



**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Doktora Tezi

**TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NİN ALGILANAN
KARMAŞIKLIK DÜZEYİNİN ÖLÇÜMÜ: BİR KARMA
YÖNTEM ARAŞTIRMASI**

Seda ÖNER

Zonguldak 2023

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Doktora Tezi

**TÜRK VERGİ SİSTEMİ’NİN ALGILANAN
KARMAŞIKLIK DÜZEYİNİN ÖLÇÜMÜ: BİR KARMA
YÖNTEM ARAŞTIRMASI**

**Hazırlayan
Seda ÖNER**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet CURAL**

Zonguldak 2023

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Doktora Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda ve basımda enstitü tez yazım ve basım yönergesine uygun davranıldığını taahhüt ederim.

Seda ÖNER

14.07.2023



T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalında 155382203001 numaralı Seda ÖNER'in hazırladığı “**Türk Vergi Sistemi’nin Algılanan Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü: Bir Karma Yöntem Araştırması**” başlıklı DOKTORA tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 14/06/2023 Çarşamba günü saat 11:00’da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OY BİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Prof. Dr. Onur EROĞLU
Başkan

Prof. Dr. Mehmet CURAL
(Tez Danışmanı)
Üye

Doç. Dr. Recep YÜCEDOĞRU
Üye

Doç. Dr. Harun KILIÇASLAN
Üye

Dr. Öğretim Üyesi Sedat POLAT
Üye

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

... / ... / 2023

Doç. Dr. Yücel NAMAL
Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum : ZBEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı : Türk Vergi Sistemi'nin Algılanan Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü: Bir Karma Yöntem Araştırması
Tez Yazarı : Seda ÖNER
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Mehmet CURAL
Türü, Yılı : Doktora, 2023
Sayfa Adedi : 373

Vergi karmaşıklığı, ortaya çıkardığı etkiler nedeniyle mükellefler, vergi idaresi ve politika yapıcılar tarafından önemli bir olgu olarak görülmektedir. Bu tez araştırmasının amacı, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörleri saptamak ve bir endeks geliştirerek Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyini ölçmektir. Tez araştırmasında keşfedici sıralı karma yöntem deseninden yararlanılmıştır. İlk aşama olan nitel araştırmada, yarı-yapılandırılmış görüşmeyle muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi çalışanları, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatların oluşturduğu genel evrenden seçilen 26 katılımcıdan veri toplanmıştır. Nitel araştırma bulgularına dayalı olarak “Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi (ÖVKAЕ)” geliştirilmiştir. Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyini ölçmek üzere nicel araştırma yürütülmüştür. Aynı genel evrenden seçilen 529 katılımcıdan anket vasıtasıyla veri toplanmıştır. Nicel araştırma sonucunda tüm katılımcıların “genel vergi karmaşıklığı algısı” skorlarının ortalaması 0,69 olarak bulunmuş, dört meslek grubu tarafından da Türk Vergi Sistemi'nin yüksek düzeyde karmaşık olarak algılandığı tespit edilmiştir. Ayrıca katılımcıların mesleğine göre endeks skorları arasında anlamlı farklılıklar olduğuna ilişkin bulgulara ulaşılmıştır. Bu araştırma, Türkçe literatürde vergi karmaşıklığı konusunda karma yöntem araştırması yürütme, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörleri nitel araştırma ile açığa çıkarma, ulusal vergi karmaşıklığı algısı endeksi olma, Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyini ölçme ve mesleğe göre karşılaştırma bakımından ilk olma özelliklerini taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Karmaşıklığı, Vergi Karmaşıklığı Algısı, Vergi Karmaşıklığı Endeksi, Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi, Vergi Uyum

ABSTRACT

Institution : ZBEU, Institute of Social Sciences, Department of Public Finance

Thesis Title : Measuring the Level of Perceived Complexity of the Turkish Tax System: A Mixed Method Research

Thesis Author : Seda ÖNER

Thesis Adviser : Prof. Dr. Mehmet CURAL

Type, Year : Phd., 2023

Number of Pages : 373

Tax complexity is seen as an important phenomenon by taxpayers, tax administrations and policy makers due to its effects. The aim of this thesis research is to detect the factors that determine tax complexity and measure the level of perceived complexity of the Turkish Tax System by developing an index. In the thesis research, exploratory sequential mixed method research design was utilised. In the qualitative research, which is the first stage, data were collected from 26 participants selected from the general population consisting of professional accountants, tax office employees, academicians working in the field of public finance and lawyers serving on issues related to tax law, through semi-structured interviews. By the qualitative research, 10 main structures and 28 sub-structures were found that determine tax complexity. Based on the qualitative research findings, the “Oner Tax Complexity Perception Index (OTCPI)” was developed. Quantitative research was conducted to measure the level of perceived complexity of the Turkish Tax System. Data were collected from 529 participants selected from the same general population by means of a questionnaire. As a result of the quantitative research, the average of “overall tax complexity perception” score of all participants was found to be 0.69, it was determined that the Turkish Tax System was perceived as highly complex by all four occupational groups. In addition, it was found that there were significant differences between the index scores of the according to the occupation of participants. This research has the characteristics of being the first in the Turkish literature to conduct a mixed method research on tax complexity, to reveal the factors determining the perception of tax complexity through qualitative research, to be a national tax complexity perception index, to measure the level of perceived complexity of the Turkish Tax System and to compare it by profession.

Keywords: Tax Complexity, Perception of Tax Complexity, Tax Complexity Index, Simplification of the Tax System, Tax Compliance

ÖN SÖZ

Bu tez araştırması, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörleri saptamayı, vergi karmaşıklığı algısını ölçmek üzere bir endeks geliştirmeyi ve bu endeks aracılığıyla Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyini ölçmeyi amaçlamaktadır. Vergi karmaşıklığının ortaya çıkardığı olumsuz etkilerden ötürü vergi karmaşıklığının azaltılması veya ortadan kaldırılması için vergi sisteminin basitleştirilmesine yönelik çalışmaların yapılabilmesi adına öncelikle mevcut karmaşıklık düzeyinin tespit edilmesi önem teşkil etmektedir. Tez araştırması, vergi sisteminin paydaşlarını temsil eden farklı meslek gruplarından seçilen katılımcılardan elde edilen verilerle Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyini ölçerek vergi basitleştirme çalışmalarına yön vermektedir.

Uzun soluklu tez araştırması süreci başta olmak üzere doktora öğrenimim boyunca bana her daim yol gösteren ve yardımlarını ve desteklerini benden esirgemeyen saygıdeğer tez danışmanım Prof. Dr. Mehmet CURAL'a teşekkürü bir borç bilirim.

Tez izleme jürimde yer alan ve tez araştırma sürecinin başından sonuna kadar araştırmaya önemli katkılar sunan değerli hocalarım Doç. Dr. Recep YÜCEDOĞRU'ya ve Doç. Dr. Harun KILIÇASLAN'a teşekkürlerimi sunarım.

Tez savunma jürimde yer alan Prof. Dr. Onur EROĞLU'na ve Dr. Öğretim Üyesi Sedat POLAT'a tez araştırmasına sundukları katkılardan ötürü teşekkür ederim. Ayrıca veri toplama sürecinde sağlamış olduğu destekler için de ayrı olarak teşekkür borçlu olmakla birlikte akademik kariyerim boyunca yardım ve destekleriyle her daim yanımda olan ve bana rehberlik eden kıymetli hocam Prof. Dr. Onur EROĞLU'na özel olarak bir kez daha teşekkür etmek isterim.

Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyelerine tez araştırmasına yapmış oldukları destekler ve katkılar için teşekkürlerimi sunarım.

Tez araştırmasına yapmış oldukları destekler ve katkılar için Ufuk ÖNER, Gülçin GÜRBÜZ, Tuğçe ŞAHİN, Ömer ŞAHİN, Öğr. Gör. Sibel TERZİ ve Öğr. Gör. Fulya KURTULUŞ AYDIN'a teşekkür ederim. Ayrıca burada isimlerini tek

tek sayamasam da her iki ampirik araştırmaya da katılımcı olarak katkı sağlayan ve yine çeşitli aşamalarında az çok demeden katkı sunan herkese teşekkürlerimi sunmak isterim.

şimdi hayattaki başarılarımın mimarları ve ortakları olan değerli aile bireylerime tek tek teşekkür etmek istiyorum. Öncelikle beni bu yaşa getiren, her zaman ve her koşulda beni destekleyen ve yanımda olan, tüm hayatım boyunca benim için ellerindeki imkânlardan da fazlasını sağlamaya çalışan canım aileme şükranlarımı sunarım. Ailemin destekleri bana her zaman güç ve güven verdi.

Canım ablam Melda'ya özel bir teşekkür borçluyum. Hayatım boyunca bana hem ablalık hem dostluk yaptığı, ayrı şehirlerde olsak da hep yanı başımdaymış gibi hissettirdiği, iyi ve kötü her anıma ortak olduğu için minnettarım. Tez araştırması sürecinde yapmış olduğu her türlü yardım ve destek için de ayrıca teşekkürlerimi sunmak isterim.

Sevgili eşim Serkan'a, sevgisiyle ve desteğiyle her daim yanımda olduğu gibi bu süreçte de yanımda olduğu için minnettarım. Doktora öğrenimim boyunca bana her zaman destek olan, ne zaman ümitsizliğe kapılsam beni motive eden ve kaygılarımdan uzaklaştıran, aynı zamanda tez araştırması sürecinde de elinden gelen ne varsa yapmak için uğraşan sevgili eşiime ne kadar teşekkür etsem az olur. Bana anlayış gösterdiği ve hayatı benim için kolaylaştırdığı her an için kendisine müteşekkirim. Eşiimin annesi, babası, kız kardeşi ve eşiine de bu süreçte desteklerini esirgemedikleri için teşekkürlerimi sunarım.

Tez araştırması sürecinde dünyaya gelen ve hayatıma anlam katan en değerli varlığım olan kızım Nil'e benim için katlandığı herşey için minnettarım. Ona belki mükemmel değil, ama yeterince iyi bir anne olmak için çok çabaladım. Onunla geçireceğim zamanın ve en güzel yaşlarının telafisi yok diye bu süreçte onu ilgilendiren hiçbir şeyden fedakârlık etmemek için çok uğraştım. Tabi bu, akademik kariyerin zorlukları düşünöldüğünde her zaman mümkün olmadı. Ancak geriye dönüp baktığımda kızım ile geçirdiğim her an için çok mutlu ve gururluyum.

Bu araştırmayı biricik kızım Nil'e ithaf ediyorum.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
ÖN SÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvi
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xvii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xviii
GİRİŞ	1
1. VERGİ KARMAŞIKLIĞI: LİTERATÜR İNCELEMESİ	6
1.1. Giriş	6
1.2. Vergi Karmaşıklığı Literatürü	7
1.2.1. Vergi Karmaşıklığı Kavramının Tanımları	7
1.2.2. Vergi Karmaşıklığı Literatürü: Teorik Araştırmalar.....	8
1.2.2.1. Vergi Karmaşıklığı Kavramının Açıklanmasına İlişkin Teorik Tartışmalar	8
1.2.2.2. Vergi Karmaşıklığının Etkilerine İlişkin Teorik Tartışmalar	14
1.2.2.3. Vergi Karmaşıklığının Gerekliliğine İlişkin Teorik Tartışmalar	17
1.2.2.4. Vergi Karmaşıklığının Ölçülmesine İlişkin Teorik Tartışmalar	18
1.2.3. Vergi Karmaşıklığı Literatürü: Ampirik Araştırmalar.....	20
1.2.3.1. Kurumsal Araştırmalar.....	20
1.2.3.2. Akademik Araştırmalar.....	20
1.2.3.2.1. Dönemler İtibarıyla Akademik Araştırmalar.....	20
1.2.3.2.2. Ülkeler İtibarıyla Akademik Araştırmalar.....	23
1.2.3.2.3. Araştırma Metotları İtibarıyla Akademik Araştırmalar.....	25
1.2.4. Vergi Karmaşıklığı Literatürü: Türkçe Literatür	42
1.3. Literatürdeki Boşluklar ve Araştırılmasına İhtiyaç Duyulan Alanlar.....	48
1.4. Bölüm Özeti.....	48
2. ARAŞTIRMANIN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	50
2.1. Giriş	50
2.2. Vergi Karmaşıklığını Belirleyen Faktörler	50
2.2.1. Vergi Karmaşıklığı Türleri: Karmaşıklık Faktörleri	51
2.2.2. Vergi Karmaşıklığı Modelleri: Karmaşıklık Faktörleri	53
2.2.3. Vergi Karmaşıklığı Endeksleri: Karmaşıklık Faktörleri.....	62
2.2.4. Literatürdeki Diğer Çalışmalar: Karmaşıklık Faktörleri.....	69

2.2.5. Türkçe Literatür: Karmaşıklık Faktörleri.....	71
2.3. Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi	74
2.3.1. Mevzuatın Dili ve Anlatımı	77
2.3.2. Mevzuatın Hacmi	80
2.3.3. Mevzuat Değişiklikleri.....	84
2.3.4. Verginin Hesaplanması	87
2.3.5. Kayıt Tutma Yükümlülüğü	88
2.3.6. Beyanname Formları.....	89
2.3.7. Vergi Yönetimi	91
2.3.8. Vergi Rehberliği.....	92
2.4. Bölüm Özeti.....	94
3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİK TASARIMI	97
3.1. Giriş	97
3.2. Araştırma Paradigmaları	97
3.2.1. Pozitivizm	100
3.2.2. Post-Pozitivizm	101
3.2.3. Yapılandırmacılık ve Yorumlayıcılık	102
3.2.4. Pragmatizm	103
3.3. Araştırma Metodolojileri	105
3.3.1. Nicel Araştırma Metodolojisi.....	105
3.3.2. Nitel Araştırma Metodolojisi	106
3.3.3. Karma (Yöntem) Araştırma Metodolojisi	108
3.4. Araştırmacının Araştırma Metodolojisi, Deseni ve Yöntemleri Tercihi.....	115
3.4.1. Araştırma Metodolojisi	115
3.4.1.1. Araştırmacının Konumu.....	116
3.4.1.2. Araştırmacının Benimsediği Paradigma	117
3.4.1.3. Araştırma Metodolojisini Tercih Etme Motivasyonu ve Gerekçeleri.....	118
3.4.1.4. Araştırma Metodolojisinin Tez Araştırmasına Potansiyel Katkıları	119
3.4.2. Araştırma Deseni.....	120
3.4.3. Araştırma Yöntemleri	123
3.4.3.1. Nitel Veri Toplama Aracı: Yarı-Yapılandırılmış Görüşme	123
3.4.3.2. Nicel Veri Toplama Aracı: Anket.....	126
3.5. Bölüm Özeti.....	127
4. NİTEL ARAŞTIRMA: VERGİ KARMAŞIKLIĞI ALGISINI BELİRLEYEN FAKTÖRLER.....	130
4.1. Giriş	130
4.2. Nitel Araştırmaya İlişkin Metodolojik Hususlar	130
4.2.1. Örneklem Süreci ve Çalışma Grubu.....	130
4.2.2. Veri Toplama Aracı Tasarımı	132

4.2.3. Etik Davranışlar	134
4.2.4. Pilot Çalışma	136
4.2.5. Veri Toplama Süreci	137
4.2.6. Verilerin Analize Hazırlanması ve Analizi	139
4.2.7. Nitelik Değerlendirmesi	141
4.3. Nitel Araştırma Bulguları, Tartışma ve Kavramsal Çerçevenin Revizyonu	143
4.3.1. Sosyo-Demografik Özellikler	145
4.3.2. Mevzuatın Dili ve Anlatımı	147
4.3.3. Mevzuatın Hacmi	158
4.3.4. Mevzuat Değişiklikleri.....	164
4.3.5. Vergi Rehberliği.....	170
4.3.6. Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması	175
4.3.7. Verginin Hesaplanması	182
4.3.8. Mevzuat Koordinasyonu	185
4.3.9. Elektronik Vergi Uygulamaları.....	191
4.3.10. Kayıt Tutma Yükümlülüğü	197
4.3.11. Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü	200
4.3.12. Karşıt Görüşler	204
4.4. Bölüm Özeti.....	206
5. VERGİ KARMAŞIKLIĞI ALGISI ENDEKSİNİN İNŞASI	210
5.1. Giriş	210
5.2. Yeni Bir Endeks Oluşturma Motivasyonu ve Gerekçeleri	210
5.3. Endekse İlişkin Metodolojik Hususlar.....	212
5.3.1. Endeksin İnşasında Benimsenen Yaklaşım.....	212
5.3.2. Endeks Modeli	217
5.3.3. Endekste Kullanılan Göstergelerin Ağırlıkları	223
5.3.4. Endeksin Hesaplanma Yöntemi	225
5.4. Bölüm Özeti.....	227
6. NİCEL ARAŞTIRMA: TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NİN ALGILANAN KARMAŞIKLIK DÜZEYİ	228
6.1. Giriş	229
6.2. Metodolojik Hususlar	229
6.2.1. Örneklem Süreci ve Araştırma Örneklemi.....	229
6.2.2. Veri Toplama Aracı Tasarımı	232
6.2.3. Etik Davranışlar	236
6.2.4. Pilot Çalışma	237
6.2.5. Veri Toplama Süreci	239
6.2.6. Verilerin Analize Hazırlanması ve Analizi	240
6.2.7. Güvenilirlik ve Geçerlilik Değerlendirmesi.....	247
6.3. Nicel Araştırma Bulguları.....	247

6.3.1. Sosyo-Demografik Özellikler	249
6.3.2. Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Dereceleri	253
6.3.2.1. Frekans Dağılımı.....	253
6.3.2.2. Merkezi Eğilim ve Dağılım Ölçüleri	267
6.3.3. Türk Vergi Sistemi'nin Karmaşıklığına İlişkin Algılar	269
6.3.3.1. Frekans Dağılımı.....	270
6.3.3.2. Merkezi Eğilim ve Dağılım Ölçüleri	284
6.3.4. Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorları ve Düzeyleri	287
6.3.5. Mesleklere Göre Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorları Arasındaki Farklılıklar	293
6.4. Tartışma	298
6.5. Bölüm Özeti.....	317
SONUÇ	319
KAYNAKÇA.....	333
EKLER	344
Ek 1: Yarı-Yapılandırılmış Görüşme Formu	344
Ek 2: Yüz Yüze Görüşme Çalışması İçin Alınan Etik Kurul Onayı	349
Ek 3: “Mevzuatın Dili ve Anlatımı” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı.....	350
Ek 4: “Mevzuatın Hacmi” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı.....	351
Ek 5: “Mevzuat Değişiklikleri” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı.....	352
Ek 6: “Vergi Rehberliği” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı.....	353
Ek 7: “Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı.....	354
Ek 8: “Verginin Hesaplanması” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı.....	355
Ek 9: “Mevzuat Koordinasyonu” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı.....	356
Ek 10: “Elektronik Vergi Uygulamaları” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı.....	357
Ek 11: “Kayıt Tutma Yükümlülüğü” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı.....	358
Ek 12: “Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı	359
Ek 13: Gösterge Doğrusallığı Değerlendirmesi.....	360
Ek 14: Anket Formu	361
Ek 15: Anket Çalışması İçin Alınan Etik Kurul Onayı	365

Ek 16: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'ne İlişkin Karmaşıklık Algılarının Karşılaştırılması – Friedman Testi Sonuçları	366
Ek 17: Katılımcıların Mesleki Faaliyetlerini Yürüttükleri İller ve Katılımcı Sayıları	367
Ek 18: Normallik Testi Sonuçları	368
Ek 19: Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Dereceleriyle İlgili Verilerin Ortalamalarının Faktörler İtibarıyla En Yüksekten En Düşüğe Sıralamaları	369
Ek 20: Türk Vergi Sistemi'nin Karmaşıklığına İlişkin Algılarla İlgili Verilerin Ortalamalarının Faktörler İtibarıyla En Yüksekten En Düşüğe Sıralamaları	370
Ek 21: Vergi Karmaşıklığı Algısı Skor Ortalamalarının Yapılar İtibarıyla En Yüksekten En Düşüğe Sıralaması	371
ÖZ GEÇMİŞ	372

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Dönemler İtibarıyla Vergi Karmaşıklığı Üzerine Araştırmalar	21
Tablo 1.2: Ülkeler İtibarıyla Vergi Karmaşıklığı Üzerine Araştırmalar	24
Tablo 1.3: Araştırma Metotları İtibarıyla Vergi Karmaşıklığı Üzerine Araştırmalar	27
Tablo 2.1: Vergi Karmaşıklığı Modelleri	54
Tablo 2.2: Vergi Karmaşıklığı Modellerinde Yer Alan Ortak Faktörler	61
Tablo 2.3: Vergi Karmaşıklığı Endeksleri (Kurumsal Araştırmalar)	63
Tablo 2.4: Vergi Karmaşıklığı Endeksleri (Akademik Araştırmalar)	68
Tablo 3.1: Paradigmaları Oluşturan Felsefi Varsayımlar	99
Tablo 3.2: Nicel, Nitel ve Karma Araştırmaların Güçlü Yönleri	113
Tablo 3.3: Nicel, Nitel ve Karma Araştırmaların Zayıf Yönleri	114
Tablo 3.4: Karma Yöntem Tasarım Matrisi.....	121
Tablo 4.1: Araştırma Etiği İlkeleri ve Araştırmacının Etiğe Uygun Davranışları.....	135
Tablo 4.2: Nitel Araştırma Sonucunda Oluşturulan Ana ve Alt Kategoriler.....	141
Tablo 4.3: Araştırma Sonuçlarının Niteliğine İlişkin Ölçütler ve Alınan Önlemler	142
Tablo 4.4: Katılımcıların Sosyo-Demografik Bilgileri ve Görüşme Süreleri.....	146
Tablo 4.5: Mevzuatın Belirsiz Olması – Alıntı Matrisi	150
Tablo 4.6: Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması – Alıntı Matrisi	152
Tablo 4.7: Mevzuatın Dilinin Eski Olması – Alıntı Matrisi	153
Tablo 4.8: Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi – Alıntı Matrisi	154
Tablo 4.9: Mevzuatın Okunabilir Olmaması – Alıntı Matrisi	154
Tablo 4.10: Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması – Alıntı Matrisi.....	160
Tablo 4.11: Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması – Alıntı Matrisi.....	161
Tablo 4.12: Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması – Alıntı Matrisi	162
Tablo 4.13: Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması – Alıntı Matrisi.....	165
Tablo 4.14: Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması – Alıntı Matrisi.....	166
Tablo 4.15: Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması – Alıntı Matrisi	168
Tablo 4.16: Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yetersiz Olması – Alıntı Matrisi	172
Tablo 4.17: Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması – Alıntı Matrisi.....	173
Tablo 4.18: İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması – Alıntı Matrisi.....	177
Tablo 4.19: Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması – Alıntı Matrisi	178

Tablo 4.20: İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konması – Alıntı Matrisi	179
Tablo 4.21: Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması – Alıntı Matrisi.....	183
Tablo 4.22: Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması – Alıntı Matrisi	184
Tablo 4.23: Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması – Alıntı Matrisi.....	187
Tablo 4.24: Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması – Alıntı Matrisi	188
Tablo 4.25: Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması – Alıntı Matrisi	189
Tablo 4.26: Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması – Alıntı Matrisi	193
Tablo 4.27: Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi – Alıntı Matrisi.....	194
Tablo 4.28: Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması – Alıntı Matrisi.....	195
Tablo 4.29: Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması – Alıntı Matrisi	198
Tablo 4.30: Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması – Alıntı Matrisi.....	198
Tablo 4.31: Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması – Alıntı Matrisi.....	201
Tablo 4.32: Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması – Alıntı Matrisi	202
Tablo 4.33: Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinde Yer Alan Yapılarla İlgili Karşıt Görüşler.....	204
Tablo 4.34: Nitel Araştırma Öncesi ve Sonrası Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi.....	208
Tablo 5.1: Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi Modeline İlişkin Bilgiler...	221
Tablo 6.1: Katılımcıların Meslekleri	249
Tablo 6.2: Katılımcıların Sosyo-Demografik Özellikleri	250
Tablo 6.3: Katılımcıların Yaşları (Ortalamalar)	252
Tablo 6.4: Katılımcıların Mesleki Deneyim Süresi (Ortalamalar)	252
Tablo 6.5: Mevzuatın Dili ve Anlatımı – Önem Derecesi	254
Tablo 6.6: Mevzuatın Hacmi – Önem Derecesi	256
Tablo 6.7: Mevzuat Değişiklikleri – Önem Derecesi	257
Tablo 6.8: Verginin Hesaplanması – Önem Derecesi.....	259
Tablo 6.9: Kayıt Tutma Yükümlülüğü – Önem Derecesi.....	260
Tablo 6.10: Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü – Önem Derecesi	261
Tablo 6.11: Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması – Önem Derecesi.....	262

Tablo 6.12: Vergi Rehberliği – Önem Derecesi	263
Tablo 6.13: Mevzuat Koordinasyonu – Önem Derecesi.....	264
Tablo 6.14: Elektronik Vergi Uygulamaları – Önem Derecesi	266
Tablo 6.15: Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Dereceleleriyle İlgili Verilerin Ortalamaları.....	267
Tablo 6.16: Mevzuatın Dili ve Anlatımı – Karmaşıklık Derecesi	271
Tablo 6.17: Mevzuatın Hacmi – Karmaşıklık Derecesi	273
Tablo 6.18: Mevzuat Değişiklikleri – Karmaşıklık Derecesi	274
Tablo 6.19: Verginin Hesaplanması – Karmaşıklık Derecesi.....	275
Tablo 6.20: Kayıt Tutma Yükümlülüğü – Karmaşıklık Derecesi.....	276
Tablo 6.21: Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü – Karmaşıklık Derecesi	277
Tablo 6.22: Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması – Karmaşıklık Derecesi.....	279
Tablo 6.23: Vergi Rehberliği – Karmaşıklık Derecesi	280
Tablo 6.24: Mevzuat Koordinasyonu – Karmaşıklık Derecesi.....	281
Tablo 6.25: Elektronik Vergi Uygulamaları – Karmaşıklık Derecesi	283
Tablo 6.26: Türk Vergi Sistemi’nin Karmaşıklığına İlişkin Algılarla İlgili Verilerin Ortalamaları	284
Tablo 6.27: Vergi Karmaşıklığı Algısı Skor Aralıkları ve Düzeyleri.....	289
Tablo 6.28: Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorları Ortalamaları ve Düzeyleri.....	289
Tablo 6.29: Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorlarının Ortalamalarının Meslek Grupları İtibarıyla En Düşükten En Yüksek Sıralamaları	293
Tablo 6.30: Mesleklere Göre Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorlarının Karşılaştırılması – Kruskal-Wallis Testi Sonuçları	294
Tablo 6.31: Kruskal-Wallis Testi Sonuçları – Çoklu Karşılaştırma Testi (Bonferroni Düzeltmeli)	296
Tablo 6.32: Mesleklere Göre İki Örneklem Grubu Arasında Farklılık Saptanan Ana Yapılar	297

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Vergi Karmaşıklığını Açıklayan Temel Yaklaşımlar.....	10
Şekil 2.1: Ana Yapılar İtibarıyla Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi (Taslak)	75
Şekil 2.2: Alt Yapılar İtibarıyla Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi (Taslak).....	96
Şekil 3.1: Araştırmacının Metodolojik Tercihleri.....	129
Şekil 4.1: Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi (Revizyon Sonrası).....	209
Şekil 5.1: Oluşturucu Üst Düzey Yapı Örnek Modeli	214
Şekil 5.2: Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi Modeli.....	222
Şekil 5.3: Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi Metodolojisi	228
Şekil 6.1: Türk Vergi Sistemi'nin Karmaşıklık Düzeyine İlişkin Literatürdeki Araştırmaların Bulguları	313



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 6.1: Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Derecelerinin Profili	268
Grafik 6.2: Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Karmaşıklık Derecelerinin Profili	286
Grafik 6.3: Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorlarının Profili.....	291



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
AKAD	: Akademisyen
AV	: Avukat
F-KGL	: Flesh-Kincaid Sınıf Düzeyi (Flesh-Kincaid Grade Level)
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles)
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMRC	: Majestelerinin Gelir ve Gümrük İdaresi (“Her Majesty’s” Revenue & Customs)
IRS	: Milli Gelirler İdaresi (Internal Revenue Service)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MMM	: Muhasebe Meslek Mensubu
OTCPI	: Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi (Oner Tax Complexity Perception Index)
OTS	: Vergi Basitleştirme Ofisi (Office of Tax Simplification)
ÖVKAİ	: Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi
PPI	: İlerici Politika Enstitüsü (The Progressive Policy Institute)
RCE	: Okuma Karmaşıklığını Ortaya Çıkarma (Reading Complexity Elicitation)
TCI	: Vergi Karmaşıklığı Endeksi (Tax Complexity Index)
TOL	: Tolerans
VDP	: Vergi Dairesi Personeli
VİF	: Varyans Enflasyon Faktörü
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi

GİRİŞ

Vergi karmaşıklığı, önceki yıllarda, literatürde araştırmaların doğrudan odak noktasını oluşturmayıp vergi uyumu çalışmaları kapsamında vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyen önemli bir faktör olarak ele alınmıştır. Vergi karmaşıklığına, son zamanlarda, özellikle Türkçe literatürde duyulan ilginin artarak popüler hale gelmeye başladığı görülmektedir. Bu konuda yapılan araştırmaların artmasıyla Türkçe literatürün geç de olsa gelişmeye başladığı söylenebilir.

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergiye uyum konusundaki davranışlarını olumsuz yönde etkilemekte ve mükelleflere uyum maliyetleri, idareye ise operasyonel maliyetler yükleyerek devleti vergi geliri kaybına uğratmaktadır. Vergi karmaşıklığının günümüzde ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak vergi sistemlerinin giderek karmaşılaşması sonucunda ortaya çıkardığı olumsuz etkiler daha da görünür hale gelmiş ve bu etkilerin en aza indirilmesi için basitleştirme çalışmalarına ihtiyaç duyulmuştur. Ortaya çıkardığı etkiler ve vergi sisteminin basitleştirilmesine duyulan ihtiyaç sebebiyle mükellefler, vergi idaresi ve politika yapıcılar tarafından vergi karmaşıklığına verilen önemin arttığı görülmektedir.

Vergi sistemlerinin basitleştirilmesi için vergi sisteminin ne yönden ve ne ölçüde karmaşık olduğunun belirlenerek vergi basitleştirme çalışmalarının bu doğrultuda planlanması ve ilerletilmesi önem teşkil etmektedir. Vergi karmaşıklığının ölçülebilmesi için öncelikle bu kavramın ne anlama geldiğinin anlaşılması önem arz etmektedir. Vergi karmaşıklığı kavramı üzerinde literatürde, kavramsal olarak bir uzlaş sağlanamadığı görülmektedir. Vergi karmaşıklığı kavramını tanımlamaktan ziyade sınıflandırmak suretiyle açıklayan ve kavramın kapsamının belirlenmesini ve sınırların çizilmesini sağlayan yaklaşımlarla kısmen de olsa kavram bir zemine oturtulabilmiştir. Vergi karmaşıklığı kavramının farklı biçimlerde algılanmasının bu konuda uzlaş sağlanamamasının en önemli sebebi olduğu anlaşılmaktadır.

Literatürde vergi karmaşıklığı üzerine yapılan ampirik araştırmaların daha çok vergi mevzuatının okunabilirliğinin incelenmesine yönelik olduğu görülmektedir. Bu bakımdan, ampirik olarak vergi karmaşıklığının çok boyutlu

yapısını dikkate alan ve farklı perspektiflerden de araştıran daha fazla araştırmaya ihtiyaç duyulduğu söylenebilir.

Vergi karmaşıklığını kavramsal bir çerçeveye açıklayan dar perspektifli araştırmalar olduğu gibi daha geniş perspektifle ele alan araştırmalara da rastlanmaktadır. Vergi karmaşıklığını kapsamlı bir model veya bir çerçeveye açıklayan araştırmalar olsa da literatür bu anlamda sınırlı olduğundan vergi karmaşıklığını kapsamlı bir model veya çerçeveye açıklayan araştırmalara ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergi karmaşıklığı konusunda Türkçe literatürün son zamanlarda popüler hale gelerek gelişmeye başlasa da son derece sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. Bu konudaki çalışmaların sınırlı sayıda olmasının yanı sıra yalnızca Çakır'ın (2021) çalışmasının karmaşıklık düzeyine dair kapsamlı bir çerçeveye ölçümde bulunduğu görülmektedir. Mevcut literatürün Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığını ortaya koyma bakımından yeterli ampirik kanıt sağlayamadığı görülmektedir. Uluslararası literatürün Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığına dair sınırlı sayıda veri sunması ve sınırlı Türkçe literatür birlikte düşünüldüğünde Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının araştırılmasına duyulan ihtiyaç daha da belirginleşmektedir.

Bu tez araştırmasının konusunu, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklık düzeyinin muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatların algıları üzerinden ölçülmesi oluşturmaktadır. Araştırmanın amaçları, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin saptanması, vergi karmaşıklığı algısını ölçmek üzere endeks geliştirilmesi ve bu endeks aracılığıyla Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin ölçülmesidir.

Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için ulusal farklılıklardan kaynaklanabilecek faktörlerin ortaya çıkarılması ve vergi karmaşıklığı ölçümüne dâhil edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Literatürdeki vergi karmaşıklığı endeksleri, ulusal farklılıkları dikkate almadığından Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığını tam anlamıyla kavrayamadığını söylemek mümkündür. Bu bağlamda vergi karmaşıklığının,

literatür incelemesine dayalı oluşturulan ve nitel araştırmayla geliştirilen bir kavramsal çerçeveye açıklanması ve nitel araştırmayla keşfedilen yapıları tam anlamıyla ölçebilecek yeni bir ölçme aracı oluşturulması araştırmanın motivasyonunu ve gerekçesini oluşturmaktadır.

Tez araştırmasının literatürde tespit edilen boşlukları doldurmaya ve söz konusu alanlara ışık tutmaya katkı sağlayan öncül araştırmalardan olması öngörülmektedir. Vergi karmaşıklığını kapsamlı bir çerçeveye açıklaması ve ampirik kanıtlar sunması yönünden literatürdeki boşlukları özgün bir biçimde dolduracağı düşünülmektedir. Vergi sistemindeki ulusal farklılıklardan kaynaklanabilecek faktörlerin ortaya çıkarılarak vergi karmaşıklığı ölçümüne dâhil edilmesi ve vergi karmaşıklığının vergi sisteminin paydaşlarını temsil eden farklı meslek gruplarının algıları temelinde değerlendirilmesi göreceli karmaşıklığı ortaya koyma bakımından önemli olarak görülmektedir.

Tez araştırmasında geliştirilen vergi karmaşıklığı algısı endeksiyle Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi tespit edilmekte ve vergi sisteminde basitleştirmeye olan ihtiyaç durumu ve düzeyi belirlenmektedir. Vergi sisteminin paydaşlarından elde edilen verilerle araştırma kapsamında ulaşılabilecek sonuçlar doğrultusunda vergi karmaşıklığının tespit edilmesine ve karmaşıklığın azaltılmasına katkı sağlanmaktadır. Bu endeks, ayrıca, karmaşıklık düzeyindeki zamansal ve mekânsal değişimlerin takip edilerek analiz edilmesine imkân sağlamaktadır. Bu araştırmada elde edilen bulguların, olası vergi basitleştirme çalışmalarını yönlendirmesi ve ilerlemelerin değerlendirilmesine katkı sağlaması beklenmektedir.

Araştırmanın amaçlarına paralel olarak, “*Türk Vergi Sistemi ne ölçüde karmaşıktır?*” şeklinde ifade edilen araştırma problemi oluşturulmuştur. Bu kapsamda geliştirilen alt araştırma soruları aşağıdaki şekilde formüle edilmiştir:

- **AS1:** Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler nelerdir?
- **AS2:** Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler hangi yapılar altında tanımlanabilir?
- **AS3:** Vergi karmaşıklığı algısını oluşturan yapılar nasıl ölçülebilir?

- **AS4:** Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin göreceli önem dereceleri nedir?
- **AS5:** Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler yönünden Türk Vergi Sistemi ne ölçüde karmaşık olarak algılanmaktadır?
- **AS6:** Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi nedir?
- **AS7:** Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi mesleğe göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?

Yukarıdaki araştırma sorularını en iyi cevaplandıracak yöntemin karma yöntem araştırması olduğuna karar verilmiştir. Karma yöntem araştırmasının hem nicel hem nitel araştırmanın zenginliklerini araştırmaya dâhil etmesi, zayıflıklarını ise dengelemesi bir avantaj olarak görülmüştür.

Tez araştırması, *keşfedici sıralı karma yöntem deseni* rehberliğinde yürütülmüştür. Araştırma deseni çerçevesinde tez araştırmasının ilk aşamasını nitel araştırmayla keşfetme, ikinci aşamasını ölçme aracını (endeksi) geliştirme, üçüncü aşamasını ise nicel araştırmayla ölçme aracını evrenden seçilen örnekleme uygulama işlemleri oluşturmuştur. Buna göre, nitel verilerin toplanmasıyla ve analiziyle elde edilen bulgulara dayalı olarak geliştirilen endeks aracılığıyla nicel veriler elde edilmiştir. Nitel yöntemlerin kullanıldığı araştırmanın ilk aşamasında veri toplama aracı olarak *yarı-yapılandırılmış görüşme*, nicel yöntemlerin kullanıldığı üçüncü aşamada ise *anket* kullanılmıştır.

Vergi karmaşıklığı algısının mekâna bağlı farklılık göstermemesi, araştırma kapsamında elde edilen bulgulardan genel bir sonuca varılması ve araştırmaya katılım sağlayan kişilerin görüşme ve anket sorularına samimi bir şekilde cevap vermeleri tez araştırmasının doğru olarak kabul edilen varsayımlarını (sayılıtlarını) oluşturmaktadır.

Nitel araştırma için Zonguldak'taki 11 muhasebe meslek mensubu, 9 vergi dairesi personeli, 4 maliye alanında araştırma yapan akademisyen ve 2 vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukat; nicel araştırma için Türkiye'deki 158 muhasebe meslek mensubu, 207 vergi dairesi personeli, 114 maliye alanında araştırma yapan akademisyen ve 28 vergi hukukunu ilgilendiren

konularda hizmet veren avukat ile araştırmada kullanılan veri toplama araçları ve bu araçlardan elde edilen veriler tez araştırmasının sınırlılıkları olarak belirlenmektedir.

Tez araştırması, altı ana bölümden oluşmakta olup aşağıda bölümlerin içerikleri açıklanmaktadır:

- İlk bölümde, literatür incelemesi sunulmaktadır. Vergi karmaşıklığı konusundaki uluslararası ve Türkçe literatürün gelişimi ve genel eğilimleri ortaya koyulmaktadır. Literatür incelemesi sonucunda tespit edilen literatürdeki boşluklar ve araştırılmasına ihtiyaç duyulan alanlar tanımlanmaktadır.
- İkinci bölümde, literatür incelemesiyle tespit edilen vergi karmaşıklığı algısı üzerinde etkili faktörler ortaya koyulmaktadır. Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan faktörler belirlenerek kavramsal çerçeve tanıtılmaktadır.
- Üçüncü bölümde, tez araştırmasının metodolojik tasarımı sunulmaktadır. Araştırmanın metodolojik tercihleri açıklanmakta ve gerekçelendirilmektedir.
- Dördüncü bölümde, nitel araştırma yer almaktadır. Bu bölümde, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin saptandığı nitel araştırmanın bulgularına yer verilmekte ve bulguların ikinci bölümde tanıtılan kavramsal çerçeveyle ve literatürle ilişkisi irdelenmektedir. Elde edilen bulgular çerçevesinde kavramsal çerçeve revize edilmekte ve kavramsal çerçevenin son hali ortaya koyulmaktadır.
- Beşinci bölümde, tez araştırması kapsamında Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyini ölçmek üzere geliştirilen endeks tanıtılmaktadır. Yeni bir endekse duyulan ihtiyaç ve bu ihtiyacın gerekçesi tartışılmakta ve endeksin metodolojisi tanıtılmaktadır.
- Altıncı bölümde, nicel araştırma yer almaktadır. Bu bölümde, Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi amacıyla yürütölen nicel araştırmanın bulgularına yer verilmekte ve bulgular, literatürle ilişkilendirilerek yorumlanmaktadır.

1. VERGİ KARMAŞIKLIĞI: LİTERATÜR İNCELEMESİ

1.1. Giriş

Vergi karmaşıklığı, günümüzde, vergi sistemlerinin giderek karmaşıklaşması ve buna dayalı olarak basitleştirilmesine duyulan ihtiyaçla daha popüler bir araştırma konusu haline gelmiştir. Vergi karmaşıklığı, önceleri araştırmaların doğrudan odak noktası olmayıp daha çok vergi uyumu çalışmalarında ele alınmıştır. Vergi karmaşıklığı literatürü, son yıllarda, artan bir ilgiyle gelişmeye başlamıştır.

Tez araştırmasının bu bölümünde, 1980'lerden¹ günümüze vergi karmaşıklığı literatürünün ve literatürdeki eğilimlerin sunulması amaçlanmaktadır. Literatür incelemesinde esas olarak araştırma konusuyla doğrudan ilgili ulusal ve uluslararası veri tabanlarında bulunan bilimsel makaleler, akademik yayınlar ve tez araştırmalarından yararlanılmıştır. Bunların yanı sıra uluslararası örgüt, kurum ve kuruluşlardan raporlar ve bilimsel yayınlar da literatür incelemesine dahil edilen kaynaklardır.

Bu bağlamda öncelikle vergi karmaşıklığı kavramının tanımlarına yer verilmekte, sonrasında vergi karmaşıklığı literatürü, teorik ve ampirik araştırmalar şeklinde tasnif edilerek sunulmaktadır. Ayrıca uluslararası literatürden ayrı olarak Türkçe literatüre yer verilmektedir. Son olarak, literatür özetlenmekte ve literatürde tespit edilen boşluklar ve araştırılmasına ihtiyaç duyulan alanlar tanımlanmaktadır. Ayrıca literatürde tespit edilen boşlukların bu tez araştırmasıyla özgün bir biçimde nasıl doldurulacağı bilgisine de yer verilmektedir.

Vergi karmaşıklığı üzerine teorik araştırmalar, literatürdeki temel tartışma alanları bakımından, ele alınmaktadır. Ampirik araştırmalar ise kurumsal ve akademik araştırmalar olarak tasnif edilerek incelenmektedir. Akademik araştırmalar *yapıldığı dönem, yürütüldüğü ülke ve araştırma metotları* kriterlerine göre sınıflandırılarak değerlendirilmektedir. Böylece araştırmaların türü, yapıldığı dönem, coğrafi kapsamı ve araştırma yöntemleri yönünden literatürdeki ampirik araştırmaların gelişiminin ve eğilimlerinin daha net ortaya koyulabileceği

¹ Bu literatür incelemesi bölümünde bu dönemden önce yapılan bazı araştırmalara yer verilse de 1980'lerden önceki literatür oldukça sınırlıdır.

düşünülmektedir. Bu literatür incelemesinin, sistematığı yönünden tarihsel, teorik ve metodolojik literatür değerlendirmesi² özelliği taşıdığı söylenebilir.

Bu bölüm, bu giriş kısmıyla birlikte üç kısımdan oluşmaktadır. Bu girişi takip eden kısımda vergi karmaşıklığı literatürü sunulmaktadır. Son kısımda ise literatür özeti ve değerlendirme yer almaktadır.

1.2. Vergi Karmaşıklığı Literatürü

Bu kısımda öncelikle literatürdeki vergi karmaşıklığı tanımlarına yer verilmekte, sonrasında vergi karmaşıklığı konusuna odaklanan teorik ve ampirik araştırmalar incelenmektedir.

1.2.1. Vergi Karmaşıklığı Kavramının Tanımları

Vergi karmaşıklığı, çok boyutlu bir kavramdır. Bu nedenle kolayca tanımlanamamakta ve uygun bir şekilde ölçülememektedir. Vergi karmaşıklığı; önyargılara, bakış açılarına, araştırma alanlarına bağlı olarak her birey için farklı anlamlara gelebilmektedir (Tran-Nam & Evans, 2014, s. 345). Literatürde vergi karmaşıklığının tanımlanmasından genellikle kaçınılmış, daha çok karmaşıklıkta payı bulunan faktörler çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır (Budak & James, 2017).

Vergi karmaşıklığı kesin ve net bir tanımla ortaya koyulmamış olsa da araştırmacılar tarafından çalışmalarının çerçevesini sınırlamak adına yapılan tanımlara rastlanmaktadır. Schenk (2011), vergi karmaşıklığı terimini, bir *vergi mükellefinin yasal bir hüküm veya yönetmeliği anlama ve bunlara uyma kabiliyeti* olarak tanımlamaktadır. Buna göre, vergi karmaşıklığı, mevzuat ve düzenlemeleri anlama ve bunlara uyma şeklinde tanımlanmaktadır. Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2020) ise vergi karmaşıklığı; vergi sisteminin idari ve yasama süreçleri ve özellikleri dâhilindeki çeşitli konuların yanı sıra *vergi kanununu okuma, anlama ve bunlara uymanın zorluğundan doğan vergi sisteminin bir özelliği* olarak tanımlanmaktadır.

² Neuman (2014:166)'a göre literatür değerlendirmelerinin altı türü vardır. Bunlar; bağlam değerlendirmesi, tarihsel değerlendirme, bütünleştirici değerlendirme, metodolojik değerlendirme, kendi çalışmalarını değerlendirme ve teorik değerlendirmedir. Tarihsel değerlendirme, bir kavram, kuram ya da araştırma yönteminin zaman içinde nasıl geliştiğini göstermek amacı ile teorik veya metodolojik değerlendirme ile birleştirilebilmektedir.

Literatürde vergi karmaşıklığı kavramının kapsamlı ve genel bir tanımına rastlanamamıştır. Vergi karmaşıklığının net olarak tanımlanamadığı, daha çok karmaşıklığın sınıflandırılması suretiyle ve farklı biçimlerde açıklanmaya çalışıldığı görülmüştür. Kavramın kapsamının belirlenmesi ve sınırlarının çizilmesine ilişkin yaklaşımlar kısmen kavramın bir zemine oturtulmasına fayda sağlasa da vergi karmaşıklığı kavramının farklı biçimlerde algılanması sebebiyle literatürde kapsamlı bir mutabakat sağlanamadığı anlaşılmıştır.

1.2.2. Vergi Karmaşıklığı Literatürü: Teorik Araştırmalar

Bu kısımda, vergi karmaşıklığı literatürüne teorik olarak katkı sağlayan araştırmalara literatürün temel tartışma alanları bakımından yer verilmektedir. Vergi karmaşıklığı konusunda yapılan teorik tartışmaların *vergi karmaşıklığının açıklanması, kaynakları, etkileri, gerekliliği ve ölçülmesi* alanlarında toplandığı anlaşılmaktadır. Vergi karmaşıklığının kaynakları, tez araştırmasının ikinci bölümünde tartışılacağından bu kısımda ayrıca ele alınmayacaktır.

1.2.2.1. Vergi Karmaşıklığı Kavramının Açıklanmasına İlişkin Teorik Tartışmalar

Literatürde vergi karmaşıklığını açıklayan çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Vergi karmaşıklığı konusundaki temel çalışmalar da dâhil olmak üzere bu yaklaşımların, vergi karmaşıklığı kavramını sınıflandırmak suretiyle açıkladıkları görülmektedir. Slemrod (1989), vergi karmaşıklığını *öngörülebilirlik, yürütülebilirlik, zorluk* ve *uygulanabilirlik* boyutlarıyla açıklamaktadır. Öngörülebilirlik ve yürütülebilirlik, temelde vergi kanunlarıyla ilgili iken zorluk ve uygulanabilirlik, mükelleflerin vergi kanunlarına verdiği tepkilerle ilgilidir (Budak, James & Benk, 2017).

McCaffery (1990, s. 1271-1272), vergi basitleştirmeye dair anlayışlar çerçevesinde karmaşıklık türleri ortaya koymaktadır. Bunlar; *teknik, yapısal ve uyum karmaşıklığıdır*. Buna göre *teknik karmaşıklık*, vergi hukukunun anlamını belirlemenin entelektüel zorluğuna işaret etmekte, belirli bir kanun bölümünün diğer bölümlerden bağımsız olarak anlaşılabilirliği anlamına gelmektedir. *Yapısal karmaşıklık*, kuralları yorumlama ve ekonomik işlemlere uygulamadaki zorlukları ifade etmektedir. *Uyum karmaşıklığı*, vergi kanunlarına uymak için bir vergi

mükellefinin gerçekleştirmesi gereken çeşitli kayıt tutma ve form tamamlama görevleriyle ilgili prosedürel yüklerin anlaşılmasını açıklamaktadır.

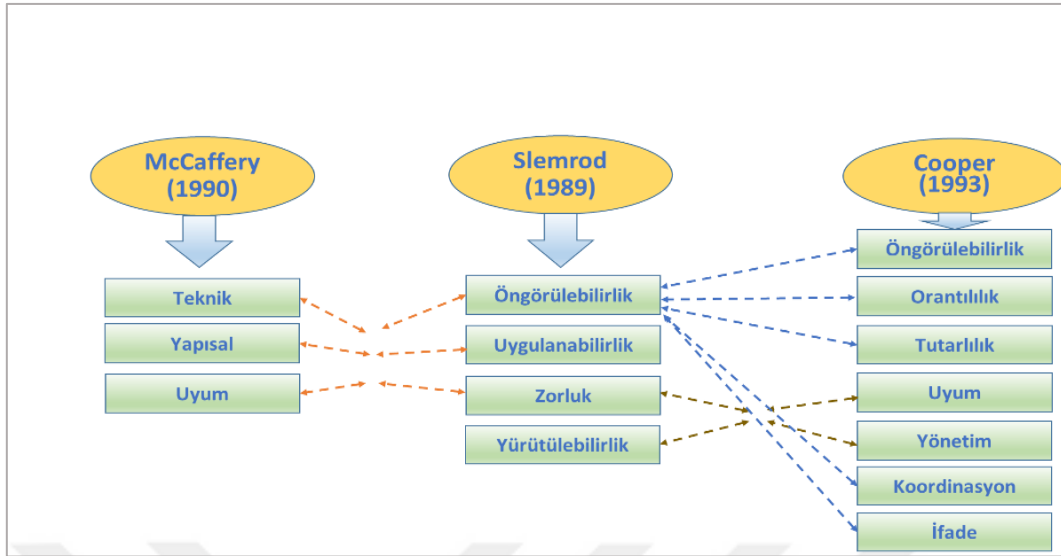
Cooper (1993, s. 6), vergi karmaşıklığı kavramını basitlik kavramının içerdiği unsurlar üzerinden açıklamaktadır. Bu unsurlara aşağıda yer verilmektedir:

- **Öngörülebilirlik:** Kuralların vergi mükellefleri tarafından veya etkilenen mükellefler ve danışmanları tarafından kolayca anlaşılabilir olması
- **Orantılılık:** Belirtilen politikayı gerçekleştirmek için çözümün karmaşıklık derecesinin makul ölçüde gerekenden daha fazla olmaması
- **Tutarlılık:** Kuralların keyfi ayrımlardan kaçınarak benzer konularla aynı şekilde ilgilenmesi
- **Uyum:** Vergi mükelleflerinin vergi uyumunun zor ve aşırı maliyetli olmaması
- **Yönetim:** Kuralların gelir idaresinin uygulaması için kolay olması
- **Koordinasyon:** Kuralların diğer vergi kurallarıyla uyuşması
- **Anlatım:** Kuralların açıkça ifade edilmesi

McCaffery'nin (1990) yaklaşımı Slemrod'un (1989) yürütülebilirlik boyutu hariç ele aldığı diğer üç boyuta karşılık gelirken, Cooper'ın (1993) uyum ve yönetim boyutları Slemrod'un (1989) yürütülebilirlik ve zorluk boyutlarına benzemektedir. Slemrod'un (1989) öngörülebilirlik boyutu Cooper'ın (1993) öngörülebilirlik, orantılılık, tutarlılık, koordinasyon ve ifade boyutlarını kapsamaktadır (Tran-Nam & Evans, 2014, s. 345-346).

Vergi karmaşıklığını açıklayan temel çalışmalarda açıklanan unsurlar, birbirleriyle örtüşen yönlerini gösterecek şekilde aşağıdaki Şekil 1.1'de sunulmaktadır.

Şekil 1.1: Vergi Karmaşıklığını Açıklayan Temel Yaklaşımlar



Kaynak: S. Öner, & M. Cural (2019). Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), s. 101.

Vergi karmaşıklığını açıklayan temel yaklaşımların Şekil 1.1'e göre genel olarak birbiriyle ilişkili olduğu görülmektedir. Bu yaklaşımların vergi karmaşıklığını daha çok vergi sisteminin sahip olması gereken özellikler bağlamında ele aldıkları anlaşılmaktadır.

Vergi karmaşıklığını sınıflandırma yoluyla açıklayan yaklaşımlardan biri de Bradford'a (1986) aittir. Bradford (1986, s. 266-267) vergi karmaşıklığını *uyum karmaşıklığı*, *işlem karmaşıklığı* ve *kural karmaşıklığı* olarak sınıflandırmaktadır.

- **Uyum Karmaşıklığı:** Vergi mükelleflerinin kayıt tutma, hesaplama yapma, beyanname verme ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Milli Gelirler İdaresi (Internal Revenue Service–IRS) tarafından uygulamaya konulan düzenlemelere uyma konularında karşılaştıkları zorlukları ifade etmektedir.
- **İşlem Karmaşıklığı:** Vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini en aza indirmek için davranışlarını değiştirirken karşılaştıkları maliyetleri kapsamaktadır.
- **Kural Karmaşıklığı:** Mevzuatı ve düzenleyici kuralları anlama ve yorumlamadaki güçlüğü göstermektedir.

McCaffery (1990, s. 1271) teknik karmaşıklığın kural karmaşıklığı; yapısal karmaşıklığın da işlem karşılığıyla aynı şeyi yansıttığını dile getirmiştir. Ayrıca uyum karmaşıklığı da birbirine benzer şekilde açıklanmaktadır.

Harris (1996, s. 8-10) vergi basitliğini; politika, biçim ve eylem basitliği olarak sınıflandırmaktadır. Biçim ve eylem basitliği, sırasıyla Slemrod'un (1989) öngörülebilirliğine ve zorluğuna karşılık gelmektedir (Evans & Tran-Nam, 2010, s. 251).

Evans & Tran-Nam (2010); vergi karmaşıklığını açıklayan temel yaklaşımları gözden geçirerek vergi karmaşıklığını, *yasal karmaşıklık* ve *efektif karmaşıklık* şeklinde ayırmaktadır. Yasal karmaşıklık, *kanuni karmaşıklık* ve *prosedürel (idari) karmaşıklık* da kapsamaktadır.

- **Kanuni Karmaşıklık:** Uygulamayla ilgili çeşitli durumlarda bir vergi yasasının okunmasının, anlaşılmasının, uygulanmasının ve çözülmesinin (mahkemedeki anlaşmazlıklar durumunda) zorluğunu ifade ederken Slemrod'un “öngörülebilirlik” boyutuna benzemektedir. *Prosedürel karmaşıklık*, vergi idaresi gerekliliklerinin vergi mükellefleri ve vergi yöneticileri tarafından karşılanmasının zorluğunu ifade etmektedir. *Prosedürel karmaşıklık* ile Slemrod'un (1989) “yürütülebilirliği” boyutu benzeşmektedir (Evans & Tran-Nam, 2010, s. 251).
- **Efektif (Ekonomik) Karmaşıklık:** Belirli miktarda vergi geliri elde etmek için toplum tarafından harcanan zaman ve çabayı (kaynakların değerini) ifade etmektedir. Efektif karmaşıklık, vergi kanunu ile ekonomi arasındaki etkileşimi vurgulamaktadır. Efektif karmaşıklığın tanımı yasal karmaşıklığı kapsasa da iki kavram her zaman uyuşmayabilmektedir. Örneğin, vergi kanunu A, vergi kanunu B'ye kıyasla yasal olarak daha karmaşık iken daha az maliyetli olup efektif olarak daha az karmaşık olabilir (Evans & Tran-Nam, 2010, s. 251).

Ulph (2013, s. 3, 6), bir vergi sisteminin iki özelliğini ve bunun sonucunda oluşan karmaşıklığı ayırt etmekte, vergi karmaşıklığını, *tasarım karmaşıklığı* ve *operasyonel karmaşıklık* olarak sınıflandırmaktadır. *Tasarım karmaşıklığı*, vergi tasarımı özelliklerini yansıtmaktadır. Bu özellikler; vergilendirilen farklı emtiaların

sayısı ve aynı zamanda bu emtialara uygulanan farklı vergi oranlarının sayısıdır. Bir vergi sisteminin ikinci özelliği olarak adlandırılabilir *operasyonel karmaşıklık* ise dürüst bir vergi mükellefi için vergi sisteminin bilgilendirme, dosyalama ve ödeme yükümlülüklerine uymanın ne kadar kolay veya maliyetli olduğunu yansıtmaktadır.

Tran-Nam & Evans (2014, s. 346), vergi karmaşıklığını, vergi sisteminin işleyişinin farklı aşamalarında meydana geldiği yere göre sınıflandıran Evans & Tran-Nam'ın (2010) yaklaşımına dayanarak ayrı bir sınıflandırma yapmıştır. Buna göre; vergi karmaşıklığını *politika, yasal, idari ve uyum karmaşıklığı* şeklinde sınıflandırmıştır. *Politika karmaşıklığı*, politika seçiminden; *kanuni karmaşıklık*, vergi kanunu taslağının hazırlanmasından; *idari karmaşıklık*, vergi idaresinin kural ve uygulamalarından; *uyum karmaşıklığı*, mükelleflerin verginin hesaplanması ve planlanması davranışlarından ileri gelen karmaşıklığı ifade etmektedir.

Snape (2015), vergi karmaşıklığının temel anlamını *kural karmaşıklığı* olarak belirlemiştir. *Kural karmaşıklığı*³ kavramının temeli Bradford'un (1986) çalışmasına dayanmaktadır. Tartışmanın odak noktası, değişen siyasi ve sosyal bağlamlar arasında hukuk dilinin belirsizliğidir. Örneğin, feodal toplumda vergiler esasen haraç niteliğinde olduğundan vergilemede karmaşıklığa gerek yoktur, çünkü temeli zorlamadır (Picciotto, 2011, s. 207).

Literatürde vergi karmaşıklığı kavramının kapsamının belirlenmesi ve sınırlarının çizilmesine ilişkin yaklaşımların örtüşen yönleri olsa da vergi karmaşıklığı kavramının açıklanmasındaki yaklaşımların farklılıkları, kavramın tanımlanması ve açıklanmasındaki zorluğu göstermektedir.

Evans & Tran-Nam (2010)'a göre, akademisyenler ve vergi uygulayıcıları arasında vergi karmaşıklığının bizzat kendisinin karmaşık bir kavram olduğu konusunda evrensel bir uzlaşma olması muhtemeldir. Vergi karmaşıklığı yaygın olarak tek bir tanım veya ölçüyle aynı anda ve yeterli bir şekilde karakterize edilemeyen çok yönlü bir kavram olarak kabul edilmektedir. Vergi karmaşıklığı kavramının çok boyutlu olması sebebiyle temelde karşılaştırmalı bir kavram olarak

³ Bradford (1986)'a göre; kural karmaşıklığı, mevzuatı ve düzenleyici kuralları anlama ve yorumlamadaki güçlüğü göstermektedir.

karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, “*A vergisi karmaşıktır*” yerine “*A vergisi B vergisinden daha karmaşıktır*” demek daha anlamlıdır. Avukatlar, muhasebeciler, ekonomistler, vergi politikasını belirleyenler, vergi yöneticileri vb. vergi karmaşıklığı konusunda farklı yorumlar geliştirmişlerdir. Bu sınıflandırmalar, farklı terminoloji kullanmalarına rağmen yine de bazı temel niteliklere sahiptir.

Ulph’a (2013, s. 2) göre, vergi karmaşıklığı kavramı yaygın olarak tartışılrsa da vergi karmaşıklığı kavramını yerine oturtulmaya çalıştıkça kavram daha anlaşılabilir hale gelmektedir. Vergi karmaşıklığı, vergi sistemlerinin standart ekonomik analizinde yer almayan bir kavramdır ve çok kesin bir tanım verilmemiştir. Vergi karmaşıklığı konusundaki popüler tartışmaların çoğu, karmaşıklık terimini tek başına karmaşıklıktan ziyade şeffaflık eksikliği gibi bir dizi farklı özelliği barındıran kapsamlı bir terim olarak kullanmaktadır.

Literatürde vergi karmaşıklığı kavramını *vergi uyumu* ve *vergi belirginliği* kavramları perspektifinden değerlendiren araştırmalar bulunmaktadır. Vergi karmaşıklığını McKerchar (2007), vergi uyumu literatürü; Mumford (2015) ise vergi belirginliği literatürü üzerinden değerlendirmiştir. Mumford (2015)’un araştırmasının odak noktası, Gamage & Shanske (2011) tarafından öne sürülen vergi karmaşıklığı tartışmalarının disiplinler arası vergi belirginliği literatürü bağlamında ele alınması gerektiği görüşüdür. Gamage & Shanske (2011), Schenk (2011) ve Weisbach’ın (2013) temel argümanlarıyla vergi belirginliği literatürünü tanıtmıştır.

Gamage & Shanske’nin (2011, s. 28) tanımına göre; vergi belirginliği, vergi mükelleflerinin sistematik olarak vergi yükümlülüklerini olduğundan az veya fazla tahmin etmeleri anlamına gelmektedir. Vergi belirginliği; *piyasa belirginliği* ve *siyasi belirginlik* olarak iki alt kavramdan oluşmaktadır. *Piyasa belirginliği*, vergi sunumunun piyasa kararlarını ve ekonomik faaliyeti nasıl etkilediğini ifade ederken *siyasi belirginlik*, vergi sunumunun oy verme davranışını ve siyasi sonuçları nasıl etkilediğini ifade etmektedir. Vergi karmaşıklığı da siyasi belirginliği etkileyen faktörler içerisinde değerlendirilmektedir (Gamage & Shanske, 2011, s. 20, 30).

Schenk’e göre (2011, s. 256) göre kamu maliyesi ve vergi literatürü, sıklıkla birbirinin yerine kullanılan *şeffaflık*, *karmaşıklık* ve *belirginlik* terimlerini

karıştırmaktadır. Ancak bu terimlerin farklı anlamları bulunmaktadır ve farklı sorunları hedeflemektedir. Schenk (2011, s. 261) tarafından vergi karmaşıklığı, mevzuat ve düzenlemeleri anlama ve bunlara uyma şeklinde tanımlanmıştır. Ancak Bradford'un (1986) da belirttiği gibi karmaşıklık teriminin kullanımı bile ayrı meseleleri ifade etmektedir.

Mumford'un (2015) araştırmasında vergi belirginliği kavramı, her ne kadar vergi karmaşıklığı ile eş anlamlı gibi ele alınsa da vergi belirginliğinin çok çeşitli anlam çağrışımları olan bir terim olduğu vurgulanmıştır. Mumford'a (2015, s. 188) göre; vergi belirginliği, disiplinler arası bir terim olarak davranışsal iktisat ve politik söylemin sınırında bir kavramdır. Vergi hukuku ve politikası analizlerine davranışsal iktisattan terimler eklemenin olası bir faydası, karmaşık vergi mevzuatının etkisine dair daha net ve kamusal bir anlayış kazandırmadır.

1.2.2.2. Vergi Karmaşıklığının Etkilerine İlişkin Teorik Tartışmalar

Vergi karmaşıklığının etkilerine yönelik teorik tartışmaların odak noktasını vergi karmaşıklığının *uyum kararları* ve *maliyetler* üzerindeki olumsuz etkileri oluşturmaktadır. Tran-Nam & Evans'a (2014, s. 349) göre; vergi karmaşıklığının aşırı olmasının ekonomi üzerinde olumsuz etkileri bulunmaktadır. Bunların başında, vergi karmaşıklığının hem kasıtlı hem de kasıtsız uyumsuzluğa yol açması gelmektedir. Ayrıca, agresif vergi planlaması şeklinde ortaya çıkan kasıtlı bir uyumsuzluk vergi sistemini daha da karmaşık hale getirerek vergi geliri kayıplarına yol açabilmektedir.

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergi sisteminin gerekliliklerine gönüllü olarak uyma istekliliğini azaltmaktadır (James, 2007, s. 7). Ayrıca karmaşık düzenlemelerin farklı yorumlamaları mümkün kılması sebebiyle bazı mükellefler için caydırıcı bir etki oluştururken bazıları için ise istismar fırsatı ortaya çıkarmaktadır (Krause, 2000, s. 412).

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin yükümlülüklerine uymalarını maliyetli hale getirmekte ve mükelleflerin uyum kararlarını etkilemektedir (Krause, 2000, s. 412). Vergi karmaşıklığı, hem bireysel bir vergi mükellefinin uyum maliyetini, hem de tüm vergi mükellefleri için toplam uyum maliyetini etkilemektedir (Jones, Rice, Sherwood & Whiting, 2014, s. 7, 8). Vergi karmaşıklığı ekonomi için önemli

maliyetlere neden olarak vergiden kaçınma fırsatları ortaya çıkarabilmektedir. Bu bakımdan vergi karmaşıklığının vergi uyumu üzerinde etkisi bulunmaktadır. Ayrıca vergi karmaşıklığı uyum maliyetlerinin tümü üzerinde etkili olmasa da operasyonel karmaşıklığı ortaya çıkaran faktörler uyum maliyetlerine yol açmaktadır (Ulph, 2013, s. 7, 8).

Vergi karmaşıklığı, vergi açığının boyutunu etkileyen bir faktör olarak görülmektedir. Bu argümana göre, vergi karmaşıklığının iki temel sonucu bulunmaktadır. Karmaşıklık, ilk olarak, geliri vergiden korumanın ek yollarına izin vermekte, bunun sonucunda vergilemenin toplam maliyetini artırmaktadır. İkinci olarak vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini hesaplarken kasıtsız hatalar yapma olasılığını artırmaktadır. Bu açıdan bakıldığında cezalar, etkisi daha az bir uygulama aracı haline gelmektedir. Ayrıca tespit olasılığını artırmak da daha maliyetli hale gelmektedir. Bu nedenle vergi karmaşıklığı, Amerika Birleşik Devletleri Milli Gelirler İdaresi tarafından kullanılan araçların etkinliğini baltalamaktadır (Kopczuk, 1996, s. 111).

Vergi karmaşıklığı, uyum maliyetlerinin artmasında önemli rol oynadığı gibi başkaca maliyetleri de etkileyebilmektedir. Vergi karmaşıklığı idari maliyetlerin artmasına yol açtığı gibi doldurulması gereken formları göndermek için harcanan para, vazgeçilen ekonomik büyüme, lobicilik harcamaları ve gelir tahsilatındaki boşluklarla ilgili bazı gizli maliyetleri de arttırabilmektedir (Budak & James, 2018, s. 29).

Vergi karmaşıklığı ile uyum maliyetleri ve idari maliyetler arasındaki bağlantının kendisi de karmaşık olarak görülmektedir. Karmaşıklığın maliyetler üzerindeki etkisi, uyum maliyetleri tahminleri ve buna yönelik araştırmaların belli sınırlamaları olması sebebiyle tam olarak hesaplanamamaktadır. Ancak genellikle karmaşıklık ne kadar yüksek olursa maliyetler de o kadar yüksek olmaktadır (James, 2007, s. 7).

Vergi karmaşıklığı, gelecekteki gelir ve maliyetlerin tahminini güçleştirerek ekonomik kararların verilmesini zorlaştırabilmektedir. Ayrıca, vergi karmaşıklığı, bir vergi sisteminin çeşitli karmaşıklıklarından yararlanma noktasında adaletsizliklere neden olabilmektedir (James, 2007, s. 7).

Vergi sisteminin gereksiz karmaşıklığı ekonomik anlamda bazı bozulmalara yol açmaktadır. Vergi karmaşıklığı bu bozulmalar neticesinde GSYİH'nin azalmasına sebep olabilmektedir. Vergi karmaşıklığının bir diğer etkisi ise yasal belirsizliğe neden olmasıdır. Operasyonel karmaşıklık potansiyel olarak yasal belirsizliğe yol açabilmektedir. Bu durum, vergi mükellefleri gerçek vergi yükümlülüklerinin ne olduğunu tam olarak anlamadıklarında ortaya çıkmaktadır (Ulph, 2013, s. 7, 8).

Vergi karmaşıklığı, toplam çıktıda girişimci faaliyetlere katılmaya yönelik daha düşük teşvikler ve daha yüksek iş yapma maliyetleri nedeniyle dolaylı kayıplara neden olabilmektedir. Vergi karmaşıklığının toplam çıktı üzerindeki doğrudan ve dolaylı etkileri, daha yavaş ekonomik büyümeye yol açabilmektedir (Tran-Nam & Evans, 2014, s. 349).

Vergi karmaşıklığı, vergi adaleti üzerinde olumsuz etkiye sebep olabilmektedir. Vergi karmaşıklığı, adalete yönelik politika endişelerinin bir sonucu olarak çıkabilirken gerileyen uyum maliyetleri Gelir Vergisi'nin artan oranlılığını azaltabilmektedir. Buna ek olarak vergi karmaşıklığı, vergi sisteminin şeffaflığını azaltmakta ve vergi adaletine olan güveni sarsmaktadır (Tran-Nam & Evans, 2014, s. 349).

Vergi karmaşıklığının Türkiye'de mükellefler ile vergi idareleri arasındaki uyuşmazlıkların nedenlerinden biri olduğu görülmektedir. Mükellefler ile vergi idareleri arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesi için giderek artan bir şekilde uzlaşma müessesine başvurulmaktadır. Uzlaşma talebinin sıklıkla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) uzlaşmanın kapsamına ilişkin 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan “*kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe*” hususu ileri sürülerek yapıldığı dikkat çekmektedir. Bu durum, vergi mevzuatının anlaşılmasının zor olması sebebiyle ortaya çıkan vergi karmaşıklığının mükellefler ile vergi idareleri arasındaki uyuşmazlıkların ortaya çıkmasında önemli bir role sahip olduğunu göstermektedir (Üyümez, 2016, s. 89).

Türkiye'de mükellef ve idare açısından vergi hatalarının nedenlerinin ve sonuçlarının araştırıldığı bir çalışmada, vergi hatalarının ortaya çıkmasında en etkili faktörlerin vergi kanunlarında sıklıkla yapılan değişikliklerin takibi zorlaştırması

ve vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmaması olduğu tespit edilmiştir. Buna göre vergi karmaşıklığının mükellef ve idarenin hata yapmasına sebep olduğu ve dolaylı olarak vergi ziyai, ek iş yükü, vergiye uyumsuzluk, uyum maliyetleri, muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltmelerin yapılması ve mükellefler hakkında vergi incelemesi başlatılmasına neden olduğu ortaya koyulmuştur (Biniş, 2012, s. 489-504).

1.2.2.3. Vergi Karmaşıklığının Gerekliliğine İlişkin Teorik Tartışmalar

Literatürde vergi karmaşıklığı, gerekli karmaşıklık ile gereksiz karmaşıklık ayrımı bakımından da tartışılmıştır. Ulph (2013, s. 7), vergi kanunlarının doğasında bazı karmaşıklıkların yer alabileceğinden hareketle temel karmaşıklık ile gereksiz karmaşıklığın birbirinden ayırt edilmesini ve asıl olarak gereksiz karmaşıklığın ölçülmesini önermektedir. Temel karmaşıklık ile gereksiz karmaşıklık ayrımı esasen vergi tasarımının karmaşıklığı için yapılmış olsa da aynı ayrımın operasyonel karmaşıklık için de geçerli olabileceği belirtilmiştir.

Vergi karmaşıklığının gerekliliği, basitlik–eşitlik–kesinlik ilkelerinin dengesi çerçevesinde de tartışılmıştır. Partlow’a (2013, s. 306) göre vergilemede eşitlik ve kesinlik ilkelerinin gerekliliği, basitliğin faydalarından daha ağır basmaktadır. Vergi sisteminde basitliğin, kesinlik ve adalet gibi sistemik hedeflerle çeliştiği için böyle bir sistemin mümkün olmadığını savunmaktadır. Eşitlik ve kesinlik ilkelerini sağlama yönündeki sistematik arzusunun, vergi sisteminde karmaşıklığı zorunlu hale getirdiğini ancak karmaşıklığın tümünün de gerekli olmadığını ileri sürmektedir.

Vergi karmaşıklığının gerekliliğine dair bir başka görüşe göre bazı vergiler zorunlu olarak karmaşık olabilmekte ve bunun nedeni de karmaşık finansal işlemleri veya ticari yapıları vergilendirme çalışmaları olabilmektedir (Jones, Rice, Sherwood & Whiting, 2014, s. 13-14). Ayrıca belirli bir düzeyde vergi karmaşıklığı gerekli ve aslında arzu edilebilir olarak da görülebilmektedir (Tran-Nam & Evans, 2014, s. 349).

Gerekli ve gereksiz karmaşıklığı ayırt etmeye odaklanan Budak, James & Sawyer’ın (2016) çalışmasında 11 ülkenin⁴ vergi basitleştirme girişimleri, James &

⁴ Avustralya, Kanada, Çin, Malezya, Yeni Zelanda, Rusya, Güney Afrika, Tayland, Türkiye, Amerika, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri

Edwards (2008) tarafından önerilen stratejik yaklaşım⁵ çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda vergilendirmenin farklı amaçları ve vergi sistemlerinin çalışmak zorunda olduğu karmaşık sosyoekonomik ortamlar göz önüne alınarak önemli derecede karmaşıklığın kaçınılmaz olduğu anlaşılmıştır. Vergi karmaşıklığının bileşenlerini araştırmanın ve başarılı bir vergi sisteminin işleyişi için hangi yönlerin gerekli veya temel olduğunu ve hangilerinin gereksiz olduğunu (ve azaltılabilecek veya ortadan kaldırılabilir) belirlemeye çalışmanın çok önemli olduğu vurgulanmıştır (Budak, James & Sawyer, 2016, s. 20).

1.2.2.4. Vergi Karmaşıklığının Ölçülmesine İlişkin Teorik Tartışmalar

Literatürde vergi karmaşıklığının ölçülmesi, vergi karmaşıklığının problemli tartışmalı alanını oluşturmaktadır. Ulph (2013, s. 9) vergi karmaşıklığının nasıl ölçülebileceğini “*ne ölçülür*” ve “*neden ölçülür*” soruları çerçevesinde tartışmıştır. Ulph’a (2013, s. 9) göre prensip olarak ölçülmek istenen iki şey bulunmaktadır. Bunlar, vergi sisteminin karmaşıklığı ve karmaşıklığın maliyetleridir. Vergi karmaşıklığını ölçmek adına tasarım karmaşıklığı ve operasyonel karmaşıklık için ayrı ölçüler geliştirilebilir. Ancak karmaşıklığın bu çeşitli boyutlarını doğrudan ölçmeye çalışmak, zorlu kavramsal ve pratik sorunları ortaya çıkarmaktadır. Bir vergi sisteminin bozucu maliyetlerine ve uyum maliyetlerine ilişkin bazı ölçülere sahip olursa da doğrudan karmaşıklığa atfedilebilen kısımları ölçmek daha zor olduğundan karmaşıklığın maliyetlerinin ölçümü de sorunlu olabilmektedir. Hem vergi sisteminin kendi başına karmaşıklığı hem de vergi sisteminin maliyetleri birden çok bileşeni içermektedir. Bu nedenle, tek tek bileşenlerin tatmin edici ölçümleri ortaya çıksa bile, bazı genel ölçüler elde etmek için bunları birleştirmek bir sorundur.

Ulph (2013, s. 10), vergi sisteminin karmaşıklığını tasarım ve operasyonel karmaşıklık olarak ayrı, karmaşıklığın maliyetlerini de vergi sisteminin karmaşıklığından ayrı ölçmenin oldukça önemli olduğunu ileri sürmüştür. Bu şekilde, sadece vergi karmaşıklığının yüksek olup olmadığı değil, aynı zamanda bunun önemli bir maliyete neden olup olmadığı ve çabaların vergi sisteminin tasarımında

⁵ James & Edwards (2008)’in vergi politikası geliştirmeye yönelik yaklaşımına göre vergilendirmenin amaçları belirlenmeli, amaçlara ulaşmak için farklı yöntemler belirlenmeli, ekonomik kriterler açısından analiz edilmeli, idari kısıtlamalar belirtilmeli, farklı riskler belirlenmeli, davranış analiz edilmeli, farklı politikalar arasındaki ilişki göz önünde bulundurulmalı, stratejiler geliştirmeli, amaçlanan sonuçları içeren stratejileri planlanmalı ve uygulanmalı, stratejilerin plana göre performansı izlenmeli ve değerlendirilmelidir.

reform için mi yoksa vergi mükelleflerine verilen rehberliğe/ bilgilere mi yönlendirilmesi gerektiğinin anlaşılabileceğini vurgulamıştır. Vergi karmaşıklığına ilişkin genel bir ölçü oluşturulmasının cazip geldiğini kabul etmiş olsa da neden genel bir ölçü oluşturulmak istendiğinin altının doldurulmadığına dikkat çekmiştir.

Vergi karmaşıklığının ölçümünde dikkate alınması gereken bir başka konu, karmaşıklığı ölçmeye çalışırken amacın vergi sisteminin ne kadar gereksiz yere karmaşık olduğunu ölçmek mi olduğu, yoksa temel karmaşıklığı gereksiz karmaşıklıktan ayırmadan sadece toplam/mutlak karmaşıklık düzeyini ölçmek mi olduğu konusudur. Ayrıca gereksiz karmaşıklığı ölçmek için öncelikle çeşitli vergi önlemlerinin arkasındaki politika amaçlarının ne olduğunu ve ortaya çıkan oran sisteminin bu önlemleri elde etmek için iyi bir şekilde oluşturulmuş olup olmadığını incelemek de gerekmektedir (Ulph, 2013, s. 5).

Vergi karmaşıklığının ölçülme nedenleri olarak ise zaman içinde veya ülkeler arasında karmaşıklığın karşılaştırılmasına imkân vermesi ve karmaşıklığı azaltma çabalarının nereye yönlendirileceğine ilişkin kararlara rehberlik etmesi gösterilmiştir (Ulph, 2013, s. 10).

Vergi karmaşıklığının ölçülmesiyle ilgili bir başka tartışma noktasını vergi karmaşıklığının “*nasıl ölçüleceği*” hususu oluşturmaktadır. Tran-Nam & Evans (2014), mevcut karmaşıklık endekslerine eleştiriler getirmiş ve evrensel ve tüm vergileri kapsayan genel bir vergi karmaşıklığı endeksi –biri ticari vergi mükellefleri için diğeri kişisel vergi mükellefleri için olmak üzere– önerisi getirmiştir.

Literatürdeki vergi sistemi karmaşıklığı endeksi girişimlerinden Dünya Bankası Grubu (World Bank Group) ve PwC (Price Waterhouse Cooper) ile Vergi Basitleştirme Ofisi (Office of Tax Simplification–OTS)’nin girişimlerini değerlendiren Tran-Nam & Evans (2014), bu çalışmalarla ilgili dikkat çeken bazı eleştirilerde bulunmuştur. Ulph (2013, s. 11) da mevcut argümanları çerçevesinde OTS Karmaşıklık Endeksi’nin 2012 yılı versiyonu hakkındaki görüşlerini ortaya koymuştur. Bu görüşlere literatürdeki ampirik araştırmalar içerisinde ilgili çalışmaların sunulduğu kısımda yer verilecektir.

Literatürdeki teorik araştırmalarda temel olarak vergi karmaşıklığının açıklanması, etkileri, gerekliliği ve ölçülmesi alanlarında tartışmalar yapıldığı

görülmüştür. Bu araştırmalarda literatürün gözden geçirilerek derlendiği ve vergi karmaşıklığını açıklamaya yönelik yaklaşımlar oluşturulmaya çalışıldığı anlaşılmıştır. Bazı araştırmalarda vergi karmaşıklığı kavramı, vergi uyumu ve vergi belirginliği gibi kavramlarla ilişkilendirilerek değerlendirildiği tespit edilmiştir.

1.2.3. Vergi Karmaşıklığı Literatürü: Ampirik Araştırmalar

Bu kısımda, vergi karmaşıklığı üzerine ampirik araştırmalar incelenmektedir. Literatürdeki ampirik araştırmalar, kurumsal ve akademik araştırmalar şeklinde ayrı olarak sunulmaktadır. Akademik araştırmalar da *yapıldığı dönem, yürütüldüğü ülke ve araştırma metotları* kriterlerine göre sınıflandırılarak değerlendirilmektedir. İlk olarak, vergi karmaşıklığı konusunda çeşitli örgüt, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen araştırmalara yer verilmiştir.

1.2.3.1. Kurumsal Araştırmalar

Vergi karmaşıklığı konusunda yapılan ampirik araştırmalar içerisinde kurumsal araştırmaların ön plana çıktığı görülmektedir. World Bank Group ve Pwc, OTS (2012), OTS (2013), PPI (2014), OTS (2015), TMF (2017) tarafından yapılan araştırmalarda vergi karmaşıklığının farklı boyutlar çerçevesinde ele alındığı ve vergi karmaşıklığını ölçmek için birbirinden farklı göstergeler kullanıldığı görülmüştür. Bu araştırmalarda vergi karmaşıklığı, endeks geliştirilerek ölçüldüğünden araştırmalara ilişkin bilgiler tez araştırmasının ikinci bölümündeki “*Vergi Karmaşıklığı Endeksleri: Karmaşıklık Faktörleri*” başlıklı kısımda ele alınmaktadır.

1.2.3.2. Akademik Araştırmalar

Bu kısımda ampirik literatürdeki akademik araştırmalar yapıldığı dönem, yürütüldüğü ülke ve araştırma metotları kriterlerine göre sınıflandırılarak değerlendirilmiştir.

1.2.3.2.1. Dönemler İtibarıyla Akademik Araştırmalar

Bu kısımda vergi karmaşıklığı literatüründe 1980’lerden günümüze tespit edilebilen araştırmalar ve araştırma konuları on yıllık dönemler itibarıyla Tablo 1.1’de sunulmuştur.

Tablo 1.1: Dönemler İtibarıyla Vergi Karmaşıklığı Üzerine Araştırmalar

Dönemler	Araştırmalar	Araştırmaların Konusu
1980–1989	Koch & Karlinsky (1984)	ABD Ekonomik İyileşme Vergi Kanunu’nun (1981) ve bu Kanunun yorumlarının okunabilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin incelenmesi
	Milliron (1985)	Vergi karmaşıklığının algılanan boyutlarının belirlenmesi
	Karlinsky & Andrews (1986)	ABD İç Gelir Kanunu’nun “sermaye kazanç ve zararları” ile ilgili düzenlemelerinin karmaşıklığının ölçülmesi
	Long & Swingen (1987)	Vergi kanununun karmaşıklığının araştırılması, orta gelir grubundaki ücretlilerin beyannamelerinde yer alan kalemlerin karmaşıklığının
1990–1999	Martindale, Koch & Karlinsky (1992)	ABD İç Gelir Kanunu’nu ve Kanun yorumlarının okunabilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin incelenmesi
	Tan & Tower (1992)	Yeni Zelanda Gelir Vergisi Kanunu (1976), Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu (1985), bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirliklerinin
	Smith & Richardson (1999)	Avustralya Gelir Vergisi Kanunu (1936 ve 1997) ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi
	McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005)	Vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığı algılarının karşılaştırılması
2000–2009	Richardson & Smith (2002)	Avustralya Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu’nun (1999) okunabilirliğinin değerlendirilmesi
	Slemrod (2005)	Vergi karmaşıklığının nedenlerinin bazı açıklayıcı değişkenler çerçevesinde araştırılması
	Saw & Sawyer (2010)	Yeni Zelanda Gelir Vergisi Kanunu’nun (2007) okunabilirliğinin ölçülmesi
	Barney, Tschopp & Wells(2012)	ABD İç Gelir Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirliğinin ölçülmesi
2010–2019	Awasthi & Bayraktar (2014)	Vergi karmaşıklığı ile vergi yönetiminde yolsuzluk arasında bir ilişki olup olmadığının araştırılması
	Faridy, Copp, Freudenberg & Sarker (2014)	Bangladeş’teki küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin Katma Değer Vergisi’ne uyumunun mevzuatın karmaşıklığı ve vergiye uyum
	Gambo, E-M. J., Mas’ud, A., Nasidi, M., & Isa (2014)	Afrika kişisel beyan sistemi çerçevesinde vergi uyumu üzerinde vergi karmaşıklığının etkisinin araştırılması
	Saad (2014)	Vergi karmaşıklığının Kurumlar Vergisi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerine uymakta karşılaştıkları zorluklar bakımından
	Saad, Udin & Derashid (2014)	Mükelleflerin vergi bilgi düzeylerinin ve algılanan Gelir Vergisi sisteminin karmaşıklığına ilişkin görüşlerinin araştırılması
	Strauss & Toor (2014)	Malezya Gelir Vergisi Kanunu’nun (1967) okunabilirliğinin incelenmesi
	Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	ABD İç Gelir Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirliğinin ölçülmesi
	Mas’ud, Manaf & Saad (2015)	Vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığına yönelik algılarının ölçülmesi
	Umar & Saad (2015)	Malezya’da “Mobil Beyan Uygulaması” öncesi ve sonrası olarak uyum karmaşıklığının ve vergi uyumunun karşılaştırılması
	Budak & James (2016)	Nijerya Şirketler Gelir Vergisi Kanunu’nun (2007) okunabilirliğinin ölçülmesi
	Tran-Nam, Lignier & Evans (2016)	Gelir ve Katma Değer Vergisi bakımından Avustralya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İngiltere’nin vergi karmaşıklık düzeyinin incelenmesi
	Vaillancourt, Roy & Lammam (2015)	Avustralya vergi uzmanlarının perspektifinden bazı vergi değişikliklerinin vergi karmaşıklığı ve uyum maliyetleri üzerindeki etkisinin
	Vaillancourt, Lammam, Ren & Roy (2016)	Kanada federal kişisel ve kurumlar Gelir Vergisi’nin karmaşıklık düzeyinin zaman içerisindeki değişiminin değerlendirilmesi
	Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane	Kanada federal kişisel Gelir Vergisi’nin karmaşıklık düzeyinin zaman içerisindeki değişiminin değerlendirilmesi
	Budak & James (2018)	Çok uluslu şirketler açısından literatürdeki karmaşıklık faktörlerinin öneminin değerlendirilmesi ve yeni karmaşık faktörlerinin ortaya
		Gelir, kurumlar, katma değer ve veraset ve intikal vergisi bakımından Türkiye ve İngiltere’nin vergi karmaşıklık düzeyinin incelenmesi

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

1980–1989 döneminde Tablo 1.1’de görüldüğü üzere Milliron (1985), vergi karmaşıklığını tanımlamak için vergi karmaşıklığının algılanan boyutlarını belirlemeye yönelik bir çalışma yapmıştır. Karlinsky & Andrews (1986) ise ABD İç Gelir Kanunu’nun “sermaye kazanç ve zararları” ile ilgili düzenlemelerinin karmaşıklığını ölçmüştür. Long & Swingen (1987) de vergi kanununun karmaşıklığını araştırmıştır.

1990–1999 döneminde Koch & Karlinsky (1984), ABD 1981 Ekonomik İyileşme Vergi Kanunu’nun ve bu Kanunun vergi araştırmaları yapan bir şirket olan Research Institute of America (RIA) tarafından hazırlanan yorumlarının⁶; Martindale, Koch & Karlinsky (1992), ABD İç Gelir Kanunu’nu ve Kanun yorumlarının okunabilirliğini ve anlaşılabilirliğini incelemiştir. Tan & Tower (1992), Yeni Zelanda 1976 Gelir Vergisi Kanunu ve 1985 Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu’nun ve bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirlik düzeylerini incelemiştir. Smith & Richardson’ın (1999) ise Avustralya 1936 ve 1997 Gelir Vergisi Kanunu için aynı konuda çalışma yaptığı görülmektedir.

2000–2009 döneminde Richardson & Smith (2002), Avustralya 1999 Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu’nun okunabilirliğini değerlendirmiştir. McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005), vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığı algılarının karşılaştırılması konusunda çalışma yapmıştır. Slemrod (2005), vergi karmaşıklığının nedenlerini bazı açıklayıcı değişkenler çerçevesinde araştırmıştır.

2010–2019 döneminde vergi karmaşıklığına yönelik çok sayıda akademik araştırmaya rastlanmaktadır. Saw & Sawyer (2010), 2007 Yeni Zelanda Gelir Vergisi Kanunu’nun; Barney, Tschopp & Wells (2012) ve Strauss & Toor (2014), ABD İç Gelir Kanunu’nun okunabilirliğini bazı tamamlayıcı materyallerle beraber incelemiştir. Saad, Udin & Derashid (2014), Malezya 1967 Gelir Vergisi Kanunu’nun; Umar & Saad (2015) ise Nijerya 2007 Şirketler Gelir Vergisi Kanunu’nun okunabilirliğini değerlendirmişlerdir.

İsa (2014), vergi karmaşıklığını Kurumlar Vergisi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerine uymakta karşılaştıkları zorluklar bakımından incelemiştir. Saad

⁶ “Research Institute of America’s Complete Analysis of the 1981 Economic Recovery Tax Act”

(2014), mükelleflerin vergi bilgi düzeylerini ve algılanan Gelir Vergisi sisteminin karmaşıklığına ilişkin görüşlerini; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015), vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığına yönelik algılarını araştırmıştır.

Budak & James (2016) gelir ve Katma Değer Vergisi bakımından Avustralya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İngiltere'nin; Budak & James (2018) ise gelir, kurumlar, katma değer ve veraset ve intikal vergisi bakımından Türkiye ve İngiltere'nin vergi karmaşıklık düzeyini incelemiştir. Vaillancourt, Roy & Lammam (2015) Kanada Federal Kişisel ve Kurumsal Gelir Vergisi'nin, Vaillancourt, Lammam, Ren & Roy (2016) ise yalnızca Kanada Federal Kişisel Gelir Vergisi'nin karmaşıklık düzeyinin zaman içerisindeki değişimini değerlendirmiştir. Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017), çok uluslu şirketler açısından vergi karmaşıklığı literatüründeki faktörlerin önemini ve yeni karmaşıklık faktörlerini araştırmıştır.

Bu dönemde vergi karmaşıklığının başka kavramlarla ilişkisi de ampirik olarak araştırılmıştır. Gambo, Mas'ud, Nasidi & Oyewole (2014) Afrika kişisel beyan sistemi çerçevesinde vergi uyumu üzerinde vergi karmaşıklığının etkisini araştırmıştır. Mas'ud, Manaf & Saad (2015) Malezya'da "Mobil Beyan Uygulaması" öncesi ve sonrası olarak uyum karmaşıklığını ve vergi uyumunu karşılaştırmıştır. Awasthi & Bayraktar (2014), vergi karmaşıklığı ile vergi yönetiminde yolsuzluk arasında ampirik bir ilişkinin varlığını araştırmıştır. Faridy, Copp, Freudenberg & Sarker (2014) Bangladeş'teki küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin Katma Değer Vergisi'ne uyumunu Katma Değer Vergisi mevzuatının karmaşıklığı ve vergiye uyum maliyetleri kapsamında incelemiştir. Tran-Nam, Lignier & Evans (2016) Avustralya vergi uzmanlarının perspektifinden bazı vergi değişikliklerinin vergi karmaşıklığı ve uyum maliyetleri üzerindeki etkisini araştırmıştır.

1.2.3.2.2. Ülkeler İtibarıyla Akademik Araştırmalar

Bu kısımda akademik araştırmalar ve araştırma konuları araştırmaların yürütüldüğü ülkeler bakımından incelenmiş ve Tablo 1.2'de ülkeler itibarıyla araştırmalar ve konularına yer verilmektedir.

Tablo 1.2: Ülkeler İtibarıyla Vergi Karmaşıklığı Üzerine Araştırmalar

Ülkeler	Araştırmalar	Araştırma Konuları
Afrika Ülkeleri	Gambo, Mas’ud, Nasidi & Oyewole (2014) Umar & Saad (2015)	Afrika kişisel beyan sistemi çerçevesinde vergi uyumu üzerinde vergi karmaşıklığının etkisinin araştırılması Nijerya 2007 Şirketler Gelir Vergisi Kanunu’nun okunabilirliğinin ölçülmesi
Amerika Birleşik Devletleri	Koch & Karlinsky (1984) Milliron (1985) Karlinsky & Andrews (1986) Long & Swingen (1987) Martindale, Koch & Karlinsky (1992) McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005) Slemrod (2005) Barney, Tschopp & Wells (2012) Strauss & Toor (2014)	“ABD 1981 Ekonomik İyileşme Vergi Kanunu”nun ve bu Kanunun yorumlarının okunabilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin incelenmesi Vergi karmaşıklığının algılanan boyutlarının belirlenmesi ABD İç Gelir Kanunu’nun “sermaye kazanç ve zararları” ile ilgili düzenlemelerinin karmaşıklığının ölçülmesi Vergi kanununun karmaşıklığının araştırılması ve orta gelir grubundaki ücretlilerin beyannamelerinde yer alan kalemlerin karmaşıklığının belirlenmesi ABD İç Gelir Kanunu’nu ve Kanun yorumlarının okunabilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin incelenmesi Vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığı algılarının karşılaştırılması Vergi karmaşıklığının nedenlerinin bazı açıklayıcı değişkenler çerçevesinde araştırılması ABD İç Gelir Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirliğinin ölçülmesi ABD İç Gelir Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirliğinin ölçülmesi
Avustralya	Smith & Richardson (1999) Richardson & Smith (2002) McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005) Budak & James (2016) Tran-Nam, Lignier & Evans (2016)	Avustralya 1936 ve 1997 Gelir Vergisi Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi Avustralya 1999 Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu’nun okunabilirliğinin değerlendirilmesi Vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığı algılarının karşılaştırılması Gelir ve Katma Değer Vergisi bakımından Avustralya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İngiltere’nin vergi karmaşıklık düzeyinin incelenmesi Avustralya vergi uzmanlarının perspektifinden bazı vergi değişikliklerinin vergi karmaşıklığı ve uyum maliyetleri üzerindeki etkisinin incelenmesi
Bangladeş	Faridy, Copp, Freudenberg & Sarker (2014)	Bangladeş’teki küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin Katma Değer Vergisi’ne uyumunun Katma Değer Vergisi mevzuatının karmaşıklığı ve vergiye uyum maliyetleri kapsamında incelenmesi
İngiltere	Budak & James (2016) Budak & James (2018)	Gelir ve Katma Değer Vergisi bakımından Avustralya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İngiltere’nin vergi karmaşıklık düzeyinin incelenmesi Gelir, kurumlar, katma değer ve veraset ve intikal vergisi bakımından Türkiye ve İngiltere’nin vergi karmaşıklık düzeyinin incelenmesi
Kanada	Vaillancourt, Roy & Lammam (2015) Vaillancourt, Lammam, Ren & Roy (2016)	Kanada federal kişisel ve kurumlar Gelir Vergisi’nin karmaşıklık düzeyinin zaman içerisindeki değişiminin değerlendirilmesi Kanada federal kişisel Gelir Vergisi’nin karmaşıklık düzeyinin zaman içerisindeki değişiminin değerlendirilmesi
Malezya	Isa (2014) Saad, Udin & Derashid (2014) Mas’ud, Manaf & Saad (2015)	Vergi karmaşıklığının Kurumlar Vergisi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerine uymakta karşılaştıkları zorluklar bakımından incelenmesi Malezya 1967 Gelir Vergisi Kanunu’nun okunabilirliğinin incelenmesi Malezya’da “Mobil Beyan Uygulaması” öncesi ve sonrası olarak uyum karmaşıklığının ve vergi uyumunun karşılaştırılması
Portekiz	Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığına yönelik algılarının ölçülmesi
Yeni Zelanda	Tan & Tower (1992) Saw & Sawyer (2010) Saad (2014) Budak & James (2016)	Yeni Zelanda Gelir Vergisi Kanunu (1976), Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu (1985), bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirliklerinin incelenmesi 2007 Yeni Zelanda Gelir Vergisi Kanunu’nun okunabilirliğinin ölçülmesi Mükelleflerin vergi bilgi düzeylerinin ve algılanan Gelir Vergisi sisteminin karmaşıklığına ilişkin görüşlerinin araştırılması Gelir ve Katma Değer Vergisi bakımından Avustralya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İngiltere’nin vergi karmaşıklık düzeyinin incelenmesi

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Araştırmaların yürütüldüğü Tablo 1.2’de yer alan ülkelere bakıldığında çalışmaların ABD, Avustralya ve Yeni Zelanda’da yoğunlaştığı dikkat çekmektedir. ABD’de Koch & Karlinsky (1984), Martindale, Koch & Karlinsky (1992) ve Barney, Tschopp & Wells (2012) ve Strauss & Toor (2014) tarafından yapılan çalışmalarda vergi mevzuatının ve vergi ile ilgili yayınların okunabilirliği incelenmiştir. Martindale, Koch & Karlinsky (1992) ve Koch & Karlinsky (1984) okunabilirliğin yanı sıra anlaşılabilirliği de incelemişlerdir. Karlinsky & Andrews (1986) ise yalnızca anlaşılabilirliği değerlendirmiştir. ABD’de yapılan diğer araştırmalarda ise vergi karmaşıklığının algılanan boyutları (Milliron, 1985; Long & Swingen, 1987; McKerchar, Ingraham & Karlinsky, 2005) ve vergi karmaşıklığının nedenleri (Slemrod, 2005) ampirik olarak araştırılmıştır.

Avustralya’daki araştırmaların önceleri okunabilirliğe (Smith & Richardson, 1999; Richardson & Smith, 2002) odaklandığı, daha sonra vergi karmaşıklığına yönelik algıların araştırılmasına (McKerchar, Ingraham & Karlinsky, 2005; Tran-Nam, Lignier & Evans, 2016) yöneldiği görülmektedir. Gelir ve Katma Değer Vergisi bakımından birden fazla ülkenin vergi karmaşıklık düzeyinin incelendiği Budak & James’in (2016) çalışmasında araştırma kapsamındaki ülkeler arasında Avustralya da yer almıştır.

Yeni Zelanda’da yürütülen araştırmalarda da vergi mevzuatının okunabilirliği (Tan & Tower, 1992; Saw & Sawyer, 2010) ve algılanan vergi karmaşıklığı (Saad, 2014) araştırılmıştır. Ayrıca Budak & James’in (2016) çalışmasında Yeni Zelanda da araştırma kapsamına dâhil edilmiştir.

Yukarıdaki araştırmalara ek olarak, literatürdeki ampirik araştırmalar arasında coğrafi kapsamları oldukça geniş araştırmalara da rastlanmıştır. Awasthi & Bayraktar (2014) araştırmalarını 104, Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017) 108, Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2020) ise 100 ülkede gerçekleştirmiştir. Bu araştırmaların yürütüldüğü ülke sayısının oldukça fazla olması sebebiyle Tablo 3’te bu çalışmalara yer verilmemiştir.

1.2.3.2.3. Araştırma Metotları İtibarıyla Akademik Araştırmalar

Literatürdeki araştırmaların metodolojisi incelenmiş ve araştırma desenleri, verileri toplamada ve analiz etmede kullanılan yöntem ve tekniklere göre bu

araştırmalar tasnif edilerek bu kısımda sunulmuştur. Araştırmaların yöntemlerine ilişkin bilgilere Tablo 1.3’te yer verilmiştir.



Tablo 1.3: Araştırma Metotları İtibarıyla Vergi Karmaşıklığı Üzerine Araştırmalar

Araştırmalar	Araştırma Konuları	Araştırma Metotları
Tan & Tower (1992)	Yeni Zelanda Gelir Vergisi Kanunu (1976), Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu (1985), bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirliklerinin incelenmesi	
Smith & Richardson (1999)	Avustralya 1936 ve 1997 Gelir Vergisi Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirlik düzeylerinin ölçülmesi	Flesch ve
Richardson & Smith (2002)	Avustralya 1999 Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğinin değerlendirilmesi	Flesch-Kincaid Sınıf Düzeyi
Saw & Sawyer (2010)	2007 Yeni Zelanda Gelir Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğinin ölçülmesi	(Flesch-Kincaid Grade Level-F-KGL) İndeksleri
Barney, Tschoop & Wells(2012)	ABD İç Gelir Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirliğinin ölçülmesi	
Saad, Udin & Derashid (2014)	Malezya 1967 Gelir Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğinin incelenmesi	
Strauss & Toor (2014)	ABD İç Gelir Kanunu ile bazı tamamlayıcı materyallerin okunabilirliğinin ölçülmesi	
Umar & Saad (2015)	Nijerya 2007 Şirketler Gelir Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğinin ölçülmesi	
Koch & Karlinsky (1984)	“ABD 1981 Ekonomik İyileşme Vergi Kanunu” nun ve bu Kanunun yorumlarının okunabilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin incelenmesi	Flesch ve Gunning Fog
Martindale, Koch & Karlinsky (1992)	ABD İç Gelir Kanunu'nu ve Kanun yorumlarının okunabilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin incelenmesi	İndeksleri+ Örnek Olay
Budak & James (2016)	Gelir ve Katma Değer Vergisi bakımından Avustralya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İngiltere'nin vergi karmaşıklık düzeyinin incelenmesi	OTS Karmaşıklık Endeksi
Budak & James (2018)	Gelir, kurumlar, katma değer ve veraset ve intikal vergisi bakımından Türkiye ve İngiltere'nin vergi karmaşıklık düzeyinin incelenmesi	
Milliron (1985)	Vergi karmaşıklığının anlamının ve etkisinin araştırılması	Örnek
Long & Swingen (1987)	Vergi kanununun karmaşıklığının araştırılması ve orta gelir grubundaki ücretlilerin beyannamelerinde yer alan kalemlerin karmaşıklığının belirlenmesi	Olay
Karlinsky & Andrews (1986)	ABD İç Gelir Kanunu'nun “sermaye kazanç ve zararları” ile ilgili düzenlemelerinin karmaşıklığının ölçülmesi	İçerik Analizi
Saad (2014)	Mükelleflerin vergi bilgi düzeylerinin ve algılanan Gelir Vergisi sisteminin karmaşıklığına ilişkin görüşlerinin araştırılması	İçerik Analizi
Faridy, Copp, Freudenberg & Sarker (2014)	Bangladeş'teki küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin Katma Değer Vergisine uyumunun Katma Değer Vergisi mevzuatının karmaşıklığı ve vergiye uyum maliyetleri kapsamında incelenmesi	Odak Grup Görüşmesi+ Anket
Isa (2014)	Vergi karmaşıklığının Kurumlar Vergisi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerine uymakta karşılaştıkları zorluklar bakımından incelenmesi	
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığına yönelik algılarının ölçülmesi	Anket
Tran-Nam, Lignier & Evans (2016)	Avustralya vergi uzmanlarının perspektifinden bazı vergi değişikliklerinin vergi karmaşıklığı ve uyum maliyetleri üzerindeki etkisinin incelenmesi	
McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005)	Vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığı algılarının karşılaştırılması	Anket+ Örnek Olay
Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017)	Çok uluslu şirketler açısından vergi karmaşıklığı literatüründeki karmaşıklık faktörlerinin öneminin değerlendirilmesi ve yeni karmaşık faktörlerinin ortaya çıkarılması	Anket+ İçerik Analizi
Vaillancourt, Roy & Lammam (2015)	Kanada federal kişisel ve kurumlar Gelir Vergisi'nin karmaşıklık düzeyinin zaman içerisindeki değişiminin değerlendirilmesi	
Vaillancourt, Lammam, Ren & Roy (2016)	Kanada federal kişisel Gelir Vergisi'nin karmaşıklık düzeyinin zaman içerisindeki değişiminin değerlendirilmesi	Sıklık Analizi
Slemrod (2005)	Vergi karmaşıklığının nedenlerinin bazı açıklayıcı değişkenler çerçevesinde araştırılması	Regresyon Analizi
Awasthi & Bayraktar (2014)	Vergi karmaşıklığı ile vergi yönetiminde yolsuzluk arasında bir ilişki olup olmadığının araştırılması	
Gambo, Mas'ud, Nasidi & Oyewole (2014)	Afrika kişisel beyan sistemi çerçevesinde vergi uyumu üzerinde vergi karmaşıklığının etkisinin araştırılması	Korelasyon ve Regresyon Analizi
Mas'ud, Manaf & Saad (2015)	Malezya'da “Mobil Beyan Uygulaması” öncesi ve sonrası olarak uyum karmaşıklığının ve vergi uyumunun karşılaştırılması	Farklılık Analizi

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Vergi mevzuatının okunabilirliğinin incelendiği araştırmalarda Tablo 1.3'te görüldüğü üzere çoğunlukla okunabilirlik testlerinden yararlanılmıştır. Okunabilirlik testlerinden Flesch ve F-KGL indekslerinin yaygın olarak ve beraber kullanıldığı görülmektedir.

Tan & Tower (1992), Yeni Zelanda 1976 Gelir Vergisi Kanunu ve 1985 Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu ile vergi bilgilendirme bültenleri ve vergi iadesi rehberlerinin okunabilirliğini Flesch ve F-KGL indeksleri kullanarak incelemiştir. Araştırma kapsamında okunabilirlik düzeyi ölçülen vergi kanunlarının, mükelleflerin çoğunluğu açısından anlaşılmasının zor olduğu saptanmıştır. Vergi bilgilendirme bültenlerinin işe yararlılığının ise halkın azınlık kesimi sayılabilecek yüksek eğitim düzeyine sahip bireylerle sınırlı olduğu ortaya koyulmuştur. Çalışmada yalnızca vergi iadesi rehberlerinin okunabilirlik düzeyinin yüksek olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Smith & Richardson (1999), Avustralya 1936 ve 1997 Gelir Vergisi Kanunları ile vergi izahatleri ve vergi iadesi rehberlerinin okunabilirliğini incelemiştir. Tan & Tower (1992) gibi Smith & Richardson (1999) da çalışmasında Flesch ve F-KGL indekslerini kullanmıştır. Araştırma sonucunda 1936 ve 1997 Gelir Vergisi Kanunlarının okunabilirlik düzeylerinin düşük olduğu, ancak 1997 Gelir Vergisi Kanunu'nun 1936 Gelir Vergisi Kanunu'na göre nispeten daha okunabilir olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. İzahatler için de benzer bulgulara ulaşılırken vergi iadesi rehberlerinin okunabilirlik skorunun yüksek olduğu ve bu sebeple okunabilir ve açıklayıcı bir materyal olduğu ortaya koyulmuştur. F-KGL İndeksi sonuçlarına göre; 1936 ve 1997 Gelir Vergisi Kanunları'nın lisans, izahatlerin 11. sınıf⁷, vergi iadesi rehberlerinin ise 7. Sınıf⁸ düzeyinde bireyler tarafından okunup anlaşılabilceği tespit edilmiştir.

Richardson & Smith (2002), Avustralya 1999 Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğini Flesch ve F-KGL indeksleri ile değerlendirmiş ve elde ettiği bulguları Smith & Richardson'ın (1999) araştırmasının bulgularıyla karşılaştırmıştır. Araştırma bulgularına göre 1999 Mal ve Hizmetler Vergisi

⁷ ABD eğitim sistemine göre, lise üçüncü sınıf öğrencisi seviyesidir.

⁸ ABD eğitim sistemine göre, lise öncesi son bir önceki sınıf öğrencisi seviyesidir.

Kanunu'nun okunabilirlik düzeyi düşüktür. Bölüm bazında okunabilirlik skorları, “uyum yükümlülükleri ile ilgili bölümler” gibi önemli bölümlerin okunabilirliğinin zor olduğunu göstermektedir. Kanun bölümlerinin büyük çoğunluğunun, ortalama Avustralya vergi mükellefinin anlayamayacağı kadar karmaşık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca 1999 Mal ve Hizmetler Vergisi Kanunu'nun okunabilirlik düzeyinin 1936 Gelir Vergisi Kanunu'ndan daha yüksek, 1997 Gelir Vergisi Kanunu'ndan ise daha düşük olduğu tespit edilmiştir.

Saw & Sawyer (2010), 2007 Yeni Zelanda Gelir Vergisi Kanunu'nun, vergi bilgilendirme bültenlerinin ve bağlayıcı kararların okunabilirliğini incelemiştir. Flesch ve F-KGL indekslerinin kullanıldığı araştırmada Kanun'un, vergi bilgilendirme bültenleri ve bağlayıcı kararlara göre okunması ve anlaşılmasının daha kolay olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Ayrıca Kanun, lisans düzeyinde bireyler tarafından okunur ve anlaşılır bulunmuştur.

Barney, Tschopp & Wells (2012) tarafından ABD İç Gelir Kanunu'nun, Sermaye Kazancı Hakkında Hazine Yönetmelikleri'nin, İç Gelir İdaresi Sermaye Kazancı Talimatları'nın okunabilirliğinin incelendiği çalışmada da Flesch ve F-KGL indekslerinden yararlanılmıştır. Araştırma kapsamına test sonuçlarını karşılaştırmak ve testlerin güvenilirliğini ölçmek üzere bir de roman eklenmiştir. Araştırma sonucunda mükelleflerin karmaşık olmalarından yakındıkları İç Gelir İdaresi yayınları, araştırma kapsamındaki diğer kaynaklara göre daha az karmaşık bulunmuştur.

Saad, Udin & Derashid (2014), Malezya 1967 Gelir Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğini Flesch ve F-KGL indeksleri kullanarak incelediği çalışmasıyla Kanun'un okunabilirlik düzeyinin düşük olduğu, Kanun'un kısımları bakımından okunabilirliğinin çoğunlukla lisans, bölümleri bakımından ise lisansüstü seviyesinde okunabilir olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Strauss & Toor (2014), ABD İç Gelir Kanunu'nun, 1040 Kişisel, 1120 Şirket ve 1120S Küçük Şirket Gelir Vergisi Talimat Kitapçıklarının okunabilirliğini ve zaman içerisindeki gelişimini değerlendirmiştir. Ayrıca ABD İç Gelir Kanunu'nun ve ABD Anayasasının okunabilirliği kıyaslanmaktadır. Bu araştırmada da Flesch ve F-KGL indekslerinden yararlanılmıştır. Araştırmada kişisel Gelir Vergisi

talimatlarının okunabilirliğinin kurum ve küçük şirketlerin Gelir Vergisi talimatlarına göre daha yüksek olduğu ve okunabilmeleri daha düşük eğitim seviyesi gerektirdiği tespit edilmiştir. Bulgular, genel olarak okunabilirliğin zamanla geliştiğini göstermektedir. Bir diğer tespit ise ABD İç Gelir Kanunu'nun ABD Anayasasına göre daha yüksek okunabilirlik düzeyine sahip olduğu olmuştur.

Umar & Saad (2015) tarafından Nijerya 2007 Şirketler Gelir Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğinin incelendiği çalışmada da Flesch ve F-KGL indeksleri kullanılmıştır. Araştırma sonucunda Kanun'un okunabilirlik düzeyinin düşük olduğu tespit edilmiştir. Kanunun ancak yükseköğrenim seviyesindeki kişiler tarafından anlaşılabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi mevzuatının okunabilirliği incelendiği bazı araştırmalarda, Flesch ve F-KGL indeksleri dışında başka okunabilirlik testlerinden de yararlanıldığı görülmektedir. Bu çalışmalarda okunabilirliğin yanı sıra anlaşılabilirlik de incelenmiş ve bunun için standart okunabilirlik testlerinin yanı sıra farklı yöntemler de kullanılmıştır.

Koch & Karlinsky (1984) tarafından “ABD 1981 Ekonomik İyileşme Vergi Kanunu'nun” ve vergi araştırmaları yapan bir şirket olan “Research Institute of America (RIA)” tarafından hazırlanan Kanun yorumlarının⁹ anlaşılabilirliği araştırılmak üzere denek olarak seçilen 89 öğrenci iki gruba ayrılarak Kanun ve Kanun yorumları okutulmuş ve okuma sonrası deneklerden on beş soru yanıtlamaları istenmiştir. Kanun ve Kanun yorumlarının okunabilirliğini incelemek için ise Flesch ve Gunning-Fog indekslerini kullanmıştır. Ayrıca bu çalışma için Reading Complexity Elicitation (RCE) adını verdikleri bir ölçüt geliştirmiş ve uygulamışlardır.

RCE, yedili Likert ölçeğinde “teknik dil kullanımı, pasajın açıklıkla yazılma derecesi, pasajda gereğinden fazla kelime kullanımı, pasajın anlaşılma kolaylığı, pasajın anlaşılma zorluğu ve pasajdaki ana noktaların daha sonra hatırlanabilmesindeki kolaylık” la ilgili altı sorudan oluşmaktadır. “Pasajın anlaşılma kolaylığı” ve “pasajın anlaşılma zorluğu” ile ilgili iki soru tutarlılık kontrolü için ayrı soru şeklinde sorulsa da ortalaması alınarak tek soru olarak

⁹ “Research Institute of America’s Complete Analysis of the 1981 Economic Recovery Tax Act”

değerlendirmeye katılmıştır. Bulgular “ABD 1981 Ekonomik İyileşme Vergi Kanunu”, RIA tarafından hazırlanan Kanun yorumlarına göre daha az doğru cevap sayısına ve daha uzun cevaplama süresine sahip olması bakımından anlamlı derecede daha karmaşık olarak algılandığını göstermiştir.

Kanun ve Kanun yorumlarının Flesch okunabilirlik skorları birbirine çok yakın olsa da Kanun’un okunabilirliği, Kanun yorumlarına göre nispeten daha kolay bulunmuştur. Gunning-Fog okunabilirlik skorları açısından ise tam tersi bir sonuçla karşılaşılmıştır. Flesch skorlarında olduğu gibi birbirine yakın skorlara sahip olsalar da Kanun’un okunabilirliğinin, Kanun yorumlarına nazaran daha zor olduğu tespit edilmiştir. Gunning-Fog okunabilirlik skorlarına göre, Kanun yorumlarının okunabilirliği 14. sınıf seviyesine¹⁰, Kanun’unki ise 15. sınıf seviyesine¹¹ hitap etmektedir. RCE İndeksi uygulaması elde edilen bulgulara göre, Kanunlar beş boyut bakımından da Kanun yorumlarına göre anlamlı derecede daha karmaşık bulunmuştur. Bu sonuç, Gunning-Fog skorları ile ulaşılan sonuca benzese de Flesch ve Gunning-Fog skorlarının birbirine çok yakın olmaları sebebiyle RCE skorlarının açık bir şekilde farklı sonuca işaret ettiği anlaşılmıştır. Bu çalışmayla iki temel sonuca ulaşılmıştır. İlki vergi kanunlarının kanun yorumlarına göre daha az okunabilir olması, ikinci sonuç ise standart okunabilirlik testlerinin teknik vergi materyallerinin okunabilirliğini ve anlaşılabilirliğini ölçmede kullanışlı olmamasıdır. Ancak bu sonuçların genelleştirilebilirliği çalışma ile sınırlıdır.

Martindale, Koch & Karlinsky (1992), ABD İç Gelir Kanunu ve bu Kanunun yorumlarının okunabilirliği ve anlaşılabilirliğini incelemek için Koch & Karlinsky (1984) ile aynı yöntemleri kullanmıştır. Araştırma için seçilen 98 serbest muhasebeci dört gruba ayrılarak İç Gelir Kanunu’nun iki ayrı bölümü ve yorumları okutulup deneklerden on beş soru yanıtlamaları istenmiştir. Ayrıca okunabilirliğini ölçmek için Flesch ve Gunning-Fog indeksleri kullanılmıştır. Ayrıca Koch & Karlinsky (1984) tarafından geliştirilen “Reading Complexity Elicitation (RCE)” indeksinden de yararlanılmıştır. Çalışma sonucunda Koch & Karlinsky’nin (1984) çalışmasıyla benzer sonuçlara ulaşılmış, araştırma kapsamındaki metinlerin anlaşılabilirliğinin zor olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca RCE İndeksi’nin teknik

¹⁰ ABD eğitim sistemine göre, üniversite ikinci sınıf öğrencisi seviyesidir.

¹¹ ABD eğitim sistemine göre, üniversite sondan bir önceki sınıf öğrencisi seviyesidir.

yazım bakımından standart okunabilirlik testlerine göre daha iyi bir ölçüt olduğu saptanmıştır.

Karlinsky & Andrews (1986) ABD İç Gelir Kanunu'nun sermaye kazanç ve zararlarıyla ilgili düzenlemelerinin karmaşıklığını içerik analizi yöntemi ile incelemiştir. Araştırma ile vergi hukuku karmaşıklığının yüzde on beşinin “sermaye kazanç ve zararlarına” bağlı olduğu ve bunun tüm Gelir Vergisi bölümlerinin yüzde altmış beşini etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Literatürde bazı araştırmalarda kurumsal araştırmalar sonucu elde edilen verilerden veya geliştirilen endekslerden yararlanıldığı görülmektedir. Slemrod (2005) çalışmasında araştırma için belirlenen bazı açıklayıcı değişkenler çerçevesinde vergi karmaşıklığının nedenlerini araştırmıştır. Vergi karmaşıklığını vergi formundaki satır sayısı ve talimat kitapçığındaki sayfa sayısı ile ölçmüştür. Çalışma için kullanılan açıklayıcı değişkenler; liberal ideoloji, Cumhuriyetçi oy, seçim rekabeti, seçmen katılımı, Gelir Vergisi'nin yıl olarak uygulanma süresi, kanun koyucuların maaşları, en yüksek Gelir Vergisi oranı, ortalama Gelir Vergisi oranı, demografik çeşitlilik indeksi ve üniversite mezunlarının yüzdesidir. Çalışmada 2000 yılı verileri için yatay kesit analizi kullanılmıştır. 1980 ve 2000 yılı verileri ise sabit etkiler modeliyle analiz edilmiştir.

Araştırma bulgularına göre, daha profesyonel¹² yasama organları olan federal devletler ve daha az aktif oy kullanma nüfusuna sahip federal devletler daha karmaşık vergi sistemine sahip olma eğilimindedirler. Daha fazla liberal ideolojinin, daha düşük Cumhuriyetçi oyun, daha az seçmen katılımının ve daha yüksek kanun koyucu maaşlarının olduğu federal devletlerde, vergi talimat kitapçıklarının sayfa sayısının daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Aynı tespit daha yüksek ortalama vergi oranına, daha fazla demografik çeşitliliğe ve daha fazla üniversite eğitilmiş nüfusa sahip federal devletler için de geçerli olmuştur. 2000 yılında Gelir Vergisi formundaki satır sayısı ile Gelir Vergisi'nin uygulandığı yıl sayısı ve kanun koyucuların maaşları arasında anlamlı derecede pozitif bir ilişkinin,

¹² Yasama organının profesyonel olarak nitelendirilmesinde, kanun koyuculara ödenen maaşlar ölçüt olarak kabul edilmektedir.

seçmen katılımıyla arasında ise anlamlı derecede negatif ilişkinin varlığı tespit edilmiştir.

Awasthi & Bayraktar (2014), vergi karmaşıklığı (vergi basitliği) ile vergi yönetiminde yolsuzluk arasında ampirik bir ilişkinin varlığını araştırmıştır. Vergi basitliği, World Bank Group tarafından hazırlanan İş Yapma Kolaylığı Raporu'nda yer alan vergi uyumu göstergelerinden *vergiye uyum süresi* ve *vergi ödeme sayısı* alt göstergeleri ile ölçülmüştür. Vergi yolsuzluğu, *rüşvet taleplerinin toplam vergi incelemeleri içerisindeki payıyla* ölçülmüş ve bu veriler World Bank Group İşletme Anketleri veri tabanından elde edilmiştir. 104 ülke ve 2002-2012 dönemi baz alınarak vergi basitliği ile vergi yolsuzluğu arasında ilişki olup olmadığı regresyon analiziyle incelenmiş ve anlamlı bir ilişkinin varlığı saptanmıştır.

Gambo, Mas'ud, Nasidi & Oyewole (2014) Afrika kişisel beyan sistemi çerçevesinde vergi uyumu üzerinde vergi karmaşıklığının etkisini araştırmıştır. Araştırma evreni olarak tüm Afrika ülkeleri belirlenmiş, örneklem olarak ise 61 ülkeden 42 ülke seçilmiştir. Vergi uyumu, “vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı” ile ölçülmüş ve bu değişkene ait 2013 yılı veriler ABD Merkezi İstihbarat Teşkilatı'ndan (Central Intelligence Agency–CIA) elde edilmiştir. Vergi karmaşıklığı ise “vergi kanunlarına uymak için harcanan saat sayısı” ile ölçülmüş ve araştırmada veriler World Bank Group ve PwC (2014)'den sağlanmıştır. Pearson korelasyon ve en küçük kareler yöntemi ile regresyon analizi kullanılarak iki değişken arasında ilişki olup olmadığı ve ilişkinin yönü incelenmiştir. Araştırma sonucu vergi karmaşıklığı ve vergi uyumu arasında negatif bir ilişki olduğunu ve vergi karmaşıklığının vergi uyumu üzerinde olumsuz etkisi olduğunu göstermiştir.

