

Vergi İhbar Kararını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik TR 33 Bölgesinde Bir Araştırma¹

İnci SANDALCI*
Fazlı YILDIZ**

Öz

Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet veren kişilerin üçüncü kişiler tarafından ilgili idareye bildirilmesi olarak tanımlanan vergi ihbarı, vergi kaçırılan kişilerin açığına çıkmasına olanak sağlayarak vergi denetiminde etkinliği ve devletin kayba uğrayan gelirlerinin tahsilatını artırmaktadır. Bu çalışmanın amacı beyana dayalı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi ihbar kararlarını etkileyen faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) ile belirlenmesidir. YEM analizi sonucunda, hukuki, vergi bilinci ve ekonomik faktörlerin vergi mükelleflerinin ihbar kararını pozitif ve anlamlı, sosyal-psikolojik faktörlerin ise negatif ve anlamlı bir şekilde açıkladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İhbarı, Kayıt Dışı Ekonomi, Yapısal Eşitlik Modeli

An Investigation for Determining the Factors Affecting the Tax Whistleblowing Decision in the TR33 Region

Abstract

Tax whistleblowing is defined as the notification of the relevant authorities by third parties regarding the persons who caused tax loss and

¹Bu çalışma, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu tarafından 2018-31 no'lu Bilimsel Araştırma Projesi olarak desteklenmiş ve "Vergi İhbarını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması" adlı doktora tezinden türetilmiştir.

*Arş.Gör.Dr., Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, inci.agacan@dpu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4995-8482>; <https://orcid.org/0000-0003-4995-8482>

**Doç.Dr., Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, fazli.yildiz@dpu.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0003-1387-7883>; <https://orcid.org/0000-0003-1387-7883>

Makalenin Gönderilme Tarihi: 11.03.2019

Kabul Tarihi: 28.06.2019

evasion. Tax whistleblowing allows disclosure of the persons who evade taxes, thus ensuring the effectiveness of tax auditing and increasing the revenues of the government. This research sought to identify the factors that affect tax whistleblowing decision of income and corporate taxpayers by using a Structural Equation Model. The findings indicate that economic, legal and tax awareness factors have a positive and significant effect on tax whistleblowing decision while the effect of socio-psychological factors is negative but significant.

Keywords: Tax Whistleblowing, Underground Economy, Structural Equation Model

JEL Classification Codes: H26, E26, C38

Giriş

Kayıt dışı ekonominin bir sonucu olarak karşımıza çıkan vergi kayıp ve kaçağı, vergi sistemini ve vergi idaresinin işleyişini olumsuz etkilemektedir. Vergi kaçırma davranışının toplumda yaygınlaşması hem vergisel adaletsizliğine yol açmakta hem de idarenin vergi toplama etkinliğini azaltmaktadır. Aynı zamanda vergisini tam olarak ödeyen dürüst mükelleflerin çevrelerinde vergi kaçırıcı kişileri görmesi devlete duyulan güveni de azaltarak vergi ahlakını zedelemektedir. Bu kapsamda devletler, kamu gelirlerinin erozyona uğramaması, vergisel adaletsizliğin büyümemesi ve toplumda vergisel güveni sürdürülebilmek amacıyla vergi kaçakçılığıyla mücadele stratejileri geliştirmektedir.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede devlete olduğu kadar vatandaşlara da görev düşmektedir. Vatandaşlar kendilerine düşen bu görevi yine devlet tarafından kendilerine sunulan olanaklar yoluyla yerine getirmektedir. Vergiye ilişkin yükümlülükleri tam ve zamanında yerine getirmek mükellefe düşen ödevler olmasının yanında başkasının vergi kaçırdığını ihbar etmek de mükellefe düşen görevler arasındadır. Ülkemizde vergi ihbar müessesesinin geliştirilmesine yönelik düzenlemeler olmasına karşın bu müessesenin bünyesinde barındırdığı birtakım eksiklikler nedeniyle mükelleflerin ihbar yükümlülüğüne uyumu istenen düzeyde gerçekleşmemektedir.

Literatürde vergi ihbarı konusunda çokça teorik çalışma olmasına karşın vergi ihbarı konusunda yapılmış sınırlı sayıda ampirik çalışma bulunmaktadır. Literatürdeki vergi ihbar müessesesinin teoride ve uygulamadaki eksiklikleri üzerinde durulmaktadır. Bu çalışmada, literatürdeki çalışmalardan farklı olarak vergi ihbarını etkileyen faktörler Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) ile analiz edilmiştir. Bu yönüyle çalışma, vergisel konularda ortaya çıkan karmaşık insan davranışlarının anlaşılması açısından önem arz etmektedir. Bu kapsamda vergisel konulara daha çok hakim olduğu düşünülen beyana dayalı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi ihbar kararlarını etkileyen hukuki, ekonomik, sosyo-

psikolojik ve vergi bilinci faktörlerinin vergi ihbar kararı üzerindeki etkisinin YEM ile araştırılması çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Çalışmanın devam eden bölümlerinde sırasıyla; vergi ihbarına ilişkin kavramsal çerçeve ve vergi ihbarı davranışını etkileyen faktörler açıklanarak vergi ihbarını etkileyen faktörleri inceleyen literatür taraması yapılmıştır. Literatür özetinin devamında, araştırmada kullanılan örneklem test edilmiş ve YEM ile çalışmaya ilişkin geliştirilen hipotezlerin doğruluğu araştırılmıştır. Sonrasında araştırma sonucunda ulaşılan bulgular tartışılmış ve sonuç kısmıyla çalışma tamamlanmıştır.

1. Kavramsal Çerçeve: Vergi İhbarı ve Vergi İhbarını Etkileyen Faktörler

1.1. Vergi İhbarı

Arapça kökenli bir kavram olan ihbar (Budak, 2009:45) kelime olarak “bildirme, bildirim, ele verme” gibi anlamlara gelmektedir. Genel olarak ihbar, ihbar eden kişinin suçlu saydığı kişiyi veya suç teşkil eden bir olayı yetkili makama gizlice bildirmesi/ele vermesi olarak tanımlanmaktadır (TDK, 08.09.2017).

Hukuka aykırı ve etik dışı eylem ve davranışların üçüncü kişiler tarafından açığa çıkarılmasında yüksek kamusal yarar bulunmaktadır. İhbar sayesinde, üretim hatası kaynaklı bir geminin batma tehlikesinin bulunması, sağlığa zararlı gıdaların risklerine dikkat çekilmesi, iş sağlığı ve güvenliği önlemlerinin alınmadığına dair bilgilerin ortaya çıkarılması, çok sayıda insanın hayatının kurtarılmasına yardımcı olacaktır. İhbar ile aynı zamanda işyerindeki mobbingden, çocuk istismarı, rüşvet, yolsuzluk, vergi kaçırma ve kayıt dışı istihdama kadar birçok etik ve hukuka aykırı fiillerin ortaya çıkarılması sağlanmaktadır (Alp, 2014:401).

İhbar kavramı hem bir hakkı hem de bir yükümlülüğü ifade etmektedir. Tek başına ihbar, gerçekleştirilmekte olan yasa dışı suç oluşturan bir eylemin yetkili makamlara bildirilmesi anlamına geliyorken vergi hukukunda ihbar, mükellefler tarafından vergi hukuku kurallarının ihlal edilerek vergi kaybına neden olan eylemlerin üçüncü kişiler tarafından yetkili idareye bildirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Alptürk, 2007:52). Bir başka tanıma göre vergi ihbarı, vergi kanunlarına uymayan ve vergiye uyum göstermediği tespit edilen kimselerin ilgili idareye bildirilmesi olarak tanımlanmaktadır (West vd., 2012:27).

Ülkemizde vergi ihbar ve ihbar ikramiyesine ilişkin düzenleme 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun² ile düzenlenmiştir. 1905 sayılı ihbar ve ihbar ikramiyesine ilişkin usulleri düzenleyen Kanun’un 6’ncı maddesinde; bina, arazi ve arsalardan idareye

²1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumatını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun (1931), Resmi Gazete, Sayı: 1990, 26.12.1931.

bildirilmeyenler ile gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV gibi sürekli vergilerden eksik beyanda bulunmak veya beyanname vermemek ya da çift defter tutmak suretiyle veya diğer hallerde bildirim dışı bırakılanların idareye haber verilmesi vergi ihbarı olarak tanımlanmıştır. Bildirim dışı bırakılan vergileri haber verenlere de ihbar ikramiyesi ödeneceği ifade edilmiştir. Kanun'un 6'ncı maddesinden anlaşıldığı üzere vergi ihbarının konusuna belirli vergiler girmektedir. Bu vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi ve KDV gibi sürekli vergiler ile bunlara bağlı olarak ortaya çıkan vergi ziyayı cezalarından oluşmaktadır. Bu vergilerin bir özelliği sürekli yükümlülük getiren vergilerden oluşmalarıdır. Yani 1905 sayılı Kanun'a göre vergi ihbarına konu olacak vergiler sürekli yükümlülük getiren vergilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla kanunda açıkça sayılmayan vergi ve cezalar ile süreklilik taşımayan vergiler ihbarın konusuna girmemektedir. Buna göre bu vergilere bağlı gecikme zammı, gecikme faizi, usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi cezalar ile süresiz vergiler ve bir defaya mahsus uygulanan ek vergiler ihbar ikramiyesinin konusu dışında bırakılmıştır (Gınalı, 2010:145).

1.2. Vergi İhbarını Etkileyen Faktörler

Vergi kayıp ve kaçağıyla mücadelede vatandaşlara düşen görevlerden biri olan vergi ihbarı konusunda kişilerin davranışına etki eden sosyal-psikolojik, hukuki, ekonomik ve vergi bilincine ilişkin faktörler bulunmaktadır.

