T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

KAMU HUKUKU DOKTORA PROGRAMI

VERGİ HUKUKU VE CİNSİYET POLİTİKALARI İLİŞKİSİ

Doktora Tezi

GİZEM KAPUCU

İSTANBUL, 2025

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

KAMU HUKUKU DOKTORA PROGRAMI

VERGİ HUKUKU VE CİNSİYET POLİTİKALARI İLİŞKİSİ

Doktora Tezi

GİZEM KAPUCU

Tez Savunma Jürisi

1. Tez Danışmanı : Prof. Dr. Ayhan Selçuk Özgenç

2. Üye : Prof. Dr. Nihal Saban

3. Üye : Doç. Dr. Gülşen Gedik

4. Üye : Doç. Dr. Nuray Aşcı Akıncı

5. Üye : Doç. Dr. Oya Boyar

İSTANBUL, 2025

ÖZET

Cinsiyet eşitsizliği hayatın ve hukukun her alanında olduğu gibi vergi hukukunda da açık ya da örtük olarak ortaya çıkabilmektedir. Öte yandan vergi hukuku cinsiyet eşitliğinin sağlanmasında bir araç olarak kullanılabilmektedir. Bu nedenle vergi hukukunun cinsiyet etki analizi son derece önemlidir, çünkü vergi toplumdaki cinsiyet eşitsizliğini artıran veya azaltan bir faktör olabilir.

Çalışma, vergi hukukunda cinsiyet ayrımcılığına ilişkin sorunları tespit edip hukuki ilkeler ışığında değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca, vergi hukukunun cinsiyet eşitliğini destekleyecek şekilde nasıl kullanılabileceğini ve eşitsizlikle nasıl mücadele edilebileceğini de incelemektedir.

Bu hedefler doğrultusunda çalışmada dogmatik-normatif hukuk yöntemi ile eleştirel hukuk yöntemi kullanılmıştır. Bu iki ana yönteme ek olarak karşılaştırmalı hukuk yönteminden yardımcı yöntem olarak yararlanılmış; bu kapsamda çeşitli hukuk sistemlerindeki gelişmeler incelenmiştir.

Çalışma, vergi hukuku ve cinsiyet politikalarını ayrımcılık yasağı, eşitlik ilkesi, özel hayata saygı hakkı, evlenme ve aile kurma hakkı, sağlık hakkı, çalışma hakkı gibi bir dizi temel hak ve özgürlük perspektifinden ele almış ve vergi sistemlerinde bu hakların daha etkin kullanılabilmesine yönelik öneriler getirmiştir.

Anahtar Kelimeler: cinsiyet eşitliği, toplumsal cinsiyet, ayrımcılık yasağı, cinsiyete duyarlı vergilendirme

ABSTRACT

Gender inequality is a phenomenon affecting every sphere of life and law, can also be found in the field of tax law, whether explicitly or implicitly. Additionally, tax law can also be used as a tool to achieve gender equality. The gender impact analysis of tax systems is therefore highly important, as taxes can be a factor that widens or narrows the gender gap in society.

This study aims to identify instances of gender discrimination within tax law and evaluate them in light of legal principles. It also examines how tax law can be employed to promote gender equality.

In order to achieve these objectives, the study employs a dogmatic-normative approach and critical legal theory; reinforced by the use of comparative law as an auxiliary method. Within this framework, legal issues and developments in different tax systems are analysed.

The study concludes with a series of recommendations for measures that could be implemented to enhance the effectiveness of these rights within tax systems.

Keywords: gender, gender equality, non-discrimination, gender responsive taxation

Teşekkür Notu

*Doktora eğitimimde 2211 - Yurt İçi Doktora Burs Programı kapsamında sağladığı destek için TÜBİTAK'a teşekkür ederim.

Acknowledgements

*I would like to express my sincere gratitude to Uppsala Centre for Tax Law and to Professor Katia Cejie for their generous support and the research scholarship provided during my PhD research (2024).

*I am also thankful to the IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation) for awarding me the travel grant, which enabled me to conduct my doctoral research at their library (2023).

*Furthermore, I would like to thank the University of Bergen and Professor Henrik Skar for their kind support through the grant for the PhD Course in Tax Law (2023).

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **İ**
ABSTRACT ..... **İİ**
İÇİNDEKİLER ..... **İV**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **Vİİ**
GİRİŞ **1**
I. AMAÇ VE YÖNTEM 6
A. Dogmatik-Normatif Hukuk Yöntemi *7*
B. Eleştirel Hukuk Yöntemi *8*
C. Karşılaştırmalı Hukuk Yöntemi *9*
II. KAVRAM VE TERİM 9
A. Kavram *9*
1. Biyolojik Cinsiyet 9
2. Toplumsal Cinsiyet 11
B. Terim *12*
III. CİNSİYET POLİTİKALARININ BENZER POLİTİKALARDAN AYIRT EDİLMESİ 14
A. Aile Politikalarından Ayırt Edilmesi *14*
B. Kadın Politikalarından Ayırt Edilmesi *18*
C. Sosyal Politikalardan Ayırt Edilmesi *19*
IV. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI 21

BİRİNCİ BÖLÜM:

TARİHSEL, KURUMSAL VE HUKUKSAL AÇIDAN VERGİ HUKUKU VE CİNSİYET POLİTİKALARI İLİŞKİSİ

I. VERGİ HUKUKU VE CİNSİYET POLİTİKALARI İLİŞKİSİNİN TARİHSEL ÇERÇEVESİ 24
A. Oluşum: Tarafsız Cinsiyet Politikaları *24*
B. Değişim: Toplumsal Cinsiyet Ana Akımlaştırması (Gender Mainstreaming) *27*
II. VERGİ HUKUKU VE CİNSİYET POLİTİKALARI İLİŞKİSİNİN KURUMSAL ÇERÇEVESİ .. 30
A. Birleşmiş Milletler *32*
B. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü *40*
C. Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF) *43*
D. Avrupa Birliği *47*
III. VERGİ HUKUKU VE CİNSİYET POLİTİKALARI İLİŞKİSİNİN HUKUKSAL ÇERÇEVESİ . 52
A. Hukuk Kaynakları *54*
B. Denetim Mekanizmaları *59*
C. Haklar ve İlkeler *62*
1. Cinsiyete Dayalı Ayrımcılık Yasağı 63
2. Cinsiyete Duyarlı Eşitlik Anlayışı 71
3. Özel Hayata Saygı Hakkı 76
4. Evlenme ve Aile Kurma Hakkı 79
5. Ailenin Korunması 81
6. Sağlık Hakkı 84
7. Çalışma Hakkı 88

İKİNCİ BÖLÜM:

CİNSİYET AYRIMININ VERGİSEL BOYUTU

I. CİNSİYET AYRIMININ VERGİSEL BOYUTUNUN BELİRLENMESİ 91
A. Cinsiyet Ayrımcılığının Türleri: Doğrudan Ayrımcılık ve Dolaylı Ayrımcılık 92
B. Karşılaştırılabilirlik Testi 96
1. ABAD: Vergani Kararı 98
2. İHAM: Lindsay Kararı 100
3. İHAM: Hubaux Kararı 102
4. İHAM: Burden Kararı 102
5. ABAD: Römer Kararı 106
C. Haklı/Zorlayıcı Neden Testi 107
1. İHAM: Schmidt Kararı 110
2. İHAM: Kung Başvurusu 112
3. İHAM: Van Raalte Kararı 113
4. İHAM: Feteris-Gerards Kararı 115
5. İHAM: P.M. Kararı 116
6. ABD Yüksek Mahkemesi: Windsor Kararı 118
D. Cinsiyete Duyarlı Alternatif Bir Model: Dezavantaj Testi 120
1. İHAM: Stec ve diğerleri Kararı 121
2. İHAM: Hobbs ve diğerleri Kararı 122
3. ABD Yüksek Mahkemesi: Kahn v. Shevin Kararı 124
II. İŞ İLİŞKİSİNDE CİNSİYET AYRIMININ VERGİSEL BOYUTU 127
A. İş İlişkisinde Cinsiyet Ayrımının Yasak Alanı: Ayrımcılık Tazminatı ve Vergisel Boyutu 127
1. Türk Hukuku 127
2. Karşılaştırmalı Hukuk 136
B. İş İlişkisinde Cinsiyet Ayrımının Meşru Alanı: Eşitsizliği Gidermeye Yönelik Vergisel Araçlar 145
III. HARCAMALAR AÇISINDAN CİNSİYET AYRIMININ VERGİSEL BOYUTU 151
A. Harcama Vergilerinde Cinsiyet Etkisi 151
B. Harcamaların Fiyatlandırılmasında Cinsiyet Ayrımı (Pink Tax) 157

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

CİNSİYETE ÖZGÜ SAĞLIK HARCAMALARININ VERGİSEL BOYUTU

I. VERGİ HUKUKUNDA SAĞLIK HARCAMASI: KAVRAM VE KAPSAM 163
II. GELİR VERGİSİ KAPSAMINDA CİNSİYETE ÖZGÜ SAĞLIK HARCAMALARI 168
III. HARCAMA VERGİLERİ KAPSAMINDA CİNSİYETE ÖZGÜ SAĞLIK HARCAMALARI .. 172
IV. CİNSEL SAĞLIĞA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLARIN VERGİSEL BOYUTU 177
A. Doğum ve Emzirme 177
B. Doğum Kontrolü ve Kürtaj 181
C. Üremeye Yardımcı Tedavi Uygulamaları 185
D. Cinsiyet Değişikliğine Yönelik Sağlık Harcamaları 193
E. Cinsiyete Özgü Rekonstrüktif Operasyonlar 201
F. Menstrüasyon Ürünleri (Tampon Vergisi) 202

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM:
AİLEVİ DURUMLARIN VERGİSEL BOYUTU

I. AİLENİN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ 216
A. Kavramsal ve Tarihsel Çerçeve 216
B. Ailenin Vergi Hukukundaki Yerini Belirleyen Dayanaklar 219
1. Eşitlik İlkesi: Mali Güç Üzerinden Bir Okuma 220
2. Ailenin Korunması ve Geliştirilmesi 229
3. Vergi Planlamasının Önlenmesi 234
II. VERGİLENDİRME BİRİMİ SEÇİMİ VE BEYAN YÖNTEMLERİ 238
A. Ayrı Beyan Yöntemi 240
1. Tam Ayrı Beyan 240
2. Kısmi Ayrı Beyan 241
B. Ortak Beyan Yöntemi 243
1. Birleştirerek Ortak Beyan Yöntemi *(Joint Taxation)* 244
2. Birleştirip Bölme Esasına Dayalı Ortak Beyan Yöntemi *(Splitting Method)* 245
C. Beyan Yöntemlerine Yönelik Hukuki Tartışmalar 247
1. Aile Reisi Beyanı: Açık Cinsiyet Ayrımı 247
2. İkincil Gelir: Örtük Cinsiyet Ayrımı 251
III. ÇOCUĞUN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ 255
A. Çocuk Teşvikleri 255
B. Çocuk Bakımı 258
IV. FARKLI "AİLE" YAPILARININ VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ 266
A. Eşcinsel Birliktelikler: Cinsel Yönelim Temelinde Ayrımlar 268
1. İHAM: Courten Kararı 270
2. İHAM: Manenc Kararı 272
3. ABAD: Römer Kararı 274
4. ABD Yüksek Mahkemesi: Windsor Kararı 277
5. Kanada (Ontario) Temyiz Mahkemesi: Rosenberg Kararı 281
6. Alman Federal AYM: Eşcinsel Çiftlerin Veraset Vergisi Kararı 283
B. Nikahsız Birliktelikler: Medeni Durum Temelinde Ayrımlar 286
1. İHAM: Shackell kararı 288
2. İHAM: Burden Kararı 289
C. Tek Ebeveyn (single parent): Dezavantaj Temelinde Bir Yaklaşım 290
D. Tek Gelirli Aileler: Çalışmayan Eş 295
1. Çalışmayan Eşe Tanınan Vergi Avantajları 295
2. Ücretsiz Emeğe Değer Biçilmesi: Atfedilir Gelir Tartışmaları 299
E. Nafaka 305

SONUÇ 313

KAYNAKÇA 326

I. KİTAPLAR/KİTAP BÖLÜMLERİ 326
II. SÜRELİ YAYINLAR 348
III. DİĞER KAYNAKLAR 364
A. İnternet Kaynakları 364
1. İnternet Siteleri 364
2. Blog Yazıları 364
B. Raporlar ve Tezler 366

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:	Avrupa Birliği
ABAD	:	Avrupa Birliği Adalet Divanı
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AK	:	Avrupa Komisyonu
ASS	:	Avrupa Sosyal Şartı
AY	:	Anayasa
AYM	:	Anayasa Mahkemesi
B. No.	:	Başvuru Numarası
B.	:	Bası/Baskı
Bkz.	:	Bakınız
BM	:	Birleşmiş Milletler
BVerfG	:	Alman Federal Anayasa Mahkemesi
C.	:	Cilt
CEDAW	:	Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesi
CGDI	:	Code Général des Impôts
Çev.	:	Çeviren
Dn.	:	Dipnot
DOMA	:	Defense of Mariage Act
DST	:	Dünya Sağlık Teşkilatı
E.	:	Esas Sayısı
Ed.	:	Editör
EKOSOK	:	Ekonomik ve Sosyal Konsey
ESKS	:	Ekonomik Sosyal ve Kültürel Haklar Sözleşmesi
EU	:	European Union

GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GST	:	General Sales Tax
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
HMRC	:	Her/His Majesty's Revenue and Customs
IMF	:	International Monetary Fund
IRC	:	Internal Revenue Code
IRS	:	Internal Revenue Service
ITA	:	Income Tax Act
İHAM	:	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	:	İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İHEB	:	İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
İHK	:	İnsan Hakları Komitesi
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KSK	:	Kadının Statüsü Komisyonu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	:	madde
MSHS	:	Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi
OECD	:	Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
para.	:	paragraf
RG	:	Resmi Gazete
s.	:	sayfa
S.	:	Sayı
Sec.	:	Section
ss.	:	sayfadan sayfaya
TMK	:	Türk Medeni Kanunu

UN	:	United Nations
v.	:	versus
VAT	:	Value Added Tax
vb.	:	ve benzeri
Vol.	:	Volume
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Cinsiyete dayalı eşitsizlik farklı görünümleriyle tarih boyunca süregelerek toplumsal kurumlara yansımıştır.[1] Toplumsal kurum olarak hukuk, bu etkinin en yoğun görüldüğü alanlardan biridir. Toplumsal cinsiyet ile hukuk arasındaki etkileşimin vergi hukukundaki izdüşümü ise devlet politikaları ve mülkiyet ilişkilerinin de devreye girdiği çok yönlü bir yapıya karşılık gelmektedir.

Ayrımcı sosyal normlar ve uygulamalar nedeniyle, farklı cinsiyetler; farklı üretim ve tüketim kalıplarına, farklı iş deneyimlerine ve farklı sosyal rollere sahip olmuştur.[2] Vergi sistemleri iş/çalışma, tüketim, tasarruf, servet edinimleri gibi konularda farklı cinsiyetten kişileri farklı şekilde etkilediğinden,[3] farklı sosyal rol ve kalıpların vergi hukuku karşısındaki konumları farklılaşmıştır. Böylece vergi sistemlerinde toplumsal cinsiyete dair hiyerarşi yaratan düzenlemeler oluşmuştur.[4] Vergi sistemleri bu farklılıkları yansıtan ve güçlendiren etkilere sahip olduğu gibi bu rollerle ve eşitsizliklerle mücadele aracı olarak da kullanılabilmektedir.

---

[1] Toplumsal cinsiyetin kurumsallaşmasına dair literatür için bkz. Judith Butler, **Cinsiyet Belası: Feminizm ve Kimliğin Altüst Edilmesi**, 4. Bası (Çev. Başak Ertür), İstanbul: Metis Yayınları, 2014; Simone de Beauvoir, **İkinci Cinsiyet**, 5. Bası (Çev. Gülnur Acar Savran), İstanbul: Kültür Üniversitesi Yayınları, 2023; Michel Foucalt, **Cinselliğin Tarihi**, 10. Bası (Çev. Hülya Uğur Tanrıöver), İstanbul: Ayrıntı Yayınları, 2023.

[2] Emma Bürgisser / Sargon Nissan, "Positioning Women's Rights and Gender Equality in The Macroeconomic Policy Environment", **IMF and Gender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques**, Bretton Woods Project, 2017, s.11.

[3] Billur Yaltı Soydan, "Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi-II (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 82, 1995, ss.105-107 (Eser bundan sonra, "Aile Vergilendirmesi-II" olarak anılacaktır); Janet Gale Stotsky, "How Tax Systems Treat Men and Women Differenty", **Finance & Development**, 1997, s.30 (Eser bundan sonra "How Tax System Treat" olarak anılacaktır.); Francesca Bettio / Alina Verashchagina, "Fiscal system and female employment in Europe", **EU Expert Group on Gender and Employment**, 2009, s.45; Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig, "Introduction" **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives,** (Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig) Oxford: Hart Publishing, 2011, s.2; Edward J. McCaffery, "Where's the Sex in Fiscal Sociology? Taxation and Gender in Comparative Perspective", **University of Southern California Law School, Law and Economics Working Paper Series**, Paper:70, 2008, s.216. (Eser bundan sonra, "Sex in Fiscal Sociology" olarak anılacaktır); Ramazan Gökbunar, "Kadın Erkek Eşitsizliğinin Giderilmesinin Vergisel Boyutu", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar,** Cilt 47, Sayı 543, 2010, s.24.

[4] Kathleen A. Lahey, "The 'Capture' of Women in Law and Fiscal Policy: The Tax/Benefit Unit, Gender Equality and Feminist Ontologies" **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives** (Ed**.** Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, s.16 (Eser bundan sonra "Capture" olarak anılacaktır.).

Vergi sistemlerinin cinsiyet ayrımı içeren kural ve uygulamaları cinsiyet önyargısı[5] kavramıyla açıklanır: bu önyargılar, açık *(explicit)* ve/veya örtük *(implicit)* şekilde bulunabilir.[6] Sosyal normlar ve cinsiyet ile ilgili önyargılar vergi sistemlerine yansır.[7] Vergi mevzuatı cinsiyet üzerinden bir tanımlama yaparak farklı hükümler içerdiğinde, vergi sisteminin açık bir cinsiyet önyargısına sahip olduğu kabul edilir.[8] Açık cinsiyet önyargısı *(explicit gender bias),* ayrımcılık değerlendirmelerinde doğrudan ayrımcılığa karşılık gelmektedir.[9] Öte yandan örtük/kapalı cinsiyet önyargısı *(implicit gender bias)* vergi sisteminin cinsiyete göre farklılaşmış davranış kalıplarıyla ilişki içinde olduğu durumlarda söz konusudur.[10] Birçok toplumda kökleşmiş cinsiyet eşitsizliklerinin vergi hukuku düzenlemelerinde ve uygulamalarında dikkate alınmaması nedeniyle cinsiyete göre farklı sonuçlar/etkiler ortaya çıktığında da örtük cinsiyet önyargısının varlığından söz edilir.[11] Örtük önyargı, ayrımcılık değerlendirmelerinde dolaylı ayrımcılığa karşılık gelmektedir.[12] Ayrımcı muamelelerin açık bir biçimde vergi düzenlemelerinde değil, örtük biçimde uygulama esnasında ortaya çıkması üzerine dolaylı ayrımcılık kavramına ihtiyaç duyulduğu belirtilmektedir.[13] Nitekim yasal düzenlemelerin, toplumsal cinsiyet eşitliğini teorik olarak sağlıyor olması tek başına yeterli

[5] Önyargı ayrımcılığın dayanağını oluşturur, bkz. Gonca Kuru, **Hukuk Felsefesi Perspektifinden Ayrımcılık Yasağı**, Ankara: Yetkin, 2023, s.93; Celalettin Vatandaş, "Toplumsal Cinsiyet ve Cinsiyet Rollerinin Algılanışı", **Sosyoloji Konferansları,** Sayı 35, 2011, s.33. Cinsiyet ile ilgili önyargıların sebep olduğu adaletsizliğin ataerkil ideoloji tarafından üretilen hukuk aracılığıyla beslendiği belirtilmektedir, bkz. Gülriz Uygur, "Toplumsal Cinsiyet ve Adalet: Hukuk Adaletsizdir", **Ankara Barosu Dergisi,** No.4, 2015, ss.121-122.

[6] Vergi hukuku literatüründe bu ayrıma ilk dikkat çeken çalışma olarak bkz. Janet Gale Stotsky, **Gender Bias in Tax Systems**, IMF Working Paper No. 96/99, Washington D.C., International Monetary Fund, 1996; Ayrıca bkz. Stotsky, "How Tax System Treat", s.30; Bettio / Verashchagina, s.43-45; Anuradha Joshi, "Tax and Gender in Developing Countries: What are the Issues?", **International Centre for Tax and Development Summary Brief**, No 6, 2017, s.3; Corina Rodríguez / Déborah Itriago, "Do Taxes Influence Inequality Between Women and Men?", **OXFAM,** 2019, s.4

[7] McCaffery, "Sex in Fiscal Sociology", s.2.

[8] Stotsky, "How Tax System Treat", s.30; Alastair Thomas / Pierce O'Reilly, **The Impact of Tax And Benefit Systems on the Workforce Participation Incentives of Women**, Paris: OECD Taxation Working Papers No. 29, 2016, s.4; Rodríguez / Itriago, s.4; Joshi, s.3.

[9] Åsa Gunnarsson / Margit Schratzenstaller / Ulrike Spangenberg. **Gender Equality and Taxation in the European Union**, Brüksel: Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs, 2017, s.16; Alara Efsun Yazıcıoğlu, **Pink Tax and the Law: Discriminating Against Women Consumers,** New York: Routledge, 2018, s.82 (Eser bundan sonra **Pink Tax** olarak anılacaktır.).

[10] Stotsky, "How Tax System Treat", s.30; Thomas / O'Reilly, s.4; Bettio / Verashchagina, s.45.

[11] Rodríguez / Itriago, s.4; Joshi, s.3.

[12] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.16; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.82.

[13] Andrew Byrnes, "Toward More Effective Enforcement of Women's Human Rights Through the Use of International Human Rights Law and Procedures", **Human Rights of Women National and International Perspectives**, (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, s.218.

olmamakta, uygulayıcıların da (yargıçların, akademisyenlerin, kamu idarelerinin vb.) bu eşitliği sağlayacak duyarlı bir bakış açısı edinmeleri de gerekmektedir.[14] Farklı sosyoekonomik gerçekliklerin neden olduğu, görünüşte tarafsız *(apparently neutral)* düzenlemelerin ve uygulamaların cinsiyete göre farklılaşan etkileri, ancak bu şekilde tespit edilip ortadan kaldırılabilir.[15]

Vergilemede açık cinsiyet ayrımı,[16] genellikle gelir vergisinde gözlemlenir.[17] Bu tür bir ayrım vergi muafiyetleri, indirimler, vergi oranları, vergiyi kimin ödeyeceği gibi konularda kendini gösterir.[18] Vergi hükümleri, eşlerin cinsiyetine göre farklı düzenlemeler öngördüğünde veya bir aile reisinden söz edildiğinde ve bu reisin genellikle erkek olarak belirlendiği durumlarda açık bir cinsiyet ayrımı söz konusu olabilmektedir.[19] Gelir vergisinde açık cinsiyet ayrımına ek olarak, örtük önyargılar içeren hükümler de sıklıkla görülmektedir.[20] Vergilendirme biriminin birey değil de aile olarak seçilmesi durumunda (aile vergilendirmesi)

---

[14] Orhan Orhun, "Bir İktidar Alanı Olarak Sosyal Politikalarda 'Kadın Özneliği': Çalışma Yaşamına İlişkin Yasal Düzenlemeler Üzerinden Bir Analiz", **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, Cilt 20, Sayı 2, 2021, s.859.

[15] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.16.

[16] Yukarıda kısaca izah edilen açık (explicit) ve örtük (implicit) cinsiyet önyargılarına (gender biases) ilişkin Türkçe'de açık cinsiyet ayrımı ile örtük önyargı şeklindeki ikili ayrımın kullanılması semantik anlamda daha uygun görülmüştür.

[17] Billur Yaltı Soydan, "Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi-I (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 81, 1995, s.72 (Eser bundan sonra, "Aile Vergilendirmesi-I" olarak anılacaktır); Stotsky, "How Tax System Treat", s.31; Ramazan Gökbunar, s.25; Maria Delgado Coelho / Aieshwarya Davis / Alexander D Klemm,/ Carolina Osorio Buitron, **Gendered Taxes: The Interaction of Tax Policy with Gender Equality**, International Monetary Fund, 2022, s.22; Mariama Williams, "Gender, Tax Reform and Taxation Cooperation Issues: Navigating Equity and Efficiency under Policy Constraints", **Tax Cooperation Policy Brief,** South Centre, No. 9, 2019, s.5.

[18] Stotsky, "How Tax System Treat", s.31; Ramazan Gökbunar, s.25. Açık cinsiyet ayrımına en dikkat çekici örneklerden biri 1995 yılına kadar Güney Afrika'da kadınların daha yüksek gelir vergisi oranına tabii olmasıdır, bkz. Stotsky, "How Tax System Treat", s.31; Terence Smith, "Women and Tax in South Africa", **The Women's Budget Series** (Ed. Debbie Budlender), Cape Town: Institute for Democracy in South Africa, 2000, s.2; Williams, s.9.

[19] Coelho ve diğerleri, s.22; Williams, s.5; Bettio / Verashchagina, s.44; Imraan Valodia, "Gender, Poverty and Taxation: An Overview of a Multi-Country Study of Gender and Taxation", **Agenda,** No.81, 2009, s. 138. Valodia Fas vergi sisteminde aile reisi olarak erkeğin belirlendiğini vurgulayarak bu durumu günümüz vergi sistemleri içinde nadir rastlanan açık cinsiyet ayrımı örneklerinden biri olarak değerlendirmektedir.

[20] Sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün az olmasının (hemen hemen her sistemde bu gelirler diğerlerine göre avantajlı vergi hükümlerine tabidir; daha düşük oranda vergilendirilir ya da istisnalara dahildir) erkekler için kadınlara göre daha avantajlı olması durumu buna örnektir, bkz. Claire Young, "Taxing Times for Women: Feminism Confronts Tax Policy", **Tax Conversations,** (Ed. Richard Krever), Londra: Kluwer Law International, 1997, ss. 274 (Eser bundan sonra, "Taxing Times" olarak anılacaktır). Belli bir gelir türüne farklı uygulamalar olması tek başına cinsiyet temelli bir ayrım olarak gözükmese de o toplumda belli bir gelir türünü ağırlıklı olarak belli bir cinsiyetin elde ettiği durumlarda bu konu gündeme gelebilir. Örneğin Guatemela'da serbest meslek geliri ağırlıklı olarak kadınlar tarafından elde edilmektedir ve bu gelir türü üzerinde vergi yükü, ücretlere ve ticari kazanca göre daha yüksektir. Buna karşın Dominik Cumhuriyetinde ağırlıklı olarak kadınlar tarafından elde edilen gelir türü ücrettir ve bu ülkede ücret geliri üzerindeki vergi yükü serbest meslek kazancı ve ticari kazanca göre daha yüksektir, bkz. Rodríguez / Itriago, s.5-6. İlginçtir ki örnek verilen iki farklı ülkede vergi yükünün ağırlıklı taşıyıcısı farklı gelir türleri olsa da etkilediği cinsiyet aynıdır. Bu durum vergi sistemlerinin kadını daha çok vergilendirmek hedefi taşımasa da vergi yükü dağılımının farklı cinsiyetleri ne şekilde etkilediğine dair farkındalık nedeniyle önemlidir. Çalışmada vergi yükü dağılımına ilişkin meseleler kapsam dışında olduğundan, bu duruma sadece işaret etmek yeterli görülmüştür.

iş ve çalışma hayatında cinsiyete ve medeni duruma göre farklı etkiler söz konusu olabilir.[21] Aile vergilendirmesinde ikincil gelire[22] uygulanan dezavantajlı vergi uygulamaları, örtük cinsiyet önyargısı örneğidir.[23] Çünkü ikincil gelire yönelik yaratılan dezavantaj ilk bakışta cinsiyete yönelik gibi görünmese de gerçek yaşamda ikincil gelir elde edenlerin çoğunun kadın olması nedeniyle ayrımcılık gözlemlenebilmektedir.[24]

Harcama vergilerinde ise açık cinsiyet ayrımına rastlamak daha zordur. Bu tür vergilerde örtük cinsiyet önyargısına ise sıklıkla rastlanır.[25] Harcama vergileri, farklı cinsiyetlerin tükettiği ürünler, farklı cinsiyetlerin farklı yoğunlukta tükettiği ürünler ve farklı cinsiyetlerin taşıdıkları farklı vergi yükleri gibi etkiler nedeniyle bu türden etkilere sahiptir. [26] Servet vergilerinde[27] ve kurumlar vergisinde[28] de benzer bir durum söz konusudur.

---

[21] Saban, "Anayasa Hukuku Açısından Gelir Vergisinde Aile Reisi Beyanı", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 2, S.14, Şubat 1994, s.121-122 (Eser bundan sonra "Aile Reisi" olarak anılacaktır.); Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi-II", ss.105-107.

[22] İkincil gelirin *(second earner)* net bir tanımı olmasa da vergilendirilebilir geliri daha düşük olan eşin geliri olarak nitelendirilmektedir. Bu konudaki detaylı açıklamalar bu çalışmanın Dördüncü Bölümü'nde ele alınacaktır.

[23] Bettio / Verashchagina, s.5; Thomas / O'Reilly, s.4; Coelho ve diğerleri, s.16; Benedict Clements / Janet G. Stotsky, "Tax and Spending Policies to Achieve Greater Gender Equality", **Women, Work, and Economic Growth**, (Ed. Kalpana Kochhar / Sonali Jain-Chandra / Monique Newiak), 2017, s.268.

[24] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi-II", s.109; Stotsky, "How Tax System Treat", s.31.

[25] Stotsky, "How Tax System Treat", s.32; Ramazan Gökbunar, s.26; Daniela Maria Casale, "Indirect Taxation and Gender Equity: Evidence From South Africa", **Feminist Economics**, Vol.18, Issue 3, 2012, s.25; Carissa Rodulfo, "Value Added Tax and Gender Disparities in the Caribbean", **IBFD International VAT Monitor**, Vol. 33, No. 1, 2022, s.30; Diane Elson, **Budgeting for Women's Rights: Monitoring Government Budgets for Compliance with CEDAW**, New York: United Nations UNIFEM, 2006, s.100: *"KDV kadınlara karşı açık ayrımcılık yapmamaktadır. Ancak dolaylı olarak ayrımcılık yapma eğilimindedir çünkü verginin tüketiciler üzerindeki etkisi yoksul tüketiciler için zengin tüketicilere göre daha yüksektir. Kadınların gelirleri erkeklerden daha düşük olma eğiliminde olduğundan, verginin kadın tüketiciler üzerindeki etkisi ortalama olarak erkek tüketiciler üzerindeki etkisinden daha yüksek olacaktır. Hükümetlerin bu örtülü ayrımcılığı önlemesinin bir yolu, genellikle daha yoksul haneler tarafından tüketilen temel ihtiyaç maddelerini veya malları KDV sisteminden muaf tutmaktır.".*

[26] Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.12; Joshi, s.3

[27] Servet biriktirmedeki farklılıklar için önemli değişkenlerin başında, kadınların mülkiyet haklarıyla yakından ilgili olan sermaye gelirine sahip olma olasılığının daha düşük olması, kadınların şirket sahibi veya finansal yatırımcı olarak yeterince temsil edilmemesi ve erkeklerin girişimcilik alanında daha aktif olmaları gelmektedir, bkz. Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.8.

[28] Şirketler belirli bir cinsiyeti olmayan tüzel kişiler olduğundan, kurumlar vergisinin genellikle cinsiyete etkisi olmadığı varsayılmaktadır. Bugüne kadar, kurumlar vergisinin toplumsal cinsiyete ilişkin etkilerini incelemeyen kapsamlı bir çerçeve oluşturulmamışsa da toplumsal cinsiyete göre farklılaştırılmış etkilere yapılan vurgular için, bkz. Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.35; Coelho ve diğerleri, s.26-27; Ann Mumford, **Tax Policy, Women and the Law: UK and Comparative Perspectives**, New York: Cambridge University Press, 2010, s.60; Kathleen A. Lahey, **Gender, Taxation and Equality in Developing Countries**, UN Women Publication, 2018, s.36 (Eser bundan sonra, **Gender, Taxation and Equality** olarak anılacaktır.).

Vergi hukukunda cinsiyet ayrımına ilişkin bir başka örnek, eşlere tanınan vergi avantajlarının[29] eşcinsel çiftlere uygulanmamasıdır. Buradaki ayrım kriteri medeni durum olsa da eşcinseller bu statüye cinsel yönelimleri nedeniyle giremediklerinde cinsel yönelim temelinde bir ayrım katmanı da eklenmektedir.[30] Vergi hukukunda cinsiyete dayalı bu gibi ayrımların hangi durumlarda ayrımcılık yasağına aykırı olacağının tespiti önemlidir.

Günümüz vergi sistemlerinde açık cinsiyet ayrımına nadiren rastlansa da örtük önyargılar yaygın olarak görülür.[31] Özellikle, vergi sistemi bir cinsiyetle diğerinden daha yakından ilişkili olabilecek belirli davranış kalıpları üzerinden ayrımcılık yapabilmektedir.[32] Bu tür davranış kalıpları, topluma ve zamana göre değiştiğinden, örtük önyargıların tespiti daha zordur.[33]

Cinsiyet eşitsizliğini derinleştiren bu ayrımların yanında cinsiyet eşitliğini sağlamaya yönelik olarak da cinsiyetler arasında farklı düzenlemeler öngörülebilmektedir. Cinsiyet eşitliğini sağlama amacıyla farklı cinsiyetler için getirilen farklı düzenlemeler, fiili eşitliği sağlamaya yönelik olumlu edim/pozitif ayrımcılık kapsamda değerlendirilmektedir.[34] Sosyal bir hukuk devletini sağlamaya yönelik olarak verginin yönlendirici etkisi ile[35] vergi sistemleri cinsiyet eşitliğini sağlama amacına hizmet edecek hukuki ve politik bir araç olarak kullanılabilmektedir.[36] Devletlerin bu aracı gün geçtikçe daha çok kullandıkları ve özellikle

[29] Örneğin 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu m.4/b'ye göre, menkul ve gayrimenkul mallardan eşe isabet eden miras hissesinin önemli bir tutarı VİV'den istisnadır. Türkiye'de evlilik yalnızca karşı cins çiftlere özgülendiğinden eşcinsel çiftler bu hükümden yararlanamamaktadır.

[30] Claire Young, "Taxing Times for Lesbians and Gay Men: Equality at What Cost", **Dalhousie Law Journal**, Vol.17, Issue 2, 1994, ss.534-559; Anthony C. Infanti, **Our Selfish Tax Laws: Toward Tax Reform That Mirrors Our Better Selves**, Cambridge: The MIT Press, 2018, ss.115-116 (eser bundan sonra **Selfish** olarak anılacaktır.); Mateusz Wasik, "The Other Side Of Tax Discrimination: Lack Of Legal Recognition For Same-Sex Couples And Its Fiscal Consequences", **Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci**, Vol.40, 2019, s.937.

[31] Bettio / Verashchagina, s.5; Thomas / O'Reilly, s.7.

[32] Thomas / O'Reilly, s.7; Williams, s.5.

[33] Stotsky, "How Tax System Treat", s.30-31; Coelho ve diğerleri, s.4.

[34] Bülent Tanör, **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, 2. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022; ss. 31-32; Sibel İnceoğlu, "Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı", **Çalışma ve Toplum**, Sayı 11, 2006, s.46 (Eser bundan sonra "Eşitlik" olarak anılacaktır); Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.190 (Eser bundan sonra **Vergilendirme Yetkisi** olarak anılacaktır). Çağan'ın ifadeleriyle; *"Hukuk devleti kanun önünde eşitliği benimsediği halde, sosyal devlet bunu aşarak sosyal adalete uygun fırsat eşitliğini… gözetir."*

[35] Verginin yönlendirici etkisi ile ilgili ayrıntılı bir çalışma için bkz. Cenker Göker, **Yönlendirici Vergilendirme**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

[36] Dilara İnal, **Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Bakımından Vergilendirme,** İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2025, s.33-40.

kadınlara yönelik pozitif ayrımcı hükümlerin vergi sistemlerinde sıklıkla yer aldığı görülmektedir. Örneğin kadınların iş hayatına katılımını artırmayı amaç edinen ve bu nedenle sadece kadınlara tanınan vergisel avantajlar bunun en tipik örneklerindendir.[37]

Vergi hukukunda bu tür ayrımların hangi durumlarda ayrımcılık yasağına aykırı olduğu, hangi durumlarda cinsiyet eşitliğini sağlamaya uygun bir araç olduğunun tespiti önemlidir. Bunun için de cinsiyete göre ayrıştırılmış sosyo-ekonomik ve vergisel verilerin mevcudiyeti gereklidir.[38] Her ne kadar OECD GID-DB, Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı'nın (UNDP) İnsani Gelişme Raporları, BM Dünya Kadınları anketleri ve IMF'nin veri tabanı GenderStats gibi yaygın olarak kullanılan kaynaklar cinsiyete ilişkin veri sağlasalar da,[39] vergisel alanda cinsiyete göre ayrıştırılmış verilerin eksikliği, daha fazla araştırma yapılmasında ve cinsiyetler arası adil vergi politikasının geliştirilmesinde önemli bir engel olmaya devam etmektedir.[40] Veri eksikliği farkındalık eksikliğine, farkındalık eksikliği konuyla ilgili olarak hukuki tartışma eksikliğine neden olmaktadır.[41]

I. Amaç ve Yöntem

Bu çalışmada, vergi hukuku ile cinsiyet politikaları arasındaki etkileşimin araştırılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda araştırma, cinsiyet politikalarının vergi hukukunu, vergi

---

[37] IMF bünyesinde yapılan bir araştırmada bu konudaki ülke örnekleri görülmektedir; Coelho ve diğerleri, s.23-24.

[38] Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.13; Williams, s.12.

[39] Johannes P. Jütting / Christian Morrisson / Jeff Dayton-Johnson / Denis Drechsler, "Measuring Gender (In)Equality: The OECD Gender, Institutions and Development Data Base", **Journal of Human Development**, Vol.9, Issue 1, 2008, s.66.

[40] Mae Buenaventura / Claire Miranda, "The Gender Dimensions of the IMF's Key Fiscal Policy Advice on Resource Mobilisation in Developing Countries", **IMF and Gender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques**, Bretton Woods Project, 2017, s.27; Kate Donald / Nicholas Lusiani, "Gendered Cost of Austerity: Assessing the IMF's Role in Budget Cuts Which Threaten Women's Rights", **IMF and Gender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques**, Bretton Woods Project, 2017, s.37.

[41] Türkiye'de konuyla ilgili literatür aile reisi beyanının kadın üzerindeki etkilerinin incelemesi ile başlamıştır, bkz. Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.156; Saban, "Aile Reisi" ss.111-122; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", ss.72-91; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi II", ss.95-111; Elif Sonsuzoğlu, "Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü** 1997 (Eser bundan sonra, **Ödeme Gücü** olarak anılacaktır.); Eda Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018 (Eser bundan sonra **Ailenin Vergilendirilmesi** olarak anılacaktır.); Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 16. Bası, Ankara: Gazi Kitabevi, 2023, s.370 (Eser bundan sonra **Vergi Hukuku** olarak anılacaktır.). Son yıllarda ise toplumsal cinsiyet perspektifinden teorik çerçeve oluşturmaya yönelik eserler üretilmiştir, bkz. Ramazan Gökbunar, "Kadın Erkek Eşitsizliğinin Giderilmesinin Vergisel Boyutu", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt.47, Sayı.543, 2010, ss.23-35; Cahide Göğüsdere, **Toplumsal Cinsiyet ve Vergilendirme,** Aristo Yayınevi, 2019; Dilara İnal, **Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Bakımından Vergilendirme,** İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2025.

hukukunun da cinsiyet politikalarını etkilediğine yönelik bir başlangıç noktasından hareket etmektedir. Tez, iki ana hedefe dayanmakta ve bu hedeflere ulaşmak için iki ana metodolojik yaklaşım kullanmaktadır.

A. Dogmatik-Normatif Hukuk Yöntemi

Çalışmanın ilk amacı, mevcut vergi kurallarının cinsiyet politikalarıyla ilişkisinin değerlendirilmesidir. Bu amaç i) vergi sistemlerinde toplumsal cinsiyet önyargısı içeren hükümlerin tespit edilmesini, ii) ardından bu hükümlere uygulanacak ilke ve kuralların belirlenmesini, iii) bunu takiben de vergi kurallarının bu ilke ve kurallara uygunluğuna dair bir inceleme yapılmasını, kapsar. Bu inceleme insan hakları perspektifinden yapılacaktır.[42] Kadın-erkek eşitliğinin sağlanması, farklı cinsel yönelimler ve cinsel kimliklerin vergi hukukunda karşılaştıkları farklı etki ve sonuçlar, temel hak ve özgürlüklere ilişkin düzenlemelerle (ayrımcılık yasağı, özel hayata saygı hakkı, aile kurma hakkı vb.) birlikte ele alınacaktır. Hukuki tartışmalar, öğreti ve yargı kararları üzerinden incelenecektir. Bu inceleme sonucunda ulaşılması hedeflenen amaç, temel haklara dair standartların tespit edilmesi, açıklanması ve vergi kurallarının bu standartlara uygunluğunun değerlendirilmesidir. Bu kapsamda izlenecek yöntem, dogmatik-normatif hukuk kuramının yöntemidir.[43]

Daha somut bir ifadeyle, dogmatik-normatif hukuk yönteminin uygulandığı kısımlarda, mevcut hukuk kurallarının cinsiyet üzerindeki etkilerinin belirlenmesi ve vergi hukukunun

---

[42] İnsan hakları ile vergi hukuku kesişimine dair:

Billur Yaltı Soydan, "Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 227, 2000, s.114*; "Bugün klasik anlamdaki kamu yararının önceliğinden ya da devletin kutsallığından bahsetmek artık mümkün müdür? Vergi hukukunda yeni eğilim, birey hakkı- insan hakkı- yükümlü hakkı kavramlarının ortak bir payda etrafında tartışılmasından yanadır. İnsan hakları söylemi, ekseni 'vergilendirilmiş kazanç kutsaldır'dan, vergi ödeyen insanın haklarına (yükümlü haklarına) yönelmiştir".*

Daniel Gutmann, "Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU", **Human Rights and Taxation in Europe and the World** (Ed. Miguel Poiares Maduro ve diğerleri.), Amsterdam: IBFD, 2011, s.105*;"İnsan hakları vergi hukukunun geleceği midir? Pozitivist bir bakış açısıyla bu soruyu sormak, bütünün (vergi hukukunun) geleceğinin parçalarından birinin (insan hakları) gelişimine bağlı olduğunu varsaymak gibi saçma görünebilir…İnsan hakları 'sıradan' bir hukuk parçası değildir. Bir kuralın daha yüksek standartlara uyup uymadığını değerlendirmek için bir ölçüt görevi gören temel değerlerin ifadesidir. Bir bakıma, insan hakları aynı anda hem hukuk sisteminin bir parçası hem de hukuk sisteminin ötesindedir. Kant'ın mirasına inananlar için insan hakları özünde daha iyi bir gelecek vaadi, ebedi bir barış umududur. İnsanlığın somut yasal hümanizme doğru evriminin pozitif dayanaklarını sunar."*

Bu kesişime cinsiyet eşitliğini de ekleyen bir çalışma için bkz. Helen Hodgson / Kerrie Sadiq. "Gender Equality and a Rights-Based Approach to Tax Reform", **Tax, Social Policy and Gender** (Ed. Miranda Stewart) Canberra: Austalian National University Press, 2017, ss.99-127.

[43] Burada nesne mevcut hukuk, yöntem mevcut hukuku tanımlamak ve/veya kurallarını ortaya koymaktır, bkz. Eva-Maria Svensson, "Boundary-Work in Legal Scholarship", **Exploiting the Limits of Law** (Ed. Asa Gunnarsson / Eva-Maria Svensson / Margaret Davies, Ashgate Publishing, 2007, s.31.

mevcut yapısının temel haklar perspektifinden belirlenen cinsiyete yönelik hukuki standartlara uygunluğunun değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

B. Eleştirel Hukuk Yöntemi

Çalışmadaki ikinci temel amaç, vergi sistemlerinin toplumsal cinsiyet eşitliğini sağlamada bir araç olarak kullanımını incelemektir. Bu amaç, vergi hukukunun cinsiyet eşitliğini sağlama konusunda sahip olduğu potansiyel olanakların belirlenmesini gerektirir. Çalışmanın bu bölümünde, eleştirel hukuk yöntemi kullanılacaktır.[44]

Eleştirel hukuk yöntemi, mevcut hukukun (modern-liberal hukuk sisteminin) temel kabullerini, ideolojilerini ve yapısını sorgular.[45] Bu yaklaşım, hukukun tarafsız olmadığını ve belirli güç ilişkilerini, ideolojik yapıları yansıttığını savunur. Çalışmada da bu yönteme uygun şekilde mevcut hukuk kendi içindeki sistematiğin doğru olduğu kabulüyle ele alınmayacak, hukukun ve hukuku oluşturan güç ilişkilerinin varsayımları sorgulanacaktır.

Eleştirel hukuk, mevcut hukukun sadece belirli kurallarını değil, genel olarak hukukun kendisini ve onun toplumsal bağlamdaki rolünün de ele alınmasını kapsar. Bu yaklaşım, hukukun daha geniş toplumsal, politik ve ekonomik yapılar içindeki yerini analiz etmeyi gerektirir.[46] Dolayısıyla çalışmada vergi hukukunun toplumsal ve ekonomik açıdan cinsiyetler üzerindeki etkilerinin analiz edilmesi amaçlanmaktadır.

Eleştirel hukuk, mevcut hukukun tamamen dışında kalan alternatif perspektifler sunar. Bu perspektifler, hukukun nasıl daha eşitlikçi, adil ve özgürlükçü olabileceğine dair radikal

---

[44] Eleştirel hukuk teorisinin *(critical legal theory)* vergi çalışmalarına uygulanmış halini ifade eden eleştirel vergi teorisi *(critical tax theory)* örnekleri için bkz. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford, **Critical Tax Theory: An Introduction** Cambridge: Cambridge University Press, 2009; Karen B. Brown / Mary Louise Fellows / Bridget J. Crawford, "The Past, Present, and Future of Critical Tax Theory: A Conversation", **Pittsburgh Tax Review,** Vol.10, 2012, ss.59-67; Nancy J. Knauer, "Critical Tax Policy: a Pathway to Reform?", **Nortwestern Journal of Law & Social Policy**, Vol:9, No.2, 2014, ss.207-263; Caren Grown / Imraan Valodia (Ed.), **Taxation and Gender Equity: A Comparative Analysis of Direct and Indirect Taxes in Developing and Developed Countries**, Oxon: Routledge, 2010; Miranda Stewart, **Tax and Government in the 21st Century,** Cambridge University Press, 2022 (Eser bundan sonra, **Tax and Government** olarak anılacaktır.). Türkiye'de eleştirel hukuk çalışması olarak yapılan ve vergi-cinsiyet ilişkisini bu yöntemle ele alan çalışma için bkz. Dilara İnal, **Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Bakımından Vergilendirme,** İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2025.

Eleştirel vergi teorisinin literatürdeki en önemli isimlerinden Infanti ve Crawford'a göre *(Critical Tax Theory: An Introduction, s. xxi)*: *"Bir bütün olarak bakıldığında, tüm eleştirel vergi teorisyenlerinin aşağıdaki hedeflerden bir veya daha fazlasını paylaştığı açıkça görülmektedir: (1) vergi kurallarındaki önyargıları ortaya çıkarmak; (2) vergi kurallarının toplumsal anlamı nasıl hem yansıttığını hem de inşa ettiğini araştırmak ve ortaya çıkarmak; ve (3) vergilendirme ve sosyal adaletin birbiriyle bağlantısı konusunda akademisyenleri ve hukukçuları eğitmek."* Sonuncu hedefi daha geniş bir anlamda 'farkındalık yaratmak' olarak algılamak yanlış olmayacaktır.

[45] Ian Ward, **An Introduction To Critical Legal Theory**, Londra: Cavendish Publishing, 1998, s.156.

[46] Ward, s.157.

öneriler içerir.[47] Bu bağlamda, hukukun yeniden yapılandırılmasını savunabilir. Bu çalışmada (vergi) hukuk(u) aracılığıyla cinsiyet eşitliğine yönelik alternatif bakışlar geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Daha somut bir ifadeyle, çalışmada eleştirel hukuk yönteminin uygulandığı bölümlerde, vergi hukukunun cinsiyet eşitliği üzerindeki etkilerini daha geniş bir toplumsal ve politik bağlamda anlamak amaçlanmaktadır. Bu kapsamda vergi hukukunun tarihsel, toplumsal ve politik bağlamda nasıl şekillendiğinin analiz edilmesi, kuralların ve politikaların altında yatan toplumsal ve politik dinamiklerin belirlenmesi ve cinsiyet eşitliğini teşvik etmek için vergi hukukunun yeniden yapılandırılmasına dair daha derinlemesine bir anlayış geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

C. Karşılaştırmalı Hukuk Yöntemi

Daha önce bahsedilen iki temel amaç ve iki farklı metodolojik yaklaşım, karşılaştırmalı hukuk çalışmasıyla desteklenecektir. Başka bir söyleyişle tezde uygulanacak yardımcı yöntemlerden biri, vergi hukukunda cinsiyete dayalı farklı uygulamalara dair bulgular çerçevesinde karşılaştırmalı bir hukuk çalışması yaparak vergi hukuku ve cinsiyet ilişkisini değerlendirmektir. Böylece tezin yukarıda yer alan iki temel yaklaşımını destekleyici bir amaç ve metot olarak cinsiyet politikalarının vergi hukukunda somutlaşması ve uygulanması üzerinde durulacaktır. Bu araştırma, farklı hukuk sistemleri ve farklı yargı içtihatlarının karşılaştırmasını da içerdiğinden çalışmada karşılaştırmalı hukuk yöntemi -destekleyici yöntem olarak- kullanılacaktır.

II. Kavram ve Terim

A. Kavram

1. Biyolojik Cinsiyet

Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde cinsiyet, "*Bireye, üreme işinde ayrı bir rol veren ve erkekle dişiyi ayırt ettiren yaradılış özelliği, eşey, cinslik, seks"* biçiminde tanımlanmaktadır.[48]

[47] Ward, s.162.

[48] Türk Dil Kurumu, Genel Türkçe Sözlük, "cinsiyet", https://sozluk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 04.10.2024)

Yaygın kabule göre cinsiyet eşey kromozomlarına göre belirlenir.[49] Buna göre XX kromozomları kadın cinsiyetini, XY kromozomları erkek cinsiyetini oluşturur. Eşey kromozom dizilimi farklı şekillerde ortaya çıkan (XXY gibi) bireyler ise cinsiyetlerarası *(interseks)* olarak tanımlanır. Bazı istisnalar saklı olmak kaydıyla, hukuk sistemlerinde kadın ve erkek olmak üzere iki cinsiyet etiketi olduğu kabul edilir.[50]

Türk Anayasa Mahkemesi (AYM) biyolojik cinsiyeti *"bireyin sahip olduğu fizyolojik, biyolojik ve genetik özelliklerini ifade eden bir kavram olan biyolojik cinsiyet, bireyin doğuştan sahip olduğu üreme organları ve sistemleri dikkate alınarak "kadın" veya "erkek" olarak yapılan tanımlama"* [51] şeklinde iki etiket (kadın-erkek) üzerinden belirlemektedir.

Buna karşın Alman Federal Anayasa Mahkemesi'nin *(Bundesverfassungsgericht)*, Almanya Federal Anayasası (Grundgesetz) m.3/2'ye[52] dair yorumunda *"...Anayasa'nın 3/2 maddesinin ilk cümlesinde 'erkekler' ve 'kadınlar'dan bahsedildiği görülmektedir. Ancak bu, 'cinsiyet (sex)' teriminin yalnızca erkek ve kadın anlamına geldiğine dair kesin bir tespit anlamına gelmez. Bu, Anayasa'nın 3/2 maddesi kapsamındaki eşit haklar gerekliliğinden kaynaklanmaktadır."*[53] demek suretiyle Türk AYM'den farklı olarak biyolojik cinsiyeti kadın ve erkek dışında üçüncü cinsiyeti *(third gender)* de kapsayan bir şekilde ele aldığı görülmektedir. Böylece Alman Federal AYM açık bir şekilde cinsiyeti ikili olarak ayırmadığını, iki cinsiyet dışında "üçüncü cinsiyeti" de hukuk sisteminde kabul ettiğini belirtmiştir.[54]

---

[49] Eşey hücrelerinin keşfi Nettie Stevens'ın 1905 tarihli çalışmasına dayanmaktadır, bkz. Nettie Stevens, **Studies in Spermatogenesis,** Carnegie Institution of Washington, No. 36, 1905.

[50] Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.51.

[51] AYM, E.2017/130, K.2017/165, 29/11/2017, para.21; AYM, E.2015/79, K.2017/164, 29.11.2017, para.15.

[52] Almanya Federal Anayasası (Bundesgesetzblatt 1, Teil I, 23.05.1949) m.3/2: *"Erkek ve kadınlar eşit haklara sahiptirler. Devlet, kadın ve erkeklerin eşitliğinin gerçekten sağlanmasını özendirir ve varılan dezavantajların giderilmesi için çaba gösterir"* (Çev.: Christian Rumpf / Gökçe Uzar Schüller, https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf, Erişim Tarihi: 09.02.2025).

[53] BVerfG, Order of the First Senate of 10 October 2017-1 BvR 2019/16. Kararın resmi İngilizce metni için bkz. https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2017/10/rs20171010_1bvr201916en.html (Erişim tarihi: 13.01.2025). Özellikle paragraf. 49-55.

[54] Karara ilişkin değerlendirmeler için bkz. Tolga Şirin, "Homofobinin Anayasal Üretimi: Anayasa Mahkemesi ve Eşcinsellik", **Anayasa Hukuku Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:14, 2018, s.550-551, dipnot 109: *"Almanya'da 2016 yılında Alman Yargıtayı (Bundesgerichtshof), Alman hukukunda doğum belgelerine "ara" veya "farklı" yazılmasının mümkün olmadığı yönünde karar vermiştir. Mahkeme'ye göre interseks (cinsiyetler arası) kişiler, 2013 yılından itibaren doğum belgelerindeki cinsiyet kısmını boş bırakabilmektedirler. Bu konu anayasa şikâyeti yoluyla Alman Anayasa Mahkemesinin önüne geldiğinde ise Mahkeme, başvurucunun kendisini cinsiyetsiz bir kişi olarak görmediğini, kadın ve erkek cinsiyetlerinin ötesinde bir cinsiyet olarak duyumsadığını kaydetmiş ve üçüncü cinsiyet seçeneğinin bulunması gerektiğine karar vermiştir. Mahkeme, bu konudaki yasal*

2. Toplumsal Cinsiyet

Türk Dil Kurumu tarafından *"kültürel olarak şekillenen, sosyalleşme süreciyle edinilen cinsiyete özgü roller, davranışlar, beklentiler, kişilik özellikleri ya da kimlik duygusu"* olarak tanımlanan[55] toplumsal cinsiyet, toplumsal bir kabul olarak görülmektedir.[56]

Toplumsal cinsiyete dair hukuki bir tanıma, İstanbul Sözleşmesi[57] m.3/c'de rastlanmaktadır. Tanımlar başlıklı bu maddeye göre toplumsal cinsiyet, *"kadınlar ve erkekler için toplum tarafından uygun görülen ve sosyal olarak inşa edilen roller, davranışlar, eylemler ve nitelikler olarak anlaşılacaktır".*

Bu tanımın ortaya koyduğu kriterlere göre toplumsal cinsiyet, kişinin biyolojik faktörlere bağlı bir özelliği değil, sosyal kabullere dayalı bir davranış gösterimi olarak benimsenmektedir. Bu nedenledir ki birey toplumsal cinsiyetini içinde yaşadığı toplumun biçtiği roller üzerinden edinmektedir.[58]

---

değişiklikler için 31 Aralık 2018 tarihine kadar yasama organına süre tanımış ve bunun üzerine yasama organı, cinsiyetler arası (interseks) kişiler için yeni bir cinsiyet sınıfı düzenlemiştir. Karar için bkz. 1 BvR 2019/16, 10/10/2017)."

[55] Türk Dil Kurumu, Bilim ve Sanat Terimleri Sözlüğü, "toplumsal cinsiyet", https://sozluk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 01.11.2024).

[56] Toplumsal cinsiyetin kurumsallaşmasına dair literatür atfını burada yinelemek uygun düşecektir, bkz. Judith Butler, **Cinsiyet Belası: Feminizm ve Kimliğin Altüst Edilmesi**, 4. Bası (Çev. Başak Ertür), İstanbul: Metis Yayınları, 2014; Simone de Beauvoir, **İkinci Cinsiyet**, 5. Bası (Çev. Gülnur Acar Savran), İstanbul: Kültür Üniversitesi Yayınları, 2023; Michel Foucalt, **Cinselliğin Tarihi**, 10. Bası (Çev. Hülya Uğur Tanrıöver), İstanbul: Ayrıntı Yayınları, 2023.

[57] Sözleşmenin tam başlığı "Kadınlara Yönelik Şiddet ve Aile İçi Şiddetin Önlenmesi ve Bunlarla Mücadeleye İlişkin Avrupa Konseyi Sözleşmesi"dir, bkz. Council of Europe Treaty Series, No. 210 (https://rm.coe.int/168008482e, Erişim Tarihi: 28.10.2024)

Türkiye Cumhuriyeti adına Sözleşme 11 Mayıs 2011 tarihinde imzalanmış, 29 Kasım 2011'de Sözleşmenin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Karar Resmi Gazete'de yayımlanmış (RG Tarih-Sayı:29.11.2011-28127) ve 10 Şubat 2012 tarihli ve 2012/2816 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Sözleşme onaylanmıştır (RG Tarih-Sayı:8.3.2012-28227 (Mükerrer)). 20 Mart 2021 tarihinde ise Sözleşme'nin feshine dair bir Cumhurbaşkanı Kararı yayınlamıştır (RG Tarih-Sayı:20.03.2021-31429). İlgili Cumhurbaşkanı Kararı'nın, iptali istemi ile açılan dava Danıştay 10. Dairesi'nin, E. 2021/1493, K. 2022/2489 sayılı kararıyla reddedilmiştir

Gelişmelere ilişkin anayasal tartışmalar için bkz. Kemal Gözler, "Cumhurbaşkanının Uluslararası Sözleşmeleri Feshetme Yetkisi Var Mı? İstanbul Sözleşmesinin Feshi Hakkında 3718 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Üzerine Eleştiriler", (www.anayasa.gen.tr/ua-sozlesme-fesih.htm, Yayın Tarihi: 20 Mart 2021, Erişim tarihi: 28.03.2024.); Tolga Şirin, "Uluslararası Sözleşmelerden Çekilme Usulü ve Başlıca Tartışmalar", (https://www.tolgasirin.com/post/uluslararasi-sozlesmelerden-cekilme-usulu, Yayın Tarihi: 24 Mart 2021, Erişim Tarihi: 28.03.2024). Volkan Aslan, "İstanbul Sözleşmesi'nin Türkiye Cumhuriyeti Bakımından Feshedilmesi Hakkında Kararın 1982 Anayasası Bakımından Değerlendirilmesi", LexperaBlog, Yayın Tarihi: 29 Mart 2021 (https://blog.lexpera.com.tr/istanbul-sozlesmesinin-turkiye-cumhuriyeti-bakimindan-feshedilmesi-hakkinda-kararin-1982-anayasasi-bakimindan-degerlendirilmesi/, Erişim Tarihi: 28.03.2024).

[58] Michael Kimmel/ Amy Aronson, "Introduction", **The Gendered Society** (Ed. Michael Kimmel/ Amy Aronson), 6th Edt., New York: Ozford University Press, 2017, s.xii-xiii; Funda Rana Adaçay, "Toplumsal Cinsiyetin Yaratılması ve Sürdürülmesinde Temel Kurumların Rolü", **Uluslararası İnsan Çalışmaları Dergisi,** Cilt.1, Sayı.2, 2018, s.346.

Biyolojik cinsiyet gibi toplumsal cinsiyetin de iki etiketli bir yapısı olduğu kabul edilmektedir: i) dişil *(feminen/femininity)*, ii) eril *(masculen/ masculinity)*.[59] Bu bir tür kategorik genelleştirmedir.[60] Dişil ve eril özellikler kültüre ve topluma göre değişiklik gösterdiğinden,[61] bu tür bir sınıflama 'toplumsal' cinsiyet kavramını temellendirir. Ancak bu yaklaşım, farklı cinsel kimlikleri dışarda bırakması ve cinsiyeti sadece kadın ve erkek olarak ikili bir sisteme indirgemesi nedeniyle eleştirilmektedir.[62]

B. Terim

Cinsiyete karşılık gelen İngilizce'deki *"sex"* terimi tek başına kullanıldığında, biyolojik farklılıklara işaret eder.[63] Toplumsal cinsiyetin İngilizce karşılığı olan *"gender"* teriminin ise ilk olarak 1955 yılında bir seksolog/psikolog olan John Money tarafından kullanıldığı,[64] 1960 ve 1970'lerden itibaren cinsiyet *(sex)* kavramından ayrılarak ele alınmaya başlandığı görülmektedir.[65]

Ayrımcılık yasağı düzenlemelerinde genellikle *"sex"* terimi kullanılmakta,[66] *"gender"* terimine nadiren[67] rastlanılmaktadır.

Örneğin Birleşmiş Milletler bünyesinde hazırlanan 1979 tarihli Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesi (CEDAW)[68] m.1'de geçen cinsiyet *(sex)* teriminin biyolojik cinsiyeti ifade eden bir anlam taşıdığı görülmektedir.[69] Buna karşın Kadınlara Karşı

[59] Kimmel/Andorson, s.xii-xiii; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.5; Adaçay, s.346; Vatandaş, s.34-35.

[60] Maurice Godelier, "Femmes, Sexe ou Genre", **Femmes, Genre et Sociétés,** (Ed. Margaret Maruani), La Découverte, 2005, s.13.

[61] Kimmel/ Andorson, s.xii; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.5.

[62] Butler, ss.50-51; Uygur, s.122.

[63] Ann Oakley, **Sex, Gender and Society,** Farnham: Ashgate, 2015, s.115; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.4.

[64] John Money / Joan G. Hampson / John L. Hampson, "An Examination of Some Basic Sexual Concepts: The Evidence of Human Hermaphroditism", **Bulletin of the Johns Hopkins Hospital**, 1955, Vol. 97, No 4, ss. 301-319. John Money'e ve "gender" teriminin ortaya çıkışına dair ayrıntılı bir çalışma için bkz. Terry Goldie, **The Man Who Invented Gender: Engaging the Ideas of John Money**, University of British Columbia Press; Reprint édition, 2014.

[65] Candace West / Don H. Zimmerman, "Doing Gender", **Gender and Society,** Vol.1, No.2, s.125.

[66] Bkz. İHEB m.2/1, MSHS m.2/1, ESKS m.2/2, CEDAW m.2, İHAS m.14/1.

[67] İstanbul Sözleşmesi m.4/3.

[68] Birleşmiş Milletler Genel Kurulu, UN A/RES/34/180, 18 Aralık 1979 (Sözleşme yürürlük tarihi: 03.08.1981).

[69] Uygur, s.123.

Ayrımcılığın Önlenmesi Komitesi'nin 28 No'lu Genel Tavsiye Kararı'nda[70] Sözleşmenin lafzi olarak sadece cinsiyete *(sex)* dayalı ayrımcılık kavramını içerdiği belirtilse de madde 2-f[71] *(âdet ve uygulamalar*) ve 5-a[72] *(sosyal ve kültürel davranış kalıplarına dayalı önyargı)* hükümleriyle birlikte değerlendirildiğinde, Sözleşme'nin kadınlara karşı "toplumsal cinsiyete" dayalı ayrımcılığı da yasak kapsamına aldığı sonucuna ulaşılmıştır. Kararda bu sonuca ulaşılırken cinsiyetin *(sex)* biyolojik farklılıklara, toplumsal cinsiyetin *(gender)* ise sosyal, ekonomik ve kültürel farklılıklara atıfta bulunduğu belirtilmiştir (paragraf 5).

Ayrımcılık yasağı düzenlemelerinde yorum yoluyla getirilen bu genişlemenin, sözleşmelerde cinsiyet sözcüğüne ek olarak toplumsal cinsiyet kavramının da eklenmesiyle metnin lafzına geçirilmesi önerilmektedir.[73] Yukarıda toplumsal cinsiyet tanımı da verilen İstanbul Sözleşmesi'nin bu konudaki öncü rolüne yeniden vurgu yapılmalıdır.

Terim Fransızca'da *"genre"* kelimesi ile ifade edilmektedir. İngilizce *"gender"*dan yapılan bu çevirinin,[74] Fransızca'ya aktarılmasında birçok zorluk yaşandığı belirtilmektedir.[75] Bunun sebeplerinden biri, İngilizce'deki *"sex"* teriminin Fransızca'daki *"sexe"* terimine göre semantik anlamda daha dar bir alana karşılık gelmesinden kaynaklanmaktadır. Fransız Terminoloji ve Neoloji Genel Komisyonu'nun *(Commission générale de terminologie et de néologie)* Fransız Resmi Gazetesi'nde de yayınlanan Görüşü'nde İngilizce *gender*'dan türetilen *genre* kelimesinin kullanım alanının genişliği nedeniyle yanlış kullanımlara sebebiyet verdiğinden bahsedilmiş ve toplumsal cinsiyet eşitliği *(gender equality)* kavramı için "cinsiyetler arası eşitlik (*equalité entre les sexes)*" teriminin kullanılması tavsiye edilmiştir.[76]

---

[70] Birleşmiş Milletler, CEDAW/C/GC/28, 16.12.2010.

[71] CEDAW m.2/f: "*Kadınlara karşı ayırımcılık teşkil eden mevcut yasa, yönetmelik, âdet ve uygulamaları, tadil veya feshetmek için yasal düzenlemeler de dahil gerekli bütün uygun önlemleri almayı"*

[72] CEDAW m.5/a: *"İki cinsten birinin aşağılığı veya üstünlüğü fikrine veya kadın ile erkeğin kalıplaşmış rollerine dayalı ön yargıların, geleneksel ve diğer bütün uygulamaların ortadan kaldırılmasını sağlamak amacıyla kadın ve erkeklerin sosyal ve kültürel davranış kalıplarını değiştirmek"*

[73] Mary Anne Case, "Disaggregating Gender from Sex and Sexual Orientation: The Effeminate Man in the Law and Feminist Jurisprudence", **Yale Law Journal**, Volume 1, Issue 105, 1995–1996, s.4. Yazar bu durumu "ırk" ve "renk" sözcüklerinin her ikisinin de yasak kapsamına alınmasına benzetmektedir. Yazar böyle bir ekleme yerine ayrımcılık yasağı motifi olarak "cinsiyet"in efemine erkeklerle kadınları ve aynı şekilde maskülen erkeklerle kadınları koruyucu bir düzenleme olarak yorumlanması gerektiğini savunmaktadır.

[74] Françoise Thébaud, "Sexe et Genre", **Femmes, Genre et Sociétés**, (Ed. Margaret Maruani), La Découverte, 2005, s.57.

[75] Juliette Grange, "Genre et Sexe: Nouvelles Catégories Épistémologiques des Sciences Humaines", **Cités,** No 4, 2010, s.107.

[76] Fransa Cumhuriyeti Resmi Gazetesi (Journal Officiel de la République Française-JORF), 22.07.2005, No:169, Text no:107, NOR:CTNX0508542X. *"Recommandation sur les équivalents français du mot gender".* 2015 yılına kadar Fransız Terminoloji

Benzer şekilde Fransızca'da cinsiyet politikalarına ilişkin çalışmalarda "cinsiyet farklılığı *(différence des sexes)*" veya "cinsiyetlerin sosyal ilişkileri *(rapports sociaux de sexes)*" gibi terimlerin kullanılması önerilmektedir.[77] Eleştirilere rağmen, toplumsal cinsiyeti karşılayan *"genre"* terimi, Fransa'da hukuk literatüründe yerleşik bir şekilde kullanılmaktadır.[78]

Almanca'da ise biyolojik cinsiyet, *"geschlecht"* terimi ile ifade edilmektedir.[79] Buna karşın toplumsal cinsiyet, İngilizce'den alınan *"gender"* terimi ile karşılanmaktadır.[80]

Cinsiyet sözcüğünün iki farklı kullanımının bulunmadığı Türkçe'de *"sex"* ve *"gender"* terimlerinin ortaya çıkardığı farklılığı aktarabilmek için *"gender"* karşılığı olarak "toplumsal cinsiyet" terimi üretilmiştir.[81] Bu ayrıma göre cinsiyetler arasındaki biyolojik farklılıklar biyolojik cinsiyeti *(sex)*, sosyal ve kültürel farklılıklar ise toplumsal cinsiyeti *(gender)* tanımlar.[82] Çalışmada cinsiyet kavramı geniş anlamda hem biyolojik cinsiyeti hem de toplumsal cinsiyeti içine alacak şekilde kullanılacaktır.

III. Cinsiyet Politikalarının Benzer Politikalardan Ayırt Edilmesi

A. Aile Politikalarından Ayırt Edilmesi

Aile politikası, aileye odaklanan ve aileyi merkeze alan politikaları ifade eder.[83] Devletin benimsediği genel politik tutum ve aileye yüklenen anlam, aile politikalarının

ve Neoloji Genel Komisyonu *(Commission générale de terminologie et de néologie)* ismiyle çalışan Komisyon, 2015 yılından itibaren Fransız Dilini Zenginleştirme Komisyonu *(Commission d'enrichissement de la langue française - CELF)* ismini almıştır, bkz. JORF, 27.03.2015, No 73, Texte no: 71, s.5578. CELF, Fransız dilinin zenginleştirilmesini teşvik etmeyi amaçlayan bakanlıklar arası bir organ olarak faaliyetlerde bulunmaktadır.

[77] Grange, s.107.

[78] Laure Ortiz, "À Propos du Genre: Une Question de Droit", **Droit et Société**, No.1, 2012, ss.225-234; Éric Millard. "Droit et Genre", **Les Nouveaux Territoires du Droit** (Ed. Sonia Leverd), Paris:L'Harmattan, 2013, ss.87-104; Elsa Fondimare, "Le Genre, un Concept Utile pour Repenser le Droit de la Non-discrimination", **La Revue des droits de l'homme**, No 6, 2014, ss.1-43.

[79] Duden, *"geschlecht"*, https://www.duden.de/rechtschreibung/Geschlecht (Erişim Tarihi: 03.04.2024).

[80] Duden, *"gender"*, https://www.duden.de/rechtschreibung/Gender (Erişim Tarihi: 03.04.2024). Hukuk yazınında terimin kullanımına dair bir çalışma için bkz. **Gender und Recht** (Ed. Marisa Beier ve diğerleri), Bielefeld: Verlag, 2023.

[81] Başak Ertür, "Çeviriye Dair", **Cinsiyet Belası,** 4. Bası (Judith Butler) Metis Yayınları, 2014, s.9.

[82] Uygur, s.122; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, ss.4-5.

[83] Fahimeh Hosseinnezhad Hendvari / Kasım Karataş, "Türkiye'de Aile Sosyal Politikasının Değerlendirilmesi", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 45, 2021, s.174. Bu tanıma devletin aile üzerindeki koruma ve güçlendirme görevini ekleyenler de vardır, bkz. Yunus Kara, "Kuzey Amerika Ülkelerinde Aile Politikaları: Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada Örneği", **Sosyal Politika Çalışmaları Dergisi**, Cilt 20, Sayı 48, 2020, s.647.

kapsamının ve niteliğinin belirlenmesinde doğrudan etkili olmaktadır.[84] Örneğin muhafazakar hükümet dönemlerinde aile politikalarına çok daha fazla önem atfedilir.[85] Hükümet değişikliklerinden bağımsız olarak aile kurumunun işlevlerinin ve türlerinin zaman içinde ve/veya topluma göre değişmesiyle birlikte de aile politikaları farklılaşabilmektedir. Bu farklılaşmanın toplumsal yönünü vurgulayan örnekte bir Amerikalı için aile yanlısı politikaların, geleneksel aile değerlerini yeniden tesis etmek için verilen muhafazakar bir çabayı ima etmesine karşın, aynı terimin bir İskandinav için kadın dostu refah devletine *(woman-friendly welfare state)* karşılık geldiği belirtilmektedir.[86] Böylece doğum oranlarını artırmak için kadını iş gücünden aile hayatına taşıyan politikalar da, kadının iş gücüne katılımını desteklemek yoluyla hane halkı gelirini artırmaya yönelik politikalar da farklı yönlerden birer aile politikası örnekleridir.

Aile politikaları çoğu zaman i) nüfus politikası, ii) kadın politikaları, iii) sosyal refah politikası ile bir arada ve/veya birbiriyle rekabet eder haldedir.[87]

Nüfus politikaları, aile politikalarıyla ve cinsiyet politikalarıyla yakın ilişki içindedir. Öyle ki nüfus politikaları ilk ortaya çıktığı dönemde aile politikası olarak nitelendirilmiştir.[88] Tarihsel kökenine bakıldığında aile politikası kavramı ve tartışmalarının 1930'larda Avrupa'da düşen doğurganlık oranları üzerinden başladığı görülmektedir.[89] Hatta o dönem (1939), Fransa'da Nüfus Azalmasına Karşı Ulusal İttifak *(L'alliance nationale contre la dépopulation)*

[84] Ahmet Elnur, "Refah Rejimleri Bağlamında Babalık Yönelimli Aile Politikaları", **Akdeniz Kadın Çalışmaları ve Toplumsal Cinsiyet Dergisi**, Sayı II (1), s.54 vd. Söz konusu çalışmada özellikle farklı refah devleti modellerindeki aile politikaları ve babalık politikaları karşılaştırılmalı bir şekilde incelenmektedir.

[85] Anette Borchorst, "Welfare State Regimes, Women's Interests and the EC", **Gendering Welfare States**, (Ed. Anette Borchorst), Londra:Sage Publication,1994 (reprinted 1997), s.35. Hollanda'da muhafazakâr hükümet dönemlerindeki politikalar ve bunun vergi hukukuna yansımalarına ilişkin tespitler için bkz. Sigrid Hemels, "Work Life Balance and Taxation in the Netherlands", **Quality of life: Legal and Tax systems to implement Sustainable Development Goals (SDGs) in Japan and the Netherlands** (Ed. Yuka Shiba / Mami Oosugi / Kazuko Goto), ITSC, 2019, ss.178-179 (Eser bundan sonra, "Work Life Balance" olarak anılacaktır.).

[86] Gøsta Esping-Andersen "Toplumsal Riskler ve Refah Devletleri" (Çev. Utku Barış Balaban / Burcu Yakut Çakar), **Sosyal Politika Yazıları** (Derleyenler: Ayşe Buğra / Çağlar Keyder), İstanbul: İletişim Yayınları, 6. Baskı, 2013, s.52; Yvette Lind / Åsa Gunnarsson, "Gender Equality, Taxation, and the COVID-19 Recovery: A Study of Sweden and Denmark", **Tax Notes International**, Vol. 101, 2021, ss.583-584.

[87] Wilfried Dumon, "Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Aile Politikaları: Genel Değerlendirme", Çev. M. Ruhi Esengün, **Aile ve Toplum,** Cilt: 1, Sayı: 2, 1991, s.5.

[88] Hosseinnezhad Hendvari / Karataş, s.174.

[89] Borchorst, s.35-36

tarafından önerilen ve 1945 yılında yasalaşan[90] vergi indirim sistemi, bugün halen Fransa'da uygulanan hane halkı vergi sisteminin *(quotient familial)* temelini oluşturmaktadır.[91] Günümüzde hala aile politikalarının demografik bir politika alanı olarak algılandığı görülmektedir.[92] Ancak aile politikaları teorik düzlemde "ailenin refahına" odaklanma hedefinde olduklarından, nüfus politikasından farklı bir amaca yönelmektedir.[93]

Aile bireylerine yaklaşım konusunda ise cinsiyet politikaları ve aile politikaları birbirinden ayrışır. Örneğin Asya bölgesinde kadınlara ilişkin politikalar genel olarak "annelik" çerçevesinde ele alınmaktadır.[94] Bu yaklaşımda kadını aile ile özdeşleştirilmekte ve kadın politikaları ev içi ortamla sınırlı bir alana indirgenmektedir.[95] Madalyonun öte yüzünde, aile politikalarının toplumsal cinsiyet perspektifinden incelendiği çalışmalarda ise yalnızca kadınların statüsüne odaklanılması eleştirilmektedir. Bu yaklaşım sonucu kadının kamusal alandaki görünmezliğine paralel bir şekilde, erkeğin de aile içi konumunun göz ardı edildiği belirtilmektedir.[96] Toplumsal cinsiyet eşitliği; her cinsiyetten bireyin özel ve kamusal alana eşit olarak katılmasını ve eşit görünürlüğünü hedeflediğinden,[97] toplumsal cinsiyet eşitliğine yönelen bir aile politikası da yalnızca kadını kamusal alanda görünür kılma hedefiyle değil, aynı zamanda erkeği de özel alanda (ev/aile içi alanda) ele almakla mümkündür. Bu kapsamda aile çalışmalarında hem kadınların hem de erkeklerin de dikkate alınması önem taşımaktadır.[98]

---

[90] Fransa Cumhuriyeti Resmi Gazetesi (Journal Officiel de la République Française-JORF), No: 45-0195, 01.01.1946, s.2, Kanun no.45-0195, 31.12.1945.

