

### Vergi Karmaşıklığı Algısının Belirleyicileri: Türk Vergi Sistemi Özeline Nitel Bir Araştırma\*

#### *Determinants of Tax Complexity Perception: A Qualitative Research on the Turkish Tax System*

**Seda ÖNER**

Arş. Gör. Dr., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,  
[sedayilmaz@beun.edu.tr](mailto:sedayilmaz@beun.edu.tr)

**Mehmet CURAL**

Prof. Dr., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,  
[mcural@beun.edu.tr](mailto:mcural@beun.edu.tr)

#### MAKALE BİLGİSİ

##### Makale Geçmişi:

Geliş 2 Şubat 2025

Düzeltilme Geliş 10 Mayıs 2025

Kabul 9 Haziran 2025

##### Anahtar Kelimeler:

Vergi Karmaşıklığı, Vergi  
Karmaşıklığı Algısı, Vergi Sisteminin  
Basitleştirilmesi, Vergi Uyumu

© 2025 PESA Tüm hakları  
saklıdır

#### ÖZET

Vergi karmaşıklığı, vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilemekte ve hem mükelleflerin hem de idarenin maliyetlerini artırmaktadır. Bu durum, vergi karmaşıklığının vergi gelirlerinde azalmaya yol açabileceğini göstermektedir. Literatür, vergi karmaşıklığını daha çok objektif bir yaklaşımla ele almakta olup bireysel algı ve deneyimleri çoğu zaman arka planda bırakmaktadır. Bu araştırma, Türk Vergi Sistemi'ne ilişkin karmaşıklık algılarını derinlemesine incelemeyi, bu algıların belirleyicilerini nitel bir araştırma ile ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Araştırmada muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlardan oluşan 26 katılımcıyla yarı-yapılandırılmış görüşmeler yapılmıştır. Araştırma bulgularına göre, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığına yönelik algılar; mevzuatın dili ve anlatımı, mevzuatın hacmi ve mevzuat değişiklikleri başta olmak üzere çeşitli faktörler tarafından belirlenmektedir. Bu araştırma, Türkçe literatürde vergi karmaşıklığını bireylerin algılarına dayanan bir yaklaşımla ele alan ilk nitel araştırma olup araştırma bulguları doğrultusunda Türk Vergi Sistemi'nin basitleştirilmesine yönelik öneriler getirilerek hem literatüre hem de politika yapıcılara önemli katkılar sunmaktadır.

#### ARTICLE INFO

##### Article History:

Received 2 February 2025

Received in revised form 10 May

2025

Accepted 9 June 2025

##### Keywords:

Tax Complexity, Tax Complexity  
Perception, Simplification of the Tax  
System, Tax Compliance

© 2025 PESA All rights reserved

#### ABSTRACT

Tax complexity negatively affects voluntary compliance and increases the costs for both taxpayers and the administration. This situation demonstrates that tax complexity may lead to a decrease in tax revenues. The literature mostly approaches tax complexity from an objective perspective, often relegating individual perceptions and experiences to the background. This research aims to examine perceptions of tax complexity in the Turkish Tax System in depth and uncover the determinants of these perceptions through qualitative research. In the research, semi-structured interviews were conducted with 26 participants, including professional accountants, tax office employees, academicians working in the field of public finance, and lawyers serving on issues related to tax law. According to the research findings, perceptions of the complexity of the Turkish Tax System are determined by various factors, primarily the language and expression of legislation, volume of legislation and legislation changes. This research is the first qualitative research in the Turkish literature that addresses tax complexity from the perspective of individuals' perceptions, offering recommendations for the simplification of the Turkish Tax System based on the research findings, and making significant contributions to both the literature and policymakers.

\*Bu çalışma, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda (Sakarya Üniversitesi ile Ortak Program) Prof. Dr. Mehmet CURAL danışmanlığında hazırlanan "Türk Vergi Sistemi'nin Algılanan Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü: Bir Karma Yöntem Araştırması" başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

## GİRİŞ

Vergi sistemleri, devletlerin kamu hizmetlerini finanse etmede kullandığı en temel araçlardan biridir. Ancak bu sistemlerin başarısı yalnızca topladığı gelir miktarıyla değil, aynı zamanda vatandaşlar tarafından nasıl algılandığıyla da doğrudan ilişkilidir. Mükelleflerin vergi sistemini adil, açık ve anlaşılır olarak algılaması, gönüllü vergi uyumunu destekleyen en önemli unsurlar arasında yer almaktadır. Aksi durumda, karmaşık bir yapı gösteren vergi sistemleri, mükelleflerin yükümlülüklerini tam olarak anlamalarını ve yerine getirmelerini zorlaştırmakta; bu da hem bireysel hem kamusal düzeyde maliyetlere yol açmaktadır.

Vergi karmaşıklığı, literatürde uzun süredir tartışılan ancak henüz üzerinde fikir birliği sağlanamamış çok boyutlu bir olgudur. Literatürde mevzuatın okunabilirliği ve anlaşılabilirliği gibi faktörlerin vergi karmaşıklığının temel belirleyicileri arasında yer aldığı görülmektedir. Vergi karmaşıklığı, çoğunlukla okunabilirlik testleriyle ölçülmeye çalışılmış; ancak mükelleflerin veya uygulayıcıların algılarına ve deneyimlerine odaklanan çalışmalar sınırlı kalmıştır. Türkçe literatürde ise bireysel algılar veya deneyimler çerçevesinde vergi karmaşıklığı olgusunu inceleyen bir araştırmaya rastlanmaması dikkat çekici bir tespit olmuştur.

Bu araştırma, ulusal vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan hareketle Türk Vergi Sistemi özelinde vergi karmaşıklığı algısının belirleyicilerini nitel araştırmayla ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Araştırmada, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olarak algılanmasına yol açan faktörler, farklı meslek gruplarını temsil eden 26 katılımcı ile gerçekleştirilen yarı yapılandırılmış görüşmeler aracılığıyla ortaya çıkarılarak vergi karmaşıklığının çok boyutlu yapısı derinlemesine anlaşılmasına çalışılmıştır.

Bu araştırma, Türkçe literatürde vergi karmaşıklığını bireylerin algılarına dayalı bir yaklaşımla ele alan ilk nitel araştırmadır. Ulusal farklılıkları dikkate alarak Türk Vergi Sistemi özelinde karmaşıklık algısını belirleyen faktörleri ortaya çıkarması yönünden özellikle Türkçe literatürdeki boşlukları doldurmayı hedeflemektedir. Vergi karmaşıklığına ilişkin kavramsal çerçevenin geliştirilmesine katkı sağlamakta ve elde edilen bulgular doğrultusunda, politika yapıcılara sunulmak üzere Türk Vergi Sistemi'nin basitleştirilmesine yönelik öneriler getirmektedir.

Araştırmada ilk olarak vergi karmaşıklığına dair kavramsal çerçeveye ve literatür incelemesine yer verilmiştir. Daha sonra araştırma metodolojisine yönelik bilgiler aktarılmıştır. Takip eden bölümde araştırma bulguları sunulmuş ve bulgular, literatürle bağlantılı olarak yorumlanmıştır. Son olarak, araştırma bulguları özetlenmiş ve araştırma bulguları kapsamında Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklığının azaltılmasına yönelik öneriler sunulmuştur.

### 1. Kavramsal Çerçeve ve Literatür İncelemesi

Vergi karmaşıklığı, kesin bir tanımı bulunmayan ve farklı boyutlarıyla ele alınan çok yönlü bir kavramdır. Literatürde bu kavram, genellikle çeşitli faktörler ve sınıflamalar çerçevesinde açıklanmaktadır. Vergi karmaşıklığı, genel olarak mevzuatın anlaşılma ve uygulanma zorluğu, idari yükümlülükler ve ekonomik etkiler bağlamında değerlendirilmektedir. Literatürde vergi karmaşıklığı kavramına yönelik net bir tanım sunulmaması ve kavram üzerinde uzlaşma sağlanamaması, kavramın herkes tarafından farklı şekilde algılanmasına bağlanmaktadır (Tran-Nam ve Evans, 2014: 345).

Kavrama ilişkin farklı bakış açıları nedeniyle ortak bir tanım üzerinde uzlaşma sağlanamasa da literatürde vergi karmaşıklığının kavramsal olarak anlaşılmasını sağlayan çeşitli tanımlar bulunmaktadır. Örneğin, Schenk (2011), vergi karmaşıklığını “*bir vergi mükellefinin yasal bir hüküm veya yönetmeliği anlama ve bunlara uyma kabiliyeti*” olarak tanımlarken Hoppe ve diğ. (2020) ise bu kavramı “*vergi kanununu okuma, anlama ve bunlara uymanın zorluğundan doğan vergi sisteminin bir özelliği*” şeklinde açıklamaktadır.

Vergi karmaşıklığı kavramını Slemrod (1989) öngörülebilirlik, yürütülebilirlik, zorluk ve uygulanabilirlik açısından değerlendirirken McCaffery (1990) teknik, yapısal ve uyum

karmaşıklığı çerçevesinde ele almıştır. Cooper (1993), vergi karmaşıklığına yönelik değerlendirmelerini vergi sisteminin basitlik kriterleri üzerinden sunmuştur. Bradford (1986) uyum, işlem ve kural karmaşıklığı, Evans ve Tran-Nam (2010) ise yasal ve efektif karmaşıklık sınıflandırmaları kapsamında açıklamalar getirmiştir. Ulph (2013) ise tasarım ve operasyonel karmaşıklık sınıflandırmalarını ön plana çıkarmıştır.

Konuyla ilgili teorik tartışmalar; vergi karmaşıklığının kavramsal olarak açıklanması, etkileri, gerekli olup olmadığı ve ölçülmesi alanlarında toplanmaktadır. Özellikle vergi karmaşıklığının ölçülmesi konusunun vergi karmaşıklığının hangi boyutlarının, nasıl ölçüleceği; karmaşıklığın doğrudan ölçülüp ölçülemeyeceği; gerekli ve gereksiz karmaşıklığın ayırt edilip edilmeyeceği; edilecekse de nasıl edileceğine yönelik tartışmalar (Ulph, 2013: 5-11; Tran-Nam ve Evans, 2014: 356-358) nedeniyle literatürün problemleri bir alanı olduğu anlaşılmaktadır.

Uluslararası literatürde karşılaşılan ampirik araştırmalar, yöntemsel benzerlikleri temel alınarak gruplandırılmış ve bu araştırmaların konuları ile metodolojilerine ilişkin bilgiler Tablo 1’de sunulmuştur.

