

# VERGİ ADALETİ ALGISI: GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA\*

Yrd.Doç.Dr. Mehmet Hanefi TOPAL\*\*

Ampirik Araştırma  
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Temmuz 2016; 9 (2): 149-172

## Öz

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda vergi adaleti algısı önemli bir içsel motivasyondur. Bu çalışmanın amacı vergi adaleti algısı boyutlarının belirlenmesidir. Bu bağlamda vergi adaleti algısı ölçeği prosedür adaleti ile genişletilerek ölçek yapısının geçerliliği keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri ile sınanmıştır. Analizde kullanılan veriler yüz yüze anket yöntemiyle Gümüşhane il merkezinde faaliyette bulunan gelir vergisi mükellefi 199 küçük esnaftan elde edilmiştir. Faktör analizi sonucunda iki önemli bulguya ulaşılmıştır. Öncelikle vergi adaleti algısının prosedür adaletini de kapsayacak şekilde dokuz boyutunun olduğu tespit edilmiştir. Yapının unsuru olarak ortaya çıkan faktörler, genel adalet, dikey adalet, yatay adalet, karşılıklı adalet, kişisel çıkar adaleti, ceza adaleti, vergi idaresinin mükellefe yönelik saygısı ve güveni, vergi idaresinin tarafsız tutumu ve vergi idaresinin mükellef ile diyalog içerisinde olmasıdır. İkincisi diğer çalışmalardan farklı olarak prosedür adaletinin vergilerin ve cezaların dağılımı gibi adalet algısında etkin olduğu belirlenmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Adalet, Vergi Adaleti Algısı, Prosedür Adaleti, Faktör Analizi

**JEL Kodları:** C38, H20, H26

## TAX FAIRNESS PERCEPTION: AN EMPRICAL STUDY ON INCOME TAX TAXPAYERS

### ABSTARCT

Tax fairness perception in tax payers' tax compliance is an important internal motivation. The aim of this paper is to determine the dimensions of tax fairness perception. In this regard, validity of scale structure have been

\* Makalenin gönderim tarihi: 31.01.2016; Kabul tarihi: 08.03.2016

\*\* Gümüşhane Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi, mhanefitopal@gmail.com

examined with exploratory and confirmatory factor analysis by enlarging tax fairness perception with procedural justice. The dataset used in paper covers the face to face survey method that collected from 199 income tax payers in Gümüşhane city center. According to factor analysis results, there are two important finding. The first of these, nine dimensions of tax fairness perception containing procedural justice have been determined, including general fairness, vertical fairness, horizontal fairness, reciprocal fairness, self-interest fairness, criminal justice, respect and confidence of tax administration on tax payer, objective position of tax administration and dialogue of tax administration with tax payer. The second, different from other papers procedural justice is effective on justice perception, such as distribution of taxes and penalties.

**Keywords:** Fairness, Tax Fairness Perception, Procedural Justice, Factor Analysis

**JEL Codes:** C38, H20, H26

## 1. GİRİŞ<sup>1</sup>

Rawls [1971]'in da belirttiği üzere adalet, düşünce sisteminin ortak bir kabulü gereği mevcut sosyal kurumların en öncelikli erdemidir (Rawls, 1999, s. 3). Adalet duygusunun toplumda yerleşmesi, birey ve devlet ilişkilerinin sağlıklı temeller üzerine kurulabilmesinde öncelikle dikkate alınması gereken hususlardandır. Bununla birlikte herhangi bir hukuki sisteminin adaletli olup olmadığını değerlendirebilecek üstün bir irade bulunmamaktadır. Dolayısıyla adalet konusundaki değerlendirmelerin, birey nezdinde ya da yaygın olarak toplumsal yargılar haline gelmiş bazı değerlendirmeler çerçevesinde yapıldığı görülmektedir (Çataloluk, 2008, s. 223).

Vergi sistemleri de toplumların en temel ve zaruri sosyal kurumlarıdır. Bundan ötürüdür ki vergilerin adil olması, devletin alacağı siyasal ve sosyal kararların meşruluğunun sağlanması, vergi gelirlerinin artırılması ve vergilendirmenin idari maliyetlerinin azaltılması açısından özel bir anlam ifade etmektedir. Öte yandan çağdaş vergi hukuku sistemine sahip ülkelerde halkın vergilendirmeye yönelik algı ve tutumları, vergi politikası kararlarının alınmasında dikkate alınan hususların başında gelmektedir. Toplumun vergilendirmeye yönelik davranış biçimleri ve devletin bireylere dönük konumu iki taraf arasında siyasal, sosyal ve ekonomik anlamda bir karşılıklı ilişkiyi var etmektedir. Bazen toplumsal davranışlar siyasi iradenin alacağı kararları şekillendirmekte iken bazı durumlarda da bazı siyasal kararlar

1 Bu çalışma, yazarın Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat ABD'de Prof. Dr. Osman Pehlivan danışmanlığında yürütülen "Refah Devletine Yönelik Tutumlar ve Vergi Adaleti Algısı: Türkiye Üzerine Bir Araştırma" adlı doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

toplumsal davranışların değişimini hedef almaktadır.

Başka bir açıdan da toplum üyelerinin müspet adalet algıları olumlu davranışlara yol açmakta olup, bu davranışların yansımalarını, yurttaşların kendilerini toplumun değerli ve saygın bir bireyi olarak hissetmelerinde, devlete ve topluma olan güven duygularının yükselmesinde, hukuki sisteme ve vergilendirmeye gönüllü uyum sağlamalarında görebilmek mümkündür. Adalet üzerine hemen her disiplinin kendi içinde farklı tartışmaları barındırdığı, husus ile ilgili pek çok görüşün ve teorinin ortaya konulduğu görülmekle beraber, günümüzde evrensel bir adalet uzlaşısının henüz sağlanamadığını belirtmek gerekmektedir. Adaletin nasıl tesis edileceği, hangi araçların kullanılacağı ve bu araçların nasıl tasarlanacağı konunun teknik yönüyle ilgilidir. Oysa bu çalışmada ele alınmaya gayret edilen adalet algısı konunun psikolojik yönünü ele almaktadır. Bu bağlamda özellikle mükelleflerin vergiye gönüllü uyum ya da uyumsuzluklarında yadsınamaz bir gerçek olan adalet algısının hangi bileşenlerden oluştuğunu belirlemek bu çalışmanın temel amacıdır.

Konuyla ilgili alan yazını incelendiğinde uluslararası çalışmalarda adalet algısının toplumlara ve kültürlere göre değişip değişmediğini araştıran pek çok çalışma mevcuttur. Ancak Türkiye üzerine yapılan araştırmalarda adalet algısının önemli bir faktör olduğu vurgulanmakla beraber Topal (2011) ve Benk vd. (2012) tarafından yapılan araştırmalar dışında bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu eksikliği gidermek amacıyla bu çalışma önceki çalışmalardan farklı olarak prosedür adaleti boyutunu da içeren daha kapsamlı bir ölçek yardımıyla konuyu yeniden değerlendirmektedir.

## 2. TEORİK TEMELLER

### 2.1. Eşitlik Teorisi

Adalet algısı ile ilgili ele alınabilecek en eski teori eşitlik teorisi. Bu teori, 1960'lı yıllarda Stacy Adams tarafından örgüt yapıları içerisinde, kişiler arasındaki ve grup içindeki çeşitli ilişkilerde ortaya çıkan motivasyon unsurlarının oluşumunu açıklamak amacıyla geliştirilmiştir. Adams, eşitlik teorisini karşılıklılık (reciprocation) ve tahsis (allocation) şeklinde iki boyuta ayırarak açıklamaktadır. Karşılıklılık boyutuna göre kişi ancak sisteme yaptığı katkıya eşit düzeyde sistemden fayda gördüğünde sistemin ürettiklerini adil olarak algılamaktadır. Tahsis ise grup içerisinde ya da gruplar arasında girdilerin veya çıktıların tek yönlü olarak dağıtımını ifade etmektedir. Adalet, tahsisi gerçekleştiren birimin yapılan katkılar ölçüsünde menfaatleri, kaynak birimlere dağıtmasıyla ortaya çıkmaktadır (Peters ve van den Bos 2008, s. 87).