[91] Anapaula Trindade Marinho / Laurence Vapaille, "La Fiscalité des Particuliers au Prisme du Genre", **La Loi et Le Genre** (Ed. Stéphanie Hennette-Vauchez / Marc Pichard et Diane Roman), Paris: CNRS Editions, 2014, s.449.

[92] Elnur, s.51.

[93] Dumon, s.1. Bu iki hedefi (nüfusu artırmak ve ailenin refahını artırmak) aile politikalarının iki ana hedefi olarak nitelemek de mümkündür, bkz. Irene Wennemo, "The Development of Family Policy: A Comparison of Family Benefits and Tax Reductions for Families in 18 OECD Countries", **Acta Sociologica**, Vol.35, Issue 3, 1992, ss.201-217.

[94] Radhlka Coomaraswamy, "To Bellow Like a Cow: Women, Ethnicity, and the Discourse of Rights", **Human Rights of Women National and International Perspectives**, (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, s.46.

[95] Mehtap Nur Bitmez, "İnsan Hakları ve Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Bağlamında Türkiye'de Kadına Yönelik Sosyal Politikalar", **Toplum ve Kültür Araştırmaları Dergisi**, Sayı 4, s.54.

[96] Elnur, s.49-50.

[97] Berrin Oktay Yılmaz, "Avrupa Birliğinin Toplumsal Cinsiyet Politikalarının Değerlendirilmesi", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2009, s.3.

[98] Bu konudaki örnek çalışmalar için bkz. Kimmel / Aronson; Raewyn Connell, **Masculanities**, 2nd Edt., Kaliforniya: University of California Press, 2005; Jeff Hearn / Keith Pringle, **European Perspectives on Men and Masculinities,** Palgrave Macmillan, 2006.

Bu konuda özellikle babalık izni hükümleri devrimci niteliktedir, çünkü erkeklerin "para/ekmek getiren *(breadwinner)*" olma ötesinde aile sorumlulukları olduğuna işaret etmektedir.[99]

Aile politikalarının sosyal politikalarla ilişkisi ise daha yakındır ve birbirinden ayrılması daha zor bir alana karşılık gelir. Hatta bir yaklaşıma göre[100] aile politikaları sosyal politikaların bir parçasıdır. İki politika arasındaki farklılık ve benzerliklerden yola çıkan bir görüş[101] ise, "aile sosyal politikası" terimini kullanmaktadır. Bu yaklaşım farklılığı değer sorunlarına ve ideolojik farklılıklara bağlıdır. Özellikle hükümet değişiklikleriyle birlikte politikalarda yaşanan değişimler bunun bir göstergesidir. Bu değişiklikler, hukuki düzenlemelerin ifade tarzında da kendini göstermektedir.[102]

Toplumun temel yapıtaşı olarak nitelenen aile, sosyal politikaların odak noktasında yer almaktadır.[103] Ancak aile politikası sosyal politikadan farklı olarak, özellikle aile yaşamına etki etmeyi amaçlayan, devlet tarafından geliştirilmiş prensipler ve planlı süreçlerdir.[104]

Kamusal alan-özel alan ayrımında özel alan içinde konumlandırılan aileye ilişkin konularda devletin "karışmama" şeklinde ortaya çıkan negatif yükümlülüğü ile cinsiyet politikaları ikircikli bir ilişki söz konusu olmaktadır.[105] Çünkü cinsiyet eşitliğinin sağlanması

---

[99] Lois Bryson, **Welfare and the State**, New York: Macmillan, 1992, s.169; Guyonne Kalb, "Taxes, Transfers, Family Policies And Paid Work Over The Female Life Cycle", **Tax, Social Policy and Gender** (Ed. Miranda Stewart) Canberra: Austalian National University Press, 2017, s.141-146.

[100] Kara, s.646. Ancak yazar iki politika arasındaki farklılıklara da dikkat çekmektedir: *"Aile politikaları sosyal politikanın önemli bir parçasıdır; sosyal politikadan farklı olarak, özellikle aile ile ilgili süreçleri kapsayan ve devlet tarafından geliştirilmiş planlı programlar ve müdahalelerdir. Çoğu sosyal politika aileleri farklı şekillerde (evlilik, boşanma, çocuk koruma, evlat edinme vb.) etkiler."*, s.647.

[101] Hosseinnezhad Hendvari / Karataş, s.175: *"aile sosyal politikası, aile politikasına göre daha kapsamlı ve geniş içeriğe sahiptir. Aile politikası doğum oranı, doğum izni, aile büyüklüğü, çocuk sayısı, aile ve çalışma yaşamı uyumlulaştırılması, çocuk ve yaşlı bakımı konularına daha doğrudan vurgu yaparken; aile sosyal politikası bunlarla birlikte gelir dağılımı, eğitim, sağlık, barınma, sosyal hizmetler, sosyal yardımlar, sosyal güvenlik ve hukuksal korunma gibi alanları da içermektedir."*

[102] Dumon, s.2; Kara, s.647. Aynı yönde bkz. Bezar Eylem Ekinci, "Anayasa Hukukuna Feminist Yaklaşımlar ve Anayasa Mahkemesi Kararlarında Toplumsal Cinsiyet Eşitliğine İlişkin Genel Bir Değerlendirme", **Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları,** 2. Baskı (Ed. Gülriz Uygur / Nadire Özdemir) , 2019, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.167: "*Yasal düzenlemelerde kavramların sadece evliliği kapsayacak şekilde kullanılması, kadının birey olarak görülmeyerek aile odaklı tanımların yapılması gibi hususlar devletin bu konuya yaklaşımını göstermesinde belirleyicidir."*

[103] Hosseinnezhad Hendvari / Karataş, s.174.

[104] Arzu İçağasıoğlu Çoban / Cengiz Özbesler, "Türkiye'de Aileye Yönelik Sosyal Politika ve Hizmetler", **Sosyal Politika Çalışmaları Dergisi,** 2009, Cilt 18, s.33.

[105] Uygur, s.124.

devletin çoğu zaman bir edimde bulunmasını gerektirmektedir. Bu durum liberal devlet-sosyal devlet arasındaki gerilimle paralellik gösterir.

Cinsiyet politikalarını, aile politikalarına; aile politikalarını ise nüfus politikalarına indirgemek, bireylerin aile içinde bir statü edinmesi üzerinden devlet ve toplumla ilişkisini kurmakla sınırlı kalacaktır. Oysa bireyin devletle ve toplumla ilişkisi yalnızca aile statüsü ile bağlantılı değildir. Günümüzün değişen aile yapıları, eşcinsel evlilikler, tek ebeveynli aileler, evlilik olmaksızın yaşanan birliktelikler gibi aile politikası içinde değerlendirilebilir konular bir yana, hiçbir aile formu içine girmeyen bireyleri dışarda bırakan bu yaklaşım, cinsiyet politikalarının kapsamından daha dar bir alana tekabül etmektedir. Ayrıca nüfus politikalarından ve doğum hızını artırma ile aile birliğini koruma gibi muhafazakâr bir tarihten gelen aile politikalarının toplumsal cinsiyet eşitsizliğini yeniden üretme konusundaki potansiyel riskleri de her zaman göz önünde bulundurulmalıdır. Bütün bu eleştiriler çerçevesinde tekil bir aile tanımı ve onun politikaları yerine, çoğul halde aile türleri ve onların politikalarından bahsetmek[106], söylemsel bir öneri olarak dikkate alınmalıdır.

B. Kadın Politikalarından Ayırt Edilmesi

Kadın politikaları, bir düzenleme ya da uygulama esasının kadın cinsiyeti üzerindeki etkilerine odaklanan bir bakış açısını ifade eder. Kadın politikalarının bütünsel bir bakışla farklı kadın gruplarını dışlamadan oluşturulması gerekmektedir.[107] Çünkü dünya nüfusunun yarısını oluşturan kadınlara yönelik politikaların, toplumsal cinsiyet tahakkümünü sorgulanır hale getirmesi[108], ancak kapsayıcı ve bütünleştirici bir yaklaşımla mümkün olacaktır.

Cinsiyet politikaları ile kadın politikaları arasındaki en önemli fark, cinsiyet politikalarının kadınlara ek olarak erkekleri ve diğer cinsiyet kimliklerini de inceleme alanına dahil etmesidir. 21. yüzyılda toplumsal cinsiyete dair yapılacak çalışmalarda (özellikle hukuk alanında) erkek çalışmalarının olmaması bir eksiklik olarak ifade edilmekte, hukuk ile erkek

---

[106] Ruth Lister, "Gender and the Analysis of Social Policy", **Rethinking Social Policy** (Ed. Gail Lewis / Sharon Gewirtz / John Clarke), Sage Publication, 2000, s.25 (Eser bundan sonra "Social Policy" olarak anılacaktır.).

[107] Bu yaklaşıma bir örnek olarak vergi sisteminin alt gelir grubuna mensup kadınlar, lezbiyenler, yaşlı kadınlar, anneler gibi farklı kadın gruplarını ne şekilde etkilediğine yönelik analizleri içeren bir çalışma için bkz. Young, **Taxing Times**, ss. 272-282. Benzer şekilde heteroseksist bir yaklaşımın lezbiyenleri kadın politikalarının dışına çıkarmaya yönelebileceğine dair eleştiri için bkz. Lister, "Social Policy", s.33

[108] Rebecca J. Cook, "State Accountability Under the Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination Against Women", **Human Rights of Women National and International Perspectives**, (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, s.251-252 (Eser bundan sonra, "State Accountability" şeklinde anılacaktır.).

anlayışı arasındaki ilişkiyi göz önünde bulundurmak gerektiği belirtilmektedir.[109] Cinsiyet politikaları kadın politikalarından farklı olarak kadın dışı cinsiyet çalışmalarını da konu edinmektedir. Bu kapsamda erkek çalışmalarının önemli konularından biri "babalık"tır. Aile politikalarının da bir konusu olarak düşünülebilecek olan böyle bir mesele, cinsiyet politikasının da gündemindedir ve kadın erkek eşitliğinin özellikle fiilen sağlanmasında önemli bir araştırma alanı olarak karşımızda durmaktadır. Çünkü kadınların emek piyasasındaki görünmezliğine paralel şekilde erkekler de aile içinde görünmez olagelmiştir. Böylece erkekler yalnızca bir toplumsal statü grubunun üyesi veya vatandaş olarak kabul görmüştür.[110] Cinsiyet eşitliğinin gerçekleştirilmesinde aile kurumu da dahil toplumun her alanında cinsiyetlerin eşit temsilinin sağlanması gereklidir.

Kadın politikalarından farklılaşan bir diğer cinsiyet politikası alanı ise LGBT+ çalışmalarıdır. Bu çalışma alanı, eşcinsellerin, transların, intersekslerin ve cinsel kimliği nedeniyle sosyal ve hukuki sorun yaşayan herkesin dahil edildiği kapsamlı ve çoğulcu bir yaklaşımı ifade eder. Cinsel yönelime ve cinsel kimliğe dayalı her türlü ayrımcılığın yasaklanması, bu yasağın hem hukuken hem de fiilen hayata geçirilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle günümüzde cinsiyet çalışmaları kadın politikalarını da içine alan ancak bununla yetinmeyen bir boyuta ulaşmıştır. Bu belirleme göstermektedir ki günümüzde çoğulcu bir cinsiyet politikası araştırması yalnızca kadına odaklanarak gerçekleştirilebilecek boyutta sorunlar içermemektedir. Bunun ötesinde bir 'cinsiyet' sorunu bulunmakta ve bunun kadın politikalarını aşan bir bakış açısıyla ele alınması gerekmektedir.

C. Sosyal Politikalardan Ayırt Edilmesi

Sosyal politika devlet kurumlarının sağlık, eğitim, sosyal hizmetler gibi alanlarda ürettiği sosyal plan ve eylemlerdir.[111] Toplumsal refahın oluşumu ve etkin dağılımı için tasarlanmış tedbirler ve örgütsel mekanizmalar arasındaki ilişkiler bütünü olarak da ifade

[109] Bkz. Gülriz Uygur / Nadire Özdemir, "Giriş", **Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları**, 2. Baskı, (Ed. Gülriz Uygur / Nadire Özdemir), 2019, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.12.

[110] Elnur, s.50.

[111] Kara, s.647; Mehmet Yalın, **Türkiye'de Sosyal Politikanın Anayasal Gelişimi**, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2023, s.26-27. Buna karşın devleti sosyal politikaların dışında bırakan ve sosyal politikayı halkın ve toplumun bir sorunu haline getirerek "sosyal olanın politikası" şeklinde kavramsallaştıran bir yaklaşım için bkz. Lütfi Bergen, "Sosyal Politika Üzerine Eleştiri: Halkın Politikası", **OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 2009, s.141.

edilir.[112] Bu nedenle toplumun her kesimini, özellikle sosyal tabakalaşmaya dayalı sınıfları ilgilendirir.[113]

Sosyal politikanın, çoğu zaman sosyal devlet ile eşdeğer ve/veya birbirini destekleyen bir ilişki içinde görüldüğüne işaret edilmektedir.[114] Ancak sosyal politikaların sosyal devlet olmadan da var olabileceği, toplumsal riske dair bir kolektif ve yönetsel eylem mevcut ise sosyal politikaların varlığından söz edilebileceği belirtilmektedir. Bu görüşün tanımına göre, sosyal politika, toplumsal risklerin kamusal idaresidir.[115] Toplumsal/sosyal risklerin dağılımı, pek çok başka değişkenin yanı sıra, cinsiyete bağlı olarak farklılaşır.[116] Bu nedenle sosyal politikanın cinsiyete daha çok odaklanması gerekirken hem teoride hem pratikte bunun ihmal edildiği eleştirisi yöneltilmektedir.[117] Feministlerin sosyal politika ve sosyal devlete olan ilgileri ve eleştirileri 1970'lerde vergi indirim tartışmalarıyla birlikte başlamıştır.[118] O tarihten bu yana devletin toplumsal cinsiyet tabakalaşmasını yeniden üretmedeki rolü, sosyal devlete ilişkin feminist tartışmaların merkezinde yer almıştır.[119] Herhangi bir politikanın etkili olabilmesi için bir hedef seçmesi ve seçim ikilemleriyle yüzleşmesi gerekir.[120] Cinsiyet politikaları böyle bir hedef seçimidir ve sosyal politikanın özelleşmesidir. Bu kapsamda toplumsal cinsiyete dayalı

---

[112] Gail Lewis, "Introduction: Expanding the Social Policy Imaginary", **Rethinking Social Policy**,(Ed. Gail Lewis/ Sharon Gewirtz / John Clarke), SAGE Publication, 2000, s.5; Çağlar Özdemir, "Bütüncül Sosyal Politika Modeli", **Türk Dünyası Araştırmaları**, Cilt 117, Sayı 230, 2017, s.28.

[113] Lewis, s.5; Tanör, s. 74; Özdemir, s.28.

[114] Lewis, s.4; Yalın, s.45-46.

[115] Esping-Andersen, s.39. Esping-Andersen sosyal risklerin devlet, aile ve piyasadan oluşan üç kaynak tarafından kontrol edildiğini ve bu kontrol mekanizmalarının üç ayrı refah rejimi meydana getirdiğini ifade etmektedir. Bu rejim tipleri, i) Korporatist – Muhafazakâr, ii) Liberal ve iii) Sosyal Demokrat rejimlerdir. Çalışma için bkz. Gøsta Esping-Andersen, **The Three Worlds of Welfare Capitalism,** Cambridge: Polity Press, 1990.

[116] Esping-Andersen, "Toplumsal Riskler ve Refah Devletleri", s.39.

[117] Borchorst, s.26.; Aslı Şimşek, "Kadının Sosyal İnsan Hakları ve Refah Devleti: Toplumsal Cinsiyet Bağlamında bir Değerlendirme", **Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları**, 2. Baskı, (Ed. Gülriz Uygur / Nadire Özdemir), 2019, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.127.

[118] Mary Mclntosh, "Feminism and Social Policy", **The Welfare State** (Ed. Christopher Pierson / Frank Castles), Polity Press, 2006, s.120. Bu tartışmalar kadınlara yapılan doğrudan yardımlar ile erkeğe yapılan vergi indirimlerinin karşılaştırmasına odaklanmaktaydı.

[119] Hadas Mandel, **Ideology, Family Policy and Gender Economic Inequality: Different Models, Different Tradeoffs**, Luxembourg Income Study Working Paper Series, No. 465, 2007, s1.

[120] Lewis, s.6.

bir sosyal politika analizi, her cinsiyetten bireyin sosyal refahını amaçlayan çok odaklı bir merceğe dönüştürülmelidir.[121]

Cinsiyet politikaları ile sosyal politikalar arasındaki ayrımın belirlenmesinde inceleme alanlarının örneklemi üzerinden bir çıkarım yapılabilir. Örneğin cinsiyet değişim ameliyatları ve buna bağlı olarak nüfus kayıtlarında cinsiyet değişikliği yapılmasına dair tartışmalar cinsiyet politikası alanına dahil tartışmalar olup, sosyal politikalar bu konuyla 'doğrudan' ilgili değildir. Bu bir medeni hak/kişilik hakkı problemidir. Ancak cinsiyet politikalarının vergi ile etkileşim alanına girdiği kesişim kümesi muhakkak bir sosyal politika sorunuyla da bağlantılıdır. Örneğin cinsiyet değiştirme ameliyatları için yapılan harcamaların matrahtan indirim kalemi yapılıp yapılamayacağına dair tartışmalar, bir cinsiyet politikası tartışması olduğu kadar ekonomik ve sosyal haklar üzerinden bir sosyal politika tartışması alanı da açmaktadır. Bu nedenle çalışma boyunca vergi-cinsiyet ilişkisine dair yapılacak her tartışma, az ya da çok bir sosyal politika inceleme alanı olarak da görülebilecektir.

IV. Konunun Sınırlandırılması

Bu çalışmada, cinsiyet politikaları ile vergi hukuku arasındaki doğrudan etkileşim araştırılacak olup, dolaylı etkileşimler kapsam dışında bırakılacaktır. Örneğin, menstrüasyon ürünlerine uygulanan vergiler çalışma kapsamında doğrudan vergi etkisi olarak görülüp incelenecek; buna karşın karbon vergisinin çevre-kadın etkileşimi üzerinden incelenmesi[122] dolaylı etki olarak nitelendirilerek kapsam dışında bırakılacaktır.

Çalışma bir vergi hukuku çalışması olup, geniş anlamda bir mali hukuk[123] çalışması değildir. Bu nedenle çalışmada yalnızca kamu gelirlerinin cinsiyet politikası çerçevesinde hukuken incelenmesi hedeflenmiştir. Çalışmada gider hukuku (bütçe) kapsam dışında

[121] Lister, "Social Policy", s.33

[122] Konu ile ilgili ayrıntılı bir çalışma için bkz. Nathalie Chalifour, "A Feminist Perspective on Carbon Taxes", **Canadian Journal of Women and the Law,** Vol. 22, No.1, 2010, ss.169-212.

[123] Mali hukuk, kamu gelirlerinin toplanmasına ve kamu giderlerinin yapılmasına ilişkin hukuk kurallarını inceleyen bilim dalıdır, bkz. Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan / Cenker Göker, **Vergi Hukuku,** 31. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2022, s.3; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s. 56 (Eser bundan sonra **Genel Vergi Hukuku** olarak anılacaktır.).

bırakılacaktır.[124] Vergi matrahı ile bağlantısı bulunmayan sosyal yardım ve destek düzenlemeleri de çalışma kapsamına alınmayacaktır.

Vergilendirme yetkisi ve temsil konuları çalışmaya dahil edilmemiştir. Kuşkusuz temsilsiz vergi olmaz ilkesi ve temsilde cinsiyet eşitsizliği vergi ile cinsiyet ilişkisinin önemli kesişim alanlarından biridir. Vergi hukukunda cinsiyet eşitliğinin sağlanmasında yasama, yürütme ve yargı organlarında eşit temsil kritik önem taşımaktadır. Bunun da ötesinde verginin özel kesim üzerindeki etkileri de göz önünde bulundurulduğunda şirketlerin, girişimcilik alanlarının da dahil olduğu çok daha kapsamlı bir temsil anlayışının benimsenmesi de önemlidir. Ancak vergi-temsil-demokrasi ilişkisi bu çalışmanın odak noktası olmayacaktır.[125]

Vergi türlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payı ile ilgili cinsiyet etkileri de çalışmanın kapsamı dışında bırakılacaktır. Cinsiyetlerin gelir, servet ve harcamalara ilişkin farklı ekonomik kaynakları ve tercihleri, vergi yükünün dağılımının cinsiyetler üzerindeki etkisini de farklılaştırmaktadır. Bu olgu, farklı gelir türlerinin vergilendirilmesinde (özellikle emek-sermaye ikilemi), servetin vergilendirilmesinde ve harcama vergilerinin kapsamı ve toplam vergi gelirleri içindeki payında gözlemlenebilir. Çalışmada bu konulara maddi vergi hukuku hükümleriyle bağlantılı oldukları ölçüde değinilecek olup bunun ötesinde vergi yükü dağılımına ilişkin cinsiyet etkilerine yönelik inceleme ve tartışmalar kapsam dışında bırakılacaktır.[126]

---

[124] Gerek ulusal gerek uluslararası yazında cinsiyet politikaları ile bütçeleme/kamu harcaması arasındaki ilişkiyi ele alan çok sayıda eser vardır. Örnek olarak bkz. Lekha Chakraborty / Marian Ingrams / Yadawendra Singh, "Fiscal Policy Effectiveness and Inequality: Efficacy of Gender Budgeting in Asia Pacific", **NIPFP Working paper,** No.18/224, 2018, ss.2-26; Nilüfer Çağatay, "Gender Budgets and beyond: Feminist Fiscal Policy in the Context of Globalisation", **Gender and Development.** Vol.11, No.1, 2003, ss.15-24; Cahide Göğüsdere, **Toplumsal Cinsiyet ve Vergilendirme,** Aristo Yayınevi. 2019; Elisabeth Klatzer, **Yerel Yönetimlerde Toplumsal Cinsiyet Eşitliği ve Bütçeleme Kılavuzu** (Çev.Fethi Keleş ve Orhan Bilgin), İstanbul: TESEV Yayınları, 2012; Gamze Yıldız Şeren Kurular, "Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçe Politikalarının Feminist Kökenleri", **Feminist Eleştiri,** Cilt 10, Sayı 1, 2018, ss.94-108; Kathleen A. Lahey, "Women, Substantive Equality, and Fiscal Policy: Gender-Based Analysis of Taxes, Benefits, and Budgets", **Canadian Journal of Women and the Law,** Vol.22, No.1, 2010, ss.27-106; Metin Meriç, "Feminizme Mali Bakış (Cinsiyete Duyarlı Bütçeler)", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar,** Cilt 44, Sayı 509, 2007, ss.58-67; Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin / Elif Yılmaz Furtuna, "Feminist İktisat Teorisi Bağlamında Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Cilt 30, Sayı 133 - 2, Aralık/Ocak 2017, ss.441-472; Sercan Yavan, "Kamu Politikaları Ve Toplumsal Cinsiyet Eşitliği: Mali Boyut Analizi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 431 Ağustos 2024, ss.69-86.

[125] Vergide temsil ve demokrasi ile ilgili literatür ve örnek çalışmalar için bkz. Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982; Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt: 37, Sayı: 1-4, Ankara, 1980, ss.129-151; Miranda Stewart, **Tax and Government in the 21st Century,** Cambridge University Press, 2022; Peter Essers (Ed.) **History and Taxation**, Amsterdam: IBFD, 2022; Wolfgang Schön, **Taxation and Democracy**, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper, 2018/13, 2018, Hasan Basri Çifci, **Temsilsiz Vergi Olmaz**, İstanbul: Onİki Levha Yayıncılık, 2024, ss.296-333.

[126] Konu ile ilgili örnek çalışmalar için bkz. Janet Gale Stotsky, "Gender and Its Relevance to Macroeconomic Policy: A Survey", IMF Working Paper, WP/06/233, 2006; Åsa Gunnarsson / Margit Schratzenstaller / Ulrike Spangenberg. **Gender Equality and Taxation in the European Union**, Brüksel: Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs,

Maliye bilimi içinde yer alan mali psikoloji/vergi psikolojisi alanlarında cinsiyet politikalarının -özellikle vergi uyumunun cinsiyetlere göre farklılaşan etki ve sonuçlarının- incelenmesi[127] de çalışmada ele alınmayacaktır.

Çalışma, cinsiyet kavramının kadınlarla özdeşleştirilmesine bir tepki olarak[128], vergi hukukunun 'cinsiyet' üzerindeki etkilerini ele almayı amaçlamaktadır. Böylece erkekler, interseksler, transseksüeller, eşcinseller başta olmak üzere "kadın dışı" öznelerin de vergi hukuku ile etkileşimi incelenecektir. Bu inceleme vergi hukukunun cinsiyet politikalarını hangi koşullarda ve nasıl etkilediğine ek olarak, cinsiyet politikalarının da vergi hukuku üzerindeki etkilerini kapsayacaktır. Çalışmanın başlığı da bu amaçlara uygun şekilde vergi hukuku "ve" cinsiyet politikaları ilişkisine ve etkileşimine odaklanarak belirlenmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki hem nüfus içindeki ağırlıkları hem de ekonomik ve sosyal eşitsizlikler karşısındaki konumları nedeniyle, kadınlar cinsiyet politikalarında olduğu gibi bu çalışmada da daha ayrıntılı bir biçimde ele alınacaktır.

2017; Kathleen A. Lahey, "'Taxing For Growth' vs. 'Taxing For Equality'- Using Human Rights to Combat Gender Inequalities, Poverty, and Income Inequalities in Fiscal Laws", **Tax, Inequalities and Human Rights** (Ed. Philip Alston / Nikki Reisch), New York: Oxford University Press, 2019, ss. 429-448; Kathleen A. Lahey, **Gender, Taxation and Equality in Developing Countries**, UN Women Publication. April 2018; Cahide Göğüsdere, **Toplumsal Cinsiyet ve Vergilendirme.** Aristo Yayınevi. 2019; Cahide Göğüsdere, "Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Vergilendirme: Ülke Örnekleri Özelinde Karşılaştırmalı Bir Analiz". **Fiscaoeconomia.** Vol.3, No.2, 2019, ss.46-75.

[127] Örnek çalışmalar için bkz. Engin Can / İsmihan Duran, "Demografik Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: İstanbul İli Örneği", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar,** Cilt 52, Sayı 606, 2015, ss.55-71; Elisabeth Gugl, "The Behavioural Effects of 'Joint' Tax and Benefit Laws on Women's Economic Lives", **Canadian Journal of Women and the Law**, Vol.22, No.1, 2010, ss.107-128; Selçuk İpek / İlknur Kaynar, "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları", **Maliye Dergisi,** No.157, 2009, ss.116-130; Selçuk İpek / Erkan Aktaş / İlknur Kaynar, "Demografik Faktörlerin Vergi Affına Bakış Üzerindeki Etkileri: Trakya Bölgesinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası,** Cilt 62, Sayı 2, 2012, ss.79-98; Fatih Saraçoğlu, "Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum Ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** Sayı.15, 2008, ss.16-34.

[128] Butler, s.70 vd.

BİRİNCİ BÖLÜM:

TARİHSEL, KURUMSAL VE HUKUKSAL AÇIDAN VERGİ HUKUKU VE CİNSİYET POLİTİKALARI İLİŞKİSİ

I. Vergi Hukuku ve Cinsiyet Politikaları İlişkisinin Tarihsel Çerçevesi

A. Oluşum: Tarafsız Cinsiyet Politikaları

Vergi hukukunda cinsiyet politikalarına yönelik ilgi, ilk olarak kadın ile erkek arasındaki ayrımcılığı giderecek tarafsız hükümlerin tesisi üzerinden araştırılmaya başlanmıştır. Tarafsız politikaların etkisi altındaki bu süreçte özellikle aile vergilendirmesinin kadın ve erkek üzerindeki etkileri ele alınmıştır.[129]

Cinsiyet eşitliğinin cinsiyet tarafsızlığı ile sağlanabileceğini ifade eden tarafsız cinsiyet politikaları, temelde benzer durumlara benzer muamelede bulunulması yoluyla

[129] a) 1972 yılında Madrid'de gerçekleştirilen IFA Kongresi vergi hukukunda kadın-erkek eşitliği sorunlarını ele alan öncü uluslararası çalışmalardan biri olarak anılmalıdır, bkz. Erik Reutersward, "General Report", **The Income, Fortune and Estate Tax Treatment of Household Units**, Rotterdam: Cahiers De Droit Fiscal International, Vol.57, 1972, s.20. Özellikle İsveç'in o dönemlerde dahi vergi sisteminin "ev kadınlarının" istihdama erişimini engellemeyecek şekilde oluşturulması noktasında "tarafsız bir vergi sistemini" bir minimum gereklilik olarak kabul etmesi dikkat çekicidir, Gunnar Björne, "Sweden National Report", **The Income, Fortune and Estate Tax Treatment of Household Units**, Rotterdam: Cahiers De Droit Fiscal International, Vol.57, 1972, s.285. 1970'ler öncesi süreçte aile vergilendirmesi cinsiyet eşitliği perspektifinden değil, vergi usulüne ve "aile" kurumuna etkileri üzerinden ele alınmıştır. Örneğin 1955 yılında Amsterdam'da gerçekleştirilen IFA Kongresi, "hanehalkı gelirlerinin ortak tarh ve tahsili" başlığına özgülenmiştir, bkz. Jean de Longueville, "Rapport général", **Le Cumul des Revenus du Foyer Familial au Double Point de vue de l'Etablissement et du Recouvrement de l'Impot**", Amsterdam: Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 28, 1955, ss.1-6. Belirtmek gerekir ki o tarih (1955), toplantıda ülke raporu olan Fransız ve İtalyan kadınlarının oy kullanmaya başlamasından yalnızca 10 yıl, Belçikalı kadınların oy kullanmaya başlamasından sadece 7 yıl sonraya tekabül etmektedir. Yine kitapta raporu olan bir diğer ülke olarak İsviçre'de ise kadınların oy kullanmak için 15 yıldan daha fazla beklemesi gerekecekti.

b) 1977 yılında OECD'nin yayımladığı "The Treatment of Family Units in OECD Member Countries under Tax and Transfer Systems" başlıklı rapor, üye ülkelerdeki vergi sistemlerinin aile birimlerine nasıl uygulandığını inceleyen ve farklı aile yapılarının (örneğin, tek gelirli aileler, çift gelirli aileler, çocuklu veya çocuksuz aileler) vergi yükü açısından nasıl etkilendiğini ve verginin çalışma hayatına yönelik dezavantajlı etkilerini (özellikle çalışan kadın üzerinden) analiz eden önemli bir rapor olmuştur, bkz. OECD, "The Treatment of Family Units in OECD Member Countries Under Tax and Transfer System: A Report by the Committee on Fiscal Affairs", **Paris: OECD Publishing**, 1977. Ancak belirtmek gerekir ki bu raporda da esas olarak kadın-erkek eşitliğine odaklanılmamış, aile kurumu ve çalışma hayatı merkeze alınmıştır ve çalışan kadın ekonomik bir kaynak olarak incelenmiştir.

somutlaşmaktadır.[130] Tarafsız cinsiyet politikaları, ilk dalga (eşitlikçi) feminist hukuk teorisi[131] ya da liberalizmle[132] ilişkilendirilip, geleneksel toplumsal cinsiyet eşitliği politikası olarak da nitelendirilmektedir.[133] Öz bir ifadeyle kadınlara erkeklerle aynı/eşit hakların verilmesi ile eşitlik probleminin çözüleceği savına dayanmaktadır.[134] Bu bağlamda tarafsız cinsiyet politikalarının eşitliğe ilişkin temel problemi, haklarda ve ödevlerde cinsiyetler arasında ayrım gözetilmemesidir.[135]

Söz konusu politikaların sağladığı eşitlik, şekli eşitliktir *(formal equality)*.[136] Bu eşitlik anlayışı halihazırda kurulu olan mevcut hukuk düzenine cinsiyetlerin eşit erişimini sağlar.[137] Bu türden bir (şekli) eşitlik, hiç kimsenin bu düzenin üstünde veya dışında olmayacağını (hukukun üstünlüğü) ifade eder.[138]

Tarafsızlığın vergi hukukundaki görünümü, vergi sistemlerinin herkese eşit şekilde uygulanmasına ve mükellefin kararları üzerinde minimum etki doğuracak şekilde tasarlanmasına karşılık gelir.[139] Bunun sağlanması için öncelikle şekli bir eşitliğin, başka bir deyişle tüm kural ve uygulamaların mükelleflerin durumlarına bakılmaksızın herkese aynı

---

[130] Linda McClain / Joanna L. Grossman, "Introduction", **Gender Equality** (Ed. Linda McClain / Joanna L. Grossman), New York: Cambridge University Press, 2009, s.2.

[131] İlk dalga feminist hukuk teorisi, medeni ve siyasi haklar bakımından kadınların erkeklerle aynı haklara sahip olması talebine kaynaklık etmiştir. Tarafsız cinsiyet politikalarını bu teori ile ilişkilendiren görüş için bkz. Uygur / Özdemir, s.9; Fatma İrem Çağlar Gürgey, "Feminist Hukuk Teorisi Nedir?", **Hukuk Kuramı**, Cilt 1, Sayı 5, Eylül-Ekim 2014, s.31.

[132] Rebecca J. Cook, "Women's International Human Rights. Law: The Way Forward", **Human Rights of Women National and International Perspectives**, (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, s.5 (Eser bundan sonra "Women's International Human Rights" şeklinde anılacaktır.); Hilary Charlesworth, "What are 'Women's International Human Rights'?", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, s.63; Şimşek, s.118; Uygur, s.122; Çağlar Gürgey, s.31.

[133] Gunilla Sterner / Helene Biller, **Gender Mainstreaming in the EU Member States**, Stockholm: Swedish Ministry of Integration and Gender Equality, 2007, s.5.

[134] Catharine A. MacKinnon, **Feminism Unmodified: Discourses on Life and Law**, Harward University Press, 1994, s.33; Uygur / Özdemir, s.9; Cook, "Women's International Human Rights"**,** s.63

[135] Uygur / Özdemir, s.9.

[136] MacKinnon, **s**.33; McClain/ Grossman, s.2; Şimşek, s.118; Young, **Taxing Times**, s.272.

[137] Clare Dalton, "Where We Stand: Observations on the Situation of Feminist Legal Thought", **Berkeley Journal of Gender, Law & Justice**, Vol 3, Issue 1, 1987, s.5; Sterner / Biller, s.5; Merih Öden, **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi,** Ankara: Yetkin Yayınları, 2003, s.136; Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, İstanbul: Derin Yayınları, 2006, ss.87-88 (Eser bundan sonra **Vergilendirmede Eşitlik** olarak anılacaktır.).

[138] Öden, ss.87-88.

[139] Gizem Kapucu, **Doğrudan Vergiler Bakımından Verginin Tarafsızlığı İlkesi** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s.4.

şekilde uygulanmasının sağlanması gerekir. Buna karşın mükelleflerin kararlarının toplumsal rolleriyle şekillendiği göz önünde bulundurulduğunda, tarafsızlığın vergi ile cinsiyet ilişkisindeki işlevi karmaşık bir hal almaktadır.

Cinsiyet eşitliğinin gerçek anlamda sağlanabilmesi için biçimsel/şekli eşitliğin gerekli olduğu, ancak yeterli olmadığı söylenebilir.[140] Bu kabule göre, tarafsız cinsiyet politikaları farklı cinsiyetler arasındaki yapısal güç dengesizliğini ve ayrımcılığın sistematik doğasını anlamakta başarısız kalmaktadır.[141] Tarafsız cinsiyet politikalarını yansıtan yasaların, geçmişten gelen toplumsal cinsiyet eşitsizliklerini yeniden üretme ve devam ettirme riski göz önünde bulundurulmalıdır.[142] Bu eleştirinin dayanağı mevcut normların erkek ihtiyaçlarının ve deneyimlerinin göz önünde bulundurularak oluşturulmuş olmasıdır.[143] Bu açıdan "kadına özgü" ihtiyaçlar, tarafsız cinsiyet politikalarında şekli eşitlik argümanıyla görmezden gelinmektedir.[144]

Tarafsız politikalara yönelik bir diğer eleştiri ise, mevcut hukuk sisteminde mülkiyetin cinsiyetlere göre eşitsiz biçimde dağılmış olmasına ve tarafsız cinsiyet politikalarının bu eşitsizliği gidermek için yetersiz kalacağına yöneliktir.[145] Özellikle vergi hukukunun yeniden dağıtım etkisinin yetersiz kaldığı noktalarda bu eleştiri gündeme gelmektedir.

Tarafsız cinsiyet politikalarına getirilen eleştirilerden bir diğeri ise liberal devlet teorisi ile ilişkisidir. Bu eleştiri, liberal devlet anlayışında var olan kamusal alan-özel alan ayrımının keskinliğinin kadınları daha dezavantajlı konuma getirmesinden hareket etmektedir.[146] Vergi

---

[140] McClain / Grossman, s.2; Uygur, ss.123-126; Şimşek, s.118; Ekinci, s.207; Martha Nussbaum, "The Challenge of Gender Justice", **Against Injustice: The New Economics of Amartya Sen,** (Ed. Reiko Gotoh / Paul Dumouchel), Cambridge University Press, 2009, s.101.

[141] Cook, "Women's International Human Rights", s.5; Patricia Frericks, "Gender Equalising and Gender Neutral Policies and Their Pitfalls: A Typology of the Gender Dimensions of Social Policies", **European Journal of Social Security**, Vol.14, No. 1, s.17; Asa Gunnarsson, "Strategies to Materialize Gender Equality in Tax Law and Doctrine: Rewritten Tax Opinions", **Pittsburgh Tax Review**, Vol. 16, 2019, ss.174-175.

[142] McClain / Grossman, s.2; Uygur/ Özdemir, s.11; Şimşek, s.118; Frericks, s.17.

[143] Uygur/ Özdemir, s.11.

[144] Kadına özgü hamilelik durumunun sigorta ya da iş hukuku açısından "erkeğe aynı hakların tanınma imkanı olmadığı" gerekçesiyle görmezden gelinmesi bu duruma örnektir, bkz. Nussbaum, s.103; Şimşek, s.118.

[145] Nicola Lacey, "Legislation Against Sex Discrimination: Questions from a Feminist Perspective", **Journal of Law and Society** Vol.14, No.4, 1987, s. 415.

[146] Charlesworth, s.68-69; Ülker Yükselbaba, "Feminist Perspektiften Hukuk", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** Cilt.74, no.1, 2016, s.131: *"Liberal feminist yaklaşımların temel problemlerinden biri, kadınların kamusal alanda yer almaları için mücadeleyi buna yönelik hakları öne çıkarmakla yetinmiş olmaları ve özel alanı mücadele konusu haline*

gibi devlet müdahalesi gerektiren alanlarda mükellefin cinsiyetine göre değişen etkiler muhakkak vardır.[147] Tarafsız bir vergi sistemi ve tarafsız cinsiyet politikaları, cinsiyetler arasında herhangi bir farklı (negatif veya pozitif) edim fikrine karşı çıkmaktadır.[148] Öte yandan tarafsız bir vergi sistemi mükellefin kararlarını etkilememeyi de amaçlamaktadır. Oysa vergi mükellefin kişisel durumlarına göre farklı etkiler yaratmakta ve aynı kural farklı cinsiyetten mükellefleri farklı şekilde etkileyebilmektedir.

Özellikle 1990'lardan itibaren tarafsız politikaların cinsiyet eşitliğini sağlamadaki yetersizliği hem akademik literatürde hem de uluslararası kurumların çalışmalarında görünür hale gelmiştir. Bu nedenle devletlerin cinsiyet eşitliğini sağlamada tarafsızlığın ötesine geçen hükümler tesis etmesine yönelik hukuki tartışmalar artmıştır. Günümüzde hem uluslararası anlaşmalarla hem de anayasalara açık hükümler eklenmesiyle cinsiyet eşitliğini sağlama konusunda devletlerin olumlu edim yükümlülüğü düzenlenmiştir.[149] Cinsiyet eşitliği gibi devletlere olumlu bir edimde bulunma yükümlülüğü getirilen konularda tarafsız politikaların takip edilmesi hukuki bir sorunsal halini almaktadır. Bu nedenle devletlerin alternatif politikalar geliştirerek hukuku yeniden tasarlaması gerekmektedir. Bu kapsamda toplumsal cinsiyet ana akımlaştırması devlet politikalarında gün geçtikçe daha çok ön plana çıkmaktadır.

B. Değişim: Toplumsal Cinsiyet Ana Akımlaştırması *(Gender Mainstreaming)*

> *"Basit bir ifadeyle, herkese aynı şekilde uygulanan ve 'A' ile 'B' arasında muamele eşitliği sağlayan bir kural, kişisel özellikler ve durumlardaki farklılıklara bağlı olarak 'C' için eşitsizliğe neden olabilir…. Kanun önünde eşitlik ilkesine yönelik ideal yaklaşım, kanunun ilgili birey ya da grup üzerindeki **etkisine** odaklanmak olmalıdır."*[150]

getirmemeleridir.". Neil Brooks'a göre bu durum evde dominant olan erkeğin egemenliğine devletin göz yumması anlamına gelmektedir, bkz. Neil Brooks, "The Irrelevance of Conjugal Relationships in Assessing Tax Liability", **Tax Units and tha Tax Rate Scale** (Ed.John G. Head / Richard Krever), Australian Tax Research Foundation Conference Series, No 16, 1996, s.70.

[147] Charlesworth, s.70.

[148] Trindade Marinho / Vapaille, s.460.

[149] Uluslararası anlaşmalara örnek olarak CEDAW gösterilebilir. Ulusal düzeyde ise Anayasa hükümlerine örnek olarak Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (RG Tarih-Sayı: 9 Kasım 1982 – 17863-Mükerrer) m.10/2, Almanya Federal Anayasası (Bundesgesetzblatt 1, Teil I, 23 Mayıs 1949) m.3/2, Fransa Anayasası (JO n° 0234, 4 Ekim 1958) m.1/2, İsviçre Federal Anayasası (SR 101, 18 Nisan 1999) m.8/3 gösterilebilir.

[150] Supreme Court of Canada, *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 SCR 143 (Karardaki vurgu yazara aittir.)

Toplumsal cinsiyet ana akımlaştırması, hukuk kuralları da dahil olmak üzere, tüm ana plan ve politikaların farklı cinsiyetler açısından doğuracağı sonuçların belirlenmesi, değerlendirilmesi ve toplumsal cinsiyet eşitliği perspektifinin ana akım politikalara yön verme stratejisidir.[151]

Toplumsal cinsiyet ana akımlaştırması, toplumsal cinsiyet eşitliğine dair taleplerin olanaklı kılınmasını ifade eder.[152] Bu ana akımlaştırma politikaları, tarafsız cinsiyet eşitliği politikalarının karşıtı değildir. Aksine, toplumsal cinsiyet eşitliği politikası ve toplumsal cinsiyet ana akımlaştırması birbirini tamamlayıcı niteliktedir.[153] Bu anlamda tarafsız cinsiyet politikalarının amaçladığı eşitlik anlayışı (şekli eşitlik), toplumsal cinsiyet politikalarında maddi eşitliği de kapsayacak şekilde genişleme eğilimi göstermiştir. Bu boyut, kullanılacak araç eşitliğinden ulaşılacak sonuç eşitliğine doğru bir geçişi temsil eder.[154] Maddi eşitlik kavramı şekli eşitliğin gerekliliklerini ortadan kaldırmaz, ancak toplumsal cinsiyet nedeniyle dezavantajlı durumda olanlara fırsat ve sonuç eşitliği verilmesini talep eden kapsayıcı bir kavram olarak kabul edilir.[155]

Maddi eşitlik anlayışıyla birlikte farklı cinsiyetlere yönelik farklı uygulamalar kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacak, hukuken eşit korunma anlayışı kapsamında eşitlik ilkesinin bir yöntemi olarak değerlendirilecektir. Eşitsizliği gidermek amacıyla benimsenen bu uygulamalar, genellikle geçici özel önlemler ya da olumlu eylemler şeklinde hukuk kurallarına yansımakta ve maddi eşitliği sağlama aracı olarak kabul edilmektedir.[156]

---

[151] BM ve Avrupa Konseyi bu politikayı tanımlamakta ve izlemektedir; bkz. Birleşmiş Milletler, "Gender Mainstreaming Extract from Report of the Economic and Social Council for 1997", UN/A/52/3, 18.09.1997, Bölüm IV, s.2; Avrupa Konseyi, "Gender Mainstreaming: Conceptual Framework, Methodology and Presentation of Good Practices". Strasbourg, 1998, s.15.

[152] Uygur / Özdemir, s.8.

[153] Sterner / Biller, s.4.

[154] Sandra Fredman, "Gender and Substantive Equality", **Tax, Inequality, and Human Rights** (Ed. Philip Alston / Nikki Reisch), New York: Oxford University Press, 2019, s.84. Uluslararası hukukta genel olarak, araç yükümlülükleri (*obligations of means)*- arzu edilen hedeflere ulaşmak için belirli araçlarla hareket etme yükümlülükleri- ile sonuç yükümlülükleri *(obligation of result)* -uygun olduğu belirlenen araçlarla belirli sonuçlara ulaşma yükümlülükleri- arasında bir ayrım yapılmaktadır. Kota uygulamaları, sonuç eşitliğinin en yaygın örneklerindendir. Toplumsal cinsiyet anaakımlaştırma politikaları her iki tür yükümlülük üzerinden bir eşitliği sağlamaya odaklanmaktadır, bkz. Cook, "State Accountability", ss.231-232.

[155] Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.10. Fırsat eşitliği ve sonuç eşitliği arasındaki ilişkiye dair bkz. Kuru, ss.83-92.

[156] Mürvet Ece Büyükçalık, **Dolaylı Ayrımcılık Yasağı**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s.22.

Maddi eşitlik ekonomik alandaki eşitliği sağlamayı da içerir.[157] Toplumsal cinsiyet eşitliğinin sağlanması yalnızca hukuki ya da etik açıdan değil, aynı zamanda ekonomik açıdan da bir gereklilik olarak kabul edildiğinden,[158] bu alandaki etki ve değerlendirmeler özellikle önemlidir. Bu gereklilik ekonomi ve hukukun en belirgin kesişim alanı olan vergi hukuku alanında somutlaşmaktadır. Maddi eşitliğin odağa alınması, vergilendirme sistemlerinin toplumsal cinsiyet üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesini sağlayacaktır. Özellikle yeniden dağıtım ve artan oranlı tarife, amaçları ve/veya etkileri ayrımcı dezavantajı gidermek olduğu sürece, maddi eşitlik ile okunacak ve cinsiyet eşitliğinin sağlanmasında birer araç işlevi görecektir.[159]

Maddi eşitliğin ve dolayısıyla toplumsal cinsiyet ana akımlaştırma politikalarının üretimi için en önemli koşullardan biri veri toplama ve işleme sürecidir.[160] Toplumsal cinsiyet ana akımlaştırması stratejisi kapsamında, uluslararası kurumlar ve akademisyenler başta olmak üzere politika yapıcıların ve bu politikaları kurallara dönüştürecek ve kuralları uygulayacak olanların toplumsal cinsiyet hakkında kapsamlı bilgi sahibi olmaları gereklidir. Vergi sistemlerinin cinsiyet etki analizi bu tür verileri gerekli kılar.[161] Devletin vergilendirme sürecinde elde ettiği veriler bu açıdan oldukça önemlidir. Örneğin servet vergisinin cinsiyete göre ayrıştırılması cinsiyet-servet eşitsizliğine yönelik çalışmalar kesişimsel ayrımcılıkla ilgili önemli bir başlangıç noktası sağlayabilecektir. Benzer şekilde vergi sistemi içindeki indirim ve istisna uygulamalarından faydalanan mükelleflerin cinsiyetlerine göre sınıflandırılmasında da cinsiyet eşitsizliğine yönelik önemli sonuçlar elde edilecektir. Sorunu tespit etmek, bu sorunla mücadele etmek için gerekli olan ilk adımdır.

---

[157] Donald / Lusiani, s.34.

[158] Christine Lagarde, "Foreword", **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lisa Lokovich), Washington: International Monetary Fun, 2018, s.v.

[159] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.77; Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.27; Fredman, s.84; Hodgson / Sadiq, s.112. Yakın tarihli bir çalışma (Coelho ve diğerleri, s.7-8, figure 3), gelir vergisinde artan oranlı tarifenin hem genel ekonomik eşitsizliği hem de buna bağlı olarak ortaya çıkan cinsiyet eşitsizliğini azaltabilecek bir uygulama olduğunu ampirik verilerle desteklemektedir. Çalışmaya göre, seçilen dört ülkedeki vergi öncesi-sonrası kadın-erkek gelirleri karşılaştırıldığında cinsiyet açığında *(gender gap)* artan oranlı tarifenin etkisiyle gelişmiş ülkelerde 1,4; gelişmekte olan ülkelerde ise 0,3 puanlık bir azalma tespit edilmiştir.

[160] Sterner / Biller, s.4.

[161] Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.8; Rodríguez / Itriago, s.7.

Ayrıca, finansal araç ve imkanlar da toplumsal cinsiyetin ana akımlaştırılması için bir diğer ön koşuldur.[162] Politika yapım sürecinde bilimsel araştırma ve çalışmalar bu türden araçları gerekli kılmaktadır. Bu durum da vergiler aracılığıyla finanse edilecek devlet politikalarının cinsiyet eşitliğini sağlamadaki önemiyle birleşmektedir.

Toplumsal cinsiyet ana akımlaştırma politikalarının gelişimi için bir diğer koşul ise hesap verilebilirlik mekanizmalarının artırılmasıdır.[163] Bu koşul iyi yönetişim anlayışı çerçevesinde devletin şeffaf bir süreç yönetmesine karşılık gelir. Vergi, devletle kişiler arasında kurduğu ilişki ile bu mekanizmanın işlerliğini sağlama konusunda da politik ve hukuki açıdan önemli bir araçtır.

II. Vergi Hukuku ve Cinsiyet Politikaları İlişkisinin Kurumsal Çerçevesi

Ülkelerin farklı hukuk düzenleri ve farklı hukuk kültürleri göz önünde bulundurulduğunda uluslararası hukuk alanında devletlerin tanıması, koruması ve etkin bir şekilde sağlaması gereken insan haklarının ve standartların tespiti kolay olmamaktadır. Gerçekten uluslararası hukukun oluşmasında başlıca rolü oynayan devletler arasındaki farklar ve ekonomik çıkarlar, ortak değerlerin bulunmasını zorlaştırmaktadır.[164] Uluslararası kurumlar bu zorluğu aşma konusunda öncü olurlar.

Uluslararası kurumlar, cinsiyet politikalarının oluşturulmasında, politikaların kurallara dönüştürülmesinde ve nihayet kuralların uygulanabilirliğinin sağlanmasında oldukça önemli bir konuma sahiptir. Cinsiyete dayalı farklılıklar, her toplumda farklı şekilde ortaya çıksa bile varlığı neredeyse evrenseldir.[165] Bu nedenle toplumsal cinsiyet eşitliğinin sağlanmasında uluslararası ve çok katılımcı bir diyalog süreci gereklidir.[166] Hükümet dışı örgütler de bu sürecin önemli aktörlerindendir.[167]

---

[162] Sterner / Biller, s.4.

[163] OECD, The Pursuit of Gender Equality: An Uphill Battle, Paris:OECD Publishing, 2017, s.65.

[164] Yücel Acer / İbrahim Kaya, **Uluslararası Hukuk**, 12.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s.291; Rona Aybay, **Kamusal Uluslararası Hukuk**, Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2011, s.34.

[165] Charlesworth, s.62.

[166] Byrnes, s.212.

[167] Byrnes, s.212. Bu kapsamda önemli bir örnek, hükümet dışı bir örgüt olan Law Asia'nın bölgesel insan hakları gelişimine sunduğu katkıdır, bkz. Mehmet Semih, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, Cilt II, 8. Baskı, İstanbul: Legal Kitabevi, 2012, s.529-530 (Eser bundan sonra **Cilt II** olarak anılacaktır.). Hükümet-dışı örgütlerin konu ile ilgili bir diğer önemli örneğine Avrupa Bölgesinde rastlanılmaktadır. Kadın hareketi ve kadın Sivil Toplum Kuruluşları

Vergi hukukunda kadın-erkek eşitliğine ilişkin tartışmalar 1970'lerin başında başlatılmış olsa da hem vergi hem de harcama politikalarında cinsiyet eşitliği talepleri 2007-2008 küresel mali krizine ve bunun sonucunda ortaya çıkan kemer sıkma politikalarına kadar öncelikli bir konu olarak ele alınmamıştır.[168] Bu tarihten sonra ise özellikle OECD, vergi politikaları ile ekonomik eşitsizlik arasındaki ilişkiyi, en azından kadınların ücretli çalışmasını ekonomik büyümenin bir kaynağı olarak etkinleştirme noktasında, dikkate almaya başlamıştır.[169] 2010 yılında OECD, Toplumsal Cinsiyet Girişimi *(Gender Initiative)*[170] isimli bir politika başlatmıştır. Bu girişim aracılığıyla OECD, istihdam ve girişimcilik başta olmak üzere birçok alanda var olan toplumsal cinsiyet eşitliğinin önündeki engelleri incelemektedir. Ayrıca, hükümetlerin toplumsal cinsiyet eşitliğini teşvik etmek için kaydettiği ilerlemeyi izlemekte ve öneriler oluşturmaktadır.

Vergi hukukunun cinsiyet eşitliği hedefiyle ele alınması, 2015 yılında düzenlenen Addis Ababa Eylem Gündemi'nde öne çıkan bir çağrı olmuştur.[171] Bu çağrıda uluslararası vergi işbirliğinin ülkelerin farklı ihtiyaçlarını göz önünde bulundururken aynı zamanda yaygınlaştırılması ve evrensel olması tavsiye edilmiştir. Bu çağrıya uygun olarak, uluslararası vergi konularının cinsiyet eşitliği perspektifinden ele alınması beklenmelidir. Ancak toplumsal cinsiyet konuları uluslararası vergi reformu tartışmalarında henüz yeterli bir şekilde ve açıklıkta yer almamaktadır.[172]

Toplumsal cinsiyet ve vergi adaleti odağıyla tasarlanan bir vergi reformunun toplumsal cinsiyet eşitliği açısından faydalı olabilmesi için hükümetlerin vergi sistemlerinin toplumsal cinsiyet eşitsizliklerini ne ölçüde güçlendirdiğini veya azalttığını dikkate alması

(STK'lar), eşitlik politikasının geliştirilmesinde kritik bir rol oynamıştır. 1989'da Avrupa Komisyonu'nun girişimiyle kurulan Avrupa Kadın Lobisi *(European Women's Lobby-EWL)* 1990'ların sonunda, yaklaşık 2700 üye kuruluşu ve lobiyi kapsayan bir şemsiye kuruluş haline gelerek Avrupa eşitlik politikası oluşumunda oldukça önemli bir aktör haline gelmiştir, bkz. Maria Stratigaki, "The European Union and the Equal Opportunities Process", **Gendered Policies in Europe** (Ed. Linda Hantrais), London:Palgrave Macmillan, 2000, s.35.

[168] Kathleen A. Lahey, " 'Taxing For Growth' vs. 'Taxing For Equality'- Using Human Rights to Combat Gender Inequalities, Poverty, and Income Inequalities in Fiscal Laws", **Tax, Inequalities and Human Rights** (Ed. Philip Alston / Nikki Reisch), New York: Oxford University Press, 2019, s.431. (Eser bundan sonra, "Growth vs. Equality" olarak anılacaktır.

[169] OECD, Growing Unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries, Paris: OECD Publishing, 2008.

[170] Bu politikaya dair gelişmelerin takip edileceği web sitesi için bkz. https://www.oecd.org/gender/ (Erişim Tarihi: 27.05.2022)

[171] Birlemiş Milletker, Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development (Addis Ababa Action Agenda), New York, 2015, s.11, para.22.

[172] Williams, s.9.

gerekmektedir.[173] Bu sürecin etkili olabilmesi için BM, OECD, IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşlarla ve bunlara ek olarak bölgesel ve ulusal kuruluşlarla işbirliği yöntemleri geliştirilmelidir. Bu işbirliği vergi ve cinsiyet politikaları ilişkisi için önemli bir bilgi alışverişi imkânı sağlamaktadır. Bu imkânın etkinliğini artırmak için vergisel verilerin yaş, gelir, servet, eğitim ve hane durumlarına göre karşılaştırmalı cinsiyet etki analizini mümkün kılan formlarda toplanması ve raporlanması gerekmektedir.[174]

Bu başlıkta cinsiyet politikası konusunda aksiyon alan uluslararası örgütlerin[175] kurumsal gelişmeleri tarihsel bağlamında ele alınacaktır. Farklı kültürler ve hukuk düzenleri göz önünde bulundurulduğunda, uluslararası hukukun cinsiyet politikalarına dair gelişiminin devrimci bir kuramdan ziyade, küçük değişikliklerin kümülatif etkisiyle daha hızlı ilerleyebileceğini kabul etmek gerekir.[176] Bu nedenle uluslararası alanda cinsiyet eşitliğine yönelik her gelişme, küçük de olsa değerlidir.

A. Birleşmiş Milletler

Birleşmiş Milletler (BM) toplumsal cinsiyet eşitliği konusunda düzenlediği konferanslar, oluşturduğu birimler, hazırladığı sözleşmeler ve yürüttüğü çalışmalarla bu alana öncülük eden bir kurumdur. Kurumun konuya ilgisinin başlangıcı, 1945 tarihli BM Şartı'nın[177] imzalanmasına kadar geriye götürülebilir. Şartın önsözünde, "*...erkeklerle kadınların... hak eşitliğine olan inancı yeniden ilan etme*" taahhüdü görülmektedir (para.2).

1979 senesinde kabul edilen Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi[178] Hakkında Sözleşme *(the Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination Against*

---

[173] Williams, s.11.

[174] Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.13.

[175] Uluslararası örgüt, en az üç devlet arasında kurulan, kendine has organları aracılığıyla belirli hedeflere ulaşma konusunda ilkeler belirleyen hukuk zemininde kurulmuş, süreklilik arz eden uluslararası hukuk tüzel kişileridir, bkz. Erdem Denk, **Uluslararası Örgütler Hukuku Birleşmiş Milletler Sistemi**, 2.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2019, s.29.

[176] Cook, "State Accountability", s.252.

[177] BM, 24 Ekim 1945 tarihinde yürürlüğe giren BM Kurucu Anlaşması olan BM Şartı ile kurulmuştur. Birleşmiş Milletler Şartı *(The Charter of the United Nations)*, 26 Haziran 1945 tarihinde San Francisco'da imzalanmış ve 110. maddeye uygun olarak 24 Ekim 1945'de yürürlüğe girmiştir. Bkz. https://www.un.org/en/about-us/un-charter (Erişim Tarihi: 06.05.2024).

[178] Sözleşmenin orijinal başlığı, *"elimination"* terimini içermektedir, buna karşın Türkçe resmi çevirisinde (RG Tarih-Sayı: 14.10.1985-18898) "ortadan kaldırılması" yerine "önlenmesi" kavramı kullanılmıştır. Bu çeviri sözleşmenin ayrımcılığa ilişkin bir tehlikeyi önlemeye değil, mevcut ayrımcılığı ortadan kaldırmaya yöneldiği gibi bir anlam çıkarımına sebebiyet vermesi gerekçesiyle eleştirilmektedir, bkz. Bihterin Dinçkol, "Kadın-Erkek Eşitliği için Pozitif Ayrımcılık", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,** Yıl 4, Sayı 8, 2005, s.108; Gülay Arslan, "Birleşmiş Milletler Kadınlara Karşı Her Türlü

Women-CEDAW)[179] ise BM cinsiyet politikaları bakımından bir dönüm noktası olarak ifade edilebilir.[180] Çünkü bu Sözleşme ile birlikte BM tarafsız cinsiyet politikalarının[181] ötesine geçerek kadına yönelik ayrımcılığın özel biçimlerine karşı hukuki enstrümanlar geliştirmeye başlamıştır.[182]

Genel Kurul'un 1975 senesini Uluslararası Kadın Yılı ilan etmesi ve bunu izleyen BM dünya kadın konferansları, BM içinde kadın odaklı kuruluşların çoğalmasını[183] ve daha etkin hale gelmesini sağlamıştır. BM bünyesinde konuya özgülenmiş ilk konferans Uluslararası Kadın Yılı ilan edilen 1975 senesinde Meksika'da gerçekleştirilmiştir.[184] BM nezdinde düzenlenen ikinci Kadın Konferansı ise, 1980 senesinde Kopenhag'da düzenlenmiştir.[185] Üçüncüsü 1985 senesinde Nairobi'de[186] ve dördüncüsü 1995 senesinde Pekin'de[187] gerçekleşmiştir.

BM'nin cinsiyet politikaları bağlamında kurumsal mekanizmalarının başlıcaları Ekonomik ve Sosyal Konsey (EKOSOK), İnsan Hakları Komitesi (İHK), Kadının Statüsü

Ayrımcılığın Ortadan Kaldırılmasına Dair Sözleşme (Öngörülen Haklar ve Öngörülen Usuller)", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt LXII, 2004, ss.5-6.

[179] BM Genel Kurulu, Resolution 34/180, "The Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination against Women (CEDAW)", 18 Aralık 1979, (yürürlüğe giriş tarihi: 3 Ağustos 1981). Sözleşme bundan sonra "CEDAW" kısaltması ile anılacaktır.

[180] BM nezdinde kadın haklarına ilişkin diğer bazı spesifik sözleşmeler şunlardır: Kadınların Siyasi Hakları Sözleşmesi *(Convention on the Political Rights of Women)*, 20/12/1952, A_RES_640(VII); Evli Kadınların Vatandaşlığına Dair Sözleşme *(Convention of the Nationality of Married Women),* 20/02/1957, A/RES/1040 (XI); Evlenmeye Rıza, Evlenme için Asgari Yaş ve Evliliklerin Tescili Hakkında Sözleşme *(Convention on Consent to Marriage, Minimum Age for Marriage and Registration of Marriages),* 07/11/1962, A/RES/1763 (XVII). İlgili sözleşmeler hakkında daha fazla bilgi için bkz. Gemalmaz, **Cilt II**, ss.643-644.

[181] CEDAW öncesi BM anlaşmaları olan 1953 tarihli Kadınların Siyasi Haklarına İlişkin Birleşmiş Milletler Sözleşmesi, 1957 tarihli Evli Kadınların Vatandaşlığına İlişkin Birleşmiş Milletler Sözleşmesi ve ikiz Sözleşmelerde yer alan ayrımcılık yapmama normu, kadınları kamusal alanda erkeklerle aynı konuma yerleştirmek suretiyle tarafsız cinsiyet politikalarını yansıtmaktaydı, bkz. Charlesworth, s.64.

[182] Cook, "Women's International Human Rights", s.11.

[183] BM çatısı altında toplumsal cinsiyet eşitliği konusunda faaliyet gösteren dört birimin *(Division for the Advancement of Women (DAW); International Research and Training Institute for the Advancement of Women (INSTRAW)); Office of the Special Adviser on Gender Issues and Advancement of Women (OSAGI); United Nations Development Fund for Women (UNIFEM)* birleştirilmesi ile BM Kadın Birimi (UN Women) 2010 yılında kurulmuş, faaliyet göstermeye ise 2011 yılında başlamıştır.

[184] BM, E/CONF.66/34.

[185] BM, A/CONF.94/35.

[186] BM, A/CONF.116/28.

[187] BM, A/CONF.177/20.

Komisyonu (KSK), Kadınlara Karşı Ayrımcılığın Önlenmesi Komitesi (CEDAW Komitesi), Kadının İlerlemesi Bölümü, Kadınlar için Kalkınma Fonu (UNİFEM), Kadının İlerlemesi için Uluslararası Araştırma ve Eğitim Enstitüsü ile Toplumsal Cinsiyet Eşitliğinin ve Kadının Güçlendirilmesi Birimi'dir. Bunlardan EKOSOK ve İHK, insan haklarının korunması konusunda genel politika üreticilerdir, diğerleri ise kadın ve/veya toplumsal cinsiyet sorunlarına özgülenen kurumlardır.

BM Şartı (m.61-72) ile kurulan Ekonomik ve Sosyal Konsey'in (EKOSOK), görev ve yetkilerinin düzenlendiği BM Şartı m.62'ye[188] göre EKOSOK'un görev alanı *"ekonomik, sosyal, kültürel alanlar, eğitim ve sağlık alanları ve bunlarla ilgili başka alanlarla"* oldukça geniş kapsamlı bir şekilde düzenlenmiştir. EKOSOK, çalışma alanının bu denli geniş olması ve Genel Kurul'a karşı sorumlu tutulması yönünden eleştirilmektedir.[189]

1946 yılında Londra'da gerçekleştirilen daha ilk oturumda EKOSOK'a bağlı olarak İnsan Hakları Komisyonu ve Kadının Statüsü Alt-Komisyonu oluşturulmuştur.[190] Kadının Statüsü Alt-Komisyonu, kadın haklarını ve eşitliğini teşvik etmek için kurulan ilk uluslararası organ olmuştur.[191] Kadın erkek eşitliğine özel olarak odaklanacak bir alt birimin BM bünyesinde kurulan ilk birimlerden olması, konuya ilişkin duyarlılığı göstermesi bakımından dikkate değerdir. Komisyon üyelerinin İnsan Hakları Komisyonu'nun alt birimi olarak değil, özerk bir birim olarak faaliyet gösterme talepleri üzerine, 1946 yılından itibaren Kadının Statüsü Komisyonu (KSK), EKOSOK'a bağlı ana komisyonlardan biri olarak örgütlenmiştir.[192]

---

[188] BM Şartı m.62: *"ekonomik, sosyal, kültürel alanlarda, eğitim ve sağlık alanlarında ve bunlarla ilgili başka alanlarda uluslararası sorunlar üzerinde araştırmalar yapabilir, raporlar hazırlayabilir ya da bunların yapılıp hazırlanmasına önayak olabilir ve bütün bu sorunlara ilişin olarak Genel Kurul, Birleşmiş Milletler üyeleri ve ilgili ihtisas kuruluşlarına tavsiyelerde bulunabilir."*

[189] EKOSOK'un yapısı, sorumluluğu ve çalışma alanının genişliğine yöneltilen bu eleştirilerin çözümü için BM Şartı'nda değişiklikler yapılması gerektiğine, bu durumun ise güçlükler taşıdığına işaret edilmektedir, bkz. Aysen Tokol, **Uluslararası Sosyal Politika**, 3. Baskı, Bursa: Dora Yayıncılık, 2017, s.80.

[190] Birleşmiş Milletler, UN, ECOSOC E/RES/5(I), 16.02.1946.

[191] Her ne kadar 1937 yılında Milletler Cemiyeti nezdinde Kadınların Hukuki Statüsü Araştırma Komitesi *(The Committee for the Study of the Legal Status of Women)* kurulmuş olsa da bu Komite yalnızca araştırma yapmakla görevliydi, bunun ötesinde bir tavsiye verme görevi bulunmamaktaydı. 1927 yılında kurulan Amerikalılararası Kadın Komisyonu *(the Inter-American Commission of Women),* bölgesel anlamda özel bir kadın birimi oluşturan bir örgüt olarak dikkat çekmektedir. Bkz. Zehra Kabasakal Arat, "The Commission on the Status of Women", **The United Nations And Human Rights: A Critical Appraisal** (Eds: Frédéric Mégret / Philip Alston), Oxford University Press, 2020, s.253, dn.2.

[192] Birleşmiş Milletler, UN, ECOSOC, E/ES/2/11, 21.06.1946.

KSK görev odaklı bir komisyon olup[193] toplumsal cinsiyet eşitliği politikalarının küresel düzeyde ve uzmanlık seviyesinde ele alındığı BM kurumudur. KSK'nın ekonomik, siyasi, sosyal alanlarda kadın haklarının geliştirilmesine ilişkin EKOSOK'a tavsiyeler ve raporlar hazırlaması, kadın hakları alanında ilgilenilmesi gereken acil sorunlar hakkında tavsiyelerde bulunması da görevleri arasında sayılmıştır. KSK, BM sisteminde Antlaşma ile kurulmuş başvuru mekanizmalarından biri olarak, belli bir konuda çalışma başlatılmasını ve/veya tavsiye kararı oluşmasını sağlayabilir.[194] EKOSOK'un Konsey'e uluslararası anlaşma taslakları hazırlama yetkisi göz önünde bulundurulduğunda[195] KSK, EKOSOK üzerinden uluslararası anlaşma taslağı hazırlanmasına öncülük edebilmektedir. Nitekim KSK, bu yetkisini ilk olarak Kadının Siyasal Hakları Sözleşmesi'nin taslağını oluşturarak kullanmıştır. Ardından ise KSK'nın en önemli çalışması olarak görülen[196] Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesine Dair Sözleşme'nin (CEDAW) taslağını hazırlamıştır. KSK'nın rolü, Pekin Konferansı'nı takiben 1996/6 sayılı karar ile genişletilmiştir.[197] KSK, Pekin Bildirisi ve Eylem Platformu'nun uygulanma süreçlerini izleme ve gözden geçirme görevini de üstlenmiştir. Buna ek olarak, 2015 yılında kabul edilen 2030 Kalkınma Gündemi'nin izlenmesi konusunda da görev almaya başlamıştır.[198] KSK bir yürütme organı olarak örgütlenmemiş ve bireysel veya toplu kadın hakları ihlallerine karşı soruşturma başlatma gibi prosedürel ve etkin yetkilere de sahip olamamıştır.[199]

Cinsiyet eşitliği konusunda bir diğer önemli kurum olan İnsan Hakları Komitesi (İHK), MSHS yükümlülüklerine uyulmasını denetleyen bir mekanizma olarak kurulmuştur (MSHS m.28). İHK'nın genel yorum yetkisine ek olarak taraf devletlerin sunacakları raporlar ile

[193] Acer / Kaya, s.500.

[194] Selma Acuner, "Birleşmiş Milletler Kadının Statüsü Komisyonu Bir Muhalif Akım Olarak Küresel Kadın Hareketi", **Birleşmiş Milletler Kadının Statüsü Komisyonu Rehberi ve 60. Oturuma İlişkin Notlar** (Ed. Yasemin Öz), İstanbul: Sena Yayınları, 2017, ss.15-16.

[195] Acer / Kaya, s.500.

[196] Songül Atak, "Birleşmiş Milletler Kadının Statüsü Komisyonu'nun Çalışmalarına Genel Bir Bakış", **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 149-150, 2017, ss.60-61.

[197] Birleşmiş Milletler, E/RES/1996/6, 22.07.1996.

[198] Birleşmiş Milletler, UN, ECOSOC, E/RES/2015/6, 08.06.2015.

[199] Komisyonun yetkileri bu türden şikayet başvurularını gözden geçirmekle *(review)* sınırlı kalmıştır, bkz. Kabasakal Arat, s.256.

devletlerarası ve bireysel şikâyet başvuruları üzerinden bir denetim görevi üstlendiği görülmektedir.[200]

Konuya özgü bir diğer kurum olan Kadınlara Karşı Ayrımcılığın Ortadan Kaldırılması Komitesi[201] ise CEDAW m.17 ile bir denetim organı olarak kurulmuştur. Cinsiyet ve vergilendirme söz konusu olduğunda, CEDAW Komitesi, başlangıçtan bu yana izleme sürecinde vergi konularını ele alması nedeniyle özgü bir değere sahiptir.[202] BM bünyesinde sözleşmelere ilişkin Komite görüşleri devletleri hukuken bağlayıcı olmasa da, devletlerin bu görüşü takip etme eğiliminde olacağına yönelik bir beklenti söz konusudur.[203] CEDAW Komitesi'ne belli periyotlarda rapor sunma yükümlülüğü, devletlerin konu ile ilgili olarak hesap verilebilirlik konusunda daha bilinçli olmasını gerektirmektedir.[204] Böylece CEDAW'ın uygulanması konusunda bir denetleme sistemi getirilmiştir. Bu denetleme yetkisi genel gözlem ve tavsiyelerde bulunma ile sınırlıdır.[205] Ayrıca hükümet dışı örgütlerin vereceği alternatif raporlar da gözetim sürecinin etkinliğini artırmakta ve hesap verilebilirlik ilkesinin uygulanmasını pekiştirmektedir.[206]

BM nezdindeki bir diğer birim olarak UNİFEM ise BM'nin Kadın Fonu olarak kadınlara insan hakları, politikaya katılım ve ekonomik güvence başta olmak üzere toplumsal cinsiyet eşitliğini sağlayıcı mekanizmalar geliştirmektedir.[207]

Bir diğer önemli birim olan BM Kalkınma Programı (UNDP), her yıl yayınladığı insani gelişmişlik raporlarına 2013 yılından beri insani gelişmişlik endeksi yanında, eşitsizliğe uyarlanmış insani gelişme endeksi, toplumsal cinsiyete dayalı gelişme endeksi ve toplumsal

---

[200] Ayrıntılar için bkz. Mehmet Semih Gemalmaz, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, Cilt I, 8. Baskı, İstanbul: Legal Kitabevi, 2012, ss.252-274 (Eser bundan sonra **Cilt I** olarak anılacaktır.).

[201] Bundan sonra "CEDAW Komitesi" olarak anılacaktır.

[202] Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.13.

[203] Byrnes, s.203.

[204] Cook, "State Accountability", s.252.

[205] Acer / Kaya, s.310.

[206] Cook, "State Accountability", s.253; Cecilia Medina, "Toward a More Effective Guarantee of the Enjoyment of Human Rights by Women in the Inter-American System", **Human Rights of Women National and International Perspectives**, (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, s.273.

[207] Uğur Özgöker / Güney Ferhat Batı, **Uluslararası Siyasi, Askeri, Ekonomik ve Sosyo-Kültürel Örgütler**, İstanbul: Der Yayınları, 2017, s.19.

cinsiyet eşitsizliği endeksini ekleyerek konuya ilişkin ilgisini raporlarına[208] somut olarak yansıtmaya başlamıştır. Bu nedenle UNDP de BM'nin toplumsal cinsiyet eşitliği konusundaki kurumsal mekanizmalarının önemli bir parçası haline gelmiştir.

Bu noktada son olarak BM Vergi Konularında Uluslararası İşbirliği Uzmanlar Komitesi'ne değinmek yerinde olacaktır. Komite, küresel vergi işbirliği konularında önemli bir aktör olamamıştır. Bu nedenle, BM bünyesinde vergi konularını ve vergi işbirliğini denetleyecek ve toplumsal cinsiyet konuları da dahil olmak üzere eşitlik konularına odaklanacak hükümetler arası bir organa ihtiyaç vardır.[209]

BM'nin cinsiyet politikalarına yönelik son yıllardaki en önemli gelişmesi ise sürdürülebilir kalkınma hedeflerin yönelik çalışmalarıdır. Sürdürülebilir kalkınma bugünün nesillerinin ihtiyaçlarını gelecek nesillerin ihtiyaçlarını tehlikeye atmadan ve herkes için eşit fırsatlar sağlayarak karşılamasını; böylece ekonomik büyüme, sosyal gelişim ve çevresel korumayı dengelemeyi amaçlayan bir kalkınma modelidir.[210] Toplumsal cinsiyet eşitliği, sürdürülebilir kalkınmanın itici gücü olarak nitelendirilir.[211] Sürdürülebilir kalkınma ile cinsiyet eşitliği arasındaki bu ilişkiye vergi hukukunun sunabileceği potansiyel katkılar vardır. 1995 BM Pekin Konferansı ve 2015 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, vergi sistemlerinin toplumsal cinsiyet eşitliğini sağlamadaki konumuna yönelik ilgiyi artırması ve somut adımlar atması bakımından oldukça önemlidir.[212]

1995 Pekin Bildirisi ve Eylem Platformu *(Beijing Declaration and Platform for Action)* vergi-cinsiyet ilişkisine odaklanan ilk BM belgesidir.[213] Bu gelişmeyle birlikte,

---

[208] Raporlara ve endekslere kurumun web sitesinden ulaşmak mümkündür, bkz. https://hdr.undp.org/ (Erişim Tarihi: 08.05.2024)

[209] Williams, s.10.