**Tablo 1: Uluslararası Literatürde Yer Alan Ampirik Araştırmalar**

Araştırmalar	Araştırma Konuları	Araştırma Metodolojisine İlişkin Bilgiler	
Pyrzczak (1976)	Amerikan Kişisel Gelir Vergisi Beyannamesi “Form 1040” talimatlarının okunabilirlik ve anlaşılabilirlik açısından değerlendirilmesi	Nicel	Okunabilirlik Testi (Dale-Chall Formülü) + Ön Test + Son Test
Tan ve Tower (1992)	Yeni Zelanda Gelir Vergisi Kanunu (1976), Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu (1985), bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirliklerinin incelenmesi	Nicel	Okunabilirlik Testleri (Flesch Okuma Kolaylığı Testi ve Flesch-Kincaid Sınıf Düzeyi İndeksi)
Smith ve Richardson (1999)	Avustralya 1936 ve 1997 Gelir Vergisi Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi		
Richardson ve Smith (2002)	Avustralya 1999 Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu’nun okunabilirlik düzeyinin ölçülmesi		
Saw ve Sawyer (2010)	2007 Yeni Zelanda Gelir Vergisi Kanunu’nun okunabilirlik düzeyinin ölçülmesi		
Barney ve diğ. (2012)	ABD İç Gelir Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi		
Saad ve diğ. (2014)	Malezya 1967 Gelir Vergisi Kanunu’nun okunabilirlik düzeyinin ölçülmesi		
Strauss ve Toor (2014)	ABD İç Gelir Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi		
Umar ve Saad (2015)	Nijerya 2007 Şirketler Gelir Vergisi Kanunu’nun okunabilirlik düzeyinin ölçülmesi	Nicel	Okunabilirlik Testleri (Flesch Okuma Kolaylığı Testi ve Gunning Fog İndeksi) + Reading Complexity Elicitation (RCE) İndeksi
Koch ve Karlinsky (1984)	ABD 1981 Ekonomik İyileşme Vergi Kanunu’nun ve Kanun yorumlarının okunabilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin incelenmesi		
Martindale ve diğ. (1992)	ABD İç Gelir Kanunu’nun ve Kanun yorumlarının okunabilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin incelenmesi		
Karlinsky ve Andrews (1986)	ABD İç Gelir Kanunu’nun “sermaye kazanç ve zararları” ile ilgili düzenlemelerinin karmaşıklığının ölçülmesi	Nicel <sup>1</sup>	İçerik Analizi
Vaillancourt ve diğ. (2015)	Kanada federal kişisel ve kurumlar Gelir Vergisi’nin karmaşıklık düzeyinin zaman içerisindeki değişiminin değerlendirilmesi		
Vaillancourt ve diğ. (2016)	Kanada federal kişisel Gelir Vergisi’nin karmaşıklık düzeyinin zaman içerisindeki değişiminin değerlendirilmesi	Nicel	İkincil Veriler Üzerinden Regresyon Analizi
Slemrod (2005)	Vergi karmaşıklığının nedenlerinin bazı açıklayıcı değişkenler çerçevesinde araştırılması		
Awasthi ve Bayraktar (2014)	Vergi karmaşıklığı ile vergi yönetiminde yolsuzluk arasında bir ilişki olup olmadığının araştırılması	Nicel	İkincil Veriler Üzerinden Korelasyon ve Regresyon Analizi
Gambo ve diğ. (2014)	Afrika kişisel beyan sistemi çerçevesinde vergi karmaşıklığının vergi uyumu üzerindeki etkisinin araştırılması		
Mas’ud ve diğ. (2015)	Malezya’da Mobil Beyan Uygulaması’nın öncesi ve sonrasındaki uyum karmaşıklığı ile vergi uyumu	Nicel	İkincil Veriler Üzerinden Fark Testi

<sup>1</sup> İlgili çalışmada içerik analizi, nicel bir yöntem olarak kullanılmıştır.

	düzeylerinin karşılaştırılması		
Borrego ve diğ. (2015; 2016)	Vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığına yönelik algı düzeylerinin ölçülmesi		
Tran-Nam ve diğ. (2016)	Vergi uzmanlarının perspektifinden bazı vergi değişikliklerinin vergi karmaşıklığı ve uyum maliyetleri üzerindeki etkisinin incelenmesi	Nicel	Anket
Hoppe ve diğ. (2017; 2020)	Çok uluslu şirketler açısından vergi karmaşıklığı literatüründeki karmaşıklık faktörlerinin öneminin değerlendirilmesi ve yeni karmaşık faktörlerinin tespit edilmesi		
Budak ve James (2016)	Avustralya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İngiltere'nin Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi bakımından vergi karmaşıklığı düzeylerinin incelenmesi	Nicel	OTS Karmaşıklık Endeksi
Budak ve James (2018)	Türkiye ve İngiltere'nin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ile Veraset ve İntikal Vergisi bakımından vergi karmaşıklığı düzeylerinin incelenmesi		
Carnes ve Cuccia (1996)	Vergi karmaşıklığının ve algılanan gerekçesinin adalet değerlendirmeleri üzerindeki etkisinin incelenmesi	Nicel ve Nitel <sup>2</sup>	Anket
Milliron (1985)	Vergi karmaşıklığının anlamının ve etkisinin araştırılması		
Long ve Swingen (1987)	Vergi karmaşıklığının araştırılması ve orta gelir grubundaki ücretlilerin beyannamelerinde yer alan kalemlerin karmaşıklığının belirlenmesi	Nitel	Vaka Çalışması
Saad (2014)	Mükelleflerin vergi bilgi düzeylerinin ve Gelir Vergisi'nin karmaşıklığına ilişkin görüşlerinin araştırılması	Nitel	Görüşme
Faridy ve diğ. (2014)	Bangladeş'teki küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin Katma Değer Vergisi'ne uyumunun, mevzuatın karmaşıklığı ve vergiye uyum maliyetleri kapsamında incelenmesi	Karma Yöntem	Odak Grup Görüşmesi + Anket
İsa (2014)	Vergi karmaşıklığının Kurumlar Vergisi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerine uymakta karşılaştıkları zorluklar bakımından incelenmesi		
McKerchar ve diğ. (2005)	Vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığı algılarının karşılaştırılması	Nicel + Nitel <sup>3</sup>	Anket + Vaka Çalışması

**Kaynak:** Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1 incelendiğinde uluslararası literatürdeki ampirik araştırmaların genellikle nicel araştırma metodolojisi çerçevesinde yürütüldüğü ve vergi mevzuatının okunabilirliğine odaklandığı anlaşılmaktadır. Bu araştırmalarda çoğunlukla okunabilirlik testleri, karmaşıklık endeksleri ve anketlerin kullanıldığı görülmektedir.

Tablo 1'de yer almayan ancak vergi karmaşıklığı konusunda öne çıkan kurumsal araştırmalar bulunmaktadır. World Bank Group ve PwC (2004-2020), OTS (2012-2015), PPI-Weinstein (2014) ve TMF Group (2017-2022) tarafından yapılan araştırmalarda, vergi karmaşıklığının farklı boyutlar çerçevesinde ele alındığı ve birbirinden farklı göstergeler içerdiği görülmüştür. Bu araştırmalarda, vergi karmaşıklığını ölçmek için endeksler geliştirilerek ölçümler yapılmıştır. Söz konusu araştırmaların, özellikle uluslararası ölçekte veri sağlaması ve ülkelerin vergi sistemlerinin karmaşıklığını karşılaştırmaya olanak tanınması açısından önemli olduğu söylenebilir.

Türkçe literatürde vergi karmaşıklığı konusu, son yıllarda doğrudan bu konuya odaklanan çalışmalarla birlikte daha görünür hale gelmiştir. Uluslararası literatüre kıyasla sayısı sınırlı olmakla birlikte son dönemlerde bu alanda bir gelişim gözlemlenmektedir.

Türkçe literatürde karşılaşılan ampirik araştırmalar, yöntemsel benzerliklerine göre kategorize edilmiş ve bu araştırmaların konuları ile metodolojilerine ilişkin bilgiler Tablo 2'de sunulmuştur.

<sup>2</sup> İlgili çalışmada anket aracılığıyla hem nicel hem nitel veri toplanmıştır.

<sup>3</sup> İlgili çalışmadaki nicel ve nitel araştırmalar birbirinden bağımsız yürütüldüğünden "karma yöntem" olarak belirtilmemiştir.

**Tablo 2: Türkçe Literatürde Yer Alan Ampirik Araştırmalar**

Araştırmalar	Araştırma Konuları	Araştırma Metodolojisine İlişkin Bilgiler	
Karabacak (2013a)	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi	Nicel	Okunabilirlik Testi (Çıkartmalı Okunabilirlik Tekniği)
Öner ve Cural (2019)	Gelir Vergisi Kanunu ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006-2017 yılları arasında yayınladığı gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliğinin incelenmesi	Nicel	Okunabilirlik Testleri (Ateşman Formülü, Flesch Okuma Kolaylığı Testi, Gunning Fog İndeksi, Flesch-Kincaid Sınıf Düzeyi İndeksi)
Arslan (2020)	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğinin incelenmesi	Nicel	Okunabilirlik Testi (Ateşman Formülü)
Yelman (2021)	Türk Vergi Sistemi'nde yer alan harcama vergilerinin kanun metinlerinin okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi		
Değirmenci ve Beşel (2022)	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi		
Kuzucu Yapar (2022)	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun okunabilirlik düzeylerinin incelenmesi	Nicel	Anket
Bozdoğan ve Kurt (2019)	Vergi kanunlarının genel yapısının ve karmaşık yapılarının incelenmesi		
Saygın ve diğ. (2019)	Vergi sisteminin karmaşıklığının vergi uyumu üzerindeki etkisinin analiz edilmesi	Nicel	Vergi Karmaşıklığı Endeksi <sup>4</sup>
Çakır (2021)	Türk Vergi Sistemi'nde karmaşıklığının analiz edilmesi		
Uğurlu (2019)	Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının çeşitli göstergelerle değerlendirilmesi	Nicel <sup>5</sup>	İçerik Analizi

**Kaynak:** Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2'de görüldüğü üzere Türkçe literatürde vergi karmaşıklığı konusunda yapılan ampirik araştırmaların sayısı zaman içinde artmış olmakla birlikte uluslararası literatüre kıyasla sınırlı kalmaktadır. Ayrıca yalnızca nicel araştırma metodolojisiyle Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının incelendiği dikkat çekmektedir.

Nicel araştırmalar, vergi sistemlerinin karmaşıklığının değerlendirilmesine katkı sağlamakla birlikte nitel araştırmalar; vergi mevzuatının anlaşılabilirliği, uygulama süreçlerindeki zorluklar ve bireysel algıları keşfetmek yönünden daha uygun olmaktadır. Nitel araştırma metodolojisi; derinlemesine görüşmeler, odak grup çalışmaları ve içerik analizleri gibi çeşitli

<sup>4</sup> İlgili çalışmada kullanılan endeks, araştırma kapsamında geliştirilmiştir.

<sup>5</sup> İlgili çalışmada içerik analizi yönteminin nicel araştırma metodolojisi çerçevesinde kullanıldığı görülmekte olup söz konusu çalışmanın üretildiği doktora tezinde nitel verilere de rastlanmaktadır.

yöntemler aracılığıyla vergi karmaşıklığı olgusunu daha kapsamlı bir şekilde anlamaya olanak tanımaktadır. Literatürde vergi karmaşıklığını etkileyen faktörlerin ve bu faktörlerin önem derecelerinin, vergi sisteminin paydaşlarından Delphi tekniği aracılığıyla elde edilen verilerle belirlenmesine yönelik tartışmalar da (Evans ve Collier, 2012; OTS, 2012; Tran-Nam ve Evans, 2014; Budak ve diğ., 2016) bu konuda yapılacak nitel araştırmaların önemini destekler niteliktedir.

Literatür incelemesi sonucunda, daha önce açıklanan kavramsal ve metodolojik problemlerin (Tran-Nam ve Evans, 2014: 345-358; Ulph, 2013: 5-11) vergi karmaşıklığı kavramının çok boyutlu doğasından, kavramın farklı araştırmacılar tarafından farklı şekillerde ele alınmasından, çeşitli boyutları konusunda uzlaşa sağlanamamasından ve bu boyutların farklı tekniklerle ölçülmesinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Tablo 1 ve Tablo 2’de görüldüğü üzere mevcut araştırmalar, vergi karmaşıklığını genellikle objektif göstergeler aracılığıyla ölçülebilen bir yaklaşımla ele alarak bireylerin algılarını ve deneyimlerini ihmal etmektedir. Literatür incelemesi sonucunda, Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığının daha kapsamlı ve çok yönlü bir şekilde ele alınmasına ve bu kapsamda nitel veya karma yöntem araştırmalarına ihtiyaç olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca vergi sistemlerindeki ulusal farklılıklardan kaynaklanabilecek vergi karmaşıklığı faktörlerinin ortaya konulması ve bu faktörlerin vergi karmaşıklığı ölçümüne dahil edilmesine yönelik eksiklikler, literatürdeki diğer önemli boşluklar olarak tespit edilmiştir.

## 2. Metodoloji

Araştırmada, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin tespit edilmesi ve bu faktörlerin hangi boyutlar altında sınıflandırılabilirliğinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, aşağıdaki araştırma soruları geliştirilmiştir:

- **AS1:** Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler nelerdir?
- **AS2:** Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler hangi boyutlar altında tanımlanabilir?