Bolino ve Turnley (2008)'e göre ise eşitlik teorisinin beş temel bileşeni

bulunmaktadır; Bu boyutlar; (1) girdiler (2) çıktılar (3) diğerlerini referans alma (4) değerlendirme ve (5) eşitsizliğe tepki'dir. Vergilendirme bu bağlamda değerlendirildiğinde, karşılıklı ilişkilere ve tahsise konu olan paydaşlar vergi mükellefleri ve devlet (ve bazı durumlarda onu temsilen vergi idaresi) iken bu sürece konu olan girdiler, mükellefler tarafından ödenen vergiler ve vergi cezaları; çıktılar ise devletin sunduğu kamu harcamaları ya da daha geniş anlamda kamu mallarından elde edilen faydalardır. Ayrıca mükellefler kendileriyle aynı durumda olsun ya da olmasın diğer mükellefler ile kendilerini kıyaslayarak vergi yükünün dağılımı üzerinde bir kanaat oluşturmakta ve kanaatleri neticesinde bir eşitsizlik algısına sahip olduklarında vergilendirmeye uyum göstermeyerek tepkilerini ortaya koymaktadırlar.

Eşitlikçi yaklaşım, psikolojik açıdan arzu edilebilir ya da mantıksal açıdan makul görülebilir olsa bile, pratik açıdan her zaman mümkün gözükmemektedir. Bazı durumlarda eşitlik, nicel düzeyde bir denklik ile sağlansa bile sosyal adaleti tesis etmekte yetersiz kalmaktadır. Toplumda çeşitli gereksinimler ve bazı ahlaki zorunluluklar nedeniyle girdiler (vergiler) ile çıktılar (kamu malları) arasındaki denkliğin tam anlamıyla kurulabilmesi her zaman mümkün gözükmemektedir. Toplumda yoksul, yaşlı, düşük gelirlili, engelli vb. bireyler, sosyal çıktılarına muhtaç iken sisteme girdi aktaramayan ya da aldıklarından daha azını ancak aktarabilen kesimler olarak hep var olmaktadır. Toplumdaki bu statüleri devam ettiği müddetçe hep çıktı olarak ifade edilen kamu hizmetlerine ihtiyaç duyan kesimler olarak kalmaktadırlar.

## 2.2. Dağıtım Adaleti

Dağıtım adaleti, eşitlik teorisinin özellikle tahsis boyutunu geliştiren bir teoridir. Dağıtım adaleti, eşitlik teorisinin de ileri sürdüğü gibi benzer katkıların yapıldığı durumlarda çıktıların da nicel düzeyde olmasa bile hakkaniyete uygun dağıtımının sağlanmasını adaletin bir gereği olarak kabul etmektedir. Ancak fırsatların, teşvik edici unsurların ya da maddi menfaatlerin dağıtımı sürecinde karşılıklı adaletin nasıl sağlanacağı, teori içerisinde tartışmalı bir konudur. Çoğu durumlarda, kaynak dağılımı sürecinde birilerinin durumu iyileşmekte iken diğerlerinin durumu kötüleşmektedir. Genel kabul, durumu kötüleşenler bunu adaletsiz algılayarak, dağıtım sonunda durumu daha iyi hale gelenler bu dağıtımı daha adil olarak görmektedirler (Hartner ve diğerleri, 2011, s. 61).

Diğer taraftan eşitlik teorisi yalnızca objektif vergi yükünün nasıl dağıtılacağına odaklanırken, dağıtım adaleti objektif vergi yükü yanında subjektif vergi yükünün de nasıl dağıtılacağına ilişkin değerlendirmeleri dikkate almaktadır. Objektif vergi yükü, vergi sonrası kişilerin gelir, servet ve harca-

malarında nicel anlamda bir değişimi ifade etmekte iken subjektif vergi yükü, objektif vergi yüküyle birlikte mükelleflerin bu değişim sonucu yaşamış oldukları baskı hissi ve psikolojik değerlendirmeleri de içeren daha geniş bir kavramdır (Devrim, 1998, s. 232). Vergi yükünün dağıtımını sağlayacak olan devletin bazı müdahaleler sonucu yalnızca sayısal anlamda bir denklığı kurması eşitlikçi bir adalet açısından yeterlidir. Oysa dağıtım adaleti nicel bir dağıtımdan ziyade adalet açısından daha soyut hakkaniyete yönelik bir dağılımı öngördüğü için eşitlikçi her bir dağıtımın, adil bir dağıtım olmadığı yönünde bir itirazı da kendi içerisinde barındırmaktadır.

Dağıtım adaletinde, dağıtımın nasıl yapılması gerektiği duruma göre değişen bazı ilkelere dayandırılmaktadır. Bu ilkeler, Deutsch (1975, ss. 137-149) ve Leventhal (1976, ss. 5-7) tarafından geliştirilmiş olup hakkaniyet (fairness), eşitlik (equality) ve ihtiyaç (need) şeklinde sınıflandırılmaktadır. Adaletle ulaşmada, hakkaniyet ilkesi eşitlik teorisinin de ileri sürdüğü üzere kişilerin katkıları ile elde ettiği menfaatlerin nicel anlamda denk olmasını ifade etmektedir. Eşitlik ilkesi ise, eşitlik teorisinin ileri sürdüğü tezlerden farklı bir biçimde, kişilerin katkılarına bakılmaksızın herkesin aynı menfaatleri elde etmesi gereğine işaret etmektedir. Açıkçası eşitlik ilkesinin uygulanmasının gerekli görüldüğü dağıtım sürecinde, kimsenin yaptığı katkıya bakılmaksızın herkesin aynı menfaati hak ettiğini iddia edilmektedir (Aktan ve Çoban, 2006, s. 141). İhtiyaç ilkesi ise, bireylerin ihtiyaçlarının tespit edilmesinin ardından, yine yaptıkları katkılara bakılmaksızın eşit düzeyde olmasa da ihtiyaçları karşılayacak kadar menfaatlerin bu kişilere sunulmasını ifade etmektedir. Hem eşitlik hem de ihtiyaç ilkeleri, katkısı düşük ya da hiçbir katkısı olmayanların bile katkısı daha yüksek olanlar kadar menfaat elde edebilme imkânını, dağıtımına konu birimlere tanımaktadır (Porcano, 1984, s. 622; Beugr, 2002, s. 1095; İçerli, 2010, s. 81).

Hakkaniyet, eşitlik ve ihtiyaç prensipleri çerçevesinde dağıtım adaleti, adil bir vergi sisteminin tasarlanabilmesi için vergilemede yatay adalet, dikey adalet ve ceza adaletinin aynı anda sağlanmış olmasını iddia etmektedir. Yatay adalet, aynı konumda bulunan mükelleflerin kendi grupları içerisinde, vergi öncesi durumu ile vergiyi ödedikten sonraki bu durumlarında bir değişikliğin olmamasını ifade etmektedir (Elkins, 2006, s. 43; Gravelle ve Gravelle, 2006, s. 631). Yatay adalet, yalnızca aynı grup içerisindeki kişiler için gelire bağlı olarak ortaya çıkan bir durumdur (Pehlivan, 2006, s. 109). Ancak bazı durumlarda aynı grup içerisinde bulunsalar bile gelirden bağımsız bazı durumlar grup içerisinde farklılaşan gelire bağımlılık düzeyleri ortaya çıkarabilmektedir. Aynı gelir düzeylerine sahip olmalarına karşın bazı kişiler özel sebeplerden ötürü (medeni durum, engellilik, işsizlik, yaşlılık, cinsiyet vs.) kişilerin gelire olan bağımlılık düzeyleri birbirinden farklı olabilmektedir. Bu bağımlılık düzeyi dikkate alınarak, vergi sistemlerinde

kişilere bazı vergi ayrıcalıkları tanınabilmektedir. (Gökbunar, 2001, ss. 2-3). Bu biçimde aynı gelir düzeyinde olan ve aynı vergi mükellefiyetine tabi bulunanların, gelire olan bağımlılık düzeylerinin farklı olmasından ötürü, farklı vergi yüklerine muhatap tutulmaları, dağıtım adaletinin ilkelerinden eşitlik ve ihtiyaç ile yakından ilgili olup bireylerin adalet algılarını yükseltmektedir.

Dikey adalet, herkesin ödeme gücüne uygun vergi ödemesini ifade etmektedir (Porcano, 1984, s. 619; Pehlivan, 1996, s. 106). Dikey adalette, artan oranlı (progresif) bir vergi yapısı ortaya çıkarılarak, yüksek gelirli ile düşük gelirli arasındaki vergi sonrası gelir farklılığı azaltılmakta ve böylelikle gelirin yeniden dağıtılması sağlanmaktadır. Uygulamada, dikey adaletin sağlanabilmesi için yüksek gelirli ile düşük gelirliye göre daha yüksek vergi oranları ile vergilendirilmesi gereği savunulmaktadır (Saad, 2010, s. 35). Ya da alternatif olarak vergi oranları aynı düzeyde uygulanırken, indirim, istisna, muafiyet veya vergi kredisi şeklindeki vergi harcaması politikalarıyla farklı gelir düzeyine sahip olan kişilerin, vergi yüklerinin farklılaştırılması gibi uygulamalar da bu amaca yöneliktir (Shaviro, 2003, s. 212).