1.2.1. Sosyal ve Psikolojik Faktörler

Kişi içerisinde yaşadığı toplum kurallarını belirleyen yasa ve anayasalarda yer alan birtakım kuralları yerine getirmekle mükelleftir. Bu kapsamda vergi ödevi de yerine getirilmesi gereken yükümlülükler arasındadır. Vergi mükellefleri Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergi ödevini yerine getirmekle birlikte vergi ödevlerine uymayanları da ilgili idareye bildirmelidir (Budak, 2009:43). Vergi kaçırma eyleminin herkesi ilgilendirdiği ve bununla mücadele edilmesinin "vatandaşlık görevi" olduğu bilincinin geliştirilmesi ihbara karşı olan sosyal ve psikolojik direncin kırılması açısından son derece önemlidir (Taş, 2017:187). Kişilerin ihbar kararlarını etkileyen sosyal ve psikolojik faktörler arasında toplumda ispiyoncu olarak adlandırılma düşüncesi, muhbirin isminin açığa çıkma korkusu, kişiler arasındaki husumet ve intikam duygusu ile yakın arkadaşlık ve akrabalık ilişkileri yer almaktadır.

1.2.1.1. Toplumda İspiyoncu Olarak Adlandırılma Düşüncesi

İhbar yapan kişilerle ilgili görüşler farklılık göstermekle birlikte vergi ihbarcısını "dürüst", vergi mükelleflerini ve vergi sistemini koruyanları "kahraman" veya "şampiyon" olarak adlandıran görüşler vardır. Aynı zamanda ihbarda bulunan kişileri gelecekte bekleyen birtakım maliyetlerin olduğu görüşleri de bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığını ihbar edenlerin ileride iş kaybı, itibar kaybı ve kariyer kaybı gibi risklerle karşılaşabileceği savunulmaktadır (Webber ve Nozemack, 2012:3). Aynı zamanda ihbar

yapan kişi bazı kesimler tarafından “ispiyoncu” olarak da adlandırılmaktadır (Webber ve Nozemack, 2012:4).

Her ne kadar etik dışı ve hukuka aykırı davranış ve eylemlerin açığa çıkarılması olgusu ahlaki bir davranış biçimi olsa da uygulamada bazı durumlarda bu etik davranışa pek çok negatif anlam taşıyan kelimeler yüklenmektedir. Etik dışı eylemleri ifşa eden kişiler, Türkçe’de kullanılan “ispiyoncu”, “ajan” ve “gammazcı” gibi kelimelere maruz kalabilmektedir (Aktan, 2006:3).

Ülkemizde vergi ihbar mekanizmasından beklenen sonucun elde edilememiş olmasının ana nedeni toplumun ihbarcılık kurumuna bakış açısının olumsuz olmasıdır. Nitekim toplumda ihbar/ihbarcılık, başkalarının sırlarını, davranışlarını veya düşüncelerini gözlemleyip ortaya çıkararak çıkar elde etme yani ispiyonculuk/gammazlama olarak algılanmakta ve kabul görmemektedir (Yaşın, 2016:17).

1.2.1.2. Husumet ve İntikam Alma Duygusu

İhbar kurumu bireylerin birbirine zarar vermek amacıyla da sıkça kullanılmaktadır. Örneğin, işten çıkarılmanın yarattığı olumsuz psikolojik etki nedeniyle eski çalışanın eski işverenini vergi kaçakçılığıyla suçlayarak asılsız ihbarda bulunduğu durumlar da yaşanmaktadır (Ünver, 2005:20).

Yaniv’in (2001) çalışmasına göre kişilerin vergi ihbar kararları; ihbar sonucu elde edilecek faydanın ihbar sonucunda katlanılacak maliyetten fazla olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Kişilerin elde edecekleri faydalar arasında idarenin kaçırılan gelir üzerinden vergi alması, kişilerin ihbar sonucunda gelir elde etmeleri ve intikam duygularını tatmin etmeleri yer alırken muhbirlerin katlanabilecekleri maliyetler arasında ise vergi kaçırıldığına dair araştırma maliyeti ve ihbar sonucunda oluşabilecek psikolojik maliyet yer almaktadır. Çalışmada kişileri vergi kaçırmayı ihbara iten etkenlerin başında intikam alma duygusu gelmektedir (Yaniv, 2001:226).

Ülkemizde yapılan ihbarlar genel olarak kendini mağdur hisseden yani bir zarara uğramış kişilerce veya kişiler arasında oluşan düşmanlık sonucu yapılmaktadır. Aksi halde ihbar eden kişi bu işten zarar görmüyorsa ihbar müessesesi pek kullanılmamaktadır (Gınalı, 2010:143).

1.2.1.3. Muhbirin İsmine Açığa Çıkma İhtimali

Gerek özel gerekse kamu sektöründe yasalara aykırı fiil ve davranışları ilgili idareye bildirmeyi amaçlayan kişiler isimlerinin açığa çıkmasından rahatsızlık duymaktadır. Bu nedenle de gerek ABD’de ihbar ve vergi ihbarına ilişkin hukuksal düzenlemelerde gerekse ülkemizde ihbar ve ihbar ikramiyesine ilişkin esasları düzenleyen 1905 sayılı Kanun’da ve diğer düzenlemelerde muhbirin isminin belli şartlar dışında gizli tutulacağı vurgulanmaktadır.

Muhbirlerin ihbar sonrasında karşı taraftan gelebilecek misilleme/öç alma gibi olumsuz durumlarla karşılaşmaları muhtemeldir. Bu kişilerin çalıştıkları yerdeki yolsuzlukları ifşa etmeleri durumunda karşılaşabilecekleri riskler

arasında arkadaşları tarafından dışlanabilmeleri, işten çıkarılma, tekrar iş bulamamalarını sağlayacak “kara listeye” alınma ve ihbar sonrası karşı tarafın açacağı davaların çok uzun sürebilmesi dolayısıyla oluşabilecek psikolojik yük gibi olumsuz durumlar bulunmaktadır (Rapp, 2007:95).

Muhbirin isminin açığa çıkması kişinin çalıştığı yerdeki sosyal konumunun zayıflamasına yol açabilir. Bu zayıflamış sosyal konum kişisel hayata da etki ederek aslında ihbarcıların uğraşmamaları gereken birçok soruna yol açabilmektedir. Berenschot Danışmanlık Şirketi tarafından Danimarka’da özel sektör özelinde yapılan araştırmada ihbar yapan kişilerin %30’unun öz güven kaybı yaşadığı ve %34’ünün ise toplum tarafından sosyal olarak dışlandığı sonucu ortaya konmuştur (Jochems ve Melman, 2015:18).

1.2.1.4. Dostluk, Yakın Arkadaşlık ve Akrabalık İlişkileri

İnsanlar sosyal varlıklar olduklarından bireyler için belki de yakın ilişkilerinden daha önemli bir şey yoktur. Kişiler arasındaki yakınlık kavramı sosyal ve kişisel ilişkiler üzerine yapılan araştırma ve teoriler için önem arz etmektedir. Çünkü yakın ilişkilerdeki değişim, kişinin kendisini ifşa etmesinden hilelerin ortaya çıkarılmasına kadar geniş bir yelpazede kişilerarası ve ilişkiyel olguları etkilemektedir. Bu nedenle kişilerarası ilişkilerin ölçümünün iyi yapılması önem arz etmektedir. Kişilerarası ilişkiler altı kategoride sınıflandırılabilir. Bunlar; yabancılar, sıradan arkadaşlar, aynı cinsten günlük görüştüğümüz iyi arkadaşlar, aile, sürekli birlikte olunan iyi arkadaşlar veya nişanlılar ve evli çiftlerden oluşmaktadır (Dibble vd., 2011:1-2).

Herhangi bir yanlış davranışı fark edip gerekli yerlere ihbar eden kişiler aslında ihbar ettikleri kişilerle birtakım ilişkiler içindedirler. Bu nedenle kişilerarası ilişkilerin bireylerin düşüncelerine ve davranışlarına etki etmeleri kaçınılmazdır. Kişiler intikam hırsıyla kavgalı oldukları veya sevmedikleri kimseleri ihbar ediyorsa yakın ilişki içinde olduğu/sevdiği kişilerin de hatalı davranışlarına göz yumabilmektedir. Bu nedenle de yakın ilişkiler ihbar kararı üzerinde etkili olabilmektedir.

Mieth (1999) tarafından yapılan çalışmada, yakın arkadaşlık durumunun kişilerin ihbar niyetleri üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Buna göre etik olmayan davranışı gerçekleştiren kişinin yakın iş arkadaşı olması halinde veya benzer davranışın rakip kimseler tarafından veya daha az sevilen iş arkadaşı tarafından yapılması durumunda, yakın ilişki içinde olunan kişilerin etik olmayan davranışlarının muhbirler tarafından daha fazla göz ardı edilebildiği sonucuna varılmıştır.

Miller (2013) tarafından yapılan çalışmada 360 lisans ve yüksek lisans öğrencisine çeşitli senaryolar kullanılarak oluşturulan sorular (anket) sorularak öğrencilerin yakın ilişkiler karşısındaki ihbar kararları araştırılmıştır. Çalışmada, etik dışı davranış sergileyen kişilerin yabancı bir kişi olması veya ihbarcıyla yakın ilişkiye sahip olmasının ihbar kararını önemli derecede etkilediği sonucuna varılmıştır (Miller, 2013:1). Nitekim

kimse iyi ilişkisinin ihbar sonucu bozulmasını istememektedir. Bu nedenle de iyi bir ilişkinin yok olma ihtimali ihbar kararını etkilemektedir (Miller, 2013:38).

1.2.2. Hukuki Faktörler

1931 yılında yürürlüğe giren 1905 sayılı ihbar ve ihbar ikramiyesine ilişkin esasları düzenleyen Kanun ile vergi kayıp ve kaçığıyla mücadele etmek ve vergilerin tam ve zamanında Hazineye girmesini sağlamak amaçlanmıştır. Buna yönelik olarak uluslararası normlar da dikkate alınarak 1982 Anayasası'nda da bazı değişiklikler yapılmıştır. Ancak 1931 yılından bu yana değişmeden uygulamada kalan 1905 sayılı Kanun'dan istenen sonuç alınamamıştır. Bunun başlıca nedenleri ise kanunda yer alan nispet ve tutarların güncelliğini yitirmesi, yasanın geniş kitleler tarafından bilinmiyor olması, kişilerin muhbir olarak adlandırılmak istememeleri olarak sayılmaktadır (Budak, 2009:43).