Araştırma soruları genel bir çerçevede yapılandırılmış; ancak veri toplama ve analiz süreçlerinde Türk Vergi Sistemi bağlamı esas alınmıştır. Araştırma sorularını cevaplandırmak amacıyla nitel araştırma metodolojisi kullanılmış olup yarı-yapılandırılmış görüşmeler aracılığıyla veriler toplanmıştır<sup>6</sup>. Çalışma grubu; Zonguldak ilinde görev yapan muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlardan kuramsal örnekleme tekniğiyle ve veri doygunluğuna ulaşılmasına bağlı olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda 11 muhasebe meslek mensubu, 9 vergi dairesi personeli, 4 akademisyen ve 2 avukattan oluşan toplam 26 katılımcıyla yarı-yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler sesli olarak kaydedilmiş ve ses kayıtları çözümlenerek görüşme dökümleri oluşturulmuştur. Görüşme dökümleri, içerik analizi tekniği kullanılarak kodlanmış ve kategorilere ayrılmış; bu süreç “MAXQDA Analytics Pro 2020” yazılımı aracılığıyla yürütülmüştür.

## 3. Bulgular ve Tartışma

Katılımcıların sosyo-demografik özelliklerine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 3: Katılımcıların Sosyo-Demografik Özellikleri**

No	Meslek	Rumuz	Cinsiyet	Yaş	Eğitim Düzeyi <sup>7</sup>	Deneyim Süresi
1		MMM-P	Erkek	33	Lisansüstü	8
2		MMM1	Erkek	45	Lisans	30
3		MMM2	Erkek	39	Lisansüstü	12
4		MMM3	Erkek	-	Lisansüstü	18

<sup>6</sup> Araştırmanın yürütülebilmesi için gerekli etik kurul onayı, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurulu tarafından verilen 08.02.2022 tarihli ve 130981 sayılı kararla alınmıştır.

<sup>7</sup> Katılımcıların tamamlamış oldukları eğitim düzeyini belirtmektedir.

5	Muhasebe Meslek Mensubu	MMM4	Erkek	38	Lisans	22
6		MMM5	Erkek	30	Lisansüstü	5
7		MMM6	Erkek	-	Lisans	23
8		MMM7	Kadın	-	Lisans	16
9		MMM8	Erkek	53	Lisansüstü	28
10		MMM9	Erkek	-	Lisans	14
11		MMM10	Erkek	-	Lisansüstü	14
12	Vergi Dairesi Personeli	VDP-P	Erkek	33	Lisans	8
13		VDP1	Kadın	-	Lisansüstü	8
14		VDP2	Kadın	30	Lisans	8
15		VDP3	Erkek	50	Lisans	24
16		VDP4	Erkek	39	Lisans	8
17		VDP5	Erkek	-	Lisans	25
18		VDP6	Erkek	51	Lisans	24
19		VDP7	Erkek	46	Lisansüstü	23
20		VDP8	Erkek	32	Lisans	8
21	Akademisyen	AKAD-P	Kadın	46	Lisansüstü	20
22		AKAD1	Erkek	34	Lisansüstü	9
23		AKAD2	Erkek	44	Lisansüstü	22
24		AKAD3	Kadın	38	Lisansüstü	15
25	Avukat	AV1	Kadın	33	Lisans	10
26		AV2	Kadın	26	Lisans	1

Tablo 3'te görüldüğü üzere katılımcıların 19'u erkek, 7'si kadın olup 14'ü lisans, 12'si ise lisansüstü mezundur. Mesleki deneyim sürelerinin ortalaması 15,5 yıl olan katılımcılardan yaş bilgisi veren 19 katılımcının yaş ortalaması 38,9'dur.

Görüşme dökümlerinin kodlanması ve kodların kategorize edilmesi sonucunda ortaya çıkan ana ve alt kategoriler Tablo 4'te yer almaktadır.

**Tablo 4: Nitel Veri Analizi Sonucunda Ortaya Çıkan Ana ve Alt Kategoriler**

Ana Kategoriler	Alt Kategoriler
Mevzuatın Dili ve Anlatımı	Mevzuatın Belirsiz Olması
	Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması
	Mevzuatın Dilinin Eski Olması
	Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi
	Mevzuatın Okunabilir Olmaması
Mevzuatın Hacmi	Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması
	Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması
	Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması
Mevzuat Değişiklikleri	Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması
	Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması
	Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması
Vergi Rehberliği	Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yetersiz Olması
	Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması
Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması	İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması
	Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması
	İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konması
Verginin Hesaplanması	Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması
	Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması
Mevzuat Koordinasyonu	Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması
	Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması
	Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması
Elektronik Vergi Uygulamaları	Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması
	Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi
	Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması
Kayıt Tutma Yükümlülüğü	Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması
	Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması
Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü	Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması
	Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması

Tablo 4'te görüldüğü üzere nitel araştırma sonucunda vergi karmaşıklığı algısını belirleyen 10 ana kategori ve 28 alt kategori belirlenmiştir. Katılımcı sayısına dayalı sıklık analizine göre ana kategoriler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır: “Mevzuatın dili ve anlatımı” (26 kişi, %100), “mevzuatın hacmi” (23 kişi, %88,46), “mevzuat değişiklikleri” ve “vergi rehberliği” (22 kişi, %84,61), “mevzuatın hazırlanması ve uygulanması” (17 kişi, %65,38), “verginin hesaplanması” (15 kişi, %57,69), “mevzuat koordinasyonu” ve “elektronik vergi uygulamaları” (14 kişi, %53,84), “kayıt tutma yükümlülüğü” (9 kişi, %34,61) ve “beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü” (5 kişi, %19,23).

### 3.1. Mevzuatın Dili ve Anlatımı

“Mevzuatın dili ve anlatımı” ana kategorisinin alt kategorilerine ilişkin katılımcı görüşlerinden seçilen örnek alıntılar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 5: “Mevzuatın Dili ve Anlatımı” Kategorisine İlişkin Katılımcı Görüşlerinden Doğrudan Alıntılar (Alt Kategorilere Göre)**

Alt Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
Mevzuatın Belirsiz Olması (26 kişi)	<b>VDP8:</b> “Vergi karmaşıklığı tanımlaması güç bir kavram fakat etkileyen faktörlerden bahsedelim. Vergi kanunlarındaki belirsizlikler temel unsur olsa gerek bazen hükümlerin açık ve sade olmaması hem bizlerde hem mükelleflerde kafa karışıklığı oluşturabilmektedir. Verginin temel ilkeleri olan belirlilik ve sadeliğe aykırı olabilmektedir.”
Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması (16 kişi)	<b>AKAD-P:</b> “... dilinin sade anlaşılır olmaması mesela 6183 sayılı Kanunda bir kamu alacağı kamu amme alacağı tanımı var. Karmakar... bir kere okumayla anlamaz onu. ... ‘İle’ ler ‘ve’ler bir türlü anlaşılıyor. ... Birlikte mi alacağız, beraber mi alacağız ayrı mı alacağız? İle’leri yanlış kullanıyorlar ve’leri yanlış kullanıyorlar tebliğlerde başka bir şeyler mesela ile ve ile olursa arada ikisi birlikte değerlendiriyorum yani birinden olmazsa öbürü olur yani okurken ve de ayrı ayrı. Ya bu, ya bu...”
Mevzuatın Dilinin Eski Olması (14 kişi)	<b>MMM10:</b> “Örneğin bununla ilgili mesela Gelir Vergisi Kanunu işte 1960 yılında yürürlüğe girmiş. O dönemdeki konuşulan Türkçe ile yazılmış ve bazı kelimeler eskimiş mesela işte şimdi aklıma hangileri gelebilir işte mesela işte ne vardı. Şümül yoktur mesela şümül nedir mesela? ... yani bunlar hangi dile ait falan diye böyle okurken bunlar acaba hangi dile ait diye böyle düşünüyorlar çünkü o dil bu kelimeler zamanla eskiyor. Dolayısıyla hani bunlar tabii o dönemde yazıldığı için ve dilde dinamik olduğu için yani o, o günkü konuşma dili ile yazıldığı için konuşma dili değil de o günkü terimlerle yazıldığı için.”
Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi (8 kişi)	<b>AKAD3:</b> “... Yani şöyle ki, en basiti örneğin vergi kanununda nedir işte hani tarh diye geçer ama öğrenciye tarh ya da tarhiyat nedir işte hiç günlük yaşantınızda duydunuz mu dediğimde mesela öğrenci bilmeyebiliyor. ... Kavramlar yabancı geliyor. Bu mükellef gruplarında da var aslında vergi kanunlarında hani geçen bazı terimler var ama yani mükellef onun ne demek olduğunu bilmediği için belki anlayamıyor.”
Mevzuatın Okunabilir Olmaması (4 kişi)	<b>VDP1:</b> “Evet, yani burda bir cümle var. Bir sürü virgül koymuş, yedi tane virgül var. Cümle dört satır, uzun bir cümle. Ya onu yedi cümle yap ayrı ayrı. Gene uzun olsun, anlaşılır olsun. Bir sayfa sürsün ama anlaşılın.”

Katılımcılar, mevzuatın belirsiz ve açık olmayan hükümleriyle ilgili sıkıntılar yaşadığını ifade etmişlerdir. Özellikle, kullanılan dilin anlaşılabilir olmaması ve eski bir dilin tercih edilmesi, okuyucuların mevzuatı anlamakta zorluk çekmelerine neden olmaktadır. Ayrıca teknik terimlerin ve soyut ifadelerin yoğun kullanımı da anlaşılabilirliği engelleyen bir başka önemli unsur olarak öne çıkmaktadır. Vergi kanunlarında yer alan bazı kavramların günlük dilde yaygın olarak kullanılmaması ve günümüzde kullanılmayan eski Türkçe kelimelerin kullanılması, bu karmaşıklığa neden olmaktadır. Mevzuatın uzunluğu da okuma zorluğuna yol açarak mevzuatın anlaşılmasını engellemektedir.

Vergi mevzuatının dili ve anlatımı, literatürde vergi karmaşıklığını etkileyen önemli faktörlerden biri olarak ele alınmaktadır. Uluslararası teorik araştırmalar mevzuatın okunabilirliği (Evans ve Tran-Nam, 2010) ve anlaşılabilirliği (Bradford, 1986; McCaffery, 1990; Cooper, 1993; Evans ve Tran-Nam, 2010) konularına odaklanmaktadır.

Vergi karmaşıklığı literatüründe önceleri mevzuatın okunabilirliği ön planda tutulurken (Pyrzack, 1976; Tan ve Tower, 1992; Martindale ve diğ., 1992; Smith ve Richardson, 1999; Richardson ve Smith, 2002), daha güncel araştırmalarda mevzuatın okunabilirliği (Saw ve

Sawyer, 2010; Barney ve diğ., 2012; OTS, 2012, 2013, 2015; Saad ve diğ., 2014; Strauss ve Toor, 2014; Umar ve Saad, 2015; Sawyer, 2016), anlaşılabilirliği (Bătrâncea ve diğ., 2012; Isa, 2014) ve belirsizliği (Borrego ve diğ., 2015, 2016; Tran-Nam ve diğ., 2016; Hoppe ve diğ., 2017; Budak ve James, 2018) odaklı bir yaklaşım görülmektedir.

Türkçe literatürde ise vergi karmaşıklığı genellikle mevzuatın okunabilirliği (Karabacak, 2013a; Değirmenci ve Beşel, 2022; Öner ve Cural, 2019; Arslan, 2020) ve anlaşılabilirliği (Karabacak, 2013a) açısından incelenmiştir. Buna göre araştırma bulgularının söz konusu faktörler bakımından literatürle paralellik gösterdiği ve hem uluslararası hem de ulusal düzeydeki çalışmaları destekler nitelikte olduğu anlaşılmaktadır.