Mas'ud, Manaf & Saad (2015) çalışmasında Malezya'da “Mobil Beyan Uygulaması” öncesi ve sonrası olarak uyum karmaşıklığını ve vergi uyumunu karşılaştırmıştır. Vergi uyumu, vergi ödeme sayısı; uyum karmaşıklığı ise yükümlülükler uymak için gereken sürelerle ölçülmüştür. Veriler World Bank Group ve PwC veri tabanından sağlanmıştır. 2007–2016 yılı verileri, mobil uygulamadan önceki beş yıl (2007-2011) ve sonraki beş yıl (2012-2016) şeklinde iki gruba ayrılmış ve Kolmogorov-Smirnov Z testi kullanılarak iki grup birbirleriyle karşılaştırılmıştır. Vergi uyumu açısından mobil uygulama öncesi ve sonrası dönem arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Uyum karmaşıklığı açısından ise

anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Buna göre, mobil uygulamanın uyum karmaşıklığını azalttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Budak & James (2016) ve Budak & James (2018) çalışmalarında vergi karmaşıklık düzeyini ölçmek için OTS Karmaşıklık Endeksi'nden yararlanmışlardır. Budak & James (2016) gelir ve Katma Değer Vergisi bakımından Avustralya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İngiltere'nin vergi karmaşıklık düzeyini incelemiştir. 2014 yılı verileri kullanılarak OTS Karmaşıklık Endeksinin ikinci versiyonuyla hesaplanan skorlara göre, Türkiye'nin araştırma kapsamındaki diğer ülkelere göre vergi karmaşıklığı skorunun daha iyi olduğu tespit edilmiştir. Yeni Zelanda ise "toplam karmaşıklık etkisi" bakımından diğer ülkelere göre daha iyi durumdadır. Türkiye, "politika karmaşıklığı" ve "yasama karmaşıklığı"nı gösteren "toplam temel karmaşıklık" bakımından daha iyi skorlara sahip iken İngiltere "karmaşıklığın etkisi" bakımından daha başarılı bulunmuştur. Araştırma kapsamındaki dört ülkede de Gelir Vergisi'nin, Katma Değer Vergisi'nden daha karmaşık olduğu saptanmıştır. OTS Karmaşıklık Endeksinin, tüm göstergeler net ve objektif olmadığından uluslararası karşılaştırmalar için uygun olmadığı ancak farklı ülkelerde ortak verileri toplama bakımından yararlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Budak & James, 2016).

Budak & James (2018) ise gelir, kurumlar, katma değer ve veraset ve intikal vergisi bakımından Türkiye ve İngiltere'nin vergi karmaşıklık düzeyini incelemiştir. Budak & James'in (2016) çalışmasında olduğu gibi 2014 yılı verileri kullanılarak OTS Karmaşıklık Endeksinin ikinci versiyonuyla vergi karmaşıklık skorları hesaplanmıştır. Araştırma sonucunda Türkiye'nin "politika" ve "yasama karmaşıklığı"nı gösteren "toplam temel karmaşıklık" bakımından İngiltere'ye nazaran daha iyi olduğu saptanmıştır. İngiltere ise "karmaşıklığın etkisi" bakımından Türkiye'ye göre daha iyi durumdadır. Hem Türkiye'de hem de İngiltere'de "politika karmaşıklığı" bakımından en yüksek skora sahip vergi türünün kişisel Gelir Vergisi olduğu tespit edilmiştir. Kişisel Gelir Vergisini her iki ülkede de sırasıyla Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve veraset ve intikal vergisi takip etmektedir. "Yasama karmaşıklığı" bakımından iki ülkenin bulguları birbirinden ayrılmaktadır. Türkiye'de Gelir Vergisi ve veraset ve intikal vergisi eşit seviyede en yüksek karmaşıklık skoruna sahip bulunurken bu vergileri Katma

Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi takip etmiştir. Kurumlar Vergisine ait “yasama karmaşıklığı” skorunun sıfır olması dikkat çekici bir tespittir.

İngiltere’de ise en yüksek karmaşıklık skoru Kurumlar Vergisine, en düşük karmaşıklık skoru ise veraset ve intikal vergisine ait bulunmuştur. Kurumlar Vergisinden sonra en karmaşık olan vergi türleri sırasıyla Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisidir. Veraset ve intikal vergisine ait “yasama karmaşıklığı” skorunun sıfır olması dikkat çekici bir tespittir. Ayrıca her iki ülkenin de hem “temel karmaşıklık”, hem de “karmaşıklığın etkisi” bakımından toplam karmaşıklık skorlarının oldukça yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Budak & James, 2018).

Vaillancourt, Roy & Lammam (2015), 1990’dan 2014’e Kanada federal kişisel ve kurumlar Gelir Vergisi’nin karmaşıklığını; Vaillancourt, Lammam, Ren & Roy (2016), 1971’den 2014’e Kanada federal kişisel Gelir Vergisi’nin karmaşıklık düzeyini ölçmek gelişimini değerlendirmek için vergi harcamaları, vergi mevzuatının alanı ve idari vergi belgeleri göstergelerinden yararlanmıştır. Her iki araştırmada da ilgili göstergeler bakımından karmaşıklığın zaman içerisinde arttığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Literatürde bizzat araştırmacılar tarafından toplanan veriler kullanılarak yapılan araştırmalar da bulunmaktadır. Milliron (1985) tarafından vergi karmaşıklığının anlamının ve etkisinin araştırıldığı çalışmada örnek olay incelemesi yöntemi uygulanmıştır. İki aşamadan oluşan çalışmanın ilk aşamasında çok boyutlu ölçekleme analiziyle vergi karmaşıklığının algılanan boyutları belirlenerek karmaşıklığın operasyonel tanımları elde edilmiştir. Los Angeles Adliyesi’nde jüri görevinde bulunmak için bekleyen kişilerden rasgele seçilen 30 katılımcıyla yürütülen araştırmanın bulguları, vergi mükelleflerinin karmaşıklığı dört farklı boyutla tanımladığını göstermiştir. Milliron (1985) bu boyutları “konunun doğası (kişisel veya finansal olması)”, “sunumun nicelikselliği”, “kanunun kötüye kullanıma karşı savunmasızlığı” ve “metnin okunabilirliği” olarak yorumlamıştır. Araştırmanın ilk aşamasındaki usulle seçilen 86 katılımcıyla yürütülen ikinci aşamasında ise elde edilen karmaşıklık tanımları vergi raporlama durumlarını karmaşıklığın potansiyel etkilerini test etmek için kullanılmıştır. Elde edilen bulgular, karmaşıklığın vergi raporlama durumlarını önemli ölçüde etkilediğini göstermiştir. Milliron (1985) çalışmasını, Gelir Vergisi sisteminin karmaşıklığına

ilişkin algıların ampirik olarak araştırıldığı ve vergi uyumuyla ilişkilendirildiği ilk çalışma olarak tanımlamaktadır.

Long & Swingen (1987) vergi kanunu karmaşıklığının ölçümüne yeni bir yaklaşım geliştirmiştir. Bu yaklaşımın uzman görüşü olarak muhasebe meslek mensuplarının görüşlerine dayandırılması önerilmiştir. Yaklaşımın uygulanabilirliği; muhasebe meslek mensupları, avukatlar, vergi beyannamesi hazırlayıcıları ve eğitimcilerden oluşan 84 katılımcıdan elde edilen verilere dayanan bir araştırmayla test edilmiştir. Araştırma için öncelikle vergi karmaşıklığının olası nedenlerinden oluşan altı boyutu ortaya koyulmuştur. Bunlar; “anlam belirsizliği”, “hesaplamalar”, “değişiklikler”, detay”, “kayıt tutma” ve “formlar”dır. Araştırma kapsamında katılımcılardan bu boyutların öneminin değerlendirilmesi ve orta gelir grubundaki ücretlilerin beyannamelerinde yer alan kalemlerin karmaşıklığının puanlanması istenmiştir. Ayrıca bu kalemlerin çalışmada tanımlanan altı karmaşıklık boyutu çerçevesinde önemli bir karmaşıklık sorunu olarak görülmesi bakımından belirtilmesi istenmiştir. Keşif çalışması niteliğinde olan bu araştırmanın sonuçları, karmaşıklığın sırayla en çok sermaye kazancı ve gelir kaybı ve personel işletme giderleri kalemlerinde, en az ücret geliri kaleminde ve bekâr bireylerin dosyalama durumu kalemlerinde olduğunu göstermiştir. Long & Swingen’in (1987) bu çalışması, vergi karmaşıklığı alanında yapılan ilk çalışmalardan olup bu alanda yapılan birçok çalışmaya ışık tutmuştur¹³.

McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005), vergi uzmanlarının vergi hukuku karmaşıklığına yönelik algılarını ölçmek için iki ayrı ülkede iki bağımsız araştırma yapmıştır. İlk araştırma, ABD’de 89 küçük işletme vergi uzmanıyla anket uygulaması yapılarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma için vergi hukukunun otuz yedi alanı listelenerek vergi uzmanlarından ilgili alanların göreceli karmaşıklığını ve küçük işletmeleri etkileyen hükümleri belirlemeleri istenmiştir. Avustralya’da kayıtlı 221 vergi uzmanıyla elektronik anket ve ardından örnek olay incelemesi yönteminin kullanıldığı ikinci araştırmada ise Avustralya Gelir Vergisi sisteminin karmaşık yönleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca Long & Swingen’in (1987) çalışmasında ortaya koyduğu altı karmaşıklık boyutunun göreceli önemleri

¹³ Long & Swingen’in (1987) çalışması, Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017, s. 2) tarafından “çığır açan” bir çalışma olarak nitelendirilmektedir.

belirlenmiş ve sıralanmıştır. İlk araştırma sonucunda katılımcılar tarafından küçük işletmeleri etkileyen hükümlerden en karmaşık olanı “ortaklıklar” ile ilgili olan hükümler, en az karmaşık olanı ise “vergilerde artan oranlılık” olarak belirlenmiştir. İkinci araştırmada elde edilen bulgularla Avustralya Gelir Vergisi sisteminin en karmaşık yönünün “mevzuat” olduğu tespit edilmiştir. Long & Swingen (1987) tarafından açıklanan karmaşıklık boyutları ise katılımcılar tarafından göreceli önem bakımından “detay”, “anlam belirsizliği”, “değişiklikler”, “hesaplamalar”, “kayıt tutma” ve “formlar” şeklinde sıralanmıştır.

Carnes & Cuccia’nın (1996) esas olarak vergi adaleti ve karmaşıklığı algıları arasındaki ilişkiye odaklandığı çalışmasında ayrıca vergi karmaşıklığının gerekçesine ilişkin algıların karmaşıklık faktörlerine göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Araştırmada öncelikle 122 potansiyel jüri üyesinden oluşan katılımcılardan¹⁴ belirli vergi hükümlerinin karmaşıklığını derecelendirmeleri istenmiştir. Daha sonra herhangi bir vergi kalemi için algıladıkları karmaşıklık faktörlerini tanımlamaları istenmiştir. Son olarak karmaşıklığın gerekliliğine ve hükümlerin adaletine ilişkin görüşleri sorulmuştur. Buna göre katılımcılar tarafından vergi karmaşıklığına yol açabilecek beş faktör; kayıt tutma, formlar ve talimatlar, hesaplamalar, belirsizlik ve kanun değişiklikleri olarak belirlenmiştir. Araştırma sonucunda çok fazla hesaplama yapılması gerekliliği en az, kayıt tutma yükümlülüğü ise en fazla haklı görülen karmaşıklık faktörü olmuştur.

Faridy, Copp, Freudenberg & Sarker (2014) Bangladeş’teki küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin Katma Değer Vergisi’ne uyumunu, Katma Değer Vergisi mevzuatının karmaşıklığı ve vergiye uyum maliyetleri kapsamında incelemiştir. İki aşamadan oluşan araştırmanın ilk aşamasında, vergi sorumlularıyla odak grup görüşmeleri gerçekleştirilmiştir. İkinci aşamada ise 2011-2012 mali yılında aylık olarak Katma Değer Vergisi (KDV) beyannamesi veren mükelleflere posta yoluyla anket uygulanmıştır. Araştırma sonucunda KDV’nin karmaşık olduğu tespit edilmiştir. Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve vergiye uyum maliyetlerinin vergiye uyumsuzluğun iki önemli faktörü olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

¹⁴ Katılımcılar, son mali yılda kendi beyannamesini hazırlamış olma kriteri ile örnekleme dâhil edilmişlerdir.

Isa (2014), Kurumlar Vergisi mükelleflerinin karşılaştığı zorlukları incelemek için altmış vergi denetçisiyle sekiz odak grup görüşmesi ve 145 Kurumlar Vergisi mükellefiyle anket uygulaması gerçekleştirmiştir. İki aşamalı araştırmanın sonucunda mükelleflerin karşılaştığı vergi karmaşıklığı faktörlerinin ödenecek verginin hesaplanması, vergiyle ilgili kayıtların tutulması ve vergi mevzuatının anlaşılması olduğu ve ilk iki faktörle daha çok küçük şirketlerin karşılaştığı tespit edilmiştir.

Saad (2014), mükelleflerin vergi bilgi düzeylerine ve algılanan Gelir Vergisi sisteminin karmaşıklığına ilişkin görüşlerinin ve uyumsuzluğun altında yatan nedenleri araştırmıştır. Bu kapsamda 30 katılımcıyla telefonla görüşülerek mülakat yapılmış ve elde edilen veriler tematik analizle incelenmiştir. Araştırma sonucunda mükelleflerin yetersiz teknik bilgiye sahip olduğu ve algılanan vergi sisteminin karmaşık olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca vergi bilgisi ve karmaşıklığının, mükellefler arasında uyumsuzluk davranışına etken bir faktör olarak görüldüğü saptanmıştır.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015), vergi uzmanlarının vergi karmaşıklığına yönelik algılarını araştırmak üzere Portekiz’de 994 katılımcıyla anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Elde edilen verilerle vergi karmaşıklığının içsel nedenlerinin boyutları ortaya koyulmuş ve “yasal karmaşıklık”, “bilgi hazırlama ve kayıt tutma karmaşıklığı” ve “vergi formları karmaşıklığı” endeksleri olmak üzere üç ayrı endeks oluşturulmuştur. Son olarak bu endeksler “Genel Vergi Karmaşıklığı” adı verilen tek bir endekste birleştirilmiştir. Ayrıca vergi karmaşıklığının içsel nedenlerinden biri olan vergi bilgisinin vergi karmaşıklığı algısı üzerinde negatif, şirket büyüklüğünün ise pozitif etkiye sahip olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Tran-Nam, Lignier & Evans (2016) Avustralya vergi uzmanlarının perspektifinden bazı vergi değişikliklerinin vergi karmaşıklığı ve uyum maliyetleri üzerindeki etkisini araştırmıştır. Avustralya’daki Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü’nden 241 katılımcıyla çevrimiçi anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Katılımcıların vergi karmaşıklığına etki derecelerini puanladıkları on faktörden en önemli dördünün; vergi kurallarındaki değişme sıklığı, Avustralya Vergi Ofisi tarafından getirilen uyum gereklilikleri, vergi kanununun belirsizliği ve

mükelleflerin muhatap olmak zorunda oldukları farklı vergilerin sayısı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca vergi karmaşıklığının, vergi uzmanlarından profesyonel hizmet edilmesinin önemli bir nedeni olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017), çok uluslu şirketler açısından vergi karmaşıklığı literatüründeki faktörlerin öneminin değerlendirilmesi ve yeni karmaşık faktörlerinin ortaya çıkarılması için bir araştırma yürütmüştür. Bu amaçla, 108 ülkede 221 deneyimli vergi uzmanından anket tekniğiyle veri toplanmıştır. İki aşamadan oluşan araştırmanın ilk aşamasında, vergi karmaşıklığı literatüründe yer alan ve uluslararası vergi uzmanlarıyla görüşülerek belirlenen yedi karmaşıklık faktörünün öneminin değerlendirilmesi istenmiştir. İkinci aşamada ise tüm güncel faktörleri ortaya koyabilmek için diğer önemli karmaşıklık faktörleri içerik analizi sonucu ortaya çıkarılmıştır. Araştırma sonucunda en etkili karmaşık faktörlerden ikisinin “vergi düzenlemelerinin ayrıntılı olması” ve “vergiyle ilgili düzenlemelerin sıklıkla değişmesi” olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, literatürdeki vergi karmaşıklık faktörlerinin hala geçerli olduğunu göstermektedir (Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2017).

“Vergi kanunlarının kabulü”, “vergi rehberliği”, “vergi denetimleri”, “vergi itirazları” ve “vergilerin ödenmesine ilişkin idari prosedür” faktörleri ise araştırma sonucunda ortaya çıkarılan yeni karmaşıklık faktörleri olmuştur. Bu araştırmayla literatürdeki faktörler ve keşfedilen yeni faktörler bir araya getirilerek vergi karmaşıklığının çok boyutlu niteliğini açıklayan ve Kurumlar Vergisi sistemine uygulanabilecek iki yapıdan oluşan bir vergi karmaşıklığı kavramı oluşturulmuştur. “Vergi kodu karmaşıklığı” yapısı vergi sistemindeki çeşitli düzenlemelerin (kurallar ve standartların) özünden kaynaklanan karmaşıklığı, ikinci ayağı olan “vergi çerçevesi karmaşıklığı” yapısı ise yasal ve idari süreçlerden ve vergi sisteminin bünyesinde barındırdığı özelliklerden kaynaklanan karmaşıklığı tanımlamaktadır (Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2017).

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017), çok uluslu şirketlerin karşılaştığı vergi karmaşıklığını değerlendirmek için Kurumlar Vergisi sistemlerinin karmaşıklığını yansıtan anket tabanlı bir endeks geliştirmiştir. Vergi Karmaşıklığı Endeksi’yle (Tax Complexity Index–TCI) vergi karmaşıklığının ülkeden ülkeye nasıl değiştiğini, karmaşıklığı etkileyen faktörlerin neler olduğunu

ve ülke özellikleriyle ilişkili olup olmadığını incelemek amaçlanmıştır. Vergi Karmaşıklığı Endeksi, iki yapıdan oluşan vergi karmaşıklığı kavramına dayalı olarak geliştirilmiş olup bu iki yapıyı kapsayan iki alt endeksi içermektedir.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2020) tarafından yapılan araştırmada, 19 adet uluslararası vergi hizmetleri firması ve ağırları aracılığıyla deneyimli vergi danışmanlarına çevrimiçi anket uygulanmış, 933 katılımcıdan veri toplanmıştır. Araştırmanın sonucunda 2016 yılı ve 100 ülkeden oluşan örneklem için ülkeler arasında genel vergi karmaşıklığı düzeyinde önemli farklılıklar tespit edilmiştir. Küresel açıdan değerlendirildiğinde vergi kanunun karmaşıklığının transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin karmaşıklığından, vergi çerçevesi karmaşıklığının da vergi denetimlerinin karmaşıklığından büyük ölçüde etkilendiği saptanmıştır. Korelasyon analizi sonucunda *karmaşık bir vergi kanununa sahip ülkelerin* daha büyük bir nüfusa, daha yüksek bir gayrisafi yurtiçi hasılaya (GSYİH) ve daha yüksek vergi oranlarına; *karmaşık bir vergi çerçevesine sahip ülkelerin* daha düşük bir GSYİH'ye, daha zayıf bir altyapıya, daha düşük bir kalkınma seviyesine ve daha düşük bir yönetim kalitesine sahip olduğu ortaya koyulmuştur. Ayrıca Almanya, Birleşik Krallık veya Amerika Birleşik Devletleri gibi birçok yüksek düzeyde sanayileşmiş ülkenin vergi kanunu karmaşıklığının yüksek, vergi çerçevesi karmaşıklığının düşük olduğu saptanmıştır.

Son olarak, her ne kadar bu literatür incelemesi 1980 ve sonrasına odaklansa da bu dönem öncesinde tespit edilen bir araştırmanın incelenmesi önemli görülmüştür. Pyrczak (1976) tarafından Amerikan Kişisel Gelir Vergisi Beyannamesi olan “Form 1040” ile ilgili talimatların okunabilirliği ve anlaşılabilirliği değerlendirilmiştir. Bu çalışma, üç ayrı araştırmadan oluşmaktadır. İlk araştırmada Amerikan kişisel Gelir Vergisi beyannamesi olan “Form 1040” için talimatların okunabilirliği incelenmiş ve okunabilirlik testlerinden Dale-Chall Formülü tercih edilmiştir. İkinci araştırmada, talimatların kavranabilme kabiliyetini ölçmek için lisansüstü öğrenciler üzerinde bir test uygulamıştır. Yirmi dört maddeden oluşan testin ilk on iki maddesinde talimatlarda geçen kelime öğelerinin anlamları öğrencilere sorulmuş, son on iki maddede ise talimatlarda sunulan ilkelerin belirli vakalara uygulanması istenmiştir. Son araştırmada ise talimatların anlaşılabilirliğini geliştirmek için bazı pasajlar daha okunaklı hale getirilmek

suretiyle revize edilerek tekrar öğrencilere uygulanmıştır. Dale-Chall Okunabilirlik Formülü'ne göre talimatlar 9. veya 10. Sınıf seviyesinde okunabilir bulunmuştur. Çalışmada sonuç olarak, “Form 1040” talimatlarında geçen kelimelerin anlamlarının çoğunlukla bilinmediği ve öğrencilerin, okuryazar olmayanların ortalama okuma yeteneğine benzer yeteneğe sahip oldukları saptanmıştır. Ayrıca üçüncü araştırma için revize edilen pasajlardan orijinal pasajlara göre yaklaşık %25 daha iyi sonuç elde edilmiştir.

Ampirik literatürde kurumsal araştırmaların vergi karmaşıklığını çeşitli boyutlar ve göstergelerle ölçtükleri görülmüştür. Bu araştırmalarda, vergi karmaşıklığının ölçümünde kullanmak üzere endekslerin oluşturulduğu dikkat çekmiştir. Ampirik araştırmalar, *yapıldıkları dönemler olarak* değerlendirildiğinde 2010 yılından itibaren araştırmaların artmaya başladığı tespit edilmiştir. 1980’den 2010’a kadar olan süreçte vergi karmaşıklığı daha çok okunabilirlik ve anlaşılabilirlik ekseninde ele alınırken 2010’dan itibaren araştırmaların farklı odak noktalarına kaydığı görülmüştür.

Ampirik araştırmalar, *kapsadıkları ülkeler* bakımından incelendiğinde araştırmaların ABD, Avustralya ve Yeni Zelanda’da yoğunlaştığı dikkat çekmiştir. Buradan yola çıkarak bu ülkelerin vergi sistemlerinin karmaşık olduğu ve vergi basitleştirilmesine önem verdikleri çıkarsaması yapılmıştır.

Ampirik araştırmalar, *metotları bakımından* incelendiğinde araştırmaların veri toplama ve analizinde çoğunlukla aynı yöntem ve tekniklerden yararlandığı görülmüştür. Vergi mevzuatının okunabilirliğinin incelendiği çalışmalarda çoğunlukla okunabilirlik testlerinden yararlanıldığı, bu testlerden de yaygın olarak Flesch ve F-KGL indekslerinin kullanıldığı tespit edilmiştir. Vergi mevzuatının anlaşılabilirliğinin araştırıldığı çalışmalarda ise kullanılan yöntem ve tekniklerin çeşitlendirildiği görülmüştür. Araştırmalarında ikincil verileri (daha önceden derlenmiş) kullanan çalışmalarda, çoğunlukla World Bank Group ve PwC veri tabanından veri sağlandığı; birincil verilerin (bizzat araştırmacılar tarafından toplanan) kullanıldığı çalışmalarda da araştırmacıların daha çok karma araştırma yöntemini benimsediği dikkat çekmiştir.

Her ne kadar vergi karmaşıklığı algılarının ve vergi karmaşıklığı kavramının başka kavramlarla olan ilişkisinin ampirik olarak araştırıldığı çalışmalar bulunsada uluslararası literatürdeki genel eğilimin, vergi mevzuatının okunabilirliği ve anlaşılabilirliği yönünde olduğu anlaşılmıştır.

1.2.4. Vergi Karmaşıklığı Literatürü: Türkçe Literatür

Uluslararası literatürün aksine vergi karmaşıklığı konusunda Türkçe literatürde sınırlı sayıda çalışmaya rastlanmaktadır. Vergi karmaşıklığı tartışmaları önceleri vergi uyumu çalışmalarında¹⁵ vergi uyumunu belirleyen faktörler çerçevesinde yapılırken son yıllarda vergi karmaşıklığı konusuna ilgi duyulmaya başlandığı ve doğrudan vergi karmaşıklığına odaklanan çalışmalar yapıldığı dikkat çekmektedir. Bu bölümde, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığına odaklanan araştırmalar özetlenmektedir.

Bakkal (2013), vergi sistemlerinin karmaşık yapısının vergi uyumunu nasıl etkilediğini incelemiştir. Öncelikle, optimal bir vergi sisteminin sahip olması gereken özellikler vergilendirme ilkeleri çerçevesinde ortaya koyulmuştur. Daha sonra, vergi uyumunu etkileyen faktörlere yer verilmiştir. Çalışmanın esas amacı doğrultusunda, vergi sisteminin karmaşıklığının vergi uyumunu nasıl etkilediği, karmaşıklığa neden olan etkenlerin neler olduğu ve optimal vergilendirmenin farklı vergiler açısından karmaşıklığı da dikkate alarak nasıl olması gerektiği ele alınmıştır. Son olarak, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığı değerlendirilmiştir.

Bakkal (2013, s. 61), vergi karmaşıklığının vergi uyumunu vergi maliyetleri bakımından etkilediğini ortaya koymuştur. Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığını değerlendiren Bakkal (2013, s. 107-108), vergi kanunlarının dilini eski ve anlaşılmaz olmakla beraber birçok kanun maddesinin yoruma açık hükümlerden oluştuğunu ve Türk Vergi Mevzuatı'nda birbirleriyle uyumsuz çok sayıda kanun ve bu kanunlarda da çok sayıda muafiyet, istisna ve indirim düzenlemeleri bulunduğuna dikkat çekmiştir. Bunlarla beraber, vergi sisteminde sık sık yapılan

¹⁵ Literatürde vergi karmaşıklığını vergi uyumunu belirleyen faktörler kapsamında değerlendiren araştırmalardan bazıları Tunçer (2005); Yeniçeri (2005); Aktan & Çoban (2006); Cansız (2006); Gök (2007); Ömürbek, Çiçek & Çiçek (2007); Tuay & Güvenç (2007); Yıldız & Saruç (2007); Cataloluk (2008); Gürler Hazman (2009); İpek & Kaynar (2009); Ayyıldız, Vural, & Demirli (2014)

değişikliklerin ve ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için getirilen düzenlemelerin Türk Vergi Sistemi'ni karmaşık hale getirdiğini ileri sürmüştür.

Karabacak (2013a) vergi karmaşıklığının günümüz vergi sistemleri için kaçınılmaz olup olmadığını tartışmıştır. Vergi karmaşıklığının nedenleri incelenerek vergi karmaşıklığının, modern vergi sistemlerinin kaçınılmaz olduğu sonucuna varılmıştır. Vergi sisteminin belirlendiği siyasal sürecin karmaşık ve istikrarsız olması, giderek karmaşılaşan ekonomik yaşam sebebiyle vergi sisteminin kapsamının genişlemesi, günümüzde verginin mali olmayan amaçlar için de kullanılmaya başlanması sebebiyle vergiye yüklenen işlevlerin artması, etkinlik ve adalet ilkelerine eşanlı olarak uyulmaya çalışılması gibi nedenlerle bu yargıya varılmıştır. Ulusal ve uluslararası düzeyde vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirmenin önlenmeye çalışılması da vergi sistemlerinin karmaşılaşmasına yol açan kaçınılmaz bir durum olarak görülmüştür. Son olarak, *vergi yönetimi* (vergi idaresinin örgütlenme biçimi, yönetim tarzı gibi) ve *vergiye uyum* (mükelleflerin biçimsel ödevleri gibi) düzeyinde ortaya çıkan vergi karmaşıklığını azaltmanın daha kolay olduğu vurgulanmıştır. Ancak vergilerin kullanım biçimlerinden kaynaklanan ve kanun ve düzenlemelerin vergi konusu ve mükelleflerini kapsamı bakımından ortaya çıkan karmaşıklığı önlemenin mümkün olmadığı ileri sürülmüştür.

Üyümez (2016) vergi mevzuatının karmaşıklığı ve verginin anlaşılabilirliği kavramlarının hukuki temellerini ve vergi uyumuyla ilişkisini değerlendirmiştir. Araştırmada vergi karmaşıklığı kavramı “mükelleflerin vergi düzenlemelerini anlama ve bu düzenlemelere uyum sağlama kapasitesi” olarak tanımlanmıştır. Vergi karmaşıklığı kavramının hukuki temeli ise “hukuki belirlilik” ilkesine dayandırılmaktadır. Ayrıca çalışmada 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma müessesesini düzenleyen ek 1'inci maddesinde uzlaşma talep gerekçelerinden ilki olan “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” durumu vergi karmaşıklığı ve verginin anlaşılabilirliği kavramları ile ilişkilendirilmiştir. Mükelleflerin vergi ihtilaflarıyla ilgili uzlaşma taleplerinde en çok bu gerekçeyi kullanmaları bakımından da vergi mevzuatının karmaşık olmasının vergi uyumunu olumsuz etkileyeceğini ortaya koyulmuştur.

Zeren (2019), çeşitli vergi karmaşıklığı endeksleri kapsamında elde edilen vergi karmaşıklığı düzeylerine ilişkin bulguları derlemiştir. PwC ve Dünya Bankası'nın birlikte hazırladığı Vergi Ödemeleri 2018 raporuna göre Türkiye'nin, vergi kolaylığı bakımından 190 ülke arasında 88'inci sırada olduğu görülmektedir. TMF Group Endeksi (2018) sonuçları, Türkiye'nin karmaşıklık düzeyi en yüksek üçüncü ülke olduğunu göstermektedir. Çalışmada Budak & James (2018) tarafından OTS Karmaşıklık Endeksi kullanarak hem İngiltere hem de Türkiye için hesaplanan vergi karmaşıklık skorlarına da yer verilmiştir. Son olarak PPI (2014) tarafından geliştirilen Eyalet Vergi Karmaşıklığı Endeksi'ne göre Amerika eyaletlerindeki vergi karmaşıklığı durumu ortaya koyulmuştur.

Türkiye'de vergi karmaşıklığı üzerine yapılan ampirik araştırmalar incelendiğinde, vergi karmaşıklığının yalnızca vergi mevzuatının okunabilirliği ve anlaşılabilirliği çerçevesinde ölçüldüğü görülmektedir. Vergi mevzuatının okunabilirliğinin incelenmesinde Türkçe metinler için geliştirilen Ateşman Formülü'nden yararlanılması, formülün ilk kez vergi mevzuatı için kullanılmaya başlanması bakımından dikkat çekicidir.

Karabacak (2013b), 1960 tarihli Türk Gelir Vergisi Kanunu, 1984 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu ve 2006 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğini ve anlaşılabilirliğini çıkartmalı okunabilirlik tekniği kullanarak incelemiştir. İlgili üç kanun ve sonuçları karşılaştırmak ve vergi kanunları için yapılan testlerin güvenilirliğini ölçmek üzere araştırma kapsamına bir de roman eklenmiştir. Araştırma için 248 lisans öğrencisi ile –hiçbir vergi hukuku temel bilgisine sahip olmayan 145 ve vergiyle ilgili temel derslerin tamamını alan 103 öğrenci olmak üzere– uygulama yapılmıştır. Çalışma sonucunda vergi hukuku bilgisine sahip olmayan öğrencilerin vergi kanunlarını okuyup anlamakta hiçbir şey anlamayacak derecede zorluk yaşadıkları saptanmıştır. Vergiyle ilgili temel bilgiye sahip oldukları kabul edilen öğrencilerin ise –vergi hukuku bilgisine sahip olmayan öğrencilerle aralarında neredeyse yüzde elliye ulaşan başarı farkı olsa bile– vergi kanunlarını güçlükle okudukları tespit edilmiştir. Elde edilen bulgular ışığında vergi kanunlarının vergi bilgisine bağlı olmadan okunması zor metinler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu araştırmanın Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklık

düzeyini vergi mevzuatının okunabilirliği ve anlaşılabilirliği kapsamında ölçen ilk çalışma olduğu tespit edilmiştir.

Öner & Cural (2019), 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006-2017 yılları arasında yayınladığı Gelir Vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliğini incelemiştir. Araştırma kapsamındaki metinlerin okunabilirlik düzeyleri arasında karşılaştırma yapmak ve okunabilirlik testlerinin güvenilirliğini ölçmek üzere bir roman da çalışmaya eklenmiştir. Çalışmada FRE ve F-KGL Formülleri, Gunning-Fog İndeksi ve Türkçe metinlerin okunabilirliği için geliştirilen Ateşman Formülü kullanılmıştır. FRE puanlarının negatif çıkması anlamlı bulunmadığından FRE Formülü sonuçlarına dayalı okunabilirlik düzeyleri ortaya koyulamamıştır. Bu durum, literatürde FRE Formülü'nün Türkçe metinlerde anlamlı ve tutarlı bulgular vermediği savını¹⁶ desteklemiştir. Ateşman okunabilirlik sayılarına göre Kanun'un okunabilirliği “çok zor”, rehberler ve broşürlerin ise “zor” olarak değerlendirilmiştir. En yüksek okunabilirliğe sahip Kanun bölümünün “*Verginin Tarhı–Ortalama Kar Haddi, Asgari Gayri Safi Hasılat ve Gider Esaslarına Göre Gider Tayini*”, en düşük okunabilirliğe sahip bölümün ise “*Verginin Tarhı–Gelirin Toplanması ve Yıllık Beyanname*” olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Ayrıca ortalama F-KGL ve Gunning-Fog değerlerine göre kanun, rehberler ve broşürlerin okunabilirliği için gerekli eğitim düzeyinin lisans ve lisansüstü olduğu tespit edilmiştir. Bu araştırmanın Türkçe literatürde vergi mevzuatının (ve vergi rehberleri ile broşürlerinin) okunabilirliğini okunabilirlik formülleriyle ölçen ve Ateşman Formülü'nü vergi mevzuatı için kullanan ilk araştırma olduğu saptanmıştır.

Değirmenci (2019) tez araştırmasında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) okunabilirlik düzeylerini Ateşman Formülüyle belirlemiştir. Araştırma sonucunda GVK'nin ve KVK'nin okunabilirliği “çok zor” olarak tespit edilmiştir. Ayrıca GVK ve KVK için hesaplanan okunabilirlik değerleri karşılaştırıldığında KVK'nin hem bir bütün

¹⁶ Bezirci & Yılmaz (2010, s. 53) tarafından ileri sürülmüştür.

olarak hem de kısımlar ve bölümler itibarıyla GVK'den daha düşük okunabilirlik düzeyine sahip olduğu ortaya konulmuştur.

Arslan (2020), Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğini Ateşman Formülü kullanarak analiz etmiştir. Analiz sonucunda kanunun okunabilirlik düzeyi “çok zor” olarak bulunmuştur.

Çakır (2021), Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklık düzeyini objektif ve subjektif göstergelerin bileşiminden oluşan bir endeks geliştirerek ölçmüştür. Subjektif göstergeler için 327 vergi uygulayıcısı, 318 akademisyen ve 263 mali müşavirden oluşan katılımcılardan anket yoluyla veri toplanmıştır. Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklık düzeyini göstermek üzere Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin karmaşıklık düzeyleri tespit edilmiştir. Araştırma sonucunda bu vergilerin karmaşıklık düzeyleri, kabul edilebilir karmaşıklık düzeyinin üzerinde olarak bulunmuştur.

Türkçe literatürde vergi mevzuatının okunabilirliği ve anlaşılabilirliği dışında vergi karmaşıklığı konusunun karmaşıklığın açıklanması ve karmaşıklığın sonuçları bakımından araştırıldığı bir araştırma dikkat çekmektedir. Saygın, Sandalcı & Sandalcı (2019) tarafından yapılan bu çalışmada, vergi sisteminin karmaşıklığının vergi uyumu üzerindeki etkisi yapısal eşitlik modeli oluşturularak analiz edilmiştir. Kütahya ilinde 434 Gelir Vergisi mükellefine anket uygulaması yapılarak gerçekleştirilen araştırmada mükelleflerin vergi karmaşıklık düzeylerinin yüksek, vergi uyum düzeylerinin ise düşük olduğu saptanmıştır. Ayrıca “vergi mevzuat”, “vergi işlem” ve “vergi idare” değişkenlerinin vergi sisteminin karmaşıklığını anlamlı bir şekilde açıklayıp açıklamadığı faktör analizi uygulamasıyla test edilmiştir. Analiz sonuçları, bu boyutların vergi sisteminin karmaşıklığını anlamlı bir şekilde açıkladığını göstermiştir. Son olarak, vergi sisteminin karmaşıklığının vergi uyumu üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Vergi karmaşıklığı konusuna doğrudan odaklanan bu araştırmalar dışında Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklık düzeyine dair bilgi sağlayan araştırmalar da bulunmaktadır. Bozdoğan & Kurt (2019), Tokat ilinde faaliyet gösteren avukat, muhasebe meslek mensupları ve Gaziosmanpaşa Üniversitesi İktisadi ve İdari

Bilimler Fakültesi akademisyenleri ve öğrencileri üzerinde anket uygulaması gerçekleştirdiği çalışmada vergi kanunlarının genel yapısını araştırmıştır. Çalışmada ayrıca Türk vergi kanunlarının karmaşıklığına yönelik algıları ve meslek grupları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı incelenmiştir. Araştırma bulgularına göre; katılımcılar çoğunlukla Türk vergi kanunlarının karmaşık bir yapıda olduğu algısına sahiptir ve bu algılar ile meslek grupları arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Son olarak, Uğurlu (2019) basitlik ilkesi kapsamında Türk Vergi Sistemi'ni vergi karmaşıklığı göstergeleri çerçevesinde değerlendirmiştir. Türk vergi kanunlarında yer alan geçici maddelerin sayısı, GİB tarafından verilen özelgelerin sayısı, vergi harcaması kalemlerinin sayısı, vergi harcamalarının tutarı ve ilgili vergi türü tahsilatı içindeki payları incelenmiştir. Ayrıca World Bank Group ve PwC (2018) ve TMF Group (2018) araştırmalarının sonuçları da değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamındaki göstergeler çerçevesinde Türk Vergi Sistemi karmaşık bulunmuştur.

Türkiye'de yürütülen araştırmalar dışında Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığıyla ilgili uluslararası literatürde de bazı araştırmalar bulunmaktadır (Budak & James, 2016; Budak & James, 2018; TMF Group; World Bank Group ve PwC; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2020).

Türkçe literatür incelendiğinde vergi karmaşıklığının daha önceleri vergi uyumu kavramı kapsamında ele alındığı, son yıllarda ise doğrudan vergi karmaşıklığına odaklanan araştırmalarla literatürün geç de olsa gelişmeye başladığı görülmüştür. Teorik araştırmaların oldukça sınırlı olduğu, artan ampirik araştırmaların ise vergi karmaşıklığını yalnızca vergi mevzuatının okunabilirliği ve anlaşılabilirliği çerçevesinde ele aldığı saptanmıştır. Ek olarak, uluslararası literatürde yaygın olarak kullanılan okunabilirlik formüllerinin kullanıldığı araştırmalarda bu formüllerin Türk vergi mevzuatının okunabilirliğini açıklamada anlamlı sonuçlar vermediği ve Türkçe metinler için geliştirilen Ateşman okunabilirlik formülünün tercih edildiği dikkat çekmiştir. Bu bağlamda ulusal literatürdeki araştırmaların genel eğilimi, uluslararası literatürle paralellik gösterse de vergi karmaşıklığı konusunu kapsamlı olarak ele alan çalışmalara ihtiyaç olduğu açıktır.

1.3. Literatürdeki Boşluklar ve Araştırılmasına İhtiyaç Duyulan Alanlar

Vergi karmaşıklığı konusundaki teorik araştırmalar, daha çok derleme araştırmalardan oluşmaktadır. Vergi karmaşıklığını kapsamlı bir model veya bir çerçeveye açıklayan araştırmalara ihtiyaç duyulmaktadır. Her ne kadar bu yönde çalışmalar olsa da literatür bu anlamda sınırlıdır.

Vergi karmaşıklığı konusunda kavramsal çerçeve sunan araştırmalardan Long & Swingen'in (1987) geliştirdiği çerçeve dar kapsamlıdır. Evans & Tran-Nam (2010)'ın araştırması kapsamlı bir çerçeve sunmasına rağmen ampirik olarak test edilmemiştir. Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017) araştırması vergi karmaşıklığını kapsamlı bir çerçeveye açıklasa da yalnızca çok uluslu şirketlere odaklanmıştır. OTS'nin araştırması faktörlerin sınıflandırılması, World Bank Group ve PwC'nin araştırması ise odak noktası, kapsamı ve metodolojisi bakımından literatürde tartışmalıdır.

Literatürde vergi karmaşıklığı üzerine ampirik araştırmalar daha çok vergi mevzuatının okunabilirliğinin incelenmesine yöneliktir. Bu nedenle ampirik olarak vergi karmaşıklığının farklı perspektiflerden araştırıldığı daha fazla araştırmaya ihtiyaç vardır.

Tez araştırmasının coğrafi kapsamı olan Türkiye'deki vergi karmaşıklığı literatüründe teorik araştırmaların sayısı çok az olup daha çok derleme araştırmalardan oluşmaktadır. Vergi mevzuatının okunabilirliği çalışmaları dışında vergi karmaşıklığına odaklanan araştırması sayısı oldukça azdır. Vergi karmaşıklığını kapsamlı bir model veya bir çerçeve ile açıklayan yalnızca bir araştırmaya rastlanmıştır. Literatürde tespit edilen boşluklardan anlaşıldığı üzere vergi karmaşıklığını açıklayan kapsamlı bir çerçeve geliştirilmesine ve ampirik kanıtlar sunulmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

1.4. Bölüm Özeti

Bu bölümde, bu tez araştırmasının konusu olan vergi karmaşıklığı literatürü incelenmiştir. Öncelikle vergi karmaşıklığı kavramı tanımlanmıştır. Daha sonra vergi karmaşıklığı literatüründeki teorik ve ampirik araştırmalara yer verilmiştir. Literatürdeki teorik araştırmalar, temel tartışma alanları bağlamında incelenmiştir. Buna göre vergi karmaşıklığının açıklanması, etkileri, gerekliliği ve ölçülmesi

alanlarında yapılan tartışmalar irdelenmiştir. Ampirik literatür, çeşitli kriterlere göre incelenerek gelişimi değerlendirilmiş ve araştırmaların eğilimleri tespit edilmiştir. Ampirik literatürdeki araştırmalar, kurumsal ve akademik araştırmalar olarak tasnif edilerek değerlendirilmiştir. Akademik araştırmalar *yapıldıkları dönem, kapsadıkları ülke ve araştırma metodu* kriterlerine göre sınıflandırılarak incelenmiştir.

Tez araştırmasının coğrafi kapsamının Türkiye olması nedeniyle Türkçe literatür, uluslararası literatürden ayrı değerlendirilerek sunulmuştur. Türkçe literatürün gelişimi ve araştırmaların eğilimleri değerlendirilmiş ve uluslararası literatürle örtüşen ve ayrışan yönleri belirlenmiştir.

Bir sonraki bölümde, araştırmanın kavramsal çerçevesi açıklanacaktır

2. ARAŞTIRMANIN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1. Giriş

Tez araştırmasının bu bölümünde, araştırmanın kavramsal çerçevesinin sunulması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda literatürde yer alan vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler sistematik bir şekilde ortaya koyulmaktadır. Bu bölümde, Türk Vergi Sistemindeki ulusal farklılıklardan kaynaklanan ya da kaynaklanabilecek faktörlerin belirlenmesi ve araştırmacıların perspektiflerinin anlaşılması bakımından, literatür incelemesi bölümünde olduğu gibi, Türkçe literatür ile uluslararası literatür ayrı olarak değerlendirilmiştir.

Bu bölüm, bu giriş kısmıyla birlikte dört kısımdan oluşmaktadır. Bu girişi takip eden kısımda vergi karmaşıklığı literatürünün gözden geçirilmesiyle tespit edilen vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler açıklanmaktadır. İlk olarak, literatürdeki vergi karmaşıklığı türleri incelenerek vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler ortaya koyulmaktadır. Daha sonra tez araştırması için belirlenen araştırma sorularıyla daha ilişkili olması bakımından vergi karmaşıklığını bir model veya çerçeve kapsamında açıklayan çalışmalarda tespit edilen faktörler öncelikli olarak açıklanmaktadır. Ayrıca vergi karmaşıklığı endekslerine ait bilgilere de yer verilmektedir. Bu çalışmaları, literatürdeki diğer çalışmalar takip etmektedir.

Bu bölümde son olarak, Türkçe literatürün yeniden gözden geçirilmesiyle tespit edilen vergi karmaşıklığı faktörleri sunulmaktadır. Bu kısım, literatüre genel bir bakış sağlamak adına tespit edilen tüm faktörlerin listesiyle son bulmaktadır. Üçüncü kısımda, araştırmanın kavramsal çerçevesi sunulmakta ve kavramsal çerçeveyi oluşturan faktörler tanıtılmaktadır. Ayrıca her faktörün bu tez araştırmasındaki tanımlarına yer verilmektedir. Son kısımda ise araştırmanın kavramsal çerçevesine ait bilgiler özetlenmekte ve değerlendirilmektedir.

2.2. Vergi Karmaşıklığını Belirleyen Faktörler

Bu kısımda, literatür yeniden gözden geçirilmekte ve vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler¹⁷ ortaya koyulmaktadır. Öncelikle literatürdeki vergi karmaşıklığı türleri incelenerek vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler

¹⁷ Literatürdeki çalışmalarda vergi karmaşıklığının nedenleri, kaynakları, karmaşıklık faktörleri ve göstergeleri olarak gösterilen tüm unsurlar incelenmiştir.

saptanmaktadır. Daha sonra sırayla vergi karmaşıklığı modellerinin ve endekslerinin yapıları detaylı olarak ele alınmaktadır. Son olarak, Türkçe literatür gözden geçirilmektedir.

2.2.1. Vergi Karmaşıklığı Türleri: Karmaşıklık Faktörleri

Bradford'un (1986, s. 267) "kural karmaşıklığı" sınıflandırması, mevzuatı ve düzenleyici kuralları anlama ve yorumlamadaki güçlükten ileri gelen karmaşıklığı; "uyum karmaşıklığı" ise vergi mükelleflerinin kayıt tutma, hesaplama yapma, beyanname verme ve İç Gelir Servisi tarafından uygulamaya konulan düzenlemelere uyma konularında karşılaştıkları zorlukları açıklamaktadır. Bradford (1986)'a göre; *mevzuatın anlaşılabilirliği, kayıt tutma yükümlülüğü, verginin hesaplanması, vergi formları ile idare tarafından uygulamaya konulan düzenlemelerin mükellefler tarafından uygulanabilirliği* vergi karmaşıklığını belirlemektedir.

McCaffery'nin (1990, s. 1271-1272) mevzuatın anlamını belirleme zorluğunu ifade eden karmaşıklık türü olan "teknik karmaşıklık" ile yorumlama ve uygulama zorluğunu ifade eden karmaşıklık türü olan "yapısal karmaşıklık" vergi *mevzuatının anlaşılabilirliğini* vurgulamaktadır. Vergi kanunlarına uymak için bir vergi mükellefinin gerçekleştirmesi gereken çeşitli kayıt tutma ve form tamamlama görevleriyle ilgili prosedürel yüklerin anlaşılabilmesi olarak açıkladığı "uyum karmaşıklığı"nın ise *kayıt tutma yükümlülüğü* ve *vergi formları* unsurlarından oluştuğu görülmektedir.

Cooper'ın (1993, s. 6) kuralların açıkça ifade edilmesini belirten "anlatım" unsuru ile kuralların vergi mükellefleri tarafından veya etkilenen mükellefler ve danışmanları tarafından kolayca anlaşılabilir olması şeklinde açıklanan "öngörülebilirlik" unsuru da *mevzuatın anlaşılabilirliğine* vurgu yapmaktadır. Kuralların keyfi ayrımlardan kaçınarak benzer konularla aynı şekilde ilgilenmesini ifade eden "tutarlılık" ile kuralların diğer vergi kurallarıyla uyumu "koordinasyon" unsurları vergi kanunlarının kendi içinde tutarlı, diğer kurallarla da uyumlu olmasının vergi karmaşıklığını belirleyen bir faktör olduğuna işaret etmektedir. Cooper (1993, s. 6) tanımladığı bir diğer unsur olan "yönetim" unsuru ise kuralların gelir idaresinin uygulaması için kolay olmasını açıklamaktadır. Buna

göre, gelir idaresinin uygulama yeteneğiyle ilgili olarak vergi kurallarının yönetim tarafından uygulanabilirliği vergi karmaşıklığını belirleyen bir diğer faktördür.

Evans & Tran-Nam (2010) tarafından “*uygulamayla ilgili çeşitli durumlarda bir vergi yasasının okunmasının, anlaşılmasının, uygulanmasının ve çözülmesinin (mahkemedeki anlaşmazlıklar durumunda) zorluğu*” olarak ifade edilen “kanuni karmaşıklık” tanımının vergi mevzuatının okunabilirliği ve anlaşılabilirliğinden ileri gelen karmaşıklığı açıkladığı görülmektedir. Prosedürel karmaşıklık, vergi idaresi gerekliliklerinin vergi mükellefleri ve vergi yöneticileri tarafından karşılanmasının zorluğunu açıklarken net olarak hangi faktörleri içerdiği açıklanmasa da idari gerekliliklerin mükellef ve yönetim tarafından uygulanabilirliği kaynaklanan karmaşıklığı açıkladığı anlaşılmaktadır.

Ulph (2013, s. 3, 6) vergilendirilen farklı emtiaların sayısı ve aynı zamanda bu emtialara uygulanan farklı vergi oranlarının sayısını “tasarım karmaşıklığı”, dürüst bir vergi mükellefinin vergi sisteminin bilgilendirme, dosyalama ve ödeme yükümlülüklerine uymasının ne kadar kolay veya maliyetli olduğu konusunu ise “operasyonel karmaşıklık” kapsamında değerlendirmiştir. Bu sınıflandırmalara göre, vergi konusu olan emtiaların sayısı, vergi oranlarının sayısı ile kayıt tutma ve ödeme yükümlülükleri vergi karmaşıklığını belirleyen faktörlerdir.

Son olarak, Tran-Nam & Evans’ın (2014) çalışmasında ortaya koyulan dört karmaşıklık türünün (politika, yasal, idari ve uyum karmaşıklığı) içerdiği faktörler vergi karmaşıklığı endekslerinin ele alındığı kısımda ayrıca açıklanacağından bu kısımda yer verilmesine gerek duyulmamıştır.

Literatürde ortaya koyulan vergi karmaşıklığı türleri kapsamında tespit edilen vergi karmaşıklığı faktörleri aşağıda listelenmiştir:

- Mevzuatın Okunabilirliği (Evans & Tran-Nam, 2010)
- Mevzuatın Anlaşılabilirliği (Bradford, 1986; McCaffery, 1990; Cooper, 1993; Evans & Tran-Nam, 2010)
- Verginin Hesaplanması (Bradford, 1986)

- Kayıt Tutma Yükümlülüğü (Bradford, 1986; McCaffery, 1990; Ulph, 2013)
- Ödeme Yükümlülüğü (Ulph, 2013)
- Vergi Formları (Bradford, 1986; McCaffery, 1990)
- İdari Yükümlülüklerin Mükellefler Tarafından Uygulanabilirliği (Bradford, 1986:267; Evans & Tran-Nam, 2010)
- İdari Yükümlülüklerin Yönetim Tarafından Uygulanabilirliği (Cooper, 1993; Evans & Tran-Nam, 2010)
- Mevzuatın Tutarlılığı (Cooper, 1993)
- Mevzuatın Uyumluluğu (Cooper, 1993)
- Vergi Konusu Olan Emtiaların Sayısı (Ulph, 2013)
- Vergi Oranlarının Sayısı (Ulph, 2013)

2.2.2. Vergi Karmaşıklığı Modelleri: Karmaşıklık Faktörleri

Literatürde vergi karmaşıklığını çok boyutlu olarak ele alan, bir model veya çerçeveye açıklayan ve ampirik olarak sınavan sınırlı sayıda araştırmaya rastlanmaktadır. Bu araştırmaların vergi karmaşıklığını subjektif bir açıdan ele aldıkları ve karmaşıklık algısını belirleyen faktörleri ortaya koydukları anlaşılmaktadır.

Literatürdeki vergi karmaşıklığı modelleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Vergi karmaşıklığı endekslerine aşağıdaki tabloda yer verilmemiş olup bir sonraki kısımda ayrı bir başlık altında ele alınmaktadır.

Tablo 2.1: Vergi Karmaşıklığı Modelleri

Araştırmalar		Karmaşıklık Faktörleri		
Milliron (1985)		Konunun doğası (kişisel veya finansal olması) Sunumun nicelikselliği Kanunun kötüye kullanıma karşı savunmasızlığı Metnin okunabilirliği		
Long & Swingen (1987)		Belirsizlik Hesaplamalar Değişiklikler Detay		
McKerchar (2005)		Kayıt tutma Formlar		
Carnes & Cuccia (1996)		Kayıt Tutma Formlar ve talimatlar Hesaplamalar Belirsizlik Kanun değişiklikleri		
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Yasal Karmaşıklık	Gelir Vergisi kurallarının belirsizliği Gelir Vergisi davalarının belirsizliği Vergi kanunundaki belirsizlik Vergi kanunlarının değişme sıklığı Sayısız kural olması Kuralların çok fazla istisnasının olması		
	Bildirimsel Karmaşıklık	Detaylı kayıt tutma Kayıt tutmanın çok zahmetli olması Karmaşık vergi formları Karmaşık vergi form talimatları Çok fazla hesaplama olması Vergi hesaplamasının çok zor olması		
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016)	Yasama Karmaşıklığı	Vergi kanunlarının sık değişmesi Vergi kanunlarının dağınık olması Kuralların çok fazla istisnasının olması Vergi dilinin belirsizliği ve algılanmasının zayıf olması Çok kapsamlı maddeler Çok kapsamlı vergi kanunları AB vergi mevzuatının iç hukuka aktarılması Vergi kanunlarında son derece teknik dil kullanılması Uluslararası mevzuat		
	Uyum Karmaşıklığı	Mali amaçlar için muhasebe bilgilerinin hazırlanması Vergi yükümlülüklerinde bilgisayarlaşma Vergi idaresi personeli tarafından sağlanan yardımın azalması Karmaşık vergi formları ve açık olmayan talimatlar Mali arşiv		
Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017)	Literatür ve Görüşmelerden Türetilen Karmaşıklık Faktörleri	Değişiklik Hesaplama Detaylar Dokümantasyon Dosyalama Anlaşılmazlık Öngörülemezlik	Vergi Kodu Karmaşıklığı (Revize)	Belirsizlik ve yorum Değişiklik Hesaplama Detay Kayıt Tutma
	Keşfedilen Karmaşıklık Faktörleri	Vergi kanunlarının kabulü Vergi rehberliği Vergi denetimleri Vergi itirazları Ödemelere ilişkin prosedür	Vergi Çerçevesi Karmaşıklığı (Revize)	Kanunlaştırma Rehberlik Denetimler İtirazlar Dosyalama ve ödemeler

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Literatürde vergi karmaşıklığına ilişkin algıların ampirik olarak araştırıldığı ve vergi uyumuyla ilişkilendirildiği ilk çalışma Tablo 2.1’de görüldüğü üzere Milliron (1985)’dur. Bu çalışmada, vergi karmaşıklığının anlamı ve etkisi araştırılmış, Los Angeles Adliyesi’nde jüri görevinde bulunmak için bekleyen kişilerden rasgele seçilen katılımcılar tarafından algılanan vergi karmaşıklığı dört farklı boyutla tanımlanmıştır. Bu boyutlar, “konunun doğası” (kişisel veya finansal olması), “sunumun nicelikselliği”, “kanunun kötüye kullanıma karşı savunmasızlığı” ve “metnin okunabilirliği” olarak isimlendirmiş ancak bu boyutların kapsamını açıklamamıştır.

Vergi karmaşıklığı alanındaki temel çalışmalardan biri¹⁸ olan Long & Swingen (1987)’in çalışmasında vergi karmaşıklığını ölçmek üzere bir çerçeve sunulmuştur. Bu çalışmada belirlenen karmaşıklık faktörleri, bu alandaki birçok çalışmada¹⁹ referans alınarak doğrudan veya uyarlanarak kullanılmıştır. Bu çalışmada tanımlanan vergi karmaşıklığı faktörleri aşağıda açıklanmıştır:

- **Belirsizlik:** Kanunda birden fazla duruma işaret eden belirsizliklerin olması
- **Hesaplamalar:** Çok fazla hesaplama yapmanın gerekmesi
- **Değişiklikler:** Kanunda sık sık değişiklik yapılması veya yakın zamanda yapılan değişiklikler olması
- **Detay:** Kanunda çok sayıda kural ve kuralların istisnaları gibi aşırı detay olması
- **Kayıt Tutma:** Ayrıntılı özel kayıt tutmanın gerekmesi
- **Formlar:** Formların biçim ve açıklamalarının/talimatlarının kafa karıştırıcı olması

Long & Swingen (1987), ilgili çerçeve kapsamında vergi kanunu karmaşıklığının ölçülmesi yönünde bir araştırma yürütmüştür. Muhasebe meslek

¹⁸ Long & Swingen’in (1987) çalışması, Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017, s. 2) tarafından vergi karmaşıklığı alanında çığır açan bir çalışma olarak nitelendirilmektedir.

¹⁹ Green (1994); Carnes & Cuccia (1996); McKerchar (2005); McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005); Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016); Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017)

mensupları, avukatlar, vergi beyannamesi hazırlayıcıları ve eğitimcilerden oluşan katılımcılardan sağlanan verilerin kullanıldığı araştırma sonucunda daha önce tanımlanan karmaşıklık faktörlerinin önem dereceleri ve hangi vergi kalemlerinin daha karmaşık olduğu saptanmıştır.

Carnes & Cuccia (1996), katılımcılardan (*bireysel vergi mükellefleri*) herhangi bir vergi için algılanan vergi karmaşıklığı nedenlerini belirlemelerini istemiş, vergi karmaşıklığını nedenlerini aşağıdaki gibi belirlemiştir:

- **Kayıt Tutma:** Uyum sağlamak için detaylı kayıt tutulmasının gerekmesi
- **Formlar ve Talimatlar:** Formlar ve/veya talimatların anlaşılmasının zor olması
- **Hesaplamalar:** Bir vergi kalemini bildirmek için gereken hesaplamaların sayısı ve türü bakımından zorlu olması
- **Belirsizlik:** Vergi kanununun ne istendiğine emin olunamayacak şekilde belirsiz olması
- **Kanun Değişiklikleri:** Vergi kaleminin anlaşılmasını zorlaştıracak şekilde vergi kanunun son yıllarda çok defa değişikliğe uğraması

Carnes & Cuccia (1996) tarafından tespit edilen karmaşıklık faktörlerinin Long & Swingen'in (1987) tanımladığı altı karmaşıklık faktöründen “detay” faktörü hariç diğer beşiyle örtüştüğü görülmektedir.

McKerchar (2005), çalışmasında vergi karmaşıklığının olası nedenleri hakkında katılımcılara (*vergi uzmanları*) Long & Swingen (1987) tarafından tanımlanan altı potansiyel karmaşıklık faktörüyle bağlantılı sorular yönellemiştir. Çalışma sonucunda söz konusu altı nedenden farklı bir karmaşıklık faktörü ortaya koyulmamıştır.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015) çalışmasında Long & Swingen (1987), Green (1994) ve McKerchar'ın (2005) çalışmalarından yararlanarak karmaşıklık faktörleri tanımlamış, bu faktörleri “yasal karmaşıklık” ve “bildirimsel karmaşıklık” çerçeveleriyle açıklamıştır. Ayrıca çalışmada “Yasal Karmaşıklık”,

“Bilgi Hazırlama ve Kayıt Tutma Karmaşıklığı” ve “Vergi Formları Karmaşıklığı” endeksleri olmak üzere üç ayrı endeks oluşturulmuştur. Son olarak bu endeksler, “Genel Vergi Karmaşıklığı” adı verilen yeni bir endekste yeniden gruplandırılmıştır.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016), çalışmasında karmaşıklık faktörlerini Borrego, Loo, Lopes & Ferreira’nın (2015) çalışmasında referans aldığı çalışmalardan²⁰ yararlanarak türetmiştir. Bu çalışmalara göre belirlediği karmaşıklık faktörlerini “yasama karmaşıklığı” ve “uyum karmaşıklığı” çerçeveleri ile açıklamıştır. Her çerçeve için bir alt endeks geliştiren Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016), “uyum karmaşıklığı” için mali müşavirler ve vergi idaresi bağlamında ayrı değerlendirilmek üzere iki ayrı alt endeks oluşturmuştur. Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015) ve Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016) çalışmalarında mali müşavirlerin algılarına dayalı olarak vergi karmaşıklığı faktörlerini belirlemişlerdir.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017), literatür incelemesi ve uluslararası vergi uzmanlarıyla görüşmeler sonucu yedi karmaşıklık faktörü belirlemiştir. Bu faktörler aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

- **Değişiklik:** Düzenlemelerin sık sık değişikliğe tabi olması
- **Hesaplama:** Vergi amaçlarını gerçekleştirmek için (örneğin bir düzenlemenin uygulanabilirliğini kanıtlamak için) çok sayıda ve/veya karmaşık hesaplamaların gerekmesi
- **Detaylar:** Düzenlemeler çok sayıda kural, kural istisnaları ve diğer kurallara çapraz referanslar gibi aşırı detay içermesi
- **Dokümantasyon:** Vergi amaçları için eksiksiz ve doğru kayıtların hazırlanmasının ve saklanması gerekmektedir

²⁰ Long & Swingen (1987), Green (1994) ve McKerchar (2005)

- **Dosyalama:** Vergi dairesi tarafından dosyalama için bulunan formlar/ekler çok spesifik ve uzundur ve/veya yılda bir defadan fazla sunulmasının gerekmesi
- **Anlaşılmazlık:** Düzenlemeler açık ve kesin olmayan, belirsiz bir şekilde formüle edilmiş olması
- **Öngörülemezlik:** Açık bir düzenlemeye rağmen, vergi idaresinin bu düzenlemenin uygulanmasını (tamamen) kabul edip etmeyeceği konusunda belirsizlik olması

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane'un (2017) belirlediği ilk altı karmaşıklık faktörü, Long & Swingen (1987) ile bu çalışmadan uyarlanan Carnes & Cuccia (1996), McKerchar (2005) ve Borrego, Loo, Lopes & Ferreira'nın (2015, 2016) çalışmalarında belirtilen karmaşıklık faktörleriyle yakından ilişkilidir. Son faktör olan "öngörülemezlik" faktörü ise vergi uzmanları tarafından belirlenen bir faktör olmakla birlikte Slemrod (1989) ve Cooper (1993) tarafından vergi sisteminin arzu edilen bir özelliği olarak kullanılan "öngörülebilirlik" terimi ile örtüşmektedir.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane'un (2017) çalışmasında yeni karmaşık faktörlerinin keşfedilmesi için ayrıca yürütülen araştırma sonucunda keşfedilen yeni faktörlere dayanarak karmaşıklığın yaygın olduğu beş alan belirlenmiştir. Bu alanlardaki karmaşıklık faktörlerine ve tanımlarına aşağıda yer verilmektedir.

- **Vergi Kanunlarının Kabulü:** Vergi mevzuatının yazılması ve kanunlaştırılması süreci
- **Vergi Rehberliği:** Bir düzenlemenin uygulanmasını kolaylaştırmak için (yeterli) rehberliğin bulunmaması
- **Vergi Denetimleri:** Gelir ve kesintilerin doğru bir şekilde rapor edildiğinden emin olmak için vergi dairesi tarafından vergi beyannamesinin resmi olarak incelenmesi

- **Vergi İtirazları:** Mahkemeler tarafından kanunun tutarsız uygulanması ve temyiz makamının vergi davalarına bakmak için yetkin olarak algılanmaması
- **Vergilerin Ödenmesine İlişkin İdari Prosedür:** Vergi ödemelerinin iletilmesi ve vergi ödemelerinin sayısının fazla olması

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017), literatürdeki faktörler ve keşfedilen yeni faktörleri bir araya getirerek vergi karmaşıklığının çok boyutlu niteliğini açıklayan ve Kurumlar Vergisi sistemine uygulanabilecek iki sütunlu kavramsal bir yapı oluşturmuştur. “Vergi kodu karmaşıklığı” vergi sistemindeki çeşitli düzenlemelerin (kurallar ve standartların) özünden kaynaklanan karmaşıklığı, “vergi çerçevesi karmaşıklığı” ise yasal ve idari süreçlerden ve vergi sisteminin bünyesinde barındırdığı özelliklerden kaynaklanan karmaşıklığı açıklamaktadır.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane’un (2017) araştırmasının ilk aşamasında literatür incelemesi ve görüşmeler vasıtasıyla tespit edilen yedi karmaşıklık faktöründen “dosyalama” ve “öngörülemezlik” faktörleri vergi çerçevesinin karmaşıklığını tanımlamak için daha uygun görülmüş, diğer beş faktör ise “vergi kodu karmaşıklığı” grubunda kalmıştır. Bu faktörlerden bazıları yeniden adlandırılmış ve tanımlanmıştır. Revize edilmiş “vergi kodu karmaşıklığı” faktörleri ve faktör tanımlarına aşağıda yer verilmektedir.

- **Belirsizlik ve Yorum:** Bir düzenlemenin farklı yorumların mümkün kılacak şekilde açık ve kesin olmayan, belirsiz bir şekilde ifade edilmesi
- **Değişiklik:** Bir düzenlemenin sık sık değiştirilmesi ve değişikliklerin miktar ve/veya kapsam açısından çok olması
- **Hesaplama:** Bir düzenlemenin uygulanabilirliğini (-mazlığını) kanıtlamak ve/veya belirli vergi işlemini belirlemek için çok sayıda ve/veya karmaşık hesaplamaların gerekli olması
- **Detay:** Düzenlemelerin çok sayıda kural, kural istisnaları ve diğer kurallara çapraz referanslar gibi aşırı detay içermesi

- **Kayıt Tutma:** Bir düzenleme kapsamındaki tüm iddiaları doğrulamak ve/veya vergi beyannamesini tamamlamak için çok sayıda kayıt ve belgenin tutulmasının gerekmesi

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017) tarafından araştırmanın ikinci aşamasında yapılan araştırmayla keşfedilen yeni faktörler ise “vergi çerçevesi karmaşıklığı” kapsamına alınmıştır. “Vergi kodu karmaşıklığı” yerine “vergi çerçevesi karmaşıklığı” kapsamında değerlendirilen “dosyalama” faktörü, ödeme prosedürü ile olan yakın ilişkisi nedeniyle tek bir faktöre indirgenmiş ve “dosyalama ve ödemeler” olarak yeniden adlandırılmıştır. Vergi idaresinden kaynaklanan belirsizliği açıklayan “öngörülemezlik” faktörü ise kavramsal yapıda açıkça yer almamış olup “denetimler” ve “itirazlar” faktörleri kapsamında değerlendirilmiştir.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2020), Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017) tarafından oluşturulan kavramsal yapıya dayalı olarak çok uluslu şirketlerin karşılaştığı vergi karmaşıklığını değerlendirmek ve Kurumlar Vergisi sistemlerinin karmaşıklığını ölçmek üzere Vergi Karmaşıklığı Endeksi’ni (Tax Complexity Index–TCI) geliştirmiştir. TCI, “vergi kodu karmaşıklığı” ve “vergi çerçevesi karmaşıklığı” yapıları için geliştirilen iki alt endeks birleştirilerek oluşturulmuştur.

Yukarıdaki vergi karmaşıklığı modellerinde yer alan ortak faktörler, Tablo 2.2’de sunulmaktadır²¹.

²¹ Diğer modellerdeki faktörlerle örtüşmeyen faktörlere Tablo 2.2’de yer verilmemiştir. Örneğin, Borrego, Loo, Lopes & Ferreira’nın (2016) çalışmasında yer alan “vergi kanunlarının dağınık olması” faktörüyle ilişkili bir faktör diğer modellerde olmadığından ilgili faktöre tabloda yer verilmemiştir.

Tablo 2.2: Vergi Karmaşıklığı Modellerinde Yer Alan Ortak Faktörler

Karmaşıklık Faktörleri	Araştırmalar					
	Milliron (1985)	Long & Swingen (1987); McKerchar (2005)	Carnes & Cuccia (1996)	Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016)	Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017)
Mevzuatın Belirsizliği	X	X	X	X	X	X
Mevzuat Değişiklikleri		X	X	X	X	X
Kayıt Tutma Yükümlülüğü		X	X	X	X	X
Beyanname Formları		X	X	X	X	X
Mevzuatın Detaylılığı		X		X	X	X
Verginin Hesaplanması		X	X	X		X
Mevzuatın Dili ve Anlatımı	X			X		X
Vergi Yönetimi				X	X	X

Kaynak: S. Öner & M. Cural (2023). Vergi Karmaşıklığı Üzerine Bir Literatür İncelemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 412, s. 27.

Mevzuatın belirsizliği, Tablo 2.2’de görüldüğü üzere vergi karmaşıklığı modellerinin tümünde yer almaktadır. Mevzuat değişiklikleri, kayıt tutma yükümlülüğü ve Beyanname Formları ve Form Talimatları faktörleri de Milliron’ın (1985) çalışması dışındaki tüm modellerde yer aldığı anlaşılmaktadır. Mevzuatın detay derecesi, verginin hesaplanması, mevzuatın dili ve anlatımı ve vergi yönetimi faktörlerinin ise görece daha az modelde yer aldıkları görülmektedir.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira’nın (2015) çalışmasında yer alan “*sayısız kural ve kurallara çok sayıda istisnası*” ve Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016) tarafından belirlenen “*kurallara çok sayıda istisna*” faktörleri vergi karmaşıklığının detay derecesiyle, Borrego, Loo, Lopes & Ferreira’nın (2016) çalışmasında yer alan “*mali arşiv*” faktörü de kayıt tutma yükümlülüğüyle ilişkili olduğu anlaşılmaktadır.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane’un (2017) tanımladığı “*anlaşılmazlık*” faktörü hem vergi kanunlarında belirsizlik, hem de vergi mevzuatının dil ve anlatım özellikleri, “*dokümantasyon*” faktörünün de kayıt tutma yükümlülüğü, ayrıca aynı çalışmada belirlenen “*dosyalama ve ödemeler*” faktörünün de vergi formları faktörlerine işaret ettiği görülmektedir.

Her ne kadar çalışmada kapsam olarak açıklanmasa da boyutlara verilen isimler bakımından Milliron’ın (1985) çalışmasında yer alan “*kanunun kötüye kullanıma karşı savunmasızlığı*” boyutunun vergi kanunlarının belirsizliğiyle ve

“sunumun nicelikselliği” ve “metnin okunabilirliği” boyutlarının da vergi mevzuatının dil ve anlatım özellikleriyle açıklanabileceği düşünülmektedir.

Son olarak, *vergi yükümlülüklerinde bilgisayarlaşma, vergi idaresi personeli tarafından sağlanan yardımın azalması* (Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2016) ile “vergi çerçevesi karmaşıklığı” yapısı içerisinde yer alan boyutlar (Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2017; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2020) vergi yönetiminden ileri gelen karmaşıklıkla ilişkili bulunmaktadır.

Tablo 2.2’de yer alan çalışmalarda belirlenen vergi karmaşıklığı faktörlerine bakıldığında Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015), Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016) ve Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane’un (2017) araştırmalarında sundukları çerçevelerin diğer çalışmalara göre daha kapsamlı olduğu söylenebilir. Ayrıca güncel çalışmalar olması bakımından literatürde vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler itibarıyla daha kapsamlı olarak ele alınmaya başladığı çıkarsaması yapılabilir.

2.2.3. Vergi Karmaşıklığı Endeksleri: Karmaşıklık Faktörleri

Literatürde vergi karmaşıklığını ölçmek üzere kurumsal ve akademik araştırmalar kapsamında endeksler geliştirildiği görülmektedir. Kurumsal nitelikteki vergi karmaşıklığı endekslerinin yapılarına ilişkin bilgiler Tablo 2.3’te sunulmaktadır.

Tablo 2.3: Vergi Karmaşıklığı Endeksleri (Kurumsal Araştırmalar)

Araştırmalar	Bileşenler/Alt Bileşenler/Göstergeler
OTS Karmaşıklık Endeksi (OTS, 2012)	Bölüm ve Paragraf Sayısı
	Sayfa Sayısı
	İndirimlerin Sayısı
	Mali Kanunlarda 2000 Yılından Bu Yana Yapılan Değişikliklerin Sayısı
	Mevzuatın Gunning-Fog Okunabilirlik Skoru
	Yasama Karmaşıklığı
OTS Karmaşıklık Endeksi (OTS, 2013)	Etkinlik
	Vergi Rehberlerinin Karmaşıklığı
	Mevzuatın Etki Ettiği Mükellef Sayısı
	Mükelleflerin Ortalama Uyum Yeteneği
	Kaynak Verimliliği
	Uyum Maliyetleri
OTS Karmaşıklık Endeksi (OTS, 2015)	İdari Maliyetler
	Politika Karmaşıklığı
	Muafiyet, İstisna ve İndirim Sayısı
	Mali Kanunlarda 2000 Yılından Bu Yana Yapılan Değişikliklerin Sayısı
	Yasama Karmaşıklığı
	Mevzuatın Gunning-Fog Okunabilirlik Skoru
Eyalet Vergi Karmaşıklığı Endeksi (Weinstein, 2014)	Temel Karmaşıklık
	Mevzuatın Sayfa Sayısı
	Vergi Mevzuatı Hakkında Bilgi
	Operasyonel Karmaşıklık
	Vergi Rehberlerinin Karmaşıklığı
	Bilgi Gereksinimi Karmaşıklığı
OTS Karmaşıklık Endeksi (OTS, 2015)	Ortalama Kaynak Maliyeti
	Mükellef ve İdare Açısından Mükellef Başına Net Ortalama Maliyet
	Toplam Etki
	Mükellef Sayısı
	Mükelleflerin Ortalama Kabiliyeti
	Kaçınma Riski
Vergi Ödeme Kolaylığı (World Bank Group ve PwC)	Vergi Harcamaları
	Politika Karmaşıklığı
	Muafiyet, İstisna ve İndirim Sayısı
	Mali Kanunlarda 2000 Yılından Bu Yana Yapılan Değişikliklerin Sayısı
	Yasama Karmaşıklığı
	Mevzuatın Gunning-Fog Okunabilirlik Skoru
Finansal Karmaşıklık Endeksi (TMF Group, 2017)	Mevzuatın Sayfa Sayısı
	Operasyonel Karmaşıklık
	Vergi Rehberlerinin Karmaşıklığı
	Bilgi Gereksinimi Karmaşıklığı
	Mükellef Sayısı
	Mükellef ve İdarenin Uyum Yükü
Vergi Ödeme Kolaylığı (World Bank Group ve PwC)	Ortalama Mükellef Yeteneği
	Hata, Gereken Özenin Gösterilmemesi ve Kaçınma Nedeniyle Risk Altındaki Gelir
	Toplam Vergi Oranı
	Saat Cinsinden Vergiye Uyum İçin Harcanan Zaman
	Vergi Ödeme Sayıları
	Dosyalama Sonrası Endeksi
Finansal Karmaşıklık Endeksi (TMF Group, 2017)	Uyumluluk
	Vergi
	Raporlama
	Defter tutma

Kaynak: S. Öner & M. Cural (2023). Vergi Karmaşıklığı Üzerine Bir Literatür İncelemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 412, s. 28-29.

Vergi karmaşıklığı endekslerinden İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi'ne bağlı bir ofis olan OTS tarafından geliştirilen OTS Karmaşıklık Endeksi'nin Tablo 2.3'te görüldüğü üzere üç versiyonu bulunmaktadır. OTS Karmaşıklık Endeksi'nin versiyonlarına ilişkin bilgiler aşağıda özetlenmektedir:

- OTS Karmaşıklık Endeksinin ilk versiyonunda (2012) vergi karmaşıklığı; *yasama karmaşıklığı*, *etkinlik* ve *kaynak verimliliği* olarak sınıflandırılmıştır (OTS, 2012).

- OTS Endeksinin ikinci versiyonunda (2013) ise vergi karmaşıklığı, *temel karmaşıklık ve karmaşıklığın etkisi* olarak sınıflandırılmıştır. *Temel karmaşıklık*, verginin yapısında bulunan içsel karmaşıklık seviyesinin göstergesi olup politika, yasama ve operasyonel karmaşıklığı; *karmaşıklığın etkisi* ise karmaşıklığın mükelleflere ve idarelere olan maliyetini ölçmektedir (Jones, Rice, Sherwood & Whiting, 2014).
- OTS Karmaşıklık Endeksinin son versiyonunda (2015) ise *karmaşıklığın etkisi* alt endeksinin yapısının farklılaştığı görülmektedir. İkinci versiyonda yer alan ortalama kaynak maliyeti ve toplam etki boyutları üçüncü versiyonda kaldırılmıştır. Endeks göstergeleri ise mükellef sayısı, mükellef ve idarenin uyum yükü, ortalama mükellef yeteneği, hata, gereken özenin gösterilmemesi ve kaçınma nedeniyle risk altındaki gelir şeklinde güncellenmiştir (OTS, 2015).

World Bank Group ve PwC tarafından 2004 yılından bu yana her yıl gerçekleştirilen ve Vergi Ödemeleri (Paying Taxes) adıyla sunulan araştırma, Dünya Bankası Grubu'nun “*İş Yapma Kolaylığı*” projesinin bir parçasıdır. Bu çalışmada, 190 ülkenin vergi sistemlerinin karmaşıklığı *toplam vergi oranı, saat cinsinden vergiye uyum için harcanan zaman, vergi ödeme sayıları ve dosyalama sonrası endeksi*²² göstergeleriyle ölçülmekte ve vergi ödeme kolaylığı skorları ülkelerin vergi sistemlerinin karmaşıklık düzeylerini göstermektedir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde bir kamu politikası düşünce kuruluşu olarak hizmet veren, kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan İlerici Politikalar Enstitüsü (The Progressive Policy Institute–PPI) tarafından oluşturulan Eyalet Vergi Karmaşıklığı Endeksi'yle 2014 yılında eyaletlerin vergi karmaşıklığı tespit edilmiştir. Bu endekste vergi karmaşıklığı göstergesi olarak “vergi harcamaları” kullanılmaktadır.

Hollanda merkezli bir danışmanlık şirketi olan TMF Group tarafından hazırlanan ve 2017 yılında yapılmaya başlanan çalışmada vergi karmaşıklığına dair bilgiler sunulmaktadır. Çalışma kapsamında oluşturulan Finansal Karmaşıklık Endeksi; şirketlerin vergilerle başa çıkma, raporlama gereksinimlerine uyma, şirket hesaplarını koruma ve ülkelerde sınır ötesi işlemlerle başa çıkma kolaylığını araştırmak amacıyla

²² “Dosyalama sonrası endeksi” göstergesi, 2017 yılında araştırma sonrasında çalışmaya dâhil edilmiştir.

geliştirilmiştir. 94 ülkenin finansal karmaşıklığı *uyumluluk, vergi, raporlama ve defter tutma* kriterleri çerçevesinde değerlendirilmiştir. Anket uygulamasının yürütüldüğü araştırmada veriler, kurum içi muhasebe ve vergi uzmanlarından sağlanmıştır. Araştırma sonucunda muhasebe ve vergi uyumluluğunun karmaşıklığına göre 94 ülke sıralanmıştır. 2017 Finansal Karmaşıklık Endeksi sonuçlarına göre muhasebe ve vergi uyumu bakımından en karmaşık ülke Türkiye, en az karmaşık ülkesi ise yine Cayman Adaları olarak bulunmuştur.

Vergi karmaşıklığının ölçümüne yönelik kurumsal araştırmalar, literatürde ilgi görmüş ve çeşitli yönlerden değerlendirilmiştir. Çalışmasında genel bir vergi karmaşıklığı endeksi önerisi getiren Tran-Nam & Evans (2014, s. 356-358), World Bank Group ve PwC ile OTS'nin vergi karmaşıklığını ölçme çalışmalarına aşağıdaki eleştirileri getirmiştir:

- Her iki endeks de biçimsel anlamda bir endeks olmamakla beraber World Bank Group ve PwC'nin çalışmasıyla elde edilen puanların değerleri zamana veya coğrafi konuma göre çeşitli endeks serileri oluşturmak için kullanılabilir.
- World Bank Group ve PwC'nin çalışmasında elde edilen “Vergi Ödemeleri” sıralaması, uluslararası karşılaştırmalar yapmak için uygun bir yol sağlarken, genel vergi karmaşıklığının bir göstergesi olarak yararlılığı birkaç nedenden dolayı sınırlı görünmektedir.
- Bunlardan ilki, orta ölçekli şirketlere odaklanmalarıdır. Özellikle orta ölçekli şirketlerin tanımı gelişigüzel görüldüğü için yararlılığını kısıtlamaktadır. Uluslararası yatırımcıların ilgisini çekebilecek büyük şirketler iken çoğu ülkedeki işletmelerin çoğunluğu küçük işletmelerdir.
- Toplam vergi oranı ne kadar hesaplanırsa hesaplansın, vergi karmaşıklığından çok vergi yükünün bir göstergesidir. Toplam vergi oranı, işletmelerin vergi planlamasıyla ilişkilendirilse de PwC böyle bir argüman ileri sürmemiştir.
- Vergi kanunlarına uymak için geçen süre ve ödemeler, vergiye uyum yükünün tümünü açıklamak için yetersizdir. Özellikle, harici vergi danışmanlarının maliyetlerinin ihmal edilmesi, elde edilen sayısal sonuçların sapmasına neden olabilir.

- World Bank Group ve PwC’nin çalışmasında, üç göstergiyi birleştirmek için kullanılan metodoloji tam olarak açıklanmamakta yalnızca metodolojiyi ele alan raporun ekinde açıklanmaktadır. Özellikle nihai sıralamaya ulaşmak için üç göstergenin nasıl ağırlıklandırıldığı net değildir.
- World Bank Group ve PwC’nin çalışmasının yaklaşımının ve sonuçlarının istatistiksel geçerliliği tartışmalıdır. Araştırma kapsamındaki ülkelerdeki örnekleme yöntemleri hakkında çok az bilgi sağlanmaktadır. Ayrıca örneklemin rastgele ve temsili olma özelliği ve katılımcıların yanıtlamama eğilimi gibi konular hakkındaki bilgiler de açık değildir.
- World Bank Group ve PwC’nin çalışmasının sonuçlarının kalitesi, akademik literatürde de sorgulanmıştır. Örneğin, Pinheiro-Alves & Zambujal-Oliveira (2012) tarafından “Vergi Ödemeleri” göstergesinin oluşturulmasında kullanılan altı değişkenden dördünün²³ ilgili göstergiyi açıklaması için uygun olmadığı kanıtlanmıştır.
- OTS tarafından yapılan çalışmada, vergi karmaşıklığı için olası kullanılabilirlik modelinde tanımlanan yedi faktörle modeli ilişkilendirmek kolay değildir. Örneğin, kullanılabilirlik modelinde etkinlikten, kaynak verimliliğinden ve memnuniyetten bahsetmektedir, ancak endeksin oluşturulmasında yer alan yedi faktörde memnuniyet yer almamaktadır. Ayrıca “*farklı kullanıcı kategorileri için amaçlanan sonuç*” (OTS, 2012) faktöründen bahsedilmektedir ancak vergi sisteminin önemli bir kullanıcı grubunu temsil eden vergi danışmanlarıyla doğrudan ilgili hiçbir faktör yoktur. İlgili faktörlere ulaşmak için bir vergi sisteminin nasıl çalıştığını ve çeşitli paydaşları nasıl etkilediğinin incelenmesine ihtiyaç vardır.
- OTS’nin araştırma modelindeki faktörler, gelişigüzel sınıflandırılmıştır. Örneğin, İngiltere’nin ulusal vergilendirme kurumu olan “Majestelerinin Gelir ve Gümrük İdaresi” (HM “Her Majesty’s” Revenue & Customs–HMRC) rehberliğini içeren vergi rehberlerinin karmaşıklığı faktörü, “etkinlik” boyutu altındadır ancak aslında yasama karmaşıklığına daha yakın olabilir.

²³ Pinheiro-Alves ve Zambujal-Oliveira (2012) tarafından araştırılan dört değişken; ödeme sayısı, zaman, kazanç vergisi ve işgücü vergisi ve katkı paylarıdır.

- OTS'nin araştırma modelindeki faktörlerin ağırlıklarının belirlenmesinin kritik öneme sahip görevi iyi açıklanmamaktadır.

Tran-Nam & Evans (2014), bu eleştirilere rağmen World Bank Group ve PwC'nin çalışmasına nazaran OTS'nin yaklaşımını kendi araştırmasının yaklaşımına daha yakın bulmaktadır.

Vergi karmaşıklığının ölçümü için kavramsal bir çerçeve sunan Ulph (2013, s. 11) de OTS Karmaşıklık Endeksini değerlendirmiştir. Bu değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir:

- Vergi sisteminin karmaşıklığının ölçüm unsurlarının, karmaşıklığın bazı maliyetlerinin ölçümüyle birleştiği görünmektedir.
- Vergi sisteminin karmaşıklığının ölçümünde vergi tasarım karmaşıklığını yansıtan ve uyum karmaşıklığının bazı bileşenlerini ölçen unsurlar bulunmaktadır.
- Yukarıdakilerin açıkça ayrılması ve ayrı olarak izlenmesi daha anlamlıdır. Bu şekilde, sonuçların büyük ölçüde çeşitli faktörlere verilen belirli ağırlıklara bağlı olabileceğine karşı daha az eleştiriye maruz kalınabilecektir.
- OTS Karmaşıklık Endeksi yapısı içerisinde çifte hesaplama unsurları dikkat çekmektedir. Aynı şeyi ölçmenin farklı yolları, farklı şeyleri ölçen unsurlarla birleşmektedir. Vergi karmaşıklığının gerçekten farklı yönlerini ölçen unsurlar hakkında aynı şeyi farklı şekillerde ölçmeye göre çok daha net olunması gerekmektedir. Ayrıca aynı şeyi ölçmeye çalışan farklı verilerin birleştirilmesi ya da birleştirme yerine çapraz kontrol amacıyla kullanıp kullanılamayacağı hakkında daha fazla düşünülmesi gerekmektedir.
- Operasyonel maliyetler, vergi karmaşıklığı ölçüsü olarak değerlendirilmektedir ancak örneğin kamusal harcamaların kısılması sebebiyle operasyonel maliyetlerin düşmesi, vergi sisteminin daha az karmaşık olması anlamına gelmemektedir.

Akademik nitelikteki vergi karmaşıklığı endekslerinin yapılarına ilişkin bilgiler Tablo 2.4'te sunulmaktadır.

Tablo 2.4: Vergi Karmaşıklığı Endeksleri (Akademik Araştırmalar)

Araştırmalar	Boyutlar/Göstergeler
Tran-Nam & Evans (2014)	Politika Karmaşıklığı
	Toplanan vergi gelirinin bir oranı olarak vergi mükellefleriyle ilgili vergi harcamaları
	Federal, eyalet ve yerel vergilerin sayısı
	Bu vergilerden etkilenen vergi mükelleflerinin oranı
	Vergi kanunlarının uzunluğu
Tran-Nam & Evans (2014)	Yasal Karmaşıklık
	Vergi kanunlarının okunabilirliği
	Özel hükümler talep eden vergi mükelleflerinin oranı
	Vergi mükelleflerinin dış vergi ihtilaflarının oranı
	Vergi kurallarındaki değişikliklerin sıklığı
Tran-Nam & Evans (2014)	İdari Karmaşıklık
	Toplanan vergi gelirinin bir oranı olarak gelir idareleri tarafından yapılan idari maliyetler
	Vergi raporlama sıklığı
	(kişisel vergi mükellefleri için geliştirilen endekste bu faktör yer almamaktadır)
	Vergi ödemeleri sıklığı
Tran-Nam & Evans (2014)	Uyum Karmaşıklığı
	(kişisel vergi mükellefleri için geliştirilen endekste bu faktör yer almamaktadır)
	Vergi uzmanlarına bağımlılık düzeyi
	(ticari vergi mükellefleri için geliştirilen endekste bu faktör yer almamaktadır)
	GSYİH'nin bir oranı olarak brüt vergi uyum maliyetleri
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Yasal Karmaşıklık
	Toplanan işletme vergi gelirinin bir yüzdesi olarak vergi açığı
	Vergi-yönetim-iş etkileşimlerinde bilişim teknolojilerinin kapsamı ve kullanımı
	(kişisel vergi mükellefleri için geliştirilen endekste bu faktör yer almamaktadır)
	E-vergi ve hazır vergi beyannamesi kullanımının kapsamı
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Yasal Karmaşıklık
	(ticari vergi mükellefleri için geliştirilen endekste bu faktör yer almamaktadır)
	Diğer maddelere/vergi kanunlarına atıfta bulunan çok kapsamlı maddeler içeren vergi kanunu
	Vergi mevzuatının çok dağınık olması
	Kuralların birçok istisnasının ve geçici düzenlemelerin olması
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Yasal Karmaşıklık
	Vergi kanunlarının sık değişmesi
	Çok kapsamlı vergi kanunları
	AB vergi mevzuatının iç hukuka aktarılması
	Vergi dilinin çok teknik olması
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Yasal Karmaşıklık
	Uluslararası mevzuat
	Algılamanın zayıf olması ve belirsizlik
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Bilgi Hazırlama ve Kayıt Tutma Karmaşıklığı
	Kayıt Tutma
	Mali Amaçlar İçin Muhasebe Bilgilerinin Hazırlanması
	Vergi Formları Karmaşıklığı
	Vergi İdaresi Personeli Tarafından Sağlanan Yardımın Azalması
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Yasal Karmaşıklık
	Karmaşık Vergi Formları ve Açık Olmayan Talimatlar
	Vergi Yükümlülüklerinde Bilgisayarlaşma
	Diğer Maddelere/Vergi Kanunlarına Atıfta Bulunan Çok Kapsamlı Maddeler İçeren Vergi Kanunu
	Vergi Mevzuatının Çok Dağınık Olması
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Yasal Karmaşıklık
	Kuralların Birçok İstisnasının ve Geçici Düzenlemelerin Olması
	Vergi Kanunlarının Sık Değişmesi
	Çok Kapsamlı Vergi Kanunları
	AB Vergi Mevzuatının İç Hukuka Aktarılması
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Yasal Karmaşıklık
	Vergi Dilinin Çok Teknik Olması
	Uluslararası Mevzuat
	Algılamanın Zayıf Olması ve Belirsizlik
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Uyum Karmaşıklığı (Mali Müşavir)
	Mali Arşiv
	Mali Amaçlar İçin Muhasebe Bilgilerinin Hazırlanması
Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015)	Uyum Karmaşıklığı (İdare)
	Vergi Yükümlülüklerinde Bilgisayarlaşma
	Vergi İdaresi Personeli Tarafından Sağlanan Yardımın Azalması
	Karmaşık Vergi Formları ve Açık Olmayan Talimatlar
Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2020)	Vergi Kodu Karmaşıklığı
	Belirsizlik ve Yorum
	Değişiklik
	Hesaplama
	Detay
Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2020)	Vergi Kodu Karmaşıklığı
	Kayıt Tutma
	Kanunlaştırma
	Rehberlik
	Denetimler
Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2020)	Vergi Çerçevesi Karmaşıklığı
	İtirazlar
	Dosyalama ve Ödemeler
	Kanunlaştırma
	Kanunlaştırma

Kaynak: S. Öner & M. Cural (2023). Vergi Karmaşıklığı Üzerine Bir Literatür İncelemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 412, s. 29-31.

Vergi karmaşıklığı endekslerinden Tablo 2.4'te yer alan Tran-Nam & Evans'ın (2014) çalışmasında vergi karmaşıklığı kapsamlı bir çerçeveye açıklanmasına rağmen bu çerçeve ampirik olarak test edilmemiştir. Tran-Nam & Evans (2014) literatürün gözden geçirilmesiyle belirlenen vergi karmaşıklığı faktörlerini *politika, yasal, idari ve uyum karmaşıklığı* olmak üzere dört karmaşıklık kategorisi altında gruplandırılmıştır. Ayrıca bu sınıflandırmaya dayalı evrensel ve tüm vergileri kapsayan genel bir vergi karmaşıklığı endeksi –*biri ticari vergi mükellefleri, diğeri kişisel vergi mükellefleri için olmak üzere iki ayrı vergi karmaşıklığı endeksi*– önerisi getirmiştir.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015) literatürdeki faktörler²⁴ kapsamında oluşturduğu “yasal karmaşıklık” ve “bildirimsel karmaşıklık” çerçeveleri doğrultusunda “yasal karmaşıklık”, “bilgi hazırlama ve kayıt tutma karmaşıklığı” ve “vergi formları karmaşıklığı” endeksleri olmak üzere üç ayrı endeks geliştirmiştir. Bu endeksler, ayrıca “Genel Vergi Karmaşıklığı” adı verilen yeni bir endekste yeniden gruplandırılmıştır.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016); “yasama karmaşıklığı” ve “uyum karmaşıklığı” çerçevelerine dayalı olarak her çerçeve için bir alt endeks geliştirmiş olup “uyum karmaşıklığı”nı *mali müşavirler ve vergi idaresi bağlamında* ayrı değerlendirilmek üzere iki ayrı alt endeks oluşturmuştur.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2020), Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017) tarafından oluşturulan kavramsal yapıya dayalı olarak çok uluslu şirketlerin karşılaştığı vergi karmaşıklığını değerlendirmek ve Kurumlar Vergisi sistemlerinin karmaşıklığını ölçmek üzere Vergi Karmaşıklığı Endeksi'ni (Tax Complexity Index–TCI) geliştirmiştir. Vergi karmaşıklığı endeksi, “vergi kodu karmaşıklığı” ve “vergi çerçevesi karmaşıklığı” yapıları için geliştirilen iki alt endeks birleştirilerek oluşturulmuştur.

2.2.4. Literatürdeki Diğer Çalışmalar: Karmaşıklık Faktörleri

Bu çalışmalar dışında vergi karmaşıklığı literatüründeki diğer çalışmalarda tespit edilen vergi karmaşıklığı faktörleri aşağıda listelenmektedir:

²⁴ Long & Swingen (1987), Green (1994) ve McKerchar (2005)

- Mevzuatın Okunabilirliği (Pyrzczak, 1976; Koch & Karlinsky, 1984; Martindale, Koch & Karlinsky 1992; Tan & Tower, 1992; Smith & Richardson, 1999; Richardson & Smith, 2002; Saw & Sawyer, 2010; Barney, Tschopp & Wells, 2012; Saad, Udin & Derashid, 2014; Strauss & Toor, 2014; Umar & Saad, 2015; Sawyer, 2016; Blatov, 2017)
- Mevzuatın Anlaşılabilirliği (Pyrzczak, 1976; Koch & Karlinsky, 1984; Martindale, Koch & Karlinsky, 1992; Karlinsky & Andrews, 1986; Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; Isa, 2014)
- Mevzuatın Belirsizliği (Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; Isa, 2014; Tran-Nam, Lignier & Evans, 2016; Budak & James, 2018)
- Mevzuatın Dil ve Anlatım Özellikleri (Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; Budak & James, 2018)
- Mevzuatın Kapsamlılığı (Moody, 2005; Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; Budak & James, 2018)
- Vergi Harcamaları (Vaillancourt, Roy & Lammam, 2015; Vaillancourt, Lammam, Ren, & Roy, 2016)
- Vergilerin Sayısı (Cox & Eger, 2006; Tran-Nam, Lignier & Evans, 2016)
- Mevzuat Metinlerindeki Bölüm ve Paragraf Sayısı (Karlinsky & Andrews, 1986)
- Mevzuatın Sayfa Sayısı (Lassila & Smith, 1997; Slemrod, 2005; Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; Vaillancourt, Roy & Lammam, 2015; Sawyer, 2016; Vaillancourt & Bird, 2016; Vaillancourt, Lammam, Ren, & Roy, 2016; Brady, 2020)
- Mevzuat Metinlerindeki Kelime Sayısı (Moody, Warcholik & Hodge, 2005; Vaillancourt & Bird, 2016; Brady, 2020)
- Beyanname Formlarındaki Satır Sayısı (Slemrod, 2005; Vaillancourt & Bird, 2016)

- Mevzuat Değişiklikleri (Moody, 2005; OTS, 2012; Tran-Nam, Lignier & Evans, 2016; Budak & James, 2018; Brady, 2020)
- Verginin Hesaplanması (İsa, 2014)
- Kayıt Tutma Yükümlülüğü (İsa, 2014; Tran-Nam, Lignier & Evans, 2016)
- Vergi Rehberliği (Jones, Rice, Sherwood & Whiting, 2014)

2.2.5. Türkçe Literatür: Karmaşıklık Faktörleri

Vergi karmaşıklığı konusunda Türkçe literatürde sınırlı sayıda çalışma olmakla birlikte uluslararası literatürün aksine vergi karmaşıklığını bir model veya çerçeve ile açıklayan yalnızca bir araştırmaya rastlanmaktadır. Çakır (2021) tarafından yapılan araştırmada vergi karmaşıklığının ölçülmesi için endeks geliştirilmiş ve Türk vergi sisteminin karmaşıklık düzeyi geliştirilen endeksle hesaplanmıştır. Endeksin *objektif göstergeleri* istisna, indirim, muafiyet vb. sayısı, bir yılda yapılan değişiklik sayısı (ortalama yıllık değişiklik sayısı), vergi kanunlarının okunabilirliği, vergi kanunlarının sayfa sayısı, idarenin katlanmış olduğu maliyet (100 birim gelir elde etmek için katlanılan maliyet), mükellef sayısının/toplam nüfusa oranı, tevkifat yoluyla alınan verginin toplam vergiye oranı, vergi uzmanlarına başvuru oranı; *subjektif göstergeleri* ise vergi kanunlarının belirsizliği, vergi rehberleri, genel tebliğler ve sirkülerlerin karmaşıklığı, vergi kanunlarının hazırlanmasından önce yeterli düzeyde hazırlık ve mükelleflerim uyum maliyeti olarak belirlenmiştir.

Türkçe literatürdeki diğer ampirik çalışmalarda vergi karmaşıklığının ölçümünde karmaşıklık faktörlerinden yalnızca *mevzuatın okunabilirliği ve anlaşılabilirliği* faktörlerinin ele alındığı görülmektedir. Teorik çalışmalarda ise literatürdeki vergi karmaşıklığının olası nedenlerinin, karmaşıklık faktörlerinin ve göstergelerinin derlendiği görülmektedir. Türkçe literatürde yer alan çalışmalarda tespit edilen karmaşıklık faktörleri aşağıda özetlenmektedir:

- Mevzuatın Okunabilirliği (Karabacak, 2013b, Değirmenci, 2019; Öner & Cural, 2019; Arslan, 2020)

- Mevzuatın Anlaşılabilirliği (Karabacak, 2013b)
- Mevzuatın Dil ve Anlatım Özellikleri (Bakkal, 2013; Karabacak, 2013b; Üyümez, 2016; Değirmenci, 2019; Bozdoğan & Kurt, 2019; Uğurlu, 2019; Arslan, 2020)
- Mevzuatın Kapsam Derecesi (Karabacak, 2013a; Değirmenci, 2019; Zeren, 2019)
- Vergi Harcamaları (Bakkal, 2013; Değirmenci, 2019; Uğurlu, 2019; Zeren, 2019)
- Vergilerin Sayısı (Karabacak, 2013b; Değirmenci, 2019; Uğurlu, 2019; Zeren, 2019)
- Vergi Oranlarının Sayısı (Uğurlu, 2019)
- Kanunlardaki Madde Sayıları (Bozdoğan & Kurt, 2019; Uğurlu, 2019)
- Mevzuatın Sayfa Sayısı ve Metinlerdeki Kelime Sayısı (Karabacak, 2013b; Bozdoğan & Kurt, 2019; Değirmenci, 2019; Uğurlu, 2019; Zeren, 2019; Arslan, 2020)
- Mevzuat Değişiklikleri (Bakkal, 2013; Karabacak, 2013a; Üyümez, 2016; Değirmenci, 2019; Arslan, 2020)
- Beyanname Formları (Üyümez, 2016)
- Vergi Yönetiminde Yaşanan Karmaşıklık (Uğurlu, 2019; Zeren, 2019)

Türkçe literatürün vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler bakımından uluslararası literatürle uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak uluslararası literatürün aksine karmaşıklık faktörleri olarak *verginin hesaplanması* ve *kayıt tutma yükümlülüğü* faktörlerine Türkçe literatürde yer alan çalışmalarda hiç yer verilmemiş olması dikkat çekici olmuştur.

Vergi karmaşıklığı literatürünün yeniden gözden geçirilmesiyle tespit edilen tüm karmaşıklık faktörleri aşağıda listelenmektedir:

- Mevzuatın Belirsizliği
- Mevzuatın Okunabilirliği
- Mevzuatın Anlaşılabilirliği
- Mevzuatın Dil ve Anlatım Özellikleri
- Mevzuatın Kapsam Derecesi
- Mevzuatın Detay Derecesi
- Vergi Harcamaları
- Vergilerin Sayısı
- Vergi Oranlarının Sayısı
- Vergi Konusu Olan Emtiaların Sayısı
- Kanunlardaki Madde Sayıları
- Mevzuatın Sayfa Sayısı
- Mevzuat Metinlerindeki Bölüm, Paragraf ve Kelime Sayısı
- Beyanname Formlarındaki Satır Sayısı
- Mevzuat Değişiklikleri
- Verginin Hesaplanması
- Kayıt Tutma Yükümlülüğü
- Ödeme Yükümlülüğü
- Beyanname Formları
- Vergi Yönetimi
- İdari Yükümlölüklerin Mükellefler Tarafından Uygulanabilirliği
- İdari Yükümlölüklerin İdare Tarafından Uygulanabilirliği
- Vergi Rehberliği
- Mevzuatın Tutarlılığı
- Mevzuatın Uyumluluğu

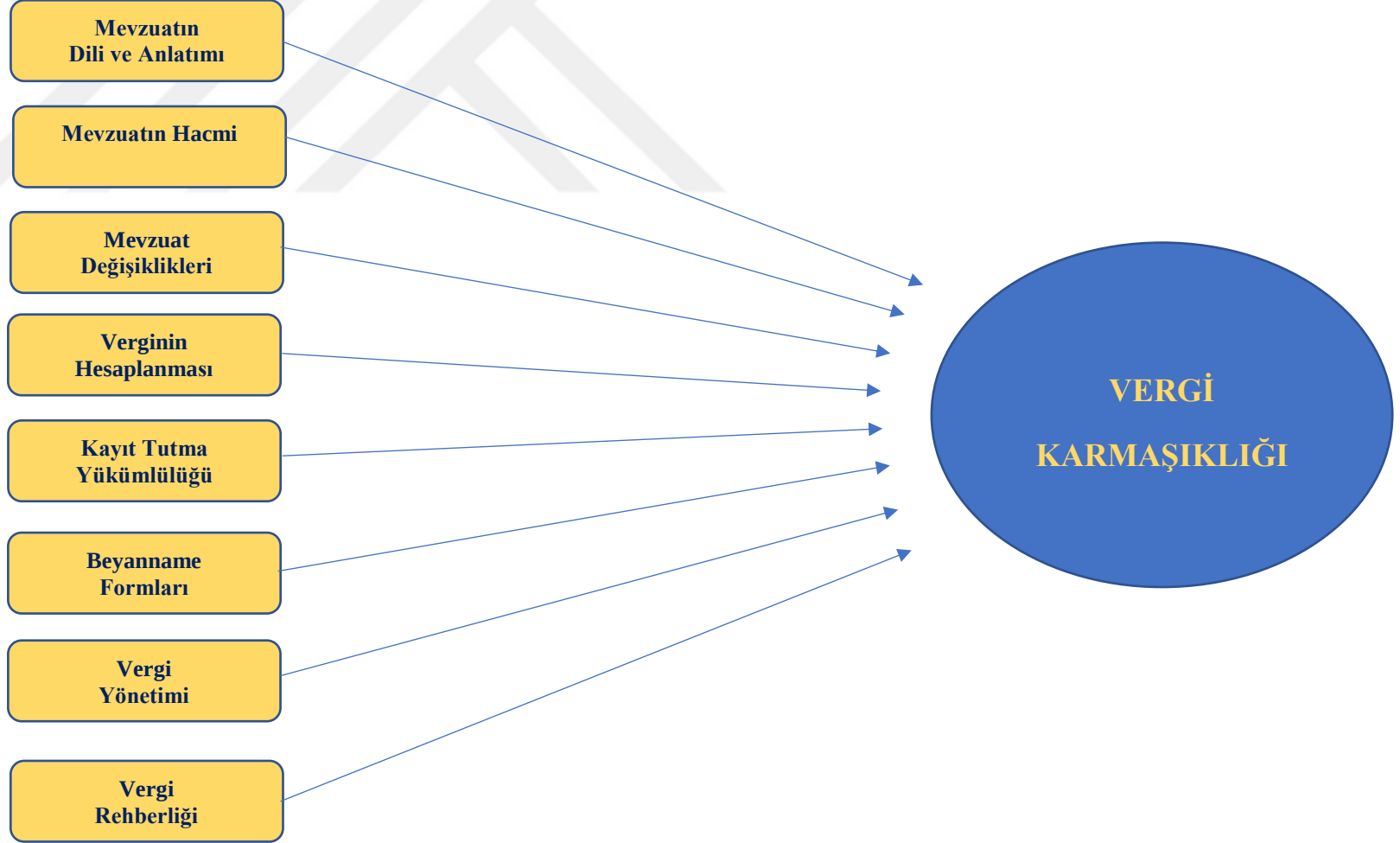
2.3. Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi

Bu kısımda, araştırmanın kavramsal çerçevesine ilişkin bilgilere yer verilmektedir. Kavramsal çerçeveyi oluşturan faktörlerin vergi karmaşıklığını ne şekilde ortaya çıkardıkları açıklanmaktadır.

Bilimsel bir araştırmada araştırmacı tarafından araştırma probleminin gerekçelerini ortaya koymak üzere kavramsal çerçeve inşa edilmektedir. Kavramsal çerçeve, araştırma kapsamındaki kavramların tanımlarını, anlamlarını ve birbirleriyle olan ilişkilerini ortaya koymaktadır. Kavramsal çerçeve, araştırma alanındaki kurama dayalı bir çerçeve olan kuramsal çerçeveyi de kapsayan daha geniş bir yapıyı temsil etmektedir. Araştırmacı tarafından oluşturulması nedeniyle kavramsal çerçevenin subjektif özelliği bulunmaktadır (Çepni, 2021, s. 208-211).

Araştırmacı tarafından literatürün tekrar gözden geçirilmesiyle bu tez araştırmasının amacıyla önemli derecede ilişkili olduğu varsayılan faktörler belirlenmiştir. Buna göre belirlenen ve bu kısımda değinilecek faktörler üzerine oturtularak tez araştırmasının dayandığı kavramsal çerçeve oluşturulmuştur. Şekil 2.1’de araştırmanın kavramsal çerçevesi ana yapılar itibarıyla şematik olarak gösterilmektedir.

Şekil 2.1: Ana Yapılar İtibarıyla Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi (Taslak)



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Araştırmanın kavramsal çerçevesi, Şekil 2.1’de görüldüğü üzere literatürde tespit edilen faktörleri kapsamlı bir şekilde ele almaktadır. Literatürdeki karşıt görüşler nedeniyle doğrudan karmaşıklık oluşturan nokta vurgulanarak faktörler isimlendirilmiştir. Örnek verilecek olursa “*mevzuatın kapsamlılığı*” şeklinde olan karmaşıklık faktörüyle ilgili olarak literatürde mevzuatın kapsamının geniş olmasıyla beraber dar olmasının da karmaşıklık nedeni olabileceğine dair bir tartışmaya rastlanmaktadır (OTS, 2012, s. 9-10). Bu nedenle faktörlerin herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmasını sağlamak adına karmaşıklığın asıl nedeni, daha açık ifade edilerek faktörler isimlendirilmiştir. Buna göre söz konusu faktör, literatürdeki tartışmaların ağırlığı doğrultusunda “*mevzuatın kapsamının geniş olması*” şeklinde isimlendirilmiştir. Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan tüm faktörlerin isimlendirilmesinde birlik olması adına aynı yaklaşım benimsenmiştir.

Literatürdeki karmaşıklık faktörleri, aşağıda açıklandığı üzere kavramsal çerçeveye dâhil edilmiştir:

- “**Mevzuatın dili ve anlatımı**”, literatürde en sık karşılaşılan faktör olan vergi mevzuatının okunabilir ve anlaşılabilir olmaması ile belirsiz olmasını açıklamaktadır.
- “**Mevzuatın hacmi**”, mevzuatın kapsamının geniş olması, mevzuatta detaylı kurallar olmasını ve mevzuatın boyutunun büyük olmasını açıklamaktadır. Ayrıca vergi harcamalarının literatürde karmaşıklık faktörü olarak “detay” kapsamında açıklanması sebebiyle ayrı bir yapı altında değerlendirilmesine gerek duyulmamıştır. Buna göre, vergi harcamaları da mevzuatta detaylı kurallar olmasını açıklayan “**mevzuatın hacmi**” yapısı altında değerlendirilmiştir.
- “**Mevzuat değişiklikleri**”, literatürde olduğu gibi tek yapıyla açıklanmıştır. Bu yapı, mevzuatta sık değişiklik yapılması ve mevzuat değişikliklerinin kapsamının geniş olmasını açıklamaktadır.
- “**Verginin hesaplanması**”, “**kayıt tutma yükümlülüğü**” ve “**beyanname formları**” literatürdeki bazı çalışmalarda birlikte ele alınmış olsa da vergi karmaşıklığı alanındaki temel çalışmalarda olduğu

gibi ayrı yapılarda tanımlanmıştır. “**Verginin hesaplanması**”, hesaplamaların zor ve çok fazla olmasını; “**kayıt tutma yükümlülüğü**”, yükümlülüğün detaylı ve zahmetli olmasını; “**beyanname formları**” formların biçim ve içerik bakımından anlaşılabilir olmamasını açıklamaktadır.

- “**Vergi yönetimi**”, literatürle uyumlu olarak vergi yönetiminden kaynaklanan karmaşıklığı açıklayan faktörleri kapsamaktadır. Buna göre, idari yükümlülükler (kayıt tutma ve beyanname verme yükümlülükleri hariç) mükelleflerin ve idarenin uyum sağlamasının zor olmasını açıklamaktadır. Kayıt tutma ve beyanname doldurma yükümlülükleri ayrı yapılarda açıklandığından bu yapıya dâhil edilmemiştir.
- “**Vergi rehberliği**”, literatürde az rastlanan bir karmaşıklık faktörü olsa da güncel bir çalışma olan Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017)’nin çalışmasında nitel araştırmayla keşfedilen bir faktör olarak dikkat çekmektedir. Vergi rehberlerinin karmaşıklığı, OTS Karmaşıklık Endeksi’nin üç versiyonunda ve evrensel düzeyde vergi karmaşıklığını ölçen Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane’un (2020) Vergi Karmaşıklığı Endeksi’nde endeks bileşenlerinden biri olarak yer almaktadır. Ayrıca vergi mevzuatının okunabilirliğini inceleyen bazı çalışmalarda (Tan & Tower, 1992; Smith & Richardson, 1999; Barney, Tschopp & Wells, 2012; Öner & Cural, 2019) vergi rehberlerinin okunabilirliğinin de değerlendirildiği görülmektedir. Vergi rehberliği, her ne kadar vergi yönetimi boyutuyla ilişkilendirilebilir olsa da yukarıdaki tespitlerden hareketle, “**vergi rehberliği**” şeklinde ayrı bir boyut olarak araştırmanın kavramsal çerçevesine dâhil edilmesi uygun görülmüştür. Bu yapı, vergi rehberlerinin okunabilir ve erişilebilir olmaması ile içerik ve miktar bakımından yeterli olmamasını açıklamaktadır.

2.3.1. Mevzuatın Dili ve Anlatımı

Literatürdeki çalışmaların çoğunda mevzuatın dili ve anlatımı, vergi sisteminin karmaşık olarak algılanmasına neden olan faktörlerden biri olarak ele

alınmaktadır. 1980’lerden 2010’a kadar olan süreçte ampirik çalışmalarda vergi karmaşıklığının çoğunlukla *okunabilirlik* (Pyrzczak, 1976; Koch & Karlinsky, 1984; Martindale, Koch & Karlinsky 1992; Tan & Tower, 1992; Smith & Richardson, 1999; Richardson & Smith, 2002) ve *anlaşılabilirlik* (Pyrzczak, 1976; Koch & Karlinsky, 1984; Martindale, Koch & Karlinsky 1992; Karlinsky & Andrews, 1986) ekseninde ele alındığı görülmektedir. Bu çalışmalar, vergi karmaşıklığını çok boyutlu bir yaklaşımla ölçmek yerine karmaşıklığı sadece mevzuatın okunabilirliği veya anlaşılabilirliği üzerinden ölçmeye çalışmıştır. Buna göre, neredeyse son on yıl öncesine kadar ampirik literatürün çoğunlukla mevzuatın dili ve anlatımına odaklandığı anlaşılmaktadır.

Ayrıca vergi karmaşıklığını tespit etmeye yönelik geliştirilen kapsamlı bir endeks olan OTS Karmaşıklık Endeksi’nin üç versiyonunda da yasama karmaşıklığı boyutunun bir göstergesi²⁵ olarak *vergi mevzuatının okunabilirliğinin* yer aldığı görülmektedir (OTS, 2012; OTS, 2013; OTS, 2015).

“Belirsizlik” faktörü, Long & Swingen (1987) tarafından kanunda birden fazla duruma işaret eden belirsizliklerin olması, Carnes & Cuccia (1996) tarafından ise vergi kanununun ne istendiğine emin olunamayacak şekilde belirsiz olması şeklinde tanımlanmaktadır. Long & Swingen’in (1987) çalışmasında “belirsizlik” faktörü katılımcılar tarafından en önemli üçüncü karmaşıklık faktörü olarak belirlenmiştir. Long & Swingen’in (1987) tanımladığı vergi karmaşıklık faktörlerini referans alan McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005)’in çalışmasında ise bu faktör, vergi karmaşıklığı faktörleri içerisinde önem sırası bakımından ikinci sırada yer almıştır.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015), Gelir Vergisi kurallarının ve vergi davalarının belirsizliği ile vergi kanunlarının belirsizliğini “yasal karmaşıklık” çerçevesinde değerlendirmiştir. Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016) ise vergi dilinin belirsizliği ve algılanmasının zayıf olması ile birlikte vergi kanunlarında son derece teknik dil kullanılmasını “yasama karmaşıklığı” kapsamında ele almaktadır. Her iki araştırmada da “yasal karmaşıklık endeksi” bileşeni olarak vergi dilinin çok

²⁵ Literatürdeki okunabilirlik testlerinden biri olan Gunning-Fog Testi Skoru, okunabilirlik göstergesi olarak kullanılmıştır.

teknik olması ile vergi dilinin belirsizliği ve algılanmasının zayıf olması yer almaktadır.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017), literatür incelemesi ve uluslararası vergi uzmanlarıyla görüşmeler sonucu belirlediği yedi karmaşıklık faktörü arasında “Anlaşılmazlık” faktörünü göstermiş ve bu faktörü “Düzenlemeler açık ve kesin olmayan, belirsiz bir şekilde formüle edilmiş olması” şeklinde tanımlamıştır. Araştırmanın nitel aşaması sonrasında bu faktörü *“bir düzenlemenin farklı yorumların mümkün kılacak şekilde açık ve kesin olmayan, belirsiz bir şekilde ifade edilmesi”* olarak tanımlayarak *“belirsizlik ve yorum”* şeklinde yeniden isimlendirmiştir.

Literatürdeki ampirik çalışmalardan biri olan Tran-Nam, Lignier & Evans (2016, s. 19-20)’nin çalışmasında vergi hukukunun belirsizliği, potansiyel vergi karmaşıklığı nedenleri arasında gösterilmiş ve vergi uzmanları tarafından vergi karmaşıklığına etki dereceleri bakımından yapılan sıralamaya göre en önemli üçüncü karmaşıklık faktörü olarak tespit edilmiştir. Isa (2014) tarafından yürütülen araştırmada ise mükelleflerin karşılaştığı vergi karmaşıklığı faktörlerinden birinin vergi mevzuatının anlaşılması olduğu tespit edilmiştir.

Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea (2012, s. 98) vergi mevzuatının genellikle belirsiz olmasının, vergi mükellefinin çoğunun mevzuatı çok az anlamasının ve yorumlamada güçlük yaşamasının vergi karmaşıklığını oluşturarak uyumsuzluk davranışına sebep olduğunu ileri sürmektedir. Vergi hukukunun karmaşıklığının dilbilim düzeyinde olduğunu belirten Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea (2012, s. 98, 104), mevzuat metinlerini vergi mükelleflerinin anlaması bir yana sertifikalı vergi danışmanları veya finans uzmanları tarafından bile kolayca anlaşılamayan bir hukuki jargon içerdiğinden bahsetmektedir. Buna göre, vergi karmaşıklığının ortaya çıkma biçimin dil ve anlatım ile ilgili olarak mevzuatın anlaşılmasının ve yorumlanmasının zor olması, hukuk jargonunun kullanılması, gereksiz ve aşırı düz bir dilin kullanılması şeklinde özetlemektedir.

Budak & James’e (2018) göre, mevzuatın mükelleflerin aynı cümleyi farklı yorumlayabilmesi gibi çoklu yorumlara yol açacak şekilde karmaşık olması mükelleflerin uyum kararlarının etkilemektedir. Bu şekilde ortaya çıkan belirsizlik,

bazı vergi mükelleflerini ekonomik açıdan değerli kararlar almaktan caydırırken bazı mükellefler için de fırsatlar sunmaktadır. Vergi karmaşıklığı sebebiyle ortaya çıkan uyumsuzluk davranışları ve uyum maliyetleri yoluyla ekonomik büyümeyi de olumsuz yönde etkilemektedir.

Türkçe literatürdeki vergi karmaşıklığını ölçen çalışmaların karmaşıklık faktörlerinden yalnızca *vergi mevzuatının okunabilirliğini* (Karabacak, 2013b, Değirmenci, 2019; Öner & Cural, 2019; Arslan, 2020), ve *anlaşılabilirliğini* (Karabacak, 2013b) ele aldıkları dikkat çekmektedir.

Türkçe literatürdeki araştırmalarda mevzuatın dili ve anlatımından kaynaklanan vergi karmaşıklığı detaylı olarak açıklanmaktadır. Bu çalışmalara göre; *mevzuatın dilinin belirsizlik oluşturacak şekilde kullanılması* (Değirmenci, 2019), *açık, anlaşılır ve sade olmaması* (Bakkal, 2013; Bozdoğan & Kurt, 2019; Uğurlu, 2019; Arslan, 2020), *eski olması* (Bakkal, 2013; Değirmenci, 2019), *dilinin ve anlatımının derin olması* (Karabacak, 2013b); *yoruma açık hükümler içermesi* (Bakkal, 2013; Değirmenci, 2019), *lafzi yorumla anlaşılır olması* (Bozdoğan & Kurt, 2019) verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır. Ayrıca *mevzuatta teknik hukuk terimlerinin kullanılması* (Değirmenci, 2019), *metinlerdeki kelimelerin çoğunlukla bilinen anlamının dışında kullanılması* (Değirmenci, 2019) ve *mevzuatta çelişkili ifadelerle yer verilmesi* (Üyümez, 2016) de mevzuatın dili ve anlatımıyla ilgili olarak verginin karmaşık algılanmasına sebep olmaktadır.

Mevzuatın dili ve anlatımı, bu araştırmada; mevzuatın okunabilir ve anlaşılabilir olmaması ve belirsiz olması şeklinde tanımlanmaktadır.

2.3.2. Mevzuatın Hacmi

Vergi sisteminde uygulanmakta olan vergilerin sayısının çok olması, mevzuatın çok sayıda madde ve düzenleme içermesi, muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamalarla detaylandırılması, düzenlemelerin içerik itibarıyla çok sayıda kısım ve bölüme ayrılması, sayfa ve kelime sayılarının oldukça fazla olması vergi mevzuatının büyümesine ve vergi sisteminin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır.

Kapsamlı vergi kanunları ve kanun maddeleri, literatürde vergi uzmanları tarafından algılanan vergi karmaşıklığının nedenleri arasında gösterilmektedir.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015, s. 340, 343) ve Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016, s. 22, 24) tarafından yapılan araştırmalarda vergi uzmanları perspektifinden belirlenen vergi karmaşıklığı alanlarından “*yasal karmaşıklık*” kapsamında yer almaktadır.

Vergilerin sayısı, literatürde vergi mevzuatının kapsamının genişlemesine ve karmaşıklaşmasına yol açan faktörlerden biri olarak ele alınmaktadır. Vergi karmaşıklığını kapsamlı bir model veya çerçeve ile açıklayan sınırlı araştırmalardan biri olan Tran-Nam & Evans’ın (2014, s. 350, 361) alışmasında vergi karmaşıklığının göstergeleri içerisinde vergilerin sayısı²⁶ yer almaktadır. Çalışmanın temelini oluşturan vergi karmaşıklığı endeksi önerisinde de “politika karmaşıklığı” faktörlerinden biri olarak yer verilmektedir²⁷. Tran-Nam & Evans (2014, s. 350), vergilerin sayısının vergi karmaşıklığının özellikle anlamlı bir göstergesi olmadığını ancak tam olarak ölçülebildiğini ifade etmektedir.

