin g-Fog	Ateşman
Birinci Kısım İkinci Bölüm				
Mükellefiyet–Tam Mükellefiyet	-9.90	21.60	25.20	35.75
Birinci Kısım Üçüncü Bölüm				
Mükellefiyet–Dar Mükellefiyet	-21.20	25.00	28.30	15.23
İkinci Kısım Birinci Bölüm				
Muaflık ve İstisnalar–Esnaf Muaflığı	-28.10	27.80	31.70	-3.70
İkinci Kısım Üçüncü Bölüm				
Muaflık ve İstisnalar–Diğer Muaflıklar	-16.00	21.50	21.80	41.31
İkinci Kısım Dördüncü Bölüm				
Muaflık ve İstisnalar–Kazançlarda İstisnalar	-15.10	22.10	26.00	35.77
İkinci Kısım Beşinci Bölüm				
Muaflık ve İstisnalar–Sermaye İratlarında İstisnalar	-1.60	20.00	24.20	43.14
İkinci Kısım Altıncı Bölüm				
Muaflık ve İstisnalar–Müteferrik İstisnalar	-24.60	25.00	28.60	18.01
İkinci Kısım Yedinci Bölüm				
Muaflık ve İstisnalar–İndirimler	-16.30	21.20	24.70	43.66
Üçüncü Kısım Birinci Bölüm				
Gelir Unsurlarının Tesbiti–Ticari Kazanç	-13.50	21.70	25.80	37.61
Üçüncü Kısım İkinci Bölüm				
Gelir Unsurlarının Tesbiti–Zirai Kazanç	-20.80	22.90	26.50	32.98
Üçüncü Kısım Üçüncü Bölüm				
Gelir Unsurlarının Tesbiti–Ücretler	-18.80	24.30	28.00	19.70
Üçüncü Kısım Dördüncü Bölüm				
Gelir Unsurlarının Tesbiti–Serbest Meslek Kazançları	-11.20	20.60	23.80	46.24
Üçüncü Kısım Beşinci Bölüm				
Gelir Unsurlarının Tesbiti–Gayrimenkul Sermaye İradı	-21.50	23.80	27.30	25.71
Üçüncü Kısım Altıncı Bölüm				
Gelir Unsurlarının Tesbiti–Menkul Sermaye İradı	-24.90	26.00	29.20	9.12
Üçüncü Kısım Yedinci Bölüm				
Gelir Unsurlarının Tesbiti–Diğer Kazanç ve İratlar	-12.70	21.60	25.20	37.70
Dördüncü Kısım Birinci Bölüm				
Verginin Tarhı–Beyan Esası	-10.10	19.00	23.90	58.78
Dördüncü Kısım İkinci Bölüm				
Verginin Tarhı–Gelirin Toplanması ve Yıllık Beyanname	-26.30	26.20	29.40	8.88
Dördüncü Kısım Üçüncü Bölüm				
Verginin Tarhı–Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname	-36.40	30.20	33.60	-18.54
Dördüncü Kısım Dördüncü Bölüm				
Verginin Tarhı–Özel Haller ve Münferit Beyanname	-52.70	36.00	39.90	-56.08
Dördüncü Kısım Altıncı Bölüm				
Verginin Tarhı–Tarh Muamelesi	-32.30	25.70	30.30	17.49
Dördüncü Kısım Yedinci Bölüm				
Verginin Tarhı–Ortalama Kar Haddi, Asgari Gayri Safi Hasılat ve Gider Esaslarına Göre Gider Tayini	2.60	17.20	20.40	64.95
Beşinci Kısım Birinci Bölüm				
Verginin Ödenmesi–Taksitler	-13.00	21.60	25.50	38.68
Beşinci Kısım İkinci Bölüm				
Verginin Ödenmesi–Mahsuplar	-24.30	22.90	26.60	35.42
Minimum	-52.70	17.20	20.40	-56.08
Maximum	2.60	36.00	39.90	64.95

Ortalama	-19.51	23.65	27.21	25.56
Standart Sapma	11.65	3.99	4.12	26.17

FRE puanının negatif çıkması anlamlı bulunmadığından GVK bölümlerinin okunabilirliği hesaplanamamıştır. Bu durum, FRE Formülü'nün Türkçe metinler için kullanılamaz olduğunu göstermektedir (Bezirci ve Yılmaz, 2010: 53). GVK'nın ortalama F-KGL değeri 23.65, Gunning-Fog değeri ise 27.21'dir. Bu değerlere göre GVK'nın okunabilirliği için gerekli eğitim düzeyinin oldukça yüksek olduğu, lisans ve lisansüstü eğitim seviyesine denk geldiği anlaşılmaktadır (Tablo 4).