Uluslararası literatürde mevzuatın somut olayları açıklama konusunda yeterince açık olmamasının vergi karmaşıklığına etkisine dair bir tartışma bulunmazken Türkçe literatürde Uğurlu (2019) tarafından vergi kanunlarının soyut yapısının karmaşıklık nedenlerinden biri olarak ele alındığı görülmektedir. Katılımcılar, eski Türkçe kelimelerin ve teknik terimlerin mevzuatın anlaşılmasını zorlaştırdığını belirtmiştir. Nitel araştırma sonucunda ortaya çıkarılan “mevzuatın dilinin eski olması” (Bakkal, 2013; Değirmenci ve Beşel, 2022) ve “mevzuatın teknik terimler içermesi” (Değirmenci ve Beşel, 2022) gibi faktörlere uluslararası literatürde rastlanılmadığından bu faktörlerin Türk Vergi Sistemi'ne özgü olabileceği düşünülmektedir.

### 3.2. Mevzuatın Hacmi

Aşağıdaki tabloda “mevzuatın hacmi” ana kategorisine bağlı alt kategorilerden her birine dair örnek katılımcı görüşleri sunulmuştur.

**Tablo 6: “Mevzuatın Hacmi” Kategorisine İlişkin Katılımcı Görüşlerinden Doğrudan Alıntılar (Alt Kategorilere Göre)**

Alt Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması (18 kişi)	<b>VDP3:</b> “Vergi karmaşıklığı şöyle bizim genel olarak kanunlarımız şöyle herkes kanunları biliyor olarak kabul ediliyor. İn ancak bizim kanunlarımız sürekli değişiyor, çok fazla teferruat var. İstisnalar, muafiyetler aşırı derecede fazla bu insanın aklında karışıklığa neden oluyor.”
Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması (13 kişi)	<b>VDP5:</b> “Tabii ki vergi türlerinin çok fazla olması. Aynı kazançtan birkaç vergi alınması sadece kazanç değil harcama kalemiyle veya bir işe giriyorsunuz damga vergisi olayı var yani yazılmış kâğıttan damga vergisi alınıyor. ... Bir işe giriyorsunuz bu sözleşmeden damga vergisi alınmıyor. Bunun ayrıca ihaleyle ilgili aynı işle ilgili bir başka damga vergisi var artı ihaleden sonra vatandaş hak edişlerini alıyor ay ay orada bir daha aynı paradan aynı işten aynı vergi türü olmasına rağmen yüz kere vergi alındığı da oluyor. ... Ayrıca vergi türleri de çok fazla. Bir geçici vergi var daha çabuk almak için kazançtan ama o aslında bir Gelir Vergisi, stopaj var Gelir Vergisi işte üç tane Gelir Vergisi var aynı şeyin üzerinde. Ayrıca bir de KDV var. Damga Vergisi var. ... Bunun dışında bir de anlık harçlar falan var yani bilmiyorum vatandaş bence... Hep derler buna o kadar çok vergi, vergi, vergi. Bence doğru.”
Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması (8 kişi)	<b>MMM3:</b> “Bizim vergi kanunlarımız bugün bir ansiklopedi mi denir, cilt mi denir? 12 ciltlik cilt kadar tamamlarsanız gene... Boyut olarak... Çok fazla.”

Katılımcılar, mevzuatın detaylı kurallar, geniş kapsam ve büyük boyut gibi unsurlarla karmaşık hale geldiğini ifade etmişlerdir. Özellikle, mevzuatın çok sayıda muafiyet ve istisna içermesi, vergi türlerinin fazlalığı, uygulamada zorluklara ve kafa karışıklığına yol açmaktadır. Ayrıca mevzuatın uzunluğu gibi unsurlar vergi sisteminin anlaşılmasını ve uygulanmasını güçleştirmektedir.

Literatürde mevzuatın hacmi, vergi karmaşıklığını belirleyen önemli faktörlerden biri olarak değerlendirilmektedir. Uluslararası araştırmalarda mevzuatın kapsamlı olması (Moody ve diğ., 2005; Cox ve Eger, 2006; Bătrâncea ve diğ., 2012; Ulph, 2013; Tran-Nam ve diğ., 2016; Budak ve James, 2018) ve detaylı olması (OTS, 2012, 2013, 2015; Weinstein, 2014; Vaillancourt ve diğ., 2015, 2016) ile boyutunun büyük olması (Karlinsky ve Andrews, 1986; Lassila ve Smith, 1997; Slemrod, 2005; Brady, 2020) karmaşıklık unsurları olarak öne çıkmaktadır. Benzer şekilde Türkçe literatürde de bu faktörler ele alınmıştır (Karabacak, 2013b; Bozdoğan ve Kurt,

2019; Arslan, 2020). Katılımcı görüşlerinin bu açıdan literatürdeki bulgularla örtüştüğü görülmektedir.

### 3.3. Mevzuat Değişiklikleri

Aşağıdaki tabloda “mevzuat değişiklikleri” ana kategorisi altında yer alan her bir alt kategoriye ilişkin katılımcı ifadelerinden seçilen alıntılara yer verilmiştir.

**Tablo 7: “Mevzuat Değişiklikleri” Kategorisine İlişkin Katılımcı Görüşlerinden Doğrudan Alıntılar (Alt Kategorilere Göre)**

Alt Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması (19 kişi)	<b>VDP7:</b> “Tabii ki de etkiliyor mesela biz uygulayıcılar açısından ben kanunun önceki halini bildiğim için değiştiğinde ona adaptasyon sürecim oluyor. Örneğin, onu anlarken bir daha değişiyor. Bu sefer tekrar farklı bir konuya adapte olmak gibi.”
Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması (8 kişi)	<b>MMM1:</b> “Çok düzenlemeler olmasını, güncel düzenlemeler olmasını isteriz ama şöyle bir şey var, en büyük problemlerimizden bir tanesi mesela bir dönem içerisinde oranın değiştirilmesi, aleyhine veya lehine. Her çok ülke ekonomisinin yani şu son pandemideki olaylardaki tamam ülke ekonomisinin dengelenmesi, işletmelerin, çıkarların korunması falan filan ve insanımızın. Kanunlar değişti onları anladım ama şimdi bir mali yılı etkilediği etkileyen dönem içerisinde üçüncü ayda mesela en son neydi? Bir araçların binek araçların KDV’sini yükselttiler. Ondan sonra indirdiler sonradan bu büyük araba yani ticari arabaların KDV’sini belirli bir tarihe kadar %1 yaptılar. Ondan sonra %18 yılında bu karar çıkmasını buldu. Şimdi şöyle bir şey oldu. Adam bir 15 Şubat’ta aldı %1’den KDV hadi bakalım Temmuz’da satacak kardeşim. Ben bunu %1 den aldım. %18 ya kardeşim tamam orada ara bitti ama bu böyle o öyle o şey ve ondan sonra uzatıldı ondan sonra. Kanun dedi ki tamam %1 alanı %1’den çıkartırsın. Çıkartırken dedi ki “hayır, %1 alanın mevcut %18’den çıkartırsın”. Hadi bakalım. Bunu gel bir kamyoncu işi nakliye olan şehirlerarası şekilde ya kamyonculuk, şoförlük mesleğini küçümsemek değil de bu vergi mevzuatından uzak olan kişiye anlat bir dışarıdan.”
Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması (6 kişi)	<b>MMM4:</b> “Şimdi bakın mesela iş o kadar çok zorlaşıyor ki örnek veriyorum, mevzuat değişiyor. Diyor ki, şu kanun ‘şu maddesinde şu fıkrası şu şekilde değiştirilmiştir’, ‘şu kanunun şu maddesinin şu fıkrası şu şekilde değiştirilmiştir’, şimdi bakın o kanunu açacaksınız, o fıkraya ulaşacaksınız. O fıkradan o metni alacaksınız, döneceksiniz. Burda kanun ortamına yapıştıracaksınız ve bu bir tane olsa tamam ama inanın bir yayınlıyorlar. Örnek veriyorum, 3 sayfa 3 sayfada en az 20 tane böyle ibare geçiyor. ... Şimdi şöyle düşünün mesela atıyorum diyor ki işte Vergi Usul Kanunu’nun 20 nci maddesinin a fıkrası aşağıdaki gibi değiştirilmiştir diyor ama onu siz bir önceki halinin ne olduğunu dönüp oradan onu almanız lazım. ... Hatta şöyle onu şu şekilde değiştirilmiştir diyor ya yer alan oran diyor mesela o kanunda yer alan oran yüzde 10’a çıkartılmıştır diyor ama o kanun neyin oranıydı? ... Aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir, dese buna bir şey demiyorum tamam ama şu maddedeki yer alan oran şu şekilde değiştirilecek ama o oran neydi o anda beni ilgilendiriyor mu ki tabii ister istemez bakmak zorundasınız.”

Katılımcılar, vergi mevzuatında yapılan sık değişikliklerin, mevzuatın anlaşılmasını ve uygulanmasını zorlaştırdığını ifade etmişlerdir. Özellikle vergi oranlarının aynı mali yıl içinde değiştirilmesi ve torba kanunlarla yapılan değişiklikler karmaşıklık algısına yol açmaktadır. Mevzuattaki değişikliklerin, önceki düzenlemelere atıf yapılarak sunulması ve hangi kanunda değişiklik yapıldığının açıkça belirtilmemesi değişikliklerin takibini zorlaştırmaktadır.

Literatürde mevzuat değişiklikleri, vergi karmaşıklığını etkileyen önemli faktörlerden biri olarak değerlendirilmektedir (Long ve Swingen, 1987; Carnes ve Cuccia, 1996; AICPA, 2002; Moody ve diğ., 2005; Evans ve Tran-Nam, 2010; Hoppe ve diğ., 2020). Vergi mevzuatındaki değişikliklerin sıklığı ile kapsam ve miktar açısından fazlalığı, karmaşıklığı artıran unsurlar olarak öne çıkmaktadır (Hoppe ve diğ., 2017; 2020). Türkçe literatürde de benzer şekilde mevzuatın sık değişmesi karmaşıklık faktörü olarak ele alınmıştır (Bakkal, 2013; Karabacak, 2013b; Üyümez, 2016; Değirmenci ve Beşel, 2022; Arslan, 2020).

Katılımcı görüşlerine göre ortaya koyulan “mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması” faktörünün uluslararası literatürde yer almadığı, Türkçe literatürde ise yalnızca Üyümez (2016) tarafından dolaylı bir şekilde ele alındığı görülmektedir. Vergi oranlarındaki değişikliklerin bir karmaşıklık faktörü olarak ele alındığına dair literatürde herhangi bir bulguya rastlanmamış; bu faktör, bu nitel araştırma aracılığıyla tespit edilmiştir. Söz konusu bulguların araştırmanın özgün katkılarında olduğu söylenebilir.

### 3.4. Vergi Rehberliği

“Vergi rehberliği” ana kategorisinin alt kategorilerine yönelik katılımcı ifadelerinden örnekler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 8: “Vergi Rehberliği” Kategorisine İlişkin Katılımcı Görüşlerinden Doğrudan Alıntılar (Alt Kategorilere Göre)**

Alt Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yetersiz Olması (18 kişi)	<b>MMM4:</b> “Mesela en basitinden KDV indirimi diye bir konu bile bu kadar karmaşık ki Allah’tan en son 3 gün önce bir soru-cevap şeklinde bir yayınlama yaptılar da o şekilde düzeldi. Yani durumumuz bundan ibaret. Bizi yoran şu. Yıl olmuş 2022 iletişim bu kadar yaygın işte biliyoruz. Sosyal medya vs. terimler o kadar açık ama maalesef biz hala çıkan bir tebliği... ilk çıktığında anlayamıyoruz.”
Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması (11 kişi)	<b>VDP3:</b> “Belki sosyal medya, televizyonlarda insanlara kanunun özellikle yeni çıkanları, yeni çıkan mevzuat değişikliklerini böyle onların böyle hani daha farklı mesela, şimdi tabi ki anlatılıyor ama daha farklı platformlardan onları anlatılması lazım diye düşünüyorum.”

Katılımcılar, vergi rehberliğinin mevzuat değişikliklerini açıklamada yetersiz kaldığını ve rehberlerin daha ulaşılabilir olması gerektiğini vurgulamışlardır. Mevcut rehberlerin ilk yayınlandığı haliyle yeteri kadar anlaşılmadığı, ancak ek açıklamalar yapıldıktan sonra netlik kazandığı belirtilmiştir. Özellikle karmaşık konulara ilişkin açıklamaların soru-cevap formatında sunulmasının konunun anlaşılabilirliğini artırdığı ifade edilmiştir.