Feldman ve Lobel (2010) tarafından yapılan çalışmada farklı yasal mekanizmaların ihbar üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Buna göre yasal mekanizmalarla içsel olarak ihbar motivasyonunun artırılması parasal teşvik sunmaktan daha yararlı sonuçlar verebilecektir. Yani yasalarca yasaklanan fiillerin gerçekleştirilmesi toplumsal olarak kabul edilmeyen bir durum olarak algılandığında ihbar motivasyonu da artmış olacaktır.

1.2.3. Vergi Bilincine İlişkin Faktörler

Vergi bilincinde öne çıkan kavram, mükelleflerin vergiler ile ilgili konularda göstermiş oldukları farkındalıktır. Farkındalık, vergisel konulardaki mevzuatın ve mevzuatta yapılan değişikliklerin bilinmesini, vergi uygulamaları konusunda bilgi sahibi olunmasını, vergilerin harcandığı yerlerin bilinmesini ve vergilerin yararlanılan kamusal harcamaların finansmanı olarak görülmesini kapsamaktadır (Taytak, 2010:499).

Vergi bilincinin toplumda yerleşmesi idarenin de yükünü azaltacaktır. Nitekim mükellef kendi ödeyeceği vergilerin farkında olduğu gibi çevresindekilerin de vergi ödevlerini yerine getirip getirmediğinin farkında olacaktır. Bir bakıma “mükellefin mükellefle oto-kontrolü” sağlanacaktır. Yani mükellefler vergisel konularda hem kendilerini hem de diğer insanları denetleyeceklerdir (Buyrukluoğlu ve Erasa, 2012:121-122).

Vergi hukukunda ihbar kurumunun varlığının temeli, idarenin bilgisi dışında vergi kaybına neden olan fiillerin üçüncü kişiler tarafından idareye bildirilmesine dayanmaktadır. Bu nedenle vergi ihbar kurumu ülkedeki vergi bilinç düzeyini de göstermesi açısından önem arz etmektedir (Ünver, 2005:20).

Russo (2018) tarafından yapılan çalışmada, bir web sitesine yapılan vergi kaçırmaya yönelik ihbarlar vergi ahlakının göstergesi olarak ele alınmış ve vergi ahlakı ile ihbar arasındaki ilişki ortaya konmuştur. Buna göre müşterilerine fiş vermeyen satıcıların ihbar edildiği web sitesine yapılan ihbar sayıları kişilerin vergi ahlak düzeyini göstermektedir. Çalışmada yüksek vergi ahlakına sahip olan bireylerin önemsiz sayılabilecek vergi

kaçırma fiillerini dahi ihbar ettikleri vurgulanmıştır. Yüksek vergi ahlakına sahip kişilerin ihbar sonucu elde ettikleri fayda daha yüksek olmakta ve küçük vergi kaçırma faaliyetlerini bile ihbar etmektedirler. Buna göre vergi ahlakı arttıkça ihbara konu olan, kaçırılan vergi eşiği de azalmaktadır. Böylece vergi ahlakının güçlendirilmesi az miktartlı kaçırılan vergileri azaltarak toplamda kaçırılan vergi miktarını da azaltacaktır.

1.2.4. Ekonomik Faktörler

Devletten kaçırılan varlıkların ihbar konusuna girmesi ve ihbar yoluyla bunun açığa çıkarılması ihbarı yapan ve vergi kaçırın kişi arasında düşmanlık olmadığı sürece zayıf bir ihtimal olarak kalmaktadır. Bu nedenle de ihbar yapan kişinin bu davranışı için az da olsa maddi menfaat elde etmesinin ihbar müessesinin etkinliğini artıracağı ve kişileri ihbara sevk edeceği düşünülmektedir (Şenyüz, 2014:2076).

Muhbirlere ödenecek ihbar ödülleri belirlenirken üç faktörün göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Birincisi ihbarın yol açtığı kişisel maliyet, ikincisi ihbar yoluyla elde edilen bilginin ödül değeri taşıyıp taşınamaması ve üçüncüsü ise parasal kazanç sağlamak amacıyla doğru olmayan ihbarların yapılabileceğidir. İhbarın yol açabileceği kişisel maliyetler arasında sosyal dışlanmışlık, gelecekteki istihdam olasılıklarının azalması ve kişilerin psikolojik ve fiziksel sağlık sorunları yer almaktadır. Bu üç faktör göz önünde bulundurulurken farklı oranlarda ödül belirlemesi yapılmalıdır. Örneğin, kişilerin katlandıkları kişisel maliyetlere göre ödül oranında farklılaştırma yapılmalıdır. Nitekim ihbar sonucu işsiz kalan genç bir kişinin yaşlı bir kişiye göre gelecekte iş bulma ihtimali daha azdır ve bu nedenle de bu kişinin daha fazla maliyete katlandığı düşünülebilir (Givati, 2018: 110-111).

Yaniv (2001), intikam, vergi ihbarı ve optimal ödül miktarının vergi ihbar kararı üzerindeki etkisini araştırdığı çalışmasında parasal teşviklerin ihbarı artırıcı etkisinin olduğu ancak bu etkinin intikam duygusundan sonra geldiği sonucuna ulaşmıştır.

Feldman ve Lobel (2010) tarafından yapılan çalışmada, parasal teşviklerin, ceza yükümlülüğünün, misillemeye yönelik koruma politikalarının ve ihbar sorumluluğunun kişilerin illegal davranışları ihbar etme kararları üzerindeki etkileri karşılaştırılmıştır. Çalışmada katılımcılar, içsel ihbar motivasyonları düşük olan kişilerin düşük parasal teklifler karşısında ihbar etme eğilimlerinin de düşük olacağını, parasal teklif miktarı arttıkça ihbar motivasyonunun artacağını ifade etmişlerdir. İçsel ihbar motivasyonları yüksek olan kişilerin parasal teşvikleri ahlaki açıdan uygun bulmayacakları ve bu kişilerin ihbar motivasyonu üzerinde dışlama etkisi, yani azaltıcı etki yaratacağı belirtilmiştir.

Breuer (2012) tarafından vergi ihbarının vergi uyumu üzerindeki etkisinin araştırıldığı çalışmada, parasal teşvik miktarı arttıkça vergi ihbar kararının da yükseldiği ve vergiye uyumun arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Sunn (2014) tarafından yapılan anket çalışmasında, katılımcılara parasal teşviklerin ihbar kararını etkileyip etkilemediği sorulmuştur. Katılımcıların yaklaşık %43'ü parasal teşviklerin ihbarcıları motive edeceğini, %39'u ise parasal teşviklerin ihbar kararları üzerinde etkili olmadığını ifade etmişlerdir. Aynı zamanda katılımcıların %73'ü parasal teşviklerin yalan ve art niyetli ihbar sayısını arttırabileceğini ifade etmişlerdir (Sunn, 2014:42).

Parasal teşvikler, idarenin sadece rastgele denetimlere bağlı kalmamasına, aynı zamanda ihbar kaynaklı denetimler yapmasına da olanak sağlamaktadır. Bu kapsamda parasal teşvik miktarının artmasıyla vergi ihbarcılarının vergi kaçakçılığıyla mücadelede kullanılması idare için önemli bir araç haline gelmektedir (Wesselink, 2010:16). Çünkü ihbar sonucunda muhbirin karşılaşılabileceği muhtemel maliyetler nedeniyle (iş kaybı, sosyal dışlanma vb.), parasal teşvik olmadan ihbarda bulunması beklenemez. Parasal teşvikler olmadığında ihbarcının ya intikam güdüsüyle ya da yüksek vergi ahlakına sahip olması sebebiyle ihbarda bulunması muhtemeldir (Wesselink, 2010:50).

2. Literatür Özeti

Vergi, birçok araştırmacının önem verdiği konu olmasına rağmen vergi uygulamalarıyla bağlantılı vergi ihbarı konusundaki çalışmalar oldukça az sayıdadır (Wesselink, 2010). Vergi kaçakçılığı ve vergi ihbarı arasındaki ilişkiyi araştıran ilk çalışma Yaniv (2001) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada, optimum ödül miktarının belirlenmesi, intikam duygusu ve bunların ihbar kararını nasıl etkilediği araştırılmıştır (Yaniv, 2001:231). Çalışmanın sonucunda ihbarcıların asıl amaçlarının kavgalı oldukları eski dost/akraba/işverenlerinden intikam almak istemeleri olduğu yargısına ulaşılmıştır. Gelir elde etme güdüsü ise intikam alma duygusuna göre ikinci sırada yer almaktadır (Yaniv, 2001:226).

Tobol ve Dagan (2005) tarafından yapılan çalışmada vergi otoritesi, vergi mükellefi ve vergi ihbarcısı arasındaki etkileşim teorik oyun modeli çerçevesinde analiz edilmiştir. Modelde vergi otoritesi ihbarcılarına maddi ödül sunmakta ve rastgele denetimler yapmaktadır. Araştırmının sonuçları parasal teşviklerin ihbar niyetini artırdığını göstermiştir.

Mealem vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada, ihbarın vergi kaçırma üzerindeki caydırıcı etkisi araştırılmıştır. Buna göre vergi idaresinin iki tür denetim politikası bulunmaktadır: Gizli/kör (blind-audit) denetim ve ihbar kaynaklı denetim. Gizli denetimde idarenin tüm mükellefleri denetleme olanağı bulunmamakta ve bu durum vergi kaçırmaya fırsat oluşturmaktadır. Bu durumda idare ihbar kaynaklı denetimlerde daha başarılı sonuçlar elde edebilecektir. Çünkü ihbar edilen vergi kaçakçıları yüksek oranda denetlenme ihtimaliyle korkutulmuş olmakta ve vergi kaçırma üzerinde caydırıcı etki yaratmaktadır.