Literatürde vergilerin sayısının, mükellefler tarafından vergi idaresinin organizasyonel karmaşıklığının bir ölçüsü olarak da kullanıldığı görülmektedir (Cox & Eger, 2006, s. 271-272). Vergilerin sayısı, her bir vergi ile ayrı ve bağımsız bir idari birimin ilgilenmesi bakımından organizasyonel karmaşıklığı yansıtmaktadır. Dolayısıyla, daha fazla vergi ile muhatap mükellef daha az vergi ile muhatap mükellefe göre daha karmaşık bir organizasyonla karşı karşıya kalmaktadır.

Tran-Nam, Lignier & Evans (2016, s. 19-20) tarafından Avustralya vergi uzmanlarının perspektifinden bazı vergi değişikliklerinin vergi karmaşıklığı ve uyum maliyetleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı çalışmanın sonuçlarına göre; vergi mükelleflerinin muhatap olduğu farklı vergilerin sayısı, vergi karmaşıklığının ortaya çıkmasında etkisi olan başlıca dört faktörden biri olmuştur. Araştırma kapsamında yürütölen anket uygulamasında katılımcılar, araştırmacılar tarafından listelenen on faktörü vergi karmaşıklığına etki dereceleri bakımından puanlamıştır. Buna göre en önemli dört karmaşıklık faktörü sırasıyla vergi kurallarındaki değişme

²⁶ Vergilerin sayısı, vergi karmaşıklığı göstergeleri içerisinde “*bir ölkedeki çeşitli hükümet düzeylerindeki tüm vergilerin sayısı*” olarak gösterilmektedir (Tran-Nam & Evans, 2014, s. 350).

²⁷ Vergilerin sayısı, Tran-Nam & Evans (2014:361) tarafından geliştirilen vergi karmaşıklığı endeksinde “federal, eyalet ve yerel vergilerin sayısı” olarak yer almaktadır.

sıklığı, Avustralya Vergi Ofisi tarafından getirilen uyum gereklilikleri, vergi kanununun belirsizliği ve mükelleflerin muhatap olmak zorunda oldukları farklı vergilerin sayısı olarak tespit edilmiştir. Bu faktörlerin dördü de katılımcılar tarafından 10 üzerinden 7 puan üzeri puanlanmıştır.

Mevzuatın çok sayıda düzenleme içermesi, vergi mevzuatının kapsamının genişlemesine ve karmaşılaşmasına yol açmaktadır. Long & Swingen (1987), vergi karmaşıklığının olası nedenlerinden biri olarak kanunda çok sayıda kural ve kuralların istisnaları gibi aşırı detay olmasını göstermektedir. Çalışma kapsamındaki altı karmaşıklık faktöründen biri olan aşırı detay (“*detay*”) faktörü, katılımcılar tarafından en önemli ikinci karmaşıklık faktörü olarak belirlenmiştir. Long & Swingen (1987)’nin tanımladığı faktörlerin göreceli önemlerini araştıran McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005) tarafından yapılan çalışmada ise “*detay*” faktörü, en önemli karmaşıklık faktörü olarak belirlenmiştir.

Long & Swingen’in (1987) çalışmasında belirlediği “*detay*” boyutuna göre, vergi mevzuatındaki düzenlemelere getirilen istisnaların fazla olması vergi karmaşıklığını ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda, *düzenlemelerin daha detaylı olmasına sebebiyet verdiği için muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamaların* vergi karmaşıklığını oluşturan bir faktör olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi harcamalarının (muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamalar) birçok çalışmada vergi karmaşıklığının göstergesi olarak kullanıldığı görülmektedir (OTS, 2012; OTS, 2013; Weinstein, 2014; OTS, 2015; Vaillancourt, Roy & Lammam, 2015; Vaillancourt, Lammam, Ren, & Roy, 2016). OTS Karmaşıklık Endeksinin ilk versiyonunda (2012) “indirimlerin sayısı” olarak “yasama karmaşıklığı”, ikinci ve üçüncü versiyonlarında (2013, 2015) muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamalar şeklinde “politika karmaşıklığı” boyutunun göstergesi olarak yer almıştır.

Eyalet Vergi Karmaşıklığı Endeksi’nde (Weinstein, 2014) vergi karmaşıklığının tek göstergesi olarak vergi harcamaları kullanılmıştır. Son olarak, Tran-Nam & Evans (2014) tarafından önerilen endeksine “politika karmaşıklığı” kapsamında dâhil olmuştur.

Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea (2012: 99, 104), mevzuatın çok sayıda düzenleme içermesinin modern mali sistemlerin bir özelliği olduğunu ancak kanunda boşluklar ortaya çıkararak vergi kaçakçılığına fırsat vermesi ve vergiye uyumu zorlaştırması, bakımından birçok olumsuz sonucu olduğunu vurgulamaktadır. Binlerce sayfaya yayılan aşırı düzenlemeler sebebiyle ortaya çıkan vergi karmaşıklığı, vergi mükelleflerinin uyum sağlama kabiliyetini azaltmaktadır.

Vergi mevzuatının kapsamlı olması ve çok sayıda düzenleme içermesi *mevzuatın kısım/bölüm, paragraf ve sayfa sayılarını* arttırmakta ve karmaşıklığa yol açmaktadır. Moody, Warcholik & Hodge (2005:5), kanunu oluşturan bölümlerin ve alt bölümlerin sayısının (artışın) karmaşıklığın açıklayıcı bir ölçüsü olduğunu ileri sürmektedir.

Mevzuatın bölüm ve paragraf sayıları, OTS Endeksi'nin ilk versiyonunda “yasama karmaşıklığı”nın bir göstergesi olarak yer almıştır. Daha sonra çift saymayı azaltma amacıyla yapılan revizyon sonrası bölümlerin ve paragrafların sayısı, kısmen mevzuatın sayfa sayısı ile ilişkili olduğundan kaldırılmıştır. Karlinsky & Andrews (1986) tarafından yapılan çalışmada paragraf sayısı, karmaşıklığın ölçümü için bir gösterge olarak kullanılmıştır.

Literatürde mevzuatın sayfa sayısının, vergi karmaşıklığının değerlendirilmesinde sıklıkla ele alınan bir faktör olduğu görülmektedir. Slemrod (2005:283) çalışmasında vergi karmaşıklığını talimat kitapçığındaki sayfa sayısı ile ölçmektedir. Sayfa sayısı, karmaşıklığın kolayca ölçülebildiği bir gösterge olsa da mevzuatta daha fazla açıklamanın yer alması (sayfa sayısının daha fazla olmasının), belirli bir vergi kanunun daha net bir şekilde açıklanması anlamına da gelebileceğinden bir yandan kusurlu bir karmaşıklık ölçüsü olduğunu da vurgulamaktadır. Mevzuatın sayfa sayısı, OTS Endeksi'nin üç versiyonunda da yasama karmaşıklığı boyutunun bir göstergesi olarak yer almaktadır.

Vaillancourt, Roy & Lammam (2015) ve Vaillancourt, Lammam, Ren & Roy (2016) tarafından yapılan çalışmalarda karmaşıklık düzeyinin göstergelerinden biri olarak kullanılan vergi mevzuatının alanı sayfa sayısının sayfa boyutuyla çarpılması yoluyla hesaplanmaktadır. Vaillancourt & Bird (2016:7) ve Brady'nin (2020, s. 8)

alışmalarında da mevzuatın sayfa sayısı karmaşıklığın göstergelerinden biri olarak ele alınmaktadır. Son olarak, Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea (2012, s. 104) binlerce sayfaya yayılan çok sayıda düzenlemenin vergi karmaşıklığına neden olduğunu ifade ederken düzenlemelerin fazlalığıyla beraber sayfa sayısına dikkat çekmektedir.

Mevzuatın büyümesine ve vergi karmaşıklığının ortaya çıkmasına neden olan başka bir faktör de mevzuattaki düzenlemeler bünyesinde yer alan *kelimelerin sayısı*dır. Moody, Warcholik & Hodge (2005, s. 5) ve Brady (2020, s. 9), vergi karmaşıklığını kelime sayısı göstergesiyle ölçmektedir.

Bu araştırmada; mevzuatın hacmi, mevzuatın kapsamının geniş olması, mevzuatta detaylı kurallar olması ve mevzuatın boyutunun büyük olması şeklinde tanımlanmaktadır.

2.3.3. Mevzuat Değişiklikleri

Vergi mevzuatında yapılan değişikliklerin sık olması da vergi sisteminin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır. Long & Swingen (1987) tarafından kanunda sık sık değişiklik yapılması veya yakın zamanda yapılan değişiklikler olması vergi karmaşıklığının nedenleri arasında gösterilmiştir. Çalışmada katılımcılar tarafından “değişiklikler” faktörü en önemli karmaşıklık faktörü olarak belirlemiştir.

Carnes & Cuccia (1996) da vergi kaleminin anlaşılmasını zorlaştıracak şekilde vergi kanunun son yıllarda çok defa değişikliğe uğramasını vergi karmaşıklığının kaynakları arasında saymıştır.

Long & Swingen’in (1987) tanımladığı vergi karmaşıklık faktörlerini doğrudan referans alan McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005)’ın çalışmasında ise değişim sıklığı, katılımcılara göre karmaşıklığın başlıca nedenlerinden biri olarak görülmüş ve önem derecesi bakımından üçüncü sırada yer almıştır.

Moody, Warcholik & Hodge’a (2005, s. 2,14) göre, vergi kanunlarındaki değişikliklerin sıklığından kaynaklanan mükellef belirsizliğin karmaşıklığın önemli bir kaynağıdır. Vergi kanununun büyümesi ve sürekli değişmesinin yarattığı karmaşıklık, genel giderler (planlama, ihtilaf ve uyum maliyetleri) ve fırsat

maliyetleri (vergi sistemi yüzünden vazgeçilmek zorunda kalınan ekonomik getiriler) olarak iki genel ekonomik maliyet türü yaratmaktadır.

Evans & Tran-Nam (2010, s. 253) ve Tran-Nam & Evans (2014, s. 347-348) vergi mevzuatının değişim sıklığını karmaşıklık faktörlerinden biri olarak göstermişler ve yeni mevzuatı öğrenme gerekliliği ve mevzuat değişikliklerinin kümülatif etkisi nedeniyle hem yasal hem de etkili karmaşıklıklar ortaya çıkardığını belirtmişlerdir. Ayrıca vergi kurallarındaki değişikliklerin sıklığı, Tran-Nam & Evans (2014:361)'ın çalışmasında sunulan endeks önerisinde vergi kanunu taslağının hazırlanmasından ileri gelen karmaşıklığı açıklayan “kanuni karmaşıklık” faktörlerinden biri olarak yer alarak endeks alt bileşenlerinden biri olmuştur.

Vergi kanunlarının sıklıkla değişmesi, literatürde vergi uzmanları tarafından algılanan vergi karmaşıklığının nedenleri arasında gösterilmektedir. Vergi kanunlarının sık değişmesi, Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015:340, 343) tarafından “Yasal Karmaşıklık”, Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016:22, 24) tarafından ise “Yasama Karmaşıklığı” çerçevesinde değerlendirilmiştir. Ayrıca her iki araştırmacının çalışmasında “Yasal Karmaşıklık Endeksi” bileşenlerinden biri olarak yer almıştır. Ayrıca vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin sayısı, OTS Karmaşıklık Endeksi'nin üç versiyonunda da “yasama karmaşıklığı” boyutunun bir göstergesi olarak yer almıştır.

Tran-Nam, Lignier & Evans (2016:19-20) tarafından yürütülen araştırmada vergi uzmanları tarafından vergi karmaşıklığına etki dereceleri bakımından yapılan sıralamaya göre vergi kurallarındaki değişim sıklığı en önemli karmaşık nedeni olarak belirlenmiştir.

Vergi mevzuatının değişim sıklığı, Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017)'nin literatür incelemesi ve uluslararası vergi uzmanlarıyla görüşmeler sonucu belirlediği yedi karmaşıklık faktörü arasında “düzenlemelerin sık sık değişikliğe tabi olması” şeklinde tanımlanmıştır. Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017), araştırmasının ileri safhasında değişim sıklığının yanı sıra değişikliklerin miktar ve/veya kapsam açısından çok olmasını da karmaşıklık faktörü olarak saptamış ve tanımını genişletmiştir. Ayrıca Hoppe, Schanz, Sturm &

Sureth-Sloane (2017) ve Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2020) “değişiklik” faktörünü “vergi kodu karmaşıklığı” kapsamında değerlendirmişlerdir.

Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea (2012:101-102), mali kanunlarda bir mali yıl içinde yapılan değişikliklerin fazla olmasının maliye politikasının tahmin edilebilirliğini ve öngörülebilirliğini etkilediğini öne sürmektedir. Sık değişikliklerin, kanunlarda boşluklar ortaya çıkararak bazı mükelleflerin vergi yükümlülüklerini azaltabileceğinden de bahsetmektedir. Ayrıca nihayetinde vergi mevzuatının istikrarsızlığının güvensizliğin artmasına neden olduğunu ve yatırımcıların daha istikrarlı mevzuata ve daha az bürokrasiye sahip diğer pazarlara giriş yapmasına yol açtığını, bunun da kamu gelirlerini ciddi şekilde etkilediğini vurgulamaktadır.

Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants–AICPA) verginin basitleştirilmesi için vergi kanunlarının değişim sıklığının azaltılmasını önermektedir. Değişiklikler uzun vadede basitleştirme üretse bile kısa vadede bizzat kendisi karmaşıklığı artırmaktadır. Her değişiklikte birlikte vergi yöneticilerinin formları ve talimatları yeniden tasarlamak için zamana ihtiyaçları olmaktadır. Vergi değişiklikleri ayrıca önceden planlanmış işlemlerde, iş ve kayıt tutma uygulamalarında ve hatta kurum yapılarında değişiklik yapılmasını gerektirebilmektedir.

Mevzuattaki hatalar ve eksiklikler için teknik düzeltmelere sıklıkla ihtiyaç duyulduğundan statik bir vergi kanunu muhtemel ve arzu edilir olmasa da vergi kanunu değişikliklerinin sıklığı ve kapsamı azaltılmalıdır. Vergi kanunları, yalnızca gelir ihtiyaçlarındaki değişiklikleri ele almak, vergi politikasında önemli değişiklikleri uygulamak veya mevcut karmaşıklıkları ve tutarsızlıkları hafifletmek için değiştirilmelidir. Ayrıca, yeni kanun önerilerinde bu değişikliklerin ekonomik etkilerinin neler olacağı, mükelleflerin uyum yüklerini nasıl etkileyeceği ve uzun vadede karmaşıklığı artırma-azaltma yönünden nasıl etkileyeceği şeklinde değişikliklerin etkisinin değerlendirilmesine daha fazla dikkat edilmelidir (AICPA, 2002:9, 11).

Mevzuat değişiklikleri faktörü, literatürde bu alanda yapılan çalışmaların çoğunda vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler arasında gösterilmektedir. Buna göre, temel karmaşıklık faktörlerinden biri olduğu söylenebilir.

Mevzuat değişikliklerinin bu araştırmadaki tanımı, mevzuatta sık değişiklik yapılması ve mevzuat değişikliklerinin kapsamının geniş olması şeklindedir.

2.3.4. Verginin Hesaplanması

Vergi sisteminin karmaşık olarak algılanmasına neden olan faktörlerden biri de vergilendirme için yapılan hesaplamalardır. Bu alandaki önemli çalışmalardan biri olan Long & Swingen (1987)'in çalışmasında vergi karmaşıklığının olası nedenlerinden biri olarak hesaplamaların çok olmasını göstermektedir. Vergilendirme için çok fazla hesaplama yapılması gerekliliği, araştırma sonucunda vergi karmaşıklığının altı olası nedeni arasında beşinci sırada yer almıştır. Long & Swingen (1987)'in çalışmasında tanımlanan altı faktörün referans alındığı başka bir çalışmada ise hesaplamaların çok fazla olması vergi karmaşıklığı faktörleri içerisinde önem sırası bakımından dördüncü sırada yer almıştır. (McKerchar, Ingraham & Karlinsky, 2005).

İsa (2014) tarafından yapılan araştırmada, mükellefler karmaşıklık faktörlerinden biri olarak ödenecek verginin hesaplanmasını göstermişlerdir. Vergi hesaplamasından ileri gelen karmaşıklıkla da daha çok küçük şirketlerin karşılaştığı tespit edilmiştir. Vergilendirmede çok fazla hesaplama olması ve hesaplamaların zor olması, literatürde vergi uzmanları tarafından algılanan vergi karmaşıklığının nedenlerinden biri olarak görülmektedir (Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2015:340; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2016:22) ve “bildirimsel karmaşıklık” çerçevesinde ele alınmaktadır (Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2015:340).

Bir vergi işleminin çok sayıda ve karmaşık hesaplama gerektirmesi, Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017) ve Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane'un (2020, s. 45) araştırmalarında vergi sistemindeki çeşitli düzenlemelerin özünden kaynaklanan karmaşıklığı tanımlayan “vergi kodu karmaşıklığı” kapsamında değerlendirilmektedir. Son olarak, AICPA (2002, s. 10) verginin basitleştirilmesi için basit yaklaşımlar aranmasını, bu yaklaşımların içerisinde de

vergi işlemlerinin karmaşık veya çok adımlı hesaplamalar gerektirmemesi hususunu vurgulamaktadır.

Verginin hesaplanmasının bu araştırmadaki tanımı, vergi hesaplamalarının zor ve çok fazla olmasıdır.

2.3.5. Kayıt Tutma Yükümlülüğü

Kayıt tutma yükümlülüğünün literatürde vergi karmaşıklığını belirleyen faktörlerden biri olarak ele alındığı görülmektedir. Vergi karmaşıklığı kavramına ilişkin teorik tartışmalar, kayıt tutma yükümlülüğünü vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler arasında değerlendirmektedir. Vergi karmaşıklığını sınıflandırmak suretiyle açıklayan Bradford (1986)²⁸ ve McCaffery (1990)²⁹’e göre, kayıt tutma yükümlülüğü “uyum karmaşıklığı”nı oluşturan unsurlardan biri iken Ulph (2013)³⁰ bu yükümlülüğü “operasyonel karmaşıklık” kapsamında değerlendirmektedir. Evans & Tran-Nam (2010) “prosedürel karmaşıklık” çerçevesinde net olarak bir yükümlülüğe işaret etmese de idari gerekliliklerin mükellef ve yönetim tarafından uygulanabilirliğini bu kapsamda tartışmaktadır. Son olarak vergi karmaşıklığını bir model çerçevesinde açıklayan ancak ampirik olarak test etmeyen Tran-Nam & Evans (2014)’ın çalışmasında vergi raporlama sıklığı olarak “idari karmaşıklık” sınıflandırmasında yer almaktadır.

Long & Swingen (1987) tarafından tanımlanan altı karmaşıklık faktöründen biri de “*kayıt tutma*” olmuştur. Ayrıntılı özel kayıtların tutulma zorunluluğu olarak açıklanan kayıt tutma faktörünün, vergi karmaşıklığının dördüncü önemli nedeni olduğu tespit edilmiştir. McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005)’nin çalışmasında ise bu faktörün önem derecesi bakımından beşinci sırada yer aldığı saptanmıştır.

²⁸ Bradford’un (1986) “uyum karmaşıklığı” sınıflandırması vergi mükelleflerinin kayıt tutma, hesaplama yapma, beyanname verme ve İç Gelir Servisi tarafından uygulamaya konulan düzenlemelere uyma konularında karşılaştıkları zorlukları açıklamaktadır.

²⁹ McCaffery (1990) tarafından “uyum karmaşıklığı”, vergi kanunlarına uymak için bir vergi mükellefinin gerçekleştirmesi gereken çeşitli kayıt tutma ve form tamamlama görevleriyle ilgili prosedürel yüklerin anlaşılabilmesi olarak açıklanmaktadır.

³⁰ Ulph (2013) tarafından yapılan sınıflandırmada “operasyonel karmaşıklık” dürüst bir vergi mükellefinin vergi sisteminin bilgilendirme, dosyalama ve ödeme yükümlülüklerine uymasının ne kadar kolay veya maliyetli olduğu konusunu kapsamaktadır.

İsa (2014) tarafından yapılan araştırmada, mükellefler karmaşıklık faktörlerinden biri olarak vergi mevzuatının anlaşılmasının ve ödenecek verginin hesaplanmasının yanı sıra kayıt tutma yükümlülüğünü de göstermişlerdir. Vergi hesaplamasında olduğu gibi daha çok küçük şirketler tarafından karmaşık bulunduğu ortaya konulmuştur.

Kayıt tutmanın ayrıntılı ve zahmetli olması, literatürde vergi uzmanları tarafından algılanan vergi karmaşıklığının nedenlerinden biri olarak gösterilmektedir (Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2016, s. 22). Kayıt tutma faktörünü “bildirimsel karmaşıklık” kapsamında değerlendiren Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015, s. 340) çalışmasında “*bilgi hazırlama ve kayıt tutma karmaşıklığı*” şeklinde bir alt endeks geliştirmiştir.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017) ve Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane’un (2020, s. 45) araştırmalarında “*vergi kodu karmaşıklığı*” çerçevesinde ele alınan kayıt tutma faktörü, bir düzenleme kapsamındaki tüm iddiaları doğrulamak ve/veya vergi beyannamesini tamamlamak için çok sayıda kayıt ve belgenin tutulmasının gerekmesi olarak tanımlanmaktadır.

Kayıt tutma yükümlülüğü, bu araştırmada, kayıt tutma yükümlülüğünün detaylı ve zahmetli olması şeklinde tanımlanmaktadır.

2.3.6. Beyanname Formları

Vergi karmaşıklığını oluşturan bir diğer faktör ise beyanname formlarıdır. Beyanname formları, Long & Swingen (1987) tarafından vergi karmaşıklık faktörleri arasında tanımlanmakta ve formların biçim (format) ve açıklamalarının/talimatlarının kafa karıştırıcı olmasını ifade etmektedir. Hem Long & Swingen (1987), hem de McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2005) tarafından yapılan araştırmada göreceli önem bakımından son sırada yer alsa da McKerchar, Ingraham & Karlinsky (2001)’in çalışmasında katılımcıların yarısının en çok zorlandığı konunun formların ve/veya talimatların ifadesi ve/veya tasarımı ile ilgili olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Slemrod (2005, s. 283) çalışmasında vergi karmaşıklığını beyanname formlarındaki satır sayısı ile ölçmektedir. Tıpkı mevzuatın sayfa sayısı gibi karmaşıklığın kolayca ölçülebildiği, ancak bir beyanname formundaki tüm

satırların birbirine benzememesi bakımından aynı zamanda kusurlu bir karmaşıklık göstergesi olduğuna da dikkat çekmektedir. Vaillancourt, Lammam, Ren & Roy'un (2016) çalışmasında da beyanname formlarındaki satır sayısı vergi karmaşıklığını ölçmek için kullanılmakta ve bu gösterge karmaşıklığın en uygun göstergesi olarak tanımlanmaktadır.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira'ya (2015:340, 345) göre, beyanname formları ve form talimatlarının karmaşık olması vergi uzmanları tarafından algılanan vergi karmaşıklığının nedenleri arasında yer almakta ve “bildirimsel karmaşıklık” çerçevesinde ele alınmaktadır. Aynı araştırma kapsamında “vergi formları karmaşıklığı” endeksi şeklinde bir alt endeks oluşturulmuştur. Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016, s. 24) tarafından yapılan çalışmada ise beyanname formları ve form talimatlarının yol açtığı karmaşıklık “uyum karmaşıklığı” çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Beyanname formlarının yol açtığı karmaşıklığa AICPA (2002, s. 10-12) tarafından önerilen verginin basitleştirilmesine ilişkin kılavuz ilkelere dair açıklamalarda sıklıkla değinilmiştir. Bireysel vergi mükellefleri ve işletmelerin vergiyle ilgili formları ve kayıtları hazırlamak için giderek daha fazla zaman harcamak zorunda kalması, sürekli değişen vergi kanunları karşısında vergi formlarının yeniden tasarlanması için yeterli zaman olmaması sebebiyle formların değişikliklere ayak uyduramaması ve vergi formlarının kullanıcı dostu olmaması gibi sebepler ile vergi formlarının vergi karmaşıklığını nasıl ortaya çıkardığı açıklanmaktadır.

Beyanname formlarına ilişkin talimatların da karmaşıklık düzeylerinin ölçüldüğü ampirik çalışmalar mevcuttur. Pyrczak (1976), Barney, Tschopp & Wells (2012) ve Strauss & Toor (2014) tarafından yapılan çalışmalarda form talimatlarının okunabilirlikleri ve anlaşılabilirlikleri³¹ incelenmiştir.

Beyanname formları, bu çalışmada, beyanname formlarının biçim ve içerik bakımından anlaşılabilir olmaması şeklinde tanımlanmaktadır.

³¹ Bu çalışmalardan yalnızca Pyrczak (1976)'ın çalışması, form talimatlarının anlaşılabilirliğini ölçmektedir. Diğer çalışmalar ise okunabilirliğini ölçmektedir.

2.3.7. Vergi Yönetimi

Vergi karmaşıklığını açıklayan temel yaklaşımlardan biri olan Bradford'un (1986, s. 267) yaklaşımı, “uyum karmaşıklığı” çerçevesinde vergi mükelleflerinin kayıt tutma, hesaplama yapma, beyanname verme yükümlülüklerinin yanı sıra idare tarafından uygulamaya konulan düzenlemelerin mükellefler tarafından uygulanma zorluğunu da açıklamaktadır. Cooper (1993, s. 6), “yönetim” unsuru ise kuralların gelir idaresinin uygulaması için kolay olmasını açıklarken vergi kurallarının yönetim tarafından uygulanabilirliğini vurgulamaktadır.

Evans & Tran-Nam'ın (2010) ortaya koyduğu vergi karmaşıklığı sınıflandırmalarından “prosedürel karmaşıklık”, vergi idaresi gerekliliklerinin vergi mükellefleri ve vergi yöneticileri tarafından karşılanmasının zorluğunu ifade etmektedir. Bu yaklaşımlara göre, *vergi kurallarının ve idari yükümlülüklerin mükellef ve yönetim tarafından uygulanabilirliği* vergi karmaşıklığını oluşturan bir başka faktör olmuştur. Tran-Nam & Evans (2014) tarafından öneride bulunulan vergi karmaşıklığı endeksinin dayandığı karmaşıklık türlerinden idari karmaşıklık; *idari maliyetler ve ticari mükellefler için idari maliyetlere ek olarak vergi raporlama ve ödemeleri sıklığı* unsurlarını barındırmaktadır.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira'nın (2015) “bildirimsel karmaşıklık” çerçevesi; kayıt tutma yükümlülüğü, Beyanname Formları ve Form Talimatları ve verginin hesaplanması unsurlarını barındırmaktadır. Aynı çalışma kapsamında “bilgi hazırlama ve kayıt tutma karmaşıklığı” ile “vergi formları karmaşıklığı” endeksleri oluşturulmuştur. Buna göre; kayıt tutma yükümlülüğü ile mali amaçlar için muhasebe bilgilerinin hazırlanması “bilgi hazırlama ve kayıt tutma karmaşıklığı endeksi”nin bileşenleri olurken “vergi formları karmaşıklığı endeksi”nin bileşenleri de vergi idaresi personeli tarafından sağlanan yardımın azalması, karmaşık vergi formları ve açık olmayan talimatlar, vergi yükümlülüklerinde bilgisayarlaşma olmuştur.

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016), *mali amaçlar için muhasebe bilgilerinin hazırlanması, vergi yükümlülüklerinde bilgisayarlaşma, vergi idaresi personeli tarafından sağlanan yardımın azalması, karmaşık vergi formları ve açık olmayan talimatlar ve mali arşiv faktörleri* ile “uyum karmaşıklığı”nı açıklamaktadır. Çalışmada, mali müşavirler ve vergi idaresi için ayrı ölçülmek

üzere iki ayrı “uyum karmaşıklığı endeksi” geliştirilmiştir. Mali müşavirlerin uyum karmaşıklığı, *mali arşiv* ve *mali amaçlar için muhasebe bilgilerinin hazırlanması* bileşenlerinden oluşan endeks ile ölçülmektedir. Vergi idaresinin uyum karmaşıklığının ölçüldüğü endeksin bileşenleri ise *vergi yükümlülüklerinde bilgisayarlaşma*, *vergi idaresi personeli tarafından sağlanan yardımın azalması*, *karmaşık vergi formları* ve *açık olmayan talimatlar* olmuştur.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane’un (2017) literatürdeki faktörlerin yanı sıra yeni karmaşık faktörlerinin keşfedilmesi için yürüttüğü araştırmada keşfedilen yeni faktörlere dayanarak *vergi kanunlarının kabulü*, *vergi rehberliği*, *vergi denetimleri*, *vergi itirazları* ve *vergilerin ödenmesine ilişkin idari prosedür* olarak beş karmaşıklık boyutu belirlemiştir. Bu boyutlar, Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane’un (2017) araştırma sonucunda oluşturduğu iki sütunlu kavramsal yapının “vergi çerçevesi karmaşıklığı” sütunu kapsamında açıklanmaktadır. “Vergi çerçevesi karmaşıklığı” yasal ve idari süreçlerden ve vergi sisteminin bünyesinde barındırdığı özelliklerden kaynaklanan karmaşıklığı açıklamaktadır.

Türkçe literatürde vergi yönetiminden kaynaklanan karmaşıklık ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Vergi idaresinin örgütlenme biçimi, düzenlemelerde uygulanan araçlar, bürokratik işlemlerin uzunluğu ve yoğunluğu, idari personelin kavrayış biçimi, kanunların tasarlanma şekli, yönetsel düzeyde alınan kararlar, vergiye uyum için harcanan süre, değişime ayak uydurmada harcanan süre, vergi idaresinin tavrı ve yükümlülük için gereken iş ve işlem sayısı gibi unsurlar vergi yönetiminden ileri gelen karmaşıklığı oluşturmaktadır (Uğurlu, 2019; Zeren, 2019)

Vergi yönetimi, bu araştırmada, idari yükümlülüklerle (kayıt tutma ve beyanname verme yükümlülükleri hariç³²) mükelleflerin ve idarenin uyum sağlamasının zor olması şeklinde tanımlanmaktadır.

2.3.8. Vergi Rehberliği

Vergi mevzuatındaki düzenlemeler ve vergi uygulamaları hakkında mükelleflere ayrıntılı bilgi sunma amacıyla hazırlanan vergi rehberleri de vergi karmaşıklığına yol açabilmektedir. Vergi rehberlerinin karmaşıklığı, OTS

³² Kayıt tutma ve beyanname doldurma yükümlülükleri ayrı yapılarda açıklandığından bu yapıya dâhil edilmemiştir.

Karmaşıklık Endeksi'nin ilk versiyonunda “etkinlik” boyutunun bir göstergesi olarak yer almıştır (OTS, 2012). Endeksin ikinci ve üçüncü versiyonunda ise “temel karmaşıklık” boyutunun alt boyutu olan “operasyonel karmaşıklık”ın bir göstergesi olarak endekse dâhil olmuştur (OTS, 2013; OTS, 2015).

OTS Karmaşıklık endeksinde vergi rehberlerinin karmaşıklığı, HMRC rehberliğinin okunabilirliğini ve kullanılabilirliğini içermektedir. Rehberlerin kullanımının kolay olması, vergi sisteminin işleyişinin basit olmasını etkilemektedir. HMRC rehberliği; HMRC rehber ve kılavuzları ile HMRC formlarını doldurmaya yardımcı materyalleri de kapsamaktadır (Jones, Rice, Sherwood & Whiting, 2014; OTS, 2013; OTS, 2015).

Vergi rehberliği, Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017) tarafından çok uluslu şirketler açısından vergi karmaşıklığı literatüründeki faktörlerin önemini değerlendirildiği ve yeni karmaşık faktörlerinin keşfedildiği araştırmada araştırma sonucunda ortaya çıkarılan yeni karmaşıklık faktörlerinden³³ olmuştur. “Vergi çerçevesi karmaşıklığı” kapsamında ele alınan vergi rehberliği, bir düzenlemenin uygulanmasını kolaylaştırmak için (yeterli) rehberliğin bulunmadığı durumları açıklamaktadır.

Vergi karmaşıklığı, vergi rehberliğinin bir türü olan uygulama kılavuzları veya kararlar şeklinde kanunun yorumlanması için vergi dairesi tarafından yayınlanan kılavuzlar yayınlanmadığında ve kamuya açık ve faydalı hale getirilmediğinde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatı ile rehber materyallerin (*kılavuz, rehber, broşür, bülten vs.*) farklı yaklaşımları benimsemesi sebebiyle rehberler yanıltıcı olabilmekte ve bu şekilde de karmaşıklık oluşabilmektedir. Rehber materyallerin vergi kanunlarının uygulanmasına dair yeterli bilgi sağlamaması sebebiyle net olmaması, bir vergi konusunu ele almaya yönelik idari süreçte netlik olmaması, vergi idaresi tarafından vergi konusundaki “gri” alanlarla ilgili sorulara anında açıklama sağlanamaması vergi karmaşıklığını ortaya çıkarmaktadır. (Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2017, s. 15-17).

³³ Araştırma sonucunda ortaya çıkarılan diğer yeni karmaşıklık faktörleri “Vergi kanunlarının yasalaşması”, “vergi denetimleri”, “vergi itirazları” ve “vergilerin ödenmesine ilişkin idari prosedür” dür.

İkinci bir rehberlik kanalı olan yerel muhasebe standartları gibi diğer normlar, vergi kanunlarının uygulanmasında yardımcı olmak yerine karmaşıklığın ortaya çıkmasına katkıda bulunabilmektedir. Örneğin, vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasındaki karmaşıklık, “vergi kanunları ile muhasebe standartları arasında uyum eksikliği” varsa artmaktadır. Son olarak, ulusal ve yabancı vergi kanunları arasındaki uyum eksikliği durumunda yabancı vergi kanunları yasal olarak bağlayıcı olmasa da çok uluslu şirketlere bilgi kaynağı oluşturması sebebiyle yardımcı rehberlik sağlamak yerine ulusal vergi kanunlarını daha fazla karmaşıklık getirebilmektedir (Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2017, s. 15).

Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2020, s. 46-47), “Vergi Çerçevesi Karmaşıklığı” alt endeksi bileşenlerinden biri olan vergi rehberliği boyutu; *Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles–GAAP) ve vergi düzenlemeleri arasındaki farklar, kamu bağlayıcı kararları, özel bağlayıcı kararlar, bağlayıcı olmayan sözlü veya yazılı tavsiyeler, önemli ticari sorunlar/işlemler ve uluslararası esnek (yumuşak) hukuk* faktörlerinden oluşmaktadır.

Ampirik literatürde vergi rehberlerinin karmaşıklığının dil ve kapsam yönünden incelendiği çalışmalara rastlanmaktadır. Tan & Tower (1992), Smith & Richardson (1999), Barney, Tschopp & Wells (2012) ve Öner & Cural (2019) tarafından yapılan çalışmalarda vergi rehberliği sunan materyallerin okunabilirlikleri incelenmiştir. Vaillancourt, Roy & Lammam (2015) ve Vaillancourt, Lammam, Ren & Roy (2016) tarafından yapılan çalışmada ise vergi rehberleri, vergi karmaşıklığının göstergelerinden biri olarak dikkate alınmış ve sayfa sayılarının yıllar itibarıyla değişimi incelenerek vergi karmaşıklığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Vergi rehberliği, bu araştırmada, vergi rehberlerinin okunabilir ve erişilebilir olmaması ile içerik ve miktar bakımından yeterli olmaması şeklinde tanımlanmaktadır.

2.4. Bölüm Özeti

Bu bölümde, tez araştırması kapsamında geliştirilmesi planlanan ve araştırmanın odak noktası olan vergi karmaşıklığı algısı endeksinin dayandırılacağı

kavramsal çerçevenin gelişimi açıklanmış ve araştırmanın kavramsal çerçevesi sunulmuştur. Araştırmanın kavramsal çerçevesinin oluşturulması için literatür yeniden gözden geçirilmiş ve vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler tespit edilmiştir. Buna göre, öncelikle literatürdeki vergi karmaşıklığı türleri incelenerek karmaşıklık faktörleri ortaya koyulmuştur.

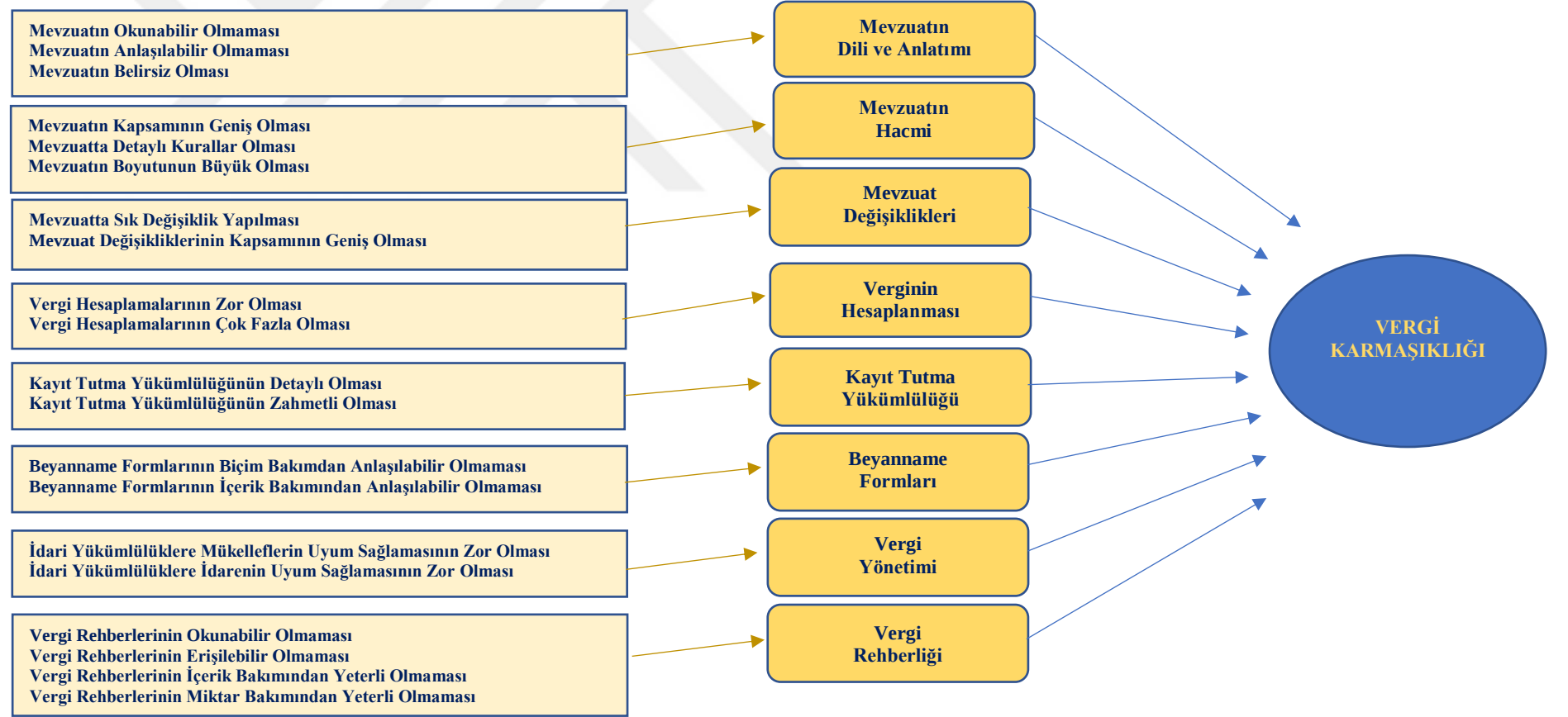
Daha sonra vergi karmaşıklığını bir model veya çerçeve kapsamında açıklayan çalışmalar tarafından tanımlanan karmaşıklık faktörleri tanıtılmıştır. İlgili faktörler, ait oldukları çalışmalarda ortaya koyulan tanımları itibarıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmaların birbiriyle örtüşen ve ayrışan yönleri hakkında bilgiler verilmiştir. Bu kısımda ele alınan çalışmaların tamamının vergi karmaşıklığını subjektif bir açıdan ele alarak karmaşıklık algısını belirleyen faktörleri ortaya koydukları dikkat çekmiştir. Ayrıca vergi karmaşıklığı endeksi çalışmalarına ait bilgilere de yer verilmiştir. Vergi karmaşıklığı literatüründeki diğer çalışmalarda tespit edilen vergi karmaşıklığı faktörleri de ayrıca listelenmiştir. Son olarak, Türkçe literatürdeki araştırmalarda saptanan faktörler ortaya koyulmuştur. Ayrıca literatürde tespit edilen tüm faktörler tek bir listede özetlenmiştir.

Literatürdeki vergi karmaşıklığı faktörleri dikkate alınarak araştırmanın kavramsal çerçevesini oluşturmak üzere *8 ana yapı* ve *20 alt yapı* belirlenmiştir. Kavramsal çerçeveyi oluşturan yapılar, literatürdeki teorik ve ampirik çalışmalar referans alınarak açıklanmıştır. Vergi karmaşıklığının çok boyutlu yapısını açıklayan sistematik ve kapsamlı bir yaklaşıma sahip olmasının ve kavramsal çerçeveyi oluşturan faktörler için teorik ve ampirik dayanaklar sunması özelliğinin araştırmanın güçlü yönünü oluşturduğu düşünülmektedir.

Bu bölümde tanıtılan kavramsal çerçeve, literatür incelemesine dayalı taslak çerçeve olup araştırmanın kavramsal çerçevesini doğrulamak ve literatür tarafından tanımlanmayan yeni yapıları keşfetmek için araştırmanın sonraki safhasında nitel araştırma yürütülecektir. Araştırmanın kavramsal çerçevesi, alt yapılar itibarıyla Şekil 2.2’de şematik olarak gösterilmektedir.

Bir sonraki bölümde, tez araştırmasının metodolojik tasarımı ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Şekil 2.2: Alt Yapılar İtibarıyla Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi (Taslak)



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİK TASARIMI

3.1. Giriş

Metodoloji seçimi, bir araştırma için önemli bir konudur. Araştırma metodolojisi, araştırmacının konumu, felsefi görüşleri, araştırmaların metodolojik özellikleri ve araştırmacının metodolojik tercihlerinin arkasında yatan motivasyonu ve gerekçeleri doğrultusunda şekillenmektedir. Tez araştırmasının bu bölümünde, tez araştırmasının metodolojik tasarımı sunulmaktadır. Bu bağlamda, öncelikle, paradigma kavramı, literatürde araştırmacılar tarafından yapılan çeşitli tanımlar eşliğinde açıklanmaktadır. Literatürde sıklıkla ele alınan araştırma paradigmaları tanıtılmakta, araştırma metodolojilerinin özellikleri ile güçlü ve zayıf yönleri tartışılmaktadır. Araştırma paradigmaları ve metodolojileri hakkında edinilen bilgiler doğrultusunda belirlenen tercihlerle tez araştırmasının metodolojik tasarımı detaylı olarak açıklanmaktadır. Son olarak, bu kısma kadar yapılan açıklamalar özetlenmekte ve değerlendirilmektedir.

Araştırmanın metodolojik tasarımı kapsamında araştırma metodolojisi, araştırma deseni ve araştırmada kullanılacak yöntemlere ait tercihler yer almaktadır. Ayrıca bu tercihlerin arkasında yatan nedenler ve araştırma için uygunlukları tartışılmaktadır. Bu bölüm, bu giriş kısmıyla birlikte beş kısımdan oluşmaktadır. Bu girişi takip eden kısımda araştırma paradigmaları hakkında bilgiler verilmektedir. Üçüncü kısımda araştırma metodolojileri tanıtılmaktadır. Dördüncü kısımda tez araştırmasının metodoloji tercihleri açıklanmaktadır. Son kısımda ise tartışılan metodolojik konuların özet ve değerlendirmesine yer verilmektedir.

3.2. Araştırma Paradigmaları

Literatürde araştırmacının felsefi görüşünü ifade eden farklı terim ve tanımlara rastlanmaktadır. Creswell (2013) felsefi görüşü, *felsefi varsayımların*³⁴ içine gömüldüğü yorumlayıcı çatılar olarak ifade ederken Creswell (2017, s. 6) dünya görüşü terimiyle “eyleme rehberlik eden bir dizi inanç” anlamında kullanmaktadır³⁵. Neuman (2017, s. 119) ise felsefi görüşü belirtmek üzere

³⁴ Ontolojik, epistemolojik, metodolojik ve aksiyolojik varsayımlar

³⁵ Creswell (2017)’nin dünya görüşü tanımı, Guba (1990:17)’dan referans alınmıştır.

yaklaşım terimini kullanmakta ve bu terimle “*belirli birçok argümandan süzülen temel fikirler, ideal tipler veya daha karmaşık argümanların idealize edilmiş, basitleştirilmiş modelleri*”ni ifade etmektedir.

Literatürde en sık karşılaşılan terim ise *paradigma*dır. Kuhn (1970) sayesinde popüler hâle gelen paradigma terimi, Kuhn’un (1970, s. viii) doğa bilimleri ile sosyal bilimler arasındaki farklılığın kaynağını arama girişiminden doğmuş ve “*bir süre için bir uygulayıcılar topluluğuna model, problemler ve çözümler sağlayan ve evrensel olarak tanınan bilimsel başarılar*” olarak tanımlanmıştır. Kuhn, (1970, s. 42)’ye göre paradigmalar; normal araştırma gelenekleri için tutarlılığın kaynağı olarak paylaşılan kurallar, varsayımlar ve bakış açıları yerine geçmektedir. Kurallar, paradigmalardan türemekte ve kuralların yokluğunda bile paradigmalar araştırmaya rehberlik edebilmektedir.

Bryman (1988, s. 4) paradigmayı, “*belirli bir disiplindeki bilim adamları için neyin araştırılması gerektiğini, araştırmanın nasıl yapılması gerektiğini ve sonuçların nasıl yorumlanması gerektiğini etkileyen bir inançlar ve dikteler kümesi*” olarak tanımlamaktadır (Bryman, 2012, s. 630). Guba & Lincoln’a (1994, s. 107) göre paradigmalar, “*ilke ve prensiplerle ilgilenen bir dizi temel inanç*” anlamına gelmektedir. Punch (2014, s. 28) paradigmayı, “*sosyal bilimlerde kullanıldığı biçimiyle sosyal dünya ve araştırmada özel tekniklerin ve temaların nelerden oluştuğu konusundaki varsayımlar bütünü*” olarak açıklamaktadır. Buna göre paradigma, kısaca bilimsel faaliyetin nasıl yapılması gerektiğine ilişkin bakış açısı anlamına gelmektedir. Bu tanımda paradigma; yöntemlerle birlikte epistemolojiyi, kuramı ve felsefeyi içine alan kapsayıcı bir terim olarak kullanılmaktadır.

Creamer (2020, s. 63) ise paradigmayı, “*genellikle önde gelen birkaç araştırmacı tarafından dile getirilen ve daha geniş bir topluluk tarafından desteklenen ontoloji, epistemoloji, metodoloji ve aksiyoloji hakkında bir dizi felsefi ifade*” olarak tanımlamaktadır. Creamer’e (2020, s. 49, 51) göre paradigmalar, insan ürünüdür ve değişmez yapıda değildirler. Gerçeğin doğası ve araştırmacının araştırma sürecini tasarlamada tutarlı felsefi varsayımlar sunmaktadır. Paradigmalar, bilginin doğası ve yapılandırılma şekline ilişkin örtük varsayımları yansıtmaktadır.

Araştırmada her zaman ayrıca vurgulanmasa da paradigmlar, içerisinde çeşitli felsefi varsayımlar barındırmaktadır. Araştırma paradigmasına bağılı olarak felsefi varsayımlar farklı şekillerde olabilmektedir. Araştırmacılaran felsefi varsayımlar ve paradigmlar arasındaki ilişkinin farkında olmaları beklenmektedir (Creswell, 2013, s. 35). Araştırma paradigmasını oluşturan felsefi varsayımlar (inançlar), araştırmacının dünyayı nasıl gördüğünü ve onun içinde nasıl bir rol aldığını şekillendirmektedir. Tüm araştırmalar, dünya ve onun anlaşılması ve incelenmesi gerektiğı hakkında bir dizi inanç ve duygu tarafından yönlendirilmektedir (Denzin ve Lincoln, 1994, s. 13).

Literatürde yaygın olarak araştırma paradigmlarını oluşturduğu kabul edilen dört felsefi varsayım bulunmaktadır (Creswell, 2013, s. 20). Bu varsayımlara ait bilgiler aşağıdaki tabloda sunulmaktadır.

Tablo 3.1: Paradigmları Oluşturan Felsefi Varsayımlar

Varsayımlar	Varsayımlara İlişkin Sorular
Ontolojik	Gerçekliğin doğası nedir?
Epistemolojik	Ne bilgi olarak değerlendirilir? Bilgi nasıl doğrulanır? Araştırmacı ile araştırılan arasındaki ilişki nedir?
Metodolojik	Araştırma süreci nedir? Araştırmanın dili nedir?
Aksiyolojik	Değerlerin rolü nedir?

Kaynak: W. J. Creswell (2013). *Nitel Araştırma Yöntemleri–Beş Yaklaşım Göre Nitel Araştırma ve Araştırma Deseni*. M. Bütün, & S. B. Demir, Çev.) Ankara: Siyasal Kitabevi, s. 21.

Paradigmları oluşturan felsefi varsayımlardan Tablo 3.1’de yer alan *ontolojik varsayımlar*, bilebileceğimiz şeylerle yani gerçeklik felsefesiyle, *epistemolojik varsayımlar* nasıl bilebileceğimizle, bilginin nasıl elde edilebileceğiyle ilgilidir. *Aksiyolojik varsayımlar* ise araştırmacıların değerden bağımsız mı yoksa değer yüklü mü olduklarıyla ilişkilidir (Oats, 2012, s. 10-11). Guba & Lincoln (1994, s. 108), *metodolojik varsayımların* araştırmacının bilinebileceğine inandığı her şeyi nasıl bulabileceğiyle ilgili olduğunu açıklamaktadır.

Araştırma paradigmları, literatürdeki “paradigma savaşları” deyişinden anlaşıldığı üzere nicel ve nitel araştırmacılar arasında şiddetli tartışmalara neden olmuştur (Punch, 2014, s. 28). Literatürde farklı terimlerle tartışılan çeşitli

araştırma paradigmaları bulunmaktadır³⁶. Bu kısımda en sık ele alınan dört araştırma paradigması olan *pozitivizm*, *post-pozitivizm*, *yapılandırmacılık* ve *yorumlayıcılık* ve *pragmatizm* açıklanmaktadır.

3.2.1. Pozitivizm

Pozitivizm, doğa bilimlerinin yöntemlerinin hayata geçirilmesini savunmaktadır. Çoğunlukla pozitivizmin “bilim” olduğu varsayılmaktadır. Pozitivizmin birçok versiyonu ve uzun bir geçmişi bulunmaktadır. Pozitivizm, literatürde birçok farklı şekilde kullanıldığından kesin bir şekilde ana hatlarını belirlemek oldukça zordur (Bryman, 2012, s. 27; Neuman, 2017, s. 120).

Pozitivizm, dünyanın nesnel açıklamasının yapılabileceğini ileri sürmektedir. Bu paradigmanın temelinde bilimin işlevinin evrensel yasalar biçiminde açıklamalar geliştirmek olduğu biçimindeki düşünce yatmaktadır. Pozivistler, araştırmalarını olası bir nedensel yasadan mantıksal olarak türettiği neden-sonuç ilişkisine dayandırmaktadır. Dünyanın bilinebilir olduğuna inanan pozitivistler, ayrıca dünyayı düzenleyen yasalar, teoriler ve kurallar sayesinde öngörülebilir olduğunu da savunmaktadır. Pozitivizme göre herkes için geçerli tek bir gerçek bulunmaktadır (Denzin & Lincoln, 1994, s. 15; O’Leary, 2004, s. 5; Punch, 2014, s. 29; Neuman, 2017, s. 128).

Pozitivizmi benimseyen araştırmacılar, araştırmanın eğitilmiş ve nitelikli “bilim adamları” tarafından üstlenilmesi gereken özel bir faaliyet olduğuna inanmaktadır. Bunun için araştırmacılar, genellikle uygun deneyim ve niteliklere sahip bilim adamları olmaktadır. Araştırmacının inançlarına, arzularına veya önyargılarına bağlı olmayan bilgiler üretilmesi amaçlandığından kişisel önyargılarının araştırma çabasında hiçbir rolü bulunmamaktadır. Bu bakımdan araştırmacı daima objektif olmaktadır. Pozitivistler için yöntemler, titiz bir şekilde gerçekleştirilmesi beklenen prosedürler dizisi olarak tanımlanmaktadır. Araştırma metodolojileri; genellikle tümdengelimci, hipotez odaklı, güvenilir ve tekrarlanabilir. Pozitivist araştırmacılar, bir teoriyi test etmekte ve gözlemler yoluyla doğrulamaktadır. Araştırmacıların ispatlamaya çalıştıkları deneysel bir önerme bulunmaktadır.

³⁶ Literatürde tanımlanan diğer araştırma paradigmaları ve bu paradigmaları tartışmak için kullanılan terimler hakkında detaylı bilgi Mackenzie & Knipe’ın (2006, s. 5) araştırmasından edinilebilir.

Araştırmacılar, tekrarlanan testlerde aynı sonuçları verecek yöntemleri kullanmaktadır. Metodolojik prosedürler, benzer bulguları toplayacak olan diğer bilim adamları tarafından tekrar edilebilir niteliktedir (O’Leary, 2004, s. 5).

Pozitivizmde, araştırmacılar tarafından soyut fikirler mantıksal olarak kesin ölçümlere bağlanmaktadır. Bunun için kesin nicel veriler tercih edilmekte ve çoğunlukla deneyler, taramalar ve istatistikler kullanılmaktadır. Pek çok uygulamalı araştırmacı pozitivizmi kabul etmektedir (Neuman, 2017, s. 121, 128). Bu açıdan pozitivizmi benimseyen araştırmacıların nicel yaklaşımlar kullanmasının uygun olduğu söylenebilir.

3.2.2. Post-Pozitivizm

Post-pozitivizm, dünyanın bilinebilir olmayabileceği inancına dayanmaktadır. Post-pozitivistler, dünyayı son derece karmaşık ve yoruma açık olarak görmektedirler. Bu bakış açısına göre dünya belirsiz, değişken ve çok yönlüdür. Bilim bir gün bilmediklerimizi açıklamamıza yardımcı olabilir, ama geçmişte yanlış yapılan ve tüm karmaşıklığı içinde asla anlayamayacağımız birçok şey bulunmaktadır. Dünya sabit değildir; gerçek, değişen fenomenleri tanımlama yeteneğimizin sınırlarına bağlı olmaktadır. Bir kişi veya kültürel grup için gerçek olan, bir başkası için gerçek olmayabilmektedir (O’Leary, 2004, s. 6). Post-pozitivizm, dünya hakkında yalnızca kısmen nesnel açıklamalar üretilebileceğini, çünkü tüm yöntemlerin kusurlu olduğunu ileri sürmektedir (Denzin & Lincoln, 1994, s. 15). Post-pozitivizme göre, tekrarlanan bulgular muhtemelen doğrudur, ancak her zaman yanlışlanabilir (Guba & Lincoln, 1994, s. 110).

Post-pozitivistler, olası nedenlerin sonuç ya da çıktıları belirlediği nedenselci bir felsefeyi savunmaktadır. Post-pozitivistler tarafından araştırılan problemler, deneysel çalışmalara benzer biçimde sonuçlar üzerinde etkisi olan nedenlerin belirlenip değerlendirilmesi ihtiyacını yansıtmaktadır. Bu paradigmayı benimseyen araştırmacının uyguladığı yönetime göre araştırmaya, öncelikle kuramla başlanmakta ve kuramı destekleyen ya da çürüten veriler toplanmaktadır. Sonraki aşamada ise araştırmacı gerekli görürse bazı değişiklikler yapmakta ve ilave testler uygulamaktadır. Post-pozitivist paradigmaya göre bilgi, dünyada dışarıda bir yerde var olan objektif bir gerçekliğin gözlemlenmesi ve ölçülmesine dayanmaktadır.

Sayısal ölçme aracı geliştirme ve bireylerin davranışlarını inceleme bu bakımdan önem taşımaktadır (Creswell, 2017, s. 7).

Post-pozitivistler, araştırmacı ile araştırma nesnesi arasındaki geleneksel uçurumun azaltılabileceğine ve azaltılması gerektiğine inanmaktadır. Bu nedenle post-pozitivist araştırmacılardan araştırmaya odaklanmaları yerine katılımcı ve işbirlikçi hareket etmeleri beklenmektedir. Post-pozitivistler tarafından kullanılan yöntemler, genellikle, bilimsel yöntemin kurallarını reddetmekte veya genişletmektedir. Yöntemler; sıklıkla tümevarımsal, güvenilir ve denetlenebilirdir. Araştırma süreci, belirli gözlemlerden daha geniş genellemelere ve teorilere doğru hareket etmektedir. Araştırmacılar, araştırmalarında sistematik ve titiz yaklaşımlar kullanmaya çalışmaktadır. Araştırma tekrarlanabilir niteliğe sahip olmasa da araştırma, yöntemin tam ve şeffaf bir şekilde açıklanması yoluyla doğrulanabilir olmalıdır (O’Leary, 2004, s. 6, 7).

Post-pozitivizm, ontolojik bakımdan gerçeklikle ilgili iddiaların mümkün olduğunca yakından anlaşılmasını kolaylaştırmak için mümkün olan en geniş eleştirel incelemeye tabi tutulması gerektiğini savunanların duruşu nedeniyle *eleştirel gerçekçilik* olarak da adlandırılmaktadır (Guba & Lincoln, 1994, s. 110). Post-pozitivizm, hem nicel hem nitel yaklaşım kullanımına izin vermektedir. Her ne kadar geleneksel araştırma yapısı bakımından nicel yaklaşımla daha uyumlu olsa da (Creswell, 2017, s. 7) nitel yaklaşımların artan kullanımı da uygun görülmektedir (Guba & Lincoln, 1994, s. 110).

3.2.3. Yapılandırmacılık ve Yorumlayıcılık

Yapılandırmacı paradigmaya göre, gerçekler; çoklu, soyut zihinsel yapılar, sosyal ve deneyimsel temelli olup doğası gereği yerel ve spesifik biçimde kavranabilmekte ve bireylerin veya grupların biçimlerine ve içeriğine bağlı olmaktadır (Guba & Lincoln, 1994, s. 110-111). Yapılandırmacılığı benimseyen araştırmacılar, bireylerin içerisinde yaşadıkları ve çalıştıkları dünya hakkında bir anlam arayışı içinde olduklarına inanmaktadır. Anlamın ise kendi başına var olmadığı iddia edilmekte, daha ziyade insanlar tarafından etkileşime girdikçe ve yorumlamaya girdikçe inşa edildiği düşünülmektedir. Araştırmacı araştırmasında, dünyayla ilgili başkalarının anlamlarını yorumlamak ya da anlamlandırmayı amaçlamaktadır (Creswell, 2017, s. 8; O’Leary, 2004, s. 10).

Yapılandırmacı paradigmada, post-pozitivizmin aksine araştırmaya kuramla başlanmamakta, anlama ilişkin bir kuram ya da model tümevarımsal olarak geliştirilmektedir (Creswell, 2017, s. 8). Bireysel yapıların, araştırmacılar ve katılımcılar arasındaki etkileşim yoluyla ortaya çıkarılabileceğini ve geliştirilebileceğini düşünmektedir. Bunun için araştırmacı ve araştırma nesnesinin etkileşimli olarak bağlantılı olması gerekmektedir. Böylece bulgular da araştırma ilerledikçe oluşturulmaktadır (Guba & Lincoln, 1994, s.111).

Yapılandırmacılık, hem nicel hem nitel yaklaşımın kullanımına uygun olmakla birlikte (Guba & Lincoln, 1994, s. 112) nitel yaklaşımla daha uyumlu olduğu söylenebilir (O'Leary, 2004, s. 99). Yorumlayıcı paradigma, çoğu kez yapılandırmacı paradigmayla birleştirilmekte veya birbirinin yerine kullanılmaktadır. Yorumlayıcılık, gerçeğin sosyal olarak inşa edildiğini varsaymaktadır. Bu görüşe göre, gözlenebilir tek bir gerçek bulunmamakta, çok sayıda gerçek veya tek bir olayın farklı şekillerde yorumlanması bulunmaktadır (Merriam, 2013, s. 8-9).

Pozitivizme karşıt bir epistemolojik konumda olan yorumlayıcılık, insanlar ve doğa bilimlerinin nesneleri arasındaki farklılıklara saygı duyan ve dolayısıyla sosyal bilimcinin sosyal eylemin öznel anlamını kavramasını gerektiren bir stratejinin gerekli olduğu görüşüne dayanmaktadır (Bryman, 2012, s. 28, 30). Yorumlayıcılığı benimseyen araştırmacının daha çok nitel yaklaşım kullanması beklenmektedir (McKerchar, 2008, s. 7). Yorumlayıcı bir araştırmacı, genellikle gözlem ve saha araştırması kullanmaktadır. İnsanların kendi toplumsal dünyalarını nasıl oluşturduğu ve sürdürdüğüne dair anlayış ve yorumlara ulaşmak için bizzat doğal ortamlarına dâhil olarak ayrıntılı gözlem yoluyla sistematik analiz yapmaktadır (Neuman, 2017, s. 131).

3.2.4. Pragmatizm

Pragmatizmde, herhangi bir felsefe ve gerçeklik sistemine bağlı olunmayıp belli bir zaman diliminde faydalı olan gerçek kabul edilmektedir. Pragmatizm bakış açısına göre bilgi, çeşitli ve karmaşıktır. Belirli bir ortamda ya da belirli araştırma problemleri için neyin işe yaradığına bağlı olarak pragmatizm, felsefi tartışmaları kenara bırakmaktadır. Pragmatizmde, araştırmaya hem pratik hem de faydalı olacak bir şey üretme amacıyla yaklaşılmaktadır. Araştırmacı, araştırma probleminin en

iyi şekilde anlaşılmasını sağlamaya ve amaçlanan sonuçlara bağlı olarak araştırmada neyi, nasıl yapacağına önem vermektedir. Bu yüzden kendi amaç ve ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılayabilecek yöntem, teknik ve işlemleri seçmede ve araştırmasında yalnız bir yaklaşıma bağlı kalmadan hem nicel hem de nitel yaklaşımlardan yararlanma bakımından özgür olma imkânı bulmaktadır (Creswell, 2017, s. 11; Creamer, 2020, s. 53-54).

Pragmatist görüşe göre, araştırmanın ihtiyacı ve hedef kitlesi³⁷ metodolojik seçimleri hem sınırlamakta hem de şekillendirmektedir (Creswell, 2017, s. 21; Creamer, 2020, s.53). Belirli bir bağlam ve hedef kitle için araştırmada planlanan amaçları, mevcut kaynakları, takip edilen prosedürleri ve elde edilen sonuçları göz önüne alarak araştırmanın niteliğine karar verilmektedir. Bu bağlamda, araştırmacılara ve değerlendircilere sunulan somut ve pratik metodolojik seçenekleri arttırarak ve farklı yöntemlerin farklı durumlar için uygun olduğunu kabul ederek herhangi bir paradigmaya tek taraflı bağlılığın yerini almayı hedeflemekte ve metodolojik uygunluk lehine metodolojik ortodoksiden kaçınmaya izin vermektedir (Patton, 2002, s. 71-72). Buna göre pragmatizmin daha çok karma yöntem araştırmalarıyla ilişkilendirildiği söylenebilir (Cameron & Miller, 2007, s. 3; McKerchar, 2008, s. 8; Creswell, 2017, s.11; Creamer, 2020, s. 54).

Pragmatizm, çatışan felsefeler arasında köprüler kurmaya yardımcı olabilecek bir felsefe olarak kabul edilse de mevcut tüm felsefeler gibi bazı eksikliklere sahiptir. Pragmatizmde faydalılıkla kastedilen şey, bir araştırmacı tarafından açıkça ele alınmadıkça belirsiz olabilmektedir. Gerçekliğe ilişkin pragmatik teoriler, “faydalı ancak doğru olmayan inançlar veya önermeler” ile “faydalı olmayan ancak doğru inançlar veya önermeler” konusunun üstesinden gelmede güçlük çekmektedir. Pragmatizmin geliştiricileri de dâhil olmak üzere araştırmacılar, geleneksel felsefi ve etik anlaşmazlıkları aşmak için bu görüşü benimsemektedir. Ancak günümüzün birçok filozofu, felsefi tartışmalara çözüm sunma bakımından bazı mantıksal eksiklikleri yüzünden pragmatizmi

³⁷ Araştırmanın hedef kitlesi; dergi editörleri ve okurları, öğretim üyesi topluluğu, konferans katılımcıları ve alandaki meslektaşlar olabilir.

reddetmektedir. Bu hususlar, pragmatizmin sahip olduğu eksikliklerden sadece birkaçıdır (Johnson & Onwuegbuzie, 2004, s. 17, 19).

3.3. Araştırma Metodolojileri

Araştırma metodolojilerini tanıtmadan önce araştırma sürecinde iç içe geçmiş olan bazı terimlerin ne anlama geldiğinin netleştirilmesi önemli görölmektedir (Oats, 2012, s. 9). Bunun için öncelikle *araştırma metodolojisi*, *araştırma deseni* ve *araştırma yöntemi* terimlerinin tanımlanması uygun görölmüştür (Creswell, 2017, s. 241):

- **Araştırma Metodolojisi:** Kapsamlı varsayımlardan başlayıp detaylı veri toplama, analiz ve yorumlama yöntemlerine kadar yayılan bir araştırma sürecindeki plan ve prosedürlerdir.
- **Araştırma Deseni:** Nicel, nitel ve karma yöntem araştırma metodolojilerinde özel felsefi varsayımlara, araştırma prosedürlerine sahip ilgili metodolojinin altında yer alan türdür.
- **Araştırma Yöntemi:** Veri toplama, analiz ve yorumlamaya yönelik özel belirleyici tekniklerdir.

Bu kısımda, sosyal bilimlerdeki temel araştırma metodolojileri olan *nicel*, *nitel* ve *karma (yöntem) araştırma metodolojileri* açıklanmaktadır.

3.3.1. Nicel Araştırma Metodolojisi

Nicel araştırmalar, değişkenler arasındaki ilişkiyi inceleyerek nesnel kuramları test etme yaklaşımı üzerine kurulmaktadır. Değişkenler, genellikle ölçme araçlarıyla sırasıyla ölçümlenmekte ve sayısallaştırılmış veriler istatistiksel işlemler kullanılarak analiz edilmektedir (Creswell, 2017, s. 4).

Nicel araştırma sürecinde, tümdengelimci mantık kullanılmaktadır. Veri toplama ve veri analizinden önce ayrıntılı olarak plan yapılmaktadır. Nicel araştırmalar tasarım, ölçüm ve örnekleme konularıyla daha çok ilgilenmektedir (Neuman, 2017, s. 221). Nicel araştırmalarda ölçmeyle ilgilenilmesinin üç ana nedeni bulunmaktadır. Bunlar; ölçümün ince farklılıkları tanımlamaya yardımcı olması, bu tür ayrımları yapmak için tutarlı bir araç veya ölçüt sağlaması, kavramlar

arasındaki ilişkinin derecesinin daha kesin tahminleri için temel oluşturmasıdır. Nicel araştırma metodolojisi ölçüm yapma, nedensel ilişkileri açıklama, genellemeler yapma ve tekrarlanabilir olma bakımından diğerk araştırma metodolojilerinden ayrılmaktadır (Bryman, 2012, s. 164, 175).

19. yüzyılın sonları ve 20. yüzyıl boyunca nicel araştırmalarla ilgili stratejiler, post-pozitivist dünya görüşünden etkilenmiştir. Araştırma stratejileri, gerçekk deneyleri ve daha esnek olan yarı deneyleri kapsamaktadır. Nicel araştırma tasarımımda kullanılabilecek nicel desenler, deneysel desenler ve deneysel olmayan desenlerdir (Creswell, 2017, s.12).

Tarihsel süreçte bilimde nicelleştirmeye yoğun bir vurgu yapıldığı görölmektedir. Bilimsel olgunluğun genel olarak belirli bir alanda bulunan nicelleştirme derecesi arttıkça ortaya çıktığına inanılmaktadır (Guba & Lincoln, 1994, s. 105-106). Sosyal araştırmalarda da baskın bir stratejik yaklaşım olan nicel araştırmaların etkisinin niteliksel araştırmanın giderek daha etkili hâle geldiği 1970’lerin ortalarından bu yana azalmaya başladığı görölmektedir (Bryman, 2012, s. 160).

Nicel araştırmalara, bazı yönlerden, eleştiriler getirilmektedir. Bu eleştirilere göre nicel araştırmacılar, insanları ve sosyal kurumları “doğa dünyasından” ayırt etmekte başarısız olmaktadır. Nicel araştırmalarda ölçüm süreci, yapay ve sahte bir kesinlik ve doğruluk duygusuna sahiptir ve araçlara ve prosedürlere güven, araştırma ve günlük yaşam arasındaki bağlantıyı engellemektedir. Değişkenler arasındaki ilişkilerin analizi, insanların yaşamlarından bağımsız, statik bir toplumsal yaşam görüşü ortaya çıkarmaktadır (Bryman, 2012, s. 175).

3.3.2. Nitel Araştırma Metodolojisi

Nitel araştırmalar, sosyal ya da beşerî bir probleme bireylerin veya grupların atfettiği anlamları keşfetme ve anlamaya yönelik bir yaklaşıma dayanmaktadır (Creswell, 2017, s. 4). İnsanların deneyimlerini nasıl yorumladıkları, dünyalarını nasıl kurdukları, deneyimlerine nasıl bir anlam yükledikleri anlaşılmaya çalışılmaktadır. Nitel araştırmaların temel özelliği, bireylerin gerçeği sosyal dünyalarıyla etkileşimleri içinde nasıl inşa ettiği üzerine yoğunlaşmasıdır (Merriam, 2013, s. 5, 22).

Nitel metodoloji, araştırmada bir srec veya deneyimin ayrıntılı olarak anlaşılmasının istendiği, araştırılan konunun sınırlarını veya özelliklerini belirlemek için daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulduğu veya mevcut bilginin sayısal olmadığı durumlarda kullanılmaktadır. Nitel araştırmalar, tipik olarak, amaca yönelik olarak türetilmiş bir örnekten kapsamlı bilgi toplamayı gerektirmektedir (Bazeley & Jackson, 2013, s. 2).

Tümevarımsal mantığın kullanıldığı nitel araştırmalarda anlam ve anlama üzerine odaklanılmaktadır. Araştırmanın temel aracı, bizzat araştırmacının kendisi olmaktadır. Araştırma sonuçları zengin bir şekilde betimlenmektedir. Nitel araştırmalarda araştırmacılar, zamanlarının önemli bir kısmını doğal ortamlarda geçirmekte ve katılımcılarla yakın temas kurmaktadır. Bu araştırmalarda srec esnektir ve örneklem seçimi genellikle tesadüfi olmamaktadır. Örneklem seçimi belli bir amaca yönelik yapılmaktadır. Bu özellikleriyle nitel araştırma metodolojisi, diğer araştırma metodolojilerinden farklılık göstermektedir (Merriam, 2013, s. 14, 16).

Nitel metodoloji, istatistiksel genellemeler yapmaya elverişli bir yaklaşım sunmamaktadır. Nitel araştırmalarda sonuçların yerine srec hakkında analitik genellemeler veya yorumlar yapılmaktadır. Bir olgunun boyutu ve leği hakkında kesin bir cevaptan daha çok anlayış ve açıklamalar aranmaktadır. Bu durum nitel metodolojide geçerlilik, güvenirlik ve örneklem seçimi konularının dikkate alınmaması anlamına gelmemektedir. Yalnızca araştırma tasarımında bunun gibi hususlar, nicel araştırma metodolojisine göre farklı yöntemlerle belirlenmektedir (McKerchar, 2008, s. 17).

Nitel araştırmalarda çeşitli araştırma desenlerinden yararlanılmaktadır. Anlatı araştırması, fenomenoloji, kuram oluşturma, etnografiler, durum çalışması, katılımcı eylem araştırması, söylem analizi nitel araştırmalarda kullanılan başlıca araştırma desenlerindendir (Creswell, 2017, s. 13). Nitel araştırmalarda yapılan analizlerde çoğunluklar kelimeler kullanılmaktadır. Kelimeler birleştirilerek, alt kümelere veya bölümlere ayrılarak analiz edilmektedir. Katılımcılardan elde edilen verilere göre araştırmacı tarafından belirli temalar ve modeller oluşturulmaktadır (Miles & Huberman, 2014, s. 28).

Nitel bir araştırmada araştırmacılar tümevarımsal düşünmeli, hayata karşı sorgulayıcı bir bakış ve duruşa sahip olmalıdır. Araştırma sürecinde meydana gelebilecek aksaklıklar ve sürecin belirsizliğine göre hoşgörü düzeyleri yüksek olmalıdır. Dikkatli bir gözlemci olmalı ve katılımcılara nitelikli sorular sormalıdır. Özgün yazı yazma kabiliyetine sahip olmalıdır. Bunlar, nitel bir araştırma yürütmek isteyen araştırmacıların sahip olması gereken bazı yetkinliklerdir (Merriam, 2013, s. 16-17).

Nitel araştırmalarda insanları ve sosyal dünyalarını anlamak için onların doğal ortamında gözlenmesi ve davranışlarının incelenmesi gerektiğinden nitel verilerin elde edilmesi ve analiz edilmesi diğer verilere nazaran oldukça zor ve zaman alıcı olmaktadır. Ayrıca katılımcılarla temas hâlinde olma özelliği nitel metodolojiyi, sosyal araştırma yaklaşımlarının içerisinde en müdahaleci ve etik açıdan sorumlu bir yaklaşım hâline getirmektedir (Richards, 2015, s. 16). Nitel araştırmalar; öznel olması, araştırmaların genellenebilir olmaması, tekrarlanmasının zor olması ve şeffaflık açısından eksiklikleri olması yönünde eleştirilerle karşılaşmaktadır (Bryman, 2012, s. 405-406).

3.3.3. Karma (Yöntem) Araştırma Metodolojisi

Üçüncü araştırma metodolojisi olarak kabul edilen karma yöntemler, 1980'lerin sonlarına doğru metodolojik bir hareket olarak ortaya çıkmıştır (Creamer, 2020, s. 5). Bu süreçte karma yöntemler hakkında felsefenin, araştırma yöntemlerinin, süreçlerinin, amacının çeşitli unsurlarını barındıran farklı tanımlar yapılmıştır. Karma yöntemlere ilişkin ilk tanımlardan biri olan Greene, Caracelli & Graham (1989, s. 256) tarafından yapılan tanıma göre “*karma yöntem tasarımları, en az bir nicel yöntem ve bir nitel yöntem içeren ve hiçbir yöntemin doğası gereği herhangi bir özel araştırma paradigmasıyla bağlantılı olmadığı tasarımlar*” olarak ifade edilmektedir (Creswell & Plano Clark, 2018, s. 35).

Karma yöntemler, Tashakkori ve Teddlie (1998)'in ortaya koyduğu tanımla iki yöntemi karıştırmaktan araştırma sürecinin tüm aşamalarını birleştirmeye doğru evrilmiştir (Creswell & Plano Clark, 2018, s. 35). Tashakkori & Teddlie (1998, s. 17-18) karma yöntemleri, “*nitel ve nicel yaklaşımları tek bir çalışmanın veya çok aşamalı çalışmanın araştırma metodolojisinde birleştiren yaklaşımlar*” olarak

tanımlamaktadır. Bu tanıma göre karma yöntemler, metodolojik bir yönelimi ifade etmektedir.

Karma yöntemleri üçüncü araştırma paradigması olarak adlandıran Johnson & Onwuegbuzie (2004, s. 17)'ye göre karma yöntemler, *“araştırmacının nicel ve nitel araştırma tekniklerini, yöntemlerini, yaklaşımlarını, kavramları veya dili tek bir çalışmada karıştırdığı veya birleştirdiği bir araştırma türü”*dür.

Karma yöntemlerin Creswell (2017, s. 4) tarafından yapılan tanımına göre karma yöntemler, *“felsefi varsayımları ve kuramsal çerçeveleri içeren farklı araştırma desenlerinin kullanılmasını, nitel ve nicel verilerin toplanmasını ve bu iki veri türünün bütünleştirilmesini kapsayan bir araştırma yaklaşımı”*dır.

Creswell & Plano Clark (2018, s. 38) ise karma yöntem araştırmalarının temel özelliklerini vurgulayarak araştırma tasarımını ve felsefi yönelimi birleştirdiği bir tanım ortaya koymuştur. Buna göre karma yöntemler, *“araştırmacının araştırma sorularına ve hipotezlere yanıt olarak hem nitel hem de nicel verileri titizlikle topladığı ve analiz ettiği, iki veri biçimini ve sonuçlarını bütünleştirdiği, bu prosedürleri, çalışmayı yürütmek için mantık ve prosedürleri sağlayan belirli araştırma tasarımları hâlinde düzenlediği ve bu prosedürleri de teori ve felsefe içinde çerçevellediği bir araştırma tasarımı”*dır.

Karma yöntem tanımının temel unsurları hakkında literatürde henüz tüm boyutlarını ele alan bir tanım üzerinde fikir birliğine varılmamış olursa da genel bir uzlaşa sağlanmıştır. Hem metodoloji hem de yöntem bağlamında ayırt edici özellik olarak uzlaşa sağlanan temel unsurlar arasında *karmalama* yer almaktadır. Karmalama, nicel ve nitel boyutun birbirine bağlanması, birleştirilmesi veya gömülmesi sürecinin genel adıdır. Karma yöntem çalışmalarında nicel ve nitel boyutlar birbirinden ayrı tutuluyor veya paralel olarak yürütülüyorsa karmalamadan söz etmek mümkün değildir. Bu özellik karma yöntem araştırmalarını, tek bir çalışmada birden fazla nitel veya nicel yaklaşım kullanılan araştırmalar olan çoklu yöntem araştırmalarından ayırmaktadır (Creamer, 2020, s. 5-7).

Karmalama; araştırmanın amacı ve araştırma sorularının tanımlanması, verilerin toplanması, verilerin analizi, sonuç veya çıkarımlar yapma aşamalarının herhangi birinde veya hepsinde gerçekleşebilmektedir. Çalışmanın tüm

aşamalarında nicel ve nitel boyutlar arasında etkileşim olması durumunda, *tamamen bütünleştirilmiş karma yöntem araştırması* ortaya çıkmaktadır (Creamer, 2020, s. 23, 72).

Karma yöntem araştırma tasarımları, çoğunlukla, iki ana karma yöntem araştırması türünden geliştirilmektedir. Bunlardan biri araştırma sürecinin aşamaları içinde veya boyunca nitel ve nicel yaklaşımların karıştırıldığı *karma model*, diğeryse bir aşamanın nitel, bir aşamanın nicel aşama olduğu *karma yöntemdir* (Johnson & Onwuegbuzie, 2004, s. 20).

Günümüzde araştırmalar giderek daha fazla disiplinler arası, karmaşık ve dinamik bir hâl aldığından birçok araştırmacı bir yöntemi diğeryle tamamlama ihtiyacı duymaktadır. Karma yöntemlere dair görüşler, tüm yöntemlerin önyargı ve eksiklikler içerdiğini ve nicel ve nitel verilerin birleşimiyle her bir veri grubunun eksikliklerinin giderilebileceği fikrine dayandırılmıştır. Buna göre karma yöntemler araştırmasının amacı, nicel veya nitel yaklaşımların yerini almaktan ziyade bu yaklaşımların güçlü yönlerinden yararlanmak ve zayıf yönlerini geliştirmektir. Karma yöntem araştırması, araştırmacıların seçimlerini kısıtlamak yerine araştırma sorularını yanıtlarken çoklu yaklaşımların kullanımını meşrulaştırmaktadır. Karma yöntemlerin sınırlayıcı olmayan kapsamlı ve yaratıcı bir araştırma türü olduğu söylenebilir (Johnson & Onwuegbuzie, 2004, s. 14-17; Creswell, 2017, s.14)

Karma yöntem araştırması tasarımına karar verme aşamasında araştırmacının bazı hususları gözden geçirmesi gerekmektedir. Karma yöntem araştırmasının doğasını tanımlama, karma yöntem çalışmaları örneklerini inceleme, karma yöntem çalışması için ne tür araştırma sorularının gerektiğini bilme ve karma yöntemin güçlü ve zayıf yönlerinin farkında olma karma yöntem araştırmasına karar verme bakımından önemlidir (Creswell & Plano Clark, 2018, s. 33-34).

Karma yöntemi etkili bir şekilde kullanabilmek için araştırmacıların nicel ve nitel araştırmanın özelliklerini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Nicel ve nitel araştırmanın güçlü ve zayıf yönlerinin farkında olmak araştırmacıyı, stratejileri karıştırma veya birleştirme ve kullanma pozisyonuna getirmektedir. Araştırmacı, araştırma sorusunu/sorularını belirledikten sonra karma araştırmanın güçlü ve zayıf yönlerini göz önüne alarak karma araştırmanın bu soru/soruları

cevaplamak için en iyi potansiyeli sunup sunmadığını değerlendirmeli ve karma yöntemleri kullanıp kullanmama yönünde kararını vermelidir (Johnson & Onwuegbuzie, 2004, s. 18-19).

Karma yöntem araştırması tasarımı araştırmacının karma yöntemlerin araştırma konusunu ve problemini neden en iyi şekilde ele aldığı konusunda bir gerekçe sunması gerekmektedir. Literatürde karma yöntem araştırma gerekçelerini sınıflandırmak için önerilen çeşitli tipolojiler mevcuttur. Greene, Caracelli & Graham (1989) tarafından oluşturulan tipoloji yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre karma yöntem araştırmaları, beş temel amaca dayalı olarak yapılmaktadır. Bunlar; *üçgenleme, güçlendirme, ölçme aracı geliştirme, başlatma ve genişlemedir* (Creamer, 2020, s. 31-36).

Bryman (2006), karma yöntem araştırması kullanma gerekçelerini karma yöntem araştırmasından türetilen makalelerin içerik analizine dayanan nicel ve nitel araştırmanın birleştirildiği yolları belirleyerek kapsamlı bir şekilde listelemiştir³⁸ (Bryman, 2012, s. 633-634). Creswell & Plano Clark (2018, s. 41-49) ise karma yöntem araştırması tasarlama gerekçeleri olarak daha net ve doğrulanmış sonuçlar elde etme, ön sonuçları açıklama, ölçüm araçlarını uygulamadan önce keşfetme, deneysel bir çalışmayı nitel bir yöntemle geliştirme, farklı vaka türlerini tanımlama ve karşılaştırma, katılımcıları çalışmaya dâhil etme, bir programı geliştirme, uygulama ve değerlendirme şeklindeki ihtiyaçlarını göstermiştir.

Karma yöntem araştırması, her araştırmada uygun bir metodolojik tercih olmayabilmektedir. Araştırma probleminin doğasının odak noktası bakımından çok sınırlı olması, araştırma için yeterli süre olmaması, araştırmanın hedef kitlesi için sadece sayıların güvenilir kabul edilmesi, tek başına veya küçük bir ekiple çalışılması, yeterli uzmanlığa sahip olunmaması gibi durumlarda karma yöntem araştırması tercih edilmemelidir (Creamer, 2020, s. 44-45).

İyi tasarlanmış bir karma yöntem araştırması; uygulanabilir veya gerçekçi olmalı, karma yöntemleri kullanma gerekçeleri ve bu yöntemin araştırmaya katma değeri açıkça ifade edilmeli ve metodolojik şeffaflığa sahip olmalıdır. Metodolojik

³⁸ Bryman (2006) tarafından oluşturulan tipoloji hakkında detaylı bilgi için Bryman'ın (2012, 633, s. 634) araştırmasından edinilebilir.

şeffaflık, veri toplama ve veri analizi hakkında açık detaylar sağlamanın yanında hangi sonuçların nitel, nicel analizden ve karmalamadan elde edildiğini belirleyerek tekrarlanabilirliği desteklemektedir (Creamer, 2020, s. 41).

Karma yöntem araştırmaları, günümüzde yaygınlaşmakla beraber bazı kesimler tarafından ağır eleştirilere maruz kalmaktadır. Karma yöntem araştırmalarına karşı argümanlar, araştırma yöntemlerinin epistemolojik taahhütler taşıdığı ve nicel ve nitel araştırmanın ayrı paradigmlar olduğu fikrine dayanmaktadır. Karma yöntem araştırmaları, bir araştırma mantığına sahip olmadığı gerekçesiyle felsefi yönden eleştirilmektedir. Ayrıca zamanlama gibi pratikle ilgili kaygılar, analitik ve örnekleme stratejilerinin uygunsuzca kullanımını desteklediği şüphesi ve nitel ya da nicel geleneğin temel felsefi varsayımlarını ihlal etmek için bir bahane olarak kullanıldığı düşüncesiyle karma yöntemlere karşı olumsuz eleştiriler getirilmektedir (Bryman, 2012, s. 629; Creamer, 2020, s.19-20).

Yukarıda nicel, nitel ve karma (yöntem) araştırma metodolojileri tartışılmıştır. Buradaki tartışmalardan araştırmacının, araştırma metodolojilerinin özelliklerinin yanı sıra bu metodolojilerin güçlü ve zayıf yönlerine dair bilgi sahibi olmasının önemli olduğu anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda nicel, nitel ve karma yöntem araştırma metodolojilerinin güçlü ve zayıf yönlerine dair bilgiler Tablo 3.2’de ve Tablo 3.3’te sunulmaktadır.

Tablo 3.2: Nicel, Nitel ve Karma Araştırmaların Güçlü Yönleri

Araştırma Metodolojileri	Araştırmaların Güçlü Yönleri
Nicel Araştırmalar	Olguların nasıl (ve daha az derecede, neden) meydana geldiğine ilişkin önceden oluşturulmuş teorileri test etmekte ve doğrulamaktadır. Veriler toplanmadan önce kurulan hipotezler test edilir. Veriler yeterli büyüklükteki rastgele örneklerle dayandığında araştırma bulgularını genelleştirebilir. Bir araştırma bulgusu birçok farklı popülasyon ve alt popülasyon üzerinde tekrarlandığında genelleştirilebilir. Nicel tahminlerin yapılmasına izin veren verilerin elde edilmesi için kullanışlı olmaktadır. Araştırmacı, birçok değişkenin kafa karıştırıcı etkisini ortadan kaldıran ve neden-sonuç ilişkilerini daha güvenilir bir şekilde değerlendirmesini sağlayan bir durum oluşturabilmektedir. Bazı nicel yöntemler kullanılarak veri toplama nispeten hızlıdır (Örneğin telefon görüşmeleri). Kesin, nicel, sayısal veriler sağlamaktadır. Veri analizi istatistiksel yazılım kullanıldığından nispeten daha az zaman almaktadır. Araştırma sonuçları araştırmacıdan nispeten bağımsız olmaktadır (Örneğin; etki büyüklüğü, istatistiksel anlamlılık). Otoriteler (örneğin; yöneticiler, politikacılar, fon sağlayan kişiler) nezdinde daha yüksek güvenilirliğe sahip olabilmektedir. Çok sayıda insanın incelenmesi bakımından kullanışlı olmaktadır.
Nitel Araştırmalar	Veriler, katılımcıların kendi anlam kategorilerine dayanmaktadır. Sınırlı sayıda vakayı derinlemesine incelemek için kullanışlı olmaktadır. Karmaşık fenomenleri betimlemek için kullanışlı olmaktadır. Bireysel vaka bilgileri sağlamaktadır. Çapraz durum analizleri ve karşılaştırmaları yapılabilmektedir. İnsanların olgularla ilgili kişisel deneyimlerinin (“emic” veya içeriden birinin bakış açısının) anlaşılmasını ve betimlenmesini sağlamaktadır. Olguları, yerel bağlamlarda konumlandıkları ve gömüldükleri şekliyle zengin ayrıntılarla betimleyebilmektedir. Araştırmacı, ilgilendiği olguyla ilgili olarak bağlamsal ve belirleyici faktörleri tanımlamaktadır. Araştırmacı dinamik süreçleri inceleyebilmektedir (Sıralı desenlerin ve değişimin belgelenmesi). Araştırmacı, bir olgu hakkında geçici fakat açıklayıcı bir teoriyi tümevarımsal olarak oluşturmak için öncelikle nitel bir yöntem olan “temellendirilmiş kuram”ı kullanabilmektedir. Katılımcıların “yapıları” nasıl yorumladıklarını belirleyebilmektedir (Örneğin; öz saygı, IQ). Nitel araştırmalarda veriler genellikle doğal ortamlardan toplanmaktadır. Nitel yaklaşımlar yerel durumlara, koşullara ve paydaşların ihtiyaçlarına duyarlı olmaktadır. Nitel araştırmacılar, bir çalışmanın yürütülmesi sırasında (özellikle genişletilmiş alan araştırması esnasında) meydana gelen değişikliklere duyarlı olmaktadır ve buna bağlı olarak çalışmalarının odağını değiştirebilmektedir. Katılımcıların kelimelerindeki ve kategorilerindeki nitel veriler, olguların nasıl ve neden meydana geldiğini keşfetmeye yardımcı olmaktadır. Okuyuculara olguyu açıkça algılanabilir bir şekilde tanıtmak için önemli bir vaka kullanılabilmektedir. İdiyografik nedenselliği belirleyebilmektedir (Belirli bir olayın nedenlerinin belirlenmesi).
Karma Araştırmalar	Sayılarla anlam katmak için kelimeler, resimler ve anlatı kullanılabilmektedir. Kelimelere, resimlere ve anlatıma kesinlik katmak için sayılar kullanılabilmektedir. Nicel ve nitel araştırmaların güçlü yönlerini sağlayabilmektedir. Araştırmacı, temellendirilmiş bir kuram oluşturabilmektedir ve bu kuramı test edebilmektedir. Araştırmacı, tek bir yöntem veya yaklaşımla sınırlı olmadığı için daha geniş ve daha eksiksiz bir şekilde araştırma sorularına cevap verebilmektedir. Belirli karma araştırma tasarımları, dikkate alınması gereken belirli güçlü ve zayıf yönleri bulunmaktadır (Örneğin iki aşamalı sıralı bir desende; birinci aşamanın sonuçları, ikinci aşama bileşeninin amacını ve tasarımını geliştirmek ve bilgilendirmek için kullanılabilmektedir). Araştırmacı, araştırmasında her iki yaklaşımı da kullanarak başka bir yöntemin zayıf yönlerinin üstesinden gelmek için ek bir yöntemin güçlü yönlerinden yararlanabilmektedir. Bulguların yakınsaması ve desteklenmesi yoluyla bir sonuca ulaşmak için daha güçlü kanıtlar sağlayabilmektedir. Yalnızca tek bir yöntem kullanıldığında gözden kaçabilecek sezgiler ve anlayışlar katabilmektedir. Sonuçların genellenebilirliğini artırmak için kullanılabilmektedir. Birlikte kullanılan nitel ve nicel araştırma, teorik ve pratik olarak bilgilendirmek için gerekli olan bilgiyi daha eksiksiz olarak üretmektedir.

Kaynak: R. B. Johnson & A. J. Onwuegbuzie (2004). Mixed Methods Research: A Research Paradigm Whose Time Has Come. *Educational Researcher*, 33(7), s. 19-21.

Tablo 3.3: Nicel, Nitel ve Karma Araştırmaların Zayıf Yönleri

Araştırma Metodolojileri	Araştırmaların Zayıf Yönleri
Nicel Araştırmalar	Araştırmacının kullandığı kategoriler, yerel destek gruplarının anlayışlarını yansıtmayabilmektedir. Araştırmacının kullandığı teoriler, yerel destek gruplarının anlayışlarını yansıtmayabilmektedir. Araştırmacı, teori veya hipotez oluşturma yerine teori veya hipotez test etmeye odaklanması nedeniyle meydana gelen olguları gözden kaçırabilmektedir (Bu durum, doğrulama yanlılığı olarak adlandırılmaktadır). Bu araştırmalarda üretilen bilgi, belirli yerel durumlara, bağlamlara ve bireylere doğrudan uygulanamayacak ölçüde soyut ve genel olabilmektedir.
Nitel Araştırmalar	Bu araştırmalarda üretilen bilgi, diğer insanlara veya diğer ortamlara genellenememektedir (Bulgular, araştırmaya dâhil edilen nispeten az sayıda kişiye özgü olabilmektedir). Nicel tahminlerde bulunmak zor olmaktadır. Hipotezleri ve teorileri test etmek daha zor olmaktadır. Bazı yöneticiler ve yetkililer nezdinde daha az güvenilirliğe sahip olabilmektedir. Nicel araştırmalara kıyasla verilerin toplanması genellikle daha fazla zaman almaktadır. Veri analizi genellikle zaman alıcı olmaktadır. Sonuçlar, araştırmacının kişisel önyargılarından ve yaradılışlarından kendine has özelliklerinden daha kolay etkilenmektedir.
Karma Araştırmalar	Özellikle iki veya daha fazla yaklaşımın aynı anda kullanılması bekleniyorsa, tek bir araştırmacının hem nitel hem de nicel araştırmayı yürütmesi zor olabileceğinden araştırma ekibi gerektirebilmektedir. Araştırmacının birden fazla yöntem ve yaklaşım hakkında bilgi edinmesi ve bunları uygun şekilde nasıl karıştıracağını anlaması gerekmektedir. Metodolojik püristler, nitel veya nicel bir paradigma içinde çalışılması gerektiğini iddia ettiğinden bu görüşe uygun düşmemektedir. Diğer araştırmalara kıyasla yürütülmesi daha maliyetli olmaktadır. Diğer araştırmalara kıyasla yürütülmesi daha fazla zaman alıcı olmaktadır. Araştırma metodolojistleri tarafından karma araştırmanın bazı ayrıntıları üzerinde çalışılması gerekmektedir (Örneğin; paradigma karıştırma sorunları, nicel verilerin nitel olarak nasıl analiz edileceği, çelişkili sonuçların nasıl yorumlanacağı gibi).

Kaynak: R. B. Johnson & A. J. Onwuegbuzie (2004). Mixed Methods Research: A Research Paradigm Whose Time Has Come. *Educational Researcher*, 33(7), s. 19-21.

3.4. Araştırmacının Araştırma Metodolojisi, Deseni ve Yöntemleri Tercihi

Araştırmacı bu bölümde bu kısma kadar yer verilen araştırma paradigmaları ve metodolojilerinin özellikleri ile güçlü ve zayıf yönlerini göz önünde bulundurarak, konumu ve benimsediği paradigma çerçevesinde araştırma sorularının hangi metodolojik tasarımla en iyi şekilde cevaplanabileceğini değerlendirmiştir.

Bu doğrultuda, tez araştırması için belirlenen araştırma sorularını cevaplamak için en uygun metodolojinin *karma yöntem araştırması*, en uygun desenin *keşfedici sıralı* olduğuna karar vermiştir. Ayrıca veri toplama aracı olarak nitel yöntemlerin kullanıldığı aşamada *görüşme*, nicel yöntemlerin kullanıldığı aşamada *anket* uygun görülmüştür. Bu kısımda araştırmanın metodolojisinin seçimine ilişkin açıklamalar yapılarak tercihler sunulmaktadır.

3.4.1. Araştırma Metodolojisi

Araştırma tasarımında daha önceki kısımda açıklandığı üzere farklı metodolojiler kullanılabilir. Her metodolojinin güçlü ve zayıf yönleri bulunduğundan hiçbir metodoloji, mutlak olarak diğerinden daha iyi olarak nitelendirilememektedir. Farklı metodolojiler, farklı araştırma problemlerini cevaplamak için daha uygun olabilmektedir. Araştırmacılar, felsefi varsayımlarına bağlı olarak kişisel tercihlere sahip olmaktadır. Hangi metodoloji benimsenirse benimsensin araştırmanın amacı ile tasarımı arasında güçlü bir uyum olması gerekmektedir (McKerchar, 2008, s. 21).

Araştırma metodolojisinin belirlenmesinde çeşitli unsurlar etkili olmaktadır. Denzin ve Lincoln (1994) tarafından ortaya koyulan ve araştırma sürecini tanımlayan aşamalar, araştırmacının öz geçmişi üzerinden ilerlemektedir. Araştırma sürecinde araştırmacı, çok kültürlü bir özne olarak tanımlanmaktadır. Buna göre; araştırma sürecinin ilk aşamasında araştırmacının öz geçmişi ve araştırma geleneği, kendisini ve başkalarını algılama biçimi, araştırma etiği ve politikası ortaya koyularak araştırmacının araştırma sürecindeki konumu belirlenmektedir. Araştırmacılar genellikle bu aşamayı süreç içerisinde göz önünde bulundurmasa da bu aşamanın vurgulanması ve araştırmacının konumunun

belirlenmesi faydalı olarak görülmektedir (Denzin & Lincoln, 1994, s. 12; Creswell, 2013, s. 16-18).

Araştırma sürecinin bir sonraki aşamasını, paradigmalar oluşturmaktadır. Araştırmacının felsefi görüşleri; ilgili alandaki yönelimler, araştırmacıların eğilimleri ve geçmiş araştırma deneyimleri çerçevesinde oluşmaktadır. Araştırmacıların bu çerçeveye dayandırdıkları görüşler, araştırma metodolojisini şekillendirmektedir. Bu nedenle, araştırmada felsefi görüşlerin açığa çıkarılması gerekmektedir. Felsefi görüşlerin açıklanması, araştırma metodolojisi tercihlerinin açıklanmasına yardımcı olmaktadır. Araştırmacının öz geçmişi ve araştırmacı tarafından benimsenen paradigmaların açıklanmasıyla araştırma sürecinde üçüncü aşama olan araştırma metodolojisinin belirlenmesi aşamasına geçilmektedir (Denzin & Lincoln, 1994, s. 12-14; Creswell, 2017, s. 6).

Araştırma metodolojisine karar verirken araştırmacının bazı hususları gözden geçirmesi gerekmektedir. Araştırmacı, metodolojik araştırmaların özellikleri ve güçlü ve zayıf yönleri hakkında bilgi sahibi olmalı ve araştırma sorularının hangi metodolojik tasarımla en iyi şekilde cevaplanabileceğini değerlendirmelidir. Araştırma için yeterli zaman, kaynak ve uzmanlığa sahip olma ile araştırmanın uygulanabilir olma durumları göz önünde bulundurularak uygun bir metodoloji tercihinde bulunmalıdır. Metodolojik yöneliminin araştırma sorularını neden en iyi şekilde cevaplayabileceğine dair bir gerekçe sunmalı ve araştırmaya yapacağı katkı ifade edilmelidir (Johnson & Onwuegbuzie, 2004, s. 18-19; Creswell & Plano Clark, 2018, s. 41-49; Creamer, 2020, s. 41-45).

Bu kısımda öncelikle araştırma metodolojisini şekillendirmede önemli bir role sahip olması bakımından araştırmacının öz geçmişi, geçmiş araştırma deneyimleriyle birlikte sunulmaktadır. Daha sonra araştırmacının benimsediği paradigma hakkında bilgi verilmektedir. Son olarak, araştırma metodolojisini kullanma motivasyonu ve gerekçeleri ile tercih edilen metodolojinin araştırmaya olası katkıları tartışılmaktadır.

3.4.1.1. Araştırmacının Konumu

Araştırmacı, lisans eğitimini Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde tamamlamıştır. Ayrıca Anadolu Üniversitesi İşletme

Fakültesi İşletme Bölümü'nden ikinci lisans derecesini kazanmıştır. Lisans eğitimi esnasında Ankara Sanayi Odası Mali İşler Müdürlüğü'nde gönüllü olarak staj yapmıştır.

Lisans eğitimini tamamladıktan sonra Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Avrupa Birliği ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler (Ekonomi–Maliye) Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı'nda özel öğrenci statüsünde bir dönem öğrenim görmüştür. Çalışma hayatına ilk olarak bankacılık sektöründe memur olarak başlamıştır. Daha sonra Bülent Ecevit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde Araştırma Görevlisi olarak akademik kariyere adım atmıştır. “*Vergileme–Demokrasi İlişkisi Kapsamında Vergiye ve Siyasal Katılıma İlişkin Karşılaştırmalı Bir Analiz*” başlıklı tezle Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı (Sakarya Üniversitesi ile ortak) Tezli Yüksek Lisans Programı'ndan mezun olmuştur.

Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı (Sakarya Üniversitesi ile ortak) Doktora Programı'nda ve Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İnsan ve Toplum Bilimleri Fakültesi Sosyoloji Bölümü'nde öğrenimine devam eden araştırmacının bu zamana kadar biri ulusal, ikisi uluslararası olmak üzere üç makalesi ve biri ulusal, dördü uluslararası olmak üzere beş bildirisi bulunmaktadır. Ayrıca araştırmacı Bülent Ecevit Üniversitesi tarafından desteklenen iki projede araştırmacı, TÜBİTAK tarafından desteklenen bir projede ise bursiyer olarak görev almıştır. Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi tarafından desteklenen projelerden biri kitap olarak yayınlanmıştır.

Araştırmacının mesleki deneyimlerinin ve bu zamana kadar yapmış olduğu araştırmalarla edindiği nicel ve nitel araştırma yürütme tecrübelerinin araştırmacının katılımcı rolü açısından avantaj sağladığı düşünülmektedir.

3.4.1.2. Araştırmacının Benimsediği Paradigma

Daha önceki kısımlarda sunulan araştırma paradigmasını inceleyen araştırmacı, geçmiş araştırma deneyimleri ve felsefi varsayımları bakımından kendisi için en uygun paradigmanın *post-pozitivizm* olduğuna karar vermiştir. Post-pozitivist paradigmayı benimseyen araştırmacılar, araştırmaya kuramla başlamakta ve gerekirse revize ederek kuramı test etmektedir. Bu paradigma, bilginin objektif

olarak gözlemlenmesi ve ölçülmesine dayandığından ölçüm araçlarının geliştirilmesi ve bireylerin davranışlarının ölçülmesi önemli olmaktadır (Creswell, 2017, s. 7).

Post-pozitivist araştırmacılar, araştırmalarını sistematik ve titizlikle yürütmeyi amaçlamaktadır (O’Leary, 2004, s. 7). Bu paradigma, araştırma yapısı olarak nicel araştırmalarla daha çok uyuşsa da hem nicel hem nitel metodolojilerin kullanımına izin verdiğiinden araştırmacılar, metodolojik esnekliğe sahip olarak araştırmasını tasarlayabilme imkânı bulmaktadır (Guba & Lincoln, 1994, s.110; Creswell, 2017, s. 7).

Post-pozitivist paradigmanın yukarıda sayılan özellikleri araştırmacının paradigma tercihinde önemli rol oynamıştır. Araştırmacı, araştırma paradigmasını kabul etmeden önce tez araştırmasını yönlendirecek ve araştırma metodolojisini şekillendirecek olan paradigmanın tez araştırması için belirlenen araştırma sorularını³⁹ yanıtlamak için uygun olup olmadığını değerlendirmiştir.

Araştırmacı, yukarıda tartışılan tüm hususlar ve araştırma sorularının cevaplanması bakımından uygunluğu doğrultusunda *post-pozitivist paradigmayı* kabul etmiştir.

3.4.1.3. Araştırma Metodolojisini Tercih Etme Motivasyonu ve Gereçekleri

Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin belirlenebilmesi ve bu faktörlerin yapılar altında tanımlanabilmesi için (AS1 ve AS2) *nitel eğilimli* araştırma metodolojisine ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi karmaşıklığının ölçülebilmesi için nitel araştırmanın bulgularına dayalı olarak bir ölçme aracı geliştirilmesi (AS3) ve vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin göreceli önem derecelerinin belirlenmesiyle birlikte Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyinin bu ölçme aracıyla hesaplanması ve karmaşıklık düzeyinin mesleğe göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin sınanması (AS4, AS5

³⁹ Tez araştırması soruları: “Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler nelerdir?” (AS1), “Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler hangi yapılar altında tanımlanabilir?” (AS2), “Vergi karmaşıklığı algısını oluşturan yapılar nasıl ölçülebilir?” (AS3), “Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin göreceli önem dereceleri nedir?” (AS4), “Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler yönünden Türk Vergi Sistemi ne ölçüde karmaşık olarak algılanmaktadır?” (AS5), “Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyi nedir?” (AS6) ve “Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyi mesleğe göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?” (AS7)

ve AS6) gerekmektedir. Bu aşamalarda yürütülecek araştırma metodolojisinin ise *nicel eğilimli* olması uygun olmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere nitel ve nicel veriler farklı araştırma sorularını cevaplamaktadır. Araştırma sorularının tümünün en iyi şekilde cevaplanabilmesi için yukarıda açıklandığı üzere nitel ve nicel verilerin toplanması, analiz edilmesi ve bütünleştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, araştırma sorularını cevaplama potansiyeli bakımından hem nitel hem nicel araştırma metodolojisinin kullanılmasına ve bütünleştirilmesine imkân veren *karma yöntem araştırmaları* tez araştırmasının metodolojisi için uygun bulunmuştur.

Bu tez araştırmasında karma yöntem araştırma metodolojisi *ölçme aracının geliştirilmesi için keşfetme, ölçme aracı geliştirme ve ölçme aracını uygulama* gerekçeleriyle kullanılacaktır.

3.4.1.4. Araştırma Metodolojisinin Tez Araştırmasına Potansiyel Katkıları

Nitel ve nicel metodolojiler, yapısal olarak farklı özelliklere sahip olup her birinin güçlü ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Karma yöntem araştırma metodolojisinin kullanılmasıyla her bir metodolojinin zayıflıkları dengelenmektedir. Araştırmada hem nitel hem nicel yaklaşımları kullanmak, her iki metodolojinin güçlü yönlerini karma yöntem araştırmasına dâhil etmek suretiyle çeşitli potansiyel kazanımlar sağlanmasına fırsat vermektedir (Creamer, 2020, s. 11-12).

Araştırmacının literatür incelemesine dayalı olarak oluşturduğu kavramsal çerçevenin nitel bir araştırmayla geliştirilmesi, vergi karmaşıklığının doğasını anlama ve vergi karmaşıklığının hangi faktörler tarafından belirlendiğini keşfetme açısından araştırmaya derinlik katacaktır. Literatürde çeşitli vergi karmaşıklığı endeksleri olsa da araştırmacının nitel araştırmayla keşfettiği yapıları tam anlamıyla ölçebilecek bir ölçme aracına ihtiyacı olacaktır. Nitel araştırmadan elde edilen bulgulara dayalı olarak geliştirilecek endeks kullanılarak Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığı ölçülecektir. Burada yürütülecek nicel araştırma, vergi karmaşıklığı algısına dair bulguların genelleştirilebilmesine imkân sağlayacaktır.

Karma yöntem araştırma metodolojisinin araştırmaya potansiyel katkısı; nitel araştırmanın araştırmaya derinlik katması, nicel araştırmanın ise genelleştirilebilirliğe izin vermesi şeklinde her iki metodolojinin güçlü yönlerinin araştırmaya dâhil edilebilmesi olmaktadır.

3.4.2. Araştırma Deseni

Karma yöntem araştırma metodolojisine karar verildikten sonra uygun araştırma deseninin seçilmesi gerekmektedir. Karma yöntem araştırma desenleri, nicel ve nitel aşamaların paradigma vurgusu ve zaman sıralamasının kesişmesine dayanmaktadır (Johnson & Onwuegbuzie, 2004, s. 19). Araştırmacı, verilerin beraber veya bütünleştirilmiş olarak nasıl kullanılacağına ve veri toplamanın zamanlamasına karar vermelidir. Karma yöntem araştırmalarında veriler, aynı anda veya sıralı olarak toplanabilmektedir. Ayrıca, her veri tabanına eşit derecede önem verilebildiği gibi nitel veya nicel veriler öncelik veya ağırlık gösterebilmektedir. Araştırmacı, bu hususları dikkate alarak uygun bir araştırma deseni seçmelidir (Creswell, 2017, s. 230-233).

Karma yöntem araştırma desenlerini ayırt eden temel özellikler; öncelik, zamanlama ve karmalamadır. Araştırmanın mantığı, baskın metodolojik veya felsefi vurgusu öncelik bakımından araştırma desenini belirlemektedir. Morse (1991), karma yöntemler veya çoklu yöntem araştırmalarının tasarımında kullanılabilecek öncelik ve zamanlamayı birleştiren bir gösterim sistemi geliştirmiştir. Bu gösterim sisteminde yer alan NİT ve NİC şeklinde *büyük harflerle yazım şekli*, nitel ve nicel yaklaşımların araştırmadaki önceliğini göstermektedir. Hangisi büyük harfle yazılıyorsa o yaklaşımın araştırmada önceliği bulunmaktadır. İkisinin büyük harfle yazılması eşit önceliği göstermektedir. İki yaklaşım arasındaki *ok işareti* verilerin *sıralı*, *artı işareti* nitel ve nicel verilerin *eş zamanlı* toplandığına işaret etmektedir (Creamer, 2020, s. 71-75).

Johnson & Onwuegbuzie (2004), Morse'un (1991) gösterim sistemine dayanan ve dokuz karma yöntem desenini içeren bir matris oluşturmuştur. Aşağıdaki tabloda Johnson & Onwuegbuzie (2004) tarafından geliştirilen karma yöntem tasarım matrisi yer almaktadır.

Tablo 3.4: Karma Yöntem Tasarım Matrisi (Johnson & Onwuegbuzie, 2004)

Paradigma Vurgusu Kararları	Zaman Sıralaması Kararları		
	Eş Zamanlı		Sıralı
	Eşit Statü	NİT+NİC	NİT → NİC NİC → NİT
	Baskın Statü	NİT+nic	NİT → nic nit → NİC
		NİC+nit	NİC → nit nic → NİT

Not: “NİT” nitel, “NİC” nicel, “+” eşzamanlı, “→” sıralı, büyük harfler yüksek önceliği veya ağırlığı ve küçük harfler daha düşük önceliği veya ağırlığı ifade etmektedir.

Kaynak: R. B. Johnson & A. J. Onwuegbuzie (2004). Mixed Methods Research: A Research Paradigm Whose Time Has Come. *Educational Researcher*, 33(7), s. 22.

Karma yöntem araştırma desenleri, Tablo 3.4’te görüldüğü üzere daha özel ve daha fazla aşamaya sahip tasarımlarla oluşturulabilmektedir. Ayrıca hem karma model hem de karma yöntem özelliklerini içeren bir araştırma da tasarlanabilmektedir. Bazı durumlarda, araştırmanın yürütülmesi esnasında koşullara ve mevcut bilgilere bağlı olarak farklı şekillerde bir tasarım da ortaya çıkabilmektedir (Johnson & Onwuegbuzie, 2004, s. 20).

Literatürde karma yöntem araştırma tasarımları içerisinde en çok rastlanan tasarım tipolojisinden biri de Creswell, Plano Clark, Gutmann & Hanson (2003)’e aittir. Bu tipoloji, literatürde mevcut çok sayıda sınıflandırma olması ve karma yöntemler alanının olgunlaşması nedeniyle zaman içerisinde güncellenmiştir. Creswell & Plano Clark (2018, s. 108-138) tarafından oluşturulan güncel tipolojide üç temel karma yöntem deseni yer almakta olup bu desenler aşağıda açıklanmaktadır:

- **Yakınsak Desen:** Nicel ve nitel veri analizinin bulguları, bulguların karşılaştırılabilmesi veya birleştirilebilmesi için bir araya getirilmektedir⁴⁰.
- **Açımlayıcı Sıralı Desen:** Nicel verilerin toplanmasıyla ve analiziyle başlayan araştırmayı, nicel bulguları açıklamak veya genişletmek için nitel verilerin toplanması ve analizi izlemektedir.

⁴⁰ Literatürde bu desen *eş anlı çeşitleme* (Morse, 1991), *paralel çalışma* (Tashakkori & Teddlie, 1998), *yakınsama modeli* (Creswell, 1999) ve *eş zamanlı desen* (Creswell, Plano Clark, Gutmann & Hanson, 2003) gibi farklı isimlerle adlandırılmaktadır (Creswell & Plano Clark, 2018:116).

- **Keşfedici Sıralı Desen:** Nitel verilerin toplanmasıyla ve analiziyle elde edilen bulgular nicel olarak test edilmektedir.

Büyük ve çok araştırmacıyla çalışılan karma yöntem araştırmalarında ise daha karmaşık desenlerle karşılaşmaktadır. Deneysel desen, vaka çalışması, katılımcı-sosyal adalet değerlendirme desenleri başlıca gelişmiş karma yöntemler desenlerindendir (Creswell & Plano Clark, 2018, s. 163-165).

Araştırmacı yukarıda açıklanan karma yöntem desenlerinin özelliklerini tez araştırmasının tasarımı için en uygun deseni seçmek üzere değerlendirmiştir. Daha önceki bölümde tanıtıldığı üzere tez araştırması kapsamında araştırmacı tarafından literatür incelemesine dayalı olarak kavramsal çerçeve oluşturulmuştur. Bu çerçeveyi doğrulamak ve literatür tarafından tanımlanmayan yeni yapıları keşfetmek için araştırmanın sonraki safhasında nitel araştırma yürütülecektir. Nitel araştırmadan elde edilen bulgularla daha önce geliştirilen kavramsal çerçeve revize edilecektir.

Nitel aşamayı, nicel bir araştırma olan kavramsal çerçeveye dayalı olarak vergi karmaşıklığı algısı endeksi geliştirme çalışması takip edecektir. Ayrıca geliştirilen endeksle Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi saptanacaktır. Keşfedici sıralı karma yöntem deseni, nitel verilerin keşfedilmesiyle başlanılan ve bulguların nicel araştırma aşamasında kullanıldığı bir desendir. Karma yöntem deseninin seçiminde araştırma sonucunda beklenen sonuçlar, verilerin bütünleştirilmiş olarak nasıl kullanılacağı, veri toplamanın zamanlaması, her veri tabanına verilen önem, alan için uygun olup olmaması, araştırmacının tek başına veya bir grup araştırmacı tarafından yapılıp yapılmaması gibi kriterlerin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Araştırmada ölçme aracı geliştirilmesi ve bu ölçme aracının evrenden alınan örnekleme uygulanması planlanıyorsa *keşfedici sıralı karma yöntem deseni* seçilmesi önerilmektedir. İlgili öneri doğrultusunda planlanan araştırmada araştırmacı tarafından üç aşama uygulanması gerekmektedir. İlk aşama keşfetme, ikinci aşama ölçme aracını geliştirme, üçüncü aşama ise evrenden seçilen örnekleme ölçme aracını uygulama işlemlerinden oluşmaktadır. Ayrıca araştırmanın tek bir araştırmacı tarafından yürütülmesi durumunda da bu desen

önerilen bir desen olmaktadır (Creswell, 2017, s. 226-233). Bu bilgiler doğrultusunda tez araştırması için en uygun desenin *keşfedici sıralı karma yöntem deseni* olduğuna karar verilmiştir.

3.4.3. Araştırma Yöntemleri

Araştırma desenine karar verildikten sonra araştırmada kullanılacak veri toplama araçlarının belirlenmesi gerekmektedir. Daha önceki kısımlarda açıklanan araştırmanın amaçları ve araştırma soruları göz önüne alınarak veri toplamak için nitel yöntemlerin kullanıldığı araştırmanın ilk aşamasında veri toplama aracı olarak *yarı-yapılandırılmış görüşme*, nicel yöntemlerin kullanıldığı üçüncü aşamada ise *anket* kullanılmasına karar verilmiştir. Literatürde de karma yöntem araştırmalarında görüşmenin ve anketin en yaygın veri toplama kombinasyonlarından olduğu görülmektedir (Creswell & Plano Clark, 2018, s. 26).

Araştırmacının tıpkı diğer süreçlerde olduğu gibi araştırma yöntemine/yöntemlerine bağlı olarak seçtiği veri toplama aracın/araçların araştırma sorularını cevaplandırmak için uygun olup olmadığını değerlendirmesi gerekmektedir. Ayrıca seçtiği aracın/araçların güçlü ve zayıf yönlerini göz önünde bulundurması önemlidir (O’Leary, 2004, s. 162). Bu kısımda araştırmada kullanılan veri toplama araçları tanıtılmakta ve araştırma için tercih edilme sebepleri ortaya koyulmaktadır.

3.4.3.1. Nitel Veri Toplama Aracı: Yarı-Yapılandırılmış Görüşme

Nitel araştırmalarda çeşitli araçlar kullanılarak insan deneyimlerine ilişkin sözlü veya yazılı anlatımlar ve kayıtlar incelenmektedir (Punch, 2014, s. 165). Nitel araştırmada kullanılan başlıca veri toplama araçları; gözlem, görüşme, dökümanlar, sesli ve görsel materyallerdir (Creswell, 2017, s. 190).

Görüşme, genellikle bir görüşmeci ve bir kişi arasında belirli bir dizi konu hakkında bilgi toplamak amacıyla yapılan bire bir tartışmalar olarak tanımlanmaktadır. Etkileşime yerleştirilen yapı düzeyine göre ankettten farklıdır (Harrell & Bradley, 2009, s. 6). Görüşme; yüz-yüze (bire-bir), telefon, odak grubu, e-mail (internet) gibi çeşitli şekillerde yapılabilmektedir (Creswell, 2017, s. 191).

Görüşme türlerini sınıflandıran çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır⁴¹. Ancak literatürde yaygın olarak görüşmede yapılandırma düzeyine göre sınıflandırmanın yapıldığı görülmektedir. Görüşmenin doğasına göre değişen üç farklı yapılandırma düzeyi bulunmaktadır. Bunlar; *yapılandırılmamış*, *yarı-yapılandırılmış* ve *tam yapılandırılmış görüşmelerdir* (Merriam, 2013, s. 87). Yapılandırma düzeyine göre sınıflandırılan bu görüşme türleri, görüşmecinin etkileşim üzerinde ne kadar kontrol sahibi olacağını göstermektedir (Harrell & Bradley, 2009, s. 25).

Aşağıda yapılandırma düzeyine göre sınıflandırılan görüşme türleri açıklanmaktadır (O’Leary, 2004, s. 164):

- **Yapılandırılmamış Görüşme:** Görüşmeciler önceden belirlenmiş soruların yardımı olmadan belirli temalar, fikirler ve konular etrafında bilgi, tutum, görüş ve inanç oluşturmaya çalışmaktadır. Bu görüşme türünde görüşmeciler, devam eden sohbete uygun şekilde soruları anında sormaya, araştırmaya ve geliştirmeye çalışmaktadır.
- **Yarı-yapılandırılmış Görüşme:** Görüşmeciler genellikle bir sorgulama planıyla başlamaktadır, ancak konuşma akışına göre sorular daha doğal bir sırayla cevaplanmaktadır. Ayrıca görüşmeye tanımlanmış birkaç soruyla başlanırken gelişebilecek ilginç durumlar takip edilebilmektedir. Bu görüşme türünün ne tamamen sabit ne de tamamen serbest olduğu söylenebilir.
- **Tam Yapılandırılmış Görüşme:** Görüşmeciler önceden belirlenmiş bir sırayla standart bir sunum şekli kullanarak soru sormaktadır. Görüşmeciler; nesnel, tarafsız ve mesafeli olmaya ve kişisel etkileşimleri en aza indirmeye çalışmaktadır. Bu görüşme türünde doğaçlama olmadan standardizasyonun sağlanması amaçlanmaktadır.

Veri toplamak için araştırmalarda farklı amaçlarla farklı görüşme türleri kullanılmaktadır. Araştırmacı tarafından seçilen görüşme türü, görüşmenin yapılış şeklini ve görüşmenin nasıl yönetildiğini etkilemektedir. Araştırmacının araştırma

⁴¹ Görüşme türlerini sınıflandıran yaklaşımlar hakkında detaylı bilgi için O’Leary’nin (2004, s. 164-165) ve Bryman’ın (2012, s. 212-213) araştırmalarından edinilebilir.

amaçlarına ve sorularına en uygun olan görüşme türünü seçmesi gerekmektedir (Punch, 2014, s. 167).

En çok kullanılan görüşme türü, yarı-yapılandırılmış görüşmedir. Yarı-yapılandırılmış görüşme, görüşme süresince farklı sorularla konunun açılmasına ve konu hakkında yeni fikirlere ulaşılmasına yardımcı olmaktadır. Bu görüşme türünün politika araştırmalarında da sıklıkla kullanıldığı dikkat çekmektedir (Merriam, 2013, s. 88, 110; Harrell & Bradley, 2009, s. 27).

Görüşme, bir başkasının deneyimlerinin keşfedilmesi ve beklenmeyen içgörüler sunabilmesi bakımından oldukça cazip bir yöntemdir. Ancak görüşmenin oluşturulması, yürütülmesi ve kayıtlarının tutulması oldukça zordur. Görüşmenin kendine özgü bir titizlik gerektirdiğinin farkında olmak önemlidir. Bunun için görüşme tekniğinin seçiminde, bu tekniğin güçlü ve zayıf yönlerini göz önünde bulundurmak gerekmektedir (O’Leary, 2004, s. 162; Richards, 2015, s. 46).

İnsanların gerçekliğe ilişkin algılarını, anlamlarını, tanımlamalarını ve gerçeği inşa edişlerini keşfetmek açısından görüşme tekniğinin güçlü yönlerinden birini oluşturmaktadır (Punch, 2014, s. 165-166). Katılımcıların doğrudan gözlemlenemeyeceği araştırmalarda yararlı olmaktadır. Ayrıca araştırmacının sorgulama hattını kontrol etmesine imkân sağlamaktadır. Bu gibi avantajlarının yanında bazı dezavantajları bulunmaktadır. Görüşme yapılan kişilerin bakış açılarından sağlanan bilgi dolaylı ve filtreli olmaktadır. Araştırmada sağlanan bilgi, doğal ortam yerine tasarlanmış bir ortamda elde edilmektedir. Araştırmacının görüşmedeki varlığı, cevaplarda ön yargıya neden olabilmektedir. Ayrıca her birey, aynı seviyede algılama ve ifade etme becerisine sahip olmayabilmektedir (Creswell, 2017, s. 191).