Ateşman Formülü (1997)'ne göre ölçülen okunabilirlik en anlamlı çıkan bulgulardır. GVK bölümlerinden *ikinci kısım birinci bölüm, dördüncü kısım üçüncü ve dördüncü bölüm* hariç diğer bölümlerin okunabilirlik sayıları 1-100 aralığında ölçülmüştür. Ateşman okunabilirlik sayısına göre okunabilirliği ölçmenin daha doğru olduğu söylenebilir. Ateşman okunabilirlik sayısının negatif olması durumunda okunabilirlik ölçülememektedir. GVK kısım ve bölümlerinin Ateşman okunabilirlik sayılarına göre okunabilirliği en yüksekten en küçüğe doğru Grafik 1'de gösterilmektedir.

Grafik 1: Ateşman Formülü'ne Göre GVK Kısım ve Bölümlerinin Okunabilirliği



Grafik 1 incelendiğinde en yüksek okunabilirliğe sahip bölümün dördüncü kısım yedinci bölüm, en düşük okunabilirliğe sahip bölümün ise dördüncü kısım ikinci bölüm olduğu görülmektedir. Dördüncü kısım ikinci bölüm incelendiğinde, "Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86 ncı maddenin bent ve alt bentlerinin kelime ve cümle uzunluğunun fazla olduğu ve çok sayıda yan cümlecik içerdiği dikkat çekmektedir. Özellikle alt bentlerin birbiri ardına sıralanan kelime gruplarından oluşmasından dolayı cümle uzunlukları artmaktadır. Ateşman Formülü'nde kelime ve cümle uzunlukları değişkenleri kullanıldığından ilgili bölüme ait metnin okunabilirliğinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 5: Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberlerinin Okunabilirliği (2006-2016)

Rehberler	FRE	F-KGL	Gunning-Fog	Ateşman
2006	-30.50	23.00	25.80	39.65
2007	-33.10	23.00	25.70	41.11
2008	-33.10	23.00	25.70	41.11
2009	-33.10	23.00	25.70	41.11
2010	-13.70	19.90	23.20	53.90
2011	-14.40	20.20	24.00	51.27
2012	-14.40	20.20	24.00	51.27
2013	-15.10	20.40	23.90	50.23

2014	-15.10	20.40	23.90	50.23
2015	-19.10	21.50	24.40	43.84
2016	-19.10	21.50	24.40	43.84
Minimum	-33.10	19.90	23.20	39.65
Maximum	-13.70	23.00	25.80	53.90
Ortalama	-21.88	21.46	24.61	46.14
Standart Sapma	8.59	1.32	0.94	5.24