Breuer (2012) tarafından vergi ihbarı ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin araştırıldığı çalışmada, parasal teşviklerin vergi kaçırıcıları ihbar etme

kararlarına etkisi, mükelleflerin vergilendirilebilir geliri beyan üzerindeki etkisi ve kamu gelirlerine etkisi araştırılmıştır. Çalışma Almanya Bonn Üniversitesinde çeşitli branşlarda öğrenim gören 186 öğrenciyi kapsamaktadır. Çalışmanın sonucunda vergi ihbarının vergiye uyumu artırdığı ve aynı zamanda parasal teşvik miktarı arttıkça vergi ihbar kararının yükseldiği sonucuna ulaşılmıştır.

Clearly (2013) tarafından tutum ve davranışların vergi uyumu üzerindeki etkisinin araştırıldığı çalışmada, katılımcılara bireylerin neden vergi ödediklerine yönelik oluşturulan sorulardan biri olan “Başkaları tarafından idareye ihbar edilmekten endişe duyarım” ifadesi yöneltmiştir. Katılımcıların yaklaşık %34’ü bu ifadeye katıldıklarını, yaklaşık %34’ü ise katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Çalışmada bireylerin ihbar edilme endişesinin diğer faktörlere göre vergi uyumunu daha az etkilediği sonucuna varılmıştır. Katılımcılardan bu ifadeye katılanlar ve katılmayanların oranlarının hemen hemen aynı olmasının bu kişilerin kendilerini böyle bir olasılık dahilinde görmediklerinden kaynaklandığı düşünülmektedir (Clearly, 2013:31-33).

Çiçek ve Herek (2012) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, mükelleflere “Arkadaş ve iş çevrelerinde vergi suçu işlemiş bir mükellefi ihbar etmeyi düşünüp düşünmedikleri” sorusu yöneltmiştir. Vergi suçu işlemiş bir mükellefi ihbar etme konusunda mükelleflerin yaklaşık %39’u kararsızım, yaklaşık %29’u tamamen katılıyorum veya katılıyorum, yaklaşık %30’u ise tamamen katılmıyorum veya katılmıyorum, cevabını vermişlerdir. Vergi ihbar mantığının yeterince yerleşmemiş olmasının nedenlerinden biri kişilerin iş çevrelerinde ve sosyal çevrelerinde kötü bir şekilde anılmak istememelerinden kaynaklanmaktadır.

2014 yılında gerçekleştirilen ABD vergi algısı anketinde katılımcıların %86’sı vergi kaçırmanın kabul edilebilir olmadığını ifade etmiştir. Ayrıca katılımcıların %60’ı vergi kaçırmanın kişilerin ihbar edilmesinin kişisel sorumluluk olduğu ifadesine tamamen veya çoğunlukla katıldıklarını ifade etmişlerdir (IRS Oversight Board, 2014).

Saruç (2015) tarafından vergi ahlakını ölçmek amacıyla yapılan çalışmada, katılımcılara yöneltilen “Mükellef vergi idaresine gönüllü bilgi vermek zorunda değildir” ifadesine katılımcıların %58’i vergi kaçakçılığı konusunda vergi idaresinin gönüllü olarak bilgilendirilmesi gerektiğini, %15’i kararsız kaldıklarını ve %27’si ise katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Aynı çalışmada katılımcılara yöneltilen “Kişi vergi kaçırmanın ailesi bile olsa idareye bildirmelidir” ifadesine mükelleflerin %37’si katıldıklarını, %23’ü kararsız kaldıklarını ve %20’si ise katılmadıklarını ifade etmişlerdir.

3. Yöntem ve Analiz

Çalışmada veri toplama yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmıştır. Bu çalışmada kullanılan anket sorularının hazırlanmasında; yakın arkadaşlık ve ihbar niyeti arasındaki ilişkinin araştırıldığı Miethe (1999) ve Miller’in

(2013) çalışmalarından; vergi otoritesi, vergi mükellefi ve vergi ihbarcısı arasındaki etkileşimin araştırıldığı Tobol ve Dagan'ın (2005) çalışmasından, vergi ihbarının parasal teşvikler yoluyla vergi uyumu üzerindeki etkisinin araştırıldığı Breuer'in (2012) çalışmasından; tutum ve davranışların vergi uyumu üzerindeki etkisinin araştırıldığı Clearly'nin (2013) çalışmasından ve Sunn (2014) tarafından Estonya'da ihbar davranışını teşvik etmek için kullanılan çeşitli yöntemlerin etkinliği ve ihbar davranışına karşı tutumların araştırıldığı çalışmadan faydalanılmıştır.

Ankette yer alan önermeler Rennis Likert tarafından geliştirilen 5'li Likert ölçeğine göre tasarlanmıştır. Buna göre katılımcılara 5 noktalı ölçeğe (1- kesinlikle katılmıyorum; 5- kesinlikle katılıyorum) göre 27 soru yöneltilmiştir. Böylece katılımcıların önermelere katılma ya da katılmama derecelerini ortaya koymaları amaçlanmıştır.

3.1. Ana Kütle ve Örneklem

Çalışmanın ana kütlelerini TR33 bölgesinde bulunan beyana dayalı gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri oluşturmaktadır. Çalışmanın amacına uygun olarak belirlenen ana kütle seçimi yapılırken beyana dayalı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin hem vergisel konularda daha bilgili oldukları hem de ödedikleri verginin yükünü daha fazla hissettikleri varsayılarak vergi ihbarı konusunda daha hassas olabilecekleri düşünülmüştür.

Çalışmada örnekleme yöntemlerinden tabakalı örnekleme yöntemi seçilmiştir. Tabakalı örnekleme, ana kütledeki birimler homojen olmaması yani belirli kriterlere göre alt gruplara ayrılması durumunda kullanılır. Bu örnekleme yönteminde ana kütle önce alt gruplara ayrılır daha sonra bu ayrılan gruplardan rassal olarak veri elde edilir (Karagöz, 2016:290). TR33 bölgesinde dört il yer almaktadır. Bu dört ilde de toplam 76.498 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bölgedeki toplam gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısı için örneklem sayısı 370 (Saunders vd., 2000:156) olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda anketin güvenilirliğini artırmak amacıyla 500 kişiye anket uygulanması uygun görülmüştür. Toplam örneklem sayısının illerde yaşayan mükellef sayısına oranlanmasıyla illerdeki mükelleflere uygulanacak anket sayısı belirlenmiştir.

Tablo 1: TR33 Bölgesindeki İllere Ait Faal Mükellef Sayıları (2018)

İller	G.V.	K.V.	Toplam	Uygulanan Anket Sayısı
Afyonkarahisar	13.039	4.082	17.121	(%23) 115
Kütahya	10.208	2.379	12.587	(%16) 80
Manisa	30.658	6.383	37.041	(%49) 245
Uşak	7.763	1.986	9.749	(%12) 60
Toplam			76.498	(%100) 500

Kaynak: GİB, İstatistikler, 2018.

3.2. Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli

Çalışmada, TR33 bölgesinde ikamet eden mükelleflerin vergi ihbar edebilirliğini açıklayan nedensel bir model test edilmiştir. Araştırmanın

modeli bu kapsamda yapılan ulusal ve uluslararası literatür çalışmalarına dayanmaktadır. Vergi ihbar edilebilirlik düzeyinin birçok değişken tarafından etkilendiği modelde; ekonomik, sosyo-psikolojik, vergi bilinci ve hukuk faktörlerinin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi ihbar edilebilirliği üzerinde belirleyici faktörler olduğu öngörülmüştür.

Araştırmada belirlenen amaçlar ve literatür çalışmaları çerçevesinde geliştirilen hipotezler aşağıdaki gibidir:

H₁: Ekonomik faktörler vergi ihbar edilebilirlik üzerinde etkilidir.

H₂: Hukuki faktörler vergi ihbar edilebilirlik üzerinde etkilidir.

H₃: Sosyo-psikolojik faktörler vergi ihbar edilebilirlik üzerinde etkilidir.

H₄: Vergi bilinci faktörü vergi ihbar edilebilirlik üzerinde etkilidir.

3.3. Yöntem

Araştırmada teorik temele dayalı kuramsal altyapıya ilişkin hipotezlerin test edilmesinde YEM kullanılmıştır. Çalışmada YEM'in kullanılmasının nedeni, verilen bir modelde gözlenen bağımlı ve bağımsız değişkenlere yönelik ölçüm hatalarını açıkça hesaba katmasıdır (Bayram, 2013:1; Karagöz, 2016:949). YEM, aralarında korelasyon olan ölçüm hatalarını ve diğer ölçüm hatalarını da modele dahil etmektedir. Aynı zamanda YEM, her biri birden fazla gözlenebilen değişkenle ölçülen çoklu bağımsız ve gizil değişkenler arasındaki ilişkileri test etmektedir (Ayyıldız ve Cengiz, 2006:67-68). Çalışmada analiz yöntemi olarak YEM'in tercih edilmesindeki diğer etken de teori üzerine kurulan bir modelin test edilmesi/doğrulanmasıdır (Yener, 2007:59).

Çalışmada modelin uyum iyiliğinin belirlenmesi amacıyla kullanılan YEM ile daha önceden bütünsel ilişkileri birarada araştırılmayan 5 değişkenli bir model çalışması yapılmıştır. Buna göre özellikle vergisel alanda ortaya çıkan karmaşık insan davranışlarının vergi ihbar davranışına etkileri ve değişkenler arasındaki gizil ilişkiler ortaya konmuştur.