[210] Bu kavramsal çerçeve ilk olarak BM bünyesinde oluşturulan Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu *(World Commission on Environment and Development)* tarafından hazırlanan 1987 tarihli *"Our Future"* başlıklı raporda yer almıştır. Bkz. BM, Genel Kurulu, A/42/427, 4.08.1987. Bu Komisyon daha sonra *Brundtland Komisyonu* ismiyle faaliyetlerine devam etmiştir.

[211] Umesh Chandra Pandey / Chhabi Kumar, **The Relationship of SDG5 to Other Goals,** Leeds:Emerald Publishing Limited, 2019, s.103.

[212] Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.1.

[213] Bu Bildiri ve Eylem Planı 4-15 Eylül 1995 tarihinde Çin'in başkenti Pekin'de gerçekleştirilen Dördüncü Dünya Kadın Konferansı'nda kabul edilmiş ve Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 15 Eylül 1995 tarihindeki 16. Kurul toplantısında onaylanmıştır (A/CONF.177/20). Bu belgenin Stratejik Hedefler ve Eylemler (IV.Bölüm)'de yer alan "*vergilendirme… ilgili olanlar dâhil politika ve programları, yoksulluk, eşitsizlik ve özellikle kadınlar üzerindeki etkilerini göz önüne alarak, cinsiyete dayalı bir bakış açısıyla analiz etmek; bunların ailenin iyiliğine ve koşullarına etkisini değerlendirmek ve üretim araçlarının,*

vergilendirmeyle ilgili tüm yasaların, politikaların ve uygulamaların toplumsal cinsiyet etkisi açısından değerlendirilmesine yönelik bir hedef eylem planı belirlenmiştir.

Pekin Bildirisi'nde yer alan diğer eylem planları ise şu şekilde sıralanabilir:

i) Vergi sistemlerinin ve kurallarının oluşturmasında kadınların dışlanması problemi (F. no.150);

ii) Toplumsal cinsiyet analizi eksikliği nedeniyle kadınların vergilendirme sistemine sundukları katkının göz ardı edilmesi (F. no.155);

iii) Kadınlara karşı mevcut herhangi bir önyargıyı ortadan kaldırmak için ulusal gelir vergisi ve veraset vergisi sistemlerinin gözden geçirilmesi (F1. no.165-f);

iv) Vergi sistemleri de dahil olmak üzere, ulusal önceliklere ve politikalara uygun olarak, eğitim ve öğrenim, ücretli istihdam, aile sorumlulukları, gönüllü faaliyetler ve diğer toplumsal çalışma biçimleri, dinlenme ve eğlence arasında zaman bölüşümü ve bunlardan yararlanma konusunda cinsiyetler arasında eşitliği sağlayacak çeşitli politika ve programların gözden geçirilmesi (F6. no.179-f);

v) Kadınların iş hayatında ilerlemesini teşvik etmek için gelir vergisinde pozitif önlemler alınması ve hukuk politikasında cinsiyet perspektifinin teşvik edilmesi (H2. no.205-c).

Bunlara ek olarak Platform, devletlerin CEDAW tarafından talep edilen periyodik uygulama incelemelerinde toplumsal cinsiyet bütçelemesi konusunda veriler sağlamasını da şart koşmuştur.[214]

1995'teki bu gelişmeleri takiben 25 Eylül 2015 tarihinde BM Genel Kurulu'nda 2030 BM Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri kabul edilmiştir.[215] Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri

refahın, fırsatların, gelir ve hizmetlerin daha adil dağılımını sağlamak için uygun şekilde düzenlemek (58b)" eylemlerini Hükümetler için birer "hedef eylem" olarak belirlemektedir.

[214] Lahey, "Growth vs. Equality", s.431.

[215] 2030 Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi (2030 UN SDG Agendası), 25 Eylül 2015 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından kabul edilen (A/RES/70/1) ve 2030 yılına kadar küresel sürdürülebilir kalkınmayı teşvik etmeyi amaçlayan bir plandır. Bu gündem, 17 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi (Sustainable Development Goals - SDGs) ve 169 alt hedefi içermektedir. Ana hedeflerden beşincisi, toplumsal cinsiyet eşitliğinin sağlanması ve tüm kadın ve kız çocuklarının güçlendirilmesidir.

ile birlikte toplumsal cinsiyet eşitliği için vergilendirme, küresel düzeyde kabul gören bir politika önceliği haline gelmiştir.[216] Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinden beşincisi (SDG5) "toplumsal cinsiyet eşitliğinin sağlanması ile tüm kadınların ve kız çocuklarının güçlendirilmesi" olarak belirlenmiştir. Bu hedef, kadınlara ve kız çocuklarına karşı her türlü ayrımcılığın sona erdirilmesi (5.1) ve toplumsal cinsiyet eşitliğinin teşvik edilmesi ve kadınların ve kız çocuklarının güçlendirilmesi için sağlam politikaların ve uygulanabilir mevzuatın benimsenmesi ve güçlendirilmesi (5c) dahil olmak üzere çeşitli hedefler içermektedir.[217]

---

[216] Lahey, "Growth vs. Equality", s.431.

[217] Bu hedef şunları içermektedir:

"Hedefler

Hedef 5.1: Kadınlara ve kız çocuklarına yönelik her türlü ayrımcılığa her yerde son vermek

Hedef 5.2: Kamusal ve özel alanlarda, tüm kadınlara ve kız çocuklarına yönelik, insan kaçakçılığı, cinsel ve her türlü istismar dâhil, şiddetin her türünü yok etmek

Hedef 5.3: Çocuk evliliği, erken yaşta evlilik, zorla evlendirilme ve kadın sünneti gibi tüm zararlı uygulamaları yok etmek

Hedef 5.4: Ulusal şartlara uyduğunda, kamu hizmetlerinin, altyapının ve sosyal koruma politikalarının sağlanması ile hanehalkı ve aile içerisinde sorumluluk paylaşımının teşvik edilmesi yoluyla ücretsiz bakım ve ev işlerini tahakkuk ettirmek ve değer biçmek

Hedef 5.5: Kadınların siyasi, ekonomik ve sosyal hayattaki karar alma süreçlerinin her seviyesinde tam ve etkili katılımı ile liderlik için eşit fırsatlara sahip olmasını sağlamak

Hedef 5.6: Uluslararası Nüfus ve Kalkınma Konferansı Eylem Programı, Pekin Eylem Platformu ve bunların gözden geçirme konferanslarının sonuç dokümanları çerçevesinde mutabık kalınan şekilde, cinsel ve üreme sağlığı ile üreme haklarına evrensel erişim sağlamak

Hedef 5.a: Kadınların, ulusal yasalarla uyumlu olacak şekilde, toprak ve diğer mülk türlerine sahip olma ve hükmetme, mali hizmetler, miras ve doğal kaynaklara erişimlerinin yanı sıra ekonomik kaynaklar konusunda eşit haklara sahip olmaları için reformlar gerçekleştirmek

Hedef 5.b: Kadınların güçlendirilmesini desteklemek için, kolaylaştırıcı teknolojilerin, özellikle bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımını artırmak Cinsiyet eşitliğinin desteklenmesi ve kadınların ve kız çocuklarının her seviyede güçlendirilmesi için sağlam politikalar ile buyurucu yasal düzenlemeler getirmek ve güçlendirmek

Göstergeler

5.1.1 Cinsiyet temelinde ayrımcılığı önlemek ve eşitliği teşvik etmek, uygulamak ve izlemek için yasal çerçevelerin yürürlükte olup olmaması

5.2.1 Son 12 ay içinde mevcut veya eski eşi veya birlikte olduğu erkeğin fiziksel, cinsel ve duygusal şiddetine maruz kalan 15 yaş ve üzeri kadınların oranı

5.2.2 Yaşa ve olayın oluş yerine göre, son 12 ay içinde eşi veya birlikte olduğu erkek dışındaki kişiler tarafından cinsel şiddete maruz kalan 15 yaş ve üzeri kadınların oranı

5.3.1 15 ve 18 yaşından önce evlenmiş ya da bir birlikteliği olmuş 20-24 yaştaki kadınların oranı

5.3.2 Yaşa göre, kadın sünneti/kesme geçirmiş 15-49 yaş arası kadın ve kızların oranı

5.4.1 Cinsiyet ve yaşa göre ücretsiz ev işleri ve bakıcılık için harcanan zamanın oranı

5.5.1 (a) Türkiye Büyük Millet Meclisi ve (b) yerel yönetimlerdeki kadınların sandalye oranı

5.5.2 Yöneticilik pozisyonlarındaki kadınların oranı

Ayrıca belirtmek gerekir ki üç numaralı hedef, herkes için sağlıklı yaşam sağlamayı ve refahı teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Özellikle Hedef 3.7, 2030 yılına kadar kapsamlı cinsel sağlık ve üreme sağlığı hizmetlerine evrensel erişimin sağlanmasıyla ilgilidir. Hedef 5.6'nın da cinsel sağlık ve üreme sağlığı ve haklarına evrensel erişime odaklandığı göz önünde bulundurulduğunda, cinsiyet ile sağlık alanının sürdürülebilir kalkınma hedefleri kapsamında (özellikle aile planlaması da dahil olmak üzere kadınların kendi vücutları üzerinde kontrol hakkı ve HIV/AIDS, hepatit gibi cinsel yolla bulaşan hastalıklar kapsamında) ortak paydaları dikkat çekmektedir. [218]

B. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü *(Organisation for Economic Co-operation and Development)*[219], 14 Aralık 1960 tarihinde Paris'te kurulmuştur.[220] 1980 yılında kabul edilen (2013 yılında feshedilen) *"Declaration on Policies for the Employment of Women"*[221] ile OECD'nin toplumsal cinsiyet alanındaki çalışmaları somutlaşmaya başlamıştır. 2024 yılı itibariyle OECD'nin cinsiyet politikalarına ilişkin üç düzenlemesi yürürlüktedir.[222] Her üçü de

---

5.6.1 Gebeliği önleyici yöntem kullanımı, cinsel ilişki ve üreme sağlığı konularında kendi bilinçli kararını veren 15-49 yaş grubundaki kadınların oranı

5.6.2 15 yaş ve üzeri kadın ve erkeklerin, cinsel sağlık ve üreme sağlığına ilişkin bilgi ve eğitime tam ve eşit erişimini garanti eden kanun ve yönetmeliklere sahip olan ülkelerin sayısı

5.a.1 (a) Cinsiyet ayrımında, tarımsal arazi üzerinde mülkiyet veya güvenceli haklara sahip toplam tarımsal nüfus oranı, ve (b) kullanım hakkı ayrımında, tarım arazisi sahipleri veya hak sahipleri arasında kadınların oranı

5.a.2 Toprak sahipliği ve/veya kontrolünde kadınların eşit haklarını garantileyen yasal çerçeveleri olan (örf ve adet hukuku dâhil) ülkelerin oranı

5.b.1 Cinsiyete göre cep telefonu sahibi bireylerin oranı

5.c.1 Cinsiyet eşitliği ve kadınların güçlendirilmesi için kamu ödenek tahsisatı yapan ve izleme sistemleri olan ülkelerin oranı",

bkz. Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, http://www.surdurulebilirkalkinma.gov.tr/amaclari/cinsiyet-esitligini-saglamak/ (Erişim Tarihi: 28.07.2024).

[218] BM Genel Kurulu, **Transforming Our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development**, 21.09.2015, UN Doc A/RES/70/1, para. 26.

[219] Bundan sonra Türkçe literatürde de yaygın kullanımı yerleştiği için, İngilizce kısaltması olan OECD şeklinde anılacaktır.

[220] Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development, 14.12.1960.

[221] OECD/LEGAL/0186, Declaration on Policies for the Employment of Women, (Kabul tarihi: 16.04.1980, Yürürlükten kaldırılma tarihi: 29.05.2013).

[222] Bunlardan ilki 2013 tarihli "Eğitim, İstihdam ve Girişimcilik Alanlarında Toplumsal Cinsiyet Eşitliğine İlişkin Tavsiye Kararıdır, bkz. OECD/LEGAL/0398, Recommendation of the Council on Gender Equality in Education, Employment and Entrepreneurship, 29.05.2013. Türkiye Cumhuriyeti bu karara taraftır. İkincisi 2015 tarihli "Kamu Hayatında Cinsiyet Eşitliği Tavsiye Kararıdır, bkz. OECD/LEGAL/0418, Recommendation of the Council on Gender Equality in Public Life, 14.12.2015. Türkiye Cumhuriyeti bu karara taraftır. Son olarak 2024 yılında "Kalkınma İşbirliği ve İnsani Yardımda Toplumsal Cinsiyet Eşitliği ve Tüm Kadın ve Kız Çocuklarının Güçlendirilmesine İlişkin Tavsiye Kararı" kabul edilmiştir, bkz.

Tavsiye *(Recommendation)* niteliğinde olan bu hukuki enstrümanların toplumsal cinsiyet ana akımlaştırması politikalarını takip ettikleri görülmektedir. 2013 tarihli Tavsiye Kararında ebeveynlerin çalışma saatleri ile aile sorumluluklarını dengelemelerini sağlayan aile dostu politikaları ve çalışma koşullarını teşvik etmek ve kadınların istihdama daha fazla katılmalarını sağlamak için her iki ebeveynin de çalışma hayatında genel olarak benzer mali teşviklere sahip olacağı vergi sistemleri tasarlama amacı, vergi-cinsiyet etkileşimine odaklanan tek konudur. 2015 ve 2024 tarihli Tavsiye Kararları ise vergilendirme alanına ilişkin bir hedef içermemektedir.

Vergi ve cinsiyet ilişkisine dair incelemeler daha çok raporlarla ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme konusunda, 1977 yılında Mali İşler Komitesinin hazırladığı raporla[223] başlayan sürecin, SDG5 ile birlikte özellikle 2019 yılından itibaren artan bir ivmeyle ilerlediği görülmektedir.[224] OECD, yıllık yayınları olan Ücretlerin Vergilendirilmesi *(Taxing Wages)* raporlarında, üye ülkelerin vergi mevzuatında yer alan aile ve çocuğa ilişkin hükümler üzerinden vergi sistemlerini incelemektedir.[225]

2022 yılında OECD bünyesinde Vergi Politikası ve İstatistik Birimi "Vergi Politikası ve Cinsiyet Eşitliği" başlıklı bir rapor yayımlamıştır. Raporda özellikle sürdürülebilir kalkınma hedeflerinin bir parçası olan toplumsal cinsiyet eşitliğinin geliştirilmesi planının raporun oluşturulma amaçlarından biri olduğunun belirtilmesi dikkat çekicidir. Raporda ayrıca OECD'nin cinsiyet politikalarının ana akımlaştırma politikası olarak açıkça zikredildiği görülmektedir.[226] Rapor genel olarak çocuk ve eş için tanınan vergi avantajlarına, ortak ve ayrı

OECD/LEGAL/5022, DAC Recommendation on Gender Equality and the Empowerment of All Women and Girls in Development Co-operation and Humanitarian Assistance, 14.05.2024. Türkiye Cumhuriyeti bu karara taraf değildir.

[223] OECD, The Treatment of Family Units in OECD Member Countries Under Tax And Transfer System: A Report By The Committee on Fiscal Affairs, Paris: OECD Publishing, 1977. Bu Raporun odak noktası aile vergilendirmesi ile bireysel vergilendirme sistemlerinin kadınlar üzerindeki etkisinin incelenmesiydi. Rapor 1970'li yılların aile/ortak vergilendirme sisteminden bireysel vergilendirme sistemine geçiş trendini göstermesi bakımından önemlidir.

[224] OECD, https://www.oecd.org/gender/ongoingwork/ (Erişim Tarihi: 09.12.2021).

[225] İlki 1999 yılında yayınlanan ve üye ülkelerin mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde özellikle aile tipleri ve çocuk sayısı üzerinden vergi sistemlerinin incelendiği bu raporlar için bkz. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages_20725124 (Erişim Tarihi: 27.05.2022). 2016 yılı raporunun aile içi ikincil gelirin vergilendirilmesi konusuna özel bir önem atfettiği görülmektedir. Bu önem hem raporun isminin buna özgülenmesinde hem de konuya özgü bir başlıkta ele alınmasında kendini göstermektedir, bkz. OECD, Taxing Wages 2016: Special Feature: Measuring The Tax Wedge on Second Earners, Paris: OECD Publishing, 2016, ss.34-41.

[226] OECD, Tax Policy and Gender Equality : A Stocktake of Country Approaches, Paris: OECD Publishing, 2022, s.6.

beyan yöntemlerine, çocuk bakımına yönelik vergisel kurallarla istihdam arasındaki ilişkiye odaklanmakta ve birtakım vergi politikası tavsiyeleri ortaya koymaktadır.

Vergilendirme özelinde konuya dair bir diğer gelişme ise OECD Vergi İdareleri Forumu'nun *(Forum on Tax Administration)* Mart 2019'da Cinsiyet Dengesi Ağı *(the Gender Balance Network -GBN)*[227] isimli bir yapı kurmuş olmasıdır. GBN'nin amacı, cinsiyet eşitliğini teşvik etmek için etkili politikalar ve uygulamalar belirleyerek vergi idarelerinde cinsiyet temsilinin ve dengesinin geliştirilmesine yardımcı olmaktır. GBN, Kasım 2020'de "İşgücünde Toplumsal Cinsiyet Dengesini Geliştirmek: Kolektif Bir Sorumluluk"[228] raporu yayınlamıştır. Raporda hem tarafsız cinsiyet politikaları hem de ana akımlaştırma politikalarına dair genel bir çerçeve çizildiği görülmektedir. Raporda yer alan verilere göre, Belçika, Kanada ve Güney Kore, ana akımlaştırma politikaları izlemektedir. Ayrıca Almanya, İsveç ve Şili'de vergi idaresi nezdinde cinsiyet eşitliği çalışmalarına özgülenen özel birimler kurulduğu belirtilmektedir.

Hukuki enstrümanların yanı sıra, OECD bünyesinde kurulan Cinsiyet, Kurumlar ve Kalkınma Veri Tabanı *(Gender, Institutions, and Development Data Base-"GIB-DB")*[229], toplumsal cinsiyet eşitliğinin önündeki engelleri belirlemek ve analiz etmek için kullanışlı yeni bir araç olarak dikkat çekmektedir. GID-DB, cinsiyete dayalı önyargıları tespit etme konusunda temel bilgileri sağlayan bir veri tabanıdır. Bu veriler, kadınların güçlendirilmesini analiz etmeye yardımcı olur. 180 ülke ve bölgeyi kapsayan GID-DB, kadınlara ve kız çocuklarına karşı ayrımcılık yapan hukuki, kültürel ve geleneksel uygulamalar hakkında kapsamlı bilgiler içermektedir. Cinsiyete göre ayrıştırılmış veriler toplumsal cinsiyet alanındaki çalışmalar için ön koşul olarak kabul edildiğinden, OECD'nin bu yönde bir veri tabanı geliştirmesi alana önemli katkılar sunma potansiyeli taşımaktadır.[230] Veri tabanına vergisel verilerin eklenmesi ile ilgili çalışmalar devam etmektedir.[231] Bir OECD üye ülkesi olarak Türkiye'nin de bu türden verileri sağlama konusunda gerekli alt yapıyı kurması gerekecektir.

---

[227] OECD, https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/gender-balance-network/(Erişim Tarihi: 09.12. 2021).

[228] OECD Forum on Tax Administration, **Gender Balance Network, Advancing Gender Balance in the Workforce: A Collective Responsibility**, Paris: OECD Publishing, 2020.

[229] OECD Development Centre/OECD (2021), **Gender, Institutions and Development (Edition 2019)**, OECD International Development Statistics (database), https://doi.org/10.1787/ba5dbd30-en (Erişim tarihi: 9 Aralık 2021).

[230] Jütting ve diğerleri, s.79.

[231] OECD, "The OECD's Contribution To Promoting Gender Equality", C/MIN(2023)17 , 05.06.2023, para.25 ve para.37

C. Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF)

Uluslararası Para Fonu *(International Monetary Fund)*[232] 191 üye ülkeye sahip,[233] Dünya nüfusunun yaklaşık %80'lik kısmını etkileyen[234] küresel ekonominin en önemli aktörlerindendir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler hem IMF'den hem de diğer uluslararası finans kuruluşlarından kredi almak için IMF tavsiyelerine göre vergi politikalarını değiştirmek zorunda kalmaktadır.[235] Ülkeler IMF tavsiye raporlarını uygulayıp uygulamama konusunda bağımsız olsalar dahi bu tavsiyeleri yerine getirmemek uluslararası bir itibar kaybı yaratacağından, devletler genellikle bu tavsiyelere uymaktadır.[236]

Uluslararası aktör olarak IMF'nin, insan hakları normları da dahil olmak üzere uluslararası hukuka tabi olduğu ve bu nedenle devletlere sağlanan kredilerin faydalarının cinsiyetler arasında eşit şekilde paylaşmasını sağlamakla yükümlü olduğu belirtilmektedir.[237] Buna karşın IMF borçlarının ödenmesi için devletlerin uyguladığı kemer sıkma politikaları, kamu harcamalarını azaltmak suretiyle sosyal politikalar üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır.[238] Bu durum dezavantajlı grupları, özellikle kadınları daha fazla etkileyerek cinsiyetler arası eşitsizliği derinleştirmektedir. Örneğin IMF'nin yapısal uyum politikalarının *(structural adjustment programs-SAPs)*, Afrika ülkeleri başta olmak üzere[239] Ukrayna[240] ve Brezilya örneklerinde cinsiyet ayrımcılığını derinleştirdiği ve kadınları daha kötü etkilediği

---

[232] Bundan sonra Türkçe literatürde de yaygın kullanımı yerleştiği için, İngilizce kısaltması olan IMF şeklinde anılacaktır.

[233] IMF güncel üye listesi için bkz. https://www.imf.org/external/np/sec/memdir/memdate.htm (Erişim tarihi: 18.12.2024)

[234] Isabel Ortiz/ Matthew Cummins/ Jeronim Capaldo/ Kalaivani Karunanethy, **The Decade of Adjustment: A Review of Austerity Trends 2010-2020 in 187 Countries**, ILO, Cenevre, 2015, s.3, Figure 2.

[235] Buenaventura / Miranda, s.17.

[236] Buenaventura / Miranda, s.19 ve s.26.

[237] Cook, "Women's International Human Rights", s.14; Donald / Lusiani, s.31.

[238] Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.14, Box 1.3; Tokol, ss.108-109.

[239] Adetoun O. Llumoka, "African Women's Economic, Social, and Cultural Rights", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, s.318.

[240] *"IMF gerekliliklerine uygun olarak, 2014-2015 döneminde, kamu hizmeti iş gücünde %20'lik bir azalmaya yönelik genel planlarla birlikte 165.000 kamu hizmeti işine son verildi… Kadınlar, kamu hizmetlerinin %75'inden fazlasını oluşturuyor ve ağırlıklı olarak yönetici olmayan pozisyonlarda bulunuyor. Buna göre, kadınlar kamu sektörü işgücündeki bu kesintilerden orantısız bir şekilde etkilenmiştir."* UPR Working Group, **Obstacles to Women's Meaningful Participation in Peace Efforts in Ukraine Impact of Austerity Measures and Stigmatisation of Organisations Working for Dialogue**, Women's International League for Peace and Freedom, 2017, s.9, para.33.

eleştirileri getirilmektedir.[241] Genel olarak, kamu harcamalarındaki azalmanın kadın hakları üzerindeki etkileri üç ana kanal aracılığıyla ortaya çıkmaktadır: i) doğrudan gelir kayıpları (iş kaybı yahut sosyal yardımlarda azalma gibi), ii) kamu hizmetlerine kısıtlı erişim ve iii) ücretsiz çalışma ve zaman yoksulluğu *(time poverty)*.[242]

Sosyal konuların sorumluluk alanının dışında olduğu argümanıyla[243] IMF 2013 yılına kadar toplumsal cinsiyeti küresel ve makroekonomik bir konu olarak ele almamıştır. 2013 yılından itibaren ise özellikle gelir eşitsizliğiyle birlikte konuya odaklanılmasına karar verilmiştir.[244] 2015'ten bu yana IMF, gözetim raporları ve son olarak kredi programlarında kadınların işgücüne katılımının artırılması çağrısında bulunarak toplumsal cinsiyet odaklı araştırmasının küçük bir bölümünü de olsa işlevselleştirmeye başlamıştır.[245]

2013-2016 yılları arası IMF'nin toplumsal cinsiyet politikalarının değerlendirildiği Bretton Wood Projesi raporunda[246] IMF'e yönelen üç temel eleştiri yer almaktadır;

i) İlki usuli bir eleştiridir ve IMF'nin sistematik ve sürdürülebilir bir toplumsal cinsiyet yaklaşımının eksikliğine odaklanmaktadır.

ii) İkinci eleştiri IMF'nin çalışmalarında toplumsal cinsiyet eşitliğine dair verilerin makroekonomik değer olarak ele alınmamasına yöneliktir. Bu tutum toplumsal cinsiyete dair değerlendirmeleri eksik ve sorunlu hale getirmektedir.

iii) Üçüncü eleştiri ise IMF'nin geleneksel politika tavsiyelerinin büyük kısmında cinsiyete açık bir şekilde odaklanmamasına ilişkindir.[247]

IMF'nin en fazla etkiye sahip olduğu mekanizma olan borç verme uygulamasında toplumsal cinsiyete ilişkin koşullar öngörmesi ilk defa 2016 yılında Ürdün ile yapılan kredi

---

[241] Donald / Lusiani, ss.37-38.

[242] Donald / Lusiani, s.35.

[243] IMF, Independent Evaluation Office Reports, The IMF and Social Protection, Washington: IMF Publicaiton, 2017, s.72

[244] Bürgisser / Nissan, s.12.

[245] Martha Alter Chen / Rachel Moussié, "Turning A Blind Eye to Women in The Informal Economy", **IMF and Gender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques**, Bretton Woods Project, 2017, s.45.

[246] IMF, **Bretton Woods Project,** The IMF and Gender Equality; A Critical Analysis, Washington: IMF Publication, 2016.

[247] Bürgisser / Nissan, s.13.

anlaşmasında kendini göstermiştir.[248] Böylece ilk defa "açık bir cinsiyet koşulu", IMF sözleşmelerine dahil edilmiştir.[249] Ürdün'e, kadınların işgücüne katılımını artırması çağrısında bulunulmuştur.[250] Kısa bir süre sonra Mısır'la yapılan anlaşmada da uyum programının bir yapısal kriteri *(structural benchmark)* olarak kadınların işgücüne katılımını artırmak amacıyla kamu kreşlerinin mevcudiyetini iyileştirmek için 250 milyon EGP (13 milyon $) tahsis edilmesi şartı getirilmiştir.[251] Bu tür toplumsal cinsiyete dair koşulların, "yapısal kriter" şeklinde yumuşak bir koşul türü olarak anlaşmalara dahil edildiğinin altı çizilmektedir.[252] Nitekim, bu koşulların eşitliği sağlayamayacağı ve kapsayıcı bir büyüme için yeterli olmayacağı savunulmaktadır.[253] İşgücü politikaları ve mali etkileri gözden geçirilmeden, IMF'nin kadınların işgücüne katılım oranlarını artırmaya yönelik politikalarının etkisiz olacağı belirtilmektedir.[254]

IMF'nin cinsiyet ve gelir eşitliği gibi konulara odaklanması, geleneksel dar yaklaşımına göre önemli bir gelişme olsa da bu yaklaşımın hala başlangıç düzeyinde olduğu ve IMF'nin politika tavsiyelerinin çoğunun henüz etkisiz olduğu görülmektedir. Öte yandan IMF'nin cinsiyete özgü olmayan politikalara yönelik devam eden yaklaşımının genellikle Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (SDG 5) ve kadın haklarını destekleme çabalarıyla çeliştiği belirtilmektedir.[255] IMF bu konuda genel olarak etkisizdir ve hatta bu eşitsizliğin giderilmesini olumsuz etkileyerek devletlerin insan hakları yükümlülüklerinin de ihlaline sebep verdiği noktasında eleştirilmektedir.[256]

IMF tarafından desteklenen makroekonomik politikaların istihdam yaratma konusunda yetersiz kaldığı ve bu durumun sermayeden sosyal güvenlik sistemlerine ve vergi gelirlerine

[248] Bürgisser / Nissan, s.13.

[249] Chen / Moussié, s.51, Textbox 2.

[250] IMF, Press Release No. 16/294, 20.06.2016.

[251] Bürgisser / Nissan, s.13; Chen / Moussié, s.51, Textbox 2.

[252] Bürgisser / Nissan, s.13.

[253] Chen / Moussié, s.51, Textbox 2. IMF'nin politikalarında kadın istihdamının niteliğini göz ardı etmesi eleştirilmektedir.

[254] Chen / Moussié, s.55.

[255] Bürgisser / Nissan, s.14.

[256] Donald / Lusiani, s.33.

yapılan aktarımı azalttığı belirtilmektedir.[257] Oysa kadınları orantısız bir şekilde olumsuz etkileyen vergisel düzenlemelerden kaçınmanın IMF için de "hukuki bir yükümlülük" olduğu ifade edilmektedir.[258] Nitekim bazı ülkelerde ulusal yargı organlarının IMF programlarının insan haklarını ihlal ettiğine yönelik kararları dikkat çekmektedir.[259] IMF'nin bu türden yükümlülüklerini etkili bir şekilde gerçekleştirebilmesi için politika ve tavsiyelerinde cinsiyete etki değerlendirmesinin "önceden" *(ex ante)* yapılması önerilmektedir.[260] IMF'nin yapısal uyum programlarının kimden ne kadar vergi alınacağı, toplanan bu vergilerin nasıl ve kime harcanacağı gibi konuları etkilediği göz önünde bulundurulduğunda,[261] bu türden bir ön etki değerlendirmesi önemli bir mekanizma olma potansiyeli taşımaktadır.

Herkese uyan tek bir yaklaşım kullanmayı reddetmesine rağmen, IMF yapısal uyum anlaşmalarına dair IV. Madde tavsiye raporlarında KDV'yi yaygın bir unsur olarak kullanmaya devam etmektedir.[262] Buna karşın 2016 yılından itibaren ülkeler bazında verdiği IV. Madde tavsiye raporlarında, cinsiyete daha duyarlı bir bakış açısı kazanmaya başladığını da belirtmek gerekir.[263]

IMF'nin daha adil ve cinsiyete duyarlı bir politika izlemesine yönelik olarak vergi sistemlerine yönelik aşağıda yer alan öneriler sunulmaktadır:[264]

- Hükümetlere cinsiyete göre ayrıştırılmış veriler de dahil olmak üzere vergi ve bütçe konularında şeffaflığı ve bilgi edinme hakkını garanti etmelerinin tavsiye edilmesi,

[257] Chen / Moussié, s.50.

[258] Donald / Lusiani, s.34.

[259] Letonya Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi, (Constitutional Court of the Republic of Latvia), Case No. 2009-43-01, dn.4. (Aktaran: Donald / Lusiani, s.34)

[260] Donald / Lusiani, s.34; Emma Bürgisser, "The IMF's Role in Creating an Enabling Macroeconomic Environment For Women's Rights and Gender Equality", **The IMF and Gender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques,**, Bretton Woods Project, 2017, s.60.

[261] Bürgisser / Nissan, s.12.

[262] Buenaventura / Miranda, s.19.

[263] Örneğin Arjantin 2017 raporunda, ikincil gelire uygulanan vergilerin kaldırılması ve kadın istihdamını artıcı vergisel sübvansiyon önerileri için, bkz. IMF, Country Report No. 17/409 Argentina 2017 Article IV Consultation, ss.25-26.

[264] Donald / Lusiani, ss.40-41.

- KDV gibi özellikle kadınları orantısız şekilde etkileyen tersine artan oranlı tarife yerine, ülkelerin gelir ve servet vergilerini artırmaya yönelik politika oluşturulmasının teşvik edilmesi,
- Haksız vergi rekabetini önleme konusunda çalışmaları artırması.

IMF'nin toplumsal cinsiyet konusundaki uzmanlık eksikliği nedeniyle özellikle BM Kadın Birimi, UNICEF gibi toplumsal cinsiyet çalışmalarında uzman diğer uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapması da öneriler arasındadır.[265]

D. Avrupa Birliği

İnsan hakları hukukunun gelişiminde bölgesel kurumsallaşma ayrı bir öneme sahiptir. Bölgesel birlikler/örgütler, yukarıda anılan uluslararası kurumlara nazaran daha homojen bir yapıya sahip olduğundan, hukuki koruma standardı belirleme konusunda daha etkin olabilmektedir.[266] Bu homojenlik, yalnızca coğrafi yakınlık nedeniyle değil, ortak veya benzer kültürel, siyasal, hukuksal çevre ile temellenir.[267] Ancak bölgesel standartların, uluslararası kabul görmüş genel hukuk ilkelerinden "sapma" oluşturamayacağını da unutmamak gerekir.[268]

Avrupa'da yürütülen politikalarda Avrupa Birliği (AB)[269] öncü kurumlardan biridir. Çok sayıda alanda bütünleşmeyi hedefleyen bölgesel bir sistem olarak AB, cinsiyet eşitliği politikasının geliştirilmesinde, yalnızca üye devletleri üzerinde değil, aynı zamanda, katılım için adaylık veya AB normlarına uyum için çalışmalar yapan diğer Avrupa ülkelerinde de olumlu bir etkiye sahiptir.[270] Türkiye de aday ülke statüsüyle bu çalışmaları yakından takip etmelidir.

---

[265] Bürgisser, s.59.

[266] Byrnes, s.202.

[267] Gemalmaz, **Cilt II**, s.3.

[268] Chaloka Beyani, "Toward a More Effective Guarantee of Women's Rights in the African Human Rights System", **Human Rights of Women National and International Perspectives**, (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, s.288.

[269] Avrupa Birliği 1992 yılında yürürlüğe giren Maastricht Anlaşması ile kurulmuştur, Maastricht Treaty on European Union, Document 11992M/TXT, Official Journal C 191, 29/07/1992 P. 0001 – 0110 (92/C 191/01). Avrupa Birliği, üye devletlerin birtakım egemenlik yetkileri devrettiği ulusüstü, doğrudan uygulanabilir *"sui generis"* bir bölgesel örgüttür, bkz. Haluk Günuğur, **Avrupa Topluluğu Hukuku**, Ankara:Tarhan Basımevi, 1993, s.1; Billur Yaltı Soydan, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2002, s.1 (Eser bundan sonra **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler** olarak anılacaktır.); Acer / Kaya, s.513.

[270] Quinn, "Europe", **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lisa Kolovich), Washington: International Monetary Fun, 2018, s.54

Kurumsal gelişime bakıldığında 1981'de Avrupa Komisyonu çatısı altında Kadın Erkek Fırsat Eşitliği Danışma Kurulu oluşturulduğu görülmektedir.[271] Bu tarihten üç yıl sonra, Avrupa Birliği Parlamentosu'na bağlı bir kurum olarak Kadın Hakları ve Fırsat Eşitliği Komitesi (güncel adıyla Kadın Hakları ve Cinsiyet Eşitliği Komitesi-FEMM)[272] kurulmuştur. O tarihten beri FEMM cinsiyet eşitliği ve fırsat eşitliği ile ilgili konularla ilgilenmektedir.

Bu kurumsal reformlar, 1982-1985 yıllarını kapsayan ilk Fırsat Eşitliği Eylem Planı'nın kabul edilmesiyle birlikte somut politikalara dönüşmüştür. Avrupa Birliği Komisyonu tarafından 1982 yılından itibaren cinsiyet politikalarına ilişkin eylem planları oluşturulmaktadır.[273] Bu planlar toplumsal cinsiyet eşitliğinin Avrupa düzeyinde daha organize ve tutarlı bir şekilde ele alınmasını sağlamıştır.[274] Bu eylemlerden ilk ikisi "kadınlar için fırsat eşitliği" başlığını taşırken üçüncü ve dördüncü eylem planları "kadınlar ve erkekler için fırsat eşitliği" olarak adlandırılmıştır. Danimarka ve İsveç'in ısrarlarıyla yapılan bu ekleme kadın politikası anlayışından, toplumsal cinsiyet eşitliği anlayışına doğru bir geçiş olduğunu gösterir.[275] Üçüncü eylem programında ilk kez "ana akımlaştırma" *(gender mainstreaming)* tartışmaya açılmıştır. Bu gelişme, hükümetlerin kadınların ekonomik ve sosyal hayata yaptıkları katkıyı tanımalarına yönelik bir irade olarak yorumlanabileceği gibi toplumsal cinsiyet konularının dikkate alındığı izlenimi vererek, bağlayıcı mevzuat oluşturmadan kadın lobilerini pasifleştirmenin bir yolu olarak da yorumlanmıştır.[276] Dördüncü eylem planında artık ana akımlaştırma politikası resmi bir politika olarak benimsenmiştir, ancak bu politikanın hukuki dayanakları belirlenmemiştir. Dördüncü eylem planının bir diğer önemli özelliği ise bir ilke kararı olarak değil *(resolution),* karar *(decision)* formunda kabul edilmiş olmasıdır.[277]

---

[271] 82/43/EEC: Commission Decision of 9 December 1981, OJ L 20, 28.1.1982, s.35–37. Bu Direktif 15 Haziran 2008 tarihinde yürürlükten kaldırılmış, yerini 18 Temmuz 2008 sayılı tarihli Directive 2008/590/EC, OJ L 190 sayılı Direktif almıştır.

[272] Kurumun web sayfası: https://www.europarl.europa.eu/committees/en/femm/home/highlights (Erişim tarihi: 08.03.2022)

[273] Commission of the European Committies, Kadınlar İçin Fırsat Eşitliği Birinci Eylem Programı (1982-1985), Kadınlar İçin Fırsat Eşitliği İkinci Eylem Programı (1986-90), Kadın ve Erkekler İçin Fırsat Eşitliği Üçüncü Eylem Programı (1991-95), Kadınlar ve Erkekler İçin Fırsat Eşitliği Dördüncü Orta Dönem Topluluk Eylem Programı (1996-2000).

[274] Devran Gülel, "A Comparative Study to Show Resemblances in Gender Policies of the EU Member States that Derive From Acquis Communautaire Obligations and to Reflect Their Differences Which Arise From Diversified Political and Socio-Economic Conditions", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2012, s.21.

[275] Oktay Yılmaz, s.117-121.

[276] Linda Hantrais, "From Equal Pay To Reconciliation of Employment and Family Life", **Gendered Policies in Europe** (Ed. Linda Hantrais), Londra: Palgrave Macmillan, 2000, s.1.

[277] Oktay Yılmaz, s.120-121.

AB 2020-2025 yılları için bir toplumsal cinsiyet strateji planı kabul etmiştir.[278] Bu planda vergisel alanda cinsiyet eşitliğinin sağlanması açık bir şekilde resmi politika haline getirilmiştir. *"Vergilendirme ... alanında geleneksel cinsiyet rollerine dayalı yapısal cinsiyet eşitsizliklerinin önlenmesi"* ve *"ulusal vergi sistemlerinin ikincil gelir üzerinde yaratacağı etkiler üzerine bir kılavuz geliştirmesi"* planlanmıştır.

Vergi ve sosyal güvenlik konuları gündeme geldiğinde, özellikle AB genişleme sürecinde artan üye sayısıyla birlikte, fırsat eşitliği konularında bağlayıcı düzeyde mevzuat geliştirme daha zor bir hal almıştır.[279] AB'nin kadın-erkek eşitliği politikaları, Roma Anlaşmasından itibaren sosyal politika başlığı altında gelişmiştir.[280] AB günümüzde cinsiyet ve vergi ilişkisi ve bununla bağlantılı toplumsal cinsiyet eşitliği çalışmalarını sosyal politikalar kapsamında ele almaya devam etmektedir.

AB kurumlarının sosyal politika alanındaki yetkileri, Avrupa Tek Senedi (SEA) ve daha önce oybirliğinin gerekli olduğu alanlarda çoğunluk oylaması getiren Avrupa Birliği Antlaşması ile önemli ölçüde genişletilmiştir.[281]

1991-95 dönemini kapsayan, kadınlar ve erkekler için eşit fırsatlara ilişkin üçüncü orta vadeli Topluluk eylem programına ilişkin 21 Mayıs 1991 tarihli bir Ortaklık Konseyi İlke Kararı[282], *"hem kadınların hem de erkeklerin ailevi ve mesleki sorumlulukları uzlaştırmaya yönelik önlemler yoluyla"* kadınların istihdamının önündeki engelleri azaltmaya yönelik politikalar uygulamaya ilişkin hükümler içermekteydi.[283]

Bunu takiben kadınların daha fazla fırsat eşitliği elde etmelerine yardımcı olmayı amaçlayan pozitif eylem ve pozitif ayrımcılık yoluyla, 1997 Amsterdam Antlaşması'nda yer

---

[278] Avrupa Konseyi, **A Union of Equality: Gender Equality Strategy 2020-2025**, Brüksel, COM/2020/152 Final, 05.03.2020.

[279] Hantrais, s.1.

[280] Kadın erkek arasında eşit işe eşit ücretin düzenlendiği Roma Antlaşması m.119, sosyal politika başlıklı bölümde düzenlenmişti.

[281] Hantrais, s.4.

[282] AB ikincil hukuk kaynaklarından olan Ortaklık Konseyi ilke kararları *(resolutions)* genellikle belirli bir politika alanında geleceğe yönelik öngörülen çalışmaları belirler. Hukuki bağlayıcılıkları yoktur, ancak Komisyonu bir önerge oluşturmaya davet edebilirler.

[283] Council Resolution of 21 May 1991 on the third medium- term Community action programme on equal opportunities for women and men (1991 to 1995) OJ C 142, 31.5.1991, p. 1–3. Bu İlke kararı, 31/12/1995 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.

alan ana akımlaştırma yaklaşımına doğru bir ilerleme yaşandı.[284] Ana akımlaştırma politikası, kavramın belirsizliği ve üye devlet dillerine çevirisi gibi kavramsal eleştirilere konu oldu.[285] Bu kapsamda istihdam ve meslekte eşit muamele için genel çerçeve olan 2000/78 sayılı AB Direktifi[286] m.19/2'de de toplumsal cinsiyet ana akımlaştırmasının açık şekilde bir AB hukuku prensibi olarak benimsendiği ifadesinin altını çizmek gerekir.

Avrupa mevzuatının yakından incelenmesi, kadınları çalışan olarak erkeklerle aynı statüye getirmek için tasarlanmış önlemler anlamında geniş olarak kadın politikası şeklinde adlandırılabilecek politikalardan, işte ve evde sosyal olarak inşa edilmiş eşitsizliklerle mücadele etmeyi amaçlayan toplumsal cinsiyet politikasına doğru bir geçiş olduğunu göstermektedir.[287] Yine de genel bir politik ve hukuki tutum olarak AB'de vergi sistemlerinde toplumsal cinsiyet hedefine yönelik kapsamlı bir uygulama eksikliği olduğu değerlendirmesi yapılabilir.[288]

1984 yılında Avrupa Toplulukları Komisyonu, Gelir Vergilendirmesi ve Kadın ve Erkeklere Eşit Muamele konulu Memorandumunda,[289] üye devletlerdeki gelir vergisi sistemlerini belgelemiş ve aile vergilendirmesinin (ortak beyan yöntemi), kadın istihdamı üzerindeki olumsuz etkisine dikkat çekerek "eşit muamelenin sağlanması açısından tamamen bağımsız ve bireysel bir vergilendirme sisteminin tavsiye edilmesi gerektiğini" vurgulamıştır. O zamandan bu yana, bazı ülkeler ortak beyan sisteminden bireysel ayrı beyan sistemine geçmişler ya da en azından evli kişilerin bireysel vergilendirmeyi tercih etmelerine izin verecek bir yapı kurmuşlardır. Son olarak 2019 yılının başında Avrupa Parlamentosu, bireysel vergilendirmeye (ayrı beyan yöntemine) geçilmesi ve gelir vergisi sistemi içinde "eş" için tanınan vergi avantajlarının kaldırılması çağrısında bulunmuştur.[290]

---

[284] Hantrais, s.2; Dinçkol**,** s.111.

[285] Stratigaki, s.44.

[286] Avrupa Konseyi Direktifi, **Establishing a General Framework For Equal Treatment in Employment and Occupation** 2000/78/EC, 27.10.2000 (OJ L 303, 02.12.2000, ss. 16–22).

[287] Hantrais, s.2.

[288] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.17-19.

[289] Commission of the European Communities, **Memorandum Memorandum on Income Taxation and Equal Treatment for Men and Women** (COM(84) 95 final), 14.12.1984.

[290] Avrupa Parlamentosu, **Gender equality and taxation policies in the EU**, (2018/2095(INI)), 15.01.2019.

Ayrıca BM Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerini takiben Avrupa Komisyonu, toplumsal cinsiyet eşitliğinin AB'nin temel değerlerinden biri olduğunu vurgulamıştır. Ayrıca, kadınların potansiyellerinin daha iyi değerlendirilmesi, işgücü piyasasına katılımlarının artırılması ve ekonomik bağımsızlıklarının sağlanması için aktif politikalara ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.[291] Buna karşın Avrupa Parlamentosu için konuyla ilgili hazırlanan raporda, toplumsal cinsiyet hedeflerinin vergi politikalarına entegrasyonunun, kadınların işgücüne katılımı ile sınırlı kaldığı ve vergi politikalarında toplumsal cinsiyet eşitliğini içeren kapsamlı bir uygulamanın gerçekleştirilmediği belirtilmiştir.[292]

AB nezdinde vergi hukuku ve cinsiyet politikaları ilişkisinde iş ve aile yaşamının uzlaştırılmasına yönelik hedefler özellikle önemlidir. İş ve aile yaşamının uzlaştırılması hem özel alanda hem de kamusal alanda cinsiyet eşitliğinin sağlanması yoluyla gerçekleştirilmek istenen bir hedefi ifade etmektedir. Bu kapsamda temel olarak doğum oranlarının artırılması, çocuk gelişimine katkı sağlanması, kadın istihdamının artırılması ve cinsiyet eşitliğinin (bu sayılanlar arasında dengenin kurulması suretiyle) sağlanması amaçlarına yönelmektedir.[293]

İş ve aile yaşamını uzlaştırma hedefi, daha az kadının tam zamanlı istihdamda olması yerine daha fazla erkeğin çocuklara bakım sunması anlamına geldiği İskandinav geleneğinde olduğu gibi, erkekler için de özel-kamusal alan dengesini ifade etmektedir.[294] Her cinsiyetin özelliklerini göz önünde bulunduran böyle bir hedef farklı cinsiyetlerin, çiftlerin, farklı aile formlarının ve çocukların yaşamlarının birçok yönüne ilişkin iş ve aile sorumluluklarının uzlaştırılmasını sağlayabilecektir.

İş ve aile yaşamının uzlaştırılması Avrupa Sosyal Şartı m.27'de[295] dayanaklarını bulmaktadır. Bu hüküm, diğer taahhütlere ek olarak özellikle ailevi sorumlulukları olan

---

[291] Avrupa Komisyonu, **Next Steps for a Sustainable European Future European Action for Sustainability**, COM/2016/0739-Final. Avrupa Parlamentosu için hazırlanan bir raporda da belirtildiği üzere *"Böyle bir hedefin, vergi sisteminin genel tasarımıyla, özellikle de ikincil kazanç sahibinin konumuyla bağlantılı olması gerekir. ... Vergi sistemleri ve mali politika kararları kadınları ve erkekleri farklı şekilde etkiler çünkü vergi düzenlemeleri sosyoekonomik gerçeklerle etkileşim halindedir.",* bkz. Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg**,** ss.8-11.

[292] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, ss.18-19.

[293] Willem Adema, **Reconciliation of Work and Family Life in OECD Countries**, Paris: OECD Publishing, 2005, s.4

[294] Stratigaki, s.47.

[295] ASS, Ailevi sorumlulukları olan çalışanların fırsat eşitliği ve eşit muamele görme hakkı, m.27: *"Akit Taraflar, ailevi sorumlulukları olan kadın ve erkek çalışanlar ve bunlarla diğer çalışanlar arasında fırsat eşitliği ve eşit muamele görme hakkının etkili bir biçimde kullanılabilmesini sağlamak amacıyla;*

çalışanların istihdam edilmesi ve istihdam edilmeye devam edilmesinin yanı sıra, bu sorumluluklar nedeniyle işten ayrılanların yeniden istihdam edilmesi konusunda devletlerin uygun önlemleri alma konusunda taahhüdünü içermektedir. Ayrıca Gözden Geçirilmiş ASS, m.8[296] "çalışan kadınların analığının korunması hakkı" başlığı ile kadın istihdamı ile annelik arasında bir denge kurulması gerekliliğini düzenlemektedir.

III. Vergi Hukuku ve Cinsiyet Politikaları İlişkisinin Hukuksal Çerçevesi

Vergi sistemlerinin toplumsal cinsiyet eşitliğine uygun hale getirilmesi yaklaşımı aslında yeni bir gelişme değildir. Birçok devletin onayladığı uluslararası sözleşmelerde açıkça yer alan temel hak ve özgürlükler, vergilendirme ile cinsiyet eşitliği arasında kurulan bağlantının normatif tarihini daha eskilere götürmektedir. Bu tarih, insan hakları tarihiyle paraleldir.

1- Aşağıdaki konularda uygun önlemleri almayı taahhüt ederler:

a- Mesleki yönlendirme ve eğitim konularında alınacak önlemler de dahil olmak üzere, ailevi sorumlulukları olan çalışanların istihdam edilmesi ve istihdam edilmeye devam edilmesinin yanı sıra, bu sorumluluklar nedeniyle işten ayrılanların yeniden istihdam edilmesi.

b- Çalışma koşulları ve sosyal güvenliğe ilişkin gereksinimlerinin dikkate alınması.

c- Özellikle kreş hizmetleri ve diğer çocuk bakımı ile ilgili düzenlemeler olmak üzere, kamusal ya da özel hizmetleri geliştirmek ya da teşvik etmek.

2- Her bir ebeveyne, süresi ve koşulları ulusal mevzuat, toplu sözleşmeler ya da uygulama tarafından belirlenecek, doğum izni sonrasındaki bir dönemde, çocuğa bakmak için aile izni verilmesi olanağını sağlamak;

3- Bu tür ailevi sorumlulukların, geçerli bir işe son verme nedeni oluşturmamasını sağlamak."

[296] ASS , Çalışan kadınların analığının korunması hakkı, m.8: *"Akit Taraflar, çalışan kadınların annelik durumunda korunma hakkının etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamak amacıyla;*

1- Kadınlara doğumdan önce ve sonra, ücretli izin veya yeterli sosyal güvenlik yardımı veya kamu kaynaklarından yararlandırma yoluyla toplam olarak en az on dört haftalık izin sağlamayı;

2- İşverenin, bir kadının işverenine hamile olduğunu bildirmesi ile doğum iznine ayrılması arasındaki dönem içinde veya süresi bu döneme rastlayacak şekilde işten çıkarma bildiriminde bulunmasını yasadışı saymayı;

3- Emzirme döneminde annelere, bu amaçla yeterli bir süre işe ara verme hakkı sağlamayı;

4- Hamile, yeni doğum yapmış ve çocuklarını emzirme dönemindeki kadınların gece çalışmalarını düzenlemeyi;

5- Hamile, yeni doğum yapmış ve çocuklarını emzirme dönemindeki kadınların yeraltı madenlerinde ve tehlikeli, sağlığa zararlı ya da ağır nitelikleri nedeniyle uygun olmayan diğer işlerde çalıştırılmalarını yasaklamayı ve bunların çalışma haklarını korumaya yönelik uygun önlemleri almayı;

taahhüt ederler."

Cinsiyet eşitsizliğinin azaltılması hedefi, hukuk kurallarında birtakım değişiklikler yapılmasını gerektirmektedir.[297] Cinsiyet politikalarının hukuki düzenlemelere konu olması, politik aktörlerin ya da uygulamacıların zaman içinde değişmesi karşısında söz konusu politikaların devamlılığının ve istikrarının sağlanması bakımından önemlidir.[298] Buna karşın mevcut kuralların değişmesi yerine, toplumsal cinsiyet eşitliği hedefiyle yorumlanması da önerilen olası çözümler arasındadır.[299] Bunun temelinde temel hak ve özgürlüklere ilişkin kuralların yaşayan normlar olması ve zaman içinde yeni anlamlar kazanarak eşitlik anlayışını geliştirebilecekleri beklentisi vardır. Ancak vergi hukuku söz konusu olduğunda verginin yasallığı ilkesi gereği, eşitlik anlayışı yasa düzeyinde dikkate alınmalıdır. Bu nedenle cinsiyet eşitliği hedefi doğrultusunda vergi hukuku alanında konuya dair daha çok araştırma yapılmalı, politika üretilmeli ve bu politikalar yasalara yansıtılmalıdır.

Vergi hukuku ve cinsiyet politikaları ilişkisini temel haklar perspektifinden ele alan bir yaklaşımda ayrımcılık yasağı, cinsiyet eşitliği, özel hayata saygı hakkı, aile kurma hakkı, ailenin korunması, sağlık hakkı ve çalışma hakkı ilişkisinin kesişim alanında bulunan haklar olarak tespit edilmiştir. Hak merkezli bu yaklaşımda her bir hak özelinde hakkın düzenlendiği hukuk kaynakları ve hakkın kapsamı ele alınacaktır. Hukuk kaynakları; uluslararası anlaşmalar, hukukun genel ilkeleri ve çeşitli ülke sistemlerinin anayasalarında yer alan hükümlerle sınırlandırılmıştır. İncelemeye alınan uluslararası anlaşmalar ise İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (İHEB), Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi (MSHS), Ekonomik ve Sosyal Haklar Sözleşmesi (ESKS), Kadınlara Karşı Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesi (CEDAW), İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) ve Avrupa Sosyal Şartı (ASS) ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlandırma yapılırken söz konusu anlaşmaların üye devlet sayısı ve etki alanı ile Türkiye'nin anlaşmalara taraf olması nedeniyle iç hukuk bakımından doğrudan uygulanması özelliği göz önünde bulundurulmuştur. Bu kaynaklara ek olarak, çalışmanın ilgili bölümlerinde mahkeme/denetim organı kararlarından da sıklıkla yararlanılacaktır.

---

[297] Christine Kadama / Lisa Kolovich / Samson Kwalingana / Monique Newiak / Caroline Ntumwa / Francine Nyankiye, "Sub-Saharan African", **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lisa Kolovich). Washington: International Monetary Fun, 2018, s.12.

[298] Lisa Kolovich, "Overview", **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lisa Kolovich). Washington: International Monetary Fun, 2018, s.5.

[299] Cook, "Women's International Human Rights", s.10.

Uluslararası ve bölgesel düzeydeki normatif gelişmeler ışığında Türkiye ölçeğinde kısa bir açıklama yapılacak olursa; Türkiye'nin de taraf olduğu uluslararası anlaşmalar[300], Anayasa'nın konuya ilişkin hükümleri[301] ve yine konuyla bağlantılı kanun hükümleri ve bu normların yorumunu içeren yargı içtihatları[302] vergi-cinsiyet ilişkisinde başvurulacak temel kaynaklardır. Bu kaynakların etkinliği ise, Türk hukukunda ilk olarak Anayasa Mahkemesi'nin norm denetimi ve bireysel şikâyet başvuruları kapsamında değerlendirilmelidir. Ayrıca vergi yargısının anılan kaynakları doğrudan uygulama yetkisi ve görevi bulunmaktadır. Son olarak Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu'nun bu alandaki hukuk kaynaklarını yorumlama konusundaki potansiyel değeri göz ardı edilmemelidir. Türkiye'de konuya yönelik içtihat ve yaklaşımlar, her bir temel hak ve ilkeye ilişkin açıklamalarla bağlantılı olarak yapılacaktır.

A. Hukuk Kaynakları

1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (İHEB)[303] vergi hukuku ve cinsiyet politikalarını ilgilendiren ayrımcılık yasağı ve aile kurma hakkı gibi temel hakları içeren ilk uluslararası belgedir. Hukuki niteliği ve bağlayıcılığı tartışmalıdır. Bir görüşe göre, İHEB

---

[300] a) AY m.90/5 gereği, temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar, Türk Hukuku bakımından *"bağlayıcıdır", "doğrudan uygulanabilir"*, *"doğrudan etki yaratır"* ve *"öncelikli olarak esas alınır"*. Bağlayıcılık, uluslararası bir yükümlülük olarak kurallara uygulanmasının zorunluluğunu ifade eder. Doğrudan uygulanma/ doğrudan etki yaratma ise mahkemelerin ulusal kuralı değil uluslararası kuralı uygulaması anlamına gelmektedir. Esas alınma ise doğrudan etkiyle birlikte değerlendirilir ve uluslararası anlaşma ile çatışan vergi yasalarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda, vergi yasasının değil anlaşma hükmünün uygulanmasını sonuçlar, bkz. Billur Yaltı, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (MÜHF-HAD)-*Mehmet Somer'in Anısına Armağan Özel Sayısı-***, Cilt 2, Sayı 1-3, 2006, ss.1037-1040.

b) AYM'nin kadının soyadı kararı bu konu ile ilgili önemli bir belirlemeyi içermektedir: *"46. Somut başvuru açısından, başvurucunun temel hak ve özgürlüklere dair uluslararası andlaşmaların kanun hükümlerine nazaran öncelikle uygulanacağı ve bu kapsamda Sözleşmenin ve AİHM içtihadının uyuşmazlığın karara bağlanmasında nazara alınması noktasındaki itirazlarının yargı mercilerince dikkate alınmadığı ve tartışılmadığı anlaşılmaktadır. 47. Uluslararası sözleşmelerin, evli erkek ve kadının evlilik sonrasında soyadları bakımından eşit haklara sahip olmasını öngören hükümleri ile evli kadının kocasının soyadını kullanması zorunluluğunu öngören iç hukuk düzenlemelerinin aynı konu hakkında farklı hükümler içermesi nedeniyle, ilgili sözleşmenin hükümlerinin somut uyuşmazlık açısından esas alınması gereken hukuk kuralı olduğu sonucuna varılmakla, başvurucunun manevi varlığı kapsamında güvence altına alınan isim hakkına yönelik müdahalenin kanunilik şartını sağlamadığı anlaşılmaktadır.",* bkz. AYM, *Sevim Akat Eşki*, Başvuru No: 2013/2187, 19.12.2013, para.46-47.

[301] Lang, Joachim. "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev.Funda Başaran). **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu,** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul :Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul, 2000, s.3 (Eser bundan sonra "Vergi Adaleti" olarak anılacaktır.): *"Vergilemeye ilişkin hukuki ilkeler devletin anayasasından, başka bir deyişle anayasa hukukundan kaynaklanmaktadır.*"; Billur Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 119, s.99 (Eser bundan sonra "Vergi Adaleti" olarak kısaltılacaktır.): *"Vergilendirmenin adil/hakça olması talebi, norm öncesinden hukuk kuralı haline, 'Anayasa' ile gelir".*

[302] *"…normun ne söylediğini belirlemek için yargıcın ne söylediğine de bakmak gerekir."* Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.100.

[303] Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 10 Aralık 1948 tarih ve 217A (III) sayılı kararıyla ilan edilen (UN, General Assembly, "Universal Declaration of Human Rights", 10/12/1948, A/RES/217, III) İHEB, Türkiye'de 27 Mayıs 1949 tarih ve 7217 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bu çalışmada İHEB madde çevirilerinde, RG'deki resmi çeviriler kullanılacaktır.

tavsiye niteliğinde bir belgedir, uluslararası hukuk yönünden bağlayıcı değildir, akit devletlere herhangi bir yükümlülük yüklemez.[304] Aksi görüşe göre ise, İHEB uluslararası teamül hukukunun *(customary law)* bir parçasıdır ve anlaşma formunda olmasa da devletler üzerinde bağlayıcı etkiye sahip bir nitelik kazanmıştır.[305] Özellikle *jus cogens* nitelikteki ayrımcılık yasağı, kölelik yasağı, işkence yasağı gibi buyruk hükümlerinin bağlayıcı olduğu belirtilmektedir.[306] İHEB'in ayrımcılık yasağı (m.2), eşit muamele hakkı (m.7), özel hayata saygı hakkı (m.12), aile kurma hakkı (m.16), eşit işe eşit ücret hakkı (m.23), bazı sosyal haklar (m.25) vergi hukuku ve cinsiyet politikaları ilişkisinde uygulama alanı bulabilecektir.

BM Şartının eksikliklerini giderme amacıyla[307] düzenlenen ve 1966 yılında kabul edilen (1976 yılında yürürlüğe giren) ikiz sözleşmeler, Medeni ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi (MSHS)[308] ve Ekonomik Sosyal ve Kültürel Haklar Sözleşmesi'nde (ESKS)[309] yer alan ayrımcılık yasağı (MSHS m.2, ESKS m.2), cinsiyet eşitliği (MSHS m.3, ESKS m.3), özel hayata saygı hakkı (MSHS m.17), aile kurma hakkı ve ailenin korunması (MSHS m.23, ESKS m.10), eşit koruma hakkı (MSHS m.26), çalışma hayatında cinsiyet eşitliği (ESKS m.7), sağlık hakkı (ESKS m.12) vergi hukuku ve cinsiyet politikaları ilişkisinde uygulama alanı bulabilecektir. Bu hukuk kaynakları, anlaşma formunda düzenlenmiştir ve taraf devletleri bağlayıcı niteliktedir.

---

[304] Aybay, s.49; Tanör, s. 111.

[305] Gemalmaz, **Cilt I**, s.65.

[306] Gemalmaz'a göre *jus cogens* nitelikteli hükümler, o belgeye taraf olmayan devletleri bile bağlamaktadır, Gemalmaz, **Cilt I**, s.67-68. Ayrıca bkz. Aybay, s. 140. Eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağının *jus cogens* ilkeler olmadığı bu nedenle de ancak pozitif hukuk düzeninde var olmaları halinde uygulanabilecekleri yönünde bkz. Kees van Raad, **Nondiscrimination in International Tax Law,** Deventer: Kluwer, 1986, s.13.

[307] Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, s.78.

[308] Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 16 Aralık 1966 tarihli ve 2200 A (XXI) sayılı kararıyla kabul edilen (UN, General Assembly, "International Covenant on Civil and Political Rights", 16.12.1966,A/RES/2200A, XXI) ve 19 Aralık 1966 tarihinde imzaya açılan Sözleşme, m.41 dışında, 23 Mart 1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir. İnsan Hakları Komitesi'ne ilişkin m.41 ise, 28 Mart 1979 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye Sözleşme'yi 15 Ağustos 2000 tarihinde imzalamış, Sözleşme'nin onaylanması 4 Haziran 2003 tarih ve 4868 sayılı Kanun'la uygun bulunmuş, bu Kanun 18 Haziran 2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış, Bakanlar Kurulu'nun 7 Temmuz 2003 tarih ve 2003 /5851 sayılı kararıyla Sözleşme'nin onaylanması kararlaştırılmış ve Sözleşme'nin resmi Türkçe çevirisi, 21 Temmuz 2003 tarih ve 25175 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Türkiye, onay belgelerini 15 Eylül 2003 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Sekreterliği'ne tevdi etmiş ve 49. madde uyarınca, Sözleşme Türkiye bakımından 23 Aralık 2003 tarihinden itibaren hüküm doğurmaya başlamıştır. Bu çalışmada kullanılan çeviriler, 21 Temmuz 2003 tarih ve 25175 sayılı RG'de yayınlanan resmi çeviriler olacaktır.

[309] Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 16 Aralık 1966 tarihli ve 2200 A (XXI) sayılı kararıyla kabul edilen (UN, General Assembly, "International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights", 16.12.1966, A/RES/2200A, XXI), 19 Aralık 1966 tarihinde imzaya açılan Sözleşme, 3 Ocak 1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye Sözleşme'yi 15 Ağustos 2000 tarihinde imzalamış ve Sözleşme resmi Türkçe çevirisiyle birlikte 11 Ağustos 2003 tarih ve 25196 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Türkiye, onay belgelerini 23 Eylül 2003 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Sekreterliği'ne tevdi etmiş ve 27. madde uyarınca, Sözleşme Türkiye bakımından 23 Aralık 2003 tarihinden itibaren hüküm doğurmaya başlamıştır. Bu çalışmada kullanılan çeviriler, 11 Ağustos 2003 tarih ve 25196 sayılı RG'de yayınlanan resmi çeviriler olacaktır.

Yeni feminizm akımıyla kabul edilen[310] Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesine Dair Sözleşme *(the Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination Against Women-CEDAW)*[311], cinsiyet ve vergi ilişkisinde uygulama alanı bulacak[312] en özgün hukuk kaynağıdır. Bu özgünlük Sözleşmenin spesifik bir özne olarak kadına özgülenmesi ve kapsam bakımından oldukça detaylı ve geniş düzenlemeler getirmesiyle ilgilidir.

Evrensel düzeydeki bu belgelere ek olarak, bölgesel düzeyde Avrupa hukuk kaynaklarına bakıldığında ilk olarak İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nden[313] (İHAS) bahsetmek gerekmektedir. Sözleşmedeki özel hayata saygı hakkı (m.8), evlenme ve aile kurma hakkı (m.12), ayrımcılık yasağı (m.14), eşler arası eşitlik (P.7, m.5), genel ayrımcılık yasağı (P.12, m.1) vergi hukuku ve cinsiyet politikaları ilişkisi bakımından önemli düzenlemelerdir.

Avrupa düzeyinde önemli bir diğer hukuk kaynağı ise Avrupa Sosyal Şartı ve *(devamı niteliğindeki)* Gözden Geçirilmiş Avrupa Sosyal Şartı'dır.[314] Şartta çalışan kadınların

---

[310] Dinçkol, s.102. BM uluslararası sözleşmelerinden biri olup, 2024 yılı Ekim ayı itibariyle 189 ülke sözleşmeye taraftır (https://treaties.un.org/pages/ViewDetails.aspx?src=IND&mtdsg_no=IV-8&chapter=4&clang=_en (Erişim tarihi: 24.11.2022). Evrensel bir mutabakatla kabul edildiği göz önüne alındığında, CEDAW cinsiyet açığını *(gender gap)* gidermek için devletleri somut adımlar atmaya zorlamanın hukuki bir temeli olarak görülmektedir, bkz. Buenaventura / Miranda, s.27. Öte yandan Sözleşmeye taraf olan devletlerden bazılarının, çekinceler yoluyla Sözleşmeye karşı direnç gösterdiği, diğer bazılarının ise dirençlerini uygulamada ortaya koyduğu, geri kalan devletlerin ise bu dirence karşı koymadığı belirtilmekte ve bu durum eleştirilmektedir, bkz. Cook, "State Accountability", s.252.

[311] Sözleşme, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 19 Aralık 1979 tarih ve 34/180 sayılı kararıyla kabul edilmiş (UN General Assembly, "The Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination against Women (CEDAW)" Resolution 34/180, 18 December 1979 (entry into force 03/08/1981) ve 1 Mart 1980 tarihinde imzaya açılmış, 3 Eylül 1981 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye bakımından Sözleşme, onaylanmasının uygun bulunduğuna dair 11 Haziran 1985 tarih ve 3232 sayılı Kanun'un, 25 Haziran 1985 tarih ve 18792 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanması, Bakanlar Kurulu'nun onaya ilişkin 24 Temmuz 1985 tarih ve 85/9722 sayılı Kararı'nın, 14 Ekim 1985 tarih ve 18898 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmasını takiben onay belgelerinin, 20 Aralık 1985 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Sekreterliği'ne tevdi edilmesiyle, Sözleşmenin 27. madde uyarınca, 19 Ocak 1986 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmada kullanılan çeviriler, 14 Ekim 1985 tarih ve 18898 sayılı RG'de yer alan çeviriler olacaktır. Ayrıca Sözleşme bundan sonra, ulusal literatürde de kullanımı bu şekilde yerleştiği için, CEDAW kısaltması ile anılacaktır.

[312] Valodia, s.139; *"CEDAW'da vergilendirmeye özel bir atıf bulunmamakla birlikte, CEDAW, kadınların vergi kanunlarında erkeklerle eşit muamele görmesi gerektiğini ima etmektedir.. CEDAW ayrıca, vergi kanunlarının (vergi yükü/vergi yükü dağılımı ve belirli davranış türleri için teşvikler açısından) kadınlar ve erkekler arasında sadece biçimsel değil, maddi eşitliği de teşvik etmesi gerektiğini ima etmektedir. Bu nedenle, CEDAW'ın vergi sistemlerinin toplumdaki geleneksel cinsiyet rollerini dönüştürmeyi amaçlaması gerektiğini savunulabilir."*

[313] Avrupa Konseyi, Council of Europe, Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, European Treaty Series - No.5, 4/11/1950. Türkiye, Sözleşmeyi 20/03/1952 tarihinde imzalamış, "İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun ile 19/03/1954 tarihli ve 8662 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu çalışmada kullanılan çeviriler, anılan RG'de yayınlanan resmi çeviriler olacaktır.

[314]Avrupa Konseyi, European Social Charter, European Treaty Series - No. 35, Turin 18.10.1961. Türkiye, Avrupa Sosyal Şartı'nı 18 Ekim 1961 tarihinde imzalamıştır. 16 Haziran 1989 tarih ve 3581 sayılı Onayı Uygun Bulma Kanunu, 4 Temmuz 1989 tarih ve 20215 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Şartın onaylanmasını kararlaştıran 7 Ağustos 1989 tarih ve 89/14434 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Şart'ın resmi Türkçe çevirisi, 14 Ekim 1989 tarih ve 20312 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Onay belgeleri 24 Kasım 1989 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne tevdi edilmiş ve Şart, Türkiye bakımından 24 Aralık 1989 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmada kullanılan çeviriler 14 Ekim 1989 tarih ve 20312 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan resmi çeviriler olacaktır.

korunması hakkı (m.8), sağlığın korunması hakkı (m.11), ailenin korunması hakkı (m.16), anaların ve çocukların sosyal ve ekonomik korunma hakkı (m.17), istihdam ve meslek konularında cinsiyete dayalı ayrım yapılmaksızın fırsat eşitliği ve eşit muamele görme hakkı (Gözden Geçirilmiş ASS, m.20), ailevi sorumlulukları olan çalışanların fırsat eşitliği ve eşit muamele görme hakkı (Gözden Geçirilmiş ASS, m.27) vergi hukuku ve cinsiyet politikaları ilişkisi bakımından önemli düzenlemelerdir.

Vergilendirme özellikle AB bünyesinde üye devletlerin egemenliğinin temel bir bileşeni[315] olarak, önemli gelişmelerin gözlemlendiği bir alan konumundadır. Vergilendirmeye atıfta bulunan eşitlik hükümleri esas olarak bağlayıcı olmayan/yumuşak hukuka *(soft law)* dayanırken, bağlayıcı hukuk *(hard law)* oldukça sınırlı bir dayanak oluşturmaktadır.[316] *Soft law* kaynak olarak AB Direktifleri vergi hukuku cinsiyet politikaları ilişkisi için önemli meseleleri

Gözden Geçirilmiş Avrupa Şartı, ASS'yi genişleten bir diğer hukuk kaynağıdır, bkz. Avrupa Konseyi, European Social Charter (Revised), European Treaty Series - No. 163, Strasbourg, 3.5.1996. Türkiye, Gözden Geçirilmiş Avrupa Sosyal Şartı'nı 6 Ekim 2004 tarihinde imzalamıştır. 27 Eylül 2006 tarih ve 5547 sayılı Onaya Uygun Bulma Kanunu, 3 Ekim 2006 tarih ve 26308 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Şartın onaylanmasını kararlaştıran 22 Mart 2007 tarih ve 2007/11907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Şart'ın resmi Türkçe çevirisi, 9 Nisan 2007 tarih ve 26488 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Onay belgeleri 27 Haziran 2007 tarihinde tevdi edilmiş ve Gözden Geçirilmiş Avrupa Sosyal Şartı, Türkiye bakımından 1 Ağustos 2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmada kullanılan çeviriler 9 Nisan 2007 tarih ve 26488 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan resmi çeviriler olacaktır.

[315] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.14.

[316] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.14. AB düzeyinde vergilendirme alanında yasama önlemlerinin getirilmesindeki zorluklar, AB'nin vergilendirme alanındaki genel sınırlı yasal yetkinlikleri ile bağlantılıdır. Dolaylı vergiler alanında Topluluk hukukuna tanınan yetki açık yetkidir; ancak dolaysız vergiler alanında ikincillik ilkesi gereği ancak oybirliği ile alınan kararlarda bu alanda Topluluk yetkilendirilebilmektedir. Bugüne kadar, Birliğin yasama faaliyetleri, çoğunlukla dolaylı vergilendirmeyle ilgili olan çeşitli ikincil hukuk düzenlemeleri çerçevesinde oluşmuştur. Dolaysız vergilendirmeyi ele alan yasal önlemler Birlik hukukunda hala çoğunlukla ulusal yetki alanında görülmektedir. Ayrıca, vergiye ilişkin yasal düzenlemeler "özel yasama prosedürü" kapsamındadır, bu nedenle karar alma konusunda yetki yalnızca Konsey'e aittir ve tüm Üye Devletler tarafından oybirliği ile alınmalıdır, bkz. Yaltı Soydan, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, ss.5-8. Bu durum da vergilendirme alanında, özellikle dolaysız vergiler alanında, üye devletlerin vergilendirme yetkilerine sıkı sıkıya bağlılık prensibi ile okunmaktadır, Yaltı Soydan, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, s.17 ve s.22.

ele almıştır.[317] Bu Direktifler ikincil kaynak olarak, üye devletleri ulaşılması gerekli sonuç itibariyle bağlamakta usule ilişkin konuları ise ulusal hükümetlere bırakmaktadır.[318]

Uluslararası aktörlerin öncülük ettiği ve devletlerin benimsediği siyasi anlaşmalar *(political agreements)* vergilendirmenin toplumsal cinsiyet eşitliğine kaynak değeri olarak yeni bir katman eklemiştir.[319] Bunun en tipik örneği BM Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri'dir. 25 Eylül 2015'te Birleşmiş Milletler (BM) Genel Kurulu, sürdürülebilir kalkınmanın ekonomik, sosyal ve çevresel boyutları açısından "dünyayı dönüştürmek" ve "kimseyi geride bırakmamak" için bir taahhüt metni olarak 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündemini kabul etmiştir.[320] 2030 Gündemi, BM Üye Devletleri tarafından toplanacak, paylaşılacak ve izlenecek 17 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi *(Sustainability Development Goal, bundan sonra 'SDG' olarak kısaltılacaktır.)* belirlemiştir. Bu eylemlerden beşincisi (SDG-5) cinsiyet eşitliğinin sağlanması ile kadın ve kız çocuklarının güçlendirilmesi hedefine özgülenmiştir. Addis Ababa'da kabul edilen bu Eylem Gündemi, Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine ve bu

[317] Kronolojik sırayla konuyla ilgili Direktifler şu şekilde sıralanabilir:

i) Eşit Ücret Direktifi 1975 (Council Directive 75/117/EEC of 10 February 1975, OJ L 45, 19.2.1975. Bu Direktif 14/08/2009 tarihinde yürürlükten kalmış, yerini Directive 2006/54/EC of the European Parliament and of the Council of 5 July 2006, OJ L 204, 26.7.2006 sayılı Direktif almıştır.). 75/117/CEE sayılı Direktif'in uygulama alanı, ücret bakımından cinsiyet temeline dayalı ayrımcılık yasağı ile sınırlı şekilde düzenlemiştir, bkz. Gonca Aydınöz, "Avrupa Birliği Direktifleri ile ATAD Kararları Çerçevesinde Ayrımcılık Yasağı ve Ayrımcılığın İspatı", **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Sayı 22, 2009, s.166. Ancak Üye Devletlerin, eşit işe eşit ücret hakkı konusunda sorumluluğu sadece negatif yükümlülüklerle (Direktif m.3) sınırlı kalmamış, aynı zamanda pozitif yükümlülükler (Direktif m.4) kapsama dahil edilmiştir.

ii) Eşit Muamele Direktifi 1976 (Council Directive 76/207/EEC of 9 February 1976, OJ L 39, 14.2.1976, p. 40–42. Bu Direktif de 14/08/2009 tarihinde yürürlükten kalkmış, yerini Directive 2006/54/EC of the European Parliament and of the Council of 5 July 2006, OJ L 204, 26.7.2006 sayılı Direktif almıştır). Bu direktif kadın ve erkeklere istihdam, mesleki eğitim, terfi ve işten çıkarma dahil çalışma koşulları alanlarında eşit muamele hakkı tanınmasını konu almıştır. Direktif, kamu-özel ayrımı yahut bağımlı-bağımsız çalışma gibi ayrımlar yapmadan tüm iş alanlarını istisnasız kapsamaktadır, bkz. Zafer Gören, **Türk-Alman-İsviçre Hukukuna Göre Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması (Genel Eşitlik İlkesinin Bir Uygulama Biçimi),** 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No 83, İzmir, 1998, s.151 (Eser bundan sonra, **Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması** olarak anılacaktır.). Bu Direktifin, kadınların özel ihtiyaçlarını dikkate alarak annelik ile ücretli çalışma arasında bir uzlaşı sağlamayı amaçladığı belirtilmektedir, bkz. Hantrais, s.14.

iii) Sosyal Güvenlik Konularında Kadın ve Erkeklere Eşit Muamele Direktifi 1978 (Council Directive 79/7/EEC of 19 December 1978, OJ L 6, 10.1.1979, ss.24–25. Direktif, Ekim 2024 itibariyle hala yürürlüktedir).

iv) Mesleki Sosyal Güvenlik Programlarında Kadın ve Erkeklere Eşit Muamele Direktifi 1986 (Council Directive 86/378/EEC of 24 July 1986 on the implementation of the principle of equal treatment for men and women in occupational social security schemes, OJ L 225/40 12.8.86. Bu Direktif de 14/08/2009 tarihinde yürürlükten kalmış, yerini Directive 2006/54/EC of the European Parliament and of the Council of 5 July 2006, OJ L 204, 26.7.2006 sayılı Direktif almıştır.)