Dağıtım adaleti yalnızca menfaatlerin herhangi bir grup içerisinde nasıl dağıtılacağı ile ilgilenmemektedir. Maddi menfaatler gibi olumlu unsurlar kadar cezalar gibi olumsuz unsurların da nasıl dağıtılacağıyla da ilgilenmektedir. Cezaların adil dağıtımını ceza adaleti olarak nitelendirilmektedir (Cook ve Hegtvedt, 1983, s. 220). Ceza adaleti, işlenen vergi suçlarına karşılık verilen cezaların, miktar, süre ve muhatap açısından adil olunmasını ifade etmektedir (Wenzel, 2002, s. 58). Vergi suçları, mükelleflerin vergiye olan kanun dışı uyumsuzluklarının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu tür bir uyumsuzluk nedeniyle yaşanan vergi geliri kaybı ile kesilen cezalar ve izlenen ceza uygulamaları sonucu elde edilen gelirlerin birbirine eşit olması, ceza adaletinin tesisinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Ceza adaletini etkileyen bir diğer önemli husus da vergi aflarıdır. Vergi affı vergi kaçırmanın maddi riskini ortadan kaldırdığından, bu eyleme kolaylıkla başvurmuş olanlar ile vergiye uyum sağlamış olanlar arasında bir adaletsizlik ortaya çıkarmaktadır (Kirchler, 2007, s. 89). Dolayısıyla vergi afları vergiye olan uyumu arttırmadığı sürece ve yaşanan gelir kaybını telafi edici eylemlere teşvik edici bir rol üstlenmedikçe, cezaların adil dağıtımına yönelik herhangi bir işlev görmesi mümkün değildir.

### 2.3. Prosedür Adaleti

Prosedür (uygulama ya da yöntem) adaleti, kaynakların nasıl dağıtılması gerektiği ile ilgilenmeyip daha çok dağıtım sürecindeki usullere odaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, fayda ve maliyetlerin muhataplarına tayinlanması sürecinde karar alma mekanizmalarının ve yürütülen işlemlerin adil

olmasına vurgu yapmaktadır (Tyler ve Blader, 2003, s. 350). Buna göre eğer kişiler dağıtımına konu kaynakların (vergi ve cezalar gibi) dağıtımının uygulama sürecinin adil olduğunu düşünürlerse prosedür adaleti yüksek demektir (Kirchler, 2007, s. 75). Aksine, vergi kanunlarından kaynaklı bir sorun olmasa bile uygulamada bazı sorunlar mevcutsa, bu durumda prosedür adaletsizliği durumu ortaya çıkmaktadır (Zenginobuz ve diğerleri, 2010, s. 35).

Uygulamaların adil olabilmesi için süreçlerin, mevzuatın ortaya koyduğu standartlarda, ilgili, kesin, hatasız, örnek, etik ve doğrulanabilir olması gerekmektedir (Verboon ve Goslinga, 2010, s. 137). Vergi hukukunun karmaşık olması, şeffaf olmaması ve etkin bilgilendirme hizmetlerinin bulunmaması, denetim elemanlarının deneyimsiz olması ve mükelleflere dönük saygılı olmayan tutumları, uygulamaların adil algılanmasını zayıflatmaktadır. Bunun yanında prosedür adaleti, vergi otoritelerinin aldığı kararların kabulünde, bu otoritelere olan güvenin artmasında, vergi otoritelerinin meşruluğunun mükellef nezdinde yükselmesinde etkili olmaktadır. Vergi idaresinin güvenilirliği, mükelleflere olan saygılı tutumu ve tarafsızlığı vergi uyumu literatüründe prosedür adaleti ile ilgili olarak en fazla incelenen konulardan olmuştur (Murphy, 2004, s. 2).

### 3. LİTERATÜR

Adalet algısı gibi psikolojik bir olgu ile vergi uyumu arasındaki klasik bağ, doğal olarak vergiye gönüllü uyum ile daha yakından ilgilidir. 1980'lerden sonra yoğunlaşan bu alandaki çalışmalar, mükellefler ile devlet arasındaki ilişkide mükelleflerin vergi sistemine yönelik adalet algılarına ve vergilendirme sonrası değer yargılarıyla şekillenen mükellef davranışlarına odaklanmaktadır. Adalet algısının yüksek olduğu bir toplumda ise yüksek düzeyde vergiye gönüllü uyum, yapılan araştırmalarda ortaya konan ortak bir sonuçtur. (Jackson ve Milliron, 1986; Andreoni ve diğerleri, 1998; Hartner ve diğerleri, 2011). Ancak, vergi uyumu literatürü, adalet algısı ile vergiye uyum arasında müspet bir ilişkinin olduğunu bulmakla birlikte, adalet algısının boyutlarının karışık ve adalet kavramının muğlak olmasından ötürü genel kabul görmüş adalet algısı boyutları verememektedir. Örneğin, Jackson ve Milliron (1986); vergi adaleti algısının (VAA) gelir düzeyine göre farklılaşacağını ileri sürerken, Gilligan ve Richardson (2005); kişisel vergi algısının her ülkede farklı olacağını, Roberts ve diğerleri (1994); halkın kamu hizmetlerini anlamlı bulduğunda adalet algılarının yüksek olacağını, Falan (1999) ise; adalet algısının eğitim ile artacağını ileri sürmektedir. Öte yandan Christensen ve diğerleri (1994); daha önce yapılmış yirmi üç adet araştırmanın kullandığı adalet algısı faktörlerini özetlediği araştırmasında, vergilendirmede adalet algısının boyutları noktasında ortak bir uzlaşının sağlanmasının zor olduğunu iddia etmektedir.

Bu alanda yapılmış en eski çalışmanın Köln vergi psikolojisi okulu kurucusu G. Schmölders [1960]'e ait olduğu söylenebilir. Schmölders'e göre adalet algısını etkileyen en önemli faktör uygulanan vergi oranlarıdır. Yazar, her toplumda kişilerin gelirlerinden devlete vermeye razı olacakları miktarın psikolojik bir sınırının olduğunu iddia etmektedir. Bu iddiaya göre mükelleflerin psikolojik olarak kabullenebilecekleri vergi oranı ise en yüksek yüzde 50 düzeyindedir (Schmölders, 2006, s. 46 ve 164). Bu sınırın üzerindeki bir vergi oranı, toplum tarafından adil algılanmamaktadır. Daha yakın bir dönemde yine aynı konu üzerine, Porschke ve Witte (2002) tarafından yapılan başka bir çalışmada, kişilerin vergilere tamamen karşı olmayacakları, ancak yüzde 30 düzeylerinde olan verginin kişiler tarafından makul görülebilecek bir oran olduğu ileri sürülmektedir (aktaran: Kirchler, 2007, s. 74). Dolayısıyla kültürel olgulardaki farklılıklara göre vergi oranı tercihleri toplumdaki topluma değişebilmektedir.

Vergilemede adalet algısının boyutlarının belirlenmesine yönelik ilk çalışma ise doktora tezi çalışmasında VAA ölçmek amacıyla bir ölçek geliştiren ve beş adet faktör ile bireylerin vergi adaleti algılarının ölçümlenebileceğini ileri süren Gerbing (1988)'e aittir. Araştırmacı, ABD'nin Dallas eyaletinde, yüz yüze görüşme, e-posta ve telefon aracılığıyla geri dönüş sağlanabilen 225 kişi üzerinde yaptığı araştırmasında, deneklere demografik değişkenler hariç 56 soruluk ve sekiz adet faktör içerdiği düşünülen bir anket yöneltmiştir. Doğrulayıcı faktör analizi sonucunda, vergi algısının sekiz değil beş adet açıklayıcı faktörünün olduğu tespit etmiştir. Yazar bu faktörleri şu şekilde isimlendirmiştir i- genel adalet ve vergi yükünün adil dağıtımı, ii- vergi oranı tercihleri, iii- karşılıklı adalet, iv- kişisel çıkar adaleti ve v- servet sahibi zenginlerin vergilendirilmesine yönelik tutum (Gerbing, 1988, ss. 76-82).