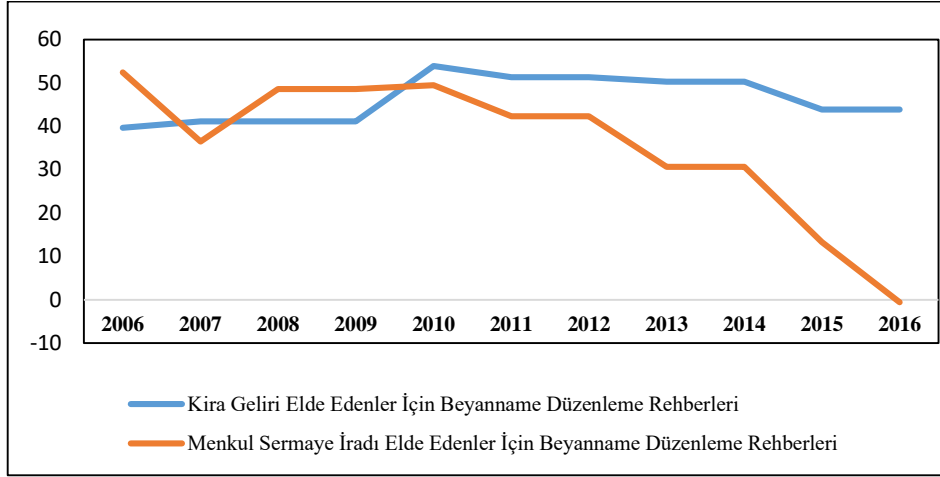
Tablo 5'te 2006–2016 yıllarında yayınlanan *Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi*'nin okunabilirliği gösterilmektedir. Bu rehberlerin FRE puanları negatif olduğundan okunabilirliği ölçülemediği görülmektedir. Rehberlerin F-KGL değerlerinin 20–23, Gunning-Fog değerlerinin ise 23–26 aralığında olduğu görülmektedir. Vergi kanunları gibi bu rehberlerin de okunabilirliği lisans ve üstü eğitim seviyesine denk gelmektedir. Ateşman okunabilirlik sayılarına göre rehberlerin okunabilirliği GVK bölümlerine kıyasla daha yüksektir. Bu bulgu rehberlerin kanunları açıklayıcı ve tamamlayıcı olmaları bakımından beklentilere uygundur. Rehberlerin Ateşman okunabilirlik sayıları en düşük 39,7 (2006 yılı), en yüksek 53,9 (2010 yılı)'dur.

Tablo 6: Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberlerinin Okunabilirliği (2006-2016)

Rehberler	FRE	F-KGL	Gunning-Fog	Ateşman
2006	-16.30	20.10	23.40	52.41
2007	-15.60	22.00	24.80	36.45
2008	-12.20	20.30	23.10	48.54
2009	-12.20	20.30	23.10	48.54
2010	-13.70	20.40	22.40	49.49
2011	-16.80	21.40	24.10	42.28
2012	-16.80	21.40	24.10	42.28
2013	-19.30	23.00	25.60	30.61
2014	-19.30	23.00	25.60	30.61
2015	-30.90	25.90	28.70	13.32
2016	-37.70	28.20	31.30	-0.55
Minimum	-37.70	20.10	22.40	-0.55
Maximum	-12.20	28.20	31.30	52.41
Ortalama	-19.16	22.36	25.11	35.82
Standart Sapma	8.00	2.59	2.69	16.59

Tablo 6'da 2006–2016 yıllarında yayınlanan *Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi*'nin okunabilirliği gösterilmektedir. Rehberlerin FRE puanları negatif olduğundan okunabilirlikleri ölçülemediği görülmektedir. Rehberlerin F-KGL değerleri 20–28, Gunning-Fog değerleri ise 22–31 aralığındadır. Bir başka ifadeyle rehberlerin okunabilirliği lisans ve lisansüstü eğitim seviyesine denk gelmektedir. En yüksek F-KGL ve Gunning-Fog değerine sahip rehber 2016 yılı rehberi olup kira geliri elde edenler için hazırlanan rehber ile bu bakımdan benzeştiği görülmektedir. Ateşman okunabilirlik sayılarına göre ise okunabilirlik GVK bölümlerine kıyasla daha yüksek, kira geliri elde edenler için hazırlanan rehberlere göre daha düşüktür. Rehberlerin Ateşman okunabilirlik sayıları en düşük -0.55 (2016 yılı), en yüksek 52.41 (2006 yılı)'dır. Negatif değere sahip 2016 yılına ait rehber için okunabilirlik ölçülemediği görülmektedir.