[318] Tokol s.149. Bu anlamda bir "sonuç yükümlülüğü" getirmektedir.

[319] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.18.

[320] 2030 Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi (2030 UN SDG Agenda), 25 Eylül 2015 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından kabul edilmiştir, BM Genel Kurulu, 25/09/2015, A/RES/70/1.

hedeflerden biri olan cinsiyet eşitliğine ulaşmak için vergi sisteminin önemini de özel olarak vurgulamıştır.[321]

Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri gönüllü olduğundan ve hedeflere yönelik taahhütlere aykırılığa herhangi bir hukuki sonuç bağlanmadığından, 2030 Gündemi ve SDG 5'i de içeren sürdürülebilir kalkınma hedefleri, uluslararası hukukun "bağlayıcı olmayan/yumuşak/soft" kaynakları arasındadır. Doğrudan bir etki yaratmasa dahi bu tür standartlar/politik taahhütler, ulusal hükümetler üzerinde baskı kurmak suretiyle cinsiyet eşitliğinin sağlanması konusunda etkin olabilmektedir.[322] Bu baskı, özellikle devletlerin yürüttükleri politikalarla ilgili olarak kamuya karşı hesap vermesini kapsamaktadır. Kamuya hesap verilebilirlik anlayışı, hukuki zor içermese de hukuki sorumluluktan daha geniş bir alana etki eder.[323]

B. Denetim Mekanizmaları

Bir önceki başlıkta bahsi geçen bu kaynakların etkin koruma standartlarına uygunluğu temel olarak periyodik raporların incelenmesi, bireysel şikâyet başvurusu ve devletlerarası şikâyet başvurusu şeklinde denetim mekanizmalarıyla değerlendirilmektedir.

Bahsi geçen hukuk kaynaklarından İHEB, herhangi bir denetim mekanizması öngörmemektedir. Ancak diğer sözleşmeler aracılığıyla kurulan denetim mekanizmalarının İHEB'i bir (destek) ölçü norm olarak kullandığı görülmektedir.[324]

MSHS bakımından, İnsan Hakları Komitesi (İHK), MSHS yükümlülüklerine uygunluğu denetleyen organdır. İHK'nın genel yorum yetkisine ek olarak taraf devletlerin sunacakları raporlar ile devletlerarası ve bireysel şikâyet başvuruları üzerinden bir denetim görevi üstlendiği görülmektedir.[325] MSHS bakımından bireysel şikâyet başvurusu Sözleşmeye Ek Protokol 1 ile getirilmiştir. Sözleşmede ve Sözleşmeye Ek Protokol 2'de yer alan hakların akit devlet tarafından ihlal edildiğini ileri süren bireyler, İHK'ye -*ihlal iddiasında bulunulan*

---

[321] Birlemiş Milletler, **Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development** (Addis Ababa Action Agenda), New York, 2015, s.11, para.22.

[322] Hantrais, s.4; Byrnes, ss.191-192.

[323] Cook, "State Accountability", s.228.

[324] Yılmaz Aliefendioğlu, "İnsan Hakları Uluslararası Belgelerinin Türk Anayasa Mahkemesi ve Öteki Mahkeme Kararlarında Gözlenen Etkisi", **İnsan Hakları Yıllığı Dergisi,** Sayı 21, 2000, s.65. Vergi hukukunda ölçü normlara ilişkin bkz. Nihal Saban, "Vergi Hukukunda 'Ölçü Normlar Bloku' Üzerine Bir Deneme**", Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 117, 1998, ss.92-103 (Eser bundan sonra, "Ölçü Normlar" olarak anılacaktır.).

[325] Ayrıntılar için bkz. Gemalmaz, **Cilt I**, ss.252-274.

devletin Ek Protokol 1'e taraf olması koşuluyla- bireysel şikâyet başvurusunda bulunabilmektedir. Benzer şekilde ESKS bakımından, Sözleşme yükümlülüklerine uygunluğunu denetleyen mekanizma, Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesidir (ESKHK). ESKHK'nın devletlerarası ve bireysel şikâyet başvuruları üzerinden bir denetim görevi üstlendiği görülmektedir.[326] ESKS bakımından bireysel şikâyet başvurusu Sözleşmeye Ek Protokol 1 ile getirilmiştir. Sözleşmede yer alan hakların akit devlet tarafından ihlal edildiğini ileri süren bireyler, ESKHK'ye -*ihlal iddiasında bulunulan devletin Ek Protokol 1'e taraf olması koşuluyla*- bireysel şikâyet başvurusunda bulunabilmektedir.

CEDAW kapsamında ise Sözleşme yükümlülüklerine uyulmasını denetleyen mekanizma, CEDAW Komitesi'dir. Komite'nin önerilerde ve tavsiye kararlarında bulunma yetkisi vardır (CEDAW m.21). Bireysel şikayet prosedürü ise 1999 yılında ihtiyari ek protokol ile getirilmiş bir imkandır.[327] Buna göre, Sözleşmede yer alan hakların akit devlet tarafından ihlal edildiğini ileri süren bireyler ya da gruplar, CEDAW Komitesi'ne -*ihlal iddiasında bulunulan devletin Ek Protokol 1'e taraf olması koşuluyla*- bireysel şikâyet başvurusunda bulunabilmektedir. Ek Protokolün hukuki yaptırımı bulunmadığından[328] bu hakkın etkin bir koruma sağladığını söylemek pek mümkün değildir. CEDAW'la ilgili olarak bir hak ihlali gündeme geldiğinde, söz konusu hakkın niteliği, Sözleşme'nin metnine, genel amacına, hazırlık sürecine, denetim mekanizmalarının yorumlarına ve bu hak ile ilgili devlet uygulamalarına göre belirlenir. Bu şekilde bir belirleme yapılamıyorsa ya da yapılan belirleme açık ve belirli değilse, devletin sorumluluğunu düzenleyen uluslararası hukukun genel ilkelerine başvurulur.[329] CEDAW Komitesi'nin bir diğer denetim usulü ise, yine ihtiyari ek protokol ile getirilmiş olan (m.8), soruşturma usulüdür. Bu usule göre CEDAW Komitesi, Taraf Devletin Sözleşme'de tanınan hakları ciddi ve sistematik biçimde ihlal ettiği yönünde güvenilir bir bilgi aldığı takdirde, Taraf Devleti bu bilgiye ilişkin inceleme için işbirliği yapmaya ve bu bilgi ile ilgili gözlemlerini sunmaya davet edebilmektedir.[330]

---

[326] Ayrıntılar için bkz. Gemalmaz, **Cilt I**, ss.252-274.

[327] Birleşmiş Milletler, UN Resolution A/RES/54/4 at the fifty-fourth session of the General Assembly of the United Nations, 6.10.1999.

[328] Bkz. CEDAW Ek Protokol m.5, m.7 ve m.8.

[329] Cook, "State Accountability", s.229-230.

[330] CEDAW Komitesi'nin denetim yetkisi ve denetim usullerine ilişkin ayrıntılı bilgiler için bkz. Arslan, s.28 vd.

Avrupa Sosyal Şartı'nın denetim organı ise Avrupa Sosyal Haklar Komitesi'dir. Avrupa Sosyal Şartı'na taraf olan devletler, iki yılda bir Avrupa Sosyal Haklar Komitesi'ne ülke raporları sunmakla yükümlüdürler (ASS m.21). Komite'nin yetki alanını genişleten ve toplu şikayet usulü öngören Ek Protokol[331] ise Türkiye bakımından yürürlükte değildir.

Anılan hukuk kaynaklarının denetim mekanizmalarına bakıldığında Türkiye bakımından da yürürlükte olan en etkili hukuk kaynağı İHAS'tır (m.19). Mahkeme (İHAM), İHAS ve Protokollerinin ihlal edildiğine karar verebilir ve gerektiği takdirde, zarar gören taraf lehine adil bir tazminat verilmesine hükmeder (İHAS m.41).

Bu açıklamalardan sonra söz konusu denetim mekanizmalarının etkililiği değerlendirilecek olursa, ilk olarak uluslararası standartlar üzerinde anlaşmanın ulusal hükümetler arasındaki uzlaşmaya bağlı olduğu tespitiyle başlamak gerekir. Özellikle cinsiyet politikaları söz konusu olduğunda, bu tür standartların ancak yaptırım mekanizmaları ile desteklendiğinde etkili olabileceği savunulabilir.[332] Anlaşmaların denetim organlarına belli periyotlarda rapor sunma yükümlülüğü, taraf devletlerin konu ile ilgili olarak hesap verilebilirlik konusunda bilinçli olmasını gerektirmektedir. Buna ek olarak anlaşmanın denetim organlarının kararları/tavsiyeleri/raporları gibi usuller de bu çabanın birer uzantısıdır.[333]

Ayrıca Hükümet dışı örgütlerin vereceği alternatif raporlar da gözetim sürecinin *(monitoring)* etkinliğini artırmakta ve hesap verilebilirlik ilkesinin uygulanmasını pekiştirmektedir.[334] Bu durum özellikle hukuki olmasa da konuya ilişkin politik anlaşmaların uygulanması sürecindeki kamuoyu baskısı ile ilgili önemli bir denetim aracı olarak nitelendirilebilir. Ancak bu baskının pozitif hukuk zemininde bir karşılılığının olması da elzemdir. Özellikle bireysel şikâyet başvurusu başta olmak üzere, devletlerin hak ihlallerinin yaptırımlara bağlanması yoluyla etkin bir mekanizmayla denetlenmesi önemli ve gereklidir. Vergi-cinsiyet ilişkisi söz konusu olduğunda yargısal olmayan denetim mekanizmalarına ve usullerine çok nadiren başvurulduğu görülmektedir. Bu durumun birkaç sebebi olduğu söylenebilir. Bu alandaki başvuru eksikliğinin en önemli sebeplerinden biri konuya ilişkin

[331] Avrupa Konseyi, **Additional Protocol to the European Social Charter Providing for a System of Collective Complaints**, European Treaty Series - No. 158 Strasbourg, 9..11.1995.

[332] Hantrais, s.4.

[333] Cook, "State Accountability", s.251-252; Medina, s.273.

[334] Cook, "State Accountability", s.253; Medina, s.273.

teorik bilgi eksikliğidir. Vergi sistemlerindeki cinsiyet önyargıları ve ayrımcı hükümlerin tespiti ilk olarak teorik düzeyde bu alana yönelik çalışmaların artırılmasını gerektirir. Oysa vergi-cinsiyet ilişkisi, teorisyen vergi hukukçuları arasında dahi hala yeterli düzeyde ilgi görmeyen bir alan konumundadır. Buna ek olarak, söz konusu denetim mekanizmalarındaki hukuki yaptırım eksikliği, başvuru ve uyuşmazlık sayısındaki düşüklüğün bir diğer sebebidir.

Cinsiyet eşitliği yükümlülüklerini denetleyecek mekanizmaların eksikliği, vergilendirme alanında toplumsal cinsiyet perspektifini uygulamada yeterli ve etkin bir düzeye erişilememesine sebep olmaktadır.[335] Avrupa düzeyinde İHAM ve ABAD konu ile ilgili uyuşmazlıkları kendi denetim alanlarında karara bağlayacak yargısal kurumlar olsa da bu alanda önemli hükümler içeren Avrupa Sosyal Şartı'nın denetim mekanizmasının etkililiğinin artırılması gelişmelere katkı sunabilecektir.

İHAS, yukarıda anılan hukuk kaynakları içinde bireye tanınan haklar ve devlete yüklenen sorumluluklar konusunda en sınırlı düzenleme olan İHAS, en etkili denetim mekanizması olan[336] bireysel şikayet mekanizmasına sahip olmasıyla ikircikli bir konumdadır.

C. Haklar ve İlkeler

Vergi hukuku ile cinsiyet politikaları ilişkisi söz konusu olduğunda temel haklara dair bir dizi ilke ve kural gündeme gelecektir. Bunların başında ayrımcılık yasağı/eşitlik ilkesi, özel hayata saygı hakkı ve aile kurma/evlenme hakkı gelmektedir.[337] Bu hak ve ilkeler çerçevesinde devletin hem negatif (saygı gösterme yükümlülüğü) hem de pozitif yükümlülüğü (koruma yükümlülüğü) söz konusu olmaktadır.[338]

---

[335] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.16.

[336] İHAS, diğer uluslararası insan hakları sözleşmeleri ile kıyaslandığında oldukça güçlü bir koruma mekanizmasına sahiptir, bkz. David Harris / Michael O'Boyle / Colin Warbrick, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku** (Çev. Mehveş Bingöllü Kılcı / Ulaş Karan), 2. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022, s.5.

[337] Philip Baker, "Taxation, Human Rights and the Family", **Comparative Perspectives on Revenue Law** (Ed. John Avery Jones / Peter Harris / David Oliver), Cambridge University Press, 2008, s.233 (Eser bundan sonra, "Taxation, Human Rights and the Family" olarak anılacaktır.).

[338] Oya Boyar, "Devletin Pozitif Yükümlülükleri ve Dolaylı Yatay Etki", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa** (Ed. Sibel İnceoğlu), 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2013, s.54 (Eser bundan sonra "Pozitif" olarak anılacaktır.).

1. Cinsiyete Dayalı Ayrımcılık Yasağı

Ayrımcılık *(discrimination)*[339] bir ayrım temeline -*ırk, renk, cinsiyet gibi*- dayanarak bir kişi veya nesneye farklı muamele yapılmasıdır.[340] Ayrımcılık yasağı, birçok hukuki belgede tanınan ve korunan temel bir ilkedir.[341] Ayrımcılık yasağı *(prohibition of discrimination),* ayrım yapmamaya *(non-discrimination)* nazaran daha kesin bir buyruk niteliği taşır.[342] Uluslararası

---

[339] "*Discrimination"* terimi, latince *"discriminare", "discernere" (to separate*/ayırmak) ve *"cernere" (to sift*/elemek) anlamlarına gelmektedir. Etimolojik açıklamalar için bkz. Van Raad, s.7; Nuray Aşcı Akıncı, **Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı.** İstanbul: Beta Yayınevi, 2014, s.14 (Eser bundan sonra, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı** olarak anılacaktır.).

[340] Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları,** İstanbul: Beta Yayıncılık, 1995, s.275; Ulaş Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa** (Ed. Sibel İnceoğlu), 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2013, s.461 (Eser bundan sonra "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı" olarak anılacaktır.).

[341] Başlıca düzenlemeler kronolojik sırayla şu şekildedir:

a) İHEB m.2/1 *"Herkes, ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasi veya diğer herhangi bir akide, milli veya içtimai menşe, servet, doğuş veya herhangi diğer bir fark gözetilmeksizin işbu Beyannamede ilan olunan tekmil haklardan ve bütün hürriyetlerden istifade edebilir."*

b) MSHS m.2/1: *"Bu Sözleşmeye Taraf her Devlet, kendi ülkesinde yaşayan ve yetkisi altında bulunan bütün bireylere ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasal ya da başka bir fikir, ulusal ya da toplumsal köken, mülkiyet, doğum ya da başka bir statü bakımından hiçbir ayrım gözetmeksizin bu Sözleşmede tanınan hakları sağlamak ve bu haklara saygı göstermekle yükümlüdür."*

c) ESKS m.2/2: "*Bu Sözleşme'ye Taraf Devletler, bu Sözleşme'de belirtilen hakların ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasal ya da başka fikir, ulusal ya da toplumsal köken, mülkiyet, doğum ya da başka bir statü bakımından herhangi bir ayrım gözetilmeksizin uygulanmasını taahhüt ederler."*

d) CEDAW Madde 2 — "*Taraf Devletler, kadınlara karşı her türlü ayırımı kınar, tüm uygun yollardan yararlanarak ve gecikmeksizin kadınlara karşı ayırımı ortadan kaldırıcı bir politika izlemeyi kabul eder ve bu amaçla aşağıdaki hususları taahhüt ederler :*

a) Kadın ile erkek eşitliği ilkesini kendi ulusal anayasalarına ve diğer ilgili yasalara, henüz girmemişse dahil etmeyi ve yasalar ile ve diğer uygun yollarla bu ilkenin uygulanmasını sağlamayı,

b) Kadınlara karşı hertürlü ayırımı yasaklayan ve gerekli yerlerde müeyyideler de ihtiva eden yasal ve diğer uygun önlemleri kabul etmeyi,

c) Kadın haklarının erkeklerle eşit olarak yasal himayesini tesis etmeyi ve yetkili ulusal mahkemeler ve diğer kamu kuruluşları aracılığıyla kadınların hertürlü ayırıma karşı etkin himayesini sağlamayı,

d) Kadınlara karşı herhangi bir ayırımcı hareket yapılmasından veya uygulanmasından kaçınmayı ve kamu yetkilileri ile kuruluşlarının bu yükümlülüğe uyumlu olarak hareket etmelerini sağlamayı,

e) Herhangibir kişi, kuruluş veya teşebbüsün kadınlara karşı ayırım yapmasını önlemek için bütün uygun önlemleri almayı,

f) Kadınlara karşı ayırımcılık teşkil eden mevcut yasa, yönetmelik, adet ve uygulamaları, tadil veya feshetmek için yasal düzenlemeler de dahil gerekli bütün uygun önlemleri almayı,

g) Kadınlara karşı ayırımcılık teşkil eden bütün ulusal cezai hükümleri ilga etmeyi."

e) İHAS m.14/1: *"İşbu Sözleşmede tanınan hak ve hürriyetlerden istifade keyfiyeti 'bilhassa cins, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, millî veya sosyal menşe, millî bir azınlığa mensupluk, servet, doğum veya herhangi diğer bir durum üzerine müesses hiçbir tefrika tâbi olmaksızın sağlanmalıdır."*

f) ASS madde E: *"Bu Şartla yer alan haklardan yararlanma ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasi ya da başka görüşler, ulusal ya da sosyal köken, sağlık, ulusal bir azınlığa mensubiyet, doğum ya da başka statüler gibi nedenlere dayanan hiç bir ayrımcılığa tabi olmaksızın sağlanacaktır."*

[342] Aşcı Akıncı, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, s.15.

anlaşmalarda her iki terime de yer verilmektedir.[343] Yine bu düzenlemelerin bir kısmında terminolojik açıdan, ayrımcılık *(discrimination)* sözcüğüne, bir kısmında ise ayrım/fark gözetme *(distinction)* sözcüğüne yer verilmektedir.[344]

İHEB m.2 genel ayrımcılık yasağını düzenlemekte ve bir ayrım kategorisi olarak cinsiyeti *(sex)* de açıkça yasak kapsamına almaktadır. [345] İHEB m.7 de kanun önünde eşitliği ve ayrımcılık yasağını vurgular: *"Kanun önünde herkes eşittir ve farksız olarak kanunun eşit korunmasından istifade hakkını haizdir. Herkesin işbu beyannameye aykırı her türlü ayırdedici muameleye karşı ve böyle bir ayırdedici muamele için yapılacak her türlü kışkırtmaya karşı eşit korunma hakkı vardır."*

MSHS m.2 ve ESKHS m.2 de benzer şekilde cinsiyete *(sex)* dayalı ayrımcılık *(discrimination)* ve ayrım gözetme *(distinction)* durumlarını yasaklayarak benzer yöntemleri takip etmiştir. MSHS m.2/1 Sözleşmede tanınan hakların iç hukukta uygulanmasında cinsiyetin ayrım temeli olamayacağını düzenlenmiştir. Sözleşme'de, bu genel ilkeye ek olarak, m.3'te Sözleşmede yer alan kişisel ve siyasal haklar için "cinsiyet eşitliği" ayrıca vurgulanmıştır.[346]

Nihayet CEDAW m.1 kadınlara karşı ayrımcılığı tanımlamıştır: *"İşbu sözleşmeye göre, «kadınlara karşı ayırım» deyimi kadınların, medeni durumlarına bakılmaksızın ve kadın ile erkek eşitliğine dayalı olarak politik, ekonomik, sosyal, kültürel, medeni veya diğer sahalardaki insan hakları ve temel özgürlüklerinin tanınmasını, kullanılmasını ve bunlardan yararlanılmasını engelleyen veya ortadan kaldıran veya bunu amaçlayan ve cinsiyete bağlı olarak yapılan herhangi bir ayırım, mahrumiyet veya kısıtlama anlamına gelecektir."* Sözleşmenin genel niteliği de göz önünde bulundurulduğunda, CEDAW'ın amacı cinsiyet ayrımcılığına karşı çıkmaktan farklı olarak, kadınlara karşı "her türlü ayrımcılığın" "ortadan

[343] Örneğin İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi m.14 "ayrımcılık yasağı *(prohibition of discrimination)*" başlığını taşırken, Avrupa Sosyal Şartı m.E "ayrım yapmama *(non- discrimination)*" başlığını taşımaktadır.

[344] Örneğin İHEB m.2, MSHS m.2 *"distinction"* terimine yer verirken, ESKS m.2, İHAS m.14, ASS m.E *"discrimination",* terimini içermektedir. MSHS ve İHAS bakımından Fransızca metin ile İngilizce metin arasındaki semantik farklılıklara dair açıklamalar için bkz. Ulaş Karan, **Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.66-67 (Eser bundan sonra **Eşitlik ve Ayrımcılık** olarak anılacaktır.).

[345] Maddede geçen "herhangi diğer bir fark" ifadesiyle ayrım yasakları kategorisinin sınırlı sayıda olmadığı kabul edilmiş ve bu kapsamda BM Şartı'ndan (m.1/3) daha geniş bir içerikle ayrımcılık yasağı düzenlenmiştir, bkz. Gemalmaz, **Cilt I**, s.89.

[346] Dinçkol, s.107.

kaldırılması"[347] şeklindedir. Böylece kadınların ayırt edici özelliklerini hukuki düzlemde tanımak ve hukuki cevaplar vermek suretiyle CEDAW, tarafsız cinsiyet politikalarının ötesine geçmektedir.[348] Ancak hem fırsat eşitliğini (şekli eşitlik) hem de sonuç eşitliğini (fiili eşitlik) kapsayan nispeten geniş ayrımcılık tanımını içerse de CEDAW'ın da eşitlik ölçüsünü erkek olarak belirlemek suretiyle sınırlı bir yaklaşımı yansıttığı belirtilmektedir.[349]

CEDAW m.2 ise, sözleşmede tanınan hakların uygulanmasında göz önünde bulundurulan genel bir ayrımcılık yasağı düzenlemesidir.[350] Bu maddede katalog halinde bir dizi taahhüt sıralanmaktadır. Madde vergi sistemlerindekiler de dahil olmak üzere kadınlara karşı ayrımcı hüküm ve politikaların ortadan kaldırılmasını amaçlar.[351] Örneğin kadınların istihdama erişimini engelleyen vergilerle ilgili caydırıcı unsurların ortadan kaldırılması bu madde kapsamındadır.[352] Benzer şekilde cinsiyet ayrımcılığını savunan kuruluşlara vergi muafiyetlerinin tanınmaması/bu tür muafiyetlerin kaldırılması da bu madde kapsamında görülmektedir.[353]

Cinsiyete dayalı ayrımcılık yasağını düzenleyen bir başka madde olan İHAS m.14 şu şekildedir: *"İşbu Sözleşmede tanınan hak ve hürriyetlerden istifade keyfiyeti 'bilhassa cins, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, millî veya sosyal menşe, millî bir azınlığa mensupluk, servet, doğum veya herhangi diğer bir durum üzerine müesses hiçbir tefrika tâbi olmaksızın sağlanmalıdır."*

---

[347] Sözleşmenin orijinal başlığı, *"elimination"* terimini içermektedir, buna karşın Türkçe resmi çevirisinde (RG Tarih-Sayı: 14.10.1985-18898) "ortadan kaldırılması" yerine "önlenmesi" kavramı kullanılmıştır. Bu çeviri sözleşmenin ayırımcılığa ilişkin bir tehlikeyi önlemeyi değil, mevcut ayırımcılığı ortadan kaldırmaya yönelmesi gerekçesiyle eleştirilmektedir, bkz. Dinçkol, s.108; Arslan, ss.5-6.

[348] Cook, "State Accountability", s.235.

[349] Charlesworth, s.64.

[350] Cook, "State Accountability", s.230.

[351] Maddenin vergi sistemleri yönünden ayrıntılı incelemesini içeren bir çalışma için bkz. Diane Elson, **Budgeting for Women's Rights: Monitoring Government Budgets for Compliance with CEDAW,** United Nations UNIFEM, 2006.

[352] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.18.

[353] CEDAW m.2/e gereği *(Herhangi bir kişi, kuruluş veya teşebbüsün kadınlara karşı ayırım yapmasını önlemek için bütün uygun önlemleri almak),* kadınlara karşı ayrımcı uygulamaları olan veya bu tür uygulamaları destekleyen kurumların (özellikle dini kuruluşların) vergi muafiyetlerinin ortadan kaldırılması gerektiği belirtilmektedir, bkz. Cook, "State Accountability", s.237 ve s.241. Bu konu özellikle kürtaj karşıtı kuruluşların, kamu yararı amacıyla faaliyette bulundukları iddiasıyla vergi muafiyeti kapsamında olmaları durumunda tartışmalıdır. Bu tartışmalar özellikle ABD'de görülmektedir. ABD Gelir İdaresi (IRS) bu konuda verdiği bir özelgede kürtaj karşıtı derneğin vergi muafiyeti kapsamında olduğunu belirtmiştir, bkz. IRS Rev. Rul. 76-81, 1976-1 C.B. 156.

İlgili madde bir ayrımcılığa dair bir tanım içermemektedir. Sadece Sözleşmede tanınan "hak ve hürriyetlerden istifade" ile ilgili olarak hüküm ifade ettiğinden, m.14'ün bağımsız bir varlığı yoktur; sınırlı, bağlı ve tamamlayıcı niteliktedir.[354] Söz konusu olgular, İHAS'ın en az bir maddesinin kapsamına girmedikçe, uygulanmasına olanak yoktur. Dolayısıyla bu hakkın ihlal edildiğine ilişkin şikayette, Sözleşme'deki hangi hak veya özgürlük bakımından ayrımcılık yapıldığı iddiası da yer almalıdır.[355] İHAS m.14, İHAM tarafından geniş yorumlanmakta ve ihlalinin verilebilmesi için ilişkili olunan hak bakımından ayrıca ihlal gerçekleşmesi aranmamaktadır[356] -*madde bu yönüyle özerktir* -. Bu değerlendirmede bağlantılı hakkın ihlal edilip edilmediği değil, iddianın dayanağını oluşturan maddi olayların bağlantılı hakkın çerçevesine girip girmediği meselesi ele alınır.[357] Bu nedenle İHAS'ta tanınan ilgili hakkın ihlal edildiği değil, o hakkın "kullanımında ayrımcılık yapıldığını" iddia ve ispat etmek yeterli ve gereklidir.[358]

İHAS'ta ayrım yasakları sınırlı bir şekilde sayılmadığından açık uçlu yaklaşımın benimsendiği görülmektedir. Bununla birlikte ayrım yasaklarına bakıldığında kadınlar için ayrı bir koruma öngörmemesi nedeniyle cinsiyet açısından simetrik ve çift yönlü bir yaklaşımın benimsendiği belirtilmektedir.[359] Karşılaştırma yapıldığında CEDAW'ın öngördüğü koruma tek yönlü ve asimetriktir; çünkü yalnızca kadınlar için bir koruma öngörmektedir.[360] Özellikle

---

[354] Harris / O'Boyle / Warbrick, s.734; Baker, "Taxation, Human Rights and the Family", s.233; Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, s.184 (Eser bundan sonra **Vergi Yükümlüsünün Hakları** olarak anılacaktır; Nihal Saban, **Vergi Hukuku,** 12.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, s.46 (Eser bundan sonra, **Vergi Hukuku** olarak anılacaktır.); Céline Braumann, "ECHR Litigation as a Tool for Tax Justice in Europe", **Tax, Inequality and Human Rights** (Ed. Philip Alston / Nikki Reisch), New York: Oxford University Press, 2019, s.411; Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.470; Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru,** İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2010, s.183 (Eser bundan sonra, **Mülkiyet Hakkı** olarak anılacaktır.); Maral Törenli, **Le Principe de Non Discrimination dans l'Union Européenne**, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2006, s.11.

[355] Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkı**, s.183. Buradaki hak ve özgürlükle bağlantılı da ise doğrudanlık aranmamakta, dolaylı bir bağın olması da yeterli görülmektedir, bkz. Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.486.

[356] Harris / O'Boyle / Warbrick, s.734; İnceoğlu, "Eşitlik", s.56-57; Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.184; Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, s.83; Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkı**, s.183.

[357] Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.185.

[358] Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkı,** s.183.

[359] Christa Tobler, **Indirect Discrimination: A Case Study into the Development of the Legal Concept of Indirect Discrimination under EC Law**, Oxford: Insentia, 2005, s.52 (Eser bundan sonra **Indirect Discrimination** olarak anılacaktır.); Karan, **"**Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.464; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.82.

[360] Karan, **"**Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.463; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.82.

AB Hukukunun ayrımcılık yasağı bakımından simetrik yaklaşımı benimsediği göz önünde tutulmalıdır.[361]

İHAS m.14 metninde geçmemesine rağmen İHAM kararlarında ebeveynlik *(parental status)*[362], medeni durum[363] ve cinsel yönelim[364] gibi ayrım yasakları da madde kapsamında değerlendirilmiştir. Ayrım temeline ilişkin olarak son yıllardaki bu gelişmeler göz önünde bulundurulduğunda,[365] İHAS'a taraf devletler arasında belli bir ayrımcılık temelinin daha fazla koruma görmesine dair bir konsensus oluşması durumunda içtihatlar yoluyla bu tür temellerin daha da genişletilebileceği ifade edilmektedir.[366]

İHAS m.14 yalnızca devletin kendi iş ve işlemleriyle ilgili olarak gündeme gelmez; devletin gerçek kişilerin ve özel hukuk tüzel kişilerinin ayrımcı muamelelerine karşı korumak yönünde de bir pozitif yükümlülüğü bulunmaktadır.[367]

Üzerinde durulması gereken bir diğer düzenleme ise İHAS'ın 12 numaralı protokolüdür.[368] İHAS 12 nolu Protokol m.1[369] genel ayrımcılık yasağını düzenler. Ayrımcılığın genel olarak yasaklanması başlıklı bu maddeye göre hiç kimse, herhangi bir kuralın öngördüğü herhangi bir haktan yararlanma konusunda ayrımcılığa maruz bırakılamaz. Ek olarak, herhangi bir kamu makamı tarafından takdir yetkisinin kullanılmasında (örneğin,

---

[361] Tobler, **Indirect Discrimination,** s.52; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.82.

[362] İHAM, Weller v. Macaristan, Başvuru no. 44399/05, 30/06/2009, para.29.

[363] İHAM, P.M. v. Birleşik Krallık, Başvuru no: 6638/03), 19/10/2005, para.27.

[364] İHAM, E.B. v. Fransa, Başvuru no: 43546/02, 22/01/2008, para.50

[365] Robert Attard, "Discriminatory Taxation and the European Convention on Human Rights", **Non-Discrimination in Tax Treaties: Selected Issues from a Global Perspective** (Ed. Guglielmo Maisto / Pasquale Pistone / Dennis Weber), Amsterdam: IBFD, Vol. 14 EC and International Tax Law Series, 2016, s.286.

[366] Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.468.

[367] Harris / O'Boyle / Warbrick, s.735.

[368] Avrupa Konseyi, **Protocol No. 12 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms**, European Treaties Series No. 177, 4/11/2000. Türkiye Cumhuriyeti, Protokolü 18/04/2001 tarihinde imzalamış, ancak Temmuz 2024 itibariyle AY m.90 kapsamında yürürlüğü için gerekli usuli süreç tamamlanmamıştır. Çalışmada bu Protokol hükümlerinin Türkçe çevirisinde Avrupa Konseyi'nin internet sitesinde bulunan resmi olmayan Türkçe çeviri metni esas alınacaktır, bkz. https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf (Erişim Tarihi: 25.11.2022)

[369] İHAS P.12, m.1: *"1. Hukuken temin edilmiş olan tüm haklardan yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, ulusal ve sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensup olma, servet, doğum veya herhangi bir diğer statü bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır.*

2. Hiç kimse, 1. paragrafta belirtildiği şekilde hiçbir gerekçeyle, hiçbir kamu makamı tarafından ayrımcılığa maruz bırakılamaz."

belirli vergi teşviklerinin sağlanması) ayrımcılık yapılmaması da yine bu madde kapsamındadır. Bu nedenle, P.12 m.1 yalnızca kurallarla ortaya çıkan ayrımcılığı değil, aynı zamanda devletin takdir yetkisini kullanırken ortaya çıkan ayrımcılığı da yasaklamaktadır.[370]

İHAS P.12 m.12'de "toplumsal cinsiyet/*gender*" ya da cinsel yönelim (*sexual orientation)* ibarelerinin yazılmamasının bilinçli bir tercih olduğu görülmektedir. İHAS 12 nolu Prokotole ilişkin açıklayıcı raporda da belirtildiği üzere[371], anılan ayrım yasaklarının özel olarak belirtilmemiş olmasının temelde iki gerekçesi vardır: i) bunların açıkça sayılmasının hukuken gereksiz olması ve ii) bu gibi ek kategorilerin sayılması durumunda sayılmayan diğer nedenlere dayalı ayrımcılığın yasaklanmamış olduğuna yönelik bir yorumun engellenmek istenmesi.

Türk hukukuna bakılacak olursa, 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası[372] m.10 "Kanun önünde eşitlik" kenar başlığıyla[373] düzenlenmiştir. Maddenin düzenleniş şekliyle eşitliğin anayasal bir hak mı yoksa bir ilke mi olduğu Anayasa hukuku doktrininde tartışmalıdır.[374]

---

[370] Braumann, s.411. Yazara göre, İHAS m.14 ile P.12 m.1 arasındaki bu farklılıklar, imzacı devlet sayısı arasındaki farklılığın ve bununla bağlantılı olarak Mahkeme içtihadı sayısındaki niceliksel farklılığın da sebebi olmaktadır.

[371] Avrupa Konseyi, **Explanatory Report to the Protocol No. 12 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms**, European Treaty Series - No. 177, 2000, s.5.

[372] RG Tarih-Sayı: 9/11/1982 - 17863 (Mükerrer).

[373] İlkenin Cumhuriyetin nitelikleri başlıklı m.2'de düzenlenmemesinden hareketle değiştirilemezlik güvencesinden yararlanamadığının altı çizilmekte ancak bu durumun eşitliğin Anayasa'nın öngördüğü temel bir ilke olma niteliğini değiştirmediği belirtilmektedir, Bkz. Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, 4.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2021, s.266.

AY m.10 şu şekildedir: *"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*

(Ek fıkra: 7/5/2004-5170/1 md.) Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. (Ek cümle: 7/5/2010-5982/1 md.) Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

(Ek fıkra: 7/5/2010-5982/1 md.) Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...)[373] kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

[374] Bu tartışmalar, eşitlik ilkesinin Anayasa'da düzenlendiği yerden kaynaklı olarak yapılan sistematik yoruma ve kullandığı dilden kaynaklı olarak yapılan lafzi yoruma odaklanmaktadır. Eşitlik ilkesi, 1961 Anayasasında "Temel haklar ve ödevler"in düzenlendiği İkinci Kısımda, Genel Hükümler başlıklı Birinci Bölümde düzenlenmesine karşın 1982 Anayasası'nda "Genel Esaslar" Başlıklı Birinci Kısımda düzenlenmiştir. Bu sistematik değişimden yola çıkan bir görüş 1961 Anayasasında eşitliğin bir hak olarak sistematize edildiği, 1982 Anayasasında ise Anayasanın tümüne ve devlete egemen bir ilke olarak düzenlendiğini belirtmektedir, bkz. Boyar, "Pozitif", s.68; Karan, **"**Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.460; Ancak yine ilkenin düzenlendiği yerden hareket eden sistematik görüş, bu ilkenin bir hak olmadığı ve ayrıca hukuk devletinin bir parçası da olmadığı, bağımsız bir ilke olduğunu savunmaktadır, bkz. Gözler, **Dersler**, s.266-267.

Eşitlik, ayrımcılık yasağının tarafsız (nötralize) bir alternatifidir.[375] Birey açısından görünümü "eşitlik hakkı" ya da "eşit haklara sahip olma hakkı" olarak ele alınmaktadır.[376] Görülmektedir ki ayrımcılık yasağı ile eşitlik ilkesi iç içe geçmiş kavramlardır.[377]

Anayasa koyucu, AY m.10/5 (2010 değişikliği öncesi 10/3) *"Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır"* düzenlemesiyle eşitliği bir ilke olarak gördüğünü ifade etmiştir.[378] Ancak bu durumun eşitliğin aynı zamanda bir hak olduğu gerçeğini değiştirmeyeceği, aksine bu yorumu güçlendireceği belirtilmektedir.[379] Böylece düzenleme, kişiler için bir eşitlik hakkı, devlet bakımından ise bir eşitlik yükümlülüğü getirmektedir.[380] AYM'nin de kararlarında hem eşitlik ilkesinden hem de eşitlik hakkından söz ettiğine dikkat çekilmektedir.[381]

Kişiler arasındaki ayrım kriteri belirlenirken belli unsurların kullanılması yasaklanmaktadır, cinsiyet de bu unsurlardan biridir.[382] Anayasa m.10/1 de geçen ve cinsiyetin de içinde yer aldığı sebepler eşitlik ilkesinin/ayrımcılık yasağının çekirdek alanıdır.[383]

---

[375] Saban, **Vergi Hukuku**, s.43.

[376] Tanör/ Yüzbaşıoğlu, s.119. Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, s.107. Gören, **Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması** s.5: Gören'in eserinde ayrıntılı şekilde ele aldığı üzere, terim eşitliği bir hak perspektifinden karşılayacak şekilde Alman ve İsviçre hukukunda *"gleichberechtigung"* şeklinde ifade edilmektedir.

[377] Sibel İnceoğlu, "Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi", **Anayasa Yargısı**, Cilt 17, Sayı 1, s.59 (Eser bundan sonra "Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde" olarak anılacaktır.); Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.459-460.

[378] Bununla birlikte Gerekçeli Anayasa metnine bakıldığında Danışma Meclisinin kabul ettiği metnin gerekçesinde geçen *"...madde demokrasinin üç vazgeçilmez ilkesinden birini teşkil etmektedir. İnsanın insan olması dolayısıyla doğuştan bir değeri ve haysiyeti vardır. Bu onun tabiî bir hakkıdır. Bu hak dolayısıyla herhangi bir niteliğe veya ölçüye dayanılarak insanlar arasında ayırım yapılamaz. İnsanlar arasında kanunların uygulanması açısından da hiçbir fark gözetilemez. İnsanlar arasındaki eşitliğin temellerinden birini de böylece kanunlar önünde eşitlik ilkesi sağlar. Komisyonumuz bu hakka saygı göstermenin Devlet organları ve idarî makamlar içinde bir görev olduğunu belirtmektedir. Devletin organları ve idarî makamları, bütün işlemlerinde insanlar arasında ayırım yapmadan Devlet faaliyetlerini yürütmek zorundadırlar."* ifadeleriyle düzenlemenin hem hak hem de ilke olarak düzenlendiği yönünde tarihsel yorumu takip eden görüş için bkz. Öden, ss.132-133. Yazar aynı sonuca eşitliğin anlamından yola çıkarak amaçsal yorum yöntemiyle de ulaşmakta, bu konudaki sistematik yorumu ise eleştirmektedir.

[379] Bülent Tanör / Necmi Yüzbaşıoğlu, **Türk Anayasa Hukuku**, 13. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2013, s.119-121; İnceoğlu, "Eşitlik", s.48; Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.460.

[380] Tanör/Yüzbaşıoğlu, ss.120-121; İnceoğlu, "Eşitlik", s.48; Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, s. 103-104; Öden, s.132-133.

[381] Öden, s.133, dn.37.

[382] Gören, "Genel Eşitlik İlkesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi,** Cilt 22, Sayı 3, s.3275 (Eser bundan sonra, "Genel Eşitlik İlkesi" olarak anılacaktır.).

[383] İnceoğlu, "Eşitlik", s.49.

Anayasa'da ayrım yasakları açık uçlu bir şekilde belirlenmiştir.[384] AY m.10/1'de geçen "benzeri nedenler" ibaresi AYM içtihatları ile somutlaşmaktadır. AYM bu konuda Anayasa'da sayılı diğer ayrım yasakları ile "benzer"lik koşuluyla sınırlandırılmış bir takdir yetkisine sahiptir.[385] Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası insan hakları belgelerinde yer alan fakat Anayasa'da açıkça yazmayan kimi sınıflandırıcı özelliklerin de benzer neden olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir.[386] Anayasa metninde açıkça geçmeyen cinsel yönelim de AY m.10'daki "benzer neden" kapsamında bir ayrımcılık temeli olarak değerlendirilebilir.[387] AYM de verdiği kararlarda cinsiyet kimliğini,[388] cinsel yönelimi[389], cinsel tercihi[390] m.10 kapsamındaki birer ayrım yasağı kategorisi olarak kabul etmektedir. AYM'nin AY m.10 kapsamında ayrım yasağı olarak gördüğü bir başka benzeri neden ise, evlilik dışı ilişkiden doğmuş olma/evlilik dışı çocuklar kategorisidir.[391] Böylece AYM'nin AY m.10'da sayılan ayrım yasakları kategorisini sınırlı değil açık uçlu bir yaklaşımla ele aldığı görülmektedir.[392]

Bu yasak kapsamında belirlenen kategoriler aynı zamanda *"şüpheli temel (suspected ground)"* olarak da nitelendirilmektedir.[393] Bu hükümde açıkça anılan ayrım yasağı kategorileri, ayrımcı muamelenin "mutlak ve kesin" olarak yasaklandığı ve takdir alanını

---

[384] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda yasaklı ayrım temelleri açık uçlu bir şekilde belirlenmiştir. Bu yasak kapsamında belirlenen kategoriler aynı zamanda "şüpheli temel" olarak da nitelendirilmektedir, bkz. Ulaş Karan, "Bireysel Başvuru Kararlarında Ayrımcılık Yasağı ve Eşitlik İlkesi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 31, Sayı 1, 2015, s. 246 (Eser bundan sonra, "Bireysel Başvuru" olarak anılacaktır.). 1961 Anayasası'nda ise "Eşitlik" kenar başlıklı m.12: "Herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayırımı gözetilmeksizin, kanun önünde eşittir." şeklinde düzenlenmekteydi ve 1982 Anayasası m.10'daki gibi bir *"benzeri nedenler"* ibaresi madde içinde geçmemekteydi bkz. Öden, s.129. Ayrıca bkz. Gören, **Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması**, s.8.

[385] Öden, s.322.

[386] Öden, s.346. Yazar İHAS m.14'te geçen "ulusal köken" ibaresini örnek olarak vermektedir. Nitekim AYM'nin Türkiye'nin taraf olduğu sözleşmeleri eşitlik ve ayrımcılık yasağı ile ilgili uyuşmazlıklarda ölçü norm olarak kullandığı görülmektedir, bkz. Öden, s.124, özellikle dipnot 8.

[387] Karan, "Bireysel Başvuru", s.247.

[388] AYM, Tuğba Arslan, B. No. 2014/256, 25.06.2014, para.114.

[389] AYM Ahmet Şanci, B. No: 2012/29, 05.11.2014 para.54; Şahin Karaman, B.No: 2012/1205, 08.05.2014, para.41; Sadıka Şeker, B. No. 2013/1948, 23.01.2014, para.59

[390] AYM Cemal Duğan, B. No. 2014/19308, 15.02.2017, para.42.

[391] Öden, ss.347-355.

[392] Anayasa'da açıkça geçen ayrım yasakları ile Anayasa'da açıkça anılmamasına rağmen yargı yorumlarıyla geliştirilen ayrım yasakları arasında bir hiyerarşi olup olmadığına yönelik tartışma için bkz. Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.467.

[393] Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.745; Öden, s.317; Attard, s.29; Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.467: *"Şüpheli ifadesi belirli temellerde ortaya çıkan farklı muamelenin ayrımcılık oluşturma ihtimalinin yüksek olduğuna dair bir şüphenin varlığına işaret etmektedir."*

daraltan çok daha sıkı standartlar ile denetim yapılmasını gerektirdiği şeklinde yorumlanmaktadır.[394] Böyle bir durumda farklılık için haklı neden belirlemesinde olağan bir durumdan daha önemli ve zorlayıcı gerekçelerin varlığı araştırılır.[395]

2. Cinsiyete Duyarlı Eşitlik Anlayışı

Eşitlik ilkesi, aynı hukuki durumda olanlara aynı (yatay eşitlik), farklı hukuki durumda olanlara durumlarındaki farklılık ölçüsünde farklı davranılmasını (dikey eşitlik) emreden bir ilkedir.[396] Tüm insanların haklar ve özgürlüklerde hukuken eşit olduğunu varsaymak yerine, cinsiyete dayalı güç eşitsizlikleriyle mücadele edecek bir hak söylemi geliştirme ihtiyacı[397] ile ortaya çıkan ve bir sosyal devlet ürünü olan fiili eşitlik/fırsat eşitliği[398], devlete olumlu edimlerde bulunma sorumluluğu yükler.[399] Bu sorumluluk, destekleme/koruma yükümlülüğü ve gerçekleştirme yükümlülüğü olarak ifade edilebilir.[400] Devlete yüklenen bu yükümlülük, bireyin kendi içinde bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük ve bireyin topluma nazaran içinde bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük olmak üzere iki boyutta ele alınır.[401]

---

[394] Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayırımcılık Yasağı", s.4; Öden, s.196.

[395] Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.745; Karan, **"**Eşitlik İlkesi ve Ayırımcılık Yasağı", s.467; Öden, s.317.

[396] a) Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s.192; Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 5. Baskı, İstanbul: Okan Yayıncılık, 1983, s.272; Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, s.210-211 (Eser bundan sonra **Kamu Maliyesi** olarak anılacaktır); Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 36, Sayı 1, 1979, s.157-158.

b) Yatay eşitlik - dikey eşitlik ayrımına yönelik eleştiriler için bkz. Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975, s.101; Gözler, s.274. Bu ayrıma cinsiyet perspektifinden getirilen eleştiri için bkz. Anthony C. Infanti, "Tax Equity", **Buffalo Law Review**, Vol.55, 2008, s.1201: *"Yatay ve dikey eşitlik kavramları, bireyler arasındaki benzerlik ve farklılıkları göz ardı eder. Gerçek hayatta üç boyutlu, canlı ve karmaşık olan bireyleri, yalnızca ekonomik işlemlerinin toplamını yansıtan iki boyutlu muhasebe tablolarına indirger. Bu yaklaşımlar, ırk, etnisite, cinsiyet, cinsel yönelim, engellilik gibi bireysel farklılıkları yalnızca ekonomik gelir üzerinde bir etkileri olduğu sürece dikkate alır; aksi takdirde tamamen görmezden gelir. Dahası, toplumu gerçekte olduğundan çok daha homojen bir yapı olarak varsayarak, vergi politikası tartışmalarından bu kimliklerle ilgili pek çok konuyu dışlar ve geriye kalanları da ekonomik sınıf meselelerine indirgeme eğilimindedir."*

[397] Charlesworth, s.62.

[398] Tanör, ss. 31-32; İnceoğlu, "Eşitlik", s.46; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.190. Çağan'ın ifadeleriyle; *"Hukuk devleti kanun önünde eşitliği benimsediği halde, sosyal devlet bunu aşarak sosyal adalete uygun fırsat eşitliğini… gözetir."*

[399] Gören, "Genel Eşitlik İlkesi", s.3283; Törenli, s.20; Şeref İba, "Eşitlik ve Pozitif Ayrımcılık Kavramları Yönünden Dokuzuncu Anayasa Değişikliği", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 39, Sayı 1, 2006, s.5; İnceoğlu, "Eşitlik", s.49; Boyar, "Pozitif", s.54.

[400] Boyar, "Pozitif", s.54.

[401] Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.109.

Ayrımcılık yasağı keyfi ayrımlara ilişkindir.[402] Sosyal haklardan farklı yararlanma durumları ya da fiili eşitsizlikleri dengelemek için yapılan edimler, ayrımcılık olarak nitelendirilmez.[403] Özellikle cinsiyetler arası fiili eşitsizlik durumlarını gidermeye yönelik edimler bu kapsamdadır, bu uygulamalar "ayrıcalık/imtiyaz" yaratma anlamına gelmeyeceğinden ayrımcılık yasağına da aykırı değildir.[404] Olumlu edimler, sosyal eşitsizlikleri ortadan kaldırma hedefi doğrultusunda koruyucu önlemlerin ötesine geçmektedir. Yarattıkları farklılık eşitsizlikleri azaltmak ve gidermek gibi amaçlar taşıdığı için meşru kabul edilir.[405] Bu durum vergi hukukunda da kendini gösterir ve vergi yükümlüleri veya vergi konuları arasındaki fiili eşitsizliği gidermeye yönelik ayrımlar yapılabilir.[406] Böylece vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılması gerektiği yolunda sosyal devletin gerekleri göz önünde bulundurulur.[407]

Cinsiyet eşitliğine yönelen düzenlemelere bakılacak olursa, İHEB maddelerinde özel olarak cinsiyet eşitliğine dair bir gönderme görülmese de "Başlangıç" kısmında "erkek ve kadınların eşitliği" ibaresi kullanılarak konuya ilişkin ilk dayanak oluşturulmuştur. Kronolojik sıra açısından bu noktada Avrupa bölgesinde cinsiyet eşitliği politikasının normatif geçmişinin dayanağı olan,[408] Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kuran 1957 tarihli Roma

---

[402] Özellikle Alman hukukunda genel eşitlik ilkesi "keyfilik yasağı" olarak anlaşılmaktadır, bkz. Lang, "Vergi Adaleti", s.8-9; Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.102; Gören, **Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması,** s.19, dipnot 96).

[403] Tanör/ Yüzbaşıoğlu, s.120; İnceoğlu, "Eşitlik", s.49.

[404] Tanör/ Yüzbaşıoğlu, s.120: bazı ülkelerde uygulanan "kadın lehine seçilme kotaları" bu kapsama örnek olarak verilmektedir.

[405] Törenli, s.31.

[406] Bu durum vergi hukuku öğretisinde mutlak eşitlikten fiile eşitliğe doğru ilerleyen haklı neden testini karşılar, bkz. Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.104.

[407] Kumrulu, s.152; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.29 (Eser bundan sonra **Vergi Hukuku** olarak anılacaktır.); Kaneti, "Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", Makaleler, s.218; Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s.148; Saban, "Ölçü Normlar", s.92; Selim Kaneti / Esra Ekmekçi /Gülsen Güneş / Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. B., İstanbul: Filiz Kitabevi, 2021, s.3-4; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2014**,** ss.122-126; Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", ss.109-110; Göker, s.20-21; Töralp, s.165-166.

[408] Hemen belirtmek gerekir ki toplumsal cinsiyet eşitliği Roma Anlaşması'nın odak noktalarından biri değildir. Düzenlemenin getiriliş ve kabul ediliş amacı toplumsal cinsiyet eşitliğinden ziyade AB temellerini oluşturan ekonomik birlik ve bütünleşme ilkeleriyle ilişkili ekonomik nedenlere karşılık gelir. Bu düzenleme halihazırda konuyla ilgili yasal düzenlemeleri bulunan Fransa'nın diğer ülkeler karşısında potansiyel dezavantajlarını önlemeye yönelikti. Böylece m. 119 cinsiyet eşitliğinden ziyade rekabet eşitliği başlığında ele alınması gereken bir madde olarak değerlendirilmiştir, bkz. Yaltı Soydan, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, s.10; Aşcı Akıncı, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, s.47, dn.265; Hantrais, ss.20-21; Stratigaki, s.28; Gören, **Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması**, s.147; Sigrid Hemels, "Equality and the Taxable Unit in Income Tax", in **Tax Sustainability in an EU and International Context** (Cécile Brokelind / Servaas van Thiel), Amsterdam: IBFD, GREIT Series, 2020, s.163 (Eser bundan sonra, "Taxable Unit" olarak anılacaktır.).

Antlaşması'ndaki[409] kadın ve erkek çalışanlar bakımından "eşit işe eşit ücret" ilkesini düzenleyen m.119'a[410] değinmek gerekir. Avrupa Adalet Divanı maddeyi incelediği ilk kararında maddenin ilk amacının rekabet eşitliğine yönelik olduğunu belirtmiş ancak sosyal amaçları da rekabet eşitliğinin hemen ardından ikinci amaç olarak zikretmiştir.[411] Böylece, içtihatlar yoluyla da olsa sosyal içeriği ön plana çıkartılan m.119, kadın-erkek arasında ücret eşitliği sağlamaya yönelik bir düzenleme olarak toplumsal cinsiyet eşitliği alanında "ilk kıvılcımı" oluşturmuştur.[412]

Cinsiyet eşitliğine yönelik bir diğer düzenleme MSHS m.3'te yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre: *"Bu Sözleşme'ye Taraf Devletler, bu Sözleşme'de yer alan bütün medeni ve siyasal haklardan erkeklerle kadınların eşit yararlanmasını güvence altına almakla yükümlüdürler."* Benzer hüküm ESKS m.3'te de yer almaktadır: *"Bu Sözleşme'ye Taraf Devletler, bu Sözleşme'de belirtilen bütün ekonomik, sosyal ve kültürel hakları kullanmada kadınlarla erkeklere eşit hak sağlamakla yükümlüdürler."* Her iki hüküm yer aldıkları sözleşmelerdeki haklarla ilgili olarak cinsiyet eşitliğine yönelik devlete bir pozitif yükümlülük getirmektedir.

---

[409] 25 Mart 1957'de imzalanan ve 1 Ocak 1958'de yürürlüğe giren ve o dönemki adıyla Avrupa Ekonomik topluluğunu Kuran Anlaşma (Treaty Establishing the European Economic Community (EEC) olan Roma Anlaşması, çeşitli değişikliklere uğramıştır. Bunlardan en önemlileri, 1 Temmuz 1987'de yürürlüğe giren Tek Senet, 1 Kasım 1993'te yürürlüğe giren Avrupa Birliği Anlaşması (Maastricht Anlaşması/Maastricht Treaty on European Union, OJ C 224, 31.08.1992, ss 6-79), 1 Mayıs 1999 tarihinde yürürlüğe giren Amsterdam Anlaşması (Amsterdam Treaty, OJ C 340, 10.11.1997, ss.173-306), 1 Şubat 2003 tarihinde yürürlüğe giren Nice Anlaşması'dır (Nice Treaty, OJ C 325, 24.12.2002, ss.33-184).

[410] Roma Antlaşmasının 119. maddesi Amsterdam Antlaşması (OJ C 340, 10.11.1997) m.141 ile değiştirilmiştir. Maddenin birinci ve ikinci fıkrası şu şekildedir:

1. Her üye devlet, kadın ve erkek işçilere eşit iş veya eşit değerdeki iş için eşit ücret ödenmesi ilkesinin uygulanmasını sağlar.

2. Bu maddenin amaçları bakımından, "ücret", işçinin işvereninden istihdamı karşılığında doğrudan veya dolaylı olarak aldığı maaş ile nakdi veya ayni her türlü diğer menfaatleri ifade eder.

Cinsiyete dayalı ayrımcılık yapılmaksızın eşit ücret, aşağıdakileri ifade eder:

(a) aynı iş için parça başı ücretlerin aynı ölçü birimi temelinde hesaplanması;

(b) aynı iş için saatlik ücretlerin aynı olması.

[411] ABAD, *Gabrielle Defrenne v Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena*, Case no. 43/75, 1976, ECR 455, s.472, para.9-10.

[412] Dinçkol, s.111; Benzer yönde bkz. Gören, **Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması,** s.147. AB düzeyinde eşitlik anlayışının olumlu edime yönelik ilerleyişinin çeşitli engellerle karşılaşmış oluşu da not olarak düşülmelidir. Bunun yargısal düzeydeki ilk örneği, ABAD'ın 1995 tarihli *Eckhard Kalanke v Freie Hansestadt Bremen* kararıdır (ABAD, *Eckhard Kalanke v Freie Hansestadt Bremen*, C-450/93, 1995). Bu davada ABAD, işe alım süreçlerinde kadınlara yönelik avantajlı uygulamaların doğrudan cinsiyet ayrımcılığı oluşturacak şekilde düzenlenmemesi gerektiğini belirtmiştir. Bu içtihat, Direktifin kapsamını daralttığı ve olumlu eylem anlayışını ciddi şekilde zedelediği yönünde eleştirilerle karşılaşmıştır, bkz. Stratigaki, s.39.

Benzer şekilde CEDAW m.3[413], kadınların ekonomik ve sosyal hayata eşit katılımını temel bir özgürlük olarak tanır. Ekonomik hayata eşit katılım, vergi konularını da kapsayıcı şekilde geniş yorumlanmalıdır.[414] CEDAW m.3'ün işlevi kadınların medeni ve siyasi haklarını teminat altına alırken, eşitsiz bir şekilde oluşmuş erkek egemen sosyal ve ekonomik koşulların ortadan kaldırılmasını sağlamak için etkin pozisyonlarda görev alabilmesini de içerir.[415] Özellikle çalışma hayatına ilişkin konularda kadına yönelik olumlu görünen düzenlemelerin toplumsal cinsiyet kapsamında tartışılması ve kalıplaşmış cinsiyet rollerini yansıtan veya destekleyen normlar olup olmadıklarının somut olarak ortaya konulması gerekmektedir. BM Kadın Birimi, bu kapsamda hükümetlere ve vergi makamlarına toplumsal cinsiyet eşitliğine yönelik olumlu edimleri vergi reformunun bir parçası olarak tavsiye etmektedir.[416]

CEDAW cinsiyetler arası eşitlik konusunda, kanun önünde eşitlik ilkesine ek olarak fiili eşitlik *(de facto equality)* kavramını açık bir şekilde ifade etmesiyle (m.4), özel bir önemi haizdir.[417] Hükme göre *"Kadın ve erkek eşitliğini **fiilen** sağlamak için taraf devletlerce alınacak geçici ve özel önlemler, işbu Sözleşmede belirtilen cinsten bir ayırım olarak mütalâa edilmeyecek ve hiçbir şekilde eşitsizlik veya farklı standartların muhafazası sonucunu doğurmayacaktır. Fırsat ve uygulama eşitliği hedeflerine ulaşıldığı zaman bu tedbirlere son verilecektir."* Bu hüküm fırsat ve muamele eşitliğini sağlamaya yöneliktir ve devlete bu eşitliği sağlama konusunda olumlu bir edimde bulunma yükümlülüğü getirmektedir.

Uluslararası hukukta genel olarak, araç yükümlülükleri (*obligations of means)*- arzu edilen hedeflere ulaşmak için belirli araçlarla hareket etme yükümlülükleri- ile sonuç yükümlülükleri *(obligation of result)* -uygun olduğu belirlenen araçlarla belirli sonuçlara ulaşma yükümlülükleri- arasında bir ayrım yapılmaktadır.[418] Sonuç eşitliği, eşitlik türlerinin en

---

[413] CEDAW m. 3: *"Taraf Devletler özellikle politika, sosyal, ekonomik ve kültürel sahalarda olmak üzere bütün alanlarda, erkeklerle eşit olarak insan hakları ve temel özgürlüklerinden yararlanmalarım ve bu haklan kullanmalarını garanti etmek amacıyla, kadının tam gelişmesini ve ilerlemesini sağlamak için yasal düzenleme dahil bütün uygun önlemleri alacaklardır."*

[414] Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.81.

[415] Celina Romany, "State Responsibility Goes Private: A Feminist Critique of the Public / Private Distinction in International Human Rights Law", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, s.108.

[416] Williams, s.10.

[417] Dinçkol, s.108; Cook, "State Accountability", s.236; Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.10; Bertil Emrah Oder, "Kadınların İnsan Haklarının Uluslararası Düzeyde Korunması", **Kadın Hakları: Uluslararası Hukuk ve Uygulama**, (Der.Gökçeçiçek Ayata / Sevinç Eryılmaz Dilek / Bertil Emrah Oder), İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2010, s.25.

[418] Cook, "State Accountability", ss.231-232.

radikali olarak, başlangıç noktasını göz ardı ederek herhangi bir araçla sonuçlarda eşitliği sağlamaktır. Taraf Devletler, CEDAW'da öngörülen önlemleri devlet politikası olarak almak ve her türlü ayrımcılığı ortadan kaldırmada makul sonuçlar elde etmekle yükümlüdür. Bu türden bir sonuç yükümlülüğü, uygun araçların özenle seçilmesini gerektirmektedir.[419]

Toplumsal cinsiyet eşitliği konusunda vergi reformu (özellikle yeniden dağıtım, temsil ve hesap verilebilirlik konularında), günümüzde insan hakları gündeminin ayrılmaz bir parçası olarak görülmektedir.[420] Cinsiyet eşitliği için vergilendirme anlayışı, 2000'li yılların başında uluslararası insan hakları söyleminde somutlaşmaya başlamıştır.[421] Bu eşitliğin sağlanması konusunda vergi hukukunda farklı muameleye izin verilmekte, hatta olumlu edim niteliğindeki farklı muameleler bir yükümlülük olarak devlete yüklenmektedir. Dolayısıyla cinsiyete duyarlı eşitlik anlayışı çerçevesinde; devletler vergi sistemlerinde i) cinsiyetlere eşit/özerk muamele etmeli, ama aynı zamanda ii) toplumdaki cinsiyet rollerini eşitlikçi bir şekilde "dönüştürmeye" çalışmalıdır.

Cinsiyet eşitliği konusunda Türkiye'deki hukuki gelişmelere bakılacak olursa, Anayasa m.10'da 2004[422] ve 2010[423] yıllarında yapılan değişiklikler tarihsel ve normatif geçmişi yorumlamak bakımından önemlidir.

"*Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir."* Cümlesini getiren 2004 değişikliğinin gerekçesinde hukuki ve "fiili eşitliğin" sağlanması amacı dikkat çekmektedir.[424] Bu Anayasal

---

[419] Cook, "State Accountability", s.232; Oder, s.25.

[420] Bridget J. Crawford / Carla Spivack, "Human Rights and the Taxation of Menstrual Hygiene Products", **Tax, Inequalities and Human Rights**, (Ed. Philip Alston / Nikki Reisch), New York: Oxford University Press, 2019, s.449 (Eser bundan sonra, "Human Rights and Taxation" olarak anılacaktır.); Lind / Gunnarsson, s.582.

[421] Lahey, "Growth vs. Equality", s.431.

[422] AY m.10/2 (*Ek fıkra: 7/5/2004-5170/1): "Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür."*

[423] AY m.10/2, (*Ek cümle: 7/5/2010-5982/1): "…Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz."*

[424] 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli), 3. Baskı, 2021 (https://www.anayasa.gov.tr/media/7465/gerekceli_anayasa_2021.pdf) 10. Madde 2.fıkra Teklifin Madde Gerekçesi *"2003 Katılım Ortaklığı Belgesinde, Türkiye'nin taraf olduğu ilgili uluslar arası sözleşmeler doğrultusunda cinsiyete göre ayrım yapılmaksızın, tüm bireylerin insan haklarından ve temel hürriyetlerden hukuken ve fiilen tam olarak yararlanmasının teminat altına alınması beklentisi yer almaktadır. Öte yandan Avrupa Birliği Temel Haklar Şartının 20 nci maddesinde herkesin kanunlar önünde eşit olduğu vurgulanmıştır. Avrupa Birliği Anayasa Taslağına ayrı bir bölümle ilave edilen Temel Haklar Şartının "III. Eşitlik" başlıklı Bölümünün 23 üncü maddesinde, "İstihdam, çalışma ve ücret de dahil olmak üzere her alanda, erkeklerle kadınlar arasında eşitlik sağlanacaktır." denilmektedir. Maddenin ikinci fıkrasında, yeterli ölçüde temsil edilemeyen cinsiyetin lehine belirli avantajlar sağlayan önlemlerin sürdürülmesinin veya kabul edilmesinin eşitlik ilkesine aykırı olmayacağı öngörülmektedir."* Bu değişikliği, cinsiyet eşitliği alanındaki yetersiz ilerleme ve bununla bağlantılı olarak bu alanda çok fazla ihlalin ve fiili eşitsizliğin varlığının kabul edildiği yönünde değerlendiren yaklaşım için bkz Dinçkol, s.110;

düzenlemeden sonra devlet, sadece eşitliğe aykırılıkları yasaklamakla/önlemekle kalmayıp, kadın erkek eşitliğini sağlamaya yönelik "aktif eylemlerde/edimlerde" bulunma ve önlemler alma konusunda görevlendirilmiştir.[425] Hüküm özellikle 2010 yılında eklenen ikinci cümlesiyle kadınlar bakımından sonuç eşitliğini güvencelemekte ve fırsat eşitliğini sağlamayı bir görev haline getirmektedir.[426] Karşılaştırmalı hukukta da anayasal düzeyde kadın-erkek eşitliğine yönelik benzer düzenleme değişikliklerine gidildiği görülmektedir.[427] Vergi yasaları da bu görevin yerine getirilmesinde bir araç olarak kullanılabilecektir.[428] Ayrıca AY m.5[429] de genel olarak devlete "fırsat eşitliği sağlama" yükümlülüğü getirerek konuya bir başka anayasal temel oluşturmaktadır.

3. Özel Hayata Saygı Hakkı

Özel hayat, bireyin fiziksel ve sosyal kimliğine ilişkin unsurları içeren ve sınırlayıcı bir tanımından özellikle kaçınılan bir kavramdır.[430] Mahremiyeti de içine alan ancak bundan daha geniş bir kavram olan özel hayat, bireylerin özgürce kişiliklerini oluşturup geliştirebilmelerine yönelik durumları da kapsar. Böylece özel hayat, bireyin "başkalarıyla ilişki kurma" ve bu

---

Karan, **"**Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.478. Hükmün yalnızca kadınlar lehine pozitif ayrımcılığı güvenceleyen bir hüküm olmadığı öznenin kadınlar ve erkekler olarak belirlenmesi nedeniyle de farklı cinsel kimlikleri kapsamadığına dair eleştiriler için bkz. Aşcı Akıncı, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, s.89-90.

[425] Tanör / Yüzbaşıoğlu, s.120; İnceoğlu, "Eşitlik", s.49; Gören, "Genel Eşitlik İlkesi", s.3278; Osman Can, "Anayasayı Değiştirme İktidarı Ve Denetim Sorunu",**Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 62, Sayı 3, s.112; Oya Boyar, "Anayasal Düzenlemelerin Kadının Hukuki Statüsü Açısından Değerlendirilmesi", **Çalışma Hayatında Kadın** (Ed. Gülay Akgül Yılmaz), İstanbul: Marmara Üniversitesi Kadın Araştırmaları Merkezi, 2017, s.111.

[426] Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, s. 103.

[427] Örneğin:

-Almanya Federal Anayasası (Bundesgesetzblatt 1, Teil I, 23 Mayıs 1949) m.3/2: *"Kadın ve erkekler eşit haklara sahiptirler. Devlet, kadınlar ve erkekler için eşit hakların fiilen uygulanmasını teşvik eder ve mevcut dezavantajların ortadan kaldırılması için çalışır."*

-Fransa Anayasası (JO n° 0234, 4 Ekim 1958) m.1/2: *"Kanun, kadınların ve erkeklerin seçimle ilgili görevlere ve seçimle ilgili görevlerin yanı sıra mesleki ve sosyal sorumluluklara eşit erişimini teşvik etmektedir."*

-İsviçre Federal Anayasası (SR 101, 18 Nisan 1999) m.8/3: "*Kadın ve erkek eşit haklara sahiptir. Yasa özellikle ailede, eğitimde ve işyerinde, hukuki ve fiili eşitliği sağlamalıdır. Kadın ve erkek, eşit değerdeki iş için eşit ücret alma hakkına sahiptir."*.

[428] Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, s. 103: *"Burada söz konusu olan vergilendirmede eşitliğin sağlanması değil, vergi yasaları yoluyla eşitliğin yaratılmasıdır."*

[429] Hüküm şu şekildedir: "*Devletin temel amaç ve görevleri*
Madde 5 – *Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal,* ***ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya****, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır." (Vurgu yazara aittir.)*

[430] İHAM, Niemietz/ Almanya, B. No: 13710/88, 16/12/1992, para.29; İHAM, Costello Roberts/Birleşik Krallık, B.No: 13134/87, 25/03/1993, para.36; İHAM, Koch/Almanya, B. No: 497/09, 19/7/2012, para.51.

ilişkileri "geliştirme" hakkını da içerir.[431] Bu yaklaşım, bireyin sosyal ve kişisel gelişimini destekleyen daha geniş bir özgürlük alanını garanti altına alır. Bireyin cinsel kimliği, cinsel eğilimi, cinsel yaşamı, aile ilişkileri gibi unsurlar özel hayatın önemli parçalarını oluşturur.[432]

Bu nedenle vergi hukuku ile cinsiyet politikaları ilişkisi söz konusu olduğunda gündeme gelebilecek haklardan biri de özel hayata saygı hakkıdır.[433] Bu durum, özellikle vergi sistemlerinin kişisel ve ailevi koşulları dikkate aldığı (ya da alması gerekirken almadığı) durumlar için geçerlidir.

Özel hayata saygı hakkına ilişkin normlara bakılacak olursa İHEB m.12,[434] MSHS m.17[435] ve İHAS m.8[436] bu konudaki uluslararası düzenlemeler olarak ön plana çıkmaktadır. Ulusal düzeyde ise, özel hayata saygı hakkı AY m.20 ile koruma altına alınmıştır. Bu hükme göre *"Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz."*

Bu düzenlemeler çerçevesinde ilk tespit olarak, cinsel kimliğin özel hayatın önemli bir parçası olduğunu ifade etmek gerekir. İkinci tespit, hükümlerde aile hayatına yapılan vurgudur. Belirtmek gerekir ki, aile kurma hakkı kapsamına girmeyen ilişkiler de özel hayata saygı hakkı kapsamına girebilmektedir. Örneğin henüz evli olmayan nişanlılar[437], transseksüel bireyin resmi olarak evli olmadığı kişi ve çocuğuyla kurduğu bağ,[438] İHAS m.8 kapsamında

---

[431] Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.166.

[432] İHAM, Dudgeon/Birleşik Krallık, B. No: 7525/76, 22/10/1981, para. 41; İHAM, Burghartz/İsviçre, B. No: 16213/90, 22/2/1994, para.24. Ayrıc abkz. AYM, M.K. Başvurusu, Başvuru Numarası: 2015/13077, 12.06.2018; AYM, Cemal Duğan Başvurusu, Başvuru Numarası: 2014/19308, 15.02.2017.

[433] Baker, "Taxation, Human Rights and the Family", ss.233-234. Baker, bu hakkın vergi ile ilgili meselelerde gündeme getirilmesini vergi hukukçularının yaratıcılığı olarak nitelendirmektedir.

[434] İHEB m.12: *"Hiç kimse özel hayatı, ailesi, meskeni veya yazışması hususlarında keyfî karışmalara, şeref ve şöhretine karşı tecavüzlere mâruz kalamaz. Herkesin bu karışma ve tecavüzlere karşı kanun ile korunmaya hakkı vardır."*

[435] MSHS m.17: *"Hiç kimsenin özel hayatına, ailesine, evine ya da haberleşmesine keyfî ya da yasadışı olarak müdahale edilemez; hiç kimsenin şeref ve itibarına yasal olmayan tecavüzlerde bulunulamaz."*

[436] İHAS m.8: *"1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. 2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir"*

[437] İHAM, Wakefield v. Birleşik Krallık, Başvuru no.15817/89, 01/10/1990; *"başvuran ile nişanlısı arasındaki ilişkinin, Sözleşme'nin 8. maddesi tarafından korunan türden bir aile yaşamı anlamına geldiğinin söylenemeyeceği… ancak başvuran ile nişanlısı arasındaki ilişkinin, Sözleşme'nin 8. maddesinde (md. 8) öngörülen özel hayat kavramı kapsamına girdiği..."*

[438] İHAM, X, Y ve Z v. Birleşik Krallık, Başvuru no. 21830/93, 22/04/1997, para.37.

görülmektedir. İHAM'ın m.8'i uygularken kullandığı "fiili aile (*de facto family)*" kavramı dikkat çekicidir. Aşağıda detaylı olarak incelenecek olan aile kurma hakkı ile ilgili yaptığı yorumdan farklı olarak, İHAM m.8 uygulamasında, resmi evliliklerine izin verilmeyen ilişki türlerini de "fiili aile" kavramı üzerinden değerlendirerek m.8 kapsamına almaktadır.[439] Devletler evlilik dışında da medeni birliktelik modellerine birtakım haklar tanıyabilmektedir. Bu tür birliktelik modellerini eşcinsel çiftlere yasaklamak devletin takdir yetkisinin sınırları dışında görülmüştür. İHAM'ın bu yorumuna göre eşcinsel çiftleri kapsam dışında bırakan medeni birliktelik düzenlemeleri özel hayata saygı hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı ihlali oluşturur.[440]

Özel hayata saygı hakkı, Devlete bu hakka yapılacak müdahalelerden kaçınma anlamında negatif yükümlülüğe ek olarak, aile yaşamına etkili bir saygı ve korumanın gerektirdiği pozitif yükümlülükler de yükler.[441] Bu pozitif yükümlülük İHAM kararlarında bireyin başkalarıyla ilişki kurma ve bu ilişkileri geliştirme hakkının etkili bir şekilde sağlanması olarak yorumlanmaktadır.[442] Bu yorum vergi hukukuna da uygulanabilir: vergi sistemleri, kişilerin mahremiyetini korumasının yanı sıra aile üyeleriyle ilişkilerini geliştirmesini de sağlamalıdır. Kişilerin cinsel yaşamları ve özel alanda kurdukları ilişkiler, maddi ve manevi varlığı geliştirme hakkıyla birlikte vergi sistemlerinde göz önünde bulundurulmalıdır. Bu ilk olarak vergi idaresinin mükellefe ilişkin sahip olduğu bu türden bilgilere ilişkin mahremiyeti koruması şeklinde (vergi mahremiyeti) bir negatif yükümlülüğü gerektirir. Ayrıca buna ek olarak bu türden ilişkilerin geliştirilmesine olanak sağlayan vergi düzenlemeleriyle pozitif yükümlülük olarak da ortaya çıkar. Çalışmada ele alınacak olan bakım yükümlülükleri, nafaka yükümlülükleri gibi kişilerin özel alanda kurdukları ilişkileri geliştirecek mali durumların, kişilerin mali gücünün tespitinde göz önünde bulundurulması özel hayata saygı hakkına yönelik devletin pozitif yükümlüğüyle yakından ilgilidir.

---

[439] Arslan Öncü, "Özel Yaşam", s.317. Kararlar için bkz. İHAM, X, Y ve Z v. Birleşik Krallık, Başvuru no. 21830/93, 22/04/1997, para.37; İHAM, X ve diğerleri v. Avusturya, Başvuru no. 19010/07, 19/02/2013, para.145-146.

[440] İHAM, eşcinselleri kapsam dışında bırakan sivil birlikteliği *(civil unions),* m.8 ile bağlantılı olarak m.14 ihlali olarak görmektedir, bkz. İHAM, *Vallianatos ve diğerleri v. Yunanistan*, No. 29381/09 ve 32684/09, 7.11.2013.

[441] Gülay Arslan Öncü, "Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa** (Ed. Sibel İnceoğlu), 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2013, s.302 (Eser bundan sonra "Özel Yaşam" olarak anılacaktır.); Dilara Yüzer Eltimur, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.304 vd.

[442] İHAM, *Niemietz/ Almanya*, B. No: 13710/88, 16/12/1992, para.29.

