

# **Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme**

**Yakup KARABACAK\***

## **Özet**

*Vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyi çok çeşitli göstergelerden yararlanılarak saptanmaya çalışılmıştır. Ancak henüz evrensel düzeyde genel kabul gören bir vergi kanunu karmaşıklık ölçütü geliştirilebilmiş değildir. Bu çalışmada çıkartmalı okunabilirlik tekniği kullanılarak Türk vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bu ölçüm tekniği kolayca kurgulanabilir, uygulanabilir ve yorumlanabilir bir metin analiz tekniğidir. Çıkartmalı okunabilirlik tekniği okuma matrisinin her iki yanını da analize dahil etmesi nedeniyle alternatif karmaşıklık ölçüm tekniklerinden daha güvenilir sonuçlar üretmektedir. Ulaşılan bulgular, ülkemizde vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** *Vergi Karmaşıklığı, Vergi Kanunu Karmaşıklığı, Çıkartmalı Okunabilirlik Tekniği*

## ***An Essay on Measuring the Complexity Level of the Turkish Tax Laws***

### **Abstract**

*The complexity level of the tax laws has been tried to be determined by using a variety of indicators. However, any universally accepted criterion for the complexity of the tax law could not have been developed yet. In this study, it is aimed to measure the complexity level of the Turkish tax laws by using cloze readability procedure. This measurement procedure is text analysis technique that can easily be built, applied and interpreted. The cloze readability procedure provides more reliable results than the alternative measurement techniques since it includes both sides of the reading matrix into analysis. The results obtained indicate that complexity level of the tax laws is high for our country.*

---

\*Yrd.Doç.Dr., Akdeniz Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, yakupk@akdeniz.edu.tr

**Key Words:** *Tax Complexity, Complexity of Tax Laws, Cloze Readability Procedure*

**JEL Classification Codes:** *K34, H20, H29*

### Giriş

Vergi kanunları, tıpkı “İnsan Hakları Bildirgesi” veya “Anayasa” gibi toplumun tümünü ilgilendiren kamuya yönelik düzenlemelerdir. Bu nedenle de vergi kanunlarının her yurttaşın rahatlıkla okuyup anlayacağı düzeyde açık ve anlaşılır bir yapıda olması gerekir. Bununla birlikte vergi kanunlarının giderek anlaşılmasında güçlükler çekilen, karmaşık bir yapıya evrilmekte olduğu gözlemlenmektedir. Örneğin, vergi kanunlarının sayısı hızla artmaktadır. Bugün ülkemizde 20 civarında doğrudan vergi kanunu ve 180’in üzerinde vergi ile ilgili kanun bulunmaktadır.<sup>1</sup> Öte yandan vergi kanunlarının boyutları yazılı metinler olarak giderek büyümektedir. Örneğin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 1960 yılında yaklaşık 12.800 kelime<sup>2</sup> iken 2013 yılı Eylül ayı itibarıyla yaklaşık 34.500 kelime<sup>3</sup> sayısına ulaşmıştır.

Ancak bu durum sadece ülkemize özgü değildir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Vergi Kanunları (Internal Revenue Code Title 26) 1955 yılında 409 bin kelimededen (Moody, Warcholik ve Hodge, 2005: 4) 2010 yılında 3,8 milyon kelimeye ve yaklaşık 11.045 sayfaya ulaşmış bulunmaktadır (Barney, Tschopp ve Wells, 2012: 6). Benzer biçimde, Avustralya’nın Gelir Vergisi Kanunu 1936 yılında 126 sayfa iken 2008 yılında 5.743 sayfaya ulaşmıştır (Evans ve Tran-Nam, 2010: 256). Dünyada birçok ülkenin vergi kanunları, diğer özelliklerinin yanında uzunluğuyla da dikkat çeken, Lev Tostoy’un ünlü romanı “Savaş ve Barış”ın sayfa sayısını birkaç kat aşmış bulunmaktadır.<sup>4</sup>

Söz konusu saptamaların da gösterdiği gibi vergi kanunlarının boyutları giderek büyümekte ve buna paralel olarak vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyi artmaktadır. Bunun gerek vergi idaresi gerekse vergi mükellefleri üzerinde önemli maliyetler oluşturduğu yönünde yaygın bir kanaat vardır (Stiglitz, 1994: 746). Gerçekten de vergi kanunlarının karmaşıklığı, vergi mükelleflerinin biçimsel ödevlerini oluşturan vergi iş ve işlemlerini yerine getirirken daha çok emek ve zamanlarının harcanmasına neden olmaktadır. Hatta çoğu durumda mükellefler piyasada çalışan bir vergi uzmanından hizmet satın almak zorunda kalmaktadır. Bu da vergi mükelleflerine maddi vergi ödevi dışında ekstra maliyetlere neden olmaktadır. Benzer bir durum vergi idaresi açısından da söz konusudur. Vergi idaresi, vergi toplama ve denetim görevini yerine getirirken vergi kanunlarının karmaşıklığı nedeniyle daha çok personel, araç-gereç ve donanım kullanmak, emek ve zaman harcamak zorunda kalmaktadır (Kırbaş, 2012).

Söz konusu maliyetleri minimize edebilmek için öncelikle vergi kanunlarının karmaşıklığının olabilecek en düşük düzeye indirilmesi gerektiği açıktır. Ancak hali

<sup>1</sup>Daha geniş bilgi Gelir İdaresi Başkanlığının web sayfasında “Mevzuat” başlıklı link içinde bulunabilir: <http://www.gib.gov.tr> (Erişim Tarihi: 20.09.2013).

<sup>2</sup>06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

<sup>3</sup>15.09.2013 tarihinde <http://www.gib.gov.tr> sitesinde mevzuat linki altında yayımlanmakta olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

<sup>4</sup>Türkçeye çevrili ikinci baskısı Eylül 2013 tarihinde İletişim Yayınları’na basılan “Savaş ve Barış” başlıklı roman 915 sayfadan oluşmaktadır.

hazırda vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini disipline edecek bir mekanizma geliştirilebilmiş değildir. Çünkü daha henüz vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin ne olduğunu gösteren ve evrensel düzeyde genel kabul gören bir karmaşıklık endeksi bile geliştirilebilmiş değildir. Var olan bazı vergi kanunu karmaşıklık göstergeleri ise “görme özürlü kişilerin fili tarif etmesi” gibi oldukça yetersiz düzeydedir. Bu nedenle vergi kanunlarının karmaşıklığı hakkındaki bilgilerimiz olayı bütün boyutlarıyla gösterme gücü olmayan bazı somut göstergelere (vergi kanunlarının sayısı, uzunluğu vb.), gözlemlere (vergiye uyum süreleri, vergi itilafları vb.) ve daha da kötüsü sezgilere dayanmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunu karmaşıklığı sorununun çözümü için atılacak adımların en başında vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi sorunu gelmektedir. Zira ölçülemeyen veya boyutları tam olarak kavranamayan bir sorunla mücadelede başarı sağlanamayacağı açıktır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini ölçmeye yöneliktir. Bu amaçla ülkemizde vergi kanunu karmaşıklık düzeyini ölçmek için Taylor (1953)’ın geliştirdiği “çıkartmalı okunabilirlik” (the cloze readability procedure) tekniğinden yararlanılacaktır. Çalışmanın yöntem kısmında, daha geniş bir şekilde açıklanacağı gibi bu ölçme tekniği, okuma matrisinin her iki yanını da analize dahil etmesi nedeniyle diğer karmaşıklık ölçüm tekniklerinden daha gerçekçi sonuçlar vermek potansiyeline sahiptir. Çıkartmalı okunabilirlik tekniği, temel olarak iki soruya yanıt vermektedir: Bunlardan birincisi, okuyucunun okuma becerisinin saptanması; ikincisi ise okuma materyallerinin zorluk veya karmaşıklık düzeyinin belirlenmesidir (Loewe, 1983: 6; Akt: Uyanık, 2012: 661). Adı geçen ölçüm tekniğini kullanarak bu çalışmada ulaşılan bulgular, Türk vergi kanunlarının okunabilirlik düzeyinin düşük olduğunu ve dolayısıyla ülkemizde vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.

