

# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-887798

Araştırma Makalesi / Research Article

## Türkiye’de Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi: 2019-2023

### *Assessment of Tax Expenditures in Turkey in Terms of Taxation Functions: 2019-2023*

Mutlu YORULDU<sup>1</sup> 



<sup>1</sup>Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Balıkesir, Türkiye

**ORCID:** M.Y. 0000-0002-1010-2938

**Corresponding author:**

Mutlu YORULDU,  
Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi, Maliye Bölümü, Balıkesir, Türkiye  
**E-posta:** mutluyoruldu@gmail.com

**Submitted:** 27.02.2021

**Revision Requested:** 23.03.2021

**Last Revision Received:** 06.04.2021

**Accepted:** 07.04.2021

**Citation:** Yoruldu, M. (2021). Türkiye’de vergi harcamalarının vergilendirmenin fonksiyonları açısından değerlendirilmesi: 2019-2023. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 139-150. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-887798>

#### ÖZ

Devletin vergi harcamaları uygulamalarıyla, mevcut dönem vergi tahsilatının bir kısmından vazgeçmesi ile özellikle vergilendirmenin mali olmayan fonksiyonlarına yöneldiği ifade edilebilir. Vergi harcamalarının amacı; ekonomik büyüme, ekonomik istikrar, kaynak dağılımında etkinlik ve adil gelir dağılımının sağlanması gibi makroekonomik göstergelerin iyileştirilmesinin hedeflenmiş olması ile açıklanabilir. Vergi harcamaları, vergi uygulamalarında genellikle vergi muafiyetleri, vergi istisnaları ve vergi indirimleri olarak gerçekleştirilmektedir. Türkiye’de vergi sistemi içinde yer verilen vergi harcamalarının, sistemdeki büyüklüğünün ne olduğu ve vergi türleri itibarıyla dağılımı önem kazanmaktadır. Vergi harcamaları uygulamalarıyla devlet, kısa dönemde vergi alacağından vazgeçmekte ve vergi alacağının tahsilini uzun vadeye bırakmaktadır. Kısa vadede vergilendirmenin ekonomik ve sosyal amaçlarına yönelmektedir. Özellikle makroekonomik göstergelerin iyileşmesiyle uzun vadede daha fazla vergi geliri tahsil edilebilecektir. Bu çalışmanın amacı Türkiye’de 2019 ile 2023 mali dönemleri arasında vergi harcamalarının, vergilendirmenin fonksiyonları açısından çeşitli göstergeler ve ekonomik büyüklükler kullanılarak değerlendirilmesidir. Nitel araştırma yöntemlerinden betimsel model kullanılarak ve araştırma tekniklerinden dokümantasyon analizi tekniği ile çözümlenmeler yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda Türkiye’nin 2023 hedeflerine doğru yöneldiği bu süreçte, dolaysız vergiler olan gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamaları kalemlerinin kamu maliyesi aracı olarak etkin biçimde kullanılmasının planladığı tespitine varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Harcamaları, Vergilendirmenin Fonksiyonları, Ekonomik Amaç, Sosyal Amaç, 2019-2023

#### ABSTRACT

It can be stated that the state has turned to the non-financial functions of taxation with the tax expenditure practices, with the abandonment of



a part of the current period tax collection. Purpose of tax expenditures can be explained by the aim of improving macroeconomic indicators such as economic growth, economic stability, efficiency in resource distribution and ensuring fair income distribution. Tax expenditures are generally incurred as tax exemptions, tax exemptions and tax deductions in tax practices. The tax system within the tax expenditure, size of the system and it is important for distribution as tax types in Turkey. The state forgoes tax receivables in the short term and leaves the collection of tax receivables to the long term, with the tax expenditure practices. It focuses on the economic and social objectives of taxation in the short term. Especially with the improvement of macroeconomic indicators, more tax revenues will be collected in the long term. This study aims to include the financial period 2019 to 2023 of tax expenditures in Turkey is evaluated using a variety of indicators and economic size in terms of the functions of taxation. Analyzes were made using the descriptive model, one of the qualitative research methods, and the documentation analysis technique, one of the research techniques. As a result of the study Turkey's 2023 targets for moving towards that in this process it was concluded that income tax is a direct tax and corporate entities located in tax expenditure item in the tax to determine a plan of effectively used as a fiscal tool.

**Keywords:** Tax Expenditures, Functions of Taxation, Economic Purpose, Social Purpose, 2019-2023

### EXTENDED ABSTRACT

The government's abandonment on the part of the tax collection within the scope of tax expenditures implies that particularly, taxation has shifted to nonfinancial functions. The purpose of tax expenditures is to improve macroeconomic indicators and ensure fair income distribution. These indicators are economic growth, economic stability, and efficiency in resource distribution. Tax expenditures are generally incurred as tax exemptions, tax exclusions, and tax deductions in tax practices. The size and distribution of tax expenditures in the tax system in Turkey are important. According to tax expenditure practices, the state forgoes tax receivables in the short term and leaves the collection of tax receivables to the long term. The study focuses on the economic and social objectives of taxation in the short term. Particularly with the improvement of macroeconomic indicators, more tax revenues will be collected in the long term. When the work conducted to date in the global epidemic will further consider the possible effects of a certain period, the state in terms of economic development goals of Turkey in 2023 has gone through a conflict process. Tax expenditures will occur in the form of certain tax exemptions, tax exclusions, and tax reductions, particularly in terms of income and corporate taxes, which are direct taxes. Again, an exemption is in the nature of tax expenditures in the corporate income tax as a result of the work. That is, exemptions and discounts, and foreign and domestic capital are used to expand their existing investments in Turkey, which aims to pave the way to engage in new investments. Expanding the scope of exemptions and exclusions in corporate tax and lowering the corporate tax rate can encourage capital owners to invest. Thus, Turkey's 2023 targets are in line with the economic development goals, where in the medium term, corporate tax is imposed for financial purposes and tax expenditures are applied in the case of partial abandonment. In addition, in the medium term, investment, production, and economic increasing employment were delayed in the long term for an additional funding to the state treasury. This study focuses on improvement of growth and development conditions. When the tables are evaluated, the results indicated that the share of tax expenditure items within the scope of corporate tax in the current year and the next two years in total tax expenditures may increase. Thus, the state aims to increase real investment and production by decreasing the tax costs of the investor and the producer. Again, study believes that the level of tax expenditure within the scope of value-added tax can be increased to alleviate the burden of value-added tax on the goods and services sector and provide tax convenience for these sectors. To activate the economic dynamics and ensure the improvement of macroeconomic indicators, the tax expenditures made or to be made must be balanced, and the tax burden must be observed fairly. The exemption of the tax receivables that