Grafik 2: Ateşman Formülüne Göre Kira Geliri ve Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberlerinin Okunabilirliği (2006-2016)



Grafik 2’de kira geliri ve menkul sermaye iradı elde edenler için beyanname düzenleme rehberlerinin Ateşman okunabilirlik sayılarına göre okunabilirliği gösterilmektedir. Görüldüğü üzere 2006–2009 yıllarındaki rehberlere göre 2010 yılı rehberinin okunabilirliği daha yüksektir. 2011 yılından itibaren rehberlerin okunabilirliği azalmaya başlamıştır. 2011 yılından itibaren menkul sermaye iradı elde edenler için hazırlanan rehberlerin okunabilirliği kira geliri elde edenler için hazırlanan rehberlere göre daha düşüktür. Menkul sermaye iradı elde edenler için hazırlanan rehberlerden 2006 yılı rehberi en yüksek okunabilirliğe sahip iken 2007 yılından sonra okunabilirlik –özellikle, kira geliri elde edenler için hazırlananlara kıyasla daha sert– düşme eğilimi göstermiştir.

Tablo 7: Gelir Vergisi Beyan Broşürleri Okunabilirliği

Broşürler	Gunn			
	F RE	F- KGL	ing- Fog	Ateş man
	-	20.		
Kira Gelirinin Beyanı Broşürü-2011	1.50	30	24.80	55.13
	-	24.		
Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi Broşürü-2013	1.30	80	27.20	29.47
	-	20.		
Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi Broşürü-2015	1.00	20	23.40	55.21
	-	19.		
Kira Gelirinin Beyanı Broşürü-2017	1.90	60	21.50	51.61
	-	33.		-
Menkul Sermaye İradının Beyanı Broşürü-2017	1.90	80	37.60	37.83
	-	21.		
Hazır Beyan Sistemi Broşürü-2016	1.00	30	22.30	48.80
Kira Gelirlerinin Hazır Beyan Sistemi ile Beyanına İlişkin Broşür-16	1.20	60	25.90	42.03
	-	21.		
Dar Mükellefler İçin Kira Geliri Beyanı Broşürü-2017	1.90	60	23.90	41.47
	-	25.		
Ticari Kazançların Beyanı Broşürü-2017	1.30	10	26.50	29.86
	-	22.		
Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Beyan Broşürü-2017	1.90	70	26.40	39.82
	-	19.		-
Minimum	1.90	60	21.50	37.83
	-	33.		
Maximum	1.90	80	37.60	55.21
	-	23.		
Ortalama	1.59	20	25.95	35.56
Standart Sapma	13.	4.1	4.51	27.39

Tablo 7’de tüm gelir vergisi beyan broşürlerinin okunabilirliği yer almaktadır. Bulgulara göre okunabilirliğin en yüksek 2015 yılı Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi Broşürü ve 2011 yılı Kira Gelirinin Beyanı Broşürü’nde olduğu görülmektedir. En düşük okunabilirliğe ise 2013 yılı Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi Broşürü’nün sahip olduğu görülmektedir.

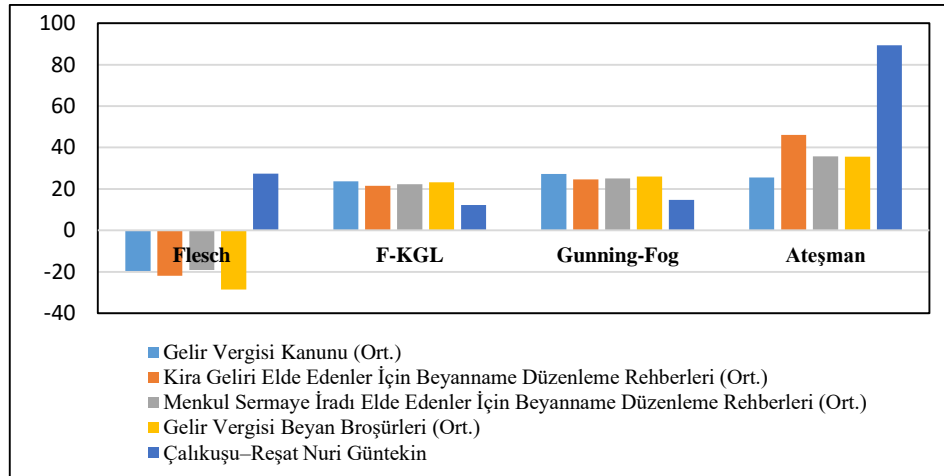
Tablo 8: Çalıkuşu’nun Okunabilirliği

Metin	FRE	F-KGL	Gunning-Fog	Ateşman
Çalıkuşu–Reşat Nuri Güntekin	27.40	12.30	14.70	89.30