Çalışmanın ilerleyen kısımlarında ilk olarak vergi kanunlarının karmaşıklığının ölçümü konusunda oluşmuş olan literatür gözden geçirilecektir. Daha sonra bu çalışmada kullanılan karmaşıklık ölçüm tekniği ve veri kaynakları açıklanacaktır. Bunu takiben vergi kanunlarının karmaşıklığı hakkında elde edilen bulgular ortaya konulacaktır. Bu çalışma genel bir değerlendirme ile sona ermektedir.

### **1. Başlıca Ölçüm Yöntemleri ve Karmaşıklık Göstergeleri**

Vergi kanunlarının karmaşıklığını ölçen ve evrensel düzeyde genel kabul gören bir endeks henüz geliştirilebilmiş değildir. Bununla beraber vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini doğrudan veya dolaylı göstergelerle ölçmeye çalışan çok sayıda çalışma yapılmıştır. Söz konusu çalışmalarda kullanılan başlıca ölçüm yöntemleri ise vergi kanunlarının sayısı veya uzunluğu, vergi uygulama ve uyum maliyetleri, vergi itilaflarının sayısı, anketler, mülakatlar, problem çözme deneyleri, metin analiz teknikleri, okunabilirlik analizleri ve benzerlerinden oluşmaktadır. Ancak vergi kanunlarının karmaşıklığının ölçümü için kullanılan göstergelerin anlamlılığı ile ölçme kesinliği arasında ters yönlü bir değişim ilişkisinin varlığı dikkat çekmektedir. Zira ölçüm göstergesi ne kadar çok (az) anlamlı ise vergi kanunu karmaşıklığını ölçme kesinliği de o kadar düşük (yüksek) kalmaktadır (Evans ve Tran-Nam, 2013: 7). Bu çerçeveden hareketle aşağıda bazı temel vergi kanunu karmaşıklık göstergeleri ve ölçüm teknikleri gözden geçirilecektir.

### 1.1. Vergi Kanunlarının Sayısı ve Uzunluğu

Bir ülkede yürürlükte bulunan vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve sayfa uzunluğu en önemli karmaşıklık göstergelerinden biridir. Zira “çok mal haramsız, çok laf yalansız olmaz” misali, çok vergi kanunu da yanlışsız olamamaktadır (Karakoç, 2004: 95). Böyle bakıldığında vergi kanunlarının sayısı ve uzunluğu çok önemli bir karmaşıklık göstergesi olarak görünmektedir. Ancak bir metni karmaşık ya da anlaşılmasız kılan sadece yazının sayfa uzunluğu değildir. Örneğin, bir roman kitabını ele alalım: Bir romanın karmaşıklığına karar verebilmek için romanın kurgu biçiminden estetik yapısına kadar romanın gelişiminin tutarlılığının olup olmadığına, sistematik bir yol izleyip izlemediğine, olaylar arasında mantıki bağlantıların doğru ve yerinde kurulup kurulmadığına, dil ve anlatım derinliği gibi bir dizi parametreye bakılması gerekir (Karabacak, 2013).

### 1.2. Vergiye Uyum İçin Harcanan Süre

Vergi kanunlarının karmaşıklığını ölçmek için kullanılan bir başka gösterge ise mükelleflerin vergi ödevini yerine getirirken harcadıkları zamandır. Kabaca bir değerlendirme ile vergiye uyum için harcanan sürenin yüksekliği vergi kanunlarının karmaşıklığına, tersine sürenin düşüklüğü ise vergi kanunlarının basitliğine yorulabilir. Ancak vergiye uyum için harcanan zamanın gerçekten ne kadarı vergi kanunlarının karmaşıklığından kaynaklanmaktadır? İdeal vergi sistemi bile bir uyum süresi gerektiğine göre vergiye uyum süresinin gerçekten ne kadarı normal veya kabul edilebilir vergiye uyum süresidir? Öte yandan karşılaştırma yapılabilecek ideal bir vergiye uyum süresi kıstası da olmadığına göre vergi kanunlarının karmaşıklığını göstermek için sadece vergiye uyum süresine odaklanmak yanıltıcı çıkarımlara neden olabilir.

Bununla birlikte literatürde vergiye uyum için harcanan zamandan hareketle ülkelerin vergi kanunlarının karmaşıklığına işaret eden çalışmalar da yapılmıştır: Örneğin, “Paying Tax 2013 Global Picture” adlı Raporda vergi uyum sürelerine ilişkin oldukça kullanışlı veriler sunulmaktadır. Raporda seçilen orta boy işletmelerin ödediği vergi ve benzeri mali yükümlülükler için harcanan uyum süreleri esas alınmıştır (Pricewaterhouse Coopers ve The World Bank/IFC, 2013: 138-139). Söz konusu Rapora göre; 2012 yılında, dünyada, 185 ülkenin ortalaması olarak vergiye uyum için harcanan süre 267 saattir. Tablo 1’de 185 ülke arasında vergiye uyum için en az zaman harcanan ilk 10 ülke ile vergiye uyum için en çok zaman harcanan son 10 ülkenin yanısıra tarafımızdan seçilmiş diğer 10 ülkede vergiye uyum için harcanan zamana ilişkin veriler bulunmaktadır.