4. Evlenme ve Aile Kurma Hakkı

Evlenme ve aile kurma hakkı da özel hayata saygı hakkı gibi cinsiyet politikaları ile vergi hukukunun kesişim kümesi içinde yer alan bir haktır.[443] Aile kurma hakkı, birçok uluslararası belgede kendine yer bulmuştur. İHEB m.16/1[444], MSHS m.23/2[445], İHAS m.12[446] evlenme ve aile kurma hakkını düzenleyen başlıca uluslararası normlardır. Düzenlemelerin çoğunda "bir kadın ve bir erkek" arasında akdedilen evliliklerin kapsam dahiline alındığı görülmektedir. Başka bir deyişle hakkın öznesi "herkes" değil "kadın ve erkek" olarak belirlenmiştir.[447] Bu sözcük seçimi, transseksüel evlilikler ve eşcinsel evliliklerin maddelerin kapsamında olup olmadığı sorununu gündeme getirmektedir.[448]

Transseksüellerle ilgili olarak İHAM *Goodwin kararında*, transseksüel bir kişinin de karşı cins olarak değerlendirilmesi ve m.12'nin uygulanması gerektiğine karar vermiştir.[449] Eşcinsel evlilikler konusunda ise madde hükmünde "herkes" deyimi yerine "erkek ve kadın" ibarelerinin kullanılmış olması nedeniyle İHAM tarafından evlenme hakkının aynı cinsiyetten kişilere tanınmadığı yorumu yapılmakta idi. İHAM'ın m.12'yi eşcinsel çiftlere uygulamama yönündeki içtihadı, bu yöndeki takdir yetkisini taraf devletlere bıraktığı yönündeki bir içtihada doğru evrilmiştir.[450] Avrupa Konseyi üye ülkelerinde eşcinsel evliliklerin tanınmasına yönelik

---

[443] Baker, "Taxation, Human Rights and the Family", s.233.

[444] İHEB m.16/1: "*Evlilik çağına varan her erkek ve kadın, ırk, vatandaşlık veya din bakımlarından hiçbir takyidata tabi olmaksızın evlenmek ve aile kurmak hakkını haizdir."*

[445] MSHS m.23/2: *"Evlenebilecek yaşta bulunan erkeklerle kadınlara, evlenme ve bir aile kurma hakkı tanınacaktır."*

[446] İHAS m.12: "*Evlenme çağına gelen her erkek ve kadın, bu hakkın kullanımını düzenleyen ulusal yasalara uygun olarak evlenme ve aile kurma hakkına sahiptir."*. İHAS m.12'nin kenar başlığı evlenme hakkı olsa da içeriği evlenme ve aile kurma hakkını düzenlemektedir, bkz. Karan, "Evlenme ve Aile Kurma Hakkı", s.425. Ancak belirtmek gerekir ki bu madde kapsamındaki aile kurma hakkı yalnızca evlilik içindeki aile için kullanılmaktadır, bkz. Harris / O'Boyle / Warbrick, s.712.

[447] Bu düzenlemenin getiriliş amacının, Nazi rejiminin aryen ırka yönelik nüfus politikalarına karşı her ırktan insanın dilediği gibi evlenebilmesini ve üreyebilmesini sağlamak için getirildiği ve "her" kadın ve erkek vurgusunun bu nedenle yapıldığı belirtilmektedir, bkz. Bart van der Sloot, "Between Fact and Fiction: An Analysis of the Case-Law on Article 12 of the European Convention on Human Rights", **Child and Familiy Law Quarterly**, No.4, 2014, s.399. Karş. İHAM, *Schalk ve Kopf v. Avusturya,* Başvuru no. 30141/04, 24/06/2010, para.55.

[448] Ulaş Karan, "Evlenme ve Aile Kurma Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa** (Ed. Sibel İnceoğlu), 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2013, s.427 (Eser bundan sonra "Evlenme ve Aile Kurma Hakkı" olarak anılacaktır.).

[449] İHAM, *Christine Goodwin vs. Birleşik Krallık*, No. 28957/95, 11.07.2002, para.101. Karara ilişkin değerlendirmeler için bkz. Harris / O'Boyle / Warbrick, s.709-710.

[450] Karan, "Evlenme ve Aile Kurma Hakkı", s.428. Örnek karar için bkz. İHAM, *Schalk ve Kopf v. Avusturya*, Başvuru no. 30141/04, 24/06/2010, para.61.

eğilim arttıkça, İHAM'ın ilgili maddeyi doğrudan eşcinsel çiftlerin evlenme hakkını kapsayacak şekilde yorumlayarak bir içtihat geliştirebileceği öngörülmektedir.[451]

İHAS m.12'de geçen bir diğer ibare olan "*bu hakkın kullanımını düzenleyen ulusal yasalar"* devletlere geniş bir takdir marjı bırakıldığını gösterse de bu alan sınırsız değildir. Özellikle ayrımcılık yasağına ilişkin m.14, devletlerin takdir alanının sınırını çizen bir düzenlemedir. [452]

İHAS m.12 gereği devletler bu hakkın kullanımını önemli ölçüde zorlaştıran müdahalelerden uzak durmalıdır. Örneğin evlenmek için yüksek harç ödemeleri evlenme hakkını ihlal edebilmektedir.[453] Bu noktada evlendikten sonra soyadı değişikliği nedeniyle resmi kayıtlarında düzeltme işlemleri yapması gereken kadınların ödedikleri mali yükümlülükler (örneğin tapu harcı) bu hakkın kullanımı nedeniyle bir cinsiyeti diğerine göre olumsuz etkilemesi nedeniyle ayrımcılık kapsamında değerlendirilebilecektir.[454] Ancak belirtmek gerekir ki İHAS m.12 evli çiftlere daha lehe uygulamalar yapılması konusunda bir dayanak hükmü değildir. Başka bir deyişle devlet, evlilik lehine düzenlemeler yapabilir; fakat devletin bu yönde İHAS m.12'den doğan bir pozitif yükümlülüğü yoktur.[455]

Türk Anayasası'nda bu hak açıkça düzenlenmemişse de hem AY m.20 (özel hayata saygı hakkı) hem de AY m.41 (ailenin korunması)[456] hükümleriyle birlikte, aile kurma ve evlenme hakkının bireysel başvurulara konu olabileceği belirtilmektedir.[457] Evlenme hakkının

---

[451] Harris / O'Boyle / Warbrick, s.710-711; Sarah Lucy Cooper, "Marriage, Family, Discrimination & Contradiction: An Evaluation of the Legacy and Future of the European Court of Human Rights' Jurisprudence on LGBT Rights", **German Law Journal**, Vol.12, No.10, s.1753; Man Yee Karen Lee, **Equality, Dignity, and Same-Sex Marriage**, Leiden: Martinus Nijhoff Publishers, 2010, s.51; Karan, "Evlenme ve Aile Kurma Hakkı", s.428-429.

[452] Harris / O'Boyle / Warbrick, s.705-706; Karan, "Evlenme ve Aile Kurma Hakkı", s.428-429.

[453] İHAM, *O'Donoghue ve diğerleri v. Birleşik Krallık*, Başvuru no. 34848/07, 14/03/2011, para.90-92.

[454] Bu durumu "evlilik harcı" olarak nitelendiren görüş için bkz. Ramazan Gökbunar, s.28. Bu çalışmayı yürüttüğümüz dönemde Türk hukukunda önemli bir gelişme yaşanmıştır. Tapuda isim tashihi, tapu kayıtlarında yer alan kişisel bilgilerin (isim, soyadı, doğum tarihi vb.) düzeltilmesi için yapılan bir işlem olarak harçlar kanuna göre harca tabi bir işlem idi. 27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanunun (RG Tarih- Sayı: 28/12/2023- 32413) m.23 ile *"nüfus idareleri tarafından resen yapılacak düzeltmeler sonucu tapu kayıtlarının tashihi"* harçtan istisna tutulan işlemler arasına eklenmiştir. Böylece evlendiği ya da boşandığı için soyadı değişikliği yaşayan kadınların bu nedenle yüklendikleri tapu harçlarının yarattığı ayrımcılık giderilmiş olmaktadır.

[455] Harris / O'Boyle / Warbrick, s.709.

[456] AY m.41'in aile kurma hakkını değil, kurulmuş bir aileyi koruma fikrini yansıttığı ifade edilmektedir, Karan, "Evlenme ve Aile Kurma Hakkı", s.434.

[457] Karan, "Evlenme ve Aile Kurma Hakkı", s.433.

açıkça düzenlenmemesi ve transseksüel/eşcinsel evliliklerin yasaklanmamış olması nedeniyle evlenme hakkının bu kişiler yönünden de tanındığı savunulabilirse de AYM, *"Aile, karı, koca ve çocuklardan oluşur. Anayasa'nın 41. maddesi böyle bir aileyi korumayı amaçlamaktadır."*[458] ifadesiyle diğer evlilik modellerini dışarda bırakacak şekilde yorumlamıştır.

AYM'nin bu yaklaşımından hareketle İHAM'a paralel bir şekilde hukuken cinsiyet değiştirmiş transseksüellerin karşı cinsle evliliğini bu aile tanımı içinde göreceği ancak eşcinsel evlilikleri bu tanım kapsamında görmeyeceği belirtilmektedir.[459]

5. Ailenin Korunması

Ailenin korunmasına ilişkin hukuki düzenlemeler, aileye tanınan vergisel avantajların dayanağı olarak kabul edilir.[460] Türk Anayasası açısından da ailenin korunmasına ilişkin AY m.41, vergilendirme yetkisinin sınırlarından biri olarak kabul edilmektedir.[461] Bu hüküm vergilendirmede ailenin korunmasına yönelik kolaylıklar sağlanmasının devletin görevleri arasında olmasının da anayasal dayanağıdır.[462] Ailenin cinsiyetle ilişkisi kapsamında, ailenin korunmasına ilişkin düzenlemeler bu nedenle vergi hukuku ile cinsiyet politikalarının kesişim alanında bulunur.

Ailenin korunmasına ilişkin hem ulusal hem de uluslararası sözleşmelerde getirilen düzenlemelerin tamamına yakınında ailenin toplumun temel bir birimi olduğuna yönelik vurgu dikkat çekicidir. Bu anlamda aile; toplumsal, hukuki ve ekonomik bir birim olarak vergilendirme sistemlerini yakından ilgilendiren bir statü niteliğindedir.

---

[458] AYM, E.1994/86, K.1995/41, T.13.9.1995 (R.G. Tarih-Sayı :18.10.1996-22791). Bu karar birçok yönden eleştiriye açıktır. "Çocuksuz evli bir çift, aile olarak kabul edilmeyecek midir?", "Eşi olmayan çocuklu tek ebeveyn aile olarak kabul edilmeyecek midir?" yahut "AY m.41 bu tür aileleri korumayı amaçlamamakta mıdır?" soruları, bu eleştirilerin sadece bir yönünü göstermektedir.

[459] Karan, "Evlenme ve Aile Kurma Hakkı", s.433-434.

[460] Juliane Kokott, **EU Tax Law: A Handbook,** Nomos/Beck/ Hart, 2022, s.134; Yıldırım Taylar, "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Özel Sayı, 2014, ss.4970; Funda Töralp, "Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, (Ed.Feridun Yenisey / Gülsen Güneş / Z. Ertunç Şirin), İstanbul:On İki Levha Yayıncılık, 2012, s.164.

[461] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.169.

[462] Saban, "Aile Reisi", ss.119-121; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2014**,** s.64-65.

Ailenin korunmasına ilişkin MSHS m.23/1 şu şekildedir: *"Aile toplumun doğal ve temel birimidir ve toplum ve devlet tarafından korunma hakkına sahiptir."* MHSH m.23/son fıkra ise eşler arasında eşitliğe ilişkin bir düzenlemedir: *"Bu Sözleşmeye Taraf Devletler, eşlerin evlenirken, evlilik süresince ve evliliğin sona ermesinde eşit hak ve sorumluluklara sahip olmalarını sağlamak için gerekli tedbirleri alacaklardır. Evlilik sona erdiğinde, çocuklar için gerekli olan koruyucu hükümler öngörülmesi sağlanacaktır."*

ESKS m.10/1 de aileyi toplumun temel birimi olarak kabul eder. Düzenleme şu şekildedir: *"Bu Sözleşme'ye Taraf Devletler aşağıdaki hususları kabul ederler: 1. Toplumun doğal ve temel birimi olan aileye, özellikle ailenin kurulması için ve aileye bağımlı çocukların bakım ve eğitiminden sorumlu oldukları sürece, en geniş koruma ve yardımın yapılması gerektiğini kabul ederler. Evlenme, buna istekli olan eşlerin hür rızası ile olmalıdır."* Bu hükümdeki çocuk bakımı vurgusu dikkat çekicidir. Çocuk bakımı ailenin korunmasına ek olarak iş ve aile yaşamının uzlaştırılmasının da kilit kavramlarından biridir. Bu düzenleme çocuk bakımına yönelik mali politikalar için bir dayanak oluşturmaktadır.[463]

İHAS'a Ek 7 No'lu Protokol[464] m.5'te de eşler arasında eşitlik düzenlemesi öngörülmüştür. Bu düzenlemeye göre, *"Eşler, evlilik bakımından, evlilik süresince ve evliliğin bitmesi halinde, kendi aralarında ve çocuklarıyla olan ilişkilerinde, özel hukuk niteliği taşıyan hak ve sorumluluk açısından eşittir. Bu madde devletlerin çocuklar yararına gereken tedbirleri almalarına engel değildir."* Düzenlemede medeni hak ve sorumluluklarla sınırlı bir alan belirlemesi söz konusudur; bu bakımdan hükmü vergisel alanda ancak medeni hak ve sorumluluklarla bağlantılı şekilde uygulamak mümkün olabilecektir.

İHAS'ın tamamlayıcısı olarak ortaya çıkan Avrupa Sosyal Şartı[465] m.16 ise mali düzenlemelerle ilgili açık atıf nedeniyle vergisel alanda da doğrudan uygulanabilir bir hüküm niteliğindedir. Hüküm akit devletlerin ailenin korunması için mali düzenlemeler yapma taahhüdünü içermektedir ve şu şekildedir: *"Toplumun temel birimi olan ailenin tam gelişmesi için gerekli koşulları sağlamak amacıyla, Taraf devletler, sosyal ve aile yardımları, mali*

[463] Hodgson / Sadiq, s.111.

[464] Türkiye, Protokol'ü 14 Mart 1985 tarihinde imzalamış, 10 Mart 2016 tarih ve 6684 sayılı Onaya Uygun Bulma Kanunu, 25 Mart 2016 tarih ve 29664 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 7 Numaralı Protokol'ün onaylanmasını kararlaştıran 28 Mart 2016 tarih ve 2016/8717 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Protokol'ün resmi Türkçe çevirisi, 8 Nisan 2016 tarih ve 29678 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Onay belgeleri 2 Mayıs 2016 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne tevdi edilmiş ve Protokol, Türkiye bakımından 1 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

[465] Avrupa Konseyi, Avrupa sosyal Şartı, European Treaty Series - No. 35, Turin 18.10.1961.

düzenlemeler, aile konutunun sağlanması, yeni evlilere sağlanan yardımlar ve diğer uygun yollarla aile hayatının ekonomik, hukuki ve sosyal korunmasını teşvik etmeyi taahhüt ederler." Bu hüküm aile için uygulanacak vergi avantajları için bir dayanak olarak kabul edilmektedir.[466]

1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m.41/1'e göre ise *"Aile, Türk toplumunun temelidir."* 2001 tarihinde[467] maddeye *"ve eşler arasında eşitliğe dayanır."* ibaresi eklenmiştir. Bu hükme göre toplumsal birlik olarak aile hem hukuki eşitliğe hem de toplumsal cinsiyet eşitliğine dayanmalıdır. Devlet vergilendirme yetkisini ailenin korunmasına ilişkin bu hükme ters düşmeyecek şekilde kullanmak zorundadır.[468] Örneğin kadının aile içindeki konumunu ikincilleştiren normlar (açık ya da örtük olsun), bu ilke ile bağdaşmayacaktır.[469]

Öte yandan AY m.41 devletin evliliği kolaylaştıran, aileyi güçlendiren önlemler almasını gerektirir.[470] Bu kapsamda evliliğe/aileye tanınan vergisel avantajlar AY m.41 ile birlikte okunmalıdır.[471] AY m.41'in gerekçesine bakıldığında Anayasakoyucunun iradesinin de bu yönde olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim Anayasa gerekçe metninde açık bir şekilde AY m.41'in *"Aileler için tanınan vergi indirimleri ve kolaylıkları veya çeşitli yardımlar ailenin refahına hizmet amacı"* taşıdığı belirtilmiştir.[472]

---

[466] Kokott, s.134.

[467] RG Tarih-Sayı: 17 Ekim 2001 – 24556 (Mükerrer)).

[468] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s.169.

[469] Ekinci, s.183.

[470] Necmi Yüzbaşıoğlu, **Anayasa Hukukuna Giriş**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017, s.71. Ayrıca bkz. Töralp, s.164; Arslan Öncü, "Özel Yaşam", s.318.

[471] Eda Özdiler Küçük, "Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik", **Ankara Barosu Dergisi,** Cilt 76, Sayı 1, 2018, s.237. AY m.41'i vergi hukuku perspektifinden okuyan ve ailenin korunmasına ilişkin hükümleri verginin pozitif statü hakları içinde değerlendiren bir çalışma için bkz. Taylar, ss.4970-4972:*"Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda belirlenen vergi oranları, bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlık hariç) gerçekleşen intikallerde yarı oranında uygulanmaktadır (VİVK.m.16). Yarı oranında uygulanan veraset intikal vergisiyle, belirtilen kişiler arasında gerçekleşen intikaller daha az vergilendirilmekte, bu şekilde ailenin düzen ve refahı bir ölçüde korunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir binanın sahibinin altsoy veya kardeşlerinden birinin ikametine tahsis edilmesi durumunda emsal kira bedeli esası uygulanmamakta (GVK.m.73), böylece bu kişiler arasında bedelsiz (kira almadan) konut tahsisleri gelir vergisi açısından da korunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23-29'uncu maddeleri arasında aile açısından gelir oluşturan bazı ücretlerin vergi istisnası kapsamına alınmış olması, ücretlilere yönelik asgari geçim indirimi uygulaması (GVK. m.32), ailenin geçimini sağlayan bazı araç veya gelirlerin haczedilememesi (AATUHK.m.70) olumlu düzenlemeler olarak göze çarpmaktadır."* tespitiyle AY m.41'i vergi sistemlerindeki uygulamalarla birlikte değerlendirmiştir. Bu çalışmanın da ilerleyen kısımlarında adı geçen uygulamalar, ilgili görüldükleri başlıklarda değerlendirilecektir.

[472] Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısının Danışma Meclisince Kabul Olunan Metni ve Milli Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu Raporu (Danışma Meclisi: 1/463, Milli Güvenlik Konseyi: 1/397), Sayı 450, 24 Eylül 1982, s.21.

Anayasa m.41/2'de yer alan düzenlemeye göre: *"Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alır, teşkilatı kurar."*. AY m.41, kadının ana olarak aile içinde korunmaya muhtaç görüldüğü şeklinde bir bakışı yansıttığı belirtilmektedir.[473] İlgili hükümde erkeğe ve babaya dair herhangi bir ifade yer almamaktadır. Bu yönüyle madde hükmü yetersizdir. Ayrıca hüküm, farklı evlilik yapılarını dışarda bırakması nedeniyle de eleştirilmektedir.[474]

6. Sağlık Hakkı

Sağlık hakkı, ulusal ve ulusalüstü hukuk metinlerinde tanınan bir sosyal haktır. Farklı cinsiyetlerin ve cinsel kimliklerin farklı sağlık ihtiyaçları olması, vergi sistemlerinin bu ihtiyaçlara bağladığı sonuçların tespitiyle birlikte vergi hukukunun cinsiyet politikaları ile kesişimini göstermesi bakımından dikkate değer bir alan sunar. Bu türden sağlık ihtiyaçlarından başlıcaları doğum, kürtaj, üremeye yardımcı tedavi uygulamaları, cinsel yolla bulaşan hastalıklar, cinsiyet değiştirme ameliyatlarıdır. Ayrıca sadece kadınların kullandığı sağlık ürünlerine erişim de (ör. menstrüasyon ürünleri) sağlık hakkı ile yakından bağlantılıdır. Vergi sistemlerinin bu ihtiyaçları ele alma biçiminin değerlendirilmesi cinsiyete duyarlı bir temel haklar perspektifini ve bu haklardan sağlık hakkı ile bir okuma yapılmasını da gerektirir.

Sağlık hakkı genel bir tanımla, bireyin ulaşabileceği en yüksek fiziksel ve zihinsel sağlık standartlarına sahip olma hakkı şeklinde ifade edilmektedir.[475] Sağlık hakkı insan onuruna yakışır asgari bir yaşam düzeyi için de bir koşuldur.[476]

Uluslararası düzenlemelere bakıldığında, BM'nin uzmanlık birimlerinden biri olan Dünya Sağlık Teşkilatı Anayasası'nın[477] bu alanın öncü düzenlemesi olduğunu belirtmek

---

[473] a) Şimşek, ss.130-131. Benzer bir bakış çalışma şartları ve dinlenme hakkı kenar başlığını taşıyan AY m.50/2 hükmünde de kendini gösterir: *"Küçükler ve kadınlar ile bedeni ve ruhi yetersizliği olanlar çalışma şartları bakımından özel olarak korunurlar."*

b) Hatemi ise hükmü kadının değil, ananın korunması şeklinde sınırlı kapsamı nedeniyle eleştirmekte ancak AY m.10/2'ye eklenen "pozitif ayrımcılık" düzenlemesiyle bu sakıncanın giderilmiş sayılabileceğini belirtmektedir, bkz. Hüseyin Hatemi, **Aile Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul: On İki Levha, 2023, s.7.

[474] Şimşek, s.131.

[475] Nurten Yaylacı, **Uluslararası Hukukta Sağlık Hakkı**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2023, s.143.

[476] Gözler, s.220.

[477] Bu belge 22 Temmuz 1946 tarihinde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 61 ülkenin temsilcisi tarafından imzalanmış, 26 üye ülke tarafından onaylanmasının ardından, 7 Nisan 1948 tarihinde resmi olarak kurulmuştur. 2 Ocak 1948 günü Dünya Sağlık Teşkilatı kurucu anlaşmasını imzalayan Türkiye, 9 Haziran 1949 tarihli ve 5062 sayılı Kanun'la Dünya Sağlık Teşkilatı Anayasası'nı onaylayarak DST'ye üye olmuştur. Dümnya Sağlık Teşkilatı Anayasa metni, 17 Haziran 1947 tarihli ve 12491 sayılı RG'de yayınlanmıştır. Bu çalışmadaki çeviriler, anılan RG'deki resmi çeviriler olacaktır.

gerekir. Dünya Sağlık Teşkilatı Anayasası, sağlık hakkını açıkça tanıyan ilk insan hakları belgesidir. DST Anayasası başlangıç bölümünde sağlık hakkının tanımının yapılması oldukça önemli bir gelişmedir. Tanım şu şekildedir: *"Sağlık, beden, fikir ve sosyal bakımdan tam bir iyilik hali olup, yalnız hastalık ve maluliyetin yokluğundan ibaret değildir."*

Ayrıca İHEB m.25/1'e göre *"Her şahsın gerek kendisi gerekse ailesi için, yiyecek, giyim, mesken, tıbbi bakım, gerekli sosyal hizmetler dâhil olmak üzere sağlığı ve refahını temin edecek uygun bir hayat seviyesine ve işsizlik, hastalık, sakatlık, 'dulluk, ihtiyarlık veya 'geçim imkânlarından iradesi dışında mahrum bırakacak diğer hallerde güvenliğe hakkı vardır."* Hükmün sağlık hakkını düzenlemekten ziyade, Bildiri'nin Başlangıç bölümünde belirtilen "yeterli bir yaşama standardı" hakkını düzenlediği belirtilebilir.[478]

İHEB m.25/2, anneye ve çocuğa yönelik özel bir düzenleme getirmektedir: İHEB m.25/2: *"Analık ve çocukluk özel ihtimam ve yardım görmek hakkını haizdir. Bütün çocuklar, evlilik içinde veya dışında doğsunlar, aynı sosyal korunmadan faydalanırlar."* Bu hüküm anneye ve çocuğa yönelik vergisel avantajlar sağlanmasının hukuki bir temeli olarak değerlendirilebilir.

ESKS m.12/1: *"Bu Sözleşme'ye Taraf Devletler, herkesin, ulaşılabilecek en yüksek fiziksel ve zihinsel sağlık standardına sahip olma hakkını kabul ederler."* İHEB'ten farklı olarak ESKS sağlık hakkını "yaşama standardının" bileşeni olarak değil, başlı başına bir hak olarak düzenlemiştir.[479] Bunun sağlanması konusunda alınacak tedbirlerden bazıları ESKS m.12/2'de özel olarak sayılmıştır.[480] BM Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi, ESKS m.12'de tanınan sağlık hakkını ayrıntılı bir şekilde yorumlamıştır. Bu yoruma göre, sağlık hakkı cinsel özgürlüğü ve üreme özgürlüğünü de içeren kişinin sağlığını ve bedenini kontrol etme hakkını

---

[478] İzzet Mert Ertan, **Uluslararası Boyutlarıyla Sağlık Hakkı**, İstanbul:Legal Yayıncılık, 2012, s.19. Bu durumun maddenin değerini azaltmadığını belirten Ertan, *"Sağlık, bu hükümde başlı başına bir insan hakkı olarak değil, yaşama standardı hakkının bileşenlerinden biri olarak öngörülmüştür."* tespitiyle savını desteklemektedir.

[479] Ertan, s.21.

[480] ESKS m.12/2: "*Bu Sözleşme'ye Taraf Devletlerin, bu hakkın tam olarak kullanılmasını sağlamak için alacakları tedbirler şu amaçlara yönelik olacaktır:*

(a) Ölü doğum ve çocuk ölümleri oranlarının düşürülmesini ve çocuğun sağlıklı bir şekilde gelişmesini sağlamak;

(b) Çevresel ve sınai sağlık şartlarının her yönüyle iyileştirilmesi;

(c) Salgın, yöresel, mesleki ve diğer hastalıkların önlenmesi, tedavisi ve kontrolü;

(d) Hastalık durumunda herkese tıbbi hizmet ve tıbbi bakım sağlayacak koşulların yaratılması."

içermektedir.[481] Yorum ayrıca, ayrımcılık yapılmaksızın herkes için karşılanabilir olması gereken sağlık hizmetlerine, mallara ve tesislere erişimin garanti altına alınmasının önemini vurgulamaktadır. Komite sağlık hakkını sosyal açıdan dezavantajlı grupların ihtiyaç duydukları sağlık hizmetlerine maddi sıkıntı çekmeden ulaşabilmelerini sağlamak için ekonomik engellerin ortadan kaldırılmasını da içerecek şekilde yorumlamaktadır.

Sağlık hakkına aile planlaması ve cinsiyete duyarlı bakışı açıkça dahil eden CEDAW m.12/1 ise şu şekildedir: *"Taraf Devletler, aile plânlaması dahil sağlık bakım hizmetlerinden kadın ve erkeğin eşit olarak yararlanması için, sağlık bakımında kadınlara karşı ayırımı ortadan kaldıran bütün önlemleri alacaklardır."* Maddenin ikinci fıkrası kadının ve annenin özel ihtiyaçlarına karşı devlete özel yükümlülükler getirmektedir. Buna göre CEDAW m.12/2: *"Bu maddenin 1. paragrafında öngörülen hükümler saklı kalmak kaydıyla taraf devletler kadına hamilelik, lohusalık ve doğum sonrası dönemde gerekli hizmetleri sağlayacaklar, hamilelik ve emzirme sırasında yeterli beslenme ile birlikte, gerektiğinde bedava hizmet vereceklerdir."*

Ayrıca CEDAW m.11, özellikle doğurganlığın korunması hakkını da içerecek şekilde sağlıklı bir ortamda istihdam hakkı (1/f bendi) ve hamilelik süresince zararlı olduğu kanıtlanan işlerde kadınlara özel korumadan yararlanma hakkı (2/d bendi) ile cinsiyete duyarlı sağlık hakkı perspektifini de ayrıntılı şekilde ele almıştır.

Bölgesel düzeyde ise Avrupa Sosyal Şartı ve Gözden Geçirilmiş Avrupa Sosyal Şartı m.11 sağlığın korunması hakkını düzenlemektedir. Bu hak kapsamında akit devletlere birtakım yükümlülükler getirilmektedir. Düzenleme şu şekildedir: *"Akit Taraflar, sağlığın korunması hakkının etkili bir biçimde kullanılması sağlamak amacıyla, ya doğrudan ya da kamusal veya özel örgütlerle işbirliği içinde diğer önlemlerin yanı sıra; 1- Sağlığın bozulmasına yol açan nedenleri olabildiğince ortadan kaldırmak; 2- Sağlıklı olmayı teşvik etmek ve sağlık konularında kişisel sorumluluk duygusunu geliştirmek üzere eğitim ve danışma hizmetleri sağlamak; 3- Kazalar açısından olduğu gibi, salgın, yöresel ve diğer hastalıkları olabildiğince önlemek üzere tasarlanmış uygun önlemler almayı; taahhüt ederler."*

[481] BM, Committee on Economic, Social and Cultural Rights (CESCR), General Comment No. 14: The Right to the Highest Attainable Standard of Health (Art. 12 of the Covenant) [2000] UN Doc E/C.12/2000/4.

Ayrıca Gözden Geçirilmiş ASS m.13: "Sosyal ve tıbbi yardım hakkı" başlığıyla özellikle mali yönden yetersiz durumda olan kesimlere yönelik özel bir düzenleme getirmiştir.[482]

Sosyal ve ekonomik hakları sağlama konusunda İHAS bir yükümlülük getirmese de bu haklara yönelik bir uygulama ya erişimin ayrımcı temelde kısıtlandığı durumlarda, İHAS m.8 (özel hayata saygı hakkı) devreye girmektedir.[483] Sağlık hakkı da bu haklardan biridir ve İHAM sağlık hakkıyla bağlantılı uyuşmazlıklar özel hayata saygı hakkı (m.8) çerçevesinde inceleme yapmaktadır.[484]

Nihayet Türk Anayasasında sağlık hakkı AY m.56'da düzenlenmiştir. Buna göre *"Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir…..Devlet, herkesin hayatını, beden ve ruh sağlığı içinde sürdürmesini sağlamak; insan ve madde gücünde tasarruf ve verimi artırarak, işbirliğini gerçekleştirmek amacıyla sağlık kuruluşlarını tek elden planlayıp hizmet vermesini düzenler."* İHAS ile benzer şekilde sağlık hakkı Anayasal şikayette bireysel başvuruya konu olmasa da Anayasanın sosyal ve ekonomik alana ilişkin bu gibi düzenlemelerinin, başvuru yapılan hakkın (örneğin özel hayata saygı) etkili kullanımı konusunda bir destek norm olarak kullanılabileceği belirtilmektedir.[485]

Avrupa Parlamentosu, yakın bir tarihte cinsel sağlık ve üreme sağlığı haklarını AB Üye Devletlerinin desteklemesi gereken temel insan hakları olarak kabul eden bir karar

---

[482] Gözden Geçirilmiş ASS m.13: "*"Akit Taraflar sosyal ve tıbbi yardım hakkının etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamak amacıyla:*

1- Yeterli olanağı bulunmayan ve kendi çabasıyla veya başka kaynaklardan, özellikle bir sosyal güvenlik sisteminden yararlanarak böyle bir olanak sağlayamayan herkese yeterli yardımı sağlamayı ve hastalık halinde bunun gerektirdiği bakımı sunmayı;

2- Böyle bir yardım görenlerin, bu nedenle siyasal ve sosyal haklarının kısıtlanmasını önlemeyi;

3- Herkesin, kişisel veya ailevi mahrumiyet halini önlemek, gidermek ya da hafifletmek için gerekebilecek öneri ve kişisel yardımları uygun kamusal ya da özel hizmetler eliyle alabilmesini sağlamayı;

4- Bu maddenin 1, 2 ve 3 fıkralarında değinilen hükümleri, ülkelerinde yasal olarak bulunan diğer kit Tarafların vatandaşları ile kendi vatandaşlarını eşit tutarak, 11 Aralık 1953'te Paris'te imzalanmış olan Avrupa Sosyal ve Tıbbi Yardım Sözleşmesi ile üstlendiği yükümlülükler çerçevesinde uygulamayı; taahhüt ederler"

[483] Harris / O'Boyle / Warbrick, s.736-737; Arslan Öncü, "Özel Yaşam", s.302.

[484] Örnek kararlar için bkz. İHAM, *A, B ve C v. İrlanda*, Başvuru no. 25579/05, 16/12/2010, para.214; İHAM, *Tysiąc v. Polanya*, Başvuru no. 5410/03, 24/09/2007, para.105-108. İHAM'ın konuya yaklaşımına dair bir çalışma için bkz. Selman Karakul, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Sağlık Hakkı – I", **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, 2016, ss.169-206; Selman Karakul, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Sağlık Hakkı – II", **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, 2017, ss.17-58.

[485] Boyar, "Pozitif", s.78; Arslan Öncü, s.303.

yayınlamıştır.[486] Belge, kürtaja erişimin önündeki engellerin kaldırılması, doğum kontrolü, doğum bakımı, yardımcı üreme teknolojileri ve kapsamlı cinsel eğitim konularına odaklanmakta, ayrımcılık yapmamanın önemini vurgulamakta, cinsel sağlık ve üreme sağlığı ve haklarını insan onurunun temel bir bileşeni olarak savunmakta ve böylece bunları toplumsal cinsiyet eşitliği söyleminin bir unsuru haline getirmektedir.

Sağlık hakkı, daha önce de belirtildiği gibi farklı cinsiyetlerin farklı ihtiyaçlarına karşı duyarlı bakış açısı geliştirmeyi gerektirir. Bu nedenle hakkın öznesi bazı özel durumlarda spesifikleşir.[487] Bu belirlemenin işlevi hakkın kapsamını sınırlamak değil, haktan yararlanmayı ve hakla ilgili olası sorunları daha somut ve görünür hale getirmektir. Özellikle kürtaj, emzirme, menstrüasyon ürünlerine erişim gibi durumlarda kadınların spesifik özne oluşu buna örnektir. Ayrımcılığa uğrama riski yüksek ve dezavantajlı sosyal gruplar olarak nitelendirilebilecek eşcinseller ve biseksüeller (özellikle üremeye yardımcı tedaviler ve cinsel yolla bulaşan hastalıkların tedavisi bağlamında) ile transseksüeller (özellikle cinsiyet değiştirme prosedürleri bağlamında) cinsiyet politikaları perspektifinden özel olarak incelenmesi gereken diğer özne gruplarıdır. Bu tedavilere erişim kadar bunların vergi sistemlerinde ne şekilde dikkate alındığını belirlemek de dezavantajlı grupların karşılaştıkları zorlukların ortaya konması ve giderilmesinde önemli bir aşama olacaktır.

7. Çalışma Hakkı

Çalışma hakkı, bireylerin ekonomik hayata katılımını sağlayan temel insan haklarından biridir. Uluslararası hukukta çalışma hakkı, çeşitli belgelerde ayrıntılı olarak düzenlenmektedir. İHEB m.23[488] herkesin çalışma, adil ve elverişli çalışma koşullarına sahip olma ve eşit işe eşit ücret alma hakkına sahip olmasını düzenlemektedir. Ayrıca, Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) tarafından kabul edilen sözleşmeler, çalışma hakkının korunması ve geliştirilmesi açısından

---

[486] Avrupa Parlamentosu, 'Resolution of 24 June 2021 on the situation of sexual and reproductive health and rights in the EU, in the frame of women's health' (2020/2215(INI)), 24 June 2021, Brussels.

[487] Ertan, ss.51-56; Yaylacı, ss.164-169.

[488] İHEB m.23: *"1 - Her şahsın çalışmaya, işini serbestçe seçmeye, âdil ve elverişli çalışma şartların a ve issizlikten korunmaya hakkı vardır.*

2 - Herkesin, hiç bir fark gözetilmeksizin, eşit çalışma karşılığında eşit ücrete hakkı vardır.

3 - Çalışan her kimsenin kendisine ve ailesine insanlık haysiyetine uygun bir yaşayış sağlayan ve gerekirse her türlü sosyal koruma vasıtalariyle de tamamlanan âdil ve elverişli bir ücret e hakkı vardır.

4 - Herkesin, menfaatlerinin korunması için sendikalar kurmaya ve bunlara katılmaya hakkı vardır."

büyük önem taşımaktadır. ILO'nun 111 No'lu Ayrımcılık (İstihdam ve Meslek) Sözleşmesi[489] iş yerinde cinsiyet, ırk, din gibi faktörlere dayalı ayrımcılığı yasaklamaktadır.

ESKS m.6[490] çalışma hakkını, ESKS m.7[491] ise eşit işe eşit ücret gibi çalışma koşullarına dair hakları düzenlemektedir. İHAS'ta çalışma hakkı açıkça yer almasa da Avrupa Sosyal Şartı bu hakkı ayrıntılı olarak düzenlemektedir. ASS'nin hemen hemen bütün maddeleri çalışma hakkıyla bağlantı içindedir. Özellikle ASS m.20 "istihdam ve meslek konularında cinsiyete dayalı ayrım yapılmaksızın fırsat eşitliği ve eşit muamele görme hakkını" düzenlemesiyle çalışma konumuzla yakından ilgilidir. Bu maddede devletlere cinsiyetler arası eşit muamele hakkını etkili şekilde teşvik etmek için uygun önlem alma yükümlülüğü getirilmektedir. Vergi hukuku bu türden önlemlerin alınmasını gerektiren bir alan olarak ön plana çıkmaktadır.

Türk hukukunda AY m.49'a göre çalışma herkesin hakkı ve ödevi olarak düzenlenmiştir. Devletin, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek ve desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri almasına yönelik görevleri de yine AY m.49/2'de öngörülmüştür. Özellikle işsizliği önleme vurgusu önemlidir; çalışmanın diğer haklarla ilişkisi göz önünde bulundurulduğunda devlet işsizliği önleyerek çalışmayı bir haktan özgürlüğe

---

[489] Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) 111 No.lu İstihdam ve Meslek Alanında Ayrımcılığa İlişkin Sözleşme, 25 Haziran 1958 tarihinde kabul edilmiş ve 15 Haziran 1960 tarihinde yürürlüğe girmiştir, bkz. 362 U.N.T.S. 31.

[490] ESKS m.6/1: *"Bu Sözleşme'ye Taraf Devletler, herkesin serbestçe seçtiği ya da kabul ettiği bir işte çalışarak hayatını kazanma fırsatı veren çalışma hakkını tanırlar ve bu hakkın korunması için gerekli tedbirleri alırlar."*

[491] ESKS m.7: "*Bu Sözleşme'ye Taraf Devletler, herkesin adil ve elverişli çalışma koşullarından yararlanmak hakkını kabul ederler. Bu hak özellikle şunları güvence altına alır:*

(a) Bütün işçilere emeklerine karşılık, asgari olarak;

(i) Adil ücretler ve eşit işlere, hiç bir ayrım yapılmaksızın eşit ödeme, özellikle kadınlara, kendilerine sunulan çalışma koşullarının erkeklerin koşullarından daha aşağı olmayacağı ve aynı iş için aynı ücreti alacakları konusunda güvence verilmesi;

(ii) Bu Sözleşme'nin hükümlerine uygun olarak, kendilerine ve ailelerine saygın bir yaşam düzeyi sağlayacak bir ücret verilmesi;

(b) Güvenli ve sağlıklı çalışma koşulları;

(c) Herkese, işyerinde uygun bir üst kademeye yükselmede eşit olanak ve bu yükselmenin yalnızca kıdem ve yeterlilik esaslarına göre yapılması;

(d) Dinlenme, boş zaman, çalışma saatlerinin makul ölçülerde sınırlanması, ücretli dönemsel tatiller ve resmi tatillerde ücret verilmesi."

dönüştürmelidir.[492] Vergi düzenlemeleri bu hakkın kullanımını sınırlandırabildiği gibi[493] uygun vergisel önlemlerle çalışma hayatını geliştirebilmektedir.[494] Özellikle kadınlar ve diğer dezavantajlı gruplar açısından vergi sistemlerinin nasıl tasarlandığı, işgücüne katılım üzerinde önemli etkilere sahiptir. Bu bağlamda vergi hukuk ve cinsiyet ilişkisinde inceleme alanına dahil olan bir diğer hak, çalışma hakkıdır.

Vergi sistemleri çalışma hakkıyla bağlantılı olarak farklı gruplar üzerinde farklı etkiler yaratabilmektedir. Örneğin, hane halkı geliri üzerinden ortak beyan sistemleri *(joint taxation),* ikincil gelir sahibini -genellikle kadınları- dezavantajlı konuma getirebilmektedir. Birçok ülkede ortak beyanda, ikincil gelir getiren eşin daha yüksek marjinal vergi oranlarına tabi tutulması, kadınların işgücüne katılımını caydırmaktadır.[495] Bu durum, çalışma hakkının dolaylı olarak sınırlandırılmasına neden olabilmektedir.

Öte yandan çalışmaya erişim konusundaki engelleri kaldırmak amacıyla kadınlara yönelik gelir vergisi muafiyetleri, indirimleri uygulandığında, bu durum devletin çalışma hakkına yönelik alabileceği tedbirler arasında kabul edilecektir. Kadın girişimciler için sağlanan vergi avantajları, çalışma hakkının güçlendirilmesi adına önemli bir araç olabilir. Kadınların iş hayatına katılımını destekleyen vergi avantajları, ekonomik bağımsızlıklarını artırarak toplumsal cinsiyet eşitliğine katkıda bulunma potansiyeli taşımaktadır.

Çalışma hakkı, yalnızca bir işe sahip olmakla sınırlı değildir; çalışma koşullarının da bu hakkın tamamlayıcı unsurları olduğu gözetilmelidir.[496] İşyerlerindeki kreş imkanları, işyerine ulaşımın kolaylaştırılması gibi önlemler bu kapsamdadır. Özellikle bakım emeği vergi sistemlerinde yeterince dikkate alınmadığında, kadınların üzerindeki görünmeyen ekonomik ve sosyal yük daha da artmaktadır. Çalışma ortamının bu gibi eşitsizliklere duyarlı bir şekilde oluşturulması da çalışma hakkının bir tamamlayıcı unsuru olacaktır.

---

[492] İbrahim Ö. Kaboğlu, "Anayasa'da Sosyal Haklar: Alanı ve Sınırları", **Anayasal Sosyal Haklar** (Ed. İbrahim Ö. Kaboğlu), İstanbul: Legal Yayıncılık, 2012, s.17.

[493] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.170-171. Bu sınırlamanın bir örneği olarak aile reisi beyanını özellikle kadının çalışma hakkıyla birlikte değerlendiren çalışma için bkz. Saban, "Aile Reisi", s.121-122.

[494] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss.65-66: çalışma hakkı devletin vergilendirme alanında alacağı önlemlerle geliştirebileceği alanlardan biridir ve bu anlamda verginin yasallığı ilkesi aracılığıyla bireyin gelişme gereksiniminin karşılanmasını sağlar. Ayrıca bkz. Töralp, s.176-177.

[495] Ayrıntılar için bkz. Dördüncü Bölüm.

[496] Kaboğlu, s.18.

İKİNCİ BÖLÜM:

CİNSİYET AYRIMININ VERGİSEL BOYUTU

I. Cinsiyet Ayrımının Vergisel Boyutunun Belirlenmesi

Mükellefiyet kural olarak vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren kişinin cinsiyetinden bağımsız olarak ortaya çıkar ve vergilendirmeye ilişkin temel unsurlar (muafiyet, oran, indirim vb.) mükellefin cinsiyetine göre değişiklik göstermez. Ancak hem tarihsel olarak[497] hem de günümüzdeki bazı mali yükümlülükler[498] söz konusu olduğunda bu kuraldan sapmalarla karşılaşmak mümkündür. Bazı ülkelerde vergi mükellefiyetinin yahut yararlanılabilecek vergi avantajlarının niteliği, mükellefin cinsiyetine göre değişiklik göstermektedir.[499] Bu farklılaştırmanın nedeni kimi durumlarda cinsiyetler arasındaki biyolojik unsur farklılıkları,[500]

---

[497] Babil, Sümer ve Antik Roma uygarlıklarında kadın, erkekten bağımsız olarak mülk sahibi olamamaktaydı. Bu durum kadına yalnızca mülkiyet hakkının tanınmaması değil, aynı zamanda kadının devletle doğrudan bir ilişki kuramaması ve "vatandaş" statüsü edinememesi anlamına gelmekteydi, Kadınların mülkiyetinin erkek kontrolünde olduğu bu sistem Roma Hukukunda *"unitas personae"* (tek kişi/üniter kişi) statüsü ile sağlanmaktaydı ve bu statü hukuk gözünde kadınları, çocukları ve köleleri kocanın/babanın/mal sahibinin 'kişiliğinde' birleştirmek için kullanılıyordu. Erken devlet sistemlerinde kadınlar, hukuki kişi ya da özne olarak tanınmadığından ve buna bağlı olarak mülkiyet edinemediklerinden, vergi hukuku bakımından da bir mükellef olarak algılanmadılar. Buna karşın kadınlar tarafından elde edilen gelirler ya da servet unsurları vergilendirme biriminin içine dahil edilerek vergilendirildi. Kadını kontrol edecek bir erkeğin bulunmadığı durumlarda ise kadın, vergiden muaftı. Bu durum kadınların ekonomik ve siyasi güçle ilişkilendirilmediği anlamına geliyordu. Sonrasında ise, seks işçiliği yapan kadınların gelirlerinin vergilendirilmesiyle başlayan süreç, Roma İmparatorluğunun sonuna gelindiğinde kadınların da "baş vergisi" nin mükellefi olmalarıyla sonuçlandı, bkz. Lahey, **Capture**, s.15. Daha yakın dönemden örnekler ise Hindistan'da belli bir dönem uygulanan göğüs vergisi (bkz. Zeynep Arıkan / Özge Önkan. "Hindistan Vergi Sistemi", **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi,** Cilt 9, Sayı 3, 2020, s.2483) ve 1995 yılına kadar Güney Afrika'da kadınların daha yüksek gelir vergisi oranına tabii olmasıdır (bkz. Stotsky, "How Tax System Treat", s.31; Williams, s.9; Smith, s.2.).

[498] Günümüzde bazı devletlerde erkekler için zorunlu tutulan kamu hizmetleri (askerlik vb.) bir mali yükümlülük ödenmesiyle ifa edilebilmektedir. Bu gibi durumlarda ödenen mali yükümlülüğün mükellefi yalnızca erkekler olmaktadır, bkz. İHAM, *Kung v. İsviçre*, no.73307/17 (Derdest dosya).

[499] Örneğin veraset ve intikal vergisinde ve yine ölüm sonrası hayatta kalan eşin mülk üzerinden ödediği emlak vergilerinde yalnızca dul kadınlara avantaj tanıyan düzenlemeler buna örnektir, bkz. İHAM, *Mr Hobbs ve diğerleri v. Birleşik Krallık*, no. 63684/00, 26/03/2007. Ayrıca bkz. ABD Yüksek Mahkemesi, *Kahn v. Shevin*, 416 U.S. 351, 1974.

[500] Bkz. İHAM, *Van Raalte v. Hollanda*, no. 20060/92, 21/02/1997.

kimi durumlarda ise toplumsal roller[501] olmaktadır. Bu tür farklılaştırma kriterlerinin ayrımcılık yasağına aykırı olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca bazı durumlarda vergi hükümlerinde açık bir ayrım görülmez; ancak hükmün uygulanması sırasında ayrımcı etkiler ortaya çıkabilir. Görünüşte tarafsız olan vergi kurallarının gerçek hayatta cinsiyetler üzerinde orantısız etkiler yaratması durumunda ayrımcılık gündeme gelebilmektedir.[502] Günümüzde doğrudan/açık cinsiyet ayrımcılığı büyük ölçüde ortadan kalkmış olsa da örtük/dolaylı ayrımcılık halen birçok ülkede vergi sistemlerinde varlığını sürdürmektedir.

A. Cinsiyet Ayrımcılığının Türleri: Doğrudan Ayrımcılık ve Dolaylı Ayrımcılık

Doğrudan (dolaysız/açık) ayrımcılık, ayrımcılığın kesin olarak yasaklandığı faktörlerden birine yönelik olarak kişi veya kişi grubuna farklı muamele yapılmasıdır.[503] Dolaylı (gizli) ayrımcılık ise açık ve kesin olarak yasaklanmış bir faktöre yönelik olmamakla birlikte başka kriterlerin aynı etkiyi doğurabilecek şekilde kullanılması sonucu ortaya çıkan ayrımcılıktır.[504] Hükmün ayrımcı bir uygulama getirmediği, ancak uygulamanın hükmün lafzındaki kapsamı daralttığı durumlar da dolaylı ayrımcılık olarak nitelendirilmektedir.[505] Bir norm ilk bakışta tarafsız görünmesine rağmen fiilen ayrımcı bir etki doğurabilecek ayırt edici başka bir ölçüt kullanıldığında, dolaylı ayrımcılık oluşturacaktır.[506] Bu tanımıyla dolaylı ayrımcılık, maddi eşitlik anlayışı arayışında kilit bir rol oynamaktadır.[507]

AB Konsey Direktiflerinden 2006/54/EC[508] tanımlar başlıklı madde 2-a'da cinsiyete dayalı doğrudan ayrımcılık ve dolaylı ayrımcılığın tanımları verilmiştir. Buna göre doğrudan ayrımcılık, bir bireyin karşılaştırılabilir durumdaki bir diğer bireye göre cinsiyet temelinde

---

[501] İHAM, *Stec ve diğerleri v. Birleşik Krallık*, no. 65731/01 ve 65900/01, 12/04/2006, para.66. Benzer bir karar için bkz. İHAM, *Walker v. Birleşik Krallık*, no. 37212/02, 12/02/2007.

[502] ABAD, *Bilka-Kaufhaus GmbH v Weber von Hartz*, Case C-170/84, 1986, ECR 1607; Alman Federal Anayasa Mahkemesi *(Bundesverfassungsgericht),* BVerfGE 121, 241, 2 BvL 6/07, 18 Haziran 2008.

[503] Aşcı Akıncı, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, s.10; Törenli, s.22; Karan, **"**Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.472; Kuru, s.290.

[504] Aşcı Akıncı, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, s.11; Büyükçalık, s.42-43; Kuru, s.298.

[505] Işıl Kurnaz, "LGBTQ Haklarının Korunmasında Anayasa Yargısı ve Stratejik İnsan Hakları Davaları: Türkiye Örneği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Sayı 148, 2020, s.24.

[506] Aşcı Akıncı, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, s.11; Kuru, s.301.

[507] Karan, **"**Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", **s**s.473-474.

[508] Official Journal of the European Union, L 204/23, 26.07.2006.

dezavantajlı bir muameleye tabi tutulmasını ifade etmektedir. Dolaylı ayrımcılıkta ise görünüşte tarafsız bir hüküm, ölçüt veya uygulama söz konusudur; ancak bu hüküm, ölçüt veya uygulama belli bir cinsiyeti diğerine kıyasla dezavantajlı duruma getirmektedir.[509]

Ulusal hukukta ise 6701 sayılı Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu'nda[510] ayrımcılık türleri tanımlanmaktadır. 6701 sayılı Kanun m.2 tanımlar kenar başlığını taşımakta ve (d) ile (e) bentlerinde sırasıyla "doğrudan ayrımcılık" ve "dolaylı ayrımcılık" tanımları yer almaktadır. Bu tanımlara göre doğrudan ayrımcılık, *"Bir gerçek veya tüzel kişinin, hukuken tanınmış hak ve hürriyetlerden karşılaştırılabilir durumdakilere kıyasla eşit şekilde yararlanmasını bu Kanunda sayılan ayrımcılık temellerine dayanılarak engelleyen veya zorlaştıran her türlü farklı muameleyi";* dolaylı ayrımcılık ise *"Bir gerçek veya tüzel kişinin, görünüşte ayrımcı olmayan her türlü eylem, işlem ve uygulamalar sonucunda, bu Kanunda sayılan ayrımcılık temelleriyle[511] bağlantılı olarak, hukuken tanınmış hak ve hürriyetlerden yararlanma bakımından nesnel olarak haklılaştırılamayan dezavantajlı bir konuma sokulmasını"* ifade etmektedir.[512]

Doğrudan cinsiyet ayrımcılığı, açıkça cinsiyet farklılıklarına dayalı farklı bir muameledir, oysa dolaylı cinsiyet ayrımcılığı; bir yasa, politika, program veya uygulama, cinsiyet bakımından tarafsız görünmesine rağmen ayrımcı bir etki oluşturduğunda söz konusu

[509] Direktifte dolaylı ayrımcılık tanımı içinde bu farklılığın meşru amaç taşımaması, gerekli ve uygun olmaması gibi unsurların yer aldığı da görülmektedir. Ancak meşru amaç ve ölçülülük testi dolaylı ayrımcılığın tanımında yer alması gereken unsurları değil, hukuka uygunluk denetiminde uygulanan kriterleri ifade etmektedir. Bu kriterler doğrudan ayrımcılık bakımından da pekâlâ uygulanacaktır.

Buna karşın, tanımdan hareketle AB hukukunda doğrudan ayrımcılığın herhangi bir makul ya da nesnel neden ileri sürülerek haklılaştırılabilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir, bkz. Kuru, s.296.

Tanımla ilgili bir diğer tespit ise, doğrudan ayrımcılıkta karşılaştırılabilir durumun yer almasına karşın, dolaylı ayrımcılıkta bunun tanım içinde yer almamasından hareketle karşılaştırılabilirlik testinin sadece doğrudan ayrımcılıkla ilgili iddialarda söz konusu olabileceğine ancak bunun yargı kararlarına yansımadığına yöneliktir, bkz. Christa Tobler, "Equality and Non-Discrimination under the ECHR and EU Law. A Comparison Focusing on Discrimination against LGBTI Persons"', **Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht**, Vol.74.3, 2014, s.554 (Eser bundan sonra **LGBTI** olarak anılacaktır.); Christopher McCrudden / Sacha Prechal, **The Concepts of Equality and Non-Discrimination in Europe: A Practical Approach**, European Comission Publication, 2009, s.29.

[510] RG Tarih-Sayı: 20.04.2016 – 29690.

[511] 6701 sayılı Kanun m.3/2: *"Bu Kanun kapsamında cinsiyet, ırk, renk, dil, din, inanç, mezhep, felsefi ve siyasi görüş, etnik köken, servet, doğum, medeni hâl, sağlık durumu, engellilik ve yaş temellerine dayalı ayrımcılık yasaktır."*.

[512] Bu tanımda da tıpkı AB düzenlemelerindeki gibi "karşılaştırılabilir durum" unsuruna doğrudan ayrımcılıkta yer verildiği ancak dolaylı ayrımcılık tanımında bunun açık bir şekilde ifade edilmediği görülmektedir.

olur.[513] Bu nedenle doğrudan ayrımcılık nispeten kolay bir şekilde saptanabilirken dolaylı ayrımcılık detaylı ve cinsiyete duyarlı araştırmaları gerekli kılabilmektedir.[514]

Doğrudan cinsiyet ayrımcılığı, genellikle farklı cinsiyetler arasında açık bir ayrımın varlığında söz konusu olur. Örneğin aynı işyerinde eşit değerde iş yapan farklı cinsiyetlerden iki işçiden birine daha az ücret verilmesi doğrudan ayrımcılık teşkil eder. Ancak yarı zamanlı bir çalışanla tam zamanlı çalışan arasında yapılacak bir ayrım, ilk bakışta objektif bir kriter gibi görünen çalışma süreleri üzerinden yapılan bir ayrım gibi görünse de bu durumda da cinsiyet etkileri söz konusu olabilir. Çocuk ve aile bakımı gibi sorumlulukları nedeniyle yarı zamanlı çalışmayı tercih eden belli bir cinsiyet grubuna (kadınlara) yönelik hukuki düzenleme eksikliğinin doğrudan ayrımcı olarak görülmesi zordur.[515] Dolaylı cinsiyet ayrımcılığı bu noktada devreye girerek mevcut sosyo-ekonomik farklılıklar nedeniyle belli bir cinsiyetten kişi için diğer cinsiyetten kişiye kıyasla dezavantajla sonuçlanabilecek görünüşte tarafsız hükümler, ölçütler veya uygulamaları da ayrımcılık kapsamına alır.[516] Yukarıdaki örnekte, eğer bir iş grubunda yarı zamanlı çalışmada toplumsal roller gereği kadın cinsiyeti yoğunlaşmışsa, cinsiyetler arası eşitliğin sağlanmasında bu etki de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu etkiyi göz önünde bulundurmayan kurallar, ayrımcılık yasağına aykırı olabilecektir.

Örneğin Bilka-Kaufhaus GmbH v Weber von Hartz davasında[517] ABAD, yarı zamanlı çalışanların çoğunluğunu kadınların oluşturması sebebiyle yarı zamanlı çalışanları dezavantajlı kılan bir emeklilik planının, dolaylı ayrımcılık oluşturabileceğini kabul etmiştir. Ancak ilgili şirketin böyle bir tercihi cinsiyete dayanmayan nesnel faktörlerle açıklayabilmesi durumunda ayrımcılığın oluşmayacağını ifade etmiştir. ABAD'a göre ekonomik gerekçeler böyle bir farklılık için haklı görülebilecek; ancak böyle bir uygulamanın gerekli olup olmadığı ve işverenin izlediği amaçlarla orantılı olup olmadığının da ayrıca tespit edilmesi gerekecektir.

[513] Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.80; Büyükçalık, s.86.

[514] Gören, **Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması**, s.153.

[515] Büyükçalık, s.33.

[516] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.16; Törenli, s.22.

[517] ABAD, *Bilka-Kaufhaus GmbH v Weber von Hartz*, Case C-170/84, 1986, ECR 1607, özellikle para.35. Bu karar, "özün önceliği" ilkesinin bir uygulaması olarak görülmektedir, bkz. Ioannis P. Giokaris / Maria Eleni Pouliasi, "To Tax or Not to Tax? Tampon Taxes and Gender (In) Equality: The Cyprus Case-Study", **The Cyprus Review,** Vol.32, No.1, 2020, s.271.

Benzer bir uyuşmazlık ve benzer sonuçlu bir karar Alman Federal Anayasa Mahkemesi tarafından da verilmiştir.[518]

Görüldüğü üzere doğrudan ayrımcılık ve dolaylı ayrımcılık sınıflandırması haklı neden testi bakımından önem taşımaktadır. Özellikle ABAD kararlarında görülen bu ayrıma göre doğrudan ayrımcılık ancak açık bir şekilde yasa ya da anlaşma maddesinde öngörülen nedenlerle haklılaştırılırken, dolaylı ayrımcılık yazılı olmayan ve Mahkeme tarafından geliştirilen haklılaştırma nedenleri üzerinden de meşrulaştırılabilmektedir.[519] ABAD bu meşrulaştırma kriterlerinin belirlenmesi konusunda ulusal mahkemelere bir takdir alanı bırakmaktadır.[520] Ayrıca bu ayrım, ispat yükü ile ilgili tespitler bakımından da önem arz etmektedir.[521]

İHAM da doğrudan ve dolaylı ayrımcılık arasında bir ayrım yapmaktadır.[522] Doğrudan ayrımcılık için, aynı veya benzer durumlarda kişilere karşı muamelede farklılığın tanımlanabilir bir özelliğe dayalı olmasını aramaktadır. Doğrudan ayrımcılık, benzer durumda bulunan kişilere, meşru bir gerekçe olmaksızın, belli bir ayrım temeline dayalı olarak farklı muamele edildiğinde ortaya çıkar. Böyle bir durumda ayrımcı kural veya uygulama, korunan temele açıkça atıfta bulunmak zorunda değildir; ayrımcılık nedeninin korunan temelden ayrılamaz olması yeterlidir. Devlet meşru bir gerekçe gösterebiliyorsa, korunan bir temele dayalı farklı muamele, İHAS'ın ihlali anlamına gelmemektedir. Analizin bu son kısmı aracılığıyla Mahkeme, iç hukukta bir dereceye kadar kültürel, toplumsal veya diğer farklılıklarla ilgili

[518] Alman Federal Anayasa Mahkemesi *(Bundesverfassungsgericht),* BVerfGE 121, 241, 2 BvL 6/07, 18 Haziran 2008. Bu kararda yarı zamanlı çalışanlara yönelik dezavantajlı emeklilik planlarının kadınlara karşı dolaylı ayrımcılık oluşturduğu ve haklı bir neden taşımadığı belirtilmiştir.

[519] Aşcı Akıncı, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, s.12.

[520] Gören, "Genel Eşitlik İlkesi", s.3285.

[521] *"Dolaylı ayrımcılık iddiasında bulunan bir başvuru sahibinin, bir önlem veya uygulamanın etkisinin ayrımcı olduğuna dair aksi ispat edilebilir bir varsayım oluşturması halinde, ispat yükü, muameledeki farklılığın ayrımcı olmadığını göstermek zorunda olan davalı Devlete geçer",* bkz. İHAM, *D. H. ve diğerleri v. Çek Cumhuriyeti*, Başvuru No.57325/00, 13.11.2007, para.189. Ayrıca UN İnsan Hakları Komitesi'nin konu ile ilgili İHK, *Adam v. Çek Cumhuriyeti* (Communication No 586/1994 UN Doc CCPR/C/57/D/586/1994) kararında da benzer bir yaklaşım söz konusudur.

[522] İHAM, *Biao v. Danimarka*, Başvuru no. 38590/10, 24 Mayıs 2016; *D.H. ve diğerleri v. Çek Cumhuriyeti*, no. 57325/00, 13 Kasım 2007. İHAM kararlarında bu ayrıma yönelik ayrıntılı açıklamalar için bkz. Büyükçalık, ss.138-141; Harris / O'Boyle/ Warbrick, ss.765-767.

olarak devletlere bir takdir marjı bırakmaktadır.[523] Dolaylı ayrımcılık incelemelerinde ise İHAM etki değerlendirmesi yapmakta; bunu istatistiki verilerle desteklemektedir.[524]

B. Karşılaştırılabilirlik Testi

Ayrımcılığın saptanması, bir karşılaştırma/mukayese meselesidir[525]. Karşılaştırma, birden çok durum, kişi veya nesnenin incelenmesi ve bu şeylerin ortak veya ters düşen taraflarının tespit edilmesini ve sınıflandırmasını gerektirir.[526] Karşılaştırılabilirlik testinde farklı muameleye tabi olan kişi ya da grupların kıyaslanabilir *(comparable)* ya da benzer *(similar)* durumda olup olmadıkları saptanmaktadır.[527] Buradaki karşılaştırma, muamele farklılığını ve bu farklılığın hangi kriterler üzerinden yapıldığını belirlemeye yöneliktir.[528]

Durumların karşılaştırılabilirliği norm ve/veya uygulamanın konusu ve amacı ışığında değerlendirilir.[529] Kural koyma sürecinde karşılaştırılacak kişi ve durumların hangi koşullar altında aynı veya farklı durumda olduklarının belirlenmesi bir ölçüye kadar yasa koyucunun/devletin takdir yetkisinde görülmektedir.[530] Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki hukuki statü tespitinde ayrım kriteri belirlenirken belli unsurların kullanılması yasaklanmaktadır, cinsiyet de bu unsurlardan biri olarak mutlak yasak[531] yahut şüpheli temel[532] şeklinde kabul edilmektedir. Şüpheli veya hassas olan sınıflandırma kriterinde yasa koyucunun

---

[523] Braumann, s.411-412.

[524] Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.734-735. Örnek bir karar için bkz. İHAM, *D.H. ve diğerleri v. Çek Cumhuriyeti*, no. 57325/00, 13 Kasım 2007.

[525] Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.102; Niels Bammens, **The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law**, Amsterdam: IBFD, 2011, s.9; Kuru, s.119;

[526] Saban, **Vergi Hukuku,** s.45; Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, ss.2-4; Öden, ss.17-18, Bammens, ss.9-10.

[527] Yaltı Soydan, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, s.84, Aşcı Akıncı, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, s.125; Karan, **Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı,** s.487; Bammens, s.9. İHAM'ın son yıllarda "göreceli olarak benzer durum" çerçevesinde bir karşılaştırılabilirlik testi uygulamaktadır, bkz. Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.735.

[528] Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.102; Yaltı Soydan, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, s.80.

[529] İnceoğlu, "Eşitlik", s.50.

[530] Öden, ss.190-191; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.150. Hans Gribnau, "General Introduction", **The Principle of Equality in European Taxation** (Ed. Gerard TK Meussen) Kluwer Law International: EUCOTAX Series, 1999, s.31.

[531] Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.102; Yaltı /Özgenç, s.65.

[532] Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.745*;* Karan, "Bireysel Başvuru", ss.256-257. *Suspected ground* terimi, Türkçe'de "hassas temel" olarak da kullanılabilmektedir. Bkz. Serdar Gülener, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14. Maddesi Kapsamında Ayrımcılık Yasağı", **Bireysel Başvuru İncelemeleri**, (Ed. Musa Sağlam / Serdar Gülener / Recep Kaplan), Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayını, 2013, s. 217.

takdir yetkisi daha sınırlı bir niteliğe bürünmektedir.[533] Ayrımcılık yasağının düzenlendiği hükümlerin çoğunda cinsiyet *(sex)* açık bir şekilde ayrım yasağı olarak kabul edilmektedir.[534] Buna karşın toplumsal cinsiyet *(gender)*, yahut cinsel yönelim, cinsel kimlik gibi ayrım temelleri açıkça madde metinlerinde geçmemektedir. Ancak bu sayılan temeller de yargı yorumlarıyla ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilmektedir.[535]

Karşılaştırılabilirlik aşamasında ortaya çıkabilecek en önemli sorunlardan biri, karşılaştırma yapılabilecek bir kişi ya da kişi grubunun bulunmadığı durumlardır.[536] Karşılaştırma yapılmasına imkân tanımayan bazı fizyolojik/biyolojik farklılıkların söz konusu olduğu durumlar buna örnektir. Özellikle cinsiyet temelli ayrımcılıkların söz konusu olduğu durumlarda cinsiyetlerin birbiriyle karşılaştırılamaz özellikleri üzerinden bu sorun sıklıkla ortaya çıkabilmektedir. Örneğin gebelik, menstrüasyon, emzirme gibi durumlar yalnızca kadın cinsiyetine özgü durumlardır ve bu olgular yönünden erkeklerle kadınlar karşılaştırılabilir değildir.[537]

Bir başka örnek olarak cinsiyet değiştirme ameliyatlarının estetik operasyon olarak sınıflandırılması ve vergisel uygulamalarda sağlık harcamalarına tanınan indirim mekanizmalarının bu türden operasyonlar için uygulanmaması durumu ele alınacak olursa; bu durumda cinsiyet değiştirme ameliyatı geçiren bir transseksüel kişi karşılaştırılabilirlik testi gereği bir gruba kıyasla farklı muamele gördüğünü ispat etmek zorundadır. Ancak cinsiyet değiştirme ameliyatları diğer rekonstrüktif ameliyatlardan önemli ölçüde farklılaştığı için transseksüellerin aynı durumda olup farklı muamele gördüklerini ispat etmeleri zordur. Bu gibi karşılaştırılacak kişi ya da nesnenin belirlenme sürecine ilişkin belirsizlik oluşturan durumlar nedeniyle, karşılaştırılabilirlik testine eleştiriler yöneltilmektedir.[538] Özellikle cinsiyet temelli

---

[533] Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.745; Öden, s.193.

[534] Özellikle bkz. İHEB m.2/1, MSHS m.2/1, ESKS m.2/2, CEDAW m. 2, İHAS m.14/1.

[535] AYM'nin konu ile ilgili içtihatları için bkz. Tuğba Arslan, B. No. 2014/256, 25.06.2014, para.114; Ahmet Şanci, B. No: 2012/29, 05.11.2014, para.54; Şahin Karaman, B. No: 2012/1205, 08.05.2014, para.41; Sadıka Şeker, B. No. 2013/1948, 23.01.2014, para.59; Cemal Duğan, B. No. 2014/19308, 15.02.2017, para.42.

[536] Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.488; Kuru, s.121.

[537] Kathleen E. Mahoney, "Canadian Approaches in the Courts", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, s.442; Gören, **Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması**, s.488-489; Kuru, s.293. Bu gibi durumlarda kadınların i) erkeklerle aynı olduklarını ve aynı şekilde muamele görmeleri gerektiğini, ii) farklı olduklarını ancak aynıymış gibi muamele görmeleri gerektiğini, iii) farklı olduklarını ve özel muamele görmeleri gerektiğini iddia etmeye zorlanması söz konusu olmaktadır, bkz. Cook, "Women's International Human Rights", s.11.

[538] McCrudden / Prechal, s.29.

ayrımcılıklarda karşılaştırma yapılan olgu aslında dezavantajlı bir durumun göz ardı edilmesine sebep olabilmektedir.[539]

Cinsiyet ayrımcılığına yönelik uyuşmazlıklarda cinsiyet ve medeni durum sıklıkla başvurulan iki karşılaştırma kriteri olarak dikkat çekmektedir. Bunlardan ilki özellikle emeklilik yaşı farklılaşmalarında ve dul kadınlarla erkekler arasındaki farklı uygulamalarda kendini gösterirken; medeni duruma dayalı farklı uygulamalar evlilerle bekarlar, evlilerle medeni hukuk ortaklıkları gibi farklı medeni duruma sahip statüler üzerinden incelenmektedir. Bu noktada İHAM incelemelerinde cinsiyet temelli ayrımcılık iddiaları söz konusu olduğunda karşılaştırılabilirlik testinin atlandığı durumlar olduğuna da dikkat çekmek gerekir.[540]

1. ABAD: Vergani Kararı

Biyolojik cinsiyet temelinde karşılaştırma yapılan davalardan biri ABAD'ın emekliliğe tanınan vergi avantajlarından kadın ve erkeğin farklı emeklilik yaşlarına tabi olmaları nedeniyle farklı yaşlarda vergi avantajlarından yararlanmasını incelendiği ***Vergani davası***dır.[541] ABAD, Vergani davasında Avrupa Topluluğu Kurucu Antlaşması m.141'e[542] dair yorumla birlikte;

---

[539] İHAM'ın Manenc kararında uyguladığı karşılaştırma testi bu durumun en belirgin olarak görüldüğü örneklerden biridir, bkz. İHAM, *Manenc v. Fransa*, no 66686/09, 21/09/2010 (Karş. ABAD, Frédéric Hay v. Crédit agricole mutuel de Charente-Maritime et des Deux-Sèvres, Case C-267/12, 12.12.2013). Manenc davasında medeni hukuk ortaklığı olarak PACS'a kayıtlı çiftler ile evli çiftler arasındaki muamele farklılığı incelemesinde İHAM, PACS ortaklarının hem aynı cinsiyetten hem de karşı cinsiyetten çiftler için geçerli olmasından hareketle cinsel yönelime dayalı bir muamele farklılığı olmadığına karar vermiştir. Bu karşılaştırma, davadaki sorunun, eşcinsellerin bir alternatif olarak evliliği ve dolayısıyla daha avantajlı muameleyi tercih etme olanağının bulunmamasından kaynaklandığı gerçeğini gözden kaçırmaktadır. Bu şekilde bakıldığında aynı cinsiyetten çiftler karşı cins çiftlere göre dezavantajlı bir konumdadır. Bu nedenle Mahkemenin karşılaştırılabilirlik testinin, bu gibi durumlarda ayrımcılık tespitini imkansız hale getirdiği belirtilmektedir, bkz. Junko Nozawa, "Drawing the Line: Same-sex Adoption and the Jurisprudence of the ECtHR on the Application of the 'European Consensus' Standard under Article 14", **Utrecht Journal of International and European Law,** Vol.29, 2013, s.66; Tobler, **LGBTI**, s.552.

Buna karşın İHAM kararlarında da cinsiyete dayalı ayrımcılık incelemelerinde mahkemelerin karşılaştırılabilirlik aşamasını zaman zaman atladığı/göz ardı ettiği tespiti yapılmaktadır, bkz. Janneke H. Gerards, **Judicial Review in Equal Treatment Case**, Leiden: Koninklijke Brill NV, 2005, s.58; Ivana Jelić, "Feminist Justice and the European Courtof Human Rights", **Legal Issues of International Law from a Gender Perspective** (Ed. Ivana Krstić /Marco Evola /Maria Isabel Ribes Moreno), Springer Gender Perspectives in Law Series, Volume 3, 2023, s.40. Yazar bu içtihada örnek olarak, *Napotnik v. Romania* (başvuru no 33139/13, 20/10/2020, özellikle para.71) kararını vermektedir. Ayrıca bkz. Gerards, s.58.

[540] İHAM, *Rasmussen v. Danimarka*, Başvuru no. 8777/79, 28/11/1984.

[541] ABAD, *Vergani,* C-207/04 – 21/07/2005. Benzer nitelikteki diğer davalar için bkz. *Angelo Molinari* (C-128/07), *Giovanni Galeota* (C-129/07), *Salvatore Barbagallo* (C-130/07) *Michele Ciampi* (C-131/07), 16/01/2008.

[542] Eşit işe eşit ücret ilkesinin düzenlendiği bu madde, Roma Anlaşması m.119'a tekabül etmektedir. Amsterdam Antlaşmasının (OJ C 340, 10.11.1997) 141. Maddesiyle değişen ve 2022 Kasım itibariyle yürürlükte olan hali şu şekildedir:

"1. Her Üye Devlet, eşit iş veya eşit değerde iş için kadın ve erkek işçilere eşit ücret ilkesinin uygulanmasını sağlayacaktır.

2. Bu maddenin amaçları bakımından "ücret", işçinin istihdamı dolayısıyla işvereninden doğrudan veya dolaylı olarak aldığı olağan temel veya asgari ücret veya maaş ve nakdi veya ayni diğer her türlü bedel anlamına gelir…"

ABAD *Vergani davasında* ilk olarak, iş ilişkisinin gönüllülük esası ile sona ermesi üzerine yapılan bir ödemenin vergilendirilmesiyle ilgili olan, işçinin yaşına göre belirlenen bir vergi indiriminin, AT Kurucu Anlaşması m.141'in kapsamına

kadınlarda 50, erkeklerde 55 yaşını doldurmuş işçiler için iş ilişkisinin sona ermesi üzerine ödenen meblağların yarı oranında indirimli vergilendirilmesinden kaynaklanan farklı muamelenin işçilerin cinsiyeti temelinde ayrımcı muamele oluşturduğunu belirtmiştir.

ABAD bu davada ilk olarak gönüllü işten çıkarmaya bağlı yapılan ödemenin vergilendirilmesiyle ilgili olarak işçinin yaşına göre belirlenen vergi oranı farklılaşmasının 76/207 sayılı Eşit Muamele Direktifi kapsamına girip girmediği sorunu üzerinde durmuştur. ABAD, 76/207 sayılı Direktif m.5/1 uyarınca, işten çıkarmayla ilgili koşullar da dahil olmak üzere çalışma koşullarına ilişkin olarak eşit muamele ilkesinin uygulanmasının, kadın ve erkeklere cinsiyete dayalı bir ayrım yapılmaksızın aynı koşulların sağlanması anlamına geldiğini vurgulamıştır. Olaydaki gönüllülük esasına dayalı bir işten ayrılma durumuna tanınan vergi avantajını 76/207 sayılı Direktif m.5/1 anlamında işten çıkarmayı düzenleyen bir koşul olarak değerlenmiştir. Kararın bu noktası oldukça önemlidir; çünkü AB Direktiflerinde geçen "çalışma koşulları" ibaresinin ilgili faaliyetin "vergilendirilmesini" de kapsadığı şeklinde bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Direktiflerde açıkça vergilendirmeye ilişkin konular geçmese de "istihdam konularına dair direktiflerin vergi hukuku bakımından da uygulanabilir olduğu" sonucuna varılmıştır.[543]

ABAD bu tespitlerini takiben, kadın ve erkekler arasında yaş farklılığına bağlı olarak ortaya çıkan muamele farklılığının doğrudan cinsiyete dayalı olduğunu saptamış ve vergi avantajının bir sosyal güvenlik yardımı olmaması nedeniyle 79/7 sayılı Direktifin[544] istisna hükmünün[545] kapsamına girmediği tespitini yapmıştır.[546] Bu iki saptamanın ardından muameledeki farklılığın Direktif kapsamında cinsiyete dayalı ayrımcılık oluşturduğu sonucuna varmıştır. ABAD'ın farklı emeklilik yaşı belirlemesindeki meşru amacı ve bunun ölçülülüğünü

girip girmediği sorunu üzerinde durmuştur. ABAD ilgili maddede ücretin, işçinin istihdamı dolayısıyla "işvereninden" doğrudan veya dolaylı olarak aldığı nakdi veya ayni her türlü bedeli ifade ettiğini belirtmiştir. Söz konusu olayda tanınan vergi avantajı ise işveren tarafından ödenmediğinden, böyle bir avantajın m.141 kapsamında olmadığına karar vermiştir.

[543] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.17. Yazarlar bu kapsamda Vergani kararıyla birlikte istihdama erişim ve istihdam koşulları gibi kadınların örtülü bir şekilde dezavantajlı olduğu vergi düzenlemelerinin, özellikle 2006/54/EC Direktifinin 14. veya 5. maddelerini ihlal edebileceği yönünde bir yorumun kapılarının açıldığını belirtmektedir.