Tablo 8’de görüldüğü üzere Çalıkuşu’nun okunabilirliğinin çalışma kapsamındaki diğer metinlere kıyasla oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Çalıkuşu’nun okunabilirliği için gereken eğitim yılı F-KGL Formülü’ne göre yaklaşık 12 yıl, Gunning-Fog İndeksi’ne göre yaklaşık 15 yıldır. Buna göre, Çalıkuşu’nun okunabilirliği ortaöğretim seviyesinde olup bu sonuç ilgili romanın MEB’in ortaöğretim öğrencileri için hazırladığı “100 Temel Eser” içerisinde yer alması bakımından uyumludur.

Grafik 3’te çalışma kapsamındaki metinlerin Ateşman okunabilirlik sayılarına göre okunabilirliği görülmektedir. Buna göre okunabilirliği en düşük GVK, en yüksek ise kira geliri ve menkul sermaye iradı elde edenler için hazırlanan beyanname düzenleme rehberleridir. Bu durum, GVK için beklenen bir bulgu olmakla birlikte okunabilirliğin broşürlerde rehberlere göre, az bir farkla da olsa, daha düşük olması dikkat çekmektedir. Çalıkuşu’nun okunabilirliğinin ise diğer metinlere göre oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

Grafik 3: Çalışma Kapsamındaki Metinlerin Okunabilirliği



* Ort: Ortalama

Grafik 3’te GVK, gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin F-KGL ve Gunning-Fog değerlerinin birbirine oldukça yakın olduğu görülmektedir. GVK’nın her iki okunabilirlik formülüne göre hesaplanan değerlerinin rehberlere ve broşürlere göre az da olsa daha yüksek olduğu görülmektedir. GVK’nın okunabilirliği için gerekli eğitim düzeyi diğerlerine göre daha yüksektir. FRE puanlarının negatif olması dolayısıyla (Çalıkuşu hariç) okunabilirlik hesaplanamamıştır. FRE Formülü’nün Türkçe metinlerde anlamlı ve tutarlı bulgular vermediği tezi (Bezirci ve Yılmaz, 2010: 53) çalışmada kullanılan diğer okunabilirlik formüllerinin değerleriyle karşılaştırıldığında desteklenmiş olmaktadır.

Tablo 9: Çalışma Kapsamındaki Metinlerin Ateşman Okunabilirlik Sınıfları (Okunabilirliği)