**Tablo 1: 2012 Yılında Vergiye Uyum İçin Harcanan Süre (Saat)**

Vergiye Uyum İçin En Az Zaman Harcanan Ülkeler	Yıllık Süre (Saat)	Vergiye Uyum İçin En Çok Zaman Harcanan Ülkeler	Yıllık Süre (Saat)	Seçilmiş Bazı Ülkeler	Yıllık Süre (Saat)
Birleşik Arap Emirlikleri	12	Brezilya	2.600	İngiltere	110
Bahreyn	36	Bolivya	1.025	Kanada	131
Katar	48	Nijerya	956	Fransa	132
Bahama	58	Vietnam	872	ABD	175
Lüksemburg	59	Venezüella R. B.	792	Rusya Fed.	177
Umman	62	Çat	732	Yunanistan	202
İsviçre	63	Moritanya	696	Almanya	207
Suudi Arabistan	72	Senegal	666	Türkiye	223
Seyşeller Cum.	76	Ekvator	654	İtalya	269
Hong Kong	78	Kamerun	654	Japonya	330

**Kaynak:** Pricewaterhouse Coopers ve The World Bank/IFC, 2013: 16, 152-153.

Tablo 1’de en düşük vergiye uyum süresi kullanan ülkeler daha çok mineral zengini veya vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerden oluşmaktadır. Vergiye uyum için en çok zaman harcayan ülkelerin başında ise Brezilya gelmektedir. Bu gruptaki ülkelerin çoğunlukla Güney Amerika, Güney Asya ve Afrika kıtasından ülkeler olması dikkat çekicidir. Tabloda üçüncü grubu oluşturan on ülke ise tarafımızdan seçilmiştir. Bu gruptaki ülkelerden sadece İtalya ve Japonya dünya ortalaması olan 267 saatin üstünde bir vergiye uyum süresine sahiptir. Türkiye 223 saat ile dünya ortalamasının altında bir vergiye uyum süresine sahip olmasına rağmen seçilen grup içinde ancak İtalya ve Japonya’yı geride bırakabilmiştir.

### 1.3. Devletin Vergi Kanunlarını Uygulamak İçin Yaptığı Harcamalar

Vergi kanunlarının karmaşıklığına ilişkin bir başka gösterge ise devletin vergi kanunlarını uygulamak amacıyla katlandığı maliyetlere dayandırılmaktadır. Vergi idaresi vergi toplama ve denetim görevini yerine getirirken vergi kanunlarının karmaşıklığı nedeniyle daha çok personel, araç-gereç ve donanım kullanımının yanısıra vergi kanununun karmaşıklığının olmadığı ideal bir duruma göre vergi kanunlarını uygulamak için daha çok emek ve zaman harcamak zorunda kalmaktadır. Örneğin, ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı harcamalarına göre her 100 TL’lik vergi geliri için 2002 yılında 72 kuruş, 2012 yılında ise 69 kuruş harcama yapılmaktadır (GİB, 2013: 114).

Ancak devletin vergi ile ilgili harcamaları sadece Gelir İdaresi Başkanlığının harcamalarıyla sınırlı değildir. Bunun yanısıra Maliye Bakanlığı, yerel düzeydeki vergilerin toplanması ile ilgili olarak Yerel Yönetimler, vergi itilaflarının çözümü noktasında İdari ve Adli Yargı Kurumlarının harcamalarının bir kısmı da vergi olgusuna bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin, tutarı itibarıyla sadece vergi mahkemelerinde açılan dava sayısı 2005 yılında 62.941 adet iken 2011 yılında yıllık 83.377 adede ulaşmış bulunmaktadır (TÜİK, 2013).

Bütün bu kurumların vergi olgusuna bağlı olarak ortaya çıkan harcamaları, devletin vergi kanunlarını uygulama maliyetlerinin Gelir İdaresi Başkanlığının

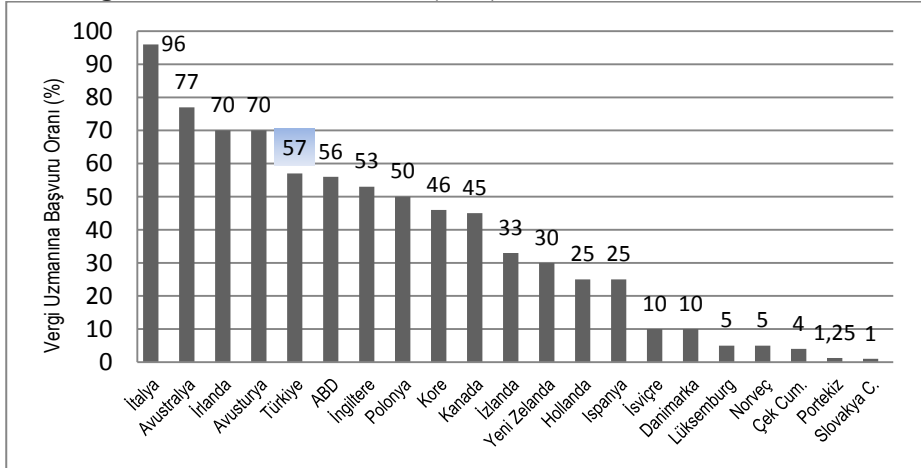
harcama tutarından daha yüksek olduğuna işaret etmektedir. Ancak söz konusu maliyetlerin ne kadarının vergi kanunlarının karmaşıklığından kaynaklandığını saptamak oldukça güçtür. Bu nedenle devletin çeşitli kurumlarının vergi kanunlarını uygulamak için yaptıkları harcamaların artışı iyi bir karmaşıklık göstergesi olmasına rağmen karmaşıklık düzeyini ölçmekten uzak bir göstergedir.

#### 1.4. Vergi Mükelleflerinin Vergi Uzmanına Başvuru Oranı

Vergi kanunlarının karmaşıklığını ifade etmek için kullanılan başka bir gösterge ise vergi mükelleflerinin vergi uzmanlarına başvuru oranıdır. OECD (2005), vergi mükelleflerinin çeşitli ülkelerde vergi uzmanına başvuru oranlarını araştırmıştır. Bu çalışmada sadece gelir vergisi beyannamesinin hazırlanması amacıyla bir vergi uzmanına başvuru yapan gelir vergisi mükelleflerinin ülkelere göre yüzdelik dağılımı aşağıdaki Şekil 1’de görülmektedir. Ele alınan ülkeler arasında vergi mükelleflerinin en çok vergi uzmanına başvurdukları ülke İtalya’dır. Bu göstergeden hareketle söz konusu ülkeler arasında vergi kanunları en karmaşık ülke İtalya olarak görülmektedir. İtalya’yı Avustralya, İrlanda ve Avusturya, Türkiye ve ABD izlemektedir.

Gelir vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde en düşük vergi uzmanı hizmeti satın alınan ülkeler ise Danimarka, Norveç, Lüksemburg, Çek Cumhuriyeti, Portekiz ve Slovakya Cumhuriyeti olarak sıralanmaktadır. Bu bulgulara göre Türkiye, gelir vergisi beyan esasının çok yaygın kullanıldığı ABD’den bile daha fazla vergi uzmanına başvuru ve dolayısıyla da vergi kanunları oldukça karmaşık bir ülke konumundadır. Ancak bu gösterge de anlamlı bir vergi kanunu karmaşıklık göstergesi olmasına rağmen gerçekte vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini ölçmekte zayıf bir göstergedir. Çünkü ülkemizde olduğu gibi bazı gelir unsurları için gelir vergisi beyannamesinin yetkili bir mali müşavir tarafından doldurulması ve imzalatılması zorunlu tutulmuş olabilir.