should be collected from certain individuals, sectors, or regions must not disrupt the distribution of tax burden and income distribution in the society. Therefore, the social purpose and the economic goals, such as increasing taxation, investments, and production, and improving employment and growth, should be considered while making tax expenditures. In this sense, the tax expenditures in corporate tax and value-added tax in terms of items, are increased, and the tax expenditure practices in income tax are decrease. This issue should be taken into consideration in terms of achieving fair and balanced tax burden and income distribution, because it is important for the economic purposes and long-term financial purposes of taxation. This study aims to evaluate taxation functions of tax expenditures in Turkey using a variety of indicators and economic figures in the 2019 - 2023 financial period. The analyses were conducted using the descriptive model, which is one of the qualitative research methods, and the document analysis technique, which is one of the research techniques. The results show that within the framework of Turkey's 2023 targets, which include income and corporate taxes, the tax expenditure item is determined as a fiscal tool that is effectively used in the plan.

## 1. Giriş

Vergi harcamaları, devletin vergi alması gereken kişi ve konular üzerinden çeşitli amaç ve gerekçelerle ya hiç vergi almaması ya da olması gerekenden daha az vergi alması olarak ifade edilebilir. Diğer bir ifadeyle birtakım ekonomik ve sosyal gerekçelerle, devletin kendi iradesiyle dönemsel toplam vergi tahsilatının bir kısmından vazgeçmesidir. Devletin çeşitli sebeplerle almaktan vazgeçtiği vergi miktarları, hazinenin vergi gelirlerini azalttığı ve kişilerden vergi alınmaması veya olması gerekenden daha az vergi alınması kişilerin kullanılabilir gelirlerinde azalmayı önlediğinden, dolaylı yönden kişilere bir transfer niteliğine sahip olduğundan, kamu harcaması sıfatına da haiz olmaktadır.

Devletler, vergi harcamalarını muafiyetler, istisnalar, indirimler, krediler ve ertelemeler gibi çeşitli görünümde yapabilmektedirler. Fakat vergi harcamaları uygulamada en çok vergi kanunlarında düzenlenen vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimleri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de kamu maliyesi uygulamalarında da vergi harcamaları; vergi muafiyetleri, vergi istisnaları ve vergi indirimleri şeklinde yapılmaktadır.

Vergi harcamaları, devletin bütçe gelirleri içinde hem büyüklük hem de mahiyet itibarıyla en önemli kaynağı kabul edilen vergi gelirlerinin aşınmasına sebebiyet verirken, diğer taraftan devletin bu harcamaları kullanarak vergilendirmenin iktisadi ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmeye çalıştığı belirtilebilir. Hatta bazı ekonomik ve sosyal yönden bozucu etkilere sahip konjonktür dönemlerinde vergilendirmenin mali amacını ifade eden hazineye gelir sağlama fonksiyonu ikinci plana itilebilmekte, kısa vadede devletler bu amaçtan vazgeçebilmektedirler.

Bu dönemlerde, üretimin ve özel sektörün desteklenmesi, ekonomide fiyat ve döviz istikrarının sağlanması, ekonomik büyüme ve kalkınma rakamlarının iyileştirilmesi gibi mali olmayan amaçlar ön plana çıkabilmektedir. Kriz, afet, savaş ve pandemi gibi piyasayı bozucu etkiye sahip durumların meydana geldiği ve ekonomik ve sosyal etkilerinin görüldüğü dönemlerde, devlet, tahsil etmesi gereken birtakım vergileri ilgili kişi ve kurumlardan almayarak devlet bütçesine kısa vadede maliyeti olan vergi harcamalarını bir kamu maliyesi aracı olarak kullanabilmektedir.

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden betimsel modelleme, araştırma tekniklerinden dokümantasyon analizi kullanılarak, Türkiye’de 2019-2023 dönem aralığında, devlet tarafından planlanan vergi harcama düzeylerinin vergi türleri itibarıyla çözümlemesi ve değerlendirilmesi yapılacaktır. 2019-2023 döneminde devletin geliştireceği ve uygulamaya alacağı vergilendirme dahil kamu maliye politikası tedbirlerinin, Türkiye’nin 2023 yılı vizyon hedeflerine katkı sunacağı kuşkusuzdur. Bu nedenle çalışma konusunun bu dönemi kapsamaması anlamlı sonuçlara ulaşılmasına yol açabilecektir.