Katılımcılar tarafından vergi rehberliğinin daha erişilebilir hale getirilmesi gerektiği vurgulanmış ve düzenlemelerin yalnızca resmi kanallar aracılığıyla değil, sosyal medya ve televizyon gibi daha geniş kitlelere ulaşan platformlarda duyurulmasının önemi dile getirilmiştir.

Uluslararası literatürde vergi rehberlerinin okunabilir olmaması, net bilgi sunmaması, yeterli sayıda ve erişilebilir olmaması vergi karmaşıklığına neden olan faktörler olarak değerlendirilmektedir (OTS, 2012; Jones ve diğ., 2014; Hoppe ve diğ., 2020). Vergi rehberliği materyallerinin karmaşıklığı da vergi karmaşıklığının bir göstergesi olarak incelenmiştir (Tan ve Tower, 1992; Vaillancourt ve diğ., 2016). Türkçe literatürde, konuyla ilişkin ampirik bulgulara yalnızca Öner ve Cural’ın (2019) çalışmasında rastlanmaktadır.

Literatürde sıkça vurgulanan rehberlerin okunabilirliği ve miktarının vergi karmaşıklığı üzerindeki etkisine ilişkin katılımcılar tarafından bir görüş bildirilmemiş; ancak araştırmayla literatürde rastlanmayan “vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yetersiz olması” ve “vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmaması” şeklinde iki alt kategori ortaya konmuştur. Bu bulgular, literatürde yeterince ele alınmadığı görülen bu konuya ilişkin özgün katkılar olarak değerlendirilmektedir.

### 3.5. Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması

Aşağıdaki tabloda “mevzuatın hazırlanması ve uygulanması” ana kategorisinin alt kategorilerine ilişkin katılımcı görüşlerinden seçilen örnek alıntılar sunulmuştur.

**Tablo 9: “Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması” Kategorisine İlişkin Katılımcı Görüşlerinden Doğrudan Alıntılar (Alt Kategorilere Göre)**

Alt Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması (16 kişi)	<b>VDP2:</b> “Hem dil hem uygulama yönünden hani uygulama ve usulde de kendi içerimizde bile hani bazı anlaşılmayan şeyler oluyor. Onları da hani mevzuata özelgelerle, sürkülerle falan desteklemeye çalışılıyor ama bazen aynen bizim bile baktığımız veya karışıklık gördüğümüz... Bir yerde farklı uygulama yapılırken bir yer farklı uygulama olabilir. Hani işte orası böyle yapıyor, siz niye böyle yapıyorsunuz? Burada böyle oluyor, siz niye böyle oluyorsunuz gibi durumlar olabilir hani dediğim gibi bunu da tebliğ ile yapıyor ama hani her yerde yine de az az uygulamalar farklı. İki mükellef muhasebe açısından da öyle. Bence dediğim gibi hani kanunların daha sade, daha anlaşılır hem bizler için hem Müşavirler veya mükellefler için de eğitim veya hani ulaşılabilme açısından daha kolay olması gerektiğini düşünüyorum.”

Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması (6 kişi)	<b>MMM10:</b> “Bir düzenleme yapıldığında örneğin mesela bir düzenleme yapılacak, bir kanun mevzuatı çıkarılacak. O kanun mevzuatı ilk önce gelişigüzel olarak çıkartılıyor. Daha sonradan onunla ilgili birçok düzenleme yapılıyor. Ek düzenlemeler yapılıyor işte bir ek madde koyuluyor, bir ek maddenin işte daha böyle hafifletiliyor, ağırlaştırılıyor veya süresi uzatılıyor yeni yeni düzenlemeler ona ekleniyor ve bu da bilgi kirliliğine sebep oluyor. Dolayısıyla bilgi kirliliğine sebep olduğu içinde karmaşık bir hal alıyor. Yani en son güncel durumu tespit etmekte mesela bizler bile çok zaman harcıyoruz hani en son ki hali ne oldu diye bunun tespiti için. ... bir mevzuat düzenlemesi yapılırken üzerinde çok fazla mesai harcanması gerekiyor yani siz mesela bir vergi kanunu yazıyorsunuz. Onun işte bugün bugünü değil yani? Birçok sonraki yıl mesela 10 yıl sonra belki 20 yıl sonra ne olacak ne olabilir. Bütün alternatifleri üzerinde düşünüp ona göre yazmanız gerekiyor. Son dönemlerde hani bu üzerinde düşünme olayı biraz şey ını zayıf kalıyor. Yani böyle biz bir yapalım hani 'kervan yolda dizilir' hikâyesi. ... biz yapalım bakalım hani nasıl tepki olacak, nasıl aksaklıklar olacak? Onları biz düzeltiriz işte bu da olmuyor işte bu o zaman asıl karışıklığa sebep olan şeyler bu noktalar oluyor.”
İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konması (6 kişi)	<b>VDP1:</b> “Nasıl uygulanacağına dair iç genelgelere çıkması gerekiyor. Yani biz o kanuna evet hâkimiz, bunu biliyoruz ama bunu sistemsel olarak elektronik ortamda nasıl yapacağımıza dair çeşitli genelgeler çıkıyor. Uygulama iç genelgeleri. Bunlar zaman zaman son günlerde yayımlanıyor ve dolayısıyla birazcık karışıklık yaratıyor diyebilirim. Yani hemen kendine update edemiyor gibi geliyor bana Bakanlık. Tamam, bir şey çıkarıyoruz. Ama o kanun çıkmadan bir hafta önce bizim elimize geçiyor. Biz ne yapıyoruz? Hunharca bir hafta boyunca onu okumak zorunda kalıyoruz. Daha öncelikli olmalı.”

Katılımcılar, vergi mevzuatının farklı idareler arasında tutarsız şekilde uygulandığını ve bunun karmaşıklığa yol açtığını belirtmişlerdir. Uygulamalardaki farklılıkların özgelcer, sirkülerler ve tebliğlerle düzeltilmeye çalışıldığını ancak yeterli açıklık sağlanamadığını ifade etmişlerdir. Ayrıca mevzuat değişikliklerinin çoğunlukla yetersiz hazırlıkla yapıldığını ve daha sonra ek düzenlemelere gerek duyulduğunu, bu durumun da bilgi kirliliğine yol açarak güncel düzenlemeleri takip etmeyi zorlaştırdığını vurgulamışlardır. Katılımcılar, yeni düzenlemelerin gelecekteki olası durumların da göz önünde bulundurularak uzun vadeli hazırlanması gerektiğini belirtmişlerdir.

Katılımcılar tarafından ikincil mevzuatın (iç genelgeler vb.) geç yayımlandığı ve bunun da uygulamaların anlaşılmasını zorlaştırdığı vurgulanmıştır. Bu gecikmelerin, mevzuatın uygulanabilirliğini olumsuz etkileyerek vergi sistemindeki karmaşıklığı artırdığı ifade edilmiştir.

Uluslararası literatürde vergi karmaşıklığının belirleyici faktörlerinden biri olarak mükellefler ve idarenin vergi kuralları ve idari yükümlülüklerle uyum sağlama zorlukları gösterilmektedir (Bradford, 1986; Cooper, 1993; Evans ve Tran-Nam, 2010; Tran-Nam ve Evans, 2014). Türkçe literatürde de Karabacak (2013b), Üyümez (2016) ve Saygın ve diğ. (2019) bu konuyu ele almıştır.

Nitel araştırma bulguları doğrultusunda “idari uygulamaların mevzuatla uyuşmaması”, “mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması” ve “ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konması” alt kategorileri birleştirilerek “mevzuatın hazırlanması ve uygulanması” ana kategorisi oluşturulmuştur. Araştırma bulguları ile literatürdeki diğer bulgular karşılaştırıldığında katılımcıların vergi yönetiminden kaynaklanan karmaşıklığı daha geniş bir perspektiften ele aldıkları görülmektedir. Katılımcı görüşleri doğrultusunda ortaya koyulan söz konusu alt kategoriler ile “mevzuatın hazırlanması ve uygulanması” ana kategorisinin özgün bulgular olarak nitelendirilebileceği söylenebilir.

### 3.6. Verginin Hesaplanması

Aşağıdaki tabloda “verginin hesaplanması” ana kategorisine bağlı alt kategorilerden her birine dair örnek katılımcı görüşleri sunulmuştur.

**Tablo 10: “Verginin Hesaplanması” Kategorisine İlişkin Katılımcı Görüşlerinden Doğrudan Alıntılar (Alt Kategorilere Göre)**

Alt Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması (13 kişi)	<b>MMM5:</b> “Mesela bizim bir mükellefimiz var, tatlı yapıyor. Mesela tatlının şey var, kurabiye yapıyor ya da baklava yapıyor. Bunun ne kadarını un, ne kadarını şeker mesela ona göre de KDV oranı belirlemek gerekiyor. ... Bazı ürünlerde oluyor. Bazı ürünlerde oluyor. Hani direkt yakalayamıyorsun mesela ya diyelim tatlı diyor, şu diyor, bu diyor. Ondan sonra un oranına geçiyor. Çünkü her tatlıda şey olmuyor ne derler ona çikolata da bir tatlı, m baklava da bir tatlı. O yüzden onda da direkt detaylı yakalayamıyorsun, onda da biraz daha detaya girmen gerekiyor.”
Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması (3 kişi)	<b>VDP3:</b> “... hesaplamasının net olması gerekiyor yani ince hesap gerekiyor biraz karmaşa da olsa bu tür hatalara mahal vermemek için. ... yaptığın işi anlamamız için ve gerçek karını çıkartabilmemiz için detaylı vergilendirme yani detaylı işlemler gerekiyor da detaylı vergileme gerekiyor yani o yüzden o şeyin zorunlu olduğunu karmaşaya sebebiyet veriyor olabilir ama verse de vermese de olması gerekiyor.”

Vergi hesaplamalarındaki karmaşıklık, vergi oranlarının belirlenmesinde kullanılan kriterlerin net olmaması ve farklı ürünler için değişen hesaplama yöntemlerinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, gıda ürünlerinde, ürünlerin içerik oranlarına (örneğin, un veya şeker miktarı) göre farklılaşan Katma Değer Vergisi oranları, hesaplamaların daha detaylı ve teknik hale gelmesine yol açmaktadır. Bu durum, vergi hesaplamalarını daha karmaşık hale getirmektedir.

Vergi hesaplamalarının doğru ve kesin bir şekilde yapılması gerektiği, ancak bunun ince hesaplamalar ve detaylı işlemler gerektirmesi, vergi uygulamalarını daha karmaşık hale getirmekte ve uygulayıcıların bu süreci daha zor bir şekilde yönetmelerine neden olmaktadır.

Uluslararası literatürde verginin hesaplanmasının zorluğu ve işlemlerin fazlalığı, vergi karmaşıklığını artıran önemli faktörler arasında yer almaktadır (Bradford, 1986; Long ve Swingen, 1987; Carnes ve Cuccia, 1996; AICPA, 2002; McKerchar ve diğ., 2005; Isa, 2014; Borrego ve diğ., 2015; Borrego ve diğ., 2016; Hoppe ve diğ., 2017, 2020). Ancak, Türkçe literatürde bu konuyla doğrudan ilişkili bir faktör tespit edilmemiştir. Bu bağlamda, araştırma bulgularının uluslararası literatürle paralellik gösterdiği söylenebilir.

### 3.7. Mevzuat Koordinasyonu

Aşağıdaki tabloda “mevzuat koordinasyonu” ana kategorisi altında yer alan her bir alt kategoriye ilişkin katılımcı ifadelerinden seçilen alıntılara yer verilmiştir.