#### Şekil 1: Seçilmiş Bazı Ülkelerde Gelir Vergisi Beyannamesi Hazırlanması İçin Vergi Uzmanına Başvuru Oranı (2004)



**Kaynak:** OECD (2005), *Form on Tax Administration Survey of Trends in Taxpayer Service Delivery Using New Technologies*, s.59, Tablo: 9’den yararlanarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

### **1.5. Metin Analiz Teknikleri ve Bazı Bulgular**

Vergi kanunlarının karmaşıklığının bir başka göstergesi ise metin analiz teknikleri uygulayan çalışmalarla ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Bu analiz yönteminin temelinde bir metnin kolaylıkla okunup anlaşılmasında metnin yapısal özelliklerinin büyük önemi vardır. Zira metin kelime sayısına göre uzun cümle yapısına sahipse, kelimeler hece sayısı olarak uzunsu ya da daha çok kelimedenden oluşma potansiyeli nedeniyle cümleler ağırlıklı olarak pasif yapıdaysa, söz konusu yazının kolay okunabilirlik (anlaşılabilirlik) düzeyi düşük çıkacaktır. Ters bir durum ise metnin kolay okunabildiğini gösterecektir. Günümüzde metin analizi için oldukça gelişkin yazılım programları söz konusudur. Örneğin, Microsoft Word<sup>5</sup> programında incelenen bir yazıdaki kelimenin hece sayısını, cümlelerin kelime sayısını hesaplamak mümkündür.

Ayrıca söz konusu hesaplama sonuçlarını “Flesch/Flesch-Kincaid Okuma Kolaylığı Formülü”<sup>6</sup> içinde değerlendirip, ele alınan metnin anlaşılabilirlik düzeyine ilişkin regresyon hesaplamaları yapma imkânı dahi vardır. Bu yöntemle göre sıfır ile yüz arasında aldığı değere göre bir metnin regresyon analiz sonucu (endeks değeri), yüze yaklaştıkça analiz metninin kolay okunabilirliğini, sıfıra yaklaştıkça da okunabilirlik düzeyinin zorlaştığı ifade edilmektedir. Ayrıca okuma kolaylığı endeksinin daha kapsamlı bir sürümü olarak bir metnin anlaşılması bakımından gerekli olan en az okul seviyesini<sup>7</sup> belirleyen “Flecsch-Kincaid Eğitim Düzeyi Endeksi”<sup>8</sup> de geliştirilmiştir.<sup>9</sup>

Aşağıdaki Tablo 2’de “ABD Vergi Kanunundan Kapital Kazançlarının” tanımına ilişkin kanun metni ile birlikte “Bağımsızlık Bildirgesi”, “ABD Anayasası”, ABD Gelir İdaresi Kurumu (IRS)’nun “kapital kazançlarının tanımına ilişkin kanun metnini açıklayıcı düzenlemesi” ve okuma kolaylığı bakımından bir karşılaştırma metni olarak John Grishan’ın “A Time to Kill”<sup>10</sup> adlı romanından seçilen 5 sayfalık bir kesit üzerinde sözü edilen üç farklı okuma kolaylığı tahmin sonuçları verilmektedir.

---

<sup>5</sup>Daha fazla bilgi için bakınız: <http://office.microsoft.com/en-us/word-help/test-your-document-s-readability-HP010148506.aspx> (Erişim Tarihi: 15.09.2013)

<sup>6</sup>Daha geniş bilgi için bakınız: Çetinkaya, 2010.

<sup>7</sup>Metin analiz sonucuna göre okuyucunun bulunması gereken sınıf seviyesi; ilköğretim, ortaokul, lise veya üniversite lisans düzeyi gibi.

<sup>8</sup>Daha geniş bilgi için bakınız: Çetinkaya, 2010.

<sup>9</sup>Ayrıca çevrimiçi olarak kullanılabilir çeşitli Flesch Okuma Kolaylığı ve Flesch-Kincaid Eğitim Düzeyi Endeksi yazılımları vardır. Örneğin, <http://www.readability-score.com/> adresine bakılabilir. Ancak söz konusu yazılımlar İngilizce dili ve ABD eğitim sistemine göre kurgulandığı için Türkçe bir metnin analiz sonuçları için dikkatli olmak gerekir.

<sup>10</sup>John Grishan (1989)’ın orijinal başlığı “A Time to Kill” olan romanı ülkemizde 1992 yılında Altın Kitaplar Yayınevi tarafından “Adaletle Susayanlar” adı ile Türkçe yayımlanmıştır.

**Tablo 2: Çeşitli Okuma Kolaylığı Endekslerine Göre Metin Analizi Sonuçları**

Analiz Metinleri	Flesch Okuma Kolaylığı Endeksi	Flesch-Kincaid Eğitim Düzeyi Endeksi	Pasif Cümle Yüzdesi
Vergi Kanunu Metni Bölüm 1221 (IRC Kapital Kazançları Tanımı)	29,8	14,2	6
ABD Bağımsızlık Bildirgesi	37,5	15,1	11
ABD Anayasası	49,5	12,6	33
ABD Gelir İdaresi Kurumunun Kapital Kazançları Tanımına İlişkin Açıklama Metni	53,7	9,8	7
A Time to Kill	84,6	3,4	4

**Kaynak:** Barney, Tschopp ve Wells, 2012: 8.

Tablo’da “Flesch Okuma Kolaylığı Endeksi”ne göre okunabilirliği (anlaşılabilirliği) en düşük çıkan metin vergi kanununa ilişkin (kapital kazançlarının tanımı) metin olarak görünmektedir. “Flesch Okuma Kolaylığı Endeksi”ne göre okunabilirliği (anlaşılabilirliği) en yüksek çıkan metin ise tabiatıyla “A Time to Kill” adlı romandan seçilen parça olmuştur. Bu durum yapılan hesaplamaların güven düzeyini arttırmaktadır; çünkü, roman okurluğu bir kariyer konusu olmadığı için kullanılan dil elbette daha anlaşılır olmalıydı (Barney, Tschopp ve Wells, 2012).

Ancak bu bağlamda dikkat çekici olan durum, vergi kanunu ile roman metninin kolay okunabilirlik derecesi arasında oldukça fazla bir farkın olmasıdır. Vergi kanununun okunabilirlik endeksi 29,8 iken romanın okunabilirlik endeksi 84,6 olmuştur. Bu farklılık çok çarpıcı biçimde vergi kanunlarının anlaşılması zor karmaşık metinler olduğunu ortaya koymaktadır. Öte yandan “Bağımsızlık Bildirgesi”, “ABD Anayasası” ve ABD Gelir idaresinin ilgili kanun maddesine ilişkin “açıklayıcı düzenlemelerinin” okunabilirlik düzeyleri de yukarıda metin analiz sonuçları verilen “kapital kazançlarının tanımına ilişkin kanun metninden” daha yüksek okunabilirlik düzeyine sahip olduğu hesaplanmıştır (Barney, Tschopp ve Wells, 2012).

Flesch-Kincaid Eğitim Düzeyi Endeksine göre ABD vergi kanunu metnini okuyup anlayabilmek için ABD eğitim sistemi içinde en az 14. sınıfta olmak gerekmektedir. Oysa “A Time to Kill” adlı romanı kolaylıkla okuyup anlayabilmek için gereksinilen sınıf, ilkokul dördüncü sınıf olarak görünmektedir. “Flesch-Kincaid Eğitim Düzeyi Endeksi”ne göre “Bağımsızlık Bildirgesi” için vergi kanunun anlaşılmasından daha yüksek bir sınıf olan 15. sınıf gerekirken “ABD Anayasası” ve “ABD Gelir İdaresi Kurumunun kapital kazançlarına ilişkin açıklama metni” için daha düşük sınıflar yeterli görünmektedir (Barney, Tschopp ve Wells, 2012).