Görüşme türlerinin de kendi içerisinde güçlü ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Yarı-yapılandırılmış görüşmenin araştırmacıların açık uçlu sorular sorulması gerektiği, bireylerin bağımsız olarak düşüncelerinin derinlemesine öğrenilmesinin istendiği ve bilgilerin keşfedilmesinde maksimum serbestliğe ihtiyaç duyulduğu durumlarda uygun bir teknik olduğu söylenebilir (Adams, 2015, s. 493-494). Karma yöntem araştırmalarında yarı-yapılandırılmış görüşme, aşağıdaki durumlarda diğer

yaklaşımları destekleme ve derinlik katma bakımından yardımcı olmaktadır (Adams, 2015, s. 494):

- Büyük ölçekli bir anket tasarımı öncesinde veya bir odak grup görüşmesi yapılandırmadan veya genel bir araştırma stratejisi oluşturmada önce derinlemesine bir keşif yapılması gerekiyorsa,
- Standart bir anket hazırlandıktan sonra önemli soruların daha fazla açık uçlu sorular ve genişletilmiş bir araştırma olmadan etkili bir şekilde ele alınamayacağı düşünülüyorsa,
- Anket veya odak grup görüşme bulguları analiz edildikten sonra ortaya çıkan veya kalan bulmacalar keşfedilmek isteniyorsa yarı-yapılandırılmış görüşmeler oldukça yararlı olacağı söylenebilir.

Yarı-yapılandırılmış görüşme, bazı durumlarda uygun ve avantajlı bir yöntem olsa da zayıf yönleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu görüşme türü, oldukça zaman alıcıdır; ayrıca emek yoğunudur. Görüşmecilerin zeki, duyarlı, temkinli ve çevik olmaları ve ayrıca ilgili önemli konular hakkında bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Görüşmelere hazırlanma, görüşmeleri ayarlama, yapma ve analiz etme süreci yavaş ve zorlu olmaktadır. Genellikle çok büyük miktarda notun ve transkriptin analiz edilmesi gibi uzun ve zorlu görevler gerektirmektedir (Adams, 2015, s. 493).

Araştırmacı yukarıda tartışılan görüşmenin ve görüşme türlerinin güçlü ve zayıf yönlerini dikkate alarak araştırmanın ilk aşaması olan nitel araştırmada derinlemesine keşif yapma imkânı sağlaması bakımından en uygun veri toplama aracının *yarı-yapılandırılmış görüşme* olduğuna karar vermiştir.

3.4.3.2. Nicel Veri Toplama Aracı: Anket

Nicel araştırmalarda amaç, nedenselliği belirlemek ve daha sonra bu ilişki hakkında geniş bir popülasyon bağlamında genellemeler yapmaktır. Nicel araştırmalarda veri toplama araçları olarak deney ve anket kullanılmaktadır (McKerchar, 2008, s. 10). Anket; kağıt ve kalemle, web formu olarak veya katı bir senaryoyu takip eden bir görüşmeci tarafından uygulanabilen sabit soru grupları olarak tanımlanmaktadır (Harrell & Bradley, 2009, s. 6). Yüz-yüze (bire-bir),

telefon, kendi kendine uygulanan gibi çeşitli biçimlerde anket uygulaması yapılabilmektedir (O’Leary, 2004, s. 154). Ayrıca günümüzde internet siteleri veya e-posta yoluyla anket uygulamalarının da gittikçe arttığı görülmektedir (Creswell, 2017, s. 160).

Nicel araştırma desenlerinden tarama deseninde, araştırmanın kapsamını tanımlamak için bağımsız ve bağımlı değişkenler kullanılmaktadır; ancak bu değişkenler araştırmacı tarafından açıkça kontrol edilememektedir. Araştırmayı gerçekleştirmeden önce, araştırmacının bu değişkenler arasında beklenen ilişkileri tanımlayan bir model belirlemesi gerekmektedir. Tarama araştırmalarında bu modeli olgunun gözlemlerine karşı test etmek için anket kullanılmaktadır (Glasow, 2005, s. 1). Anket, çalışma için özel olarak tasarlanabildiği gibi başka bir araştırmacı tarafından tasarlanmış bir araç aynen ya da yeniden düzenlenerek araştırmada kullanılabilmektedir (Creswell, 2017, s. 159).

İyi tasarlanmış bir anket uygulaması, çok sayıda katılımcıya ulaşma ve daha büyük bir popülasyonu temsil etme imkânı sağlamaktadır. Ayrıca anket uygulamasıyla standartlaştırılmış, ölçülebilir, ampirik veriler üretmek mümkün olmaktadır. Aynı zamanda anket içerisinde açık uçlu sorular kullanılarak nitel veriler de oluşturulabilmektedir. Anketin bu gibi avantajları olmakla beraber bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Anket uygulamasında kimin hedeflendiğinin ve hangi soruların sorulması gerektiğinin bilinmesi gerekmektedir. Güvenilir ve genelleştirilebilir veriler üretebilecek bir anket oluşturmak ve yönetmek oldukça zorlu olmaktadır (O’Leary, 2004, s. 152-153).

Araştırmacı, araştırmanın üçüncü aşaması olan nicel araştırmada daha geniş bir popülasyonu temsil etme ile güvenilir ve genelleştirilebilir veriler üretme imkânı sunması bakımından en uygun veri toplama aracının *anket* olduğuna karar vermiştir.

3.5. Bölüm Özeti

Bu bölümde, bu tez araştırmasının metodolojisi sunulmuştur. Araştırma paradigmaları ve metodolojileri hakkında bilgiler verilmiştir. Araştırma metodolojilerinin güçlü ve zayıf yönleri ortaya koyulmuştur. Araştırma metodolojisinin belirlenmesinde etkili olan unsurlar tartışılmıştır. Araştırmacının

öz geçmişi üzerinden ilerleyen araştırma sürecinin aşamaları tanımlanmıştır. Araştırma sürecinin bir sonraki aşamasını oluşturan paradigmaların araştırmacıların felsefi varsayımlarının yansıması olduğuna ve felsefi görüşlerin araştırmacının öz geçmişi ve geçmiş araştırma deneyimleri çerçevesinde oluştuğuna dikkat çekilmiştir. Araştırmada felsefi görüşlerin açıklanmasının önemi üzerinde durulmuştur. Araştırmacı tarafından benimsenen paradigmanın araştırmayı nasıl yönlendirdiği ve araştırma metodolojisi tercihini nasıl şekillendirdiği açıklanmıştır.

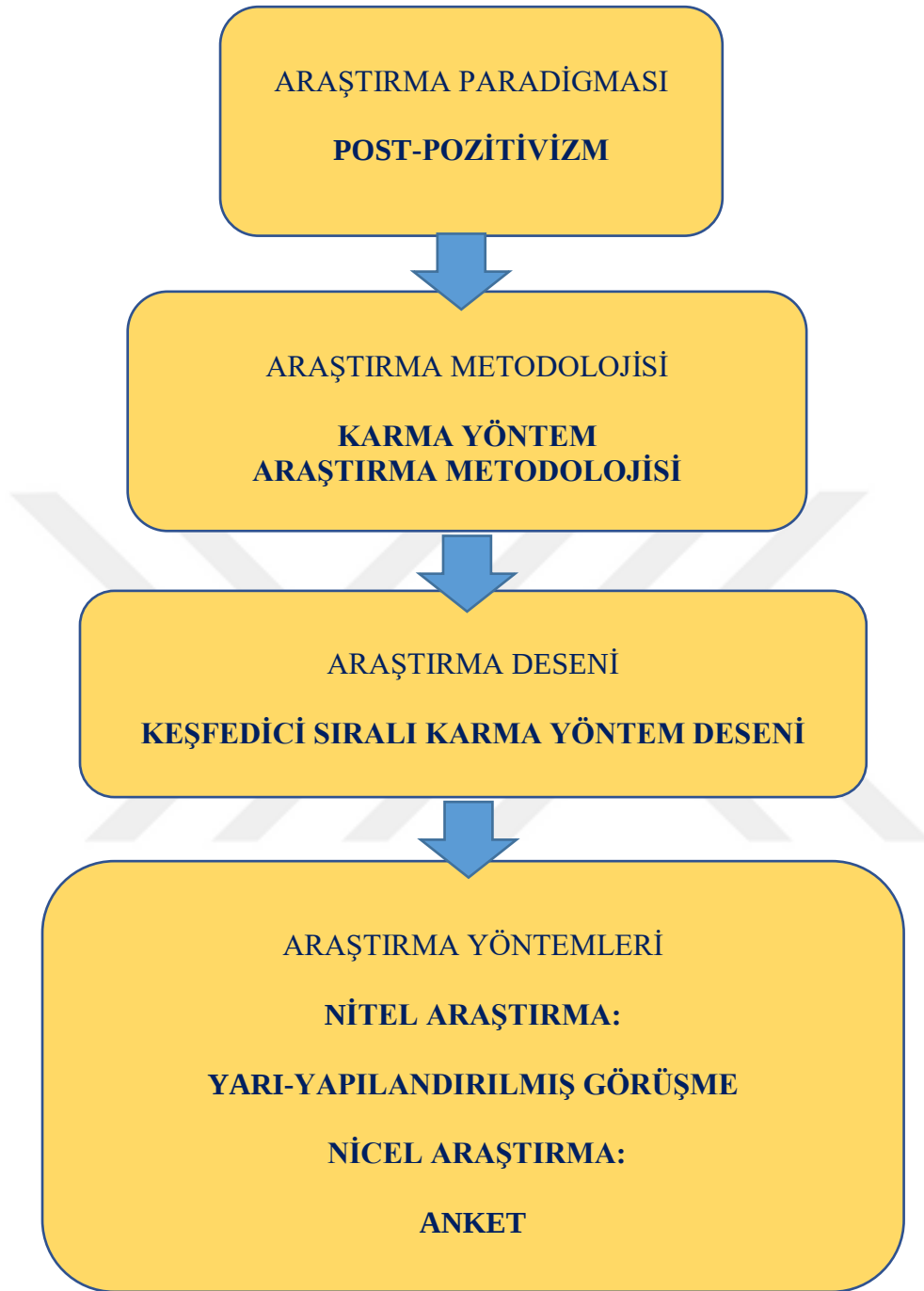
Bu bölümdeki tartışmalar doğrultusunda araştırma metodolojisinin belirlenmesi aşamasında araştırmacının öncelikle geçmiş araştırma deneyimleriyle birlikte öz geçmişi sunulmuştur. Daha sonra öz geçmişi, geçmiş araştırma deneyimleri ve felsefi varsayımları bakımından benimsediği paradigma ortaya koyulmuştur. Araştırmacının paradigma seçiminde etkili olan özelliklerden bahsedilmiştir. Araştırmacı tarafından benimsenen paradigmanın tez araştırması için belirlenen soruları yanıtlaması bakımından uygunluğuna yönelik yapılan değerlendirme ortaya koyulmuştur. Araştırma metodolojisi tercihini belirleyen araştırmacının bu tercihi; metodolojiyi kullanma motivasyonu, gerekçeleri ve olası katkılarıyla beraber açıklanmıştır. Tez araştırması için belirlenen soruların yanıtlanması bakımından araştırmacının metodolojik yöneliminin uygunluğu tartışılmıştır.

Araştırmacının araştırma metodolojisi tercihinin ortaya koyulması akabinde tez araştırmasının tasarımı için seçilen desen açıklanmış ve tanıtılmıştır. Araştırma deseni tercihinin tez araştırması için uygunluğu tartışılmıştır. Araştırma deseni seçimini takip eden aşamada araştırmada kullanılacak yöntemler açıklanmıştır. Araştırmada kullanılacak yöntemler tanıtılmış ve yöntemlerin güçlü ve zayıf yönleri ortaya koyulmuştur. Araştırma için bu yöntemlerin tercih edilmesinin arkasında yatan nedenler açıklanmıştır.

Yukarıda özetlenen sürece ait aşamalar sonucunda seçilen araştırma metodolojisine ait bilgiler Şekil 3.1’de özetlenmektedir.

Bir sonraki bölümde, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörleri saptamak ve bu faktörlerin hangi yapılar altında tanımlandığını ortaya çıkarmak için yürütülen nitel araştırma hakkında bilgiler sunulacaktır.

Şekil 3.1: Araştırmacının Metodolojik Tercihleri



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

4. NİTEL ARAŞTIRMA: VERGİ KARMAŞIKLIĞI ALGISINI BELİRLEYEN FAKTÖRLER

4.1. Giriş

Tez araştırmasının bu bölümünde, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörleri saptamak ve bu faktörlerin hangi yapılar altında tanımlandığını ortaya çıkarmak amacıyla yürütülen nitel araştırma anlatılmaktadır. Bu bağlamda, öncelikle, nitel araştırmanın metodolojisi açıklanmaktadır. Örneklem süreci ve çalışma grubu, veri toplama aracı tasarımı, etik davranışlar, pilot çalışma, veri toplama süreci, veri analizi ve nitelik değerlendirmesine ilişkin bilgiler aktarılmaktadır. Daha sonra nitel araştırmanın bulguları sunulmaktadır.

Araştırma bulguları, araştırmanın kavramsal çerçevesiyle ve literatürle ilişkilendirilerek yorumlanmaktadır. Olumsuz kanıt niteliğindeki karşıt görüşler ayrı bir başlık altında incelenmektedir. Daha önce oluşturulan kavramsal çerçeve ile nitel araştırma sonrasında revize edilen kavramsal çerçeve karşılaştırılmakta ve kavramsal çerçevenin son hali sunulmaktadır.

Bu bölüm, bu giriş kısmıyla birlikte beş kısımdan oluşmaktadır. Bu girişi takip eden kısımda nitel araştırmanın metodolojisi hakkında bilgiler verilmektedir. Üçüncü kısımda araştırmanın bulguları ortaya koyulmaktadır. Dördüncü kısımda bulgulara yönelik tartışmalar ve kavramsal çerçevenin revizyonu hakkında bilgiler sunulmaktadır. Son kısımda ise özet ve değerlendirmeye yer verilmektedir.

4.2. Nitel Araştırmaya İlişkin Metodolojik Hususlar

Bu kısımda nitel araştırmaya ait örneklem sürecine ait bilgiler, veri toplama aracı tasarımı, etik davranışlar, pilot çalışma, veri toplama süreci ve veri analizi ile nitelik değerlendirmesine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

4.2.1. Örneklem Süreci ve Çalışma Grubu

Araştırmanın genel (ideal) evrenini, Türkiye’de görev yapmakta olan muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi çalışanları, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlar oluşturmaktadır. Araştırmanın evrenini (ulaşılabilir evren) ise Zonguldak’ta görev yapmakta olan muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi

personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlar oluşturmaktadır. Vergileme işlemine muhatap kesimi temsilen *muhasebe meslek mensupları*, vergi uyuşmazlığından doğan işlemlere muhatap kesim için ise *avukatlar* seçilmiştir. Vergi idaresinin algılarını yansıtmak üzere *vergi idaresi personeli* ve son olarak vergi sistemine teorik bakış için ise *akademisyenler* seçilmiştir. Böylece vergi sisteminin paydaşlarını temsil eden farklı algı düzeyleri olması muhtemel meslek gruplarından seçilen katılımcılardan elde edilen verilerle vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler tespit edilmekte ve vergi sisteminin paydaşlarının meslek grubu itibarıyla çoğunluğunu kapsayan bir ölçümleme mekanizması oluşturularak vergi karmaşıklığı teşhis edilmektedir.

Çalışma grubu seçiminde, nitel araştırma için olasılığa dayalı olmayan örnekleme türlerinden *amaçlı örnekleme* kullanılmıştır. Araştırmanın ulaşılabilir evreninden amaçlı örnekleme tekniğiyle çalışma grubu belirlenmiştir. Amaçlı örnekleme, araştırmanın amacına en uygun birimlerin örnekleme dâhil edildiği bir örnekleme yöntemidir. Bu yöntemle göre katılımcılar, rastgele olarak seçilmek yerine araştırma sorularıyla ilgili olarak stratejik bir şekilde seçilmektedir. Amaçlı örneklemede rastgele bir örneklem seçimi olmamasına rağmen yöntem olarak katılımcıların tesadüfen örnekleme dâhil edildiği “uygun örnekleme” ile araştırma amaçlarını göz önünde bulundurması bakımından farklılık göstermektedir. Nitel araştırmada kullanılabilen çeşitli amaçlı örnekleme türleri bulunmaktadır (Bryman, 2012:418).

Araştırmada amaçlı örnekleme türlerinden *kuramsal örnekleme* kullanılarak çalışma grubu seçimi yapılmıştır. Bu yaklaşımda veri toplamanın ne zaman sınırlandırılacağına karar vermek için doygunluk kriteri dikkate alınmaktadır. Araştırma sorusunu cevaplandıracak kavramların tekrar etmeye başladığı aşamaya kadar veri toplamaya devam edilmektedir. Yeni veriler artık ortaya çıkan kurama yeni boyutlar getirmemeye başladığı zaman verilerin doygunluğa ulaştığı, yani yeterli veri kaynağına ulaşıldığı kabul edilmektedir (Bryman, 2012:419, 421; Yıldırım ve Şimşek, 2021:123).

Araştırmacı tarafından örnekleme dâhil edilen katılımcıların farklı yaş grubu ve deneyim sürelerine sahip olmalarına özen gösterilmiştir. Daha önce açıklandığı

üzere örneklem büyüklüğü, verilerin doygunluğa ulaşmasına bağlıdır. Veri toplama sürecinde yeterli doygunluğa ulaşıldığına kanaat getirildiğinde veri toplama süreci sonlandırılmıştır. Çalışma grubuna ilişkin nihai bilgilere “*Sosyo-demografik Özellikler*” başlıklı kısımda yer verilmektedir.

4.2.2. Veri Toplama Aracı Tasarımı

Nitel araştırmanın metodolojik olarak tasarlanması sürecinde bu aşama için en uygun veri toplama aracı görüşme olarak belirlenmiştir. Araştırmacı tarafından görüşmeye yön vermesi bakımından taslak görüşme formu hazırlanmıştır (Ek 1). Görüşme formunda üç kısım yer almaktadır. Bunlardan ilki araştırma hakkında bilgilendirmenin yapıldığı ve katılımcı onayının alındığı giriş talimatları kısmıdır. İkinci kısımda görüşme soruları yer almaktadır. Son kısımda ise kapanış talimatları yer almaktadır.

Taslak görüşme formunda yer alan giriş talimatlarıyla ilgili bilgiler aşağıda yer almaktadır:

- Görüşmenin girişinde aktarılmak üzere araştırmacıya ait bilgiler, araştırmanın amacı, çalışma grubu, araştırmadan beklenen katkılara ilişkin bilgiler yer almaktadır.
- Etik konulara dair açıklamalar yapılmaktadır.
- Ses kaydı taleplerinin iletilmesi ve yaklaşık görüşme süresine yönelik bilgilere yer verilmektedir.
- Katılımcılara araştırmayla ilgili herhangi bir sorusu olup olmadığı sorulmaktadır.
- Görüşme için ayracağı zaman ve katkılar için teşekkür edilmektedir.
- Görüşmeye katılım sağlanmasını ve görüşmenin sesli olarak kaydedilmesine izin verilmesini kabul ve beyan etmeleri için katılımcılardan sözlü olarak onay istenmektedir.

Taslak görüşme formunda yer alan yukarıdaki bilgilerin görüşme sorularından görsel olarak ayrılması için kutu içerisine yerleştirilmiştir. Görüşme

formunda yer alan giriş talimatları kısmını görüşme soruları takip etmektedir. Görüşme sorularıyla ilgili bilgiler aşağıda sunulmaktadır:

- Görüşmenin her iki tarafını görüşme sürecine ısındırma ve görüşülen kişiyi rahatlatma açısından görüşmenin ilk sorusunda katılımcıların kendilerini tanıtmaları istenmiştir.
- Görüşmede sorulacak içerik soruları hazırlanırken soruların kolay anlaşılır olmasına dikkat edilmiştir.
- Odaklı (spesifik) ve açık uçlu sorular sorulmasına önem verilmiş, yönlendirici ve çok boyutlu sorulardan kaçınılmıştır.
- Araştırmanın kavramsal çerçevesine dayalı olarak içerik soruları hazırlanmıştır. Ayrıca araştırma problemiyle ilişkili sorular hazırlanarak görüşme formuna eklenmiştir.
- İçerik soruları için alternatif sorular hazırlanmıştır. Ayrıca bazı soruların detaylandırılması için sonda sorular hazırlanmıştır.
- Görüşme soruları, mantıklı bir akış içerisinde ilerlemesine dikkat edilerek sıralandırılmıştır.
- Görüşmenin sona erdiğini belirtmek ve araştırmayla ilgili daha fazla bilgi edinmek için katılımcılara araştırma kapsamında eklemek istedikleri başka bir husus olup olmadığı sorulmuştur.

Görüşme formunun kapanış talimatlarında giriş talimatlarında olduğu gibi katılımcıya katkısı için teşekkür edilmesine ve kişisel gizliliğin teminine ilişkin hatırlatma yapmaya özen gösterilmiştir. Talep edilmesi halinde görüşme transkripsiyonlarını inceleme hakkına sahip oldukları bilgisi verilmiş ve araştırma hakkında daha fazla bilgi almak ve araştırma sonuçları hakkında bilgi edinmek istemeleri durumunda iletişime geçmek üzere araştırmacının iletişim bilgileri paylaşılmıştır.

4.2.3. Etik Davranışlar

Araştırma etiği konusunda araştırmacı rol ve sorumluluklarının farkında olarak araştırmasını etik ilkeleri yansıtacak şekilde planlamıştır. İnsanların dâhil olduğu araştırmalarda zorunlu olarak uyulması gereken bazı etik kurallar bulunmaktadır. Mevzuat etiği gereği araştırmanın başlatılması ve yürütülmesi için üniversiteler, kurum veya kuruluşlardan onay alınması gerekmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2021:101). Araştırmacının doktora programına kayıtlı olduğu Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yayın ve Basım Yönergesinde yer alan “Etik Kurul İzni” başlıklı 29 uncu madde⁴² gereği yürütülmesi planlanan araştırma kapsamına insanların dâhil olması nedeniyle araştırmanın yürütülmesi için etik kurula başvuruda bulunulmuştur. Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurulu tarafından 28.01.2022 tarihli toplantıda etik kurul onayı (Ek 2) ⁴³ verilmiştir.

Mevzuat etiğinin yanı sıra insanların dâhil olduğu araştırmalarda genel kabul gören etik ilkeler bulunmaktadır. *Bilinçli onam/onay; gizlilik, anonimlik, özel hayata saygı, zarar vermeme; aldatmama/yanıltmama ve verilere sadık kalma* ihlal edilmemesi gereken evrensel etik ilkelerdendir. Bu ilkelere ait bilgiler (Miles ve Huberman, 2021:291-297; Yıldırım ve Şimşek, 2021: 101-105) ve araştırma sürecinde araştırmacı tarafından bu ilkeler doğrultusunda dikkat edilen hususlara aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

⁴² Madde 29-(1) Tez çalışması kapsamında insan katılımcılar içeren ya da insanın etkileşim içinde olduğu tarihi eser ve kültürel varlıklarla doğrudan temasını gerektiren anket, test, ölçek geliştirme, gözlem, mülakat, bilgisayar ortamında test, video/film kaydı, ses kaydı vb. veri toplama teknikleri kullanılacaksa, bu araştırmanın etik uygunluğunu gösterir etik kurul kararı alınmalıdır. Araştırma tekniğini uygulamaya başlamadan önce etik kurul karar belgesi Enstitü’ye sunulur.

⁴³ Ekte yer alan 08.02.2022 tarihli ve 130981 sayılı etik kurul kararında tez araştırmasının savunma öncesi başlığı olan “Vergi Karmaşıklığı: Muhasebe Meslek Mensuplarının Algıları Ekseninde Türk Vergi Sisteminin Karmaşıklığının Analizi” başlığı yer almaktadır.

Tablo 4.1: Araştırma Etiği İlkeleri ve Araştırmacının Etiğe Uygun Davranışları

Araştırma Etiği İlkeleri	Araştırmacının Etik Davranışları
	<i>Katılımcıların araştırma hakkında tam olarak bilgi sahibi olması ve katılımın gönüllülük esasına bağlı olması gerekmektedir. Katılımcıların bilgilendirmeye dayalı olarak “bilinçli” onay vermesi beklenmektedir.</i>
Bilinçli onam/ onay	Görüşme formunda yer alan giriş talimatları kısmında araştırmacının kendisine, araştırmanın amacına, çalışma grubuna, araştırmadan beklenen katkılara dair bilgilere ve gizlilik ve özel hayata saygı kapsamındaki etik hususlara yer verilmiştir. Araştırmaya katılımın gönüllülük esasına dayandığı, araştırmaya katılmayı kabul etmeme ve araştırmanın herhangi bir aşamasında gerekçe göstermeden ayrılma hakkına sahip olduğu ve araştırmadan ayrılmak istenmesi durumunda görüşmeye ilişkin bilgilerin analiz kapsamına alınmayarak imha edileceği bilgisine yer verilmiştir. Görüşme formunda yazılı olarak paylaşılmasının yanı sıra görüşmenin girişinde bu açıklamalar sözlü olarak da yapılmıştır. Görüşmeye başlamadan önce katılımcı adaylarından söz konusu bilgilendirmeler çerçevesinde “bilinçli” onay vermeleri istenmiştir. Sözlü olarak sorulan onay sorusuna “evet” cevabı verenlerle görüşme yapılmıştır.
	<i>Verilerle neler yapılacağına ve yapılmayacağına dair sınırların korunması gerekmektedir.</i>
Gizlilik	Araştırma kapsamındaki her türlü bilginin yalnızca bu araştırma kapsamında kullanılacağı ve kişisel bilgilerin “6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu” kapsamında gizli tutulacağı bilgisi yazılı ve sözlü olarak katılımcılarla paylaşılmıştır.
Anonimlik	Anonimliğin sağlanması için araştırmada gerçek kimliğe dair herhangi bir bilginin olmaması/gizli tutulması, anonimliği tehlikeye atacak sorunlar için önlemler alınması (araştırmanın yapıldığı bölgedeki insanların araştırmada kimin betimlendiğini tahmin etmelerinin önüne geçilmesi), kimlik tanımlayıcı ipuçlarından kaçınılması, tanımlayıcı bilgilerin doğrudan veya dolaylı olarak deşifre edilmemesi gerekmektedir. Araştırmacı katılımcıların kimliklerini gizli tutmak için araştırmada atıfta bulunmak üzere her bir katılımcıya mesleklerine ait kısaltmalar ve görüşme tarihine göre sıra numaralarından oluşan rumuz/takma ad vermiştir. Görüşme kayıtları çözümlenirken isim bilgisi yer alan görüşmelerin transkripsiyonlarında ilgili kısımda isim yerine “gizlendi” ifadesi kullanılmıştır. Katılımcı görüşlerini yansıtmak üzere kullanılan doğrudan alıntılarda anonimliği tehlikeye atacak ifadelerle yer verilmemesine dikkat edilmiştir.
Özel hayata saygı	<i>Bilgilere erişimin korunması, başkalarına verilmesi ve istenmeyen bilgilerin edinilmesine yönelik sınırların korunması gerekmektedir.</i> Araştırmacı kişisel verilere erişmesini önlemek ve verilerin muhafazasını sağlamak için görüşme kayıtlarını ve transkripsiyonlarını, kişisel bilgileri kaydetmeden bilgisayarda şifreli bir dosyada arşivlemiştir.
Zarar vermeme	<i>Araştırmanın özensiz ve dikkatsiz tasarlanması ve yürütülmesi sebebiyle araştırma sonunda maddi, manevi ve psikolojik olarak kimsenin zarara uğramaması için gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir. Araştırmacının nitel araştırmalar için her ne kadar mümkün görünme de potansiyel zarara yönelik risk analizlerini yapması beklenmektedir.</i> Araştırmacı tarafından risk analizi yapılmış ve araştırma kapsamında kimlerin, hangi boyutta zarar görebileceğini göz önünde bulundurarak araştırmasını tasarlamış ve yürütmüştür.
Aldatmama/ yanıltmama	<i>Araştırmacının katılımcılara dürüst davranması, araştırma hakkında doğru bilgiler vermesi gerekmektedir.</i> Araştırmacı tarafından katılımcılara araştırma hakkında tam ve doğru bilgi verilmiş olup araştırmacının dürüstlüğüne görüşme formuyla ve görüşme kayıtlarıyla doğrulanabilme imkânı bulunmaktadır. Araştırmanın ham verileri, makul bir süre saklamak üzere güvenli bir şekilde arşivlenmiştir.
Verilere sadık kalma	<i>Verilerin özenle toplanması, analiz edilmesi ve bulguların uygun biçimde kullanılması gerekmektedir.</i> Araştırmacı tarafından verilere sadık kalınmıştır. Araştırmanın ham verileri, talep edilmesi halinde yeniden analiz edilebilmesini mümkün kılmak adına güvenli bir şekilde arşivlenmiştir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Araştırmacı etik konularla ilgili Tablo 4.1’de açıklanan çoğu hususu görüşme protokolünde yazılı olarak paylaşmış ve araştırmanın katılımcılarıyla protokole bağlı kalmak üzere anlaşılmıştır. Bu tez araştırması kapsamında elde edilen her türlü

kişisel veri, “6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu” kapsamında korunmaktadır.

4.2.4. Pilot Çalışma

Pilot çalışma olarak, araştırmanın çalışma grubunda yer alan bir SMMM ile görüşme formunda yer alan soruların içeriğini ve anlaşılabilirliğini değerlendirmek için görüşme yapılmıştır. Bu görüşme sonrasında, görüşme formunda birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Daha sonra bir akademisyen bir de vergi dairesi çalışanıyla olmak üzere iki katılımcıyla iletişime geçilerek görüşmeye davet edilmiştir. Görüşme davetinde araştırmanın niteliği hakkında bilgi verilmiştir. Görüşme sorularından kısaca bahsedilmiştir. Görüşmenin sesli olarak kaydedilmek istendiği açıklanmış ve izin istenmiştir. Araştırmada gönüllü katılımı bozacak ve katılımcıları suiistimal edecek tehditlere karşı alınan önlemler ile gönüllülerin araştırmaya katılma ve çıkma/çıkarılma koşulları açık ve net olarak açıklanmıştır. Görüşme için sessiz bir yer önerilmiş ve görüşmenin yaklaşık olarak ne kadar süreceği hakkında bilgi verilmiştir.

Pilot çalışma kapsamında görüşmeler gerçekleştirilirken görüşme sürecinin etkili ve verimli yürütülebilmesi için bazı hususlara dikkat edilmiştir. Bu kapsamda, öncelikle, katılımcının takip edebilmesi açısından görüşme formunun bir nüshasının verilmesi suretiyle görüşme soruları paylaşılmıştır. Görüşmenin girişinde yer alan tüm talimatların görüşme başlamadan katılımcıya açıklanması veya katılımcı tarafından okunması sağlanmıştır. Görüşme formundaki soruların sırasına katı bir biçimde bağlı kalmadan doğal bir akış içerisinde sorulmasına ve görüşme esnasında konu kapsamına çıkılması durumunda konuya yeniden yönlendirme yapılmasına dikkat edilmiştir. Ayrıca görüşme soruları hazırlanırken olduğu gibi görüşmenin yapılması esnasında da yönlendirici olmamaya özen gösterilmiştir. Bir diğer önemli husus olarak ise katılımcı tarafından sorulara verilen cevapların teyidinin alınmasına dikkat edilmiştir.

Pilot çalışma sonucunda görüşmelerde alınan ses kayıtları, çözümlenerek yazılı hale getirilmiştir. Görüşme kayıtları, transkripsiyonları ve görüşme esnasında alınan notlar göz önüne alınarak pilot çalışmanın kritiği yapılmıştır. Pilot çalışmanın katılımcıları tarafından getirilen eleştiriler ve öneriler doğrultusunda görüşme formunda gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

4.2.5. Veri Toplama Süreci

Araştırmacı, katılımcı adaylarına ulaşarak görüşme talebinde bulunmuştur. Katılımcı adaylarının büyük çoğunluğuna, ofis ve iş yerleri ziyaret edilerek ulaşılmıştır. Bazı katılımcı adaylarına ise telefon yoluyla iletişim sağlanmıştır. Katılımcı adaylarına araştırmacı tarafından araştırmanın niteliği hakkında bilgi verilmiştir. Görüşme sorularından kısaca bahsedilmiş ve görüşmelerden önce gözden geçirebilmeleri için görüşme formunun kendileriyle paylaşılması teklif edilmiştir. İsteyen katılımcı adaylarına formun bir nüshası bırakılmıştır. Talep eden katılımcı adaylarına ise görüşme formu e-posta yoluyla iletilmiştir.

Araştırmacı, katılımcı adaylarına görüşme talebini iletirken öncelikli olarak görüşmeyi sesli olarak kaydetmek istediğine dair bilgi vermiştir. Araştırmada gönüllü katılımı bozacak ve katılımcıları suiistimal edecek tehditlere karşı alınan önlemler ile gönüllülerin araştırmaya katılma ve çıkma/çıkarılma koşulları hakkında açık ve net olarak açıklama yapmıştır. Ayrıca görüşmenin yaklaşık olarak ne kadar süreceği hakkında bilgilendirmede bulunmuştur.

Araştırmacının araştırmaya katılmak üzere görüşme talebinde bulunduğu 29 katılımcı adayından 25'i –*pilot çalışma hariç olmak üzere*– görüşme talebini kabul etmiştir. Görüşme talebinde bulunulan 4 katılımcı adayı ise görüşme yapmayı reddetmiştir. Toplam 25 katılımcı adayıyla görüşme yapmak üzere randevu ayarlanmıştır. 10'u Muhasebe Meslek Mensubu (9 *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir*, 1 *Yeminli Mali Müşavir*), 8'i vergi dairesi personeli, 3'ü akademisyen ve 2'si de avukat olmak üzere toplam 23 katılımcıyla 7 Şubat 2022-31 Mart 2022 tarihleri arasında görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşme talebini kabul eden ancak görüşme için vakit bulamamaları gerekçesiyle randevu oluşturmayan 2 katılımcı adayıyla görüşme yapılamamıştır. Görüşmeler çoğunlukla katılımcıların ofisleri/iş yerlerinde yüz yüze yapılmış olup yalnızca 3 katılımcıyla talepleri⁴⁴ doğrultusunda “Zoom” video konferans platformu üzerinden görüntülü görüşme

⁴⁴ İlgili katılımcılardan ikisiyle görüşme yapmak üzere bir araya gelinmiş ancak müsait ortam sağlanamaması nedeniyle görüşme yapılamamıştır. Diğer katılımcı ise esnek randevu imkânı tanınması sebebiyle internet üzerinden görüşmeyi tercih etmiştir. Bahsedilen sebeplerle üç katılımcıyla internet üzerinden görüşme yapılmıştır.

yapılmıştır. Araştırmacı, verilerin yeterli doygunluğa ulaştığına kanaat getirerek veri toplama sürecini sonlandırmıştır.

Görüşmeler, araştırmacının cep telefonu ile sesli olarak kaydedilmiştir. Görüşmenin sesli olarak kaydedilmesini onaylamayan iki katılımcıyla yapılan görüşme, bilgisayar ortamında metne dökülmüştür. “Zoom” platformu üzerinden yapılan görüşmeler ise katılımcıların izniyle hem araştırmacının cep telefonu vasıtasıyla sesli olarak hem de platformun kayıt işlevi sayesinde görüntülü olarak kaydedilmiştir. Sesli kaydedilen görüşmelerin kayıtlarına göre ortalama görüşme süresi 00:35:41, toplam görüşme süresi 12:29:20’dir.

Görüşme sürecinin etkili ve verimli yürütülebilmesi için pilot çalışmadaki hususlara aynı şekilde dikkat edilmiştir. Görüşmenin girişinde yer alan tüm talimatlar görüşme başlamadan katılımcı adaylarına açıklanmıştır. Görüşme sorularının doğal bir akış içerisinde sorulmasına ve görüşme esnasında konu kapsamına çıkılması durumunda konuya yeniden yönlendirme yapılmasına dikkat edilmiştir. Görüşmelerde yönlendirici olmamaya özen gösterilmiştir. Katılımcıların cevaplarının her soru sonrasında ve görüşme bitiminde teyidi alınmıştır.⁴⁵ Görüşme yapılırken, araştırmacı tarafından, her katılımcı için ayrı bir görüşme formu kullanılmıştır. Görüşme esnasında görüşme formu üzerine hem görüşmeyi yönlendirici hem de kod olabilecek ifadeler not alınmıştır. Araştırmacı, görüşmelerin bitiminde daha sonra yararlanmak üzere araştırmacı günlüğüne notlar eklemiştir.

Görüşmede alınan ses kayıtları, çözümlenerek transkripsiyonlar oluşturulmuştur. Görüşme kayıtları ve transkripsiyonları, “6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu” çerçevesinde, kişisel verilere erişilmesini önlemek ve verilerin muhafazasını sağlamak için kişisel bilgiler kaydedilmeden bilgisayarda şifreli bir dosyada arşivlenmiştir. Katılımcıların kişisel bilgileri, gizli tutularak, araştırmada atıfta bulunmak üzere, her bir katılımcıya mesleklerine ait kısaltmalar ve numaralardan oluşan bir rumuz/takma ad verilmiştir. Buna göre araştırmada muhasebe meslek mensupları için “MMM”, vergi dairesi personeli için “VDP”,

⁴⁵ “Nitelik Değerlendirmesi” başlıklı kısımda ele alındığı üzere araştırmanın niteliğini değerlendirmek üzere belirlenen ölçütlerden iç geçerlilik/inanılabilirlik/özgünlük ölçütünü karşılamak amacıyla “katılımcı teyidi” stratejisi kullanılmıştır.

akademisyenler için “AKAD”, avukatlar için ise “AV” kısaltmasının kullanılmasına karar verilmiştir. Her bir katılımcı, kendi meslek grupları içerisinde görüşme yapılan tarihe göre sıralanarak numaralandırılmıştır. Pilot çalışma yapılan görüşmelerde ise katılımcılara mesleklerine ait kısaltmalara ek olarak “P” harfinden oluşan bir rumuz/takma ad verilmiştir (MMM-P, VDP-P, AKAD-P, AV-P).

4.2.6. Verilerin Analize Hazırlanması ve Analizi

Araştırmacının bu nitel araştırmaya yaklaşımı büyük ölçüde *tümdengelimci* olmakla beraber yeni yapıların keşfedilmesi için *tümdengelimci* ve *tümevarımcı* yaklaşımın bütünleştiği yaklaşım benimsenmiştir. Tümdengelimci analiz yaklaşımına göre içerik analizini daha önceden oluşturulmuş kavramsal çerçeveye yönlendirmektedir. Tümevarımcı analiz yaklaşımında ise verinin içinden kavram ve temalar çıkarılmaktadır. Tümdengelimci ve tümevarımcı yaklaşımın birleştirilerek genel bir çerçeve içerisinde kodlama yapılması Strauss & Corbin (1990) tarafından bu iki yaklaşıma alternatif olarak sunulmaktadır. Bu yaklaşıma göre daha önce oluşturulan kod ve tema listesi genel çerçeveyi oluşturmakta ancak tümevarımcı yaklaşımla bu liste değiştirilebilmektedir (Yıldırım & Şimşek, 2021, s. 240).

Araştırmacı verileri analiz etmek için bilgisayar yazılım programı kullanmıştır. Nitel veri analizi programları, verilerin analizi ve raporlama aşamalarında araştırmacıya kullanım kolaylığı sağlamaktadır. Verilerin analizleri programın kendisi tarafından yapılmamakta, sadece araştırma sürecinde araştırmacıya yardımcı olmaktadır. Birden fazla nitel veri analizi programı olup program seçiminde çeşitli faktörler rol oynamaktadır (Creswell, 2019, s. 186, 189). Araştırmacı programın özellikleri, maliyeti, kullanımına yönelik kaynakların çeşitliliği ve Türkçe dil paketine sahip olması gibi kriterleri değerlendirerek araştırmada kullanmak üzere “*Maxqda Analytics Pro 2020*” yazılım programını tercih etmiştir.

Görüşme transkripsiyonları, “*Maxqda Analytics Pro 2020*” yazılım programına aktarılmıştır. Veri aşinalığını sağlamak için görüşme transkripsiyonları ile görüşme esnasında alınan notlar okunmuştur. Görüşme yapılırken ve görüşmede alınan ses kayıtları metne dönüştürülürken olduğu gibi tüm verilerin okunması esnasında da *geçici kod* olarak düşünülen kodlar not alınmıştır. Kodlama sürecinde

araştırmanın kavramsal çerçevesi göz önünde bulundurularak kodlama yapılmıştır. Araştırmanın kavramsal çerçevesi dışında kalan veriler ise kodlama dışında bırakılmıştır. Ancak kavramsal çerçeve dışında kalan verilerden araştırmanın amacı ve araştırma sorularıyla ilişkili olduğu düşünülen bazı veriler kodlamaya dâhil edilmiştir.

Araştırmacı birinci döngü kodlama yöntemlerinden araştırmanın amacına uygun olarak belirlediği *in vivo*, *süreç* ve *ön (açık) kodlama* yöntemlerinden faydalanarak verinin ilk kodlama sürecini tamamlamıştır ⁴⁶. İkinci döngü kodlama sürecinde *örüntü kodlama yöntemi*⁴⁷ kullanarak tekrar kodlama yapmış, böylece ilk döngüdeki kodları yeniden organize etmiştir. Kodlama yapılırken kodlar hakkında gerekli gördükçe notlar almıştır. (*kod memoları*)

Nihai kodlar, aralarındaki benzerliklere göre kategorize edilmiş ve bir araya getirilmiştir. Bu doğrultuda, taslak kategoriler/alt kategoriler belirlenmiştir. Taslak kategoriler/alt kategoriler, daha önce oluşturulan araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan kategoriler/alt kategoriler altında düzenlenmiştir. Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer almayan kategoriler/alt kategoriler ise ortaya çıkarılan yeni değişkenler/yapılar⁴⁸ olarak araştırmanın kavramsal çerçevesine dâhil edilmiştir. Araştırmacı tarafından nitel araştırma sonucunda belirlenen ana kategoriler ve alt kategoriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

⁴⁶ *In vivo* kodlama yönteminde, katılımcıların kendi dilindeki kelimeler ya da kısa ifadeler; *süreç* kodlamada, verilerdeki eylemleri ifade etmek için sadece bağ-fiil eki alan kelimeler kodlanmaktadır. *Ön* kodlamada ise veriler açık uçlu olarak kodlanmaktadır (Saldaña, 2019, s. 294-297).

⁴⁷ *Örüntü kodlama*, verilerin gruplandırılarak daha az sayıda kategoriye, temaya ya da kavrama dönüştürüldüğü bir kodlama yöntemidir (Saldaña, 2019, s. 236).

⁴⁸ Bu bölümün ilerleyen kısımlarında metinde terim birliği sağlanması açısından yalnızca “yapı” teriminin kullanılması tercih edilmiştir. Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan unsurlar için “yapı”, nitel araştırma sonucunda oluşturulan unsurlar için ise “kategori” terimi kullanılmaktadır.

Tablo 4.2: Nitel Araştırma Sonucunda Oluşturulan Ana ve Alt Kategoriler

Ana Kategoriler	Alt Kategoriler
Mevzuatın Dili ve Anlatımı	Mevzuatın Okunabilir Olmaması Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması Mevzuatın Belirsiz Olması Mevzuatın Dilinin Eski Olması Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi
Mevzuatın Hacmi	Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması
Mevzuat Değişiklikleri	Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması
Verginin Hesaplanması	Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması Vergi Hesaplamalarının Detaylı 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
Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması	İdarenin Uygulamalarının Mevzuatla Uyuşmaması Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konması
Vergi Rehberliği	Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yetersiz Olması Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması
Mevzuat Koordinasyonu	Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması
Elektronik Vergi Uygulamaları	Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Nitel araştırma sonucunda, Tablo 4.2’de görüldüğü üzere, toplam 10 ana kategori ve 28 alt kategori oluşturulmuştur. Nitel araştırma sonucunda “**mevzuat koordinasyonu**” ve “**elektronik vergi uygulamaları**” ortaya çıkarılan yapılar olmuştur. Ayrıca araştırmanın daha önce oluşturulan kavramsal çerçevesinde yer alan yapılar büyük ölçüde revize edilmiştir.

4.2.7. Nitelik Değerlendirmesi

Nitel araştırma sonucunda ortaya çıkan bulguların “iyi” olup olmadığını değerlendirmek, iyi olma kavramının muhtemel pek çok tanımından ötürü kolay olmamaktadır. Araştırma sonuçlarının niteliğini değerlendirmek üzere kesin standartlar belirlenmesi nitel araştırmanın doğası gereği literatürde tartışmalı bir konu olmuştur.

Literatürde çeşitli ölçütler yer almakla birlikte bazı ölçütlerde genel uzlaş sağlanmıştır. *Nesnellik (doğrulanabilirlik), güvenilirlik (güvenilebilirlik/denetlenebilirlik), iç geçerlilik (inanılrlık/özgünlük) ve dış geçerlilik (aktarılabilirlik/ uygunluk)* genel kabul gören ölçütlerden olup bu ölçütler hakkındaki bilgilere (Miles & Huberman, 2021, s. 277-279) ve araştırmada alınan önlemlere aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

Tablo 4.3: Araştırma Sonuçlarının Niteliğine İlişkin Ölçütler ve Alınan Önlemler

Ölçütler	Önlemler
	<i>Araştırma sonuçlarının araştırmanın özne ve koşullarına dayanması</i>
Nesnellik/ Doğrulanabilirlik	Araştırma metodolojisi açıkça ve detaylı olarak tanımlanmıştır. Verilerin toplanması, analizi ve elde edilen bulgulara ilişkin bilgiler sistematik bir sırayla sunulmuştur. Araştırmacı kişisel varsayımları, değerleri ve önyargıları konusunda açık ve farkında davranmıştır. Verilerin toplanması ve analizi sürecinde nesnel davranılmış, bulguların yorumlanması aşamasında katılımcı rol üstlenilmiştir. Araştırmanın ham verileri yeniden analiz edilebilmesini mümkün kılmak adına saklanmıştır.
	<i>Araştırma sürecinin tutarlı; zaman, araştırmacı ve ortam karşısında görece sabit olması</i>
Güvenilirlik/ Güvenilebilirlik/ Denetlenebilirlik	Araştırmacının rolü ve konumu açıkça tanımlanmıştır. Araştırmacının benimsediği paradigma ve tercih ettiği araştırma metodolojisi açık bir şekilde belirtilmiştir. Araştırma soruları açık bir biçimde ortaya koyulmuş ve araştırma sorularıyla uyumlu bir araştırma deseni tercih edilmiştir. Veriler, araştırma sorularının gerektirdiği uygun katılımcılardan toplanmıştır. Görüşmeler ses kayıt cihazı kullanılarak kayıt altına alınmıştır. Görüşme sorularının hazırlanması ve verilerin kodlanması sürecinde daha önce oluşturulan kavramsal çerçeve rehberlik etmiştir. Katılımcı görüşleri, doğrudan alıntılarla desteklenmiştir.
	<i>Araştırma bulgularının anlamlı, okuyucular için inanılır olması ve araştırma konusunun özgün olması</i>
İç Geçerlilik/ İnanılrlık/ Özgünlük	Araştırma bulguları, daha önce oluşturulan kavramsal çerçeveyle ilişkilendirilmiş ve büyük ölçüde uyumlu bulunmuştur. Araştırma bulguları birbiriyle tutarlı ve sistematik bir bütün oluşturacak şekilde ilişkilendirilmiştir. Araştırma verileri (katılımcıların görüşleri) içerisinde olumsuz kanıt aranmış ve bulunan kanıtlar değerlendirilmiştir.
	<i>Araştırma sonuçlarının genellenebilir olması</i>
Dış Geçerlilik/ Aktarılabilirlik/ Uygunluk	Araştırma örneklemine dair özellikler diğer örneklemelerle karşılaştırmaya imkân verecek şekilde açıkça tanımlanmıştır. Araştırma örneklemini genellemeye izin verecek biçimde farklılaştırılmıştır. Araştırmada muhtemel genellemeler için kapsam ve sınırlar belirlenmiştir. Kavramsal çerçeve ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır. Araştırma bulguları araştırmanın kavramsal çerçevesiyle büyük ölçüde tutarlı ve doğrulayıcı bulunmuştur.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Literatürde Tablo 4.3'te yer alan ölçütleri karşılamak amacıyla birtakım stratejiler/yöntemler önerilmektedir (Yıldırım & Şimşek, 2021, s. 289-296). Araştırmacı tarafından araştırmanın niteliğini artırmak adına aşağıdaki stratejiler kullanılmıştır.

– **İç Geçerlilik/İnanılrlık/Özgünlük:**

- **Uzman İncelemesi:** Araştırmanın çeşitli yönleriyle incelenmesi için uzman görüşlerinden yararlanılmıştır. Araştırma metodolojisinin belirlenmesi, verilerin toplanması, analizi ve raporlanması süreçlerinin uygunluğunu eleştirel olarak değerlendirmek üzere uzman geri bildirimi istenmiştir.
- **Katılımcı Teyidi:** Verilerden araştırmacının ulaştığı sonuçlar, veri toplama esnasında katılımcılarla teyit edilmiştir. Katılımcıların cevapları, her soru sonrasında ve görüşme bitiminde araştırmacı tarafından katılımcılara özet olarak sunulmuş ve katılımcılardan teyidi alınmıştır.

– **Dış Geçerlilik/Aktarılabirlik/Uygunluk:**

- **Ayrıntılı Betimleme:** Nitel araştırma sonuçları ayrıntılı bir biçimde betimlenmiştir. Ham veriler kategorilere ayrılarak düzenlenmiş ve araştırma bulguları yorum katmadan olduğu gibi aktarılmıştır. Katılımcı görüşlerinin desteklenmesinde doğrudan alıntılar kullanılmıştır.
- **Amaçlı Örnekleme:** Veri kaynaklarının (katılımcıların) genellemeye izin verecek biçimde farklılaştırılmasını sağlamak adına araştırma örnekleme seçiminde amaçlı örnekleme kullanılmıştır.

4.3. Nitel Araştırma Bulguları, Tartışma ve Kavramsal Çerçevenin Revizyonu

Bu kısımda, görüşme sürecinde elde edilen verilerin analiz edilmesi sonucunda ulaşılan bulgulara ve tartışmalara yer verilmektedir. Veri analizi

kısımında⁴⁹ açıklandığı üzere nitel veriler, kodlanarak daha önce araştırmacı tarafından literatür incelemesi sonucu oluşturulan kavramsal çerçeve kapsamında kategorize edilip düzenlenmiştir. Verilerin analizi sonucunda oluşturulan ana kategoriler, kaç katılımcı tarafından dile getirildiğine bağlı olarak en yüksekte en düşüğe sıralanmıştır. Buna göre ana kategorilerle ilgili açıklamalar sırasıyla **“mevzuatın dili ve anlatımı”** (26 kişi, %100), **“mevzuatın hacmi”** (23 kişi, %88,46), **“mevzuat değişiklikleri”** (22 kişi, %84,61), **“vergi rehberliği”** (22 kişi, %84,61), **“mevzuatın uygulanması”** (17 kişi, %65,38), **“verginin hesaplanması”** (15 kişi, %57,69), **“mevzuat koordinasyonu”** (14 kişi, %53,84), **“elektronik vergi uygulamaları”** (14 kişi, %53,84), **“kayıt tutma yükümlülüğü”** (9 kişi, %34,61) ve **“beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü”** (5 kişi, %19,23), başlıkları altında aktarılmaktadır.

Araştırmacı tarafından nitel araştırma bulguları ve tartışmalar her ana kategori başlığı altında aşağıda açıklanan sistematik sıra çerçevesinde sunulmaktadır:

- Nitel araştırma bulguları, her ana ve alt kategori başlığı altında ayrı ayrı sunulmaktadır.
- Her ana kategori başlığı altında öncelikle görüşme sürecinde elde edilen verilerin analizi sonucunda ulaşılan alt kategoriler listelenmektedir.
- Hangi katılımcıların/katılımcı gruplarının hangi ana kategorilerde/alt kategorilerde görüş bildirdiklerine dair bilgilere yer verilmektedir.
- Katılımcı görüşleri, her alt kategoriye niteleyen ve en iyi şekilde temsil ettiği düşünülen doğrudan alıntılarla desteklenerek aktarılmaktadır.
- Araştırma bulgularının basit bir tabloyla özetlenmesi, hem araştırmacının kendisi hem de okuyucular için araştırma bulgularının tek bakışta algılanmasını sağlamak adına kullanışlı görülmektedir (Saldaña, 2019, s. 283). Bu doğrultuda araştırma bulgularının sunumunda Henwood & Pidgeon (2003) tarafından önerilen matris örneği kullanılmaktadır.

⁴⁹ “Veri Analizi” başlıklı kısımda yer almaktadır.

Katılımcı görüşleri, araştırmacı tarafından özetlenerek doğrudan alıntılarla birlikte matris formunda sunulmaktadır.

- Nitel araştırma bulguları, literatürle ve araştırmanın kavramsal çerçevesiyle ilişkilendirilerek araştırmacı tarafından tartışılmaktadır.
- Tartışma kısmında öncelikle araştırma bulgularıyla ilgili literatürdeki çalışmalar gözden geçirilmektedir.
- Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan mevcut yapılara ve bu yapıların kavramsal çerçevedeki tanımlarına yer verilmektedir.
- Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan yapılar ile nitel verilerin analizi sonucunda oluşturulan ana kategoriler/alt kategoriler karşılaştırılmaktadır.
- Literatür ile katılımcı görüşlerinin uyumlu olup olmadığı değerlendirilerek literatürle ve araştırmanın kavramsal çerçevesiyle uyum gösteren kategoriler ortaya koyulmaktadır.
- Nitel araştırma sonucunda ortaya çıkarılan yeni yapılar açıklanmakta ve literatürle ilişkilendirilmeye çalışılmaktadır.
- Nitel araştırma öncesi oluşturulan kavramsal çerçeve ile nitel araştırma sonrasında revize edilen kavramsal çerçeve karşılaştırılarak kavramsal çerçevenin değişimi ve gelişimi değerlendirilmektedir. Ayrıca araştırmanın kavramsal çerçevesinde yapılan değişiklikler gerekçelendirilmektedir.

4.3.1. Sosyo-Demografik Özellikler

Katılımcıların sosyo-demografik bilgileri ve görüşme süreleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.4: Katılımcıların Sosyo-Demografik Bilgileri ve Görüşme Süreleri

Görüşme Sayıları	Katılımcıların Meslekleri	Katılımcıların Rumuzları	Görüşme Tarihleri	Katılımcıların Cinsiyetleri	Katılımcıların Yaşları	Katılımcıların Son Bitirdiği Eğitim Düzeyleri	Katılımcıların Deneyim Süreleri	Görüşme Süreleri
1	Muhasebe Meslek Mensubu	MMM-P	29.01.2022	Erkek	33	Lisansüstü	8	–
2		MMM1	07.02.2022	Erkek	45	Lisans	30	01:14:43
3		MMM2	07.02.2022	Erkek	39	Lisansüstü	12	00:25:23
4		MMM3	18.02.2022	Erkek	–	Lisansüstü	18	01:06:05
5		MMM4	25.02.2022	Erkek	38	Lisans	22	00:39:21
6		MMM5	26.02.2022	Erkek	30	Lisansüstü	5	00:24:54
7		MMM6	26.02.2022	Erkek	–	Lisans	23	00:30:20
8		MMM7	04.03.2022	Kadın	–	Lisans	16	00:21:20
9		MMM8	05.03.2022	Erkek	53	Lisansüstü	28	–
10		MMM9	09.03.2022	Erkek	–	Lisans	14	00:31:31
11	MMM10	10.03.2022	Erkek	–	Lisansüstü	14	01:22:53	
Ortalama Görüşme Süresi: 00:44:03						Toplam Görüşme Süresi: 06:36:30		
12	Vergi Dairesi Personeli	VDP-P	30.01.2022	Erkek	33	Lisans	8	01:09:14
13		VDP1	04.03.2022	Kadın	–	Lisansüstü	8	01:12:01
14		VDP2	08.03.2022	Kadın	30	Lisans	8	00:21:48
15		VDP3	08.03.2022	Erkek	50	Lisans	24	00:46:44
16		VDP4	08.03.2022	Erkek	39	Lisans	8	00:19:31
17		VDP5	08.03.2022	Erkek	–	Lisans	25	00:18:21
18		VDP6	08.03.2022	Erkek	51	Lisans	24	00:26:28
19		VDP7	08.03.2022	Erkek	46	Lisansüstü	23	00:16:10
20	VDP8	10.03.2022	Erkek	32	Lisans	8	–	
Ortalama Görüşme Süresi: 00:36:17						Toplam Görüşme Süresi: 04:50:17		
21	Akademisyen	AKAD-P	31.01.2022	Kadın	46	Lisansüstü	20	00:39:44
22		AKAD1	11.03.2022	Erkek	34	Lisansüstü	9	00:46:52
23		AKAD2	31.03.2022	Erkek	44	Lisansüstü	22	00:25:30
24		AKAD3	31.03.2022	Kadın	38	Lisansüstü	15	00:28:25
Ortalama Görüşme Süresi: 00:35:08						Toplam Görüşme Süresi: 02:20:31		
25	Avukat	AV1	18.03.2022	Kadın	33	Lisans	10	00:18:51
26		AV2	18.03.2022	Kadın	26	Lisans	1	00:12:09
Ortalama Görüşme Süresi: 00:15:30						Toplam Görüşme Süresi: 00:31:00		
Ortalama Görüşme Süresi: 00:35:41								
Toplam Görüşme Süresi: 14:18:18								

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların demografik bilgileri ve görüşme sürelerinin yer aldığı Tablo 4.4'teki bilgiler aşağıda özetlenmektedir:

- *Muhasebe Meslek Mensubu*: 10'u erkek, 1'i kadın; 5'i lisans, 6'sı lisansüstü mezundur. Katılımcıların yaşları, bu bilgiyi paylaşan katılımcıların verilerine göre minimum 30, maximum 53'tür. Katılımcıların deneyim süresi ortalama 17,2 yıl olup minimum 5, maximum 28 yıldır. Görüşme süresi ortalama 44 dakika 03 saniye olup minimum 21 dakika 20 saniye, maximum 1 saat 22 dakika 53 saniyedir.
- *Vergi Dairesi Personeli*: 7'si erkek, 2'si kadın; 7'si lisans, 2'si lisansüstü mezundur. Katılımcıların yaşları, bu bilgiyi paylaşan katılımcıların verilerine göre minimum 30, maximum 51'dir. Katılımcıların deneyim süresi ortalama 15,1 yıl olup minimum 8, maximum 25 yıldır. Görüşme süresi ortalama 36 dakika 17 saniye olup minimum 16 dakika 10 saniye, maximum 1 saat 12 dakika 01 saniyedir.
- *Akademisyen*: 2'si erkek, 2'si kadın olup tamamı lisansüstü mezundur. Katılımcıların yaşları, minimum 34, maximum 46'dır. Katılımcıların deneyim süresi ortalama 16,5 yıl olup minimum 9, maximum 22 yıldır. Görüşme süresi ortalama 35 dakika 08 saniye olup minimum 25 dakika 30 saniye, maximum 46 dakika 52 saniyedir.
- *Avukat*: 2'si kadın olup 2'si de lisans mezundur. Katılımcılardan biri 26, diğer ise 33 yaşındadır. 26 yaşında olan katılımcının deneyim süresi 1, 33 yaşında olan katılımcının ise 10 yıldır. Görüşme süresi ortalama 15 dakika 30 saniye olup katılımcıların biriyle 12 dakika 09 saniye, diğeriyle ise 18 dakika 51 saniye görüşme yapılmıştır.

4.3.2. Mevzuatın Dili ve Anlatımı

“Mevzuatın dili ve anlatımı” ana kategorisi, aşağıdaki alt kategorilerden oluşmaktadır:

- Mevzuatın Belirsiz Olması
- Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması

- Mevzuatın Dilinin Eski Olması
- Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi
- Mevzuatın Okunabilir Olmaması

“Mevzuatın dili ve anlatımı” ana kategorisi ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcılara ilişkin bilgiler Ek 3’te sunulmaktadır. Katılımcıların tamamı (26 kişi) mevzuatın dili ve anlatımının vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. “Mevzuatın dili ve anlatımı” ana kategorisi kapsamındaki alt kategoriler katılımcıların görüş bildirme sıklığına göre *“mevzuatın belirsiz olması”* (26 kişi), *“mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması”* (16 kişi), *“mevzuatın dilinin eski olması”* (14 kişi), *“mevzuatın teknik terimler içermesi”* (8 kişi) ve *“mevzuatın okunabilir olmaması”* (4 kişi) olarak sıralanmaktadır.

Katılımcıların tamamı (26 kişi) mevzuatın belirsiz olmasının vergi karmaşıklığını etkilediğine yönelik görüş bildirmiştir. Katılımcılardan 5 muhasebe meslek mensubu, 6 vergi dairesi personeli, 4 akademisyen ve 1 avukat mevzuatın dilinin anlaşılır olmamasının vergi karmaşıklığına yol açtığını düşünmektedir. Mevzuatın dilinin eski olması 2 muhasebe meslek mensubu, 6 vergi dairesi personeli, 2 akademisyen ve 2 avukat; mevzuatın teknik terimler içermesi ise 2 muhasebe meslek mensubu, 1 vergi dairesi personeli, 4 akademisyen ve 1 avukat tarafından karmaşıklık algılarının kaynağı olarak gösterilmiştir. Mevzuatın dili ve anlatımı kapsamında en az görüş bildirilen alt kategori olan mevzuatın okunabilir olmaması hakkında 1 muhasebe meslek mensubu, 2 vergi dairesi personeli, 1 akademisyen değerlendirmede bulunmuştur. Avukat olan katılımcılardan mevzuatın okunabilir olmamasının vergi karmaşıklığını etkilediğine dair görüş bildiren katılımcı olmadığı görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarından mevzuatın dili ve anlatımıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 11 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; *“mevzuatın belirsiz olması”* (11 kişi), *“mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması”* (5 kişi), *“mevzuatın dilinin eski olması”* (2 kişi), *“mevzuatın teknik terimler içermesi”* (2 kişi) ve *“mevzuatın okunabilir olmaması”* (1 kişi) şeklinde sıralanmaktadır.

Vergi dairesi personelinden mevzuatın dili ve anlatımıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 9 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “mevzuatın belirsiz olması” (9 kişi), “mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması” (6 kişi), “mevzuatın dilinin eski olması” (6 kişi), “mevzuatın okunabilir olmaması” (2 kişi) ve “mevzuatın teknik terimler içermesi” (1 kişi) olarak sıralanmaktadır.

Akademisyenlerden mevzuatın dili ve anlatımıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 4 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “mevzuatın belirsiz olması” (4 kişi), “mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması” (4 kişi), “mevzuatın teknik terimler içermesi” (4 kişi), “mevzuatın dilinin eski olması” (2 kişi) ve “mevzuatın okunabilir olmaması” (1 kişi) olarak sıralanmaktadır.

Avukatlardan mevzuatın dili ve anlatımıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 2 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “mevzuatın belirsiz olması” (2 kişi), “mevzuatın dilinin eski olması” (2 kişi), “mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması” (1 kişi) ve “mevzuatın teknik terimler içermesi” (1 kişi) şeklinde sıralanmaktadır.

Katılımcıların “**mevzuatın belirsiz olması**” alt kategorisiyle ilişkili görüşlerini yansıtan alıntılar ve araştırmacı yorumları aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.5: Mevzuatın Belirsiz Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM1: "... yapandan yapana değişiyor. Biz ona şey yapıyoruz. Mutfaktaki aşçının elinden çıkma var ya bazı tebliğler öyle bir güzel geliyor ki cillop ya. ... Her şeye o an diyorsun ki bu başka birinin ha aynı Maliye Bakanlığı, aynı gelir idaresi Başkanlığı aynı bilmem ne aynı şeyden çıkıyor. Bir bakıyorsun ya cillop gibi oturuyor, her şey yerine oturuyor kafada soru işareti yok. ... Yani özellikle anlatım şekli olarak söylüyorum, anlatım şekli olarak mesela vatandaşın sorunu olarak ben bunu attığımda bir kişiye tebliği önüne okuyor, burda olmuyor diyor. Burda olmuyor. Evet, ben yapamıyorum. Şimdi bu tebliğlerin bazen yeri geldi yani vergi dairelerinden de tam anlaşılmadığı ortaya çıkıyor. ... ilk mutfaktan çıkan aşçının eli çok önemli. Orda bunu düşünen, tasarlayan uygulamaya koyan yazan hani daha önce dediğim gibi bir tebliğ geliyor. Cillop gibi her şey yerine tak tak tak oturuyor. Biri geliyor, Allah çık çıkabilersen."	Tebliğler vergiye tabi her olayı net olarak açıklayabilecek bir anlatım şekline sahip olma bakımından farklılık göstermekte ve bu durum tebliğlerin tam olarak anlaşılmasına sebebiyet vermektedir.
MMM5: "... bazen sıkıntı yaşıyorum. Ben meslek hayatımda senin daha önceki meslektaşlarım benden daha deneyimli oldukları için bazı kavramlarda hâkim olabiliyor ama ıı bazen sıkıntı yaşayabiliyorum. Biraz daha detaya inmem gerekiyor. Biraz daha makalelere bakmam gerekiyor mesela bir tebliğ yayınlanıyor. Onu okuduktan sonra kafamda soru işaretleri oluyor. Uygulamak için de ona ona benz... onunla alakalı yazılmış makalelere falan bakmam gerekiyor. Uygulamalı olanlarını görmen gerekiyor, bazılarında uygulamalı olmuyor, bazılarında uygulamalı oluyor mesela kur korumalı mevduatla alakalı uygulamalı tebliğ ile uygulamalı şekilde gördüğünüzde... Uygulama örnek oluyor. ... Daha rahat oluyor. Mesela belki eğitim ile alakalı olabilir, başka bir şeyle alakalı olabilir. Mesela direk düz bir cümle ile alakalı olduğu zamanda şey gıda maddelerinde yüzde 8'e indirildi ama tebliğinin onun içeriğine de girmen gerekiyor. Onun daha da detayına girmen gerekiyor. Daha sonra biraz da sen yorumlaman gerekiyor."	Mevzuatta yer alan bazı hükümler yeterince anlaşılmadığında ilgili tebliğlerin detaylı okunması, örnek uygulamaların incelenmesi, akademik makalelerin okunması ve kişisel yorum katılması gerekmektedir.
MMM6: "... Maliye'nin bununla ilgili sadece tebliğ çıkartmak değil, bunla ilgili örnekleme yapması. Şuanda günümüzde mesela yapılan değişiklikle ilgili tebliğ yayınlandığında örnekleme yapmaya başladılar. Bu örnekleme... netleştiriyor tabi ki çünkü ordaki okumuş olduğunuz tebliğdeki değişikliği herkes farklı yorumlayabilir ama örnekleme yaptığınız zaman... Tabi, karmaşıklığı azaltıyor bu. Yani Maliye'nin bu şekilde bir yaklaşıma gidip örnekleme yapması, onun yürürlüğüyle ilgili tabi ki. ... Basitleştiriyor tabi."	Mevzuattaki değişikliklerle ilgili tebliğlerde örnek uygulamalar olmaması, tebliğlerin net olmamasına ve herkes tarafından farklı yorumlanmasına sebep olarak karmaşıklık oluşturmaktadır.
MMM9: "... hani karmaşık olması normalde istenir mi istenmez. Ama bu eşyanın tabiatı gereği karmaşık oluyor. Sonuçta her somut olaya bir kanun maddesi koyulamıyor. Bu kanun maddeleri soyut koyuluyor. Orada somut olaylara uyarlanıyor, ona göre uygulanıyor. Bu somut olaylarda şimdi vergi kanunları koyulurken ki atıyorum on tane somut olay varken şimdi yüz tane var ve bu yüz tanesinin hepsine de uymuyor. Bu kanun maddesi yetmiyor. Bu sefer tebliğler çıkıyor ıı bu tebliğlerde açık diyorlar. Sonra o tebliğler de yetmiyor. Bu sefer özelgeler talep ediliyor... Hani böyle de anlaşılabilir, böyle de anlaşılabilir şeyler var. Fakat genel kabul görmüş bir anlayışa göre işte diyorlar ki burada aslında şunu demek istiyor. Yani aslında orada bir anlam karmaşası olduğu belli. O cümleyi düzgün kuramamış fakat işte herkes diyor ki mesela bunun böyle anlaşılması gerekir. Hâlbuki normal bir vatandaş da klasik bir mali müşavir onu öyle anlamayabilir. Yani anlatım karmaşıklığı var tabi ki."	Kanunların ve tebliğlerin çıkarıldığı dönemlerdeki vergiye tabi olaylarda zamanla meydana gelen artış ve çeşitlilik nedeniyle kanun ve tebliğler bu olayları açıklama açısından yetersiz kalabilmektedir. Mevzuatta bu şekilde ortaya çıkan belirsizlik nedeniyle özelgelere ihtiyaç duyulabilmektedir. Mevzuatın soyut niteliğinin yanı sıra belirsizliğe yol açan bir diğer faktör, mevzuat metninde yer alan cümlelerin düzgün kurulmamasıdır. Bu yolla ortaya çıkan anlam karmaşası, kanunların herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmasına neden olmaktadır.

Tablo 4.5: (devamı)

VDP1: "...tebliğ mesela yazılıyor. Burada çok çeşitli bir uygulama geliyor. Uygulamayla ilgili bir tane veya iki tane olay olmuyor, çok çeşitli şeyler olabiliyor uygulamada, güncel hayatta. Bütün bu ihtimaller düşünülerek örneklendirme yani o tebliğ meselesinde mevzuatta... Örnekler zayıf. Az örnekler var. ... somutlaştırma olayı, örneklendirme olayı zayıf mevzuatta."	Tebliğdeki örnek uygulamaların güncel hayattaki çeşitli olayları açıklama bakımından az ve zayıf olması, mevzuatın somutlaştırma yoluyla daha anlaşılır kılınmasını olumsuz yönde etkilemekte ve karmaşıklığa yol açmaktadır.
VDP3: "... Kanun belirlemiş çerçeveyi çizmiş tebliğde şu, şu olursa bu olur ama öyle bir olay oluyor ki tebliğin ne hiç örneğine uyuyor sanki kimsenin aklına gelmemiş gibi bir şey... çok net olan dediğim gibi insanın insiyatif almamasına yönelik o istisnaların, muafiyetlerin çok somut mesela Gelir Vergisi'nin 9 uncu Maddesinde kaybolmaya yüz tutmuş meslekler diye geçiyor ııı... Buraya neleri koyacaz, bunların net net kalem kalem tek tek olması lazım oraya bir meslek geliyor bana göre bir fotoğrafçılık kaybolmaya yüz tutmuş ama günümüzdeki fotoğrafçılık değil. ... Daha somutlaşması lazım. İstisnaların da aynı şekilde kurumların istisnaları çok karışık hani uygulamada bizde bile sorun oluyor. Şimdi en son çıkan şu altın ve dövizin Türk parasına dönüşmesinde orada bir sürü rakamı var bir sürü hatalar yaptılar insanlar yani bunun çıktı muafiyetleri uygularken bir sürü hatalar yaptılar..."	Uygulama örnekleri ve yapılan açıklamalar bakımından tebliğler, vergiye tabi her olayı açıklayabilecek şekilde hazırlanmamaktadır. Kanun hükümlerinin somut ve net olarak ortaya koyulmaması, hükümleri yoruma açık hale getirmektedir. Düzenlemelerin somutlaştırma yoluyla anlaşılır hale getirilememesi, hatalı işlemlerin yapılmasına neden olmaktadır.
VDP8: "Vergi karmaşıklığı tanımlaması güç bir kavram fakat etkileyen faktörlerden bahsedelim. Vergi kanunlarındaki belirsizlikler en 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."	Vergi karmaşıklığını oluşturan en temel etken vergi kanunlarındaki belirsizlikler olup mevzuatta yer alan hükümlerin açık ve sade olmaması, mükelleflerde kafa karışıklığına neden olmakta ve bu durum vergi karmaşıklığını ortaya çıkarmaktadır.
AKAD2: "Vergi karmaşıklığı kavramı ııı tabii işin teknik detayını bilmiyorum ama algı bağlamında bir kanuni düzenlemenin anlaşılır olması kanundaki metnin herhangi bir kişisel yoruma açık olmaması. ııı... Çeşitli farklı kanunlarda farklı düzenlemelerle çelişkili durumların ortaya çıkması ve yani bu işin eğitimini almamış ama vergi ödeme yükümlüsü olan bireyin anlayamayacak düzeyde karmaşık bir yapıdaki vergi sistemi. ... Yani muafiyet ve istisnaların yoğun olmasında da bir problem yok. Açık ve net olduktan sonra sonuçta bizim buradaki temel problemimiz bir vergiye tabi olması gereken bir unsur vergi sistemi dışında çıkartılması değil, benim anladığım vergi karmaşıklığına bir olgunun vergisinin dışında olabilirliğini net bir şekilde hüküm altına alınması yoksa istisna ve muafiyet çok sayıda olabilir ama o istisna ve muafiyet kişi tarafından ya da sistemdeki aktörler tarafından net bir şekilde anlaşılıyorsa buna ilişkin işte ama şu da var, şöyle olursa gibi çok bağlantılı hükümlerle farklı bir noktaya çekilmiyorsa yani bireyin herhangi bir vergi istisnasından yararlanabilirliği çok farklı kaynaklardan desteklenerek anlaşılabilir bir karmaşa içinde ise..."	Vergi sistemindeki düzenlemelerin mükellefler tarafından anlaşılır olmaması, yoruma açık olması ve birbirleriyle çelişkili olması vergi karmaşıklığını ortaya çıkarmaktadır. Muafiyet ve istisnaların sayısı çok olmasından ziyade net olarak hüküm altına alınmaması ve vergilendirmeye taraf kimseler tarafından herhangi bir kaynağa başvurmada net bir şekilde anlaşılmaması vergi karmaşıklığına neden olmaktadır.
AV2: "Hani dili belki tek bir cümle tek bir kelime ama biz farklı bir anlamda yorumluyoruz. Onlar başka bir anlamda yorumluyor ama bu hukuk kurallarının hepsinde geçerli olan bir şey. Bir cümleyi üç farklı hukukçu üç farklı şekilde yorumlayabiliyor yani."	Mevzuat metninde yer alan aynı kelime ve aynı cümle herkes tarafından farklı yorumlanabilmektedir.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

"Mevzuatın dili ve anlatımı" ana kategorisi kapsamında en çok görüş bildirilen alt kategori *"mevzuatın belirsiz olması"* olmuştur. Katılımcıların tamamı (26 kişi) mevzuatın belirsiz olmasının vergi karmaşıklığını etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Tablo 4.5'te yer alan doğrudan alıntı örneklerinde görüldüğü üzere mevzuatın belirsiz olması, verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır. Katılımcıların görüşleri, mevzuattaki kuralların açık, net ve kesin

olmamasının (MMM3, MMM6, VDP3, VDP8, AKAD2) ve kurallarda çelişkili ifadeler yer almasının (AKAD2) karmaşıklık üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Katılımcı görüşlerine göre mevzuatta yer alan kurallar herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmamakta (MMM9) ve farklı yorumlanmaktadır (MMM3, MMM5, MMM6, AKAD2, AV2). Mevzuatın kesin olarak belirlenmemiş olması, katılımcılar tarafından mevzuatı anlama ve yorumlama bakımından karmaşıklık kaynağı olarak gösterilmiştir.

Katılımcı görüşlerine göre mevzuatta yer alan kuralların soyut, genel ve nesnel nitelikleri gereği hangi somut olaya hangi hükmün uygulanacağını kesin olmaması (MMM1, VDP1, VDP3), vergiye tabi olaylarda zamanla meydana gelen artış ve çeşitlilik nedeniyle mevzuatın her olayı yeteri kadar açıklayamaması (MMM9) vergi karmaşıklığını ortaya çıkarmaktadır. Yol gösterici nitelikte olan tebliğler, sirküler ve özelgelerde de yeterli açıklamaların, uygulama örneklerinin yer almaması kuralların somuta indirgenememesi (MMM1, MMM6, MMM9, VDP1, VDP3) katılımcılar tarafından karmaşıklık algısına yol açmaktadır.

“Mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması” alt kategorisi, Tablo 4.6’da yer alan alıntılarla ve yorumlarla betimlenmektedir.

Tablo 4.6: Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM7: “Hani mesela virgüli bir yere koyduğumuzda farklı anlaşılıyor... Anlam değişiyor ama bunda vurguyu yaparken anlam değişiyor.”	Mevzuat metninde yer alan cümlelerde virgül işaretinin uygun yerde kullanılmaması anlam karmaşasına yol açmaktadır.
AKAD1: “Vergi karmaşıklığı dediğimizde vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını ve vergilemeye ilişkin düzenlemeleri anlayabilme kapasitesi yani bu noktada zorlanıyorlar mı ve o zorlamaların arkasındaki temel nedenler esas itibarıyla aklımıza geliyor. ... karmaşıklık noktasında en büyük sorunlardan biri o mevzuatın dilinin ağır olması... mevzuatın dilinin ağır olması özellikle bizim vergi sistemimiz açısından düşünecek olacak olursak bence vergi karmaşıklığında önemli etkenlerden biri.”	Vergi karmaşıklığını asıl olarak mükelleflerin vergi kanunlarını anlamada zorlanmalarına neden olan faktörler oluşturmaktadır. Mevzuatın dilinin ağır olması, vergi karmaşıklığını ortaya çıkaran önemli bir faktördür.
AKAD-P: “... 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 yazım dilinin sade ve anlaşılır olmaması, okunduğunda anlaşılmasına sebep olmaktadır. Mevzuat metninde bağlaçların anlamına uygun kullanılmaması anlam karmaşasına yol açmaktadır.
Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.	

26 katılımcıdan 16'sına göre mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması, mevzuatın karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır. Tablo 4.6'ya göre katılımcıların mevzuat metinlerinin niteliksel özellikleriyle ilgili olarak metinlerin sade ve anlaşılır olmaması (*AKAD-P*), metinlerde kullanılan dilin ağır olması (*AKAD1*), noktalama işaretlerinin uygun yerlerde kullanılmaması (*MMM7*) ve bağlaçların anlamına uygun kullanılmamasının (*AKAD-P*) mevzuatı anlaşılabilir hale getirdiğini ifade ettikleri görülmektedir.

“*Mevzuatın dilinin eski olması*” alt kategorisini temsil eden doğrudan alıntılara ve araştırmacı tarafından yapılan yorumların özetine Tablo 4.7'de yer verilmektedir.

Tablo 4.7: Mevzuatın Dilinin Eski Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM10: “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. Şümul yoktur mesela şümul nedir mesela? ... yani bunlar hangi dile ait falan diye böyle okurken bunlar acaba hangi dile ait diye böyle düşünülüyor 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.”	Vergi kanunları, yazıldığı dönemde konuşulan dille yazıldığından kanunlarda yer alan günümüzde çok bilinmeyen eski Türkçe kelimelere yabancılaşma çekilebilmektedir.
VDP8: “Mevzuatımız her vatandaşımızın açıp okuyabileceği ama çoğu kısmında anlamlandırmada güçlük çekeceği anlatıma sahip. Bizler işin içinde olmamıza rağmen bu sorunu yaşıyoruz, Türkçe sözcük içermeyen kısımlarda terimler sözlüğüne bakabiliyoruz.”	Mevzuata hâkim biri dahi Türkçe olmayan sözcükleri anlayabilmek için araştırma ihtiyacı hissedebilmektedir.
AV2: “Vergi karmaşıklığı, mükellefler bazen anlamayabiliyoruz, anlayamayabiliyor. Tabi ki çok haklı olarak çünkü dediğimiz gibi dili biraz ağır ve eski Türkçe madde şeyler kesin kelimeler kesinlikle var, biz bile bazen baya araştırmamız gerekiyor.”	Mevzuatın dilinin ağır olması ve eski Türkçe kelimeler içermesi mevzuatın anlaşılmasına neden olmakta ve mevzuatı anlayabilmek için araştırma yapmaya ihtiyaç duyulmaktadır.
Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.	

Mevzuatın dilinin eski olması, 26 katılımcıdan 14'üne göre verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır. Tablo 4.7'ye göre mevzuatın yazım dilinin eski olması nedeniyle metinlerin günümüz Türkçesinde kullanılmayan örneğin “şümul” gibi kelimeler içermesi (*MMM10*) mevzuatın anlaşılmasına neden olmaktadır. Katılımcı görüşlerine göre mevzuatın dilinin eski olması sebebiyle metinlerde bilinmeyen kelimeler olması, mevzuata hâkim olmayan kişiler bir yana mevzuata hâkim kişilerin dahi mevzuatı anlamasını zorlaştırmaktadır (*VDP8*, *AV2*).

Katılımcıların “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” alt kategorisine ilişkin görüşleri aşağıdaki tabloda alıntılarla desteklenerek özetlenmektedir.

Tablo 4.8: Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
AKAD3: “... 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 duyduunuz 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.”	Kanunlarda geçen bazı teknik kavramların günlük hayatta karşılaşılmayan kavramlar olması mevzuatın anlaşılmasına neden olmaktadır.
AV1: “Üniversitede de dördüncü sınıfta vergi hukuku ders aldım, bütünlemeye kaldım. Zor geçtim yani çünkü ını nasıl diyeyim hiç anlamıyordum. Çünkü çok soyut kalıyordu. Yani tamam bir şeyler hoca bir şey anlatıyor ama... ya ödeme emri falan diyor ihbarname falan diyor işte ne bileyim tahakkuk diyor tahakkuk ne yani tahakkukun taakkuk diyordum ben mesela yani o kadar uzaktım.”	Vergi kanunlarında geçen terimlerin soyut olması nedeniyle anlamlandırması zor olduğundan yabancılik çekilmektedir.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcıdan 8’i mevzuatın teknik terimlerin içermesinin mevzuatın karmaşık algılanmasına neden olduğunu düşünmektedir. Bu yönde görüş bildiren katılımcılar, Tablo 4.8’de görüldüğü üzere mevzuatta teknik terimler kullanılması (AKAD3) ve bu terimlerin günlük hayatta sık kullanılmaması (AKAD3) mevzuatta kullanılan soyut kelimelerin anlamlandırılmaması (AV1) yüzünden mevzuatın anlaşılamadığını ifade etmişlerdir.

“*Mevzuatın okunabilir olmaması*” alt kategorisini niteleyen katılımcıların ifadelerinden doğrudan alıntılar ve araştırmacıya ait özet yorumlar aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.9: Mevzuatın Okunabilir Olmaması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM9: “... Orda mesela tek bir cümlede anlatmaya çalışmış, tek bir cümlede değil de böyle bir kaç cümle kursa mesela. ... Daha anlaşılır.”	Mevzuat metninde yer alan cümlelerin uzunluğunun fazla olması cümleyi anlaşılabilir hale getirmektedir.
VDP1: “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 anlaşılınsın.”	Mevzuat metninde yer alan cümlelerde kullanılan virgül işaretinin sayısının ve cümle uzunluğunun fazla olması cümleyi anlaşılabilir hale getirmektedir.
AKAD-P: “Çok parantez içi hükümler var parantez içlerinde. ... Koparıyor.”	Metinde parantez içi hükümlere yer verilmesi metnin akıcılığını bozmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

“Mevzuatın dili ve anlatımı” ana kategorisi kapsamında en az görüş bildirilen alt kategori *“mevzuatın okunabilir olmaması”* (26 kişiden 4’ü) olmuştur. Tablo 4.9’da yer alan alıntı örnekleri incelendiğinde mevzuatın okunabilir olmamasının katılımcıların karmaşıklık algılarını etkilediği görülmektedir. Katılımcı görüşlerine göre mevzuat metninin niceliksel özellikleriyle ilişkili olarak mevzuat metninde yer alan cümlelerde kullanılan virgül işaretinin sayısının fazla olması (VDP1), metinlerde uzun cümlelerin kullanılması (MMM9) ve parantez içi hükümlere yer verilmesi (AKAD-P) anlam bütünlüğünü ve akıcılığını bozmakta ve mevzuatı anlaşılabilir hale getirmektedir.

Tartışma:

Mevzuatın dili ve anlatımı, literatürde, vergi karmaşıklığı üzerinde etkili bir yapı olarak değerlendirilmektedir. Uluslararası literatürdeki teorik tartışmalarda *“mevzuatın okunabilirliği”* (Evans ve Tran-Nam, 2010) ve *“mevzuatın anlaşılabilirliği”* (Bradford, 1986; McCaffery, 1990; Cooper, 1993; Evans ve Tran-Nam, 2010) vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler olarak ortaya koyulmaktadır.

Uluslararası ampirik literatürde ise son on yıl öncesine kadar yapılmış olan çalışmalara bakıldığında –1980’lerden 2010’lara kadar olan süreçte– vergi karmaşıklığının çoğunlukla tek boyutlu ve *“mevzuatın okunabilirliği”* odaklı araştırıldığını söylemek mümkündür (Pyrzack, 1976; Tan & Tower, 1992; Martindale, Koch & Karlinsky 1992; Smith & Richardson, 1999; Richardson & Smith, 2002). Vergi mevzuatının okunabilirliğinin yanı sıra *“mevzuatın anlaşılabilirliği”* (Pyrzack, 1976; Koch & Karlinsky, 1984; Martindale, Koch & Karlinsky 1992; Karlinsky & Andrews, 1986) ve *“mevzuatın belirsizliği”* de (Long & Swingen, 1987; Carnes & Cuccia, 1996; McKerchar, Ingraham & Karlinsky 2005) literatürde erken dönem çalışmalarda sıklıkla ele alınan karmaşıklık faktörlerinden olmuştur.

Uluslararası literatürdeki yakın tarihli ampirik çalışmalar –2010’dan günümüze olan– vergi karmaşıklığına çok boyutlu bir yaklaşım getirmekle birlikte *“mevzuatın okunabilirliği”* (Saw & Sawyer, 2010; Barney, Tschopp & Wells, 2012; OTS, 2012; OTS, 2013; Saad, Udin & Derashid, 2014; Strauss & Toor, 2014; OTS, 2015; Umar & Saad, 2015; Sawyer, 2016; Blatov, 2017) baskın olmak üzere *“mevzuatın*

anlaşılabilirliği” (Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; Isa, 2014) ve “*mevzuatın belirsizliği*” (Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; Isa, 2014; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2016; Tran-Nam, Lignier & Evans, 2016; Hoppe, 2017; Budak & James, 2018) literatürde mevzuatın dili ve anlatımıyla ilgili olarak verginin karmaşık algılanmasına neden olan faktörler arasında büyük ölçüde yerini almıştır.

Türkçe literatürdeki ampirik çalışmalarda ise vergi karmaşıklığının yalnızca “*mevzuatın okunabilirliği*” (Karabacak, 2013b, Değirmenci, 2019; Öner & Cural, 2019; Arslan, 2020) ve “*mevzuatın anlaşılabilirliği*” (Karabacak, 2013b) yönünden ölçüldüğü görülmektedir.

“Mevzuatın dili ve anlatımı” ana yapısı, araştırmacı tarafından daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede “*mevzuatın okunabilir olmaması*”, “*mevzuatın anlaşılabilir olmaması*” ve “*mevzuatın belirsiz olması*” alt yapılarından oluşmaktadır. Mevzuat metinlerinin kelime ve cümle uzunluğu gibi niceliksel özellikleri (*mevzuatın okunabilirliği*), anlatım biçimi, sırası, yazım kuralları ve noktalama işaretlerine uygunluk gibi niteliksel özellikleri (*mevzuatın anlaşılabilirliği*) ve mevzuattaki kuralların açık, net ve mümkün olduğunca yoruma imkân vermeyecek şekilde kesin olması (*mevzuatın belirsizliği*) vergi mevzuatını okuma, anlama ve yorumlama yönünden vergi sisteminin karmaşık olarak algılanmasına neden olan faktörler olarak literatürde yer almakta olup araştırmacı tarafından mevzuatın dili ve anlatımıyla ilişkilendirilerek kavramsal çerçeveye dâhil edilmiştir.

Katılımcıların mevzuatın dili ve anlatımının vergi karmaşıklığı üzerindeki etkisi hakkındaki görüşlerinin “*mevzuatın okunabilir olmaması*”, “*mevzuatın anlaşılabilir olmaması*” ve “*mevzuatın belirsiz olması*” yönünden literatürle ve araştırmanın kavramsal çerçevesiyle uyum içerisinde olduğu söylenebilmektedir.

Katılımcı görüşlerine göre mevzuatta yer alan kuralların soyut, genel ve nesnel nitelikleri sebebiyle somut olaylara uygulanması güç olmakta, kesin bir kural olmaması kaynaklı olarak yorumlama ihtiyacı doğmaktadır. Buna göre mevzuatın somuta indirgenememesi, esas olarak mevzuattaki kuralların kesin olarak belirlenmediği anlamına geldiğinden katılımcıların ilgili görüşlerinin ayrı bir kategori

yerine “*mevzuatın belirsiz olması*” kategorisi kapsamında değerlendirilmesi uygun görülmüştür.

Mevzuatın somut olayları açıklama konusunda yeteri kadar açık olmamasının karmaşıklığa etkisine dair herhangi bir tartışmaya uluslararası literatürde rastlanmamıştır. Türkçe literatürde ise Ugurlu (2019) tarafından vergi kanunlarının soyut yapısının karmaşıklık nedenleri arasında gösterildiği görülmektedir. Bu bağlamda, vergi kanunlarının soyut yapısından kaynaklı belirsizliğin Türk vergi mevzuatına has bir karmaşıklık faktörü olabileceği söylenebilir.

Katılımcıların mevzuatın dili ve anlatımının vergi karmaşıklığı üzerindeki etkisine ilişkin görüşleri, araştırmanın daha önce oluşturulan kavramsal çerçevesinde yer almayan yeni yapıların keşfedilmesine olanak sağlamıştır. Buna göre, “*mevzuatın dilinin eski olması*” ve “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” verginin karmaşık olarak algılanması üzerinde etkili olan yapılar olarak ortaya çıkarılmıştır. Bu kategorilere ait katılımcı görüşlerine göre her ne kadar eski Türkçe kelimelerin ve teknik terimlerin kullanımı aynı durumu⁵⁰ açıklıyor gibi görünse de eski Türkçe kelime olan ancak teknik nitelikte olmayan kelimelerin mevzuatta yer alması ve bu kelimelerin bilinmemesi⁵¹ de karmaşıklık oluşturabilmektedir.

Nitel araştırma sonucunda belirlenen “*mevzuatın dilinin eski olması*” ve “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” faktörlerine uluslararası literatürde rastlanılmamış olup Türkçe literatürde sınırlı sayıda çalışmada karşılaşılmıştır. Nitel araştırma sonucunda ortaya çıkarılan “*mevzuatın dilinin eski olması*” (Bakkal, 2013; Değirmenci, 2019) ve “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” (Değirmenci, 2019) yapılarının Türk Vergi Sistemi’ndeki ulusal farklılıklara bağlı karmaşıklık faktörleri olabileceği söylenebilir.

Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinin Revizyonu:

Nitel araştırma sonucunda “**mevzuatın dili ve anlatımı**” yapısı daha fazla alt yapıya ayrılarak geliştirilmiştir. “*mevzuatın okunabilir olmaması*”, “*mevzuatın anlaşılabilir olmaması*” ve “*mevzuatın belirsiz olması*” kategorilerinin literatürle

⁵⁰ Örneğin mevzuatta geçen “tarh/tarhiyat”, hem eski Türkçe hem teknik bir kelimedir.

⁵¹ Örneğin mevzuatta geçen “şümül”, eski Türkçe bir kelime olsa da teknik bir terim değildir.

ve araştırmanın kavramsal çerçevesiyle uyum içerisinde olduğu görülmüştür. Araştırmacı, daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede “*mevzuatın anlaşılabilir olmaması*” alt yapısını adlandırmada kullandığı “anlaşılabilirlik” kavramının katılımcılar tarafından şemsiye bir kavram⁵² olarak kullanıldığını tespit etmiş ve bu alt yapıyı “*mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması*” şeklinde yeniden isimlendirilmiştir. Nitel araştırma sonucunda ortaya çıkarılan yeni yapılar “*mevzuatın dilinin eski olması*” ve “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” olup “**mevzuatın dili ve anlatımı**” yapısı altında kavramsal çerçeveye eklenmiştir.

4.3.3. Mevzuatın Hacmi

Nitel verilerin analizi sonucunda belirlenen ana kategorilerden biri olan “**mevzuatın hacmi**” kategorisi, aşağıdaki alt kategorilerden oluşmaktadır:

- Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması
- Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması
- Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması

“**Mevzuatın hacmi**” ana kategorisi ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcıların sayısına ilişkin bilgiler Ek 4’te sunulmaktadır. 26 katılımcıdan 23’ü mevzuatın hacminin vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Katılımcıların görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “*mevzuatta detaylı kurallar olması*” (18 kişi), “*mevzuatın kapsamının geniş olması*” (13 kişi) ve “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” (8 kişi) olarak sıralanmaktadır.

“**Mevzuatın hacmi**” ana kategorisi kapsamında hakkında en fazla görüş bildirilen alt kategori olan mevzuatta detaylı kurallar olması; 6 muhasebe meslek mensubu, 7 vergi dairesi personeli, 3 akademisyen ve 2 avukat tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir yapı olarak dile getirilmiştir. Katılımcılardan 2 muhasebe meslek mensubu, 8 vergi dairesi personeli, 1 akademisyen ve 2 avukat mevzuatın kapsamının geniş olmasının vergi karmaşıklığına yol açtığını düşünmektedir. En az görüş bildirilen alt kategori olan mevzuatın boyutunun büyük

⁵² Nitel araştırmada elde edilen verilere göre “anlaşılabilirlik” kavramı katılımcılar tarafından yalnızca mevzuatın dili ve anlatımıyla ilişkili olarak kullanılmamıştır. Mevzuatın anlaşılabilir olması, karmaşıklığın diğer boyutlarını da kapsayan farklı anlamlarda kullanılmıştır.

olması hakkında 3 muhasebe meslek mensubu, 2 vergi dairesi personeli, 3 akademisyen tarafından vergi karmaşıklığına sebep olduğu ifade edilmiştir. Avukatlardan mevzuatın boyutunun büyük olmasının vergi karmaşıklığını etkilediğine dair görüş bildiren katılımcı olmadığı görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarından mevzuatın hacmiyle ilgili olarak görüş bildiren toplam 9 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “*mevzuatta detaylı kurallar olması*” (6 kişi), “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” (3 kişi) ve “*mevzuatın kapsamının geniş olması*” (2 kişi) şeklinde sıralanmaktadır.

Vergi dairesi personelinden mevzuatın hacmiyle ilgili olarak görüş bildiren toplam 9 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “*mevzuatın kapsamının geniş olması*” (8 kişi), “*mevzuatta detaylı kurallar olması*” (7 kişi) ve “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” (2 kişi) olarak sıralanmaktadır.

Akademisyenlerden mevzuatın hacmiyle ilgili olarak görüş bildiren toplam 3 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “*mevzuatta detaylı kurallar olması*” (3 kişi), “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” (3 kişi) ve “*mevzuatın kapsamının geniş olması*” (1 kişi) olarak sıralanmaktadır.

Avukatlardan mevzuatın hacmiyle ilgili olarak görüş bildiren toplam 2 katılımcı olup görüş bildirme sıklığı “*mevzuatta detaylı kurallar olması*” ve “*mevzuatın kapsamının geniş olması*” alt kategorileri için eşit olup 2’şer kişidir.

“*Mevzuatta detaylı kurallar olması*” alt kategorisi, Tablo 4.10’da yer alan alıntılarla ve yorumlarla betimlenmektedir.

Tablo 4.10: Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM6: “... istisnalar zaten başlı başına karmaşıklığa neden olan bir durum. İıı yani vergi sisteminde basitleştirilmesi gerekiyor. Sadeleştirilmesi gerekiyor ki hem bir karmaşıklık olmasın, uygulamada sorun teşkil etmesin hem de insanlar gerçekten vergi öderken rahat bir durumda bunu ödesin. Karmaşık yani çünkü bu karmaşıklık şuna neden oluyor.”	İstisna uygulamaları, vergi sistemini karmaşık hale getiren başlıca etmenlerdendir.
VDP3: “Vergi karmaşıklığı şöyle bizim genel olarak kanunlarımız şöyle herkes kanunları biliyor olarak kabul ediliyor. İıı ancak bizim kanunlarımız sürekli değişiyor, çok fazla teferruat var. İstisnalar, muafiyetler aşırı derecede fazla bu insanın aklında karışıklığa neden oluyor.”	Kanunların çok fazla detaylı olması ve sürekli değişmesi vergi karmaşıklığını oluşturmaktadır. İstisna ve muafiyet uygulamalarının aşırı olması karmaşıklığı ortaya çıkarmaktadır.
AKAD-P: “Karmaşıklık deyince bu istisnaların karmaşıklığı var mesela Kurumlar Vergisinde istisnalar çok karmaşık.”	İstisna uygulamaları, karmaşıklığı oluşturan önemli faktörlerden olup özellikle Kurumlar Vergisi için belirlenen istisnalar oldukça karmaşık bulunmaktadır.
AV2: “Şöyle kapsamlı ve detaylı olması baya karmaşıklaştırıyor. Yani her konuda düzenleme yapılıyor illa ki yapılmış yani ya da bir eksik ortaya çıkıyor. Onun için bir düzenleme yapılıyor ama öncekilerle çok uyum sağlayamayabiliyor. O yüzden kapsamlı olması bence pardon detaylı olması daha doğrusu karmaşıklaştırıyor.”	Kapsamlı ve detaylı kuralların olması ve düzenlemelerin mevzuatın bütünüyle uyum sağlayamaması karmaşıklığı ortaya çıkarmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcıdan 18’ine göre mevzuatta detaylı kurallar olması verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır. Tablo 4.10’a göre katılımcılar muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamalarla mevzuat düzenlemelerinin detaylı hale geldiğini düşünmektedir (MMM6, VDP3, VDP5, AKAD-P). Mevzuatın detaylı düzenlemeler içermesi (AV2) mevzuatı karmaşık hale getirmektedir.

“Mevzuatın kapsamının geniş olması” alt kategorisini niteleyen katılımcıların ifadelerinden alıntılar ve araştırmacıya ait özet yorumlar aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.11: Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM10: "...ben vergi karmaşıklığını hani bizim Türk Vergi Sistemi özelinde konuşursak vergi karmaşıklığının dediğim gibi ikincil mevzuatlarla ilgili düzenlemelerin çok fazla olmasına bağlıyorum."	İkincil mevzuat düzenlemelerinin fazla olması karmaşıklığa yol açmaktadır.
VDP1: "Maliye uzmanları bile hani vergi müfettişi, gelir uzmanı hariç bir tebliğe nerden bakması gerektiği konusunda zorlanabilirler. Çok fazla var, çok karmaşık ve çok dağınık. Vergi karmaşıklığı diyince aklıma bir sürü bunlar geliyor."	Tebliğlerin fazla ve dağınık olması tebliğlere ulaşılmasını güçleştirmekte ve karmaşıklığa neden olmaktadır.
VDP5: "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 alınıyor. 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."	Vergi türlerinin fazla olması ve özellikle aynı kazanç üzerine birden fazla vergi ve vergi benzeri mali yükümlülükler getirilmiş olması karmaşıklığı ortaya çıkarmaktadır.
AKAD3: "Vergi karmaşıklığı denince benim aklıma ilk gelen şey eee... Vergi sisteminin çok geniş kapsamlı olması, vergi türlerinin çok sayıda olması, ..."	Vergi sisteminin kapsamının geniş olması ve vergi türlerinin fazla olması karmaşıklığı ortaya çıkaran en önemli etmenlerdendir.
AV1: "... Karmaşıklık da aslında şöyle, çok fazla ayrıntılı alt düzenleme var, karmaşıklık oradan geliyor. Yani bir kanun var, kanun zaten çok eski. Onun alt düzenlemeleri çok fazla ve alt düzenlemeler de genelde kanunun ıı izin verdiği şekilde yapılmamış."	Karmaşıklığı ortaya çıkaran asıl faktör, ikincil mevzuat düzenlemelerinin fazla ve ayrıntılı olmasıdır. Kanunların eski olmasına ek olarak fazla ve ayrıntılı ikinci mevzuatının olması ve bunların da kanuna uygun olmaması karmaşıklığa yol açmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların yarısı (13 kişi) mevzuatın kapsamının geniş olmasının karmaşıklığa neden olduğunu düşünmektedir. Tablo 4.12’de yer alan katılımcı görüşlerine göre vergi türlerinin çok olması (VDP1, AKAD3) ile birincil ve ikincil mevzuat düzenlemelerinin fazla olması (MMM10, VDP1, AV1) mevzuatın kapsamını genişletmektedir. Mevzuatın kapsam bakımından geniş olması, düzenlemelerin izlenebilir olmasını güçleştirmektedir.

Katılımcıların “mevzuatın boyutunun büyük olması” alt kategorisiyle ilişkili görüşlerini yansıtan alıntılar ve araştırmacının özet yorumları aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.12: Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM3: “... Bizim vergi kanunlarımız bugün bir ansiklopedi mi denir, cilt mi denir? 12 ciltlik cilt kadar tamamlarsanız gene... Boyut olarak... Çok fazla.”	Türk vergi kanunları boyut olarak çok fazla olup neredeyse bir ansiklopedi büyüklüğüne sahiptir.
VDP1: “... örneğin Gelir Vergisi’nin toplanması ya da resen terkle ilgili bir tebliğ yayınlanmıştır. O kanun bir sayfalık bir kanundur. Onunla ilgili 40 sayfalık tebliğ yayınlanır. Onu okuduğunuzda o konuyu çok iyi anlarsınız ama bunu okumak meşakkatli, uzun. Ona kim vakit ayırabilir ki? Sen siz bir araştırmacısınız siz hangi kanunun, her tebliğini okusanız 2 yıldan fazla zamanınızı alır. Öyle düşünün. Bunların olmaması tebliğlerin daha kısa tutulması ya da tek elde birleştirilmesi.”	Tebliğlerin uzun olması, tebliğler okunduğunda anlaşılacak nitelikte bile olsa okunup anlaşılabilirmelerini güçleştirmektedir.
AKAD1: “Eski sözcüklerin kullanımı, teknik kavramların çok fazla olması artı bu noktada şeyde çok kanunlara baktığınızda örneğin; Madde var altında hemen değişik mülga, ek madde, geçici madde yani uzadı uzadı gidiliyor. ... Mülga dedim, örneğin Gelir Vergisine baktığımızda yaklaşık yüze yakın mülga madde var. Diğer kanunlarda da bu böyle ama Gelir Vergisi bu noktada ön plana çıkıyor.”	Kanunlarda eski sözcük ve teknik kavram kullanımının fazla olmasına ek olarak mülga, ek ve geçici maddeler sebebiyle madde sayılarının fazla olması karmaşıklığı oluşturan önemli faktörlerden olup özellikle Gelir Vergisi bu bakımdan oldukça karmaşık bulunmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mevzuatın boyutunun büyük olması, 26 katılımcıdan 8’ine göre vergi karmaşıklığını meydana getirmektedir. Tablo 4.12’de yer alan katılımcı görüşlerine göre, mevzuatta mülga, ek, geçici ve mükerrer maddelerin olması ve bunların sayıca fazla olması (*AKAD1*) ve ikincil mevzuat metinlerinin uzun olması, mevzuatın boyutunu büyütürken mevzuatın anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. *AKAD1* rumuzlu katılımcı tarafından mülga, ek, geçici ve mükerrer maddelerin olmasının Gelir Vergisi’ni karmaşık hâle getirdiği dile getirilmiştir. Ayrıca *MMM3* rumuzlu katılımcının vergi mevzuatını boyut olarak ansiklopediye benzetmesi dikkat çekici bir değerlendirme olmuştur. Tebliğlerin uzun olması, esasen anlaşılabilir dahi olsa anlaşılabilirliği güçleştiren bir etken olarak gösterilmiştir (*VDP1*).

Tartışma:

Mevzuatın hacmi, literatürde vergi karmaşıklığını belirleyen faktörlerden biri olarak ele alınmaktadır. Uluslararası literatürde “*mevzuatın kapsamlı olması*” (Moody, 2005; Cox & Eger, 2006; Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; Ulph, 2013; Tran-Nam, Lignier & Evans, 2016, Budak & James, 2018), “*mevzuatın detaylı olması*” (OTS, 2012; OTS, 2013; Weinstein, 2014; OTS, 2015; Vaillancourt, Roy & Lammam, 2015; Vaillancourt, Lammam, Ren, & Roy, 2016), “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” (Karlinsky & Andrews, 1986; Lassila &

Smith, 1997; Slemrod, 2005; Moody 2005; Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; OTS, 2012; OTS, 2013; OTS, 2015; Vaillancourt, Roy & Lammam, 2015; Sawyer, 2016; Vaillancourt & Bird, 2016; Vaillancourt, Lammam, Ren, & Roy, 2016; Brady, 2020) verginin karmaşık algılanmasına neden olan faktörler olarak değerlendirilmiştir.

Türkçe literatürdeki çalışmalarda ise “*mevzuatın kapsamlı olması*” (Karabacak, 2013a; Karabacak, 2013b; Değirmenci, 2019; Uğurlu, 2019; Zeren, 2019) “*mevzuatın detaylı olması*” (Bakkal, 2013; Değirmenci, 2019; Uğurlu, 2019; Zeren, 2019), “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” (Karabacak, 2013b; Bozdoğan & Kurt, 2019; Değirmenci, 2019; Uğurlu, 2019; Zeren, 2019; Arslan, 2020) ele alınan karmaşıklık faktörlerinden olmuştur.

“**Mevzuatın hacmi**” ana yapısı, araştırmacı tarafından daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede “*mevzuatın kapsamının geniş olması*”, “*mevzuatta detaylı kurallar olması*” ve “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” alt yapılarını kapsamaktadır. Literatürde vergi sayısının çok olması ve çok sayıda madde ve düzenleme içermesi (*mevzuatın kapsamının geniş olması*), muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamalarla detaylandırılması (*mevzuatta detaylı kurallar olması*), düzenlemelerin içerik itibarıyla çok sayıda kısım ve bölüme ayrılması ve sayfa ve kelime sayılarının oldukça fazla olması (*mevzuatın boyutunun büyük olması*) vergi sisteminin karmaşık olarak algılanmasına neden olan faktörler olarak yer almakta olup araştırmacı tarafından “**mevzuatın hacmi**” yapısı kapsamında değerlendirilmektedir.

Nitel araştırmada elde edilen bulgular ile literatürün ve araştırmanın kavramsal çerçevesinin “*mevzuatın kapsamının geniş olması*”, “*mevzuatta detaylı kurallar olması*” ve “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” yapıları bakımından benzerlik gösterdiği söylenebilmektedir. Nitel araştırma sonucunda mevzuatın hacminin vergi karmaşıklığı algısı üzerindeki etkisine ilişkin bu yapılara ek yeni bir yapı ortaya çıkarılmamıştır.

Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinin Revizyonu:

Nitel araştırma sonucunda araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan “**mevzuatın hacmi**” yapısı daha önce oluşturulan kavramsal çerçeveye tamamen

örtüşmektedir. Nitel araştırma sonucunda yeni bir yapı ortaya çıkmadığından bu yapı değişime uğramamıştır.

4.3.4. Mevzuat Değişiklikleri

Nitel araştırma sonucunda ortaya çıkan “**mevzuat değişiklikleri**” ana kategorisi, aşağıdaki alt kategorilerden oluşmaktadır:

- Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması
- Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması
- Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması

“**Mevzuat değişiklikleri**” ana kategorisi ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcıların sayısına ilişkin bilgiler Ek 5’te sunulmaktadır. 26 katılımcıdan 22’si (26 kişi) mevzuat değişikliklerinin vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Katılımcıların görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” (19 kişi), “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” (8 kişi) ve “*mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması*” (6 kişi) olarak sıralanmaktadır.

Mevzuat değişiklikleri kapsamında hakkında en az görüş bildirilen alt kategori olan mevzuatta sık değişiklik yapılması; 7 muhasebe meslek mensubu, 7 vergi dairesi personeli, 3 akademisyen ve 2 avukat tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir yapı olarak dile getirilmiştir. Katılımcılardan 3 muhasebe meslek mensubu, 3 vergi dairesi personeli ve 2 akademisyen vergi oranlarında değişiklik yapılmasının vergi karmaşıklığına yol açtığını düşünmektedir. En az görüş bildirilen alt kategori olan mevzuat değişikliklerinin ulaşılabilir olmaması hakkında 2 muhasebe meslek mensubu, 1 vergi dairesi personeli ve 3 akademisyen tarafından vergi karmaşıklığına sebep olduğu ifade edilmiştir. Avukatlardan vergi oranlarında değişiklik yapılması ve mevzuat değişikliklerinin ulaşılabilir olmaması hakkında görüş bildiren katılımcı olmadığı görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarından mevzuat değişiklikleriyle ilgili olarak görüş bildiren toplam 8 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” (7 kişi), “*vergi oranlarında değişiklik*

yapılması” (3 kişi) ve “mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması” (2 kişi) şeklinde sıralanmaktadır.

Vergi dairesi personelinden mevzuat değişiklikleriyle ilgili olarak görüş bildiren toplam 9 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “mevzuatta sık değişiklik yapılması” (7 kişi), “vergi oranlarında değişiklik yapılması” (3 kişi) ve “mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması” (1 kişi) olarak sıralanmaktadır.

Akademisyenlerden mevzuat değişiklikleriyle ilgili olarak görüş bildiren toplam 3 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; “mevzuatta sık değişiklik yapılması” (3 kişi), “mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması” (3 kişi) ve “vergi oranlarında değişiklik yapılması” (2 kişi) olarak sıralanmaktadır.

Avukatlar yalnızca “mevzuatta sık değişiklik yapılması” alt kategorisinde görüş bildirmiş olup görüş bildiren katılımcı sayısı 2’dir.

“Mevzuatta sık değişiklik yapılması” alt kategorisini niteleyen katılımcıların ifadelerinden alıntılar ve araştırmacıya ait özet yorumlar aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.13: Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM2: “... Bildiğim bir konuyu bile sorarım. Çünkü sürekli güncelleme olduğu için. ... Bugünün bilgileriyle bir sonraki senenin bilgileri bir olmuyor değişiyor, sürekli değişiyor oranlar... Mesela geçen senenin Kurumlar Vergisi oranıyla bu senenin Kurumlar Vergisi oranı bir değil. Geçen senenin oranıyla yaparsam müşterim zarara uğrar.”	Vergi mevzuatı herkes tarafından biliniyor olarak kabul edilse de mevzuatta sık değişiklik yapılması ve fazla detaylı kurallar olması nedeniyle mevzuat insanlara karmaşık gelmektedir.
VDP7: “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 kanunlarındaki sık değişiklikler uygulayıcıların adaptasyon sürecini olumsuz etkilemektedir.
AKAD1: “... sürekli değişmesi özellikle mükelleflerin anlaşılabilirliğini çok fazla olumsuz etkiler.”	Vergi mevzuatının sık değişmesi mevzuatın mükellefler tarafından anlaşılabilmesini olumsuz etkilemektedir.
AV2: “Yani sık değişiklik yapılması daha fazla etkiliyor bence. Çünkü hani bir kural koyuyorsunuz, 1 sene uyguluyor, tam alışıyoruz, ediyoruz, değiştiriyorsunuz başka bir kural, ona alışmaya çalışıyoruz. Sonra kafa karışıklığı illa ki oluyor. Yani hani o muydu, bu muydu, eskisi miydi?”	Vergi mevzuatında sık değişiklik yapılması mevzuata adaptasyon sürecini olumsuz etkilemektedir.
Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.	

26 katılımcıdan 19'unun görüşlerine göre, mevzuatın sıklıkla değişmesi verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır. Tablo 4.13'e göre katılımcılar mevzuatın sık değişime uğramasının mükelleflerin ve idarenin düzenlemelere adaptasyonunu güçleştirdiğini düşünmektedir (VDP7AV2). AKAD1 rumuzlu katılımcının görüşleri, sık değişimin mevzuatın mükellefler tarafından anlaşılabilmesini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. MMM2 rumuzlu katılımcı da sık değişen mevzuat nedeniyle mevzuatın bireyler tarafından karmaşık olarak algılandığını ifade etmiştir.

Katılımcıların “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” alt kategorisiyle ilişkili görüşlerini yansıtan alıntılar ve araştırmacının özet yorumları Tablo 4.14'te yer almaktadır.

Tablo 4.14: Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM1: “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.”	Vergi mevzuatında her ne kadar yeni düzenlemeler yapılması gerekse de bir mali yıl içerisinde sık değişiklik olması özellikle vergi mevzuatına uzak olan mükellefler açısından karmaşıklık ortaya çıkarmaktadır. Bu duruma KDV oranlarının değişmesiyle ilgili son düzenlemeler örnek verilebilir.
VDP6: “ ... Biz şeylerimizi işlemlerimizi yaparken 2010 yılındaki bir inceleme geçirirken ki KDV oranı yüzde 18. Şimdi 2022 ile ilgili bir şey yaparken yüzde 8 den yapacağız. Mesela değiştiyse KDV oranı yani biz vergilerimizi vergi tarh edeceksek onlara göre edeceğiz yani. Geçmişe bakacağız. 2020 yılında elde ettiyse bu geliri ya da KDV'yi yüzde 18 den hesaplayacağız şimdi.”	Katma Değer Vergisi'nin oranlarında zaman içerisinde yapılan değişiklikler sebebiyle geriye dönük olarak ilgili yılların vergi oranlarına bakmak ve ona göre hesaplama yapmak gerekmektedir.
AKAD3: “... Katma Değer Vergisinden örnek verecek olursam işte az önce de dediğimiz gibi oranların sürekli değişmesi bir karmaşıklığa neden olabiliyor mesela şuan hangi değişiklik sonrasında 2 gün önce dedik oldu şey bir hangi... Ürün hangi mali hizmet üzerinden ne kadar KDV alınmayacak bunun için örneğin benim internete girip o haberleri bir derleyip toparlamam gerekecek herkesin bu şekilde.”	KDV oranlarının sürekli değişmesi sebebiyle hangi mal ve hizmet üzerinden ne kadar KDV alındığını takip etmek güçleşmektedir.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Vergi oranlarında değişiklik yapılması, 26 katılımcıdan 8'inin görüşlerine göre vergi karmaşıklığına yol açmaktadır. Tablo 4.14'e göre vergi oranlarında değişiklik yapılması oranların takip edilmesini (VDP6, AKAD3) ve geriye dönük işlemler için hesaplama yapılması (VDP6) güçleştirmektedir. Özellikle aynı mali yılı etkileyen oran değişiklikleri mevzuata hâkim olmayan mükellefler açısından karmaşıklığa yol açmaktadır (MMM1). MMM1, VDP6 ve AKAD3 rumuzlu katılımcıların görüşlerinden doğrudan alıntılarda görüldüğü üzere vergi oranlarında değişiklik yapılmasının ortaya çıkardığı karmaşıklığa Katma Değer Vergisi'ni örnek olarak gösterilmiştir.

“Mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması” alt kategorisi, Tablo 4.15'te yer alan alıntılarla ve özet yorumlarla betimlenmektedir.

Tablo 4.15: Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM4: “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 tabi ister istemez bakmak zorundasınız.”	Vergi mevzuatında değişiklik yapıldığında düzenlemenin önceki haline değişiklik yapılan kanun içerisinde yer verilmemesi, sadece kanun adı ile madde ve fıkra numarasına atıf yapılması düzenlemenin anlaşılmasını güçleştirmekte olup karmaşıklığa yol açmaktadır.
VDP3: “Çok etkiliyor özellikle şu mesela şu çıksa Vergi Usul Kanunları Değişiklikleri diye bir kanun çıksa bunu herkes takip eder ama şöyle çıkıyor 7338 sayılı Kanun. ... Tabi ki dediğim gibi işte şu şununla ilgili ve diğer kanundaki değişiklik yapmak üzere diyor uzun bir isim oluyor. Diğer kanunda da dediği anda içine bakıyorsunuz böyle işte 40 maddelik bir kanun var böyle 36. 37. 38. Maddeler vergi usul diye değiştiriyor, 39 KDV’yi değiştiriyor diğer hiçbir maddenin vergi ile alakası yok. ... Bu Torba Kanun içerisinde vergi kanunları değişebiliyor o yüzden mesela Resmi Gazeteyi açıp hele ki böyle Torba Kanunu gördüğümde mutlaka bakıyorum içine bakmamız gerekiyor işte bir tanesi iki tanesi ortada nerede olduğu belli değil. Vergi kanununu değiştirebiliyor ve bunu muhasebeci arkadaşlar ... yani kanunun muhattabı olan vatandaş bunu bilemiyor. ... Vergi Usul Kanunda değişiklik dese herkesin gözüne çarpıyor. ...”	Vergi mevzuatındaki değişikliklerin torba kanun şeklinde diğer kanunlarla beraber yapılması ve vergiyle ilgili düzenlemelerin de usule veya farklı vergilere yönelik olarak bir arada yapılması değişikliklere ulaşılabilmesi bakımından karmaşıklık ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca değişiklik yapmak üzere çıkarılan kanunların isimlerinde hangi kanunlarda değişiklik yapıldığı bilgisi yerine kanun numarası ve “şununla ilgili ve diğer...” şeklinde ibare olması değişikliklerin takip edilmesini zorlaştırmaktadır.
AKAD3: “ ... Kanun metnini okuduğumuzda mesela mevzuat.gov.tr gibi yerlerden güncel metni takip etmemiz gerekiyor ki çünkü bakıyorsunuz işte diyor ki ‘kanunun şu maddesi işte bununla bu kanunla birlikte kaldırılmıştır’ ya da ‘değişiklik yapılması hakkında kanun’ diyoruz. Kanun hükmünde kararname diyoruz. Yani birçok şey ekliyoruz tabii bunların hepsine de aslında bir arada ulaşamıyoruz o da var. ... torba kanunlardan vazgeçilebilir en önemlisi. ... her şey bir anda olunca yani o torba kanunun içinde aradığınız şeyi bulmak oldukça zor olabiliyor. ...”	Kanunlarda yapılan değişikliklerin hangi kanunlarda değişiklik yapıldığına dair net ifade içermemesi ve torba kanun şeklinde farklı kanunlarda birlikte yapılan değişiklik yapılması, değişikliklerin takip edilebilmesini ve bir arada ulaşılmasını engellemektedir.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcıdan 6’sına göre mevzuatta yapılan değişikliklerin kolay ulaşılabilir olmaması verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır.

Tablo 4.15'e göre vergi mevzuatında yapılan değişikliklerin “torba kanun” uygulaması şeklinde vergi dışındaki başka mevzuatlardaki değişikliklerle birlikte yapılması (VDP3, AKAD3), değişiklik yapmak üzere çıkarılan kanunların isminde hangi mevzuatta değişiklik yapıldığına dair bilgi yer almaması (VDP3, AKAD3) ve düzenlemelerin önceki haline değişiklik yapılan kanun içerisinde yer verilmemesi (MMM4) düzenlemelere rahat ulaşılabilmesini ve değişikliklerin izlenebilmesini zorlaştırmaktadır.

Tartışma:

“**Mevzuat değişiklikleri**”, vergi karmaşıklığı literatüründe yer alan çalışmaların çoğunda verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili faktörler arasında gösterilmektedir (Long & Swingen, 1987; Carnes & Cuccia, 1996; AICPA, 2002; McKerchar, Ingraham & Karlinsky, 2005; Moody, Warcholik & Hodge 2005; Evans ve Tran-Nam, 2010; Bătrâncea, 2012; Tran-Nam & Evans, 2014; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2016; Tran-Nam, Lignier & Evans 2016; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane 2017; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane 2020). Literatürdeki ilgili çalışmalarda vergi mevzuatının değişimi, değişimin sık olması bakımından karmaşıklık oluşturmaktadır. Değişim sıklığının yanı sıra değişikliklerin miktar ve/veya kapsam açısından çok olmasının da vergi karmaşıklığını belirleyen bir faktör olarak literatürde ele alındığı görülmektedir (Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2017; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2020).

Türkçe literatürde de mevzuatın sık değişime uğraması ve belirli amaçları gerçekleştirmek üzere veya keyfi gerekçelerle mevzuatta düzenlemeler yapılması karmaşıklık faktörleri olarak değerlendirilmiştir (Bakkal, 2013; Karabacak, 2013a; Üyümez, 2016; Değirmenci, 2019; Arslan, 2020).

“**Mevzuat değişiklikleri**” ana yapısı, araştırmacı tarafından daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” ve “*mevzuat değişikliklerinin kapsamının geniş olması*” alt yapılarından oluşmaktadır.

Katılımcıların mevzuat değişiklikleriyle ilgili görüşleri ile literatürdeki diğer bulgular karşılaştırıldığında “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” alt kategorisinin literatürle ve araştırmanın kavramsal çerçevesiyle örtüştüğünü söylemek

mümkündür. Katılımcıların değişikliklerin kapsamlı olmasıyla ilişkili bir görüşüyle karşılaşılmadığından daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede yer alan “*mevzuat değişikliklerinin kapsamının geniş olması*” alt yapısı kavramsal çerçeveden çıkarılmıştır.