**Tablo 11: “Mevzuat Koordinasyonu” Kategorisine İlişkin Katılımcı Görüşlerinden Doğrudan Alıntılar (Alt Kategorilere Göre)**

Alt Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması (7 kişi)	<b>MMM10:</b> “... Karmaşıklık şudur bana göre; bir ana düzenleme var bir kanun var. Bu kanunlarla ilgili ikincil düzenlemelerin çok dağınık olması karışıklığa sebep olan şeydir. ... Tebliğlerin işte parça parça olması işte bir tebliğin başka bir tebliğde bir tebliğin başka bir tebliğ ile ilgili düzenleme yapılması. Çok işte çeşit çeşit işte her sene işte birinci tebliğ, beşinci tebliğ yani Gelir Vergisinde yanılmıyorsam 400 tane tebliğ var işte Vergi Usulde de keza öyle bir sürü tebliğler var mesela bunların birçoğu uygulamada birçoğu kaldırılmış, birçoğu başka bir tebliğ başka bir tebliği ile düzenlenmiş. Yani değişikliğe uğramış. Dolayısıyla bunların yerine güncel olanların tek bir çatı altında toplanması değişiklik yapılacaksa sadece tek tebliğin o ilgili bölümünün değiştirilmesi. Mesela bu çok daha hani bu karmaşıklığı, karmaşıklık derken ben dağınıklığından bahsediyorum bu dağınıklığın... başlık başlık anlatılması işte... Bir de hani sonradan yapılan düzenlemeler çok ne kadar çok böyle düzenleme yaparsanız o mevzuat türünü, o vergi türünü daha doğrusu karmaşık hale getiriyor, getiriyor bu düzenlemeler. Dolayısıyla hani bu baştan daha böyle sade, anlaşılır bütün mesela o açık açık demeyim de bütün hani detaylarıyla konuyu, konunun böyle bütününe kapsayan hem olumlu hem olumsuz yönlerini de kapatan bir mevzuat oluşturulması açısından bu ön değerlendirmenin olması gerektiğini düşünüyorum.”
Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması (6 kişi)	<b>MMM6:</b> “Karmaşıklığa neden olan gerçekten bu vergi mevzuatında m tebliğleri veya işte kanun koyucu sonuçta Türkiye Büyük Millet Meclisi çıkartıyor kanunu. Burdaki kanun koyucular da hazırlık yani işte ön aşamadaki hazırlıklarda gerçekten bu işin içinde olan, mevzuatı bilen kişilerin bu yayınları işte değişiklikleri hazırlamadığını düşünüyorum. Çünkü gerçekten bu işin içinde olan birileri hazırlasa tebliğlerde, yönetmeliklerde biz bu

	karmaşıklığı yaşamayacağız gerçekten. Çünkü yayınlanan bir tebliğ kanuna aykırı olabiliyor.”
Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması (6 kişi)	<b>AKAD-P:</b> “... istisnalar bir de mı ayrıca bir Kurumlar Vergisi mesela diyor ki mı şeyde vergi indirimi mesela 32a Kurumlar Vergisi diyor ki bir de mı 3305 sayılı işte 2012 ye 3305 sayılı yatırımlarda devlet yardımlarının kararı orada giriyor ve o karar giriyor işin içine... Hani bir kanun maddesi uygulanırken başka maddelere de atıf yaptığı için çok bağlantılara giriliyor. ... Çok bağlantılı diğer hukuk çok bağlantılı mevzuatlara giriliyor. Onlar karmaşıklştırıyor. ... Ama yeni bir şey geldiğinde ilk tabi onu anlayana kadar şeyleri çok fazla diğer maddeler, diğer kanunlar şu maddenin şu kanuna dayalı falan filan o ifadeler var ya Kanun bağlantıları onlar biraz karmaşıklştırıyor.”

Katılımcılar, vergi mevzuatının dağınık ve bütüncül olmayan yapısının, karmaşıklık algısını artırdığını ifade etmişlerdir. Özellikle kanunlara ilişkin ikincil düzenlemelerin ve birbirine atıfta bulunan tebliğlerin sayıca fazla olması, bu düzenlemelerin farklı kaynaklarda dağınık şekilde sunulması uygulamada kafa karışıklığına yol açmaktadır. Katılımcılar, bu dağınıklığın önlenmesi için mevzuatın daha sade, sistemli ve bütünlüklü bir yapıya sahip olması gerektiğini vurgulamışlardır.

Mevzuattaki kuralların birbiriyle uyumlu olmaması ve tebliğlerde yer alan düzenlemelerin kimi zaman kanunlarla çelişmesi, karmaşıklığı artıran bir diğer unsur olarak öne çıkmıştır. Katılımcılar, mevzuatın hazırlanma sürecinde yeterli düzeyde uzmanlık bilgisine sahip kişilerin yer almadığını ve bu durumun uygulamada çeşitli sorunlara yol açtığını ifade etmişlerdir.

Katılımcı görüşlerine göre, mevzuat hükümlerinin başka düzenlemelere sıkça atıfta bulunarak birbiriyle bağlantılı hale gelmesi, metinlerin anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Özellikle farklı düzenlemeler arasında bağlantı kurulması, mevzuatın bütünsel olarak kavranmasını güçleştirmekte ve uygulamada teknik karmaşıklıklara neden olmaktadır.

Uluslararası literatürde sınırlı çalışmada da olsa benzer şekilde, mevzuatın birbiriyle bağlantılı yapısının vergi karmaşıklığını artırdığı ifade edilmektedir (Borrego ve diğ., 2015, 2016; Hoppe ve diğ., 2017, 2020). Cooper (1993), vergi sisteminin basit ya da karmaşık olmasında kuralların tutarlılığı ve koordinasyonunun önemli olduğunu vurgulamıştır.

Türkçe literatürde bu konuyu doğrudan ele alan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Nitel araştırma sonucunda oluşturulan “mevzuat bütünlüğünün olmaması”, “mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması” ve “mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olması” alt kategorileri özellikle Türkçe literatür açısından vergi karmaşıklığını artıran özgün faktörler olarak ortaya konmuştur.

### 3.8. Elektronik Vergi Uygulamaları

“Elektronik vergi uygulamaları” ana kategorisinin alt kategorilerine yönelik katılımcı ifadelerinden örnekler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 12: “Elektronik Vergi Uygulamaları” Kategorisine İlişkin Katılımcı Görüşlerinden Doğrudan Alıntılar (Alt Kategorilere Göre)**

Alt Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması (8 kişi)	<b>MMM3:</b> “... Karmaşıklıkla ilgili bu oluyor. Evet, yani bunlarla bizim karşı karşıya kalmamız lazım. Ya direk her yerlerden ben çıkan tablolara falan şeylere okumamam lazım. Ya bu adam giriyorsa giriyordur, girmiyordur ya da bunla ilgili. Eğer böyle bir tespiti varsa Maliye Bakanlığı'nın bana bunla ilgili bir yerden bir bildirim yapması lazım. En sağlıklı bence bu. Yazı çıkartsın o zaman desin ki Ahmet, sen 1 Mart'tan itibaren e-dönüşümün şu safhalarında yer almak zorundasın desin ki yani... Zorunlu hale getirin başlatın herkese. Bu şekilde şu kâğıt fatura diye bir şey kalmamış ortada ya. Yapcak bir şey yok yani ona ayak uydurulması lazım. Bu tip şeyler insanı çok alıyıyor. Dedim ya böyle bir hazırlık yapmam lazım. Bakın işi gücü bitirdikten sonra bütün müşterilerimi alıcam. Kim geçiyor, kim geçmiyor, kim geçmiş ile ilgili bir hazırlık tek tek tespit edicem. Allaha hani çok müşterim yok ki yok da Allaha çok zaman ayırmıcam ama çok müşterisi olan ve bunla ilgili bir de şimdi bunu yapmayan adam da var yani. Bunları yapmıcağ adamlar da var. ... Bunlar tabi sıkıntı yani. Hepsi iş yükü. ... Hepsi dâhil olup geçilmesi lazım.”
Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının	<b>MMM3:</b> “... e-defterlerin sisteme yüklenmesiyle ilgili de teknik bilgiye sahip olmanız gerekiyor. Bakın bırakın şeyi mesleki bilgiyi vergiyle ilgili olan işlemleri beyanname safhasını yaptınız varsayalım. Ama bir yerde tıkandığınız zaman teknik olarak da bir bilgiye

Teknik Bilgi Gerekirmesi (6 kişi)	sahip olmanız gerekiyor. ... İnteraktif vergi dairesine girecek bu şirketle ilgili bilgileri önce bilicek, orda çıkan şeyleri yazacak, oraya onaylayacak vs. Bunu ondan bekleyemezsin. Bakan fakülte mezunu da olsa bunu o adamdan yapması beklenemez. Ya beklenmesi... Kolay olsa yapabilir, bilgisi olsa yapabilir.”
Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması (6 kişi)	<b>VDP1:</b> “Elektronik vergi uygulamasından m yani şöyle bir şey e-fatura yine bizimle ilgili yani vergi dairesinin ve mali müşavirlerin girdiği sistemle diyorum ya bir senkronizasyon bozukluğu var. Neden bilmiyorum elektronik faturalarda mesela bir tane bile boşluk bırakmaz diyim sistem o kişiyi bizde fatura vermiyor olarak görüyor. Biz de hemen bunun peşine düşüyoruz. Neden öyle, neden şöyle fatura yanlış yazılmış olabilir. Yani bizim için zaman kaybı oluyor.”

Katılımcı görüşlerine göre, elektronik vergi uygulamalarının yalnızca belirli mükellef grupları için zorunlu olması, karmaşıklık algısını artırmakta; uygulamaların tüm mükellefleri kapsayacak şekilde yaygınlaştırılmaması, geçiş sürecini yönetmeyi zorlaştırmaktadır. Ayrıca bu uygulamaların kullanılabilmesi için teknik bilgiye ihtiyaç duyulması, özellikle dijital yetkinliği sınırlı olan kullanıcılar açısından süreci karmaşık hale getirmektedir. Bunun yanında, sistemsiz uyumsuzluklar ve yazılım altyapısındaki yetersizlikler de iş yükünü artırmakta ve hata olasılığını yükseltmektedir.

Uluslararası literatürde elektronik vergi uygulamalarının vergi karmaşıklığı üzerindeki etkisine ilişkin teorik bir açıklamaya rastlanmamış olup bu konunun ampirik çalışmalarda sınırlı biçimde ele alındığı görülmektedir. Borrego ve diğ. (2015; 2016) tarafından yapılan çalışmada, bu konuya dolaylı olarak değinilmiştir. Türkçe literatürde ise elektronik vergi uygulamalarıyla ilişkili bir karmaşıklık faktörüne değinen herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır.

Türkçe literatürde yer almayan ve uluslararası literatürde sınırlı bir şekilde ele alındığı görülen bir konu olan “elektronik vergi uygulamaları”, nitel araştırma sonucunda vergi karmaşıklığı algısını belirleyen yeni bir boyut (ana kategori) olarak belirlenmiştir. Bu boyut altında ise “elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması”, “elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi” ve “elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması” şeklinde üç karmaşıklık faktörü (alt kategori) tanımlanmıştır.

### 3.9. Kayıt Tutma Yükümlülüğü

Aşağıdaki tabloda “kayıt tutma yükümlülüğü” ana kategorisi altında yer alan her bir alt kategoriye ilişkin katılımcı ifadelerinden seçilen alıntılara yer verilmiştir.

**Tablo 13: “Kayıt Tutma Yükümlülüğü” Kategorisine İlişkin Katılımcı Görüşlerinden Doğrudan Alıntılar (Alt Kategorilere Göre)**

Alt Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması (5 kişi)	<b>AV2:</b> “... Yani şöyle çok fazla detay olmasa hani çok ayrıntılı kurallar koyulup da bu şekilde defter tutacaksınız. Bu şekilde kayıt tutacaksınız diye yükümlülük getirmeseler belki daha anlaşılır olacak. O kadar karmaşık olmayacak ama defter hani bu yükümlülüklerin olması gerekiyor zaten. ... Mükellefin de anlayabileceği şekilde çünkü mükellef hani bilgilerini giriyor, ... muhasebecisine veriyor falan. Mükellefin de anlayabileceği şekilde kurallar konulsa daha da kolay olabilir diye düşünüyorum karmaşıklık.”
Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması (5 kişi)	<b>MMM3:</b> “Bilgisayar yok ki adamın yani adamın bilgisayarı bile yok ki e-fatura kessin. Yani bakın bir araba kaza yaptı geldi 3.000-5.000 lira misal ya da 10.000-15.000 fatura kescek. Adam ne yapıyor? Sisteme ayak uyduramadığı için fatura kesmiyor, kayıt dışı olmuş oluyor. ... Belki de faturasını kesicek yani faturasını kesicek parasını da alacak ama kesemiyor yani şimdi belli başlı zorluklarla karşı karşıya kalmış. Bence bu kadar zor olmamalı. Yani bu daha çok kolayla indirgenmeli.”