Metin analizlerinde okunabilirliğin zorluk derecesini göstermesi bakımından kullanılan analiz metnindeki pasif cümle yüzdesi yöntemine göre “kapital kazançlarının tanımına ilişkin kanun metninin” oldukça düşük oranda pasif cümle yapısına sahip olduğu hesaplanmıştır. “ABD Anayasası” yüzde 33 gibi oldukça yüksek pasif cümle yapısına sahipken “Bağımsızlık Bildirgesi” daha düşük yüzde 11 gibi bir pasif cümle yapısına sahiptir. Ancak güven testi için kullanılan “A Time to Kill” adlı romandan seçilen parçada pasif cümle oranı beklendiği üzere daha düşük



yüzde 4 olarak çıkmıştır. Pasif cümle yapısının okuma güçlüğü yarattığı varsayımı ile ABD Vergi Kanunundan seçilen parçanın yukarıdaki diğer bulguların tersine okunabilirlik düzeyinin yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır (Barney, Tschopp ve Wells, 2012). Bu da okuma kolaylığı temelinde yapılan metin analizlerinin yetersizliğine işaretir. Çünkü okuma ve anlama edimi yazılı materyallerin yapısı kadar okurun eğitim seviyesi, psikolojisi ve okuma eyleminin yapıldığı ortam vb. birçok faktöre göre farklı sonuçlar verebilmektedir.

## **2. Ölçüm Yöntemi ve Veriler**

Çalışmanın bu bölümünde önce vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini ölçmek için kullanılacak olan çıkartmalı okunabilirlik tekniği açıklanacaktır. Daha sonra ise söz konusu tekniği uygulayarak elde edilen veriler ele alınacaktır.

### **2.1. Çıkartmalı Okunabilirlik Tekniği**

Çıkartmalı okunabilirlik tekniği ilk kez Taylor (1953) tarafından ders kitaplarının okunabilirlik düzeyinin saptanması amacıyla geliştirilmiş ve kullanılmıştır. Daha sonraki dönemde çıkartmalı okunabilirlik tekniğinin kullanımı oldukça yaygınlaşmıştır. Bu gelişmede söz konusu tekniğin kolay uygulanabilir olmasının yanısıra herhangi bir dile göre kurgulanmadığı için hemen bütün dillerde yazılmış materyaller içinde kullanılabilir olmasının katkısı büyüktür. Bugün sadece eğitim ve öğretim materyallerinin sınıflandırılmasında değil; aynı zamanda, yabancı dil öğreniminde; gazete, dergi ve kitap gibi çeşitli yazılı materyallerin okunabilirlik düzeyinin saptanmasında ve geliştirilmesinde, çeşitli kurumların iletişim araçlarının geliştirilmesinde oldukça yaygın biçimde çıkartmalı okunabilirlik tekniğinden yararlanıldığı gözlemlenmektedir (Williams, Arı ve Santamaria, 2011: 217-218; O'Toole ve King, 2011: 128-129).

Çıkartmalı okunabilirlik tekniği kolayca kurgulanabilir, uygulanabilir ve yorumlanabilir bir karmaşıklık ölçüm yöntemidir (Adelberg ve Razek, 1984: 115). Bu ölçüm tekniği daha önce değinilen ve sadece metnin kelime ve cümle yapısına odaklanan mekanik ölçme tekniklerinden daha güvenilir sonuçlar vermektedir. Çünkü çıkartmalı okunabilirlik tekniği okuma matrisinin her iki yanını (okuma materyalini ve okuyucuyu) analize dahil etmektedir. Bu avantajlarına rağmen çıkartmalı okunabilirlik tekniğinin büyük bir dezavantajı vardır. Katılımcılar genelde testi güçlüğünden veya uzunluğundan dolayı cevaplamaktan vazgeçebilir. Ayrıca katılımcıların çeşitli nedenlerle teste yoğunlaşamama durumu söz konusu olabilir (Mariotti ve Homan, 2001; Ruddell, 2005; Vacca ve Vacca, 2005; Akt: Ulusoy, 2009: 108).

Çıkartmalı okunabilirlik tekniği, okurun becerisi oranında metinden çıkarılan kelimeyi yerine koyma yetisine sahip olması düşüncesine dayanmaktadır. Bu düşüncenin geri planında ise Gestalt psikolojisinin tamamlama (closure) ilkesi bulunmaktadır (Taylor, 1957: 19). Tamamlama ilkesine göre duysal anlamda eksik girdi içeren uyarıcılar (yarım bir fotoğraf, bozuk bir plakta çalan şarkı, eksik bir desen veya şekil) insanlar tarafından tam olarak algılanır. Aynı mantığın yazılı materyallerdeki boşlukların tamamlanmasında da geçerli olması beklenen bir davranış biçimidir (Taylor, 1957: 19).

Bu düşünceden hareketle çıkartmalı okunabilirlik tekniğini uygulamak için yazılı bir materyalden yaklaşık 300 kelimelik bir bölüm seçilir. Seçilen bu metin üzerinde, ilk ve son cümle atlanarak, ikinci cümleden başlayarak, 50 kelimeye ulaşıncaya

kadar metin içinde her beşinci kelimenin silinmesiyle test materyali hazırlanır. Eğer beşinci kelime özel isim ise söz konusu kelime atlanarak bir sonraki kelime silinir. Bu şekilde hazırlanan test materyalindeki boşlukların, süre sınırlaması olmaksızın, katılımcı tarafından doldurulması istenir. Katılımcının doldurduğu her boşluk, eş anlamlı kelimeler doğru kabul edilmeksizin sayılır. Bulunan doğru kelimelerin sayısı iki ile çarpılarak yüz üzerinden testin çıkartma puanlarına ulaşılır. Örneğin, testte 35 doğru kelime bulunmuş ise çıkartmalı test puanı  $35 \times 2 = 70$  olur (Çetinkaya, 2010: 72; Kitao ve Kamiya, 2013: 1-4).

Test puanlarını iki şekilde yorumlamak mümkündür. Birincisi elbette çıkartma testi puanları katılımcıların okuma veya okuduğunu anlama seviyelerini gösterir. Bu, yabancı dil öğreniminde öğrencileri sınıflandırmada sıklıkla başvurulan bir yöntemdir. İkincisi ise çıkartma puanları okuma materyallerinin okunabilirlik düzeyini gösterir. Okunabilirlik düzeyi düşük olan metinler anlaşılması zor ve karmaşık metinler olarak nitelenebilirler (Loewe, 1983: 6; Akt: Uyanık, 2012: 661). Rankin ve Culhane (1969)'a göre elde edilen çıkartma puanlarının yüz üzerinden 60 ve daha yüksek olması bağımsız (independent), 40-60 arasında olması eğitsel (instructional), 40'ın altında olması ise endişe (frustrational) düzeyinde okuma olarak değerlendirilmiştir (Akt: Ulusoy, 2009: 108). Başka bir ifadeyle, çıkartma puanları 60 ve üzeri olan materyaller okunması çok kolay metinler; çıkartma puanı 40-60 arasında olan metinler okunması zor metinler ve çıkartma puanları 40'ın altında olan metinler okunması çok zor metinler olarak sınıflandırılabilir (Hunter, 2010: 2). Bu sınıflandırmaya göre yüksek çıkartma puanları, test edilen metnin basitliğinin (sadeliğinin), çıkartma puanlarının düşük çıkması ise metnin karmaşıklığının bir göstergesi olacaktır.