Katılımcıların mevzuat değişiklikleriyle ilgili görüşleri doğrultusunda “*mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması*” ve “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” vergi karmaşıklığı algısı üzerinde etkili olduğu anlaşılan yeni yapılar olarak kavramsal çerçeveye eklenmiştir.

“*Mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması*” faktörlerine uluslararası literatürde rastlanmamıştır. Türkçe literatürde ise yalnızca Üyümez (2016) tarafından vergi kanunlarıyla birlikte birbiriyle alakalı olmayan başka kanunlarda da değişiklik yapılmasının mevzuatın takip edilmesini zorlaştırarak karmaşıklığa yol açtığına yönelik tartışmayla karşılaşılmıştır. Buna göre nitel araştırma sonucunda ortaya çıkarılan “*mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması*” ve “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” yapılarının Türk Vergi Sistemi’ndeki ulusal farklılıklara bağlı karmaşıklık faktörleri olabileceği söylenebilir.

Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinin Revizyonu:

Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan “**mevzuat değişiklikleri**” yapısı nitel verilerin analizi sonucunda değiştirilmiştir. Nitel araştırma sonucu oluşturulan “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” alt kategorisi, literatürle ve araştırmanın kavramsal çerçevesiyle örtüşmektedir. “*mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması*” ve “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” alt kategorileri ise ortaya çıkarılan yeni yapılar olarak “**mevzuat değişiklikleri**” yapısı altında kavramsal çerçeveye eklenmiştir. “*Mevzuat değişikliklerinin kapsamının geniş olması*” alt yapısı katılımcı görüşleriyle desteklenmediğinden kavramsal çerçeveden çıkarılmıştır.

4.3.5. Vergi Rehberliği

Nitel verilerin analizi sonucunda belirlenen ana kategorilerden “**vergi rehberliği**” kategorisi, aşağıdaki alt kategorilerden oluşmaktadır:

- Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yetersiz Olması
- Vergi Rehberliğinin Ulaşılabilir Olmaması

“**Vergi rehberliği**” ana kategorisi ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcıların sayısına ilişkin bilgiler Ek 6’da sunulmaktadır. 26 katılımcının 22’si, mevzuatın belirsiz olmasının vergi karmaşıklığını etkilediğine yönelik görüş bildirmiştir. Katılımcılardan 8 muhasebe meslek mensubu, 6 vergi dairesi personeli, 3 akademisyen ve 1 avukat vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yetersiz olmasının vergi karmaşıklığına yol açtığına dair değerlendirmede bulunmuştur. Vergi rehberliğinin ulaşılabilir olmaması ise 3 muhasebe meslek mensubu, 5 vergi dairesi personeli, 2 akademisyen ve 1 avukat tarafından karmaşıklık algılarının kaynağı olarak gösterilmiştir. Toplam 8 muhasebe meslek mensubu, 8 vergi dairesi personeli, 4 akademisyen ve 2 avukat vergi rehberleriyle ilgili görüş bildirmiştir.

“*Vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yetersiz olması*” alt kategorisini niteleyen katılımcıların ifadelerinden alıntılar ve araştırmacıya ait özet yorumlar aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.16: Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yetersiz Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM3: “... Birileri bir şey çıkıyor. Ama nasıl uygulanacağı konusunda tam net bilgi olmadığı için bu da karmaşıklığa sebep oluyor. ...”	Yeni düzenlemelerin uygulanması konusunda net bilgi sağlanmaması karmaşıklığa yol açmaktadır.
MMM4: “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.”	Mevzuatın nasıl uygulanacağını açıklamak üzere hazırlanan ikincil mevzuat da anlaşılabilir olmamaktadır. Bu durumda detaylı rehberlik ihtiyacı doğmaktadır.
VDP7: “... yayınlanan rehberler daha basite indirgenmiş oluyor ve vurucu noktalardan yola çıkarak hazırlanıyor. Dolayısıyla hani ilk akla gelebilecek hususlar gibi düşündüğümüzde haa okuyan kişi açısından daha kalıcı evet ha böyleymiş falan gibi olumlu etkisi olduğunu düşünüyorum sanki. ... çok ayrıntıya girmeden kısa ve öz oldukları için...”	Rehberlerin ayrıntıya girmeden kısa ve öz şekilde kuralları açıklaması karmaşıklığı azaltma yönünden olumlu etkiye sahiptir.
AKAD1: “Vergi rehberleri, vergi broşürleri bunlarla bir nebze olsun azaltmak gerekiyor. Vergi rehberleri, vergi broşürleri itibarıyla orada da sorunlarınız var. Örneğin bunlar karmaşıklığa neden oluyor mu, hayır bence olmuyor. Çünkü bunlar zaten karmaşıklığı önlemek amacıyla çıkarılmış. ... Olumlu yönde evet olumlu yönde etkisi oluyor. Bugün özellikle girip baktığımızda Gelir Vergisi noktasında kira gelirlerinin beyan noktasında çok güzel broşürler var. Tabi onlarda birtakım eksiklikler de var. ... bu bir kanun olmadığı için evet yani direk kanundaki metinleri oraya koymaktan ziyade parantez içerisinde veya direk normal karşılığını verip ... çünkü buraya bakmanın temel nedeni biraz daha o kanunun ağır dilinin dışına çıkmak orada bir takım daha açık ifadeleri görmek. Ha birçoğunda örnekler var güzel dediğim gibi özellikle kira beyan noktasında örneklerin olması güzel. Mükelleflerin de anlaşılabilirliğini artırıyor bu noktada.”	Rehberlerin mevzuatı sade bir şekilde açıklaması ve uygulama örneklerine yer vermesi karmaşıklığı azaltma bakımından etkili olmaktadır. Ayrıca rehberlerde kanunda yer alan maddeyi aynı şekilde aktarmak yerine yeteri kadar anlaşılabilen ifadelerin detaylı olarak açıklanması anlaşılabilirliği artıracaktır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcının 18’i rehberlerin mevzuat hakkında yeterli bilgi sunmaması halinde mevzuatı karmaşık olarak algıladıklarını ifade etmişlerdir. Tablo 4.16’dan anlaşıldığı üzere yeni düzenlemelerin uygulanması konusunda net bilgi aktarılmaması, düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olunmasını zorlaştırmakta ve karmaşıklığa yol açmaktadır (MMM3). Mevzuatın uygulanmasını açıklamak üzere çıkarılan ikincil mevzuatın da anlaşılabilir olmaması durumunda detaylı rehberlik ihtiyacı gerekmektedir (MMM4). Katılımcılar, mevzuatta yer alan kuralları açıklamak ve mevzuatın nasıl uygulanacağı konusunda yol göstermek üzere hazırlanan rehberlerin karmaşıklığı giderme veya azaltma yönünde olumlu etkiye sahip olduğunu düşünmektedir. Katılımcı görüşlerine göre rehberlerin sade ve

anlaşılır bir dille yazılması, kanunda anlaşılamayan ifadeleri açıklaması, mevzuatın uygulanması hakkında basit yönlendirmeler yapması ve örneklendirmelere yer vermesi karmaşıklığı gidermekte veya azaltmaktadır (VDP7, AKAD1).

“*Vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmaması*” alt kategorisini temsil eden doğrudan alıntılara ve araştırmacı tarafından yapılan özet yorumlara Tablo 4.17’de yer verilmektedir.

Tablo 4.17: Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM3: “... tapuda adam sattı aldı sattı. Verginin doğuran olayı bilmiyor. Yani vergi çıkıyor mu, çıkmıyor mu önce onu bilmiyor. Önce onu bilgilendirmesi lazım artık toplumu bilgilendirir. Yoksa Maliye mi bilgilendirir, cebine SMS’i gider bakın tapu satışı yaptınız. Vergiyle ilgili hesaplamanız vardır, yoktur diye bir SMS mi gider? Ben onu bilmiyorum ama sonradan vatandaşı bir cezai yaptırımla karşı karşıya bırakmamak gerekiyor.”	Vergi sistemiyle ilgili kolay ulaşılabilir kanallardan bilgilendirmeler yapılması, karmaşıklık nedeniyle ortaya çıkan ve vergiye karşı kasıtlı olmayan uyumsuzluğun önlenmesi bakımından etkili olacaktır.
VDP3: “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.”	Yeni düzenlemeler ve değişiklikler hakkında sunulan rehberliğin sosyal medya ve televizyon gibi kolay ulaşılabilir araçlar vasıtasıyla yapılması karmaşıklığı azaltma yönünden etkili olacaktır.
AV2: “... hani duyurulsa nasıl yapacaklarını mükelleflere internet yoluyla da olur artık. Sosyal medyadan özellikle çok fazla sosyal medya kullanıyoruz. Twitter’dir, Instagram’dır herkes takip ediyor. Ben bakıyorum gelir idaresinin o sosyal medya hesaplarına. Altındaki yorumlarda işte benim şu konuda sıkıntım var, açıklama yapar mısınız? Bu konuda oralara yönelerek broşür değil de daha çok. ... daha farklı iletişim kanallarıyla... ben çok görüyorum çünkü bakıyorum, hani mesela işte Gelir Vergisi beyannamelerinin son günü falan filan altına herkes yorum yapıyor. Nasıl yapacaktım şununki ne zamandı, bununki ne zamandı tarzında ya broşür falan değil de daha çok dijital ortamlarda.”	Mevzuatın uygulanması hakkında açıklamaların fiziksel rehberler yerine sosyal medya ve internet gibi yaygın kullanılan kanallar üzerinden yapılması rehberliğin kolay ulaşılabilir olması bakımından karmaşıklığı azaltacaktır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcıdan 11’ine göre vergi rehberliğinin ulaşılabilir olmaması verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır. Tablo 4.17’de görüldüğü üzere katılımcılar rehberliğin televizyon, internet ve sosyal medya, çağrı hizmetleri gibi yaygın ve kolay ulaşılabilir kanallar aracılığıyla yapılmasının mevzuat ve uygulamalar hakkında bilgi sahibi olmayı kolaylaştıracağını ifade etmektedir. Rehberlik hizmetlerinin kapsamının rehber ve broşür gibi materyallerin ötesine geçerek genişletilmesinin ve geliştirilmesinin karmaşıklığı azaltma bakımından etkili

olacağı (AV2) ve karmaşıklık nedeniyle ortaya çıkan kasıtlı olmayan uyumsuzluğun da bu şekilde önlenebileceği düşünülmektedir (MMM3).

Tartışma:

Uluslararası literatürde vergi karmaşıklığını belirleyen bir faktör olarak ele alınan vergi rehberlerinin; rehberlerin okunabilir olmaması, mevzuat hakkında net bilgiler sunmaması, kullanışlı, yeterli sayıda ve erişilebilir olmaması durumunda vergi karmaşıklığını ortaya çıkardığı görülmektedir (OTS, 2012; OTS, 2013; Jones, Rice, Sherwood & Whiting, 2014; OTS, 2015; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2017; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2020). Uluslararası ampirik literatür incelendiğinde vergi karmaşıklığının göstergesi olarak vergi rehberliği sunan materyallerin karmaşıklığının incelendiği çalışmalarla karşılaşmıştır (Tan & Tower, 1992; Smith & Richardson, 1999; Barney, Tschopp & Wells, 2012; Vaillancourt, Roy & Lammam, 2015; Vaillancourt, Lammam, Ren, & Roy, 2016).

Türkçe literatürde ise Öner & Cural (2019) ve Çakır (2021) tarafından yapılan çalışmalarda vergi rehberlerinin karmaşıklığının incelendiği görülmektedir.

“**Vergi rehberliği**” ana yapısı, araştırmacı tarafından daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede “vergi rehberlerinin okunabilir olmaması”, “vergi rehberlerinin erişilebilir olmaması”, “vergi rehberlerinin içerik bakımından yeterli olmaması” ve “vergi rehberlerinin miktar bakımından yeterli olmaması” alt yapılarını kapsamaktadır.

Nitel araştırma bulguları doğrultusunda “**vergi rehberliği**” yapısı altında “*vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yetersiz olması*” ve “*vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmaması*” kategorileri belirlenmiştir. Katılımcı görüşlerine göre, vergi rehberlerinin mevzuatı açıklayıcı olma yönünden yeterliliğinin vergi karmaşıklığının ortaya çıkmasında etkili olmaktadır. Rehberlerin okunabilir olmasının vergi karmaşıklığını ortaya çıkardığına yönelik katılımcılar tarafından bir görüş bildirilmemiştir. Katılımcıların rehberlerin fiziksel olarak ulaşılabilir (erişilebilir) olması hususundan ziyade vergi rehberliğinin ulaşılabilir olması üzerinde durulduğu görülmüştür. Katılımcıların görüşleri doğrultusunda rehberliğin idare tarafından hazırlanan mevcut rehber ve broşürler gibi materyallerle sınırlı olmayıp televizyon, internet, sosyal medya, çağrı hizmetleri gibi iletişim kanallarını kapsıyor olmasının

rehberleri ulaşılabilir hale getirdiği anlaşılmıştır. Katılımcıların görüşleri çerçevesinde araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan yapı araştırmacı tarafından **“vergi rehberliği”** olarak revize edilmiştir.

Nitel araştırma bulguları ile literatürdeki diğer bulgular karşılaştırıldığında katılımcıların vergi rehberliğinin karmaşıklık üzerindeki etkisine geniş kapsamlı bir yaklaşım getirdiği görülmektedir. Bu bağlamda, **“vergi rehberliği”** yapısı altında değerlendirilen karmaşıklık faktörlerinin nitel araştırmayla keşfedildiği söylenebilir.

Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinin Revizyonu:

Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan **“vergi rehberliği”** yapısının nitel araştırma sonucunda önemli ölçüde değiştirilmiştir. Daha önce oluşturulan *“vergi rehberlerinin okunabilir olmaması”* ve *“vergi rehberlerinin miktar bakımından yeterli olmaması”* alt yapıları, katılımcı görüşleriyle desteklenmediğinden kavramsal çerçeveden çıkarılmıştır. *“Vergi rehberlerinin içerik bakımından yeterli olmaması”* alt yapısı ise daha iyi temsil edileceği düşüncesiyle *“vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yetersiz olması”* şeklinde tekrar isimlendirilmiştir. Son olarak daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede rehberlerin fiziksel olarak ulaşılabilir olmasını açıklayan ve bu nedenle adlandırırken *erişilebilirlik* kavramı kullanılan ve rehberliği mevcut rehberlerle sınırlayan *“vergi rehberlerinin erişilebilir olmaması”* alt yapısının ismi değiştirilmiştir. Katılımcıların vergi rehberliğinin ulaşılabilir olması hakkındaki görüşlerini daha iyi açıklayabilmesi için bu yapı *“vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmaması”* olarak adlandırılmıştır.

4.3.6. Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması

Katılımcıların ifadelerine göre belirlenen ana kategorilerden biri **“mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”** olup aşağıdaki alt kategorilerden oluşmaktadır:

- İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması
- Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması
- İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konması

“Mevzuatın hazırlanması ve uygulanması” ana kategorisi ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcıların sayısına ilişkin bilgiler Ek 7’de sunulmaktadır. 26

katılımcıdan 17'si mevzuatın hazırlanması ve uygulanmasının vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Katılımcıların görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; *“idarenin uygulamalarının mevzuatla uyuşmaması”* (16 kişi), *“mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması”* (6 kişi) ve *“ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konması”* (6 kişi) olarak sıralanmaktadır.

“Mevzuatın hazırlanması ve uygulanması” ana kategorisi kapsamında en çok görüş bildirilen alt kategori olan idari uygulamaların mevzuatla uyuşmaması alt kategorisi hakkında 8 muhasebe meslek mensubu, 6 vergi dairesi personeli ve 2 avukat tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir yapı olarak dile getirilmiştir. Katılımcılardan 5 muhasebe meslek mensubu ve 1 akademisyen mevzuatın ileriye dönük hazırlanmamasının karmaşıklığına yol açtığını düşünmektedir. İkincil mevzuatın geç yürürlüğe konması hakkında 4 muhasebe meslek mensubu, 1 vergi dairesi personeli ve 1 avukat tarafından vergi karmaşıklığına sebep olduğu ifade edilmiştir. Vergi dairesi personeli ve avukat olan katılımcılardan *“mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması”*; akademisyen olanlardan ise *“idarenin uygulamalarının mevzuatla uyuşmaması”* ve *“ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konması”* alt kategorileriyle ilişkili görüş bildiren katılımcı olmadığı görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarından mevzuatın hazırlanması ve uygulanmasıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 8 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; *“idarenin uygulamalarının mevzuatla uyuşmaması”* (8 kişi), *“mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması”* (5 kişi) ve *“ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konması”* (4 kişi) şeklinde sıralanmaktadır.

Vergi dairesi personelinden mevzuatın hazırlanması ve uygulanmasıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 6 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; *“idarenin uygulamalarının mevzuatla uyuşmaması”* (6 kişi) ve *“ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konması”* (1 kişi) olarak sıralanmaktadır.

Akademisyenlerden mevzuatın hazırlanması ve uygulanmasıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 1 katılımcı olup görüş bildirdikleri tek alt kategori olan *“mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması”* hakkında görüş bildiren katılımcı sayısı 1'dir.

Avukatlardan mevzuatın hazırlanması ve uygulanmasıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 2 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; *“idarenin*

uygulamalarının mevzuatla uyuşmaması” (2 kişi) ve “ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konması” (1 kişi) şeklinde sıralanmaktadır.

“İdari uygulamalarının mevzuatla uyuşmaması” alt kategorisini niteleyen katılımcıların ifadelerinden alıntılar ve araştırmacıya ait özet yorumlar aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.18: İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM7: “Alt katla üst kat farklı. O ceza konusunda dedim ki ben mesela “bir başka firmamız var” dedim diğer vergi dairesinde. ‘Ona ceza kesmediler. Siz niye kesiyorsunuz?’ O zaman orayı da bilgilendirelim deyince ‘aman hayır’ dedim.”	Mevzuatta yer alan kuralların idarece yorumlanması idareler arasında farklı uygulamalar ortaya çıkarak karmaşıklığa yol açmaktadır.
MMM10: “Tabii çok böyle olaylar var. Mesela mesleğe ilk başladığımda mesela bir uygulamayı işte vergi dairesinde yapmaya gittiğimizde oradaki memurun hani pek güncel olmaması sebebiyle ya da yeni çıkmış mesela o da meslek içi eğitim almadığından yani sıra gelmemiş veya işte kendisi henüz o mevzuatı okumamış işte elimizde Resmi Gazete çıktısı ile ya bak işte burada şöyle bir düzenleme oldu, böyle bir düzenleme var işte. Bunu böyle yapmalıyız böyle uygulamalısınız falan gibi böyle çok şeyler oldu. Başlangıçta yani çok bunları çok sık karşılaştım... mesela indirimli Kurumlar Vergisinde bir takım uygulamalar özelgelerle düzenlenmiş yani mevzuatta yok, kanunda yok daha doğrusu. Kurumlar Vergisi genel tebliğinde açıklama yok. İdare kendisi bir görüş benimsiyor ve bu görüşü özelgelerle ifade ediyor ve özelgelerle biz mesela bunu özelgelerle uygulamak zorunda kalıyoruz. Yani bu özelge sonuçta kişi mükellefe has bir şey. ... Yani idarenin kendi görüşünü özelge ile dışa vurması yani benimsediği bir görüş var mesela bir vergilemede bir görüşü var idarenin o görüşünü mesela kanundan çıkartamıyorsunuz, kanundan çıkmıyor işte tebliğden çıkmıyor, sirkülerden çıkmıyor, özelgeden çıkıyor.”	İdarenin yeni düzenlemelere adapte olamaması, henüz eğitim almamış olması ve mevzuata hâkim olmaması nedeniyle mevzuatı doğru uygulayamamaktadır. Bu sebeplerle bazı önemli düzenlemeler hakkında idarenin muhasebe meslek mensupları kadar bilgi sahibi olmadığı durumlar olabilmektedir. İdare tarafından özelgelerde yapılan açıklamalar, mevzuatta yer almayan kurallara ve idarenin kişisel görüşlerine dayanmaktadır.
VDP2: “Hem dil hem uygulama yönünden hani uygulama ve usulde de kendi içerimizde bile hani bazı anlaşılamayan şeyler oluyor. Onları da hani mevzuata özelgelerle, sirkülerle 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 yapılıyor 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.”	İdarenin mevzuatı anlayamadığı veya karmaşık bulduğu hususlar olmaktadır. Bu durumda idare ikincil mevzuatın desteğinden yararlanılmaktadır. Kanunların sade ve anlaşılır olmamasına bağlı olarak idarece farklı uygulamalar ortaya çıkabilmektedir.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcıdan 16’sı, idari uygulamaların mevzuatla uyuşmamasının karmaşıklığa neden olduğunu düşünmektedir. Tablo 4.18’de yer alan katılımcı görüşlerine göre idarenin mevzuata hâkim olmaması, yeni düzenlemelere uyum sağlayamaması, yeni düzenlemeler hakkında henüz eğitim almamış olmaması gibi sebepler neticesinde idare tarafından mevzuat anlaşılmamakta ve farklı şekilde yorumlanabilmektedir (MMM10). Mevzuatın idare tarafından anlaşılmaması

(VDP2) ve farklı yorumlanması (MMM7) idareler arasında farklı uygulamalara neden olmaktadır.

“Mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması” alt kategorisi, Tablo 4.19’da yer alan alıntılarla ve özet yorumlarla betimlenmektedir.

Tablo 4.19: Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM1: “Kendi vergi sistemlerinin tam oturamıyorlar. Yani Maliye’de de şöyle bir şey var. Ne diyorlar? Onların meşhur bir şeyi ‘kervan yolda düzülür’.”	Mevzuatın hazırlanması ve uygulanması sürecinde ‘kervan yolda dizilir’ mantığıyla hareket edilmesi sebebiyle vergi sisteminin oturması güçleşmektedir.
MMM6: “Temel gıdalardaki değişiklik ama tebliğ yayınlandı. Yarınları gün tebliğle ilgili düzeltme yapılmak zorunda kaldı. ... Nedir ordaki bazı ürünleri ortadan kaldırdılar. Toptan perakende ayırımındaki yani bu mevzuatı hazırlayan arkadaş gerçekten bunu okuyup anlasa ne olduğunu bilse o hatanın orda olmasına engel olurdu. ... o hata yayınlandı. Gece 12’de ondan sonra yarısı gün bunu açıkla herkes okudu. Bizim gibi bu mevzuatı takip eden ‘siz ne yapıyorsunuz’ dedi. ‘Bak burda bunu yapmışsınız’. ... Ondan sonra hemen ben bir mükerrer gazetede değiştirdiler düzeltti. Benim aslında kastettiğim o yani mevzuatı yayınlayan arkadaşların gerçekten hâkim olmaması...”	Mevzuatın hazırlanması aşamasında yeteri kadar hazırlık yapılmaması durumunda yeni düzenlemelerin yürürlüğe girmesinden sonra üzerinde tekrar değişiklik ihtiyacı doğmaktadır.
MMM10: “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 yapıyor. Ek düzenlemeler yapıyor 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.”	Mevzuatın hazırlanması safhasında gereken özenin gösterilmemesi, düzenlemelerin sürekli revize edilmesine sebep olmaktadır. Bu durum bilgi kirliliğine yol açarak düzenlemelerin güncel halini tespit etmeyi zorlaştırmakta ve karmaşıklık ortaya çıkarmaktadır. Yeni bir düzenleme getirilirken uzun vadeli ileriye dönük plan yapılmaması ve ‘kervan yolda dizilir’ anlayışıyla hareket edilmesi karmaşıklığa yol açan temel faktörlerdendir.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması, 26 katılımcıdan 6’sına göre karmaşıklığa yol açmaktadır. Katılımcılar, mevzuatın hazırlanması ve uygulanması konusunda ‘kervan yolda dizilir’ atasözüyle ifade edilen anlayışla hareket edilmesi ve ileriye dönük planlama yapılmamasının vergi karmaşıklığını oluşturduğunu düşünmektedir (MMM1, MMM10). Mevzuatın geleceğe yönelik olası ihtiyaçlara cevap verip veremeyeceği üzerinde yeteri kadar düşünülmeden hazırlanması ve yürürlüğe konulması, uygulama sürecinde düzenlemeler üzerinde değişiklik

yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır (*MMM6, MMM10*). *MMM10* rumuzlu katılımcıya göre aynı düzenleme üzerinde sık değişiklik yapılması bilgi kirliliğine yol açmaktadır. Ayrıca *MMM1* rumuzlu katılımcı tarafından mevzuatın sık değişime uğramasının vergi sisteminin oturmasını güçleştirdiği dile getirilmiştir.

Katılımcıların “*ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konması*” alt kategorisiyle ilişkili görüşlerini yansıtan alıntılar ve araştırmacının özet yorumları aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.20: İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM1: “... bir de şimdi idari kısımda şöyle bir şey var, bize iç tebliğ gelmedi. Ya ben senin iç tebliği normal piyasa iç tebliği bekleyemez. Kanun dedi ki ya bugün Resmi Gazete’de çıktı. Ertesi günden itibaren başvurular veyahut da işlemler yapılabilir. Gidiyorsun, resmi kuruma bizim sistemlerimiz açılmadı. Haydaa. Şimdi bunu vatandaşa anlatamıyorsun. Son güne kalsa ne değişiklikler olur? Son güne kalsa bir şey oluyor. Önden yapsan bir değişiklik oluyor. Hadi bir daha bir daha uğraşmak zorunda kalıyorsun...”	Yeni düzenlemeler yürürlüğe girmesine rağmen ikincil mevzuatın henüz hazır olmaması ve düzenlemelerin uygulanmaya başlanmaması mevzuatın uygulanma sürecini zorlaştırmaktadır.
MMM4: “... kanunlar çıkardıktan sonra hemen akabinde uygulama tebliğinde örneklerle birlikte ama sıcaklığı sıcaklığına böyle iş işten geçtikten sonra değil, sıcaklığı sıcaklığına uygulama tebliği yayınlanırsa... Çok netleştiriyor ve çok etkili oluyor.”	İkincil mevzuatın kanunlar yürürlüğe girdikten sonra gecikilmeden hızlı bir şekilde hazırlanması ve yürürlüğe konması, mevzuatın uygulanmasını netleştirmesi bakımından olumlu yönde etkili olmaktadır.
MMM10: “... iç genelgelerin hazırlanması biraz zaman alıyor. Çünkü hemen hazırlanamıyor. Maliyenin kendi iş yükünden olsa gerek hazırlansa bile o iç genelgelerin kurum içerisinde bir eğitim faaliyeti ile anlatılması biraz zaman aldığı için hemen o karşılık bulmuyor yani hemen hemen bütün mevzuat için söyleyemem ama bazı önemli düzenlemeler için bunu söyleyebilirim rahatlıkla.”	İkincil mevzuatın hazırlanması ve yayınlanmasının zaman alması ve yeni düzenlemeler hakkında idareye eğitim verilmesi konusunda gecikilmesi, mevzuatın nasıl uygulanacağını anlaşılmamasını hem meslek mensupları hem idare açısından olumsuz yönde etkilemektedir.
VDP1: “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 yayınlanıyor ve dolayısıyla birazcık karışıklık yaratıyor diyebilirim. Yani hemen kendine update edemiyor gibi geliyor bana Bakanlık. Tamam, bir şey çıkıyoruz. Ama o kanun çıkmadan bir hafta önce bizim elimize geçiyor. Biz ne yapıyoruz? Hunharca bir hafta boyunca onu okumak zorunda kalıyoruz. Daha öncelikli olmalı.”	İkincil mevzuatın kanunların yürürlüğe konulmasından çok kısa bir süre önce yayınlanması, idarenin yeni düzenlemeler karşısında yeteri kadar hazırlık yapamamasına yol açarak karmaşıklık ortaya çıkarmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcıdan 6’sı, ikincil mevzuatın hazırlanması ve yürürlüğe konmasında geç kalınmasının vergi karmaşıklığına yol açtığını düşünmektedir. Tablo 4.20’de yer alan katılımcı görüşlerine göre ikincil mevzuatın yürürlüğe konmasında gecikilmesi mevzuatın nasıl uygulanacağına dair anlaşılmalıklara yol açmakta (*MMM10*) ve uygulama sürecini zorlaştırmaktadır (*MMM1*). Yeni düzenlemeler hakkında idareye eğitim verilmesi konusunda gecikilmesi ve idarenin

kanunların yürürlüğe girmesiyle ikincil mevzuatın yürürlüğe konması arasında hazırlık yapacak yeteri kadar vakti olmaması (*VDP1*) nedeniyle mevzuatın nasıl uygulanacağını anlaşılmaması bakımından hem mükellef hem de idare olumsuz olarak etkilenmektedir (*MMM10*). Bu durum mevzuatın uygulanması bakımından karmaşıklık ortaya çıkarmaktadır. *MMM4* rumuzlu katılımcıya göre, kanunlar yürürlüğe girdikten sonra ikincil mevzuatın hazırlanmasında ve yürürlüğe konulmasında hızlı davranılması, mevzuatın uygulanmasını netleştirmesi bakımından olumlu yönde etkili olmaktadır.

Tartışma:

Uluslararası literatürdeki vergi karmaşıklığı sınıflandırmalarında vergi kurallarına ve idari yükümlülükler mükelleflerin ve idarenin uyum sağlama zorluğu vergi karmaşıklığını belirleyen faktörlerden biri olarak yer almaktadır. Literatüre göre kuralların ve düzenlemelerin mükellefler ve idare açısından uygulanabilir olmaması verginin karmaşılaşmasına yol açmaktadır (Bradford, 1986⁵³; Cooper, 1993⁵⁴; Evans ve Tran-Nam, 2010⁵⁵; Tran-Nam & Evans, 2014⁵⁶).

Türkçe literatür gözden geçirildiğinde Karabacak (2013a) ve Üyümez (2016) tarafından yapılan çalışmalarda mükelleflerin kurallara ve yükümlülükler uyumundan kaynaklı karmaşıklık tartışıldığına rastlanmıştır. Saygın, Sandalcı & Sandalcı (2019) tarafından yapılan çalışmada ise vergi idaresinden kaynaklı karmaşıklığın ele alındığı görülmüştür.

“Vergi yönetimi” ana yapısı, araştırmacı tarafından daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede *“idari yükümlülükler mükelleflerin uyum sağlamanın zor olması”* ve *“idari yükümlülükler idarenin uyum sağlamanın zor olması”* alt yapılarını kapsamaktadır.

⁵³ Bradford’un (1986) vergi karmaşıklığını açıklayan yaklaşımına göre “uyum karmaşıklığı”, mükelleflerin yükümlülükler uyum zorluğunu ele almaktadır.

⁵⁴ Cooper (1993) vergi karmaşıklığını açıkladığı “yönetim” unsuruyla kuralların idarenin uygulaması için kolay olmasını ele almaktadır.

⁵⁵ Evans & Tran-Nam’ın (2010) vergi karmaşıklığı sınıflandırmasında “yasal karmaşıklık” altında belirlenen “prosedürel karmaşıklık” idari yükümlülüklerin hem mükellefler hem de yöneticiler tarafından yerine getirilmesinin zorluğunu açıklamaktadır.

⁵⁶ Tran-Nam & Evans’ın (2014) vergi karmaşıklığı sınıflandırmasına göre “idari karmaşıklık”, vergi idaresinin kural ve uygulamalarından ileri gelen karmaşıklığı ifade etmektedir.

Nitel araştırma sonucunda araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan ve araştırmacı tarafından **“vergi yönetimi”** olarak adlandırılan yapı büyük ölçüde revize edilmiştir. Katılımcılar, mükelleflerin kayıt tutma ve form verme yükümlülükleri hariç diğer yükümlülüklerden yalnızca *mükelleflerin bildirim sürelerine uyma yükümlülüğüne* uyumunun zor olduğuna ve bu durumun vergi karmaşıklığının ortaya çıkmasında etkili olduğuna dair görüş bildirmişlerdir. Bu yönde görüş bildiren katılımcılara göre beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması bu yükümlülüğün karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır. Bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması haricinde diğer yükümlülüklerin karmaşıklığa yol açmadığına dair görüşler üzerine beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olmasının ortaya çıkardığı karmaşıklığın **“beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü”** yapısı altında açıklanmasına karar verilmiştir.

Nitel araştırma sonucunda elde edilen verilere göre bir araya getirilen *“mevzuatın idare tarafından farklı yorumlanması”*, *“mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması”* ve *“ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konması”* olarak adlandırılan kategoriler vergi yönetimiyle ilişkilendirilmiş ve **“mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”** olarak isimlendirilen yapı altında değerlendirilmesine karar verilmiştir.

Nitel araştırma bulguları ile literatürdeki diğer bulgular karşılaştırıldığında katılımcıların vergi yönetiminden kaynaklı karmaşıklığı daha geniş bakış açısıyla yorumladığı görülmektedir. Bu doğrultuda **“mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”** yapısı kapsamındaki yapıların karmaşıklık faktörleri olarak nitel araştırmayla ortaya çıkarıldığı söylenebilir.

Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinin Revizyonu:

Nitel araştırma sonucunda araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan ve araştırmacı tarafından **“vergi yönetimi”** olarak adlandırılan yapı büyük ölçüde revize edilmiştir. Kayıt tutma ve beyanname doldurma yükümlülükleri hariç olmak üzere vergi kurallarına ve yükümlülüklerine mükelleflerin ve idarenin uyum sağlamasındaki zorluğunu açıklayan yapı katılımcıların bu konuda bildirdikleri görüşler çerçevesinde değiştirilmiştir. Öncelikle katılımcılar tarafından kayıt tutma

ve form verme yükümlölükleri hariç diğér yükümlölüklerin karmaşıklığa yol açmadığına, yalnızca bildirim sürelerine uyma yükümlölüğünün sürelerin birbirinden farklı olması nedeniyle vergi karmaşıklığı üzerinde etkili olabileceğine dair görüş bildirildiğinden bu kategorinin **“beyanname ve bildirim verme yükümlölüğü”** yapısı altında açıklanmasına karar verilmiştir. Nitel araştırma sonucunda elde edilen verilere göre vergi karmaşıklığı üzerinde etkili olan ve vergi yönetimiyle ilişkilendirilen *“idarenin uygulamalarının mevzuatla uyuşmaması”*, *“mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması”* ve *“ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konması”* kategorileri aynı yapı altında bir araya getirilmiş ve bu yapıyı daha iyi yansıtacağı düşüncesiyle **“mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”** olarak ismi değiştirilmiştir.

4.3.7. Verginin Hesaplanması

Nitel verilerin analizi sonucunda belirlenen ana kategorilerden biri olan **“verginin hesaplanması”** kategorisi, aşğıdaki alt kategorilerden oluşmaktadır:

- Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması
- Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması

“Verginin hesaplanması” ana kategorisi ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcıların sayısına ilişkin bilgiler Ek 8’de sunulmaktadır. 26 katılımcıdan 15’i verginin hesaplanmasının vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Katılımcıların görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; *“vergi hesaplamalarının teknik olması”* (13 kişı) ve *“vergi hesaplamalarının detaylı olması”* (3 kişı) olarak sıralanmaktadır.

“Vergi hesaplamalarının teknik olması” 5 muhasebe meslek mensubu, 5 vergi dairesi personeli ve 3 akademisyen tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir yapı olarak dile getirilmiştir. Avukatlardan bu konu hakkında görüş bildiren katılımcı olmamıştır. *“Vergi hesaplamalarının detaylı olması”* faktörünün verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açtığını ifade eden 2 vergi dairesi personeli ve 1 avukat olmuştur. Muhasebe meslek mensuplarından ve akademisyenlerden ise görüş bildiren olmamıştır.

“Vergi hesaplamalarının teknik olması” alt kategorisini niteleyen katılımcıların ifadelerinden alıntılar ve araştırmacıya ait özet yorumlar aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.21: Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM4: “... teknik olarak hesaplamalar basit ama bazen özellikli konularımız oluyor. Mesela herhangi bir devlet teşviki, teşvik kapsamında yapılan veya elde edilen kazançlar var ve bunların bir takım vergiden istisna usulleri var veya işte belli bir yüzde usulleri falan işte bu tarz durumlarda karmaşıklık başlıyor. ... Sanayi bölgesi teşvikleri çok farklı teşvikler sanayi bölgesinde bu tarz hesaplamalar başlı başına olayı karmaşık hale getiriyor.”	Devlet teşvikleri ve bu kapsamdaki istisnalarda farklı uygulamalar olması özellikli konulara, sektörler ve bölgelere göre hesaplamaları teknik olarak zorlaştırmakta bu durum da karmaşıklığı ortaya çıkaran önemli bir faktör olmaktadır
MMM5: “Mesela bizim bir mükellefimiz var, tatlı yapıyor. Mesela tatlının şey var, kurabiye yapıyor ya da baklava yapıyor. Bunun ne kadarı un, ne kadarı 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, ını baklava da bir tatlı. O yüzden onda da direkt detaylı yakalayamıyorsun onda da biraz daha detaya girmen gerekiyor.”	Katma Değer Vergisi’ndeki çoklu oran uygulamasında hangi oran üzerinden vergiye tabi olunacağını tespit etmek her zaman doğrudan mümkün olmamakta, oranların tespiti için detaylı bir inceleme gerekmektedir.
VDP4: “Normal bir vatandaş mesela ya dışarıda herhangi bir alım satım ya da yapacağı zaman bir de neyin istisnai neyin muafiyet olduğunu bile hani hesap edemez, bilemez. ... Tabi ki yine aynı şeye tabi matrah da etkileyecek ama matrahtaki istisnaların oluşması, neyin düşeceğini, neyin düşmeyeceğini... Ne kadar düşeceğini bilmiyor mesela bir eğitimde bir indirim yapılabilir ya da bir sağlıkta indirim yapıyor. Sağlıkta mesela... Tabi oranları tutarı mesela sağlık sigortası yaptırıyorsun işte çocuğa %50 diyor mesela bir başkasına hiç indirim yapmıyor. Bunları vatandaşların daha nesnel bir şekilde hani bilmesi ulaşması gerekiyor ama dediğim gibi yine biz bunları okuya okuya...”	İstisna ve muafiyet uygulamalarındaki farklı şartlar ve oranlar nedeniyle vatandaşlar ile uzman kişilerin dahi bu uygulamalar hakkında gereken bilgiye sahip olmasını ve doğru hesaplama yapmasını zorlaştırmaktadır.
AKAD1: “Örneğin bu KDV oranlarının tek düzeye indirilmesi en azından karmaşıklığı bir nebze azaltacak hadiselerden biri bence niye şimdi mükellef olarak gidip bir şey aldığım zaman onun içerisindeki KDV oranını çoğumuz bilmiyoruzdur herhalde değil mi? ... Hangi ürün, hangi oranda. Hatta şöyle bir durum var yani simit, ekmek un baktığımızda hammadde evet ondan çıkan ürünler birinin yüzde 1 KDV si var. ... Birinin yüzde 8 KDV si var. Birinin bakıyorsun yüzde 18 var. Yani simidi lüks tüketime sokup onun KDV oranını biraz daha yüksek belirlemiştir mesela son düzenlemelerde bu temel gıda ürünlerinin tek düzeye inmesi güzel ama bu da acaba geçici olacak mı, geçici olursa tabi çok fazla bir anlam ifade etmiyor.”	Katma Değer Vergisi’nde tek bir oran uygulaması olmaması nedeniyle hangi üründen hangi oranda vergi alındığı hakkında bilgi sahibi olmayı güçleştirmektedir.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların yarısı (13 kişi), vergi hesaplamalarının teknik olmasının karmaşıklığa neden olduğunu düşünmektedir. Tablo 4.21’de yer alan katılımcı görüşlerine göre aynı vergi türünde konular, sektörler, bölgeler ve kurumlar gibi çeşitli kriterlerde çoklu oran uygulanması (MMM4), muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamalarda farklı durumlar için farklı oranların belirlenmiş olması (VDP4) ve Katma Değer Vergisi’nde çoklu oranlar uygulanması (MMM5, AKAD1) verginin hesaplanmasını teknik hale getirmektedir. Mevzuatta teknik hesaplamalar içeren düzenlemelerin olması katılımcılar tarafından verginin hesaplanmasını zorlaştıran bir karmaşıklık faktörü olarak görülmektedir.

“*Vergi hesaplamalarının detaylı olması*” alt kategorisi, Tablo 4.22’de yer alan alıntılarla ve yorumlarla betimlenmektedir.

Tablo 4.22: Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
VDP3: “... hesaplamanın 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 gerektiriyor da detaylı vergileme gerekiyor yani o yüzden o şeyin zorunlu olduğunu karmaşaya sebebiyet veriyor olabilir ama verse de vermese de olması gerekiyor.”	Vergilemenin detaylı hesaplama gerektirmesi karmaşıklığa sebep olmaktadır.
AV2: “Bence çok olması etkileyebilir ııı diye düşünüyorum. ... yani çok fazla işlem olması... kafa karışıklığı yaratabilir fazla işlem olması.”	Verginin hesaplanmasında çok fazla işlem olması karmaşıklığa yol açmaktadır.
Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.	

26 katılımcıdan 3’üne göre, vergi hesaplamalarının detaylı olması verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır. Tablo 4.22’ye göre vergi hesaplamalarında çok fazla işlem (AV2) ve detay olmasının (VDP3) verginin hesaplanmasını güçleştirerek vergiyi karmaşık hale getirdiği düşünülmektedir.

Tartışma:

Verginin hesaplanması, literatürde yer alan karmaşıklık faktörlerinden biridir. Uluslararası literatürdeki çalışmalara göre verginin hesaplanmasının çok fazla ve zor olması verginin karmaşık hale gelmesinde etkili faktörlerdendir (Bradford, 1986; Long & Swingen, 1987; Carnes & Cuccia, 1996; AICPA, 2002; McKerchar, Ingraham & Karlinsky, 2005; Isa, 2014; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2015;

Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2016; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane 2017; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane 2020).

Türkçe literatürdeki çalışmalarda ise vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler arasında “**verginin hesaplanması**” yapısıyla ilişkili herhangi bir faktörle karşılaşılmamıştır.

“**Verginin hesaplanması**” ana yapısı, araştırmacı tarafından daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede “*vergi hesaplamalarının zor olması*” ve “*vergi hesaplamalarının çok fazla olması*” alt yapılarından oluşmaktadır.

Nitel araştırma sonucunda araştırmacı tarafından “**verginin hesaplanması**” yapısı altında açıklanmak üzere “*vergi hesaplamalarının teknik olması*” ve “*vergi hesaplamalarının detaylı olması*” olarak adlandırılan kategoriler belirlenmiştir. Katılımcı görüşleri değerlendirildiğinde ilgili kategorilerin araştırmanın daha önce belirlenen kavramsal çerçevede yer alan “*vergi hesaplamalarının zor olması*” ve “*vergi hesaplamalarının çok fazla olması*” alt yapılarıyla anlam olarak eş değer olduğunu söylemek mümkündür. Buna göre katılımcılar tarafından verginin hesaplanmasına ilişkin bildirilen görüşler ile literatürdeki bulgular karşılaştırıldığında nitel araştırma bulgularının literatürle ve araştırmanın kavramsal çerçevesiyle uyumlu olduğu görülmüştür. Katılımcıların verginin hesaplanmasıyla ilgili görüşleri doğrultusunda vergi karmaşıklığı algısı üzerinde etkili olan yeni bir yapı ise ortaya çıkmamıştır.

Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinin Revizyonu:

Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan “**verginin hesaplanması**” yapısı ve alt yapıları nitel araştırma sonrasında yalnızca isim değişikliğine uğramıştır. Yapıları daha iyi yansıtacağı düşüncesiyle “*vergi hesaplamalarının zor olması*” yapısı “*vergi hesaplamalarının teknik olması*”, “*vergi hesaplamalarının çok fazla olması*” yapısı ise “*vergi hesaplamalarının detaylı olması*” şeklinde yeniden adlandırılmıştır.

4.3.8. Mevzuat Koordinasyonu

Nitel araştırma sonucunda ortaya çıkan ana kategorilerden “**mevzuat koordinasyonu**” aşağıdaki alt kategorilerden oluşmaktadır:

- Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması
- Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması
- Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması

“Mevzuat koordinasyonu” ana kategorisi ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcıların sayısına ilişkin bilgiler Ek 9’da sunulmaktadır. 26 katılımcıdan 14’ü mevzuat koordinasyonunun vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Katılımcıların görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; *“mevzuat bütünlüğünün olmaması”* (7 kişi), *“mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması”* (6 kişi) ve *“mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olması”* (6 kişi) olarak sıralanmaktadır.

“Mevzuat koordinasyonu” ana kategorisi kapsamında hakkında en fazla görüş bildirilen alt kategori olan mevzuat bütünlüğünün olmaması; 2 muhasebe meslek mensubu, 2 vergi dairesi personeli, 2 akademisyen ve 1 avukat tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir yapı olarak dile getirilmiştir. Katılımcılardan 2 muhasebe meslek mensubu, 1 vergi dairesi personeli, 1 akademisyen ve 2 avukat mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olmasının vergi karmaşıklığına yol açtığını düşünmektedir. Mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olması hakkında avukatlardan görüş bildiren katılımcı olmayıp diğer katılımcı gruplarından 2’şer katılımcı görüş bildirmiştir.

Toplam 4 muhasebe meslek mensubu, 4 vergi dairesi personeli, 2 akademisyen ve 2 avukat mevzuat koordinasyonu ile ilgili görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının görüş bildirme sıklıkları üç alt kategori için de eşit olup 2’şer kişidir. Vergi dairesi personelinin ve akademisyenlerin görüş bildirme sıklıkları sıralaması aynı olup alt kategoriler; *“mevzuat bütünlüğünün olmaması”* (2 kişi), *“mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olması”* (2 kişi) ve *“mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması”* (1 kişi) olarak sıralanmaktadır. Avukatlardan 2 kişi *“mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması”*, 1 kişi ise *“mevzuat bütünlüğünün olmaması”* alt kategorisiyle ilgili görüş bildirmişlerdir.

Katılımcıların “mevzuat bütünlüğünün olmaması” alt kategorisiyle ilişkili görüşlerini yansıtan alıntılar ve araştırmacının özet yorumları aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.23: Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM10: “... 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 karmaşıklık, karmaşıklık derken ben dağınıklardan 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 doğruşu 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.”	İkincil mevzuatın sistematüğının olmaması, ilgili düzenlemelerin fazla ve dağınık olması karmaşıklığa yol açmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatında sonradan yapılan düzenlemeler mevzuatın bütünlüğünü bozarak karmaşık hale getirmektedir.
VDP1: “Hacminin çok ve dağınık olması. Yani hacimsel olarak aslında kanunlar Gelir Vergisi kanunu ve VUK çok uzundur. Ama anlaşılması hani kanun daha kolaydır diğerlerine göre. Ama katma değer ve kurumlarda yani gelirden de gerçi tebliğ çok da tebliğlerin çok ve dağınık olması bir hacim yaratıyor. Yani hacim olsun tamam, açık da olsun ama bunlar bir arada olsun. ... Karmaşık olan, karışık olan, ayırık olan tebliğler, özelgeler, birleştirilmeli ve tasniflenmeli. ... Türkiye’de arşivcilik çok iyi. Ama bu noktada bir dağınıklık var, o da çok sık bence değişmesinden kaynaklanıyor. Bir bir vergi komisyonu oluşturulmalı bence.”	İkincil mevzuat düzenlemelerinin fazla ve dağınık olması karmaşıklığa neden olmaktadır. Ayrıca bir sistematik içerisinde birleştirilmeyen özelgeler de karmaşıklık ortaya çıkarmaktadır.
VDP6: “Karmaşıklığa sebebiyet oluyor zaten bazen kanunlar birbirlerinin içine de girmiş oluyor ama ihtiyaç yani olması gerekiyor.”	Kanunların birbirlerinin içine geçmesi olağan olsa da karmaşıklığa sebep olmaktadır.
AKAD2: “... mevzuatın ya da külliyyatın çok büyük olmasından ziyade yazım dili, anlaşılabilirliği ve olayları bir bütünlük içerisinde ele alma yoksa çok kalın olması ya da büyük bir mevzuat olması karmaşıklığa neden olmayabilir. ... Güncelleme yapılırken çok küçük ölçekli güncellemelerin olması sistemi bir anda bambaşka bir noktaya getiriyor yani vergi sistemini bir bütün olarak. Yapısal değişikliklerin dışında küçük değişiklikler karmaşaya yol açar. ... Ya ekonomi baştan sona değişiyor. Günümüzde belli kavramları ele alma biçimlerimiz bile değişiyor. Mesela bugün bir para kavramını ele alırken biz itibarı parayı ele alıyoruz. Ama artık sanal bir gerçeklik var, insanların gelir unsurları değişiyor. Buna entegre ederken mevcut yapı ile çelişmeyecek ya da orada bir karmaşaya yol açmayacak ya da boşluk bırakmayacak şekilde yapmak gerekir diye düşünüyorum.”	Mevzuatın hacminin büyüklüğünden ziyade mevzuatın yazım dili, anlaşılabilir olması ve bütünlüğü vergi karmaşıklığına neden olmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatında yapısal değişiklikler karmaşıklığa neden olmamakta, ekonomik değişimlere ayak uydurma amacıyla yapılan küçük çaplı değişiklikler mevcut mevzuatın bütünlüğünü bozma veya boşluklara meydan verme bakımından karmaşıklığa yol açmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcıdan 7'si tarafından bildirilen görüşlere göre mevzuat bütünlüğünün olmaması karmaşıklığa yol açmaktadır. Tablo 4.23'te görüşleri verilen katılımcılar, mevzuatın sistematüğının olmaması (*MMM10*, *VDP1*), dağınık olması ve birbirinin içine geçen kanunlar (*VDP6*) sebebiyle vergi mevzuatını karmaşık olarak algıladıklarını ifade etmişlerdir. *MMM10* rumuzlu katılımcı, çok sayıda tebliğin parça parça olmasını ve bir tebliğin başka bir tebliğde düzenleme yapmasını dağınık olarak nitelendirmiştir. Güncel tebliğlerin tek çatı altında toplanmaması (*MMM10*) ve ayrıık olan tebliğ ve özelgelerin birleştirip tasniflenmemesi (*VDP1*) mevzuatın sistematik yönden karmaşık bulunma sebeplerinden olmuştur. Ayrıca yeni düzenlemelerin mevzuata uyum sağlamaması *AKAD2* rumuzlu katılımcı tarafından mevzuatın bütünlüğünü bozan bir karmaşıklık nedeni olarak gösterilmiştir.

“Mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması” alt kategorisini niteleyen katılımcıların ifadelerinden alıntılar ve araştırmacıya ait yorumlar aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.24: Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyumsuzluklar Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM6: “Karmaşıklığa neden olan gerçekten bu vergi mevzuatında ın 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.”	İkincil mevzuatta (tebliğ, yönetmelik vs.) yer alan kuralların kanundaki kurallara aykırı olması karmaşıklığın ortaya çıkmasına neden olmaktadır.
VDP7: “Ya şöyle şeyler gelebiliyor bana işte bazı vergi kanunlarının birbirine ters maddeler içerebiliyor. Örneğin Gelir Vergisinde KDV'deki hususlar çok farklı sonuçlara yol açabiliyor. Bu olabilir.”	Vergi kanunlarında yer alan maddelerin diğer vergi kanunlarındaki maddelerle uyumsuzluğu karmaşıklığa yol açmaktadır.
AV2: “Hani mesela hiyerarşi vardı ya normlar hiyerarşisi kanun vardı altında alt tebliğler, genelgeler. Kanunla tebliğler, genelgeler çatışabiliyor bazen. O da işte ayrıntı alt kısımlara bırakıldığı için oluyor. ... Karmaşıklık bence buradan geliyor. Hani alt metinlerle kanun arasındaki o uyumsuzluklardan kaynaklanıyor.”	İkincil mevzuatta yer alan kuralların kanundaki kurallara aykırı olması karmaşıklığın ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması, 26 katılımcıdan 6'sının ifadesine göre verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır. Tablo 4.24'e göre katılımcılar, ikincil mevzuatta yer alan kuralların kanundaki kurallara aykırı olması (*MMM6*, *AV2*) ve bir vergi kanununda yer alan maddenin farklı bir vergi kanununda farklı hükümler doğurması (*VDP7*) nedeniyle karmaşıklığın ortaya çıktığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

“Mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olması” alt kategorisi, Tablo 4.25’te yer alan alıntılarla ve özet yorumlarla betimlenmektedir.

Tablo 4.25: Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM6: “Ben orda görüyorum sıkıntıyı yani bir tebliğ alıp okuduğunuz zaman ıı işte Gelir Vergisi Kanunu’na atfeder işte Kurumlar Vergisine, özel tüketim vergisine Vergi Usul Kanunu’na. Tabii o tebliği okurken de ordaki atfedilen maddeyi açıp da bakmanız gerekiyor ki... Orda ne demek istiyor. Bağlantı kurmanız için bilmeniz gerekiyor. Bizim burda kendimizi geliştirmemizden ziyade bu hazırlayıcının daha basit, daha sade olarak... Değişikliği benim yarım saatte okulu okuyup anlayabileceğim bir değişiklik olsa çünkü bunun uygulayıcısı bizleriz. Yarım saatte ben bunu okuyup anlayabilirsem daha sade bir dille yazılırsa yarım saat bir vaktimi alır. Yoksa diğer türlü ben not almak zorunda kalıyorum. Bunla ilgili işte ilgili kanun maddesini bulup burada ne değişikliği oldu? Bunu açıklamak işte bir döküm haline getirip yanımda çalışan elemanlara vergi mükelleflerine hizmet verdiğim bilgi aktarmam gerekiyor. Bir hazırlık yapmam gerekiyor.”	Bir kanundaki kuralın başka bir kanundaki kurala ve tebliğe atıf yapması sebebiyle kuralları bağlantılı hale getirdiğinden ilgili kuralların da bilinmesi ve takip edilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmakta ve bu durum karmaşıklığa neden olmaktadır.
VDP1: “Mesela Katma Değer Vergisi hep tebliğe atıf yapmış. Katma Değer Vergisi tebliği çok şeydir yani. ... Okuması daha kolay, ama çok uzun ve kapsamlı.”	Kanunun tebliğdeki kurallara atıf yapması, uzun ve kapsamlı tebliğlerin okunmasını zorunlu hale getirmektedir.
AKAD-P: “Çünkü istisnalar bir de ıı ayrıca bir Kurumlar Vergisi mesela diyor ki ıı şeyde vergi indirimi mesela 32a Kurumlar Vergisi diyor ki bir de ıı 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.”	Kanun kurallarının mevzuattaki diğer kurallara sıklıkla atıf yapması nedeniyle kuralların çok fazla bağlantılı hale gelmesi karmaşıklığa yol açmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcıdan 6’sı, mevzuat kurallarının birbiriyle bağlantılı olmasını karmaşıklık nedeni olarak görmektedir. Katılımcı görüşlerine göre bir kanundaki kuralın başka bir kanundaki kurala ve tebliğe atıf yapması sebebiyle kurallar bağlantılı hale geldiğinden (MMM6, AKAD-P) bağlantılı kuralların da takip edilmesi gerekmektedir (MMM6). Ayrıca kanunun ikincil mevzuata atıf yapması da mevzuatları bağlantılı hale getirdiğinden uzun ve kapsamlı kuralların okunması mecburiyeti oluşturmaktadır (VDP1).

Tartışma:

Vergi karmaşıklığı kavramına ilişkin teorik tartışmalar, mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olmasını verginin karmaşılaşmasına sebep olan faktörler arasında göstermektedir. Cooper'ın (1993, s. 6), vergi sisteminin basitliğini/karmaşıklığını tartıştığı unsurlar arasında “kuralların keyfi ayrımlardan kaçınarak benzer konularla aynı şekilde ilgilenmesi” olarak açıkladığı “tutarlılık” ile “kuralların diğer vergi kurallarıyla uyuşması” olarak tanımladığı “koordinasyon” yer almaktadır. Buna göre, kuralların hem benzer konuda düzenlenen kurallarla hem de başka kurallarla uyumlu olmasının vergi karmaşıklığı üzerinde etkili olduğu görülmektedir.

Uluslararası literatürde mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olmasının vergi karmaşıklığını ortaya çıkarmadaki etkisinin ele alındığı sınırlı sayıda çalışmaya rastlanmıştır. Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane (2017) tarafından literatürdeki faktörlerin ve keşfedilen faktörlerin bir araya getirilmesiyle oluşturulan kavramsal yapı içerisinde ve bu yapıya dayalı olarak geliştirilen Vergi Karmaşıklığı Endeksi'nde (Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2020) “Vergi Kodu Karmaşıklığı” yapısı/alt endeksi altında “düzenlemelerin çok sayıda kural, kural istisnaları ve diğer kurallara çapraz referanslar gibi aşırı detay içermesi” şeklinde tanımlanan “detay” boyutu yer almaktadır. Buna göre, kurallar içerisinde çapraz referansların olmasının mevzuatın detaylı hale gelmesine ve bu yolla verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olan bir faktör olduğu anlaşılmaktadır.

Mevzuat bütünlüğünün olmaması, uluslararası literatürde sınırlı sayıda çalışmada vergi karmaşıklığını etkileyen faktörlerden biri olarak ele alınmıştır. Mevzuatın dağınık olması, Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015) ve Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016) tarafından geliştirilen Genel Vergi Karmaşıklığı Endeksi içerisinde “Yasal Karmaşıklık” bileşeninin alt bileşeni olarak yer almaktadır.

Türkçe literatürde yer alan çalışmalarda ise “**mevzuat koordinasyonu**” yapısı kapsamındaki kategorilerle ilişkilendirilebilecek karmaşıklık faktörlerini ele alan bir çalışmaya rastlanmamıştır.

Literatür gözden geçirildiğinde uluslararası literatürde sınırlı sayıda çalışmada rastlanan, Türkçe literatürde ise karşılaşılmayan “**mevzuat koordinasyonu**” yapısı ve alt yapıları nitel araştırma sonucunda ortaya çıkarılan yeni karmaşıklık faktörleri olmuştur.

Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinin Revizyonu:

Araştırmanın daha önce oluşturulan kavramsal çerçevesinde yer almayan ve nitel araştırma sonucunda belirlenen “*mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması*”, “*mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olması*” ve “*mevzuat bütünlüğünün olmaması*” kategorileri “**mevzuat koordinasyonu**” şeklinde isimlendirilen yapı altında⁵⁷ düzenlenerek nitel araştırma sonucunda ortaya çıkarılan yapılar olarak kavramsal çerçeveye eklenmiştir. “**Mevzuat koordinasyonu**” yapısına ait katılımcı görüşlerine göre birincil mevzuatla ikincil mevzuatta yer alan kuralların uyuşmaması ile bir vergi kanununda yer alan maddenin farklı bir vergi kanununda farklı hükümler doğurması (*mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması*), mevzuattaki bir kuralın başka bir kurala atıf yapması (*mevzuat kurallarının birbiriyle bağlantılı olması*) ve mevzuatın sistematığının olmayıp dağınık olması (*mevzuat bütünlüğünün olmaması*) vergi mevzuatının karmaşık olarak algılanmasına sebebiyet vermektedir.

4.3.9. Elektronik Vergi Uygulamaları

Katılımcılar tarafından bildirilen görüşlere göre belirlenen ana kategorilerden “**elektronik vergi uygulamaları**” aşağıdaki alt kategorilerden oluşmaktadır:

- Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması
- Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi
- Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması

⁵⁷ Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğüne göre “koordinasyon” sözcüğünün eş anlamlısı “eş güdüm” olup eş güdüm ise “*belli bir amaca ulaşmak için türlü işler arasında bağlantı, ilişki, düzen ve uyum sağlama, koordinasyon*” olarak tanımlanmaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>). Araştırmacı TDK’nin söz konusu tanımını referans alarak ilgili taslak kategorileri aynı ana kategori altında düzenlemiş ve kategoriye “**mevzuat koordinasyonu**” olarak isimlendirmiştir.

“Elektronik vergi uygulamaları” ana kategorisi ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcıların sayısına ilişkin bilgiler Ek 10’da sunulmaktadır. 26 katılımcıdan 14’ü elektronik vergi uygulamalarının vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Katılımcıların görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; *“elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması”* (8 kişi), *“elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi”* (6 kişi) ve *“elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması”* (6 kişi) olarak sıralanmaktadır.

“Elektronik vergi uygulamaları” ana kategorisi kapsamında hakkında en fazla görüş bildirilen alt kategori olan elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması; 3 muhasebe meslek mensubu, 4 vergi dairesi personeli ve 1 akademisyen tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir yapı olarak dile getirilmiştir. Avukatlardan bu konu hakkında görüş bildiren katılımcı olmamıştır. Katılımcılardan 1 muhasebe meslek mensubu, 3 vergi dairesi personeli, 2 akademisyen ve 1 avukat elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi vergi karmaşıklığına yol açtığını düşünmektedir. Mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olması hakkında akademisyenlerden ve avukatlardan görüş bildiren katılımcı olmayıp diğer 4 muhasebe meslek mensubu ve 2 vergi dairesi personeli görüş bildirmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarından elektronik vergi uygulamalarıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 5 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; *“elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması”* (4 kişi), *“elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması”* (3 kişi) ve *“elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi”* (1 kişi) şeklinde sıralanmaktadır.

Vergi dairesi personelinden elektronik vergi uygulamalarıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 6 katılımcı olup görüş bildirme sıklığına göre alt kategoriler; *“elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması”* (4 kişi) ve *“elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi”* (3 kişi) ve *“elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması”* (2 kişi), şeklinde sıralanmaktadır.

Akademisyenlerden elektronik vergi uygulamalarıyla ilgili olarak görüş bildiren toplam 2 katılımcı olup 2 kişi *“elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi*

gerektirmesi”, 1 kişi ise “elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması” alt kategorileriyle ilgili olarak görüş bildirmişlerdir.

Avukatlar yalnızca “elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi” alt kategorisinde görüş bildirmiş olup görüş bildiren katılımcı sayısı 1’dir.

“Elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması” alt kategorisini niteleyen katılımcıların ifadelerinden doğrudan alıntılar ve araştırmacıya ait özet yorumlar aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.26: Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM3: “... 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 kalsın ortada ya. Yapacak bir şey yok yani ona ayak uydurulması lazım. Bu tip şeyler insanı çok alıkoyuyor. 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. Allahtan hani çok müşterim yok ki yok da Allahtan 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.”	Mükelleflerin tümünün elektronik vergi uygulamaları kapsamına alınmamış olması, muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin elektronik vergi uygulamaları kapsamında olup olmadığını tespit etmelerini ve bu yönde inceleme ve işlem yapmalarını gerektirdiğinden karmaşıklığa yol açmaktadır.
MMM10: “... zahmetli ondan sonra mesela faturanın işte elle yazılması hala böyle işte vatandaşlar, mükellefler elle yazıyor böyle kargı bucak yazıyor okunmuyor falan ya bunlar bu bilgi teknolojileri varken bu çağda, bilgi çağında bu maliyenin bunlar zaten şu anda öyle bir şu an öyle bir evrimi evrildi yani bu elektronik belge, elektronik fatura, elektronik defter bunlar evrildi zaten. Ama tabii tamamen geçirmedim ama birkaç yıl sonra bu tamamen elektronik ortama geçecek.”	Vergi uygulamalarında tamamen elektronik ortama geçilmemiş olması nedeniyle bazı yükümlülüklerin teknoloji çağında olunmasına rağmen hala kâğıt ortamında yerine getirilmesinin gerekmesi zahmetli olmaktadır.
VDP2: “Yani geçiş sürecinde evet şuanda çok etkilidir belki işte hangisi girecek, hangisi e-fatura hangisi, e-arşiv fatura düzenlenecek, hangisi kâğıt ortamında düzenlenecek? Bunları daha çok muhasebeciler baktığı için onlar açısından daha da karmaşık. Özellikle de geçiş dönemi karmaşık olabilir ama bence ileride bu tamamen elektronikleştiğe daha da karmaşık olmayacak.”	Tamamen elektronik ortama geçilmemiş olması ve henüz dönüşüm sürecinde olunması nedeniyle elektronik vergi uygulamaları kapsamına giren durumları tespit etmek karmaşıklık ortaya çıkarmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcıdan 8’i, elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması verginin karmaşık olarak algılanması yol açtığını düşünmektedir. Tablo 4.26’da yer alan katılımcı görüşlerine göre mükelleflerin tümünün elektronik vergi uygulamaları kapsamına alınmamış olması, dolayısıyla tamamen elektronik

ortama geçilememesi elektronik vergi uygulamaları kapsamında olan mükellefleri diğer mükelleflerden ayırma ve ona uygun işlem yapmayı gerektirmektedir (MMM3, VDP2). MMM10 rumuzlu katılımcı, elektronik ortamda yerine getirilmesi daha kolay olacak yükümlülüklerin halen kâğıt ortamında yerine getirilmeye devam ettirilmesinin zahmetli olduğunu ifade etmiştir.

“Elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi” alt kategorisi, Tablo 4.27’de yer alan alıntılarla ve özet yorumlarla betimlenmektedir.

Tablo 4.27: Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM3: “... 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 tıkanıldığınız zaman teknik olarak da bir bilgiye sahip olmanız gerekiyor. ... İnteraktif vergi dairesine girecek bu şirketle ilgili bilgileri önce bilicek, orda çıkan şeyleri yazacak, oraya onaylayacak vs. Bunu ondan bekleyemezsin. Bakın fakülte mezunu da olsa bunu o adamdan yapması beklenemez. Ya beklenmesi... Kolay olsa yapabilir, bilgisi olsa yapabilir.”	Elektronik vergi uygulamalarının kullanımı için mesleki bilginin yanı sıra uygulamaların sistemsel olarak kullanımı için teknik bilgi de gerekmektedir. Bu uygulamaların kullanımını zorlaştırmaktadır.
VDP1: “... herhangi bir kişinin örneğin beyanname vermek de kolay aslında ama siz beyanname sınırı altında kalıyorsa örneğin kira gelirsiniz ve bununla ilgili bir dilekçe veriyorsanız ama orda normal dilekçeyle yolluyor çoğu kişi. İki bu kısım zor. Çünkü orda o kira geliri girmesi gerekiyor. Yani internetle haşır neşir alan jenerasyonlar için bu çok kolay bir şey ama daha... Üst yaşlar biz teknolojiyle çok uyum sağlayan bir toplum olmadığımız için yani şöyle düşünün, kişiler para çekmek için bile ATM yerine sıraya girip bankadan çekiyorlar.”	Üst kuşakların teknolojiye uyum sağlayamamış olmaları nedeniyle elektronik ortamda yerine getirilebilen yükümlülükler söz konusu olduğunda zorlanılmaktadır.
VDP2: “...Mesela ödemede sıkıntı yaşıyor mükellefler, şu an anlatırken aklıma geldi. Yani sosyal medyayı kullanan telefon kullanan her insan tabii ki yapabilir ama... Onların daha kolay ödeme yapabileceği hani hep diyoruz ya... Artık her şey elektronikleşti.”	Üst kuşakların elektronik vergi uygulamalarını kullanımları kolay olmadığından vergiyle ilgili işlemlerin gerçekleştirilmesi kolay olmamaktadır.
AKAD-P: “Dijital olaya girdi olay mesela dijital konuları mı teknik konuları birçoğumuz mesela şuanda bilmiyoruz biz hep eskide kaldık defter ve belge düzeninde kaldık ama şimdi her şey elektronik ortam.”	Kâğıt ortamına alışmış üst kuşaklar elektronik ortamda yapılan işlemler konusunda sisteme yabancılaşmaktadır.
Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.	

26 katılımcıdan 6’sının ifadeleri, Tablo 4.27’de görüldüğü üzere elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesinin karmaşıklığa neden olduğunu göstermektedir. MMM3 rumuzlu katılımcıya göre, elektronik vergi uygulamalarının kullanımı için mesleki bilginin yanı sıra teknik bilgi de gerektiğinden uygulamaların kullanımı zorlaşmakta ve karmaşıklık ortaya

çıkarmaktadır. Özellikle yaşları gereği teknolojiye uyum sağlayamayan üst kuşakların elektronik ortamda yapılan işlemler konusunda uygulamaların kullanımının kolay olmaması nedeniyle zorlandıkları düşünülmektedir (VDP1, VDP2, AKAD-P).

“Elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yeterli olmaması” alt kategorisini temsil eden doğrudan alıntılara ve araştırmacı tarafından yapılan özet yorumlara Tablo 4.28’de yer verilmektedir.

Tablo 4.28: Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM1: “... en kötüsü de şu. Çok başımıza geldi. Bir kanun uygulamasını kendi elektronik sistemlerine yansıtmakta problem oluyor... Altyapıyı güçlendirmesi kolay. Altyapıyı güçlendiriyorsun. Burda bir tikanıklık var. Bunun sebebini bulun bir mali müşavir arkadaşım, bir şeyine geldi. Defter beyan sisteminden alakasız milyonluk kayıt atmış. Benim kayıtlarımda diyor. Yani o kayıtlar birbirini tutmuyor diyor o kayıtlarda diyor beyanname, e-beyannameye düşen kayıtlara bakıyor bende öyle bir kayıt yok diyor elektronik defterde. Haydi, bakalım bir sil, bir çek, bir sil, bir çek. Bir adam için 3 gün oynuyorsun. Normalde yarım saatte bitireceğiniz 3 gün düşünün 100 kişi var sizde haydaaa stresi görün.”	Elektronik vergi uygulamalarının hem mevzuat altyapısının hem de teknik altyapısının yeterli olmaması, yükümlülüklerin elektronik ortamda yerine getirilmesini güçleştirmektedir.
MMM5: “Ama KDV mesela MUS-SGK çıktı muhtasar beyannamesi SGK’yla birleşti. O zaman çok sorun yaşadık. Uygulamanın bir de sağ olsun kurumların buna entegre olamamasından sorun yaşadık.”	SGK gibi başka bir kurumun da dâhil olduğu bir vergi işleminde kurumlar arası bütünleşmenin sağlanamaması mevzuatın elektronik ortamda uygulanması açısından karmaşıklık oluşturmaktadır.
VDP1: “Elektronik vergi uygulamasından ıı 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 bıraksanız 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.”	Mükellefler tarafından elektronik ortama aktarılan bilgilerin idarenin kullanmış olduğu sistemdeki bilgilerle eşlenmesinde yaşanan sorunlar karmaşıklığa yol açmaktadır.
Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.	

Elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yeterli olmaması, 26 katılımcıdan 6’sına göre vergi karmaşıklığını ortaya çıkarmaktadır. Tablo 4.28’e göre elektronik vergi uygulamalarının mevzuat ve teknik altyapısının yetersiz olması, yükümlülüklerin elektronik ortamda yerine getirilmesini zorlaştırmaktadır (MMM1). Elektronik vergi uygulamalarında farklı sistemler arasında bilgilerin bütünleşmesinde (MMM5) ve mükellef tarafından elektronik ortama girilen

bilgilerin idarenin sistemiyle eşlemesinde (VDP1) yaşanan altyapı kaynaklı sorunlar da işlemlerin yapılmasını güçleştirmektedir.

Tartışma:

Uluslararası literatürde elektronik vergi uygulamalarının vergi karmaşıklığı üzerindeki etkisine ilişkin teorik bir açıklamayla karşılaşılmamıştır. Ampirik literatürde ise Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2015) ve Borrego, Loo, Lopes & Ferreira (2016) tarafından geliştirilen Genel Vergi Karmaşıklığı Endeksi'nin alt bileşeni⁵⁸ olarak yer alan “vergi yükümlülüklerinde bilgisayarlaşma” faktörü, detaylı olarak açıklanmamakla birlikte vergi idaresinin yükümlülüklerle uyum sağlaması konusundaki karmaşıklığı etkileyen bir faktör olarak ele alınmıştır.

Türkçe literatürde vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler arasında “**elektronik vergi uygulamaları**” yapısıyla ilişkili bir faktörün ele alındığı bir çalışmaya rastlanmamıştır.

Literatür gözden geçirildiğinde karmaşıklık faktörü olarak Türkçe literatürde yer almayan ve uluslararası literatürde sınırlı sayıda çalışmada rastlanan “**elektronik vergi uygulamaları**” yapısı ve alt yapıları nitel araştırma sonucunda ortaya çıkarılan yeni karmaşıklık faktörleri olmuştur.

Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinin Revizyonu:

Nitel araştırma sonrasında araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer almayan ve vergi karmaşıklığı algıları üzerinde etkisi olduğu anlaşılan diğer bir yapı ise “**elektronik vergi uygulamaları**” olmuştur. Nitel araştırma sonucunda elde edilen verilere göre belirlenen “*elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması*”, “*elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi*” ve “*elektronik vergi uygulamalarının teknik altyapısının yetersiz olması*” kategorileri “**elektronik vergi uygulamaları**” olarak adlandırılan yapı altında düzenlenerek kavramsal çerçeveye eklenmiştir.

⁵⁸ Borrego, Loo, Lopes & Ferreira'nın (2015) çalışmasında “*Vergi Formları Karmaşıklığı*”, Borrego, Loo, Lopes & Ferreira'nın (2016) çalışmasında ise “*Vergi İdaresi için Uyum Karmaşıklığı*” bileşeninin alt bileşeni olarak yer almaktadır.

4.3.10. Kayıt Tutma Yükümlülüğü

Katılımcıların ifade ettikleri görüşlere göre belirlenen ana kategorilerden biri **“kayıt tutma yükümlülüğü”** olmuştur. **“Kayıt tutma yükümlülüğü”** ana kategorisi, aşağıdaki alt kategorilerden oluşmaktadır:

- Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması
- Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması

“Kayıt tutma yükümlülüğü” ana kategorisi ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcıların sayısına ilişkin bilgiler Ek 11’de sunulmaktadır. 26 katılımcıdan 9’u kayıt tutma yükümlülüğünün vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Katılımcıların alt kategori itibarıyla görüş bildirme sıklıkları eşit olup her iki alt kategoride 5’er kişi görüş bildirmişlerdir.

“Kayıt tutma yükümlülüğünün anlaşılabilir olmaması” hakkında 1 muhasebe meslek mensubu, 2 vergi dairesi personeli, 1 akademisyen ve 1 avukat tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir yapı olarak dile getirilmiştir. *“Kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şekli”* nin zor olmasıyla ilgili olarak 3 muhasebe meslek mensubu, 2 vergi dairesi personeli ve 1 akademisyen görüş bildirmiştir. Avukat olan katılımcılardan bu konu hakkında görüş bildiren katılımcı olmadığı görülmektedir. Toplam 3 muhasebe meslek mensubu, 3 vergi dairesi personeli, 2 akademisyen ve 1 avukat kayıt tutma yükümlülüğüyle ilgili görüş bildirmiştir.

Katılımcıların *“kayıt tutma yükümlülüğünün anlaşılabilir olmaması”* alt kategorisiyle ilişkili görüşlerini yansıtan alıntılar ve araştırmacının özet yorumları aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.29: Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
AV2: “... 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 tutmanın detaylı kurallar nedeniyle anlaşılabilir olmaması neticesinde karmaşıklık ortaya çıkmakta ve mükellefler yükümlülüğe uyum göstermekte zorlanmaktadır.
Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.	

26 katılımcıdan 5’i kayıt tutma yükümlülüğünün anlaşılabilir olmaması nedeniyle mevzuatı karmaşık olarak algılamaktadır. Tablo 4.29’da görüldüğü üzere AV2 rumuzlu katılımcı, detaylı ve anlaşılır olmayan kurallar nedeniyle yükümlülüğe uyum sağlamanın güç olduğunu ifade etmiştir.

“*Kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin zor olması*” alt kategorisi, Tablo 4.30’da yer alan alıntılarla ve özet yorumlarla betimlenmektedir.

Tablo 4.30: Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
MMM3: “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.”	Kayıt tutma yükümlülüğü için belirlenen kuralların herkesin yerine getirebileceği kadar kolay olmaması, mükelleflerin kasti olmadan uyumsuzluk göstermelerine neden olmaktadır.
MMM6: “... bize de bir külfet oluşturuyor. Sonuçta vergi ne kadar karışık muhasebe sisteminde tutmuş olduğunuz alt hesap ayrımları vardır, işte ayırım yapmak zorundasınız. Bu alış ve satışlarda ın KDV oranlarını sizin açınızdan daha fazla hareket olarak göreceksiniz. Bir hesapta tutmak var işte 3-5 hesapta...”	KDV’deki farklı vergi oranları gibi karmaşık durumlarda tutulan hesaplar artmakta ve kayıt tutma yükümlülüğü külfetli hale gelmektedir.
VDP5: “... şimdi burada görevli 100 tane civarında serbest muhasebeci, mali müşavir var birçoğu ile arkadaşlığımız da var yani samimiyetimiz. En büyük yük zaten o, yani her ay o faturaların gelir, gider belgelerinin muhasebeciye getirilmesi veya muhasebeci gidiyor ayağına bir şeyler falan topluyor, onları işliyor deftere. Bazısı geç getiriyor faturayı, süre geçiyor gibi birçok şey var...”	Kayıt tutma yükümlülüğü; mükelleflerin düzenledikleri belgeleri muhasebe meslek mensuplarına ulaştırması ve onlar tarafından deftere işlemesi bakımından zahmetli olmaktadır.
Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.	

Kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin zor olması, 26 katılımcıdan 5'ine göre verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır. MMM3 rumuzlu katılımcı, kayıt tutma yükümlülüğü için belirlenen kuralların herkes tarafından yerine getirilmesinin kolay olmamasının yükümlülüğe uyum sağlamayı zorlaştırdığını düşünmektedir. VDP5 rumuzlu katılımcı mükellefler tarafından belge düzenlenmesi ve muhasebe meslek mensuplarının bu belgeleri mükelleflerden teslim alarak kayıt tutulmasının gerekmesini zahmetli bulmaktadır. MMM6 rumuzlu katılımcının ifadesine göre KDV'deki farklı vergi oranları gibi durumlarda daha fazla hesapta kayıt tutulması gerektiğinden kayıt tutma yükümlülüğü külfetli hale gelmektedir.

Tartışma:

Uluslararası literatürdeki çalışmaların büyük çoğunluğunda karmaşıklık faktörleri arasında gösterilen **“kayıt tutma yükümlülüğü”** faktörünün yükümlülüğün anlaşılabilmesi, ayrıntılı ve çok sayıda kayıt ve belgenin tutulmasının gerekmesi ve yükümlülüğün zahmetli olması bakımından vergi karmaşıklığını etkilediği görülmektedir (Bradford, 1986; Long & Swingen, 1987; McCaffery, 1990; Carnes & Cuccia, 1996; McKerchar, 2005; Evans ve Tran-Nam, 2010; Ulph, 2013; Isa, 2014; Tran-Nam & Evans, 2014; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2016; Tran-Nam, Lignier & Evans, 2016; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane 2017; TMF Group, 2017; TMF Group, 2018; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2020).

Türkçe literatürde yer alan çalışmalarda ise uluslararası literatürün aksine vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler arasında **“kayıt tutma yükümlülüğü”** faktörüne yer verilmemiştir.

“Kayıt tutma yükümlülüğü” ana yapısı, araştırmacı tarafından daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede *“kayıt tutma yükümlülüğünün detaylı olması”* ve *“kayıt tutma yükümlülüğünün zahmetli olması”* alt yapılarıyla açıklanmaktadır.

Nitel araştırma sonucunda *“kayıt tutma yükümlülüğünün anlaşılabilir olmaması”* ve *“kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin zor olması”* kategorileri belirlenmiş ve araştırmanın kavramsal çerçevesinde olduğu şekilde **“kayıt tutma yükümlülüğü”** yapısı altında düzenlenmiştir. Katılımcı görüşleri

incelendiğinde ilgili kategorilerin literatürle ve araştırmada daha önce belirlenen kavramsal çerçevede yer alan “*kayıt tutma yükümlülüğünün detaylı olması*” ve “*kayıt tutma yükümlülüğünün zahmetli olması*” alt yapılarıyla örtüştüğü anlaşılmaktadır. Katılımcıların kayıt tutma yükümlülüğüyle ilgili görüşleri doğrultusunda vergi karmaşıklığı algısı üzerinde etkili bulunan yeni bir yapı ortaya çıkmamıştır.

Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinin Revizyonu:

Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan “**kayıt tutma yükümlülüğü**” yapısı nitel araştırma sonrasında değişime uğramıştır. “*Kayıt tutma yükümlülüğünün detaylı olması*” alt yapısının kapsamı katılımcıların detaylı ve anlaşılır olmayan kuralların kayıt tutma yükümlülüğünü karmaşık hale getirdiğine yönelik görüşleri neticesinde genişletilmiş ve “*kayıt tutma yükümlülüğünün anlaşılabilir olmaması*” şeklinde isimlendirilmiştir. Nitel araştırma sonrasında anlam ve kapsam bakımından değişmeyen “*kayıt tutma yükümlülüğünün zahmetli olması*” alt yapısı, katılımcı görüşlerini daha iyi yansıtacağı düşüncesiyle “*kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin zor olması*” olarak isimlendirilmiştir.

4.3.11. Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü

Nitel araştırma sonucunda ortaya çıkan “**beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**” ana kategorisi, aşağıdaki alt kategorilerden oluşmaktadır:

- Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması
- Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması

“**Beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**” ana kategorisi ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcıların sayısına ilişkin bilgiler Ek 12’de sunulmaktadır. 26 katılımcıdan 5’i beyanname ve bildirim verme yükümlülüğünün vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. “*Beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılır olmaması*” hakkında 4 katılımcı görüş bildirmiş olup bu katılımcıların 1’inin muhasebe meslek mensubu, 2’sinin akademisyen ve 1’inin de avukat olduğu görülmektedir. “*Beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması*” hakkında görüş bildiren 3 katılımcı olup muhasebe meslek mensubu dışındaki diğer katılımcı gruplarından 1’er katılımcı görüş bildirmiştir. Toplam 1 muhasebe meslek mensubu, 1 vergi dairesi personeli,

2 akademisyen ve 1 avukat beyanname ve bildirim verme yükümlülüğüyle ilgili görüş bildirmiştir.

“Beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılır olmaması” alt kategorisini niteleyen katılımcıların ifadelerinden alıntılar ve araştırmacıya ait özet yorumlar aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.31: Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
AKAD1: “Etkiler tabi ki. Onlar ne kadar açık olursa vergi karmaşıklığı o kadar daha az olmuş olur.”	Formların açık olması durumunda vergi karmaşıklığı daha az olmaktadır.
AKAD2: “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.”	Formlarda kullanılan terminolojiye mükelleflerin aşına olmaması, formların doldurulmasını zorlaştırmaktadır.
AV2: “Etkiler tabi ki de hani şöyle, nasıl söyleyeyim size? Ya daha kolay dille belki de.... Belki dili ağırdır, o yüzden mükellefler zorlanıyordur.”	Formlarda kullanılan dilin kolay anlaşılır olmaması, dilinin ağır olması nedeniyle mükellefler zorlanmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

26 katılımcıdan 4’üne göre beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılır olmaması karmaşıklık algılarını etkilemektedir. Tablo 4.31’de görüldüğü üzere formların açık ve anlaşılır olmaması (AKAD1, AV2) ve formlarda kullanılan kavramların teknik olması (AKAD2) kaynaklı olarak formların doldurulması zorlaşmaktadır.

Katılımcıların “beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması” alt kategorisiyle ilişkili görüşlerini yansıtan alıntılar ve araştırmacının özet yorumları aşağıdaki alıntı matrisi şeklinde hazırlanan tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.32: Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması – Alıntı Matrisi

Doğrudan Alıntı Örnekleri	Araştırmacının Özet Yorumları
VDP4: “... Karmaşıklık yeterince bildirim ve beyan sürelerinde değişiklikler var hani yani bir şey bu süreleri kaçırdığı zaman mükellefin bunları bilmeme durumu çok normal çünkü bazı günlerde 15 gün bazısında 1 ay bunlarla ilgili cezalar, cezai müeyyideler uygulanıyor vatandaş bunu bilerek de yapmıyor büyük çoğunluğu.”	Beyanname ve bildirim verme yükümlülükleri için farklı süreler belirlenmiş olması karmaşıklık oluşturduğundan mükellefler yükümlülüklerini istemeden de olsa yerine getirememektedir.
AKAD1: “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 karmaşıktırabilir.”	Beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması, karmaşıklık ortaya çıkarmaktadır.
AV2: “Aslında evet zorlaştırır. Mükellef panik yapabilir sonuçta şunun süresi neydi, bunun süresi neydi, nasıl yapacaktım, kendim yapabilecek miyim ya da muhasebecime, mali müşavire mi verecektim? Yani bunlar karmaşıktır zorlaştırır diye düşünüyorum ben.”	Beyanname ve bildirim verme yükümlülükleri için birbirinden farklı süreler belirlenmesi, yükümlülükler uyum sağlanması bakımından karmaşıklık ortaya çıkarmaktadır.

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması, 26 katılımcıdan 3’üne göre vergi karmaşıklığını meydana getirmektedir. Tablo 4.32’de yer alan katılımcı görüşlerine göre beyanname ve bildirim verme yükümlülükleri için farklı süreler belirlenmiş olması karmaşıklığa neden olmaktadır (VDP4, AKAD1, AV2). Beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması, mükelleflerin yükümlülükler uyum sağlamasını zorlaştırmakta (AV2) ve kasıtlı olmaksızın yükümlülüklerini yerine getirememelerine neden olmaktadır. (VDP4)

Tartışma:

Uluslararası literatürdeki çalışmalarda vergi formlarında yer alan açıklamalar/talimatlar ve formların tasarımı verginin karmaşık hale gelmesinde etkili faktörler olarak yer almaktadır (Long & Swingen, 1987; AICPA, 2002; Slemrod, 2005; Vaillancourt, Lammam, Ren, & Roy, 2016; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2016).

Türkçe literatürde ise yalnızca Üyümez (2016) tarafından yapılan çalışmada vergi formlarının oluşturduğu karmaşıklığın ele alındığına rastlanmıştır.

“Beyanname formları” ana yapısı, araştırmacı tarafından daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede “beyanname formlarının biçim bakımından

anlaşılabilir olmaması” ve “beyanname formlarının içerik bakımından anlaşılabilir olmaması” alt yapılarından oluşmaktadır.

Nitel araştırma sonucunda *“beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü”* olarak adlandırılan yapı kapsamında *“beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılabilir olmaması”* ve *“beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması”* kategorileri düzenlenmiştir. Buna göre araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan **“beyanname formları”** olarak adlandırılan yapının büyük ölçüde revize edilmesi gerekmiştir. Literatürdeki çalışmaların aksine formlarda yer alan talimatların vergi karmaşıklığı üzerindeki etkisine dair katılımcılar tarafından herhangi bir görüş bildirilmemiştir. Alt kategoriler itibarıyla incelendiğinde ise *“beyanname formlarının biçim bakımından anlaşılabilir olmaması”* alt yapısına yönelik bir katılımcı ifadesi bulunmamaktadır. *“Beyanname formlarının içerik bakımından anlaşılabilir olmaması”* alt yapısıyla ilişkili olarak görülen katılımcı görüşleri mevcut olduğundan *“beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılabilir olmaması”* olarak isimlendirilen kategorinin literatürle ve kavramsal çerçeveye uyumlu olduğu söylemek mümkündür.

Hem uluslararası hem Türkçe literatürde araştırma sonucunda belirlenen *“beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması”* alt kategorisiyle ilişkili olan bir vergi karmaşıklığı faktörüne rastlanmamıştır. Bu yapının Türk Vergi Sistemi’ndeki ulusal farklılıklardan kaynaklanan bir karmaşıklık faktörü olarak nitelendirilmeyi keşfedildiği söylenebilir.

Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinin Revizyonu:

Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan **“beyanname formları”** yapısının kapsamı nitel araştırma sonrasında değiştirilmiştir. *“Beyanname formlarının biçim bakımından anlaşılabilir olmaması”* alt yapısını destekleyen katılımcı ifadesi olmadığından kavramsal çerçeveden çıkarılmıştır. Nitel araştırma sonucunda ortaya çıkan ve daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede yer alan *“beyanname formlarının içerik bakımından anlaşılabilir olmaması”* alt yapısıyla ilişkili görülen kategori, katılımcı görüşlerini daha iyi yansıtmak üzere *“beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılabilir olmaması”* şeklinde isimlendirilmiştir. *“Beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması”* alt yapısı ise nitel araştırma sonucunda keşfedilerek kavramsal çerçeveye eklenmiştir. Son olarak, formlarda yer alan

talimatların vergi karmaşıklığı üzerindeki etkisine dair katılımcılar tarafından herhangi bir görüş bildirilmemesi ve ilgili yapının kapsamının daha geniş olması gerekçesiyle yapının ismi “**beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**” olarak değiştirilmiştir.

4.3.12. Karşıt Görüşler

Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan yapıların vergi karmaşıklığını belirlediğine dair olumlu kanıtların yanı sıra veriler içerisinde olumsuz kanıtlar da aranmış ve bulunan kanıtlar değerlendirilmiştir. Karşıt görüşlere dair alıntı örneklerine, hangi taslak kategorilere ait olduğu itibarıyla aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

Tablo 4.33: Araştırmanın Kavramsal Çerçevesinde Yer Alan Yapılarla İlgili Karşıt Görüşler

Taslak Kategoriler	Doğrudan Alıntı Örnekleri
Mevzuatın Kapsamlı Olması	AKAD1: “Genelde oradaki şeylere bakarak işte madde sayısı fazla ise vergi karmaşıklığı yüksektir veya sayfa sayısı fazla ise yüksektir. Hani bu bir etken midir etkendir ama bence bir sıralama yaparsak bunu böyle biraz son sıralara gitmemiz gerekiyor. Çünkü madde sayısının fazla olması direk karmaşık olduğu anlamına gelmiyor. Hatta açık olduğu, anlaşılır olduğu anlamına geliyor.”
Muafiyet ve İstisnalar	AKAD1: “Yani muafiyet ve istisnaların orada çok fazla görülmesi o kanunun karmaşık olduğunu çok fazla göstermez. Daha detaya inmiş sonuç itibarıyla ... Çok fazla karmaşık olduğunu göstermez ... artık zaruri bir şey muafiyet istisnaların örneğin; geçmiş dönemlerde bir sosyal medya fenomeni diye bir kavramımız yoktu veya e-ticaret diye bir alan yoktu. Bunun gibi benzer konular geldikçe oradaki muafiyet istisnaların genişlemesi özellikle gelir ve Kurumlar Vergisi açısından gayet normal olağan yani vergileme o ekonomik hayatı takip etmek zorunda. Bu da muafiyet ve istisna sayısını artırıyor. Bununda ben vergi karmaşıklığına neden olduğunu düşünmüyorum.” AKAD2: “... muafiyet ve istisnaların yoğun olmasında da bir problem yok. Açık ve net olduktan sonra sonuçta bizim buradaki temel problemimiz bir vergiye tabi olması gereken bir unsur vergi sistemi dışında çıkartılması değil, benim anladığım vergi karmaşıklığına bir olgunun vergisinin dışında olabilirliğini net bir şekilde hüküm altına alınması yoksa istisna ve muafiyet çok sayıda olabilir ama o istisna ve muafiyet kişi tarafından ya da sistemdeki aktörler tarafından net bir şekilde anlaşılıyorsa buna ilişkin işte ama şu da var, şöyle olursa gibi çok bağlantılı hükümlerle farklı bir noktaya çekilmiyorsa yani bireyin herhangi bir vergi istisnasından yararlanabilirliği çok farklı kaynaklardan desteklenerek anlaşılabilir bir karmaşa içinde ise. Anlatmak istediğim biraz da böyle.”
Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması	AKAD2: “Çok etkili olduğunu düşünmüyorum sonuçta içinde bulunduğumuz ekonomik sistem zaten çok farklı bileşenlerle birlikte hayatta olmak zorunda. Bu sadece bizim vergi sistemimize ilişkin değil bütün dünya ekonomik sistemi zaten çok bileşenli, çok aktörlü uluslararası sistemin getirdiği çok farklı bilinmezlikler var. Dolayısıyla mevzuatın ya da külliyatın çok büyük olmasından ziyade yazım dili anlaşılabilirliği ve olayları bir bütünlük içerisinde ele alma yoksa çok kalın olması ya da büyük bir mevzuat olması karmaşıklığa neden olmayabilir.”

Tablo 4.33: (devamı)

Mevzuat Değişiklikleri	AKAD1: "... o sık değişiklikten aslında şöyle diyelim orada nasıl karmaşıklığa neden olur. Siz bir kişiyi konuyu vergi dışı bırakıp daha sonraki bir değişiklikle vergi kapsamına alırsanız örneğin tamam bu karmaşıklığa neden olur ama yeni bir konuyu düzenliyorsa bu karmaşıklığa neden olmaz."
Verginin Hesaplanması	MMM3: "Defter kayıtlarla ilgili kaydınız ne kadar düzgünse matrah ortaya çıkıyor zaten gelir gider... Çok da zor olmuyordu beyannameyi dolduruyoduk. ... veri varsa ortada verilere düzenli bir şekilde programa intikal ettirilebiliyorsa düzgün bir bilanço çıkıyor. Yapılamıyorsa bir yerlerde eksik beyan ediliyorsa bilanço hatalı, aksak çıkıyor. Yani aslında orda kişi ne kadar çok düzgün muhasebesini tutuyorsa manuel ya da şey çok önemli değil programa... Hatalarımı buluyor. Bir şekilde matrahı tespit ediyor zaten tespit edebiliyorum."
Elektronik Uygulamalar	MMM3: "Çok etkili olmadı açıkçası, yani verginin matrahını bulmayla ilgili çok elektronik ortama dönüşmesi çok da ciddi bir etken değil bana göre. ... karmaşık demeyelim de çözilemeyen yani mükellefin çok zor durumda olmayan... bir süreçti."
Kayıt Tutma Yükümlülüğü	MMM3: "Olması lazım yani olması gereken bir şey zaten kayıt olmadan muhasebe... Bunun daha ne olabilir, daha nasıl bir basitleşebilir... Yok daha da basitleştirilemez herhalde diye düşünüyorum. Yani zaten fatura anında akıyor. Sabah arkadaşlar fatura kestirmiş. Yani alışveriş yapmış marketten, daha çocuk buraya gelmeden e-beyannameyi fatura zaten mailime gelmiş." MMM4: "Yok yani kayıt tutma yükümlülüğü o konuda aslında tam tersi bir takım şeyleri aslında kolaylaştırıyor. Raporlamalar işte kayıtların tutuş şekli, verilere ulaşım şekli o ister istemez kolaylaştırıyor."
Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü	MMM3: "Yok, ben tek... eskiden etkiliyordu. ... Fiziki olarak yaptığımız zamanlarda etkiliyordu. ... Tabi manuel de beyanname verdiğimi biliyorum. Kâğıt ortamında vergi dairesine kâğıt ıı beyannameleri bırakıp da tahakkuk topladığım zamanları da biliyorum. Şimdi biz teknolojiyle birlikte... Elektronik ortamda zaten en bariz ıı kira beyannamelerinde sen ne kadar hazır beyan sistemi diye bir sistem var. Bunu herkes doldurabilir. Bakın beyannamelerin safhası da buraya kadar indirgenmesi lazım artık. Sadece beyan da değil de... Bakın şeylerde eskiden vergi beyannamelerini tutup vergi dairelerine giderdik. AVM'lerde artık Gelir İdaresi Başkanlığı stant kuruyor. Efendim beyanmenizi ve bu beni çok mutlu ediyor mesela onları gördüğüm vakit. Rahat bir ulaşım..." MMM8: " ... söz konusu formlar karmaşıklığı giderme kapsamında hazırlandığını düşünüyorum."
Diğer Yükümlülükler	MMM3: "... Ekstra bir iş yükü oluyor. Vergi karmaşıklığı demeyelim de." MMM9: "Bence oluşturmuyordur, çünkü bazı işlemlerin yani o zamanında yapılması gerekiyor. Şimdi siz mesela bu işlemi çok uzun uzadıya uzatırsanız süresini bu sefer de başka işler üstüne binecek ve işler daha karmaşıklaşacak insanlar daha kısa zamanda daha çok işi yapmak zorunda kalacaklar. O yüzden ben öyle düşünmüyorum yani." AKAD2: "Bu konuda çok şey değilim sonuçta bireyin çok farklı, belki hani çok girift ekonomik yapıda olan bireyler açısından belki sorun olabilir ama sonuçta bu işin takvimi belli iken karmaşıklığa yol açmayabilir." AV1: "Bunların kesinlikle olması gerekiyor. O zaman daha çok karmaşık olurdu. ... Herkesin istediği zaman ya ben açtım burayı tamam ama açtığımda bunu gelip bildirmen lazım. ... burası açılmış işte masası var, sandalyesi var atıyorum o iş için ne gerekli onların... bazı usulü ve şekli şeylerin olması gerekiyor yani."

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Araştırmanın kavramsal çerçevesi revize edilirken "örüntü dışı" kalan olumsuz kanıtların olumlu kanıtlara oranı ve olumlu kanıtların literatürle desteklenip desteklenmediği göz önünde bulundurulmaktadır (Miles & Huberman,

2021, s. 271). Araştırmacı olumsuz kanıtları göz önünde bulundurarak kavramsal çerçeveyi revize etmiştir. Buna göre, Tablo 4.33'te yer alan **“diğer yükümlülükler”** taslak kategorisi kapsamındaki karşıt görüşler dikkate alınarak kavramsal çerçeve gözden geçirilmiştir. Bildirim sürelerinin birbirinden farklı olması dışında başka bir yükümlülüğün karmaşıklık oluşturduğuna dair katılımcı görüşü olmaması nedeniyle daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede yer alan **“vergi yönetimi”** yapısı kapsamından çıkarılarak **“beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü”** yapısı altında açıklanmıştır.

4.4. Bölüm Özeti

Bu bölümde, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörleri saptamak ve bu faktörlerin hangi yapılar altında tanımlandığını ortaya çıkarmak için yürütülen nitel araştırma tanıtılmıştır. Nitel araştırmanın metodolojisi kapsamında örnekleme süreci ve çalışma grubu, veri toplama aracı tasarımı, etik davranışlar, pilot çalışma, veri toplama süreci, verilerin analizi, nitelik değerlendirmesine ilişkin bilgiler verilmiştir. Nitel araştırma bulguları, ana ve alt kategoriler itibarıyla sunulmuştur. Katılımcı görüşleri, her alt kategoriyi niteleyen ve en iyi şekilde temsil ettiği düşünülen doğrudan alıntılarla desteklenerek aktarılmıştır. Ayrıca olumsuz kanıt niteliğindeki karşıt görüşler de değerlendirilmiştir.

Araştırma sorularından *“Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler nelerdir?” (AS1)* ve *“Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler hangi yapılar altında tanımlanabilir?” (AS2)* soruları, nitel araştırma verilerinin araştırmanın kavramsal çerçevesi göz önünde bulundurularak kodlanması ve kategorilere/alt kategorilere ayrılması ve ortaya çıkarılan yeni kategorilerin/alt kategoriler çerçevesinde kavramsal çerçevenin revizyonuyla cevaplandırılmıştır.

Nitel araştırma sonucunda belirlenen ana kategoriler ve alt kategorilerde görüş bildiren katılımcılara ilişkin bilgiler verilmiştir. Her ana ve alt kategoride görüş bildiren katılımcı sayısı, katılımcı grupları itibarıyla açıklanmıştır. Nitel araştırmanın bulguları, ana ve alt kategoriler ayrı olmak üzere araştırmanın kavramsal çerçevesiyle ve literatürle ilişkilendirilerek yorumlanmıştır. Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan yapılar ile nitel verilerin analizi sonucunda oluşturulan ana kategoriler/alt kategoriler karşılaştırılmıştır. Literatür ile katılımcı görüşlerinin uyumlu olup olmadığı değerlendirilerek uyuşan kategoriler

ortaya koyulmuştur. Nitel araştırma sonucunda ortaya çıkarılan yeni yapılar açıklanmış ve literatürle ilişkilendirilmiştir.

Nitel araştırma sonucunda araştırmanın kavramsal çerçevesi önemli ölçüde değiştirilmiş ve geliştirilmiştir. Daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede yer alan yapılar büyük ölçüde revize edilmiştir. Tez araştırması kapsamında geliştirilmesi planlanan ve araştırmanın odak noktası olan vergi karmaşıklığı algısı endeksinin dayanacağı araştırmanın kavramsal çerçevesini oluşturmak üzere toplam 10 ana yapı ve 28 alt yapı belirlenmiştir.

Nitel araştırma bulguları kapsamında katılımcıların olumsuz kanıt niteliğindeki karşıt görüşleri de ele alınmıştır. Araştırmanın kavramsal çerçevesinin revizyonunda olumlu kanıtların literatürle desteklenip desteklenmediği göz önünde bulundurulmakla birlikte olumsuz kanıtların katılımcı görüşleri içerisindeki ağırlığı da dikkate alınmıştır.

Yukarıda özetlenen nitel araştırmanın öncesinde geliştirilen ve sonrasında revize edilen araştırmanın kavramsal çerçevesi mukayese etmek üzere ayrı ayrı gösterilerek Tablo 4.34'te sunulmaktadır. Ayrıca kavramsal çerçevenin son hali şematik olarak Şekil 4.1'de gösterilmektedir.

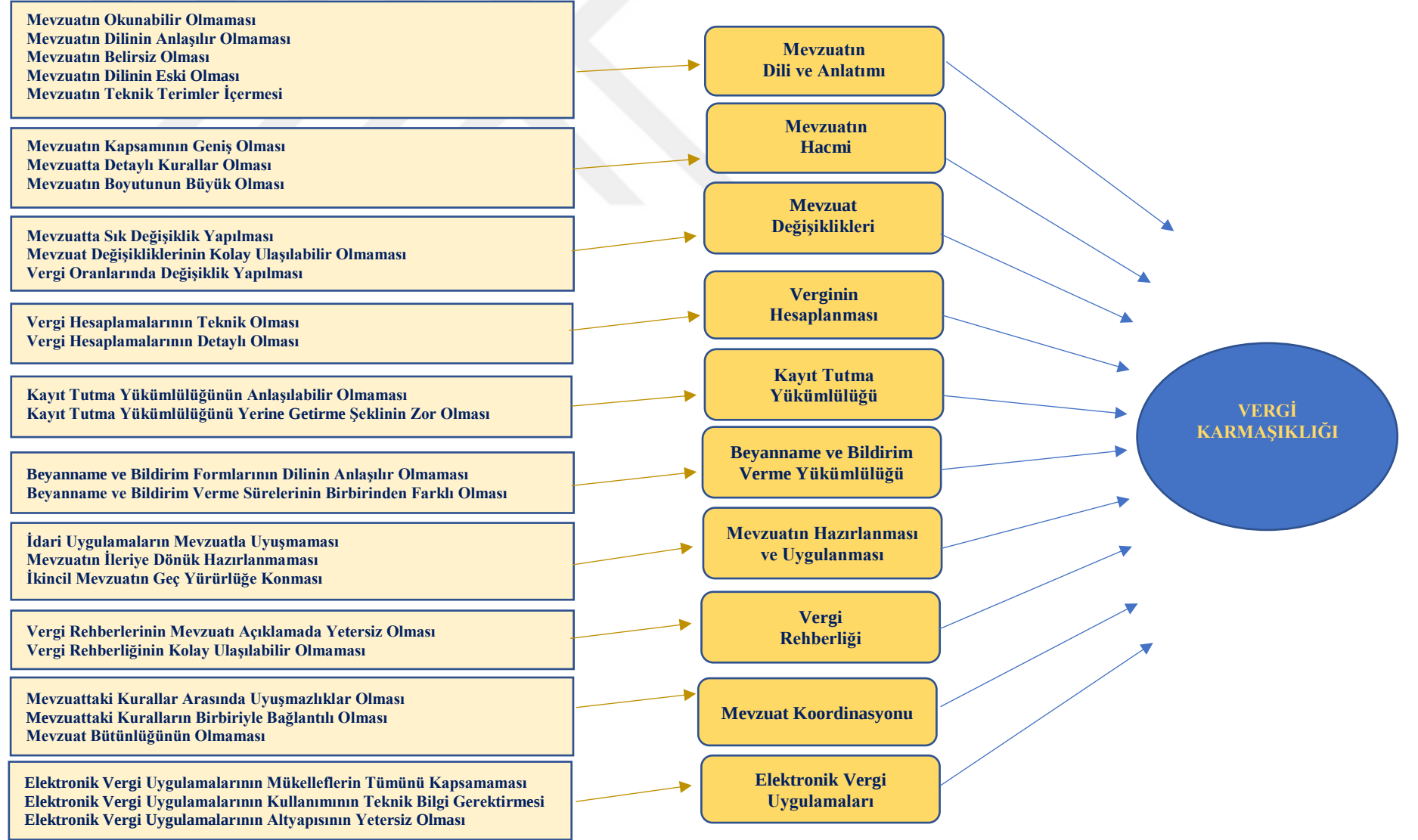
Bir sonraki bölümde, vergi karmaşıklığı algısı endeksinin geliştirilmesine odaklanılacaktır. Endeksin yapısı ayrıntılı olarak açıklanacak ve vergi karmaşıklığı literatüründeki diğer endekslerle karşılaştırılarak değerlendirilecektir.

Tablo 4.34: Nitel Araştırma Öncesi ve Sonrası Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi

Nitel Araştırma Öncesi Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi		Revizyon Sonrası Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi	
Ana Kategoriler	Alt Kategoriler	Alt Kategoriler	Ana Kategoriler
Mevzuatın Dili ve Anlatımı	Mevzuatın Okunabilir Olmaması Mevzuatın Anlaşılabilir Olmaması Mevzuatın Belirsiz Olması	Mevzuatın Okunabilir Olmaması Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması Mevzuatın Belirsiz Olması Mevzuatın Dilinin Eski Olması Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi	Mevzuatın Dili ve Anlatımı
Mevzuatın Hacmi	Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması	Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması	Mevzuatın Hacmi
Mevzuat Değişiklikleri	Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması Mevzuat Değişikliklerinin Kapsamının Geniş Olması	Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması	Mevzuat Değişiklikleri
Verginin Hesaplanması	Vergi Hesaplamalarının Zor Olması Vergi Hesaplamalarının Çok Fazla Olması	Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması	Verginin Hesaplanması
Kayıt Tutma Yükümlülüğü	Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Detaylı Olması Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Zahmetli Olması	Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması	Kayıt Tutma Yükümlülüğü
Beyanname Formları	Beyanname Formlarının Biçim Bakımından Anlaşılabilir Olmaması Beyanname Formlarının İçerik Bakımından Anlaşılabilir Olmaması	Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması	Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü
Vergi Yönetimi	İdari Yükümlülükler Mükelleflerin Uyum Sağlamasının Zor Olması İdari Yükümlülükler İdarenin Uyum Sağlamasının Zor Olması	İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konulması	Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması
Vergi Rehberliği	Vergi Rehberlerinin Okunabilir Olmaması Vergi Rehberlerinin İçerik Bakımından Yeterli Olmaması Vergi Rehberlerinin Miktar Bakımından Yeterli Olmaması Vergi Rehberlerinin Erişilebilir Olmaması	Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yeterli Olmaması Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	Vergi Rehberliği
		Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması	Mevzuat Koordinasyonu Elektronik Vergi Uygulamaları

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 4.1: Araştırmanın Kavramsal Çerçevesi (Revizyon Sonrası)



Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

5. VERGİ KARMAŞIKLIĞI ALGISI ENDEKSİNİN İNŞASI

5.1. Giriş

Tez araştırmasının bu bölümünde, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığını ölçmek üzere nitel araştırma bulgularına dayalı olarak geliştirilen endeks tanıtılmaktadır. Öncelikle, neden yeni bir endeks geliştirme ihtiyacı duyulduğu açıklanarak gerekçelendirilmektedir. Araştırma kapsamında geliştirilen endeksin metodolojisi açıklanmakta, bu kapsamda, endeks modeli sunulmakta ve endekste kullanılan göstergeler tanımlanmaktadır. Son olarak, göstergelerin ağırlıklandırılması hakkında bilgiler verildikten sonra endeksin hesaplanma yöntemi açıklanmaktadır.

Bu bölüm, bu giriş kısmıyla birlikte dört kısımdan oluşmaktadır. Bu girişi takip eden kısımda yeni bir endeks oluşturma motivasyonundan ve gerekçelerinden bahsedilmektedir. Üçüncü kısımda endeksin metodolojisi hakkında bilgiler verilmektedir. Son kısımda ise bölüm özetine yer verilmektedir.

5.2. Yeni Bir Endeks Oluşturma Motivasyonu ve Gerekçeleri

Literatür incelemesinin sunulduğu birinci bölümde, daha önce vurgulandığı üzere literatürde vergi karmaşıklığı kavramının genel ve net bir tanımı yapılmadığından üzerinde uzlaşa sağlanamadığı görülmektedir. Türkiye'de sınırlı olan vergi karmaşıklığı literatüründe kavrama ilişkin tanımlar ve açıklamalar uluslararası literatürle benzer şekilde genel ve net bir tanım ortaya koyamamaktadır.

Vergi karmaşıklığını kapsamlı bir model veya bir çerçeveye açıklayan araştırmalar olsa da literatürün bu anlamda hala sınırlı olduğunu söylemek mümkündür. Ampirik literatür incelendiğinde araştırmaların çoğunlukla vergi mevzuatının okunabilirliğinin incelenmesine yönelik olduğu ve ampirik olarak vergi karmaşıklığının farklı perspektiflerden araştırıldığı daha fazla araştırmaya ihtiyaç olduğu anlaşılmaktadır. Vergi karmaşıklığı konusunu, daha geniş perspektifle ve kavramsal çerçeve kullanarak ele alan araştırmalar incelendiğinde vergi karmaşıklığının birbirinden farklı boyutlar ve göstergeler belirlenerek ölçüldüğü ve vergi karmaşıklığının ölçümünde kullanmak üzere endekslerin oluşturulduğu görülmektedir. Bu araştırmalar değerlendirildiğinde kullanılan kavramsal çerçevelerin ve ölçüm araçlarının (endekslerinin) kapsamlarının ve

metotlarının farklılıklar gösterdiği anlaşılmaktadır. Türkçe literatürün genel eğilimi, uluslararası literatürle benzerlik göstermekle birlikte geç de olsa gelişmeye başlayan literatürün hala oldukça sınırlı olduğu görülmektedir.

Literatürdeki vergi karmaşıklığı endekslerinin Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklık düzeyini tespit etmek için uygulanabilirliği değerlendirildiğinde literatürdeki karmaşıklık faktörleriyle (endeks göstergeleriyle) her ne kadar ortak faktörler olsa da mevcut endekslerin bütüncül olarak Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığını tam anlamıyla kavrayamadığı anlaşılmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi için ulusal farklılıklardan kaynaklanabilecek faktörlerin ortaya çıkarılması ve vergi karmaşıklığı ölçümüne dâhil edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu doğrultuda Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının doğasını anlama ve hangi faktörler tarafından belirlendiğini keşfetme açısından vergi karmaşıklığının, literatür incelemesine dayalı oluşturulan ve nitel araştırmayla geliştirilen bir kavramsal çerçeveye açıklanmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Literatürdeki vergi karmaşıklığı endeksleri nitel araştırmayla keşfedilen yapıları tam anlamıyla ölçemeyeceğinden yeni bir ölçme aracına ihtiyaç duyulmaktadır.

Özetle, daha önce literatür incelemesi sonucunda tespit edilen literatürdeki boşluklar ve araştırılmasına ihtiyaç duyulan alanlar kısmında değinilen hususların ve buradaki açıklamaların işaret ettiği üzere vergi karmaşıklığını açıklayan kapsamlı bir yaklaşıma ve Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığını ölçen bir ölçüm aracına (endekse) ihtiyaç duyulmaktadır. Sınırlı literatürün geliştirilmesi, Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin tespit edilmesi ve böylece vergi sisteminde basitleştirmeye olan ihtiyaç durumunun ve düzeyinin belirlenmesi bu ihtiyacın gerekçelerindendir.

Vergi karmaşıklığının literatür incelemesinin sunulduğu birinci bölümde daha önce açıklandığı üzere mükelleflerin vergiye uyum konusundaki davranışlarını olumsuz yönde etkilemesi⁵⁹ ve mükelleflere uyum maliyetleri, idareye ise operasyonel maliyetler yükleyerek devleti vergi geliri kaybına uğratması

⁵⁹ Vergi karmaşıklığının bireyleri vergi uyumsuzluğuna yöneltebileceğini öne süren Türkçe literatürde karşılaşılan bazı çalışmalar: Tunçer (2005); Aktan & Çoban (2006); Gök (2007); Tuay & Güvenç (2007); Çataloluk (2008)

başta olmak üzere birçok olumsuz etkisi bulunmaktadır. Vergi karmaşıklığının bu tür olumsuz etkilerinin giderilmesi için vergi karmaşıklığının azaltılması veya ortadan kaldırılması için çalışmalar yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun için de öncelikle mevcut karmaşıklık düzeyinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Bu tez araştırması, vergi sisteminin paydaşlarından elde edilen nitel ve nicel veriler ile araştırma kapsamında geliştirilen endeks aracılığıyla Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin tespit edilmesine, böylece vergi sisteminde basitleştirmeye olan ihtiyaç durumu ve düzeyinin belirlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca, söz konusu endeks, geleceğe yönelik olarak karmaşıklık düzeyindeki zamansal ve mekânsal değişimlerin takip edilerek analiz edilebilmesine imkân sağlamaktadır. Bu yönleriyle tez araştırmasının vergi basitleştirme çalışmalarını yönlendirmesi ve ilerlemelerin değerlendirilmesine katkı sağlama potansiyeli bulunmaktadır.

5.3. Endekse İlişkin Metodolojik Hususlar

Bu kısımda vergi karmaşıklığının ölçümünde kullanılmak üzere bu tez araştırması kapsamında geliştirilen endeks modelinin dayandığı yaklaşıma, endeks modeline, endekste yer alan göstergelerin ağırlıklarına ve endeksin hesaplanma yöntemine ilişkin bilgilere yer verilmektedir.

5.3.1. Endeksin İnşasında Benimsenen Yaklaşım

Vergi karmaşıklığının ölçümünde kullanılmak üzere bu tez araştırması kapsamında geliştirilen endeks, *oluşturucu (biçimlendirici/formatif) ölçüm modeli* yaklaşımına göre inşa edilmiştir.

Geniş kapsamlı bir kavramsal yapıyı veya sınırları daraltılmış bir boyutu ölçmek amacıyla oluşturulan araçlar endeks (indeks) olarak adlandırılmaktadır. (Şencan, 2005, s. 72). Endeks, bir yapının ayrı bileşenlerinin ve/veya alt bileşenlerinin ölçülmesi ve tek bir ölçüm şeklinde bir araya getirilmesiyle yani farklı maddelerin tek bir sayısal değer (bileşik skor) şeklinde kombine edilmesiyle oluşturulmaktadır (Neuman, 2020, s. 372). Endeksin temel özelliği, toplam/ortalama puan alınarak ölçüm yapılması olmaktadır. İçerdikleri özellikler bakımından yansıtıcı, oluşturucu veya karma endeks olarak sınıflandırılmaktadır. Yansıtıcı (reflektif) ölçeklerden/endekslerden arka plandaki gizli kavramsal bir

yapıyı veya birden fazla gizli değişkeni ortaya çıkarmak amacıyla yararlanılmaktadır. Oluşturucu (formatif) ölçekler/endeksler ise gizli (gizil/örtük) bir değişkeni ortaya çıkarma hedefi güdülme-sizin belirli bir kavramsal çerçeve içerisinde tek bir toplam veya ortalama puana göre değerlendirme yapma amacıyla kullanılmaktadır (Şencan, 2005, s. 72, 73).

Ölçüm modellerinde yer alan yapıların temel farklılığı etki ve neden ilişkisine dayanmakta olup ölçek ifadelerinin gizli değişkenin etkilerini gösterdiği durumlarda *yansıtıcı*, nedenlerini gösterdiği durumlarda ise *oluşturucu* ölçüm modeli kullanılması gerekmektedir. (Aksay & Ay, 2016, s. 1, 3).

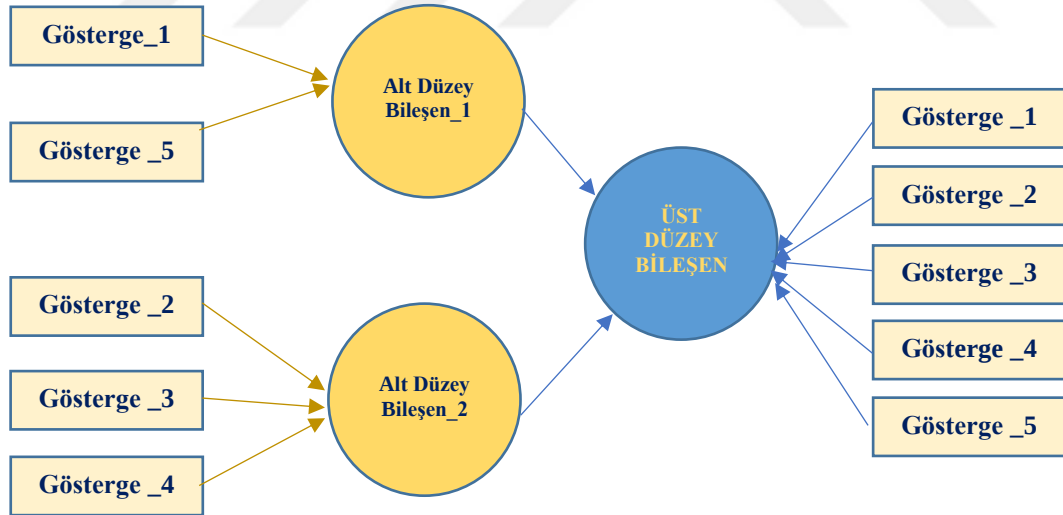
Yansıtıcı ve oluşturucu ölçüm modellerini etki ve neden ilişkisine dayanmaları haricinde birbirinden ayıran keskin özellikler bulunmaktadır. Bunlardan ilki, göstergelerin birbirinin yerine kullanılabilmesiyle ilgilidir. Yansıtıcı ölçüm modellerindeki göstergeler birbirinin yerine kullanılabilmekte ve birinin çıkarılması altta yatan yapının temel doğasını değiştirmemektedir (Diamantopoulos & Winklhofer, 2001, s. 270-271). Bollen & Lennox (1991, s. 308)' e göre ise oluşturucu ölçüm modellerinde bir göstergenin çıkarılması, yapının bir kısmının atlanması anlamına gelmektedir (Diamantopoulos & Winklhofer, 2001, s. 271). İkinci ayırt edici özellik, geçerlilik ve güvenilirlik için kullanılan prosedürlerle ilgilidir. Yansıtıcı ölçüm modelinde kullanılan iç tutarlılık değerlendirmesi, oluşturucu ölçüm modellerinde uygulanmamaktadır. Oluşturucu ölçüm modellerinde göstergeler birlikte değişmediğinden göstergeleri sadeleştirmeye yönelik girişimler yapı için olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle faktör analizi ve iç tutarlılık değerlendirmesi gibi geleneksel prosedürlerin kullanılması oluşturucu ölçüm modelleri için uygun olmamaktadır (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 137; Diamantopoulos & Winklhofer, 2001, s. 271). Oluşturucu ölçüm modelinin geçerliliğinin sağlanmasıyla güvenilirliğinin de sağlandığı düşünülmektedir (Şencan, 2005, s. 81).

Oluşturucu ölçüm modelinde tek bir boyut, birden fazla boyut ya da geniş kapsamlı kavramsal yapılar ölçülebilmektedir. Geniş kapsamlı kavramsal yapıları ölçen oluşturucu endekslerle sınırları geniş olan bir kavramsal yapının bütün yönleri ölçülmeye çalışılmaktadır. Göstergeler yapıya ilişkin ölçek ifadelerinin ve/veya göstergelerin birbirinin yerini tutmama özelliğinden (yapıyı belirleyen

bileşenlerin bir arada soyut bir kavrama karşılık gelmesinden) dolayı göstergeler arasında paralellik şartı aranmamaktadır. Bu nedenle yukarıda bahsedildiği üzere iç tutarlılık, madde-test korelasyonu ve yarıya bölme gibi güvenilirlik analizleri yapılmamaktadır. Oluşturucu ölçüm modeline örnek olarak eğitim, gelir düzeyi gibi birbirinin yerini tutmayan farklı alt boyutlardan oluşan “sosyo-ekonomik statü” verilebilir (Şencan, 2005, s. 73, 75, 79; Aksay & Ay, 2016, s. 8, 11).

Çok sayıda göstergenin potansiyel etkisiyle başa çıkmak için Cenfetelli ve Bassellier (2009), göstergeleri iki veya daha fazla farklı yapıda gruplandırmayı önermektedir. Bu yaklaşıma göre, gösterge gruplarının kavramsal olarak gruplamak için göstergelerin teorik ve kavramsal açıdan anlamlı olması gerekmektedir. Bu yaklaşımla oluşturulan modelde üst düzey bileşenin kendisi, oluşturucu olarak ölçülen alt düzey bileşenler tarafından oluşturulmaktadır (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 147). Şekil 5.1’de oluşturucu üst düzey yapıya ilişkin örnek bir model gösterilmektedir.

Şekil 5.1: Oluşturucu Üst Düzey Yapı Örnek Modeli



Kaynak: J. F. Hair, Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: SAGE Publications, s. 149.

Oluşturucu endekslerin inşasında dört husus önemli olmaktadır. Bunlar; *içerik belirtimi*, *gösterge belirtimi*, *gösterge doğrusallığı* ve *dış geçerliliği* (Diamantopoulos & Winklhofer, 2001, s. 271).

İçerik Belirtimi:

Araştırmacıların oluşturucu olarak ölçülen yapıları ampirik olarak değerlendirmeden önce içerik geçerliliğini oluşturmaya odaklanması gerekmektedir. Oluşturucu yapının araştırmacı tarafından tanımlandığı şekliyle kapsamlı bir dizi gösterge içermesi, göstergeler setinin nitel bir yaklaşım kullanılarak tanımlanması ve göstergelerin yapının tüm veya en azından ana yönlerini yakalamasını sağlaması beklenmektedir. İçerik geçerliliği, araştırmacının göstergelerin ölçmeyi amaçladığı içerik alanını açıkça belirttiği içerik belirtimiyle ele alınmaktadır (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 138, 139).