Metinler	Okunabilirlik Sınıfları
Roman	
Çalkıuşu-Reşat Nuri Güntekin	Kolay
Gelir Vergisi Kanunu	
Dördüncü Kısım Birinci Bölüm-Verginin Tarihi-Beyan Esası	
Dördüncü Kısım Yedinci Bölüm-Verginin Tarihi-Ortalama Kar Haddi, Asgari Gayri Safi Hasılat ve Gider Esaslarına Göre Gider Tayini	
Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberleri	
2011, 2012, 2013, 2014	
Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberleri	
2006	Orta Güçlükte
Gelir Vergisi Beyan Broşürleri	
Kira Gelirinin Beyanı Broşürü-2011	
Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi Broşürü-2015	
Kira Gelirinin Beyanı Broşürü-2017	
Gelir Vergisi Kanunu	
1. Kısım 2. Bölüm: Mükellefiyet-Tam Mükellefiyet	
2. Kısım 3. Bölüm: Muaflık ve İstisnalar-Diğer Muaflıklar	
2. Kısım 4. Bölüm: Muaflık ve İstisnalar-Kazançlarda İstisnalar	
2. Kısım 5. Bölüm: Muaflık ve İstisnalar-Sermaye İratlarında İstisnalar	
2. Kısım 7. Bölüm: Muaflık ve İstisnalar-İndirimler	
3. Kısım 1. Bölüm: Gelir Unsurlarının Tesbiti-Ticari Kazanç	
3. Kısım 2. Bölüm: Gelir Unsurlarının Tesbiti-Zirai Kazanç	
3. Kısım 4. Bölüm: Gelir Unsurlarının Tesbiti-Serbest Meslek Kazançları	
3. Kısım 7. Bölüm: Gelir Unsurlarının Tesbiti-Diğer Kazanç ve İratlar	
5. Kısım 1. Bölüm: Verginin Ödenmesi-Taksitler	
5. Kısım 2. Bölüm: Verginin Ödenmesi-Mahsuplar	
1. Kısım 3. Bölüm: Mükellefiyet-Dar Mükellefiyet	
2. Kısım 6. Bölüm: Muaflık ve İstisnalar-Müteferrik İstisnalar	
Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberleri	
2006, 2007, 2008, 2009, 2015, 2016	
Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberleri	
2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014	
Gelir Vergisi Beyan Broşürleri	
Hazır Beyan Sistemi Broşürü-2016	
Kira Gelirlerinin Hazır Beyan Sistemi ile Beyanına İlişkin Broşür-2016	
Dar Mükellefler İçin Kira Geliri Beyanı Broşürü-2017	
Ticari Kazançların Beyanı Broşürü-2017	
Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Beyan Broşürü-2017	
Gelir Vergisi Kanunu	
1. Kısım 3. Bölüm: Mükellefiyet-Dar Mükellefiyet	
2. Kısım 6. Bölüm: Muaflık ve İstisnalar-Müteferrik İstisnalar	
3. Kısım 3. Bölüm: Gelir Unsurlarının Tesbiti-Ücretler	
3. Kısım 5. Bölüm: Gelir Unsurlarının Tesbiti-Gayrimenkul Sermaye İradı	
3. Kısım 6. Bölüm: Gelir Unsurlarının Tesbiti-Menkul Sermaye İradı	
4. Kısım 2. Bölüm: Verginin Tarihi-Gelirin Toplanması ve Yıllık Beyanname	
4. Kısım 6. Bölüm: Verginin Tarihi-Tarih Muamelesi	
Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberleri	
2015	
Gelir Vergisi Beyan Broşürleri	
Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi Broşürü-2013	
	Zor
	Çok Zor

Tablo 9'da çalışma kapsamındaki metinlerin Ateşman okunabilirlik sayılarına göre okunabilirliği yer almaktadır. GVK'nın dördüncü kısım birinci ve yedinci bölümlerinin okunabilirliği "orta güçlükte", Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi'nin okunabilirliği 2006 yılında "orta güçlükte", 2015 yılında "çok zor", Gelir vergisi beyan broşürlerinin okunabilirliği yalnızca 2013 yılı *Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi Broşürü* için "çok zor" olarak ölçülmüştür. Kira geliri elde edenler için hazırlanan rehberlerden hiçbirinin okunabilirliği "çok zor" olarak ölçülmemiştir. Çalkıuşu'nun okunabilirliği ise "kolay" olarak ölçülmüştür. Bu bulgu, genel anlamda romanların doğası gereği dil bakımından anlaşılır olması ve Çalkıuşu'nun da ortaöğretim için önerilen bir eser olması dolayısıyla beklentilere uygundur. Diğer taraftan bu bulguya göre çalışmada esas alınan okunabilirlik formüllerinin güvenilir olduğu söylenebilir.

Tablo 10: Çalışma Kapsamındaki Metinlerin Ateşman Okunabilirlik Sayılarına Göre Okunabilirliği

Metinler	Okunabilirlik Sayıları	Okunabilirliği
Gelir Vergisi Kanunu (Ort.)	25.56	Çok Zor
Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberleri (Ort.)	46.14	Zor
Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberleri (Ort.)	35.82	Zor
Gelir Vergisi Beyan Broşürleri (Ort.)	35.56	Zor
Çalığışu	89.30	Kolay

* Ort: Ortalama

Tablo 10’da görüldüğü gibi Ateşman okunabilirlik sayıları bakımından GVK’nın okunabilirliği “çok zor”, rehber ve broşürlerin “zor”, Çalığışu’nun ise “kolay” ölçülmüştür. GVK’nın okunabilirliği bazı bölümlerde “orta güçlükte” ve “zor” olmakla birlikte ortalama olarak “çok zor” ölçülmüştür. Rehberler ve broşürler için de aynı bulgular geçerlidir.