## 2.2. Veriler

Bu çalışmanın verileri, üçü vergi kanunu ve biri serbest okuma materyali olmak üzere dört farklı metnin yukarıda anlatılan çıkartmalı okunabilirlik tekniğine göre düzenlendikten sonra 248 lisans öğrencisine uygulanmasıyla elde edilmiştir. Katılımcıların 145'inin hiç vergi hukuku temel bilgisine sahip olmamasına ve geri kalan 103 öğrencinin ise vergi ile ilgili temel derslerin tamamını almış olmasına özen gösterilmiştir. Buradaki amaç, bir uzmanlık alanı olan vergi konusunda eğitim almış olanlar ile olmayanlar arasında vergi kanunlarının okunabilirliği açısından bir farkın olup olmadığını ortaya çıkarmaya çalışmaktır. Ayrıca katılımcıların ortalama çıkartma puanları üzerinden analiz yapılacağından vergi hukuku temel bilgisi olanlarla olmayanların sayısının eşitlenmesi gözetilmemiştir.

Testte kullanılan materyallerin seçiminde ise seçilen metinlerin Türk vergi kanunlarının genel karakteristiğini yansıtmasına özen gösterilmiştir. Bu amaçla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan rastgele üç farklı bölüm seçilmiştir. Her biri farklı zaman dilimlerinde yazılmış olan söz konusu kanunların vergi mevzuatının dilinin genel yapısını yansıtacağına kuşku yoktur. Dördüncü test metni ise uzmanlık alanı bilgisi gerektirmeyen okuma-yazma bilen her katılımcının okuyabileceği bir materyal olan bir romandan alınmıştır.<sup>11</sup> Buradaki amaç ise hem vergi kanunlarından

<sup>11</sup>Kemal, Y. (2012), Çıplak Deniz Çıplak Ada Bir Ada Hikâyesi (Ekim 2012, 1. Baskı), İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.

çıkan test sonuçlarını karşılaştırmak için bir ölçüt ortaya koymayı hem de vergi kanunları üzerinden yapılan testlerin güven düzeyini ölçmeyi amaçlamaktadır.

**Tablo 3: Çıkartmalı Okunabilirlik Tekniğine Göre Hazırlanmış Örnek Test Metni**

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetle \_\_\_\_\_ olarak Vergi Usul Kanunu \_\_\_\_\_ göre alınması ve verilmesi \_\_\_\_\_ olan alış ve giderler \_\_\_\_\_ hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı \_\_\_\_\_ göre hesaplanır. Bu suretle \_\_\_\_\_ ve beyan olunan kazanç \_\_\_\_\_ tarihine esas alınır. Bu \_\_\_\_\_ vergilendirilenler, kazancın tespiti ve \_\_\_\_\_ Usul Kanununun defter tutma \_\_\_\_\_ hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, \_\_\_\_\_, diğer ödevler ve ceza \_\_\_\_\_ ile bu Kanun ve \_\_\_\_\_ kanunlarda yer alan ikinci \_\_\_\_\_ tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler. \_\_\_\_\_ usulde vergilendirilen mükellefler, faaliyetlerine \_\_\_\_\_ mal alış ve giderleri \_\_\_\_\_ hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı \_\_\_\_\_ dosyalarda saklamak zorundadırlar...

**Kaynak:** 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunundan alınarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Ayrıca verilerin toplanması aşamasında katılımcılara testin amacı açıklanmış, süre sınırlamasının olmadığı belirtilmiştir. Test uygulamasında katılımcıların sadece doğru kelimeyi tahmin etmeye çalışmaları istenmiştir. Testin zaman baskısını azaltmak için her bir test ayrı zaman diliminde uygulanmış ve katılımcılar teste devam edip etmeme konusunda serbest bırakılmışlardır. Bu çerçevede elde edilen bulgular aşağıda daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

**3. Bulgular ve Tartışma**

Bu çalışmada ulaşılan bulguları iki farklı katılımcı grubundan elde edilen sonuçlara göre açıklamak mümkündür: Bunlardan birincisi, henüz vergi hukuku temel bilgilerine sahip olmayan 145 lisans öğrencisine uygulanan testin sonuçlarıdır. Bu teste göre hiç vergi hukuku bilgisi olmayan katılımcıların vergi kanunlarını okuyup anlamakta güçlük çektikleri görülmektedir. Zira Tablo 4’de de görüldüğü gibi üç vergi kanununa ilişkin test metnindeki ortalama doğru sayısı 10’un altında iken serbest okuma parçasında ulaşılan ortalama doğru sayısı 33,72’ye ulaşmaktadır. Bu grubun vergi kanunlarına ilişkin çıkartma puanları endişe seviyesindedir. Başka bir ifadeyle, katılımcılar okuduklarından hiçbir şey anlamamış konumdadırlar. Bu ilk grubun vergi kanunlarından alınan metinler üzerine kurgulanmış çıkartmalı okunabilirlik testlerinden düşük çıkartma puanı almaları katılımcı öğrencilerin henüz vergi hukuku ve sistemine ilişkin temel bilgilerden yoksun olmalarına yolabilir.

**Tablo 4: Temel Vergi Hukuku Bilgisine Sahip Olmayan 145 Katılımcının Çıkartmalı Okunabilirlik Test Sonuçları**

	GVK. Test Sonuçları	KVK. Test Sonuçları	KDVK. Test Sonuçları	Serbest Okuma Metni Test Sonuçları
Ortalama Doğru Cevap Sayısı	9,54	7,60	3,92	33,72
Çıkartma Puanları (%)	19,08	15,20	7,84	67,44

Çalışmamızda çıkartmalı okunabilirlik testinin uygulandığı ikinci grup katılımcılar ise vergi hukuku temel bilgilerine sahip 103 lisans öğrencisinden oluşmaktadır. Bu gruptaki katılımcıların vergi ile ilgili metinlerde ulaştıkları ortalama doğru cevap sayısı 20 civarındadır. Aynı katılımcıların serbest okuma parçası üzerine kurgulanmış testteki başarı düzeyleri (ortalama 36,12 doğru cevap) daha yüksektir (Tablo 5). Bu grubun çıkartmalı test puanlarına bakıldığında ise vergi kanunlarının öğrenciler tarafından güçlükle okunduğu görülmektedir. Temel vergi hukuku ve sistemi bilgisine sahip katılımcıların vergi kanunları üzerine kurgulanan her üç testten de düşük çıkartma puanı almaları vergi kanunlarının karmaşıklığının bir işaretidir.