## 2. Vergi Harcamaları: Kavramsal Çerçeve

Vergi harcaması kavramı ilk kez 1960’lı yıllarda, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Hazine Eski Bakan yardımcısı olan Stanley S. Surrey tarafından kullanmış ve 1974 yılında ABD Bütçe Yasasında ilk kez bu kavrama resmi bir belgede yer verilmiştir (Tekin ve Gürçam, 2015, s. 140). Vergi harcamaları devletler tarafından, kişileri ve şirketleri finansal açıdan desteklemek amacıyla doğrudan kamu harcama politikalarına alternatif olarak uygulanmaktadır (Heady ve Mansour, 2019, s. 1). Dünya genelinde devletler, kamu politika aracı olarak doğrudan kamu harcama politikalarını ve daha geniş toplumsal fayda elde edebilmek için de vergi muafiyet ve istisnalarını, vergi indirimlerini, vergi kredilerini ve düşük vergi oranlarını kullanabilmektedirler (Redonda ve Neubig, 2018, s. 1). Vergi harcamaları dünya genelinde devlet bütçeleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olmalarına rağmen doğrudan kamu harcamalarının bütçeler üzerindeki etki seviyesi

daha fazladır. Dahası doğrudan kamu harcamaları büyüklükleri tespit edilir ve ölçülürken yapılan fayda-maliyet analizleri, vergi harcamaları için hemen hemen hiç yapılmamaktadır. Benzer bir biçimde bazı ülkelerin dönemselsel vergi harcama büyüklüklerini tahmini olarak hesaplamadıkları görülebilmektedir (Dziemianowicz, Wyszowski ve Budlewska, 2014).

Vergi harcamaları her ne kadar aynı veya benzer amaçlarla yapılsa da kullanılan enstrümanlar ve kullanılış biçimleri ülkeden ülkede değişebildiğinden, vergi harcamaları kavramını tanımlayabilecek yeknesak bir ifade bulunmamaktadır (Bratic, 2006, s. 113).

Kamu maliyesi disiplini içinde önemli bir mali politika aracı olarak işlev gören kamu harcamalarının temel sınıflandırılması “dar anlamda” ve “geniş anlamda” şeklinde yapılmaktadır. Dar anlamda kamu harcaması; devletin doğrudan veya dolaylı olarak mal ve hizmet alımına yönelik olarak ve karşılıksız parasal aktarımlar olarak gerçekleştirdiği harcamalar toplamının bütçede gösterilen parasal büyüklüğüdür. Geniş anlamda kamu harcaması ise devletin her türlü faaliyeti neticesinde harcamaların toplamını tanımlamaktadır. Diğer bir ifadeyle devlet bütçesinde gösterilmeyen fakat toplam harcama düzeyini dolaylı olarak etkileyen harcamalara geniş anlamda kamu harcamaları denilmektedir (Saraç, 2010, s. 264). Vergi harcamalarının kamu maliyesi disiplini açısından bir harcama kalemi olarak kabul edilmesinin sebebi, vergi harcamalarının geniş anlamda kamu harcamaları sınıflandırması içinde yer almasıdır.

Vergi harcamaları, genel olarak, vergi yükümlülüklerinin azaltılması olarak tanımlanmaktadır (Heady ve Mansour, 2019, s. 1). Vergi harcamaları, belirli iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşmak için kullanılan ve devlet hazinesinin gelir kaybına sebebiyet veren standart vergi yapısından sapmalar olarak tanımlanabilir (Giray, 2002, s. 28). “Belirli iktisadi ve sosyal amaçlar” dikkate alınarak vergi harcamalarının yapılması, bu harcamaların mali politika aracı olma özelliğini vurgulamaktadır. Vergi kanunlarında vergi harcaması olarak ifade edilebilecek geçici veya kalıcı uygulamalar yer alabilmektedir. Dünya genelinde vergi harcamaları uygulamaları aşağıda belirtilen şekillerde ortaya çıkmaktadır (Heady ve Mansour, 2019, s. 2).

- ✓ Vergi Muafiyetleri
- ✓ Vergi İndirimleri
- ✓ Vergi Kredileri
- ✓ Oran İndirimleri
- ✓ Vergi Ertelemeleri

Vergi sistemlerinde yer alan birtakım vergi ayrıcalıkları olarak ifade edilebilecek uygulamalar, vergi sistemleri ve kanunları ile mündemiç olduğundan ve bu tespit ilk olarak Benchmark tarafından yapıldığından bunlara “benchmark” denilmektedir. Standart vergi uygulamaları olarak da tanımlanan Benchmark kapsamında; verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergi tevkifatı, vergi sisteminin işleyişine ilişkin indirimler ve mahsuplar yer almaktadır. Ayrıca kazanç ve iradın elde edilmesi için gerçekleştirilen giderlerin düşülmesi, genel oran yapısı ve vergi dilimleri gibi vergilendirmeye ilişkin temel hususlar da bu kapsamda değerlendirilir. Benchmark’a göre standart vergi sisteminden sapmalar ise, vergi muafiyeti ve istisnaları, indirimler, düşük vergi oranları ve vergi ertelemelerinden meydana gelmektedir. Vergi harcamalarını, vergi kanunlarında mevcut olan standart vergi uygulamalarından teoride ve pratikte ayırt edebilmek biraz zor olmakla birlikte aşağıdaki ifade edilen özellikleri taşıyan uygulamalar, vergi harcamaları olarak betimlenir (Ferhatoğlu, 2005, s. 82).

- ✓ Vergi harcaması belirli bir sektöre, faaliyete ve mükellef grubuna yönelik olmalıdır.
- ✓ Vergi harcamasının amacı, kamu harcamaları ile de ulaşılabilecek bir amaç olarak tanımlanabilmelidir.

- ✓ Vergi harcamasına yer verilen verginin kapsamı, vergi yapısını ortaya koyabilecek ölçüde geniş olmalıdır.
- ✓ Vergi harcamasının ortadan kaldırılabilmesi idari açıdan olanaklı olmalıdır.
- ✓ Vergi harcamasının etkisinin azalmasına yol açacak, benzer bir vergi düzenlemesinin vergi sistemi içinde bulunmaması gerekir.