[544] Council Directive 79/7/EEC of 19 December 1978, OJ L 6, 10.1.1979, ss.24–25. Direktif, Ekim 2024 itibariyle hala yürürlüktedir.

[545] İlgili hüküm şu şekildedir: *"1. Bu Direktif, Üye Devletlerin aşağıdakileri kapsam dışında tutma haklarına halel getirmez: (a) yaşlılık ve emeklilik aylığı verilmesi amacıyla emeklilik yaşının belirlenmesi ve bunun diğer yardımlar için olası sonuçları…"*

[546] Cinsiyete dayalı ayrımcılık yasağına ilişkin bu istisna, ABAD tarafından katı bir şekilde yorumlanmaktadır, bkz. ABAD, *Marshall*, C-152/84, 1986, para.36, ABAD, *Thomas ve diğerleri*, C-328/91, 1993, I-1247, para.8.

tartışma konusu yapmamış olması bir eksiklik olarak değerlendirilebilir.[547] Emeklilik, yoksulluğun kadınlar için erkeklere kıyasla daha yoğun gözlemlendiği bir süreçtir. Bunun bir sebebi kadınlar için öngörülen erken emeklilik yaşları[548] diğer sebebi ise kadınların ortalama yaşam beklentilerinin daha uzun olmasıdır.[549] Bir diğer önemli neden ise emeklilik maaşlarının çalışırken alınan ücretler üzerinden hesaplandığı sistemlerde, düşük gelir elde eden kadınların bu dezavantajının emeklilikte de sürdürülecek olmasıdır.[550] Bakım emeği nedeniyle iş hayatında oluşan kaybın telafisi ya da emeklilik yoksulluğunun dezavantajlı etkisinin giderilmesi amaçlarıyla kadınlara emeklilik düzenlemelerinde vergisel avantajlar sağlanabilmektedir[551] (ya da Vergani davasında söz konusu olduğu gibi emekliliğe sağlanan vergisel avantajlar kadınlara daha erken yaşlarda uygulanabilmektedir). Bu nedenlerin haklı olup olmadığı ve her bir uygulamanın ölçülülük ilkesine uygun olup olmadığının ayrıca değerlendirilmesi gerekir. Bu incelemeyi yapmayan ABAD'ın Vergani kararını takiben Avrupa'da emeklilik yaşlarının eşitlenmesine yönelik politikalar ağırlık kazanmıştır. Bu politikalar, kadınlara sunulan avantajlı vergi ve sosyal güvenlik düzenlemelerinin kaldırılmasıyla sonuçlanmıştır.[552]

2. İHAM: Lindsay Kararı

Karşılaştırılabilirlik testine ilişkin önemli yargı kararlarından bir diğeri ise evli çiftin evli olmayan çifte göre daha ağır vergilendirilmesinin incelendiği ve bu kapsamda karşılaştırma

[547] İHAM'ın emeklilik yaşına ilişkin cinsiyete dayalı bu farklılaşmayı meşru amaç ve ölçülülük ilkesi kapsamında incelediği kararlarla karş. İHAM, *Stec ve diğerleri v. Birleşik Krallık*, No. 65731/01 ve 65900/01, 12/04/2006, para.66. Benzer bir karar için bkz. İHAM, *Walker v. Birleşik Krallık*, No. 37212/02, 12/02/2007. Bu davalar doğrudan vergisel uyuşmazlıklara ilişkin değil, sigorta planlarına ilişkindir. Ancak etkileri vergi hukukunda da görülmektedir.

[548] Kadınların erkeklere kıyasla daha erken yaşta emekli olmalarının cinsiyet eşitliğine etkisi tartışmalıdır. Bir görüşe göre erken emeklilik düzenlemeleri bakım emeği nedeniyle iş hayatında oluşan kaybın telafisini sağlayan, kadınlar için olumlu düzenlemelerdir, bkz. Frericks, s.10. Aksi yöndeki görüşe göre ise emeklilik yaşının kadınlar için uzatılması kadın istihdamı üzerinde olumlu etki yaratabilecektir, bkz. Clements / Stotsky, s.279.

[549] Stotsky, "How Tax System Treat", s.33; Hodgson / Sadiq, s.121-122.

[550] Hodgson / Sadiq, s.121-122.

[551] Bunu bir gereklilik olarak değerlendiren görüş için bkz. Hodgson / Sadiq, s.122.

[552] Frericks, s.10. Yazara göre kadınlara geçmişte sağlanan bu tür "avantajların" ayrımcı uygulamalar olarak görülerek kaldırılması kadınların zaten düşük olan emeklilik gelirlerini daha da riske atabilir. Bu tür uygulamalar geçmişteki cinsiyet temelli iş bölümünü dengelemeye yönelik sembolik ve maddi işlevler görmekteydi. Dolayısıyla, bu düzenlemelerin kaldırılması eşitliğe değil, eşitsizliğe neden olabilir. Çünkü bu tür pozitif ayrımcılığı kaldırarak eşitliği sağlamaya yönelik politikalar, pozitif ayrımcılığın başlangıçta ortaya çıkmasının tarihsel nedenlerini yeterince dikkate almamaktadır, s.15.

temelinin medeni durum olduğu ***Lindsay kararıdır***.[553] Bu başvuruda Komisyon,[554] evli bir çiftin evli olmayan bir çifte göre daha ağır vergilendirilmesi nedeniyle medeni duruma dayalı ayrımcılığa ve kilisede evlenen bir çiftin evli olmayan ancak birlikte yaşayan bir çifte göre daha ağır vergilendirilmesi nedeniyle dine dayalı ayrımcılığa maruz kaldığından şikayetle özel hayata saygı hakkı (İHAS m.8) ve mülkiyet hakkı (P.1 m.1) ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasını incelemiştir.

Evli bir çiftin evli olmayan bir çifte göre daha ağır vergilendirilmesinin medeni duruma dayalı ayrımcı bir uygulama olduğu iddiasına ilişkin olarak, Komisyon bu iki kategorinin (evli çiftler ve evli olmayan çiftler) benzer statüde olmadıkları *(not analogous situations)* görüşündedir. Evli ve evli olmayan çiftler arasında, özellikle hukuki statü (*legal status)* ve hukuki sonuçlarda *(legal effects)* farklılıkların bulunduğunu belirtmiştir. Komisyon'a göre, evlilik statüsü, onu birlikte yaşayan ancak evli olmayan bir çiftin durumundan belirgin şekilde ayıran bir haklar ve yükümlülükler bütünüdür. Komisyon, başvuranların durumunun evli olmayan bir çiftin durumuyla karşılaştırılabilir olmadığı gerekçesiyle iddiayı açıkça dayanaktan yoksun bulmuştur.

Komisyon din temelli ayrımcılık yasağına ilişkin olarak evli çiftlere evli olmayıp birlikte yaşayan çiftlere kıyasla uygulanabilecek her türlü farklı vergi oranlarının, yapılan düğün töreninin türüne bakılmaksızın evlilik gerçeğinden kaynaklandığını belirterek resmî törenle evlenen bir çiftin, dini törenle evlenen bir çiftle tamamen aynı şekilde vergilendirileceğine dikkat çekmiştir. Başvurunun, din temelli ayrımcılığa ilişkin olması nedeniyle, dini bir törenle evlenen kişiler ile resmî törenle evlenen kişiler arasında herhangi bir muamele farkı olmadığından bu iddiayı açıkça dayanaktan yoksun bulmuştur.

[553] İHAM, *Lindsay v. Birleşik Krallık*, no: 11089/84, 11.11.1986.

[554] Belirtmek gerekir ki bu içtihat, 11 no.lu Protokolün yürürlüğe girmesinden önceki bir tarihte görüldüğünden, başvuruların incelenmesi Avrupa İnsan Hakları Komisyonu *(European Commission of Human Rights)* tarafından yapılan ilk inceleme aşamasını içermekteydi ve bu birimde kabul edilebilirlik hususunda karar verildikten sonra Mahkeme tarafından başvuru incelenmekteydi. Lindsay kararı Komisyon'un kabul edilebilirlik incelemesi yaptığı ve iddiaların açıkça dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle kabul edilemez bulunduğu bir karardır. Bu nedenle Mahkeme kararı olarak değil, Komisyon kararı olarak ortaya çıkmıştır; ancak yine de İHAM çatısı altında verilen bir yargısal karardır.

3. İHAM: Hubaux Kararı

Bu karardan birkaç yıl sonra benzer bir uyuşmazlık ***Hubaux davasında*** ortaya çıkmıştır.[555] Bu davada başvuran Baudouin Hubaux, Belçika'da avukatlık yapan bir mükelleftir. Hubaux, 1977 yılında elde ettiği gelirler için 1978'de vergi beyannamesi vermiştir. Beyannamesinde hem kendi hem de diş hekimi olan eşinin mesleki gelirlerini beyan etmiştir. Vergi idaresi, Hubaux ve eşinin gelirlerini birleştirerek matrah hesaplamış; eşinin mesleki gelirleri için belirli bir miktar indirime tabi tutulmuştur. Sonuç olarak çift, ayrı ayrı vegilendirmelerine göre evli oldukları için daha yüksek vergi ödemek zorunda kalmıştır. Hubaux, evli çiftlerin gelirlerinin birleştirilerek vergilendirilmesinin, din ve vicdan özgürlüğüne (İHAS m.9), evlenme hakkına (İHAS m.12) ve bunlarla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağına (İHAS m.14) aykırı olduğunu iddia etmiştir.

Başvurucu, Belçika'da o dönem uygulanan vergi sisteminin evli çiftlere getirdiği ek vergi yükünün medeni duruma dayalı ayrımcılık oluşturduğunu iddia etmiştir. Komisyon, evli çiftler ve evli olmayan çiftlerin hukuki statülerinin farklı olduğuna ve bu nedenle farklı vergilendirme uygulamalarının ayrımcılık teşkil etmediğine; Hubaux'un iddialarını yeterli bulmayarak başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.[556]

4. İHAM: Burden Kararı

Karşılaştırma temelinin medeni durum olduğu, nispeten erken tarihli bir karar olan ***Burden kararında*** da mahkemenin aynı görüşünü devam ettirdiği görülmektedir.[557] Ancak İHAM'ın bu kararda evliliğe ek olarak kayıtlı partnerlik statüsünü de bir karşılaştırma temeli olarak dikkate aldığı belirtilebilir. Bu kararda başvuranlar, bekar iki kardeştir. Hayatları boyunca birbirlerini maddi ve manevi olarak destekleyen kardeşler, son otuz yıldır

---

[555] İHAM, *Hubaux v. Belçika*, no.11088/84, 09.05.1988.

Belirtmek gerekir ki bu içtihat, 11 no.lu Protokolün yürürlüğe girmesinden önceki bir tarihte görüldüğünden, başvuruların incelenmesi Avrupa İnsan Hakları Komisyonu (European Commission of Human Rights) tarafından yapılan ilk inceleme aşamasını içermekteydi ve bu birimde kabul edilebilirlik hususunda karar verildikten sonra Mahkeme tarafından başvuru incelenmekteydi. Hubaux kararı Komisyon'un kabul edilebilirlik incelemesi yaptığı ve iddiaların açıkça dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle kabul edilemez bulunduğu bir karardır. Bu nedenle Mahkeme kararı olarak değil, Komisyon kararı olarak ortaya çıkmıştır; ancak yine de İHAM çatısı altında verilen bir yargısal karardır.

[556] Karara ilişkin değerlendirme için bkz. Philip Baker, "Taxation and the European Convention on Human Rights", **European Taxation**, Vol.40, No.8, 2000, s.319. (Eser bundan sonra "Taxation and ECHR" olarak anılacaktır.)

[557] İHAM, *Burden ve Burden v. Birleşik Krallık*, no. 13378/05, 29.04.2008. Karara ilişkin değerlendirmeler için bkz. Nuray Aşcı Akıncı, "Vergi Hukukunda Ayrımcılık Yasağı", **Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'na Armağan**, Yetkin Yayınları, 2009, s.657-660 (Eser bundan sonra "Vergi Hukukunda Ayrımcılık" olarak anılacaktır); Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.738-739. Yazarlar Büyük Daire öncesi 4.Daire kararında karşılaştırılabilirlik testinin atlandığı, fakat farklı muamelenin haklı bulunduğunu vurgulamaktadır, bkz. s.739, dipnot 52.

Wiltshire'daki ebeveynlerinden miras kalan arazi üzerine inşa edilmiş bir evde birlikte yaşamaktadır. Kardeşler bütün mülklerini birbirlerine bırakacak şekilde bir vasiyetname hazırlamışlardır.

Birleşik Krallık'ta o dönem yürürlükte olan Veraset Vergisi Kanunu'na göre, ölen bir kişinin eşi için muafiyet düzenlemeleri bulunmaktadır. 5 Aralık 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ise bu muafiyet kapsamı ölen kişinin medeni partnerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Burden kardeşler ise bu statüde de olmadıklarından içlerinden birinin ölmesi durumunda bu hükümden de yararlanamayacaklardır. Bu durumun evli veya medeni partner olan bir çifte nazaran daha ağır miras vergisi ile karşı karşıya kalma ihtimalleri[558] nedeniyle mülkiyet hakkı ile bağlantılı şekilde ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiası ile başvuruyu yapmışlardır.

İHAM, ayrımcılık yasağı kapsamında bir sorunun ortaya çıkması için, benzer durumdaki kişilere karşı muamelede bir farklılık olması gerektiğini belirterek değerlendirmesine başlamıştır. Böyle bir muamele farklılığı, nesnel ve makul bir gerekçesi yoksa ayrımcıdır; başka bir deyişle, meşru bir amaç gütmüyorsa veya kullanılan araçlar ile gerçekleştirilmek istenen amaç arasında makul bir ölçülülük ilişkisi yoksa hakkın ihlali söz konusudur. Sözleşmeci Devlet, benzer durumlardaki farklılıkların farklı bir muameleyi haklı gösterip göstermediğini ve ne ölçüde haklı gösterdiğini değerlendirirken bir takdir marjına sahiptir ve bu marj genellikle ekonomik veya sosyal politikalar söz konusu olduğunda daha geniştir.

Başvuranlar, veraset vergisi açısından evli ve medeni partner olan çiftlerle "birlikte yaşama" noktasında aynı veya benzer *(similar or analogous)* bir konumda olduklarını iddia etmişlerdir. Ancak Hükümet, başvuranların kanunla tanınan resmi bir ilişkiden ziyade doğuştan kurulan bir ilişki içinde oldukları için evli veya medeni partnerler ile benzerliklerinin *(analogy)* söz konusu olmadığını iddia etmiştir.

İHAM bu başvuruda kardeşler arasındaki ilişkinin, Birleşik Krallık Medeni Birliktelik Kanunu uyarınca evli çiftler ve medeni partnerler arasındaki ilişkiden "niteliksel" olarak farklı

[558] Sözleşmeye aykırılık başvuruları esas olarak somut ve gerçek bir müdahale durumunda mümkündür. Ancak mevcut davada İHAM, başvuranların yaşı, yaptıkları vasiyetler ve her birinin sahip olduğu mülkün değeri dikkate alındığında, başvuranlar bakımından "gerçek bir risk" olduğunu tespit etmiş ve çok uzak olmayan bir gelecekte, onlardan birinin kardeşinden miras kalan mülk üzerinde veraset vergisi ödemesi gerekeceğinden hareketle başvuranların mevzuattan doğrudan etkilendiğini belirtmiştir. Bu nedenle başvuruyu kabul edilebilir bulmuştur, para.33-35.

bir mahiyete/öze *(qualitatively of a different nature)* sahip olduğunu belirtmiştir. Kardeşler arasındaki bağın özü akrabalığa dayanmaktadır, oysa bir evliliğin veya medeni birliğin tanımlayıcı özelliklerinden biri yakın aile üyeleri (kardeşler de dahil) için bu tür birlikteliklerin yasaklanmış olmasıdır (ensest yasağı). İHAM'a göre, birçok evli ve medeni birliktelik yaşayan çiftin yaptığı gibi başvuranların tüm yaşamlarını birlikte geçirmeyi seçmiş olmaları iki ilişki türü arasındaki bu temel farkı değiştirmemektedir.

İHAM ayrıca evliliğin özel bir statü kazandırdığını, evlenme hakkının İHAS m.12 ile korunduğunu ve evliliğin sosyal, kişisel ve hukuki sonuçlara yol açtığını belirtmiştir. İHAM bu yaklaşımını Medeni Birliktelik Kanunu uyarınca gerçekleştirilen medeni partnerlik durumlarına da uygulamaktadır. İHAM'a göre bu tür birliktelikler diğer birlikte yaşam *(cohabitation)* biçimlerinden farklıdır. Bu karşılaştırmada belirleyici olan kriter, ilişkinin uzunluğundan veya destekleyici niteliğinden ziyade, sözleşmeye dayalı bir hak ve yükümlülükler bütünü taşıyan kamusal bir taahhüdün (*public undertaking)* varlığıdır. Bu nedenle "evli çiftler ve medeni partnerler" ile, "birlikte yaşamayı seçen, ancak karı koca ya da medeni partner olmayı tercih etmeyen" çiftler arasında bir benzerlik olmadığı gibi, başvuranlar arasında yasal olarak bağlayıcı bir anlaşmanın olmaması, uzun sürmesine rağmen birlikte yaşama ilişkilerini evli veya medeni birlikteliği olan bir çiftinkinden farklı kılmaktadır. Devletler, aralarında benzerlik olmayan bu tür birliktelik biçimleri için ilke olarak, vergilendirme politikası alanında farklı kurallar belirlemekte serbesttirler.

Sonuç olarak bu kararda İHAM, birlikte yaşayan kardeşler olarak başvuranların, ayrımcılık yasağı kapsamında evli veya medeni partner olan bir çiftle karşılaştırılamayacağı *(cannot be compared)* kanaatiyle veraset vergisi bakımından farklı kurallara tabi tutulmalarının ayrımcılık teşkil etmediği sonucuna ulaşmıştır.

Karar oldukça tartışmalıdır.[559] İHAM'ın bu kararla birlikte resmi ve fiili ilişkiler arasında net bir ayrım çizdiği ve bunu yaparken evlilik ile medeni partner birlikteliğini, başka

[559] Bu durum, karara yazılan karşı oy ve farklı gerekçelerden de anlaşılmaktadır.

Yargıç Bratza farklı gerekçe yazısında, iki kardeşin evli bir çiftle ya da beraber yaşayan partnerlerle benzer bir pozisyonu iddia edip etmeyeceği sorusunu açık bırakarak, Devletin geniş bir takdir marjına sahip olduğu vergilendirme alanında bu takdir yetkisinin aşılıp aşılmadığı sorunu incelenmelidir. Başka bir deyişle başvurunun Sözleşme kapsamındaki temel sorunu, veraset vergisi muafiyetinin tanınması için farklı kriterlerin seçilip seçilemeyeceği değil; evli olanlara veya hemcins birlikteliğine taraf olanlara, uzun vadeli yerleşik bir ilişkide bile olsa birlikte yaşayan diğer kişilerden farklı bir vergisel muamelede bulunmak için yasama organı tarafından fiilen seçilen planın kabul edilebilir herhangi bir takdir marjını aşıp aşmadığına odaklanmalıdır. Davanın şartlarında, Birleşik Krallık'ın kendisine tanınan geniş takdir marjını aştığının söylenemeyeceği ve veraset vergisi muafiyetinin tanınması amaçlarına yönelik muamele farklılığının makul ve nesnel olarak Sözleşme'nin 14. maddesinin amaçları doğrultusunda haklı olduğu sonucuna varmıştır. Dolayısıyla, mevcut davada mülkiyet hakkıyla birlikte okunduğunda

bir deyişle ister aynı ister karşı cins olsun birliktelikleri "kayıtlılık" temelinde eşitlediği belirtilmektedir.[560] Öte yandan bu kararın ayrımcılıkta şüpheli bir temel olan cinsiyeti tersine çevirdiği, İngiliz hükümetinin kayıtlı ortaklık içinde bulunan eşcinsel çiftler lehine ayrım yaptığı iddia edilmiştir.[561]

Kararda evli/kayıtlı çiftlerin evli olmayanlara göre farklı statüde olduğuna yönelik çıkarım, iki argümana dayandırılmaktadır. İlk olarak, evlilik/kayıtlı ortaklık yasal olarak "bağlayıcı bir anlaşma" olarak tanımlamaktadır. Ardından, evlilik/kayıtlı ortaklık, kalıcı ve

---

ayrımcılık yasağı ihlali söz konusu değildir. Büyük Daire ile aynı sonuca varan bu görüşün temel farklılığı, karşılaştırma analizini "atlayarak", doğrudan haklı neden testini uygulamasıdır. Devletin, vergilendirme sistemi aracılığıyla evliliği teşvik etmeye yönelik politikalar izlemesi sosyal politika amaçlarıyla uyumlu olduğundan takdir marjı içinde kalan bir haklı neden olarak değerlendirilmiştir.

Yargıç Björgvinsson ise, farklı gerekçesinde Büyük Daire'nin karşılaştırma kriterlerini eleştirmiştir. Björgvinsson'a göre başvuranlar ile evli çiftler ve medeni partnerler arasındaki ilişkiye ilişkin karşılaştırma kriteri, yasal çerçeve değil, "ilişkinin niteliğindeki esaslı veya maddi farklılıklar" olmalıdır. Bu perspektiften bakıldığında başvuranlar arasında, veraset vergisi muafiyetlerinin amaçları bakımından, evli veya medeni partnerler arasındaki ilişkiyle kıyaslandığında daha fazla ortak nokta vardır. Bu gerçeğe rağmen, kanun, evlilik veya medeni partner benzeri bir anlaşma yapmalarını da yasakladığından başvuranlara yönelik büyük ölçüde aynı veya benzer durumlarda olan kişilere karşı muamelede bir farklılık olduğu sonucuna ulaşmıştır. İHAM'dan farklı bir karşılaştırma kriteri üzerinden başvuranlar ile evli ve medeni partnerlerin karşılaştırılabilir oldukları sonucuna ulaşan Björgvinsson, sonrasında haklı neden testine geçmiştir. Eşler arasında hem kişisel hem de mali konularda (miras dahil) ve varsa çocukları ile ilgili olarak ve ayrıca vergiler (veraset vergileri dahil), sosyal güvenlik ile ilgili olarak karşılıklı hak ve yükümlülükler getiren evlilik kurumunun doğurduğu sonuçların farklı birliktelik türlerine uygulanıp uygulanmayacağı, özellikle de vergi ve sosyal güvenlik sistemi gibi konularda Devletin takdir marjı dahilindedir. Dolayısıyla Björgvinsson, karşılaştırma testini atlamamış, Büyük Daire'den farklı bir şekilde ilişkinin doğası kriterini uygulayarak başvuranları karşılaştırılabilir statüde değerlendirmiş, ardından ise yapılan farklı muamelenin arkasında yatan amacın (evlilik kurumunu korumak) devletin takdir marjı içinde kalan bir haklı neden olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Yargıç Zupančič, karşı oy yazısında ayrımcılık yasağına tabi kategoriler üzerinden bir değerlendirme yapmıştır. Zupančič'e göre, İHAS m.14 uyarınca "şüpheli sınıf *(suspect class)*" olarak adlandırılan durumlarla ilgili "farklılıkların özel tespiti" olmadıkça, "ayrımcılık yapmak"ta hukuka aykırı bir yön yoktur. Başka bir deyişle, cinsiyet, ırk, ten rengi, dil, din, siyasi veya diğer görüşler, ulusal veya sosyal köken, azınlık statüsü, mülkiyet, doğum veya diğer statüler söz konusu olduğunda, ayrımcılık ilke olarak yasaklanmıştır. Zupančič'in karşı oy yazısında belirttiği görüşe göre şüpheli sınıflar söz konusu olduğunda bu, ayrımcılığın kategorik olarak yasak olduğu anlamına gelmez. Bunun yerine, bu sınıflar içinde eşit koruma, makul olma ve ölçülülük testlerinin uygulanması yoluyla ayrımcılığa izin verildiği anlamına gelir. Bu testlerin uygulanması için ilk olarak vergi politikası ve özel olarak veraset vergisinin amaçlarından hareket eden Zupančič, akrabalığın evli ve medeni partnerler arasındaki ilişkiden daha az önemli olduğu çıkarımına yol açan Büyük Daire'nin "niteliksel farklılık" kriterini eleştirmiştir. Devlet, bir vergi muafiyetini evlilik dışı bir grubu (medeni partnerleri) kapsayacak şekilde genişletmeye karar verdiğinde, faydayı benzer veya daha yakın ilişki içinde olan diğer insan gruplarına uygulamadığında en azından asgari düzeyde makul ölçüler kullanması gerektiğini belirten Yargıç Zupančič akraba evliliğinin bu muafiyete ulaşma konusunda engel yaratmasını ise keyfi olarak nitelendirmiştir.

Yargıç Borrego ise karşı oy yazısında, devletin takdir marjına odaklanmıştır. Zupančič gibi Borrego da Stec kararına atıf yaparak Devletin bir yardım planı yahut muafiyet oluşturmaya karar vermesi durumunda, bunu ayrımcılık yasağı ile uyumlu bir şekilde yapması gerektiğini belirterek, iki birliktelik tipi arasındaki vergisel muamele farkını açıklamaya çalışmak yerine gerekçe göstermemeyi tercih ettiği ve kendisini sınırlandırdığı için İHAM'ın Sözleşme'nin 43. maddesine uygun bir karar vermediğini belirtmiştir.

Ayrıca bu davada İrlanda ve Belçika hükümetleri üçüncü kişi sıfatıyla davaya müdahil olmuştur. Belçika hükümetinin görüşü Devletlerin evliliği ve aile yaşamını teşvik etmek üzere vergi politikaları oluşturulabileceği yönündedir. İrlanda hükümetinin görüşü ise, başvuranların 14.madde temelinde yaptıkları bu başvuruda, benzer bir karşılaştırma kriterinin olmadığı yönündedir. Çünkü karşısında ayrımcılığa uğradıklarını iddia ettikleri kategori evli veya kayıtlı partnerlik kategorisidir. Oysa kız kardeşlerin bu türde bir karşılaştırması ancak uzun yıllar birlikte yaşamış herhangi iki kişi olarak değerlendirilebilir. Evli ya da partner statüsü ise ayrı bir statüdür.

[560] Jens Martin Scherpe, "The Legal Recognition of Same-Sex Couples in Europe and the Role of the European Court of Human Rights", **The Equal Rights Review**, Vol.10, Issue 1, 2013, s.89.

[561] Attard, s.294.

destekleyici olan diğer resmi olmayan ilişkilerden "ayrıştırılmaktadır". Sonuç olarak, bu karar İHAM'ın evliliğin ayrıcalıklı statüsünü resmi ve bağlayıcı bir anlaşma temelinde meşrulaştırdığını göstermektedir.[562]

İHAM: Courten Kararı

Karşılaştırılabilirlik temeli olarak uyuşmazlıkların sıklıkla gündeme geldiği bir diğer temel ise cinsel yönelimdir. İHAM'ın, ***Courten kararı*** cinsel yönelime dayalı vergisel ayrımcılığın incelendiği kararlardan biridir.[563] Bu başvuru eşcinsel çiftlerin veraset vergisinde eşlere tanınan indirim ve muafiyet gibi vergisel avantajlardan yararlanamamalarının ayrımcılık oluşturup oluşturmadığına ilişkindir. İHAM başvuruyu değerlendirirken ayrımcılık yasağı uyarınca muameledeki her farklılığın ayrımcılık teşkil etmeyeceğini hatırlatarak, aykırılık için benzer durumdaki diğer kişilerin tercihli bir muamele gördüğünün ve bu ayrımın makul veya nesnel bir gerekçesi olmadığının tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Akit devletler, benzer durumlardaki farklılıkların hukukta farklı bir muameleyi haklı gösterip göstermediğini ve ne ölçüde haklı gösterdiğini değerlendirirken belirli bir takdir marjına sahiptir. Takdir marjının kapsamı somut olayın koşullarına göre değişiklik gösterecektir. İHAM vergi avantajları söz konusu olduğunda evli olmayan çiftlerin evli bir çiftle benzer statüde olmadıklarını tekrar etmiştir (atıf verdiği önceki içtihatlar *Lindsay, Shackell* ve *Burden* kararlarıdır). İHAM, ayrımcılık yasağı kapsamında, başvuranın evli çiftlerle benzer bir durumda olmadığını belirtmiş ve şikâyet hakkında açıkça dayanaktan yoksun olma gerekçesiyle kabul edilemezlik kararı vermiştir.

5. ABAD: Römer Kararı

Eşcinsel çiftlerin vergi hukuku özelinde ayrımcı muameleye maruz kaldıkları iddiasının incelendiği bir başka karar ise ABAD önüne taşınan ***Römer*** davasıdır.[564] ABAD, 2000/78 sayılı

---

[562] Damian A. Gonzalez-Salzberg, **Sexuality and Transsexuality under the European Convention on Human Rights**, Oxford: Hart Publishing, 2019, s.175.

[563] İHAM, *Courten v. Birleşik Krallık*, no. 4479/06, 4/11/2008.

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Başvuran Andrew Courten, 27 yıllık partneri Bay Stanley ile tüm gelir ve varlıkları üzerinde müşterek mülkiyet kurmuştur. Stanley'nin 2005 yılında hayatını kaybetmesi üzerine Courten, Inland vergi dairesine bir mektup yazarak, 1984 tarihli Veraset Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi uyarınca eşlere ait mallara uygulanan veraset vergisi istisnasının kendisine de uygulanmasını talep etmiştir. Bu talebi idare tarafından reddedilmiş.

[564] ABAD, *Jürgen Römer v. Freie und Hansestadt Hamburg*, C-147/08, 10/05/2011.

Davaya konu olaylar kısaca şu şakildedir: Bu davada uzun yıllardır partneri Bay U. ile birlikte yaşayan Bay Römer, birlikteliklerini kayıtlı ortaklık temelinde resmi hale getirmişlerdir. Bay Römer bu kayıtlı birliktelik sonrası emeklilik maaşının eşleri olanlara uygulanan daha avantajlı olan vergi kategorisinden yeniden hesaplanmasını talep etmiştir. İşveren, 10 Aralık 2001 tarihli bir mektupla, Bay Römer'e, ilgili mevzuat uyarınca söz konusu vergi kategorisinin sadece evlilere uygulandığını

Direktif, m.1'deki ayrım temellerinden *(cinsel yönelim/sexual orientation da açık bir şekilde bu maddedeki ayrım yasakları kapsamdadır)* herhangi birine dayalı olarak doğrudan ayrımcılık (Direktif m.2/2-a) olup olmadığı değerlendirmesinde, öncelikle, durumların karşılaştırılabilir olması gerektiğini belirtmektedir. Bu durumda aranan koşul, durumların aynı ya da özdeş olması (*identical*) değil, karşılaştırılabilir (*comparable*) olmasıdır. Bu karşılaştırılabilirliğin genel ve soyut bir şekilde değil, amaçlanan hedef doğrultusunda spesifik ve somut bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.

ABAD'a göre durumların karşılaştırılması, ulusal hukukun genel ve kapsamlı olarak kayıtlı birliktelikleri evliliğe hukuken eşdeğer görüp görmediğini incelemekten ibaret olmamalı; sağlanan faydanın amacı ve koşulları dikkate alınarak eşlerin ve kayıtlı birlikteliklerin "hak ve yükümlülüklerine" odaklanan bir analize dayanmalıdır. Bu kapsamda ilgili davadaki olayların yaşandığı Almanya'daki duruma odaklanan ABAD, LPartG'nin yürürlüğe girdiği 2001'den itibaren, Almanya'nın eşcinsel çiftlerin birlikte yaşamalarını karşılıklı destek ve yardım temelinde bir yasal sisteme dönüştürdüğünü tespit etmiştir. Böylece Almanya, yalnızca farklı cinsiyetten kişilere özgü olarak kabul edilen evliliği, aynı cinsiyetten çiftlere tanımasa da aynı cinsiyetten çiftler için, rejimi kademeli olarak evliliğe eşdeğer hale getiren kayıtlı birliktelikleri ayrı bir rejim şeklinde düzenlemiştir. "LPartG" kapsamında kayıtlı birlikteliğin, birbirlerini desteklemek ve birlikte yaşamları boyunca evli eşler arasında olduğu gibi işleriyle ve mallarıyla birlikteliğin ortak ihtiyaçlarına yeterince katkıda bulunmak gibi görevler yüklediğini belirten ABAD, LPartG'nin yürürlüğe girmesinden bu yana, bu yükümlülüklerin hem kayıtlı birliktelikler hem de evli eşler için aynı olduğunu saptamıştır. Bu nedenle de kayıtlı birliktelikler, evlilik ile karşılaştırılabilir durumdadır, dolayısıyla karşılaştırılabilir bu durumlar için cinsel yönelime dayalı farklı uygulama ayrımcılık teşkil edecektir.

C. Haklı/Zorlayıcı Neden Testi

Karşılaştırılabilir durumlar arasında farklılığın/ayrımın saptanması, her durumda ayrımcılık sonucunu doğurmaz. Belli durumlarda farklılığın meşrulaşması söz konusu

belirterek, emekli maaşının hesaplanmasında değişiklik talebini reddetmiştir. Uyuşmazlığa bakmakta olan görmekte olan Arbeitsgericht Hamburg (Hamburg İş Mahkemesi), 4 Nisan 2008 tarihli bir ara kararla konu ile ilgili olarak Adalet Divanı'na başvurmaya karar vermiştir.

olabilmektedir. Bu meşrulaştırma değerlendirmesi haklı neden testine göre yapılmaktadır.[565] Haklı neden ise statüye bağlı durumlardaki nesnel özellikler ya da kamu yararı şeklinde ortaya çıkabilir.[566] Objektif (keyfi olmayan, nesnel, amaçla ilgili ve makul)[567] haklı bir neden/meşru amaç olmadığı sürece aynı durumda olanlara aynı, farklı durumda olanlara durumlarındaki farklılığa uygun bir şekilde farklı muamele yapılması ayrımcılık yasağının gereğidir.[568] Benzer durumda bulunanlara yapılan farklı muamele, nesnel ve makul bir gerekçeye dayanmıyor ve kullanılan amaçla araç arasında makul bir orantı bulunmuyorsa (haklı nedenin ölçülülüğü testi)[569], muamele ayrımcı niteliktedir.[570] Farklılığa uygun davranmadaki haklı neden, devletin/yasakoyucunun belli bir aşamaya kadar takdir yetkisindedir.[571] Ancak farklılığa yönelik kriter seçimi, keyfilik yasağına uygun belirlenmelidir.[572] Örneğin vergi hukukunda "sosyal devlete" dayalı farklılaştırmalarda haklı neden, devletin bireyin maddi ve manevi

---

[565] İHAM'da meşru amaç *(legitimate aim)* testi olarak adlandırılan bu aşama, ABAD kararlarında ve AYM kararlarında haklı neden ölçütü olarak uygulanmaktadır. İHAM için bkz. Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.741-742. ABAD için bkz. Nuray Aşcı Akıncı, "Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarında Haklı Neden Öğretisi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 17, Sayı 3-4, ss.59-81. AYM için bkz. Yılmaz Aliefendioğlu, "Eşitlik İlkesi", **İlhan Akın'a Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1999, s.81- Eser bundan sonra "Eşitlik İlkesi" olarak anılacaktır.). AYM'nin farklı muameleyi savunulabilir veya desteklenebilir kılan her türlü nedeni haklı neden olarak kabul ettiğine ve bu konuda yasa koyucunun takdirini çok geniş gördüğüne dikkat çekilerek "haklı neden" kavramının yargısal denetim için yeterince belirli ve açık bir denetim ölçütü olmadığı belirtilmektedir, bkz. Öden, s.399. Haklı nedenin yargısal denetimine ve yargısal yorum faaliyetiyle ölçütlerin içeriğinin belirlenmesine ilişkin bkz. Nihal Saban, "Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik. Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik", **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyum Kitabı,** İstanbul, 2000, ss.65-79 (Eser bundan sonra "Adalet" olarak anılacaktır.).

[566] Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.741-742; Aliefendioğlu, "Eşitlik İlkesi", s.81; İnceoğlu, "Eşitlik", s.50. Haklı neden çoğu zaman kamu yararı olarak temellendirilse de bu kavramın anlamı ve kapsamı oldukça tartışmalıdır. Yasaların kamu yararına yönelik olduğu varsayımı/karinesi ve vergi idaresinin de bundan yararlanması tartışmanın genel çerçevesini ortaya koymaktadır, bkz. Gülşen Gedik, "Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış", **Vergi Hukuku Konferansı: Genç Hukukçular/ Yeni Yaklaşımlar, Onikilevha Yayınları**, ss.33-39.

[567] Van Raad**,** s.8-9. Haklı neden esasında keyfi olmayanın ölçüsünü belirler, bkz. Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.103.

[568] Aşcı Akıncı, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı**, s.14; Gören, "Genel Eşitlik İlkesi", s.3274.

[569] Haklılığın "amaçla ilgililik", "anlaşılabilirlik", ve "makul ve adil olma" ölçütlerini taşıması gerekir, bkz. Yaltı / Özgenç, s.65-66. Haklı neden testi, sınıflandırma ile kanunun amacı arasındaki ilişkiyi ortaya koymakta, sınıflandırmanın amaca hizmet edip etmediğini, oranlı olup olmadığını da belirlemektedir, bkz. İnceoğlu, "Eşitlik", s.54. Karşı yönde bkz. Gözler, **s**s.276-279. Gözler, haklı nedenin ölçülülüğü testine karşıdır. Anayasa Mahkemesinin nispi eşitlik durumlarında yasakoyucunun takdir ettiği haklı nedeni incelemeyeceğini; bunun hukuki değil, siyasi bir takdir olduğunu belirtir.

[570] Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları,** s.185; Yaltı / Özgenç, s.65. Ölçülülük ilkesini n İHAM tarafından m.14'e uygulanmasına ilişkin bkz. Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.743; Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, ss.84-85.

[571] Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları,** s.185, özellikle dn.9; Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.15.

[572] Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.101.

varlığının geliştirmesi için gerekli tedbirleri almakla yükümlendirilmesi ile gerekçelendirilmektedir.[573]

Cinsiyet gibi ayrımcılığın açık olarak yasaklandığı bir temelde, şüpheli bir durum söz konusudur ve farklı muamelenin gerekçesini haklı göstermek zorlaşmaktadır.[574] Böyle bir durumda devletin takdir marjı diğer ayrımcılık durumlarına göre çok daha sınırlı kabul edilmektedir.[575] Çünkü bu durumda haklı nedenin amaçla ilgili olduğu şüphelidir[576] ve ancak çok önemli ve zorlayıcı gerekçelerin *(very weighty reason)* varlığı halinde bu gerekçeler haklı/meşru kabul edilebilecektir.[577] Hatta bir görüşe göre, şüpheli temel söz konusu olduğunda ayrımcı muamele *prima facia*/ilk bakışta ayrımcılık yasağı ihlali[578] yahut ihlal bakımından bir karine[579] olarak değerlendirilmelidir. Bu gibi durumlarda takdir yetkisine dair denetim, katı yargısal denetim *(strict judicial scrutiny)* şeklinde gerçekleşmektedir.[580] Dolayısıyla vergi alanında devlete tanınan geniş takdir yetkisi ile cinsiyete dayalı ayrımcılık incelemelerinde kullanılan sınırlandırılmış takdir yetkisi, vergi hukukunda cinsiyete dayalı ayrımcılık söz konusu olduğunda karşı kaşıya gelmekte ve yargısal denetimde kullanılacak takdir yetkisi doktrininin ölçüsünün belirlenmesi zorlaşmaktadır. İHAS, Protokol 15[581] ile "takdir marjının" Sözleşme önsözüne açık bir şekilde eklenmesiyle birlikte bu doktrinin öneminin arttığına da işaret etmek gerekir.

---

[573] Yaltı / Özgenç, s.65-66.

[574] Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.467.

[575] Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.467; Öden, s.193.

[576] Öden, s.317.

[577] Harris / O'Boyle / Warbrick, s.743; Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.467; Öden, s.317.

[578] Anne Bayefsky, "Defining Equality Rights", **Equality Rights and The Canadian Charter of Rights and Freedoms,** (Ed. Anne F. Bayefsky / Mary Eberts), Toronto: Carswell, 1985, s.167 (Aktaran: Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.467.). ABD Yüksek Mahkemesinin de şüpheli temel söz konusu olduğunda, eşitliğe aykırılığı "varsaydığı" ve çok sıkı ve titiz bir denetim yaptığı yönünde bkz. Öden, s.317.

[579] Öden, s.323-324.

[580] Richard H. Fallon, "Strict Judicial Scrutiny", **UCLA Law Review**, Vol. 54, 2007, ss.1267-1337.

[581] Türkiye, Protokol'ü 13 Eylül 2013 tarihinde imzalamış; 30 Ocak 2016 tarih ve 6668 sayılı Onaya Uygun Bulma kanunu 18 Şubat 2016 tarih ve 29628 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Protokol'ün onaylanmasını kararlaştıran 29 Şubat 2016 tarih ve 2016/8577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Protokol'ün resmi Türkçe çevirisi, 17 Mart 2016 tarih ve 29656 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Onay belgeleri 2 Mayıs 2016 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne tevdi edilmiştir. Protokol, diğer üye devletlerin süreci tamamlamasıyla birlikte 1 Ağustos 2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1. İHAM: Schmidt Kararı

İHAM'ın cinsiyete dayalı vergisel ayrımcılık iddialarında haklı neden testinin uygulandığı davalardan biri erken dönem kararlardan olan ***Schmidt davasıdır***.[582] Bu davada başvurucu Karlheinz Schmidt, Almanya'da ikamet eden bir erkektir. İkamet ettiği eyalette itfaiye hizmeti erkekler için zorunlu bir kamu hizmeti niteliğindedir. Bu hizmetin yükümlüsü olan erkekler, hizmeti filen yerine getirmediğinde bir mali yük ile karşılaşmaktadır. Başvuran bu mali yükün yalnızca erkeklerin katlanması gereken bir yük olduğunu ve bu nedenle de cinsiyete dayalı bir ayrımcılık oluşturduğunu ileri sürmüştür. Öte yandan ulusal makamlar, bu ayrımın temelinde itfaiye hizmetinin özel gereklerinin ve kadınların fiziksel özelliklerinin dikkate alındığını belirtmiştir. Bu bağlamda izlenen amaç, kadınların korunmasıdır. Böylece kadınların zorunlu hizmet yükümlülüğünün dışında tutulmuş olması, ulusal makamlar tarafından kadın-erkek arasındaki fiziksel farklılıklara dayandırılmıştır.

İHAM, bu uyuşmazlığı zorla çalıştırılma yasağı ile[583] bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı kapsamında ele almıştır. İHAM'ın bu davadaki incelemesi, zorunlu kamu hizmetini ikame eden mali ödemenin gerekçesine ve niteliğine odaklanmıştır. Zorunlu hizmeti yerine getirmeyen erkeklerden alınan mali yükümlülük, doğası gereği bedeni yükümlülüğü telafi edici nitelikte midir sorusunu incelemiştir. İHAM kararı incelediği dönemde itfaiye hizmetinde yeterli sayıda gönüllünün bulunması nedeniyle, uygulamada hiçbir erkeğin itfaiyede fiilen hizmeti ifa etmek zorunda olmadığı gerçeğine dikkat çekmiştir. Mali yükümlülük bu nedenle -hukuken olmasa da fiilen- bedeni yükümlülüğü telafi edici niteliğini yitirmiştir; çünkü yeterli sayıda itfaiye görevlisi olduğundan, fiziken bu göreve katılım bir gereklilik olmaktan çıkmıştır. Bundan dolayı fiziken bu göreve katılmamayı telafi etmek amacıyla alınan mali yükümlülük, esaslı hale gelip telafi etme amacından sapmıştır. Mahkeme'ye göre somut olayın koşulları gözetildiğinde böyle bir mali yükümlülük, cinsiyete dayalı bir muamele farklılığını haklı

---

[582] İHAM, *Karlheinz Schmidt v. Almanya*, no. 13580/88, 18/07/1994. Kararın incelemesi için bkz. Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.186; Aşcı Akıncı, "Vergi Hukukunda Ayrımcılık", s.655; Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkı,** s.264; Şennur Ağırbaşlı, **Sınırlı Ayrımcılık Yasağından Genel Eşitlik İlkesine**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s.48-49; Harris / O'Boyle / Warbrick, s.737-738.

[583] a) İHAM, bu tür "zorunlu kamu hizmetlerinin" İHAS m.4/3-d kapsamında "olağan yurttaşlık yükümlülüklerinden *(normal civic obligations)"* biri olduğu kanaatindedir. Ayrıca, hizmet etme yerine ödenecek mali yükümlülüğün hizmet yükümlülüğü ile yakın bağlantıları nedeniyle, söz konusu mali yükümlülüğün de İHAS m.4/3-d kapsamına girdiği sonucuna varmaktadır, bkz. İHAM, *Karlheinz Schmidt v. Almanya*, no. 13580/88, 18/07/1994. Ayrıca bkz. İHAM, *Kung v. İsviçre*, no.73307/17 (derdest dosya).

b) İHAS m.4/3 (Kölelik ve zorla çalıştırma yasağı kenar başlıklı): *"Aşağıdaki haller, bu madde anlamında "zorla çalıştırma ya da zorunlu çalışma" sayılmaz: ...d) Askeri nitelikli herhangi bir hizmet veya vicdanî reddin meşru sayıldığı ülkelerde, vicdanî reddi seçen kişilere zorunlu askerlik hizmeti yerine gördürülebilecek başkaca bir hizmet."*

göstermemektedir. Sonuç olarak İHAS'ın zorla çalıştırılma yasağını düzenleyen m.4/3-d ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlali sonucuna varılmıştır.[584] Karar, cinsiyet ayrımcılığının genellikle kadın haklarının ihlali bağlamında ele alınması karşısında erkeklerin de bu durumun mağduru olabileceğini göstermesi bakımından önemli bir karar olarak değerlendirilmektedir.[585] Bu kararı takiben söz konusu düzenleme Alman Federal Anayasa Mahkemesi önüne de taşınmış ve hüküm cinsiyete dayalı ayrımcılık olarak nitelendirilmiştir. Mahkeme özellikle haklı neden testinde amacı belirlerken hükmün amacının kadınların dezavantajlı statüsünü gidermek olmadığını aksine geleneksel fikirlere göre kadınların bu hizmete daha az uygun görülmesi nedenine dayandığını tespit etmiştir. Buna göre hüküm cinsiyet eşitliğini sağlamamakta aksine toplumsal cinsiyet eşitsizliğine yönelik algıları güçlendirdiği şeklinde yorumlanmıştır.[586]

Usul tekniği açısından İHAM'ın ***Schmidt*** davasında yapmış olduğu ayrımcılık yasağı (m.14) incelemesine ilişkin yöntemi tartışmaya açıktır. Karardaki karşı oy ve farklı

---

[584] Karara iki karşı oy bir de farklı gerekçe yazılmıştır.

İlk karşı oyu yazan Yargıç Spielmann ve Yargıç Gotchev'e göre, ayrımcılık yapılıp yapılmadığı sorusu esasen itfaiye hizmet yükümlülüğü ile ilgili olarak ortaya çıkmıştır. Uygulamada yeterli sayıda gönüllü itfaiyeci bulunması nedeniyle hizmet yükümlülüğü katkı payı ödeme yükümlülüğüne dönüşmüş olsa da mali yükümlülük, doğrudan itfaiye hizmet göreviyle bağlantılı olarak ortaya çıkmıştır. Yargıçlar, **itfaiye görevini yerine getirme yükümlülüğünün yalnızca on sekiz ila elli yaş arasındaki sağlıklı erkekler için getirilmiş** olduğunu vurgulamıştır. Yargıç Spielmann ve Gotchev'e göre, bu durum itfaiye **hizmetinin doğasında bulunan zor ve tehlikeli görevleri yerine getirmeye uygunluğa dayalı bir farklılıktır. Ulusal makamların erkeklerin bu tür görevlere kadınlardan daha uygun olduğunu kabul etmesi meşrudur; tıpkı on sekiz ila elli yaş arasındaki erkeklerin daha genç veya daha yaşlı olan erkeklere göre daha uygun görülmesi gibi. Bu nedenle muamele farklılığının nesnel ve makul bir gerekçesi** olduğu görüşünde olan Yargıçlar, mali yükümlülüğün de doğrudan söz konusu görevi yerine getirme yükümlülüğünden kaynaklanması nedeniyle, telafi edici nitelikte olduğu ve bu yükümlülük bakımından da aynı sonuca ulaşılacağı kanaatiyle karşı oy kullanmışlardır.

Yargıç Morenilla ise, sonuç yönünden karara katılsa da farklı bir gerekçeyle olayı değerlendirmiştir. Başvuranın şikayetinin asıl amacının, "kölelik veya zorla çalıştırılma yasağı" ile ilgili olmadığını; eşit muamele görmesi gereken gruplar olarak cinsiyetler arasında genel bir eşitlik ilkesi talebi olduğu kanaatindedir. **Aşırı fiziksel çaba gerektiren ve kadınların sağlık bakımından daha riskli konuma düşebileceği bazı görevlerin erkekler tarafından kadınlara göre daha kolay yerine getirilmesi nedeniyle, bu gibi durumlarda iki cinsiyet arasındaki fiziksel farklılığı ayrı muamelede önemli bir meşrulaştırma faktörü olarak değerlendirmiştir**. Morenilla, olaydaki hizmet yükümlülüğünün teoride kalması ve fiilen bunun sadece bir mali yükümlülüğe dönüşmüş olmasından hareketle bu ödemeyi artık "telafi edici" bir ödeme niteliğinde değil, daha çok **o bölgede yaşayan belirli erkeklere uygulanan, makul ve nesnel nedenlerden uzak bir "vergi"ye benzetmiş ve bu verginin makul ve nesnel meşruiyetten uzak olduğunu** belirtmiştir.

Bir diğer karşı oy kullanan Yargıç Mifsud Bonnici ise **m.14'ün uygulama alanı** ile ilgili bir problem üzerinden değerlendirme yapmıştır. İHAS m.14'ün ancak, başvuranın iddialarını dayandırdığı diğer İHAS maddelerinden birinin uygulanabilir olduğunun tespit edilmesinden sonra değerlendirilebileceğini hatırlatan Bonnici, Başvuranın m.4 kapsamında ihlal iddiasıyla başvurduğunu; ancak herhangi bir zorla çalıştırılma durumunun somut olayda gerçekleşmediğini, mali yükümlülüğün ise İHAS m.4/3-d kapsamında zaten zorla çalıştırılma olarak görülmediğini belirtmiştir. Bu nedenle de başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun bulmuştur.

[585] Oleg M. Yaroshenkoa / Kostiantyn Yu. Melnykb / Dmytro I. Sirokhac / Olena S. Arsentievad / Irina I. Teslikova, "Gender Inequality in Social Security on the basis of the ECtHR case-law", **Sriwijaya Law Review**, Vol.6, Issue 2, 2022, s.232.

[586] Alman Federal Anayasa Mahkemesi, BVerfGE 92, 91, özellikle paragraf 73, 1 BvL 18/93 und 5, 6, 7/94, 1 BvR 403, 569/94, 24 Ocak 1995.

gerekçelerde (Bonnici'nin doğrudan m.14'ün uygulanamazlığına ilişkin tespiti, Morenilla'nın ise genel eşitlik talebi şeklindeki tespiti) belirtildiği üzere, Mahkeme'nin İHAS m.14'teki ayrımcılık yasağının zorla çalıştırılma yasağı ile bağlantılı değerlendirmesi Schmidt başvurusundaki somut olayın şartları ile örtüşmemektedir. Zorla çalıştırılma yasağının bir istisnasını teşkil ettiği tespit edilen bir yükümlülüğü ikame eden mali yükümlülüğün artık m.4 kapsamında değerlendirilemeyeceği, başka bir deyişle söz konusu mali yükümlülüğün de artık m.4'ün istisnasına girdiği sonucuna varmak mümkündür. Bu noktada değerlendirmenin, özel hayata saygı hakkı (m.8) yahut mülkiyet hakkı (P.1, m.1) çerçevesinde yapılmasının daha uygun olacağı söylenebilir.[587] Zira, zorla çalıştırılma yasağı kapsamında girmeyen bir uyuşmazlık konusunda, zorla çalıştırılma yasağı ile bağlantılı olarak ayrımcılık oluştuğu sonucuna varılması, teknik açıdan eleştiriye açıktır. Ayrıca erkeklerin fiziksel özelliklerinin daha güçlü olması şeklinde öne sürülen haklı nedene dair inceleme bakımından, mevzuyu inceleyen Alman Federal AYM'nin yaklaşımı toplumsal cinsiyet eşitliği perspektifinden yapılacak bir ayrımcılık yasağı değerlendirmesi için daha uygundur.

2. İHAM: Kung Başvurusu

İHAM'ın bu yaklaşımını derdest bir dosya olan ***Kung v. İsviçre***[588] başvurusunda da devam ettirdiği görülmektedir. Bu başvuru Zug Kantonu Sivil Savunma ve Askeri İşler Dairesi'nin 22 Ekim 2015 tarihli Bay Kung'un askerlik hizmetine uygun olmadığı tespitini içeren kararından sonra, özel bir vergi türü olan askerlik hizmetinden muafiyet vergisi *(taxe d'exemption de l'obligation de servir)* ödeme yükümlülüğüne ilişkindir. Başvuran Bay Kung, bu vergi türü kadınlardan alınmadığından, zorla çalıştırılma yasağı (İHAS m.4) ve özel hayata saygı hakkı (İHAS m.8) ile bağlantılı olarak[589] cinsiyete dayalı haksız bir muamele farklılığına maruz kaldığını iddia etmiştir. Bu karara ilişkin İHAM İsviçre'ye bazı sorular yöneltmiştir:[590]

[587] Benzer yönde kararın P.1. m.1 kapsamında değerlendirmesi gerektiğine ilişkin bkz. Harris / O'Boyle / Warbrick, s.737-738.

[588] İHAM, *Kung v. İsviçre*, no.73307/17 (derdest dosya).

[589] İsviçre İHAS Protokol 1'e taraf olmadığından askerlik hizmet muafiyeti vergisi genellikle m.8 ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı üzerinden incelenmektedir, bkz. İHAM, *Ryser v. İsviçre*, no. 23040/13, 12/02/2021, özellikle Karşı oy, para.9.

[590] Karara ilişkin son gelişme, bu soruların 15 Mayıs 2018'de tebliğ edildiğine ilişkindir. Karar Ekim 2024 itibariyle, henüz sonuçlanmamıştır.

İlk soru İHAS m.4/3-b'nin[591] uygulanabilirliğine ve özellikle cinsiyete dayalı muamele farklılığının meşru bir amaç taşıyıp taşımadığı ve makul bir gerekçesinin olup olmadığına yöneliktir. Aynı sorular, İHAS m.8[592] ile bağlantılı olarak da sorulmuştur. Ayrıca İHAM kadınların askerlik hizmetine veya alternatif hizmete katılımına ilişkin İsviçre mevzuatındaki durumun ve böyle bir hizmete katılan kadın sayısı ile bunların hem toplamda hem de yıllık bazda toplam katılımın ne kadarını temsil ettiğine ilişkin istatistikler gibi birtakım verilere ilişkin de bilgi talep etmiştir. İsviçre'de bu yükümlülüğün kadınları da kapsayacak şekilde uygulanmasına yönelik çalışmaların yapılıp yapılmadığı veya muafiyet vergisinin kaldırılmasının planlanıp planlanmadığı ve son olarak askerlik hizmetinden muaf tutulan kişilerin kaç yaşına kadar muafiyet vergisini ödemek zorunda oldukları sorulmuştur. Bu dosyada, Schmidt davasından farklı olarak özel hayata saygı hakkı (m.8) ile ilgili de bir inceleme yapılacağı anlaşılmaktadır. Somut olayın zorla çalıştırılma yasağından ziyade özel hayata saygı hakkı ile bağlantılı değerlendirilmesi, İHAS yapısına daha uygun bir teknik yaklaşım olacaktır.

3. İHAM: Van Raalte Kararı

İHAM'ın cinsiyet temelinde vergisel ayrımcılığa ilişkin zorlayıcı gerekçe ölçütünü uyguladığı bir diğer dava ise, ***Van Raalte kararıdır***.[593] Biyolojik ve fiziksel özelliklere göre farklılaşan bir başka uygulamaya, çocuk katkı payları ödemelerinde kadın ile erkek arasında farklı vergisel kurallar getirilmesi örnek gösterilebilir. İHAM'ın konuyu ele aldığı Van Raalte kararında, 45 yaş üstünde olan, hiç evlenmemiş ve çocuksuz kadınların çocuk katkı payı ödemesinden muaf tutulmasına karşın, başvuranın (45 yaş üstünde olan, hiç evlenmemiş ve çocuksuz bir erkek olarak) bu muafiyet kapsamında olmaması nedeniyle ödediği mali yükümlülüğün, mülkiyet hakkı (P.1. m.1) ile bağlantılı olarak cinsiyete dayalı ayrımcılık oluşturup oluşturmadığı incelenmiştir. İHAM, Hollanda'da o dönem uygulanan Genel Çocuk Bakımı Yardımları Yasası kapsamında ödenen katkı paylarının, 45 yaş ve üstü evlenmemiş çocuksuz erkeklerden alınan, ancak aynı yaştaki evlenmemiş çocuksuz kadınlardan alınmayan bir mali yük olmasını benzer durumdaki kişiler arasında cinsiyete dayalı bir muamele farkı

[591] İHAS m.4/3 (Kölelik ve zorla çalıştırma yasağı kenar başlıklı): *"Aşağıdaki haller, bu madde anlamında "zorla çalıştırma ya da zorunlu çalışma" sayılmaz: ...b) Askeri nitelikli herhangi bir hizmet veya vicdanî reddin meşru sayıldığı ülkelerde, vicdanî reddi seçen kişilere zorunlu askerlik hizmeti yerine gördürülebilecek başkaca bir hizmet."*

[592] İHAS m.8/1 (Özel ve aile hayatına saygı hakkı kenar başlıklı): *"Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir."*

[593] İHAM, *Van Raalte v. Hollanda*, no. 20060/92, 21/02/1997.

olarak görmüştür. Hükümet, bu muamele farklılığını iki cinsiyet kategorisi arasındaki üreme ile ilgili biyolojik farklılıklara dayandırmıştır. Hükümete göre 45 yaş üstünde olan kadınların üreme sistemleri biyolojik olarak değişmekte ve bu yaştan sonra çocuğunun olması çok zorlaşmaktadır. İHAM bu türden bir farklılaştırma kriterini, bir statü farklılığı olarak kabul etmemiştir. İHAM, Hükümetin öne sürdüğü biyolojik farklılıkların herkese aynı şekilde uymadığını; 45 yaş altı bir erkeğin de çocuğunun olamaması, 45 yaş üstü kadınların da doğum yapabilmesi veya çocuğu olan erkeklerle evlenmesi gibi olasılıkların bulunduğunu hatırlatmıştır. İHAM, Hollanda hükümetinin öne sürdüğü evli olmayan çocuksuz kadınlardan bir çocuk bakım yardımı planı kapsamında alınan katkı payının, onlar üzerinde haksız bir duygusal yük oluşturacağı argümanı konusunda, evli olmayan çocuksuz erkekler veya çocuksuz çiftler için de bu durumun aynı derecede geçerli olabileceğini belirtmiştir. Buna göre, belirli bir yaşın üstündeki çocuksuz kadınların duygularını incitmeme amacının mevcut davada cinsiyete dayalı muamele farklılığını haklı göstermeyeceği sonucuna ulaşmıştır.[594]

Kararda en dikkat çekici husus, İHAM'ın meşru amaç testine ilişkin yaklaşımıdır. İHAM Van Raalte kararında, farklı vergi uygulamasının dayandığı meşru amacın nesnel bir gerçekliği yansıtmadığını belirtmiştir. 45 yaş üzeri kadınların çocuğu olan bir erkekle evlenerek veya teknolojideki ilerlemelerle kendi biyolojik çocuklarını doğurarak ya da evlat edinerek yasa kapsamındaki yardımlara hak kazanabileceğini ve 45 yaşın altındaki erkeklerin çocuğu olamayabileceğini belirtmiştir. Böylece, hükümetin yasayı gerekçelendirmek için kullandığı biyolojik temelli varsayımları meşru amaç/haklı neden olarak kabul etmeyerek ihlal kararı vermiştir.[595]

Van Raalte kararı, kadın ve erkek arasında keyfi ayrımcılık yaratan maddi vergi kurallarının insan hakları bağlamında tartışılması anlamında, en azından teorik düzeyde, vergi hukukçularının bir başarısı ve İHAM'ın cinsiyete dayalı vergi ayrımcılığı iddialarını inceleme konusundaki isteğini gösteren önemli bir karar olarak nitelendirilmektedir.[596] Karar, ayrıca

[594] Ancak Mahkeme, Van Raalte'nin bu ayrımcılık nedeniyle talepte bulunduğu tazminatlara ilişkin red kararı vermiştir. Mahkemeye göre, oluşan ayrımcılık kadınlara bir muafiyet tanınması nedeniyle oluşmuştur, Hollanda hükümeti bu muafiyeti kaldırarak bu ayrımcılığı giderebilir. Sonuç olarak ayrımcı muameleye maruz kaldığı tespit edilen kişi, dava sonucunda herhangi bir maddi kazanım elde edememiştir. Bu yaklaşım, mükelleflerin ayrımcı vergi hükümleriyle mücadele etme konusunda isteksiz davranmasını sonuçlayacağı gerekçesiyle eleştirilmektedir, bkz. Philip Baker, "Taxation, Human Rights and the Family", s.237; Bridget J. Crawford / Carla Spivack. "Tampon Taxes, Discrimination and Human Rights", **Wisconsin Law Review**. Vol.2017, No.3, 2017, s.527 (Eser bundan sonra, "Tampon Taxes" olarak anılacaktır.).

[595] Crawford / Spivack, **Tampon Taxes**, s.525.

[596] Baker, "Taxation, Human Rights and the Family", s.236; Crawford / Spivack, **Tampon Taxes**, s.525.

devletlerin vergisel alandaki takdir marjlarının cinsiyetler arasında farklı vergisel uygulamalar söz konusu olduğunda zorlayıcı gerekçe aranması bakımından da dikkat çekicidir. Bu davada cinsiyetlerin farklı biyolojik özellikleri, farklılaştırma için zorlayıcı neden olarak değerlendirilmemiştir.[597] Çünkü hem Van Raalte hem de Schmidt davasında ortaya konan biyolojik farklılıklar genelleştirilmiş ve farklı uygulamanın ortaya çıkardığı sonuç ile amaç arasındaki bağlantı kopmuştur.[598]

Hollanda'daki söz konusu düzenlemenin getirdiği bu farklı uygulama, Hollandalı bir başka mükellef tarafından BM İnsan Hakları Komitesi önüne de götürülmüştür. Bu kararda[599] başvuran J. H. W., evlenmemiş 45 yaş üstü ve çocuksuz kadınlara tanınan muafiyetin benzer durumdaki erkeklere tanınmamasının BM MSHS m.26'ya[600] aykırı olduğunu iddia etmiştir. Komite, başvuruyu incelemeye aldığı dönemde hükmün artık yürürlükte olmadığı gerekçesiyle kabul edilemezlik kararı vermiştir.

4. İHAM: Feteris-Gerards Kararı

İHAM'ın vergi hukukunda cinsiyet ayrımcılığına yönelik haklı neden testini uyguladığı bir başka başvuru, ***Feteris-Geerards*** başvurusudur.[601] Bu uyuşmazlıkta başvuran ve kocası her ikisinin %50'sine sahip olacağı bir ev satın almışlardır. Başvuran ve kocası evlilik anlaşması *(huwelijksvoorwaarden)* çerçevesinde mal ayrılığa rejimine tabidir. Başvuran ve kocası, evlilik anlaşmalarına göre ipotek kredisinin ve ilgili masrafların %50'sini ödemekle yükümlüdür. Gelir

[597] Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkı,** ss.263-264.

[598] Ivana Radacic, "Gender equality jurisprudence of the European Court of Human Rights", **European Journal of International Law**, Vol.19, No.4, 2008, ss.848-849.

[599] BM İHK, *J. H. W. v. Hollanda*, CCPR/C/48/D/501/1992.

[600] MSHS m.26 ile İHAM m.14'ün vergi uyuşmazlıklarında uygulanmasına yönelik karşılaştırma için bkz. Gribnau, s.28.

[601] İHAM, *Feteris-Gerards v. Hollanda*, no. 21663/93, 13/10/1993.

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Başvuran ve kocası her ikisinin %50'sine sahip olacağı birlikte bir ev satın almışlardır. Başvuran ve kocası evlilik anlaşması *(huwelijksvoorwaarden)* çerçevesinde mal ayrılığa rejimine tabidir. Başvuran ve kocası, evlilik anlaşmalarına göre ipotek kredisinin ve ilgili masrafların %50'sini ödemekle yükümlüdür. Gelir Vergisi Kanunu *(Wet Inkomstenbelasting)* uyarınca bu masraflar, evin kullanımından elde edildiği varsayılan (atfedilir) gelir için *(huurwaardeforfait)* vergiden indirilebilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 5. Bölümü uyarınca, toplam 18.524 gulden tutarındaki indirilebilir meblağ, en yüksek gelire sahip olan eşin, ki bu durumda başvuranın kocasıdır, vergiye tabi gelirinden düşülmüştür. Başvuranın kocasının yüksek geliri daha yüksek bir oranda vergilendirildiğinden, bu durum çiftin tamamı için avantajlı olmuştur. Başvuranın kocası için bu şekilde elde edilen avantaj, başvuranın indirilebilir tutarın %50'sini kendi vergilendirilebilir gelirinden düşmesi halinde elde edeceği avantajdan daha yüksektir. Bir bütün olarak çift için elde edilen avantaj 2.782 Hollanda guldeni olmuştur. Bununla birlikte, başvuranın evlilik anlaşması, bu tür vergi avantajlarının eşler arasında paylaştırılması gerektiğine dair herhangi bir yükümlülük içermemektedir. Daha sonrasında başvuranın sosyal güvenlik katkı payı hesaplamalarında, vergilendirilebilir gelir esas alınmaktadır ve bu nedenle eve ilişkin tüm masrafları kocasının düşmesi göz önünde bulundurularak başvuranın daha yüksek katkı payı ödemesi gerekmiştir. Başvuran bu durumun mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak cinsiyet temelinde ayrımcılık yarattığını ileri sürmüştür.

Vergisi Kanunu *(Wet Inkomstenbelasting)* uyarınca bu masraflar, evin kullanımından elde edildiği varsayılan (atfedilir) gelir için *(huurwaardeforfait)* vergiden indirilebilmektedir. Bu indirimi yüksek gelir elde eden eşe transfer etmek vergisel açıdan avantajlıdır ve çift bu avantajı kullanarak tüm giderleri başvuranın kocasının vergisinden indirmiştir. Daha sonrasında başvuranın sosyal güvenlik katkı payları hesaplanırken, vergilendirilir geliri dikkate alınmış ve indirimin tamamını kocasının yapması başvuranı mali açıdan olumsuz etkilemiştir. Komisyon,[602] sözleşmeci devletlerin vergilendirme alanında izlenecek amaçlar ve bu amaçların hangi araçlarla gerçekleştirileceği konusunda geniş bir takdir yetkisine sahip olduğunu göz önünde bulundurarak, evli bir çiftin bazı açılardan ekonomik bir birim olarak muamele görebileceğini belirtmiştir. Komisyon, iç hukuktaki düzenlemelerden hareketle vergiden indirilebilir kalemlerin eşler arasında transfer edilebilmesinin bir bütün olarak çift için daha yüksek bir mali avantaj sağladığını ve eşlerin evlilik anlaşması yoluyla mali düzenlemelerini seçmekte özgür olduklarını tespit etmiştir. Bu koşullar altında Komisyon, vergiden indirilebilir tutarların daha yüksek gelire sahip olan eşe aktarılmasının nesnel ve makul bir gerekçesi olduğuna karar vermiştir. Bu nedenle bu muameleyi ayrımcılık yasağı ihlali olarak nitelendirmemiş ve kabul edilemezlik kararı vermiştir.

5. İHAM: P.M. Kararı

İHAM'ın haklı neden testini uyguladığı bir başka dava ***P.M. kararıdır***.[603] Bu davada başvuran on yıldır birlikte yaşadığı ancak evlilik birliği kurmadığı bir ilişkinin sona ermesinden sonra bu ilişkiden olan çocuğuna yaptığı nafaka ödemelerini vergi matrahından indirememesinin mülkiyet hakkı (P 1 m.1) ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı ihlali olduğu iddiasındadır.

Birleşik Krallık'ın uyuşmazlık dönemindeki mevzuatına göre çocuğun annesi ile evli olmayan herhangi bir kişinin nafaka ödemesini vergi matrahından indirme hakkı bulunmamaktadır. Mahkeme bu durumda her ikisi de çocuğuna bakmakla yükümlü evli olan bir baba ile evli olmayan bir baba arasında muamele farklılığı olduğunu belirtmiştir. Bu davada

[602] Belirtmek gerekir ki bu içtihat, 11 no.lu Protokolün yürürlüğe girmesinden önceki bir tarihte görüldüğünden, başvuruların incelenmesi Avrupa İnsan Hakları Komisyonu *(European Commission of Human Rights)* tarafından yapılan ilk inceleme aşamasını içermekteydi ve bu birimde kabul edilebilirlik hususunda karar verildikten sonra Mahkeme tarafından başvuru incelenmekteydi. Bu karar, Komisyon'un kabul edilebilirlik incelemesi yaptığı ve iddiaların açıkça dayanaktan yoksun olduğu gerekçesiyle kabul edilemez bulunduğu bir karardır. Bu nedenle Mahkeme kararı olarak değil, Komisyon kararı olarak ortaya çıkmıştır; ancak yine de İHAM çatısı altında verilen bir yargısal karardır.

[603] İHAM, *P.M. v. Birleşik Krallık*, no: 6638/03, 19/11/2005. Ayrıca bkz. Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.188; Aşcı Akıncı, "Vergi Hukukunda Ayrımcılık", s.655-656; Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkı,** s.262.

başvuran ile karşılaştırılacak grup evli olanlar değildir, bir dönem evli olmuş ve sonrasında boşanmış bir baba ile kıyas yapılmaktadır (bu nedenle Mahkeme örneğin Lindsay kararından farklı bir durum olarak evlilik statüsü üzerinden bir değerlendirme yapılmadığına dikkat çekmiştir). Başvuru sahibi P.M. evli bir babadan sadece medeni durum açısından farklıdır ve somut olaydaki uyuşmazlık açısından benzer durumda olduğunu iddia edebilir. Mahkeme bazı durumlarda medeni duruma dayalı muamele farklılıklarının nesnel ve makul bir gerekçesi olduğunu hatırlatmış; bununla birlikte genel bir kural olarak, çocuklarıyla aile hayatı kurmuş olan bekar babaların evli babalarla eşit temas ve velayet hakları talep edebileceklerini belirtmiştir.

Mevcut davada, başvuran baba olarak kabul edilmiş (resmi kayıtlarda baba olarak kayıtlıdır) ve bu rolü fiilen de üstlenmiştir. Kızına karşı hukuka uygun olarak yerine getirdiği nafaka yükümlülükleri olduğu göz önüne alındığında Mahkeme, bu ödemelerin vergiden indirimi konusunda anne ile evlilik birliği kurmuş ancak sonrasında "boşanmış/ayrılmış bir babadan" farklı muamele görmesi için herhangi bir neden olmadığı görüşündedir. Mahkemeye göre vergi indirimlerinin amacı evli babaların yeni bir aileyi geçindirmesini kolaylaştırmaktır; benzer yeni ilişkilere giren evli olmayan babaların neden eşit derecede yardım gerektiren benzer mali olanaklara sahip olmadığı açık değildir. Dolayısıyla Mahkeme, bu davada mülkiyet hakkı (İHAS P.1. m.1) ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

Bu karar üzerine Baker'in yaptığı yoruma göre,[604] İHAM'ın evlilik statüsünü ilişkisinin devamı süresince evli olmama halinden farklı bir statü olarak değerlendirmesine karşın; ilişkinin sonra ermesi durumunda vergi muamelesindeki farklılık artık haklı gösterilemeyecektir. Başka bir deyişle ilişki sona erdiğinde, ilişkinin taraflarının daha önce evli olup olmadıklarına bakılmaksızın kişiler benzer bir konumda kabul edileceklerdir. Çünkü çocuklarla ilgili bakım yükümlülükleri, ilişkinin evlilikle sonuçlanmış olup olmadığına bakılmaksızın, aynıdır. Baker bu içtihat ışığında, eş ya da hayat arkadaşı olsun, bakmakla yükümlü olunan bir kişinin bakım yükümlülüklerinin karşılanmasının benzer bir hukuki veya ahlaki temele dayandığını ve bakmakla yükümlü olunan diğer kişilerin nesnel olarak eş ya da hayat arkadaşına benzer bir konumda olduklarını iddia edebileceklerini belirtmektedir.

[604] Baker, "Taxation, Human Rights and the Family", s.241-242.

6. ABD Yüksek Mahkemesi: Windsor Kararı

Ulusal yargı kararlarında da bu ve benzeri ölçütlerin kullanıldığı görülmektedir. Örneğin ABD'de cinsiyete dayalı ayrımcılık genellikle "orta düzey dikkatli inceleme" *(intermediate scrutiny)* standardı ile değerlendirilir. ABD Yüksek Mahkemesi tarafından cinsel yönelim temelinde vergisel ayrımcılık iddiasının incelendiği ***Windsor kararı*** bunlardan biridir.[605] Eşcinsellere evlilik hakkı tanınan New York eyaletinde eşcinsel evli bir çiftten birinin ölümü üzerine diğerinin eşlere tanınan emlak vergisi hükümlerinden yararlanamamasının -federal bir yasanın evliliği karşı cinslerle sınırlaması nedeniyle yararlanamamıştır- eşit muamele hakkı kapsamında incelenmiştir. ABD Yüksek Mahkemesi, Anayasa'ya uygunluk tartışması için başlangıç noktasını "yasanın amacı" olarak belirlemiştir.

Mahkemeye göre bir yasanın amacı belirlenirken, "olağandışı karakterdeki ayrımcılıkların *(discriminations of an unusual character)*" özellikle daha dikkatli bir değerlendirmeye tabi tutulması gerektiği görüşündedir. Bu ayrımcılığın kesin olarak yasaklandığı durumları kapsar. Mahkeme'nin değerlendirmesine göre federal yasa olarak Defense of Marriage Act'ın (Evliliğin Korunması Kanunu-DOMA)[606] amacı, eşcinsel çiftleri evliliğin getirdiği "fayda ve sorumluluklardan" mahrum bırakmak ve ilgili sınıfı dışlamaktır. Mahkeme DOMA'nın kabul sürecindeki *"Kongre'nin geleneksel heteroseksüel evlilik kurumunu savunmak için elinden geleni yapmasının hem uygun hem de gerekli olduğu"* ibaresini içeren meclis tutanaklarını bu amacın belirlenmesinde bir dayanak olarak kullanmıştır. Bir diğer dayanağı ise yasanın ismidir: Evliliğin Korunması *(Defense of Mariage)*. Burada yasanın savunmayı amaç edindiği evlilik ise geleneksel evlilik modeli olan bir kadınla bir erkek arasında gerçekleştirilen evliliktir. Yasanın amacı, eşcinsel çiftlerin evliliğini engellemek ve bu tür evliliklerin yasalaşması halinde bu yasalara göre evlenen çiftlerin özgürlüklerini ve seçimlerini kısıtlamaktır. Bu kısıtlama bir federe devlet eşcinsel çiftlere ilişkin yasal statü tanısa bile federal yasaların uygulanması gerektiği anda ortaya çıkmaktadır. Somut uyuşmazlıktaki

---

[605] Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Mahkemesi Kararı, *Windsor,* 570 U.S. 744, 2013.

[606] 1996 yılında ABD'de bazı eyaletlerde eşcinsel evliliklerin yasal olarak tanınmaya başlanması üzerine bir Federal yasa statüsünde *Defense of Marriage Act (DOMA)* kabul edilmiştir. DOMA Bölüm 3, evlilik ve eş kavramlarını tanımlamış ve *"Birleşik Devletler'deki herhangi bir Kongre Yasasının veya herhangi bir kararın, düzenlemenin veya yorumun anlamını belirlerken, 'evlilik' (marriage) kelimesi yalnızca bir kadın ve erkek arasında kurulan yasal bir birliği ve 'eş' (spouse) kelimesi sadece karşı cinsten karı veya koca olan bir kişiyi ifade eder."* şeklinde düzenlenmiştir.