Gerbing (1988)'in çalışmasında ortaya koyduğu VAA boyutları daha sonra diğer bazı araştırmalarla test edilmiştir (Christensen ve diğerleri, 1994; Gilligan ve Richardson, 2005; Richardson, 2006; Azmi ve Perumal, 2008; Khasawneh ve diğerleri, 2008, Benk vd., 2012; vs). Christensen ve diğerleri (1994) tarafından yapılan ve bu beş faktörün de kullanıldığı çalışmada, eğitimin vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmıştır. ABD'de 296 vergi kursiyeri üzerinde yapılan çalışmada, bu beş faktörün vergi adaletini ölçmek için uygun faktörler olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmanın faktör analizi bulgularına göre, bu beş faktöre ilave edilebilecek dört tane daha faktör ortaya konmuştur. Bu faktörler; kişisel düzeyde ödenen vergi miktarının, özel vergi ayrıcalıklarının, kişisel düzeyde vergi oranının ve vergi hukuku sisteminin nasıl adil algılandığıyla ilgili faktörlerdir. Aynı faktörlerin kullanıldığı diğer bir çalışmada Richardson (2006); VAA'nın vergi uyumunu nasıl etkilediğini araştırmıştır. Hong Kong'ta iki üniversiteden 302



yüksek lisans öğrencisi üzerine yaptığı araştırmada, bu faktörlerin tamamı anlamlı çıkmıştır. Richardson, bu beş faktöre ilave olarak orta sınıfın vergi yükü olarak adlandırdığı altıncı bir faktöre daha ulaşmıştır. Richardson'un açıklamasına göre, Hong-Kong toplumu varlıklı-zengin kişiler ile orta sınıf arasındaki keskin ayrımın farkındadır ve orta sınıfın vergi ile daha barışık bir kesim olduğunu düşünmektedir. Dolayısıyla, farklı bir açıklayıcı faktörün ortaya çıkmasını, ABD toplumuyla Hong Kong toplumu arasındaki vergi kültürü farklılığına bağlamaktadır. Faktör analizi sonucunda ulaşılan bir diğer bulguya göre de, genel adalet, karşılıklı adalet ve vergi oranı tercihi, VAA üzerinde etkili olan en güçlü açıklayıcı faktörlerdir. Diğer faktörler araştırmada anlamlı bulunmakla beraber açıklayıcılık güçleri bu üç faktöre göre zayıf kalmaktadır Azmi ve Perumal (2008); 290 kişi üzerinde yaptığı araştırmada Gerbing (1988)'in bu beş vergi adaleti faktörünü Malezya için test etmiştir. Faktör analizi sonucunda bu faktörler arasından yalnızca, genel adalet, vergi oranı tercihi ve kişisel çıkar faktörü anlamlı çıkmıştır. Yazara göre Malezyalılar, karşılıklı adaleti vergi yükünün adil dağılımı bağlamında değerlendirirken, zengin kişilere yönelik özel vergi ayrıcalıklarının olduğu algısını taşımamaktadırlar. Öte yandan yazarlar, ülkede VAA açıklayan faktörlerin en azından ABD'den farklı çıkmasını, ülkede vergi yapısının karışık ve vergi bilincinin düşük olmasıyla açıklanabilecek olan eğitim düzeyi ve vergi kültürü farklılıklarına bağlamaktadırlar Khasawneh ve diğerleri (2008); Ürdün'de 246 gelir vergisi mükellefi üzerine yaptıkları araştırmada, gelir vergisinde adalet algısının vergi uyumuna etkisini araştırmışlardır. Hem Gerbing (1988)'in hem de Christensen ve diğerleri (1994)'in VAA ölçmek için kullandıkları ölçekleri araştırmalarına uyarlamışlardır. Ancak, faktör analizi yapılmadığı için bu faktörlerin gelir vergisi mükelleflerinin adalet algısını ölçmede elverişli faktörler olup olmadığına yönelik herhangi bir açıklamaya çalışmada rastlanmamaktadır. Araştırmanın bulgularına göre, ülkenin gelir vergisi mükellefleri gelir vergisi sistemini, vergi oranlarını, vergi yükünü ve vergi ayrıcalıklarını adil algılamaktadırlar. Araştırmada ulaşılan bir diğer bulguya göre, adalet algısı vergiye uyumu pozitif yönde etkilemektedir. Ancak regresyon analizi sonuçlarına göre böyle bir modelin açıklayıcılık gücü yüzde yirmi gibi çok düşük bir düzeydedir.

Yukarıda verilen beş adet çalışmadan da açıkça görülmektedir ki adalet algısını açıklayan faktörlerin neler olduğu oldukça tartışmalıdır. Bu algı boyutları ülkeden ülkeye ve vergi yapısı farklılıklarına bağlı olarak değişmektedir. Bu durumu karşılaştırmalı çalışmalarda daha açık şekilde görmek mümkündür. Örneğin, Gilligan ve Richardson (2005), Hong Kong ve Avustralya'yı, gelir vergisinde adalet algısı ve vergi uyumu arasındaki ilişkiye göre karşılaştırdıkları çalışmalarında; gelir vergisi sistemlerinde genel adalet, özel vergi uygulamaları, vergi oranı yapısı ve kişisel çıkar adaleti

açısından değişen anlamlılık düzeylerinin olduğu bulgusuna ulaşmışlardır. Avustralyalı vergi mükellefleri, ödemeleri gereken vergiden daha fazlasını ödediklerini ve marjinal vergi oranlarının çok yüksek olduğunu düşündükleri için Hong Kong'lu gelir vergisi mükelleflerine göre daha düşük adalet algılarına sahiptirler. Dolayısıyla Avustralyalı mükelleflerin Hong Kong'lu mükelleflere göre daha zayıf vergi adaleti algıları, daha zayıf vergi uyumu-na neden olmaktadır.

Başka bir çalışmada Zhiyong ve diğerleri (2007); ülkelerin ekonomik yapılarının ve kültürel farklılıklarının VAA ve vergi uyumu üzerinde nasıl etkili olduğunu araştırmışlardır. Çin'den iki şehri (Shangai ile Lanzhou) ve Singapur'u örneklem aldıkları araştırmalarında, gelişmişlik düzeyi farklılıklarını da dikkate alarak, yaş, cinsiyet, meslek, kültür ve eğitim düzeyi gibi faktörlerin adalet algısında farklılığa neden olup olmadığını araştırmışlardır. Araştırmanın bulgularına göre özellikle eğitim düzeyinde ve ekonomi yapısındaki farklılıklar, adalete yönelik yargıları güçlü bir şekilde etkilemektedir. Gelişmiş bölgelerde yaşayan, rekabetçi toplumun yurttaşı olan ve eğitim düzeyi yüksek olan bireyler, sosyal eşitsizliğe daha toleranslı yaklaşmakta ve adalet algıları zayıf kalmaktadır. Ancak bölgesel gelişmişlik farkları bulunsa bile, her bölgede aynı riskler ile karşı karşıya kalan kişilerin, bu risklerden uzak olan kişilere göre adalet yargıları daha yüksek olmaktadır. Cinsiyet açısından bakıldığında kadınlar ile erkekler arasındaki adalet yargıları farklılığı kadının toplum içerisindeki statüsüne göre değişmektedir. İyi eğitim almış ve işgücüne katılımı olan kadınların toplum içerisindeki geleneksel rolleri zayıflamaktadır. Düşük eğitim düzeyine sahip, sosyal statüsü zayıf ve geleneksel rollerini devam ettiren kadınların adalet algısı, geleneksel rollerden uzak diğer kadınlara ve tüm erkeklere göre daha yüksektir. Çalışanların adalet yargıları üzerindeki etkisi ise bölgesel gelişmişlik düzeyine ve rekabetçi ekonomi yapısına göre değişmektedir. Gelişmemiş bölgelerde ve rekabetçi olmayan ekonomik yapılarda işgücü piyasasında bulunanlar, aşırı iş yükü ile karşı karşıya kalmaları nedeniyle düşük adalet yargılarına sahip iken gelişmiş ve rekabetçi ekonomik yapılarda işgücü piyasasında bulunanlar bu kesime göre daha yüksek adalet yargılarına sahiptirler.