SONUÇ

Vergi karmaşıklığını azaltmaya yönelik uygun politikaların seçilmesi ve bu politikaların başarılı olabilmesi için öncelikle karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi gerekmektedir. Ulusal ve uluslararası literatürde vergi karmaşıklığının tanımı üzerinde bir uzlaşmanın olmadığı, çok yönlü bir kavram olarak ele alındığı ve farklı sınıflandırmaların kullanıldığı görülmektedir. Vergi karmaşıklığı çoğunlukla vergi mevzuatının okunabilirliği bağlamında incelenmektedir.

Çalışmada, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından 2006-2017 yılları arasında yayınlanan gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliği kapsamında vergi karmaşıklığı ölçülmüştür. Çalışma bulgularına göre GVK, gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliğinin düşük olduğu söylenebilir. Ateşman Formülü’ne göre; GVK’nın okunabilirliği “çok zor”, rehberler ve broşürlerin ise “zor” olarak ölçülmüştür. Ayrıca bu metinlerin lisans ve lisansüstü bireyler tarafından okunur bulunmuştur. Gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliklerinin GVK’ya göre daha yüksek olmakla birlikte bağımsız değerlendirildiğinde düşük olduğu söylenebilir.

Literatürde yaygın olarak kullanılan ve bu çalışmada da yararlanılan okunabilirlik formülleri, daha kolay ve hızlı uygulanabilmeleri ve aynı formülleri kullanan farklı çalışmaların neredeyse aynı bulgulara ulaşmaları bakımından avantajlı ve güvenilir bulunmaktadır. Bununla birlikte, farklı dillerdeki metinlerin aynı okunabilirlik formülleriyle ölçülmesi durumunda farklı bulgulara ulaşılabilmesi bakımından dezavantajlı olabilmektedir.

Sonuç olarak vergi karmaşıklığının azaltılması, vergi mevzuatının okunabilirliğinin artırılması için vergi mevzuatının kelime ve cümle uzunluklarının kısaltılması, basit ve az heceli kelimelerin kullanılması önerilebilir. Diğer taraftan okunabilirlik formüllerinin okuyucuların karakteristik özelliklerini göz ardı ettiği unutulmamalıdır. Bu nedenle bu konuda araştırmacıların vergi karmaşıklığını ve vergi mevzuatının okunabilirliğini etkileyebilecek başka değişkenleri analizlere dâhil etmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Ateşman, Ender (1997), “Türkçede Okunabilirliğin Ölçülmesi”, *Dil Dergisi*, Sayı: 58, s.71-74.
- Barney, Doug, Daniel Tschopp ve Steve Wells (2012), “Tax Simplification through Readability: A Look at Tax Law Complexity”, *The CPA Journal*, Cilt: 82, Sayı: 12, s.6-10.
- Borrego, Ana, Ern Chen Loo, Cidalia Lopes ve Carlos Ferreira (2015), “Tax Professionals’ Perception of Tax System Complexity: Some Preliminary Empirical Evidence From Portugal”, *eJournal of Tax Research*, Cilt: 13, Sayı: 1, s.338-360.