Gösterge Belirtimi:

Oluşturucu yapı, göstergeler tarafından belirlenmekte olduğundan gösterge belirtimi, içerik belirtimiyle birbiriyle ayrılmaz şekilde bağlantılı olmaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere gösterge olarak kullanılan öğelerin ölçülmek istenen yapının tümünü kapsamaması gerekmektedir. En az bir göstergenin dâhil edilmemesi yapının bileşimini değiştirebilmektedir (Diamantopoulos & Winklhofer, 2001, s. 271).

Gösterge Doğrusallığı:

Yansıtıcı ölçüm modellerinde göstergeler arasında çoklu bağlantı sorunu oluşmazken oluşturucu ölçüm modelinde göstergeler arasındaki aşırı bağlantı, göstergelerin belirgin etkisini ayırmayı zorlaştırmaktadır (Diamantopoulos & Winklhofer, 2001, s. 272). Temelde birbirinin yerine kullanılabilen yansıtıcı göstergelerin aksine biçimlendirici göstergelerdeki maddeler arasında yüksek korelasyonlar beklenmemektedir. Göstergeler arasındaki yüksek korelasyonlar çoklu bağlantı sorunu olduğunu göstermekte ve bu durumda gereksiz göstergelerin kaldırılması gerekmektedir. Doğrusallığı değerlendirmek için tolerans (TOL) ve varyans enflasyon faktörü (VIF) değerlerinin hesaplanması gerekmektedir. Tolerans, aynı blokta diğer göstergeler tarafından açıklanmayan bir oluşturucu göstergenin varyans miktarını temsil etmektedir. Varyans enflasyon faktörü ise toleransın karşılığı olarak tanımlanmaktadır ($1/TOL$). Oluşturucu ölçüm modelindeki her bir gösterge için TOL ve VIF değerleri hesaplanmaktadır. Her iki değer de doğrusallık açısından aynı bilgiyi gösterse de VIF değerlerinin raporlanmasının standart bir uygulama haline geldiği görülmektedir. Hair, Ringle,

& Sarstedt (2011)'e göre 0,20 veya daha düşük bir TOL değeri ve 5 ve daha yüksek bir VIF değeri, potansiyel bir doğrusallık sorununu göstermektedir (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 143). Buna göre, TOL değerinin 0,20'den yüksek, VIF değerinin ise 5'ten küçük olması gerekmektedir.

Tez araştırması kapsamında oluşturulan ölçüm modelindeki göstergelerin doğrusallığını değerlendirmek üzere hesaplanan TOL ve VIF değerleri Ek 13'teki tabloda sunulmakta olup ilgili tabloda yer alan TOL değerleri 0,20'den yüksek, VIF değerleri ise 5'ten küçük olduğundan çoklu bağlantı sorunu tespit edilmemiştir. Doğrusallık düzeyi, kritik değerlerde çıkan TOL ve VIF değerlerine karşılık gelen göstergelerin, kalan göstergelerin hala yapının içeriğini teorik bir perspektiften yeterince yakalaması şartıyla kaldırılması gerekmektedir. Çoklu bağlantı sorunu tespit edilen göstergelerin tek bir (yeni) bileşik göstergede –yani bir endekste– birleştirilmesi çoklu bağlantı sorunlarının çözümü için bir seçenek olarak gösterilmektedir (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 144). Her ne kadar bu tez araştırması kapsamında, oluşturucu ölçüm modelindeki göstergeler bir endeks oluşturacak şekilde birleştirilse de mevcut durumda göstergeler arasında çoklu bağlantı sorunu bulunmadığı görülmüştür.

Dış Geçerlilik:

Oluşturucu endeksler kullanılarak hesaplanan verilerin dış geçerliliğini değerlendirmek için yakınsak geçerliliğinin test edilmesi gerekmektedir. Yakınsak geçerlilik, bir ölçümün, farklı göstergeler kullanarak aynı yapının diğer ölçümleriyle pozitif korelasyonunun derecesidir. Bu doğrultuda, oluşturucu ölçüm modellerinin değerlendirmesinde, oluşturucu olarak ölçülen yapının, aynı yapının yansıtıcı bir ölçüsü ile yüksek oranda ilişkili olup olmadığı sınıanmaktadır (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 140).

Yakınsak geçerliliğinin test edilebilmesi için yansıtıcı ölçüm modelinin de veri toplamaya dâhil edilmesi gerekmektedir. Ancak anket uzunluğunu artırdıkları için yansıtıcı çok ögeli ölçüm setlerinin dâhil edilmesi; uzun anketlerin katılımcıların anket sorularını cevaplarken yorulmasına, yanıt oranlarının düşmesine ve eksik değerlerin artmasına neden olabildiğinden her zaman arzu edilmemektedir. Ayrıca

yapının uygun yansıtıcı ölçüm araçları mevcut olmayabilmektedir (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 141).

Oluşturucu endekslerin inşasında yukarıda açıklanan hususlar doğrultusunda araştırmacı tarafından oluşturucu yapı tanımlanmış ve yapıyı oluşturmak üzere kapsamlı göstergeler, nitel bir yaklaşım kullanılarak belirlenmiştir (*içerik ve gösterge belirtimi*). Göstergeler arasında çoklu bağlantı sorunun varlığı; regresyon analizi sonucunda elde edilen tolerans (TOL) değeri ve varyans enflasyon faktörü (VIF) değerlendirilerek sınanmıştır (*gösterge doğrusallığı*). Test sonuçlarına göre, göstergeler arasında çoklu bağlantı sorunuyla karşılaşılmamıştır. Araştırma kapsamında ölçümü yapılan oluşturucu yapıya uygun yansıtıcı ölçüm araçları mevcut olmadığından yakınsak geçerliği değerlendirilememiştir (*yakınsak geçerlilik*).

5.3.2. Endeks Modeli

Nicel araştırmalarda ölçüm yapılırken bir kavramın (fikrin ya da yapının) ampirik olarak gözlemlenmesine aracılık eden *kavramlaştırma* (*kavramsallaştırma*) ve *işlemselleştirme* (*operasyonelleştirme*) süreçlerinden faydalanılmaktadır. *Kavramlaştırma*, soyut bir yapının kavramsal ya da kuramsal olarak tanımlanarak rafine edilmesi anlamına gelmektedir. Soyut yapı, kavramsal tanım aracılığıyla başka yapılarla ilişkilendirilerek ifade edilmektedir. Bazı yapılar oldukça soyut ve karmaşık olduğundan yapıları belirginleştirebilecek alt-düzey kavramlar kullanılabilir. Bir yapının birden çok tanımı olabileceğinden tanımlar üzerinde uzlaşa sağlanamaması da söz konusu olabilmektedir. Tanımlar üzerinde mutabakata varılamasa da araştırmacıların kullandıkları tanımların araştırmada açık olarak belirtilmesi gerekmektedir. Yapının net ve açık bir anlamı yansıtacak şekilde tanımlanmasıyla ve sınırlarının belirlenmesiyle kavramlaştırma süreci tamamlanmaktadır (Neuman, 2020, s. 342-345).

Ölçüme aracılık eden diğer bir süreç olan işlemselleştirme ise kavramsal tanımın ölçüm prosedürüne bağlanmasını ifade etmektedir. Anket formu gibi soyut yapıyı yansıtan veya temsil eden herhangi bir süreç kullanılarak işlemsel tanım veya göstergeler kümesi geliştirilmesiyle yapı işlemselleştirilmektedir (Neuman, 2020, s. 345-348).

Nicel araştırmalarda ölçüm süreci hakkında yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda vergi karmaşıklığı algısını ölçmek için kavramsallaştırma sürecinden yararlanılmıştır. Vergi karmaşıklığının araştırmada kullanılan kavramsal tanımına yer vermeden önce literatürde rastlanan bir tartışmaya değinilmesi önemli görölmektedir. Borrego (2014, s. 10, 59), nesnel bir kavram olan “*vergi karmaşıklığı*” ile subjektif bir kavram olan “*vergi karmaşıklığı algısı*”nın farklı anlamlara ve farklı ölçüm biçimlerine sahip iki farklı kavram olduğunu ve vergi karmaşıklığının tanımının birbiriyle ilişkili iki alt kavramdan oluştuğunu ileri sürmektedir. Borrego (2014, s. 48)’e göre vergi karmaşıklığı kavramına ilişkin belirsizlik sorunu, uluslararası literatürü oluşturan çalışmalarda bu iki alt kavram arasında kavramsal bir çizginin bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Uluslararası literatürün bu iki alt kavramı dikkate almamasını ve kavramların tanımları arasında ayırım yapmamasını sorgulayan Borrego (2014), kavramsal boşluğun büyük ölçüde vergi karmaşıklığı araştırmalarındaki odaklanma noksanlığından kaynaklandığını öne sürmektedir. “*Vergi karmaşıklığı*”, vergi karmaşıklığının vergi kanunlarının sayısı ve boyutu gibi göstergeler aracılığıyla ölçülebilen nesnel bir perspektifiyken “*vergi karmaşıklığı algısı*”, vergi karmaşıklığının her aktörün kendi algısına sahip olduğu subjektif bir perspektifini yansıtmaktadır. Vergi karmaşıklığı algısı, subjektif bir kavram olsa da hem objektif hem subjektif göstergelerle ölçülebilmektedir (Borrego, 2014, s. 10, 59, 60).

Bu tez araştırması; vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin saptanmasını, vergi karmaşıklığı algısını ölçmek üzere bir endeks geliştirilmesini ve bu endeks aracılığıyla olarak Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyinin ölçölmesini amaçlamaktadır. Tez araştırmasının kavramsal olarak odak noktasını vergi karmaşıklığı kavramının alt kavramı olan ve subjektif bir perspektifini yansıtan “*vergi karmaşıklığı algısı*” oluşturmaktadır.

Daha önce tez araştırmasının birinci bölümündeki “*Vergi Karmaşıklığı Kavramının Tanımları*” başlıklı kısımda değinildiği üzere vergi karmaşıklığı; önyargılara, bakış açılarına, araştırma alanlarına bağlı olarak her birey için farklı anlamlara gelebilmektedir (Tran-Nam & Evans, 2014, s. 345). Borrego (2014, s. 60) da her aktörün vergi karmaşıklığına ilişkin kendi algısı olduğunu dile getirmektedir. Araştırmada literatürle uyumlu şekilde her aktörün önyargılara,

bakış açılarına, araştırma alanlarına bağlı olarak farklı algısı olduğu varsayılmaktadır. Bu doğrultuda tez araştırmasında literatür incelemesinin akabinde vergi sisteminin paydaşlarını temsil eden farklı algı düzeyleri olması muhtemel meslek gruplarından seçilen katılımcılarla (*muhasabe meslek mensupları, vergi dairesi çalışanları, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler, vergi mahkemesi hâkimleri ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlarla*) görüşmeler gerçekleştirilerek vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler saptanmıştır. Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörleri saptamak ve bu faktörlerin hangi yapılar altında tanımlandığını ortaya çıkarmak için yürütülen nitel araştırma sonucunda araştırmanın kavramsal çerçevesini oluşturmak üzere 10 ana yapı ve 28 alt yapı belirlenmiştir⁶⁰. Buna göre vergi karmaşıklığı kavramı, bu yapıları kapsayacak şekilde karakterize edilmiştir.

Vergi karmaşıklığı kavramını ölçülebilir hale getirmek için öncelikle vergi karmaşıklığının tanımının yapılması gerekmektedir. Araştırmada vergi karmaşıklığı kavramı, tanımın kavramı belirleyen yapıların tümünü kapsamı amacıyla katmanlı (hem dar hem de geniş) olarak aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

– *Dar Tanım:*

“Vergi kurallarını anlama ve vergi yükümlülüklerine uyum sağlama güçlüğü”

– *Geniş Tanım:*

“Vergi mevzuatının dil, anlatım, hacim ve koordinasyonu, mevzuatta yapılan değişiklikler, mevzuatın hazırlanması ve uygulanması, verginin hesaplanması, kayıt tutma yükümlülüğü, beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü, vergi rehberliği ve elektronik vergi uygulamalarıyla ilişkili olarak vergi kurallarını anlama ve vergi yükümlülüklerine uyum sağlama güçlüğü”

Tez araştırması kapsamında Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyini ölçmek üzere araştırmanın kavramsal çerçevesine dayalı olarak oluşturucu

⁶⁰ Nitel araştırma sonucunda daha önce oluşturulan kavramsal çerçeve revize edilmiş olup revizyon sonrası kavramsal çerçevede 10 ana yapı ve 28 alt yapı yer almaktadır.

ölçüm modeli yaklaşımına göre bir endeks geliştirilmiştir. Literatürdeki vergi karmaşıklığını ölçmek üzere geliştirilen diğer endekslerden ayırmak için bu endeksin “**Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi (ÖVKAİ)**” olarak adlandırılması uygun görülmüştür.

Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi’ne ilişkin bilgiler Tablo 5.1’de yer almaktadır. Ayrıca endeks modeli şematik olarak Şekil 5.2’de gösterilmektedir.

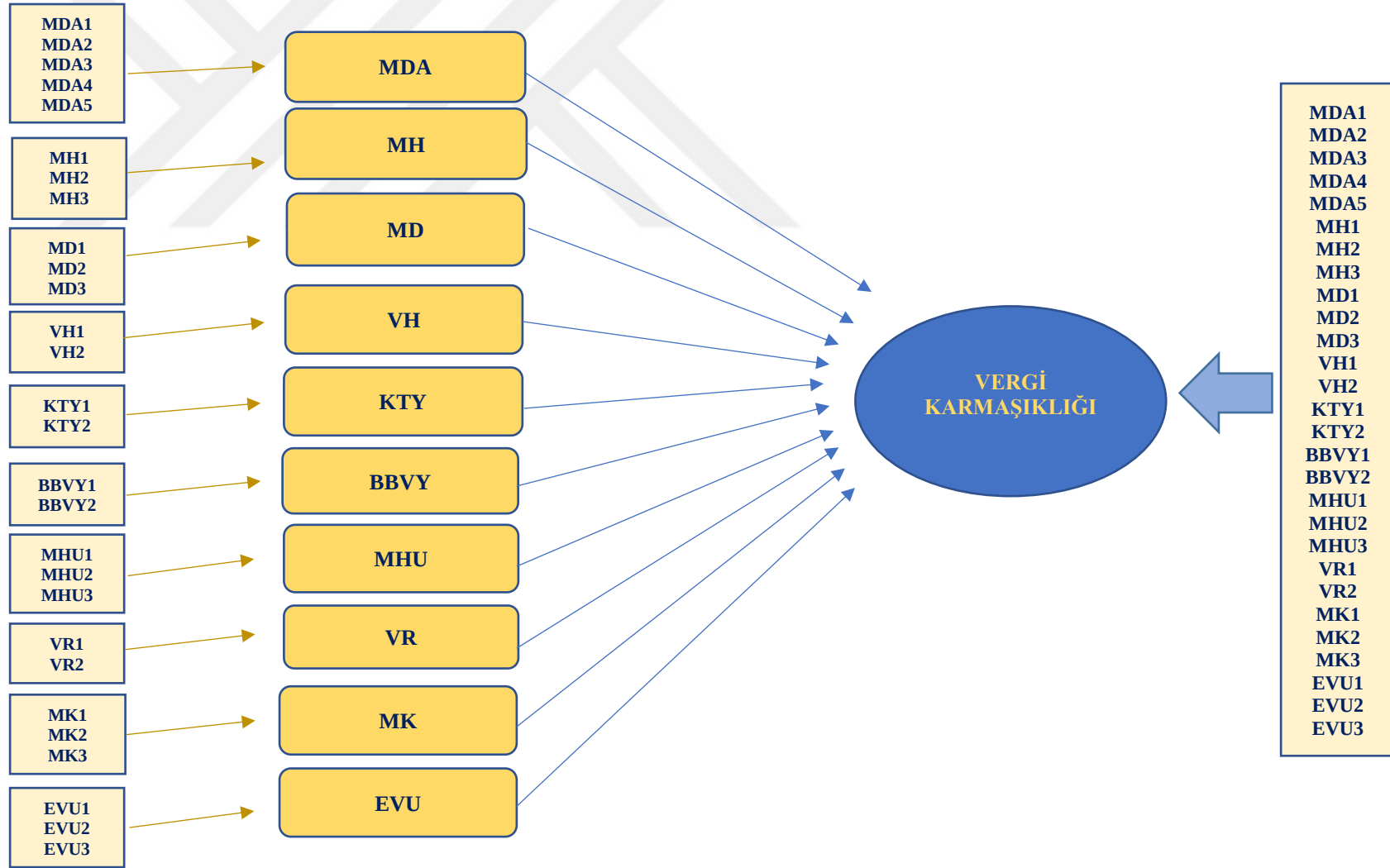


Tablo 5.1: Öner Vergi Karmaşıklık Algısı Endeksi Modeline İlişkin Bilgiler

Boyutlar	Boyut Kodları	Göstergeler	Gösterge Kodları	İşlemselleştirme	
				Gösterge Tanımları (Anket Soruları)	Ölçek
Mevzuatın Dili ve Anlatımı	MDA	Mevzuatın Okunabilir Olmaması	MDA1	Mevzuatın kelime ve cümle uzunlukları bakımından okunabilir olmaması	5'li Likert Tipi Ölçek:
		Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması	MDA2	Mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması	
		Mevzuatın Belirsiz Olması	MDA3	Mevzuatın yoruma izin vermeyecek netlikte olmaması	
		Mevzuatın Dilinin Eski Olması	MDA4	Mevzuatın günümüz dilinde kullanılmayan eski kelimeler içermesi	
		Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi	MDA5	Mevzuatın vergiyle ilgili konulara özgü teknik terimler içermesi	
Mevzuatın Hacmi	MH	Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması	MH1	Mevzuatın çok sayıda düzenleme içermesi	Önem Derecesi: 1= Hiç Etkili Değil, 2= Etkili Değil, 3= Ne Etkili Ne Etkili Değil, 4= Etkili, 5= Tamamen Etkili
		Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması	MH2	Mevzuatın muafiyet, istisna, indirim ve benzeri detaylı düzenlemeler içermesi	
		Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması	MH3	Mevzuatın kısım, bölüm ve sayfa sayısı gibi özellikleri bakımından boyutunun büyük olması	
Mevzuat Değişiklikleri	MD	Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması	MD1	Mevzuatta sık değişiklik yapılması	Karmaşıklık Derecesi: 1= Hiç 2= Karmaşık Değil, 3= Karmaşık Değil, 4= Karmaşık Değil, 5= Karmaşık
		Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	MD2	Torba kanun ve benzeri şekillerde yapılan mevzuat değişikliklerinin izlenebilir olmaması	
		Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması	MD3	Vergi oranlarında değişiklik yapılması	
Verginin Hesaplanması	VH	Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması	VH1	Farklı olaylar için farklı oran uygulamaları ve benzeri teknik hesaplamalar olması	Karmaşıklık Derecesi: 1= Hiç 2= Karmaşık Değil, 3= Karmaşık Değil, 4= Karmaşık Değil, 5= Karmaşık
		Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması	VH2	Vergi hesaplamalarının çok fazla işlem gerektirmesi	
Kayıt Tutma Yükümlülüğü	KTY	Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması	KTY1	Kayıt tutma yükümlülüğüyle ilgili kuralların anlaşılabilir olmaması	Karmaşıklık Derecesi: 1= Hiç 2= Karmaşık Değil, 3= Karmaşık Değil, 4= Karmaşık Değil, 5= Karmaşık
		Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması	KTY2	Kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin kolay olmaması	
Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü	BBVY	Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması	BBVY1	Beyanname ve bildirim verme formlarının dilinin anlaşılır olmaması	Karmaşıklık Derecesi: 1= Hiç 2= Karmaşık Değil, 3= Karmaşık Değil, 4= Karmaşık Değil, 5= Karmaşık
		Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması	BBVY2	Beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması	
Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması	MHU	İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması	MHU1	İdari uygulamaların mevzuatla uyuşmaması	Karmaşıklık Derecesi: 1= Hiç 2= Karmaşık Değil, 3= Karmaşık Değil, 4= Karmaşık Değil, 5= Karmaşık
		Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması	MHU2	Mevzuatın geleceğe yönelik planlama yapılmadan hazırlanmış olması	
		İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konulması	MHU3	İkincil mevzuatın geç yürürlüğe konulması	
Vergi Rehberliği	VR	Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yeterli Olmaması	VR1	Vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması	Karmaşıklık Derecesi: 1= Hiç 2= Karmaşık Değil, 3= Karmaşık Değil, 4= Karmaşık Değil, 5= Karmaşık
		Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	VR2	Rehberlik hizmetlerinin yaygın kullanılan araçlar üzerinden yeterli düzeyde yapılmaması	
Mevzuat Koordinasyonu	MK	Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması	MK1	İkincil mevzuatta yer alan kuralların kanundaki kurallara aykırı olması	Karmaşıklık Derecesi: 1= Hiç 2= Karmaşık Değil, 3= Karmaşık Değil, 4= Karmaşık Değil, 5= Karmaşık
		Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması	MK2	Mevzuattaki bir kuralın başka bir kurala atıf yapması	
		Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması	MK3	Mevzuatın dağınık bir yapısının olması	
Elektronik Vergi Uygulamaları	EVU	Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması	EVU1	Elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması	Karmaşıklık Derecesi: 1= Hiç 2= Karmaşık Değil, 3= Karmaşık Değil, 4= Karmaşık Değil, 5= Karmaşık
		Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi	EVU2	Elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi	
		Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması	EVU3	Elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yeterli olmaması	

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 5.2: Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi Modeli



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Vergi karmaşıklığının subjektif perspektifini yansıtan ve tez araştırmasının kavramsal olarak odak noktasını oluşturan “vergi karmaşıklığı algısı” (oluşturucu üst düzey yapı modeline göre üst düzey bileşen), “*Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi*” aracılığıyla Tablo 5.2’de yer alan subjektif boyutlar (oluşturucu üst düzey yapı modeline göre alt düzey bileşenler) ve göstergelerle ölçülmektedir.

Daha önce tez araştırmasının üçüncü bölümündeki “*Araştırmanın Metodolojik Tasarımı*” başlıklı kısımda açıklandığı üzere Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklık düzeyini tespit etmek için veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır. Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen subjektif göstergelere ilişkin veriler, araştırmacı tarafından geliştirilen anket formu aracılığıyla katılımcıların subjektif göstergeleri içeren anket sorularına 5’li Likert tipi ölçek üzerinden verdikleri yanıtlardan oluşmaktadır⁶¹. Katılımcıların Tablo 5.2’de yer alan anket sorularına verdikleri yanıtlara ilişkin verilerle hesaplanan endeks skorları, vergi karmaşıklığının işlemsel tanımını oluşturmaktadır.

5.3.3. Endekste Kullanılan Göstergelerin Ağırlıkları

Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi’nin göstergelerinin, anket aracılığıyla araştırma örnekleminde elde edilen veriler doğrultusunda ağırlıklandırılmasına karar verilmiştir. Karmaşıklık derecelerinin belirlenmesinde olduğu gibi göstergelerin ağırlıklarının (önem derecelerinin) belirlenmesinde de anket tercih edilmiştir.

Göstergelerin ağırlıklarını belirlemek için katılımcılardan araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan faktörlerin bir verginin karmaşık olarak algılanmasında ne ölçüde etkili olduğunu (önem derecesini) 5’li Likert tipi ölçeğe göre değerlendirmeleri istenmektedir. Endeksin hesaplama yöntemi kısmında da aktarılacağı üzere endeks skorunun 0-1 aralığında olacak şekilde belirlenmesi nedeniyle skor hesaplaması sonrası yeniden ölçekleme yapmamak adına elde edilen veriler, 0-1 aralığında olmak üzere yeniden kodlanmaktadır⁶².

⁶¹ Katılımcılar tarafından 5’li Likert tipi ölçek üzerinden verilen yanıtlar, daha sonra 0-1 aralığında olmak üzere yeniden kodlanmıştır.

⁶² “0= Hiç Etkili Değil, ..., 1= Tamamen Etkili” ölçeğine uygun olarak yeniden kodlama yapılmaktadır.

Katılımcıların gösterge skorlarının birleştirilerek vergi karmaşıklığı algısının ölçümü için hesaplanan nihai skoru hesaplamak için kullanılan göstergelerin ağırlıkları, her boyuta eşit ağırlık vermek üzere belirlenmektedir. Bunun için göstergelerin ağırlıklarının toplamı 1'e eşitlenmek üzere normalize edilmektedir. Her boyutun skorunu hesaplamak için ise ilgili boyuta ait göstergelerin ağırlıkları toplamı 1'e eşitlenerek ağırlıklar belirlenmektedir.

Göstergelerin ağırlıklarının bireysel olarak öğrenilmesi, her bir göstergenin belirli bir bağlamda bileşimini oluşturmadaki önemini öğrenme bakımından önemli bilgiler sunmakta olup araştırmacının, göstergelerin kapsadığı yönlerin, ölçülen yapının ortaya çıkması açısından ne ölçüde önemli olduğunu öğrenmesini sağlamaktadır (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 16).

Literatürdeki vergi karmaşıklığı endeksleri incelendiğinde göstergelerin ağırlıklandırmasına ilişkin verilerin katılımcılardan elde edildiği görülmektedir (OTS, 2012; OTS, 2013; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2016; Hoppe, Schanz, Sturm & Sloane, 2020; Çakır, 2021). Ampirik olarak kanıt sağlamasalar da Evans & Collier (2012) ile Tran-Nam & Evans (2014, s. 362-263), vergi karmaşıklığına etki eden faktörlerin göreceli önemlerinin belirlenmesini önemli görüş ve faktörlerin ağırlıklarının ticari veya kişisel vergi mükelleflerinin temsilcileri, meslek kuruluşları (muhasebeciler, avukatlar ve vergi uzmanları birlikleri gibi), gelir idaresinden yetkililer ve diğer vergi ve hukuk uzmanlarından oluşan paydaşlardan elde edilen verilerle –Delphi tekniği kullanılarak– türetilmesini önermişlerdir. Budak, James & Sawyer (2016) tarafından da göstergelerin ağırlıklandırılması ve bunun için Delphi tekniğinin uygulanması önerisi desteklenmiştir.

OTS (2012) yaklaşımına göre göstergelerin ağırlıklandırılması, göstergeleri subjektif hale getirmektedir. OTS (2012, s. 9-10), çok sayıda karmaşıklık faktörünün karmaşıklığı aynı ölçüde ortaya çıkarma ihtimalinin düşük olduğunu öne sürmektedir. Sayfa sayısı bakımından uzun bir mevzuatın daha kısa olan mevzuata göre daha karmaşık olması gerekmediği ve mevzuatı hukuk dili yerine sade bir dille yazmanın daha fazla kelime gerektirebileceği ancak daha mevzuatın anlaşılmasını daha kolay hale getirebileceği hususları göstergelerin ağırlıklandırılmasına argüman olarak sunulmaktadır.

OTS endeksinin birinci ve ikinci versiyonunda (OTS, 2012; OTS, 2013) göstergeler ağırlıklandırılmış olmasına rağmen üçüncü versiyonunda (OTS, 2015) endeksi sunarken netlik kaybına neden olarak açıklama zorluğu getirmesi, endeks skorunun en yüksek skor olan 10'dan yüksek olarak hesaplanması ihtimalinin olması ve vergi sistemindeki değişiklikleri dikkate almak için ağırlıkların göstergelerin her birini birbiriyle ilişkili olarak eşit değerde tutacak şekilde her yıl ayarlanmasının gerekmesi sebepleriyle birtakım sebeplerle göstergelerin ağırlıklandırılmasından vazgeçilmiştir (OTS, 2015, s. 9).

5.3.4. Endeksin Hesaplanma Yöntemi

“*Endeks Modelinin İnşasında Benimsenen Yaklaşım*” başlıklı kısımda açıklandığı üzere, oluşturucu endekslerde belirli bir kavramsal çerçeve kapsamında tek bir toplam veya ortalama puana göre değerlendirme yapılmaktadır (Şencan, 2005, s. 72, 73).

Oluşturucu yaklaşımın karakterize ettiği bileşik ölçümlerde (Diamantopoulos & Winklhofer, 2001, s. 270), göstergeler (değişkenler) birleştirilerek “*bileşik değer*” elde edilmektedir. Değişkenlerin ağırlıkları (w) ile değişkenlere ait veri gözlemlerinin (x) çarpılması ve daha sonra bu değerlerin toplanmasıyla değişkenler birleştirilmektedir. Tüm x değişkenleri (örneğin, anket soruları) için birçok katılımcıdan gelen yanıtlar bulunmakta olup yanıtlayanların her biri için bileşik bir değer hesaplanmaktadır.

Bileşik değer oluşturulmasına ilişkin matematiksel formül aşağıda gösterilmektedir (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 5):

$$Bileşik\ Değer = w_1 \cdot x_1 + w_2 \cdot x_2 + \dots + w_5 \cdot x_5, \quad (5.1)$$

Oluşturucu yaklaşımla bileşik değer oluşturulmasına ilişkin hususlar doğrultusunda Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi'ni hesaplamak için aşağıdaki formül belirlenmiştir:

$$\text{Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi} = \sum_{i=1}^{28} w_i \cdot x_i \quad (5.2)$$

Bu formülde i , karmaşıklık faktörünü (gösterge); w , karmaşıklık faktörünün önem derecesini (gösterge ağırlığını); x , karmaşıklık faktörünün karmaşıklık derecesini göstermektedir. Endekste toplam 28 gösterge yer aldığından formülde 1’den 28’e kadar skorların toplandığı gösterilmektedir.

Her boyuta ait alt endeksin hesaplanması için aşağıdaki matematiksel formülden yararlanılmaktadır:

$$\text{Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Alt Endeksi} = \sum_{i=1}^{n_i} w_i \cdot x_i \quad (5.3)$$

Bu formülde i , karmaşıklık faktörünü (gösterge); n_i , karmaşıklık faktörünün sayısını; w , karmaşıklık faktörünün önem derecesini (gösterge ağırlığını); x karmaşıklık faktörünün karmaşıklık derecesini göstermektedir. Her boyuta ait alt endekste farklı sayıda gösterge yer aldığından formülde 1’den n_i ’ye kadar skorların toplandığı gösterilmektedir.

Endeks göstergelerine ait değerleri (karmaşıklık derecelerini) belirlemek için anket formunun ikinci bölümünde katılımcılardan araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan faktörler yönünden Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığını 5’li Likert tipi ölçeğe göre değerlendirmeleri istenmektedir. Daha sonra elde edilen veriler, göstergelerin ağırlıklandırılmasında olduğu gibi 0-1 aralığında olmak üzere yeniden kodlanmaktadır⁶³.

Endeks formülü kullanılarak katılımcıların bireysel olarak her gösterge için belirledikleri önem dereceleri doğrultusunda belirlenen normalize edilmiş ağırlıklarla, karmaşık dereceleri çarpılarak gösterge skorları elde edilmektedir. Katılımcıların gösterge skorlarının toplanarak birleştirilmesiyle her bir katılımcı için bileşik bir değer (skor) hesaplanmaktadır. Katılımcıların skorlarının toplanarak katılımcı sayısına bölünmesiyle, yani aritmetik ortalamasının alınmasıyla tek bir endeks skoruna ulaşılmaktadır. Bu skor, “**genel vergi karmaşıklığı algısı**” skoru olarak nitelendirilmektedir.

⁶³ “0= Hiç Karmaşık Değil, ..., 1=Tamamen Karmaşık” ölçeğine uygun olarak yeniden kodlama yapılmaktadır.

OTS'ye (2013, s. 7) göre, nihai skora ulaşmada kullanılan bileşik değer oluşturma formülü göreceli karmaşıklığa dair genel bir izlenim vermektedir. Ayrıca aynı zamanda bir alanın neden karmaşık olduğunu ve en çok kimlerin etkilendiğini anlamak için bireysel skorların analizine izin vermektedir.

5.4. Bölüm Özeti

Bu bölümde, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığını ölçmek üzere tez araştırması kapsamında araştırmacı tarafından geliştirilen “*Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi*” tanıtılmıştır. Yeni bir endeks oluşturma motivasyonu ve gerekçelerinden bahsedilmiş ve endeksin metodolojisi açıklanmıştır. Endeksin metodolojisi kapsamında endeksin inşasında benimsenen yaklaşım, endeks modeli, endekste kullanılan göstergelerin ağırlıkları ve endeksin hesaplanma yöntemi hakkında bilgiler verilerek endeksin hesaplanması için belirlenen formül sunulmuştur.

Araştırma sorularından biri olan “*Vergi karmaşıklığı algısını oluşturan yapılar nasıl ölçülebilir?*” (AS3) sorusu, tez araştırması kapsamında vergi karmaşıklığının subjektif perspektifini yansıtan ve literatür ile nitel araştırma sonuçlarının sentezlenmesiyle oluşturulan kavramsal çerçeveye dayalı olan Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi'nin geliştirilmesiyle cevaplandırılmıştır. Endekste yer alan göstergeler, subjektif nitelikte olup, veriler, katılımcıların anket sorularına 5'li Likert tipi ölçek üzerinden verdikleri yanıtlardan elde edilmiştir. Endeksin vergi karmaşıklığını subjektif olarak ele alma, vergi sistemindeki ulusal farklılıkları dikkate alma, Türk Vergi Sistemi'nin doğasını paydaşlar aracılığıyla keşfetme, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığını bütüncül olarak ele alma ve açıklama yönlerinden literatürdeki mevcut endekslerden ayrıldığı düşünülmektedir.

Yukarıda özetlenen inşa süreci sonucunda geliştirilen Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi'nin metodolojik tasarımı Şekil 5.3'te şematik olarak gösterilmektedir.

Bir sonraki bölümde, Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi amacıyla yürütülen nicel araştırma hakkında bilgiler sunulacaktır.

Şekil 5.3: Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi Metodolojisi



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

6. NİCEL ARAŞTIRMA: TÜRK VERGİ SİSTEMİ’NİN ALGILANAN KARMAŞIKLIK DÜZEYİ

6.1. Giriş

Tez araştırmasının bu bölümünde, “Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi” aracılığıyla Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi amacıyla yürütülen nicel araştırma anlatılmaktadır. Bu bağlamda, öncelikle, nicel araştırmanın metodolojisi açıklanmaktadır. Örnekleme süreci ve araştırma örnekleme, veri toplama aracı tasarımı, etik davranışlar, pilot çalışma, veri toplama süreci, verilerin analize hazırlanması ve analizi ile araştırmanın güvenilirlik ve geçerlilik değerlendirmesine ilişkin bilgiler aktarılmaktadır. Daha sonra nicel araştırmanın bulguları sunulmakta ve yorumlanmaktadır.

Araştırma bulguları, veri toplama aracı olarak kullanılan anket formunda yer alan bölümler itibarıyla ayrı başlıklar altında olmak üzere hem araştırma örnekleminin tümü hem de meslek grupları itibarıyla ayrı ayrı sunularak değerlendirilmektedir. Endeks değerlerinin bulunmasının ardından meslek gruplarının endeks değerleri karşılaştırılmaktadır. Katılımcıların mesleklerine göre vergi karmaşıklığı algısı skorları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı istatistik olarak sınanmaktadır.

Bu bölüm, bu giriş kısmıyla birlikte beş kısımdan oluşmaktadır. Bu giriş takip eden kısımda nicel araştırmanın metodolojisi hakkında bilgiler verilmektedir. Üçüncü kısımda araştırmanın bulguları ortaya koyulmaktadır. Dördüncü kısımda bulgulara yönelik tartışmalara, son kısımda ise bölüm özetine yer verilmektedir.

6.2. Metodolojik Hususlar

Bu kısımda nicel araştırmaya ait örnekleme süreci ve araştırma örnekleme, veri toplama aracı tasarımı, etik davranışlar, pilot çalışma, veri toplama süreci, verilerin analize hazırlanması ve analizi ile araştırmanın güvenilirlik ve geçerlilik değerlendirmesine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

6.2.1. Örnekleme Süreci ve Araştırma Örnekleme

Araştırmada, vergi karmaşıklığı algısının mekâna (coğrafi konuma) bağlı farklılık göstermeyeceği varsayıldığından örnekleme sürecinde il ve bölge

ayırımlarına gidilmemiştir. Araştırmanın evreni (*ulaşılabilir evren*), araştırmanın genel (ideal) evreni sınırlandırılmadan Türkiye'nin tüm illerini kapsayacak şekilde belirlenmiştir.

Araştırmanın evrenini Türkiye'nin tüm illerinde görev yapmakta olan muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlar oluşturmaktadır. Daha önce nitel araştırmanın örnekleme sürecine ve çalışma grubuna ilişkin bilgilerin verildiği kısımda açıklandığı üzere vergileme işlemine muhatap kesimi temsilen *muhasebe meslek mensupları*, vergi uyuşmazlığından doğan işlemlere muhatap kesim için ise *avukatlar* seçilmiştir. Vergi idaresinin algılarını yansıtmak üzere *vergi idaresi personeli* ve son olarak vergi sistemine teorik bakış açısını ortaya koymak adına ise *akademisyenler* seçilmiştir.

Tez araştırması kapsamında yürütülen ilk ampirik aşama olan nitel araştırma kapsamında vergi sisteminin paydaşlarını temsil eden farklı algı düzeyleri olması muhtemel meslek gruplarından seçilen katılımcılardan elde edilen verilerle vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler tespit edilmiştir. Nicel araştırma kapsamında ise geniş katılımlı ve kapsayıcı paydaş verileriyle Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi ölçülmektedir.

Araştırma evreni, görüldüğü üzere farklı özellikleri içeren 4 ayrı alt evrenden oluşmaktadır. Alt evrenlerin taşıdığı farklı özellikler örnekleme süreçlerinin de farklılaştırmasını gerektirmiş ve bu nedenle birden fazla örnekleme yöntemi aynı anda kullanılmıştır. Aşağıda alt evrenlerin örnekleme süreçlerine ait bilgiler özetlenmektedir:

- *Muhasebe meslek mensuplarına* ilişkin alt evrenin büyüklüğüne ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) internet sitesinden edinilebilme imkânı olmasına rağmen araştırma evreninin tamamını içeren listelere erişilmesi mümkün olmamıştır. Bu nedenle “muhasebe meslek mensupları” alt evreni için olasılıklı olmayan örnekleme yöntemlerinden *kolayda örnekleme yöntemine* göre örnekleme yapılması uygun

görülmüştür (Anadolu Üniversitesi, 2009, s. 177). Kolayda örnekleme yönteminde, kolayca ulaşılabilir birimler seçilerek örneklem oluşturulmaktadır. Araştırma evreni kapsamındaki muhasebe meslek mensuplarıyla irtibat kurmak üzere Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) Odalarının iletişim bilgilerine Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) internet sitesi⁶⁴ aracılığıyla ulaşılmıştır. Bu alt evrene ait araştırma örnekleme, başta meslek mensupları odaları aracılığıyla ulaşmak üzere araştırmacı tarafından erişebilmesi kolay birimlerden belirlenmiştir.

- *Vergi dairesi personelinin* oluşturduğu alt evreninin tamamını içeren listelere erişim sağlanamadığından ve alt evren büyüklüğü tam olarak bilinemediğinden bu alt evrenden de *kolayda örnekleme yöntemine* göre örneklem seçilmesi uygun görülmüştür. Vergi dairesi personeli için belirlenen örneklemin iletişim bilgilerine irtibat kurulan vergi dairelerinden izin alınarak ulaşılmıştır.
- *Maliye alanında araştırma yapan akademisyenlere* ilişkin alt evren büyüklüğüne ve akademisyenlerin bilgilerine Yükseköğretim Kurulu (YÖK) internet sitesi⁶⁵ aracılığıyla ulaşılabilir. Bu alt evrende yer alan birimlerin tamamına erişilmesi mümkün olduğundan ve alt evren nispeten küçük hacimli olduğundan örneklem seçilmeden tam sayım yapılması uygun görülmüştür. Tam sayımda sonlu bir ana kütlenin tüm birimleri incelenmektedir (Anadolu Üniversitesi, 2009, s. 170).
- *Vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlarla* ilgili tam liste bulmak ve oluşturmak hangi avukatın vergi hukukuyla ilgilendiğini tespit etmek güç olduğundan bu alt evren için örnekleme yöntemi olarak olasılıklı olmayan örnekleme yöntemlerinden *kartopu örnekleme yöntemi* seçilmiştir. Kartopu örnekleme yönteminde örnekleme çerçevesinin olmadığı ya da oluşturulmasının mümkün olmadığı durumlarda araştırma evrenini temsil eden birim genellikle rassal olarak seçilmekte,

⁶⁴ <https://turmob.org.tr/Odalar/SMMM>; <https://turmob.org.tr/Odalar/YMM>

⁶⁵ <https://akademik.yok.gov.tr/AkademikArama/>

örnekleme yer alacak ikinci birim ilk birime sorularak belirlenmekte ve keyfi olarak belirlenen n hacimli örneklem oluşturuluncaya kadar süreç sürdürülmektedir (Anadolu Üniversitesi, 2009, s. 179).

Alt evrenleri temsil etmek üzere seçilen örneklem büyüklüğü toplam 500 olarak belirlenmiştir. Sekaran & Bougie (2010, s. 296)'nin örneklem büyüklüğü tablosuna göre istatistiksel geçerlilik açısından araştırma evreninin 100.000'in üzerinde olması durumunda %95 güven düzeyi ve %5 hata payı ile ulaşılması gereken örneklem büyüklüğü 384 olarak hesaplanmaktadır. Fowler (2009)'in tablosuna göre, %95 güven aralığı ve %5 hata payı ile örneklemin istenilen karakteristiği içermeye ihtimali %50 olduğunda örneklem büyüklüğü 500 olarak hesaplanmaktadır (Creswell, 2017, s. 159). Literatürde yer alan örneklem büyüklüğü tabloları dikkate alınarak her iki tablodaki asgari örneklem büyüklüğüne ulaşılmasının hedeflenmesi sebebiyle örneklem büyüklüğü 500 olarak belirlenmiştir.

6.2.2. Veri Toplama Aracı Tasarımı

Araştırmacı tarafından veri toplama hataları ve bu hatalara karşı alınması önerilen önlemler dikkate alınarak nicel araştırmanın metodolojik olarak tasarlanması sürecinde bu aşama için en uygun veri toplama aracı olarak belirlenen anket formu tasarlanmıştır.

Veri toplanmasında toplayıcı (araştırmacı) ve cevaplayıcı (katılımcı) hatasını önlemek veya en az indirmek için bazı yöntemler uygulanmaktadır. Veri toplayıcının katılımcıyı yönlendirmemesi gerekmektedir. Bu durum veri toplayıcı kaynaklı hataya yol açarak verilerin kalitesini etkilemektedir. Katılımcı kaynaklı hatalar kasıtlı ve kasıtsız hatalar olarak sınıflandırılmaktadır. Katılımcıların verdiği cevapların kendi ismiyle ilişkilendirilmeyeceğinden ve cevaplarının gizli kalacağından emin olması gerekir. Anonimliğin ve gizliliğin taahhüt edilmesi katılımcının araştırmaya katılmayı reddetme durumunu (kasıtlı katılımcı hatasını) azaltabilmektedir. Kasıtsız katılımcı hatalarını önlemek veya azaltmak için anket yönergesinin ve formunun açıklayıcı şekilde oluşturulması gerekmektedir. Katılımcıları araştırma konusuna odaklamak ve dikkatlerini artırmak için de bazı stratejiler kullanılmaktadır. Anket formunda olumlu ve olumsuz ifadelerin bir arada bulunması ve özellikle çevrimiçi araştırmalarda formun ne kadarının

tamamlandığını gösteren yüzdeler dilim veya görsel olarak bir işaret bulunması katılımcıların dikkatlerini artırabilmektedir (Burns & Bush, 2015, s. 270-272).

Araştırmaların kendine mahsus özelliklerinden dolayı evrensel olarak uygulanabilir kurallar bulunmamaktadır. Araştırmacılar tarafından kendi araştırmalarına uygun şekilde literatürde yer alan kalite kontrollerine dikkat edilmesi beklenmektedir (Burns & Bush, 2015, s. 273).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda veri toplamada kullanılan anket formunun doldurulması için açıklayıcı bir şekilde yönerge hazırlanmış ve katılımcıların anonimliği ve gizliliği temin edilmiştir. Anket formunda olumlu ve olumsuz ifadelerin bir arada kullanılmasına dikkat edilmiştir. Anketin tamamlanmasına yönelik görsel bilgilendirmeye yer verilmiştir. Ayrıca araştırma sorularının hazırlanmasında araştırmanın amacıyla bağlantılı olmayan sorulara yer verilmemiş, soruların muğlak ifadeler içermemesi ve yönlendirici olmaması konusunda özen gösterilmiştir⁶⁶. Son olarak, farklı özellikteki sorular için anket formu bölümlere ayrılmış ve sosyo-demografik özellikleri belirlemeye yönelik sorulara anket formunun sonunda yer verilmiştir.

Veri toplama aracı olarak kullanılan anket formundaki dereceleme soruları için 5'li Likert tipi ölçeği tercih edilmiştir. Katılımcıların görüşlerinin yönü ve şiddetini ifade edebilmeleri için araştırmacılar tarafından aralıklı ölçekler kullanılmaktadır. Katılımcıların subjektif nitelikleriyle ilgili olarak tutumları, görüşleri, değerlendirmeleri, inançları, izlenimleri, algıları, duyguları ve niyetleri gibi farklı terim ve isimlerin kullanıldığı gözlemlenemeyen yapılar aralıklı ölçekler vasıtasıyla ölçülebilmektedir. Likert tipi ölçek, yaygın olarak kullanılan aralıklı ölçeklerden biri olup katılımcılardan belirli ifadelerle katılıp katılmama derecesini bir ölçek üzerinde değerlendirmeleri istenmektedir. Psikolojik bir tutum ölçeği olan Likert ölçeğinde ölçüm değerleri araştırmacıdan araştırmaya değişmektedir. Literatürde katılıyorum-katılmıyorum cevap şeklindeki soruların olduğu ölçeklerle birlikte herhangi bir hassasiyet veya yoğunluk ölçeği de Likert ölçeği olarak varsayılmaktadır (Burns & Bush, 2015, s. 179-180).

⁶⁶ Anket formunun tasarımında Gürbüz & Şahin (2015, s. 185)'den referans alınan hususlar göz önünde bulundurulmuştur.

Wilson ve McClean'e (1995) göre, derecelendirme ölçeklerinin hazırlanmasında ölçekte kaç tane noktanın olacağı ve ölçek noktalarının nasıl isimlendirileceği konusunda dikkat edilmesi gereken birtakım hususlar bulunmaktadır (Büyüköztürk, 2005, s.138-139). Öncelikle ölçekteki nokta sayısını, çift ya da tek sayı olarak belirlemek için ölçekte orta noktanın olup olmayacağına karar verilmesi gerekmektedir. Çift sayılı ölçekler, olumlu ve olumsuz cevapları ayırmada etkili olsalar da bu ayırım tarafsız olan katılımcılar için tereddüt oluşturabilmektedir. Bu noktada olumlu ve olumsuz cevapların net bir ayrımının istenip istenmediği ve orta noktanın ölçek vasıtasıyla bilgi toplamak için uygun olup olmadığı değerlendirilmektedir. Buna göre, ölçekte orta nokta olması gerektiğine kanaat getirilirse tek, getirilmezse çift sayılı olarak nokta sayısı belirlenmektedir. Ölçeğin çift-tek olmasına karar verildikten sonra ölçek nokta sayısına karar verilmesi gerekmektedir. Nokta sayısı 7-10 arasında olan ölçeklerde aralık geniş olduğundan daha ayrıntılı bilgi toplama imkânı olsa da katılımcıların anket formunu doldururken dikkatli bir ayırım yapıp yapmadıkları tartışmalı olduğundan genellikle 4'lü ve 5'li ölçekler önerilmektedir.

Ölçek nokta sayısı belirlendikten sonra noktaların isimlendirilmesi gerekmektedir. Sadece iki uçta yer alan noktaların isimlendirildiği durumlarda diğer noktaların isimlendirilmemesi, katılımcıların yanlı yorumlamalarına sebep olabildiğinden tüm noktaların isimlendirilmesi önerilmektedir. Ölçek noktalarının tamamının isimlendirilmesi, hem katılımcıların bir sayısal değeri aynı isimle ilişkilendirmesine hem de araştırmacının daha ayrıntılı yorum yapmasına imkân sağladığından tavsiye edilmektedir (Büyüköztürk, 2005, s.138-139).

Yukarıda açıklanan derecelendirme ölçeklerine ilişkin bilgiler ve bu ölçeklerin hazırlanmasında göz önünde bulundurulması gereken hususlar doğrultusunda araştırmacı tarafından veri toplamak için uygun ölçeğin 5'li Likert tipi ölçeği olduğuna karar verilmiş ve ölçek noktalarının tamamı isimlendirilmiştir. Araştırmada kullanılan Likert ölçeğindeki noktalar; anket formunun içeriği kısmında tanıtılacak olan birinci bölümdeki sorular için "*1= Hiç Etkili Değil, ..., 5=Tamamen Etkili*", ikinci bölümündekiler için "*1= Hiç Karmaşık Değil, ..., 5=Tamamen Karmaşık*" ölçeği şeklinde isimlendirilmiştir.

Araştırmada veri toplama aracı olarak kullanmak üzere tasarlanan anket formu giriş ve kapanış talimatları hariç olmak üzere dört bölüme ayrılmakta olup aşağıdaki bilgileri içermektedir (Ek 14):

- *Giriş talimatlarında*; araştırmacıya ve tez danışmanına ait bilgiler, araştırmanın amacı, örnekleme, araştırmadan beklenen katkılar ve etik konular hakkında açıklamalar yer almaktadır. Ayrıca anket formunda yer alan soru sayısı ile anket sorularını yanıtlamak için ayrılması gereken zamana yönelik bilgilere yer verilmektedir. Son olarak, katılımcılara anket için ayıracakları zaman ve katkılar için teşekkür edilerek yapılan tüm bilgilendirmeler doğrultusunda araştırmaya katılım sağlanmasını kabul ve beyan etmeleri için onay sorusu⁶⁷ ve onay vermeleri halinde işaretlemeleri istenen bir onay kutusu yer almaktadır.
- *Birinci bölümde*, katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem derecelerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Katılımcılardan araştırmanın kavramsal çerçevesinde (nitel araştırma sonucunda revize edilen kavramsal çerçevede) yer alan faktörlerin bir verginin karmaşık olarak algılanmasında ne ölçüde etkili olduğunu (önem derecesini) değerlendirmeleri istenmektedir.
- *İkinci bölümde*, katılımcıların Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığına ilişkin algılarının ölçülmesi hedeflenmektedir. Katılımcılardan araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan faktörler yönünden Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin karmaşıklığını (karmaşıklık derecesini) değerlendirmeleri beklenmektedir.
- *Üçüncü ve son bölümde*, katılımcılara ait sosyo-demografik özelliklerin belirlenmesi hedeflenmektedir.
- *Kapanış talimatlarında*, katılımcılara anketin sona erdiği bilgisi verilerek araştırma hakkında daha fazla bilgi almak ve araştırma sonuçları hakkında

⁶⁷ Katılımcılara onay sorusu olarak “Araştırmacı tarafından tarafınıza araştırmanın niteliği hakkında açık ve anlaşılabilir açıklama yapıldığını, araştırmaya katılma ve çıkma koşullarının açık ve net olarak açıklandığını, kişisel bilgilerinizin gizli tutulacağına dair bilgi verildiğini ve bu araştırmaya gönüllü olarak katılım sağlamayı kabul ettiğinizi onaylıyor musunuz?” şeklindeki soru sorulmuştur.

bilgi edinmek istemeleri durumunda iletişime geçmelerini sağlamak adına araştırmacının iletişim bilgileri paylaşılmaktadır.

Araştırmacı veri toplama aracı olarak kullanacağı anketin daha fazla sayıda ve daha uzak mesafedeki katılımcıya ulaştırılması, veri toplamının hızlı bir şekilde yapılması, yüz yüze gerçekleştirilen fiziksel anketlere göre maliyetinin düşük olması ve veri girişinin kolay olması (Dursun, Kabadayı & Yürüyen, 2022, s. 10) gerekçeleriyle çevrimiçi anket sitesi aracılığıyla elektronik ortamda gerçekleştirilmesini tercih etmiştir. Ücretsiz olarak anket formu oluşturma, yayınlama, farklı soru tipleri tanımlama imkânı ile tasarım ve raporlama özelliklerini değerlendiren araştırmacı, veri toplamak için çevrimiçi anket sitelerinden “*Surveey.com*” internet sitesini tercih etmiştir. Anket formunun giriş sayfasında katılımcılara anket yönergesi ve bilinçli onay sunulmuş olup şartnameyi tıklayarak işaretlemek suretiyle kabul eden katılımcıların ankete devam edebilmesi sağlanmıştır. Anket formunda yer alan her bölüm ayrı bir sayfada görüntülenecek şekilde hazırlanmıştır. Anketin tamamlanma durumunu göstermek üzere yüzdelik dilim gösteriminden yararlanılmıştır.

6.2.3. Etik Davranışlar

Araştırma etiği konusunda daha önce nitel araştırma bölümünde de bahsedildiği üzere insanların dâhil olduğu araştırmalarda zorunlu olarak uyulması gereken etik kurallar doğrultusunda (mevzuat etiği gereği) Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurulu’na başvuruda bulunulmuştur. 30.11.2022 tarihli toplantıda Kurul tarafından araştırmanın yürütülmesi için onay (Ek 15)⁶⁸ verilmiştir.

Örneklem kapsamındaki vergi dairesi personeliyle anket uygulaması gerçekleştirmek için ilgili kurumlardan gerekli izinler alınmıştır. Anket formunda katılımcılara araştırmanın amacı, araştırmadan ve katılımcılardan beklenen katkılar ve etik konular hakkında açıklamalar yapılmış ve katılımcıların yapılan tüm açıklamalar doğrultusunda araştırmaya katılım sağlamalarını kabul ve beyan etmelerine yönelik bilinçli onay vermeleri istenmiştir. Araştırmacı tarafından veri

⁶⁸ Ekte yer alan 06.12.2022 tarihli ve 244516 sayılı etik kurul kararında tez araştırmasının savunma öncesi başlığı olan “Vergi Karmaşıklığı: Muhasebe Meslek Mensuplarının Algıları Ekseninde Türk Vergi Sisteminin Karmaşıklığının Analizi” başlığı yer almaktadır.

analizinin istatistik testleri yansıtması ve eksik ifade edilmemesi hususlarına riayet edilmiş, verilerin analizinde ve bulguların yorumlanmasında verilere sadık kalınmıştır. Araştırmanın ham verileri, makul bir süre saklamak üzere güvenli bir şekilde arşivlenmiştir.

6.2.4. Pilot Çalışma

Anket formunda yer alan soruların içeriğini ve anlaşılabilirliğini değerlendirmek üzere Zonguldak'ta görev yapmakta olan muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlardan oluşan 31 katılımcıyla 19.12.2022-02.01.2023 tarihleri arasında pilot çalışma gerçekleştirilmiştir.

Pilot çalışmada elde edilen veriler “IBM SPSS Statistics 25.0” yazılım programına girilmiş ve anket formunun ikinci bölümünde yer alan Gelir Vergisi (GV), Kurumlar Vergisi (KV) ve Katma Değer Vergisi'ne (KDV) ilişkin karmaşıklık algıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olup olmadığı aşağıdaki hipotezler kapsamında test edilmiştir:

H_{0i} : Katılımcıların Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'ne ilişkin karmaşıklık algıları arasında $\alpha=0,05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($i= 1, ..., 11$).

H_{ai} : Katılımcıların Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'ne ilişkin karmaşıklık algıları arasında $\alpha=0,05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır ($i= 1, ..., 11$).

Yukarıdaki hipotezlerden H_{0i} sıfır hipotezi, H_{ai} ise alternatif hipotezi göstermektedir. Her bir ana yapı ve vergi karmaşıklığı yapısı (bileşik değişken-genel) için ayrı hipotez kurulsa da ayrıca gösterimi yapılmamış olup hipotezlerdeki i simgesi bu yapıları temsil etmektedir.

Katılımcıların Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'ne ilişkin karmaşıklık algılarını yansıtan verilerin normalliği Kolmogorov-Smirnov (K-S) ile Shapiro-Wilk (S-W) normallik testleri kullanılarak araştırılmış ve normal dağılıma uygun olmadığı görülmüştür. Parametrik testlerin ön koşulu olan verilerin normal dağılıma uygun olması koşulu sağlanamadığından ikiden fazla ilişkili grup

arasındaki farklılıkları analiz etmek üzere parametrik olmayan testlerden “*Friedman testi*”nin kullanılmasına karar verilmiştir.

Katılımcıların Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi’ne ilişkin karmaşıklık algılarının karşılaştırılmasına yönelik yapılan Friedman testi sonuçları Ek 16’daki tabloda yer almaktadır. “**Verginin hesaplanması**” yapısı hariç diğer tüm yapılar ve genel karmaşıklık için hesaplanan Friedman testinin anlamlılık değerleri (p değerleri) ilgili tabloda görüldüğü üzere 0,05’ten büyük çıktığından söz konusu yapılar için kurulan sıfır hipotezleri reddedilememektedir. Buna göre, katılımcıların ilgili yapılara ait Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi’ne ilişkin karmaşıklık algıları arasında 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Pilot çalışma sonrası yapılan istatistiksel analiz sonuçları ile katılımcılar tarafından getirilen eleştiriler ve öneriler doğrultusunda anket formu gözden geçirilmiştir. Katılımcıların “**verginin hesaplanması**” yapısıyla ilgili karmaşıklık algıları hariç Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi’nin karmaşıklığına ilişkin algıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanmamış olmasından ötürü söz konusu vergilerin karmaşıklığına ilişkin algı düzeylerinin ayrı ayrı ölçülmesi yerine genel olarak Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığına ilişkin algı düzeylerinin ölçülmesine karar verilmiştir. Pilot çalışma kritiği sonucunda anket sorularının her katılımcı tarafından aynı şekilde anlaşılmasını sağlamak adına bazı ifadelerde değişiklikler yapılmıştır.

Pilot çalışma sonrası asıl anket uygulamasına geçmeden önce araştırma evrenini temsil eden birimlerden seçilen 30 katılımcıyla bir kez daha pilot çalışma yapılmıştır. İkinci pilot çalışma sonrası anket formunda değişiklik yapılmasına gerek duyulmamış olup anket formunun son haliyle uygulanmasına karar verilmiştir. Anket formunun son haline ilişkin ayrıntılı bilgi aşağıdadır:

- Anket formunda toplam 8 soru yer almaktadır. İlk iki bölümde yer alan ölçek formatındaki maddelerin toplamı birer soru olarak sayılmıştır. (Ek 14)
- “*Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Dereceleri*” başlıklı birinci bölümde katılımcıların 5’li Likert tipi ölçeğe göre (1= Hiç Etkili

Değil, ..., 5= Tamamen Etkili anlamına gelmek üzere) önem dereceleri belirlenmesi istenen 28 faktör bulunmaktadır.

- “*Türk Vergi Sistemi’nin Karmaşıklığına İlişkin Algılar*” başlıklı ikinci bölümde katılımcıların genel olarak Türk Vergi Sistemi için 5’li Likert tipi ölçeğe göre (1= Hiç Karmaşık Değil, ..., 5= Tamamen Karmaşık anlamına gelmek üzere) karmaşıklık dereceleri belirlenmesi istenen 28 faktör bulunmaktadır.
- “*Sosyo-Demografik Özellikler*” başlıklı üçüncü ve son bölümde 3’ü açık uçlu olmak üzere toplam 6 soru bulunmaktadır.

6.2.5. Veri Toplama Süreci

Araştırmacı tarafından muhtemel katılımcıların iletişim bilgileri daha önce örneklem çerçevesinin olduğu kısımda açıklandığı üzere temin edilmiştir. “*Survey.com*” internet sitesinde oluşturulan çevrimiçi anketin bağlantı adresi, potansiyel katılımcılara e-posta ve haberleşme uygulamaları (WhatsApp, Facebook vb.) vasıtasıyla iletilmiştir. E-posta gönderimi yapılan potansiyel katılımcılara, araştırmaya katılımlarını teşvik etmek amacıyla iki hafta sonra hatırlatma e-postası gönderimi planlanmış, ancak Türkiye’de ilgili hafta içerisinde yaşanan doğal afetler⁶⁹ sebebiyle bir hafta ertelenerek e-posta gönderilmiştir.

Vergi dairesi personeline gönderilen çevrim içi anketlerin işyeri bilgisayarlarında görüntülenememesine yönelik geri bildirimler doğrultusunda vergi dairesi personelinden yüz yüze anket aracılığıyla veri elde edilmiştir.

24 Ocak 2023-27 Şubat 2023 tarihleri arasında çevrimiçi 383, yüz yüze 146 olmak üzere Ek 17’deki tabloda yer alan 61 ilden ve *toplam 529 katılımcıdan* anket yoluyla veri toplanmıştır.

Araştırmaya katılmayı reddetme, araştırmayı yarıda kesme ve bazı soruları cevaplamayı reddetme (bazı kısımları atlama) olarak tanımlanan “cevapsızlık” diğer adıyla “cevap vermeme hatası”nın tespiti için genel olarak kabul edilmiş bir tanım bulunmamakta ve ölçümünden çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Yaygın

⁶⁹ 6-7 Şubat 2023 tarihinde Gaziantep’te ve Kahramanmaraş’ta meydana gelen depremler

olarak kullanılan yöntemlerden birine göre tamamlanmış anket sayısının örneklemdeki uygun birimlerin sayısına oranlanmasıyla cevap vermeme oranı hesaplanmaktadır. Bu hesaplama yönteminin kullanılabilmesi için örneklemdeki uygun birimlerin sayısının bilinmesi gerekmektedir (Burns & Bush, 2015, s. 276).

Araştırmada “cevap vermeme hatası”; çevrimiçi anketlerin bazı dezavantajlara sahip olması⁷⁰, çevrimiçi anket sitesinde araştırmayı yarıda kesen katılımcıların tespit edilme imkânının olmaması, potansiyel katılımcıların araştırmayı reddetme dışında farklı nedenlerle⁷¹ araştırmaya katılamamaları ya da geç katılmaları ihtimalinin olması, örneklemdeki uygun birimlerin sayısının tam olarak bilinmemesi ve anket uygulamasının bir kısmının yüz yüze anket uygulaması şeklinde gerçekleştirilmesi kaynaklı olarak tespit edilememiştir.

6.2.6. Verilerin Analize Hazırlanması ve Analizi

Verilerin analize hazırlanması için öncelikle verilerin kodlanması ve bilgisayara aktarılması gerekmektedir. Veri kalitesinin değerlendirilmesi, problemlı verilerin analiz dışı bırakılarak sağlıklı verilerin analiz edilmesi açısından önemli olmaktadır. Eğer ihtiyaç duyuluyorsa verilerin mevcut değişkenler üzerinde veya yeni değişkenler oluşturularak yeniden kodlanması verilerin analizi öncesinde gerekli olmaktadır. Veriler analiz edilmeden önce verilerde hata olup olmadığı incelenerek veri girişindeki hataların düzeltilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Verilerin betimleyici istatistiklerinin hazırlanması, eksik değerlerin tespit edilerek iyileştirilmesi, verilerin normalliğinin ve verilerdeki aykırı değerlerin araştırılması aşamalarına ek olarak, analiz için uygun istatistiksel tekniğin belirlenmesi ve gerekli ön koşulları taşıyıp taşımadığının değerlendirilerek karar verilmesi gerekmektedir.

⁷⁰ Çevrimiçi anketlerde anketlerin oluşturulduğu internet sitesi veya internetin kendisinden kaynaklanan elektronik sorunlar yaşanabilmektedir. Ayrıca ankete cep telefonu, tablet gibi farklı elektronik cihazlarla katılım sağlanması kaynaklı olarak anket formundaki sorular rahat görülmeyebilmekte ve zor yanıtlanabilmektedir (Dursun, Kabadayı & Yürüyen, 2022, s. 12).

⁷¹ Araştırmacının bazı kişisel veya mücbir sebeplerle araştırmayı katılması mümkün olmayabilmektedir. Veri toplama zaman dilimi içerisinde araştırmanın yapıldığı Türkiye’de yaşanan doğal afetlerin potansiyel katılımcıların araştırmaya katılmamalarının arkasında yatan mücbir nedenlerden biri olabileceği düşünülmektedir.

Verilerin Kodlanması ve Bilgisayara Aktarılması:

Araştırmacı verileri analiz etmek için daha önce pilot çalışma verilerini de analiz etmek için kullandığı “IBM SPSS Statistics 25.0” yazılım programını kullanmıştır. Her soru seçeneğine/ölçek noktasına tek bir sayı atanarak veriler kodlanmıştır. “Surveyey.com” internet sitesinde oluşturulan çevrimiçi anketin verileri, Microsoft Excel elektronik tablo yazılımı programı formatında bilgisayara otomatik olarak aktarılmıştır. Katılımcılardan yüz yüze anket aracılığıyla elde edilen veriler ise araştırmacının kendisi tarafından Microsoft Excel programına girilmiştir. Daha sonra bu veriler birleştirilerek SPSS yazılım programına aktarılmıştır.

Veri Kalitesinin Kontrol Edilmesi:

Nicel araştırma kapsamında elde edilen verilerin kalitesini arttırmak üzere “kötü” olarak nitelendirilebilecek yanıtların tespit edilmesi ve problemlili görülenlerin analiz dışı bırakılması için ham veri incelemesi yapılmaktadır. Ham verilerde tamamlanmamış bölümlere, kısımlara ya da sorulara rastlanabilmektedir. Katılımcıların anketin herhangi bir aşamasında araştırmadan ayrılmaları veya bazı soruları ya da maddeleri atlayarak yanıtsız bırakmaları sebebiyle bazı anketler kısmen tamamlanmaktadır. Ayrıca ham verilerde karşılaşılan bir diğer veri kalitesi sorunu ise katılımcıların cevaplarının tamamen “evet”, “hayır” ya da “ikisinin ortası” (ılımlı) dizilerden oluşması olmaktadır. Katılımcıların soruların hepsine “evet” ya da tamamen katılıyorum” (örneğin 5’li Likert tipi ölçekte “evet” cevabı için hepsinin 4 ya da 5 olması) şeklinde cevaplanması, tüm soruların “hayır” olarak cevaplanması ya da ılımlı (nötr) cevap verilmesi durumunda katılımcıların dikkatlerinin eksik olması veya araştırmaya katılmak istememeleri gibi nedenlerle soruları dikkatlice okumadan seri cevaplar vermelerinden şüphelenilmektedir (Burns & Bush, 2015, s. 280-281).

Katılımcıların anket sorularını “düz/doğrusal çizgi” şeklinde yanıtlamaları literatürde “şüpheli cevap örüntüleri” olarak kabul edilmektedir. “Düz çizgi” örüntüsü dışında çapraz çizgi ve değişen aşırı kutup cevaplar da bu kapsamda kabul edilmektedir (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 58, 59). Bu şekilde yanıt veren katılımcıların cevaplarının verilerin kalitesini sağlama adına veri setinden

kaldırılması gerekmektedir⁷². Katılımcıların sadece bir seçeneği işaretlemeleri istenen durumlarda birden fazla seçeneği işaretlemeleri, anketin bir bölümünü cevaplamayı unutmaları gibi durumlar da veri kalitesini etkilemektedir. Yüz yüze anket uygulamalarında veri toplama süreci sona erdiğinde anketlerin fiziksel olarak incelenmesi, çevrimiçi anket sitesi uygulamalarında ise bu tür hataların önlenmesini sağlayan seçeneklerin kullanılması veri kalitesini sağlamada rol oynamaktadır (Burns & Bush, 2015, 281-282).

Yukarıda bahsedilen veri kalitesi sorunlarıyla karşılaşılması durumunda eğer ciddi hatalar var ise tüm veri satırının analiz dışı bırakılması gerekmektedir. Hataların önemsiz olması ve araştırma sonucunu yanlış etkilemeyecek olması durumunda ise tüm veri satırı veri setinde tutulmakta, hatalı cevaplar eksik veri şeklinde tanımlanmaktadır (Burns & Bush, 2015, s. 282).

Verileri analiz etmeden önce araştırmacı tarafından ham veriler incelenmiş, veri kalitesi değerlendirmesi yapılmıştır. Öncelikle katılımcıların cevap örüntüleri incelenmiş ve “şüpheli cevap örüntüleri” olarak kabul edilen düz çizgici katılımcılara ait veriler, veri setinden çıkarılmıştır. Ek olarak, katılımcıların ne kadar sürede anketi tamamladıklarına dair çevrimiçi anket sitesinden sağlanan bilgiler doğrultusunda 5 dakikadan⁷³ daha az sürede anketi tamamladıkları görülen katılımcıların cevapları incelenmiş ve “şüpheli cevap örüntüleri” olarak kabul edilen çapraz çizgi ve değişen aşırı kutup cevaplar şeklinde olup olmadıkları değerlendirilmiştir. Bu cevaplar içerisinde düz çizgi örüntüsü hariç tutarsız veri saptanamamıştır.

Veri kalitesinin kontrol edilerek problemli görülen verilerin veri setinden çıkarılmasıyla toplam 507 gözleme ait veri analiz edilmiştir. Eksik verilerin incelenmesine ve iyileştirilmesine yönelik hususlar ise “*Eksik Verilerin İncelenmesi ve İyileştirilmesi*” başlıklı kısımda ele alınmaktadır.

⁷² Dikkatlice okumadan seri cevaplar veren katılımcılar “hızlandırıcılar” olarak adlandırılmaktadır ancak “hızlandırıcılar” her zaman “düz çizgici” değildir (Burns & Bush, 2015, s. 280, 281).

⁷³ Hoppe, Schanz, Sturm & Sloane (2019, s. 14), çevrimiçi anketlerde 5 dakikadan daha uzun yanıtlama süresini gerçekçi bulmaktadır. Literatürdeki ilgili görüş doğrultusunda, araştırmacı tasarladığı anket formundaki soruların yanıtlanması için asgari süreyi 5 dakika olarak kabul etmiştir.

Verilerin Yeniden Kodlanması:

Araştırmanın amacı doğrultusunda hesaplanan vergi karmaşıklığı algısı skorlarının 0-1 aralığında olacak şekilde belirlenmesi nedeniyle skor hesaplaması sonrası yeniden ölçekleme yapmamak için anket formunun birinci ve ikinci bölümlerinden elde edilen veriler⁷⁴; birinci bölüm için “0= Hiç Etkili Değil, ..., 1=Tamamen Etkili”, ikinci bölüm için “0= Hiç Karmaşık Değil, ..., 1=Tamamen Karmaşık” ölçeğine uygun olarak yeniden kodlanmıştır.

Endekste ana yapılar ait toplam puan ve genel toplam puan hesaplanarak ayrı bir değişken olarak tanımlanmıştır. Son olarak veri setinde sürekli değişken olarak yer alan “yaş” ve “mesleki deneyim süresi” değişkenleri⁷⁵ kategorik bir değişken olmak üzere yeniden kodlanmıştır. İlgili değişkenler korunarak katılımcıların yaşlarını ve mesleki deneyim sürelerini beş grupta gösteren iki yeni değişken oluşturulmuştur.

Verilerin Kontrol Edilmesi ve Varsa Hataların Düzeltilmesi:

Verilerin analize hazırlanması için verilerde hata ve/veya eksiklik olup olmadığı kontrol edilmiştir. Verilerde hata olup olmadığını tespit etmek için tüm değişkenlere ait frekans dağılımları incelenmiştir. Veri girişindeki hatalar için düzeltme işlemi yapılmıştır.

Özet Analizlerin Yapılması/Betimleyici İstatistiklerin Hazırlanması:

Anket aracılığıyla elde edilen verilere ait betimleyici istatistikler hazırlanmıştır. Araştırma kapsamındaki tüm değişkenlere ait frekans dağılımları ile merkezi eğilim ve dağılım ölçüleri incelenmiştir. Araştırma örneklemindeki meslek grupları için çapraz tablo oluşturularak her soru için ayrı frekans ve yüzde değerleri bulunmuştur.

⁷⁴ Anket formunun birinci ve ikinci bölümünde, katılımcıların vergi karmaşıklığını belirleyen faktörlere atadıkları önem derecelerini ve Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığına ilişkin algılarını saptamaya yönelik sorular yer almaktadır.

⁷⁵ Katılımcılara anket formunda açık uçlu olarak sorulan yaşları ve mesleki deneyim sürelerine ait veriler veri setine yıl cinsinden net değerler olarak girilmiştir.

Eksik Verilerin İncelenmesi ve İyileştirilmesi:

Veri setindeki eksik veriler/kayıp değerler incelenmiştir. SPSS programı aracılığıyla anket formunun birinci ve ikinci bölümünde yer alan ölçeklere ait eksik veriler, serinin ortalaması alınarak tamamlanmıştır. Birinci ve ikinci bölümdeki sorulardan elde edilen verilerin frekans dağılımları, hem eksik veriler tamamlanmadan önce hem de eksik veriler iyileştirildikten sonra incelenmiştir. Söz konusu verilerin frekans dağılımlarına ilişkin tabloları, cevapsız katılımcı sayılarına yer verilerek (eksik veriler tamamlanmadan önceki dağılımlara göre) hazırlanmıştır.

Verilerin Normalliğinin Araştırılması:

Verilerin normal dağılım özelliği göstermesi, test sonuçlarının ana kütleyi temsil etmesi bakımından önemli olmaktadır. Normallik özelliklerinin araştırıldığı analizlerle örneklem verilerinin ana kütleye paralel olup olmadıkları ve ana kütledekine benzer şekilde ne derece normal dağılım özelliği gösterdiği tespit edilmektedir. Örneklem verilerinin normal dağılım özelliğine sahip olduğu ölçüde ana kütleye genellenebilirliğinden bahsedilebilmektedir. Örneklem büyüklüğü eğer 30'un üzerindeyse verilerin normal dağılım özelliğine sahip olduğu varsayılmaktadır. Verilerin ana kütledeki dağılımı çarpık olsa da belli bir büyüklüğe sahip örneklem verilerinde, merkezi limit teoremi işlemekte ve verilerin normal dağılıma uygun olduğu düşünülmektedir (Şencan, 2005, s. 193).

Parametrik testlerin uygulanabilmesi için verilerin normal dağılıma uygun olması gerekmektedir (İslamoğlu & Alınacak, 2014, s. 264). Tez araştırması kapsamında araştırma evrenine dâhil edilen meslek gruplarının vergi karmaşıklığı algısı skorları arasında farklılık olup olmadığını incelemek üzere parametrik testlerin ön koşullarından normalliğin araştırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Verilerin normal dağılıma uygunluğunu değerlendirmek için Kolmogorov-Smirnov (K-S) ile Shapiro-Wilk (S-W) normallik testleri yapılmaktadır. İlgili test sonuçlarına göre her değişken için hesaplanan anlamlılık düzeyinin (sig. değerinin) 0,05'ten küçük olması, verilerin normal dağılımdan anlamlı bir şekilde farklı olduğunu yani verilerin normal dağılmadığını göstermektedir. Kolmogorov-Smirnov (K-S) ile Shapiro-Wilk (S-W) testleri aynı şekilde yorumlanmakta olup

Shapiro-Wilk (S-W) testi normal dağılımdan sapmaları tespit etmede daha hassas bir test olarak kabul edilmektedir (İslamoğlu & Alınacak, 2014, s. 268-269).

Vergi karmaşıklığı algısı skorlarını yansıtan verilerin normalliği, normallik testleri çerçevesinde incelenmiştir. Hem meslek değişkenine göre ayrıştırılan veriler hem de tüm katılımcılara ait veriler için Kolmogorov-Smirnov (K-S) ile Shapiro-Wilk (S-W) normallik testleri yapılmıştır.

Tez araştırması kapsamında katılımcıların mesleklerine göre vergi karmaşıklığı algısı skorlarını yansıtan verilerin normallik testlerinin sonuçlarına Ek 18'deki tabloda yer verilmektedir. Avukatların “**mevzuatın dili ve anlatımı**” skoru için hesaplanan K-S anlamlılık değeri dışındaki diğer tüm değerlerin ilgili tabloda görüldüğü üzere 0,05'ten küçük olduğundan verilerin normal dağılıma uygun olmadığı anlaşılmıştır.

Verilerde Aykırı/Uç Değerlerin Araştırılması:

Verilerde ortalama civarında dağılan verilerden aşırı büyük veya küçük değerler, uç değerler olarak kabul edilmektedir. Uç değerler; verilerin toplanması, hesaplanması, kaydedilmesi gibi veri sürecinde oluşan hatalardan kaynaklanabileceği gibi katılımcılar tarafından kasıtlı cevap verilmesi ile örnekleme, uygulama, ölçme ve soruların yanlış anlaşılmasından kaynaklı hatalar gibi birçok şekilde ortaya çıkabilmektedir. Dağılıma ait yanlış varsayımda bulunulması ve verilerin alındığı ana kütlelin yapısı da uç değerleri ortaya çıkaran bir diğer sebeplerdendir. Uç değerler, istatistiksel yazılım programlarıyla hazırlanan betimleyici istatistikler ve grafikler aracılığıyla belirlenebilmektedir. Uç değerler belirlendikten sonra eğer veri sürecinde oluşan hatalardan kaynaklanan değerler tespit edildiyse (örneğin 9'lu ölçekte 77 değeri gibi) bu değerler mutlaka silinmesi veya düzeltilmesi gerekmektedir. Tespit edilen diğer uç değerler ise veri setinden silinebileceği gibi verilere dönüşüm uygulanabilmekte veya işlem yapmadan korunabilmektedir.

Uç değerlere müdahale edilmesi hakkında literatürde tartışmalı görüşler bulunmaktadır. Uç değerlerin silinmesinin doğru olduğu ve araştırmaya önemli yararlar sağladığı konusunda görüşler olduğu gibi uç değerlerin silinmeyerek korunması ve bu değerler silinmediğinde verilerin ana kütleli daha iyi temsil

ettiğine yönelik görüşler de bulunmaktadır. Uç değerlerin silinmesi yerine dönüştürülerek normal dağılıma yaklaştırılabileceğini ve uç değerlerin istenmeyen etkilerinin azaltılabileceğini savunan araştırmacılarla birlikte dönüştürülmüş değişkenlerin modeldeki ilişkileri değiştireceği ve analiz sonuçlarının yorumunu zorlaştıracaklarını düşünen araştırmacılar da bulunmaktadır (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 60; Karagöz, 2021, s. 320-330). İstisnai değerle ilgili net bir açıklama yoksa aykırı değerlerin korunması tavsiye edilmektedir (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 60). Uç değerlerle ilgili literatür doğrultusunda veri setindeki uç değerlerin varlığı araştırılmış ve veri sürecinde oluşan hatalardan kaynaklı uç değerler⁷⁶ dışında kalan verilerin silinmeyerek mevcut verilerin korunması uygun görülmüştür.

Analiz için Uygun İstatistiksel Tekniğin Seçimi:

Araştırmacının araştırma soruları çerçevesinde kurulan hipotezleri sınamak üzere uygun istatistiksel teknikleri belirlemesi için öncelikle istatistiksel tekniklerin hangi ön koşullara bağlı olduğunu bilmesi ve verilerin gerekli koşulları taşıyıp taşımadığını incelemesi gerekmektedir. Temel olarak “parametrik” ve “parametrik olmayan testler” olarak sınıflandırılan istatistiksel testlerden parametrik testlerin uygulanabilmesi için verilerin normal dağılıma uygun olması, analiz edilecek değişkene ait verilerin oransal ya da aralıklı ölçekle toplanmış olması, gözlemlerin bağımsız olması ve örneklerin ana kitleden tesadüfi seçilmiş olması ön koşullarının sağlanması gerekmektedir. Parametrik test ön koşullarının sağlanamaması durumunda parametrik olmayan testler kullanılmaktadır (İslamoğlu & Alnıaçık, 2014, s. 259-272).

Araştırma evrenine dâhil edilen meslek gruplarının vergi karmaşıklığı algısı skorları arasında farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Araştırmada parametrik testlerin ön koşulları sağlanamadığından ikiden fazla bağımsız grup arasındaki farklılıkları analiz etmek üzere parametrik olmayan testlerden “*Kruskall-Wallis testi*”nin kullanılmasına karar verilmiştir. Kruskall-Wallis testi, parametrik testlerden “tek-yönlü varyans analizi (ANOVA)” testine karşılık gelmektedir

⁷⁶ Daha önce verilerde hata ve/veya eksiklik olup olmadığını tespit etmek için yapılan kontrollerde tüm değişkenlere ait frekans dağılımları incelendiğinden ve veri girişindeki hatalar düzeltildiğinden veri sürecinde oluşan hatalardan kaynaklı uç değerler saptanmamıştır.

(İslamoğlu & Alınacı, 2014, s. 452). Kruskal-Wallis testiyle bağımsız grupların sıra ortalamaları arasında anlamlı farklılık olup olmadığı tespit edilmektedir. Bağımsız gruplar arasındaki farklılığın hangi gruplar arasında olduğu ikişerli olarak Mann-Whitney U testi ile tespit edilebilmektedir. Ancak 1. Tip hataya⁷⁷ neden olmasından ötürü Kruskal-Wallis testini kullanmak daha uygun olmaktadır (Karagöz, 2021, s. 484).

6.2.7. Güvenilirlik ve Geçerlilik Değerlendirmesi

Bir ölçüm aracının (testin veya ölçeğin) farklı şartlar altında benzer sonuçlar vermesi veya farklı araştırmacıların aynı ölçüm aracını kullanarak benzer sonuçlar elde etmesi kullanılan ölçülen aracının tutarlı ve istikrarlı olarak ölçüm yaptığını, yani ölçüm aracının *güvenilir* olduğunu göstermektedir. Ölçüm aracının ölçülmek istenen özelliği tam olarak ölçebilmesi ise ölçüm aracının *geçerli* olduğu anlamına gelmektedir. (Karagöz, 2021, s. 13, 89). Ölçüm araçlarının özelliklerine göre geçerlilik ve güvenilirlik değerlendirme farklılaşmaktadır. Araştırmanın geçerliliğine ve güvenilirliğine yönelik değerlendirme araştırmada kullanılan endeksin yapısının açıklandığı kısımda ele alınmaktadır.

6.3. Nicel Araştırma Bulguları

Bu kısımda anket aracılığıyla elde edilen bulgulara yer verilmektedir. “*Verilerin Analize Hazırlanması ve Analizi*” başlıklı kısımda açıklanan analiz süreci sonucunda elde edilen bulgular, aşağıda açıklanan sistematik sıra çerçevesinde sunulmaktadır:

- Nicel araştırma bulguları, anket formunda yer alan bölümler itibarıyla ayrı başlıklar altında sunulmaktadır.
- Araştırma bulguları; hem araştırma örnekleminin tümü, hem de meslek grupları itibarıyla ayrı ayrı sunularak değerlendirilmektedir.
- Öncelikle anket formunun son bölümünde yer alan katılımcılara ait sosyo-demografik özelliklere ilişkin bilgilere yer verilmektedir.

⁷⁷ Gerçekte doğru olan bir sıfır hipotezinin (gruplar arasında farklılık olmadığını ifade eden hipotezin) reddedilmesidir (Karagöz, 2021, s. 215-216).

- Katılımcıların sosyo-demografik özellikleri, anket formunun birinci bölümünde yer alan vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere katılımcıların atadıkları önem dereceleri ve ikinci bölümde yer alan katılımcıların Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığına ilişkin algılarına dair bulgular takip etmektedir. Bu bölümlere ait bulgular kapsamında sıklık (frekans) dağılımı, merkezi eğilim ve dağılım ölçülerine yer verilmektedir. Ayrıca verilere ait ortalamaların sıralamalarına ilişkin tablolar ekte sunulmak üzere en yüksek ve en düşük verilere ilişkin bilgilere ve önem ve karmaşık derecelerinin profillerine yer verilmektedir.
- Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem derecelerinin ve Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığına ilişkin algılarıyla ilgili verilerin frekans dağılımı, karmaşıklık faktörlerinin (alt yapıların) ait oldukları her ana yapı itibarıyla ayrı tablolar oluşturularak gösterilmektedir.
- Tez araştırması kapsamında nitel araştırma bulgularına dayalı olarak geliştirilen vergi karmaşıklığı algısı endeksi aracılığıyla nicel araştırma verileri kullanılarak Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi saptanmaktadır.
- Her bir ana yapı ve *vergi karmaşıklığı* yapısı için endeks skorları hesaplanarak araştırmacı tarafından belirlenen algı düzeyleri çerçevesinde kategorize edilmektedir. Ayrıca verilere ait ortalamaların sıralamalarına ilişkin tablolar ekte sunulmak üzere en yüksek ve en düşük verilere ilişkin bilgilere ve önem ve endeks skorlarının profillerine yer verilmektedir.
- Katılımcıların mesleklerine göre vergi karmaşıklığı algısı skorları arasında farklılık bulunup bulunmadığı test edilerek farklılık bulunanlar içerisinde hangi meslek gruplarının skorları arasında farklılık olduğu tespit edilmektedir.

6.3.1. Sosyo-Demografik Özellikler

Anket formunun dördüncü ve son bölümünde, katılımcılara ait sosyo-demografik özelliklerin belirlenmesi amacıyla 6 soru sorulmuştur.

Araştırma kapsamında elde edilen tüm veriler, araştırma örneklemindeki meslek gruplarının verilerinin farklılaşabileceği tahmin edildiğinden meslek değişkenine göre çapraz tablolar hâlinde sunulmaktadır. Bu nedenle, öncelikle katılımcıların mesleklerine ilişkin bilginin sunulması uygun görülmüştür. Katılımcıların meslek dağılımları Tablo 6.1’de yer almaktadır.

Tablo 6.1: Katılımcıların Meslekleri

Meslek Grupları	Frekans	Yüzde
Muhasebe Meslek Mensubu	158	31,2
Vergi Dairesi Personeli	207	40,8
Akademisyen	114	22,5
Avukat	28	5,5
Toplam	507	100

Kaynak: Çalışma yapılan ankette elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların Tablo 6.1’de görüldüğü üzere çoğunluğu vergi dairesi personelinin oluşmaktadır (%40,8). Meslek dağılımları ağırlıklı olarak incelendiğinde en fazla katılımcıya sahip vergi dairesi personelini; muhasebe meslek mensupları (%31,2), akademisyenler (%22,5) ve avukatların (%5,5) takip ettiği görülmektedir.

Katılımcıların sosyo-demografik özelliklerine ilişkin bilgiler MMM, muhasebe meslek mensubu; VDP, vergi dairesi personeli; AKAD, Akademisyen; AV ise Avukat olan katılımcıları temsil etmek üzere Tablo 6.2’de yer almaktadır.

Tablo 6.2: Katılımcıların Sosyo-Demografik Özellikleri

	Frekans					Yüzde				
	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Cinsiyet										
Kadın	41	76	40	13	170	25,9	36,7	35,1	46,4	33,5
Erkek	117	130	74	15	336	74,1	62,8	64,9	53,6	66,3
Cevapsız	0	1	0	0	1	0,0	0,5	0,0	0,0	0,2
Toplam	158	207	114	28	507	100	100	100	100	100
Yaş Aralıkları										
29 ve altı	8	11	14	5	38	5,1	5,3	12,3	17,9	7,5
30-39	46	84	42	12	184	29,1	40,6	36,8	42,9	36,3
40-49	53	45	31	8	137	33,5	21,7	27,2	28,6	27,0
50-59	34	48	23	3	108	21,5	23,2	20,2	10,7	21,3
60 ve üstü	17	12	3	0	32	10,8	5,8	2,6	0,0	6,3
Cevapsız	0	7	1	0	8	0,0	3,4	0,9	0,0	1,6
Toplam	158	207	114	28	507	100	100	100	100	100
Eğitim Düzeyi										
Lise	8	8	0	0	16	5,1	3,9	0,0	0,0	3,2
Ön Lisans	7	7	0	0	14	4,4	3,4	0,0	0,0	2,8
Lisans	96	166	13	19	294	60,8	80,2	11,4	67,9	58,0
Lisansüstü	47	26	101	9	183	29,7	12,6	88,6	32,1	36,1
Toplam	158	207	114	28	507	100	100	100	100	100
Mesleki Deneyim Süresi Aralıkları (Yıl)										
9 ve altı	35	81	43	9	168	22,2	39,1	37,7	32,1	33,1
10-19	49	30	30	10	119	31,0	14,5	26,3	35,7	23,5
20-29	39	51	27	9	126	24,7	24,6	23,7	32,1	24,9
30-39	24	41	10	0	75	15,2	19,8	8,8	0,0	14,8
40 ve üstü	11	1	3	0	15	7,0	0,5	2,6	0,0	3,0
Cevapsız	0	3	1	0	4	0,0	1,4	0,9	0,0	0,8
Toplam	158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Araştırma örnekleminin Tablo 6.2’den anlaşılacağı üzere hem tüm katılımcılar, hem de meslek grupları itibarıyla bakıldığında ağırlıklı olarak erkek katılımcılardan oluştuğu görülmektedir. Cinsiyet dağılımları incelendiğinde muhasebe meslek mensubu (%74,1) olan katılımcıların büyük çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu, avukat (%53,6) olan katılımcıların ise göreceli olarak

çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu anlaşılmaktadır. Vergi dairesi personeli ve akademisyen olan katılımcıların cinsiyet dağılımları ise tüm katılımcıların dağılımıyla benzer olduğu görülmektedir (VDP: %62,8; AKAD: %64,9; Tümü: %66,3).

Katılımcılara yaşlarına ilişkin bilgi açık uçlu olarak sorulmuş olup elde edilen veriler 5 gruba ayrılmıştır. Tablo 6.2’de yer alan yaş aralıklarında görüldüğü üzere katılımcılar, çoğunlukla 30-39 yaş arasında yer almaktadır (%36,3). Meslek itibarıyla yaş aralıkları değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensupları dışında dağılımın aynı şekilde olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları (%33,5) ağırlıklı olarak 40-49 yaş arasındayken diğer mesleklerdeki katılımcılar çoğunlukla 30-39 yaş arasında yer almaktadır (VDP: %40,6; AKAD: %36,8; AV: %42,9).

Katılımcıların Tablo 6.2’de yer alan eğitim düzeylerine ilişkin bulgulara bakıldığında nispeten çoğunluğunun lisans mezunu olduğu görülmektedir (%58,0). Katılımcılar meslekleri itibarıyla incelendiğinde muhasebe meslek mensubu %60,8 ve avukat (%67,9) olan katılımcıların eğitim düzeylerinin dağılımının genel dağılımla benzer olduğu vergi dairesi personeli olan katılımcıların baskın olarak lisans, akademisyen olan katılımcıların ise lisansüstü mezunu olduğu görülmektedir.

Katılımcıların mesleki deneyim süreleri, yaşlarına ilişkin bilgiler için olduğu gibi aynı şekilde açık uçlu olarak sorulmuştur. Katılımcılardan elde edilen veriler 5 gruba ayrılmıştır. Tablo 6.2’teki yıl aralıkları incelendiğinde katılımcıların mesleki deneyim sürelerinin görece olarak çoğunluğunun 9 yıl ve altı olduğu anlaşılmaktadır (%33,1). Katılımcıların meslekleri itibarıyla deneyim sürelerine ait bulgular, katılımcılardan muhasebe meslek mensubu (%31,0) ve avukat (%35,7) olanların çoğunluğunun 10-19 yıl arası, vergi dairesi personeli (%39,1) ve akademisyen (%37,7) olanların çoğunluğunun ise 9 yıl ve altı deneyim süresine sahip olduğunu göstermektedir.

Katılımcıların açık uçlu sorular vasıtasıyla yaşlarına ve mesleki deneyim sürelerine ait edinilen verilerin betimleyici istatistikleri (*merkezi eğilim ve dağılım*

ölçülerinden aritmetik ortalama, standart sapma, minimum ve maximum değerleri)

Tablo 6.3'te sunulmaktadır.

Tablo 6.3: Katılımcıların Yaşları (Ortalamalar)

Meslek Grupları	Geçerli Veriler	Eksik/Kayıp Veriler	Ortalama ($\bar{X}$)	Standart Sapma	Minimum	Maximum
MMM	158	0	44,71	0,845	25	75
VDP	200	7	42,47	0,731	24	64
AKAD	113	1	40,83	0,942	21	65
AV	28	0	38,46	1,504	26	53
Tümü	499	8	42,58	0,464	21	75

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların yaşlarına ilişkin Tablo 6.3'te sunulan bulgular incelendiğinde muhasebe meslek mensubu olan katılımcıların yaşlarının en az 25, en çok 75 ($\bar{X}=44,71$); vergi dairesi personeli olanların en az 24, en çok 64 ($\bar{X}=42,47$); akademisyen olanların en az 21, en çok 65 ($\bar{X}=40,83$) ve avukat olanların en az 26, en çok 53 ($\bar{X}=38,46$) olduğu görülmektedir. Tablo 6.3'te yer alan tüm katılımcıların yaşlarına ilişkin bilgiler; araştırma örnekleminin (tüm katılımcıların) yaş ortalamasının 42,58, en az 21, en çok 75 olduğunu göstermektedir.

Katılımcıların mesleki deneyim süresi ortalamalarına ilişkin veriler Tablo 6.4'te yer almaktadır.

Tablo 6.4: Katılımcıların Mesleki Deneyim Süresi (Ortalamalar)

Meslek Grupları	Geçerli Veriler	Eksik/Kayıp Veriler	Ortalama ($\bar{X}$)	Standart Sapma	Minimum	Maximum
MMM	158	0	19,38	0,951	1	58
VDP	204	3	17,19	0,789	1	40
AKAD	113	1	15,12	0,972	1	43
AV	28	0	14,50	1,571	1	29
Tümü	503	4	17,26	0,501	1	58

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların mesleki deneyim sürelerine ilişkin Tablo 6.4'te sunulan bulgular tüm meslek gruplarında katılımcıların en az deneyim süresinin 1 yıl olduğunu göstermektedir. Tablo 6.4'te yer alan bilgilere göre muhasebe meslek mensubu olan katılımcıların en çok 58 ($\bar{X}=19,38$); vergi dairesi personeli olanların

en çok 40 ($\bar{X}=17,19$); akademisyen olanların en çok 43 ($\bar{X}=15,12$) ve avukat olanların en çok 29 ($\bar{X}=14,50$) yıl mesleki deneyim süresine sahip oldukları anlaşılmaktadır. Tüm katılımcıların mesleki deneyim süresine ilişkin bilgilere bakıldığında araştırma örnekleminin (tüm katılımcıların) mesleki deneyim süresi ortalamasının 17,26, en az deneyim süresinin 1, en çok deneyim süresini ise 58 olduğu görülmektedir.

Anket formunda katılımcıların sosyo-demografik özelliklerini tespit etmek için son olarak mesleki faaliyetlerini yürüttükleri iller açık uçlu olarak sorulmuştur. Katılımcıların meslekleri itibarıyla mesleki faaliyetlerini yürüttükleri iller ve katılımcı sayısına ait bilgiler tablo halinde Ek 17’de sunulmaktadır.

6.3.2. Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Dereceleri

Anket formunun birinci bölümünde, katılımcılardan araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan faktörlerin bir verginin karmaşık olarak algılanmasında ne ölçüde etkili olduğunu (önem derecesini) değerlendirmeleri istenmiştir. Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem derecelerine dair bu kısımda aktarılan bulgular; verilerin sıklık (frekans) dağılımı ile merkezi eğilim ve dağılım ölçülerinden oluşmaktadır. Ayrıca katılımcıların atadıkları önem dereceleri ortalamalarının sıralamasına (*en yüksekte en düşüğe*) ve önem derecelerinin profiline yer verilmektedir. Bu kısımda yer alan tüm bulgular; hem araştırma örnekleminin tümü, hem de meslek grupları itibarıyla ayrı olarak sunularak değerlendirilmektedir.

6.3.2.1. Frekans Dağılımı

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem derecelerinin dağılımı karmaşıklık faktörlerinin (alt yapıların) ait oldukları her ana yapı itibarıyla ayrı tablolar halinde sunulmaktadır. “*kesinlikle katılıyorum*” ve “*katılıyorum*” yanıtları Türk Vergi Sistemi’nin karmaşık olduğu; “*kesinlikle katılmıyorum*” ve “*katılmıyorum*” yanıtları ise karmaşık olmadığı şeklinde ele alınmak üzere birlikte değerlendirilmiştir.

Katılımcıların mevzuatın dili ve anlatımı yapısını oluşturan faktörlere atadıkları önem derecelerine yönelik dağılım Tablo 6.5’te yer almaktadır.

Tablo 6.5: Mevzuatın Dili ve Anlatımı – Önem Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Mevzuatın Okunabilir Olmaması	Hiç Etkili Değil	3	12	2	1	18	1,9	5,8	1,8	3,6	3,6
	Etkili Değil	13	19	1	1	34	8,2	9,2	0,9	3,6	6,7
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	17	26	6	1	50	10,8	12,6	5,3	3,6	9,9
	Etkili	71	103	60	21	255	44,9	49,8	52,6	75,0	50,3
	Tamamen Etkili	54	47	45	4	150	34,2	22,7	39,5	14,3	29,6
Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması	Hiç Etkili Değil	5	14	1	0	20	3,2	6,8	0,9	0,0	3,9
	Etkili Değil	10	21	1	0	32	6,3	10,1	0,9	0,0	6,3
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	15	22	7	0	44	9,5	10,6	6,1	0,0	8,7
	Etkili	71	87	55	21	234	44,9	42,0	48,2	75,0	46,2
	Tamamen Etkili	57	63	50	7	177	36,1	30,4	43,9	25,0	34,9
Mevzuatın Belirsiz Olması	Hiç Etkili Değil	8	12	4	2	26	5,1	5,8	3,5	7,1	5,1
	Etkili Değil	17	20	14	1	52	10,8	9,7	12,3	3,6	10,3
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	19	53	17	2	91	12,0	25,6	14,9	7,1	17,9
	Etkili	49	66	48	14	177	31,0	31,9	42,1	50,0	34,9
	Tamamen Etkili	65	53	31	9	158	41,1	25,6	27,2	32,1	31,2
Mevzuatın Dilinin Eski Olması	Cevapsız	0	3	0	0	3	0	1,4	0	0	0,6
	Hiç Etkili Değil	8	14	1	1	24	5,1	6,8	0,9	3,6	4,7
	Etkili Değil	23	20	16	6	65	14,6	9,7	14,0	21,4	12,8
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	22	35	12	4	73	13,9	16,9	10,5	14,3	14,4
	Etkili	64	75	50	12	201	40,5	36,2	43,9	42,9	39,6
Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi	Tamamen Etkili	41	62	35	5	143	25,9	30,0	30,7	17,9	28,2
	Cevapsız	0	1	0	0	1	0	0,5	0,0	0,0	0,2
	Hiç Etkili Değil	8	11	5	1	25	5,1	5,3	4,4	3,6	4,9
	Etkili Değil	33	38	25	5	101	20,9	18,4	21,9	17,9	19,9
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	37	44	17	8	106	23,4	21,3	14,9	28,6	20,9
Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi	Etkili	53	74	50	10	187	33,5	35,7	43,9	35,7	36,9
	Tamamen Etkili	27	37	17	4	85	17,1	17,9	14,9	14,3	16,8
	Cevapsız	0	3	0	0	3	0	1,4	0	0	0,6
	Hiç Etkili Değil	8	11	5	1	25	5,1	5,3	4,4	3,6	4,9
	Etkili Değil	33	38	25	5	101	20,9	18,4	21,9	17,9	19,9
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	37	44	17	8	106	23,4	21,3	14,9	28,6	20,9
	Etkili	53	74	50	10	187	33,5	35,7	43,9	35,7	36,9
	Tamamen Etkili	27	37	17	4	85	17,1	17,9	14,9	14,3	16,8
	Cevapsız	0	3	0	0	3	0	1,4	0	0	0,6
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %79,9'u Tablo 6.5'te görüldüğü üzere mevzuatın okunabilir olmamasının vergi karmaşıklığını etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %79,1'i, vergi dairesi personelinin %72,5'i, akademisyenlerin %92,1'i ve avukatların %89,3'üne göre mevzuatın okunabilir olmaması, bir verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır.

507 katılımcıdan 411'ine (%81,1'ine) göre mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması, vergi karmaşıklığını etkilemektedir. Katılımcılardan muhasebe meslek mensubu olanların %81'i (128 kişi), vergi dairesi personelinin %72,4'ü (150 kişi) ve akademisyenlerin %92,1'i (105 kişi) mevzuatın dilinin anlaşılır olmamasının karmaşıklık algısına yol açmada etkili olduğunu bildirmiştir. Avukatların tamamı, mevzuatın dilinin anlaşılır olmamasının vergi karmaşıklığına yol açtığını düşünmektedir.

Mevzuatın belirsiz olması; katılımcıların %66,1'i (335 kişi) tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir faktör olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %72,1'i (114 kişi), vergi dairesi personelinin %57,5 (119 kişi), akademisyenlerin %69,3'ü (79 kişi) ve avukatların %82,1'ine (23 kişi) göre mevzuatın belirsiz olması, karmaşıklık algısına yol açmaktadır.

Mevzuatın dili ve anlatımı yapısını oluşturan bir diğer faktör (alt yapı) olan mevzuatın dilinin eski olması, 507 katılımcıdan 343'ü (%67,8'i) tarafından vergi karmaşıklığını ortaya çıkarma bakımından etkili bulunmuştur. Mevzuatın dilinin eski olması; muhasebe meslek mensuplarının %66,4'ü (105 kişi), vergi dairesi personelinin %66,2'si (137 kişi), akademisyenlerin %74,6'sı (85 kişi) ve avukatların %60,8'ine (17 kişi) göre vergi karmaşıklığı algısını belirleyen etkili bir faktör olarak görülmektedir.

Katılımcıların %53,7'si (272 kişi) mevzuatın teknik terimler içermesinin vergi karmaşıklığını etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %50,6'sı (80 kişi), vergi dairesi personelinin %53,6'sı (111 kişi), akademisyenlerin %58,8'i (67 kişi) ve avukatların yarısına (14 kişi) göre mevzuatın teknik terimler içermesi, verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır.

Mevzuatın hacmi yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılıma Tablo 6.6'da yer verilmektedir.

Tablo 6.6: Mevzuatın Hacmi – Önem Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması	Hiç Etkili Değil	7	8	2	2	19	4,4	3,9	1,8	7,1	3,7
	Etkili Değil	8	15	6	2	31	5,1	7,2	5,3	7,1	6,1
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	17	21	11	3	52	10,8	10,1	9,6	10,7	10,3
	Etkili	47	68	43	10	168	29,7	32,9	37,7	35,7	33,1
	Tamamen Etkili	79	95	52	11	237	50,0	45,9	45,6	39,3	46,7
Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması	Hiç Etkili Değil	4	10	0	2	16	2,5	4,8	0,0	7,1	3,2
	Etkili Değil	15	15	18	2	50	9,5	7,2	15,8	7,1	9,9
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	23	27	16	7	73	14,6	13,0	14,0	25,0	14,4
	Etkili	69	84	50	11	214	43,7	40,6	43,9	39,3	42,2
	Tamamen Etkili	47	71	30	6	154	29,7	34,3	26,3	21,4	30,4
Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması	Hiç Etkili Değil	9	17	2	3	31	5,7	8,2	1,8	10,7	6,1
	Etkili Değil	17	24	19	7	67	10,8	11,6	16,7	25,0	13,2
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	27	31	24	4	89	17,1	15,0	21,1	14,3	17,0
	Etkili	61	81	40	10	192	38,6	39,1	35,1	35,7	37,9
	Tamamen Etkili	44	54	29	4	131	27,8	26,1	25,4	14,3	25,8
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

507 katılımcıdan 405'i (%79,8'i) Tablo 6.6'da görüldüğü üzere mevzuatın kapsamının geniş olmasının vergi karmaşıklığını etkilediğini ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %79,7'si (126 kişi), vergi dairesi personelinin %78,8'i (163 kişi), akademisyenlerin %83,3'ü (95 kişi) ve avukatların %75'ine (21 kişi) göre mevzuatın kapsamının geniş olması, bir verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır.

Katılımcıların %72,6'sı (368 kişi) mevzuatta detaylı kurallar olmasının vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının

%73,4'ü (116 kişi), vergi dairesi personelinin %74,9'u (155 kişi), akademisyenlerin %70,2'si (80 kişi) ve avukatların %60,7'si (17 kişi) aynı gönde görüş bildirmiştir.

Mevzuatın boyutunun büyük olması, katılımcıların %63,7'si tarafından vergi karmaşıklığını ortaya çıkarma bakımından etkili bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının %66,4'ünün (105 kişi), vergi dairesi personelinin %65,2'sinin (135 kişi), akademisyenlerin %60,5'inin (69 kişi) ve avukatların yarısının (14 kişi) görüşlerine göre mevzuatın boyutunun büyük olması vergi karmaşıklığı algısını belirleyen etkili bir faktördür.

Mevzuat değişiklikleri yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılım Tablo 6.7'de sunulmaktadır.

Tablo 6.7: Mevzuat Değişiklikleri – Önem Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması	Hiç Etkili Değil	11	15	2	1	29	7,0	7,2	1,8	3,6	5,7
	Etkili Değil	6	9	2	0	17	3,8	4,3	1,8	0,0	3,4
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	12	16	6	1	35	7,6	7,7	5,3	3,6	6,9
	Etkili	43	59	39	10	151	27,2	28,5	34,2	35,7	29,8
	Tamamen Etkili	86	108	65	16	275	54,4	52,2	57,0	57,1	54,2
Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	Hiç Etkili Değil	6	15	0	1	22	3,8	7,2	0,0	3,6	4,3
	Etkili Değil	7	20	13	1	41	4,4	9,7	11,4	3,6	8,1
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	23	24	2	1	50	14,6	11,6	1,8	3,6	9,9
	Etkili	54	66	42	7	169	34,2	31,9	36,8	25,0	33,3
	Tamamen Etkili	68	82	57	18	225	43,0	39,6	50,0	64,3	44,4
Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması	Hiç Etkili Değil	8	21	6	2	37	5,1	10,1	5,3	7,1	7,3
	Etkili Değil	15	36	25	3	79	9,5	17,4	21,9	10,7	15,6
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	39	44	25	8	116	24,7	21,3	21,9	28,6	22,9
	Etkili	49	71	38	11	169	31,0	34,3	33,3	39,3	33,3
	Tamamen Etkili	47	35	20	4	106	29,7	16,9	17,5	14,3	20,9
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mevzuatta sık değişiklik yapılması; Tablo 6.7'de görüldüğü üzere katılımcıların %84'si (426 kişi) tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir faktör olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %81,6'sı (129 kişi), vergi dairesi personelinin %80,7'si (167 kişi), akademisyenlerin %91,2'si (104 kişi) ve

avukatların %92,8'inin (26 kişi) göre mevzuatta sık değişiklik yapılması, karmaşıklık algısına yol açmada etkili olmaktadır.

Katılımcıların %77,7'si (394 kişi) mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmamasının vergi karmaşıklığını etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %77,2'si (122 kişi), vergi dairesi personelinin %71,5'i (148 kişi), akademisyenlerin %86,8'i (99 kişi) ve avukatların %89,3'üne (25 kişi) göre mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması, bir verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır.

507 katılımcıdan 275'i (%54,2) vergi oranlarında değişiklik yapılmasının vergi karmaşıklığını etkilediğini ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %60,7'si (96 kişi), vergi dairesi personelinin %51,2'si (106 kişi), akademisyenlerin %50,8'i (58 kişi) ve avukatların %53,6'sının (15 kişi) göre vergi oranlarında değişiklik yapılması, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen etkili bir faktördür.

Katılımcıların verginin hesaplanması yapısını oluşturan faktörlere atadıkları önem derecelerine yönelik dağılım Tablo 6.8'de yer almaktadır.

Tablo 6.8: Verginin Hesaplanması – Önem Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması	Hiç Etkili Değil	9	12	0	0	21	5,7	5,8	0,0	0,0	4,1
	Etkili Değil	10	29	16	3	58	6,3	14,0	14,0	10,7	11,4
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	22	33	12	6	73	13,9	15,9	10,5	21,4	14,4
	Etkili	76	88	56	9	229	48,1	42,5	49,1	32,1	45,2
	Tamamen Etkili	41	45	30	10	126	25,9	21,7	26,3	35,7	24,9
Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması	Hiç Etkili Değil	6	15	0	0	21	3,8	7,2	0,0	0,0	4,1
	Etkili Değil	19	40	17	1	77	12,0	19,3	14,9	3,6	15,2
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	31	39	14	6	90	19,6	18,8	12,3	21,4	17,8
	Etkili	63	73	56	15	207	39,9	35,3	49,1	53,6	40,8
	Tamamen Etkili	39	39	27	6	111	24,7	18,8	23,7	21,4	21,9
	Cevapsız	0	1	0	0	1	0	0,5	0	0	0,2
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %70,1'i (355 kişi) Tablo 6.8'de görüldüğü üzere vergi hesaplamalarının teknik olmasının vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının % (117 kişi), vergi dairesi personelinin % (133 kişi), akademisyenlerin % (86 kişi) ve avukatların %'inin (19 kişi) aynı gönde görüş bildirmiştir.

507 katılımcıdan 318'ine (%62,7) göre vergi hesaplamalarının detaylı Olması, vergi karmaşıklığını etkilemektedir. Katılımcılardan muhasebe meslek mensuplarının %64,6'sı (102 kişi), vergi dairesi personelinin %54,1'i (112 kişi), akademisyenlerin %72,8'i (83 kişi) ve avukatların %75'inin (21 kişi) vergi hesaplamalarının detaylı olmasının karmaşıklık algısına yol açmada etkili olduğunu bildirmiştir.

Kayıt tutma yükümlülüğü yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılıma Tablo 6.9’da yer verilmektedir.

Tablo 6.9: Kayıt Tutma Yükümlülüğü – Önem Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması	Hiç Etkili Değil	8	14	0	0	22	5,1	6,8	0,0	0,0	4,3
	Etkili Değil	17	34	13	2	66	10,8	16,4	11,4	7,1	13,0
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	31	47	15	4	97	19,6	22,7	13,2	14,3	19,1
	Etkili	60	72	54	16	202	38,0	34,8	47,4	57,1	39,8
	Tamamen Etkili	42	40	32	6	120	26,6	19,3	28,1	21,4	23,7
Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması	Hiç Etkili Değil	7	13	0	0	20	4,4	6,3	0,0	0,0	3,9
	Etkili Değil	17	32	10	3	62	10,8	15,5	8,8	10,7	12,2
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	37	53	22	5	117	23,4	25,6	19,3	17,9	23,1
	Etkili	54	76	51	15	196	34,2	36,7	44,7	53,6	38,7
	Tamamen Etkili	43	33	31	5	112	27,2	15,9	27,2	17,9	22,1
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

507 katılımcıdan 322’si (%63,5’i) Tablo 6.9’da görüldüğü üzere kayıt tutma yükümlülüğünün anlaşılabilir olmamasının vergi karmaşıklığını etkilediğini ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %64,6’sı (102 kişi), vergi dairesi personelinin %54,1’i (112 kişi), akademisyenlerin %75,5’i (86 kişi) ve avukatların %78,5’inin (22 kişi) göre kayıt tutma yükümlülüğünün anlaşılabilir olmaması, bir verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır.

Kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin zor olması, katılımcıların %60,8’i (308 kişi) tarafından vergi karmaşıklığını ortaya çıkarmada etkili bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının %61,4’ünün (97 kişi), vergi dairesi personelinin %52,6’sının (109 kişi), akademisyenlerin %71,9’unun (82 kişi) ve avukatların %71,5’inin (20 kişi) görüşlerine göre kayıt tutma yükümlülüğünü

yerine getirme şeklinin zor olması, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen etkili bir faktördür.

Beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılım Tablo 6.10’da sunulmaktadır.

Tablo 6.10: Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü – Önem Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması	Hiç Etkili Değil	9	19	1	0	29	5,7	9,2	0,9	0,0	5,7
	Etkili Değil	19	42	16	2	79	12,0	20,3	14,0	7,1	15,6
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	30	57	19	7	113	19,0	27,5	16,7	25,0	22,3
	Etkili	62	57	46	14	179	39,2	27,5	40,4	50,0	35,3
	Tamamen Etkili	38	32	32	5	107	24,1	15,5	28,1	17,9	21,1
Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması	Hiç Etkili Değil	12	23	1	0	36	7,6	11,1	0,9	0,0	7,1
	Etkili Değil	22	27	19	4	72	13,9	13,0	16,7	14,3	14,2
	Ne Etkili Ne Etkili Değil	25	57	19	1	102	15,8	27,5	16,7	3,6	20,1
	Etkili	56	61	46	16	179	35,4	29,5	40,4	57,1	35,3
	Tamamen Etkili	43	39	29	7	118	27,2	18,8	25,4	25,0	23,3
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %56,4’ü (286 kişi) Tablo 6.10’da görüldüğü üzere beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılır olmamasının vergi karmaşıklığını etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %63,3’ü (100 kişi), vergi dairesi personelinin %43’ü (89 kişi), akademisyenlerin %68,5’i (78 kişi) ve avukatların %67,9’una (19 kişi) göre beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılır olmaması, verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır.

Beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması, katılımcıların %58,6’sı (297 kişi) tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir

faktör olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %62,6'sı (99 kişi), vergi dairesi personelinin %48,3'ü (100 kişi), akademisyenlerin %65,8'i (75 kişi) ve avukatların %82,1'inin (23 kişi) göre beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması, karmaşıklık algısına yol açmaktadır.

Katılımcıların mevzuatın hazırlanması ve uygulanması yapısını oluşturan faktörlere atadıkları önem derecelerine yönelik dağılım Tablo 6.11'de yer almaktadır.

Tablo 6.11: Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması – Önem Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması	Hiç Etkili Değil	3	21	2	1	27	1,9	10,1	1,8	3,6	5,3
	Etkili Değil	12	30	6	1	49	7,6	14,5	5,3	3,6	9,7
	Ne Etkili	22	41	12	0	75	13,9	19,8	10,5	0,0	14,8
	Ne Etkili Değil	64	72	60	16	212	40,5	34,8	52,6	57,1	41,8
	Etkili	57	42	34	10	143	36,1	20,3	29,8	35,7	28,2
	Tamamen Etkili	0	1	0	0	1	0	0,5	0	0	0,2
Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması	Hiç Etkili Değil	5	23	0	1	29	3,2	11,1	0,0	3,6	5,7
	Etkili Değil	5	26	8	0	39	3,2	12,6	7,0	0,0	7,7
	Ne Etkili	19	38	10	3	70	12,0	18,4	8,8	10,7	13,8
	Ne Etkili Değil	55	65	55	14	189	34,8	31,4	48,2	50,0	37,3
	Etkili	74	53	41	10	178	46,8	25,6	36,0	35,7	35,1
	Tamamen Etkili	0	2	0	0	2	0	1	0	0	0,4
İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konması	Hiç Etkili Değil	3	23	2	2	30	1,9	11,1	1,8	7,1	5,9
	Etkili Değil	14	29	8	2	53	8,9	14,0	7,0	7,1	10,5
	Ne Etkili	23	45	21	3	92	14,6	21,7	18,4	10,7	18,1
	Ne Etkili Değil	65	63	54	11	193	41,1	30,4	47,4	39,3	38,1
	Etkili	53	46	29	10	138	33,5	22,2	25,4	35,7	27,2
	Tamamen Etkili	0	1	0	0	1	0	0,5	0	0	0,2
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

507 katılımcıdan 355'ine (%70) göre Tablo 6.11'de görüldüğü üzere idari uygulamaların mevzuatla uyuşmaması, vergi karmaşıklığını etkilemektedir. Katılımcılardan muhasebe meslek mensuplarının %76,6'sı (121 kişi), vergi dairesi

personelinin %55,1'i (114 kişi), akademisyenlerin %82,4'ü (94 kişi) ve avukatların %92,8'inin (26 kişi) idari uygulamaların mevzuatla uyuşmamasının karmaşıklık algısına yol açmada etkili olduğunu bildirmiştir.

Mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması, katılımcıların %72,4'ü (367 kişi) tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir faktör olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %81,6'sı (129 kişi), vergi dairesi personelinin %57'si (118 kişi), akademisyenlerin %84,2'si (96 kişi) ve avukatların %85,7'sinin (24 kişi) göre mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması, karmaşıklık algısına yol açmaktadır.

Katılımcıların %65,3'ü (331 kişi) ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konmasının vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %74,6'sı (118 kişi), vergi dairesi personelinin %52,6'sı (109 kişi), akademisyenlerin %72,8'i (83 kişi) ve avukatların %75'inin (21 kişi) aynı gönde görüş bildirmiştir.

Vergi rehberliği yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılıma Tablo 6.12'de yer verilmektedir.

Tablo 6.12: Vergi Rehberliği – Önem Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yeterli Olmaması	Hiç Etkili Değil	5	24	5	1	35	3,2	11,6	4,4	3,6	6,9
	Etkili Değil	14	40	16	3	73	8,9	19,3	14,0	10,7	14,4
	Ne Etkili	33	47	17	8	105	20,9	22,7	14,9	28,6	20,7
	Ne Etkili Değil	56	63	43	9	171	35,4	30,4	37,7	32,1	33,7
	Etkili	50	32	33	7	122	31,6	15,5	28,9	25,0	24,1
	Tamamen Etkili	0	1	0	0	1	0	0,5	0	0	0,2
Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	Hiç Etkili Değil	5	21	4	1	31	3,2	10,1	3,5	3,6	6,1
	Etkili Değil	7	37	15	1	60	4,4	17,9	13,2	3,6	11,8
	Ne Etkili	33	47	19	6	105	20,9	22,7	16,7	21,4	20,7
	Ne Etkili Değil	68	67	40	12	187	43,0	32,4	35,1	42,9	36,9
	Etkili	45	33	36	8	122	28,5	15,9	31,6	28,6	24,1
	Tamamen Etkili	0	2	0	0	2	0	1	0	0	0,4
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması, Tablo 6.12'ye göre katılımcıların %57,8'i (293 kişi) tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir faktör olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %67'si (106 kişi),

vergi dairesi personelinin %45,9'u (95 kişi), akademisyenlerin %66,6'sı (76 kişi) ve avukatların %57,1'inin (16 kişi) göre vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması, karmaşıklık algısına yol açmaktadır.

Katılımcıların %61'i (309 kişi) vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmamasının vergi karmaşıklığını etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %71,5'i (113 kişi), vergi dairesi personelinin %48,3'ü (100 kişi), akademisyenlerin %66,7'si (76 kişi) ve avukatların %71,5'una (20 kişi) göre vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmaması, bir verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır.

Mevzuat koordinasyonu yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılım Tablo 6.13'te sunulmaktadır.

Tablo 6.13: Mevzuat Koordinasyonu – Önem Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması	Hiç Etkili Değil	8	33	5	1	47	5,1	15,9	4,4	3,6	9,3
	Etkili Değil	9	38	15	2	64	5,7	18,4	13,2	7,1	12,6
	Ne Etkili	34	39	15	3	91	21,5	18,8	13,2	10,7	17,9
	Ne Etkili Değil	59	61	49	11	180	37,3	29,5	43,0	39,3	35,5
	Etkili	48	35	30	11	124	30,4	16,9	26,3	39,3	24,5
	Tamamen Etkili	0	1	0	0	1	0	0,5	0	0	0,2
Mevzuattaki Kuralların Birbirleriyle Bağlantılı Olması	Hiç Etkili Değil	6	14	1	1	22	3,8	6,8	0,9	3,6	4,3
	Etkili Değil	11	22	11	4	48	7,0	10,6	9,6	14,3	9,5
	Ne Etkili	23	39	27	6	95	14,6	18,8	23,7	21,4	18,7
	Ne Etkili Değil	63	86	50	8	207	39,9	41,5	43,9	28,6	40,8
	Etkili	55	45	25	9	134	34,8	21,7	21,9	32,1	26,4
	Tamamen Etkili	0	1	0	0	1	0	0,5	0	0	0,2
Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması	Hiç Etkili Değil	6	16	4	1	27	3,8	7,7	3,5	3,6	5,3
	Etkili Değil	5	9	5	0	19	3,2	4,3	4,4	0,0	3,7
	Ne Etkili	13	33	9	2	57	8,2	15,9	7,9	7,1	11,2
	Ne Etkili Değil	47	93	44	12	196	29,7	44,9	38,6	42,9	38,7
	Etkili	87	55	52	13	207	55,1	26,6	45,6	46,4	40,8
	Tamamen Etkili	0	1	0	0	1	0	0,5	0	0	0,2
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

507 katılımcıdan 304'ü (%60) Tablo 6.13'te görüldüğü üzere mevzuattaki kurallar arasında uyuşmazlıklar olması vergi karmaşıklığını etkilediğini ifade

etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %67,7'si (107 kişi), vergi dairesi personelinin %46,4'i (96 kişi), akademisyenlerin %69,3'ü (79 kişi) ve avukatların %78,6'sı (22 kişi) göre mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması, bir verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır.

Katılımcıların %67,2'si (341 kişi) mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olmasının vergi karmaşıklığını etkilediğini düşünmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %74,7'si (118 kişi), vergi dairesi personelinin %63,2'si (131 kişi), akademisyenlerin %65,8'i (75 kişi) ve avukatların %60,7'si (17 kişi) aynı gönde görüş bildirmiştir.