Ulusal literatür incelendiğinde, ilgili çalışmaların son dönemde yoğunlaşmaya başladığı görülmektedir. Mevcut çalışmalar toplu olarak dikkate alındığında ilginin daha çok vergi bilinci, vergi ahlakı, yolsuzluk, kayıt dışı ekonomi, vergi cezaları ve vergi afları ile vergilendirmeye yönelik mükellef tutum ve davranışları arasındaki ilişkilerin vergiye uyumunu nasıl etkilediği üzerinde yoğunlaşmaktadır. Öte yandan VAA ilgili çalışmalarda konunun kapsamlı bir biçimde ele alınmadığı da görülmektedir. Ayrıca, yürütülen araştırmalarda VAA etki eden faktörlerin dağınık bir biçimde ele alındığı

ve oldukça sınırlı değişkenler ile bu algı düzeyinin ölçülmeye çalışıldığı da dikkat çekmektedir.

Doğrudan konuyla ilgili ilk çalışma Topal (2011)'a aittir. 1272 kişi üzerinde yapılan araştırmada, vergi adaleti algısının refah devletine yönelik tutumlar üzerinde etkisinin olup olmadığı belirlenmek istenmiştir. Faktör analizi bulgularına göre vergi adaleti algısının 6 boyutunun olduğu tespit edilmiştir. Öte yandan regresyon analizi bulgularına göre VAA'daki yükselişin bireylerin refah devletine yönelik tutumları anlamlı ve pozitif şekilde etkilediği tespit edilmiştir. Benk vd. (2012)'e ait diğer bir çalışmada ise 180 mali müşavir ve yeminli mali müşavir üzerinde yapılan araştırmada Gilligan ve Richardson (2005) tarafından genişletilen Gerbing (1988)'e ait VAA ölçeğinin Türkiye için geçerli olup olmadığını test edilmiştir. Araştırmanın geçerlilik ve güvenilirlik analizi bulgularına göre VAA ölçeğinin altı boyutu ile Türkiye için de benzer sonuçları verdiği görülmektedir.

#### 4. ARAŞTIRMA

##### 4.1. Araştırmanın Metodolojisi

Bu çalışmanın amacı mükelleflerin vergilemede adalet algısı boyutlarının belirlenmesidir. Bu bağlamda yürütülen araştırmada uluslararası çalışmalarda sıklıkla kullanılan ölçeklerden faydalanılmıştır. Bu ölçekler Gerbing (1988) ile Gilligan ve Richardson (2005)'in vergi adaleti, Saad (2010)'in ceza adaleti ve Murphy (2011)'in prosedür adaleti algı ölçekleridir.

##### 4.1.1. Örneklem

Ana evrenin tamamına teknik ve mali açıdan ulaşmak mümkün olmadığından araştırma ana evreni temsilen ve bilimsel kurallara uygun olarak Gümüşhane ili merkezinde faaliyette bulunan gelir vergisi mükellefi küçük esnaf ile sınırlı tutulmuştur. Veri toplama aşamasında anket doldurmaya kabul eden 225 esnafa anket uygulanmıştır. Veri toplama aşaması tamamlandıktan sonra elde edilen formlar değerlendirilmiş ve eksik, hatalı ya da tutarsız görülen anketler elenerek toplam 199 anket örneklem olarak alınmıştır.

##### 4.1.2. Ölçme

Araştırmanın verileri yüz yüze anket yöntemiyle toplanmıştır. Anket formunun ilk kısmında yer alan sorular katılımcıların cinsiyet, yaş ve eğitim durumunu yansıtan demografik özelliklerine yöneliktir. İkinci kısımda ise vergi adaleti algısını ölçmeye yönelik 36 soru yer almaktadır. Bu sorular ilgili ölçeklerden dilimize çevrilmiş ve alanında uzman akademisyenlerin görüşleri alınarak katılımcıların anlayabileceği açık bir ifadelere dönüştürülmüştür. Bu soruların tamamı için 1 (=kesinlikle katılmıyorum)'den 5 (=kesinlikle katılıyorum)'e doğru uzanan 5 düzeyli Likert tipi ölçek oluşturu-

rulmuş ve katılımcılardan sorulan her bir ifade için kendi görüşlerine en uygun cevabı vermeleri istenmiştir.

#### 4.1.3. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırma verilerinin analizinde ölçek maddelerinin tutarlılıkları güvenilirlik analiziyle, elde edilen boyutların yapı geçerliliği ise keşfedici faktör ve doğrulayıcı faktör analizleri ile incelenmiştir. Yapılacak olan analizde bilimsel nitelikte bilgi elde etmek amacıyla hataların ayıklanması ve içsel tutarlılığın sağlanması için güvenilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Ölçeğin güvenilirliği diğer araştırmalarda da sıklıkla tercih edilen Cronbach's Alfa ( $\alpha$ ) katsayısı ile test edilmiştir. Söz konusu ( $\alpha$ ) katsayısı 0 ile 1 arasında değer alır ve 0,8 üzerinde çıkması durumunda ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu kabul edilir (Kalaycı, 2009: ss. 403-405).

Keşfedici Faktör Analizinin (KFA) yapılmasındaki amaç çok sayıda değişkenden (soru maddesinden) bu değişkenlerin beraber açıklayabildikleri daha az sayıda tanımlanmış ve anlamlı kabul edilebilecek yeni yapıların (faktörler) ortaya konulmasıdır (Büyüköztürk, 2009, s. 167). Ölçekte yer alan bir değişkenin tanımlanacak olan yeni bir faktörde yer alıp almaması, o faktörle olan ilişkisini yansıtan yük değerinin belirli bir değerin üzerinde olmasına bağlıdır. Bu değerin 0,45 ve üzerinde olması tercih edilmekle birlikte 0,30 olan değerler de tolere edilebilir kabul edilerek araştırma ölçeğinde tutulmaktadır (Coombs ve Schroeder, 1988, s. 83).

Doğrulayıcı faktör analizi (DFA) ise daha önce kuramsal olarak desteklenen faktörlerin onun oluşumunda etkili olan değişkenlerle ne derece uyum içerisinde olup olmadığını toplanan gerçek verilerle yeniden değerlendirmeye yönelik bir analizdir (Hui, 2003, s. 6). KFA'da herhangi bir ön beklenti olmaksızın faktör yüklerinin dağılımına göre mevcut verinin faktör yapısı belirlenirken, DFA'da kurama dayalı olarak belirlenmiş faktörlerin geçerliliğinin sınanması gerçekleştirilmektedir (Büyüköztürk vd., 2004, s. 217). DFA'da sınanan modelin uyumluluğunun belirlenebilmesi için çok sayıda uyum indeksinden yararlanılmaktadır (Garson, 2004, s. 3). En sık kullanılan uyum indeksleri ki-kare ( $\chi^2$ ) uyum istatistiği, ki-kare / serbestlik derecesi ( $\chi^2/df$ ), karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI), Tucker-Lewis indeksi (TLI), fazlalık uyum indeksi (IFI) ve yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA)'dür.

Modelin veri uyumunun kabul edilebilir olması için  $\chi^2$  uyum istatistiğinin anlamsız olması gerekmektedir. Ancak örneklem genişledikçe genellikle bu istatistik değerinin anlamlı çıkma olasılığı artmaktadır. Bu yüzden büyük örneklem için genelde  $\chi^2/df$  değerine bakılması önerilmektedir. Bu değer 5'den küçük 3'den büyük olması tolere edilmekle birlikte 3'den küçük olması yüksek düzeyde uyumu göstermektedir (Meyers, vd., 2006, s. 559). Diğer uyum indekslerinden IFI, CFI, ve TLI değerlerinin 0,90 üzerinde

RMSEA değerinin ise 0,8'in altında olması mükemmel düzeyde uyum şeklinde yorumlanmaktadır (Brown, 2006, s. 81). Ayrıca DFA sonucunda değişkenlerin kuramsal olarak desteklenen ilgili faktörler üzerindeki standardize edilmiş faktör yüklerinin 0,70'den yüksek bir değer alması ve istatistikî değerinin anlamlı olması gerekmektedir (Hui, 2003, s. 6). Bu çalışmada iki faktör analizinin birlikte kullanılmasındaki amaç ise özgün biçimi yurtdışında geliştirilmiş olan ilgili ölçeklerin yapısını (KFA ile) ortaya çıkarmak ve faktör yapısının mükelleflerden elde edilen verilerle uyumunu (DFA ile) test etmektir.

#### 4.2. Araştırmanın Bulguları

Demografik Bulgular: Örneklemeye dâhil edilen ve Gümüşhane il merkezinde faaliyette bulunan gelir vergisi mükellefi küçük esnafın demografik özelliklerine göre dağılımı Tablo 1'de özetlenmiştir.