Bu yorumu iki farklı bulguya dayandırmak mümkündür: Bunlardan birincisi, 103 katılımcının okuma edimi üzerine etki eden bilgi birikimi eksikliği neredeyse yoktur. Çünkü bu katılımcılar temel vergi hukuku ve sistemi bilgilerine sahiptirler. İkinci bulgu ise 103 katılımcının serbest okuma metni üzerine kurgulanmış olan testten aldıkları çıkartma puanı hayli yüksektir. Yani katılımcıların okuma becerilerinde de bir eksiklik söz konusu değildir. O halde sorun teste tabi tutulan katılımcılarda değil, teste konu olan vergi kanunu metinlerinde aranmalıdır. Zaten bulgular vergi kanunlarının okunması zor olan karmaşık metinler olduğuna işaret etmektedir.

Öte yandan vergi hukuku temel bilgisi olan 103 katılımcının vergi kanunlarına dayalı testlerden aldıkları puanlarla vergi hukuku temel bilgileri olmayan 145 katılımcının vergi kanunları üzerine kurgulanan testlerden aldıkları puanlar karşılaştırıldığında iki grup arasındaki puan farkının neredeyse yarı yarıya olduğu görülmektedir. Vergi hukuku temel bilgisi olmayan 145 katılımcının ortalama çıkartma puanları gelir vergisi kanunundan alınan parçada yüz üzerinden 19,08; kurumlar vergisi kanunundan alınan parçada yüz üzerinden 15,20 ve katma değer vergisi kanunundan alınan parçada yüz üzerinden 7,84 olmuştur (Tablo 4).

**Tablo 5: Temel Vergi Hukuku Bilgisine Sahip Olan 103 Katılımcının Çıkartmalı Okunabilirlik Test Sonuçları**

	GVK. Test Sonuçları	KVK. Test Sonuçları	KDVK. Test Sonuçları	Serbest Okuma Metni Test Sonuçları
Ortalama Doğru Cevap Sayısı	23,13	20,39	20,65	36,12
Çıkartma Puanları (%)	46,26	40,78	41,30	72,24

Oysa vergi hukuku temel bilgisine sahip 103 katılımcının ortalama çıkartma puanları gelir vergisi kanunundan alınan parçada yüz üzerinden 46,26; kurumlar vergisi kanunundan alınan parçada yüz üzerinden 40,78 ve katma değer vergisi kanunundan alınan parçada yüz üzerinden 41,30 olmuştur (Tablo 5). Her iki grup arasındaki vergi kanunu metinleri üzerine kurgulanan testlerde ortaya çıkan puan farklılığı katılımcıların bilgi seviyelerine bağlanabilir. Zira vergi hukuku temel bilgisine sahip katılımcılar aldıkları çıkartma puanları bakımından hala profesyonel yardıma muhtaç okuma aralığında olsalar bile hiç vergi hukuku bilgisine sahip olmayan katılımcılardan yüzde ellinin (%50) üstünde bir oranla daha başarılı sonuçlar elde etmişlerdir.

Ancak bu bağlamda açıklanması gereken bir başka husus daha vardır: O da her iki grup katılımcının serbest okuma materyali üzerinde kurgulanan testten aldıkları puanların birbirine oldukça yakın ve kuramdaki okunabilirlik kıstasına göre (%60 ve üzeri) hayli yüksek çıkmış olmasıdır. Zira 145 katılımcının serbest okuma materyali üzerine kurgulanan testten aldıkları puan yüz üzerinden 67,44 iken (Tablo 4) diğer 103 katılımcının aynı metin üzerinde kurgulanan testten aldıkları puan 72,24 (Tablo 5) olmuştur. Böylece her iki grup arasında okuma becerisi bakımından neredeyse bir farkın olmadığı ortaya çıkmaktadır.

Bu bulgunun birinci sonucu, katılımcıların okuma becerilerinde bir sorunlarının bulunmadığını ortaya koymasındır. İkinci sonucu ise yapılan çıkartmalı okunabilirlik testinin doğru bir şekilde uygulandığını göstermesidir. Zira çıkartmalı okunabilirlik kuramında serbest okuma metinleri üzerine kurgulanmış test metinlerinin çıkartma puanları daima yüksek çıkmıştır. Üçüncü ve daha dikkat edilmesi gereken bir sonuç ise okuma becerisi yeterli düzeyde olan 248 katılımcının da vergi kanunu üzerine kurgulanan metinlerden aldıkları çıkartma puanlarının hayli düşük çıkmış olmasıdır. Bu sonuç vergi kanunlarının okunması zor metinler olduğunun bir kanıtıdır. Zira okuma becerisinde bir sorun olmayan katılımcıların vergi kanunları üzerine kurgulanan testlerde de daha yüksek puanlar almaları beklenirdi.

### **Sonuç**

Bu çalışmada ulaşılan bulgular ülkemizde vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Zira ayrıntıları yukarıda sunulmuş ve tartışılmış olan bulgular bu sonucu doğrulamaktadır. Şöyle ki teste tabi tutulan 248 katılımcının serbest okuma materyalinden seçilen parça üzerinde kurgulanan testten aldıkları puan, katılımcıların okuma becerilerinde bir sorun olmadığını ortaya koyarken vergi kanunlarından seçilen üç ayrı metin üzerinde kurgulanan testlerde katılımcıların puanları oldukça düşük düzeyde kalmıştır. Bunun anlamı katılımcıların vergi kanunlarını kendi kendilerine okuyup anlayamadıklarıdır. Bu sonuç aralarında neredeyse yüzde elliye ulaşan başarı farkı olsa bile vergi hukuku bilgisine sahip olan ve olmayan tüm katılımcılar için geçerlidir. Çünkü her iki katılımcı grubunun çıkartma puanları ortalaması okuma eyleminin başarısızlıkla sonuçlandığını göstermektedir. Ancak elinizdeki çalışma 248 katılımcı ile oldukça sınırlı sayılabilecek bir ölçüğe sahiptir. Çalışmada vergi kanunlarının okunabilirliği konusunda ulaşılan bulguların bu kısıtlar içinde değerlendirilmesi gerekir. Ayrıca böyle bir ölçüm çalışması ülkemizde ilk defa yapılmaktadır. Dolayısıyla da bu çalışmada ortaya çıkan bulguları başka bulgularla karşılaştırma imkânı henüz yoktur. Vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini ölçmek için başta vergi mükellefleri olmak üzere vergi uzmanlarını ve vergi idaresi çalışanlarını da kapsayan daha kapsamlı araştırmalara gereksinim vardır.