Tanımları içeren bu hüküm, şartları gereği, federe devletlerin eşcinsel evliliklere veya kayıtlı birlikteliklere izin veren yasalar çıkarmasını veya bu statüde birlikte yaşayanlara devlet yardımları sağlamasını yasaklamamaktadır. Bununla birlikte, evlilik, medeni durum veya eş statüsüne bağlı 1000'den fazla federal yasanın yorumunu etkilemektedir.

emlak vergisi bu kapsamdadır. DOMA'nın başlıca etkisi, federe devletin onay verdiği/tanıdığı evlilikleri cinsel yönelim temelinde ayrıştırmak ve eşcinsel evlilikleri eşitsiz *(unequal)* kılmaktır. DOMA, federal vergi hükümlerinde yarattığı eşitsizliğe ek olarak federal devlet vergileri ile eyalet vergileri için verilen beyannamelerin de karmaşık olmasına yol açmaktadır. Eşcinsel çiftlerin çocuklarına da mali açıdan zararlar getirmektedir. Eşcinsel evliliklerdeki eşlere yapılan sağlık harcamalarının vergiden indirimine izin vermeyerek sağlık bakım maliyetlerini yükseltmektedir. Bu farklı vergisel sonuçlar, meşru bir amaç taşımamaktadır. Bu nedenle DOMA'nın ilgili tanımları Anayasanın tanıdığı eşit koruma maddesini ihlal etmektedir.

Yine ABD hukukunda *Moritz v. Commissioner of Internal Revenue davasında*,[607] kadınlara medeni durumlarına bakılmaksızın bakmakla yükümlü oldukları kişilerin bakım masrafları için gelir vergisi indirimi sağlayan, ancak evlenmemiş erkekleri indirim düzenlemesinin dışında tutan kural incelenmiştir. Hükümet, erkekleri kapsam dışı bırakan düzenlemenin haklı bir nedene dayandığını ve yasamanın bu tür kurallar getirirken geniş takdir yetkisi bulunduğunu belirtmiştir. Ancak mahkeme, bu ayrımın sadece cinsiyete dayandığını belirtmiştir. Literatürde de Moritz davasına konu olan uygulamada devletin esasında amacının dezavantajı gidermek olmadığı; cinsiyeti gelir düzeyinin bir göstergesi olarak kullanarak idari yükün azaltılmasının amaçlandığı belirtilmektedir.[608] Cinsiyet temelli ayrımların sıkı bir denetimden geçirilmesi gerektiğini belirten mahkeme, bu düzenlemenin amacı ile adil ve önemli bir ilişki içinde olmaması nedeniyle, eşitlik düzenlemesine aykırı olduğuna hükmetmiştir.[609]

---

[607] ABD 10. Temyiz Mahkemesi, Charles E. Moritz, Petitioner-appellant, v. Commissioner of Internal Revenue, 469 F.2d 466 (10th Cir. 1972)

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Bu dava, Charles E. Moritz'in, 1968 yılı için annesinin bakım giderlerini vergi indirimi olarak talep edememesi üzerine Vergi Mahkemesi kararına yaptığı itirazla ilgilidir.

Moritz, Philadelphia merkezli bir yayınevi olan Lea & Febiger'de editör olarak çalışmakta ve işinin gereği olarak sık seyahat etmekteydi. Bu kapsamda çeşitli akademik kurumlara gerçekleştirdiği iş seyahatlerşnden dolayı 1961'den beri bir bakıcı, Moritz'in annesine bakmaktaydı ve Moritz, annesinin bakım giderlerini karşılamaktaydı. O dönemde yürürlükte olan 26 U.S.C.A. Sec. 214(a) hükmü, vergi indirimini yalnızca kadınlara, dul veya boşanmış kişilere ya da eşi engelli veya hastaneye yatırılmış erkeklere tanımaktaydı. IRS, Moritz'in bekar bir erkek olduğu gerekçesiyle bu indirimi alamayacağını savunmuştur. Vergi Mahkemesi de idarenin bu yorumunu onaylamış ve Moritz'in indirim talebini reddetmiştir.

[608] Victoria Hartman, "End the Bloody Taxation: Seeing Red on the Unconstitutional Tax on Tampons", **Nortwestern University Law Review**, Vol. 112, No.2, 2017, s.347.

[609] Bu dava süreci Türkçe'ye "Eşitlik Savaşçısı" olarak çevrilen "On the Basis of Sex" filminde ele alınmıştır. Filmin yargısal tutum bağlamında incelendiği bir çalışma için bkz. İlknur Rabia Türkölmez, "Yargısal Tutum Kavramına Sinemadan Bir Örnek: Eşitlik Savaşçısı Filmi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 30, Sayı 1, 2022, s.195-220.

D. Cinsiyete Duyarlı Alternatif Bir Model: Dezavantaj Testi

Cinsiyet söz konusu olduğunda ayrımcılık yasağının yukarıda yer verilen kriterleri asgari bir standart oluştursa da cinsiyet eşitliği konusunda yeterli olmamaktadır. Bu nedenle ayrımcılık yasağının belirlenmesinde benzerlik/farklılık ölçütüne alternatif olarak dezavantaj testi önerilmektedir.[610] Dezavantaj testi, bir kişi ya da grubun belli bir konuda daha az şansa ya da imkana sahip olması nedeniyle aynı hükmün uygulanmasında farklı bir sonuca maruz kalması (kuralın etkisi) ile ilgilidir. Bu yaklaşımda dezavantajlı muamele, ayrımcılığın bir unsuru olarak ele alınmaktadır.[611] Bu test gereği ayrımcılığa uğradığını iddia eden kişi, belirli bir temelde dezavantajlı durumda olduğunu göstermektedir. Diğer grubun kendisiyle karşılaştırılabilir durumda olduğunu göstermesine ise artık gerek kalmamaktadır.[612] Böylece kişinin ayrımcılık iddiasında "daha olumsuz" muameleye maruz kaldığını ispatlaması değil, "olumsuz" ya da "zararlı" muameleye maruz kaldığını ispatlaması yeterli olmaktadır.[613] Dezavantaj testini, karşılaştırma testine bir alternatif olarak değil ama onun bir devamı olarak ele alan bir diğer görüşe göre ise dezavantaj testi ayrımcılık yasağının eşit muameleyi gerektirecek kadar katı yorumlanmasını önleyen, bunun yerine karşılaştırma süjesine daha az olumlu muamele edilmemesini sağlayan bir aşamadır.[614]

Dezavantaj testi, i) dezavantajlı muamelenin ayrımcı olması ve ii) dezavantajlı durumun giderilmesine yönelik uygulamaların eşitliğin gereği olması yönünden, iki ayrı şekilde ele

---

[610] Cook, "Women's International Human Rights", s.12; Gerards, ss.76-78; Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.488. Kanada uygulaması için bkz. Mahoney, s.445-446: *"Kanada'da ayrımcılık değerlendirmesi, dezavantaj testine göre belirlenmektedir. Bu test, bir karşılaştırma sujesi gerektirmemektedir. Bir kişi sürekli olarak dezavantajlı bir grubun üyesiyse ve bu kişi veya gruba kişisel özelliklerine dayalı olarak diğerlerine uygulanmayan bir ayrım söz konusuysa, bu dezavantajı devam ettiren veya kötüleştiren durumlar, ayrım kasıtlı olsun veya olmasın, ayrımcı kabul edilir. Dezavantajlılık, davacının sosyal, siyasi ve hukuki gerçekliği incelenerek bağlamsal olarak belirlenir. "Benzerlik ve farklılık" testinin aksine, "dezavantaj" testi hakimlerin kadınların gerçek durumlarına odaklanmalarını ve kadın olmaları nedeniyle yaşadıkları sistematik istismar ve güç yoksunluğunun, cinsel kimliklerinden kaynaklandığı gerçeğiyle yüzleşmelerini gerektirir. Bir anayasal uyuşmazlık söz konusu olduğunda, kadınlar erkeklerce tanımlanmış yapı ve kurumlara meydan okuma ve eşitliğin ancak kendi ihtiyaç ve özelliklerine dayalı normlar yoluyla sağlanabileceğini gösterme fırsatına sahip olurlar. Bu, bazı durumlarda uygun çözüm yollarının erkeklerle aynı muameleyi gerektireceğini göz ardı etmek anlamına gelmez. Ancak diğer durumlarda, erkek bir karşılaştırma süjesi olarak konu dışı kalacaktır."* Örnek bir karar için bkz. Kanada Yüksek Mahkemesi, *Brooks v. Canada Safeway Ltd.,* 1 S.C.R. 1219, 1992; bu karar hamile bir kadının ayrımcılık iddiasını değerlendirirken bir erkekle karşılaştırılmasının gerekmediğini açık bir şekilde vurgulamaktadır.

[611] Kuru, s.125.

[612] Gerards, **s**s.76-78. Bu durum, ispat yükünün paylaştırılması dengesi açısından eleştirilebilir, zira açıkça farklı durumların söz konusu olduğu bir vakada bile bir dezavantaj olduğunu göstermek oldukça kolay olabilir. Bu da ispat yükünün hızla savunan tarafa geçmesi anlamına gelecektir.

[613] Kuru, s.293.

[614] Bammens, s.527.

alınabilir. İlk durumda "dezavantajlı muamele", klasik ayrımcılık testindeki "farklı muamelenin" yerini almaktadır. Ancak karşılaştırılabilirlik testi atlanmaktadır. Dezavantajlı muamelenin bir gruba "kıyasla" dezavantaj yaratmış olması değil, doğrudan o kişinin ayrımcı temeldeki bir özelliği nedeniyle (cinsiyet gibi) dezavantaj yaratması yeterlidir. Dezavantajlı bir temelde dezavantajı derinleştiren bir muamele olduğunda, artık doğrudan doğruya "zorlayıcı neden" testine geçilmelidir Örneğin menstrüasyon ürünleri üzerindeki katma değer vergisi bakımından bu test uygulandığında, kadınların erkeklerle karşılaştırılabilirliği yahut ürün gruplarının karşılaştırılabilirliği (pedlerle çocuk bezlerinin yahut tamponlarla tıraş bıçaklarının vb.) üzerinden bir inceleme yapılmayacak; doğrudan kadınların menstrüasyon nedeniyle (cinsiyete dayalı bir durum) dezavantajlı duruma düşmeleri (KDV yüküyle karşılaşmaları), ayrımcılık değerlendirmesinin ilk aşamasını geçmek bakımından yeterli olacaktır. Bu durumda, doğrudan zorlayıcı neden testine geçilecektir. Böyle bir vergi yükünü haklılaştırmak devlet açısından zorlayıcı bir nedenin varlığını kanıtlamasıyla mümkün olacaktır.

Dezavantaj testinin söz konusu olacağı ikinci durumda ise mevcut sosyal ekonomik koşullarda dezavantajlı durumda bulunan bir grubun bu dezavantajını gidermeye yönelik gerçekleştirilen muamele farklılıkları, hukuka uygun; hatta eşitliğin bir gereği olarak kabul edilecektir. Bu gibi durumlarda "dezavantajı giderme" amacı, haklı nedene karşılık gelecektir.

Dezavantajı gidermeye yönelik ilk uygulama emeklilik düzenlemelerinde kendini göstermektedir. Cinsiyetler arasındaki ekonomik eşitsizliğin giderilmesine yönelik bir mali politika olarak kadın ile erkek için farklı emeklilik yaşının yahut farklı emeklilik düzenlemelerinin belirlendiği görülmektedir. Kadınların iş hayatına ara vermeleri daha sık gerçekleştiğinden (bakım yükümlülükleri, özellikle çocuk bakımı nedeniyle) emeklilikte yoksulluk, kadınlarda erkeklerden daha yoğun görülmektedir.[615] Bu nedenle kadınların bu türden dezavantajlı statülerini göz önünde bulundurarak kadınlara yönelik avantajlı vergi uygulamaları söz konusu olabilmektedir.

1. İHAM: Stec ve diğerleri Kararı

İHAM, emeklilik düzenlemelerinde cinsiyete göre değişen vergisel uygulamaları incelediği davalarda dezavantaj testini uygulamaktadır. Buna göre, emeklilik düzenlemelerinde cinsiyete göre farklılaşan bu durumları meşru amaç ve ölçülülük ilkeleri kapsamında

[615] Valodia, s.142.

incelemektedir.[616] İHAM tarafından, erkekler ve kadınlar arasındaki emeklilik yaşı farkının kadınların dezavantajlı ekonomik konumunu düzeltmeyi amaçladığı tespit edilmiştir.[617] Bu farklı muamelenin, kadınların işyerinde para kazanmak yerine evdeki bakım yükümlülükleri yerine getirmek şeklindeki geleneksel rollerinden kaynaklanan ekonomik eşitsizlik ve zorlukları hafifletmek amacıyla benimsendiğini belirten Mahkeme, farklı emeklilik yaşlarının ve buna bağlı ortaya çıkan farklı vergisel uygulamaların, erkekler ve kadınlar arasındaki "olgusal eşitsizlikleri" düzeltmeyi amaçladığı belirtmiştir. Bu gibi durumlarda farklı vergisel uygulamanın İHAS m.14 (ayrımcılık yasağı) gereklerine uygun şekilde, nesnel olarak gerekçelendirildiğine karar vermiştir. Sosyal ve ekonomik değişiklikler kadınlara özel muamele ihtiyacını ortadan kaldırana kadar, bu gerekçe makul ve nesnel olarak haklı ve meşru kabul edilmeye devam edecektir.

2. İHAM: Hobbs ve diğerleri Kararı

İHAM tarafından dezavantaj testinin uygulandığı davalardan bir diğeri ise dul kadınlara *(widow)* tanınan ancak dul erkeklere *(widowers)* tanınmayan vergisel avantajın incelendiği ***Hobbs ve diğerleri Kararıdır***.[618] Toplumsal rollere dayalı dezavantajların giderilmesine yönelik farklı vergisel uygulamalar, eşin ölümünden sonra hayatta kalan eş için tanınan vergi avantajlarında kendini göstermektedir. Bazı ülkelerde hayatta kalan eşin cinsiyetine göre değişen farklı vergi uygulamaları söz konusudur. Bu durum, çoğunlukla dul kadınların karşılaşacakları ekonomik zorlukların giderilmesi amacına dayanmaktadır.[619] Konu hem ulusal hem de uluslararası yargı organları nezdinde çok sayıda uyuşmazlığa neden olmuştur.

---

[616] İHAM, *Stec ve diğerleri v. Birleşik Krallık*, no. 65731/01 ve 65900/01, 12/04/2006, para.66. Benzer bir karar için bkz. İHAM, *Walker v. Birleşik Krallık*, no. 37212/02, 12/02/2007. Bu davalar doğrudan vergisel uyuşmazlıklara ilişkin değil, sigorta planlarına ilişkindir. Ancak etkileri vergi hukukunda da görülmektedir.

[617] Harris / O'Boyle/ Warbrick, s.748.

[618] Aynı içerikli dört başvuru hakkında tek ve ortak bir karar verilmiştir. Başvurular başvuruculara adı ve başvuru numarası sırası ile şu şekildedir: *Mr Hobbs*, no. 63684/00, *Mr Richard*, no. 63475/00, *Mr Walsh*, no. 63484/00 ve *Mr Geen*, no. 63468/00, 26/03/2007 (nihai). Aynı içerik ve sonuçlu bir başka karar için bkz. *Crilly v. Birleşik Krallık*, no. 12895/02, 20/02/2008 (nihai). Aynı içerikle "dostana çözüm" yöntemi ile sonuçlanan dosyalar için bkz. *Crossland v. Birleşik Krallık*, no. 36120/97, 09/11/1999; *Fielding v. Birleşik Krallık*, no. 36940/97, 29/01/2002. Kararlara ilişkin değerlendirmeler için bkz. Philip Baker, "Widowers'Bereavement Benefits and Tax Relief: A Survey of Some Recent Case Law of the European Court of Human Rights", **European Taxation**, Aralık 2008, ss.643-644; *Crilly* davasına ilişkin değerlendirme için bkz. Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkı**, s.265.

[619] Bu farklılığın temelinde erkeğin ev geçindiren, kadının ise eşinin ölümü üzerine muhtaç olan konumunda olduğuna yönelik toplumsal cinsiyet algılarının rol oynadığı belirtilmektedir, bkz. Gören, **Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması İlkesi**, s.56-59.

İHAM'a konu olan davada başvurucular -Bay Hobbs, Bay Richard, Bay Walsh ve Bay Geen- eşleri ölen dul erkeklerdir. Başvuru, dönemin Birleşik Krallık mevzuatında dul kadınlara tanınan gelir vergisi indiriminin *(tax allowances)* kendilerine tanınmaması nedeniyle mülkiyet hakkı (P.1 m.1) ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiğini iddia etmişlerdir. Bu uygulama (dul kadınlara tanınan vergi indirimi), 1999'da kabul edilen ve 2001'de yürürlüğe giren Refah Reformu ve Emeklilik Yasası ile değişmiştir. 9 Nisan 2001 tarihi ve sonrasında cinsiyeti fark etmeksizin tüm eşleri kapsayarak emeklilik yaşı üzerinden farklılaşmış bir şekilde uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre eşi 9 Nisan 2001 ve sonrasında ölen ve eşinin öldüğü tarih itibarıyla emeklilik yaşının (kadınlar için 60 ve erkekler için 65) altında olan kişiler ve eşi 9 Nisan 2001'den önce ölen, yeniden evlenmemiş ve hala emeklilik yaşının altında olan dul erkekler kanun kapsamına alınmıştır. İHAM konuyu incelediği bu kararlarda, farklı uygulamadaki *(dul kadınlara tanınan vergi indiriminin dul erkeklere tanınmaması)* haklı nedeni belirlerken uyuşmazlığı yaratan kuralın[620] getirildiği dönemin koşullarını ve vergi sisteminin bütününü göz önünde bulundurmuştur. Dönemin vergi sisteminde gelir vergisi bakımından aile vergilendirmesinde ortak beyan yöntemi benimsenmiştir. Bu sistemde evli çiftler tek bir vergi birimi olarak vergilendirilmekte ve kadının kazancı erkeğin kazancına dahil edilmektedir. Erkek eş bu suretle bir vergi indirimi kazanmaktadır. Bu sistemin kadın eş üzerinde yarattığı eşitsizliğin giderilmesi amacıyla, dul kadınlara yeniden evlenmedikleri sürece sağlanan bir vergi indirimi düzenlemesi getirilmiştir.[621] Ancak İHAM, ortak beyan sisteminden ayrı beyan sistemine geçilmesinden sonra bu amacın "artık var olmayan (*obsolete)*" bir soruna yönelik bir amaca dönüştüğünü belirtmiştir. Başka bir deyişle, Birleşik Krallık, 1990/91'den itibaren evli erkek ve kadınlara yönelik ayrı beyan yöntemine geçilmesi ve 1993/94'ten itibaren evli çift indiriminin eşler arasında nasıl paylaşılacağı konusunda seçim hakkı tanınmasıyla birlikte, dul kadınların yararlanacakları vergi indirimi düzenlemesinin gidermeyi amaçladığı eşitsizliği zaten ortadan kaldırmıştır. İHAM, başvuranların indirimden yararlanmadığı dönemde erkekler ve kadınlar arasındaki muamele farkının makul ve nesnel olarak haklı olmadığına karar

[620] Uyuşmazlığa sebep olan hüküm, 1988 tarihli Gelir ve Kurumlar Vergileri Kanunu m.262/1'de düzenlenmişti: *"Karısı kendisiyle birlikte yaşayan evli bir adam öldüğünde, dul eşi şu haklara sahip olacaktır: (a) ölümün meydana geldiği vergi yılı için, m.257A/1'de belirtilen miktarda bir gelir vergisi indirimi ve (b) (eşi yeniden evlenmediği sürece) sonraki vergi yılları için, m.257A/1'de belirtilen miktarda bir gelir vergisi indirimi.).*

[621] Bu türden bir vergilendirme sisteminde dul bir erkek, düzenleme gereği karısının ölümünü takip eden yılda, iki kişi için hesaplanan bir vergi indirimi talep etmeye devam edebilirken, dul bir kadın yalnızca bir kişi için hesaplanan vergi indirimine *(single person's allowance)* hak kazanabiliyordu. Dul kadınlara tanınan ve uyuşmazlığa sebep olan vergi indirimi işte bu eşitsizliği gidermeyi amaçlamaktaydı *(intended to rectify this inequality)*.

vermiştir. Bu nedenle başvurucular lehine mülkiyet hakkı (P.1, m.1) ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının (İHAS m.14) ihlal edildiğine hükmetmiştir.

İHAM'ın bu yaklaşımı vergilerin temel unsurları yönünden cinsiyete dayalı ayrımlara karşı bir koruma şeklinde değerlendirilmektedir.[622] Dikkat edilmelidir ki İHAM'ın bu başvurudaki incelemesinde kullandığı kriter "hali hazırdaki dezavantajlı vergi uygulamalarının yarattığı eşitsizliğin telafisi" olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi sisteminin yarattığı bir eşitsizliği (ortak beyan yönteminin kadın üzerindeki dezavantajlı etkisi) ortadan kaldırmayı amaçlayan ve sadece kadına tanınan bir vergisel avantaj, haklı nedene dayanmaktadır. Ancak bu türden bir dezavantajın ortadan kalktığı ya da olmadığı durumlarda (ayrı beyan yöntemine geçilmesinden sonra) muameledeki farklılık, haklı ve makul bir nedene dayanmamaktadır. İHAM'ın vergi sistemi içindeki farklılıkları dezavantaj üzerinden değerlendirmesi önem arz etse de vergi sistemi dışındaki ekonomik ve sosyal dezavantajları dikkate almaması bir eksiklik olarak nitelendirilebilir.[623] Ancak İHAM'ın özellikle vergi konularında taraf devletlere tanıdığı geniş takdir marjı göz önünde bulundurulduğunda cinsiyete dayalı vergisel ayrımcılık incelemelerinde bu takdir marjını daraltması önemli bir başlangıç noktası olarak düşünülebilir.

3. ABD Yüksek Mahkemesi: Kahn v. Shevin Kararı

Benzer bir uyuşmazlık ABD'de tartışma konusu olmuş ve dul kadına tanınan ancak dul erkeğe tanınmayan emlak vergisi muafiyeti, ***Kahn v. Shevin kararında*** ABD Yüksek Mahkemesi tarafından incelenmiştir. [624] ABD Yüksek Mahkemesi de dezavantaj testini uygulayarak ilk olarak kadınların karşı karşıya olduğu mali zorlukların, erkeğin karşılaştığı mali zorluklardan daha fazla olduğu konusunda hiçbir tartışma olmadığı tespitini yapmıştır. İstatistiki veriler üzerinden yaptığı incelemede Yüksek Mahkeme erkek egemen bir kültürün yansıdığı çalışma hayatının, düşük ücretli işler dışında iş arayan kadınlar için zorlayıcı koşullar içerdiği çıkarımını yapmıştır. Bu çıkarımın ardından eşin ölümünün farklı cinsiyetleri farklı şekilde etkilediğini belirten Yüksek Mahkeme, dul erkeğin genellikle eşinin ölümünden önceki mesleğini sürdürebildiğini ancak dul kadının birçok durumda bilinmedik ve zorlayıcı iş piyasasıyla karşı karşıya kalmak zorunda olduğunu ifade etmiştir.

---

[622] Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkı,** s.265.

[623] Kararla ilgili olmasa da Avrupa'daki dul kadınlara yönelik avantajlı uygulamaların kaldırılmasına yönelik uygulamalara dair eleştiri için bkz. Frericks, ss.14-15.

[624] ABD Yüksek Mahkemesi, *Kahn v. Shevin*, 416 U.S. 351, 1974.

Mahkeme bu veriler ve tespitlerden hareketle eş kaybının cinsiyet üzerindeki dezavantajlı mali etkisini hafifletmeye yönelik bir vergi muafiyetini makul bir devlet politikası olarak değerlendirmiştir. Mahkeme vergilendirme alanında devletin statüler belirleme ve bu statülere göre farklılaştırma yapma konusunda geniş bir takdir marjına sahip olduğuna yönelik yerleşik içtihadına atıfta bulunarak, dava konusu eyalet vergi kanununun *"belirli bir sınıf lehine bir ayrım yapsa da... ayrım makul bir temel üzerine kuruluysa"* keyfi olmadığına karar vermiştir. [625] Mahkeme, dul kadın ile dul erkek arasında sınıflandırma yapılırken cinsiyetler arasındaki ekonomik koşullardaki eşitsizliğin ve kadınlar aleyhine var olan dezavantajlı koşulların göz önünde bulundurulduğunu belirtmiştir. Buna göre sadece kadına tanınan muafiyet uygulaması ile yasanın amacı adil ve önemli bir ilişki içindedir. Bu nedenle uygulama hukuka uygun bulunmuştur.

ABD Yüksek Mahkemesi cinsiyete dayalı vergisel muamele farklılığının dayandığı haklı nedeni ve bu haklı nedenin adil ve makul olup olmadığını, dönemin toplumsal koşulları ve cinsiyetlerin dezavantajlı koşulları bağlamında ele alarak incelemiştir. Bu kararda döneme ilişkin kadın-erkek arasındaki ekonomik durum farklılıkları istatistiksel veriler üzerinden nesnel bir temele dayandırılmıştır (karar metni, dipnot 5 ve 6). Cinsiyet ayrımcılığına yönelik incelemelerde bu türden verilerin ve kuralların etki değerlendirmesini gösteren bir yargı yorumu olarak ***Kahn v. Shevin*** kararı oldukça önemlidir. Bu kararla kadın ve erkek arasındaki

[625] Karara karşı oy yazan Yargıç Brennan ve Marshall söz konusu vergi muafiyetinin mali açıdan dezavantajlı durumda olan kadın sınıfı için bu ekonomik eşitsizliğin azaltılmasına yardımcı olacağı tespitinin ardından, **cinsiyete dayalı olması nedeniyle "şüpheli" olan bu sınıflandırmanın *(suspect classifications)* amacında olduğunu belirtmiştir. Bu düzenlemenin etkisinin iyileştirici *(ameliorative*)** olduğu notu düşülmüştür. Bu tür şüpheli sınıflandırmaların, ancak itiraz edilen düzenlemenin **daha az zorlayıcı araçların** kullanılmasıyla elde edilemediği durumlarda hukuka uygun olabileceği ifade edilmiştir. Kamu yararının daha az zorlayıcı araçlar kullanılarak elde edilemeyeceğini kanıtlama yükümlülüğünü üstlenmediği için Devletin, eşit koruma gerekliliklerini karşılamadığı sonucuna ulaşılmıştır. Yargıçlara göre bildirilen yıllık gelir üzerinden muafiyet kapsamının düşük gelirli kadınlarla daraltılması ile **yararlanıcı sınıfın (bu kapsama gerçekten ihtiyaç duyan dul kadınların)** belirlenmesi mümkündür. Bu nedenle şüpheli sınırlandırma için zorlayıcılık unsuru olayda karşılanmamıştır. Yargıçların vurguladıkları zorlayıcılık unsuru, İHAM kararlarında karşımıza çıkan "zorlayıcı/çok önemli gerekçe" ölçütü ile örtüşmektedir. Ayrıca bu tür bir değerlendirme haklı neden testine ek olarak "ölçülülük" uygulamasının da gerektirdiğini göstermektedir.

Karara bir başka karşı oy yazan Yargıç White, Mahkemenin kararını tüm dul kadınların erkeklere göre finansal olarak daha muhtaç ve daha az eğitimli ya da iş piyasasına daha az hazır olduğu varsayımına dayandırdığını belirtmiştir. Çoğu dul kadının çalışmadığı ve eşinin ölümü sonrası hemen istihdama hazır olmayabileceği düşünülebilirse de **böyle bir muafiyete ihtiyacı olmayan birçok zengin ve/veya eğitimli dul kadın** olduğu da unutulmamalıdır. Bunun yanı sıra, mali sıkıntılar içinde olan ve iş piyasasına birçok dul kadından daha az erişimi olan birçok dul erkek olduğunu ve bu kişilerin muafiyetten yararlanamadığını belirtmiştir. Bu nedenle yoksul dullara vergi indirimi vermekte fayda olsa da **cinsiyete dayalı sınıflandırmaların şüpheli doğası gereği Devletin mevcut davada sunduğundan daha fazla gerekçe ortaya koyması** gerektiğini ifade etmiştir. Devletin muafiyeti yardıma ihtiyacı olmayan dul kadınları da kapsayacak şekilde geniş tutmuş olmasını ve buna ihtiyacı olan dul erkekleri kapsam dışı bıraktığını belirtmiştir. Bu türden bir sınırlandırmanın denetiminin zorluğu nedeniyle her ne kadar idareye fazladan bir yük getirecek olduğu kabul edilebilirse de, **idari verimlilik cinsiyete dayalı ayrımcılık söz konusu olduğunda yeterli bir gerekçe olarak değerlendirilmemektedir**. Yargıç, Devletin bu davada kadınlara vergi muafiyeti şeklinde ekonomik bir fayda sağladığını ancak erkeklerden farklı tutulmasını gerekçesini yeterince açıklamadığını belirterek karşı oyunu temellendirmiştir.

eşitsizlikleri gidermeye yönelik makul ve nesnel bir nedene dayanan tersine ayrımcılık *(reverse discrimination)* keyfi değil, anayasaya uygun kabul edilmiştir.[626]

ABD'de ayrıca 10. Temyiz Mahkemesinin verdiği ***Moritz kararı***[627] yargı organlarının Hükümetin "dezavantajı giderme" olarak öne sürdükleri amacın değerlendirilmesi bakımından bir başka önemli karardır. Hükümet, yalnızca kadınlara tanınan bakım harcamalarına yönelik vergi indiriminin amacının, kadınların daha düşük ücretli işlerde çalışması nedeniyle ortaya çıkan dezavantajı gidermek olduğunu belirtmiştir. Bu argüman Mahkeme tarafından kabul görmemiştir. Mahkemeye göre, eğer hükümetin amacı gerçekten düşük gelirli kişilere bakım yükümlülüğü konusunda fayda sağlamak olsaydı, ayrım kriteri olarak cinsiyeti kullanmak yerine düşük gelir kategorisi oluşturarak bu kategoriye dahil olan mükelleflere bu türden bir avantaj sağlayabilirdi. Dolayısıyla burada Mahkeme, vergi idaresinin bu türden bir kategori oluşturup bunu denetleme konusunda karşı karşıya kalacağı idari yükü azaltmayı amaçladığını belirtmiştir. Ancak 10. Temyiz Mahkemesinin *Moritz kararından* sadece bir yıl sonra, ABD Yüksek Mahkemesinin verdiği *Kahn v. Shevin* kararında kadınların işgücüne katılımı konusunda getirilen vergisel avantajın "yasanın amacı ile adil ve önemli bir ilişki" içinde olduğunu belirtilmesi konuya yaklaşıma dair iki perspektif sunmaktadır.

Bu iki benzer uyuşmazlığın farklı sonuçları değerlendirilecek olursa, Kahn davasında yasanın amacının özellikle kadınların karşılaştığı ekonomik engelleri gidermek olduğunu (dezavantaj testi), Moritz davasında ise bu amacın cinsiyete dayalı bir sınıflandırma yapmadan da gerçekleştirilebileceği tespiti önemlidir. Bu çerçevede, ABD'deki iki içtihadın ortaya koyduğu şekilde, bir vergi düzenlemesinde cinsiyete dayalı sınıflandırmaların kullanımı, ekonomik eşitsizlik perspektifinden anayasal olarak meşru kabul edilebilir; ancak söz konusu sınıflandırma yalnızca idari kolaylık sağlamak amacıyla keyfi bir kriter olarak kullanıldığında, eşitlik ilkesinin ihlali gündeme gelmektedir.[628] Başka bir deyişle dezavantajı giderme amacının ölçülülüğü -Moritz kararı özelinde başka araçlarla sonuca ulaşma olarak ortaya çıkan gereklilik alt ölçütü- ayrımcılık değerlendirmesinde önemli bir test aşamasına tekabül etmektedir.

---

[626] R. Thomas Stone, "Sex Discrimination Reverse: Kahn v. Shevin", **American Business Law Journal**, Vol 13, 1976, s.388.

[627] ABD 10. Temyiz Mahkemesi, Charles E. Moritz, Petitioner-appellant, v. Commissioner of Internal Revenue, 469 F.2d 466 (10th Cir. 1972). Davaya ilişkin ayrıntılar bu bölümde 1.3. başlığında verilmiştir.

[628] Hartman, s.347.

II. İş İlişkisinde Cinsiyet Ayrımının Vergisel Boyutu

A. İş İlişkisinde Cinsiyet Ayrımının Yasak Alanı: Ayrımcılık Tazminatı ve Vergisel Boyutu

Çalışma hayatında cinsiyet temelli ayrımcılık, eşitlik ilkesi ve insan hakları bağlamında yasaklanmış olup, bu yasağın ihlali durumunda ayrımcılık tazminatı önemli bir hukuki yaptırım olarak öngörülmektedir. İş hukuku çerçevesinde ayrımcılık tazminatı, eşitlik ilkesine aykırı muameleye maruz kalan bireylere ekonomik bir telafi sağlarken, işverenler için caydırıcı bir mekanizma işlevi görmektedir. Vergi hukuku açısından ayrımcılık tazminatının vergilendirilmesi, temel olarak bu ödemenin gelir niteliğinde olup olmadığı sorusuna dayanır. Sorunun diğer boyutu ise ayrımcılığa yol açan eylemleriyle ayrımcılık tazminatı ödemekle yükümlendirilen işverenin bu ödemesinin ticari gider olarak nitelendirilip matrahtan indirilip indirilemeyeceğidir. Bu tür tazminatların alacaklısı (işçi) bakımından gelir olarak vergilendirilmesi, ödeyicisi (işveren) bakımından ise gider olarak gösterilebilmesi vergi sistemindeki ayrımcı önyargıların varlığına işaret eder. Bu türden bir vergisel durum, özellikle cinsel taciz ve ayrımcılık gibi tazminatlarda, mağdurun (çoğunlukla kadın) vergi yüküne maruz kalırken, failin (çoğunlukla erkek işverenin) vergi avantajı elde etmesi sonucunu doğurarak sistematik bir cinsiyet önyargısına zemin hazırlar.

1. Türk Hukuku

Türk İş hukuku kapsamında işçi ile işverenin karşılıklı hak ve borçları vardır. İşverenin belli ayrım temellerinde ayrım yapma yasağı da işverenin bu kapsamdaki borçlarından biridir.[629] 4857 sayılı İş Kanunu[630] m.5[631] uyarınca, işverenin cinsiyet temelinde (ve benzeri

[629] Nuri Çelik / Nurşen Caniklioğlu / Talat Canpolat / Ercüment Özkaraca, **İş Hukuku Dersleri**, 35.Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2022, s.415 vd.: *"İşyerinde çalışan işçilere eşit davranma ve eşit değerdeki işlerde çalışan işçilere eşit çalışma koşullarını uygulama, çağdaş iş hukukunun tanıdığı, genellikle hakkaniyet esasına dayandırılan bir borçtur. İş hukukunda eşitlik ilkesi, esasında işveren için bir yükümlülüktür ve bunun hukuki kaynaklarının başında Anayasa (m. 10) yer alır. Bunun yanında, ayırımcılık yasağına ilişkin hükümler içeren İş Kanununun 5. maddesi ile 6701 sayılı Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu da bu ilkenin yasal dayanaklarını oluşturmaktadır."*.

[630] RG Tarih-Sayı: 10/6/2003 – 25134.

[631] *"Eşit davranma ilkesi*

Madde 5 – (Ek: 6/2/2014-6518/57 md.) İş ilişkisinde dil, ırk, renk, cinsiyet, engellilik, siyasal düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ve benzeri sebeplere dayalı ayrım yapılamaz.

İşveren, esaslı sebepler olmadıkça tam süreli çalışan işçi karşısında kısmî süreli çalışan işçiye, belirsiz süreli çalışan işçi karşısında belirli süreli çalışan işçiye farklı işlem yapamaz.

İşveren, biyolojik veya işin niteliğine ilişkin sebepler zorunlu kılmadıkça, bir işçiye, iş sözleşmesinin yapılmasında, şartlarının oluşturulmasında, uygulanmasında ve sona ermesinde, cinsiyet veya gebelik nedeniyle doğrudan veya dolaylı farklı işlem yapamaz.

sebepler olarak cinsel yönelim, cinsel kimlik, cinsel tercih[632]) yaptığı ayırım bir tazminat sonucuna bağlanmıştır. İşverenin ayrımcılık yasağına aykırılık nedeniyle ödediği tutar da ayrımcılık tazminatı olarak nitelendirilmektedir.[633]

Ayrımcılık tazminatının vergisel boyutunun tespiti için ayrımcılık tazminatının hukuki niteliğini belirlemek gerekir. Ayrımcılık tazminatının kaynağı işverenin hukuka aykırı fiilleridir. Bu nedenle de ayrımcılık tazminatı iş hukuku literatüründe bir tür hukuki yaptırım/medeni ceza olarak nitelendirilmektedir.[634] Ayrımcılık tazminatına hükmedilebilmesi için işçinin zarara uğraması da aranmamaktadır.[635] Bu durum da düzenlemenin işverenin ayrımcılık yasağına aykırı fiillerini önleme ve böylece işvereni ayrımcı tutum ve davranışlardan caydırma amacı taşıdığını göstermektedir.

Ayrımcılık tazminatı sonucunda işçinin elde ettiği maddi edim, işçinin malvarlığı değerlerinde bir artışa neden olmaktadır. Malvarlığında gerçekleşen bu artışın vergi hukuku alanına taşındığında vergilendirilir bir "gelir" olup olmadığı sorusu, gelir vergilendirmesinin teorisine yakından bakmayı gerekli kılmaktadır. Gelirin vergilendirilmesine ilişkin temel alınan iki kuram, kaynak kuramı ve net (safi) artış kuramıdır. Kaynak kuramı, düzenli ve sürekli olarak ifa edilen belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak

---

Aynı veya eşit değerde bir iş için cinsiyet nedeniyle daha düşük ücret kararlaştırılamaz.

İşçinin cinsiyeti nedeniyle özel koruyucu hükümlerin uygulanması, daha düşük bir ücretin uygulanmasını haklı kılmaz.

İş ilişkisinde veya sona ermesinde yukarıdaki fıkra hükümlerine aykırı davranıldığında işçi, dört aya kadar ücreti tutarındaki uygun bir tazminattan başka yoksun bırakıldığı haklarını da talep edebilir. 2821 sayılı Sendikalar Kanununun 31 inci maddesi hükümleri saklıdır.

20 nci madde hükümleri saklı kalmak üzere işverenin yukarıdaki fıkra hükümlerine aykırı davrandığını işçi ispat etmekle yükümlüdür. Ancak, işçi bir ihlalin varlığı ihtimalini güçlü bir biçimde gösteren bir durumu ortaya koyduğunda, işveren böyle bir ihlalin mevcut olmadığını ispat etmekle yükümlü olur."

[632] Cinsel tercihin, İş Kanunu m.5'teki ayrımcılık yasağı kapsamında olduğuna dair bkz. Yargıtay 9. HD., E. 2007/36977, K. 2009/7401, 19.03.2009, Yargıtay 7. HD., E. 2015/3256 K. 2015/3201 T. 3.3.2015.

[633] Ayrıntılı bilgi için bkz. Çelik / Caniklioğlu / Canpolat / Özkaraca, ss.415-430; Haluk Hadi Sümer, **İş Hukuku**, 26. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022, s.92.

[634] *"Buradaki tazminat iş hukukunda sıkça rastlandığı gibi götürü bir nitelik taşıyıp, işçinin uğradığı zararla bağlantısı kurulmamıştır. 5. maddede belirtilen tazminat işverenin ayrımcılık teşkil eden davranışına yönelik bir yaptırımdır."* Bkz. Kübra Doğan Yenisey, "İş Kanununda Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Sayı:11, İstanbul, 2006, s.76-77. Aynı yönde bkz. Çelik / Caniklioğlu / Canpolat / Özkaraca, s.428; Sümer, s.93; Metin Bozkurt, **İşverenin Eşit Davranma Borcu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020, s.140. Bu niteleme, kanun gerekçesinde de görülmektedir: *"Maddenin altıncı fıkrasında hukuki yaptırım olarak öngörülen işçinin "dört aya kadar ücreti tutarındaki" tazminat için esas olacak ücret "asıl ücret" olup, ücretin ekleri olan ikramiye, prim ve paraya ilişkin sosyal yardımlar buna dahil değildir."*, bkz. TBMM Yasama Dönemi 22, Yasama Yılı:1, Sıra Sayısı 73, madde 5.

[635] Çelik / Caniklioğlu / Canpolat / Özkaraca, s.430; Sümer, s.93; Doğan Yenisey, s.77; Bozkurt, s.140; Zülal Özaçmak, **Eşitlik İlkesi ve İş Hukukunda İşverenin Eşit Davranma Borcu**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s.108.

nitelendirmektedir.[636] Net (safi) artış kuramına göre ise, elde edildiği kaynağa bakılmaksızın satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış gelir olarak kabul edilmektedir.[637] Türk Gelir Vergisi Kanunu'nda benimsenen sistemin ise kaynak kuram ağırlıklı bir karma model olduğu görüşü hakimdir.[638]

GVK'da gelir türlerinden ücret bakımından kaynak kuram benimsenmiş ve GVK m.61[639] uyarınca ücret, işverenin çalışana yürüttüğü hizmet karşılığı ödediği menfaat olarak tanımlanmıştır. Doktrinde "emek gelirleri" içinde sınıflandırılan ücret,[640] bir üretim faktörü olan emeğin işverene bağımlılık ilişkisi içinde üretime katılması karşılığında elde edilen gelir şeklinde tanımlanmaktadır.[641] Emek gelirlerinin ve emek gelirlerinin bir türü olan ücretin özelliği emek karşılığı elde edilmesi ya da emek ağırlıklı yürütülen faaliyetten doğmasıdır.[642]

---

[636] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.265*: "Bu kuram belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul eder. Başka bir anlatımla, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığında o dönem hasılasından sağladıkları payı karşılayan kazanç, gelir sayılmaktadır"*. Saban, **Vergi Hukuku**, s.185: *"Bu teoriye göre, belirli bir kaynaktan düzenli bir şekilde sağlanan ve üretim faktörlerinin üretim sürecine katılması sonucunda elde edilen varidatı ifade eder."* . Bu kuramı dar anlamda gelir olarak ifade eden görüş için bkz. Doğan Şenyüz/ Metin Yüce/ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** 20.Baskı, Bursa, 2023, ss.3-4: *"Kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin (emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneği) çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu elde ettikleri değerlere gelir denir…Bu teoriye göre üretim faktörü sunmaksızın elde edilen menfaatler ve kazançlar gelir sayılmaz."*. Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 1982, s.167: *"Bu teoriye göre, üretim faktörlerinden emek, sermaye, tabiat unsuru ve teşebbüsün, üretime katılmalarına karşılık faktör sahiplerinin (ücret, faiz, rant ve kâr gibi) elde ettikleri iktisadi değerler akımına gelir denilmektedir. Bu görüşe göre, üretim faktörlerinin kendilerinin değerinde meydana gelen artışlar gelir olarak kabul edilmemektedir"*. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s.3: *"Bir kaynaktan (üretim faktöründen) düzenli olarak sağlanan ücret, faiz, rant ve kâr şeklindeki değerler akımıdır."*. Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri,** Ankara: Seçkin, 2011, s.77: *"Belli bir kaynaktan belli bir dönem içinde sürekli olarak elde edilen iktisadi malların toplamıdır."*

[637] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.266*: "Bu kuramda, hangi kaynaktan doğarsa doğsun, satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış gelir kapsamında düşünülür. Bunun sonucunda kaynak kuramı çerçevesinde gelir sayılan akımların yanı sıra satın alma gücünde aktarmalardan doğan artışlar da safi artış kuramı uyarınca gelir sayılacaktır"*. Saban, **Vergi Hukuku**, s.185: *"Mali gelir kavramının belirlenmesi bakımından 'kaynak' 'devamlılık' vs. gibi kriterlerin kullanılmasına ihtiyaç olmadığı için, servette fiili bir artma meydana getiren her türlü varidat gelir kavramı içine girer"* . Bu kuramı geniş anlamda gelir olarak ifade eden görüş için bkz. Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.4: *"Kişilerin belli bir zaman dilimi içinde elde ettiği iktisadi kazançlar (menfaatler) gelir olarak ifade edilebilir"*. Aksoy, s.168: *"Safi artış teorisine göre, gelir, servette meydana gelen her türlü fiili artışa denir"*. Yine bu kuramı geniş anlamda gelir olarak ifade eden bir başka görüş için bkz. Oktar, s.3: *"Safi artış teorisine göre, servette safi bir artış sağlayan her türlü kazanç ve irat mali gelir kavramının içinde yer almaktadır"*. Nihayet net artış kuramının gelir kavramını piyasa gelirleri, atfedilen gelirler ve transfer gelirleri olarak üçlü bir sınıflandırmada ele alan görüş için bkz. Başaran Yavaşlar, s.81.

[638] Buna Göre GVK m.2'de sayılan gelir türlerinden ilk altı gelir türü bakımından kaynak kuramının, son gelir türü olarak "diğer kazanç ve iratlar" bakımından ise net artış kuramının benimsendiği kabul edilmektedir, bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2022, s.271; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.5: Oktar, s.5.

[639] GVK Madde 61 – (Değişik: 24/12/1980-2361/43 md.): *"Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir."*

[640] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.268-269*:* Saban, **Vergi Hukuku**, s.189-190.

[641] Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.81; Oktar, s. 56.

[642] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.269.

Bu noktada belirtmek gerekir ki ücret idare hukukunda, iş hukukunda ve vergi hukukunda farklı tanımlar içermektedir.[643]

GVK m.61 kapsamında ücretin unsurlarının "işverene bağımlılık", "işyerine bağlılık" ve "hizmet karşılığı ödeme" olduğu görülmektedir.[644] Bu unsurlar birlikte ele alındığında görülmektedir ki bir gelirin ücret olarak nitelendirilerek vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olayın dayanağı, hizmet sözleşmeleri olmaktadır.[645]

Bu açıklamalar sonucu ayrımcılık tazminatının vergilendirilmesine ilişkin olarak, bir görüşe göre[646] ayrımcılık tazminatının gelir vergisine tabi olduğu, diğer görüşe göre[647] ise ayrımcılık tazminatı ücret niteliğinde olmadığından gelir vergisine tabi olmadığı şeklinde iki farklı değerlendirme yapıldığı görülmektedir.

Yargıtay *"...ayrımcılık tazminatı ... gibi ücret niteliğinde olmayan tazminat alacaklarında net tutar bulunurken, ... vergi kesintisi yapılır."* şeklinde karar vererek ayrımcılık tazminatının vergiye tabi olduğunu belirtmiştir.[648] Danıştayın konuya ilişkin herhangi bir kararına rastlanmamıştır.

Vergi idaresinin görüşü ise işçiye ödenen ayrımcılık tazminatının ücret olduğu ve GVK m.94 kapsamında gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerektiği yönündedir.[649]

---

[643] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.317; Saban, **Vergi Hukuku**, s.227. İdare hukukunda (kamu sektöründe) ücret, Devlet Memurları Kanunu m.147/1-A'da aylık şeklinde ve *"Bu Kanuna tabi kurumlarda görevlendirilen memurlara hizmetlerinin karşılığında, kadroya dayanılarak ay itibariyle ödenen parayı"* ifade eder şekilde tanımlanmıştır. İş Kanunu m. 32 de ise, "*Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır."* tanımına rastlanmaktadır.

[644] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.318, Saban, **Vergi Hukuku**, s.228; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 81-82; Oktar, s.58. Ücretin işverene bağlı görülmesi ücretin bağımlı emeğin kazancı olarak nitelendirilmesini sonuçlamıştır, bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.317.

[645] Saban, **Vergi Hukuku**, s.230.

[646] Ali Ekin / Kader Melis Topçu, "İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi,** Sayı 8, 2016, ss.14-144;

[647] Gizem Sıdar, "Sözleşmesi Sona Eren İşçiye Ödenen Tazminatların Türleri ve Güncel Mevzuat Işığında Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 412, Ocak 2023, s.111; Suat Taş, **İş Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Ücret ve Tazminatların Vergilendirilmesi** (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2024, s.493-494.

[648] Yargıtay 9.Hukuk Dairesi, E.2011/48488, K.2012/27544, 05.09.2012.

[649] GİB, 64597866-125[6-2013]-127 sayılı ve 16/08/2013 tarihli özelgesi (www.gib.gov.tr): *"Yukarıda yer alan hükümlere göre, şirketiniz tarafından mahkeme kararına istinaden ödenen ihbar tazminatı, **ayrımcılık tazminatı**, işe başlatmama tazminatı, işe iade sonucu işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücretler ve diğer haklar ile bu ödemelere ilişkin işlemiş yasal faizlerin ve yargılama giderlerinin **kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır**. Öte yandan, işe başlatmama tazminatının Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesi hükmü uyarınca gelir*

Ayrımcılık tazminatı, çalışanın hizmetlerinin karşılığı olarak değil, işverenin çalışana karşı ayrımcılık yaparak farklı muamelede bulunması nedeniyle ödenmektedir. Her ne kadar ayrımcılık tazminatı İş Kanunu m.5/6'da işçinin son ücreti üzerinden hesaplanan bir tazminat olarak belirlenmiş olsa da tazminat, işçinin çalışmasının karşılığı olan ücreti ile bağlantılı bir ödemeyi ifade etmez. Bu koşullardaki bir ödeme, hizmet ilişkisi karşılığı olarak tanımlanamaz. Ödeme hizmet dışında bir nedenle yapılmaktadır ve vergiye tabi gelir olarak kabul edilmemelidir. Başka bir deyişle bağımlı emeğin karşılığı olmadığından işçiye yapılan bu tür ödemeleri ücret olarak nitelendirmemek gerekir.[650] Bu noktada GVK m.61/3-7'te katalog halinde sayılan ve ücret kabul edilen ödemelerden *"Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar"*[651] özel olarak incelenmelidir.

303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ[652] m.9/2'de, GVK m.61/3-7'te yer alan düzenleme kapsamına giren tazminatların, hizmet erbabına "çalışmasından bağımsız" olarak ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, ücret hükümlerine göre vergilendirileceği belirtilmiştir. Böylece hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra maddede sayılan ödemeler, GVK m.61'in genel olarak aradığı hizmet karşılığı ödenme koşulunu sağlamasalar dahi, GVK m.61/3-7 uyarınca ücret olarak kabul edilmiştir. Kanun koyucu, GVK m.61'deki genel tanıma girmeyen yahut bu konuda tartışma yaratabilecek nitelikte olan ödemeleri GVK m.61/3'te

---

vergisinden istisna edilmesi, vekalet ücreti ile çalışanın işe iadesi için işverene süresi içinde müracaatı halinde hak kazanılacak olan ve kararın kesinleşmesine kadar en çok 4 aylık ücret, ihbar tazminatı, ***ayrımcılık tazminatı*** *ve diğer haklarının ise* ***ücret olarak Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir****. Ancak, mahkeme kararına istinaden, ücret ödemelerine ilişkin olarak hesaplanan kanuni faizler alacak faizi niteliğinde olup, gelir vergisi tevkifatı kapsamında bulunmamaktadır." (Vurgu yazara aittir.)*

[650] İkale sözleşmeleri üzerinden benzer tartışma ve yaklaşım için bkz. Ayhan Selçuk Özgenç, "Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 22, Sayı 2, s.125: *"Söz konusu tazminatların "gelir" olduğunda bir kuşku bulunmamaktadır. Yukarıda teorik çerçevesi ortaya konulduğu üzere, bir gelirin vergilendirilebilmesi için kanunda sayılı yedi gelir türünden birinin kapsamına girmesi gerekmektedir. Söz konusu tazminat ödemeleri herhangi bir gelir türü kapsamına girmediğinden verginin yasallığı ilkesi uyarınca vergilendirilmesi hukuken mümkün değildir. Ödemenin bağımlı bir emeğe dayanmaması nedeniyle "ücret" olarak nitelendirilmesine de imkan bulunmamaktadır".* Benzer yönde, yasal değişiklik sonrası yorum için bkz. Nuray Aşcı Akıncı, "Yeni Yasal Değişiklikler Karşısında İkale Sözleşmesinin Gelir Vergisi Boyutu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 367, Nisan 2019, s.125: *"GVK 61/7'de, verginin konu öğesi bakımından bir belirsizlik bulunmaktadır. Çünkü ikale sözleşmesi kapsamında, işçi alacakları dışındaki ödemeleri -ücret gelirinin belirleyici unsurları dikkate alınarak- ücret olarak nitelendirmek olanaklı olmadığından, konu öğesi bakımından bir sorun ortaya çıkmaktadır. İkale sözleşmesi kapsamında yapılan ödeme ve yardımların hangi amaç ve nedenle verildiği, yasa koyucu tarafından gözönünde bulundurulmadan, başka bir söylemle, herhangi bir ayrıma tabi tutulmadan doğrudan ücret geliri olarak nitelendirilip vergiye tabi tutulmuştur. Böylelikle söz konusu düzenlemenin, verginin konu öğesindeki belirsizlik veya sorun nedeniyle, hukukiliği tartışmalıdır."*

[651] GVK m.61'e 2018 yılında 7103 sayılı Kanun m.7 ile eklenen bu kısmın gerekçesi, sayılan ödemelerin ücret olduğunun "açıklığa" kavuşturulması olarak belirtilmiştir, bkz. TBMM Yasama Dönemi 26, Yasama Yılı 3, Sıra Sayısı 533, madde 7.

[652] RG Tarih-Sayı: 11/06/2018-30448.

açıkça sayma yoluyla belirtmiştir.[653] Başka bir deyişle GVK m.61/3'te katalog halinde sayılan ödemelerin gelir vergisi bakımından ücret olduğu kesin karine[654] şeklinde düzenlenmiştir. Ayrımcılık tazminatının da tartışmalı niteliği göz önünde bulundurulduğunda kanun koyucunun bu türden bir ödemeyi ücret olarak nitelendirilmesi yönünde bir iradesi var ise şüpheyi gidermek adına açıkça sayma yoluyla bu iradeye yönelik bir belirleme yapması gerekirdi. Bu durum verginin yasallığı ilkesinin bir gereği olarak kıyas yasağı kapsamında da düşünülmelidir.[655]

Vergi idaresi iş akdi sona erdikten sonra mahkeme kararına istinaden işçiye yapılan ayrımcılık tazminatı ödemesinin işçi bakımından ücret olduğu ve vergiye tabi olduğunu belirtmiştir.[656] Vergi idaresinin bu görüşünün, 2018 yılında yapılan değişiklikten önce olduğunun altını çizmek gerekir. GVK m.61/3'e 2018 yılında eklenen bent kapsamına giren tazminat ödemelerinin "hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra" yapılan ödemeleri kapsadığı görülmektedir. Oysa ayrımcılık tazminatı hizmet sözleşmesi devam ederken de ödenebilmektedir.[657] O halde hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemelerin gelir vergisi bakımından ücret olduğu kesin karine şeklinde düzenlenmiş olsa da hizmet sözleşmesi devam ederken yapılacak tazminat ödemelerinin ücret niteliğinde olup olmadığı tartışılmalıdır.[658]

---

[653] Böylece gelirin vergiye tabi olup olmaması ve gelirin türüne ilişkin tartışmalar ve şüphe giderilmiş olmaktadır, bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, ss.320-321; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.82.

[654] Vergi hukukunda kesin karinelere ilişkin açıklamalar için bkz. Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", **Danıştay Dergisi**, Yıl 22, Sayı 82-83, 1992, s.6 (Eser bundan sonra "Karineler" olarak anılacaktır.).

[655] Verginin yasallığı ilkesi hakkında bkz. Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2014. Kıyas yasağı için özellikle, ss.163-166. Ayrıca bkz. Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.153-157.

[656] GİB, 64597866-125[6-2013]-127 sayılı ve 16/08/2013 tarihli özelgesi: *"Yukarıda yer alan hükümlere göre, şirketiniz tarafından mahkeme kararına istinaden ödenen ihbar tazminatı, **ayrımcılık tazminatı**, işe başlatmama tazminatı, işe iade sonucu işçinin çalışmadığı süre için ödenen ücretler ve diğer haklar ile bu ödemelere ilişkin işlemiş yasal faizlerin ve yargılama giderlerinin **kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır**. Öte yandan, işe başlatmama tazminatının Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesi hükmü uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi, vekalet ücreti ile çalışanın işe iadesi için işverene süresi içinde müracaatı halinde hak kazanılacak olan ve kararın kesinleşmesine kadar en çok 4 aylık ücret, ihbar tazminatı, **ayrımcılık tazminatı** ve diğer haklarının ise **ücret olarak Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir**. Ancak, mahkeme kararına istinaden, ücret ödemelerine ilişkin olarak hesaplanan kanuni faizler alacak faizi niteliğinde olup, gelir vergisi tevkifatı kapsamında bulunmamaktadır." (Vurgu yazara aittir.)*

[657] Bozkurt, s.142.

[658] Vergi idaresinin iş sözleşmesi devam ederken yapılan kıdem tazminatı ödemesi ile igili bir özelge talep formunda verdiği cevaba göre: *"1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinde hangi şartlar altında kıdem tazminatı ödeneceği açıkça belirtilmekte olup hizmet erbabına kıdem tazimatı ödenebilmesi için iş sözleşmesinin feshedilmesi/sona ermesi gerekmektedir. Dolayısıyla hizmet erbabının iş sözleşmesi feshedilmeden/sona ermeden çeşitli sebeplerle kıdem tazminatı adı altında yapılan ödemelerin, 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi kapsamında kıdem tazminatı olarak değerlendirilmeyeceği tabidir. Buna göre, şirketiniz*

Bu ayrım, aynı nitelikteki bir ödemeye, ödemenin yapıldığı zamana bağlı olarak iki farklı vergisel sonuç bağlanması gibi makul olmayan bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Hem bu belirsiz ve anlamsız sonucun önlenmesi hem de vergi sistemi içindeki cinsiyet önyargısının ortadan kaldırılması için, ayrımcılık tazminatı ödemelerine ilişkin bir yasal değişiklik üzerinde düşünülmesi gerekir. Cinsiyeti (cinsel yönelimi, cinsel kimliği vb.) veya başka bir ayrım temeli (ırk, din, dil vb.) nedeniyle farklı muameleye tabi tutulan bir işçiye bu nedenle yapılan ödemenin hizmet ilişkisi sona ersin ermesin, ücret olarak nitelendirilmemesi yönünde yahut böyle bir ödemenin gelir vergisinden istisna olduğu yönünde (GVK m.25'e "ayrımcılık tazminatı" şeklinde yeni bir bent eklenmek suretiyle) açık bir yasal düzenleme yapılması bu konuda atılacak adımlardan birisi olabilir.

Ayrımcılığa uğrayan işçinin İş Kanunu m.5 gereği yoksun kaldığı hakları talep etme hakkı da vardır.[659] Belirtmek gerekir ki yoksun kalınan haklar, iş ilişkisi kapsamında doğduğundan bunların GVK m.61/1 gereği, ücret olarak kabul edilmesi uygundur.

İşyerinde cinsiyet ayrımcılığı nedeniyle yapılan tazminat ödemelerinin, ödemenin yükümlüsü olarak işveren tarafından ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği meselesi sorunun diğer boyutunu oluşturmaktadır. Ayrımcılık tazminatının GVK m.40/1-3'te yer alan *"İşle ilgili olmak şartiyle, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar"* kapsamında işveren açısından ticari kazancın tespitinde indirim olarak hesaba katılıp katılmayacağı sorusu gündeme gelecektir. Bir ödemenin GVK m.40/1-3 kapsamında girmesi için gereken koşullar şunlardır: i) ödemenin işle ilgili olması,[660] ii) ödemenin mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine dayanması, iii)

---

tarafından iş sözleşmesi feshedilmeden/sona ermeden kıdem tazminatına mahsuben avans olarak yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabulü ve bu ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94 ve 103 üncü maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir." Bkz. GİB, 62030549-120[94-2020/94]-1500056 sayılı ve 19/12/2022 tarihli Özelge.

Vergi idaresi bu özelgede kıdem tazminatının iş hukuku düzenlemeleri gereği ancak "hizmet ilişkisi sona erdikten sonra ödenmesi" gerektiğine dikkat çekmiştir. Bu nedenle iş hukuku anlamında kıdem tazminatı olarak nitelendirilmeyen bu ödemenin ücret olarak kabulü gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

[659] Çelik / Caniklioğlu / Canpolat / Özkaraca, s.431: *"Yoksun kalınan haklar kavramına, işçinin ücret ve diğer ücret eklerinin dahil olduğunda şüphe yoktur. Bu bağlamda işçiye kadın olduğu için daha düşük ücret ödenmişse işçi eksik ödenen ücreti ya da bazı ikramiye ya da sosyal haklar ödenmemişse veyahut düşük ödenmişse, bunları talep edebilecektir. Bunun dışında, işçinin salt bazı özellikleri sebebiyle ayırımcılığa uğraması, örneğin salt kadın olması sebebiyle terfi ettirilmemesi halinde terfi ettirilmiş olsa idi alabileceği hakları da talep edebileceği kanaatindeyiz."*

[660] Ödemenin işle ilgili olması, ticari faaliyetin normal icaplarına uygun olması ve şahsi nitelik taşımaması şeklinde yorumlanmaktadır, bkz. VDDK, E.2021/1558, K.2023/177, 8.3.2023; Danıştay 4. D., E. 2018/191 K. 2022/1189 T. 1.3.2022 (www.lexpera.com.tr, Erişim tarihi: 27.03.2024).

ödemenin yapılmış olması ve iv) ödemenin teşebbüs sahibinin suçlarından doğmamış olması (GVK m.41/1-6'dan kaynaklanan olumsuz koşul).

İşverenin ayrımcılık tazminatı ödemesinin yukarıdaki koşulları sağlayıp sağlamadığının tespiti için yine ayrımcılık tazminatının hukuki niteliğine odaklanmak gerekir. Yukarıda ifade edildiği üzere, ayrımcılık tazminatı bir hukuki yaptırım/medeni ceza olarak nitelendirilmektedir.[661] Bu niteleme, GVK m.40/1-3'teki "teşebbüs sahibinin suçlarından doğmamış olma" koşulu kapsamında tartışılacaktır.

GVK m.41/1-6 uyarınca *"teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar"* indirilemez gider olarak belirlenmiştir. Benzer şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu m.11/1-g uyarınca *"kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri"* indirilemez gider olarak düzenlenmiştir.

GVK m.41/1-6 ve KVK m.11/1-g'deki suç kavramının dar anlamda adli suçları mı yoksa geniş anlamda hukuka aykırı fiilleri mi kapsadığı belirlenmelidir. Yargı yaklaşımı bu maddede geçen suç kavramının ceza hukuku anlamında bir suç olmasına gerek olmadığı, hukuka aykırı fiil sonucu ödenen tazminat ödemelerinin de bu kapsamda olduğuna yöneliktir.[662] İdarenin görüşü de aynı yöndedir ve tazminat yükümlüsünün kusuru, indirilebilir-indirilemez tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaktadır.[663] Gerçekten de hukuka aykırı bir fiille sebebiyet

---

[661] Doğan Yenisey, ss.76-77; Çelik / Caniklioğlu / Canpolat / Özkaraca, s.428; Sümer, s.93; Bozkurt, s.140. Bu niteleme, kanun gerekçesinde de görülmektedir: *"Maddenin altıncı fıkrasında hukuki yaptırım olarak öngörülen işçinin "dört aya kadar ücreti tutarındaki" tazminat için esas olacak ücret "asıl ücret" olup, ücretin ekleri olan ikramiye, prim ve paraya ilişkin sosyal yardımlar buna dahil değildir."*, bkz. TBMM Yasama Dönemi 22, Yasama Yılı:1, Sıra Sayısı 73, madde 5.

[662] Yargı yaklaşımı için bkz. Danıştay 4. D., E. 2015/4138 K. 2016/571 T. 17.2.2016 (Lexpera Veri Tabanı): *"Yukarıda belirtilen 41 inci maddenin olay tarihinde yürürlükte olan 5 inci bendinde yer alan hüküm uyarınca, tazminat ödemesine sebep olan eylemin **ceza hukuku kapsamında bir suç olarak nitelenmesine gerek bulunmayıp**, **tazminat ödenmesini gerektiren fiilin** doğrudan teşebbüs sahibinin suçlarından doğması halinde mahkeme kararına istinaden yapılan bir ödeme olmuş olsa bile, anılan Kanun hükmü uyarınca sözkonusu tutarın gider olarak **indirilmesine olanak bulunmamaktadır**. Dolayısıyla bu kısım yönünden davanın kabulü yönünde kurulan mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir."* (Vurgu yazara aittir.)

Danıştay 4. D., E. 2014/7036 K. 2015/951 T. 23.3.2015 *"Hukuka aykırı bir fiil, kanun tarafından tarif edilerek müeyyideye bağlanmış ise o fiil suç niteliğini kazanmaktadır. Karayolları Trafik Kanunu'na aykırı hareket edenler hakkında eylemleri nedeniyle müeyyide uygulandığı gibi, trafik kazası sonucu meydana yaralanlamalar Türk Ceza Kanunu'nun 89 uncu maddesi uyarınca da cezalandırılmaktadır. Bu durumda, trafik kazası sonucu yaralanmaya yol açan tarafın gerek hukuki gerek cezai sorumluğu bulunduğundan hukuka aykırı bu fiili suç niteliği kazanmıştır. Bu fiil nedeniyle açılan tazminat davasında sulh yoluna gidilmesi ise **haksız fiilin suç niteliğini değiştirmemektedir**. Bu durumda, davacı şirketin aracı tarafından yapılan trafik kazası sonucu uzuv kaybına uğrayanlara ödenen tazminatın Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/6 ve Kurumlar vergisi Kanunu'nun 11/g maddeleri uyarınca gider olarak dikkate alınması mümkün olmadığından **kanunen kabul edilmeyen gider** olarak matraha eklenmesi yasa gereği olup, kararda belirtilen gerekçeyle tarhiyatın bu matraha isabet eden kısmını kaldıran Mahkeme Kararında hukuka uygunluk görülmemiştir."* (Vurgu yazara aittir.)

[663] GİB, Sayı: B.07.1.GİB.0.03.49/4914-228/ 8166, Tarih: 31/01/2007*: "...mahkeme karan uyarınca şirketiniz tarafından ödenen tazminatlardan, şirketinizin kusurlu olmadığı orana isabet eden tutarın Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin (3) numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün olup, kusurlu olduğu orana isabet eden tutarın ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (g) bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün*

verilen bir zarar artık işle ilgili olmaktan ziyade şahsi bir nitelik kazandığından, bu giderin ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilmemelidir. Ayrımcılık tazminatı da bu kapsamdadır ve hukukun yasakladığı bir fiili (ayrımcı eylemi) caydırmaya yöneldiğinden benzer şekilde indirimi kabul edilmemelidir.

Buna karşın uyuşmazlık ayrımcılık tazminatı söz konusu olduğunda vergi idaresi ayrımcılık tazminatı için yapılan ödemenin ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceğini belirtmiştir:[664] "*...şirketiniz tarafından mahkeme kararına istinaden ödenen ... ayrımcılık tazminatı,... diğer haklar ile bu ödemelere ilişkin işlemiş yasal faizlerin ve yargılama giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."*

Dolayısıyla vergi idaresinin mevcut uygulamasındaki yorumu ayrımcılık tazminatının işçi bakımından vergiye tabi bir gelir, işveren bakımından da kazanç tespitinde bir indirim kalemi olduğu yönündedir. Bu durum vergi sistemi içinde gizlenen ayrımcı hükümlerden bir tanesidir. Bunun ortadan kaldırılması için, ayrımcılık tazminatı ödemelerine ilişkin açık bir yasal değişiklik üzerinde düşünülmelidir. Cinsiyeti (cinsel yönelimi, cinsel kimliği vb.) nedeniyle ayrımcı muameleye tabi tutulan bir işçiye bu nedenle yapılan ödemenin ücret olarak nitelendirilmemesi yönünde açık bir yasal düzenleme yapılmasına ek olarak, işveren bakımından da tıpkı basın yoluyla işlenen fiiller nedeniyle ödenen tazminatlarda olduğu gibi (GVK m.41/1-10) ticari kazanç tespitinde ayrımcılık tazminatının indiriminin kabul edilmemesine dair açık bir düzenleme getirilmesi konuya dair atılabilecek önemli adımlardandır.

Ancak belirtmekte fayda var ki yalnızca bu değişiklik konuyla ilgili sorunların gizlenmesini yeterince çözemeyecektir; çünkü bu yalnızca "vergi ödevine uygun hareket eden"

---

bulunmamaktadır.". İşverenin kusursuz sorumluluğunun söz konusu olduğu durumlarda ödenen manevi tazminatın indirilebileceğine yönelik bir özelge için bkz. GİB Sayı: 11355271-120.01[34-2015/23]-72031, Tarih: 03/11/2016: *"teşebbüs sahibinin, Borçlar Kanununun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğünün, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilmesi söz konusu değildir.... mahkeme kararı gereği ödenen söz konusu tutarların Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (3) numaralı bendi kapsamında ilgili dönem ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır."* Ancak, işverenin gerçek kişi değil kurum olduğu durumlarda KVK m.11/1-g'deki "çalışanların" ibaresi nedeniyle yapılan manevi tazminat ödemelerinin indirimine izin verilmemesi yönünde bkz. GİB Sayı: B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-420, Tarih: 25/08/2011: "*...kurumlarca işle ilgili ödenen tazminatlar, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunsa dahi, kurumların, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurundan kaynaklanması halinde gider olarak yazılamamaktadır. Buna göre, firmanıza ait kamyonun sürücüsünün kusuru nedeniyle mahkeme kararına göre ödenen maddi ve manevi tazminatlar (protez bedeline ilişkin ödenenler dahil) ile söz konusu tazminatlara ilişkin yasal faizlerin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır."*

[664] GİB, 64597866-125[6-2013]-127 sayılı ve 16/08/2013 tarihli özelgesi.

işverenleri caydırmaya hizmet edecek adımlardan birisidir. Dini kuruluşlar, eğitim kurumları ve devlet kurumları gibi birçok işverenin vergiden muaf olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu tür ayrımcılık karşıtı kuralların sorunu yeterince ele alması için, sonuçlarının hem vergiye tabi hem de vergiden muaf işverenleri caydıracak şekilde genişletilmesi gerektiği haklı olarak savunulmaktadır.[665] Ancak bu konuda maddi vergi hukukunun çözüm olanakları karmaşık ve zorlayıcıdır. Bu gibi kurumların cinsel ayrımcılık yahut cinsel şiddet vakalarının yargı kararları ile tespit edilmesi durumunda, vergi muafiyetlerinin kaldırılması bu zorlayıcı ve karmaşık çözüm alternatiflerinden biridir.

2. Karşılaştırmalı Hukuk

Karşılaştırmalı hukuka bakıldığında, konunun ABD'de önemli tartışmalar yaratan bir sorun olduğu görülmektedir.[666] Tartışmanın odak noktası, ABD İç Gelirler Kanunu (IRC) m.104 (a) (2)'de[667] düzenlenen kişisel/fiziksel zarara ve hastalığa karşı ödenen tazminatların, alacaklısı bakımından gelir vergisinden[668] istisna tutulmasını düzenleyen hükmün, cinsiyete dayalı ayrımcılık nedeniyle ödenen tazminatları da içerecek şekilde yorumlanıp yorumlanamayacağı ile ilgilidir.

ABD Yüksek Mahkemesi 1992 tarihinde konuyu incelediği ***US v. Burke kararında***,[669] her ne kadar ayrımcılığın kişisel zarara yol açması durumunda bu kapsamda yapılan ödemelerin

---

[665] Anne Bryson Bauer, "We Can Do It? How the Tax Cuts and Jobs Act Perpetuates Implicit Gender Bias in the Code", **Harvard Journal of Law & Gender**,Vol 43, No 1, 2020, s.33.

[666] Bkz. Karen Brown, 'Not Color- or Gender- Neutral: New Tax Treatment of Employment Discrimination Damages', 7 **Southern California Review of Law and Women's Studies** (1998), 223; Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation" s.449.

[667] Hüküm şu şekildedir: Section 104: "(a) Önceki herhangi bir vergilendirilebilir yıl için; Section 213 (tıbbi vb. harcamalara ilişkin) kapsamında izin verilen indirimlere atfedilebilen (ve bunları aşmayan) tutarlar hariç olmak üzere, brüt gelir aşağıdakileri içermez ... *(2) fiziksel yaralanmalar veya fiziksel hastalıklar nedeniyle alınan (dava veya anlaşma yoluyla ve toplu veya periyodik ödemeler şeklinde) herhangi bir tazminat (cezai tazminatlar hariç) tutarı; "((2)the amount of any damages (other than punitive damages) received (whether by suit or agreement and whether as lump sums or as periodic payments) on account of personal physical injuries or physical sickness;)"*

Düzenlemenin 2.bendi, 1996 tarihli Small Business Job Protection Act Kanunu ile değiştirilmiştir. Kanunun değişiklikten önceki hali aşağıdaki gibidir: *"(2) kişisel yaralanma veya hastalık nedeniyle alınan herhangi bir tazminat tutarı (dava veya anlaşma yoluyla ve toplu veya periyodik ödemeler şeklinde);" ((2) the amount of any damages received (whether by suit or agreement and whether as lump sums or as periodic payments) on account of personal injuries or sickness;")*

Değişiklikteki "fiziksel *(physical)*" eklemesi dikkat çekicidir. Tartışmalar da yoğunluklu olarak bu kelime seçimi üzerinden yapılmaktadır.

[668] Bu noktada ABD gelir vergisi sisteminin safi artış teorisini benimsediğini ve kaynağı ne olursa olsun elde edilen tüm gelirleri vergilendiren geniş bir gelir tanımına sahip olduğunu belirtmek gerekir, bkz. 26 U.S. Code, IRC Section 61.

[669] United States v. Burke, 504 U.S. 229 (1992). Kararın yukarıdaki dipnotta yer verilen değişiklik öncesi verildiğine dikkat edilmelidir. Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Tennessee Valley Authority (TVA) çalışanları, 1964 Sivil Haklar

madde kapsamına girebileceğini ve ödemenin vergi dışı bir gelir olarak nitelendirilebileceğini belirtse de somut olaydaki cinsiyete dayalı ayrımcılık tazminatının bu kriteri sağlamaması nedeniyle toplam gelire dahil edilmesi gereken bir kalem olduğuna hükmetmiştir. Mahkeme'nin gözettiği kriterler, i) IRC Bölüm 104(a)(2) kapsamında "kişisel zarar" tanımının haksız fiil kurallarına bağlı olması ve ii) ödemenin cinsiyete dayalı ayrımcılık nedeniyle yapıldığının kanıtlanması gerekliliğidir. Mahkemeye göre haksız fiil sorumluluğunun ayırt edici özelliği "zararın" mevcudiyetidir. Uyuşmazlık konusu olay 1964 Medeni Haklar Yasası *(Civil Rights Act of 1964)* Bölüm VII'e dayalı olarak yapılmıştır. Bu hüküm yalnızca eski hale iade (mahrum kalınan hakların iadesi) ve diğer ihtiyati tedbirlere izin vermektedir. Mahkemeye göre Medeni Haklar Yasası Bölüm VII, ayrımcılık olmasaydı mağdurların alacakları ücret ve istihdam pozisyonlarına geri dönmelerine imkân tanımakta ancak IRC Bölüm 104(a)(2) anlamında haksız fiil benzeri kişisel yaralanmayı "tazmin" etmemektedir. Bu nedenle de olaydaki söz konusu ödeme, IRC Bölüm 104(a)(2) kapsamına girmemektedir ve vergiye tabi tutulmalıdır. Bu karar, IRS görüşleriyle uyumludur.[670] Buradaki istisna koşulu, haksız fiille ortaya çıkan "kişisel zarar" koşuluna bağlanmıştır. Öte yandan ilk derece vergi mahkemelerinin kişilik haklarına saldırı olması durumunda kişisel zarar olduğunu kabul ettiği genişletici yorumları da bulunmaktadır.[671]

IRC m.104(a) (2) bu karar sonrasında, 1996 yılında değiştirilmiş ve kişisel zarar koşuluna "fiziksel zarar" koşulu da eklenmiştir. Başka bir deyişle, ayrımcı bir tavır/uygulamaya maruz kaldığı için tazminat alan bir vergi mükellefinin bu tazminatının gelir vergisinden istisna tutulabilmesi için bu ayrımcı tavır/uygulamanın kendisinde kişisel "ve" fiziksel bir zarara yol açtığını kanıtlaması gerekmektedir.[672] Başka bir deyişle istisnadan yararlanma koşulu zorlaştırılmıştır.

ABD'de konu özellikle işyerinde cinsel tacizle bağlantılı olarak uyuşmazlıklara konu olmaktadır. Cinsel taciz ve cinsel saldırı, cinsel ayrımcılığın bir türü olarak kabul edilmekte ve

---

Yasası'nın cinsiyet ayrımcılığı yasağı kapsamında bir ayrımcılık davası açmışlardır. Taraflar bu uyuşmazlıkla ilgili olarak karşılıklı uzlaşma anlaşmasına varmıştır. Bu anlaşma kapsamında TVA, davalılara bir tazminat ödemiştir ve bu ödemeyi federal gelir vergisine tabi tutarak stopaj gerçekleştirmiştir. Ayrımcılık tazminatı alan çalışanlar, IRS'ye para iadesi talebinde bulunmuş, IRS bu talebi reddetmiştir.