3.4. Bulgular

Çalışmanın bu kısmında araştırmaya konu olan örneklemin demografik özellikleri ile yapısal eşitlik modelinin analiz sonuçlarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

3.4.1. Katılımcılara Ait Demografik Özellikler

Araştırma kapsamındaki gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin demografik özellikler aşağıdaki Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Katılımcılara Ait Demografik Özellikler

Cinsiyet	Frekans (%)	Eğitim Durumu	Frekans (%)
Kadın	25,7	Ortaöğretim	12,3
Erkek	74,3	Lise	31,8
Yaş	Frekans (%)	Lisans	51,4
18-25	13	Lisans Üstü	4,7
26-40	51	Ortalama Vergi Tutarı (TL)	Frekans (%)

Cinsiyet	Frekans (%)	Eğitim Durumu	Frekans (%)
41-60	32	0-25.000	32,0
60+	4	25.001-50.000	15,4
Mükellefiyet Türü	Frekans (%)	50.0001 ve üzeri	12,1
Gelir V.	43,7	Kayıp veri	40,5
Kurumlar V.	41,7	İkamet İli	Frekans (%)
Kayıp Veri	14,4	Kütahya	15,8
		Afyonkarahisar	22,9
		Uşak	12,5
		Manisa	48,8

Tablo 2’de yer alan bilgilere göre katılımcıların büyük çoğunluğu erkek (%74), 26-40 yaş aralığında (%51), lisans mezunu (%51,4), Manisa ilinde ikamet eden (%48,8), 0-25.000 TL arasında vergi ödeyen mükelleflerden (%43,7) oluşmaktadır.

3.4.2. Araştırmada Kullanılan Ölçeklerin Testi

3.4.2.1. Anti-İmage Matris Değerlerine Dayalı Madde Analizi

KMO (Kaiser-Mayer-Olkin) tüm maddelerin faktör analizine uygunluğunu ölçerken anti-image matris değeri (MSA) her bir madde için tek tek KMO (Kaiser-Mayer-Olkin) değerini ifade etmektedir (Yurdagül, 2018). Korelasyon matrisinin faktörlenebilirliği incelenirken anti-image matris değeri 0,50’nin altında olan maddelerin analizden çıkarılması önerilmektedir. MSA değeri 0,60’ın üzerinde olan maddeler analize dahil edilmelidir (Bektaş, 2017:135).

Tablo 3: Madde-Ölçek Anti-Image Matris Değerleri (MSA)

Madde	Anti-Image Matris Değerleri	Madde	Anti-Image Matris Değerleri
1	,853 ^a	15	,920 ^a
2	,804 ^a	16	,904 ^a
3	,705 ^a	17	,887 ^a
4	,796 ^a	18	,914 ^a
5	,798 ^a	19	,919 ^a
6	,891 ^a	20	,913 ^a
7	,632 ^a	21	,488 ^a
8	,899 ^a	22	,896 ^a
9	,898 ^a	23	,921 ^a
10	,850 ^a	24	,898 ^a
11	,420 ^a	25	,891 ^a
12	,726 ^a	26	,779 ^a
13	,333 ^a	27	,783 ^a
14	,774 ^a		

Çalışma kapsamında kullanılan ölçek maddelerine ait anti-image matris değerlerinin (MSA) puanları Tablo 3’de gösterilmiştir. Bu hesaplamalar sonucunda madde 11, 13 ve 21 hariç olmak üzere ölçekte kullanılan tüm maddelerin MSA değerlerinin 0,60’ın üzerinde değer aldığı görülmektedir. Buna göre madde 11, 13 ve 21’in ölçek korelasyon katsayısı 0,50’den küçük olduğu için ölçekten çıkarılmaları uygun görülmüştür. Nihai aşamada araştırmada kullanılan ölçekteki madde sayısı 24 olarak belirlenmiştir.

Tablo 4: Ölçeklerin Güvenilirlik Değerleri

Faktörler	Kullanılan Madde Sayısı	Cronbach's Alpha (α)
Ekonomik Faktör	4	0,779
Vergi Bilinci Faktör	3	0,736
Sosyo-Psikolojik Faktör	6	0,744
Hukuk Faktörü	8	0,887
Vergi İhbar Faktörü	3	0,845
Toplam	24	0,802

Araştırmada kullanılan ölçeklerin boyutlarına ilişkin hesaplanan Cronbach’s Alpha değerleri incelendiğinde; sosyo-psikolojik, ekonomik ve vergi bilinci faktörlerinin içsel tutarlılıklarının kabul edilebilir seviyede, hukuk ve vergi ihbar faktörlerinin içsel tutarlılıklarının ise iyi seviyede olduğu görülmektedir. Genel olarak ölçeklerin Cronbach’s Alpha değeri 0,802’dir. Bu da bize ölçeği oluşturan soruların yapılan araştırmanın doğruluğunu ortaya koyabilecek nitelikte, birbirleri ile ilişki içinde, tutarlı, anlaşılır ve yeterli sayıda olduğunu göstermektedir.

3.4.2.2. Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA)

Faktör analizinde değişkenler arasında yüksek korelasyon ilişkisi aranmaktadır. Değişkenler arasındaki korelasyon azaldıkça analiz sonuçlarına duyulan güven de azalmaktadır. Bu nedenle KMO ve Bartlett test sonuçlarının anlamlı çıkması gerekmektedir (Karagöz, 2016:884). Aşağıdaki Tablo 5’de KMO ve Bartlett küresellik testi sonuçlarına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 5: KMO ve Bartlett Test Sonuçları

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy	,871	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	4249,512
	df	276
	Sig.	,000

Yapılan KMO ve Bartlett test analizleri sonucunda KMO değeri 0,871 (çok iyi) olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre bulunan değer (0,871) çalışma kapsamında ulaşılan 506 kişilik örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu ve değişkenlerin birbirlerini mükemmel olarak hatasız tahmin edebildiği

anlamına gelmektedir. Bartlett testi sonucu ise ($p < 0,05$) verilerin çok değişkenli normal dağılıma sahip olduğunu ve korelasyon matrisinin birim matris özelliği olmadığını göstermektedir. Buna göre Bartlett's testi sonucunda H_0 (korelasyon matrisi birim matristir) hipotezi reddedilmiştir. KMO ve Bartlett test analizleri sonucunda çalışmanın faktör analizi için uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

Vergi ihbar edilebilirlik düzeyini belirlemek amacıyla çalışmada vergi mükelleflerine yönelik geliştirilen vergi ihbar edilebilirlik ölçeğinin faktör yapısını belirlemek için temel bileşenler analizi faktörleştirme yöntemi ve eşik döndürme yöntemlerinden Promax döndürme yöntemi seçilmiştir.

Promax döndürme yöntemiyle gerçekleştirilen AFA sonucunda dönüşümlü faktör yükleri, verilen ifadelerle ilişkin analizler sonucunda araştırma ölçeğinin 24 ifadeden ve 5 boyuttan oluştuğu ortaya çıkmıştır. Vergi ihbar edilebilirlik ölçeğinde faktör analizi sonucuna göre dağılmış, faktörlerde yer alan maddelerin taşıdıkları sözel anlam incelendiğinde hukuk faktörüne ilişkin ifadelerin 1'inci faktörde; sosyo-psikolojik faktöre ilişkin maddelerin 2'nci faktörde; vergi bilinci faktörüne ilişkin maddelerin 3'üncü faktörde; ekonomi faktörüne ilişkin maddelerin 4'üncü faktörde ve vergi ihbar faktörüne ilişkin maddelerin 5'inci faktörde toplandığı görülmüştür.

Tablo 6: Ölçeğin Faktörleri ve Faktörlere Ait Maddeler

Faktörler	Madde Numaraları	İlgili Maddeler	Faktör Yüğü
Hukuk	16	Vergi idaresine duyduğum güven ihbar kararımı olumlu etkiler.	,741
	17	Vergi ihbar yasasının kamuoyunda tanıtılması ihbar kararımı olumlu etkiler.	,750
	18	Vergi ihbar yasası hakkında yeterli bilgiye sahip olmam ihbar kararımı olumlu etkiler.	,762
	19	Vergi ihbarı konusunda yalan ve yanlış beyanda bulunanların para cezası ile cezalandırılacağını bilmem ihbar kararımı olumlu etkiler.	,781
	22	Vergi suçlarının cezalandırılacağı düşüncesi ihbar kararımı olumlu etkiler.	,600
	23	Vergi aflarına ilişkin sık sık düzenleme yapılması/yapılacağı düşüncesi vergi ihbar kararımı olumsuz etkiler.	,784
	24	Vergisel eşitlik ve adaletin sağlanacağı düşüncesi ihbar kararımı olumlu etkiler.	,751
	25	Vergi ihbarında bulunduğumda yetkililerin derhal harekete geçeceğini bilmem ihbar kararımı olumlu etkiler.	,729

Faktörler	Madde Numaraları	İlgili Maddeler	Faktör Yüğü
Sosyo-Psikolojik	1	Vergi ihbarı sonrasında toplum tarafından dışlanma düşüncesi ihbar kararımı olumsuz etkiler.	,748
	6	İntikam alma düşüncesi ihbar kararımı olumlu etkiler.	,722
	8	Vergi ihbarı sonucunda ismimin açığa çıkması ihtimali ihbar kararımı olumsuz etkiler.	,587
	9	Vergi ihbarı sonrasında ispiyoncu olarak adlandırılma düşüncesi ihbar kararımı olumsuz etkiler.	,561
	15	Husumet/düşmanlık duyduğum kişilerin vergi kaçırdığını bilmek ihbar kararımı olumlu etkiler.	,414
	20	Yakından tanıdığım kişilerin vergi kaçırdığını bilmem ihbar kararımı olumsuz etkiler.	,535
Vergi Bilinci	10	Vergi ihbarının vergi kaçakçılığını azaltacağı düşüncesi ihbar kararımı olumlu etkiler.	,483
	12	Vergi bilincinin artması ihbar kararımı olumlu etkiler.	,805
	14	Vergi ihbarının vergi uyumunu artıracak düşüncesi ihbar kararımı olumlu etkiler.	,798
Ekonomik	3	Vergi ihbarı sonucu elde edeceğim kazanç ihbar kararımı olumlu etkiler.	,637
	5	Vergi ihbar ikramiyesinin oranının artırılması ihbar kararımı olumlu etkiler.	,508
	26	Vergi ihbarı sonrası vergi gelirlerinin artacağı düşüncesi ihbar kararımı olumlu etkiler.	,693
	27	Sektörde rakip olduğum firmaların vergi kaçırdığını bilmem ihbar kararımı olumlu etkiler.	,508
Vergi İhbarı	2	Vergi kaçırana birini görürsem hemen gerekli yerlere ihbar ederim.	,730
	4	Vergi ihbarı bir vatandaşlık görevidir.	,422
	7	Dürüst mükelleflerin korunacağı düşüncesi ihbar kararımı olumlu etkiler.	,761

3.4.2.3. Tek Faktörlü Model Çalışması

Vergi ihbar edilebilirlik modelini araştırdığımız çalışmada ekonomik, sosyo-psikolojik, vergi bilinci, vergi ihbarı ve hukuki gizil değişkenler altında toplandığı gözlenebilen değişkenlerin tek tek ayrı başlıklar altında

incelenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda DFA’da model test tekniklerinden tek faktörlü modelden yararlanılmıştır.