Bununla birlikte vergi kanunlarının karmaşıklığı halen yaşanmakta olan güncel bir sorundur. Vergi kanunlarının karmaşıklığını önlemek için çok önemli çabalar da gösterilmektedir. Örneğin, Bakanlar Kurulunun 12.06.2012 tarihinde Parlamente'ye sunduğu yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nın en temel iddialarından biri mevcut gelir ve kurumlar vergisi kanununun birleştirilerek sadeleştirilmesidir (Maliye Bakanlığı, 2013). Ayrıca vergi kanunları dışındaki mevzuatla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı sürekli olarak geçmişte yayımlanmış sirküleri gözden geçirerek güncelleme çalışmaları yapmaktadır (GİB, 2013). Bunun dışında Vergi Konseyi gibi

çeşitli uzmanlık alanından katılımcılarla vergi reform taslaklarının oluşturulması çalışmaları sürdürülmektedir. Ancak şu anki mevcut durum vergi kanunlarındaki karmaşıklığı önlemek için daha çok çaba gösterilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle bu çalışmanın önerisi mevcut kanun yapma sürecinin ve paydaşlarının dışında bağımsız bir uzmanlık gözüyle vergi kanunlarının incelenmesi ve öneriler geliştirilmesi yönünde olacaktır. Şöyle ki gerek yazılı gerek görsel basında gerekse de çeşitli iletişim araçlarının anlaşılabilirliğinin artırılmasında bugün profesyonel uzmanlardan (proof reader) hizmet alınmaktadır. Bunu bilimsel dergiler de oldukça yaygın biçimde kullanmakta ve bağımsız uzman katkısı ile yazıların veya iletişim materyallerinin anlatım gücü ve sadeliği arttırılmaktadır. Aynı hizmetin toplumun tümünü ilgilendiren vergi kanunlarının yazımı aşamasında da alınması oldukça olumlu sonuçlara yol açabilecek bir potansiyel taşımaktadır.

### Kaynakça

- Adelberg, A.H. ve Razek, J.R. (1984) “The Cloze Procedure: A Methodology for Determining the Understandability of Accounting Textbooks”, *Accounting Review*, LIX (1), 109-122.
- Anonim (2013), “Microsoft Office Word Processor”, <http://office.microsoft.com/en-us/wordhelp/test-your-document-s-readability-HP010148506.aspx> (Erişim Tarihi: 15.09.2013)
- Barney, D., Tschopp, D. ve Wells, S. (2012), “Tax Simplification Trough Readability: A Look at Tax Law Complexity”, *The CPA Journal*, December, 6-10.
- Çetinkaya, G. (2010), *Türkçe Metinlerin Okunabilirlik Düzeylerinin Tanımlanması ve Sınıflandırılması*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi).
- Evans, C. ve Tran-Nam, B. (2010), “Managing Tax System Complexity: Building Bridges Through Pre-Filled Tax Returns”, *Australian Tax Forum*, 25, 247-276.
- Evans, C. ve Tran-Nam, B. (2013), “Towards the Development of a Tax System Complexity Index”, *Australian School of Business Research Paper*, 1001, 1-24, <http://ssm.com/abstract=2216322> (Erişim Tarihi: 15.07.2013)
- GİB (2013), *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012*, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 167, Nisan, <http://www.gib.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05.10.2013)
- Grishan, J. (1992), *Adaletle Susayanlar* (Çeviren: H. Karabulut), İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi.
- Hunt, I. (2010), “The Clozee Procedure”, 1-7, <http://novelinks.org/uploads/Novels/AcrossFiveAprils/ClozeProcedureInstructions.pdf> (Erişim Tarihi: 30.09.2013)
- Karabacak, Y. (2013), “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?” *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık 2013, Sayı:120
- Karakoç, Y. (2004), “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, içinde: *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları*, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 90-114.

- Kırbaş, S. (2012), “Türk Vergi Mevzuatında Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar”, *Yaklaşım Dergisi*, 232, Nisan 2012, <http://yaklasim.com> (Erişim Tarihi: 04-12-2013)
- Kemal, Y. (2012), *Çıplak Deniz Çıplak Ada Bir Ada Hikâyesi* (Ekim 2012 1. Baskı), İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Kitao, K. ve Kamiya, K. (2013), “Creating Cloze Exercises Easily and Effectively”, 1-4, <http://kkitao.e-learning-server.com/kitao/material/cg.pdf> (Erişim Tarihi: 30.9.2013)
- Loewe, E.E. (1983), *The Effect of Using Cloze Data for Revising Instructional Materials* (Unpublished Doctoral Dissertation), The Florida State University, USA.
- Maliye Bakanlığı (2013), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Sunum”, <http://www.maliye.gov.tr> (Erişim Tarihi: 15.07.2013)
- Mariotti, A.S. ve Homan, S.P. (2001), *Linking Reading Assessment to Instruction: An Application Worktext for Elementary Classroom Teachers* (3rd Ed.), Mahwah NJ: Lawrence Erlbaum Associate.
- Moody, J.S., Warcholik, W.P. ve Hodge, S.A. (2005), “The Rising Cost of Complying with Federal Income Tax”, *Special Report*, 138, 1-16, [www.taxfoundation.org](http://www.taxfoundation.org) (Erişim Tarihi: 15.09.2013)
- OECD (2005), *Form on Tax Administration Survey of Trends in Taxpayer Service Delivery Using New Technologies*, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/>(Erişim Tarihi: 10.08.2013)
- O’Toole, J.M. ve King, R. (2011), “The Deceptive Mean: Conceptual Scoring of Cloze Entries Differentiaally Advantages More Able Readers”, *Language Testing*, 28(1), 127-144.
- Pricewaterhouse Coopers ve The World Bank/IFC (2013), *Paying Tax 2013 Global Picture*, <http://www.pwc.com/payingtaxes> (Erişim Tarihi: 17.09.2013)
- Rankin, E.F. ve Culhane, J.W. (1969), “Comparable Cloze and Multiple Choice Comprehension Test Scores”, *Journal of Reading*, 13, 193-198.
- Ruddell, M.R. (2005), *Teaching Content Reading and Writing* (4th Ed.), Hoboken, NJ: John Wiley&Sons.
- Stiglitz, J.E. (1994), *Kamu Kesimi Ekonomisi* (Çeviren: Ö.F. Batirel), İkinci Baskı, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No: 396, İstanbul.
- Taylor, W. (1953), “Cloze Procedure: A New Tool for Measuring Readability”, *Journalism Quarterly*, 30, 415-433.
- Taylor, W. (1957), “Cloze Readability Scores as Indices of Individual Differences in Comprehension an Aptitude”, *Journal of Applied Psychology*, February 1957, 19-26.
- Tolstoy, L. (2013), *Savaş ve Barış*, 2. Baskı (Eylül 2013), İstanbul: İletişim Yayınları.
- TÜİK (2013), “Dava Konusuna Göre Vergi Mahkemelerinin İş Durumu”, Türkiye İstatistik Kurumu Yayınları, <http://www.tuik.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.09.2013)
- Ulusoy, M. (2009), “Boşluk Tamamlama Testinin Okuma Düzeyini ve Okunabilirliği Ölçmede Kullanılması”, *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, Kış 2009, 7(1), 105-126.

- Uyanık, G. (2012), “İlköğretim 5. Sınıf Öğrencilerinin Okuma Seviyelerinin Farklı Boşluk Tamamlama Testleri ile Belirlenmesi”, *Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 32(3), 657-672.
- Vacca, R.T. ve Vacca, J.A.L. (2005, *Content Area Reading: Literacy and Learning Across the Curriculum* (8th Ed.), Boston, MA: Pearson Education.
- Williams, R.S., Arı, O. ve Santamaria, C.N. (2011), “Measuring College Students’ Reading Comprehension Ability Using Cloze Tests”, *Journal of Research in Reading*, 34(2), 215-231.