Ülkelerin iktisadi ve sosyal amaçlarla belirli sektör, meslek veya vergi mükellefi gruplarına ya da faaliyetlere yönelik sağladıkları vergi muafiyeti ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranları ve vergi ertelemeleri gibi düzenlemeler nedeniyle vazgeçtikleri vergi gelirleri olarak ifade edilebilen vergi harcamaları uygulamaları ile vergilerin tabana yayılması gerekliliği arasında çatışma doğabilmektedir. Vergilendirmede adil, dengeli ve herkesi kapsayıcı bir dağılımın gerçekleştirilebilmesi için vergi tabanının olabildiğince geniş olması gerekmektedir bu nedenle de vergi tabanında yersiz daralmanın oluşmaması için ülkelerin vergi harcamalarının dağılım ve verimlilik etkilerini sürekli olarak gözden geçirmeleri mali disiplin açısından bir zorunluluktur (Perret, 2018, s. 10). Bu durum, birçok ülkenin vergi harcamaları konusunda değerlendirme yapabilmeleri için özellikle Vergi Harcamaları Raporu yayımlamaları gereği ve önemini de ortaya koymaktadır.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ülkelerinin büyük kısmı dönemsel vergi harcamalarına ilişkin tahminlerin yer aldığı vergi harcamaları raporunu hazırlayarak kamuoyu ile paylaşmaktadır. Türkiye’nin de aralarında bulunduğu bazı OECD ülkelerinde vergi harcamaları raporu ve tahmin tutarlarının bulunduğu vergi harcamaları listesinin (cetvelinin) hazırlanması kanuni zorunluluk olarak düzenlenmiştir. Söz konusu OECD ülkelerinde vergi harcamaları raporları ile merkezî yönetim bütçesi süreci ilişkilendirilmekte ve hesap verilebilirlik ve şeffaflık gibi temel bütçeleme ilkeleri gereğince vergi harcamaları bilgileri bütçe ile birlikte sunulmaktadır.

### 3. Vergi Harcamaları ve Vergilendirmenin Fonksiyonları

Devletlerin dönemsel olarak gerçekleştirdikleri vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, vergi indirimleri, vergi oranı azaltmaları ve vergi ertelemeleri gibi vergi harcamaları kalemleri ile vergilendirmenin fonksiyonları arasında önemli bir bağlantı bulunmaktadır. Müdahaleci devlet veya müdahaleci maliye anlayışının ortaya çıktığı 1929 Dünya Ekonomik Buhranı’ndan itibaren başta kamu harcamaları ve vergiler olmak üzere birtakım mali enstrümanlar, iktisadi ve sosyal hayatta meydana gelen aksaklık ve düzensizlikleri gidermek amacıyla, devletler tarafından sıklıkla kullanılabilmektedirler (Biber, 2008, s. 60).

Çağdaş kamu maliyesi disiplini kapsamında diğer bir ifadeyle devletin iktisadi ve sosyal hayata önleyici ve düzenleyici fonksiyonlarını yerine getirebilmek için müdahalede bulabildiği yaklaşımda, vergilendirmenin fonksiyonları mali (fiskal) fonksiyon ve mali olmayan (ekstra fiskal) fonksiyonlar olmak üzere ikiye ayrılmakta ve bu iki başlık altında değerlendirilmektedir. Vergilemenin en eski ve temel amacını ise mali amacı oluşturmaktadır. Vergilendirmenin mali amacı; devlete, kamu harcamalarını finanse edebilecek gelir kaynağının temin edilmesidir.

Vergiler, bireylerin bazı ihtiyaçlarını tek başlarına karşılayamadıkları için topluluk halinde yaşamaya karar verdikleri dönemlerden itibaren çeşitli biçimlerde uygulanagelmektedir. Devlet hazinesine yeterli ve düzenli kaynağı sağlamak vergilendirmenin mali amacını oluşturur. Vergilendirmeye sadece mali amacı gerçekleştirebilmek için gidilmiş olsa dahi belirli ilke ve kurallar dâhilinde oluşturulması ve uygulanması esastır. Söz konusu ilke ve kuralların en önemlisi ise; vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılmasıdır (Erdem, 2019, s. 132).

Vergi harcamalarının, devlet gelirlerindeki ve vergi adaleti üzerindeki etkisi olmak üzere iki belirgin etkisi bulunmaktadır (Özdemir, Topçuoğlu ve Kışioğlu, 2019). Vergilendirmenin mali olmayan (ekstra fiskal) fonksiyonları ise iktisadi ve sosyal amaçlarından oluşmaktadır. Mali olmayan amaçlar için vergilendirmeye başvurulması, belli bir gelir elde etmenin yanı sıra elde edilmesi beklenen diğer sonuçlara odaklanılmasına yöneliktir (Eriçok, 2019, s. 323). Vergilendirmenin iktisadi amacı; ekonomik büyüklüklere ilişkin göstergelerin vergilendirme yolu ile iyileştirilmesinin hedeflenmesi olarak belirtilebilir. Mükelleflere tanınan vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, vergi indirimleri, vergi oranlarının azaltılması ve vergi ertelemeleri gibi vergi harcamaları ile devletin elde edilmesi muhtemel vergi gelirinden vazgeçilmesi, mali olmayan amaçlarla vergilendirmenin görünümünden birini oluşturmaktadır. Devletlerin vergi harcamasında bulunarak belirli bir düzey vergi tahsilatından vazgeçmelerinin sebebi dönemsel olarak vergilendirmenin mali amacını gözetmeyerek, vergilendirmenin mali amacının uzun vadede daha etkin gerçekleştirilmesine zemin hazırlamaktır. Diğer bir ifadeyle devlet, ekonomiyi canlandırmak, istihdamı artırmak, fiyat istikrarını temin etmek, ihracatı artırmak ve ekonomik büyümeye ve kalkınmaya pozitif etki edebilmek gibi vergilendirmenin iktisadi fonksiyonlarını gerçekleştirdiğinde, ortaya çıkan iktisadi sonuçlar üzerinden daha fazla vergi tahsilatı yapabilecektir. Aynı zamanda vergilendirmenin iktisadi amaçlarının sonuca ulaşması ile sosyal refahta meydana gelen artış toplumda gelir dağılımının kişiler arasında daha adil bir hale getirilmesi sonucunu doğurabilecektir. Böylelikle aynı zamanda vergilendirmenin sosyal amacı olan; gelir dağılımının adil hale getirilmesi fonksiyonuna katkı sunulmuş olabilecektir (Cenker, 2011, s. 14) .