- Budak, Tamer ve Simon James (2016), "The Applicability of the OTS Complexity Index to Comparative Analysis Between Countries: Australia, New Zealand, Turkey and the UK", *eJournal of Tax Research*, Cilt: 14, Sayı: 2, s.426-454.
- Budak, Tamer, Simon James ve Serkan Benk (2017), "Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme", 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya.
- Budak, Tamer ve Simon James (2018), "The Level of Tax Complexity: A Comparative Analysis between the UK and Turkey Based on the OTS Index", *International Tax Journal*, January-February, s.27-40.
- Cooper, Graeme S. (1993), "Themes and Issues in Tax Simplification", *Australian Tax Forum*, Cilt: 10, s.417-460.
- Çetinkaya, Gökhan (2010), "Türkçe Metinlerin Okunabilirlik Düzeylerinin Tanımlanması ve Sınıflandırılması", *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Flesch, Rudolf (1948), "A New Readability Yardstick", *Journal of Applied Psychology*, Cilt: 32, Sayı: 3, s.221-233.
- Jones, Gareth., Phillip Rice, Jeremy Sherwood ve John Whiting (2014), "Developing a Tax Complexity Index for the UK", London: Office of Tax Simplification.
- Gunning, Robert (1952), "The Technique of Clear Writing", McGraw Hill, New York.
- Isa, Khadijah (2014), "Tax Complexities in the Malaysian Corporate Tax System: Minimise to Maximise", *International Journal of Law and Management*, Cilt: 56, Sayı: 1, s.50-65.
- Karabacak, Yakup (2013), "Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme," *Maliye Dergisi*, Sayı: 165, s.38-53.
- Kincaid, J. Peter, Robert P. Fishburne, Richard L. Rogers ve Brad S. Chissom (1975), "Derivation of New Readability Formulas (Automated Readability Index, Fog Count and Flesch Reading Ease Formula) For Navy Enlisted Personnel", Naval Technical Training Command Millington TN Research Branch.
- McCaffery, Edward J. (1990), "The Holy Grail of Tax Simplification", *Wisconsin Law Review*, s.1267-1322.
- Office of Tax Simplification. (2012), *The Office of Tax Simplification Complexity Index*.
- Office of Tax Simplification. (2013), *The OTS Complexity Index – version 2*.
- Office of Tax Simplification. (2015), *OTS Complexity Project – The OTS Complexity Index*.
- Pricewaterhouse Coopers ve The World Bank/IFC (2013), *Paying Taxes 2013–The Global Picture*, <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf> (Erişim Tarihi: 01.05.2018)
- Saad, Natrah, Noraza Mat Udin ve Chek Derashid (2014), "Complexity of the Malaysian Income Tax Act 1967: Readability Assessment", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Sayı: 164, s.606-612.
- Saw, Kathryn ve Adrian Sawyer (2010), "Complexity of New Zealand's Income Tax Legislation: The Final Installment", *Australian Tax Forum*, Sayı: 25, s.213-244.
- Slemrod, Joel (1989), "Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion", in J. Roth and J. Scholz (eds), *Taxpayer Compliance: Social Science Perspectives*, Philadelphia, PA: University of Pennsylvania Press.
- Smith, David ve Grant Richardson (1999), "The Readability of Australia's Taxation Laws and Supplementary Materials: An Empirical Investigation", *Fiscal Studies*, Cilt: 20, Sayı: 3, s.321-349.
- Strauss, Robert P. ve Skye Toor (2014), "The Readability of the US Federal Income Tax System: Some First Results", *National Tax Association 107th Research Conference*, November 13-15, Santa Fe, NM, s.1-17.
- Tan, Lin Mei ve Greg Tower (1992), "The Readability of Tax Laws: An Empirical Study in New Zealand", *Australian Tax Forum*, Sayı: 9, s.355-372.
- Tran-Nam, Binh ve Christopher Evans (2014), "Towards the Development of a Tax System Complexity Index", *Fiscal Studies*, Cilt: 35, Sayı: 3, s.341-370.
- Umar, Musa Sulaiman ve Natrah Saad (2015), "Readability Assessment of Nigerian Company Income Tax Act", *Jurnal Pengurusan (UKM Journal of Management)*, Sayı: 44, s.25-33.

- Vaillancourt, François, Marylène Roy ve Charles Lammam (2015), “Measuring Tax Complexity in Canada”, *Fraser Research Bulletin*, s.1-10.
- Vaillancourt, François, Charles Lammam, Feixue Ren ve Marylene Roy (2016), “Measuring Personal Income Tax Complexity in Canada”, Vancouver: Fraser Institute.
- Weinstein, Paul (2014), *The State Tax Complexity Index: A New Tool for Tax Reform and Simplification*, Progressive Policy Institute Policy Memo, Washington DC.