Mevzuat bütünlüğünün olmaması, katılımcıların %79,5'i (403 kişi) tarafından vergi karmaşıklığını ortaya çıkarmada etkili bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının %84,8'inin (134 kişi), vergi dairesi personelinin %71,5'i (148 kişi), akademisyenlerin %84,2'sinin (96 kişi) ve avukatların %89,3'ünün (25 kişi) görüşlerine göre mevzuat bütünlüğünün olmaması, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen etkili bir faktördür.

Katılımcıların elektronik vergi uygulamaları yapısını oluşturan faktörlere atadıkları önem derecelerine yönelik dağılım Tablo 6.14'te yer almaktadır.

Tablo 6.14: Elektronik Vergi Uygulamaları – Önem Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
	Hiç Etkili Değil	7	20	4	1	32	4,4	9,7	3,5	3,6	6,3
Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması	Etkili Değil	16	28	16	4	64	10,1	13,5	14,0	14,3	12,6
	Ne Etkili	29	50	24	6	109	18,4	24,2	21,1	21,4	21,5
	Ne Etkili Değil	67	76	53	14	210	42,4	36,7	46,5	50,0	41,4
	Etkili	39	33	17	3	92	24,7	15,9	14,9	10,7	18,1
	Tamamen Etkili	39	33	17	3	92	24,7	15,9	14,9	10,7	18,1
	Hiç Etkili Değil	5	12	3	1	21	3,2	5,8	2,6	3,6	4,1
Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi	Etkili Değil	8	33	14	3	58	5,1	15,9	12,3	10,7	11,4
	Ne Etkili	15	52	14	7	88	9,5	25,1	12,3	25,0	17,4
	Ne Etkili Değil	65	75	58	11	209	41,1	36,2	50,9	39,3	41,2
	Etkili	65	35	25	6	131	41,1	16,9	21,9	21,4	25,8
	Tamamen Etkili	65	35	25	6	131	41,1	16,9	21,9	21,4	25,8
	Hiç Etkili Değil	5	17	4	1	27	3,2	8,2	3,5	3,6	5,3
Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması	Etkili Değil	8	30	13	2	53	5,1	14,5	11,4	7,1	10,5
	Ne Etkili	18	48	19	6	91	11,4	23,2	16,7	21,4	17,9
	Ne Etkili Değil	51	73	48	14	186	32,3	35,3	42,1	50,0	36,7
	Etkili	51	73	48	14	186	32,3	35,3	42,1	50,0	36,7
	Tamamen Etkili	76	39	30	5	150	48,1	18,8	26,3	17,9	29,6
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %59,5'i (302 kişi) Tablo 6.14'e göre elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamamasının vergi karmaşıklığını etkilediği yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %67,1'i (106 kişi), vergi dairesi personelinin %52,6'sı (109 kişi), akademisyenlerin %61,4'ü (70 kişi) ve avukatların %60,7'sine (17 kişi) göre elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması, bir verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olmaktadır.

507 katılımcıdan 340'sına (%67) göre elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi, vergi karmaşıklığını etkilemektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %82,2'si (130 kişi), vergi dairesi personelinin %53,1'i (110 kişi), akademisyenlerin %72,8'i (83 kişi) ve avukatların %60,7'sinin (17 kişi) elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesinin karmaşıklık algısına yol açmada etkili olduğunu bildirmiştir.

Elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması katılımcılar %66,3'ü (336 kişi) tarafından vergi karmaşıklığını etkileyen bir faktör olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %80,4'ü (127 kişi), vergi dairesi personelinin %54,1'i (112 kişi), akademisyenlerin %68,4'ü (78 kişi) ve avukatların %67,9'uns (19 kişi) göre elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması, karmaşıklık algısına yol açmaktadır.

6.3.2.2. Merkezi Eğilim ve Dağılım Ölçüleri

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem derecelerinin ortalamalarına ilişkin bilgiler Tablo 6.15'te verilmektedir.

Tablo 6.15: Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Dereceleriyle İlgili Verilerin Ortalamaları

No	Kodlar	Faktörler (Alt Yapılar)	Ortalamalar				
			MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
1	MDA1	Mevzuatın Okunabilir Olmaması	0,75	0,69	0,82	0,73	0,74
2	MDA2	Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması	0,76	0,70	0,83	0,81	0,75
3	MDA3	Mevzuatın Belirsiz Olması	0,73	0,66	0,69	0,74	0,69
4	MDA4	Mevzuatın Dilinin Eski Olması	0,67	0,68	0,72	0,63	0,68
5	MDA5	Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi	0,59	0,61	0,61	0,60	0,60
6	MH1	Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması	0,79	0,77	0,80	0,73	0,78
7	MH2	Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması	0,72	0,73	0,70	0,65	0,72
8	MH3	Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması	0,68	0,66	0,66	0,54	0,66
9	MD1	Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması	0,80	0,79	0,86	0,86	0,81
10	MD2	Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	0,77	0,72	0,81	0,86	0,76
11	MD3	Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması	0,68	0,58	0,59	0,61	0,61
12	VH1	Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması	0,71	0,65	0,72	0,73	0,69
13	VH2	Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması	0,67	0,60	0,70	0,73	0,65
14	KTY1	Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması	0,68	0,61	0,73	0,73	0,66
15	KTY2	Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması	0,67	0,60	0,73	0,70	0,66
16	BBVY1	Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması	0,66	0,55	0,70	0,70	0,63
17	BBVY2	Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması	0,65	0,58	0,68	0,73	0,63
18	MHU1	İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması	0,75	0,60	0,76	0,79	0,70
19	MHU2	Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması	0,80	0,62	0,78	0,79	0,72
20	MHU3	İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konulması	0,74	0,60	0,72	0,72	0,68
21	VR1	Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yeterli Olmaması	0,71	0,55	0,68	0,66	0,63
22	VR2	Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	0,72	0,57	0,70	0,72	0,65
23	MK1	Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması	0,71	0,53	0,68	0,76	0,63
24	MK2	Mevzuattaki Kuralların Birbirine Bağlantılı Olması	0,74	0,65	0,69	0,68	0,69
25	MK3	Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması	0,82	0,70	0,80	0,82	0,77
26	EVU1	Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması	0,68	0,59	0,64	0,63	0,63
27	EVU2	Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi	0,78	0,61	0,69	0,66	0,68
28	EVU3	Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması	0,79	0,61	0,69	0,68	0,69

Not 1: "1= Hiç Etkili Değil, ..., 5=Tamamen Etkili" ölçeği "0= Hiç Etkili Değil, ..., 1=Tamamen Etkili" ölçeğine dönüştürülmüştür.

Not 2: Tablodaki verilerin standart sapma değerleri 0,11 ila 0,31 aralığındadır.

Not 3: Tablodaki tüm verilerin mod ve medyan değerleri 0,75'tir.

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem derecelerinin ortalamalarının her meslek grubu için ayrı olmak üzere en yüksekte en düşüğe sıralamaları Ek 19'daki tabloda sunulmaktadır. Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem derecelerinin

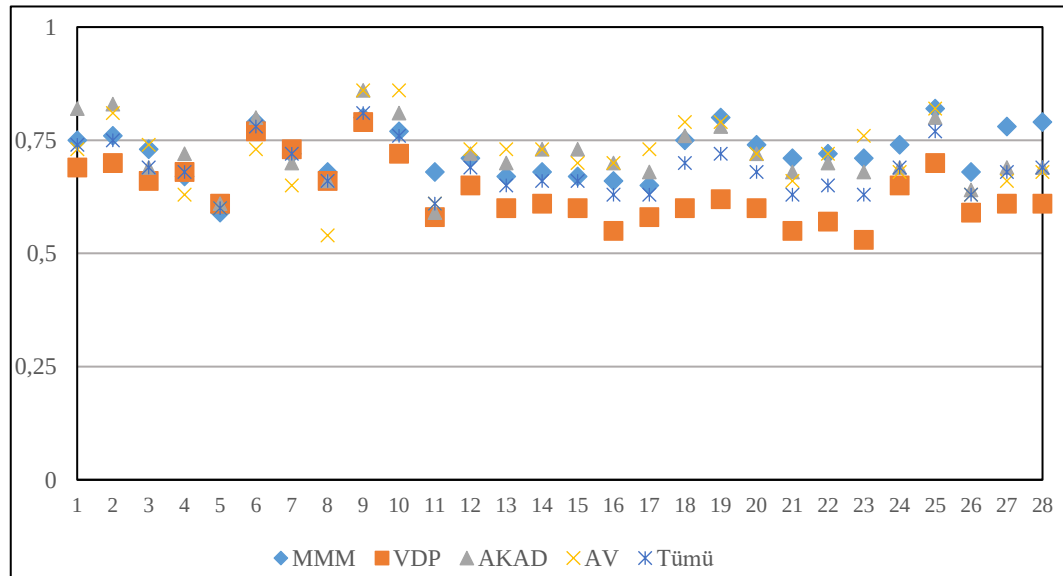
ortalamaları, en yüksek önem derecesine sahip değişkenin “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” ($\bar{X}=0,81$), en düşük “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” ($\bar{X}=0,60$) olduğunu göstermektedir.

Katılımcıların meslekleri itibarıyla önem dereceleri ortalamaları Ek 29’daki tablo aracılığıyla incelendiğinde vergi dairesi personeli, akademisyen ve avukat olan katılımcıların en fazla önem atfettikleri değişkenin “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” olduğu anlaşılmaktadır (VDP: $\bar{X}=0,79$; AKAD: $\bar{X}=0,86$; AV: $\bar{X}=0,86$). Muhasebe meslek mensuplarının ise 0,82 ortalama ile en yüksek önem derecesi atadıkları değişken “*mevzuat bütünlüğünün olmaması*” olmuştur.

Katılımcıların önem dereceleri ortalamaları en düşük değişkenlerin; muhasebe meslek mensupları için “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” ($\bar{X}=0,59$), vergi dairesi personeli için “*mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması*” ($\bar{X}=0,53$), akademisyenler için “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” ($\bar{X}=0,59$), avukatlar için “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” ($\bar{X}=0,54$) olduğu görülmüştür.

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem derecelerinin profili Grafik 6.1’de yer almaktadır.

Grafik 6.1: Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Derecelerinin Profili



Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem derecelerinin profilinin yer aldığı Grafik 6.1 incelendiğinde, dört meslek grubunun da “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” (5) faktörüne atadıkları önem derecesi ortalamalarının oldukça yakın olduğu görülmektedir.

“*Mevzuatın boyutunun büyük olması*” (8); muhasebe meslek mensubu, vergi dairesi personeli ve akademisyen olan katılımcıların birbirlerine oldukça yakın önem derecesi atadığı bir faktör olmasına rağmen avukatların diğer meslek gruplarına göre daha düşük önem derecesi atfettikleri anlaşılmaktadır.

Avukatların “*mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması*” (10) faktörüne atadıkları önem derecesinin diğer meslek gruplarına kıyasla yüksek olduğu görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının “*elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi*” (27) ve “*elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması*” (28) faktörlerini diğer meslek gruplarına nazaran vergi karmaşıklığında daha etkili buldukları Grafik 6.1’de dikkat çekmektedir.

Grafik 6.1, vergi idaresi personelinin “*kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin zor olması*”(15), “*beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılır olmaması*”(16), “*beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması*” (17), “*idari uygulamaların mevzuatla uyuşmaması*” (18), “*mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması*” (19), “*ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konulması*” (20), “*vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması*” (21), “*vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmaması*” (22), “*mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması*” (23), “*mevzuat bütünlüğünün olmaması*” (25), “*elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi*” (27) ve “*elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması*” (28) faktörlerini diğer meslek gruplarına göre vergi karmaşıklığını belirlemede daha az etkili bulduklarını göstermektedir.

6.3.3. Türk Vergi Sistemi’nin Karmaşıklığına İlişkin Algılar

Anket formunun ikinci bölümünde, katılımcılardan araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan faktörler yönünden Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığını değerlendirmeleri istenmiştir. Bu kısımda aktarılan katılımcıların Türk Vergi

Sistemi'nin karmaşıklığına ilişkin algılarına dair bulgular; sıklık (frekans) dağılımı ile merkezi eğilim ve dağılım ölçülerinden oluşmaktadır. Ayrıca katılımcıların algı ortalamalarının sıralamasına (*en yüksekte en düşüğe*) ve algı düzeylerinin profiline yer verilmektedir. Bu kısımda yer alan tüm bulgular; hem araştırma örnekleminin tümü, hem de meslek grupları itibarıyla ayrı olarak sunularak değerlendirilmektedir.

6.3.3.1. Frekans Dağılımı

Katılımcıların Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklık algılarının dağılımı karmaşıklık faktörlerinin (alt yapıların) ait oldukları her ana yapı itibarıyla ayrı tablolar halinde sunulmaktadır⁷⁸.

Tablo 6.16'da katılımcıların mevzuatın dili ve anlatımı yapısını oluşturan faktörler yönünden karmaşıklık algılarına yönelik dağılım yer almaktadır.

⁷⁸ Vergi karmaşıklığını belirleyen faktörlerin önem derecelerine ilişkin verilerin frekans dağılımlarında olduğu gibi katılımcıların 5'li Likert tipi ölçeğe göre vermiş olduğu "*kesinlikle katılıyorum*" ve "*katılıyorum*" yanıtları Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olduğu; "*kesinlikle katılmıyorum*" ve "*katılmıyorum*" yanıtları ise karmaşık olmadığı şeklinde ele alınmak üzere birlikte değerlendirilmiştir.

Tablo 6.16: Mevzuatın Dili ve Anlatımı – Karmaşıklık Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Mevzuatın Okunabilir Olmaması	Hiç Karmaşık Değil	4	12	3	1	20	2,5	5,8	2,6	3,6	3,9
	Karmaşık Değil	6	15	1	2	24	3,8	7,2	0,9	7,1	4,7
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	19	31	16	1	67	12,0	15,0	14,0	3,6	13,2
	Karmaşık	76	106	64	17	263	48,1	51,2	56,1	60,7	51,9
	Tamamen Karmaşık	53	43	30	7	133	33,5	20,8	26,3	25,0	26,2
Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması	Hiç Karmaşık Değil	5	10	3	1	19	3,2	4,8	2,6	3,6	3,7
	Karmaşık Değil	8	20	9	2	39	5,1	9,7	7,9	7,1	7,7
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	21	35	13	5	74	13,3	16,9	11,4	17,9	14,6
	Karmaşık	74	96	60	14	244	46,8	46,4	52,6	50,0	48,1
	Tamamen Karmaşık	50	46	29	6	131	31,6	22,2	25,4	21,4	25,8
Mevzuatın Belirsiz Olması	Hiç Karmaşık Değil	7	14	2	0	23	4,4	6,8	1,8	0,0	4,5
	Karmaşık Değil	10	23	10	1	44	6,3	11,1	8,8	3,6	8,7
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	22	54	26	4	106	13,9	26,1	22,8	14,3	20,9
	Karmaşık	74	73	56	19	222	46,8	35,3	49,1	67,9	43,8
	Tamamen Karmaşık	45	39	20	4	108	28,5	18,8	17,5	14,3	21,3
	Cevapsız	0	4	0	0	4	0,0	1,9	0,0	0,0	0,8
Mevzuatın Dilinin Eski Olması	Hiç Karmaşık Değil	8	15	3	0	26	5,1	7,2	2,6	0,0	5,1
	Karmaşık Değil	14	16	15	6	51	8,9	7,7	13,2	21,4	10,1
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	29	35	18	9	91	18,4	16,9	15,8	32,1	17,9
	Karmaşık	73	88	49	11	221	46,2	42,5	43,0	39,3	43,6
	Tamamen Karmaşık	34	53	29	2	118	21,5	25,6	25,4	7,1	23,3
Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi	Hiç Karmaşık Değil	8	11	5	1	25	5,1	5,3	4,4	3,6	4,9
	Karmaşık Değil	9	17	7	1	34	5,7	8,2	6,1	3,6	6,7
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	26	35	22	4	87	16,5	16,9	19,3	14,3	17,2
	Karmaşık	31	41	20	5	97	19,6	19,8	17,5	17,9	19,1
	Tamamen Karmaşık	57	80	43	15	195	36,1	38,6	37,7	53,6	38,5
	Cevapsız	35	32	22	3	92	22,2	15,5	19,3	10,7	18,1
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %78,1'i (396 kişi) Tablo 6.16'da görüldüğü üzere mevzuatın okunabilir olmaması yönünden Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %81,6'sı (129 kişi), vergi dairesi personelinin %72'si (149 kişi), akademisyenlerin %82,4'ü (94 kişi) ve avukatların %85,7'si (24 kişi) mevzuatın okunabilir olmaması yönünden Türk Vergi Sistemi'ni karmaşık bulmaktadır.

507 katılımcıdan 375'ine (%73,9'una) göre mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması, Türk Vergi Sistemi'ni karmaşık hale getirmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %78,4'ü (124 kişi), vergi dairesi personelinin %68,6'sı (142 kişi), akademisyenlerin %78'i (89 kişi) ve avukatların %71,4'ü (20 kişi) mevzuatın dilinin anlaşılır olmamasının vergi karmaşıklığına yol açtığını bildirmiştir.

Mevzuatın belirsiz olması; katılımcıların %65,1'i (338 kişi) Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının nedeni olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %75,3'ü (119 kişi), vergi dairesi personelinin %54,1'i (112 kişi), akademisyenlerin %66,6'ü (76 kişi) ve avukatların %82,2'sine (23 kişi) göre mevzuatın belirsiz olması sebebiyle Türk Vergi Sistemi karmaşık olarak algılanmaktadır.

Mevzuatın dilinin eski olması, 507 katılımcıdan 339'una (%66,9'una) göre Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığına etki etmektedir. Mevzuatın dilinin eski olması; 107 muhasebe meslek mensubu (%67,7), 141 vergi dairesi personeli (%68,1), 78 akademisyen (%68,4) ve 13 avukata (%46,4) göre Türk Vergi Sistemi'ni karmaşıklaştıran bir faktör olarak görülmektedir.

Katılımcıların %56,6'sı mevzuatın teknik terimler içermesinin Türk Vergi Sistemi'ni karmaşıklaştırdığı yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %58,3'üne (92 kişi) , vergi dairesi personelinin %54,1'ine 8112 kişi), akademisyenlerin %57'sine (65 kişi) ve avukatların %64,3'üne (18 kişi) göre mevzuatın teknik terimler içermesinden ötürü Türk Vergi Sistemi karmaşık olarak algılanmaktadır.

Mevzuatın hacmi yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılıma Tablo 6.17'de yer verilmektedir.

Tablo 6.17: Mevzuatın Hacmi – Karmaşıklık Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
	Hiç Karmaşık Değil	4	9	1	0	14	2,5	4,3	0,9	0,0	2,8
Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması	Karmaşık Değil	13	7	2	3	25	8,2	3,4	1,8	10,7	4,9
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	12	26	12	3	53	7,6	12,6	10,5	10,7	10,5
	Karmaşık	59	97	61	16	233	37,3	46,9	53,5	57,1	46,0
	Tamamen Karmaşık	70	68	38	6	182	44,3	32,9	33,3	21,4	35,9
	Hiç Karmaşık Değil	7	12	1	0	20	4,4	5,8	0,9	0,0	3,9
Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması	Karmaşık Değil	15	13	11	3	42	9,5	6,3	9,6	10,7	8,3
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	20	34	21	3	78	12,7	16,4	18,4	10,7	15,4
	Karmaşık	69	96	55	13	233	43,7	46,4	48,2	46,4	46,0
	Tamamen Karmaşık	47	52	26	9	134	29,7	25,1	22,8	32,1	26,4
	Hiç Karmaşık Değil	6	14	3	2	25	3,8	6,8	2,6	7,1	4,9
Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması	Karmaşık Değil	9	16	13	4	42	5,7	7,7	11,4	14,3	8,3
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	31	33	24	4	92	19,6	15,9	21,1	14,3	18,1
	Karmaşık	60	89	49	11	209	38,0	43,0	43,0	39,3	41,2
	Tamamen Karmaşık	52	54	25	7	138	32,9	26,1	21,9	25,0	27,2
	Cevapsız	0	1	0	0	1	0	0,5	0	0	0,2
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

507 katılımcıdan 405'i (%81,9'u) Tablo 6.17'ye göre mevzuatın kapsamının geniş olması nedeniyle Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık hale geldiğini ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %81,6'sı (129 kişi), vergi dairesi personelinin %79,8'i (165 kişi), akademisyenlerin %86,8'i (99 kişi) ve avukatların %78,5'ine (22 kişi) göre mevzuatın kapsamının geniş olması, verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır.

Katılımcıların %72,6'sı (367 kişi) mevzuatta detaylı kurallar olması açısından Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olduğunu düşünmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %73,4'ü (116 kişi), vergi dairesi personelinin %74,9'u (148 kişi), akademisyenlerin %70,2'si (74 kişi) ve avukatların %60,7'si (22 kişi) aynı günde görüş bildirmiştir.

Mevzuatın boyutunun büyük olması, katılımcıların %68,4'ü (347 kişi) tarafından Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının nedeni olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %70,9'unun (112 kişi), vergi dairesi personelinin %69,1'inin (143 kişi), akademisyenlerin %64,9'unun (69 kişi) ve avukatların %64,3'ünün (18 kişi) görüşlerine göre mevzuatın boyutunun büyük olması sebebiyle Türk Vergi Sistemi karmaşık olarak algılanmaktadır.

Mevzuat değişiklikleri yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılım Tablo 6.18'de sunulmaktadır.

Tablo 6.18: Mevzuat Değişiklikleri – Karmaşıklık Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması	Hiç Karmaşık Değil	4	9	1	1	15	2,5	4,3	0,9	3,6	3,0
	Karmaşık Değil	8	8	3	1	20	5,1	3,9	2,6	3,6	3,9
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	10	28	7	2	47	6,3	13,5	6,1	7,1	9,3
	Karmaşık	56	75	48	14	193	35,4	36,2	42,1	50,0	38,1
	Tamamen Karmaşık	80	87	55	10	232	50,6	42,0	48,2	35,7	45,8
Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	Hiç Karmaşık Değil	6	12	2	0	20	3,8	5,8	1,8	0,0	3,9
	Karmaşık Değil	7	14	6	2	29	4,4	6,8	5,3	7,1	5,7
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	15	30	8	3	56	9,5	14,5	7,0	10,7	11,0
	Karmaşık	64	81	46	7	198	40,5	39,1	40,4	25,0	39,1
	Tamamen Karmaşık	66	70	52	16	204	41,8	33,8	45,6	57,1	40,2
Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması	Hiç Karmaşık Değil	7	18	7	2	34	4,4	8,7	6,1	7,1	6,7
	Karmaşık Değil	16	28	23	4	71	10,1	13,5	20,2	14,3	14,0
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	32	41	23	5	101	20,3	19,8	20,2	17,9	19,9
	Karmaşık	62	87	40	9	198	39,2	42,0	35,1	32,1	39,1
	Tamamen Karmaşık	41	33	21	8	103	25,9	15,9	18,4	28,6	20,3
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mevzuatta sık değişiklik yapılması, Tablo 6.18'e göre katılımcıların %83,9'u (425 kişi) tarafından Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının kaynağı olarak görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %86'sı (136 kişi), vergi dairesi personelinin %78,2'si (162 kişi), akademisyenlerin %90,3'ü (103 kişi) ve

avukatların %85,7'si 'inin (24 kişi) tarafından mevzuatta sık değişiklik yapılmasından ötürü Türk Vergi Sistemi karmaşık olarak algılanmaktadır.

Katılımcıların %79,3'ü mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması bakımından Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %82,3'ü (130 kişi), vergi dairesi personelinin %72,9'u (151 kişi), akademisyenlerin %86'sı (98 kişi) ve avukatların %82,1'ine (23 kişi) mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık algılanmasına neden olmaktadır.

507 katılımcıdan 301'i (%59,4) vergi oranlarında değişiklik yapılması kaynaklı olarak Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık hale geldiğini ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %65,1'i (103 kişi), vergi dairesi personelinin %57,9'u (120 kişi), akademisyenlerin %53,5'i (61 kişi) ve avukatların %60,7'sinin (17 kişi) göre vergi oranlarında değişiklik yapılması, verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır.

Katılımcıların verginin hesaplanması yapısını oluşturan faktörler yönünden karmaşıklık algılarına yönelik dağılım Tablo 6.19'da yer almaktadır.

Tablo 6.19: Verginin Hesaplanması – Karmaşıklık Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması	Hiç Karmaşık Değil	8	15	4	1	28	5,1	7,2	3,5	3,6	5,5
	Karmaşık Değil	16	25	10	2	53	10,1	12,1	8,8	7,1	10,5
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	25	47	20	2	94	15,8	22,7	17,5	7,1	18,5
	Karmaşık	72	79	57	16	224	45,6	38,2	50,0	57,1	44,2
	Tamamen Karmaşık	37	41	23	7	108	23,4	19,8	20,2	25,0	21,3
Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması	Hiç Karmaşık Değil	11	15	2	1	29	7,0	7,2	1,8	3,6	5,7
	Karmaşık Değil	12	30	16	1	59	7,6	14,5	14,0	3,6	11,6
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	33	46	17	4	100	20,9	22,2	14,9	14,3	19,7
	Karmaşık	66	76	53	16	211	41,8	36,7	46,5	57,1	41,6
	Tamamen Karmaşık	36	40	26	6	108	22,8	19,3	22,8	21,4	21,3
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %65,5'i (332 kişi) Tablo 6.19'da görüldüğü üzere vergi hesaplamalarının teknik olmasından ötürü Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olduğunu ifade etmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %69'u (109 kişi), vergi dairesi personelinin %58'i (120 kişi), akademisyenlerin %70,2'si (80 kişi) ve avukatların %82,1'inin (23 kişi) aynı günde görüş bildirmiştir.

507 katılımcıdan 319'u (%62,9) göre vergi hesaplamalarının detaylı olması nedeniyle Türk Vergi Sistemi karmaşık hale gelmektedir. Katılımcılardan muhasebe meslek mensuplarının %64,6'sı (102 kişi), vergi dairesi personelinin %56'sı (116 kişi), akademisyenlerin %69,3'ü (79 kişi) ve avukatların %78,5'inin (22 kişi) Vergi hesaplamalarının Detaylı Olması kaynaklı olarak Türk Vergi Sistemi'ni karmaşık bulmaktadır.

Kayıt tutma yükümlülüğü yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılıma Tablo 6.20'de yer verilmektedir.

Tablo 6.20: Kayıt Tutma Yükümlülüğü – Karmaşıklık Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması	Hiç Karmaşık Değil	8	12	3	1	24	5,1	5,8	2,6	3,6	4,7
	Karmaşık Değil	14	32	9	1	56	8,9	15,5	7,9	3,6	11,0
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	30	59	23	5	117	19,0	28,5	20,2	17,9	23,1
	Karmaşık	66	65	59	16	206	41,8	31,4	51,8	57,1	40,6
	Tamamen Karmaşık	40	39	20	5	104	25,3	18,8	17,5	17,9	20,5
Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması	Hiç Karmaşık Değil	10	13	3	1	27	6,3	6,3	2,6	3,6	5,3
	Karmaşık Değil	14	24	11	2	51	8,9	11,6	9,6	7,1	10,1
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	37	55	20	4	116	23,4	26,6	17,5	14,3	22,9
	Karmaşık	58	81	57	15	211	36,7	39,1	50,0	53,6	41,6
	Tamamen Karmaşık	39	31	23	6	99	24,7	15,0	20,2	21,4	19,5
	Cevapsız	0	3	0	0	3	0	1,4	0	0	0,6
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

507 katılımcıdan 310'u (%61,1) Tablo 6.20'de görüldüğü üzere kayıt tutma yükümlülüğünün anlaşılabilir olmaması sebebiyle Türk Vergi Sistemi'ni karmaşık hale geldiğini ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %67,1'i (106 kişi),

vergi dairesi personelinin %50,2'si (104 kişi), akademisyenlerin %69,3'ü (79 kişi) ve avukatların %75'inin (21 kişi) göre kayıt tutma yükümlülüğünün anlaşılabilir olmaması, verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır.

Kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin zor olması, katılımcıların %61,1'i (310 kişi) tarafından Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının nedeni olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %61,4'ünün (97 kişi), vergi dairesi personelinin %54,1'sinin (112 kişi), akademisyenlerin %70,2'sinin (80 kişi) ve avukatların %75'inin (21 kişi) görüşlerine göre Türk Vergi Sistemi karmaşık olarak algılanmaktadır.

Beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılım Tablo 6.21'de sunulmaktadır.

Tablo 6.21: Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü – Karmaşıklık Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması	Hiç Karmaşık Değil	10	16	3	1	30	6,3	7,7	2,6	3,6	5,9
	Karmaşık Değil	16	40	19	2	77	10,1	19,3	16,7	7,1	15,2
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	33	52	17	7	109	20,9	25,1	14,9	25,0	21,5
	Karmaşık	64	68	53	14	199	40,5	32,9	46,5	50,0	39,3
	Tamamen Karmaşık	35	31	22	4	92	22,2	15,0	19,3	14,3	18,1
Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması	Hiç Karmaşık Değil	15	11	4	1	31	9,5	5,3	3,5	3,6	6,1
	Karmaşık Değil	17	29	16	4	66	10,8	14,0	14,0	14,3	13,0
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	25	47	25	3	100	15,8	22,7	21,9	10,7	19,7
	Karmaşık	59	74	49	13	195	37,3	35,7	43,0	46,4	38,5
	Tamamen Karmaşık	42	46	20	7	115	26,6	22,2	17,5	25,0	22,7
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %57,4'ü (291 kişi) Tablo 6.21'e göre beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılır olmaması nedeniyle Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %62,7'si (99 kişi), vergi dairesi personelinin %47,9'u (99 kişi), akademisyenlerin %65,8'i (75 kişi) ve avukatların %64,3'üne (18 kişi) göre beyanname ve bildirim formlarının

dilinin anlaşılır olmaması, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık algılanmasına yol açmaktadır.

Beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması, katılımcıların %61,2'si (310 kişi) tarafından Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının kaynağı olarak görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %63,9'u (101 kişi), vergi dairesi personelinin %57,9'u (120 kişi), akademisyenlerin %60,5'u (69 kişi) ve avukatların %71,4'ünün (20 kişi) göre beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olmasından ötürü Türk Vergi Sistemi karmaşık olarak algılanmaktadır.

Katılımcıların mevzuatın hazırlanması ve uygulanması yapısını oluşturan faktörler yönünden karmaşıklık algılarına yönelik dağılım Tablo 6.22'de yer almaktadır.

Tablo 6.22: Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması – Karmaşıklık Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması	Hiç Karmaşık Değil	5	15	2	0	22	3,2	7,2	1,8	0,0	4,3
	Karmaşık Değil	7	31	7	2	47	4,4	15,0	6,1	7,1	9,3
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	18	44	17	2	81	11,4	21,3	14,9	7,1	16,0
	Karmaşık	80	71	63	17	231	50,6	34,3	55,3	60,7	45,6
	Tamamen Karmaşık	48	44	25	7	124	30,4	21,3	21,9	25,0	24,5
	Cevapsız	0	2	0	0	2	0	1	0	0	0,4
Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması	Hiç Karmaşık Değil	2	14	0	1	17	1,3	6,8	0,0	3,6	3,4
	Karmaşık Değil	10	23	7	1	41	6,3	11,1	6,1	3,6	8,1
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	17	38	21	1	77	10,8	18,4	18,4	3,6	15,2
	Karmaşık	69	74	53	16	212	43,7	35,7	46,5	57,1	41,8
	Tamamen Karmaşık	60	56	33	9	158	38,0	27,1	28,9	32,1	31,2
	Cevapsız	0	2	0	0	2	0	1	0	0	0,4
İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konması	Hiç Karmaşık Değil	5	15	3	1	24	3,2	7,2	2,6	3,6	4,7
	Karmaşık Değil	6	31	6	0	43	3,8	15,0	5,3	0,0	8,5
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	19	41	21	3	84	12,0	19,8	18,4	10,7	16,6
	Karmaşık	80	72	61	16	229	50,6	34,8	53,5	57,1	45,2
	Tamamen Karmaşık	48	46	23	8	125	30,4	22,2	20,2	28,6	24,7
	Cevapsız	0	2	0	0	2	0	1	0	0	0,4
Toplam		158	207	114		507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

507 katılımcıdan 355'ine (%70,1'ine) göre Tablo 6.22'de görüldüğü üzere idari uygulamaların mevzuatla uyuşmamasından dolayı Türk Vergi Sistemi karmaşık hale gelmektedir. Katılımcılardan muhasebe meslek mensuplarının %81'i (128 kişi), vergi dairesi personelinin %55,6'sı (115 kişi), akademisyenlerin %77,2'si (88 kişi) ve avukatların %85,7'si (24 kişi) Tablo 6.25'te görüldüğü üzere

idari uygulamaların mevzuatla uyuşmaması kaynaklı olarak Türk Vergi Sistemi'ni karmaşık bulmaktadır.

Katılımcıların %73'ü (370 kişi) mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması sebebiyle Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %81,7'si (129 kişi), vergi dairesi personelinin %62,8'i (130 kişi), akademisyenlerin %75,4'ü (86 kişi) ve avukatların %89,2'sinin (25 kişi) aynı gönde görüş bildirmiştir.

İkincil mevzuatın geç yürürlüğe konulması, katılımcıların %69,9'u (354 kişi) tarafından Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının nedeni olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %81'i (128 kişi), vergi dairesi personelinin %57'si (120 kişi), akademisyenlerin %73,7'si (69 kişi) ve avukatların %85,7'sinin (20 kişi) tarafından ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konulması kaynaklı olarak Türk Vergi Sistemi karmaşık olarak algılanmaktadır.

Vergi rehberliği yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılıma Tablo 6.23'te yer verilmektedir.

Tablo 6.23: Vergi Rehberliği – Karmaşıklık Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yeterli Olmaması	Hiç Karmaşık Değil	6	20	4	1	31	3,8	9,7	3,5	3,6	6,1
	Karmaşık Değil	7	43	17	3	70	4,4	20,8	14,9	10,7	13,8
	Ne Karmaşık	28	40	25	5	98	17,7	19,3	21,9	17,9	19,3
	Ne Karmaşık Değil	76	73	47	13	209	48,1	35,3	41,2	46,4	41,2
	Karmaşık	41	31	21	6	99	25,9	15,0	18,4	21,4	19,5
Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	Tamamen Karmaşık	5	14	1	0	20	3,2	6,8	0,9	0,0	3,9
	Hiç Karmaşık Değil	9	43	17	2	71	5,7	20,8	14,9	7,1	14,0
	Karmaşık Değil	31	44	24	6	105	19,6	21,3	21,1	21,4	20,7
	Ne Karmaşık	72	71	47	14	204	45,6	34,3	41,2	50,0	40,2
	Ne Karmaşık Değil	41	35	25	6	107	25,9	16,9	21,9	21,4	21,1
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması, Tablo 6.23'e göre katılımcıların %60,7'si (308 kişi) tarafından Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının sebeplerinden biri olarak sayılmaktadır. Muhasebe meslek

mensuplarının %74'üne (117 kişi), vergi dairesi personelinin %50,3'üne (104 kişi), akademisyenlerin %59,6'sına (68 kişi) ve avukatların %67,8'inin (19 kişi) göre vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmamasından ötürü Türk Vergi Sistemi karmaşık olarak algılanmaktadır.

Katılımcıların %61,3'ü (311 kişi) vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmamasından dolayı Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %71,5'i (113 kişi), vergi dairesi personelinin %51,2'si (106 kişi), akademisyenlerin %63,1'i (72 kişi) ve avukatların %71,4'üne (20 kişi) göre vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmaması, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık algılanmasına neden olmaktadır.

Mevzuat koordinasyonu yapısını oluşturan faktörler yönünden katılımcıların karmaşıklık algılarına yönelik dağılım Tablo 6.24'te sunulmaktadır.

Tablo 6.24: Mevzuat Koordinasyonu – Karmaşıklık Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması	Hiç Karmaşık Değil	6	23	4	0	33	3,8	11,1	3,5	0,0	6,5
	Karmaşık Değil	7	28	17	1	53	4,4	13,5	14,9	3,6	10,5
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	28	49	16	3	96	17,7	23,7	14,0	10,7	18,9
	Karmaşık	74	77	51	16	218	46,8	37,2	44,7	57,1	43,0
	Tamamen Karmaşık	43	30	26	8	107	27,2	14,5	22,8	28,6	21,1
Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması	Hiç Karmaşık Değil	4	10	1	0	15	2,5	4,8	0,9	0,0	3,0
	Karmaşık Değil	7	20	14	3	44	4,4	9,7	12,3	10,7	8,7
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	29	42	14	7	92	18,4	20,3	12,3	25,0	18,1
	Karmaşık	65	91	58	14	228	41,1	44,0	50,9	50,0	45,0
	Tamamen Karmaşık	53	44	27	4	128	33,5	21,3	23,7	14,3	25,2
Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması	Hiç Karmaşık Değil	6	10	2	0	18	3,8	4,8	1,8	0,0	3,6
	Karmaşık Değil	6	11	10	1	28	3,8	5,3	8,8	3,6	5,5
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	13	28	8	3	52	8,2	13,5	7,0	10,7	10,3
	Karmaşık	62	109	45	13	229	39,2	52,7	39,5	46,4	45,2
	Tamamen Karmaşık	71	49	49	11	180	44,9	23,7	43,0	39,3	35,5
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

507 katılımcıdan 325'i (%64,1) Tablo 6.24'te görüldüğü üzere mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olmasından ötürü Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık hale geldiğini ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %74'ü (117 kişi), vergi dairesi personelinin %51,7'si (107 kişi), akademisyenlerin %67,5'inin (77 kişi) ve avukatların %85,7'sinin (24 kişi) göre mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması, verginin karmaşık olarak algılanmasına yol açmaktadır.

Katılımcıların %70,2'si (356 kişi) mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olması kaynaklı olarak Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olduğunu düşünmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının %74,6'sı (118 kişi), vergi dairesi personelinin %65,3'ü (135 kişi), akademisyenlerin %74,6'su (85 kişi) ve avukatların %64,3'ünün (18 kişi) aynı gönde görüş bildirmiştir.

Mevzuat bütünlüğünün olmaması, katılımcıların %80,7'si (409 kişi) tarafından Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının nedeni olarak gösterilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %84,1'inin (133 kişi), vergi dairesi personelinin %76,4'ünün (158 kişi), akademisyenlerin %82,5'unun (94 kişi) ve avukatların %85,7'sinin (24 kişi) görüşlerine göre mevzuat bütünlüğünün olmamasından dolayı Türk Vergi Sistemi karmaşık olarak algılanmaktadır.

Katılımcıların elektronik vergi uygulamaları yapısını oluşturan faktörler yönünden karmaşıklık algılarına yönelik dağılım Tablo 6.25'te yer almaktadır.

Tablo 6.25: Elektronik Vergi Uygulamaları – Karmaşıklık Derecesi

Faktörler (Alt Yapılar)	Katılma Dereceleri	Frekans					Yüzde				
		MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması	Hiç Karmaşık Değil	7	16	3	1	27	4,4	7,7	2,6	3,6	5,3
	Karmaşık Değil	12	25	17	2	56	7,6	12,1	14,9	7,1	11,0
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	33	41	29	10	113	20,9	19,8	25,4	35,7	22,3
	Karmaşık	67	82	44	10	203	42,4	39,6	38,6	35,7	40,0
	Tamamen Karmaşık	39	43	21	5	108	24,7	20,8	18,4	17,9	21,3
Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi	Hiç Karmaşık Değil	7	15	3	1	26	4,4	7,2	2,6	3,6	5,1
	Karmaşık Değil	11	31	19	2	63	7,0	15,0	16,7	7,1	12,4
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	27	44	22	9	102	17,1	21,3	19,3	32,1	20,1
	Karmaşık	62	74	46	11	193	39,2	35,7	40,4	39,3	38,1
	Tamamen Karmaşık	51	43	24	5	123	32,3	20,8	21,1	17,9	24,3
Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması	Hiç Karmaşık Değil	8	18	3	1	30	5,1	8,7	2,6	3,6	5,9
	Karmaşık Değil	10	32	19	2	63	6,3	15,5	16,7	7,1	12,4
	Ne Karmaşık Ne Karmaşık Değil	16	40	17	8	81	10,1	19,3	14,9	28,6	16,0
	Karmaşık	54	70	52	11	187	34,2	33,8	45,6	39,3	36,9
	Tamamen Karmaşık	70	46	23	6	145	44,3	22,2	20,2	21,4	28,6
Toplam		158	207	114	28	507	100	100	100	100	100

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların %61,3'ü (311 kişi) Tablo 6.25'e göre elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamamasından ötürü Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %67,1'i (106 kişi), vergi dairesi personelinin %60,4'ü (125 kişi), akademisyenlerin %57'si (65 kişi) ve avukatların %53,6'sına (15 kişi) göre elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık algılanmasına yol açmaktadır.

507 katılımcıdan 316'sı (%62,4'üne) göre elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi nedeniyle Türk Vergi Sistemi karmaşık hale gelmektedir. Katılımcılardan muhasebe meslek mensuplarının %71,5'u (113 kişi), vergi dairesi personelinin %56,5'i (117 kişi), akademisyenlerin %61,5'i (70 kişi) ve avukatların %57,2'sinin (16 kişi) elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesinden dolayı Türk Vergi Sistemi'ni karmaşık bulmaktadır.

Elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması, katılımcıların %65,5’u (332 kişi) tarafından Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığının sebeplerinden biri olarak sayılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının %78,5’u (124 kişi), vergi dairesi personelinin %56’sı (116 kişi), akademisyenlerin %65,8’i (75 kişi) ve avukatların %60,7’sinin (17 kişi) göre elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması sebebiyle Türk Vergi Sistemi karmaşık olarak algılanmaktadır.

6.3.3.2. Merkezi Eğilim ve Dağılım Ölçüleri

Katılımcıların Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığına ilişkin algı düzeylerini yansıtan verilerin ortalamalara ilişkin bilgiler Tablo 6.26’da verilmektedir.

Tablo 6.26: Türk Vergi Sistemi’nin Karmaşıklığına İlişkin Algılarla İlgili Verilerin Ortalamaları

No	Kodlar	Faktörler (Alt Yapılar)	Ortalamalar				
			MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
1	MDA1	Mevzuatın Okunabilir Olmaması	0,77	0,68	0,76	0,74	0,73
2	MDA2	Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması	0,75	0,68	0,73	0,70	0,71
3	MDA3	Mevzuatın Belirsiz Olması	0,72	0,62	0,68	0,73	0,67
4	MDA4	Mevzuatın Dilinin Eski Olması	0,68	0,68	0,69	0,58	0,67
5	MDA5	Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi	0,63	0,59	0,61	0,63	0,61
6	MH1	Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması	0,78	0,75	0,79	0,72	0,77
7	MH2	Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması	0,71	0,70	0,71	0,75	0,71
8	MH3	Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması	0,73	0,69	0,68	0,65	0,69
9	MD1	Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması	0,82	0,77	0,84	0,78	0,80
10	MD2	Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	0,78	0,72	0,81	0,83	0,76
11	MD3	Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması	0,68	0,61	0,60	0,65	0,63
12	VH1	Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması	0,68	0,63	0,69	0,73	0,66
13	VH2	Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması	0,66	0,62	0,69	0,72	0,65
14	KTY1	Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması	0,68	0,61	0,68	0,71	0,65
15	KTY2	Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması	0,66	0,61	0,69	0,71	0,65
16	BBVY1	Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması	0,66	0,57	0,66	0,66	0,62
17	BBVY2	Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması	0,65	0,64	0,64	0,69	0,65
18	MHU1	İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması	0,75	0,62	0,72	0,76	0,69
19	MHU2	Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması	0,78	0,67	0,75	0,78	0,72
20	MHU3	İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konulması	0,75	0,63	0,71	0,77	0,69
21	VR1	Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yeterli Olmaması	0,72	0,56	0,64	0,68	0,64
22	VR2	Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	0,71	0,58	0,67	0,71	0,65
23	MK1	Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması	0,72	0,58	0,67	0,78	0,65
24	MK2	Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması	0,75	0,67	0,71	0,67	0,70
25	MK3	Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması	0,79	0,71	0,78	0,80	0,76
26	EVU1	Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması	0,69	0,63	0,64	0,64	0,65
27	EVU2	Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerekirmesi	0,72	0,62	0,65	0,65	0,66
28	EVU3	Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması	0,77	0,61	0,66	0,67	0,67

Not 1: “1= Hiç Etkili Değil, ..., 5=Tamamen Etkili” ölçeği “0= Hiç Etkili Değil, ..., 1=Tamamen Etkili” ölçeğine dönüştürülmüştür.

Not 2: Tablodaki verilerin standart sapma değerleri 0,17 ila 0,31 aralığındadır.

Not 3: Tablodaki tüm verilerin mod ve medyan değerleri 0,75’tir.

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığına ilişkin algılarıyla ilgili verilerin ortalamalarının her meslek grubu için ayrı olmak üzere en yüksekten en düşüğe sıralamaları Ek 30’daki tabloda sunulmaktadır. Katılımcıların Türk Vergi

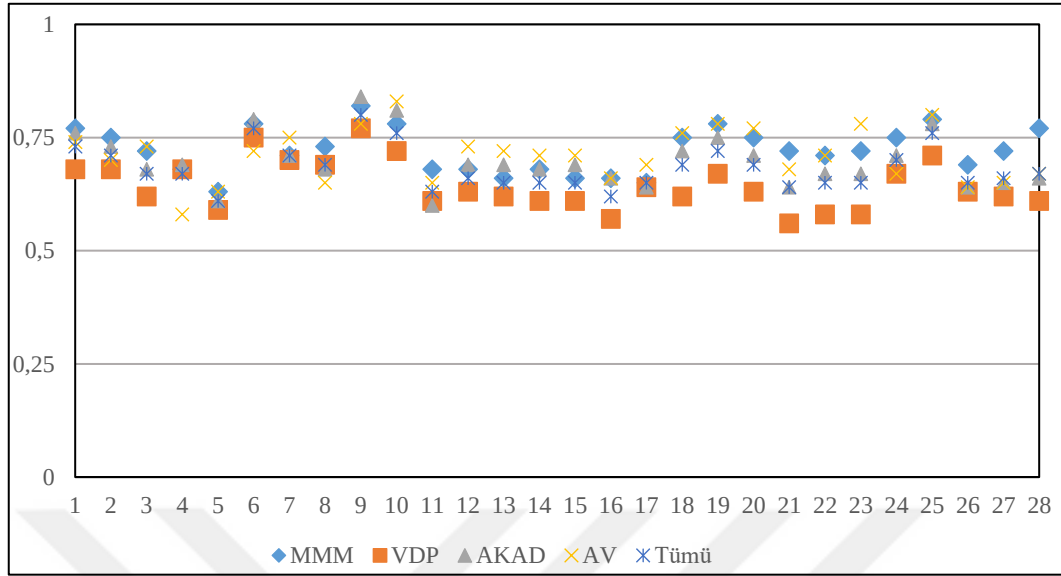
Sistemi'nin karmaşıklığına ilişkin algılarıyla ilgili verilerin ortalamaları, araştırma örnekleminin (tüm katılımcıların) algı ortalamasının en yüksek olduğu değişkenin “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” ($\bar{X}=0,80$), en düşük “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” ($\bar{X}=0,61$) olduğunu göstermektedir.

Katılımcıların meslekleri itibarıyla algı ortalamaları Ek 20'deki tablo aracılığıyla incelendiğinde muhasebe meslek mensubu, vergi dairesi personeli ve akademisyen olan katılımcıların algı düzeyleri ortalamasının en yüksek olduğu değişkenin “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” olduğu anlaşılmaktadır (MMM: $\bar{X}=0,82$; VDP: $\bar{X}=0,77$; AKAD: $\bar{X}=0,84$). Avukatların ise 0,83 ortalamayla en yüksek karmaşıklık algısına sahip oldukları değişken “*mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması*” olmuştur.

Katılımcıların algı ortalamaları en düşük değişkenlerin; muhasebe meslek mensupları için “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” ($\bar{X}=0,63$), vergi dairesi personeli için “*vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması*” ($\bar{X}=0,56$), akademisyenler için “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” ($\bar{X}=0,60$), avukatlar için “*mevzuatın dilinin eski olması*” ($\bar{X}=0,58$) olduğu görülmüştür.

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere Türk Vergi Sistemi için atadıkları karmaşıklık derecelerinin profili Grafik 6.2'de yer almaktadır.

Grafik 6.2: Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Karmaşıklık Derecelerinin Profili



Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere Türk Vergi Sistemi için atadıkları karmaşıklık derecelerinin profilinin yer aldığı Grafik 6.2 incelendiğinde, dört meslek grubunun da “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” (5) faktörüne atadıkları karmaşıklık derecesi ortalamalarının oldukça yakın olduğu görülmektedir.

Muhasebe meslek mensubu, vergi dairesi personeli ve akademisyen olan katılımcılar “*mevzuatın dilinin eski olması*” (4) faktörünü Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklık nedeni olarak görme dereceleri birbirlerine oldukça yakın iken avukatların diğer meslek gruplarına kıyasla daha düşük olduğu anlaşılmaktadır.

Dört meslek grubunun da “*mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması*” (23) faktörüne atadıkları karmaşıklık dereceleri aralarında farklılıklar dikkat çekmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının Türk Vergi Sistemi’ni “*elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi*” (27) ve “*elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması*” (28) faktörleri yönünden diğer meslek gruplarına göre daha karmaşık buldukları Grafik 6.2’den anlaşılmaktadır.

Grafik 6.2 vergi idaresi personelinin “*mevzuatın belirsiz olması*” (3), “*mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması*” (10), “*vergi hesaplamalarının teknik olması*” (12), “*vergi hesaplamalarının detaylı olması*” (13), “*kayıt tutma yükümlülüğünün anlaşılabilir olmaması*” (14), “*kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin zor olması*” (15), “*beyanname ve bildirim formlarının dilinin anlaşılır olmaması*” (16), “*idari uygulamaların mevzuatla uyuşmaması*” (18), “*mevzuatın ileriye dönük hazırlanmaması*” (19), “*ikincil mevzuatın geç yürürlüğe konulması*” (20), “*vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması*” (21), “*vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmaması*” (22), “*mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması*” (23), “*mevzuattaki kuralların birbiriyle bağlantılı olması*” (24), “*elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi*” (27) ve “*elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması*” (28) faktörlerini diğer meslek gruplarına göre vergi karmaşıklığını belirlemede daha az etkili bulduklarını göstermektedir.

6.3.4. Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorları ve Düzeyleri

“*Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi*” aracılığıyla katılımcıların bireysel olarak vergi karmaşıklığı algısı skorları hesaplanmıştır. Katılımcıların algıları temelinde araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan yapılar itibarıyla Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklık düzeyini ortaya koymak üzere bireysel skorların aritmetik ortalamaları alınarak araştırma örnekleminin vergi karmaşıklığı algısı skorları belirlenmiştir. “*Endeksin Hesaplanması*” başlıklı kısımda açıklandığı şekilde vergi karmaşıklığını ölçmek üzere oluşturulan bileşik değişkene ait bireysel skorların aritmetik ortalamaları alınarak Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklık düzeyine ilişkin tek bir skor hesaplanmıştır.

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısı skorlarına dair bu kısımda aktarılan bulgular; katılımcıların bireysel skorlarının aritmetik ortalamaları, bu ortalamaların yapılar ve meslek grupları itibarıyla sıralamaları ile skor ortalamalarının profilinden oluşmaktadır. Bu kısımda yer alan tüm bulgular; hem araştırma örnekleminin

tümü⁷⁹, hem de meslek grupları itibarıyla ayrı olarak sunularak değerlendirilmektedir.

Vergi karmaşıklığı algısı skorlarını yorumlayabilmek için endeks skorları, araştırmacı tarafından endeks aracılığıyla hesaplanabilecek *en düşük skor (0)* başlangıç, *en yüksek skor (1)* ise bitiş noktası olarak belirlenerek çok düşük ile çok yüksek arasında değişen beş düzeye ayrılmıştır. Araştırma verileri, 5’li Likert tipi ölçeğe göre elde edildiğinden ve yeniden ölçekleme yapmamak adına 0-1 aralığında olmak üzere yeniden kodlandığından bu şekilde yapılan bir sınıflandırmayla, hem “orta” bir kategori oluşturulması hem de kategorilere karşılık gelen karmaşıklık düzeylerinin ölçek noktalarına karşılık gelen katılma derecelerine daha uygun olması sağlanmıştır.

Vergi karmaşıklığı algısı skorları, aşağıdaki aşamalar sonucunda kategorize edilmiştir:

- İlk aşamada, endeks aracılığıyla hesaplanabilecek en yüksek skordan (1) en düşük skor (0) çıkarılarak araştırmacı tarafından yukarıda açıklanan gerekçelerle tercih edilen kategori sayısına (5) bölünmüştür.

$$[(1-0)/5=0,20].$$

- İkinci aşamada, en düşük skor (0) başlangıç, en yüksek skor (1) ise bitiş kabul edilerek ilk aşamada bulunan değer sıralı bir şekilde eklenmiştir.

$$[(0+0,20=0,20); (0,20+0,20=0,40); (0,40+0,20=0,60); (0,60+0,20=0,80); (0,80+0,20=1)].$$

- Üçüncü aşamada ise bir önceki aşamada belirlenen değerler kesim noktaları olarak kabul edilerek skor aralıkları belirlenmiştir.

$$(0; 0,20, 0,40; 0,60; 0,80; 1).$$

Yukarıda açıklanan hesaplamalar doğrultusunda belirlenen vergi karmaşıklığı algısı skor aralıkları ve skor aralıklarına atanan algı düzeyleri Tablo 6.27’de yer almaktadır.

⁷⁹ Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısı skorlarının ortalamaları, meslek grupları itibarıyla sıralandığından bu kısımda araştırma örnekleminin tümüne ait bulgu yer almamaktadır.

Tablo 6.27: Vergi Karmaşıklığı Algısı Skor Aralıkları ve Düzeyleri

Skor Aralıkları	Düzeyler
0,00-0,19	Çok Düşük
0,20-0,39	Düşük
0,40-0,59	Orta
0,60-0,79	Yüksek
0,80-1,00	Çok Yüksek

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların meslekleri itibarıyla vergi karmaşıklığı algısı skorlarının ortalamaları ve Tablo 6.27’ye göre kategorize edilen algı düzeylerine ilişkin bilgiler Tablo 6.28’de sunulmaktadır.

Tablo 6.28: Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorları Ortalamaları ve Düzeyleri

Ana Yapılar	MMM	Düzy	VDP	Düzy	AKAD	Düzy	AV	Düzy	Tümü	Düzy
MDA	0,72	Yüksek	0,68	Yüksek	0,71	Yüksek	0,69	Yüksek	0,70	Yüksek
MH	0,76	Yüksek	0,73	Yüksek	0,74	Yüksek	0,70	Yüksek	0,74	Yüksek
MD	0,77	Yüksek	0,72	Yüksek	0,79	Yüksek	0,78	Yüksek	0,75	Yüksek
VH	0,68	Yüksek	0,61	Yüksek	0,69	Yüksek	0,74	Yüksek	0,66	Yüksek
KTY	0,67	Yüksek	0,59	Orta	0,69	Yüksek	0,71	Yüksek	0,64	Yüksek
BBVY	0,66	Yüksek	0,59	Orta	0,65	Yüksek	0,69	Yüksek	0,63	Yüksek
MHU	0,76	Yüksek	0,64	Yüksek	0,74	Yüksek	0,76	Yüksek	0,71	Yüksek
VR	0,71	Yüksek	0,56	Orta	0,66	Yüksek	0,69	Yüksek	0,64	Yüksek
MK	0,76	Yüksek	0,67	Yüksek	0,74	Yüksek	0,76	Yüksek	0,72	Yüksek
EVU	0,74	Yüksek	0,63	Yüksek	0,67	Yüksek	0,67	Yüksek	0,67	Yüksek
GENEL	0,71	Yüksek	0,66	Yüksek	0,70	Yüksek	0,70	Yüksek	0,69	Yüksek

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Araştırma örnekleminin (tüm katılımcıların) “genel vergi karmaşıklığı algısı” skorları ortalaması 0,69 olarak bulunmuş olup Tablo 6.28’de görüldüğü üzere bu değer “**yüksek**” düzeyde bir karmaşıklığa işaret etmektedir. Tablo 6.28’e göre; muhasebe meslek mensuplarının skor ortalaması 0,71, vergi dairesi personelinin 0,66, akademisyenlerin ve avukatların 0,70 olarak hesaplanmıştır. Dört meslek grubunun da birbirlerine hemen hemen yakın skor ortalamalarına tekabül eden karmaşıklık düzeylerinin “**yüksek**” olduğu görülmektedir.

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısı skorlarının ortalamalarının her meslek grubu için ayrı olmak üzere en yüksekten en düşüğe sıralaması Ek 21’deki tabloda sunulmaktadır. Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısı skorlarının ortalamaları, en yüksek karmaşıklık düzeyine sahip yapının “**mevzuat değişiklikleri**” ($\bar{X}=0,75$), en düşük yapının “**beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**” ($\bar{X}=0,63$) olduğunu göstermektedir.

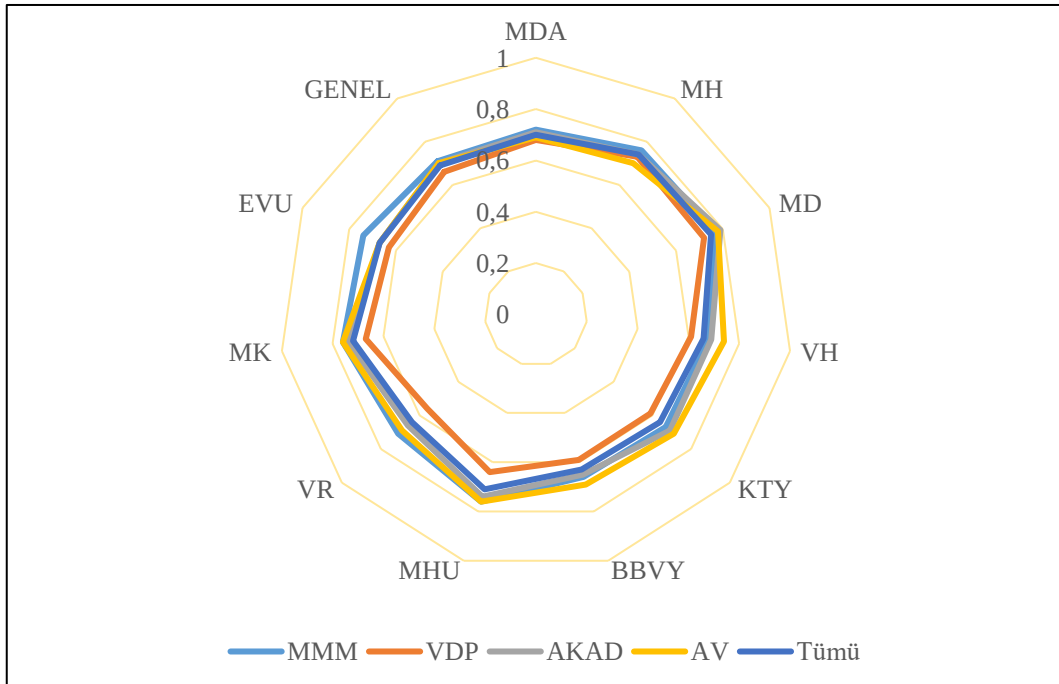
Katılımcıların meslekleri itibarıyla karmaşıklık skorları ortalamaları Ek 31'deki tablo aracılığıyla incelendiğinde muhasebe meslek mensubu, akademisyen ve avukat olan katılımcıların en fazla karmaşık olarak algıladıkları yapının **“mevzuat değişiklikleri”** olduğu anlaşılmaktadır (MMM: $\bar{X}=0,77$; AKAD: $\bar{X}=0,79$; AV: $\bar{X}=0,78$). Vergi dairesi personelinin ise 0,73 ortalamaıyla en karmaşık buldukları yapı **“mevzuatın hacmi”** olmuştur.

Katılımcıların karmaşıklık skorları ortalamaları en düşük yapıların; muhasebe meslek mensupları ve akademisyenler için **“beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü”** (MMM: $\bar{X}=0,66$; AKAD: $\bar{X}=0,65$), vergi dairesi personeli için **“vergi rehberliği”** ($\bar{X}=0,59$), avukatlar için ise **“elektronik vergi uygulamaları”** ($\bar{X}=0,67$) olduğu görülmüştür.

Katılımcıların Tablo 6.28'de yer alan karmaşıklık algısı düzeyleri, hem genel hem de yapılar itibarıyla algılanan karmaşıklığın **“yüksek”** düzeyde olduğunu göstermektedir. Katılımcıların meslekleri itibarıyla karmaşıklık algısı düzeyleri incelendiğinde muhasebe meslek mensubu, akademisyen ve avukat olan katılımcıların karmaşıklık algılarının hem genel hem de tüm yapılar için **“yüksek”** düzeyde olduğu görülmektedir. Vergi dairesi personelinin **“kayıt tutma yükümlülüğü”, “beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü”** ve **“vergi rehberliği”** yapılarının **“orta”** diğer yapıların ise **“yüksek”** düzeyde karmaşık olarak algılandığı tespit edilmiştir. Vergi dairesi personelinin genel karmaşıklık skoru ise **“yüksek”** olarak belirlenmiştir.

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısı skorlarının profili Grafik 6.3'te yer almaktadır.

Grafik 6.3: Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorlarının Profili



Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısı skorlarının profilinin yer aldığı Grafik 6.3, dört meslek grubunun da “**mevzuatın dili ve anlatımı**”, “**mevzuatın hacmi**” ve “**mevzuat değişiklikleri**” yapıları için hesaplanan skorlarının birbirlerine çok yakın olduğunu göstermektedir. Grafik 6.3 yapılar itibarıyla incelendiğinde vergi dairesi personeli ve avukat olan katılımcılar bakımından “**verginin hesaplanması**”, “**kayıt tutma yükümlülüğü**”, “**beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**”; vergi dairesi personelinin bakımından “**mevzuatın hazırlanması ve uygulanması**”, “**vergi rehberliği**”, “**mevzuat koordinasyonu**” ve muhasebe meslek mensupları bakımından ise “**elektronik vergi uygulamaları**” yapılarının skor ortalamaları arasında farklılıklar bulunduğu görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının ve vergi dairesi personelinin skorlarına göre “**mevzuatın hazırlanması ve uygulanması**”, “**vergi rehberliği**” ve “**elektronik vergi uygulamaları**” için hesaplanan skorların çok uzak olduğu görülmektedir. “**Mevzuatın dili ve anlatımı**” yapısına ait skorlar bakımından ise iki meslek grubunun skorlarının çok yakın olduğu anlaşılmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının ve akademisyenlerin “**vergi rehberliği**” ve “**elektronik vergi uygulamaları**” yapıları hariç olmak üzere diğer yapılar için hesaplanan endeks skorlarının birbirine çok yakın olduğu Grafik 6.3’te

görülmektedir. **“Vergi rehberliği”** ve **“elektronik vergi uygulamaları”** yapılarına ait skorlar yakın olmasa da aralarındaki skor farklarının çok da fazla olmadığı anlaşılmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının ve avukatların **“mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”** ve **“mevzuat koordinasyonu”** yapıları için aynı skor ortalamasına sahip oldukları; **“mevzuatın dili ve anlatımı”**, **“mevzuat değişiklikleri”**, **“beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü”** ve **“vergi rehberliği”** yapıları için hesaplanan skorlarının birbirlerine çok yakın olduğu anlaşılmaktadır. Diğer yapılara ait skorlar arasında ise farklar bulunsa da skor farklarının çok da fazla olmadığı görülmektedir.

Vergi dairesi personelinin **“kayıt tutma yükümlülüğü”**, **“mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”** ve **“vergi rehberliği”** yapıları için hesaplanan skor ortalamalarının akademisyenlere kıyasla çok daha yüksek olduğu Grafik 6.3’te görülmektedir. İki meslek grubunun skor ortalamalarının **“mevzuatın dili ve anlatımı”** ve **“mevzuatın hacmi”** yapısı bakımından çok yakın olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi dairesi personelinin ve avukatların **“mevzuatın dili ve anlatımı”** ve **“mevzuatın hacmi”** yapılarına ait skor ortalamaları çok yakın; **“verginin hesaplanması”**, **“kayıt tutma yükümlülüğü”**, **“beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü”**, **“mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”** ve **“vergi rehberliği”** yapılarının ise çok uzak olduğu anlaşılmaktadır.

Akademisyenlerin ve avukatların **“elektronik vergi uygulamaları”** yapısı için aynı skor ortalamasına sahip oldukları; diğer yapıların skor ortalamalarının da birbirlerine oldukça yakın oldukları Grafik 6.3’te görülmektedir.

Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısı skorlarının ortalamalarının meslek grupları itibarıyla en düşükten en yükseğe sıralamaları Tablo 6.29’da sunulmaktadır.

Tablo 6.29: Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorlarının Ortalamalarının Meslek Grupları İtibarıyla En Düşükten En Yüksek Sıralamaları

Ana Yapılar	Skor Ortalamaları Sıralamaları
MDA	VDP<AV<AKAD<MMM
MH	AV<VDP<AKAD<MMM
MD	VDP<MMM<AV<AKAD
VH	VDP<MMM<AKAD<AV
KTY	VDP<MMM<AKAD<AV
BBVY	VDP<AKAD<MMM<AV
MHU	VDP<AKAD<AV=MMM
VR	VDP<AKAD<AV<MMM
MK	VDP<AKAD<AV=MMM
EVU	VDP<AKAD=AV<MMM
GENEL	VDP<AKAD=AV<MMM

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

“Genel vergi karmaşıklığı algısı” skoru ortalaması en yüksek meslek grubu Tablo 6.29’da görüldüğü üzere muhasebe meslek mensubu iken en düşük meslek grubu vergi dairesi personeli olarak bulunmuştur. Akademisyenlerin ve avukatların genel skor ortalamalarının ise aynı olduğu görülmektedir.

“Mevzuatın dili ve anlatımı”, “mevzuatın hacmi”, “mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”, “vergi rehberliği”, “mevzuat koordinasyonu” ve “elektronik vergi uygulamaları” yapıları için hesaplanan en yüksek skor ortalamasının muhasebe meslek mensuplarına; “mevzuatın hacmi” yapısı hariç en düşük skor ortalamasının vergi dairesi personeline ait olduğu Tablo 6.29’da görülmektedir.

Akademisyenlerin “mevzuatın dili ve anlatımı”, avukatların ise “verginin hesaplanması”, “kayıt tutma yükümlülüğü” ve “beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü” yapıları için hesaplanan skor ortalamalarının diğer meslek gruplarına kıyasla en yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Son olarak, avukatların “mevzuatın hacmi” yapısına ait skor ortalamaları diğer meslek gruplarına göre daha düşük bulunmuştur.

6.3.5. Mesleklere Göre Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorları Arasındaki Farklılıklar

Tez araştırması kapsamında belirlenen “*Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyi mesleğe göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?*” (A57) araştırma sorusunu cevaplandırmak üzere katılımcıların mesleklerine göre her bir ana yapı ve vergi karmaşıklığı yapısı için hesaplanan vergi karmaşıklığı algısı

skorları arasında farklılık bulunup bulunmadığı aşağıdaki hipotezler kapsamında test edilmiştir:

H_{0i} : Muhasebe meslek mensuplarının, vergi dairesi personelinin, akademisyenlerin ve avukatların vergi karmaşıklığı algısı skorları arasında mesleklerine göre $\alpha=0,05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($i= 1,...,11$).

H_{ai} : Muhasebe meslek mensuplarının, vergi dairesi personelinin, akademisyenlerin ve avukatların vergi karmaşıklığı algısı skorları arasında mesleklerine göre $\alpha=0,05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır ($i= 1,...,11$).

Yukarıdaki hipotezlerden H_{0i} sıfır hipotezi, H_{ai} ise alternatif hipotezi göstermektedir. Her bir ana yapı ve vergi karmaşıklığı yapısı (bileşik değişken) için ayrı hipotez kurulsa da ayrıca gösterimi yapılmamış olup hipotezlerdeki i simgesi bu yapıları temsil etmektedir. Daha önce analiz için uygun istatistiksel tekniğin seçimi kısmında açıklandığı üzere meslek gruplarının vergi karmaşıklığı algısı skorları arasında farklılık olup olmadığı Kruskal-Wallis testi kullanarak incelenmiştir. Katılımcıların mesleklerine göre vergi karmaşıklığı algısı skorlarının karşılaştırılmasına yönelik yapılan Kruskal-Wallis testi sonuçları Tablo 6.30'da yer almaktadır.

Tablo 6.30: Mesleklere Göre Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorlarının Karşılaştırılması – Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Ana Yapılar	Sıra Ortalamaları				Test Değerleri	Anlamlılık Değerleri (P)	Sıfır Hipotezleri (H_{0i})
	MMM	VDP	AKAD	AV			
MDA	273,46	236,88	260,74	243,32	6,026	0,110	Reddedilemez*
MH	271,24	247,89	242,56	248,50	3,356	0,340	Reddedilemez*
MD	269,82	229,79	270,21	277,68	9,726	0,021	Reddedilir
VH	265,06	229,93	271,14	299,77	11,197	0,011	Reddedilir
KTY	271,60	223,50	276,47	288,64	16,190	0,001	Reddedilir
BBVY	269,77	234,35	261,90	278,14	6,833	0,077	Reddedilemez*
MHU	293,29	213,85	261,75	297,57	30,263	0,000	Reddedilir
VR	293,91	217,21	259,72	277,48	26,610	0,000	Reddedilir
MK	290,10	218,48	261,30	283,18	23,529	0,000	Reddedilir
EVU	295,20	231,30	240,55	244,11	18,802	0,000	Reddedilir
GENEL	279,46	227,95	258,24	285,70	12,723	0,005	Reddedilir

* Gözlenen verilerle sıfır hipotezi reddedilememektedir. Başka bir veri setiyle yokluk hipotezinin reddedilme ihtimali olduğundan ilgili test sonuçları, sıfır hipotezin kabul edilmesi anlamına gelmemektedir. Bu nedenle “kabul edilir” ifadesinin kullanılmasından kaçınılmıştır.

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

“Mevzuatın dili ve anlatımı”, “mevzuatın hacmi” ve “beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü” yapıları için hesaplanan Kruskal-Wallis testinin anlamlılık değerleri (p değerleri) Tablo 6.30’da görüldüğü üzere 0,05’ten büyük çıktığından söz konusu yapılar için kurulan sıfır hipotezleri reddedilememektedir. Buna göre, katılımcıların ilgili yapılara ait endeks skorları arasında 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

“Mevzuat değişiklikleri, “verginin hesaplanması”, “kayıt tutma yükümlülüğü”, “mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”, “vergi rehberliği”, “mevzuat koordinasyonu” ve “elektronik vergi uygulamaları” yapıları için hesaplanan Kruskal-Wallis testinin anlamlılık değerleri 0,05’ten büyük çıktığı için söz konusu yapılar için kurulan sıfır hipotezleri reddedilerek alternatif hipotezler kabul edilmektedir. Katılımcıların söz konusu yapılara ait endeks skorları arasında 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu anlaşılmıştır.

“Genel vergi karmaşıklığı algısı” skorları arasında 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığına yönelik Kruskal-Wallis testinin anlamlılık değeri 0,05 çıkmış ve sıfır hipotezi reddedilerek alternatif hipotez kabul edilmiştir. Test sonucuna göre, katılımcıların **“genel vergi karmaşıklığı algısı”** skorları arasında 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için “Bonferroni düzeltilmeli Mann Whitney-U testi” kullanılmaktadır. Daha önce analiz için uygun istatistiksel tekniğin seçimine ilişkin açıklamaların yer aldığı kısımda belirtildiği üzere bağımsız gruplar arasındaki farklılığın hangi gruplar arasında olduğu ikişerli olarak Mann-Whitney U testi ile tespit edilebilmekte ancak 1. Tip hataya neden olabilmektedir (Karagöz, 2021, s. 484). Bonferroni testi, 1. Tip hata yapma olasılığının birikimli olarak artmasının önüne geçmesini önlemek amacıyla kabul edilebilir hata düzeyini karşılaştırılan grup sayısına bölmektedir (İslamoğlu & Alınışık, 2014, s. 319).

Verilerin analiz edilmesinde kullanılan *“IBM SPSS Statistics 25.0”* yazılım programı, Kruskal-Wallis testi içerisinde çoklu karşılaştırma testleri için anlamlılık değerlerini Bonferroni düzeltmesiyle ayarlanmış olarak ikili karşılaştırmalar halinde sunduğundan manuel olarak Bonferroni düzeltmesiyle yeni anlamlılık değeri belirlemeye ve ayrıca Mann-Whitney U Testi yapmaya gerek kalmamıştır. Katılımcıların

mesleklerine göre endeks skorları arasında 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilen yapılara ait ikili karşılaştırma sonuçları Tablo 6.31’de yer almaktadır.

Tablo 6.31: Kruskal-Wallis Testi Sonuçları – Çoklu Karşılaştırma Testi (Bonferroni Düzeltmeli)

Ana Yapılar	Örneklem 1- Örneklem 2	Test Değerleri	Anlamlılık Değerleri (Bonferroni Düzeltmesi Öncesi)	Düzeltilmiş Anlamlılık Değerleri (Bonferroni Düzeltmesi Sonrası)	Sıfır Hipotezleri (H_{0i})
MD	VDP-MMM	40,027	0,009	0,056	Reddedilemez
	VDP-AKAD	-40,423	0,017	0,104	Reddedilemez
	VDP-AV	-47,886	0,103	0,616	Reddedilemez
	MMM-AKAD	-0,395	0,982	1,000	Reddedilemez
	MMM-AV	-7,859	0,793	1,000	Reddedilemez
	AKAD-AV	-7,464	0,808	1,000	Reddedilemez
VH	VDP-MMM	35,136	0,021	0,124	Reddedilemez
	VDP-AKAD	-41,208	0,014	0,084	Reddedilemez
	VDP-AV	-69,840	0,016	0,095	Reddedilemez
	MMM-AKAD	-6,073	0,731	1,000	Reddedilemez
	MMM-AV	-34,705	0,239	1,000	Reddedilemez
	AKAD-AV	-28,632	0,345	1,000	Reddedilemez
KTY	VDP-MMM	48,104	0,001	0,009	Reddedilir
	VDP-AKAD	-52,974	0,002	0,009	Reddedilir
	VDP-AV	-65,143	0,024	0,144	Reddedilemez
	MMM-AKAD	-4,869	0,782	1,000	Reddedilemez
	MMM-AV	-17,038	0,562	1,000	Reddedilemez
	AKAD-AV	-12,169	0,687	1,000	Reddedilemez
MHU	VDP-MMM	79,446	0,000	0,000	Reddedilir
	VDP-AKAD	-47,898	0,005	0,028	Reddedilir
	VDP-AV	-83,724	0,004	0,025	Reddedilir
	MMM-AKAD	31,549	0,077	0,462	Reddedilemez
	MMM-AV	-4,277	0,886	1,000	Reddedilemez
	AKAD-AV	-35,826	0,242	1,000	Reddedilemez
VR	VDP-MMM	76,709	0,000	0,000	Reddedilir
	VDP-AKAD	-42,518	0,011	0,068	Reddedilemez
	VDP-AV	-60,277	0,038	0,225	Reddedilemez
	MMM-AKAD	34,191	0,053	0,319	Reddedilemez
	MMM-AV	16,432	0,578	1,000	Reddedilemez
	AKAD-AV	-17,758	0,559	1,000	Reddedilemez
MK	VDP-MMM	71,629	0,000	0,000	Reddedilir
	VDP-AKAD	-42,822	0,012	0,069	Reddedilemez
	VDP-AV	-64,703	0,027	0,162	Reddedilemez
	MMM-AKAD	28,806	0,107	0,641	Reddedilemez
	MMM-AV	6,926	0,816	1,000	Reddedilemez
	AKAD-AV	-21,880	0,475	1,000	Reddedilemez
EVU	VDP-MMM	63,897	0,000	0,000	Reddedilir
	VDP-AKAD	-9,253	0,586	1,000	Reddedilemez
	VDP-AV	12,808	0,662	1,000	Reddedilemez
	MMM-AKAD	54,644	0,002	0,013	Reddedilir
	MMM-AV	51,089	0,087	0,521	Reddedilemez
	AKAD-AV	-3,555	0,908	1,000	Reddedilemez
GENEL	VDP-MMM	51,509	0,001	0,005	Reddedilir
	VDP-AKAD	-30,294	0,076	0,457	Reddedilemez
	VDP-AV	-57,750	0,050	0,302	Reddedilemez
	MMM-AKAD	21,214	0,239	1,000	Reddedilemez
	MMM-AV	-6,241	0,835	1,000	Reddedilemez
	AKAD-AV	-27,455	0,374	1,000	Reddedilemez

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Çoklu karşılaştırma testlerinde 1. Tip hatadan kaçınmak için anlamlılık sınırında yapılan Bonferroni düzeltmesi; 1. Tip hata yapma olasılığını azaltırken 2. Tip hataya düşme ihtimalini de arttırabilmektedir (Cevahir, 2020, s. 56). Tablo 6.32’de italik olarak vurgulanan anlamlılık değerleri (Bonferroni düzeltmesi öncesi değerler); katılımcıların mesleklerinin, endeks skorları üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermekle birlikte Bonferroni düzeltmeli çoklu karşılaştırma testi, belirli bir örneklem çiftinin anlamlı olarak farklılığını tespit edememiştir⁸⁰. Bu durum; gruplar eşit olarak dağıldığında Bonferroni testinin, gruplar daha az eşit dağıldığında ise Kruskal-Wallis testinin daha hassas olmasından kaynaklanmaktadır. Buna göre, katılımcıların “**mevzuat değişiklikleri**” ve “**verginin hesaplanması**” yapıları için hesaplanan endeks skorları arasında Kruskal-Wallis testinde anlamlı farklılık olduğu tespit edilse de hangi grupların istatistiksel olarak farklı olduğu tespit edilememiştir. Çoklu karşılaştırma testinde anlamlı bir farklılık saptanamamasının gruplardaki örneklem sayıları arasındaki farklardan ileri geldiği söylenebilir. Katılımcıların mesleklerine göre endeks skorları arasında Bonferroni düzeltmeli çoklu karşılaştırma testiyle anlamlı farklılık saptanan yapılar ve farklılığın yönüne dair bilgiler Tablo 6.32’de yer almaktadır.

Tablo 6.32: Mesleklere Göre İki Örneklem Grubu Arasında Farklılık Saptanan Ana Yapılar

Ana Yapılar	Örneklem 1- Örneklem 2	Sıra Ortalamaları		Farklılığın Yönü
		Örneklem 1	Örneklem 2	
KTY	VDP-MMM	223,50	271,60	MMM>
	VDP-AKAD	223,50	276,47	AKAD>
MHU	VDP-MMM	213,85	293,29	MMM>
	VDP-AKAD	213,85	261,75	AKAD>
	VDP-AV	213,85	297,57	AV>
VR	VDP-MMM	217,21	293,91	MMM>
MK	VDP-MMM	218,48	290,10	MMM>
EVU	VDP-MMM	231,30	295,20	MMM>
EVU	MMM-AKAD	295,20	240,55	MMM>
GENEL	VDP-MMM	227,95	279,46	MMM>

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların mesleklerine göre iki örneklem grubu arasında farklılık saptanan ana yapılar ve farklılığın yönüne dair Tablo 6.33’teki bilgiler incelendiğinde

⁸⁰ <https://stats.stackexchange.com/questions/16665/how-can-i-get-a-significant-overall-anova-but-no-significant-pairwise-difference> adresli internet sayfasından edinilen bilgiler; esasen parametrik testlerden “tek yönlü varyans analizi (ANOVA)” ve çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testleriyle ilgilidir. Ancak Kruskal-Wallis ve Bonferroni testleri, bu testlerin parametrik olmayan karşılıkları olduğundan ilgili kaynak referans alınmıştır.

katılımcıların “**kayıt tutma yükümlülüğü**” ve “**mevzuatın hazırlanması ve uygulanması**” yapıları için hesaplanan endeks skorları bakımından *muhasabe meslek mensuplarının skorları daha yüksek olmak üzere* vergi dairesi personeliyle aralarında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Aynı yapılar için hesaplanan endeks skorları açısından *ikisinde de akademisyenlerin skorları daha yüksek olmak üzere* vergi dairesi personeliyle aralarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Vergi dairesi personeli ve avukatların “**mevzuatın hazırlanması ve uygulanması**” yapısı için hesaplanan endeks skorları arasında Tablo 6.33’te görüldüğü üzere *avukatların*; vergi dairesi personeli ve muhasabe meslek mensuplarının ise “**vergi rehberliği**”, “**mevzuat koordinasyonu**” ve “**elektronik vergi uygulamaları**” yapılarına ait endeks skorları arasında *muhasabe meslek mensuplarının skorları daha yüksek olmak üzere* anlamlı farklılıklar bulunmaktadır.

“**Elektronik vergi uygulamaları**” yapısı için hesaplanan endeks skorları bakımından muhasabe meslek mensupları ve akademisyenler arasında anlamlı bir farklılık olduğu ve *muhasabe meslek mensuplarının* endeks skorlarının vergi dairesi personelinin yüksek olduğu Tablo 6.33’te görülmektedir.

Son olarak, vergi dairesi personeli ve muhasabe meslek mensuplarının “**genel vergi karmaşıklığı algısı**” skorları arasında tespit edilen anlamlı farklılığın *muhasabe meslek mensupları lehine* olduğu anlaşılmaktadır.

6.4. Tartışma

Bu kısımda, tez araştırması kapsamında belirlenen araştırma sorularından “*Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin göreceli önem dereceleri nedir?*” (AS4), “*Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler yönünden Türk Vergi Sistemi ne ölçüde karmaşık olarak algılanmaktadır?*” (AS5), “*Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyi nedir?*” (AS6) ve “*Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyi mesleğe göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?*” (AS7) şeklinde formüle edilen araştırma sorularına cevap vermek için yürütülen nicel araştırmanın bulgularına yönelik tartışmalara yer verilmektedir.

Nicel araştırmanın bulguları, bulguların aktarıldığı bölümdeki sistematik sıra çerçevesinde ele alınarak özetlenmekte ve yorumlanmaktadır. Bu bağlamda, araştırmanın amaçları doğrultusunda bulgular anlamlandırılmakta ve literatür ile bulguların uyumlu olup olmadığı değerlendirilmektedir. Araştırma neticesinde ulaşılan sonuçlar, araştırmanın özgün bulguları vurgulanarak açıklanmaktadır. Son olarak, gelecekte vergi karmaşıklığı konusundaki araştırmalarda hangi hususların önemli olabileceği yönünde tespitlerde bulunmaktadır.

Öncelikle pilot çalışmanın bulgularıyla ilgili bir değerlendirme yapılması gerekli görülmüştür. Tez araştırmasında Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin karmaşıklık düzeyleri kapsamında ölçülmesi planlanmıştır. Pilot çalışma verileri, katılımcıların söz konusu üç verginin karmaşıklığına ilişkin algıları arasında farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla analiz edilmiştir. Analiz sonucunda katılımcıların **“verginin hesaplanması”** yapısıyla ilgili karmaşıklık algıları hariç Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin karmaşıklığına ilişkin algıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanamamıştır. Bu nedenle, ilgili vergilerin karmaşıklığına ilişkin algı düzeylerinin ayrı ayrı ölçülmesi yerine genel olarak Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığına ilişkin algı düzeylerinin ölçülmesi uygun görülmüştür. Buradan hareketle, pilot çalışma verileriyle ve söz konusu üç vergiyle sınırlı olarak Türk Vergi Sistemi'nin içerisindeki vergilerin karmaşıklığına yönelik algıların istatistiksel olarak farklılaşmadığı ve vergi sisteminin karmaşıklığının bir bütün olarak değerlendirildiği söylenebilir.

Son olarak, katılımcıların **“verginin hesaplanması”** yapısına ait Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin karmaşıklığına ilişkin algıları arasında farklılık olmasının farklı vergilerin hesaplanmasına ilişkin farklı teknik ve oranların olmasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir. **“Verginin hesaplanması”** yapısına dair bulgulara, her ne kadar hangi gruplar arasında farklılık olduğu istatistiksel olarak araştırılmasa da sıra ortalaması bakımından katılımcıların Katma Değer Vergisi'nin karmaşıklık algısının yüksek olması dikkat çekmiştir. Katma Değer Vergisi'nin çoklu oran uygulamaları içermesi ve buna bağlı olarak hesaplanmasının karmaşık olarak algılanması muhtemel olarak görülmektedir.

Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Dereceleri

Nicel araştırmayla cevaplandırılması planlanan “*Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin göreceli önem dereceleri nedir?*” (AS4) şeklindeki araştırma sorusuyla ilgili elde edilen bulgulara bakıldığında faktörlerin önem derecelerini yansıtan 0-1 aralığında hesaplanan ağırlık ortalamalarının muhasebe meslek mensupları için 0,59-0,82, vergi dairesi personeli için 0,53-0,79, akademisyenler için 0,59-0,86, avukatlar için 0,54-0,86 ve tüm katılımcılar için 0,60-0,81 arasında olduğu görülmektedir. Buna göre, araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan ve araştırma kapsamında geliştirilen endeksin dayandığı karmaşıklık faktörlerinin, bir verginin karmaşık olarak algılanmasında hem katılımcılar hem de faktörler itibarıyla eşit önemde olmadığı görülmüştür. Bu sonuç, literatürde göstergelerin ağırlıklandırılması ve verilerin paydaş girdisinden elde edilmesine ilişkin tartışmalarla uyumlu bulunmuştur (Evans & Collier, 2012; OTS, 2012; Tran-Nam & Evans, 2014; Budak, James & Sawyer, 2016).

Katılımcıların araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan ve vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem dereceleri ortalamalarına göre, *muhasebe meslek mensupları hariç olmak üzere* diğer meslek grupları ve araştırma örneklemini (tüm katılımcılar) tarafından bir verginin karmaşık olarak algılanmasında en etkili faktör olarak “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının ise en çok önem atfettikleri karmaşıklık faktörü “*mevzuat bütünlüğünün olmaması*” olmuştur.

Nicel araştırmada en etkili karmaşıklık kaynağı olarak görülen “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*”, hem uluslararası literatürde (Long & Swingen, 1987; Carnes & Cuccia, 1996; AICPA, 2002; McKerchar, Ingraham & Karlinsky, 2005; Moody, Warcholik & Hodge 2005; Evans ve Tran-Nam, 2010; Bătrâncea, 2012; Tran-Nam & Evans, 2014; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2016; Tran-Nam, Lignier & Evans 2016; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane 2017; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2020) hem de Türkçe literatürde (Bakkal, 2013; Karabacak, 2013a; Üyümez, 2016; Değirmenci, 2019; Arslan, 2020) vergi karmaşıklığı konusunda yapılan çalışmaların çoğunda da verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili faktörler arasında gösterilmektedir. Tez araştırması kapsamında yapılan nitel araştırmada da ilgili faktör, katılımcıların

önemli bir çoğunluğu tarafından vergi karmaşıklığını ortaya çıkarmada etkili bulunmuştur. Bu bağlamda, nicel araştırmada elde edilen bu bulgunun literatürle uyumlu olduğu söylemek mümkündür. “*Mevzuatta sık değişiklik yapılması*”, muhasebe meslek mensuplarının önem dereceleri ortalaması olarak en etkili buldukları faktör olmasa da az bir farkla ikinci sırada önemli buldukları görülmüştür. Dolayısıyla, mevzuatta sık değişiklik yapılmasına ilişkin bulguların farklılaşması nedeniyle katılımcıların meslekleri özelinde yorumlanmasına gerek olmadığı görülmüştür.

Muhasebe meslek mensuplarının verginin karmaşık olarak algılanmasında en etkili buldukları faktör olan “*mevzuat bütünlüğünün olmaması*” faktörünün uluslararası literatürde sınırlı sayıda çalışmada vergi karmaşıklığını etkileyen faktörlerden biri olarak ele alındığı görülürken (Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2016) Türkçe literatürde karmaşıklık faktörü olarak ele alan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Tez araştırması kapsamında yapılan nitel araştırmada katılımcılar tarafından karmaşıklık nedeni olarak gösterilen ilgili faktör, araştırmanın kavramsal çerçevesine nitel araştırma sonucunda eklenmiştir. Muhasebe meslek mensupları tarafından en etkili karmaşıklık faktörü bulunması ve diğer meslek gruplarından katılımcıların atadıkları önem dereceleri ortalamalarının da yüksekliği dikkate alındığında, vergi karmaşıklığı literatüründe ihmal edilen bu faktöre ait bulguların, nicel araştırmanın özgün bulgularından olduğu söylenebilir.

Nicel araştırmada katılımcılar tarafından atanan önem dereceleri ortalamalarının en düşük olduğu faktör “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” olmuştur. Katılımcıların önem dereceleri ortalamalarının en düşük olduğu faktörler bakımından meslek grupları arasında farklılıklar olduğu görülmüştür. Muhasebe meslek mensupları için “*mevzuatın teknik terimler içermesi*”, vergi dairesi personeli için “*mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması*”, akademisyenler için “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*”, avukatlar için ise “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” bir verginin karmaşık olarak algılanmasında en az etkili faktörler olarak tespit edilmiştir.

Araştırma örneğine göre “*mevzuatın teknik terimler içermesi*”, verginin karmaşık olarak algılanmasında daha az etkili bulunmuştur. İlgili faktöre, uluslararası literatürde karmaşıklık faktörü olarak rastlanmamış, Türkçe literatürde

de yalnızca Değirmenci (2019) tarafından vergi karmaşıklığına yol açması muhtemel bir faktör olarak değerlendirilmiştir. Nitel araştırmada katılımcılar tarafından karmaşıklık kaynağı olarak gösterilmesiyle kavramsal çerçeveye eklenen ilgili faktörün, Türk Vergi Sistemi'ndeki ulusal farklılıklara bağlı, ancak daha az etkili karmaşıklık faktörlerinden olmasının muhtemel olduğu düşünülmektedir. Muhasebe meslek mensupları açısından “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” faktörü, verginin karmaşık olarak algılanmasında en az önemli faktör olsa da diğer meslek gruplarının atadıkları önem dereceleri ortalaması bakımından aralarında çok fark olmadığı görülmüştür. Bu nedenle, bu bulgunun katılımcıların meslekleri yönünden ayrıca yorumlanmasına gerek olmadığı düşünülmektedir.

Vergi dairesi personelinde elde edilen bulgulara göre, “*mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması*” verginin karmaşık olarak algılanmasında daha az etkili olmaktadır. Araştırmanın daha önce oluşturulan kavramsal çerçevesinde yer almayan ve nitel araştırma sonucunda eklenen ilgili faktöre, literatürde yalnızca vergi karmaşıklığı kavramına ilişkin teorik açıklamalar sunan Cooper (1993)'in çalışmasında rastlanmıştır. “*Mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması*” faktörünün, vergi dairesi personeline göre önem dereceleri ortalamaları bakımından en az etkili karmaşıklık faktörü olduğu görülse de diğer meslek grupları tarafından –özellikle de avukatlar tarafından– nispeten daha önemli bulunduğu anlaşılmıştır. Bu durumun, vergi dairesi personelinin, işlemlerinde kanunların uygulanmasını sağlamak üzere çıkarılan ikincil mevzuatla daha çok muhatap olmaları sebebiyle kanun ile ikincil mevzuat arasında uyumsuzluklara ilişkin algılarının diğer mesleklerle göre daha düşük olmasından kaynaklı olabileceği düşünülmektedir. Avukatlar ise muhtemelen mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olması nedeniyle vergi uyumsuzluklarının yaşanması sebebiyle daha yüksek algıya sahip olmaktadır.

Akademisyenler tarafından verginin karmaşık algılanmasında en az önemli görülen “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” faktörüne literatürde rastlanmaması sebebiyle elde edilen bu bulgunun ne anlama geldiğini ortaya koymak için nitel araştırmanın bulguları tekrar incelenmiştir. İlgili faktöre ait katılımcılardan alıntılara göre, vergi oranlarında değişiklik yapılması; oranların

sürekli takip edilmesi, geriye dönük işlemler için hesaplama yapılması ve oran değişikliklerinin aynı mali yılı etkilemesi yönünden karmaşıklığa yol açmaktadır. Nitel araştırma bulguları doğrultusunda değerlendirildiğinde; akademisyenlerin “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” faktörünü verginin karmaşık olarak algılanmasında daha az etkili bulmalarının sebebinin mesleki faaliyetlerini yürütürken vergi oranlarının sürekli takip etmelerinin gerekmemesi ve değişikliklerin hesaplama yapılmasını zorlaştırmasıyla ilgili bir deneyim yaşamamaları olabileceği çıkarsanmaktadır.

Son olarak, hem uluslararası literatürde (Karlinsky & Andrews, 1986; Lassila & Smith, 1997; Slemrod, 2005; Moody 2005; Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; OTS, 2012; OTS, 2013; OTS, 2015; Vaillancourt, Roy & Lammam, 2015; Sawyer, 2016; Vaillancourt & Bird, 2016; Vaillancourt, Lammam, Ren, & Roy, 2016; Brady, 2020) hem de Türkçe literatürde (Karabacak, 2013b; Bozdoğan & Kurt, 2019; Değirmenci, 2019; Uğurlu, 2019; Zeren, 2019; Arslan, 2020) etkili bir karmaşıklık faktörü olarak kabul edilen ve birçok çalışmada karşılaşılan “*mevzuatın boyutunun büyük olması*” faktörünün avukatlar tarafından diğer meslek gruplarına göre verginin karmaşık algılanmasında daha az etkili olarak tanımlamışlardır. Bu durumun, avukatların vergi mevzuatı dışında da yoğun olarak hukuki metinlerle iç içe olduklarından daha olağan karşılamaları kaynaklı olması muhtemel olarak görülmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nin Karmaşıklığına İlişkin Algılar

Tez araştırması sorularından “*Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşık dereceleri nedir?*” (AS5) sorusuyla ilgili elde edilen bulgular; faktörlerin karmaşıklık derecelerini yansıtan verilerin ortalamalarının *muhasabe meslek mensupları* için 0,63-0,82, *vergi dairesi personeli* için 0,56-0,77, *akademisyenler* için 0,60-0,84, *avukatlar* için 0,58-0,83 ve *tüm katılımcılar* için 0,61-0,80 arasında olduğunu göstermektedir. Buna göre, araştırmanın kavramsal çerçevesinde ve endeks modelinde yer alan karmaşıklık faktörleri yönünden Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olarak algılandığını söylemek mümkündür. Hem katılımcılar hem de faktörler itibarıyla verginin aynı düzeyde karmaşık algılanmadığı görülmüştür. Bu sonuç, vergi karmaşıklığının önyargılara, bakış açılarına, araştırma alanlarına bağlı olarak her birey için farklı anlamlara gelebildiğine yönelik literatürdeki

tartışmalarla (Borrego, 2014, s. 60; Tran-Nam & Evans, 2014:345) ve araştırmanın varsayımıyla uyumlu bulunmaktadır.

“*Mevzuatta sık değişiklik yapılması*”, avukatlar hariç olmak üzere diğer meslek grupları ve araştırma örneklemini (tüm katılımcılar) tarafından en karmaşık algılanan yapı olarak bulunmuştur. Avukatların ise en çok “*mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması*” yönünden Türk Vergi Sistemi’ni karmaşık buldukları ve karmaşıklık algılarının diğer meslek gruplarına kıyasla daha yüksek olduğu görülmektedir.

Nicel araştırmada da en etkili vergi karmaşıklığı kaynağı olarak görülen “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*”, hem muhasebe meslek mensupları hem vergi dairesi personeli hem de akademisyenler tarafından Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığının en önemli nedeni olarak tespit edilmiştir. “*Mevzuatta sık değişiklik yapılması*”, avukatların Türk Vergi Sistemi açısından en karmaşık buldukları faktör olmasa da az bir farkla üçüncü sırada karmaşık buldukları görülmüştür. Buna göre, Türk Vergi Sistemi’nin, ilgili paydaşları temsil eden katılımcıların mevzuatın sık değişmesi sebebiyle karmaşık olduğu konusunda uzlaştığını söylemek mümkündür.

Avukatlara ait diğer bulgular içerisinde “*mevzuat bütünlüğünün olmaması*” faktörünü ikinci sırada karmaşık bulmaları dikkat çekmiştir. Avukatların, en çok “*mevzuatın değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması*” (birinci sırada) ve “*mevzuat bütünlüğünün olmaması*” (ikinci sırada) faktörlerini karmaşık bulmaları dikkat çekmiştir. Avukatların literatürde sınırlı sayıda çalışmada rastlanan ilgili faktörler yönünden Türk Vergi Sistemi’ni daha karmaşık algılamalarının muhtemel nedeninin vergi mevzuatındaki düzenlemelerin dağınık yapıda olmasını ve izlenebilir olmamasını mesleki faaliyetleri gereği diğer mevzuatlara hâkim olmaları ve diğer mevzuatlarla kıyaslamalarının olabileceği düşünülmektedir.

Araştırma örneklemini (tüm katılımcılar) tarafından Türk Vergi Sistemi için en az karmaşık algılanan yapının “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” olduğu görülmüştür. Katılımcılar tarafından atanan önem dereceleri ortalamalarında olduğu gibi karmaşıklık derecelerinde de meslek grupları arasında en düşük ortalamaya sahip faktör bakımından farklılıklar olduğu anlaşılmaktadır. Katılımcıların Türk Vergi Sistemi için atadıkları karmaşıklık derecelerinin en düşük

olduğu faktör muhasebe meslek mensupları için “*mevzuatın teknik terimler içermesi*” ($\bar{X}=0,63$), vergi dairesi personeli için “*vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması*” ($\bar{X}=0,56$), akademisyenler için “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” ($\bar{X}=0,60$), avukatlar için “*mevzuatın dilinin eski olması*” ($\bar{X}=0,58$) olmuştur.

“*Mevzuatın teknik terimler içermesi*” yönünden Türk Vergi Sistemi’ni diğer faktörlere kıyasla daha az karmaşık olarak algıladıkları görülen muhasebe meslek mensuplarıyla diğer meslek gruplarının atadıkları karmaşıklık derecesi arasında çok fark olmadığı görülmüştür. Bu doğrultuda, ilgili paydaşların mevzuatın teknik terimler içermesinin Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığının en az önemli nedenlerinden biri olduğu konusunda fikir birliği içerisinde olduklarını söylemek mümkündür. Buna göre, diğer faktörlere göre görece daha az önemli olarak görülmesinin nedeninin dört meslek grubunun da mesleki faaliyetleri gereği vergi mevzuatının terimlerine hâkim olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

“*Vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması*” faktörünü Türk Vergi Sistemi’nin en az önemli nedeni olarak gören ve diğer meslek gruplarının atadıkları karmaşıklık derecesiyle aralarında gözle görülür farklar olan vergi dairesi personelinin bu görüşlerinin, rehberlerin idare tarafından çıkarılması nedeniyle açıklayıcılığına olan güvenlerinin daha fazla olmasına bağlı olduğu düşünülmektedir.

Akademisyenler, “*vergi oranlarında değişiklik yapılması*” faktörünü verginin karmaşık olarak algılanmasında daha az etkili buldukları gibi Türk Vergi Sistemi’ni de bu yönden daha az karmaşık buldukları görülmektedir. Daha önce ilgili bulguların yorumlanmasında tartışıldığı üzere akademisyenlerin mesleki faaliyetleri gereği vergi oranlarını sürekli takip etmeleri ve hesaplama yapmaları gerekmediğinden vergi sistemini daha düşük düzeyde karmaşık olarak algılamalarını olağan olduğu düşünülmektedir.

Avukatlara göre Türk Vergi Sistemi’nin en az önemli karmaşıklık nedeni olduğu görülen “*mevzuatın dilinin eski olması*” faktörü, diğer meslek grupları tarafından nispeten daha önemli bulunmuştur. Bu durumun, avukatların vergi

mevzuatıyla birlikte diğer mevzuatlarla da ilgilenmelerinden ötürü eski hukuk diline alışkın olmalarından kaynaklı olması muhtemel olarak görülmektedir.

Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorları ve Düzeyleri

Araştırma sorularından “*Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyi nedir?*” (AS6) sorusu, tez araştırması kapsamında geliştirilen “*Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi*” aracılığıyla ölçülen ve katılımcıların bireysel olarak her yapı ve genel karmaşıklık için olmak üzere vergi karmaşıklığının subjektif perspektifini yansıtan “*vergi karmaşıklığı algısı*” skorları hesaplanarak ve kategorize edilerek cevaplandırılmıştır.

Araştırma örnekleminin (tüm katılımcıların) “**genel vergi karmaşıklığı algısı**” skorları ortalaması 0,69, muhasebe meslek mensuplarının 0,71, vergi dairesi personelinin 0,66, akademisyenlerin ve avukatların 0,70 olarak hesaplanmıştır. Dört meslek grubunun da skor ortalamaları, Türk Vergi Sistemi’nin “yüksek” düzeyde karmaşık olarak algılandığını göstermektedir.

Bu araştırma sorusuyla ilgili elde edilen bulgulara bakıldığında endeks skor ortalamalarının *muhasebe meslek mensupları* için 0,67-0,77, *vergi dairesi personeli* için 0,59-0,73, *akademisyenler* için 0,66-0,79, *avukatlar* için 0,69-0,78 ve *tüm katılımcılar* için 0,64-0,75 arasında olduğu görülmektedir. Buna göre, Türk Vergi Sistemi’nin araştırma örnekleminin tarafından karmaşık olarak algılandığını ve karmaşıklık algılarının bakış açılarına göre değişkenlik gösterdiğini söylemek mümkündür.

Yapılar itibarıyla skor ortalamaları dikkate alındığında “**mevzuat değişiklikleri**”, *vergi dairesi personeli hariç olmak üzere* araştırma örnekleminin (tüm katılımcılar bakımından) ve diğer üç meslek grubunun da en karmaşık algıladıkları yapı olarak görülmektedir. Vergi dairesi personelinin karmaşıklık algısı skorları ise bu meslek grubu için “**mevzuatın hacmi**” yapısının en yüksek karmaşıklık düzeyine sahip yapı olduğunu göstermektedir.

Katılımcıların “*mevzuatta sık değişiklik yapılması*” faktörüne atadıkları önem ve karmaşıklık derecelerine ilişkin kısımda da tartışıldığı üzere literatürde “**mevzuat değişiklikleri**” yapısı hem uluslararası literatürde (Long & Swingen,

1987; Carnes & Cuccia, 1996; AICPA, 2002; McKerchar, Ingraham & Karlinsky, 2005; Moody, Warcholik & Hodge 2005; Evans ve Tran-Nam, 2010; Bătrâncea, 2012; Tran-Nam & Evans, 2014; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira 2016; Tran-Nam, Lignier & Evans 2016; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane 2017; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2020) hem de Türkçe literatürde (Bakkal, 2013; Karabacak, 2013a; Üyümez, 2016; Değirmenci, 2019; Arslan, 2020) vergi karmaşıklığında etkili bir faktör kabul edilmektedir. Bu çalışmalarda **“mevzuat değişiklikleri”**, mevzuatın değişim sıklığı ve değişikliklerin miktar ve/veya kapsam bakımından çok olması olarak ele alınırken bu araştırmada, *“mevzuatta sık değişiklik yapılması”* faktörüne ek olarak nitel araştırma sonucunda katılımcıların görüşleri doğrultusunda kavramsal çerçeveye eklenen *“mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması”* ve *“vergi oranlarında değişiklik yapılması”* faktörlerini içermektedir. Bu bağlamda, elde edilen bulguların yalnızca *“mevzuatta sık değişiklik yapılması”* yönünden literatürle ilişkilendirebilmek mümkündür.

Vergi dairesi personelinin en yüksek karmaşıklık algısı skorlarına sahip olduğu **“mevzuatın hacmi”** yapısına ait faktörler, hem uluslararası literatürde (Lassila & Smith, 1997; Moody, 2005; Slemrod, 2005; Cox & Eger, 2006; Bătrâncea, Nichita & Bătrâncea, 2012; OTS, 2012; OTS, 2013; OTS, 2015; Ulph, 2013; Weinstein, 2014; Vaillancourt, Roy & Lammam, 2015; Karlinsky & Andrews, 1986; Sawyer, 2016; Tran-Nam, Lignier & Evans, 2016; Vaillancourt & Bird, 2016; Vaillancourt, Lammam, Ren, & Roy, 2016; Budak & James, 2018; Brady, 2020) hem de Türkçe literatürde (Arslan, 2020; Bakkal, 2013; Karabacak, 2013a; Karabacak, 2013b; Bozdoğan & Kurt, 2019; Değirmenci, 2019; Uğurlu, 2019; Zeren, 2019) verginin karmaşık olarak algılanmasına neden olan faktörler olarak ele alınmaktadır.

Hem araştırma örnekleminin (tüm katılımcıların) hem de muhasebe meslek mensuplarının ve akademisyenlerin algı skorlarının en düşük olduğu yapı **“beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü”** olarak bulunmuştur. Vergi dairesi personelinin en düşük karmaşıklık algısına sahip oldukları yapı **“vergi rehberliği”** iken avukatların ise **“elektronik vergi uygulamaları”** olmuştur.

Katılımcıların algı skorları ortalamalarının kategorize edilmesi sonucunda belirlenen algı düzeyleri, “*Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyi nedir?*” (AS6) araştırma sorusunu cevaplandırmaktadır. Vergi dairesi personeli hariç olmak üzere tüm katılımcılar tarafından verginin hem genel hem de tüm yapılar itibarıyla yüksek derecede karmaşık olarak algılandığı görülmüştür. Vergi dairesi personelinin “**kayıt tutma yükümlülüğü**”, “**beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**” ve “**vergi rehberliği**” yapılarını “*orta*”, diğer yapıları ise “*yüksek*” düzeyde karmaşık olarak algıladıkları gözlemlenmiştir.

Vergi dairesi personelinin “orta düzeyde” karmaşık olarak algıladıkları yapılardan “**kayıt tutma yükümlülüğü**” ve “**beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**” yapılarının uluslararası literatürdeki çalışmaların büyük çoğunluğunda ve Milliron (1985) hariç diğer vergi karmaşıklığı modellerinde ele alınan karmaşıklık faktörlerinden olduğu görülmektedir (Bradford, 1986; Long & Swingen, 1987; McCaffery, 1990; Carnes & Cuccia, 1996; McKerchar, 2005; Evans ve Tran-Nam, 2010; Ulph, 2013; Isa, 2014; Tran-Nam & Evans, 2014; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2016; Tran-Nam, Lignier & Evans, 2016; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane 2017; TMF Group, 2017; TMF Group, 2018; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2020). Tez araştırmasında “**kayıt tutma yükümlülüğü**” yapısı, literatürle aynı kapsamda değerlendirilirken “**beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**” yapısı, literatürde rastlanmayan ve nitel araştırma sonucunda keşfedilen “*beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması*” alt yapısını içerecek şekilde revize edilmiştir. Buna göre, literatür ve nitel araştırmayla sentezlenen “**beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**” yapısının kısmen Türk Vergi Sistemi’ne mahsus ve daha az karmaşık olduğunu söylemek mümkündür.

Uluslararası literatürdeki çalışmaların büyük çoğunluğunda başlıca karmaşıklık faktörleri arasında ele alınan “**kayıt tutma yükümlülüğü**” ve “**beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**”, bu araştırma sonucunda özellikle vergi dairesi personeli tarafından göreceli olarak daha az önemli ve daha az karmaşık olarak algılanmıştır. Bu sonuçların, nitel araştırma bulgularıyla da paralel

olarak elektronik vergi uygulamalarının ilgili yükümlölükleri anlama ve uyum sağlamayı basitleştirmeye katkı sağlaması nedeniyle olabileceği düşünölmektedir.

Literatürde de görece daha az çalışmada (OTS, 2012; OTS, 2013; Jones, Rice, Sherwood & Whiting, 2014; OTS, 2015; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2017; Hoppe, Schanz, Sturm & Sureth-Sloane, 2020) karmaşıklık kaynağı olarak yer alan “**vergi rehberliğı**” yapısı, vergi dairesi personelinin en düşük, akademisyenler ve avukatlar ile araştırma örnekleminin (tüm katılımcılar) ise ikinci sırada en düşük karmaşık algısına sahip olduğı yapı olarak bulunmuştur.

Nicel araştırma bulgularını literatürdeki diğér araştırmaların sonuçlarıyla karşılaştırmak için Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklık düzeyine dair bilgi sağlayan sınırlı sayıda ampirik araştırmaların bulguları gözden geçirilmiştir.

Budak & James’in (2016), Gelir ve Katma Değér Vergisi’nin karmaşıklık düzeyini ölçmek için OTS Karmaşıklık Endeksi’nin ikinci versiyonundan yararlandıkları çalışmanın 2014 yılı verilerine göre Türkiye’nin “politika karmaşıklığı” ve “yasama karmaşıklığı”nı gösteren nihai “toplam temel karmaşıklık” skoru 10 üzerinden 2,98, “ortalama kaynak maliyeti” ve “toplam etki” bileşenlerinden oluşan “karmaşıklığın etkisi” skoru ise 6,94 olarak bulunmuştur. Gelir Vergisi için “temel karmaşıklık” skoru 1,68 iken Katma Değér Vergisi için 2,6 olarak hesaplanmıştır. Gelir Vergisi için “karmaşıklığın etkisi” skoru ise 8,9 olarak hesaplanırken Katma Değér Vergisi için 4,51 olarak bulunmuştur.

Budak & James’in (2018), Budak & James’in (2016) çalışmasında olduğı gibi 2014 yılı verilerini kullanarak OTS Karmaşıklık Endeksinin ikinci versiyonuyla vergi karmaşıklık skorlarını hesapladığı çalışmada diğér çalışmada incelenen vergilere ek olarak kurumlar ve veraset ve intikal vergisinin (VİV) vergi karmaşıklık düzeyleri hakkında bilgiler bulunmaktadır. Türkiye’nin “toplam temel karmaşıklık” skoru 10 üzerinden 8,40, “karmaşıklığın etkisi” skoru ise 7,5 olarak bulunmuştur. Kurumlar Vergisi için “temel karmaşıklık” skoru 3,11 iken veraset ve intikal vergisi için 2,67 olarak hesaplanmıştır. Kurumlar Vergisi için “karmaşıklığın etkisi” skoru ise 0 olarak hesaplanırken veraset ve intikal vergisi için 3,75 olarak bulunmuştur.

Hoppe, Schanz, Sturm & Sloane tarafından çok uluslu şirketler perspektifinden Kurumlar Vergisi sistemlerinin karmaşıklığını ölçmek üzere iki yapıdan oluşan bir endeks geliştirilmiş ve 2016, 2018 ve 2020 yıllarında anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. 2016 yılında yapılan araştırmada Türkiye’den 7, 2018 yılında 8, 2020 yılında ise 5 katılımcı anketi cevaplandırmıştır. Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığını saptamak üzere oldukça küçük bir örneklemden veri elde eden araştırmanın 2016 yılına ait verilere göre “vergi kodu karmaşıklığı” alt endeksi 1 üzerinden 0,45, “vergi çerçevesi karmaşıklığı” alt endeksi 0,29, nihai skor ise 0,37 olarak hesaplanmıştır. İki yılda bir yeniden yapılan anket sonucunda 2018 yılı için “vergi kodu karmaşıklığı” alt endeksi 0,46, “vergi çerçevesi karmaşıklığı” 0,32, nihai skor ise 0,39; 2020 yılı için ise “vergi kodu karmaşıklığı” 0,41, “vergi çerçevesi karmaşıklığı” 0,25, nihai skor 0,33 olarak hesaplanmıştır. Hoppe’nin (2020) araştırmasının sonuçları, Türkiye’nin araştırma kapsamındaki 100 ülke arasında genel vergi karmaşıklığı bakımından 56’ncı sırada olduğunu göstermektedir. Ayrıca, vergi kanunu karmaşıklığı bakımından 51’inci, vergi çerçevesi karmaşıklığı bakımından ise 45’inci sırada olduğu görülmektedir. Vergi kanunu karmaşıklığının en çok sırayla transfer fiyatlandırması ve yatırım teşvikleri düzenlemelerinden, vergi çerçevesi karmaşıklığının ise ve denetimler ve vergi kanunlarının yasalaşmasından etkilendiği tespit edilmiştir.⁸¹

Dünya Bankası Grubu ve PwC’nin “İş Yapma Kolaylığı” projesinin parçası olan “Vergi Ödemeleri” araştırmasının 2018 yılı raporuna göre Türkiye vergi ödeme kolaylığı skoru 100 üzerinden 72,4 skoruna sahip olan Türkiye’nin 190 ülke arasında 88’inci sırada olduğu görülmektedir. Son raporu⁸² olan 2020 yılı raporuna göre 86,6 olup 189 ülkeden 26’ncı sırada yer almaktadır.

TMF Group tarafından geliştirilen Finansal Karmaşıklık Endeksi’yle 94 ülkenin finansal karmaşıklığının *uyumluluk, vergi, raporlama ve defter tutma* kriterleri çerçevesinde değerlendirildiği 2017 yılına ait çalışmanın sonuçlarına göre Türkiye, 94 ülke içerisinde muhasebe ve vergi uyumu açısından en karmaşık ülke olarak bulunmuştur.

⁸¹ Araştırma sonuçlarına <https://www.taxcomplexity.org> adresinden ulaşılmıştır.

⁸² Dünya Bankası “İş Yapma Kolaylığı” projesini 2021 yılında sonlandırma kararı aldığından en güncel rapor 2020 yılında çıkarılan ve 2018 yılı verilerine dayanan rapordur.

2017 Finansal Karmaşıklık Endeksi Raporu'nda Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının nedenleri olarak öncelikle mevzuatta çok fazla vergi maddesi olması gösterilmiştir. Türkiye'nin kapsamlı vergi kanununun sıklıkla değiştirilmesi ve güncellenmesi ve bununla ilgili gelişmelerin her zaman kolaylıkla izlenememesi ve birçok durumda yerel vergi bilgisinin gerekmesi karmaşıklığa yol açan nedenler olarak gösterilmiştir.

2018 yılında Uyum Karmaşıklığı Endeksi, 2019 yılında ise Küresel İş Karmaşıklığı Endeksi adıyla her yıl devam ettirilen araştırmanın 2021 yılı sonuçlarına göre Türkiye, küresel iş karmaşıklığı bakımından 77 ülke içerisinde 5'inci sırada yer almaktadır. 2022 yılında ise 7'inci sıraya gerilediği görülmektedir.

2021 Küresel İş Karmaşıklığı Endeksi Raporu'na göre, çevrim içi sistemler süreçleri basitleştirmeyi amaçlasa da özellikle yetkililerin uyum sağlayamaması durumunda karmaşıklıkta başlangıçta kısa vadeli bir artışa yol açmaları yaygın bir durum olarak gözlenmektedir. Türkiye'de her yetkili kurumun farklı bir teknoloji platformu kullanması, işletmelerin birden fazla portal aracılığıyla belgeleri kullanmayı ve göndermeyi öğrenmesine yol açmaktadır. Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında, Türkiye'nin muhasebe ve vergi düzenlemeleri karmaşık bulunmaktadır. Mevzuat sıklıkla değişmekte ve işletmelerin genellikle çok kısa zaman dilimlerinde uyum sağlamaları zorunlu olmaktadır. Yetkili kurumların dijitalleşme sürecine girmesi olumlu olsa da hükümetler arası iş birliğine dayalı bir yaklaşımın olmaması kısa vadede karmaşıklığı artırmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı hem yerli hem de yabancı yatırımcılar için iş ortamını iyileştirmek amacıyla vergi uyum süreçlerinin çoğunu dijitalleştirmek için çalışmakta ve bu durum kısa vadede yön bulmayı zorlaştırırsa da uzun vadeli faydalar sağlayacağı düşünülmektedir (TMF, 2021, s. 11, 21, 26).

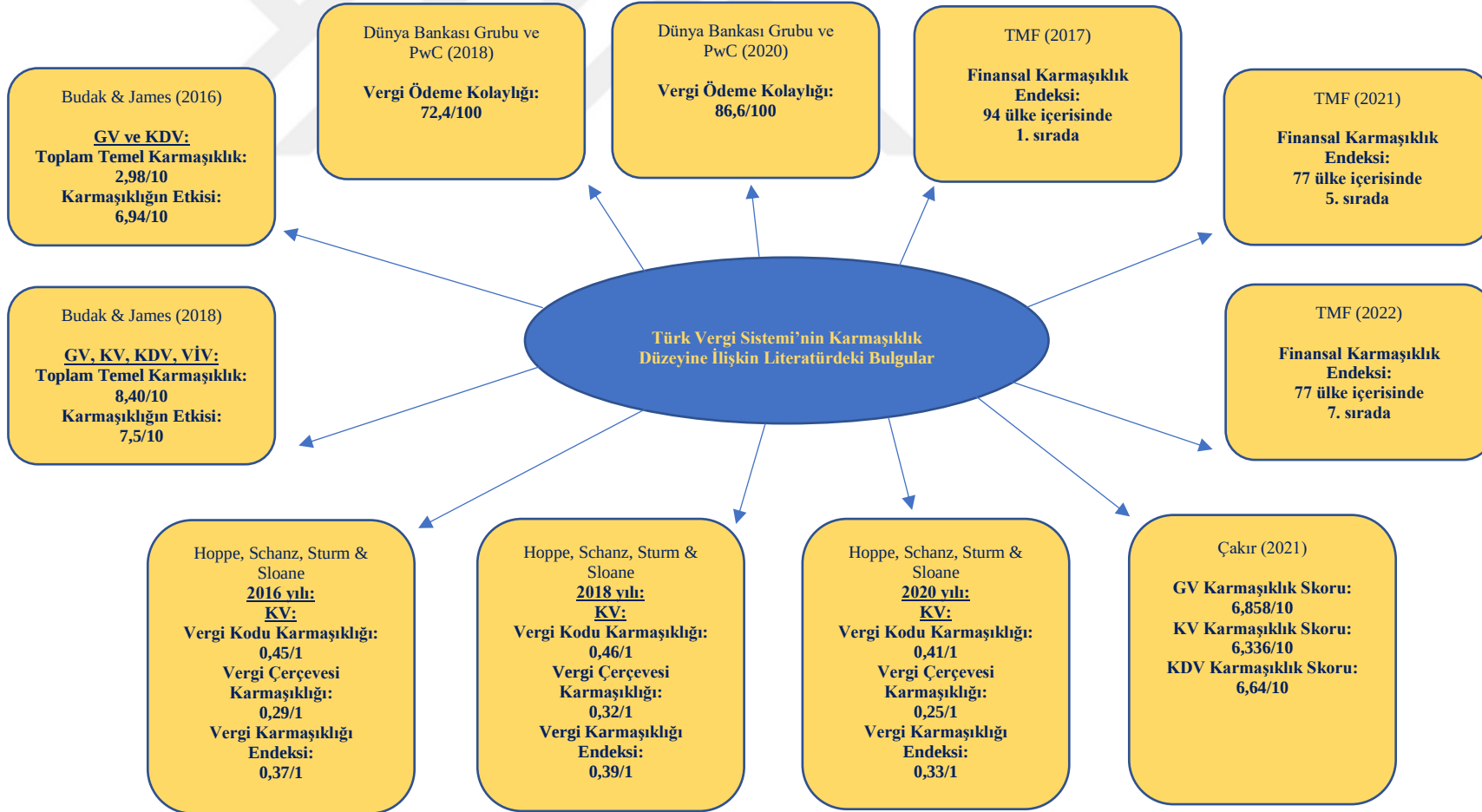
2022 Küresel İş Karmaşıklığı Endeksi Raporu'na göre Türkiye'de mevzuat düzenli olarak değiştirilmekte ve kamu hizmetlerini dijitalleştirme çalışmaları halen devam etmektedir. Değişikliklere uyum sağlamak için verilen sürenin kısa olması ve hükümetler arası iş birlikçi çabanın eksik olması uyumluluğu zorlaştırmaktadır. Mevzuat değişiklikleri, minimum bilgi ve rehberlikle sunulmakta ve değişikliklere istenen zaman dilimlerinde uyum sağlamak zor olmaktadır. Ancak yine de yapılan

sık değişiklikler, Türkiye’yi küresel ekonomide önemli bir oyuncu haline getirmeyi amaçlamaktadır (TMF, 2022, s. 28).

Çakır (2021) tarafından objektif ve subjektif göstergelerden oluşan bir endeks oluşturulmuş ve Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi’nin karmaşıklık düzeyleri ölçülerek Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklık düzeyi tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda Gelir Vergisi’nin karmaşıklık puanı 10 üzerinden 6,858, Kurumlar Vergisi’nin 6,336, Katma Değer Vergisi’nin ise 6,664 olarak bulunmuştur. Araştırma kapsamında karmaşıklık düzeyleri ölçülen vergilerin karmaşık olmasının başlıca nedeninin kanunların okunup anlaşılmasındaki zorluk olduğu saptanmıştır. Kanunların hazırlanmasından önce yeteri kadar hazırlık yapılmaması ile kanunların sıklıkla değişmesinin Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığının önemli nedenleri arasında olduğu anlaşılmıştır. İdarenin maliyetlerinin düşük olması ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu’nun sayfa sayılarının az olmasının ise karmaşıklık düzeyini azaltması yönünde etkilediğı sonucuna ulaşılmıştır.

Literatürde Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklık düzeyinin ölçüldüğü çalışmalarla ilgili bulgular Şekil 6.1’de özetlenmektedir.