#### 4. Türkiye’de Vergi Harcamaları Uygulamaları: 2019-2023

Türkiye’de Vergi Harcamaları Raporu ilk defa 2001 yılında T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde hazırlanmış ve vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik kanuni dayanak ise 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile hüküm altına alınmıştır (Çiçek ve Uğur, 2018, s. 354).

Türkiye’de 24.12.2003 tarihinde uygulamaya alınan 5018 sayılı Kanun hükümleri uyarınca, 2006 yılından itibaren Türk Vergi Sistemi’ndeki yıllık vergi harcamaları düzeyi, bütçe ekinde düzenli olarak gösterilmeye başlanılmıştır. Bu kapsamda bütçe kanununa ekli vergi harcamaları cetvelinde gösterilen, vergi türleri itibarıyla yıllık vergi harcamaları toplam düzeyinin ayrıntılarını ihtiva eden ilk Vergi Harcamaları Raporu 2007 yılında yayımlanmıştır (McDonald, 2010, s. 66-68).

Türkiye’de 2008-2015 yılları arasında, vergi harcamaları tutarlarının, vergi türleri itibarıyla toplam olarak Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri’nde gösterilmesi ile yetinilmiştir. 2016, 2017 ve 2018 yıllarında Vergi Harcamaları Raporu düzenli olarak yayımlanmış fakat 2019 yılı Vergi Harcamaları Raporu’nun ise yayımlanmadığı görülmektedir. Vergi Harcamaları Raporu’nun her yıl düzenli olarak yayımlanması mecburiyeti, 5018 sayılı Kanun’un mali saydamlık, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin bir gereği olarak ifade edilebilir.

Türkiye’de 2023 yılı kalkınma vizyonunu gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenen ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılabilmesi için kamu maliyesinin etkinliğinin sağlanması önemli bir yer tutmaktadır. Kamu maliyesi araçlarından vergilendirmenin tüm fonksiyonlarının optimal bir dengede gerçekleşmesi, ülkenin kalkınma hedefine ulaşmada kamu maliyesinin etkinliğini artırabilmektedir. Toplam vazgeçilen vergi gelirleri olarak da tanımlanan vergi harcamalarının bileşenlerinin ve büyüklüklerinin dengeli dağılımı makroekonomik göstergelerin ve adil gelir dağılımı hedefinin iyileşmesine katkı sunabilir. Tablo 1’de 2019-2023 yılları arasında Türkiye’de vergi harcamalarının vergi türleri itibarıyla dağılımı gösterilmektedir.

**Tablo 1: Vergi Türleri İtibariyle 2019-2023 Yılları Arası Vergi Harcamaları Büyüklükleri (Milyon TL)**

Kanun Adı	2019	2020	2021	2022	2023
Gelir Vergisi	68.267	78.619	91.172	101.820	113.083
Kurumlar Vergisi	28.031	32.435	49.423	55.249	61.476
Katma Değer Vergisi	49.797	57.469	58.252	65.119	72.458
Özel Tüketim Vergisi	24.903	27.970	20.515	22.933	25.519
Diğer Kanunlar	7.698	8.907	11.406	12.750	14.187
<b>Toplam</b>	<b>178.696</b>	<b>205.401</b>	<b>230.770</b>	<b>257.873</b>	<b>286.725</b>

**Kaynak:** 2019 yılı ve 2021 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yayımlanan Tahmini Verilerden oluşturulmuştur. www.resmigazete.gov.tr. (Erişim Tarihi: 31.12.2020).

Tablo 1 incelendiğinde, yıllar itibariyle her vergi türünde vergi harcamalarının toplam miktarının arttığı görülmektedir. Özellikle 2021 yılı itibariyle yıllık vergi harcamaları tutarlarında daha fazla artışın oluşmasının tahmin edildiği söylenebilir. 2019 yılı ile 2023 yılı tahmini vergi harcamaları miktarları kıyaslandığında, 5520 sayılı kurumlar vergisinde vergi harcaması niteliğine sahip olan vergi muafiyetlerinin, vergi istisnalarının ve vergi indirimlerinin miktarının 2023 yılı için yaklaşık 2,2 kat daha fazla bir artışın gerçekleşebileceği tahmin edilmiştir. Benzer şekilde 193 sayılı gelir vergisi kanunu ve 3065 sayılı katma değer vergisi kanunu ile tanınan vergi muafiyet, istisna ve indirim tutarlarında, 2019 yılı ile 2023 yılı arasında yaklaşık 1,5 kat artışın öngörüldüğü belirtilebilir.

Kurumlar vergisi, gelir vergisi ve katma değer vergisindeki vergi harcaması niteliğindeki uygulamalarda tahmini artış eğilimi, vergilendirmenin mali olmayan fonksiyonlarının ön plana alınabileceğini göstermektedir. Kamu mali politika uygulayıcılarının vergilendirmenin mali fonksiyonundan orta vadede kısmen vazgeçerek, vergilendirmenin ekonomik (üretim ve ihracatın desteklenmesi, ekonomik büyüme ve istihdam başta olmak üzere ekonomik istikrar göstergelerinin iyileştirilmesi) ve sosyal fonksiyonun (adil gelir dağılımının sağlanması) desteklenmesini ve mali olmayan amaçların iyileştirilmesini hedeflediği söylenebilir.