YEM, sınanmaya çalışılan modelin, o model için toplanmış olan veriler için ne derece uygun olduğuna dair değerlendirme ölçütleri de denilen uyum indeksleri sunmaktadır. Uyum indeksleriyle modelin veri ile uyumu ya da uyumsuzluğu değerlendirilir (Meydan ve Şeşen, 2015:31).

Tablo 7: Ölçeklere Ait Uyum Değerleri

	χ^2/sd	RMSEA	CFI	GFI	AGFI	NFI	NNFI
Vergi İhbar F.	3,45	0,043	0,97	0,097	0,90	0,92	0,91
Ekonomik F.	3,41	0,051	0,95	0,90	0,91	0,93	0,92
Sosyo-Psikolojik F.	4,65	0,055	0,98	0,90	0,89	0,91	0,94
Vergi Bilinci F.	4,64	0,061	0,96	0,87	0,85	0,96	0,91
Hukuki F.	4,24	0,65	0,98	0,85	0,86	0,90	0,98
İyi Uyum Değerleri*	≤ 3	$\leq 0,05$	$\geq 0,97$	$\geq 0,90$	$\geq 0,90$	$\geq 0,95$	$\geq 0,95$
Kabul Edilebilir Uyum Değerleri*	$\leq 4-5$	0,06-0,08	$\geq 0,95$	0,89-0,85	0,85-0,90	0,94-0,90	0,94-0,90

Not: *Meydan ve Şeşen, 2015:37.

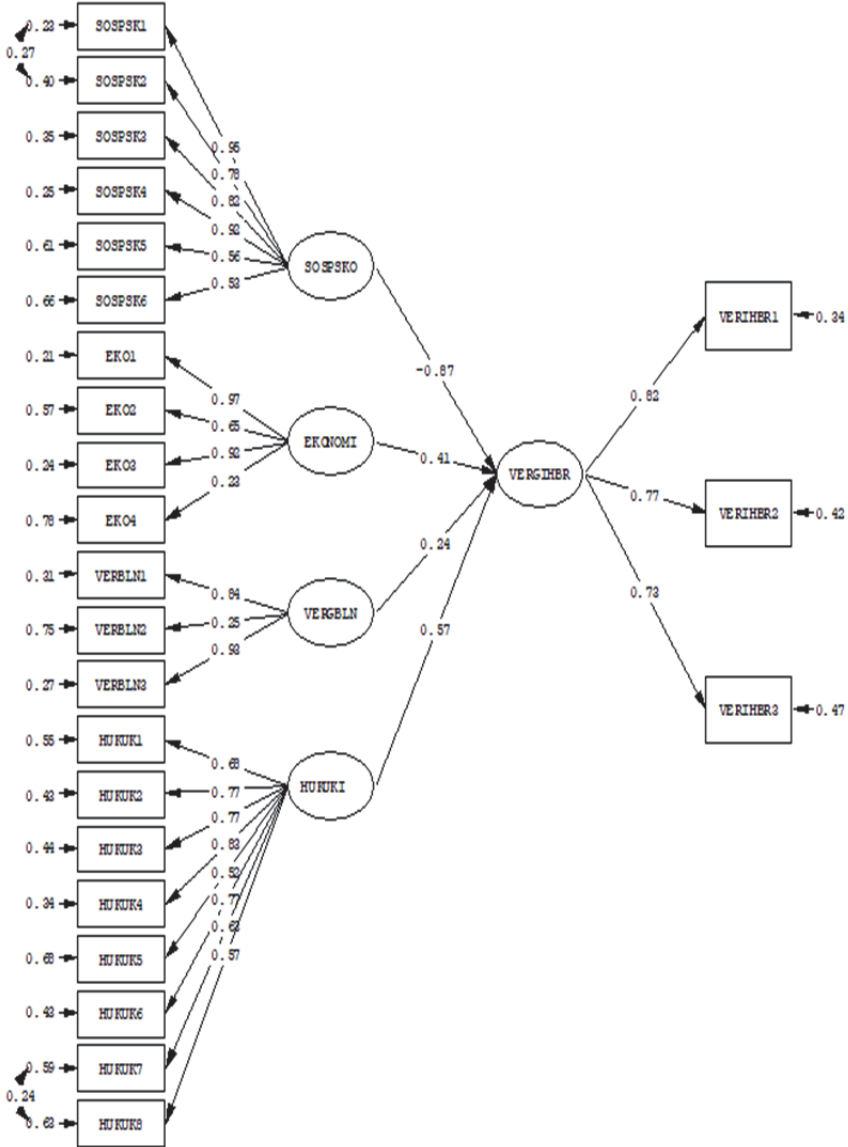
AFA ile 5 faktör altında toplanan değişkenlerin geçerliliğini ölçmek amacıyla gerçekleştirilen tek faktörlü DFA sonucunda modelde yer alan değişkenlere ait uyum değer indeksleri kabul edilmiş veya iyi uyum değerlerine sahip olduğundan modelde kurulan 5 faktörlü yapı doğrulanmıştır.

3.4.2.4. Yol Analizi

Araştırma modelinde bireylerin vergi ihbar düzeyleri ile ekonomik, sosyo-psikolojik, hukuki ve vergi bilinci faktörleri ilişkilendirilmiştir. Bireylerin vergi ihbar kararları üzerinde bu dört faktörün etkili olduğu düşünülmüş ve modeldeki ilişkiler yol analizi ile test edilerek modelin anlamlılığı ortaya konulmuştur. Bu noktada araştırmada yol analizi ile model bütün olarak test edilmiş ve modelde dört boyuttan oluşan vergi ihbar düzeyi üzerindeki doğrudan etkiler araştırılmıştır.

Araştırmanın yapısal modelinde tanımlanan; ekonomik, sosyo-psikolojik, vergi bilinci ve hukuki faktör değişkenlerinin bireylerin vergi ihbar kararları üzerinde etkili olduğu şeklinde kurulan ilişkiyi gösteren model Şekil 1’de gösterilmiştir.

Şekil 1: Faktörlerin Vergi İhbarı Üzerindeki Etkileri



Chi-Square=729.42, df=240, P-value=0.00000, RMSEA=0.070

Şekil 1’de gösterilen yol analizine göre vergi ihbarını etkileyen faktörlerin verginin ihbar edilebilirliği üzerindeki etkilerini gösteren standardize regresyon katsayılarına baktığımızda tüm yolların %99 güven aralığında ($p < 0,01$) anlamlı sonuçlar verdiği tespit edilmiştir.

Standardize edilmiş yol katsayıları yorumlanırken beta yük değerleri dikkate alınmıştır. Buna göre Beta yük değeri 0,10 civarındaysa küçük; 0,30 civarındaysa orta ve 0,50’nin üzerindeyse yüksek olarak yorumlanmaktadır

(Çetin Gerger vd., 2016:62). Buna göre çalışmada standardize edilmiş beta yüklerinin 0,40 (orta) ve 0,87 (yüksek) arasında değerler alması modeldeki faktörlerin ölçme modeli tarafından anlamlı derecede açıklandığı sonucunu vermektedir.

Kuramsal yapı üzerine kurulan model çerçevesinde vergi ihbar edilebilirliği üzerinde etkili olan faktörlerin vergi ihbar düzeyleri üzerindeki etkilerini tespit etmek amacıyla geliştirilen hipotezlere ve açıklamalara Tablo 8 ve devamında yer verilmiştir.

Tablo 8: Hipotez Test Sonuçları

Araştırma Modeli Hipotezleri		Sonuç
H ₁	Ekonomik faktörler vergi ihbar edilebilirlik üzerinde etkilidir.	Doğrulandı
H ₂	Hukuki faktörler vergi ihbar edilebilirlik üzerinde etkilidir.	Doğrulandı
H ₃	Sosyo-psikolojik faktörler vergi ihbar edilebilirlik üzerinde etkilidir.	Doğrulandı
H ₄	Vergi bilinci faktörü vergi ihbar edilebilirlik üzerinde etkilidir.	Doğrulandı

Araştırma modeli çerçevesinde kurduğumuz H₁ hipotezinde ekonomik faktörün vergi ihbar edilebilirliği üzerindeki etkisi incelenmiştir. Analiz sonucunda ekonomik faktör ile vergi ihbar edilebilirliği arasındaki ilişkinin %99 güven aralığında ($p < 0,01$ düzeyinde) anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Ekonomik faktörün vergi ihbar edilebilirliği etkilediği yönünde belirlenen yol analizi sonucunda bu iki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi ifade eden standardize regresyon katsayısının (0,41) $p < 0,01$ düzeyinde anlamlı olarak tespit edilmesi H₁ hipotezinin kabul edildiği anlamına gelmektedir. Buna göre vergi ihbar edilebilirliğini etkileyen ekonomik faktör bireylerin vergi ihbar edilebilirliği üzerinde 0,41 katsayı değerinde pozitif bir etkiye sahiptir.