Şekil 6.1: Türk Vergi Sistemi'nin Karmaşıklık Düzeyine İlişkin Literatürdeki Araştırmaların Bulguları



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tez araştırması kapsamında elde edilen sonuçların değerlendirilmesi için vergi karmaşıklığının endeks aracılığıyla ölçülmesine yönelik yapılan çalışmalara ek olarak Türkçe literatürde yer alan ve Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığı hakkında bilgi veren çalışmaların sonuçları gözden geçirilmiştir. Karabacak (2013b) tarafından yapılan çalışmada Gelir Vergisi Kanunu'nun, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun vergi kanunlarının vergi bilgisine bağlı olmaksızın okunması zor metinler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Öner & Cural (2019) Gelir Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğini “çok zor”, rehber ve broşürlerinkini “zor”; Değirmenci (2019) Gelir Vergisi Kanunu'nun ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğini “çok zor”; Arslan (2020) ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun okunabilirliğini “çok zor” olarak tespit etmiştir.

Tez araştırmasının nicel verileri doğrultusunda elde edilen bulgular, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklık düzeyine dair bilgi sağlayan ampirik araştırmaların bulgularıyla karşılaştırıldığında literatürle uyumlu olduğu görülmüştür. Farklı göstergelerle farklı alanlarda karmaşıklığın ölçümü yapılsa da genel olarak Türk Vergi Sistemi'nin en az orta düzeyde bir karmaşıklığa sahip olduğu görülmektedir. Uluslararası düzeyde karmaşıklık düzeyine dair bilgi sağlayan çalışmalara göre Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklık düzeyi görece olarak yüksektir. Ayrıca Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık nedenlerine ilişkin olarak mevzuatta yapılan değişiklikler, değişiklikler hakkında rehberlik ve elektronikleşmeyle ilgili diğer araştırmaların bulgularının da tez araştırmasının bulgularıyla örtüştüğü söylenebilir.

Mesleklere Göre Vergi Karmaşıklığı Algısı Skorları Arasındaki Farklılıklar

Nicel araştırma ile cevaplandırılması planlanan “*Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi mesleğe göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir? (AS7)*” şeklindeki araştırma sorusuyla ilgili olarak vergi karmaşıklığı algısı skorlarının katılımcıların mesleğine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine yönelik yapılan istatistiksel testler sonucunda katılımcıların mesleklerinin “**mevzuat değişiklikleri**”, “**verginin hesaplanması**”, “**kayıt tutma yükümlülüğü**”, “**mevzuatın hazırlanması ve uygulanması**”, “**vergi rehberliği**”, “**mevzuat koordinasyonu**” ve “**elektronik vergi uygulamaları**” yapıları için

hesaplanan algı skorları ve **nihai skor** üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu saptanmıştır.

Farklılığın hangi gruplar arasında olduğu çoklu karşılaştırma testleriyle belirlenmiş ve **“kayıt tutma yükümlülüğü”**, **“mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”**, **“vergi rehberliği”**, **“mevzuat koordinasyonu”** ve **“elektronik vergi uygulamaları”** yapıları için hesaplanan endeks skorları arasında hangi gruplar arasında farklılık olduğu tespit edilmiştir. Endeks skorları arasında katılımcıların meslekleri itibarıyla anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığına ilişkin yapılan varyans analizi sonucunda **“mevzuat değişiklikleri”** ve **“verginin hesaplanması”** yapıları için anlamlı bir farklılık bulunmuş olsa da hangi grupların istatistiksel olarak farklı olduğu ise tespit edilememiştir.

Katılımcıların mesleklerine göre iki örneklem grubu arasında farklılık saptanan ve farklılıkların hangi gruplar arasında olduğu tespit edilebilen yapıların tamamında *muhasabe meslek mensupları lehine olmak üzere* vergi dairesi personeliyle aralarında anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Bu bulgulara ek olarak, vergi dairesi personeliyle **“kayıt tutma yükümlülüğü”** yapısı skorları bakımından akademisyenler lehine, **“mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”** bakımından avukatlar lehine; akademisyenlerle de **“elektronik vergi uygulamaları”** bakımından muhasabe meslek mensupları lehine farklılıklar saptanmıştır. Son olarak, **“genel vergi karmaşıklığı algısı”** skorları bakımından muhasabe meslek mensupları lehine vergi dairesi personeli arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir.

Vergileme işlemine muhatap kesimi temsil eden muhasabe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yürütürken **“kayıt tutma yükümlülüğü”**, **“mevzuatın hazırlanması ve uygulanması”** ve **“elektronik vergi uygulamaları”** yapılarının içerdiği hususlarla daha fazla diğer meslek gruplarına nazaran vergi karmaşıklığından doğan sorunlarla karşılaşmalarının ve karmaşıklıktan etkilenmelerinin daha muhtemel olduğu ve algılama düzeylerinin bu sebeple diğer mesleklere göre kendileri lehine farklı olduğu düşünülmektedir.

Vergi idaresini temsil eden vergi idaresi personelinin kendileri aleyhine farklılık saptanan yapılar yönünden Türk Vergi Sistemi’ni daha düşük düzeyde

karmaşık olarak algılamaları, mesleki faaliyetleri gereği bu yapıların kendi perspektiflerine göre karmaşıklık oluşturma durumunun diğer meslek gruplarına kıyasla daha az muhtemel olmasıdır. Örneğin, “**vergi rehberliği**” yapısı kapsamında ele alınan “*vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması*” ve “*vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olmaması*”, idare dışındaki kesimleri – özellikle muhasebe meslek mensuplarını– daha çok, idareyi ise daha az etkileyen bir karmaşıklık nedeni olduğundan daha düşük karmaşıklık algısına sahip olmaları olası görünmektedir. “**Mevzuatın hazırlanması ve uygulanması**” yapısına ait skorlar bakımından vergi dairesi personelinin kendi aleyhlerine olmak üzere üç meslek grubuyla da aralarında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olması, bu yapıya ait karmaşıklık nedenlerinin idare kaynaklı olmasından ve vergi dairesi personelinin karmaşıklık oluşturan kesimi temsilen değerlendirme yapmış olmasından kaynaklanabileceği düşünülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının ve akademisyenlerin “**elektronik vergi uygulamaları**” yapısına ait skorları arasında saptanan farklılıklar değerlendirilecek olursa, muhasebe meslek mensupları lehine saptanan bu farklılığın muhtemel nedeni, meslekleri gereği akademisyenlerden farklı olarak elektronik vergi uygulamalarının kullanımıyla ilgili deneyime sahip olmaları olabilir.

“**Genel vergi karmaşıklığı algısı**” skorları arasında muhasebe meslek mensupları lehine vergi dairesi personeliyle anlamlı farklılığın tespitine ilişkin bulgu, temsil ettikleri kesimler düşünüldüğünde mükellef ve idare arasında bir köprü olan muhasebe meslek mensuplarıyla idarenin bakış açılarının farklı olduğu ve muhasebe meslek mensuplarının daha yüksek karmaşık düzeyine sebep olduğunu söylemek mümkündür.

Literatürde mesleklere göre vergi karmaşıklığı algılarının farklılaştığına dair teorik tartışmalar mevcut olsa da (Borrego, 2014, s. 60; Tran-Nam & Evans, 2014:345) ampirik kanıtlara rastlanmamıştır. Yalnızca Çakır (2021) tarafından yapılan araştırmada önem derecelerinin vergi uygulayıcıları, akademisyenler ve mali müşavirler olarak seçilen örneklemde elde edilen verilerle her faktör bazında ayrı olarak hesaplandığı, ancak karmaşıklık faktörlerinin karmaşıklık derecelerine ilişkin veri sağlamadığı ve aralarındaki farklılıkları istatistiksel olarak sınımadığı

görülmüştür. Bu bakımdan araştırma kapsamında elde edilen ilgili bulgular, literatürle ampirik bağlamda ilişkilendirilememiştir.

6.5. Bölüm Özeti

Bu bölümde, Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi amacıyla yürütülen nicel araştırma anlatılmaktadır. Nicel araştırmanın metodolojisi kapsamında örnekleme süreci ve araştırma örnekleme, veri toplama aracı tasarımı, etik davranışlar, pilot çalışma, veri toplama süreci, verilerin analize hazırlanması ve analizi ile araştırmanın güvenilirlik ve geçerlilik değerlendirmesine ilişkin bilgiler verilmiştir. Nicel araştırma bulguları, veri toplama aracı olarak kullanılan anket formunda yer alan bölümler itibarıyla sunulmuştur. Bulgular, hem araştırma örnekleminin tümü hem de meslek grupları itibarıyla ayrı olarak sunulularak açıklanmıştır.

Araştırma sorularından *“Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin göreceli önem dereceleri nedir?” (AS4), “Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler yönünden Türk Vergi Sistemi ne ölçüde karmaşık olarak algılanmaktadır?” (AS5), “Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi nedir?” (AS6) ve “Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi mesleğe göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?” (AS7)* soruları, nicel verilerin analizi ve “Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi” aracılığıyla nicel verilerle *“vergi karmaşıklığı algısı”* skorlarının hesaplanması ve kategorize edilmesiyle cevaplandırılmıştır.

Nicel araştırma bulguları kapsamında katılımcıların sosyo-demografik özellikleri, katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem dereceleri ile Türk Vergi Sistemi için atadıkları karmaşıklık derecelerine ilişkin verilere ait betimleyici istatistikler detaylı olarak sunulmuştur. Elde edilen bulgulara göre, araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan ve araştırma kapsamında geliştirilen endeksin dayandığı karmaşıklık faktörlerinin, bir verginin karmaşık olarak algılanmasında hem katılımcılar hem de faktörler itibarıyla eşit önemde olmadığı, ilgili karmaşıklık faktörleri yönünden Türk Vergi Sistemi'nin karmaşık olarak algılandığı ve hem katılımcılar hem de faktörler itibarıyla verginin aynı düzeyde karmaşık algılanmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Tez araştırması kapsamında geliştirilen “*Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi*” aracılığıyla nicel veriler kullanılarak katılımcıların bireysel olarak her yapı ve genel karmaşıklık için olmak üzere vergi karmaşıklığı algısı skorları hesaplanmış ve ilgili verilerin betimleyici istatistikleri sunulmuştur. Araştırma örnekleminin (tüm katılımcıların) “**genel vergi karmaşıklığı algısı**” skorları ortalaması 0,69, muhasebe meslek mensuplarının 0,71, vergi dairesi personelinin 0,66, akademisyenlerin ve avukatların 0,70 olarak hesaplanmış ve endeks skorlarının kategorize edilmesiyle karmaşıklık düzeyleri belirlenerek Türk Vergi Sistemi’nin ne ölçüde karmaşık olarak algılandığına dair bulgular ortaya koyulmuştur. Bu doğrultuda, genel skor bakımından dört meslek grubunun da vergi karmaşıklığı algısı skorlarının **Türk Vergi Sistemi’nin “yüksek” düzeyde karmaşık olarak algılandığı** anlaşılmıştır.

Muhasebe meslek mensubu, akademisyen ve avukat olan katılımcıların karmaşıklık algılarının hem genel hem de tüm yapılar için “**yüksek**” düzeyde olduğu ve vergi dairesi personelinin “**kayıt tutma yükümlülüğü**”, “**beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü**” ve “**vergi rehberliği**” yapılarının “**orta**”, diğer yapılar için ise diğer meslek gruplarıyla aynı şekilde “**yüksek**” düzeyde olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Endeks skorlarına dair sonuçlar, en yüksek karmaşıklık algısına sahip meslek grubunun *muhasebe meslek mensupları*, en düşük karmaşıklık algısına sahip meslek grubunun ise *vergi dairesi personeli* olduğunu ve akademisyenler ile avukatların karmaşıklık algısının aynı değerde olduklarını göstermiştir.

Katılımcıların mesleklerine göre her bir ana yapı ve *vergi karmaşıklığı* yapısı için hesaplanan vergi karmaşıklığı algısı skorları arasında farklılık bulunup bulunmadığı istatistiksel olarak sınanmıştır. Test sonuçlarına göre katılımcıların “**mevzuat değişiklikleri**”, “**verginin hesaplanması**”, “**kayıt tutma yükümlülüğü**”, “**mevzuatın hazırlanması ve uygulanması**”, “**vergi rehberliği**”, “**mevzuat koordinasyonu**” ve “**elektronik vergi uygulamaları**” yapıları için hesaplanan karmaşıklık algısı skorları ve genel karmaşıklık algısı skorları arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

SONUÇ

Bu tez araştırması, vergi karmaşıklığını belirleyen faktörleri keşfederek kapsamlı bir kavramsal çerçeve sunma, bu kavramsal çerçeveye dayalı olarak vergi karmaşıklığını ölçmek üzere bir endeks geliştirme ve endeks aracılığıyla Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyini ölçme gerekçesiyle yürütülmüştür. Vergi karmaşıklığına ilişkin kavramsal, teorik ve ampirik boşlukları doldurarak literatüre katkı sağlamanın yanı sıra politika yapıcılara Türk Vergi Sistemi'nde basitleştirmeye olan ihtiyaç durumu hakkında bilgi sağlayarak vergi basitleştirme çalışmalarının şekillenmesine katkıda bulunacağı düşüncesi bu araştırmanın motivasyonunu oluşturmuştur.

Tez araştırmasında, *“Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler nelerdir?” (AS1), “Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler hangi yapılar altında tanımlanabilir?” (AS2), “Vergi karmaşıklığı algısını oluşturan yapılar nasıl ölçülebilir?” (AS3), “Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin göreceli önem dereceleri nedir?” (AS4), “Vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler yönünden Türk Vergi Sistemi ne ölçüde karmaşık olarak algılanmaktadır?” (AS5), “Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi nedir?” (AS6) ve “Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyi mesleğe göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?” (AS7)* şeklinde formüle edilen araştırma sorularına cevap aranmıştır.

Tez araştırmasında Borrego'nun (2014) “vergi karmaşıklığı” kavramına ilişkin belirsizlik sorununun aşılması için kavramın objektif ve subjektif alt kavramları arasına kavramsal bir çizgi çekilmesine yönelik bakış açısı çerçevesinde kavramın subjektif yönü olan *“vergi karmaşıklığı algısı”* kavramına odaklanılmıştır. Bu kapsamda öncelikle, literatür, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörler yönünden gözden geçirilmiş, vergi karmaşıklığını sınıflandıran çalışmalarda ele alınan karmaşıklık faktörleri tespit edilmiştir. Vergi karmaşıklığı ve modelleri ile literatürdeki diğer çalışmalar da incelenerek vergi karmaşıklığını belirleyen faktörler ortaya koyulmuştur. Literatür incelemesi sonucunda vergi karmaşıklığında etkisi olduğu görülen tüm faktörler listelenmiştir. Literatür doğrultusunda araştırmanın amacı ve araştırma sorularına uygun bir şekilde araştırmanın kavramsal çerçevesi oluşturulmuştur. Vergi karmaşıklığının çok

boyutlu yapısını açıklamak üzere kavramsal çerçevenin kapsamının geniş olmasına önem verilmiştir. Buna göre, araştırmanın kavramsal çerçevesinde *8 ana yapı* altında açıklanan *20 karmaşıklık faktörüne* yer verilmiştir.

Araştırmanın metodolojik tercihleri; araştırmacının konumu (öz geçmişi ve nicel ve nitel araştırma yürütme tecrübeleri), felsefi görüşleri (post-pozitivizm), araştırmaların metodolojik özellikleri ve araştırmacının metodolojik tercihlerinin arkasında yatan motivasyonu ve gerekçeleri doğrultusunda şekillenmiştir. Bu bağlamda, araştırma paradigmaları ve araştırma metodolojilerinin özellikleri incelenerek güçlü ve zayıf yönleri değerlendirilmiştir.

Tez araştırması için belirlenen araştırma sorularının en iyi *karma yöntem araştırma metodolojisiyle* cevaplandırılacağına karar verilmiştir. Buna göre, vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin belirlenebilmesi ve bu faktörlerin yapılar altında tanımlanabilmesi için (AS1 ve AS2) *nitel araştırma metodolojisi* tercih edilmiştir. Nitel araştırmanın bulgularına dayalı olarak bir ölçme aracı (endeks) geliştirilmesi (AS3), vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin göreceli önem derecelerinin belirlenmesiyle birlikte Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin bu ölçme aracıyla hesaplanması ve karmaşıklık düzeyinin mesleğe göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin sınanması (AS4, AS5, AS6 ve AS7) için *nicel araştırma metodolojisi* tercihi bulunulmuştur.

Araştırmacı, metodoloji tercihi bulunduktan sonra araştırma desenini belirlemek üzere karma yöntem araştırma desenlerini incelemiştir. Bu desenleri ayırt eden öncelik, zamanlama ve karmalama hususlarını araştırma sorularının cevaplandırılması bakımından değerlendirerek *keşfedici sıralı karma yöntem desenini* tercih etmiştir. Araştırma metodolojisi ve deseninin tercih edilmesi aşamalarında olduğu gibi araştırma yöntemlerinin belirlenmesinde de araştırmanın amaçları ve araştırma soruları dikkate alınmıştır. Bununla birlikte veri toplama araçlarının özellikleri de göz önünde bulundurularak nitel araştırma için *yarı-yapılandırılmış görüşme*, nicel araştırma için *anket* veri toplama araçları olarak seçilmiştir.

Hem paradigma hem metodoloji açısından metodolojik esnekliğe sahip olan tez araştırması kapsamında tez araştırma sorularını cevaplandırmak için hem nitel

hem de nicel araştırma yürütülmüştür. Araştırma deseni rehberliğinde öncelikle nitel araştırma kapsamında görüşmeler gerçekleştirilmiş, daha sonra endeks geliştirilerek nicel araştırmada anket vasıtasıyla toplanan verilerle endeks aracılığıyla ölçüm yapılmıştır.

Araştırmanın metodolojik tasarımına göre ilk aşamada vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörleri saptamak ve bu faktörlerin hangi yapılar altında tanımlandığını ortaya çıkarmak amacıyla nitel araştırma yürütülmüştür. Nitel araştırma için Zonguldak'ta görev yapmakta olan muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatların oluşturduğu araştırmanın ulaşılabilir evreninden *amaçlı örnekleme –kuramsal örnekleme–teknikiyle* çalışma grubu belirlenmiştir. Araştırmanın çalışma grubunu oluşturan toplam 26 katılımcıyla *yarı-yapılandırılmış görüşmeler* gerçekleştirilerek nitel veriler elde edilmiştir.

Nitel veriler, *tümdengelimci* ve *tümevarımcı* yaklaşımın bütünleştiği yaklaşımla analiz edilmiştir. Verilerin analizinde “*Maxqda Analytics Pro 2020*” yazılım programı kullanılmıştır. Veriler; birinci döngüde *in vivo*, *süreç* ve *ön (açık) kodlama*, ikinci döngüde ise *örüntü kodlama* yöntemleri kullanılarak kodlanmıştır. Ayrıca görüşmelerin yapılması, görüşme metinlerinin transkripsiyonu, analiz öncesinde tüm verilerin okunması süreçlerinde not alınan *geçici kodlardan* ve *kod memolarından* yararlanılmıştır.

Kodlama süreci sonunda nihai kodlar taslak kategorilere/alt kategorilere, taslak kategoriler/alt kategoriler de araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan kategorilere/alt kategorilere dönüştürülmüştür. Araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer almayan kategoriler/alt kategoriler ise araştırmanın kavramsal çerçevesine dâhil edilmiştir. Nitel araştırma sonucunda araştırmanın kavramsal çerçevesi önemli ölçüde değiştirilmiş ve geliştirilmiştir. Daha önce oluşturulan kavramsal çerçevede yer alan yapılar büyük ölçüde revize edilerek araştırmanın kavramsal çerçevesini oluşturmak üzere toplam *10 ana yapı* ve *28 alt yapı* belirlenmiştir.

Araştırmanın metodolojik tasarımına göre nitel araştırma tamamlandıktan sonra ikinci aşama olarak Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklığını ölçmek üzere nitel araştırma bulgularına dayalı olarak endeks geliştirilmiş ve bu endeks “Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi” olarak isimlendirilmiştir. Endeksin inşasında oluşturucu ölçüm modeli yaklaşımı benimsenmiş, oluşturucu endekslerin inşasında önemli olan kriterler değerlendirilmiştir. Buna göre, oluşturucu yapı tanımlanmış ve yapıyı oluşturan göstergeler belirlenmiştir. Göstergeler arasında çoklu bağlantı sorununun araştırılması sonucunda böyle bir sorunla karşılaşılmamıştır.

Nitel araştırmanın güvenilirlik değerlendirmesi, faktör analizi ve iç tutarlılık değerlendirmesi gibi geleneksel prosedürlerin oluşturucu ölçüm modelleri için uygun olmaması (Hair, Hult, Ringle & Sarstedt, 2017, s. 137; Diamantopoulos & Winklhofer, 2001, s. 271) nedeniyle yapılmamıştır. Oluşturucu ölçüm modelleri için dış geçerliği değerlendirmek üzere yakınsak geçerliğinin, oluşturucu olarak ölçülen yapının yansıtıcı bir ölçüsünü veri toplamaya dâhil ederek test edilmesi gerektiğinden ve tez araştırması kapsamında ölçümü yapılan oluşturucu yapıya uygun yansıtıcı ölçüm araçları mevcut olmadığından yakınsak geçerliği değerlendirilememiştir.

Nitel araştırma kapsamındaki ölçüm süreci için *kavramlaştırma* ve *işlemleştirme* süreçlerinden faydalanılmıştır. Tez araştırmasının kavramsal odağı belirlenmiş ve vergi karmaşıklığının kavramsal tanımı yapılmıştır. Buna göre, vergi karmaşıklığı kavramının alt kavramı olan ve subjektif bir perspektifini yansıtan “*vergi karmaşıklığı algısı*” araştırmanın kavramsal odağı olarak ortaya koyulmuştur.

Tez araştırmasında vergi karmaşıklığı kavramı, nitel araştırma sonucunda revize edilen ve araştırmanın kavramsal çerçevesinde yer alan *10 ana yapı* ve *28 alt yapıyı* kapsayacak şekilde karakterize edilmiştir. Vergi karmaşıklığı kavramı, kavramı belirleyen yapıların tümünü kapsamasını sağlama amacıyla hem dar hem de geniş olarak katmanlı bir şekilde tanımlanmıştır. Kavramsal tanımın oluşturulmasıyla literatürde net bir tanımı olmayan vergi karmaşıklığına kavramsal bir anlam kazandırılmıştır. Bu bağlamda vergi karmaşıklığı kavramının dar tanımı, “*vergi kurallarını anlama ve vergi yükümlülüklerine uyum sağlama güçlüğü*”

olarak yapılmıştır. Vergi karmaşıklığı kavramının geniş tanımı ise “*vergi mevzuatının dil, anlatım, hacim ve koordinasyonu, mevzuatta yapılan değişiklikler, mevzuatın hazırlanması ve uygulanması, verginin hesaplanması, kayıt tutma yükümlülüğü, beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü, vergi rehberliği ve elektronik vergi uygulamalarıyla ilişkili olarak vergi kurallarını anlama ve vergi yükümlülüklerine uyum sağlama güçlüğü*” şeklinde yapılmıştır.

Katılımcıların subjektif göstergelere ait anket sorularına 5’li Likert tipi ölçek üzerinden verdikleri yanıtlara ilişkin verilerle hesaplanan endeks skorları, vergi karmaşıklığının işlemsel tanımı olarak belirlenmiştir. Literatürdeki argümanlar değerlendirilerek endekste yer alan göstergelerin ağırlıklandırılmasına karar verilmiştir. Göstergelerin ağırlıklarını gösteren önem derecelerine ait verilerin karmaşıklık derecelerinin belirlenmesinde olduğu gibi anket aracılığıyla toplanması tercih edilmiştir. Bu tercihte, anketin daha geniş bir popülasyonu temsil etme ile güvenilir ve genelleştirilebilir veriler elde etme olanağı sunması etkili olmuştur.

Endeks skorunun 0-1 aralığında olacak şekilde belirlenmesi nedeniyle hem önem dereceleri hem de karmaşıklık dereceleri için verilen yanıtlar, 0-1 aralığında olmak üzere yeniden kodlanmıştır. Endekste kullanılan göstergelerin ağırlıkları, her boyuta eşit ağırlık vermek üzere ve göstergelerin ağırlıklarının toplamı 1’e eşitlenmek üzere normalize edilerek belirlenmiştir. Endeksin hesaplanma yöntemi, oluşturucu yaklaşımın karakterize ettiği bileşik ölçüm çerçevesinde belirlenmiştir. Göstergelerin ağırlıkları ile göstergelere ait vergi gözlemlerinin çarpılması ve bu değerlerin toplanmasıyla göstergelerin birleştirilerek bileşik değer elde edilmesine ilişkin olarak endeks için matematiksel formül geliştirilmiştir. Ayrıca endekste yer alan her boyuta (alt bileşene) ait alt endeksin hesaplanması için de matematiksel formül oluşturulmuştur.

Endekste ilk olarak katılımcıların bireysel olarak her gösterge için belirledikleri önem dereceleri doğrultusunda belirlenen normalize edilmiş ağırlıklarla, karmaşık dereceleri çarpılarak gösterge skorları elde edilerek hesaplama yapılmaktadır. Katılımcıların gösterge skorlarının toplanarak birleştirilmesiyle her bir katılımcı için bileşik bir değer (skor) hesaplanmakta ve katılımcıların ilgili skorlarının toplanarak katılımcı sayısına bölünmesiyle tek bir endeks skoruna ulaşılmaktadır.

Araştırmanın metodolojik tasarımına göre üçüncü ve son aşama olarak “Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi” aracılığıyla Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi amacıyla nicel araştırma yürütülmüştür. Nicel araştırma için Türkiye’nin tüm illerinde görev yapmakta olan muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatların oluşturduğu araştırmanın evreninden (hem ideal hem ulaşılabilir) muhasebe meslek mensupları ve vergi dairesi personeli için *kolayda*, akademisyenler için örnekleme yapmadan *tam sayım yapılarak*, avukatlar için ise *kartopu örnekleme tekniğiyle* katılımcılara ulaşılmıştır. 529 katılımcıdan “*Surveey.com*” internet sitesinde oluşturulan çevrimiçi anket ve yüz yüze anket aracılığıyla veri toplanmış, 507 katılımcıya ait nicel veri analize tabi tutulmuştur.

Nicel veriler, “*IBM SPSS Statistics 25.0*” yazılım programıyla analiz edilmiştir. Katılımcıların vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlere atadıkları önem dereceleri ile faktörlere Türk Vergi Sistemi için atadıkları karmaşıklık derecelerine ilişkin bulgular elde edilmiştir. “Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi” aracılığıyla nicel veriler kullanılarak Türk Vergi Sistemi’nin algılanan karmaşıklık düzeyi tespit edilmiştir. Katılımcıların bireysel olarak her yapı ve genel karmaşıklık algısı için olmak üzere “*vergi karmaşıklığı algısı*” skorları hesaplanmış ve kategorize edilmiştir. Nicel araştırma sonucunda tüm katılımcılar için “genel vergi karmaşıklığı algısı” skorları ortalaması 0,69 olarak bulunmuş ve dört meslek grubu tarafından da Türk Vergi Sistemi’nin “yüksek” düzeyde karmaşık olarak algılandığı tespit edilmiştir. Ayrıca en yüksek karmaşıklık algısına sahip meslek grubunun *muhasebe meslek mensupları*, en düşük karmaşıklık algısına sahip meslek grubunun ise *vergi dairesi personeli* olduğu tespit edilmiştir. Akademisyenlerin ve avukatların karmaşıklık algısı ise aynı değerde bulunmuştur. Son olarak, vergi karmaşıklığı algısı skorlarının katılımcıların mesleğine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği istatistiksel olarak sınanmış ve aralarında farklılıklar tespit edilen skorlar ortaya çıkarılmıştır.

Vergi karmaşıklığının önyargılara, bakış açılarına, araştırma alanlarına bağlı olarak her birey için farklı anlamlara gelebildiğine yönelik literatürdeki tartışmalarla (Borrego, 2014, s. 60; Tran-Nam & Evans, 2014, s. 345) ve

araştırmanın varsayımıyla uyumlu olarak katılımcıların önyargılara, bakış açılarına ve mesleklerinin gerektirdiği araştırma alanlarına ve ilgili karmaşıklık kaynaklarıyla muhatap olma ihtimallerinin varlığına bağlı olarak karmaşıklık faktörlerine atadıkları önem ve karmaşıklık derecelerinin farklılaştığı anlaşılmıştır. Ayrıca endeks aracılığıyla hesaplanan skorlar açısından da aralarında istatistiksel olarak farklılıklar tespit edilmiş ve araştırmanın bu varsayımı, farklılık tespit edilen ilgili yapılar açısından doğrulanmıştır.

Vergi karmaşıklığı, uluslararası ve Türkçe literatürde çoğunlukla vergi mevzuatının okunabilirliği kapsamında ele alınmaktadır. Ancak tez araştırması sonucunda mevzuatın okunabilir olmaması, Türk Vergi Sistemi için önemli bir karmaşıklık nedeni olmakla birlikte en önemli karmaşıklık nedenlerinden olmadığı tespit edilmiştir. Aynı şekilde mevzuatın dili ve anlatımından kaynaklanan karmaşıklık algısı yüksek düzeyde tespit edilse de diğer yapılara nazaran daha az karmaşık olarak algılandığı saptanmıştır.

Uluslararası literatürdeki çalışmaların büyük çoğunluğunda başlıca karmaşıklık faktörleri arasında ele alınan “kayıt tutma yükümlülüğü” ve “beyanname ve bildirim verme yükümlülüğü”, bu araştırma sonucunda özellikle vergi dairesi personeli tarafından göreceli olarak daha az önemli ve daha az karmaşık olarak algılanmıştır.

Literatürde rastlanmayan “elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yetersiz olması”, sınırlı araştırmada rastlanan ve nitel araştırmada ortaya çıkarılan “mevzuat değişikliklerinin kolay ulaşılabilir olmaması” (Üyümez, 2016), “mevzuat bütünlüğünün olmaması” faktörleri (Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2015; Borrego, Loo, Lopes & Ferreira, 2016) ile genel olarak “mevzuatın hazırlanması ve uygulanması” ve “mevzuat koordinasyonu” yapıları, “mevzuat değişiklikleri” ve “mevzuatın hacmi” yapılarından sonra Türk Vergi Sistemi’nin karmaşıklığının en önemli nedenleri olarak keşfedilmiştir.

Bu araştırma, vergi karmaşıklığı konusunda Türkçe literatürde yapılan ilk karma yöntem araştırmasıdır. Ayrıca vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörleri nitel araştırmayla açığa çıkaran ilk araştırma olan bu araştırma, ilk ulusal vergi karmaşıklığı algısı endeksi özelliğini taşımaktadır. Buna bağlı olarak, vergi

sisteminin paydaşlarını temsil eden farklı meslek gruplarından seçilen katılımcılardan elde edilen verilerle Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyini ölçme bakımından ilk olma niteliklerine sahiptir. Ek olarak, mesleklere göre karmaşıklık algılarını istatistiksel olarak karşılaştıran ilk araştırmadır.

Bu araştırmayla literatüre hem yeni hem de ulusal bir vergi karmaşıklığı endeksi kazandırılmıştır. Tez araştırması kapsamında geliştirilen Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi'nin ve endekse dayalı yapılan ölçümlerin, vergi karmaşıklığını subjektif olarak ele alma, vergi sistemindeki ulusal farklılıkları dikkate alma, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığını bütüncül olarak ele alma ve açıklama yönlerinden literatürdeki diğer endeks çalışmalarından ayrıldığı düşünülmektedir.

Araştırmanın özgün bulguları doğrultusunda vergi karmaşıklığı literatüründeki araştırmaların bakış açısının, Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığını tam anlamıyla kavrayamadığını ve ortaya koyamadığını söylemek mümkündür. Tez araştırmasının Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının çok boyutlu yapısını açıklayan sistematik ve kapsamlı bir yaklaşıma sahip olmasının, vergi sisteminin paydaşlarını temsil eden farklı meslek gruplarından seçilen katılımcılardan elde edilen verilerle ölçüm yapmasının ve özgün ampirik kanıtlar sunmasının araştırmanın güçlü yönünü oluşturduğu düşünülmektedir.

Tez araştırması kapsamında Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığı nitel ve nicel araştırmalardan elde edilen bulgular aracılığıyla derinlemesine analiz edilerek, detaylı olarak ortaya koyulmuştur. Bu tez araştırmasının, vergi karmaşıklığını tespit etme, vergi sisteminde basitleştirmeye olan ihtiyaç düzeyini belirleme ve vergi basitleştirme çalışmalarını yönlendirme bakımından politika yapıcılara katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca literatüre, kavramsal, teorik ve ampirik açıdan katkı sağlayacağını söylemek mümkündür.

Araştırma neticesinde ulaşılan sonuçlar çerçevesinde Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının önemli nedenlerini dikkate alarak politika yapıcılara sunmak üzere karmaşıklığın giderilmesi üzerine birtakım öneriler geliştirilmiştir. Bu kapsamda, öncelikle, mevzuatta yer alan kuralların yalın bir dille yazılması ve herkes tarafından anlaşılabilir bir dil kullanılmasına özen gösterilmelidir. Mevzuat

metinlerinde yer alan cümlelerin mümkün olduğunca kısa tutulmalı, birden fazla yargının tek bir cümlede aktarılmayıp ayrı cümlelerde sunulmasına önem verilmelidir. Mevzuat metnlerinin anlam bütünlüğünü ve akıcılığını bozacak parantez içi hüküm kullanımından kaçınılmalıdır. Mevzuat kurallarının günümüz Türkçesinde kullanılan kelimelerle ifade edilmesine ve çok teknik olan kelimelerin tercih edilmemesine dikkat edilmelidir.

Mevzuattaki kuralların açık, net ve kesin olarak ifade edilmesine önem verilmelidir. Kuralların herkes tarafından aynı şekilde anlaşılması ve farklı yorumlara yol açmamasına dikkat edilmelidir. Vergi daireleri arasında uygulama birliğini zedelemesi sebebiyle idare tarafından yorum yapılmasını gerektiren düzenlemeler tespit edilerek yoruma izin vermeyecek netliğe kavuşturulmalıdır.

Günümüzde vergiye tabi olaylardaki artış ve çeşitlilik, hukuk kurallarının soyut, genel ve nesnel niteliklerinden ötürü kuralların somut olaylara nasıl uygulanacağı konusundaki tereddütleri beraberinde getirmektedir. Bu tereddütleri aşmak için birincil mevzuatta olmasa da ikincil mevzuatta yeterli açıklamalara ve uygulama örneklerine yer verilerek mevzuatın yol gösterici olması sağlanmalıdır.

Mevzuatın kapsamı, yalnızca mevzuatın daha açık ve anlaşılır hâle getirilmesi amacıyla genişletilmelidir. Bu şekilde büyüyen bir mevzuat boyutu paydaşlar tarafından olağan karşılanabilmektedir. Ancak hem birincil hem ikincil mevzuatta yer alan düzenlemelerin bu amaç dışında gereğinden fazla olması vergi karmaşıklığını ortaya çıkardığından mevzuatın kapsamını genişletecek düzenlemelerden kaçınılmalıdır. Mevcut karmaşıklığı azaltabilmek amacıyla düzenlemelerden uygun olanlar sadeleştirilmeli ve birleştirilmelidir. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi arasında bütünleşme sağlanarak tek bir vergi hâline getirilmesi önerilmektedir.

Mevzuat düzenlemelerini detaylı hâle getiren muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamalara çeşitli politikalar nedeniyle uygulanmasına devam edilmesi gerekse de en azından asgari düzeye indirilmesi sağlanmalıdır. Mevzuatın boyutunu gereksiz yere büyüten her türlü açıklamadan kaçınılmalıdır. Mülga, ek, geçici ve mükerrer maddeler mevzuat metninden çıkarılmalıdır.

Vergi sisteminin dinamik yapısı nedeniyle çağın gereklerine uyum sağlama amacıyla mevzuatta değişiklikler yapılması olağan olsa da bu amaç dışında yapılan değişikliklerden kaçınılmalıdır. Ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak vergiye tabi olaylardaki artış ve çeşitlilik nedeniyle ve çağın yakalanması amacıyla sıklıkla düzenleme yapılması yerine mevzuatın sistemli bir şekilde güncellenerek uyumlu hâle getirilmesi sağlanmalıdır.

Mevzuatta yer alan detaylı düzenlemelerde ve özellikle aynı vergi düzenlemesi üzerinde sürekli olarak değişiklik yapılmamalıdır. Vergi oranlarında sıklıkla değişiklik yapılmasından kaçınılmalı, en azından bir mali yıl içerisinde sık değişiklik yapılmamalıdır. Katma Değer Vergisi kapsamındaki çoklu tevkifat oranları üzerinde de sıklıkla değişiklik yapılmaması önerilmektedir.

Mevzuattaki değişiklikler, mevzuatın öngörülebilirliğini etkilemeyecek şekilde yapılmalıdır. Mevzuattaki değişikliklerin kolay izlenebilir olmasını sağlamak üzere torba kanun uygulamalarından vazgeçilmeli, her düzenleme münhasıran vergi kanunları düzenlemeleri altında yapılmalıdır.

Aynı veya farklı olaylar için farklı hükümler ve farklı oran uygulamalarını mümkün olduğunca sadeleştirerek hesaplamaları çok fazla teknik hâle getirecek uygulamalardan kaçınılmalıdır. Kayıt tutma yükümlülüğüyle ilgili kuralların sadeleştirilmesi ve yükümlülüklerin daha kolay yerine getirilebilir hale getirilmesi sağlanmalıdır. Kâğıt ortamında belge düzenlenmesi uygulamasından tamamen vazgeçilmelidir.

Beyanname ve bildirim türlerinin birleştirilerek tek beyannamede verilebilmesinin sağlanması ve vergi ile ilgili olmayan bildirimler ortadan kaldırılmalıdır. Bildirimlerin her devlet kurumuna ayrı ayrı yapılmasının önüne geçilmeli, angaryadan uzak, kısa ve öz beyan ve bildirimler ile sadece gerekli olan bildirimler istenmelidir.

Beyan ve bildirimlerin hazır form ve bildirimler üzerinden ve elektronik ortamda yapılması için gerekli çalışmalar yapılmalıdır. Ayrıca beyanname ve bildirim verme süreleri yeniden düzenlenerek sürelerde yeknesaklık sağlanmalıdır.

Vergi dairesi personeline verilen eğitim arttırılarak personelin, mevzuata hâkim olması sağlanmalıdır. Mevzuat değişikliklerinin uygulanmasına yönelik personele verilen eğitimlerde geç kalınmamalı, personelin düzenlemelere adaptasyonu hızla sağlanmalıdır. İdari uygulamaların mevzuatla uyumlu olması için idareler arasında farklı uygulamalar olmasının önüne geçilmesi, bunun için de vergi dairesi çalışanlarına inisiyatif tanıyacak düzenlemelerden kaçınılmalıdır.

Mevzuat hazırlanması ve uygulanması süreçlerinde vergi sisteminin paydaşlarının görüşlerinden daha çok faydalanılmalıdır. Politika yapıcılar, idare ve paydaşlar arasında iş birliği ve iletişime önem verilmeli paydaşların yönetimle kurduğu etkileşim daha katılımcı bir hâle getirilmelidir.

Vergi kanunlarını hazırlayan ve yazımını sağlayan kişilerin kanun yazma teknikleri konusunda eğitilmiş ve bilgili olması sağlanmalı, uzman kişilerden bilimsel anlamda yardım alınmalı, mevzuatın dili için dil bilimcilerle ve edebiyatçılarla iletişime geçilmeli ve çeşitli temsilcilerden oluşan bir komisyon kurulmalıdır.

Mevzuat, hem günümüze hem de geleceğe uygun şekilde tasarlanmalıdır. Mevzuatın uzun vadeli planlamaya dayalı ve uzun ömürlü uygulanabilir olabilecek ve uzun yıllar değişmeden kalabilecek bir şekilde tasarlanmasına önem verilmelidir. Vergi mevzuatının günümüz şartlarına uyum sağlamak üzere yeniden güncellenmeli, vergi sisteminin ekonomik ve teknolojik gelişmeleri takip eden, ticari hayatla uyumlu ve global bakış açısına sahip olması yönünde bir vizyon belirlenmelidir.

“Kervan yolda dizilir” mantığından vazgeçilerek vergi sisteminin anlık ihtiyaçlara cevap vermesini sağlamak yerine sistemi kalıcı hâle getirecek düzenlemeler yapılmalıdır. Hem günün hem geleceğin beklentileri dikkate alınarak mevzuatın dijitalleşen ve küreselleşen dünyada güncel değişimlere uyum sağlayacağı şekilde vergi kanunları hazırlanmalıdır. Yeni düzenlemelerin akabinde ilgili ikincil mevzuat düzenlemelerinin hazırlanmasında ve yürürlüğe konulmasında hızlı olunmalı, mevzuatın uygulanması konusunda belirsiz bir ortam oluşmasının önüne geçilmelidir.

Vergi rehberlerinin kanunda yer alan maddelerdeki ifadeleri aynen aktarmak yerine sade ve açıklayıcı bir şekilde ve somut uygulama örnekleriyle kuralları açıklaması ve yeni düzenlemeler hakkında hızlı ve yeterli bilgi sunması sağlanmalıdır.

Vergi rehberliğinin kolay ulaşılabilir olması adına kamu spotları gibi hem görsel hem yazılı basında bilgilendirmeler yapılmalı ve bu yöndeki mevcut bilgilendirmelerin iyileştirilmesine yönelik adımlar atılmalıdır. Dijital platformlarda daha fazla tanıtım ile farkındalığı artırma çalışmaları yapılmalı ve vergiyle ilgili sorun ve sorunlar karşısında iletişim ve bilgi mecraları kolay ulaşılabilir hâle getirilmelidir. Vergi rehberliği kapsamında okullarda vergiyle ilgili yapılan bilgilendirmeler vergi haftasıyla sınırlı kalmamalı, topluma ilköğretim düzeyinden başlamak üzere vergi hakkında eğitim verilmeli, hatta ayrı bir ders olarak okutulmalıdır. Vergiyle ilgili sunulan eğitimler pratik uygulamalarla desteklenmelidir.

Mevzuattaki kurallar arasında uyumsuzluklar olmamasına önem verilmeli, mevcut uyumsuzluklar tespit edilerek kurallar yeniden düzenlenmelidir. Özellikle birincil ve ikincil mevzuattaki kurallar arasındaki uyumsuzluklara dikkat edilmelidir. Mevzuattaki kurallar birbirlerine atıfta bulunmadan detaylı bir şekilde hazırlanmalı ve doğrudan ilgili maddelerin içinde açıklamalar yapılmalıdır. Şayet atıf yapılması gereken bir husus varsa atıf yapılan maddelerle kurulan bağ mutlaka açıklanmalı, özellikle birincil ve ikincil mevzuattaki kurallar arasındaki aşırı bağlantının sorun hâline gelmemesi için yoğun atıflardan kaçınılmalıdır.

Birincil ve ikincil mevzuatın hem kendi içinde hem de birbiriyle uyumlu ve düzen içinde olması sağlanmalıdır. Hem düzenlemelerin dağınık olmaması adına hem de yapılan değişikliklerin kavranması için değişiklik yapılan düzenlemeler mevzuat metnine uygun bir şekilde işlenmeli, değişikliklere ilişkin ayrıntılı bilgiye ise ayrı bir metinde yer verilmelidir. Vergi kanunlarının yazımında aynı sistematüğın kullanılmasına önem verilmeli ve mevzuatın derli toplu olmasını sağlayacak şekilde düzenlemeler yapılmalıdır. Birincil ve ikincil mevzuatta uygun olan kurallar sadeleştirilmeli ve birleştirilerek dağınık yapı giderilmelidir. Mevzuatın belli bir sistematik yapıya kavuşturulması sağlanmalı ve mevzuatın bütünlüğünü bozacak şekilde düzenleme yapılmasından kaçınılmalıdır.

Vergiyle ilgili yükümlölüklerin tamamen elektronik ortamda yerine getirilmesi sağlanmalı ve bu yükümlölükler herkes tarafından, kolay bir şekilde getirilebilir bir hale kavuşturulmalıdır. Hem mevzuat altyapısı hem de teknik altyapı bakımından elektronik sistemin aksayan yönleri tespit edilerek iyileştirilmelidir. Yapay zekâ ve benzeri uygulamaların vergiyle ilgili iş ve işlemler için kullanılması için planlamalar yapılmalı, kurumların sistemleri arasında bütünleşme sağlanmalıdır.

Türk Vergi Sistemi'nin karmaşıklığının azaltılması için buna yönelik araştırmaların artırılmasına ve daha kapsamlı veriler elde edilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Budak & James (2018), vergi karmaşıklığını azaltmak için bir basitleştirme kültürü oluşturulmasını ve böyle bir kültürün vergi politikası oluşturma sürecini de kapsamasını önermiştir. Bu öneriye destek verilerek Türk Vergi Sistemi için ivedi olarak vergi karmaşıklığının gündeme alınması ve basitleştirme kültürü oluşturularak vergi politikası oluşturma sürecine entegre edilmesi önerilmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nin basitleştirilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı'na görüş bildirmek üzere danışma organı olarak yasal statüye kavuşturulan Vergi Konseyi bünyesinde çalışma grubu oluşturularak vergi karmaşıklığı konusunda araştırmalar yapılması tavsiye edilmektedir. Bunun yanı sıra vergi sisteminin basitleştirilmesiyle doğrudan ilgilenmek üzere İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi'ne bağlı "Vergi Basitleştirme Ofisi" benzeri bir ofis kurulması önerilmektedir. Buna göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde "*Vergi Basitleştirme Genel Müdürlüğü*" adında bir birim oluşturulması önerisinde bulunmaktadır. Bu birimin, danışma ve yürütme organı olarak mevzuatın hazırlanması ve uygulanması sürecinde vergi sisteminin karmaşılaşmasını hem önlemek hem de mevcut karmaşıklığı azaltmak için görüş bildirmek, araştırmalar yapmak ve faaliyetlerde bulunmak üzere kurulması önerilmektedir.

Vergi karmaşıklığı konusunda gelecekte yapılacak araştırmalarda, tez araştırması kapsamında geliştirilen Öner Vergi Karmaşıklığı Algısı Endeksi'nin kullanılarak vergi karmaşıklığı algısındaki zamansal değişimlerin analiz edilmesi önerilmektedir. Bu araştırmada vergi karmaşıklığı algısının mekâna (coğrafi konuma) bağlı farklılık göstermeyeceği varsayılmış ve mekânsal farklılıklar

araştırılmamıştır. Ancak sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, teknoloji geliştirme bölgeleri gibi bölgelerde algılanan karmaşıklık düzeyi, bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlere yönelik muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamalarla ilgili olarak kapsamlı ve detaylı düzenlemeler olması nedeniyle farklılaşabilir. Bu nedenle gelecek araştırmalar için bu bölgelerde algılanan karmaşıklık düzeyinin diğerk bölgelerle karşılaştırmalı olarak analiz edilmesi nerisi sunulabilir. Ayrıca vergi türleri özelinde hangi düzenlemelerin, ne ölçüde karmaşık olduğunu saptamak üzere nicel, nitel veya karma yöntemlerle araştırmalar yürütülerek Türk Vergi Sistemi'nde karmaşık alanlar detaylı olarak belirlenebilir.



KAYNAKÇA

- Adams, W. C. (2015). Conducting Semi-Structured Interviews. K. E. Newcomer, H. P. Hatry, & J. S. Wholey (Der.), *Handbook of Practical Program Evaluation* içinde (s. 492-505). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Aktan, C. C. & Çoban, H. (2006). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler. C. C. Aktan, D. Dileyici ve İstiklal Yaşar Vural (Der.), *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi içinde*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aksay, B., & Ünal, A. Y. (2016). Yapısal Eşitlik Modellemesi Kapsamında Formatif ve Reflektif Ölçüm. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(2), 1-21.
- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]. (2002). *Guiding Principles for Tax Simplification*. New York: American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 10036-8775.
- Anadolu Üniversitesi. (2009). *İstatistik*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- 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*, 13(4), 687-695.
- Awasthi, R., & Bayraktar, N. (2014). *Can Tax Simplification Help Lower Tax Corruption?*. The World Bank Group Policy Research Working Paper 6988.
- Ayyıldız, Y., Vural, T., & Demirli, Y. (2014); *Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler "Bolu İli Alan Çalışması"*. Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi Basımevi.
- Bakkal, U. (2013). *Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Barney, D., Tschopp, D., & Wells, S. (2012). Tax Simplification through Readability: A Look at Tax Law Complexity. *The CPA Journal*, 82(12), 6-10.
- Bătrâncea, L., Nichita, R., & 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*, 59(1), 97-106.
- Bazeley, P., & Jackson, K. (2013). *Qualitative Data Analysis with NVivo*. London: SAGE Publications.
- Bezirci, B., & Yılmaz, A. E. (2010). Metinlerin Okunabilirliğinin Ölçülmesi Üzerine Bir Yazılım Kütüphanesi ve Türkçe için Yeni Bir Okunabilirlik Ölçütü. *Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Fen ve Mühendislik Dergisi*, 12(3), 49-62.

- Blatov, N. (2017). *Tax Legislation and Complexity of Tax Law*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Netherlands: Tilburg University, LLM in International Business Tax Law.
- Bollen, K., & Lennox, R. (1991). Conventional Wisdom on Measurement: A Structural Equation Perspective. *Psychological Bulletin*, 110(2), 305-314.
- Borrego, A. C. (2014). *Tax Compliance and Tax Complexity in Portugal: Essays on the Perception of Tax Professionals*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Portekiz: Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão.
- Borrego, A. C., Loo, E. C., Lopes, C. M. M., & Ferreira, C. M. S. (2015). Tax Professionals' Perception of Tax System Complexity: Some Preliminary Empirical Evidence From Portugal. *eJournal of Tax Research*, 13(1), 338-360.
- Borrego, A. C., Lopes, C. M. M., & Ferreira, C. M. S. (2016). Tax Complexity Indices and Their Relation with Tax Noncompliance: Empirical Evidence From the Portuguese Tax Professionals. *Tékhnē*, 14(1), 20-30.
- Bozdoğan, D., & Kurt, S. (2019). Vergi Kanunlarının Genel Yapısının Değerlendirilmesi: Tokat İli Özelinde Bir Uygulama. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(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*.
- Bryman, A. (1988). *Quantity and Quality in Social Research*. London: Routledge.
- Bryman, A. (2012). *Social Research Methods*. Oxford: Oxford University Press.
- Brzeziński, B. (2016). Complexity of Tax Law: The Anglo-Saxon Point of View," *Comparative Law Review*, 21(1), 13-29.
- Budak, T., & 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*, 14(2), 426-454.
- Budak, T., & James, S. (2018). The Level of Tax Complexity: A Comparative Analysis between the UK and Turkey Based on the OTS Index. *International Tax Journal*, Ocak-Şubat, 27-40.
- Budak, T., James, S., & Benk, S. (2017). Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme. 32. *Uluslararası Maliye Sempozyumu Bildiriler 10-14 Mayıs 2017* içinde (s. 61-84). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Budak, T., James, S., & Sawyer, A. (2016). International Experiences of Tax Simplification and Distinguishing Between Necessary and Unnecessary Complexity. *eJournal of Tax Research*, 14(2), 337-358.

- Budak, T., James, S., & Benk, S. (2017). Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme. A. Gerçek, & Ö. Çetinkaya (Ed.), *Maliye Araştırmaları-1 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu Bildiriler/Türkiye Seçme Bildiriler* içinde (s. 61-84). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Burns, A. C., & Bush, R. F. (2015). *Pazarlama Araştırması*. (F. Demirci Orel, Çev.) Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Büyüköztürk, Ş. (2005). Anket Geliştirme. *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 3(2), 133-151.
- Cameron, R., & Miller, P. (2007). Mixed Methods Research: Phoenix of the Paradigm Wars. R. Chapman (Dü.), *Managing Our Intellectual and Social Capital: Proceedings of the 21st ANZAM Conference 4-7 Aralık* içinde (s. 1-15). Sydney, NSW, Promaco, Canning Bridge, WA.
- Cansız, H. (2006). Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(2), 115-138.
- Carnes, G. A., & 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*, 18(2), 40-56.
- Cenfetelli, R. T., & Bassellier, G. (2009). Interpretation of Formative Measurement In Information Systems Research. *MIS Quarterly*, 33, 689-708.
- Cevahir, E. (2020). *SPSS ile Nicel Veri Analizi Rehberi*. (1. Baskı). Kibele Yayınları No: 116, İnceleme–Araştırma Dizisi: 23.
- Cooper, G. S. (1993). Themes and Issues in Tax Simplification. *Australian Tax Forum*, 10, 417-460.
- Cox, S. P., & Eger III, R. J. (2006). Procedural Complexity of Tax Administration: The Road Fund Case. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(3), 259-283.
- Creamer, E. G. (2020). *Tamamen Bütünleştirilmiş Karma Yöntem Araştırmalarına Giriş*. (İ. Seçer, & S. Ulaş, Çev.) Ankara: Vizetek Yayıncılık.
- Creswell, J. W. (2013). *Nitel Araştırma Yöntemleri–Beş Yaklaşım Göre Nitel Araştırma ve Araştırma Deseni*. (M. Bütün, & S. B. Demir, Çev.) Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Creswell, J. W. (2017). *Araştırma Deseni: Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları*. (S. B. Demir, Çev.) Ankara: Eğiten Kitap.
- Creswell, J. W. (2019). *Nitel Araştırmacılar için 30 Temel Beceri*. (H. Özcan, Çev.) (2. Baskı). Ankara: Anı Yayıncılık.

- Creswell, J. W., Plano Clark, V. L., Gutmann, M. L., & Hanson, W. E. (2003). Advanced Mixed Methods Research Designs. A. Tashakkori, & C. Teddlie (Eds.), *Handbook of Mixed Methods in Social & Behavioral Research* içinde (s. 209-240). Los Angeles: SAGE Publications.
- Creswell, J. W., & Plano Clark, V. L. (2018). *Designing and Conducting Mixed Methods Research*. Los Angeles: SAGE Publications.
- Çakır, M. (2021). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığının Analizi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.
- Çepni, S. (2021). Proje, Tez ve Araştırma Makalelerinin Kavramsal ve Kuramsal Çerçevesi Nasıl Yapılandırılmalı?. *Fen, Matematik, Gelişimcilik ve Teknoloji Eğitimi Dergisi*, 4(3), 203-216.
- Değirmenci, T. (2019). *Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Kapsamında Türk Vergi Sisteminde Vergi Karmaşıklığı Analizi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- Denzin, N., & Lincoln, Y. (1994). Introduction: Entering the Field of Qualitative Research. N. K. Denzin, & Y. S. Lincoln (Der.), *Handbook of Qualitative Research* içinde (s. 1-17). Thousand Oaks, California: SAGE Publications.
- Diamantopoulos, A., & Winklhofer, H. M. (2001). Index Construction with Formative Indicators: An Alternative to Scale Development. *Journal of marketing research*, 38(2), 269-277.
- Dursun, I., Kabadayi, E. T., & Yürüyen, H. (2022). Bilimsel Araştırmalarda İnternet Temelli Anketlerin Kullanımı: Akademisyenlerin Görüş, Tercih ve Kaygıları. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23(1), 1-23.
- Evans, C., & Tran-Nam, B. (2010). Managing Tax System Complexity: Building Bridges through Pre-Filled Tax Returns. *Australian Tax Forum*, 25, 247-276.
- Evans, C., & Collier, K. (2012). The Delphi Technique. *Taxation: A Fieldwork Research Handbook, (edited Oats L)*, London: Routledge, 228-241.
- Faridy, N., Copp, R., Freudenberg, B., & 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*, 29, 281-328.
- Gamage, D., & Shanske, D. (2011). Three Essays on Tax Salience: Market Salience and Political Salience. *Tax Law Review*, 65, 19-74.

- Gambo, E-M. J., Mas'ud, A., Nasidi, M., & Oyewole, O. S. (2014). Tax complexity and tax compliance in African self-assessment environment. *International Journal of Management Research and Reviews*. 4(5), 575–582.
- Glasow, P. A. (2005). *Fundamentals of Survey Research Methodology*. McLean, Virginia: Mitre.
- Global MNC Tax Complexity Project (2016). Global Mnc Tax Complexity Project. Kasım 25, 2020 tarihinde <https://www.taxcomplexity.org> adresinden alındı
- Gök, A. K. (2007). Vergi Direncinin Gelişimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 22(1), 143-163.
- Greene, J. C., Caracelli, V. J., & Graham, W. F. (1989). *Toward a Conceptual Framework For Mixed-Method Evaluation Designs*. Educational Evaluation and Policy Analysis, 11(3), 255-274.
- Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). Competing Paradigms in Qualitative Research N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Der.), *Handbook of Qualitative Research* (s. 105-117). Thousand Oaks, California: SAGE Publications.
- Gürler Hazman, G. (2009). Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti. *Akademik İncelemeler Dergisi*. 4(1), 53-71.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: SAGE Publications.
- Harrell, M. C., & Bradley, M. A. (2009). *Data Collection Methods. Semi-Structured Interviews and Focus Groups*. Santa Monica, California: RAND Corporation.
- Harris, P. A. (1996). *Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights Between Countries: A Comparison of Imputation Systems*, IBFD Publications.
- Henwood, K., & Pidgeon, N. (2003). Grounded Theory in Psychological Research. In P. M. Camic, J. E. Rhodes, & L. Yardley (Eds.), *Qualitative Research in Psychology: Expanding Perspectives in Methodology and Design* (s. 131–155). American Psychological Association.
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S., & 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., & Sureth-Sloane, C. (2020). *Measuring Tax Complexity Across Countries: A Survey Study on MNCs*. TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series No. 5.

- İsa, K. (2014). Tax Complexities in the Malaysian Corporate Tax System: Minimise To Maximise. *International Journal of Law and Management*, 56(1), 50-65.
- İpek, S., & Kaynar, İ. (2009). “Vergiye Gönüllü Uyum” Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 16(1), 173-190.
- İslamoğlu, A. H., & Alnıaçık, Ü. (2014). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- James, S., & Edwards, A. (2008). Developing Tax Policy in a complex and Changing World. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 35-53.
- Johnson, R. B., & Onwuegbuzie, A. J. (2004). Mixed Methods Research: A Research Paradigm Whose Time Has Come. *Educational Researcher*, 33(7), 14-26.
- Jones, G., Rice, P., Sherwood, J., & Whiting, J. (2014). *Developing a Tax Complexity Index for the UK*. Aralık 13, 2017 tarihinde https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/285944/OTS_Developing_a_Tax_Complexity_Index_for_the_UK.pdf adresinden alındı
- Karabacak, Y. (2013a). Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?. *Mali Çözüm Dergisi*, 120, 15-30.
- Karabacak, Y. (2013b). Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme. *Maliye Dergisi*, 165, 38-53.
- Karagöz, Y. (2021). *SPSS-AMOS-META Uygulamalı Nicel-Nitel-Karma Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve Yayın Etiği*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Karlinsky, S. S., & Andrews, J. D. (1986). Measuring Conceptual Complexity: A Content-Analytic Model Using the Federal Income Tax Laws. *Written Communication*, 3(2), 186-194.
- Koch, B. S., & Karlinsky, S. S. (1984). The Effect of Federal Income Tax Law Reading Complexity on Students’ Task Performance. *Issues in Accounting Education*, 1, 98-109.
- Kuhn, T. S. (1970). *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Lassila, D. R., & Smith, M. (1997). Tax Complexity and Compliance Costs Of US Multinational Corporations. *Advances in International Accounting*, 10, 207-237.
- Long, S. B., & Swingen, J. A. (1987). An Approach to the Measurement of Tax Law Complexity. *Journal of the American Taxation Association*, 8(2), 22-36.

- Martindale, B. C., Koch, B. S., & Karlinsky, S. S. (1992). Tax Law Complexity: The Impact of Style. *The Journal of Business Communication* (1973), 29(4), 383-400.
- Mas'ud, A., Manaf, N. A. A., & 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*, 1(1), 1-8.
- McCaffery, E. J. (1990). The Holy Grail of Tax Simplification. *Wisconsin Law Review*, 1267-1322.
- McKerchar, M. (2008). Philosophical Paradigms, Inquiry Strategies and Knowledge Claims: Applying the Principles of Research Design and Conduct to Taxation. *EJournal of Tax Research*, 6(1), 5-22.
- McKerchar, M., Ingraham, L. R., 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*, 8, 289-327.
- Merriam, S. B. (2013). *Nitel Araştırma: Desen ve Uygulama için Bir Rehber*. (S. Turan, Çev.) Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Miles, M. B. & Huberman, A. M. (2021). *Genişletilmiş Bir Kaynak Kitap: Nitel Veri Analizi*. (S. Akbaba Altun, & A. Ersoy, Çev.) (4. Baskı). Ankara: Pegem Akademi.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldana, J. (2014). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook*. Thousand Oaks, California: SAGE Publications.
- Milliron, V. C. (1985). A Behavioral Study of the Meaning and Influence of Tax Complexity. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 794-816.
- Moody, J. S., Warcholik, W. P., & Hodge, S. A. (2005). The Rising Cost of Complying with the Federal Income Tax. *Tax Foundation Special Report*, 138(12), 1-16.
- Morse, J. M. (1991). Approaches to Qualitative–Quantitative Methodological Triangulation. *Nursing Research*, 40(2), 120-123.
- Mumford, A. (2015). *Tax complexity, tax salience and tax politics*. *Social & Legal Studies*, 24(2), 185-201.
- Neuman, W. L. (2017). *Toplumsal Araştırma Yöntemleri: Nitel ve Nicel Yaklaşımlar I*. (S. Özge, Çev.) Ankara: Yayınodası.
- Neuman, W. L. (2020). *Toplumsal Araştırma Yöntemleri: Nitel ve Nicel Yaklaşımlar I*. (Ö. Akkaya, Çev.) Ankara: Siyasal Kitabevi.
- O'Leary, Z. (2004). *The Essential Guide to Doing Research*. London: SAGE Publications.

- Oats, L. (2012). *Taxation: A Fieldwork Research Handbook*. New York: Routledge.
- 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*.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. G., & Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*, 153, Temmuz-Aralık, 102-122.
- Öner, S., & Cural, M. (2019). Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 99-114.
- Öner, S. & Cural, M. (2023). Vergi Karmaşıklığı Üzerine Bir Literatür İncelemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 412, 21-39.
- Partlow, J. (2013). The Necessity of Complexity in The Tax System. *Wyoming. Law Review*, 13(1), 303-334.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research & Evaluation Methods*. Thousand Oaks, California: SAGE Publications.
- Picciotto, S. (2011). *Regulating Global Corporate Capitalism*, New York: Cambridge University Press.
- Punch, K. F. (2014). *Sosyal Araştırmalara Giriş: Nicel ve Nitel Yaklaşımlar*. (D. Bayrak, H. B. Arslan, & Z. Akyüz, Çev.) Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Pyrczak, F. (1976). Readability of “Instructions for Form 1040”. *Journal of Reading*, 20(2), 121-127.
- Richards, L. (2015). *Handling Qualitative Data: A Practical Guide*. London: SAGE Publications.
- Richardson, G., & Smith, D. (2002). The Readability of Australia's Goods and Services Tax Legislation: An Empirical Investigation. *Federal Law Review*, 30, 475-506.
- Saad, N. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069-1075.
- Saad, N., Udin, S. M., & Derashid, C. (2014). Complexity of the Malaysian Income Tax Act 1967: Readability Assessment. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 606-612.

- Saldaña, J. (2019). *Nitel Araştırmacılar için Kodlama El Kitabı*. (A. Tüfekci Akcan, S. N. Şad, Çev.) (1. Baskı) Ankara: Pegem Akademi.
- Saw, K., & Sawyer, A. (2010). Complexity of New Zealand's Income Tax Legislation: The Final Installment. *Australian Tax Forum*, 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., & Sandalcı, İ. (2019). Vergi Sistemi Karmaşıklığının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 42(366), 144-162.
- Schenk, D. H. (2011). Exploiting the Salience Bias in Designing Taxes. *Yale Journal on Regulation*, 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*, 33(3), 279-299.
- Smith, D., & Richardson, G. (1999). The Readability of Australia's Taxation Laws and Supplementary Materials: An Empirical Investigation. *Fiscal Studies*, 20(3), 321-349.
- Snape, J. (2015). Tax Law: Complexity, Politics and Policymaking. *Social & Legal Studies*, 24(2), 155-163.
- Strauss, R. P., & 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.
- Şencan, H. (2005). Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik. (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tan, L, M, & Tower, G. (1992). The Readability of Tax Laws: An Empirical Study in New Zealand. *Australian Tax Forum*, 9, 355-372.
- Tashakkori, A., & Teddlie, C. (1998). *Mixed Methodology: Combining Qualitative and Quantitative Approaches*. Thousand Oaks, California: SAGE Publications.
- TMF Group. (2017). *The Financial Complexity Index*. Aralık 28, 2020 tarihinde http://go.tmf-group.com/complexity_index_report.html adresinden alındı

- TMF Group. (2021). *The Global Business Complexity Index*. Mayıs 27, 2023 tarihinde <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2021/global-business-complexity-index/> adresinden alındı
- TMF Group. (2022). *The Global Business Complexity Index*. Mayıs 27, 2023 tarihinde <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2022/global-business-complexity-index/> adresinden alındı
- Tran-Nam, B., & Evans, C. (2014). Towards the Development of a Tax System Complexity Index. *Fiscal Studies*, 35(3), 341-370.
- Tran-Nam, B., Lignier, P., & Evans, C. (2016). The Impact of Recent Tax Changes on Tax Complexity and Compliance Costs: The Tax Practitioners' Perspective," *Australian Tax Forum*, 31(3), 455-479.
- Tuay, E., & Güvenç, İ. (2007). *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 51.
- Tunçer, M. (2005). Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 217-228.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği [TÜRMOB]. (2022). *YMM Odaları Listesi*. Aralık 5, 2022 tarihinde <https://turmob.org.tr/Odalar/YMM> adresinden alındı
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği [TÜRMOB]. (2022). *SMMM Odaları Listesi*. Aralık 5, 2022 tarihinde <https://turmob.org.tr/Odalar> adresinden alındı
- Uğurlu, H. (2019). Vergilendirmede Basitlik İlkesi Açısından Türk Vergi Sistemi’ninDeğerlendirilmesi. *The Journal of International Scientific Researches*, 4(2), 178-194.
- Ulph, D. (2013). *Measuring Tax Complexity*. The Office of Tax Simplification.
- Umar, M. S., & Saad, N. (2015). Readability Assessment of Nigerian Company Income Tax Act. *Jurnal Pengurusan (UKM Journal of Management)*, 44, 25-33.
- Üyümez, E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 39-45.
- Vaillancourt, F., & Bird, R. (2016). Tax Simplification in Canada: A Journey Not Yet Mapped. S. James, A. Sawyer, T. Budak (Ed.), *The Complexity of Tax Simplification Experiences from around the World* içinde (s. 70-94). London: Palgrave Macmillan.
- Vaillancourt, F., Lammam, C., Ren, F., & Roy, M. (2016). *Measuring Personal Income Tax Complexity in Canada*, Vancouver: Fraser Institute.

- Vaillancourt, F., Roy, M., & 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.
- Wilson, N. & McClean, S. (1995). *Questionnaire Design: A Practical Introduction*. Newtown Abbey: University of Ulster Press.
- World Bank Group & PwC (2018). *Paying Taxes: Thirteen Years of Data and Analysis on Tax Systems in 190 Economies: A look at Recent Developments And Historical Trends*, Washington DC: World Bank.
- World Bank Group & PwC (2020). *Paying Taxes 2020: The Changing Landscape of Tax Policy and Administration across 190 Economies*, Washington DC: World Bank.
- Yeniçeri, H. (2005). Vergi Yükümlerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması. *Sosyoloji Konferansları*, 31, 279-299.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2021). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. (Güncellenmiş 12. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yıldız, H., & Saruç, N. T. (2007). Mükelleflerin Algıladıkları Vergi Adaleti Ölçümüne Yönelik Bir Çalışma: Sakarya İli Örneği. *V. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi Bildiriler 11-13 Haziran 2007 içinde* (s. 1015-1028). Calalabat-Kırgızistan.
- Yükseköğretim Kurulu [YÖK]. (2022). YÖK Akademik Yükseköğretim Akademik Arama. Aralık 5, 2022 tarihinde <https://akademik.yok.gov.tr/AkademikArama/> adresinden alındı
- Zeren, G. (2019). Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 145-165.

EKLER

Ek 1: Yarı-Yapılandırılmış Görüşme Formu

Merhaba ben Seda ÖNER.

Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde Araştırma Görevlisi olarak görev yapmaktayım. Doç. Dr. Mehmet CURAL danışmanlığında yürütülen doktora tezim kapsamında vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin saptanması, vergi karmaşıklığı algısını ölçmek üzere bir endeks geliştirilmesi ve bu endeks aracılığıyla Türk Vergi Sistemi'nin (*Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi*) algılanan karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi amacıyla araştırma yapıyorum.

Araştırmanın vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörleri tespit etme amacına en uygun kesimler olduğu düşüncesiyle *muhasabe meslek mensupları, vergi dairesi personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlarla* yüz yüze görüşmeler gerçekleştiriyorum. Vergi sisteminin paydaşlarını temsil eden farklı meslek gruplarından seçilen katılımcılardan elde edilen veriler doğrultusunda ulaşılabilecek sonuçların politika yapıcılara vergi karmaşıklığının teşhisi anlamında ışık tutmasını ümit ediyorum.

Araştırmaya katılım gönüllülük esasına dayanmaktadır. Araştırmaya katılmayı kabul etmeme ve araştırmanın herhangi bir aşamasında gerekçe göstermeden ayrılma hakkına sahiptir. Araştırmadan ayrılmanız durumunda görüşmeye ilişkin bilgiler analiz kapsamına alınmayacak ve imha edilecektir.

Görüşmenin bir saat süreceğini tahmin ediyorum. İzin verirseniz görüşmeyi sesli olarak kaydetmek istiyorum. Görüşme kayıtları ve transkripsiyonları, kişisel bilgiler kaydedilmeden bilgisayarda şifreli bir dosyada arşivlenecektir. Kişisel bilgileriniz 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu çerçevesinde gizli tutulacaktır.

Araştırmacı tarafından tarafınıza araştırmanın niteliği hakkında açık ve anlaşılabilir açıklama yapıldığını, araştırmaya katılma ve çıkma koşullarının açık ve net olarak açıklandığını, kişisel bilgilerinizin gizli tutulacağına dair bilgi verildiğini ve görüşmenin sesli olarak kaydedilmesine izin verdiğinizizi beyan ediyorum musunuz?

Görüşme için ayıracağınız zaman ve araştırmaya bulunacağınız katkılar için şimdiden teşekkür ederim. Görüşmeye başlamadan önce sormak istediğiniz bir soru varsa yanıtlamak isterim.

İzninizle sorulara başlamak istiyorum.

Görüşme Soruları:

1. Kendinizden biraz bahseder misiniz? – Yaşınız? – Eğitim düzeyiniz? – Eğitim gördüğünüz bölüm/ana bilim dalı? – Mesleğiniz? – Mesleki deneyim süreniz ne kadardır?
2. Herhangi bir mesleki/hizmet içi eğitime katıldınız mı? Katıldıysanız gördüğünüz eğitimin içeriği nedir?
3. Vergiyle ilgili konularda düzenlenen herhangi bir kursa katıldınız mı? Katıldıysanız ne tür bir kursa katıldınız?
4. Vergi sistemindeki düzenlemeleri takip etmek için bireysel olarak ne kadar zaman ayırıyorsunuz?
5. Vergi karmaşıklığı denildiğinde aklınıza neler geliyor? <u>Alternatif:</u> <i>Vergi karmaşıklığı kavramı size neler çağırıştırıyor?</i>
6. Bir verginin karmaşık olarak algılanmasında hangi faktörlerin etkili olduğunu düşünüyorsunuz? Neden? <u>Alternatif:</u> <i>Cevabınız evet ise Türk vergi sisteminin karmaşıklığına etkisi olduğunu düşündüğünüz faktörler nelerdir? Neden etkisi olduğunu düşünüyorsunuz?</i>
7. Vergi mevzuatının dili ve anlatımının bir verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili olduğunu düşünüyor musunuz? Neden? <u>Alternatif:</u> <i>Vergi mevzuatının dili ve anlatımının vergi karmaşıklığına ne ölçüde etkisi bulunduğunu düşünüyorsunuz?</i> <u>Sonda:</u> – Mevzuatın okunabilirliği açısından (harf, hece, kelime ve cümle sayısı gibi dilbilgisi özellikleri) – Mevzuatın anlaşılabilirliği açısından (anlatım biçimi, sırası gibi içerik özellikleri) – Mevzuatın belirsizliği açısından (mevzuatta yer alan hükümlerin birden fazla duruma işaret etmesi, ne istendiğine emin olunamaması, yoruma açık hükümler içermesi, mevzuatın dilinin açık ve kesin olmayan bir şekilde kullanılması)

8. Vergi mevzuatının hacminin bir verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

Alternatif:

Vergi mevzuatının hacminin vergi karmaşıklığına ne ölçüde etkisi bulunduğunu düşünüyorsunuz?

Sonda:

- Mevzuatın kapsam derecesi açısından (**kapsamının geniş olması ve çok sayıda düzenleme içermesi**)
- Mevzuatın detay derecesi açısından (**muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulamalarla detaylandırılma durumu**)
- Mevzuatın boyutunun büyüklüğü açısından (**vergi sisteminde uygulanmakta olan vergilerin sayısı, mevzuatın kısım, bölüm, sayfa, paragraf ve kelime sayıları**)

9. Vergi mevzuatındaki değişikliklerin bir verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

Alternatif:

Vergi mevzuatındaki değişikliklerin vergi karmaşıklığına ne ölçüde etkisi bulunduğunu düşünüyorsunuz?

Sonda:

- Değişikliklerin sıklığı açısından
- Değişikliklerin kapsamı açısından

10. Vergi hesaplamalarının (**ödenecek verginin hesaplanması için yapılan istisna, gider, indirim vb. uygulanması gibi işlemlerin**) bir verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

Alternatif:

Vergi hesaplamalarının vergi karmaşıklığına ne ölçüde etkisi bulunduğunu düşünüyorsunuz?

Sonda:

- Hesaplamaların zorluğu açısından
- Hesaplamaların miktarı açısından

11. Kayıt tutma yükümlülüğünün (**defter, kayıt ve fatura gibi belgeleri tutma yükümlülüğü**) bir verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

Alternatif:

Kayıt tutma yükümlülüğünün vergi karmaşıklığına ne ölçüde etkisi bulunduğunu düşünüyorsunuz?

Sonda:

- Yükümlülüğün detay derecesi açısından
- Yükümlülüğün zahmet derecesi açısından

12. Vergi formlarının ve talimatlarının (**mükelleflerin vermeleri gereken beyanname ve bildirim formları ve bu formların doldurulmasına ilişkin açıklamaların**) bir verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

Alternatif:

Vergi formlarının ve talimatlarının vergi karmaşıklığına ne ölçüde etkisi bulunduğunu düşünüyorsunuz?

Sonda:

- Form ve talimatların biçim bakımından anlaşılabilirliği açısından
- Form ve talimatların içerik bakımından anlaşılabilirliği açısından

13. Vergilendirmeye ilgili usule ve şekle ilişkin yükümlülüklerin (**kayıt tutma ve form verme yükümlülükleri hariç diğer yükümlülükler**) bir verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

Alternatif:

Vergiyle ilgili idari yükümlülüklerin vergi karmaşıklığına ne ölçüde etkisi bulunduğunu düşünüyorsunuz?

Sonda:

- Vergilendirmeye ilgili usule ve şekle ilişkin yükümlülükler mükelleflerin uyum sağlama zorluğu derecesi açısından
- Vergilendirmeye ilgili usule ve şekle ilişkin yükümlülükler idarenin uyum sağlama zorluğu derecesi açısından

14. Vergi rehberliğinin (**vergi mevzuatındaki hükümler, yeni düzenlemeler ve vergi uygulamaları hakkında gelir idaresi tarafından mükelleflere ayrıntılı bilgi sunulması**) bir verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

Alternatif:

Vergi rehberliğinin vergi karmaşıklığına ne ölçüde etkisi bulunduğunu düşünüyorsunuz?

Sonda:

- Rehberlerin okunabilirliği açısından
- Rehberlerin erişilebilirliği açısından
- Rehberlerin içerik bakımından yeterliliği açısından
- Rehberlerin miktar bakımından yeterliliği açısından

15. Sizce vergi karmaşıklığına bu faktörlerden başka faktörlerin de etkisi bulunabilir mi?

Alternatif:

Bir verginin karmaşık olarak algılanmasında etkili olduğunu düşündüğünüz başka faktörler var mı?

Sonda:

- Hangi faktörler?
- Neden?

16. Vergi karmaşıklığını tanımlamak isteseniz nasıl tanımlarsınız?

Alternatif:

Sizce vergi karmaşıklığı ne anlama gelmektedir? Tanımlar mısınız?

Sonda:

- Bireysel anlamda
- Genel anlamda

Araştırma kapsamında eklemek istediğiniz başka bir husus var mı?

Görüşme sona ermiştir. Kişisel bilgileriniz gizlilikle korunacak ve saklanacaktır. Talep etmeniz halinde görüşme transkripsiyonlarını inceleme hakkına sahipsiniz. Araştırma hakkında daha fazla bilgi almak ve araştırma sonuçları hakkında bilgi edinmek istemeniz durumunda [REDACTED] nolu telefondan veya [REDACTED] adresinden iletişim kurabilirsiniz.

Görüşme için ayırdığınız zaman ve araştırmaya bulunduğunuz katkılar için tekrar teşekkür ederim.

Ek 2: Yüz Yüze Görüşme Çalışması İçin Alınan Etik Kurul Onayı

Evrak Tarih ve Sayısı: 08.02.2022-130981

Kurum Kayıt Tarihi ve
Sayısı: 21.01.2022/126802

Protokol No: 24

28.01.2022



T.C

ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ İNSAN ARAŞTIRMALARI ETİK KURULU KARARI

ÇALIŞMANIN TÜRÜ:	Yüz Yüze Görüşme
BAŞLIK:	Vergi Karmaşıklığı: Muhasebe Meslek Mensuplarının Algıları Ekseninde Türk Vergi Sisteminin Karmaşıklığının Analizi
SORUMLU ARAŞTIRMACI:	Doç. Dr. Mehmet CURAL
KARAR:	UYGUN

ETİK KURUL ÜYELERİ

Prof. Dr. Ertuğrul YILDIRIM
Başkan

Prof. Dr. Ahmet Ferda ÇAKMAK
Üye

Prof. Dr. Ahmet Erkan KOCA
Üye

Doç. Dr. Tülay KUZLU AYYILDIZ
Üye

Doç. Dr. Şaban ÇELİKOĞLU
Üye

29.05.2014 tarih ve 2014/08-13 sayılı Senato Kararı ile kabul edilmiştir.

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.
Evrak sorgulaması <https://turkiye.gov.tr/ebd?eK=5319&eD=BSR5YRS3H5&eS=130981> adresinden yapılabilir.

Ek 3: “Mevzuatın Dili ve Anlatımı” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı

Kategoriler	Muhasebe Meslek Mensubu												Vergi Dairesi Personeli										Akademisyen					Avukat			Tümü
	MMM1	MMM2	MMM3	MMM4	MMM5	MMM6	MMM7	MMM8	MMM9	MMM10	MMM-P	TOPLAM	VDP1	VDP2	VDP3	VDP4	VDP5	VDP6	VDP7	VDP8	VDP-P	TOPLAM	AKAD1	AKAD2	AKAD3	AKAD-P	TOPLAM	AV1	AV2	TOPLAM	
Mevzuatın Dili ve Anlatımı	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	11	√	√	√	√	√	√	√	√	√	9	√	√	√	√	4	√	√	2	26
Mevzuatın Belirsiz Olması	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	11	√	√	√	√	√	√	√	√	√	9	√	√	√	√	4	√	√	2	26
Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması			√				√	√	√		√	5	√	√		√	√		√	√		6	√	√	√	√	4		√	1	16
Mevzuatın Dilinin Eski Olması		√								√		2	√	√		√		√		√	√	6	√			√	2	√	√	2	14
Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi										√	√	2								√		1	√	√	√	√	4	√		1	8
Mevzuatın Okunabilir Olmaması									√			1	√			√						2				√	1			-	4

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 4: “Mevzuatın Hacmi” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı

Kategoriler	Muhasebe Meslek Mensubu												Vergi Dairesi Personeli										Akademisyen					Avukat			Tümü
	MMM1	MMM2	MMM3	MMM4	MMM5	MMM6	MMM7	MMM8	MMM9	MMM10	MMM-P	TOPLAM	VDP1	VDP2	VDP3	VDP4	VDP5	VDP6	VDP7	VDP8	VDP-P	TOPLAM	AKAD1	AKAD2	AKAD3	AKAD-P	TOPLAM	AV1	AV2	TOPLAM	
Mevzuatın Hacmi		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	9	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	9	✓		✓	✓	3	✓	✓	2	23
Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması				✓	✓	✓	✓	✓			✓	6	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓		7	✓		✓	✓	3	✓	✓	2	18
Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması		✓								✓		2	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	8			✓		1	✓	✓	2	13
Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması			✓					✓		✓		3	✓		✓							2	✓		✓	✓	3			-	8

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 5: “Mevzuat Değişiklikleri” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı

Kategoriler	Muhasebe Meslek Mensubu											Vergi Dairesi Personeli									Akademisyen					Avukat			Tümü		
	MMM1	MMM2	MMM3	MMM4	MMM5	MMM6	MMM7	MMM8	MMM9	MMM10	MMM-P	TOPLAM	VDP1	VDP2	VDP3	VDP4	VDP5	VDP6	VDP7	VDP8	VDP-P	TOPLAM	AKAD1	AKAD2	AKAD3	AKAD-P	TOPLAM	AV1		AV2	TOPLAM
Mevzuatın İstikrarı	✓	✓	✓	✓		✓		✓	✓		✓	8	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	9	✓		✓	✓	3	✓	✓	2	22
Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması	✓	✓	✓	✓		✓			✓		✓	7		✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	7	✓		✓	✓	3	✓	✓	2	19
Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması	✓					✓		✓				3	✓				✓	✓				3			✓	✓	2			-	8
Mevzuat Değişikliklerinin Ulaşılabilir Olmaması	✓			✓								2			✓							1	✓		✓	✓	3			-	6

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 6: “Vergi Rehberliği” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı

Kategoriler	Muhasebe Meslek Mensubu												Vergi Dairesi Personeli										Akademisyen					Avukat			Tümü
	MMM1	MMM2	MMM3	MMM4	MMM5	MMM6	MMM7	MMM8	MMM9	MMM10	MMM-P	TOPLAM	VDP1	VDP2	VDP3	VDP4	VDP5	VDP6	VDP7	VDP8	VDP-P	TOPLAM	AKAD1	AKAD2	AKAD3	AKAD-P	TOPLAM	AV1	AV2	TOPLAM	
Vergi Rehberliği			✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	8	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	8	✓	✓	✓	✓	4	✓	✓	2	22
Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yetersiz Olması			✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	8	✓	✓	✓	✓			✓	✓	✓	6	✓	✓		✓	3	✓		1	18
Vergi Rehberliğinin Ulaşılabilir Olmaması			✓						✓	✓		3	✓	✓	✓		✓				✓	5		✓	✓		2		✓	1	11

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 7: “Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı

Kategoriler	Muhasebe Meslek Mensubu											Vergi Dairesi Personeli										Akademisyen					Avukat			Tümü	
	MMM1	MMM2	MMM3	MMM4	MMM5	MMM6	MMM7	MMM8	MMM9	MMM10	MMM-P	TOPLAM	VDP1	VDP2	VDP3	VDP4	VDP5	VDP6	VDP7	VDP8	VDP-P	TOPLAM	AKAD1	AKAD2	AKAD3	AKAD-P	TOPLAM	AV1	AV2		TOPLAM
Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması	√			√		√	√	√	√	√	√	8	√	√	√		√	√			√	6		√			1	√	√	2	17
İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması	√			√		√	√	√	√	√	√	8	√	√	√		√	√			√	6					-	√	√	2	16
Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması	√					√		√		√	√	5										-		√			1			-	6
İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konması	√			√						√	√	4	√									1					-		√	1	6

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 8: “Verginin Hesaplanması” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı

Kategoriler	Muhasebe Meslek Mensubu											Vergi Dairesi Personeli										Akademisyen					Avukat			Tümü	
	MMM1	MMM2	MMM3	MMM4	MMM5	MMM6	MMM7	MMM8	MMM9	MMM10	MMM-P	TOPLAM	VDP1	VDP2	VDP3	VDP4	VDP5	VDP6	VDP7	VDP8	VDP-P	TOPLAM	AKAD1	AKAD2	AKAD3	AKAD-P	TOPLAM	AV1	AV2		TOPLAM
Verginin Hesaplanması				√	√	√		√			√	5	√	√	√	√		√	√			6	√		√	√	3		√	1	15
Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması				√	√	√		√			√	5	√	√		√		√	√			5	√		√	√	3			-	13
Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması												-			√				√			2					-		√	1	3

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 9: “Mevzuat Koordinasyonu” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı

	Muhasebe Meslek Mensubu											Vergi Dairesi Personeli										Akademisyen					Avukat			Tümü	
	MMM1	MMM2	MMM3	MMM4	MMM5	MMM6	MMM7	MMM8	MMM9	MMM10	MMM-P	TOPLAM	VPD1	VPD2	VPD3	VPD4	VPD5	VPD6	VPD7	VPD8	VPD-P	TOPLAM	AKAD1	AKAD2	AKAD3	AKAD-P	TOPLAM	AV1	AV2		TOPLAM
Mevzuat Koordinasyonu	√					√		√		√		4	√		√			√	√			4		√		√	2	√	√	2	14
Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması	√									√		2	√					√				2		√		√	2		√	1	7
Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması	√					√						2							√			1		√			1	√	√	2	6
Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması						√		√				2	√		√							2		√		√	2			–	6

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 10: “Elektronik Vergi Uygulamaları” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı

Kategoriler	Muhasebe Meslek Mensubu												Vergi Dairesi Personeli										Akademisyen					Avukat			Tümü
	MMM1	MMM2	MMM3	MMM4	MMM5	MMM6	MMM7	MMM8	MMM9	MMM10	MMM-P	TOPLAM	VDP1	VDP2	VDP3	VDP4	VDP5	VDP6	VDP7	VDP8	VDP-P	TOPLAM	AKAD1	AKAD2	AKAD3	AKAD-P	TOPLAM	AV1	AV2	TOPLAM	
Elektronik Vergi Uygulamaları	√		√		√			√		√		5	√	√	√	√	√				√	6		√		√	2	√		1	14
Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması	√		√							√		3		√	√	√	√					4		√			1			–	8
Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi			√									1	√	√							√	3		√		√	2	√		1	6
Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yeterli Olmaması	√				√			√			√	4	√	√								2					–			–	6

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 11: “Kayıt Tutma Yükümlülüğü” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı

Kategoriler	Muhasebe Meslek Mensubu												Vergi Dairesi Personeli								Akademisyen					Avukat			Tümü		
	MMM1	MMM2	MMM3	MMM4	MMM5	MMM6	MMM7	MMM8	MMM9	MMM10	MMM-P	TOPLAM	VDP1	VDP2	VDP3	VDP4	VDP5	VDP6	VDP7	VDP8	VDP-P	TOPLAM	AKAD1	AKAD2	AKAD3	AKAD-P	TOPLAM	AV1		AV2	TOPLAM
Kayıt Tutma Yükümlülüğü			√			√					√	3	√				√		√			3			√	√	2		√	1	9
Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması											√	1	√						√			2			√		1		√	1	5
Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması			√			√					√	3					√					1				√	1			-	5

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 12: “Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü” Ana Kategorisine ve Alt Kategorilere Dair Görüşlere İlişkin Frekans Dağılımı

Kategoriler	Muhasebe Meslek Mensubu											Vergi Dairesi Personeli								Akademisyen					Avukat			Tümü				
	MMM1	MMM2	MMM3	MMM4	MMM5	MMM6	MMM7	MMM8	MMM9	MMM10	MMM-P	TOPLAM	VPD1	VPD2	VPD3	VPD4	VPD5	VPD6	VPD7	VPD8	VPD-P	TOPLAM	AKAD1	AKAD2	AKAD3	AKAD-P	TOPLAM		AV1	AV2	TOPLAM	
Beyanname Ve Bildirim Verme Yükümlülüğü							√					1				√							1	√	√			2		√	1	5
Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması							√					1											-	√	√			2		√	1	4
Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması												-				√							1	√				1		√	1	3

Kaynak: Çalışma yapılan görüşmeden elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 13: Gösterge Doğrusallığı Değerlendirmesi

Boyutlar (Alt Endeksler)	Göstergeler	TOL	VİF
Mevzuatın Dili ve Anlatımı	Mevzuatın Okunabilir Olmaması	0,318	3,141
	Mevzuatın Dilinin Anlaşılır Olmaması	0,327	3,058
	Mevzuatın Belirsiz Olması	0,571	1,750
	Mevzuatın Dilinin Eski Olması	0,493	2,027
	Mevzuatın Teknik Terimler İçermesi	0,534	1,872
Mevzuatın Hacmi	Mevzuatın Kapsamının Geniş Olması	0,454	2,201
	Mevzuatta Detaylı Kurallar Olması	0,454	2,204
	Mevzuatın Boyutunun Büyük Olması	0,495	2,021
Mevzuat Değişiklikleri	Mevzuatta Sık Değişiklik Yapılması	0,409	2,445
	Mevzuat Değişikliklerinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	0,442	2,262
	Vergi Oranlarında Değişiklik Yapılması	0,557	1,797
Verginin Hesaplanması	Vergi Hesaplamalarının Teknik Olması	0,352	2,842
	Vergi Hesaplamalarının Detaylı Olması	0,361	2,766
Kayıt Tutma Yükümlülüğü	Kayıt Tutma Yükümlülüğünün Anlaşılabilir Olmaması	0,248	4,030
	Kayıt Tutma Yükümlülüğünü Yerine Getirme Şeklinin Zor Olması	0,274	3,644
Beyanname ve Bildirim Verme Yükümlülüğü	Beyanname ve Bildirim Formlarının Dilinin Anlaşılır Olmaması	0,339	2,949
	Beyanname ve Bildirim Verme Sürelerinin Birbirinden Farklı Olması	0,471	2,121
Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanması	İdari Uygulamaların Mevzuatla Uyuşmaması	0,371	2,696
	Mevzuatın İleriye Dönük Hazırlanmaması	0,372	2,688
	İkincil Mevzuatın Geç Yürürlüğe Konulması	0,382	2,617
Vergi Rehberliği	Vergi Rehberlerinin Mevzuatı Açıklamada Yeterli Olmaması	0,318	3,149
	Vergi Rehberliğinin Kolay Ulaşılabilir Olmaması	0,311	3,219
Mevzuat Koordinasyonu	Mevzuattaki Kurallar Arasında Uyuşmazlıklar Olması	0,454	2,202
	Mevzuattaki Kuralların Birbiriyle Bağlantılı Olması	0,493	2,030
	Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması	0,389	2,568
Elektronik Vergi Uygulamaları	Elektronik Vergi Uygulamalarının Mükelleflerin Tümünü Kapsamaması	0,388	2,577
	Elektronik Vergi Uygulamalarının Kullanımının Teknik Bilgi Gerektirmesi	0,349	2,867
	Elektronik Vergi Uygulamalarının Altyapısının Yetersiz Olması	0,376	2,659

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 14: Anket Formu



Değerli Katılımcı,

Bu araştırma, bilimsel bir araştırma olup Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda yürütülmekte olunan doktora tezi kapsamında yapılmaktadır. Araştırmada vergi karmaşıklığı algısını belirleyen faktörlerin saptanması, vergi karmaşıklığı algısını ölçmek üzere bir endeks geliştirilmesi ve bu endeks aracılığıyla Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyinin ölçülmesi amaçlanmaktadır.

Bu anket Türk Vergi Sistemi'nin algılanan karmaşıklık düzeyini ölçmek üzere muhasebe meslek mensupları, vergi dairesi personeli, maliye alanında araştırma yapan akademisyenler ve vergi hukukunu ilgilendiren konularda hizmet veren avukatlara uygulanmaktadır. Vergi sisteminin paydaşlarını temsil eden farklı meslek gruplarından seçilen katılımcılardan elde edilen veriler doğrultusunda ulaşılabilecek sonuçların politika yapıcılara vergi karmaşıklığının teşhisi anlamında ışık tutacağı düşünülmektedir.

Araştırmaya katılım gönüllülük esasına dayanmaktadır. Araştırmaya katılmayı kabul etmeme ve araştırmanın herhangi bir aşamasında gerekçe göstermeden ayrılma hakkına sahipsiniz. Anketi tamamlamadan ayrılmanız durumunda, verdiğiniz bilgiler analiz kapsamına alınmayacaktır. Kişisel bilgileriniz 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu çerçevesinde gizli tutulacaktır.

Anket sorularını yanıtlamak için ortalama 7-8 dakikanızı ayırmanız gerekmektedir. Anketi cevaplamak için ayıracağınız zaman ve araştırmaya bulunacağınız katkılar için şimdiden teşekkür ederiz.

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Mehmet CURAL

Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, İ.İ.B.F.

Tez Öğrencisi

Arş. Gör. Seda ÖNER

Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, İ.İ.B.F.

Araştırmacı tarafından tarafınıza araştırmanın niteliği hakkında açık ve anlaşılabilir açıklama yapıldığını, araştırmaya katılma ve çıkma koşullarının açık ve net olarak açıklandığını, kişisel bilgilerinizin gizli tutulacağına dair bilgi verildiğini ve bu araştırmaya gönüllü olarak katılım sağlamayı kabul ettiğinizi onaylıyor musunuz?

☐ Evet, onaylıyorum.

Bölüm I- Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Dereceleri					
1. AŞAĞIDA YER ALAN FAKTÖRLERİN BİR VERGİNİN KARMAŞIK OLARAK ALGILANMASINDA NE ÖLÇÜDE ETKİLİ OLDUĞUNU DÜŞÜNÜYORSUNUZ? (1=HİÇ ETKİLİ DEĞİL, 2=ETKİLİ DEĞİL, 3=NE ETKİLİ NE ETKİLİ DEĞİL, 4=ETKİLİ, 5=TAMAMEN ETKİLİ)					
MEVZUATIN DİLİ VE ANLATIMI					
Mevzuatın kelime ve cümle uzunlukları bakımından okunabilir olmaması	1	2	3	4	5
Mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması	1	2	3	4	5
Mevzuatın yoruma izin vermeyecek netlikte olmaması	1	2	3	4	5
Mevzuatın günümüz dilinde kullanılmayan eski kelimeler içermesi	1	2	3	4	5
Mevzuatın vergiyle ilgili konulara özgü teknik terimler içermesi	1	2	3	4	5
MEVZUATIN HACMİ					
Mevzuatın çok sayıda düzenleme içermesi	1	2	3	4	5
Mevzuatın muafiyet, istisna, indirim ve benzeri detaylı düzenlemeler içermesi	1	2	3	4	5
Mevzuatın kısım, bölüm ve sayfa sayısı gibi özellikleri bakımından boyutunun büyük olması	1	2	3	4	5
MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLERİ					
Mevzuatta sık değişiklik yapılması	1	2	3	4	5
Torba kanun ve benzeri şekillerde yapılan mevzuat değişikliklerinin izlenebilir olmaması	1	2	3	4	5
Vergi oranlarında değişiklik yapılması	1	2	3	4	5
VERGİNİN HESAPLANMASI					
Farklı olaylar için farklı oran uygulamaları ve benzeri teknik hesaplamalar olması	1	2	3	4	5
Vergi hesaplamalarının çok fazla işlem gerektirmesi	1	2	3	4	5
KAYIT TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ					
Kayıt tutma yükümlülüğüyle ilgili kuralların anlaşılabilir olmaması	1	2	3	4	5
Kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin kolay olmaması	1	2	3	4	5
BEYANNAME VE BİLDİRİM VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜ					
Beyanname ve bildirim verme formlarının anlaşılır olmaması	1	2	3	4	5
Beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması	1	2	3	4	5
MEVZUATIN HAZIRLANMASI VE UYGULANMASI					
İdari uygulamaların mevzuatla uyuşmaması	1	2	3	4	5
Mevzuatın geleceğe yönelik planlama yapılmadan hazırlanmış olması	1	2	3	4	5
İkincil mevzuatın yürürlüğe geç konulması	1	2	3	4	5
VERGİ REHBERLİĞİ					
Vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması	1	2	3	4	5
Rehberlik hizmetlerinin yaygın kullanılan araçlar üzerinden yeterli düzeyde yapılmaması	1	2	3	4	5

MEVZUAT KOORDİNASYONU					
İkincil mevzuatta yer alan kuralların kanundaki kurallara aykırı olması	1	2	3	4	5
Mevzuattaki bir kuralın başka bir kurala atıf yapması	1	2	3	4	5
Mevzuatın dağınık bir yapısının olması	1	2	3	4	5
ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI					
Elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması	1	2	3	4	5
Elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi	1	2	3	4	5
Elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yeterli olmaması	1	2	3	4	5
Bölüm II- Türk Vergi Sistemi'nin Karmaşıklığına İlişkin Algılar					
2. AŞAĞIDA YER ALAN FAKTÖRLER YÖNÜNDEN TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NİN NE ÖLÇÜDE KARMAŞIK OLDUĞUNU DÜŞÜNÜYORSUNUZ? (1=HİÇ KARMAŞIK DEĞİL, 2= KARMAŞIK DEĞİL, 3= NE KARMAŞIK NE KARMAŞIK DEĞİL, 4= KARMAŞIK, 5=TAMAMEN KARMAŞIK)					
MEVZUATIN DİLİ VE ANLATIMI					
Mevzuatın kelime ve cümle uzunlukları bakımından okunabilir olmaması	1	2	3	4	5
Mevzuatın dilinin anlaşılır olmaması	1	2	3	4	5
Mevzuatın yoruma izin vermeyecek netlikte olmaması	1	2	3	4	5
Mevzuatın günümüz dilinde kullanılmayan eski kelimeler içermesi	1	2	3	4	5
Mevzuatın vergiyle ilgili konulara özgü teknik terimler içermesi	1	2	3	4	5
MEVZUATIN HACMİ					
Mevzuatın çok sayıda düzenleme içermesi	1	2	3	4	5
Mevzuatın muafiyet, istisna, indirim ve benzeri detaylı düzenlemeler içermesi	1	2	3	4	5
Mevzuatın kısım, bölüm ve sayfa sayısı gibi özellikleri bakımından boyutunun büyük olması	1	2	3	4	5
MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLERİ					
Mevzuatta sık değişiklik yapılması	1	2	3	4	5
Torba kanun ve benzeri şekillerde yapılan mevzuat değişikliklerinin izlenebilir olmaması	1	2	3	4	5
Vergi oranlarında değişiklik yapılması	1	2	3	4	5
VERGİNİN HESAPLANMASI					
Farklı olaylar için farklı oran uygulamaları ve benzeri teknik hesaplamalar olması	1	2	3	4	5
Vergi hesaplamalarının çok fazla işlem gerektirmesi	1	2	3	4	5
KAYIT TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ					
Kayıt tutma yükümlülüğüyle ilgili kuralların anlaşılabilir olmaması	1	2	3	4	5
Kayıt tutma yükümlülüğünü yerine getirme şeklinin kolay olmaması	1	2	3	4	5
BEYANNAME VE BİLDİRİM VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜ					
Beyanname ve bildirim verme formlarının anlaşılır olmaması	1	2	3	4	5
Beyanname ve bildirim verme sürelerinin birbirinden farklı olması	1	2	3	4	5

MEVZUATIN HAZIRLANMASI VE UYGULANMASI					
İdari uygulamaların mevzuatla uyuşmaması	1	2	3	4	5
Mevzuatın geleceğe yönelik planlama yapılmadan hazırlanmış olması	1	2	3	4	5
İkincil mevzuatın yürürlüğe geç konulması	1	2	3	4	5
VERGİ REHBERLİĞİ					
Vergi rehberlerinin mevzuatı açıklamada yeterli olmaması	1	2	3	4	5
Rehberlik hizmetlerinin yaygın kullanılan araçlar üzerinden yeterli düzeyde yapılmaması	1	2	3	4	5
MEVZUAT KOORDİNASYONU					
İkincil mevzuatta yer alan kuralların kanundaki kurallara aykırı olması	1	2	3	4	5
Mevzuattaki bir kuralın başka bir kurala atıf yapması	1	2	3	4	5
Mevzuatın dağınık bir yapısının olması	1	2	3	4	5
ELEKTRONİK VERGİ UYGULAMALARI					
Elektronik vergi uygulamalarının mükelleflerin tümünü kapsamaması	1	2	3	4	5
Elektronik vergi uygulamalarının kullanımının teknik bilgi gerektirmesi	1	2	3	4	5
Elektronik vergi uygulamalarının altyapısının yeterli olmaması	1	2	3	4	5
Bölüm III– Sosyo-Demografik Özellikler					
3. Cinsiyetiniz? ☐ Kadın ☐ Erkek					
4. Yaşınız?					
5. En son mezun olduğunuz eğitim düzeyiniz? ☐ Lise ☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Lisansüstü					
6. Mesleğiniz? ☐ Muhasebe Meslek Mensubu ☐ Vergi Dairesi Personeli ☐ Akademisyen ☐ Avukat					
7. Mesleki deneyim süreniz? (1 yıldan daha az süre olması durumunda 1 yazınız.) yıl					
8. Mesleki faaliyetinizi yürüttüğünüz il:					
ANKET SONA ERMİŞTİR. Araştırma hakkında daha fazla bilgi almak ve araştırma sonuçları hakkında bilgi edinmek istemeniz durumunda [] nolu telefondan veya [] adresinden iletişim kurabilirsiniz. Anket sorularını yanıtlamak için ayırdığınız zaman ve araştırmaya bulunduğunuz katkılar için tekrar teşekkür ederiz.					

Ek 15: Anket Çalışması İçin Alınan Etik Kurul Onayı

Evrak Tarih ve Sayısı: 06.12.2022-244516

Kurum kayıt Tarihi ve
Sayısı: 29.11.2022/243062

Protokol No:443

30.11.2022



T.C

ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ İNSAN ARAŞTIRMALARI ETİK KURULU KARARI

ÇALIŞMANIN TÜRÜ:	Anket/Ölçek (Skala) Geliştirme Çalışması
BAŞLIK:	Vergi Karmaşıklığı: Muhasebe Meslek Mensuplarının Algıları Ekseninde Türk Vergi Sisteminin Karmaşıklığının Analizi
SORUMLU ARAŞTIRMACI:	Doç. Dr. Mehmet CURAL
YARDIMCI ARAŞTIRMACI:	Arş. Gör. Seda ÖNER
KARAR:	UYGUN

ETİK KURUL ÜYELERİ

Prof. Dr. Ertuğrul YILDIRIM
Başkan

Prof. Dr. Ahmet Ferda ÇAKMAK
Üye

Prof. Dr. Ahmet EFİLOĞLU
Üye

Prof. Dr. Ahmet Erkan KOCA
Üye
(KATILMADI)

Doç. Dr. Tülay KUZLU AYYILDIZ
Üye

Doç. Dr. Şaban ÇELİKOĞLU
Üye

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa Çağatay BÜYÜKUYSAL
Üye
(KATILMADI)

29.05.2014 tarih ve 2014/08-13 sayılı Senato Kararı ile kabul edilmiştir.

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.
Evrak sorgulaması <https://turkiye.gov.tr/ebd?eK=5319&eD=BSDKTR2025&eS=244516> adresinden yapılabilir.

Ek 16: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi'ne İlişkin Karmaşıklık Algılarının Karşılaştırılması – Friedman Testi Sonuçları

Ana Yapılar	Sıra Ortalamaları			Test Değerleri	Anlamlılık Değerleri (P)	Sıfır Hipotezleri (H _{0i})
	GV	KV	KDV			
MDA	1,92	1,85	2,23	3,775	0,151	Reddedilemez*
MH	2,19	1,69	2,11	5,379	0,068	Reddedilemez*
MD	2,00	1,95	2,05	0,254	0,881	Reddedilemez*
VH	1,87	1,89	2,24	7,348	0,025	Reddedilir
KTY	1,90	2,02	2,08	1,348	0,510	Reddedilemez*
BBVY	2,03	2,00	1,97	0,178	0,915	Reddedilemez*
MHU	1,81	2,15	2,05	5,707	0,058	Reddedilemez*
VR	1,98	1,94	2,08	1,105	0,575	Reddedilemez*
MK	1,81	2,08	2,11	3,070	0,215	Reddedilemez*
EVU	2,05	1,90	2,05	1,102	0,576	Reddedilemez*
GENEL	1,95	1,85	2,19	2,071	0,355	Reddedilemez*

* Gözlenen verilerle sıfır hipotezi reddedilememektedir. Başka bir veri setiyle yokluk hipotezinin reddedilme ihtimali olduğundan ilgili test sonuçları, sıfır hipotezin kabul edilmesi anlamına gelmemektedir. Bu nedenle “kabul edilir” ifadesinin kullanılmasından kaçınılmıştır.

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 17: Katılımcıların Mesleki Faaliyetlerini Yürüttükleri İller ve Katılımcı Sayıları

İller	MMM	VDP	AKAD	AV	Tümü
Adana	1	-	-	-	1
Afyon	1	-	1	-	2
Ağrı	-	1	-	-	1
Aksaray	1	-	2	-	3
Amasya	-	4	-	-	4
Ankara	31	15	9	4	59
Antalya	1	2	5	-	8
Artvin	1	-	-	-	1
Aydın	-	-	2	1	3
Balıkesir	1	-	1	-	2
Bartın	5	1	-	1	7
Batman	1	-	-	-	1
Bayburt	-	-	1	-	1
Bingöl	2	2	-	-	4
Bitlis	-	-	1	-	1
Bolu	1	-	-	-	1
Burdur	1	-	3	-	4
Bursa	12	9	3	-	24
Çankırı	2	-	-	-	2
Çorum	-	-	2	-	2
Denizli	-	-	3	1	4
Diyarbakır	-	-	1	-	1
Düzce	-	1	1	-	2
Edirne	-	-	4	1	5
Elazığ	2	-	-	-	2
Erzurum	4	-	3	-	7
Eskişehir	-	-	1	-	1
Gaziantep	-	1	-	-	1
Giresun	1	-	-	-	1
Isparta	-	-	2	-	2
İstanbul	18	7	5	6	36
İzmir	3	2	6	2	13
Karabük	3	-	-	-	3
Karaman	-	-	2	-	2
Kastamonu	3	-	1	-	4
Kayseri	1	-	2	-	3
Kırklareli	-	-	2	-	2
Kırşehir	1	-	-	-	1
Kocaeli	-	1	1	-	2
Konya	-	1	-	1	2
Kütahya	-	-	4	-	4
Malatya	1	-	-	-	1
Manisa	1	-	6	1	8
Muğla	1	-	-	-	1
Muş	-	-	1	-	1
Nevşehir	-	-	1	-	1
Niğde	-	-	2	-	2
Ordu	-	-	1	-	1
Osmaniye	-	-	1	-	1
Rize	-	1	-	-	1
Sakarya	2	1	10	-	13
Samsun	-	-	2	-	2
Sinop	3	-	3	-	6
Sivas	-	-	4	-	4
Şanlıurfa	-	3	1	-	4
Tekirdağ	3	2	-	-	5
Tokat	-	-	2	-	2
Trabzon	1	1	5	-	7
Van	2	1	-	-	3
Yozgat	1	1	-	-	2
Zonguldak	42	150	5	9	206
Geçersiz Veri	4	-	2	-	6
Eksik/Kayıp Veri	-	-	-	1	1
Toplam	158	207	114	28	507

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 18: Normallik Testi Sonuçları

Ana Yapılar	Kolmogorov-Smirnov (K-S) Testi				Shapiro-Wilk (S-W) Testi			
	Anlamlılık Değerleri (p)				Anlamlılık Değerleri (p)			
	MMM	VDP	AKAD	AV	MMM	VDP	AKAD	AV
MDA	0,000	0,000	0,001	0,094	0,000	0,000	0,000	0,003
MH	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
MD	0,000	0,000	0,000	0,021	0,000	0,000	0,000	0,000
VH	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
KTY	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,001
BBVY	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,007
MHU	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
VR	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,005
MK	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
EVU	0,000	0,000	0,000	0,028	0,000	0,000	0,000	0,025
GENEL	0,000	0,000	0,022	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 19: Vergi Karmaşıklığı Algısını Belirleyen Faktörlerin Önem Dereceleriyle İlgili Verilerin Ortalamalarının Faktörler İtibarıyla En Yüksekten En Düşüğe Sıralamaları

MMM		VDP		AKAD		AV		Tümü	
Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$
MK3	0,82	MD1	0,79	MD1	0,86	MD1	0,86	MD1	0,81
MD1	0,80	MH1	0,77	MDA2	0,83	MD2	0,86	MH1	0,78
MHU2	0,80	MH2	0,73	MDA1	0,82	MK3	0,82	MK3	0,77
MH1	0,79	MD2	0,72	MD2	0,81	MDA2	0,81	MD2	0,76
EVU3	0,79	MDA2	0,70	MH1	0,80	MHU1	0,79	MDA2	0,75
EVU2	0,78	MK3	0,70	MK3	0,80	MHU2	0,79	MDA1	0,74
MD2	0,77	MDA1	0,69	MHU2	0,78	MK1	0,76	MH2	0,72
MDA2	0,76	MDA4	0,68	MHU1	0,76	MDA3	0,74	MHU2	0,72
MDA1	0,75	MDA3	0,66	KTY1	0,73	MDA1	0,73	MHU1	0,70
MHU1	0,75	MH3	0,66	KTY2	0,73	MH1	0,73	MDA3	0,69
MHU3	0,74	VH1	0,65	MDA4	0,72	VH1	0,73	VH1	0,69
MK2	0,74	MK2	0,65	VH1	0,72	VH2	0,73	MK2	0,69
MDA3	0,73	MHU2	0,62	MHU3	0,72	KTY1	0,73	EVU3	0,69
MH2	0,72	MDA5	0,61	MH2	0,70	BBVY2	0,73	MDA4	0,68
VR2	0,72	KTY1	0,61	VH2	0,70	MHU3	0,72	MHU3	0,68
VH1	0,71	EVU2	0,61	BBVY1	0,70	VR2	0,72	EVU2	0,68
VR1	0,71	EVU3	0,61	VR2	0,70	KTY2	0,70	MH3	0,66
MK1	0,71	VH2	0,60	MDA3	0,69	BBVY1	0,70	KTY1	0,66
MH3	0,68	KTY2	0,60	MK2	0,69	MK2	0,68	KTY2	0,66
MD3	0,68	MHU1	0,60	EVU2	0,69	EVU3	0,68	VH2	0,65
KTY1	0,68	MHU3	0,60	EVU3	0,69	VR1	0,66	VR2	0,65
EVU1	0,68	EVU1	0,59	BBVY2	0,68	EVU2	0,66	BBVY1	0,63
MDA4	0,67	MD3	0,58	VR1	0,68	MH2	0,65	BBVY2	0,63
VH2	0,67	BBVY2	0,58	MK1	0,68	MDA4	0,63	VR1	0,63
KTY2	0,67	VR2	0,57	MH3	0,66	EVU1	0,63	MK1	0,63
BBVY1	0,66	BBVY1	0,55	EVU1	0,64	MD3	0,61	EVU1	0,63
BBVY2	0,65	VR1	0,55	MDA5	0,61	MDA5	0,60	MD3	0,61
MDA5	0,59	MK1	0,53	MD3	0,59	MH3	0,54	MDA5	0,60

Not: “1= Hiç Etkili Değil, ..., 5=Tamamen Etkili” ölçeği “0= Hiç Etkili Değil, ..., 1=Tamamen Etkili” ölçeğine dönüştürülmüştür.

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 20: Türk Vergi Sistemi'nin Karmaşıklığına İlişkin Algılarla İlgili Verilerin Ortalamalarının Faktörler İtibarıyla En Yüksekten En Düşüğe Sıralamaları

MMM		VDP		AKAD		AV		Tümü	
Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$
MD1	0,82	MD1	0,77	MD1	0,84	MD2	0,83	MD1	0,80
MK3	0,79	MH1	0,75	MD2	0,81	MK3	0,80	MH1	0,77
MH1	0,78	MD2	0,72	MH1	0,79	MD1	0,78	MD2	0,76
MD2	0,78	MK3	0,71	MK3	0,78	MHU2	0,78	MK3	0,76
MHU2	0,78	MH2	0,70	MDA1	0,76	MK1	0,78	MDA1	0,73
MDA1	0,77	MH3	0,69	MHU2	0,75	MHU3	0,77	MHU2	0,72
EVU3	0,77	MDA1	0,68	MDA2	0,73	MHU1	0,76	MDA2	0,71
MDA2	0,75	MDA2	0,68	MHU1	0,72	MH2	0,75	MH2	0,71
MHU1	0,75	MDA4	0,68	MH2	0,71	MDA1	0,74	MK2	0,70
MHU3	0,75	MHU2	0,67	MHU3	0,71	MDA3	0,73	MH3	0,69
MK2	0,75	MK2	0,67	MK2	0,71	VH1	0,73	MHU1	0,69
MH3	0,73	BBVY2	0,64	MDA4	0,69	MH1	0,72	MHU3	0,69
MDA3	0,72	VH1	0,63	VH1	0,69	VH2	0,72	MDA3	0,67
VR1	0,72	MHU3	0,63	VH2	0,69	KTY1	0,71	MDA4	0,67
MK1	0,72	EVU1	0,63	KTY2	0,69	KTY2	0,71	EVU3	0,67
EVU2	0,72	MDA3	0,62	MDA3	0,68	VR2	0,71	VH1	0,66
MH2	0,71	VH2	0,62	MH3	0,68	MDA2	0,70	EVU2	0,66
VR2	0,71	MHU1	0,62	KTY1	0,68	BBVY2	0,69	VH2	0,65
EVU1	0,69	EVU2	0,62	VR2	0,67	VR1	0,68	KTY1	0,65
MDA4	0,68	MD3	0,61	MK1	0,67	MK2	0,67	KTY2	0,65
MD3	0,68	KTY1	0,61	BBVY1	0,66	EVU3	0,67	BBVY2	0,65
VH1	0,68	KTY2	0,61	EVU3	0,66	BBVY1	0,66	VR2	0,65
KTY1	0,68	EVU3	0,61	EVU2	0,65	MH3	0,65	MK1	0,65
VH2	0,66	MDA5	0,59	BBVY2	0,64	MD3	0,65	EVU1	0,65
KTY2	0,66	VR2	0,58	VR1	0,64	EVU2	0,65	VR1	0,64
BBVY1	0,66	MK1	0,58	EVU1	0,64	EVU1	0,64	MD3	0,63
BBVY2	0,65	BBVY1	0,57	MDA5	0,61	MDA5	0,63	BBVY1	0,62
MDA5	0,63	VR1	0,56	MD3	0,60	MDA4	0,58	MDA5	0,61

Not: “1= Hiç Etkili Değil, ..., 5=Tamamen Etkili” ölçeği “0= Hiç Etkili Değil, ..., 1=Tamamen Etkili” ölçeğine dönüştürülmüştür.

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ek 21: Vergi Karmaşıklığı Algısı Skor Ortalamalarının Yapılar İtibarıyla En Yüksekten En Düşüğe Sıralaması

MMM		VDP		AKAD		AV		Tümü	
Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$	Kodlar	$\bar{X}$
MD	0,77	MH	0,73	MD	0,79	MD	0,78	MD	0,75
MH	0,76	MD	0,72	MH	0,74	MHU	0,76	MH	0,74
MHU	0,76	MDA	0,68	MHU	0,74	MK	0,76	MK	0,72
MK	0,76	MK	0,67	MK	0,74	VH	0,74	MHU	0,71
EVU	0,74	GENEL	0,66	MDA	0,71	KTY	0,71	MDA	0,70
MDA	0,72	MHU	0,64	GENEL	0,70	MH	0,70	GENEL	0,69
VR	0,71	EVU	0,63	VH	0,69	GENEL	0,70	EVU	0,67
GENEL	0,71	VH	0,61	KTY	0,69	MDA	0,69	VH	0,66
VH	0,68	KTY	0,59	EVU	0,67	BBVY	0,69	KTY	0,64
KTY	0,67	BBVY	0,59	VR	0,66	VR	0,69	VR	0,64
BBVY	0,66	VR	0,56	BBVY	0,65	EVU	0,67	BBVY	0,63

Kaynak: Çalışma yapılan anketten elde edilen verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.



ÖZ GEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Seda ÖNER

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce (Üst-Orta), Almanca (Başlangıç), İspanyolca (Başlangıç)

Aldığı Sertifikalar : Katılım Sertifikası – 33. Uluslararası Maliye Sempozyumu

Katılım Sertifikası – 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu

Katılım Sertifikası – 30. Türkiye Maliye Sempozyumu

Katılım Sertifikası – 1. Karadeniz ve Balkan Ekonomik ve Politik Araştırmalar Sempozyumu

Uzmanlık Alanı : Maliye Kuramı, Mali Hukuk

Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Yıl
Lisans	Maliye	Gazi Üniversitesi	2011
Lisans	İşletme	Anadolu Üniversitesi	2012
Lisans	Sosyoloji	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi	2022-Halen
Y. Lisans	Maliye	Bülent Ecevit Üniversitesi (Sakarya Üniversitesi ile Ortak Program)	2015

Görevler :

Görev Unvanı	Görev Yeri	Yıl
Araştırma Görevlisi	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı	2012-Halen

Eserler :

A. Uluslararası hakemli dergilerde yayımlanan makaleler:

A1. Yücedoğru, R., Boz, A., Öner, S., Saygı, H. E., & Dibek, E. (2018). Mükellefler Vergi Artışına Nasıl Tepki Gösterir? Mükelleflerin Sosyal Medyada Vergi Artışına Karşı Gösterdiği Tepkilerin Motivasyon Kaynaklarına İlişkin Nitel Bir Analiz, *International Journal of Public Finance*, 3(2), 161-192.

A2. Öner, S., & Cural, M. (2019). Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 99-114.

B. Uluslararası bilimsel toplantılarda sunulan ve bildiri kitaplarında (proceedings) basılan bildiriler:

B1. Öner, S., & Cural, M. (2018). Türk Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliğinin Analizi (The Complexity of Turkish Tax Legislation: The Analysis of the Readability of Income Tax Act, Income Tax Return Guides and Brochures). 33. *Uluslararası Maliye Sempozyumu Bildiriler 8-12 Mayıs 2018*. içinde, s. 85-87. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

B2. Yücedoğru, R., Boz, A., Saygı, H. E., & Öner, S. (2018). How Taxpayers React to Tax Increase? A Qualitative Analysis on Motivational Factors towards Tax Increases on Social Media. 33. *Uluslararası Maliye Sempozyumu Bildiriler 8-12 Mayıs 2018*. içinde, s. 128-131. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

B3. Boz, A., & Yılmaz, S. (2017). Asgari Ücret ile Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği (1997-2015) /(The Causality Relationship Between Minimum Wage and Growth: Turkey Example (1997-2015). 32. *Uluslararası Maliye Sempozyumu Bildiriler 10-14 Mayıs 2017*. içinde, s. 331-333. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

B4. Bağdigen, M., & Yılmaz, S. (2014). Avrupa Komşuluk Politikası Bağlamında Avrupa Birliği'nin Karadeniz'e Kıyı Ülkelere Yönelik Mali Politikaları. 1. *Karadeniz ve Balkan Ekonomik ve Politik Araştırmalar Sempozyumu Bildiriler 3-5 Eylül 2014*. içinde, s. 136-145.

C. Yazılan ulusal/uluslararası kitaplar veya kitaplardaki bölümler:

C1. Yazılan ulusal/uluslararası kitaplar:

C1.1. Vergil, H., Yıldırım, H., Sezer, Ö., Şükrüoğlu, D., Teyyare, E., Bayramoğlu, M. F., Sankır, H., Yılmaz, S., Bahtiyar, B., Tokmak, G. Çolak, N., Yılmaz, S., Yeşilyurt, Ş., & Güven, T. (2014), *Zonguldak İlinde Göçün Sosyo-ekonomik Nedenleri ve Alınabilecek Tedbirler*. Zonguldak: Bülent Ecevit Üniversitesi Yayınları No: 1.

D. Ulusal hakemli dergilerde yayımlanan makaleler:

D1. Öner, S., & Cural, M. (2023). Vergi Karmaşıklığı Üzerine Bir Literatür İncelemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 412, 21-39.

E. Ulusal bilimsel toplantılarda sunulan ve bildiri kitaplarında basılan bildiriler:

E1. Bağdigen, M., & Yılmaz, S. (2014). Vergileme-Demokrasi İlişkisi Kapsamında Vergiye ve Siyasal Katılıma İlişkin Karşılaştırmalı Bir Analiz. 30. *Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiriler 20-24 Mayıs 2015*. içinde, s. 191-218.

G. Diğer yayınlar: (Yukarıdaki maddelerde yer alan başlıklardaki kategorilere girmeyen ve belirtilmek istenen tüm eserler bu maddenin altında belirtilecektir.)

G1. Ayaş, N., Aksoy, R., Yılmaz, S., Alınbay, M., & Akyürek, C. (2018). *Ana Metal Sanayinde Yiğilma Ekonomileri Verimlilik İlişkisinin Girdi Çıktı Modeli ile Analizi*. TÜBİTAK SOBAG Projesi Yayını. <https://search.trdizin.gov.tr/tr/yayin/detay/617511/ana-metal-sanayinde-yigilma-ekonomileri-verimlilik-iliskisinin-girdi-cikti-modeli-ile-analizi>