**Tablo-1:** Katılımcıların Genel Özellikleri

		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	32	16,1
	Erkek	167	83,9
	Toplam	199	100
Yaş	20 ve altı	6	3,0
	21-30	72	36,2
	31-40	76	38,2
	41-50	36	18,1
	51-60	9	4,5
	60 üzeri	0	0
Eğitim Düzeyi	İlköğretim	62	31,2
	Lise	84	42,2
	Üniversite	50	25,1
	Master / Doktora	3	1,5

Verilere göre esnafın daha çok erkeklerden, eğitim düzeyi düşük, orta yaşta veya üzerinde kişilerden oluştuğu görülmektedir. Kadın (yüzde 16), genç (yüzde 40) ve eğitim düzeyi yüksek (yüzde 27) girişimcilerin ise oldukça az olduğunu söyleyebilmek mümkündür.

Güvenirlilik Analizi Bulguları: Güvenirlilik analizi öncelikle otuz altı madde için yapılmak suretiyle analize başlanmıştır. Cronbach's Alfa ( $\alpha$ ) katsayısı 0,966 bulunmuş ve iki maddenin silinmesi durumunda ( $\alpha$ ) katsayısının yükseleceği görülmüştür. Dolayısıyla silinmesi önerilen 16. ve 34. sorular ölçekten silinerek tekrar güvenirlilik analizi yapılmış ve ( $\alpha$ ) katsayısı 0,972 olarak bulunmuştur. Bu değer ölçeğin mükemmel düzeyde güvenilir olduğunu ifade etmektedir. Güvenirlilik analizinden sonra KFA'ya geçilmiştir.

KFA Bulguları: Analize ölçekte geriye kalan 34 madde ile başlanmıştır. Ölçeğin yapı geçerliliğini test edebilmek için Temel Bileşenler Analizi uygulanmış ve oblig rotasyon yöntemi (direct-oblimin eğik döndürme tekniği) uygulanmıştır. Analize dâhil edilecek olan faktör sayısını belirlemede temel prensip olarak Faktör özdeğeri (Eigenvalue) 1.00 ve üzerinde olan faktörler alınmıştır. Analiz için KMO örnek uygunluğu testi ve Barlett küresellik testi değerleri hesaplanmış ve bu değerler çerçevesinde kullanılan veri setinin KFA yapabilmek için uygun olduğu bulunmuştur (KMO = 0,949; Ki-kare =5753; Barlett küresellik testi  $df=561$ ,  $p=000$ ). Analiz sonucunda faktör yükü değeri 0,308 ile 0,885 arasında değişen dokuz faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. Ancak iki değişkenin kuramsal olarak anlamlandırılmayacak bir faktör altında toplandığı bir değişkenin ise birden fazla faktör altında 0,30 üzerinde yük değeri ile yüklendiği görülmüştür. Sırasıyla maddeler alternatifler denendikten sonra nihayetinde ölçekten atılarak tekrar KFA analizi yapılmış, sonuçta üç değişkenin (8, 9 ve 29. sorular) ölçekten atılması durumunda kuramsal beklentilerle tutarlı çözüme ulaşıldığı görülmüştür. Öz değeri 1'den büyük dokuz faktörde toplanan ölçek çözümünün açıkladığı toplam varyans miktarı yüzde 80,1'dir. Faktörlerde toplanan maddelerin yük değeri yüzde 36.2 ile yüzde 90.7 arasında değişmektedir. Faktörlerin açıkladıkları varyans miktarları ise sırasıyla birinci faktör için yüzde 52.9; ikinci faktör için 6.3; üçüncü faktör için 4.81; dördüncü faktör için 3.53; beşinci faktör için 3.39; altıncı faktör için 2.67; yedinci faktör için 2.34; sekizinci faktör için 2.15 ve dokuzuncu faktör için yüzde 2'dir.

Bulgular dikkate alındığında özellikle ulusal literatürde daha önceki araştırmalarda yer verilmeyen iki özgün sonucun ortaya çıktığı görülmektedir. Öncelikle prosedür adaleti (PA) vergi adaleti algısının bir yapı boyutu olarak karşımıza çıkmaktadır. İkincisi, özgün ölçeğinde Murphy (2011) tarafından PA beş bileşenli bir yapı olarak tanımlanmıştır. Bu bileşenler vergi idaresinin mükelleflere (1) saygısı, (2) güveni, (3) tarafsız tutumu, (4) güvenerek muamelede bulunması ve (5) onlarla diyalog geliştirmesidir. KFA bulgularına göre ülkemiz vergi mükellefleri için PA algısı vergi idaresinin (1) kendilerine saygısı ve güveni [25, 26, 27, 28 ve 33. sorular], (2) tarafsız tutumu [30, 31 ve 32. sorular] ve (3) kendileriyle diyalog içerisinde olması [35 ve 36. sorular] şeklinde üç bileşenli bir yapı olarak değerlendirilmektedir.

**Tablo-2:** Vergi Adaleti Algısı Ölçeği KFA Sonuçları

Ölçek <sup>1</sup> Maddesi	GA	KCA	CA	DA	PA [1]	PA[2]	KA	PA[3]	YA
GA6	.812								
GA5	.744								
GA4	.529								
GA7	.453								
GA1	.393								
GA3	.390								
GA2	.362								
KCA1		.809							
KCA3		.654							
KCA2		.636							
CA2			.750						
CA3			.492						
CA1			.489						
DA2				.907					
DA3				.601					
PA1					.905				
PA2					.840				
PA3					.533				
PA4					.505				
PA9					.473				
PA12						.684			
PA11						.640			
KA2							.748		
KA3							.659		
KA1							.566		
PA6								.879	
PA8								.554	
PA7								.497	
YA1									.777
YA2									.744
YA3									.422
Öz değer (Toplam)			16.40						
Açıklanan Toplam Varyans (%)			80.104						
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test			.946						
Barlett's Test of Sphericity			X <sup>2</sup> =5244.634; df = 465 (p=000)						

1 Ölçek maddeleri çalışmanın ekinde verilmiştir.

Analiz sonucunda elde edilen diğer bileşenler ise önceki çalışma (Topal, 2011) ile paralel sonuçlar vermiştir. Buna göre VAA'nın en önemli belirleyicisi vergilerin, vergi ayrıcalıklarının ve yükünün mükellefler arasında adil dağıtılıp/dağıtılmadığını ifade eden genel adalet (GA) algısıdır. Diğer bileşenlerden kişisel çıkar adaleti (KCA), vergi sisteminin mükelleflerin lehinde/aleyhinde sonuçlar üretip/üretmediğine; ceza adaleti (CA), vergi hilesi yapan mükelleflere verilmesi gereken cezaların tam ve zamanında verilip/verilmediğine; karşılıklı adalet (KA), mükelleflerin ödedikleri vergiler karşılığında kamu hizmetlerinden fayda elde edip/etmediklerine; yatay adalet (YA), aynı gelir düzeyine sahip mükelleflerin aynı düzeyde vergi yüküyle muhatap kılınıp/kılınmadıklarına; dikey adalet (DA), daha fazla geliri olanların düşük gelirliilere göre daha fazla vergi ödeyip/ödemediklerine ilişkin mükelleflerin değerlendirmeleridir.

DFA Bulguları; keşfedici faktör analizi neticesinde elde edilmiş olan dokuz faktörlü ve kuramsal olarak kabul görmüş ölçeğin veri ile uyumunu değerlendirmek üzere DFA ile sınanması yapılmıştır. Ölçeğin alt boyutları arasında üst düzey ilişkilerin olduğu gözlemlendiğinden birincil düzey model ile verinin sınanması kararlaştırılmıştır. DFA ile sınanan modelin uyum indeksleri incelendiğinde ki-kare değerinin ( $\chi^2 = 782.093$ ,  $df = 397$ ,  $p = .000$ ) anlamlı olduğu görülmektedir. Daha önce de ifade edildiği üzere örneklem büyüdükçe bu sonucun çıkma ihtimali yüksektir. Bu nedenle büyük örneklemelerde  $\chi^2/df$  değerinin 3'den küçük olmasına dikkat edilmesi önerilmektedir. Analizde hesaplanan  $\chi^2/df$  değeri 1.70'dir. Diğer uyum indeksi değerlerinden de görüleceği üzere (IFI = 0.925, TLI = 0.911 ve CFI = 0.924 > 0.90 ve RMSE = 0.70 < 0.80) faktör yapısının veri ile uyumunun mükemmel olduğunu söyleyebilmek mümkündür (Tablo 3). Ayrıca değişkenlerin kuramsal olarak da desteklenen ilgili faktörler üzerindeki standardize edilmiş faktör yükleri kritik değerin (0.70) üzerindedir.