Araştırma modeli çerçevesinde kurduğumuz H₂ hipotezinde hukuki faktörün vergi ihbar edilebilirliği üzerindeki etkisi incelenmiştir. Analiz sonucunda hukuki faktör ile vergi ihbar edilebilirliği arasındaki ilişkinin %99 güven aralığında ($p < 0,01$ düzeyinde) anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Hukuki faktörün vergi ihbar edilebilirliği etkilediği yönünde belirlenen yol analizi sonucunda bu iki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi ifade eden standardize regresyon katsayısının (0,57) $p < 0,01$ düzeyinde anlamlı olarak tespit edilmesi H₂ hipotezinin kabul edildiği anlamına gelmektedir. Buna göre vergi ihbar edilebilirliğini etkileyen hukuki faktör bireylerin vergi ihbar edilebilirliği üzerinde 0,57 katsayı değerinde pozitif bir etkiye sahiptir.

Araştırma modeli çerçevesinde kurduğumuz H₃ hipotezinde sosyo-psikolojik faktörün vergi ihbar edilebilirliği üzerindeki etkisi incelenmiştir. Analiz sonucunda sosyo-psikolojik faktör ile vergi ihbar edilebilirliği arasındaki ilişkinin %99 güven aralığında ($p < 0,01$ düzeyinde) anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Sosyo-psikolojik faktörün vergi ihbar edilebilirliğini etkilediği yönünde belirlenen yol analizi sonucunda bu iki değişken

arasındaki doğrusal ilişkiyi ifade eden standardize regresyon katsayısının (-0,87) $p < 0,01$ düzeyinde anlamlı olarak tespit edilmesi H_3 hipotezinin kabul edildiği anlamına gelmektedir. Buna göre vergi ihbar edilebilirliği etkileyen sosyo-psikolojik faktör bireylerin vergi ihbar edilebilirliği üzerinde 0,87 katsayı değerinde negatif anlamlı bir etkiye sahiptir.

Araştırma modeli çerçevesinde kurduğumuz H_4 hipotezinde vergi bilinci faktörünün vergi ihbar edilebilirliği üzerindeki etkisi incelenmiştir. Analiz sonucunda vergi bilinci faktörü ile vergi ihbar edilebilirliği arasındaki ilişkinin %99 güven aralığında ($p < 0,01$ düzeyinde) anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Vergi bilinci faktörünün vergi ihbar edilebilirliği etkilediği yönünde belirlenen yol analizi sonucunda bu iki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi ifade eden standardize regresyon katsayısının (0,24) $p < 0,01$ düzeyinde anlamlı olarak tespit edilmesi H_4 hipotezinin kabul edildiği anlamına gelmektedir. Buna göre vergi ihbar edilebilirliği etkileyen vergi bilinci faktörü bireylerin vergi ihbar edilebilirliği üzerinde 0,24 katsayı değerinde pozitif bir etkiye sahiptir.

Modele ilişkin elde edilen yapısal eşitlikler ve R^2 değerleri Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9: Yapısal Eşitlikler ve R^2 Değerleri

Yapısal Eşitlik				R^2
VERGİHBR = (-0,87 x SOSPSKO) + (0,24 x VERGBLN) + (0,41 x EKONOMI) + (0,57 x HUKUK)				0,58
(0,02)	(0,07)	(0,06)	(0,04)	
-13,71	4,71	9,17	10,12	

VERGİHBR içsel gizil değişkenini açıkladığı öngörülen modelde VERGBLN, SOSPSKO, EKONOMI ve HUKUK dışsal gizil değişkenlerinin katsayıları kullanılarak elde edilen yapısal eşitlik sonucunda çoklu belirlilik katsayısı (açıklanan varyans) 0,58 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu gizil değişkenlerin 0,01 anlamlılık düzeyinde VERGİHBR’in %58’ini açıkladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırmada kurulan yol diyagramına ilişkin uyum indeks değerlerine ilişkin bilgiler Tablo 10’da yer almaktadır.

Tablo 10: Yol Analizi Uyum İndeksleri

Uyum Ölçütleri	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Çalışma Değeri	Sonuç
χ^2/sd	≤ 3	$\leq 4-5$	3,03	Kabul edilebilir uyum
RMSEA	$\leq 0,05$	0,06-0,08	0,070	Kabul edilebilir uyum
CFI	$\geq 0,97$	$\geq 0,95$	0,98	İyi uyum
GFI	$\geq 0,90$	0,89-0,85	0,91	İyi uyum
AGFI	$\geq 0,90$	0,85-0,90	0,93	İyi uyum
NFI	$\geq 0,95$	0,94-0,90	0,92	Kabul edilebilir uyum
NNFI	$\geq 0,95$	0,94-0,90	0,95	İyi uyum

Yol analizi uyum indeks test değerleri sonuçlarına göre ki-karenin serbestlik derecesine bölünmesi sonucu 3,03 (χ^2/sd) (kabul edilebilir uyum) değeri bulunmuştur. Bu değer kabul edilebilir uyum değeri olan 5'in altında olduğundan dolayı istatistiki bakımdan yeterli bir değere sahiptir. Bununla birlikte; RMSEA=0,070 (kabul edilebilir uyum); CFI=0,98 (iyi uyum); GFI=0,91 (iyi uyum); AGFI=0,93 (iyi uyum); NFI=0,92 (kabul edilebilir uyum) ve NNFI=0,95 (iyi uyum) olması model uyumluluğu için istatistiki bakımdan yeterlidir. Tablo 10'daki uyum indeks değerlerine bakıldığında yol analizi model uyumluluğu için geçerli ve kabul edilebilirdir.

Sonuç

Vergi ihbarı birçok ülkede vergi kaçakçılığıyla mücadele amacıyla kullanılan araçlardan biri haline gelmiştir. Vergi ihbarıyla vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verenlerin üçüncü kişilerce ilgili idareye ihbar edilmesi amaçlanmaktadır. Bu uygulama ile ihbarcılara, vergi kaçırıcıları haber vermesi doğrultusunda maddi ödül de sağlanmaktadır. Ancak uygulamada vergi ihbar mekanizmasına katılımın düşük olduğu görülmekte ve bu durum birçok sebeple ilişkilendirilmektedir. Vergi ihbarına katılımın düşük olmasının nedenleri arasında ihbar ikramiye oranının düşük olması, ihbar yasının kamuoyunda yeterince tanıtılmamış ve bilinirliğinin az olması, muhbirin isminin açığa çıkma ihtimali ve toplumda ispiyoncu olarak adlandırılmak istememesi, vergi bilinci ve vergi ahlakının toplumda yerleşmemiş olması gibi sebepler yer almaktadır. Buradan yola çıkarak vergi mükelleflerinin vergi ihbar davranışlarını etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla TR33 bölgesinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden seçilen örneklem için yapılan bu çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır:

Bu çalışmada gerçekleştirilen yol analizi sonucuna göre, hukuki faktörlerin bireylerin vergi ihbar edilebilirliği üzerinde (0,57) katsayı değerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu görülmüştür. Bu sonuç literatürdeki Feldman ve Lobel'in (2010) çalışmalarındaki sonuçla benzerlik göstermektedir. Feldman ve Lobel (2010) tarafından gerçekleştirilen çalışmada yasal mekanizmalarla içsel olarak ihbar motivasyonunun artırılmasının parasal teşvik sunmaktan daha yararlı sonuçlar verebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Vergi ihbarına katılımın düşük olmasının yasadan kaynaklanan nedenleri arasında; yasa metninin güncel olmaması, dilinin anlaşılır olmaması, yasanın kamuoyunda bilinirliğinin düşük olması, vergi ihbarcılara karşı koruma hükümlerinin yasa metninde yer almıyor olması ve üzerinden ikramiye hesaplanacak olan gelir tarifelerinde yer alan rakamların güncelliğini yitirmiş olması sebebiyle ikramiye oranının düşük düzeylerde seyretmesi yer almaktadır.

Literatürdeki çalışmaların sonuçlarıyla benzer nitelikte çalışmada gerçekleştirilen yol analiziyle ekonomik faktörün vergi ihbar kararını (0,41) katsayı değerinde pozitif şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Yaniv

(2001), Feldman ve Lobel (2010) ve Breuer (2012) tarafından gerçekleştirilen çalışmalarda, maddi ödüllerin ihbar motivasyonunu artırdığına ilişkin sonuçlar yer almaktadır. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet veren kişileri ihbar eden muhbirler ya yüksek vergi ahlakına sahip olması dolayısıyla başkalarının vergi kaçırma davranışından hoşnutsuz olmaları nedeniyle ya da intikam veya düşmanlık gibi güdülerle hareket ederler. Bu nedenle toplumda vergi ihbar davranışını teşvik etmek amacıyla ihbar kaynaklı elde edilen gelir üzerinden muhbire maddi ödül verilmesi önerilmektedir.

Vergi ihbar kararına etki eden vergi bilinci faktörüne göre, bireylerin vergi bilinç düzeylerinin yüksek olması, onların vergisel ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirmeleri yanında aynı zamanda vergi gelirlerinin harcanacağı yerlerin de bilinmesini gerektirmektedir. Böylece verginin önemini farkında olan bireylerden vergi kaçakçılığına göz yummayarak vergi ihbar davranışı sergilemesi beklenmektedir. Bu doğrultuda gerçekleştirilen yol analizi sonucunda vergi bilinci faktörünün vergi ihbar kararı üzerinde (0,24) katsayı değerinde pozitif etkisi olduğu bulunmuştur. Araştırmanın sonucunda ulaşılan vergi bilincinin vergi ihbar kararı üzerindeki etkisine ilişkin bulgular Russo'nun (2018) çalışması ile de uyumludur.