Katılımcılar, kayıt tutma yükümlülüğünü hem anlaşılabilirlik hem de yükümlülükleri yerine getirme açısından karmaşık olarak algıladıklarını belirtmişlerdir. Katılımcılar, bu yükümlülükle ilgili detaylı ve karmaşık kuralların mükelleflerin işini zorlaştırdığını ve daha sade bir yaklaşımın karmaşıklığı azaltacağını dile getirmişlerdir.

Kayıt tutma yükümlülüğünün yerine getirilmesindeki zorlukların katılımcılar tarafından teknolojik eksikliklerden kaynaklanan sıkıntılarla da ilişkilendirildiği görülmüştür. Özellikle

bilgisayar sahibi veya internet erişimi olmayan mükelleflerin, elektronik faturalar ve kayıtlar açısından sorun yaşadığı ve bu durumun kayıt dışı ekonomiye yol açtığı vurgulanmıştır.

Uluslararası literatürde vergi karmaşıklığını etkileyen önemli faktörlerden biri olarak gösterilen “kayıt tutma yükümlülüğü”, yükümlülüğün anlaşılmasının zorluğu, ayrıntılı ve çok sayıda kayıt-belge gerektirmesi ile zahmetli olması gibi unsurlar çerçevesinde ele alınmıştır (Bradford, 1986; Long ve Swingen, 1987; McCaffery, 1990; Carnes ve Cuccia, 1996; McKerchar, 2005; Evans ve Tran-Nam, 2010; Ulph, 2013; Isa, 2014; Tran-Nam ve Evans, 2014; Borrego ve diğ., 2015; 2016; Tran-Nam ve diğ., 2016; Hoppe ve diğ., 2017, 2020; TMF Group, 2017). Buna karşın, Türkçe literatürde bu faktörün ele alındığı bir çalışmayla karşılaşmamıştır. Bu bilgiler doğrultusunda, araştırma bulgularının uluslararası literatürle uyumlu bulunduğu söylenebilir.

### 3.10. Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü

“Beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü” ana kategorisinin alt kategorilerine yönelik katılımcı ifadelerinden örnekler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 14: “Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü” Kategorisine İlişkin Katılımcı Görüşlerinden Doğrudan Alıntılar (Alt Kategorilere Göre)**

Alt Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması (4 kişi)	<b>AKAD2:</b> “Yani genel gözlemimde ben bir mükellefin beyanname doldurduğunu düşünmüyorum. ... Yani doldurma sürecindeki kavramlar mükellefin gündelik hayatında kullandığı kavramlar değil. ... kesinlikle zor gelirdi çünkü terminolojisi çok farklı.”
Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması (3 kişi)	<b>AKAD1:</b> “O konuda şey mesela ilginç. Bildirim verme süreleri. Mükellef işe başlayınca 10 gün diyoruz, işi bırakınca 1 ay diyoruz işte. Arazi değişikliği 2 ay, ondan sonra bu 1 ayların içinde bazen 30 gün yazıyor. 1 ay ayrı 30 gün ayrı evet orada fark var fakat baktığımda yani evet burada bir tekdüzelik sağlanabilir bildirim verme süreleri noktasında. ... Yani farklı süreler farklı oranlar karmaşıklştırabilir.”

Katılımcı görüşlerine göre, mükelleflerin vergi beyannamelerini doldururken karşılaştıkları terminoloji, günlük yaşamlarında kullandıkları dil ile örtüşmediğinden sürecin anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Bu durum, mükelleflerin vergi beyannamelerini doğru ve eksiksiz bir şekilde doldurmalarını engelleyebilmektedir. Ayrıca bildirim verme süreleri konusunda da belirsizlikler bulunmaktadır. Farklı türdeki bildirimler için belirlenen süreler arasında tutarsızlıklar ve benzer ifadelerin farklı anlamlara gelmesi (1 ay ile 30 gün gibi) vergi yükümlülüklerini daha karmaşık hale getirmektedir. Özellikle sürelerdeki çeşitlilik, mükelleflerin doğru zamanda ve doğru şekilde bildirimde bulunmalarını zorlaştırmaktadır.

Uluslararası literatürde vergi formlarındaki açıklamalar, talimatlar ve formların tasarımı vergi karmaşıklığını artıran faktörler arasında yer almaktadır (Long ve Swingen, 1987; AICPA, 2002; Slemrod, 2005; Vaillancourt ve diğ., 2016; Borrego ve diğ., 2015; 2016). Türkçe literatürde ise yalnızca Üyümez (2016) tarafından formların karmaşıklığı konusunun ele alındığı görülmektedir.

Nitel araştırma sonucunda bu boyut kapsamında özgün bulgular tespit edilmiştir. Literatürde karşılaşılan “beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılır olmaması” alt kategorisine ek olarak literatürde rastlanmayan “beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması” alt kategorisi belirlenmiştir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu araştırma, Türk Vergi Sistemi’ne ilişkin karmaşıklık algısının hangi faktörler tarafından belirlendiğini nitel bir araştırma ile ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda, Zonguldak ilinde görev yapan muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlardan oluşan toplam 26 katılımcıyla yarı-yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler, içerik analizi tekniğiyle analiz edilmiştir.

Araştırma bulgularına göre, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen temel faktörler; *mevzuatın dili ve anlatımı, mevzuatın hacmi, mevzuat değişiklikleri, vergi rehberliği, mevzuatın hazırlanması ve uygulanması, verginin hesaplanması, mevzuat koordinasyonu, elektronik vergi uygulamaları, kayıt tutma yükümlülüğü ile beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü* şeklinde on ana kategori altında toplanmıştır.

Araştırma bulguları, uluslararası literatürde yer alan birçok karmaşıklık faktörünü desteklemekte olup “mevzuat koordinasyonu” ve “elektronik vergi uygulamaları” ana kategorileri ile “mevzuatın dilinin eski olması”, “vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmaması” gibi çeşitli alt kategoriler Türk Vergi Sistemi’ne özgü yeni belirleyiciler olarak ortaya çıkmıştır. Bu yönüyle araştırma, vergi karmaşıklığıyla ilgili literatürdeki kavramsal çerçevenin genişletilmesine ve ulusal farklılıkların anlaşılmasına katkı sağlamaktadır.

Araştırma bulguları doğrultusunda, Türk Vergi Sistemi’nin basitleştirilmesine yönelik aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir:

- Mevzuatın daha anlaşılır hale gelmesi için dilinin sadeleştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, belirsiz ve karmaşık hükümler yerine daha açık ve anlaşılır ifadeler kullanılmalıdır. Ayrıca teknik terimlerin yerine daha basit ve günlük dildeki kavramlar tercih edilmelidir. Eski dil ve soyut ifadelerin kullanımından kaçınılarak vergi mevzuatının herkes tarafından rahatlıkla anlaşılabilir olması sağlanmalıdır. Mevzuatın uzunluğu da göz önünde bulundurularak gereksiz ayrıntılardan kaçınılmalı ve metin daha kısa ve öz bir şekilde düzenlenmelidir.
- Vergi mevzuatının daha anlaşılır ve uygulanabilir olması için gereksiz detaylardan arındırılması gerekmektedir. Özellikle, mevzuatın sık değişmesine neden olan unsurlar gözden geçirilmeli, istisna ve muafiyetler mümkün olduğunca azaltılarak sistem daha bütüncül bir hale getirilmelidir. Ayrıca mevzuatın boyutunun daha yönetilebilir hale gelmesi için düzenlemelerin daha kısa ve öz şekilde sunulması sağlanmalıdır.
- Vergi mevzuatındaki değişikliklerin takip edilebilir olması için değişiklikler açık ve belirgin bir şekilde belirtmeli, önceki düzenlemelere yapılan atıflar en aza indirilmelidir. Ayrıca torba kanunlar yerine vergi kanunlarındaki değişikliklerin ayrı yapılması tercih edilmelidir.
- Vergi rehberlerinin daha erişilebilir hale getirilmesi için ilk yayımlandığı anda daha anlaşılır ve net bir şekilde sunulması ve karmaşık konulara ilişkin açıklamaların soru-cevap formatında hazırlanması, mükelleflerin ve uygulayıcıların konuyu daha kolay kavrayabilmesi açısından önemlidir. Rehberlerin sadece resmi kanallar aracılığıyla değil, sosyal medya ve televizyon gibi daha geniş kitlelere ulaşan platformlarda da duyurularak bilgilerin daha geniş bir izleyici kitlesine ulaşması sağlanmalıdır.
- Vergi mevzuatının daha tutarlı bir şekilde uygulanabilmesi için düzenlemelerin her idarede aynı şekilde yorumlanması sağlanmalıdır. Mevzuat değişikliklerinin daha dikkatli hazırlanması ve uzun vadeli planlamalara dayalı olarak yapılması sağlanmalıdır. Ayrıca ikincil mevzuatın daha hızlı bir şekilde yayımlanmasına önem verilmelidir.
- Vergi hesaplamalarının daha anlaşılır hale gelmesi için vergi oranlarının belirlenmesinde kullanılan kriterlerin sadeleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca karmaşık hesaplamalar minimuma indirilmeli, ileri düzey hesaplamalar sadece gerekli durumlarda uygulanmalıdır.
- Mevzuatın genel yapısının daha düzenli ve bütünsel bir şekilde oluşturulması, birbiriyle ilgili tüm düzenlemelerin tek bir çatı altında toplanması sağlanmalıdır. Ayrıca mevzuat değişikliklerinin hangi bölümler kapsamında yapıldığı belirginleştirilmelidir.
- Elektronik vergi uygulamalarının daha verimli hale gelmesi için tüm mükelleflerin bu sisteme dâhil edilmesi ve geçiş sürecinin netleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca sistemdeki teknik sorunların çözülmesi ve elektronik ortama geçiş sürecinin daha net ve kapsamlı bir şekilde planlanması sağlanmalıdır.

- Kayıt tutma yükümlülükleri sadeleştirilmeli, kurallar daha net ve anlaşılır bir şekilde belirlenmeli, ayrıca teknolojik bilgi ve altyapı eksiklikleri göz önünde bulundurularak uygulama sürecini kolaylaştırıcı düzenlemeler yapılmalıdır.
- Beyanname ve bildirim verme sürelerinin tekdüze hale getirilmesi ve bu yükümlülükle ilişkili olarak kullanılan terminolojinin daha anlaşılır ve gündelik dile uygun olması sağlanmalıdır.