**Tablo-3:** Vergi Adaleti Algısı Ölçeği DFA Sonuçları

Ölçek Maddesi	GA	KCA	CA	DA	PA [1]	PA[2]	KA	PA[3]	YA
GA3	.867								
GA1	.861								
GA2	.856								
GA4	.827								
GA5	.767								
GA7	.736								
GA6	.725								
KCA2		.867							
KCA3		.826							
KCA1		.758							
CA2			.840						
CA1			.833						
CA3			.797						
DA3				.912					
DA2				.745					
PA2					.846				
PA3					.836				
PA4					.831				
PA1					.828				
PA9					.815				
PA11						.890			
PA12						.883			
KA3							.856		
KA2							.811		
KA1							.771		
PA8								.831	
PA7								.796	
PA6								.750	
YA2									.847
YA3									.840
YA1									.836

**Uyum İyiliği İndeksleri**

$X^2$	782.093
df	397
$X^2/df$	1.97
IFI	.925
TLI	.911
CFI	.924
RMSEA	.70

Son olarak yapı geçerliliği sağlanmış ölçeğin tamamına ve her bir faktöre tekrar güvenirlik analizi yapılmış ve Cronbach's Alfa ( $\alpha$ ) katsayısının hem ölçeğin bütünü (kalan 31 madde 0.97) hem de her bir faktör (GA 0.927; KA 0.856; YA 0.878; DA 0.735; CA 0.861; KCA 0.853; mükellefe saygı ve güven 0.924; tarafsız tutum 0.837 ve mükellefle diyalog 0.878) için kabul edilebilir sınırın (0.70) üzerinde olduğu gözlemlenmiştir.

## 5. SONUÇ

Kamu harcamalarının finansmanını gerçekleştirebilmek için yeterli düzeyde vergi toplayabilmek hükümetler için kaçınılmaz bir sorumluluktur. Daha yüksek vergi geliri ancak bu sürecin muhatabı olan mükelleflerin vergiye yüksek düzeyde uyumu ile sağlanabilir. Vergiye uyumu arttırmak mükelleflere uyumdan kaçınmayı caydırıcı bir takım muamelelerin dayattırılması ile belli bir ölçüde sağlanabilir. Ancak bu şekildeki tercih hem çağdaş değildir hem de yüksek idari ve toplumsal maliyetleri beraberinde ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla çağdaş vergi yapısının kendini, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun yüksek olduğu bir biçimle gösterdiğini söylemek mümkündür. Vergiyle muhatap olan ve kendilerinden gönüllü rıza göstermeleri beklenen mükelleflerin buna olumlu cevap vermelerinin önündeki en ciddi engel sistemi adil görüp görmedikleridir. Mükellef nezdinde vergilendirmenin tüm süreçleriyle adil algılanıp algılanmadığı vergiye gönüllü uyumun en önemli belirleyicisidir.

Bu çalışmada mükelleflerin vergi adaleti algısı boyutlarının neler olduğu belirlenmek istenmiştir. Adalet, doğası gereği muğlak ve değer yüklü bir olgu olduğundan onun bileşenlerinin neler olabileceği de tartışmalı bir husustur. Dolayısıyla araştırmada daha önce yurt dışında yapılmış çalışmaların kuramsal olarak geçerli kabul edilen ölçeklerinden faydalanılmıştır. Prosedür adaletinin mükelleflerin adalet algısının bir bileşeni olabileceği varsayımından hareketle ve literatüre katkısı olacağı düşüncesiyle ölçek prosedür adaleti algısı ile genişletilmiştir.

Yürütülen analizler neticesinde iki önemli bulguya ulaşılmıştır. Öncelikle, vergi adaleti algısının dokuz boyutunun olduğu belirlenmiştir. Mükellefler, vergilerin ve vergi yükünün muhatapları arasında adil dağıtılıp dağıtılmadığına, sosyal adalete katkısının olup olmadığına, ödenen vergiler karşılığında hükümetin sunduğu kamu hizmetlerinden yeterli ölçüde fayda elde edip etmediklerine ve cezaların vergi kaybına yol açan muhataplarına zamanında ve tam olarak uygulanıp uygulanmadığına adalet yargısı oluştururken dikkat etmektedir. Ancak adalet algısının oluşum sürecinde yalnızca vergilerin, kamu hizmetlerinin faydalarının ve cezaların adil dağılımı belirleyici değildir bunun yanında mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin işleyiş süreçlerini ifade eden prosedür adaleti de kendi bileşenleri ile adalet algısının boyutu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sonuçtan hareketle denilebilir ki devlet bir şekilde vergisini alır yaklaşımından uzaklaşarak mükellef ile devlet arasında uyumu adalet yargılarını güçlendirecek şekilde tesis edebilmek için yalnızca vergi yükünün dağılımına önem atfetmek yeterli olmayıp cezaların ve uygulamaların hakkaniyet ölçüsünde dikkate alınması gerekmektedir.

Araştırmanın bir kısım sınırlılıkları mevcuttur. En önemlisi araştırma yalnızca Gümüşhane ilinde yapılmıştır. Dolayısıyla sonuçlar Türkiye için genellenemez. Daha genel yapılacak bir çalışma bu boyutların tüm mükellefler için geçerli olup olmadığı ortaya konulabilir. İkincisi veriler katılımcılardan yüz yüze görüşme yoluyla toplanmıştır. Sorular yöneltilirken katılımcıların anlamadıkları ifadeler yönlendirme yapmadan açıklanmış olsa bile burada araç etkisi ortaya çıkabilmektedir. Üçüncüsü özgün ölçeği İngilizce olan sorular deneklerin kolaylıkla anlayabileceği ölçüde Türkçe'ye çevrildiğinden anlam itibarıyla özgün halinden sapmalar ortaya çıkmış olabilir.

İzleyen çalışmalarda bu sınırlılıkları da ortadan kaldıracak düzeyde bir araştırma tasarımı sağlanabilir. Özellikle geçerliliği kanıtlanmış faktörler ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu arasındaki ilişkiye bakılarak mükelleflerin adalet değerlendirmelerinde en etkili unsurların neler olduğu belirlenebilir. Vergi sorumluları ya da vergi uygulayıcıları gibi farklı denek grupları üzerinde araştırma yapılarak adalet algısı boyutlarının değişip değişmediği test edilebilir.

#### KAYNAKÇA

- Aktan, C. C., & Çoban, H. (2006). Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi perspektiflerinden vergiye karşı tutum ve davranışları belirleyen faktörler. *Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi*, 137-157.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance, *Journal of economic literature*, 36(2), 818-860.
- Azmi, A. A. C., & Perumal, K. A. (2008). Tax fairness dimensions in an Asian context: The Malaysian perspective. *International Review of Business Research Papers*, 4(5), 11-19.
- Benk, S., Budak, T., & Cakmak, A. F. (2012). Tax Professionals' Perceptions of Tax Fairness: Survey Evidence In Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, 3(2), 112-117.
- Beugr, C. D. (2002). Understanding organizational justice and its impact on managing employees: An African perspective. *International Journal of Human Resource Management*, 13(7), 1091-1104.
- Bolino, M. C., & Turnley, W. H. (2008). Old faces, new places: equity theory in cross-cultural contexts. *Journal of Organizational Behavior*, 29(1), 29-50.
- Brown, T. A. (2006). *Confirmatory factor analysis for applied research*. New York: Guilford Publications.
- Büyüköztürk, Ş. (2009). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, Ankara: Pegem Akademi.