**Tablo 2: Vergi Harcamalarının Vergi Türleri İtibariyle Dağılımı: 2019-2023 Yılları Arası Oransal (%) Büyüklükleri**

Kanun Adı	2019	2020	2021	2022	2023
Gelir Vergisi	38.2	38.3	39.50	39.49	39.44
Kurumlar Vergisi	15.7	15.8	21.41	21.42	21.45
Katma Değer Vergisi	27.9	28.0	25.25	25.25	25.27
Özel Tüketim Vergisi	13.9	13.6	8.89	8.89	8.90
Diğer Kanunlar	4.3	4.3	4.95	4.95	4.94
<b>Toplam</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

**Kaynak:** 2019 yılı ve 2021 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yayımlanan Tahmini Verilerden oluşturulmuştur. www.resmigazete.gov.tr. (Erişim Tarihi: 31.12.2020).

Tablo 2'de 2019-2023 yılları arasında vergi harcamalarının, vergi türleri itibariyle rakamsal dağılımı incelenmiştir. Yıllar itibariyle toplam planlanan vergi harcamaları içinde en yüksek payın gelir vergisi kanununda yer alan vergi harcaması niteliğinde vergi muafiyetleri, vergi istisnaları ve vergi indirimlerinden oluştuğu ifade edilebilir. En yüksek vergi harcaması oranının gelir vergisinde olmasının en önemli sebeplerinden biri, gelir vergisinin subjektif ve bireysel niteliğe sahip olmasıdır. Gerçek kişilerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate alarak "mali güce göre vergilendir-



me” prensibi doğrultusunda artan oranlı vergi yapısının benimsendiği gelir vergisi uygulamasında bu yüzden vergi muafiyetleri, vergi istisnaları ve vergi indirimleri büyük yere ve öneme sahiptir. Fakat gelir vergisindeki vergi harcamaları düzeyinin vergi türleri içindeki payının kısmen de olsa azalacağı, yapılan tahminlerden öngörülelebilmektedir. Gelir vergisi kanunundaki reform hazırlıkları dikkate alındığında, daha adil bir vergi dağılımının tesisi için vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimi uygulamalarının kapsam olarak daraltılabileceği belirtilebilir.

Tablo’da ikinci olarak dikkat çeken husus, kurumlar vergisindeki vergi harcaması uygulamalarının tahmini oransal büyüklüğünün, toplam vergi harcamaları içindeki payının 2019 yılından 2023 yılına gelinceye dek önemli düzeyde artışıdır. Dolayısıyla önümüzdeki yıl ve yıllarda kurumlar vergisi yapısı içinde vergi harcaması uygulamalarının hem nevi hem de büyüklük olarak artırılması muhtemeldir. Aynı zamanda vergilendirmenin fonksiyonları açısından Tablo 1 için yapılan değerlendirmelerle örtüşmektedir.

**Tablo 3: Türkiye’de Vergi Harcamalarının Makro Göstergeler İçindeki Oransal (%) Payı**

Yıllar	Vergi Har./ GSYH	Vergi Har./ B. Gelirleri	Vergi Har./ Vergi Gelirleri	Vergi Har./ B. Giderleri
2019	4.2	26.8	18.0	20.6
2020	4.2	26.2	18.7	21.5
2021	4.08	18.9	21.8	17.1
2022	4.08	21.8	21.8	17.8
2023	4.08	21.9	22.1	18.2

**Kaynak:** 2019 yılı ve 2021 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yayımlanan Tahmini Verilerden oluşturulmuştur. [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr). (Erişim Tarihi: 31.12.2020).

Tablo 3’te Türkiye’de vergi harcamalarının çeşitli makroekonomik göstergeler içindeki oransal payı ele alınmıştır. 2019-2023 yılları arasında yıllık vergi harcamaları toplam düzeyinin Gayri Safi Yurt İçi Hasıla’ya (GSYH) oranlamasının belirgin değişiklik göstermediği/göstermeyeceği tahmin edilebilir. Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de vergi harcamalarının GSYH’ya oranı, vergi harcamalarının milli gelir içindeki büyüklüğünün tespiti bakımından önemli bir ölçüt olarak değerlendirilmektedir. Türkiye’de 2019 ve 2020 yıllarında %4,2 düzeyinde olan vergi harcamalarının GSYH’ya oranı 2021, 2022 ve 2023 yıllarında %4,08 düzeyinde olabileceği öngörülebilir. Bu sonuç, vergi harcamalarının, GSYH içindeki payının giderek azaltılabileceği öngörüsünü oluşturmaktadır. Vergi harcamalarının, bütçe gelirleri üzerindeki etkilerini tespit edebilmek için kullanılan ve ekonomik anlamda önemli kabul edilen bir diğer ölçüt ise vergi harcamalarının bütçe gelirlerine oranlanmasıdır. 2019 ve 2020 yıllarında %26 düzeyinde olan vergi harcamalarının bütçe gelirlerine oranının 2021 yılında düşüş göstereceği, 2022 ve 2023 yıllarında ise tekrar yükselişe geçmesi beklenmektedir. Vergi harcamalarının vergi gelirleri içindeki payı da vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini ölçmek açısından önemlidir. Türkiye’de 2019, 2020 yıllarında %18 düzeyinde olan bu oranın 2023 yılında %22 seviyesine çıkabileceği öngörülmüştür. Vergi harcamalarının makroekonomi üzerindeki etkisini tespit edebilmek için kullanılan bir diğer ölçüt ise vergi harcamaları/bütçe giderleri göstergesidir. Söz konusu gösterge, vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki ilişki düzeyinin ortaya konulabilmesi bakımından önem kazanmaktadır. 2019 ve 2020 yıllarında yaklaşık %20 seviyesinde olan bu oranda, düzensiz olmakla birlikte sonraki yıllarda düşüş öngörüldüğü tespit edilmiştir.