Sosyo-psikolojik faktörlerin vergi ihbar kararı üzerinde (-0,87) katsayı değerinde negatif bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç, Rapp (2007), Jochems ve Melman (2015), Miethe, (1999), Miller (2013), Yaniv'in (2001) çalışmalarındaki, muhbirlerin ihbar sonrasında karşı taraftan gelebilecek misilleme/intikam alma gibi durumlardan çekindikleri, toplum tarafından dışlanma korkusu, yakın ilişkilerin bozulma ihtimali, intikam güdüsüyle hareket etme ve toplumda ispiyoncu olarak adlandırılma endişesi taşıdıkları sonuçlarıyla benzerlik göstermiştir. Vergi ihbar kararı üzerindeki etkisi araştırılan sosyo-psikolojik faktöre göre, muhbirlerin isimlerinin açığa çıkma ihtimali, toplum tarafından dışlanma, işten çıkarılma, toplumsal baskıya maruz kalma, yakın arkadaşlık/akrabalık ilişkilerinin bozulma ihtimali, düşmanlık ve intikam alma gibi nedenler ihbar kararı üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.

Araştırma sonuçlarına göre vergi ihbar kararına etki eden pozitif faktörler sırasıyla hukuki, ekonomik ve vergi bilinci faktörleridir. Sosyo-psikolojik faktör ise vergi ihbar kararını negatif etkilemektedir. Bu sonuçlara göre, vergi ihbarını pozitif ve anlamlı bir şekilde açıklayan bu faktörler hususunda bireylerin tereddütlerini giderecek düzenlemeler yapılmalı ve uygulamaya konulmalıdır. Sosyo-psikolojik faktör ise vergi ihbar kararını negatif etkilediğinden bu faktörün etkisi arttıkça vergi ihbarına katılımın azaldığı anlaşılmaktadır. Vergi ihbarına katılımın düşük olmasının daha çok sosyo-psikolojik faktörlerden kaynaklandığı ifade edilebilir. Bu nedenle vergi ihbar mekanizmasına katılımın artması için sosyo-psikolojik faktörlerin negatif etkilerini azaltacak politikalar belirlenmelidir.

Çalışmada elde edilen sonuçlar doğrultusunda Türkiye’de vergi ihbar uygulamasında etkinliği arttırmak için şu önerilerde bulunulabilir: 1905 sayılı Kanun metni yeniden güncellenerek daha anlaşılır bir dilde yazılmalı, kamuoyunda tanıtılmalı ve ihbar ikramiye oranı artırılarak vergi ihbar teşvik edilmez. Böylece kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede bir araç olarak kullanılacak vergi ihbar mekanizması sayesinde hem devletin gelirleri hem de dürüst mükelleflerin korunması sağlanacaktır. Bu kapsamda başta kayıt dışı ekonomiyle mücadele eylem planları olmak üzere vergi kaçakçılığıyla mücadele programlarında ihbar konusuna geniş yer verilmeli ve toplumda vergi ihbar algısı oluşturulmalıdır. Son olarak toplumda vergi ihbar davranışının utanılacak/çekinilecek bir davranış olmadığı, aksine vergi ihbarı yapan bireylerin hem kendilerinin hem de toplumun ve devletin çıkarları için çalıştığı bilinci oluşturulmalıdır.

Kaynakça

- Aktan, C.C. (2006), Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki ve Vijdani Red Davranışı: Whistleblowing, *Mercek Dergisi*, 1-13.
- Alp, M. (2014), Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Heinisch/Almanya Kararı Işığında Whistleblowing (İşçinin İfşa ve İhbarı) ve İş İlişkisinde İfade Özgürlüğü, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 385-422.
- Alptürk, E. (2007), *Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramiyesi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Ayyıldız, H. ve Cengiz, E. (2006), Pazarlama Modellerinin Testinde Kullanılabilir Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) Üzerine Kavramsal Bir İnceleme, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 63-84.
- Bayram, N. (2013), *Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş*, Ankara: Ezgi Kitabevi.
- Bektaş, H. (2017), *Açıklayıcı Faktör Analizi*, İstanbul: Beta Yayın.
- Breuer, L. (2012), *Tax Compliance and Whistleblowing-The Role of Incentives*, [https://www.bje.uni-bonn.de/download-the.....copy_of_volumeII\(1\)/breuer.pdf](https://www.bje.uni-bonn.de/download-the.....copy_of_volumeII(1)/breuer.pdf) (Erişim Tarihi: 25.03.2017)
- Budak, T. (2009), Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52, 41-62.
- Buyrukluoğlu, S. ve Erasa, İ. (2012), Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, *Vergi Dünyası*, 375,116-127.
- Clearly, D. (2013), A Survey on Attitudes, Behaviour Towards Tax and Compliance, *Irish Tax and Custome*,1-56.
- Çetin Gerger, G., Bakar, F. ve Gerçek, A. (2016), Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi, *Sosyoekonomi*, 24(29), 45-71.

- Çiçek, H.G. ve Herek, H. (2012), Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 32(1), 311-342.
- Dibble, J.L., Levine T.R. ve Park H.S. (2011), The Unidimensional Relationship Closeness Scale (URCS): Reliability and Validity Evidence for a New Measure of Relationship Closeness, *Psychological Assessment*, 24(3), 565-72.
- Feldman, Y. ve Lobel O. (2010), The Incentives Matrix: The Comparative Effectiveness of Rewards, Liabilities, Duties, and Protections for Reporting Illegality, *Texas Law Review*, 88, 1151-1212.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2018), *İstatistikler*, <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve kaynaklar/istatistikler> (Erişim Tarihi: 21.07.2018)
- Givati, Y. (2018), Of Snitches and Riches: Optimal IRS and SEC Whistleblower Rewards, *Harvard Journal on Legislation*, 55, 105-142.
- Gınalı, A. (2010), Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları, *Mali Çözüm*, 143- 54.
- IRS Oversight Board (2014), *Taxpayer Attitude Survey*, December, <https://www.treasury.gov/IRSOB/reports/Documents/IRSOB%20Taxpayer%20Attitude%20Survey%202014.pdf> (Erişim Tarihi: 15.08.2018)
- Jochems, P. ve Melman, S. (2015), *Whistleblowing in the Netherlands*, Cross Curricular Project, Expertgroep, September 2014- February 2015.
- Karagöz, Y. (2016), *SPSS ve AMOS 23 Uygulamalı İstatistiksel Analizler*, Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Mealem, Y., Tobol, Y. ve Yaniv, G. (2010), Whistle-blowers as a Deterrent to Tax Evasion, *Public Finance Review*, 38, 306-320.
- Meydan, C.H. ve Şeşen, H. (2015), *Yapısal Eşitlik Modellemesine AMOS Uygulamaları*, Ankara: Detay Yayınları.
- Miethe, T.D. (1999), *Whistleblowing at Work: Tough Choices in Exposing Fraud, Waste, and Abuse on the Job*, Colorado: Westview Press.
- Miller, A. (2013), *Would You Blow-the-Whistle on a Friend? Analysis of the Significance of Relationships on Whistleblower Intentions*, Honors Thesis, Waco, Texas: Baylor University.
- Rapp, G.C. (2007), Beyond Protection: Invigorating Incentives for Sarbanes-Oxley Corporate and Securities Fraud Whistleblowers, *Boston University Law Review*, 87, 91-156.
- Russo, F.F. (2018), Reporting Tax Evasion, *Economia Politica*, 35(4), 917-933.
- Saruç, N.T. (2015), *Vergi Uyumu Teori ve Uygulama* (12. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Saunders, M., Lewis, P. ve Thornhill, A. (2000), *Research Methods for Business Students* (2. Baskı), Prentice Hall.
- Sunn, T. (2014), *Does the Whistleblower Protection Regulation in the Estonia’s Private Sector Have to Be Re-Evaluated in Order to Provide*

- Efficient Protection to Employee Whistleblowers?*, Master Thesis, Tilburg: Tilburg University.
- Şenyüz, D. (2014), Vergi İhbar İkramiyesi ve Hesabında Fer'i Alacakların Durumu, *Akademik Yaşamının 55. Yılı Onuruna Rona Aybay'a Armağan* içinde, *Legal Hukuk Dergisi Özel Sayı*, 2075-2098.
- Taş, F. (2017), Türk Vergi Sisteminde İhbar İkramiyesi: Sorunlar ve Çözümler, *Maliye Dergisi*, 172,177-188.
- Taytak, M. (2010), İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*, 158, 496-512.
- Tobol, Y. ve Dagan N. (2005), Tax Evasion, Informants and Optimal Auditind Policy, *Economic Theory and Game Theory*, 21, 1-14.
- Ünver, M.K. (2005), Vergi İhbar Dilekçelerinde Aranan Şartlar, *Yaklaşım Dergisi*,147.
- Webber, S. ve Nozemack, K. (2012), Paying the IRS Whistleblower: A Critical Analysis of Collected Proceeds, *Accounting Faculty Publications*, 56, 1-53.
- West, R., Skarbnik J.H. ve Brunetti F.L. (2012), A Primer for Tax Whistleblowers, *Taxes-The Tax Magazine*, 32, 27-72.
- Wesselink, T. (2010), *The IRS Whistleblower Program-Francesco Flaviano Bounty Hunting for Tax in the United States (With Reflections on the Use of Tax Informants in the Netherlands)*, Master Thesis, Universiteit Van Amsterdam.
- Yaşın, M. (2016), Türk-Amerikan Vergi İhbar ve İkramiyesi Kurumlarının Karşılaştırılması, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Vergi Dünyası*, Eylül.
- Yaniv, G. (2001), Revenge, Tax Informing and the Optimal Bounty, *Journal of Public Economic Theory*, 3(2), 225-233.
- Yener, H. (2007), *Personel Performansına Etki Eden Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) ile İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Yurdağül, H. (2018), Faktör Analizinde KMO ve Bartlett Neyi Ölçer? <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~yurdugul/3/indir/Kuresellik.pdf> (Erişim Tarihi: 01.10.2018)