- Büyüköztürk, Ş., Akgün, Ö. E., Kahveci, Ö., & Demirel, F. (2004). Güdülenme ve öğrenme stratejileri ölçeğinin Türkçe formunun geçerlik ve güvenirlik çalışması. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri*, 4(2), 207-239.
- Christensen, A. L., Weihrich, S. G., & Newman, M. G. (1994). The impact of education on perceptions of tax fairness. *Advances in Taxation*, 6, 63-94.
- Cook, K. S., & Hegtvedt, K. A. (1983). Distributive justice, equity, and equality, *Annual Review of Sociology*, 9, 217-241.
- Coombs, W. N., & Schroeder, H. E. (1988). Generalized locus of control: An analysis of factor analytic data. *Personality and Individual Differences*, 9(1), 79-85.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum Ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.
- Deutsch, M. (1975). Equity, equality, and need: What determines which value will be used as the basis of distributive justice?. *Journal of Social Issues*, 31(3), 137-149.
- Devrim, F. (1998). *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Elkins, D. (2006). Horizontal equity as a principle of tax theory. *Yale Law & Policy Review*, 24(1), 43-90.
- Fallan, L. (1999). Gender, exposure to tax knowledge, and attitudes towards taxation; an experimental approach. *Journal of Business Ethics*, 18(2), 173-184.
- Garson, D. (2004). *Structural Equation Modeling*, Çevrimiçi: <http://www2.chass.ncsu.edu/garson/pa765/structure.htm>.
- Gerbing, M. D. (1988). *An Empirical Study of Taxpayer Perceptions of Fairness*, Dissertation, The University of Texas at Austin, US.
- Gilligan, G., & Richardson, G. (2005). Perceptions of tax fairness and tax compliance in Australia and Hong Kong-a preliminary study. *Journal of financial crime*, 12(4), 331-343.
- Gökbunar, A. R. (2001). Ailenin Korunmasına Yönelik Vergi Politikaları, Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(2), 1-6.
- Gravelle, J., & Gravelle, J. (2006). Horizontal equity and family tax treatment: The orphan child of tax policy. *National Tax Journal*, 59(3), 631-649.
- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E., & Wenzel, M. (2011). Perceived Distributive Fairness of EU Transfer Payments, Outcome Favorability, Identity, and EU-Tax Compliance. *Law & policy*, 33(1), 60-81.

Hui, S. (2003). Revision of genetic regulatory models using structural equation modeling/path, Çevrimiçi: <http://zencaroline.blogspot.com/2007/06/compositereliability.html>.

İçerli, L. (2010). Örgütsel adalet: kuramsal bir yaklaşım. Girişimcilik ve Kalınma Dergisi, 5(1), 67-92.

Jackson, B. R., & Milliron, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of Accounting Literature*, 5(1), 125-165.

Khasawneh, A., Ibrahim Obeidat, M., & Abdullah Al-Momani, M. (2008). Income Tax Fairness and the Taxpayers' Compliance in Jordan. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 24(1), 15-39.

Kirchler, E. (1999). *The economic psychology of tax behavior*, New York: Cambridge University Press.

Leventhal, G. S. (1976). *What should be done equity theory? new approaches to the study of fairness in social relations*, Washington: National Science Foundation.

Meyers, L. S., Gamst, G., & Guarino, A. J. (2006). *Applied multivariate research: Design and interpretation*. California: Sage.

Murphy, K. (2004). *Procedural justice and tax compliance*, Centre for Tax System Integrity, working paper, no: 56,1-29.

Murphy, K. (2011). "Procedural justice, emotions and resistance to authority", in *Emotions, Crime and Justice*, (211-232), UK: Hart Publishing

Pehlivan, O. (2006). *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitabevi.

Peters, S. L., & van den Bos, K. (2008). When fairness is especially important: Reactions to being inequitably paid in communal relationships. *Social Justice Research*, 21(1), 86-105.

Porcano, T. M. (1984). Distributive justice and tax policy. *Accounting Review*, 49(4), 619-636.

Rawls, J. (1999). *A theory of justice*, Revised Edition, Massachusetts: Harvard University Press

Richardson, G. (2006). Impact of Tax Fairness Dimensions on Tax Compliance Behavior in an Asian Jurisdiction: The Case of Hong Kong, *International Tax Journal*, 32, 29-42.

Roberts, M. L., Hite, P. A., & Bradley, C. F. (1994). Understanding attitudes toward progressive taxation. *Public Opinion Quarterly*, 58(2), 165-190.

Saad, N. (2010). Fairness Perceptions and Compliance Behaviour: The Case of Salaried Taxpayers in Malaysia after Implementation of the Self-Assessment System. *eJournal of Tax Research*, 8(1), 32-63.

- Schmölders, G. (2006). *The psychology of money and public finance*, New York: Palgrave MacMillan.
- Shaviro, D. (2003). *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*. NYU Law School, Public Law Research Paper, (72), 03-20.
- Topal, M. H. (2011). *Refah devletine yönelik tutumlar ve vergi adaleti algısı: Türkiye üzerine bir araştırma*, K.T.Ü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, yayınlanmamış doktora tezi, Trabzon
- Tyler, T. R., & Blader, S. L. (2003). *The group engagement model: Procedural justice, social identity, and cooperative behavior*. *Personality and social psychology review*, 7(4), 349-361.
- Verboon, P., & Goslinga, S. (2009). *The role of fairness in tax compliance*. *Netherlands Journal of Psychology*, 65(4), 136-145.
- Wenzel, M. (2003). *Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field*. *Taxing democracy*, 41-70.
- Zenginobuz, Ü., Adaman, F., Goksen, F., Savci, C., & Tokgoz, M. E. (2010). *Vergi, temsiliyet ve demokrasi ilişkisi üzerine Türkiye’de vatandaşların algıları* (No. 2010/03). Bogazici University, Department of Economics.
- Dong, Z., & Gu, Q. (2007). *An experimental study on fairness perceptions: Evidence from Singapore and two cities in China*. *The Business Review*, 7(1), 82-89.

**Ek: Vergi Adaleti Algısı Ölçeği**

- Ga1: Vergi sistemimiz adildir
- Ga2: Herkes kazancına uygun vergi öder
- Ga3: Vergi yükü mükellefler arasında adil dağılır
- Ga4: Vergi sistemimiz dar gelirlileri korur
- Ga5: Vergilemede ödeme gücü prensibi temel ilkedir
- Ga6: Halktan toplanan vergiler adildir
- Ga7: Zenginler vergisini tam öder
- Ga8: Dar gelirlilerin vergi yükü düşüktür
- Ga9: Vergi ayrıcalıkları hak edenlere sunulur
- Ka1: Ödediğim verginin karşılığını devletten alırım
- Ka2: Dar gelirlilerin zenginlere göre daha fazla vergi ayrıcalığı vardır
- Ka3: Devletin bana sunduğu hizmetler ödediğim verginin tam karşılığıdır
- Ya1: Aynı düzeyde geliri olanlar aynı düzeyde vergi öder
- Ya2: Benimle geliri aynı olanlar aynı düzeyde vergi öder
- Ya3: Geliri aynı olanların vergi karşısındaki durumu da aynıdır
- Da1: İnsanların geliri arttıkça ödedikleri vergi de artar
- Da2: Geliri düşük olanlar düşük vergi oranıyla vergilendirilir
- Da3: Zenginler yüksek vergi oranıyla vergilendirilir
- Ca1: Vergi kaçıranlara kesilen vergi cezaları adildir
- Ca2: Vergi kaçıranlar kaçырdıkları verginin cezasını tam öder
- Ca3: Vergi kaçıranlara hak ettikleri ceza tam zamanında verilir
- Kca1: Ödemem gereken vergiyi hiçbir zaman tam ödemem
- Kca2: Yaşam standardı benle aynı olanlarla ödediğim vergi aynıdır
- Kca3: Benden daha iyi yaşam standardı olanlara göre ben daha az vergi öderim

Vergi idaresi ....

- Pa1: Vatandaşın hakkına saygı duyar (Saygı)
- Pa2: Vatandaşın hakkının korunması için her şeyi yapar (Saygı)
- Pa3: Sıradan vatandaşın neden öyle davrandığını önemser (Güven)
- Pa4: Karar verirken genelde adil davranır (Güven)
- Pa5: Mükelleflerin halinden anlar (Güven)
- Pa6: Doğru kararı vermek için her türlü bilgiyi toplar (Tarafsızlık)
- Pa7: Halkın düşüncesine ayırım gözetmeden değer verir (Tarafsızlık)
- Pa8: İnsanlarla hoşgörülü biçimde ilgilenir (Tarafsızlık)
- Pa9: Kişilere doğruyu yapan bireylermiş gibi muamelede bulunur (Güvenle Muamele)
- Pa10: Kişilere baskı yapılırsa doğruyu yaparlarmış gibi muamelede bulunur (Güvenle Muamele)
- [Ters kodlanmıştır]
- Pa11: Mükelleflerin ödevlerini daha kolay yerine getirebilmesi için hangi değişikliklerin yapılması gerektiğini mükelleflerle istişare eder (Mükellefle diyalog)
- Pa12: Uygulamada değişiklik yapılmak istendiğinde halk ile istişare yapabilmek için her türlü gayreti gösterir (Mükellefle diyalog)