Vergi sisteminin basitleştirilmesi, hukuki ve teknik anlamda bir iyileştirmenin ötesinde vergi bilincini güçlendirmeye ve vergi gelirlerinin uzun vadeli artışını sağlamaya yönelik bir gereklilik olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, araştırma kapsamında sunulan öneriler doğrultusunda yapılacak düzenlemelerin, vergi kurallarının anlaşılmasını ve vergi yükümlülüklerine uyum sağlanmasını kolaylaştırarak vergi sisteminin basitleştirilmesine katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

## KAYNAKÇA

- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]. (2002). *Guiding Principles for Tax Simplification*. New York: American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 10036-8775.
- Arslan, C. B. (2020). Vergilemede Açıklık ve Basitlik İlkesi: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir İnceleme. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 13, Sayı 4, 687-695.
- Awasthi, R. and Bayraktar, N. (2014). *Can Tax Simplification Help Lower Tax Corruption?*, The World Bank Group Policy Research Working Paper 6988.
- Bakkal, U. (2013). Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Barney, D., Tschopp, D. and Wells, S. (2012). Tax Simplification through Readability: A Look at Tax Law Complexity. *The CPA Journal*, Vol. 82, Iss. 12, 6-10.
- Bătrâncea, L., Nichita, R., and Bătrâncea, I. (2012). Tax Non-Compliance Behavior in the Light of Tax Law Complexity and the Relationship between Authorities and Taxpayers. *Annals of the Alexandru Ioan Cuza University-Economics*, Vol. 59, Iss. 1, 97-106.
- Borrego, A. C., Loo, E. C., Lopes, C. M. M. and Ferreira, C. M. S. (2015). Tax Professionals' Perception of Tax System Complexity: Some Preliminary Empirical Evidence From Portugal. *eJournal of Tax Research*, Vol. 13, Iss. 1, 338-360.
- Borrego, A. C., Lopes, C. M. M. and Ferreira, C. M. S. (2016). Tax Complexity Indices and Their Relation with Tax Noncompliance: Empirical Evidence From the Portuguese Tax Professionals. *Tékhné*, Vol. 14, Iss. 1, 20-30.
- Bozdoğan, D., ve Kurt, S. (2019). Vergi Kanunlarının Genel Yapısının Değerlendirilmesi: Tokat İli Özelinde Bir Uygulama. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, 39-63.
- Bradford, D. F. (1986). *Untangling the Income Tax*, Harvard University Press.
- Brady, D. (2020). Tax Complexity 2020: Compliance Burdens Ease for Second Year Since Tax Reform. *National Taxpayers Union Foundation*.
- Budak, T. and James, S. (2016). The Applicability of the OTS Complexity Index to Comparative Analysis Between Countries: Australia, New Zealand, Turkey and the UK. *eJournal of Tax Research*, Vol. 14, Iss. 2, 426-454.
- Budak, T. and James, S. (2018). The Level of Tax Complexity: A Comparative Analysis between the UK and Turkey Based on the OTS Index. *International Tax Journal*, Ocak-Şubat, 27-40.
- Carnes, G. A. and Cuccia, A. D. (1996). An Analysis of the Effect of Tax Complexity and its Perceived Justification on Equity Judgments. *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 18, Iss. 2, 40-56.
- Cooper, G. S. (1993). Themes and Issues in Tax Simplification. *Australian Tax Forum*, Iss. 10, 417-460.

- Cox, S. P., and Eger III, R. J. (2006). Procedural Complexity of Tax Administration: The Road Fund Case. *Journal of Public Budgeting, Accounting ve Financial Management*, Vol. 18, Iss. 3, 259-283.
- Çakır, M. (2021). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Değirmenci, T. ve Beşel, F. (2022). Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Karmaşıklık Analizi. *Maliye Dergisi*, Sayı 182, 160-178.
- Evans, C. and Collier, K. (2012). The Delphi Technique (Edited by Lynee Oats). *Taxation: A Fieldwork Research Handbook*. London: Routledge, 228-241.
- Evans, C., and Tran-Nam, B. (2010). Managing Tax System Complexity: Building Bridges through Pre-Filled Tax Returns. *Australian Tax Forum*, Vol. 25, 247-276.
- Faridy, N. Copp, R., Freudenberg, B. and Sarker, T. (2014). Complexity, Compliance Costs and Non-compliance with VAT by Small and Medium Enterprises in Bangladesh: Is There a Relationship. *Australian Tax Forum*, Iss. 29, 281-328.
- Gambo, E-M. J., Mas’ud, A., Nasidi, M. and Oyewole, O. S. (2014). Tax Complexity and Tax Compliance in African Self-Assessment Environment. *International Journal of Management Research and Reviews*, Vol. 4, Iss. 5), 575-582.
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S. and Sureth-Sloane, C. (2017). What Are the Drivers of Tax Complexity for Multinational Corporations? Evidence From 108 Countries. *WU International Taxation Research Paper Series*, No: 2017-12.
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S. and Sureth-Sloane, C. (2020). *Measuring Tax Complexity Across Countries: A Survey Research on MNCs*. TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series No. 5.
- Isa, K. (2014). Tax Complexities in the Malaysian Corporate Tax System: Minimise to Maximise. *International Journal of Law and Management*, Vol. 56, Iss. 1, 50-65.
- Jones, G., Rice, P., Sherwood, J., and Whiting, J. (2014). *Developing a Tax Complexity Index for the UK*.  
[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/285944/OTS\\_Developing\\_a\\_Tax\\_Complexity\\_Index\\_for\\_the\\_UK.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/285944/OTS_Developing_a_Tax_Complexity_Index_for_the_UK.pdf)
- Karabacak, Y. (2013a). Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme. *Maliye Dergisi*, Sayı 165, 38-53.
- Karabacak, Y. (2013b). Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 120, 15-30.
- Karlinsky, S. S. and Andrews, J. D. (1986). Measuring Conceptual Complexity: A Content-Analytic Model Using the Federal Income Tax Laws. *Written Communication*, Vol. 3, Iss. 2, 186-194.
- Koch, B. S. and Karlinsky, S. S. (1984). The Effect of Federal Income Tax Law Reading Complexity on Students’ Task Performance. *Issues in Accounting Education*, Iss. 1, 98-109.
- Kuzucu Yapar, B. (2022). Vergilendirmede Açıklık İlkesi: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Okunabilirlik Düzeyine İlişkin Bir Değerlendirme. *Journal of Economics Business ve Finance Research/Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 3, 207-216.
- Lassila, D. R., and Smith, M. (1997). Tax Complexity and Compliance Costs Of US Multinational Corporations. *Advances in International Accounting*, Iss. 10, 207- 237.
- Long, S. B. and Swingen, J. A. (1987). An Approach to the Measurement of Tax Law Complexity”, *Journal of the American Taxation Association*. Vol. 8, Iss. 2, 22-36.
- Martindale, B. C., Koch, B. S., and Karlinsky, S. S. (1992). Tax Law Complexity: The Impact of Style. *The Journal of Business Communication (1973)*, Vol. 29, Iss. 4, 383-400.
- Mas’ud, A., Manaf, N. A. A. and Saad, N. (2015). Compliance Complexity and Tax Compliance for Individuals in Pre and Post M-filing Implementation in Malaysia. *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, Vol. 1, Iss. 1, 1-8.
- McCaffery, E. J. (1990). The Holy Grail of Tax Simplification. *Wisconsin Law Review*, 1267-1322.

- McKerchar, M., Ingraham, L. R. and Karlinsky, S. (2005). Tax Complexity and Small Business: A Comparison of the Perceptions of Tax Agents in the United States and Australia. *Journal of Australian Taxation*, Iss. 8, 289-327.
- Milliron, V. C. (1985). A Behavioral Research of the Meaning and Influence of Tax Complexity. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, Iss. 2, 794-816.
- Moody, J. S., Warcholik, W. P., and Hodge, S. A. (2005). The Rising Cost of Complying with the Federal Income Tax. *Tax Foundation Special Report*, Vol. 138, Iss. 12, 1-16.
- Office of Tax Simplification [OTS]. (2012). The Office of Tax Simplification Complexity Index.
- Office of Tax Simplification [OTS]. (2013). The OTS Complexity Index – version 2.
- Office of Tax Simplification [OTS]. (2015). *OTS Complexity Project – The OTS Complexity Index*.
- Öner, S. ve Cural, M. (2019). Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, 99-114.
- Pyrczak, F. (1976). Readability of “Instructions for Form 1040”. *Journal of Reading*, Vol. 20, Iss. 2, 121-127.
- Richardson, G. and Smith, D. (2002). The Readability of Australia's Goods and Services Tax Legislation: An Empirical Investigation. *Federal Law Review*, Iss. 30, 475-506.
- Saad, N. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Iss. 109, 1069-1075.
- Saad, N., Udin, S. M. and Derashid, C. (2014). Complexity of the Malaysian Income Tax Act 1967: Readability Assessment. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Iss. 164, 606-612.
- Saw, K. and Sawyer, A. (2010). Complexity of New Zealand's Income Tax Legislation: The Final Installment. *Australian Tax Forum*, Iss. 25, 213-244.
- Sawyer, A. (2016). Complexity of Tax Simplification: A New Zealand Perspective. S. James, A. Sawyer, T. Budak (Ed.), *The Complexity of Tax Simplification Experiences from around the World* içinde (s. 110-132). London: Palgrave Macmillan.
- Saygın, Ö., Sandalcı, U. ve Sandalcı, İ. (2019). Vergi Sistemi Karmaşıklığının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, Cilt 42, Sayı 366, 144-162.
- Schenk, D. H. (2011). Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. *Yale Journal on Regulation*, Iss. 28, 253-311.
- Slemrod, J. (1989). Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion, in J. Roth and J. Scholz (Der.: Jeffrey A. Roth ve John T. Scholz,), *Taxpayer Compliance: Social Science Perspectives*, Philadelphia, PA: University of Pennsylvania Press.
- Slemrod, J. (2005). The Etiology of Tax Complexity: Evidence From US State Income Tax Systems. *Public Finance Review*, Vol. 33, Iss. 3, 279-299.
- Smith, D. and Richardson, G. (1999). The Readability of Australia's Taxation Laws and Supplementary Materials: An Empirical Investigation. *Fiscal Studies*, Vol. 20, Iss. 3, 321-349.
- Strauss, R. P. and Toor, S. (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, 1-17.
- Tan, L. M and Tower, G. (1992). The Readability of Tax Laws: An Empirical Research in New Zealand. *Australian Tax Forum*, Iss. 9, 355-372.
- TMF Group. (2017). The Financial Complexity Index. [http://go.tmf-group.com/complexity\\_index\\_report.html](http://go.tmf-group.com/complexity_index_report.html)
- TMF Group. (2022). *The Global Business Complexity Index*, <https://www.tmf-group.com/globalassets/pdfs/publications/gbci/global-business-complexity-index-2022-english.pdf>

- Tran-Nam, B. and Evans, C. (2014). Towards the Development of a Tax System Complexity Index. *Fiscal Studies*, Vol. 35, Iss. 3, 341-370.
- Tran-Nam, B., Lignier, P. and Evans, C. (2016). The Impact of Recent Tax Changes on Tax Complexity and Compliance Costs: The Tax Practitioners' Perspective. *Australian Tax Forum*, Vol. 31, Iss. 3, 455-479.
- Uğurlu, H. (2019). Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sistemi'nin Değerlendirilmesi. *The Journal of International Scientific Researches*, Cilt 4, Sayı 2, 178-194.
- Ulph, D. (2013). *Measuring Tax Complexity*. The Office of Tax Simplification. [https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7a254de5274a34770e4958/ots\\_david\\_ulph\\_measuring\\_tax\\_complexity.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7a254de5274a34770e4958/ots_david_ulph_measuring_tax_complexity.pdf)
- Umar, M. S. and Saad, N. (2015). Readability Assessment of Nigerian Company Income Tax Act. *Jurnal Pengurusan (UKM Journal of Management)*, Iss. 44, 25-33.
- Üyümez, E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt 8, Sayı 1, 39-45.
- Vaillancourt, F., Lammam, C., Ren, F., and Roy, M. (2016). *Measuring Personal Income Tax Complexity in Canada*, Vancouver: Fraser Institute.
- Vaillancourt, F., Roy, M. and Lammam, C. (2015). Measuring Tax Complexity in Canada. *Fraser Research Bulletin*, 1-10.
- Weinstein, P. (2014). *The State Tax Complexity Index: A New Tool for Tax Reform and Simplification*, Washington DC: Progressive Policy Institute Policy Memo.
- World Bank Group and PwC (2020). *Paying Taxes 2020: The Changing Landscape of Tax Policy and Administration across 190 Economies*, Washington DC: World Bank.
- Yelman, E. (2021). Vergi Karmaşıklığı Bağlamında Türkiye'de Harcama Vergilerinin Okunabilirlik Analizi. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 11, Sayı 2, 145-165.