**Tablo 4: Türkiye’de Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Toplam Tahmini Vergi Tahsilatı İçindeki Oransal (%) Payı**

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Diğer Kanunlar
2019	8.00	3.28	5.83	2.91	0.90
2020	8.6	3.55	6.29	3.06	0.97
2021	8.6	4.7	5.5	1.93	1.07
2022	8.6	4.7	5.5	1.94	1.08
2023	8.7	4.7	5.5	1.96	1.09

**Kaynak:** 2019 yılı ve 2021 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yayımlanan Tahmini Verilerden oluşturulmuştur. www.resmigazete.gov.tr. (Erişim Tarihi: 31.12.2020).

Tablo 4’de Türkiye’de 2019-2023 yılları arasında öngörölmüş olan vergi türlerine göre vergi harcamalarının, toplam tahsili öngörölen vergi gelirleri içindeki payı araştırılmıştır. 2019 yılı için gelir vergisi kalemindeki vergi harcamaları düzeyinin, aynı yıl toplam vergi tahsilatı düzeyi içindeki payının %8 olduğu görölmektedir. Bu oranın 2023 yılında %8,7 seviyesine çıkacağı hesaplanmıştır. Katma değer vergisi içinde yer alan vergi harcaması niteliğindeki kalemlerin, toplam vergi tahsilatı içindeki payı 2019 yılında %5,83, 2020 yılında %6,29 olarak öngörölmüş iken, bu oran 2023 yılı için %5,5 olarak hesaplanmıştır. Kurumlar vergisinin durumu incelendiğinde, kurumlar vergisinde yer alan vergi harcaması kalemlerinin toplam vergi tahsilatı içindeki payı 2019 yılında %3,28 iken bu oranın 2021, 2022 ve 2023 yıllarında %4,7’ye çıkacağı öngörölmektedir. Özel tüketim vergisi kapsamında yer alan vergi harcaması kalemlerinin dönemsel olarak toplam vergi tahsilatı içindeki payının düşüş eğiliminde olacağı tespit edilmiştir. 2019 ve 2020 yıllarında özel tüketim vergisindeki vergi harcamalarının toplam vergi tahsilatı içindeki payı %3 düzeyinde iken; 2021, 2022 ve 2023 yıllarında bu oranın %1,9 düzeyine indirgeneceği görölmektedir.

Genel olarak Tablo 4 değerlendirildiğinde, dolaysız vergiler olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi kapsamında vergi harcaması niteliğine haiz olan vergi muafiyetleri, vergi istisnaları ve vergi indirimleri tutarlarının 2023 yılına giderken arttırılacağı öngörölmektedir. Ekonomik büyüme, ekonomik istikrar, kaynak dağılımında (üretimde, tüketimde ve bölüşümde) etkinlik düzeylerinin ülkenin lehine iyileştirilmesinin ve vergilendirmenin sosyal fonksiyonu olan daha adil gelir dağılımının gerçekleştirilmesinin hedeflendiği belirtilebilir.

## 5. Sonuç

Dünya’da devletlerin, ister gelişmiş ister gelişmekte olan ülke olsun, görevleri artmakta ve çeşitlenmektedir. Özellikle piyasada bir aksaklığın ortaya çıkması ve piyasanın tek başına bir çözüm geliştirememesi durumunda devletin çeşitli iktisadi enstrümanlarla önleyici, destekleyici ve telafi edici müdahalelerde bulunması bir zorunluluk haline gelmektedir. Keza benzer şekilde piyasanın üretimden elde edilen çıktı olan geliri, üretim faktörleri arasında adil ve dengeli dağıtamaması, sosyal devlet yaklaşımı gereği, devletlerin bu duruma biçare kalamamalarına sebebiyet verebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, piyasada herhangi nedenle olağan veya olağanüstü dönemlerde yaşanan bozukluklar, piyasanın işlemlerini sağlayan çarklardan biri veya birkaçının bozulmasına yol açabilmektedir.

Bu durumun en yakın örneği, içinden geçtiğimiz Covid-19 küresel salgın döneminde görölmektedir. Salgın nedeniyle, sosyal devlet yaklaşımı içinde toplum sağlığını önceleyen devletler, birtakım tedbirlere başvurarak, salgının sosyal refahı azaltıcı etkilerini regüle edebilmek amacıyla müdahalelerde bulunmaktadır. Salgının yayılmaması ve mevcut etkilerinin giderilmesi için

sokak kısıtlamaları, bireylerin topluluk halinde buldukları işletmelerin kapatılması veya belirli şartlar halinde açık bulunmaları gibi bir dizi önlemler alınmaya çalışılmaktadır. Salgın nedeniyle alınan önlemler, üretim ve tüketim dengesi başta olmak üzere bir bütün olarak ekonomik piyasayı etkileyebilmektedir. İşten çıkarmalar dolayısıyla işsizlik artabilmekte, ekonomik büyüme ve adil gelir dağılımı gibi makro göstergeleri olumsuz yönde değiştirebilmektedir. Bu sonuçlar nedeniyle, devletin piyasanın işleyebilmesini temin edebilmek için ekonomik teşvik paketleri hazırlaması ve uygulaması ve özellikle harcamalar ve vergiler gibi kamu maliyesi araçlarını bu amaçla etkin kullanması mecburiyet haline gelmektedir. Vergi harcamaları da devletin etkin müdahale araçlarından biri olarak değerlendirilmektedir.

Küresel salgınının şu ana kadar ve olası belli bir süre daha sürecek etkileri dikkate alındığında, Türkiye açısından, devletin 2023 ekonomik kalkınma hedeflerine varılabilmesi açısından zor bir dönem olduğu söylenebilir. Vergi harcamalarının büyük bölümünün, dolaysız vergiler olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi yönünden yapılabileceği öngörülmektedir. Bu vergilerde, birtakım yeni vergi muafiyetlerinin, vergi istisnalarının ve vergi indirimlerinin sağlanması şeklinde vergi harcamaları düzeyinin artması tahmin edilmektedir. Yine çalışmanın neticesinde kurumlar vergisinde vergi harcaması niteliğinde olan muafiyet, istisna ve indirimlerden yararlanılarak, yabancı ve yerli sermayenin Türkiye’de mevcut yatırımlarını genişletmelerinin ve yeni yatırımlarda bulunmalarının önünün açılmasının hedeflendiği belirtilebilir. Kurumlar vergisindeki muafiyet ve istisnaların kapsamının genişletilmesi ve kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, sermaye sahiplerinin yatırıma teşviki açısından cezbedici olacaktır.

Sonuç olarak, Türkiye’nin 2023 ekonomik kalkınma hedefleri doğrultusunda, kurumlar vergisinde bulunan vergi harcamaları uygulamaları ile orta vadede vergilendirmenin mali amacından kısmen vazgeçildiği, bu amacın devlet hazinesine daha fazla finansman temini amacıyla uzun vadeye ertelendiği, orta vadede, yatırımların, üretimin, istihdamın arttırılarak ekonomik büyüme ve kalkınma koşullarının iyileştirilmesinin hedeflendiği ifade edilebilir. Tablolar değerlendirildiğinde, cari yıl ve gelecek iki yılda kurumlar vergisi kapsamında bulunan vergi harcaması kalemlerinin toplam vergi harcamaları içindeki payının artabileceği söylenebilir. Devletin reel yatırımın ve üretimin arttırılmasını hedeflediği bunu da yatırımcının ve üreticinin vergi maliyetlerini düşürerek sağlamayı amaçladığı belirtilebilir. Yine mal ve hizmet sektörü üzerinden katma değer vergisi yükünü hafifletebilmek ve bu sektörler bir vergi kolaylığı sağlayabilmek için katma değer vergisi kapsamında vergi harcama düzeyinin de arttırılabileceği düşünülmektedir. Ekonomik dinamikleri harekete geçirmek ve makroekonomik göstergelerin iyileşmesini temin edebilmek için yapılan veya yapılacak olan vergi harcamalarının dengeli olması ve vergi yükünün adil dağılımı gözetmesi şarttır. Belirli kişi, sektör veya bölgelerden tahsil edilmesi gerekli vergi alacaklarından vazgeçilmesi, toplumdaki vergi yükü dağılımını ve gelir dağılımını bozucu nitelikte olmamalıdır. Dolayısıyla vergi harcamaları yapılırken vergilendirmenin, yatırımların ve üretimin arttırılması, istihdamın ve büyümenin iyileştirilmesi gibi iktisadi amaçları kadar sosyal amacının da gözetilmesi gerekmektedir. Bu anlamda kurumlar vergisi ve katma değer vergisindeki vergi harcamalarının kalemler itibarıyla arttırılması, vergilendirmenin iktisadi amaçları ve uzun dönemde mali amacı açısından ne denli önemliyse gelir vergisindeki vergi harcama uygulamalarının daraltılması adil ve dengeli vergi yükü ve gelir dağılımının gerçekleştirilmesi açısından o denli dikkat edilmesi gereken bir husustur.

Çalışmanın sonucunda Türkiye’nin 2023 hedeflerine doğru yöneldiği bu süreçte, dolaysız vergiler olan gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamaları kalemlerinin kamu maliyesi aracı olarak etkin biçimde kullanılmasının düşünüldüğü tespitine varılmıştır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author has no conflict of interest to declare.

**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

---

## Kaynakça / References

- Biber, A. E. (2008). Değişen devlet anlayışı, müdahalecilik ve piyasa ekonomisi, *Bolu Abant İzzet Baysal Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (1), 56-69.
- Bratic, V. (2006). Tax expenditures: a theoretical review. *Financial Theory and Practice*, 30 (2), 113-127.
- Çenker, G. (2011). Yönlendirici vergilendirme. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17 (3-4), 11-30.
- Çiçek, U. ve Uğur, K. (2018). Türkiye'de vergi harcamalarının analizi: 2012-2017 Dönemi. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, 4 (8), 353-364.
- Dziemianowicz, R., Wyszowski, A. & Budlewska, R. (2014). Tax expenditures: spending through the tax system. *Publishing House of Wrocław University of Economics*, 92-107.
- Erdem, M. (2019). *Devlet borçları*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Eriçok, R. E. (2019). Türkiye'de vergi harcamalarının gelişimi: 2015-2021. *İstanbul İktisat Dergisi*, 69 (2), 321-355.
- Ferhatoğlu, E. (2005). Bir kamu harcaması türü olarak vergi harcaması ve Türk kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (2), 77-93.
- Giray, F. (2002). Vergi harcamaları: harcama vergileri açısından analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21 (1), 27-52.
- Heady, C. ve Mansour, M. (2019). Tax expenditure reporting and its use in fiscal management a guide for developing economies, *International Monetary Fund Publication Services*, 1-2.
- Mcdonald, H. (2010). *Türk vergi sistemindeki vergi harcamalarının etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesi*. (Yayımlanmış Doktora Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö. ve Kışioğlu, Ö. F. (2019). Vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkinliği: 2006-2018 döneminin değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 176, 380-405.
- Perret, S. (2018). *Tax design for inclusive growth in OECD countries*, <https://www.un.org/development/desa/dspd/wp-content/uploads/sites/22/2018/06/8-1.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.12.2020).
- Redonda, A. ve Neubig, T. (2018). Assessing tax expenditure reporting in G20 and OECD economies, *council on economic policies, discussion note/3*. <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.12.2020).
- Saraç, Ö. (2010). Vergi harcamaları ve iktisadi etkileri. *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.
- Tekin, A. ve Gürçam, Ö. S. (2015). Vergi harcamaları: seçilmiş bazı OECD ülke uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (2), 139-158.