[670] Rev. Rul. 96-65; 1996-2 C.B. 6.

[671] Ana Maria Metzger v. Commissioner, 88 T.C. 834 (1987).

[672] William H. Volz / Vahe Tazian. "The Tax Treatment of Sexual Harassment Awards: Clarifying the Threashold for Exclusion", **Journal of Legislation**, Vol.30, Issue 2, 2003, s. 276.

Medeni Haklar Yasası kapsamında ayrımcı filler arasında görülmektedir.[673] Önemle belirtmek gerekir ki cinsel tacizle ilgili olarak tazminata hükmedilmesi için şikayetçinin herhangi bir zararı ortaya koyması beklenmemektedir.[674] Ancak vergi hukukuna geçiş yapıldığında IRC Bölüm 104(a)(2), cinsel tacizin kişisel ve fiziksel "zarara" yol açtığının kanıtlanmadığı durumlarda, cinsel taciz nedeniyle ödenen tazminatın alacaklısı bakımından gelir olarak nitelendirilerek vergilendirileceği bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.[675] Cinsel tacizin mağdur üzerinde yarattığı psikolojik etkilerin göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle duygusal sıkıntıyı aşan ve psikolojik olarak gözlemlenebilir hale gelen etkilerin de IRC Bölüm 104(a)(2) kapsamında zarar olarak değerlendirilmesi önerilmektedir.[676] Bütün bu tartışmalar nedeniyle IRC Bölüm 104(a)(2) vergi kanunları içinde gizlenen örtük cinsiyet önyargılarından biri olarak nitelendirilmektedir.[677]

ABD'deki bir diğer tartışma alanı ise cinsel taciz ya da ayrımcılık nedeniyle tazminat ödemesi gereken işverenin karşılaştığı vergisel sonuçlarla ilgilidir. IRC Bölüm 162'ye eklenen (q) bendi[678], bir cinsel taciz vakası ile ilgili olarak mağdur ile yapılan bir anlaşma sürecinde harcanan tutarların, bu anlaşma eğer bir gizlilik hükmü içeriyorsa, vergiden indirimini yasaklamaktadır. Düzenleme, mağdurların aynı süreçte yaptıkları harcamaların kapsama alınıp

[673] ABD Yüksek Mahkemesi, *Meritor Savings Bank v. Vinson*, 477 U.S. 57 (1986).

[674] ABD Yüksek Mahkemesi, *Harris v. Forklift Systems*, 510 U.S. 17, 21-23 (1993).

[675] Volz/ Tazian, s.275.

[676] Volz / Tazian, s.285.

[677] Crawford / Spivack, "Human Rights and the Taxation" s.449; Karen Brown, s.228.

[678] ABD, 131 Stat. 2054, Public Law 115–97, 115th Congress, 22.12.2017.

ABD IRC Section 162 (q) : "Cinsel taciz ve cinsel istismara ilişkin ödemeler

Bu bölüm kapsamında aşağıdakiler için hiçbir vergi indirime izin verilmeyecektir:

(1) cinsel taciz veya cinsel istismarla ilgili herhangi bir uzlaşma veya ödeme, söz konusu uzlaşma veya ödeme bir ifşa etmeme anlaşmasına tabi ise,.."

Bu düzenleme, ***Harvey Weinstein*** hakkında başlatılan soruşturma sonrası ABD'de kitlesel bir tepkiye dönüşen #metoo hareketiyle bağlantılı olarak çıkarılmıştır. Bu nedenle düzenleme literatürde ve kamuoyunda Harvey Weinstein düzenlemesi *(the Harvey Weinstein provision)* olarak nitelendirilmektedir, bkz. Bauer, s.30; Catherine Baldo, "To Deduct or Not to Deduct: That Is the Question: The Impact of Sec. 162 (q) of the Tax Cuts and Jobs Act in Texas in the Wake of the# MeToo Movement", **Texas Tech Law Review**, Vol.52, 2019, s.595; Robert W. Wood, "Harvey Weinstein Tax May Hit Both Plaintiffs and Defendants", **Business Law Today**, 15 Şubat 2018; Shane Rader, "The Weinstein Tax: Congress' Attempt to Curb Non-Disclosure Agreements in Sexual Harassment Settlements." **The Business, Entrepreneurship & Tax Law Review**, Vol. 3, Issue 2, 2019, ss.330-331.

alınmadığı,[679] gizlilik hükümlerinin amaca hizmet edip etmediği[680] ve harcama kalemlerine nelerin dahil olduğu konusunda muğlak bir dil kullanması[681] nedeniyle eleştirilere yol açmıştır. Tüm eleştirilere rağmen cinsel tacize karşı bir farkındalık oluşturulması için vergi hukukunun taşıdığı potansiyel imkanları göstermesi nedeniyle dikkate değer bir düzenlemedir.

Düzenlemeyi bir örnekle somutlaştıracak olursak: ABD'de faaliyet gösteren büyük bir finans şirketi olan Şirket (X), eski çalışanı Bayan (A)'nın şirketin üst düzey yöneticilerinden biri tarafından tekrar eden taciz davranışlarına maruz kaldığını ve bu durumun kariyerini olumsuz etkilediğini öne sürdüğü ve bu uyuşmazlığın, Şirket (X) ve (A) arasında yargı dışı bir anlaşma ile çözüldüğü ve şirketin (A)'ya 500.000 dolar tazminat ödenmesi konusunda anlaştıkları; şirketin bu ödemenin kamuoyuna yansımaması için bir ifşa etmeme (gizlilik) hükmü ekletmesi durumunda: Şirket (X), bu ödemenin ve avukatlık ücretlerinin vergiden indirilebilir işletme gideri olarak değerlendirileceğini düşünerek vergi beyannamesine dahil etmek istediğinde (IRC) 162(q) maddesi uyarınca, eğer cinsel taciz veya cinsel istismar ile ilgili bir uzlaşma ödemesi gizlilik anlaşmasına tabiyse, bu ödemeyi vergi matrahından indirim için kullanamayacaktır. Bu durum, şirketlerin cinsel taciz davalarında gizlilik anlaşmaları karşılığında yaptıkları ödemeleri vergi avantajı sağlayarak hafifletmelerini engellemeyi amaçlamaktadır. Böylece şirket ya gizlilikten vazgeçecek ve konu kamuoyu gündemine gelecektir ya da şirket vergi indirimini kaybedecektir. Gizliliği yalnızca şirketin değil, mağdurun da talep edebileceği unutulmamalıdır. Mağdurun gizlilik talep ettiği durumlarda şirket kamuoyu baskısından çekinmeyerek vergi indiriminden faydalanmak istediğinde

[679] Yasanın, mağdurların vergi indirim hakkını engellediği şeklindeki lafzına ilişkin eleştiriler için bkz. Bauer, s.30; Baldo, s.598; Rader, s.334; Robert W. Wood, "Harvey Weinstein Tax May Hit Both Plaintiffs and Defendants", **Business Law Today**, February 2018; Anthony C. Infanti, "Why Are Republicans Punishing Sexual Harassment Victims in the Tax Bill?", **The Hill Opinion Contributor,** 19/12/2017.

ABD Gelir İdaresi Başkanlığı (IRS), Section 162(q)'nun, cinsel taciz mağdurlarının avukatlık ücreti şeklindeki harcamalarını indirmelerini kapsamadığını, başka bir deyişle mağdurların bu harcamalarının indirimine izin verildiğini duyurmuştur, bkz. Internal Revenue Service, Section 162(q) FAQ, https://www.irs.gov/newsroom/section-162q-faq (Erişim tarihi: 26.04.2024).

[680] Bauer, s.31; Baldo, s.598; Rader, s.334; Anthony C. Infanti, "Why are Republicans Punishing Sexual Harassment Victims in the Tax Bill?", **The Hill Opinion Contributor,** 19/12/2017;

[681] Yasanın muğlak dil kullanımına yönelik eleştiriler için bkz. Baldo, s.597. Yazar örneğin şirketin bu tür iddiaları soruşturmak için yürüttüğü soruşturma masraflarının yahut mağdur için yapılan sağlık harcamalarının yasa kapsamına girip girmediği konusunda yasada muğlaklık olduğunu ifade etmektedir. Bu muğlaklıkların yasal boşluklardan faydalanma konusunda uzman ekipten yararlanma imkanına sahip zengin iş insanları göz önünde bulundurulduğunda yasanın amacına hizmet etme konusundaki elverişliliği sorgulanmaktadır. Yasanın muğlaklığı konusundaki diğer eleştiriler için bkz. Anthony C. Infanti, "Why are Republicans Punishing Sexual Harassment Victims in the Tax Bill?", **The Hill Opinion Contributor**, 19/12/2017; Rader, s.334.

durumun özel hayatın gizliliği kapsamında yarattığı potansiyel riskler göz önünde bulundurulmalıdır.[682]

İstihdamda cinsiyet ayrımcılığına yönelik vergisel sonuçlar, Birleşik Krallık'ta da tartışmalıdır. 2003 tarihli Gelir Vergisi (Kazanç ve Emeklilik) Kanunu (ITEPA) m.62 ücreti, bir iş ilişkisi çerçevesinde edinilen "*(a) herhangi bir maaş, ücret veya aidat, (b) para veya para ile ölçülebilir olması halinde çalışan tarafından elde edilen herhangi bir ikramiye veya diğer kar veya her türlü arızi menfaat veya (c) istihdamla ilgili herhangi bir getiri"* şeklinde tanımlamıştır. Ayrımcılık nedeniyle işçiye ödenen tutarların bu kapsamda olup olmadığı tartışmalıdır.[683] Çeşitli ayrım temelleri üzerinden gerçekleşen uyuşmazlıklar, Birleşik Krallık'ta bu alanda bir içtihat birikimi oluşmasını sağlamıştır.

Walker v Adams uyuşmazlığında[684], davacı dini ayrımcılığa dayalı işten çıkarmaya maruz kaldığı iddiasına karşılık tazminat olarak 77.446 Sterlin tutarında bir ödemeyi kabul etmiştir. Bu tutar, duygusal zararın karşılanması için 12.500 Sterlin ve kazanç kaybı için 64.947 Sterlinden oluşmaktaydı. Özel Komisyon *(Special Commissioners)*, dini ayrımcılığa dayalı olarak gerçekleşen duygusal zararın giderimine yönelik tazminatın (12.500 sterline karşılık gelen tutarın) vergi kapsamına girmediğini, ancak gelir kaybına yönelik ödenen tazminatın (64.947 sterline karşılık gelen kısım) vergiye tabi ücret olduğuna karar vermiştir.

Oti-Obihara v HMRC davasında[685] davacı, işverenine karşı ırk ayrımcılığı iddialarıyla dava açmış ve bu süreç sonucunda işvereni ile karşılıklı bir anlaşmaya varmıştır. Bu anlaşma kapsamında belirli bir ödeme almıştır. HMRC, davacının aldığı ödemenin bir kısmının mali

---

[682] Bauer, s.31: *"hüküm, davalı işverenlerin gizlilik anlaşmalarında ısrar etmelerini caydırmayı amaçlasa da, düzenlemeyi hazırlayanlar, sosyal damgalanma korkusu nedeniyle mağdurların gizlilik isteyebileceğini gözden kaçırdılar."*

Gerçekten gizliliği şirketlerden ziyade mağdurların talep ettiğine yönelik sosyal gerçekliğin göz önünde bulundurulması gerekirdi, aynı yönde eleştiriler için bkz. Baldo, s.598; Rader, s.334; Anthony C. Infanti, "Why Are Republicans Punishing Sexual Harassment Victims in the Tax Bill?", **The Hill Opinion Contributor**, 19/12/2017.

[683] Bu tartışmalara yönelik içtihatlar şu şekilde sıralanabilir;

Walker v Adams [2003] STC (SCD) 269: Bu davada davacı işvereni tarafından dini ayrımcılığa uğradığını iddia etmiştir. Mahkeme, duygusal zararın giderimine yönelik tazminatın vergiden muaf olduğunu, ancak gelir kaybına yönelik tazminatın vergilendirilebilir olduğunu belirtmiştir.

Oti-Obihara v HMRC [2010] UKFTT 568 (TC): Davacı, işverenine karşı ırk ayrımcılığı iddialarıyla dava açmış ve bu süreç sonucunda işvereni ile tüm yasal haklarını feragat ettiği bir uzlaşmaya varmıştır. Bu uzlaşma kapsamında belirli bir ödeme almıştır. HMRC, davacının aldığı ödemenin bir kısmının mali kayıplar için tazminat olarak hesaplandığını ve bu nedenle vergiye tabi olduğunu ileri sürmüştür. HMRC'ye göre, iş kaybı nedeniyle ödenen tazminatlar vergiye tabidir.

[684] Walker v Adams [2003] STC (SCD) 269, 15 Nisan 2003.

[685] Oti-Obihara v HMRC, [2010] UKFTT 568, TC00819, 15 Kasım 2010.

kayıplar için tazminat olarak hesaplandığını ve bu nedenle vergiye tabi olduğunu ileri sürmüştür. Bu davada ayrımcılık nedeniyle yapılan bir ödemenin iş akdinin feshiyle birlikte yapılmasında ITEPA m.401'in uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusu olmuştur. İş akdinin feshine bağlı ödemeler ITEPA m.401'de düzenlenmektedir. Buna göre bir çalışana iş akdinin feshi ile bağlantılı olarak yapılan ödemeler gelir vergisine tabidir (ancak bu tür bir ödemenin ilk 30.000 Sterlini vergiden istisnadır.). İlk Derece Vergi Mahkemesi *(First-tier Tribunal-Tax Chamber)*, davacının iş akdinin feshinden sonra aldığı tazminatın bir kısmının işten çıkarılma nedeniyle oluşacak mali kayıpların telafisi için ödendiği ve bu ödemelerin ITEPA m.401 gereği vergiye tabi olduğuna karar vermiştir. Ancak, davacının ayrımcılığa uğramama hakkının ihlali nedeniyle aldığı ödemelerin iş akdinin sona ermesine bağlı mali kayıplar için ödenen bir tazminat olmadığına ve bu nedenle ITEPA m.401'e, başka bir deyişle de vergiye tabi olmadığına karar vermiştir.

AB v HMRC davasında[686] cinsiyet ayrımcılığı nedeniyle tazminat ödemesi aldığını iddia eden davacı tarafından aldığı ödemenin vergiye tabi tutulması yargı önüne taşınmıştır. Davacı, çalıştığı ortaklıktan ayrıldıktan sonra aldığı ödemelerin, cinsiyet ayrımcılığına uğradığı için aldığı tazminatlar olduğunu ve bu nedenle vergiye tabi olmadığını iddia etmiştir. HMRC ise bu ödemelerin vergiye tabi olduğunu, çünkü bu ödemelerin davacının kâr paylarını temsil ettiğini savunmuştur. İlk Derece Vergi Mahkemesi *(First-tier Tribunal-Tax Chamber)*, HMRC'nin değerlendirmesinin hukuka uygun olmadığına karar vermiştir. Mahkeme, bu ödemelerin cinsiyet ayrımcılığı nedeniyle alınan tazminatlar olduğunu ve bu nedenle vergiye tabi olmadığını belirtmiştir.

Ayrımcılık temelinde "ücret eşitsizliği" sonucu yoksun kalınan haklara dair ödemelerin ITEPA m.62 kapsamında vergilendirilebilir olup olmadığı da tartışmalıdır. Bu tartışma ***Mr. A v HMRC*** davasıyla mahkeme önüne taşınmıştır.[687] Bu uyuşmazlıkta bir banka çalışanı Bay A, ayrımcı muameleye uğradığı iddiasıyla işvereni ile anlaşarak 600.000 sterlin tutarında bir ödeme almıştır. İddiasına göre, Banka 600.000 Sterlin tutarındaki bu ödemeyi ırk ayrımcılığı iddiası üzerine yapmıştır ve bu meblağ ayrımcılık nedeniyle düşük ikramiye alması, hiç ikramiye almaması ve maaşında artış yapılmaması gibi ayrımcılık temelinde yoksun kaldığı

[686] AB v HMRC, [2011] UKFTT 685, TC01527, 23 Ağustos 2011.

[687] *Mr. A v HMRC,* UKFTT 189, TC04381, 5 Mayıs 2015. Verilen bu karara karşı vergi idaresi temyiz başvurusunda bulunmamış ve karar kesinleşmiştir.

hakların telafisini temsil etmektedir. Çünkü banka bu ödemeyi yapmasaydı dava açarak bir tazminat şeklinde bu ödemeleri alacaktı. HMRC bu ödemeyi bankadan çalışanına yapılan bir ödeme olarak ITEPA m.62 kapsamında değerlendirerek vergiye tabi tutmuştur. Davacı, bir tazminat talebine yönelik anlaşmaya dayalı olarak ödenen bir meblağın, mahkeme veya hakem heyetinin tazminat talebine ilişkin kararının sonucu olarak ödenen bir meblağ ile aynı vergisel sonuçlara tabi olması gerektiğini savunmuştur. HMRC ise ücrete atıfta bulunularak hesaplanan tazminatların vergiye tabi olduğunu ve ayrımcılık tazminatlarının ücrete atıfta bulunularak verildiği durumlarda, ödenen tutarın fesihten önce ITEP m.62, fesihten sonra ise m.401 kapsamında vergilendirileceğini savunmaktadırlar. Mahkeme verdiği kararda *"yapılan ödemenin çalışanın hizmetlerinin karşılığı olarak değil, işverenin çalışana karşı ayrımcılık yaparak hukuka aykırı davranması nedeniyle ödendiğini"* belirtmiştir. Bu tespitin ardından ise ücretin ayrımcılık nedeniyle eksik ödenmesine dayanan uyuşmazlıkta *"Tazminatın eksik ödenen ücrete göre hesaplandığı durumlarda, ayrımcılık çalışanın ücreti üzerinden ortaya çıkmış olsa da tazminat, çalışanın eksik ücret almasından değil, eksik ödemenin ayrımcı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu koşullardaki bir ödeme, hizmet ilişkisi karşılığı olarak tanımlanamaz. Ödeme, istihdam dışında bir nedenle yapılmaktadır ve gelir olarak kabul edilemez."* şeklinde bir sonuca varmıştır. Mahkemenin burada sorduğu soru *"Çalışan bu ödemeyi neden aldı?"* sorusudur ve eğer cevap *"çalışanın hizmetlerinin karşılığı değil"* de *"işverenin çalışana karşı ayrımcılık yaparak hukuka aykırı davranması"* ise ödenen tutar vergiye tabi olmayacaktır (para.81). Buradaki hesaplamanın ücret üzerinden yapılması da bu sonucu değiştirmeyecektir. Mahkeme ödemenin neyi temsil ettiğine, başka bir deyişle maaş ve ikramiyelerin eksik ödenmesine odaklanmak yerine, banka tarafından yapılan ödemenin "nedenine" odaklanmıştır.[688] Yine bu karardaki önemli noktalardan biri, ödemenin bir mahkeme ya da hakem kararına değil işverenle aradaki anlaşmaya bağlı olarak ödenmiş olmasının o ödemenin ayrımcılık nedeniyle yapılan bir tazminat ödemesi olduğunu değiştirmeyeceğidir. Bu nedenle her iki türden ödeme aynı vergisel sonuçlara tabi olacaktır.

2015 yılında verilen bu kararın ardından 2017 yılında ITEPA m.406'ya bir hüküm eklenerek *"bir çalışanın yaralanması (injury) veya sakatlanması (disbility) nedeniyle yapılan ödemeler*" vergiden istisna tutulmuştur. Maddenin ikinci fıkrasında "yaralanma *(injury)*"

[688] Cathya Djanogly, "Mr A v HMRC", **Tax Journal**, Issue 1265, 3 Haziran 2015. Ayrıca bkz. Karen Cooper / Mairi Granville-George, "Mr A: Was a Discrimination Claim Settlement Taxable as Earnings?", **Tax Journal**, Issue 1267, 18 Haziran 2015.

teriminin psikiyatrik yaralanmayı içermekle birlikte, incinen duyguları *(injured feelings)* içermediği de hüküm altına alınmıştır.

Yeni tarihli bir karar olan ***Moorthy v HMRC*** **davasında**[689] bu hükümdeki değişikliğe ilişkin uyuşmazlık ele alınmıştır. Krishna Moorthy, eski işvereni Jacobs Engineering (UK) Ltd'ye karşı haksız fesih ve yaş ayrımcılığı iddialarıyla iş mahkemesinde dava açmıştır. Ocak 2011'de taraflar arasında bir uzlaşma anlaşması yapılmış ve Moorthy işten çıkarma ve istihdam kaybı için 200.000 Sterlin tutarında bir ödeme almıştır. Bu davada ana sorun, bu ödemenin gelir vergisine tabi olup olmadığı ve bu ödemenin herhangi bir kısmının vergiden istisna olup olmadığı ile ilgilidir. Mahkeme ayrımcılık nedeniyle yapılan ödemenin toplam tutar içindeki belirsizliğine ek olarak bu türden ayrımcılık tazminatı ödemelerinin duygusal yaralanma şeklinde *(injury to feelings)* ödenen tazminat olarak vergiden istisna olduğuna yönelik davacının iddiasını kabul etmiştir. Yaşa dayalı ayrımcılık nedeniyle ödenen duygusal zarar tazminatının, ITEPA 406. maddesi kapsamındaki vergi istisnası içinde değerlendirilmesi gerektiğine karar vermiştir.

Alman hukukunda da konu işçiye ayrımcılık nedeniyle yapılan ödemenin mali zararları mı yoksa maddi olmayan zararları mı gidermeye yönelik olduğuna göre ikili bir ayrımla ele alınmaktadır. Almanya'da ayrımcılığa maruz kalan bir işçi, Genel Eşit Muamele Yasası *(Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz – AGG)* m.15 uyarınca işverene karşı tazminat talebinde bulunabilir. Bu tazminat, ayrımcılık nedeniyle yoksun kalınan haklar gibi maddi zararların telafisine (AGG m.15/1) ya da duygusal sıkıntı gibi manevi zararların giderilmesine (AGG m.15/2) yönelik olabilir. Bu tazminatın vergiye tabi olup olmadığı tartışmaları ise ücret gelirlerinin tanımlandığı EStG m.19[690] ve maddi zararların tazminine yönelik yapılan ödemelerin vergilendirilmesine ilişkin EStG m.24[691] ile birlikte ele alınmaktadır.

---

[689] Moorthy v HMRC [2018] EWCA Civ 84, 20 Nisan 2018.

[690] İlgili madde bkz. https://www.gesetze-im-internet.de/estg/__19.html (Erişim Tarihi: 17.04.2025).

[691] Maddenin ilgili kısmı şu şekildedir:

"Madde 24:

Bölüm 2 Paragraf 1 anlamındaki gelir ayrıca şunları içerir:

1. Verilen tazminat

A) yoksun kalınan gelirin tazmini olarak veya

B) bir faaliyetten vazgeçmek veya hiç faaliyette bulunmamak, bir kâr payından veya böyle bir paya ilişkin haktan vazgeçmek;

C) Alman Ticaret Kanunu'nun 89b maddesi uyarınca ticari temsilcilere yapılan tazminat ödemeleri;". https://www.gesetze-im-internet.de/estg/__24.html (Erişim tarihi: 17.04.2025).

FG Rheinland-Pfalz davası[692] konuya ilişkin Alman yaklaşımını göstermesi bakımından önemlidir. Dava, bir iş mahkemesi kararına dayalı yapılan bir ödemenin vergiye tabi gelir mi yoksa ayrımcılıktan kaynaklanan manevi zararların giderimine yönelik vergiye tabi olmayan bir tazminat ödemesi mi olduğu sorusuna dayanmaktadır. Satış elemanı olarak çalışan davacı, işvereni tarafından işten çıkarılması üzerine Kaiserslautern İş Mahkemesi'nde AGG m.15 uyarınca engellilik temelinde ayrımcılığa uğradığı iddiasıyla dava açmıştır. Taraflar, iş ilişkisinin ticari nedenlerle sona erdiği ve işverenin davacıya "AGG m.15 uyarınca tazminat" olarak 10.000 Avro ödeyeceğini öngören bir anlaşmaya varmışlardır. İşveren bu ödeme için vergi kesintisi yapmamış, davacı da bunu vergi beyannamesinde bildirmemiştir.

İşverenin işyerinde yapılan vergi denetiminin ardından, vergi idaresi söz konusu 10.000 Avro değerindeki ödemenin vergiye tabi gelir olarak sınıflandırılması gerektiğine karar vererek tarhiyat gerçekleştirmiştir. Alman vergi idaresine göre, ödeme AGG m.15/1[693] kapsamında mali zararların telafisine yöneliktir ve EStG m.19/1 ile m.24/1 uyarınca, kaybedilen gelirin telafisine yönelik tazminatlar gelir vergisine tabidir. Davacı ise ödemenin AGG m.15/2[694] uyarınca "maddi olmayan zarar" karşılığı yapıldığını ve dolayısıyla gelir vergisine tabi olmadığını iddia ederek tarha karşı dava açmıştır.

Davaya bakan vergi mahkemesi, mükellef lehine karar vererek, söz konusu ödemenin, engellilik temelinde ayrımcılık karşılığında, "maddi olmayan zararın" tazminine yönelik olduğuna ve dolayısıyla AGG m.15/2 kapsamına girdiğine hükmetmiştir. Bu nedenle, ödeme herhangi bir gelir kaybıyla bağlantılı olarak yapılmadığından vergiye tabi tutulmamıştır.

Mahkeme, yapılan anlaşmada AGG m.15'in hangi fıkrasına dayalı bir tazminat ödemesi yapıldığının açık olarak belirtilmemesine rağmen, davacının yargılama sırasında AGG m.15/2'ye dayanmış olması ve anlaşmanın diğer hükümleri (örneğin, devam eden ücret ödemesi ve erken fesih durumunda bir kıdem tazminatı maddesinin ayrı ayrı düzenlenmiş olması) çerçevesinde 10.000 Avroluk ödemenin maddi olmayan zararı karşıladığını belirtmiştir.

---

[692] Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 5 K 1594/14, 21.03.2017.

[693] AGG m.15/1 şu şekildedir: *"(1) Ayrımcılık yasağına aykırı davranılması hâlinde, işveren, bu nedenle doğan zararı tazmin etmekle yükümlüdür. Bu hüküm, işverenin görev ihlalinden sorumlu olmaması halinde uygulanmaz."*

[694] AGG m.15/2 şu şekildedir: *"(2) Maddi zararlar dışındaki zararlar için çalışan, uygun tazminatı para olarak talep edebilir…"*

Kararda, AGG m.15/2 kapsamında ayrımcılık nedeniyle yapılan bir tazminat ödemesinin, geliri ikame etmediği veya gizli bir kıdem tazminatı olarak nitelendirilmediği sürece, kural olarak vergiye tabi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

B. İş İlişkisinde Cinsiyet Ayrımının Meşru Alanı: Eşitsizliği Gidermeye Yönelik Vergisel Araçlar

Son yıllardaki ilerlemeye rağmen ekonomik ve sosyal alandaki cinsiyet eşitsizliği halen çok ciddi seviyelerde varlığını sürdürmektedir. Kadınların istihdamdaki payı erkeklere göre daha azdır.[695] Kadınlar, erkeklerle yaptıkları aynı iş için çoğunlukla daha az ücret almaktadır.[696] İş koşullarında cinsiyete göre farklılaşmalar mevcuttur: kadınlar erkeklere göre yarı-zamanlı işlerde daha yoğun çalışmaktadır. [697] Ücretsiz ev ve bakım yükümlülükleri kadın ve erkek arasında eşit paylaşılmamaktadır.[698] Bu verilerin bir anlamı, erkeklerin ücretli işe ayıracakları zamanın ve bu iş için kendilerini geliştirme imkanlarının daha fazla olmasıdır. Kadınların ücretsiz ev içi toplumsal rollerinin erkeklere göre daha fazla olması, gelir getirici faaliyetlere

---

[695] OECD 2023 verilerine göre, 2022 yılında işgücüne katılım oranı (OECD ortalaması) kadınlarda %66, erkeklerde %80'dir, bkz. OECD, **Labour Market Situation**, 2023, https://www.oecd.org/sdd/labour-stats/labour-market-situation-oecd-updated-april-2023.htm#:~:text=The%20OECD%20labour%20force%20participation,80.6%25%20(Figure%203). Erişim Tarihi: 16.04.2024). Ayrıca bkz. https://data.worldbank.org/indicator/SL.TLF.CACT.FM.ZS?end=2020&start=1990&view=chart (Erişim Tarihi: 10.12.2020) ; https://www.oecd.org/gender/data/employment/ (Erişim tarihi: 05.11.2021).

TÜİK 2023 verilerine göre 2022 yılında işgücüne katılma oranı kadınlarda %35,1, erkeklerde ise %71,4'tür, bkz. TÜİK, **İstatistiklerle Kadın** 2023, Sayı: 53675 https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Istatistiklerle-Kadin-2023-53675, Erişim tarihi: 16.04.2024.

Türkiye, OECD üye ülkeleri içinde kadın istihdam oranının en az olduğu ülkedir.

[696] OECD 2024 verilerine göre, ücretlerde cinsiyet açığı (OECD ortalaması) %12,1'dir. OECD, **Gender Wage Gap (Indicator),** (2024), https://doi.org/10.1787/7cee77aa-en (Erişim Tarihi: 16.04.2024).

TÜİK 2022 verilerine göre, Türkiye'de cinsiyetler arası ücret farkı %5,7, kazanç farkı ise %6,2'dir. TÜİK, **Kazanç Yapısı İstatistikleri** 2022 https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Kazanc-Yapisi-Istatistikleri-2022-49750 (Erişim Tarihi: 16.04.2024).

[697] OECD 2022 verilerine göre yarı zamanlı çalışan/tam zamanlı çalışan erkek oranı %5,5 iken bu oran kadınlarda %23'tür. OECD, https://stats.oecd.org/index.aspx?queryid=106652 (Erişim Tarihi: 16.04.2024).

TÜİK 2022 verilerin göre ise, yarı zamanlı çalışanların istihdam içindeki oranının 2022 yılında %9,8'dir.. Bu oran kadınlarda %16,1, erkeklerde ise %6,7'dir. https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Istatistiklerle-Kadin-2023-53675 (Erişim Tarihi: 16.04.2024)

[698] OECD 2023 yılı verilerine göre (OECD ortalaması) -Kadınlar günde 263 dakikalarını ücretsiz işe harcarken, 217 dakikalarını ücretli işe harcamaktadır. -Erkekler ise günde sadece 136 dakikalarını (kadınların yarısı) ücretsiz işe harcarken, ücretli işe ayırdıkları dakika 317 dakika (kadınlardan 1,5 kat fazla) olmaktadır, bkz. https://stats.oecd.org/index.aspx?queryid=54757 (Erişim Tarihi: 16.04.2024).

Türkiye yine bu alanda OECD üye ülkeleri içinde Japonya'nın ardından cinsiyet açığının en yüksek olduğu ülke konumundadır. Kadınların ücretsiz iş için harcadıkları bu süre, çifte-mesai olarak da nitelendirilmektedir, bkz. Şimşek, s.123.

katılım konusunda kadınları sınırlamakta; onları düşük gelirli, esnek ve güvencesiz işleri kabul etmeye zorlamaktadır.[699] Ayrıca kadınların iş hayatına girmeleri daha zor, çıkmaları daha kolaydır.[700] Kadınlar bu engellere rağmen bir şekilde ücretli işe, erkeklerle eşit vakit ayırdıklarında ise aynı sürede görülen aynı iş için genellikle daha az ücret almaktadır.[701] Böylece aile (ve hane) bir ekonomik birim olarak düşünüldüğünde kadınların istihdama katılımı erkeklere göre daha maliyetli bir hal almaktadır. Bu maliyet, kadınların istihdama katılımı ile elde ettikleri gelirin düşük olması ve evde ürettikleri ücretsiz emeğin değeriyle ortaya çıkmaktadır.

Kadınlar ve diğer dezavantajlı gruplar, iş hayatına katılım, ücretlendirme süreçleri ve kariyer ilerlemesi açısından çeşitli engellerle ve eşitsizliklerle karşı karşıya kalmaktadır. Bu ayrımcılığın önlenmesi için çalışan kadınların ve özellikle annelerin vergi sistemlerinde özel olarak dikkate alındığı örneklerle karşılaşılmaktadır. Bu örnekler vergi avantajlarıyla cinsiyet eşitliğinin teşvik edilmesi gerektiği anlayışına dayanmaktadır.[702] Bu konuda önerilen vergi avantajları ise oldukça çeşitlidir.

İstihdamda "ücret eşitsizliği sorununa" odaklanan bir vergi teşvik önerisine göre, kadın-erkek arasındaki ücret farklılığı kadın çalışanlara yönelik bir gelir vergisi indirimiyle dengelenebilir. Önerilen modele göre, yaş, eğitim düzeyi, meslek gibi verilere göre belirlenen iş değerleme kriterleri esas alınarak, benzer pozisyonlardaki erkek çalışanların ortalama maaşları hesaplanarak kadın çalışanların gelirleriyle aradaki fark, vergi indirimi/iadesi yoluyla kadın mükelleflere iade edilebilir.[703]

"İstihdama erişim sorununa" odaklanan teşvik uygulamalarında ise kadın çalışanlara yönelik vergi indirim, istisna ve muafiyetleri uygulanmaktadır. Örneğin Malta'da işgücü

---

[699] Adaçay, s.360; Rodríguez / Itriago, s.3; Fredman, s.86.

[700] Caren Grown, Caren Grown, "Taxation and Gender Equality: A Conceptual Framework", **Taxation and Gender Equity** (Ed.Caren Grown / Imraan Valodia), Oxon: Routledge, 2010, s.4 (Eser bundan sonra "Conceptual" olarak anılacaktır.).

[701] Lahey, **Gender, Taxation and Equality,** s.9. Yazar söz konusu cinsiyet açığı *(gender gap)* oranının dünya genelinde %24 olduğunu belirtmektedir.

[702] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg. s.18; Grace Blumberg, "Sexism in the Code: A Comparative Study ofIncome Taxation of Working Wives and Mothers", **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009 s.5-6; M.Colleen Goble / Sharlene A. McEvoy / Catherine C. Giapponi, "The Pay Gap Tax Credit as a Remedy for Gender Pay Disparity", **North East Journal of Legal Studies**, Vol. 16, 2006, s.114-115.

[703] Goble / McEvoy / Giapponi, s. 115-116.

piyasasına dönen kadın çalışanlar lehine vergi indirimi imkânı bulunmaktadır.[704] Erkek mükelleflere nazaran kadınlar için daha az şart ve daha yüksek indirim tutarı sağlayan bu vergisel avantaj, kadın istihdamını artırmaya yönelik bir "ters cinsiyet önyargısı" örneği olarak nitelendirilmektedir. [705] Bazı ülkeler çocuklara yönelik vergi indirimini sadece çalışan kadına vermektedir, bu uygulama anne olan kadınların iş hayatına dönmesini teşvik etmek içindir.[706] Bir başka örnek olarak Singapur, vergi sisteminde kadınların eğitim ve çalışma düzeyine dayalı olarak çocuklar için vergi avantajları sunarak (iyi eğitimli kadınları çocuk sahibi olmaya teşvik etmek için tasarlanmış bir hüküm) açıkça evli (veya dul ya da boşanmış) kadın lehine düzenlemeler içermektedir.[707] İspanya'da çalışan annelere, Ukrayna'da bekar annelere, Özbekistan'da çok çocuklu bekar annelere, Ekvator Ginesi'nde üçten fazla çocuğa bakmakla yükümlü olan bekar annelere tanınan vergi avantajları bulunmaktadır.[708]

IMF bünyesinde yapılan 2022 tarihli bir çalışmada da çeşitli örneklere rastlanmaktadır:[709] Arjantin'de, şirketlerde görev alan kadın yöneticinin ücret geliri için daha yüksek bir istisna eşiği öngörülmüştür (vergi mükellefi transseksüel ise bu eşik daha da yüksektir). İsrail'de, kadın vergi mükellefleri, daha yüksek vergi indirimine hak kazanırlar. Vergi kanunu ayrıca, tek ebeveyn olan çalışan kadın lehine hükümler içerir. Martinik'te, belirli koşulların karşılanması koşuluyla çalışmaya ara verdikten sonra işe geri dönen kadınlara vergi iadeleri tanınmaktadır.

İstihdamda ve iş ilişkisinde cinsiyet eşitliğini sağlamaya yönelik bir diğer vergi teşvik sistemi önerisi ise işverenlerin/şirketlerin desteklenmesidir. Bu öneriye göre şirketlerin her yıl kendi bünyelerinde cinsiyete dayalı eşitsizlik (özellikle ücret eşitsizliği) analizleri yapmaları ve

---

[704] Malta Income Tax Act Legislation, Chapter 123; Subsidiary Legislation 123.81 Tax Credit (Persons Returning To Employment) Rules. Malta vergi idaresinin 2022 yılı için konu ile ilgili hazırladığı uygulama el kitapçığı için bkz. https://cfr.gov.mt/en/individuals/Documents/Booklets/CFR%20TAX%20BOOKLET%20-%20ENG%202023%20SML%20CUT%20WL.pdf (Erişim Tarihi: 06.08.2023)

[705] Bettio / Verashchagina, s.44.

[706] Lahey, **Gender, Taxation and Equality,** s.18.

[707] Singapur'da, kadınların eğitim ve çalışma düzeyine dayalı olarak çocuklar için ek ödenekler sunan bir hüküm bulunmaktadır. Bu hüküm -iyi eğitimli kadınları çocuk sahibi olmaya teşvik etmek için tasarlanmıştır ve açıkça evli -veya dul ya da boşanmış- kadın lehine düzenlemeler içermektedir. Evlilik dışı çocuk sahibi olan bekar anneler bu hükümden yararlandırılmamaktadır. Bkz. Singapur Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/basics-of-individual-income-tax/tax-reliefs-rebates-and-deductions/tax-reliefs/working-mother's-child-relief-(wmcr) (Erişim Tarihi: 9.08.2023)

[708] Coelho ve diğerleri, s.23-24.

[709] Coelho ve diğerleri, s.23-24.

çözüm planları hazırlamaları ve bu analizlerin sonucunda, eşitsizlikleri gidermede ilerleme kaydeden firmalar için vergi indirimi üzerinde durulmaktadır.[710]

Hemen bu noktada belirtmekte fayda var ki, bu tür vergi teşvikleri ya teorik düzeydedir ya da yeni uygulamalar olduğundan, uzun süreli etki ve sonuçları henüz ortaya çıkmamıştır; ancak hedeflenen sonuç, teşviklerin cinsiyet eşitliğini sağlamasının yanı sıra işletmelere de ekonomik avantajlar sunmasıdır.[711] Uygulamaların etkili olup olmadığına yönelik uzun vadeli etkilerinin değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Bu tür vergi teşviklerinin uygulanmasında ve uygulamasının değerlendirmesinde birtakım zorlukların olacağını da kabul etmek gerekir. Bu tür uygulamalar büyük veriler gerektirmekte, bu verilerin her yıl güncellenmesi, yanlış başvuruların kontrolü gibi idari yükler ortaya çıkarmaktadır.[712] Eşitsizliği gidermek ve sürdürülebilir ekonomik büyümeye katkı sunmak gibi önemli amaçları doğrultusunda bu idari yüklerin dengelenme potansiyeli göz ardı edilmemelidir.

Türkiye'de istihdamda cinsiyet eşitliği hedefi doğrultusunda 7103 sayılı Kanun[713] ile getirilen değişiklikle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu[714] m.23'e eklenen 16.bent ile[715] *"İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler",* gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu hüküm, kadın istihdamını artırmayı amaç edinmektedir.[716]

---

[710] Goble / McEvoy / Giapponi, s. 117-118. Yazarlara göre bu tür bir model, sadece mali avantajlar sağlamakla kalmayıp şirketlerin kamuoyu nezdindeki itibarını da artırabilir ve nitelikli iş gücünü çekmelerine katkıda bulunabilir. Ancak bu modelin de bazı dezavantajları mevcuttur. Kurumsal vergi indirimlerinin tüm topluma maliyet yüklemesi, eşitsizlikleri gidermeyen firmaların herhangi bir yaptırımla karşılaşmaması, hatta şirketlerin vergi avantajlarını maksimize etmek için eyaletler arasında dolaşarak rekabeti tetiklemesi gibi riskler söz konusudur. Bu nedenle sistemin kötüye kullanılmasını önleyecek güçlü düzenlemelere ihtiyaç vardır.

[711] Lahey, **Gender, Taxation and Equality,** s.36. Goble / McEvoy / Giapponi, s.117-118

[712] Goble / McEvoy / Giapponi, s.116.

[713] RG Tarih-Sayı: 27.03.2018- 30373 (2. Mükerrer)

[714] RG Tarih-Sayı: 06.01.1961 – 10700.

[715] GVK m.23/1-16: *"(Ek: 21/3/2018-7103/4 md.) İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)"*

[716] 7103 Sayılı Kanun madde 4 Gerekçesi *"- Madde ile,* ***kadınların çalışma hayatına katılmasının teşviki amacıyla,*** *işverenlerce okul öncesi çağındaki çocuklar için verilen ve ücretin bir parçası olan kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin vergi*

Yukarıda verilen ülke örneklerinden görüleceği üzere, kadın-erkek arasındaki farklı vergisel hükümlere dair tartışmaya, kadınların anne olup olmamasına göre değişen bir boyut da eklenmiştir. Bu tartışmaları üç açıdan ele almak mümkündür:

i) kadınların medeni durum ya da aile statülerinden -eş ya da anne gibi sıfatlardan- bağımsız bir şekilde ele alınması gerektiğini savunan tarafsızlık anlayışı;

ii) kadınların evlilik ya da doğum sonrası toplumsal rolleri nedeniyle iş hayatındaki dezavantajlı durumlarının derinleşmesi gerçekliğinden hareket eden ve bu dezavantajlı etkinin azaltılması amacına odaklanan pozitif ayrımcılık anlayışı;

iii) nüfus politikaları kapsamında üremeyi ve neslin devamını sağlamak için anneliği iş hayatıyla birleştirmeyi amaçlayan uyumlaştırma anlayışı.

Kadınların toplumsal rolleri nedeniyle iş hayatına dahil olma konusunda dezavantajlı statüleri yukarıda verilen istatistiklerde açıkça görülmektedir. Özellikle çocuk sonrası bu dezavantaj derinleşmektedir.[717] Bu dezavantajlı etkiyi ortadan kaldırma amacı kadar devletlerin nüfus politikaları kapsamında çalışan annelere destek olma amacı da anne olan kadınlarla diğer kadınlar arasındaki farklı vergisel uygulama için birer haklı neden olarak değerlendirilebilir. Bu haklı nedenin ayrımcılık yasağına aykırı olmaması için ölçülü de olması gerekir.[718] Ölçülülük

---

dışı bırakılması sağlanmaktadır. Düzenlemede, işverenlerce kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ile işverenler tarafından söz konusu hizmetin işyerinde verilmemesi durumunda kadın hizmet erbabına aylık olarak, asgari ücretin aylık brüt tutarının % 15'ini geçmemek üzere sağlanan kreş ve gündüz bakımevi yardımları ücret istisnası kapsamına alınmaktadır. Ödemenin çalışanlara nakden yapılmadan kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan yapılması gerekmekte olup, hizmet bedelinin belirlenen tutan aşması halinde aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir. Ayrıca, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi yardımı gibi adlar altında nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan diğer menfaatler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir." , TBMM, Yasama Dönemi 26, Yasama Yılı 3, Sıra Sayısı: 533, 2/2/2018, s.8. (Vurgu yazara aittir.)

[717] Valodia, s.142. Konuyla ilgili ampirik çalışmalar için bkz. David E. Bloom / David Canning / Günther Fink / Jocelyn E. Finlay "Fertility, Female Labor Force Participation, and the Demographic Dividend", **Journal of Economic Growth**, Vol.14, 2009, ss.79–101. Bloom ve diğerleri bu çalışmada doğum sayısının kadınların iş gücüne katılımı ile anlamlı şekilde negatif ilişkili olduğunu bulmuşlardır; her doğumun, bir kadının üreme yaşamı boyunca iş gücüne katılımını ortalama olarak yaklaşık iki yıl azalttığını göstermişlerdir. Bir diğer ampirik çalışma için bkz. Vinod Mishra / Ingrid Nielsen / Russell Smyth, "On the Relationship Between Female Labour Force Participation and Fertility in G7 Countries: Evidence from Panel Cointegration and Granger Causality", **Empirical Economics,** Vol.38, 2010, ss.361-372. Bu çalışmada Mishra ve diğerleri, doğurganlık oranında yüzde 1'lik bir artışın, G7 ülkelerinde kadınların iş gücüne katılım oranlarında %0,4'lük bir azalmaya yol açtığını bulmuşlardır.

[718] Kadın istihdamını artırmaya yönelik uygulamaların ölçüsüz olduğu durumlarda erkeklere karşı ayrımcılık gündeme gelecektir. Buna ilişkin bir örnek ABAD'ın *Eckhard Kalanke v Freie Hansestadt Bremen (1995) kararıdır* (C-450/93). Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Eckhard Kalanke, Bremen'deki bir iş pozisyonu için başvuruda bulunmuştur. Ancak, bu pozisyon için, Kalanke ile eşit niteliklere sahip olmasına rağmen bir kadın aday işe alınmıştır. Bunun nedeni, Bremen eyaletinin kadınların işgücüne katılımını artırmayı hedefleyen bir yasal düzenleme olmuştur. Bu düzenleme, kamu sektöründe kadınların yeterince temsil edilmediği mesleklerde, aynı niteliklere sahip kadın ve erkek adaylar arasından kadınların tercih edilmesini öngörüyordu. Kalanke, bu düzenlemenin cinsiyete dayalı ayrımcılık olduğunu ileri sürerek, kararın iptali için dava açmıştır. AB Adalet Divanı, 1995 yılında verdiği kararda, bu tür mutlak bir tercih hakkının cinsiyet eşitliği ilkesine aykırı olduğunu belirtmiştir. Mahkeme, AB hukukunun cinsiyetler arası eşit muameleyi öngördüğünü, ancak Bremen'deki düzenlemenin,

vergi sisteminin bütünü göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir. Kadınların anne olmasalar dahi karşılaştıkları sorunları görmezden gelen ve kadına sadece anne statüsünde vergisel avantajlar sunan bir vergi sistemi ölçülülük ilkesi yönünden tartışmaya açıktır. Bu noktada kademeli bir vergi avantajları sisteminin ölçülülük ilkesi standartlarına daha uygun olduğu söylenebilecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki kadının anne olmasının yarattığı dezavantajların giderilmesi bir haklı neden olsa da bunun medeni duruma dayalı olması (evli, boşanmış ya da dul) haklı neden ve ölçülülükle ilgili bir diğer problemli alan olacaktır.[719] Bekar annelerin vergi avantajlarından dışlanmasında bir haklı neden bulunmadığı ve böyle bir ayrımın ölçülü olmadığı söylenebilir. Bu sonuç, CEDAW'a[720] taraf devletler bakımından özellikle geçerlidir. Aksine tek ebeveyn durumundaki bekar annelerin dezavantajları daha yoğun olduğundan öncelikli olarak vergi avantajlarıyla desteklenmesi gereken bir kategori olarak görülmelilerdir.

Toplumdaki farklı grupların farklı muameleye ihtiyaç duyabileceğine dair gelişen maddi eşitlik anlayışı bu türden "eşitliği sağlama" araçlarını gerektirir. Cinsiyeti nedeniyle istihdamda dezavantajlı olan grupların vergi sistemlerinde bu tür avantajlarla desteklenmesi, devletin toplumsal cinsiyet eşitliğini sağlamaya yönelik olumlu edim yükümlülüğünün vergi hukukundaki yansımalarıdır.

Kadınların çalışmasını teşvik için oluşturulacak bir vergi sisteminin, özellikle annelerin mesleki kariyerlerinde yaşanabilecek olası yavaşlamaları telafi edeceği de söylenebilecektir. Kadınlar lehine yapılacak bu avantajlar, üreme, çocuk bakımı ve profesyonel kariyer arasındaki uzlaşmayı sağlamayı amaçlayacaktır. Bu tür vergisel düzenlemeler, Türk Hukuku açısından AY m.49/2'de yer alan çalışma hakkıyla bağlantılı olarak "çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak" ve "işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak" için devlet tarafından alınacak gerekli tedbirlerden olacaktır.

---

kadınlara pozitif ayrımcılık için verilen bu mutlak tercih hakkının, ayrımcılık yasağını ihlal ettiğine karar vermiştir. Mahkeme, Cinsiyetler Arasında Eşit Muameleye İlişkin 76/207 sayılı Direktif'e dayanarak, belirli koşullarda kadınlara yönelik pozitif ayrımcılığın mümkün olabileceğini kabul etmiş; ancak bunun sınırsız/ölçüsüz olmaması gerektiğini vurgulamıştır.

[719] Blumberg, s.8. Yazar vergi uygulamalarında bekar ve evli kadınlar arasında yapılan ayrımın meşru bir amacı olmadığını belirtmektedir.

[720] CEDAW m.1: *"İşbu sözleşmeye göre, kadınlara karşı ayırım deyimi kadınların**, medeni durumlarına** bakılmaksızın ve kadın ile erkek eşitliğine dayalı olarak politik, ekonomik, sosyal, kültürel, medeni veya diğer sahalardaki insan hakları ve temel özgürlüklerinin tanınmasını, kullanılmasını ve bunlardan yararlanılmasını engelleyen veya ortadan kaldıran veya bunu amaçlayan ve cinsiyete bağlı olarak yapılan herhangi bir ayırım, mahrumiyet veya kısıtlama anlamına gelecektir."* (Vurgu yazara aittir.)

Toplumsal rollere göre farklılaşan vergi uygulamalarının eşitlik/ayrımcılık üzerindeki etkilerini değerlendirirken sorulması gereken soru, kadınlara veya erkeklere karşı açık veya örtük bir önyargı içermesinden ziyade dezavantajı gidermeye yönelip yönelmediğine odaklanmalıdır.[721] Kadınların ekonomik ve sosyal açıdan gelişmelerini hedefleyen vergi hükümlerinin toplumsal cinsiyet eşitliğine yönelen etkileriyle dezavantajı gidermeye yönelik bir haklı neden taşıdığı söylenebilecektir. Ölçülülük değerlendirmesi ise her bir somut uygulamanın kapsamının, aralığının ve amaca hizmet edip etmediğinin belirlenmesiyle mümkündür. Bütün bu değerlendirmeler özellikle cinsiyet eşitliği (AY m.10/2) ve çalışma hakkını (AY m.49/2) desteklemek için devletin alacağı "gerekli tedbirler" kategorisindedir.

Bu avantajların hazinede bir gelir kaybına karşılık geleceği düşünülebilir. Bu boşluğun/kaybın, erkeklere daha fazla vergi yükü getirilmesi ya da çalışmayan kadın eşe tanınan vergi avantajlarının kaldırılmasıyla dengelenmesi önerilmektedir.[722] Öte yandan kadınların istihdama ve istihdamda daha adil gelire ulaşmaları sonucunda sosyal yardımlara olan bağımlılıklarının azalacağı ve böylece hazine üzerinde dolaylı bir fayda oluşabileceği de akılda tutulmalıdır.[723]

III. Harcamalar Açısından Cinsiyet Ayrımının Vergisel Boyutu

A. Harcama Vergilerinde Cinsiyet Etkisi

Vergi hukukunda cinsiyet ayrımı istihdamda olduğu gibi harcama alanında da ortaya çıkabilmektedir. Özellikle kadınların kayıtdışı ekonomide yoğunlaştığı yahut gelir vergisinde istisna sınırlarının altında düşük ücretler elde ettiği gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisinden ziyade harcama vergilerinde cinsiyet etkilerinin daha yoğun görüldüğü ifade edilmektedir.[724]

---

[721] Fredman, s.85.

[722] Trindade Marinho / Vapaille, s.459; James B. Davies, "The Tax Treatment of the Family", **Taxation to 2000 and Beyond** (Ed. Richard M. Bird / Jack Mintz), Toronto: Canadian Tax Foundation, 1992, s.194; Alberto Alesina / Andrea Ichino / Loukas Karabarbounis, "Gender-Based Taxation and the Division of Family Chores", **American Economic Journal: Economic Policy**, Vol.3, ss.1-40. Bu çalışmalarda erkeklerin vergi yükünün artmasının onların çalışma hayatındaki katılımı üzerinde olumsuz bir etki yaratmayacağı belirtilmektedir (çünkü iş gücü esneklikleri kadınlara göre oldukça düşüktür).

[723] Goble / McEvoy / Giapponi, s.116.

[724] Joshi, s.3-4. Bu bağlamda gelişmekte olan ülkelerde uygulanan KDV rejimlerinin bağlamı ve tasarımının, Avrupa'daki durumdan oldukça farklı olduğu bu nedenle de KDV'nin yeniden dağıtım aracı olarak kullanılmasına ve cinsiyet etkilerine ilişkin deneyimlerin karşılaştırılmasını zorlaştırdığı belirtilmektedir, bkz. Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.42.

Bu bağlamda, harcama vergileri[725] (KDV, ÖTV, gümrük vergileri[726] gibi) farklı sosyal grupları, farklı cinsiyetten tüketicileri farklı şekillerde etkileyebilmektedir.[727]

Harcama vergileri kural olarak objektif niteliktedir; mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almadan herkese aynı şekilde uygulanır.[728] Bu nedenle harcama vergilerinde açık cinsiyet ayrımına rastlamak çok mümkün olmasa da örtük önyargılara rastlanabilmektedir.[729] Bu önyargıların tespiti, ayrımcılık yasağı-eşitlik ilkesi ile diğer hak ve özgürlüklerin kullanımına olan etkilerinin değerlendirilmesini sağlamaktadır. Buna ek olarak sürdürülebilir kalkınma için vergi sistemlerinin tasarımına dair bulgular içermektedir.

Tüketim ihtiyaçları ve alışkanlıkları, cinsiyete göre değişmektedir. Bu nedenle verginin konusuna dahil mal ve hizmetlerin seçiminde cinsiyet önyargıları ortaya çıkabilmektedir.[730] Harcama vergilerinin objektiflik özelliği ve vergi tabanının kural olarak geniş tutulması göz önünde bulundurulduğunda, harcama vergilerinde vergilendirmek kural; avantaj yaratmak ise istisnadır.[731] Buna karşın mali güce odaklanan vergilendirme anlayışı tüm vergi türlerinde olduğu gibi harcama vergilerinde de geçerlidir.[732] Mali güce dayanan böyle bir anlayış, belirli

---

[725] Mal, hizmet ve işlemleri konu alan vergilere ilişkin üst kavram olarak harcama vergileri, tüketim vergileri, gider vergileri, işlem vergileri gibi çeşitli kullanımlar görülse de, Türk yazınında ağırlıklı eğilime uygun şekilde bu çalışmada da bu tür vergiler, harcama vergileri olarak adlandırılacaktır. Bu vergi türüne ilişkin kavramsal analiz için bkz. Billur Yaltı, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1998, s.1-2, özellikle dipnot 2; Şerif Emre Gökçay, **Harcama Vergilerinin Tarihsel Gelişimi, Kuramsal Yapısı ve Etkinliği**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022, ss.8-14 8Eser bundan sonra **Harcama Vergileri** olarak anılacaktır.).

[726] Gümrük verilerindeki cinsiyet önyargılarını inceleyen bir çalışma için bkz. Stotsky, "How Tax System Treat", s.33: "*Sanayileşmiş ülkelerdeki düşük teknolojili mallara karşı ayrımcılık yapan ithalat vergileri, genellikle düşük gelirli ülkelerdeki fabrika işçilerinin büyük bir bölümünü oluşturdukları için kadınlara karşı önyargılı olma eğilimindedir. Gelişmekte olan ülkelerdeki ithalat vergileri, kalkınmayı kadınlar lehine veya aleyhine değiştirebilir.".* Sorunun diğer yönü ise gümrük vergilerinin azaltılması veya kaldırılmasıyla ortaya çıkan kamu geliri kaybının kadınları daha olumsuz etkileyen KDV gibi ürünlere kaydırılmış olmasıdır, bkz. Valodia, s.141.

[727] Grown, "Conceptual", s.5-6; Valodia, s.140; Hodgson / Sadiq, s.116.

[728] Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.281; Gökçay, **Harcama Vergileri**, s.115.-116.

[729] Clements / Stotsky, s.272; Stotsky, "How Tax System Treat", s.32; Casale, s.25; Rodulfo, s.30; Elson, s.100; Ramazan Gökbunar, s.26; Ismael Fofana ve diğerleri, "Taxation Policy and Gender Employment in the Middle East and North Africa Region", IFPRI Discussion Paper 01227, 2012, s.9.

[730] Stotsky, "How Tax System Treat", s.32

[731] OECD, **Consumption Tax Trends** 2022, Paris:OECD Publishing, 2022, s.40.

[732] Lang, "Vergi Adaleti", s.24; Johanna Hey, "Steuersystem und Steuerverfassungrecht", Tipke/Lang Steuerrecht, 24.bası, Köln: Otto Schmidt, 2021, s.110. Joachim English, "Ability to Pay", **Principles of Law: Function, Status and Input in EU Tax Law** (Ed. Cécile Brokelind), Amsterdam:IBFD, 2014, s.445 (Eser bundan sonra "Ability to Pay" olarak anılacaktır.): *"İki vergi mükellefi benzer ekonomik koşullara sahipse, ancak birinin yaşamsal mal ve hizmetler için diğerinden daha fazla harcama yapması gerekiyorsa, benzer vergi ödeme kapasitesine sahip oldukları varsayılmamalıdır, bu ancak temel kişisel ve ailevi ihtiyaçlar karşılandıktan sonra sorulabilir…"* Benzer yönde bkz. Gökçay, **Harcama Vergileri**, ss.145-146. Kokott da harcama vergilerinde mali gücün ölçülmesi gerektiğini belirterek bu ölçümde fiili tüketim *(consumption)* yerine

mal ve hizmet kategorileri için harcama vergilerinde (özellikle KDV'de) avantajları gerektirebilir veya bu türden avantajları haklı gösterebilir.[733] Örneğin lüks olarak nitelendirilebilecek ürün ve hizmetlerin, temel/zorunlu nitelikteki ürün ve hizmetlere göre daha ağır vergilendirilmesi mali güç üzerinden gerekçelendirilebilir.[734] Ancak bu gerekçelendirmenin yasakoyucunun uyması gereken bir ilke mi yoksa yasakoyucunun takdir yetkisi içinde sosyal bir politika mı olduğu sorusu bile tek başına harcama vergilerinde mali gücün uygulanmasının diğer vergi türlerine göre daha zorlu olduğunu ortaya koymaktadır.[735]

Harcama vergilerinde genellikle lüks tüketim ürünleri daha yüksek oranlarda vergilendirilirken, temel ihtiyaçlar daha düşük oranlarda vergilendirilir. Hemen hemen tüm ülkelerde, harcama vergilerinde temel tüketim ürünlerinin istisna kategorisinde yahut daha düşük oran kategorisinde bulunduğu görülmektedir.[736] Bu noktada hangi ürün ve hizmetlerin neye ve kime göre "temel" ihtiyaç olarak belirlendiği önemlidir. Bu belirlemenin yapıldığı aşamada örtük cinsiyet önyargılarına rastlamak mümkündür.[737] Örneğin Türkiye'de standart orandan vergilendirilen göğüs pompaları,[738] çalışan ve emzirmeye devam eden bir kadın için temel ihtiyaçken lüks tüketim ürünleriyle aynı KDV'ye tabi tutulmaktadır. Bu noktada belirtmek gerekir ki literatürde sıklıkla birçok ülkede indirimli orana ya da istisnaya tabi tıraş bıçakları bu konuda bir karşılaştırma ürünü olarak ele alınmaktadır.[739] Türkiye'de tıraş bıçakları KDV Ek I ve II sayılı listelerde yer almadığı için standart KDV oranına tabiidir. KDV'deki bu

---

standartlaştırılmış harcama *(spending)* gücünün bir kriter olarak kullanılmasını önermektedir, bkz. Kokott, s.137. Karakoç' da:*"mali gücün kavranmasına en elverişli vergilerin genel harcama vergileri olduğunu"* vurgulamaktadır, Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri", s.1289.

[733] Lang, "Vergi Adaleti", s.24-25; Joachim English, "VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes", **Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences** (Ed. Michael Lang ve diğerleri), IBFD Publication, 2009 (IBFD Online Database, Erişim Tarihi: 18.08.2023) (Eser bundan sonra "VAT" olarak anılacaktır.).

[734] English, "Ability to Pay", s.462; Kokott, s.137.

[735] Bu anayasal vergilendirme ilkelerinin düzenleniş biçimiyle de yakından ilgili bir sorudur, bkz. Rita de la Feria, "Tax Fairness: Reconceptualising Taxation And Inequalities", **Taxation and Inequalities** (Amsterdam: IBFD, 2025-Forthcoming), s.11. (Eser bundan sonra **Taxation and Inequalities** olarak anılacaktır.).

[736] Bu noktada Danimarka'nın durumu ilginçtir. KDV standart oran yapısının çok sınırlı sayıda ürün için farklılaştırıldığı görülmektedir. Danimarka'da standart ve sıfır oran olmak üzere iki KDV oranı bulunmaktadır. İlginç bir şekilde, diğer tüm AB ülkelerinde standart ve sıfır oran arasında en az bir indirimli oran bulunmaktadır. Ancak Danimarka bu konuda bir istisnadır. Danimarka'da sağlık hizmetleri, sigorta hizmetleri ve gazete gibi çok sınırlı sayıdaki ürün ve hizmet grubunda sıfır oran uygulanmaktadır. Buna karşın temel gıdalar dahi %25'lik standart KDV oranına tabidir.

[737] Stotsky, "How Tax System Treat", s.32.

[738] GİB, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-2212 sayılı ve 23/07/2012 tarihli özelge.

[739] Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.458; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.68; Giokaris / Pouliasi, s.270.

türden cinsiyet önyargılarının tespiti için ürün katalogları ve bu ürünlerin hangi cinsiyetten tüketiciler tarafından kullanıldığının belirlenmesi önemlidir. Bu belirleme, cinsiyete göre ayrıştırılmış veriler ve ürünlere göre ayrıştırılmış vergisel veriler gerektirir.

Öte yandan lüks tüketim mallarına uygulanan özel tüketim vergilerinde (özellikle alkol ve tütün ürünlerine uygulanan ÖTV'lerde) erkeklere karşı bir cinsiyet önyargısı olduğuna dikkat çekilmektedir.[740] Bu noktada vergiye tabi konunun belirlenmesindeki amaç önemlidir. Alkol ve tütün ürünleri ağırlıkla erkekler tarafından kullanılsa da bu tür ürünlerin vergilendirilmesinde birtakım başka dışsallıklar (sağlığın korunması gibi) devreye girmektedir.[741] Bunlar ayrımcılık değerlendirmelerindeki çok önemli/zorlayıcı nedene karşılık gelmektedir.

Burada ifade edilebilecek husus şudur: esasında ampirik bulgulara göre erkekler harcama vergilerinin yükünü daha fazla taşımaktadır; çünkü tüketimleri ağırlıklı olarak alkol, tütün ya da petrol gibi yüksek vergi oranlarına tabi mallara yöneliktir. Buna karşın kadınlar, genellikle KDV'de sıfır ya da indirimli orana ya da istisnaya tabi olan ürünleri daha yaygın kullanmaktadır ve bu nedenle toplam KDV yükünün daha az bir kısmını taşımaktadır. Bu ampirik veriler, kadınların temel ürünlere dair tüketim ihtiyaçlarının daha yoğun olması nedeniyle KDV'deki indirimli oran ve istisna kategorilerinin temel ihtiyaçlara yöneldiği durumlarda, bu tür vergi kurallarının amaca uygun olduğu şeklinde yorumlanmaktadır.[742]

Sorunun bir diğer tarafı ise kadınların yoğun olarak toplumun düşük gelirli kesiminde temsil edilmeleri ve cinsiyetler arası ücret farkı gibi faktörler nedeniyle, gelirlerinin daha büyük bir kısmını harcama vergilerine ayırmalarıdır.[743] Bu durum, kadınların alım gücünü erkeklere kıyasla daha fazla sınırlandırmaktadır. Bu nedenle harcama vergileri görünüşte tarafsız olsa da

---

[740] Stotsky, "How Tax System Treat", s.32; Valodia, s.140; Joshi, s.3; Jon P. Nelson, "Gender Differences in Alcohol Demand: a Systematic Review of the Role of Prices and Taxes", **Health Economics**, Vol.23, Issue 10, 2014, ss.1260-1280.

[741] Clements / Stotsky, s.273; Grown, "Conceptual", s.15-16. Verginin bu dışsallıkları sağlayıp sağlamadığı ise bir başka problemdir ve bu çalışmanın kapsamını aşmaktadır ancak yapılan çalışmalar alkol üzerindeki verginin istenilen dışsallıkları sağlayamadığını ortaya koymaktadır, bkz. Nelson, ss.1260-1280; Metin Kocatepe, "Vergilendirme Yoluyla Özel Hayata Saygı Hakkına Bir Müdahale Örneği: ÖTV 3 Sayılı Liste", **XI. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Ed. Oytun Canyaş / Ertuğrul Akçaoğlu; Ezgi Sevinçhan Kurun; Yudum Özçelik), Ankara:Yetkin Yayınevi, 2023, ss.157-204.

[742] Josh, s.4; Valodia, s.143.

[743] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.42-43; Valodia, s.139; Hodgson / Sadiq, s.116; Elson, s.11. Bu esasında harcama vergilerinin azalan oranlı (regresif) niteliğiyle ilgilidir. Ancak KDV'nin regresif etkisi de tartışmalıdır, iki farklı görüş için bkz. Alastair Thomas, "Reassessing the Regressivity of the VAT", **OECD Taxation Working Papers**, No 49, 2020, ss.1-51; Thiago de Mattos Marques, "VAT's Regressivity: New Data for an Old Debate", IBFD International VAT Monitor January/February 2021, ss.50-59.

fiili etkileri kadın ve erkek tüketiciler üzerinde farklılaşmaktadır.[744] Ancak belirtmek gerekir ki bu örtük önyargıların niteliğini belirlemek zor ve karmaşıktır; çünkü bu tür mallar (örneğin temel yiyecekler) genellikle hem erkek hem de kadınların oluşturduğu bir hane halkının tüketimi için satın alınmaktadır.[745]

Yapılan ampirik çalışmalardan yola çıkarak söylenebilecek genel bir sonuç ise ana gelir sağlayıcının kadın olduğu "kadın tipi hanelerde *(female type household)"*[746] gelirin daha büyük bir kısmının gıda gibi "temel ürünlere" harcanmasına karşın "erkek tipi hanelerde *(male type household)"* daha az bir kısmının temel ürünlere harcanmasıdır.[747] Bu nedenle temel ürünlere getirilen vergilerin kadın ve erkek üzerindeki etkisi farklılaşmaktadır.

Yine ampirik çalışmaların ortaya çıkardığı bu sonuç üzerine şu değerlendirme yapılmaktadır: hanenin temel ihtiyaçları için yapılan harcamalara (örneğin çocuk giyimi) uygulanan harcama vergileri kadınların harcanabilir gelirini erkeklerden daha fazla azaltmaktadır; bu vergi kadının gelirini daha fazla azaltacağı için de hane halkı içindeki mevcut güç eşitsizliklerini pekiştirme potansiyeli taşımaktadır.[748]

Harcama vergilerindeki bir diğer cinsiyet etkisi ise evde üretilebilen mal ve hizmetlerin piyasadan ikame edilmesinde kendini göstermektedir. Kadınlar, erkeklere göre mal ve hizmetleri piyasa yerine evde karşılama konusunda toplumsal rolleri gereği daha ağırlıklı temsil edilmektedir.[749] Araştırmalar, kadınların daha esnek bir emek arzına sahip olduğunu ve harcama

---

[744] Buenaventura / Miranda, s.26; Valodia, s.139; Hodgson / Sadiq, s.116; Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, ss.41-43 (yazarlar bu durumu dikey adaletsizlik örneği olarak nitelendirmektedir); Lahey, "Growth vs. Equality", s.436-439;

[745] Stotsky, "How Tax System Treat", s.32; Clements / Stotsky, s.283; Grown, "Conceptual", s.14-15; Valodia, s.139. Valodia cinsiyet gibi kişisel bir özelliğin hanehalkı üzerinden değerlendirilmeye çalışılmasındaki metodolojik zorluklara dikkat çekmektedir. Bu durum, cinsiyet çalışmalarında, cinsiyete göre ayrıştırılmış veri (data) eksikliği sorununa karşılık gelmektedir.

[746] Düşük gelirli hanelerin başında genellikle kadınlar bulunmaktadır ve hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomilerde, tek ebeveynli haneler (genellikle kadın tipi aile olarak sınıflandırılır çünkü gelir elde eden tek yetişkin kadındır) ekonomideki en düşük gelirli haneler arasında aşırı temsil edilmektedir, bkz. Hodgson / Sadiq, s.116.

[747] Valodia, s.140, s.144; Casale, s.34: "*kadın tipi haneler ve istihdam edilen üyesi olmayan haneler, harcama dağılımının en altındaki beşte birlik kesimde yoğunlaşmaktadır. Buna karşılık, erkek tipi haneler, hem kadın hem erkek istihdam edilen haneler ve eşit sayıda yetişkinin yaşadığı haneler, harcama dağılımının üst kesiminde daha yoğun olarak yer almaktadır. Bu eğilim, cinsiyet eşitliği açısından olumlu etkileri olan herhangi bir vergi politikasının, gelir eşitliği açısından da güçlü sonuçlar vereceğini ima etmektedir."*

[748] Valodia, s.142; Hodgson/Sadiq, s.117: İrlanda ve Birleşik Krallık'ta çocuk giysileri ve ayakkabılarına uygulanan sıfır oran olup, bu muafiyet diğer giysiler için geçerli değildir. Çocuk giysileri genellikle çocukların bakımından sorumlu kişi tarafından satın alındığından, daha düşük KDV oranı ebeveynlerin maliyetini azaltacak ve bu da aile bütçesine yansıyacaktır. Buna karşılık, Yeni Zelanda'da olduğu gibi istisnalar içermeyen geniş tabanlı bir tüketim vergisi, kadınların hane halkı harcamalarının daha büyük bir kısmından sorumlu olması nedeniyle kadınlara karşı cinsiyet ayrımcılığı içerebilir.

[749] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.44.

vergilerindeki artışın mal ve hizmetleri piyasa yerine evde üretmeyi kadınlar için daha cazip hale getirdiğini göstermektedir.[750] Bu da kadınları, evde ücretsiz çalışmaya itebilmektedir. Dolayısıyla harcama vergilerinin yapısı oluşturulurken vergi istisnası ve oran belirlenmesinde kadınların istihdamı üzerinde olumlu-olumsuz etki yaratabilecek mal ve hizmetlerin tespit edilmesi önemlidir.[751] Piyasadan temin etmesi nedeniyle kadın istihdamına olumlu etki edecek mal ve hizmetler üzerindeki harcama vergilerinin azaltılması da cinsiyet eşitliğine katkı sunabilecektir. Örneğin kreş hizmetine erişim kadınların istihdama katılımı üzerinde olumlu etkiye sahiptir[752] ve bu nedenle harcama vergileri kapsamında vergi avantajlarına konu edilmelidir.[753]

Bu noktaya kadar yapılan açıklamalar harcama vergilerindeki cinsiyet önyargılarına ilişkin genel bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu önyargıların ve cinsiyet eşitsizliğinin giderilmesi konusundaki öneriler ise farklılaşmaktadır.

Bir görüşe göre harcama vergilerinde düşük gelirli hanelere ve kadınların ağırlıklı tükettiği ürünlere yönelik istisna ve düşük oran gibi vergi avantajları uygulanmalıdır.[754] Buna göre düşük gelirli kesimin tüketim yoğunluğuna yönelik temel ihtiyaç ürünlerinin uygun bir şekilde belirlendiği bir istisna-düşük oran kataloğu hem gelir eşitsizliğini hem de cinsiyet eşitsizliğini azaltmak için uygun bir yöntem olacaktır.[755]

Bir başka görüşe göre ise harcama vergilerindeki her bir istisna ve oran farklılaşması sistemi daha karmaşık hale getirmekte, kamu gelirlerini azaltmakta ve kamu gelirlerindeki

[750] 1991 yılındaki İsveç Vergi Reformunun etkilerinin incelendiği çalışmada, temizlik ve restoran hizmetleri gibi ev işlerini ikame eden hizmetlerde KDV artışının, bu işleri evde yapmayı daha cazip hale getirdiğini ortaya koymuştur, bkz. Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.44.

[751] Valodia, s.142; Clements /Stotsky, s.284.

[752] OECD, "How Does Access To Early Childhood Services Affect The Participation Of Women in The Labour Market?", 2018; Avrupa Komisyonu Ortak Araştırma Merkezi, Increasing Early Childhood Education And Care Participation Can Promote Women's Employment, 2023.

[753] Valodia, s.142.

[754] Valodia, s.139-142. Cinsiyetten bağımsız, genel olarak KDV'de temel ihtiyaçlara indirim-istisna uygulanması gerektiği yönünde bir mutabakat olduğu belirtilmektedir, bkz. English, "VAT" (IBFD Online Database, Erişim Tarihi: 18.08.2023).

[755] Rodríguez/Itriago, s.6; Valodia, s.143: *"vergi sisteminin basitliğinin önemli olduğunu kabul etmekle birlikte, bulgularımız, temel tüketim mallarına istisnalar ve sıfır oran uygulayan dolaylı vergi sistemlerinin, hem yoksulluk hem de cinsiyet eşitliği açısından önemli ölçüde olumlu sonuçlar verdiğini göstermektedir.".*

azalma düşük gelirli kadınları daha olumsuz etkilemektedir.[756] Hazine gelirine odaklanan bu yaklaşıma karşı, kamu gelirlerinin cinsiyet eşitliğine hizmet etmeye harcanmaması riskine işaret edilmektedir (özellikle toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemenin olmadığı durumlarda bu riskin ortaya çıkması daha olasıdır).[757] Bu noktada temel ürünlere getirilecek vergi avantajları ile vazgeçilen kamu geliri arasındaki kamu yararı dengesine dair gerilim, harcama vergilerindeki cinsiyet önyargılarının giderilmesine ilişkin çözümleri girift bir hale getirmektedir. Bu konudaki çözüm önerilerden biri, temel ürünler üzerindeki KDV yükünün lüks mallara uygulanan özel tüketim vergilerine ve/veya servet vergilerine doğru kaydırılmasıdır.[758] Böylece hazinede oluşacak kayıp telafi edilebilecektir.

Harcama vergilerinin cinsiyet perspektifiyle ele alınması, vergi sistemlerindeki örtük cinsiyet ayrımcılığıyla mücadele için önemli bir adımdır. Bu yapılırken vergi sistemi tasarımında mali gücü merkeze alan odağın her zaman göz önünde bulundurulması gerekir.[759]

Harcama vergilerinde cinsiyet perspektifinden yapılacak okumalara ilişkin bir diğer uyarı ise bu vergi türünde vergi yükünün azalmasının her zaman fiyatları düşürmeyeceğine yöneliktir. Özel sektör vergi maliyetini azalttığı halde fiyatları sabit tutabilir.[760] Bu nedenle harcama vergilerindeki yükün azalmasının fiyatlara etki edip etmediği analiz edilmelidir. Bu da özel sektörün fiyatlandırma politikalarında cinsiyet ayrımcılığının incelenmesini gerektirir.

B. Harcamaların Fiyatlandırılmasında Cinsiyet Ayrımı *(Pink Tax)*

Benzer mal ve hizmetler için kadınların erkeklere oranla ödediği fazla miktarlar için literatürde sıklıkla pembe vergi *(pink tax)* kavramı kullanılmaktadır.[761] Bu tür cinsiyete dayalı

---

[756] Stewart, **Tax and Government**, s. 95-97; Miranda Stewart, "Seeking Sanity on GST Sanitary Tax Debate", Austaxpolicy, 9 Ekim 2018; Kathleen A. Lahey, "Uncovering Women in Taxation: The Gender Impact of Detaxation, Tax Expenditures, and Joint Tax/Benefit Units", **Osgoode Hall Law Journal**, Vol.52, Issue 2, 2015, s.440 (Eser bundan sonra "Uncovering" olarak anılacaktır.).

[757] Joshi, s.5. Yazar, toplanan vergilerin çocuk bakımı yerine askerlik hizmetine harcanmasını örnek göstermektedir. Bu nedenle, sadece vergi toplamak değil, toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme ve hesap verebilirlik de şarttır.

[758] Rodríguez/Itriago, s.6; Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.45-46.

[759] Valodia, s.141.

[760] Rita de la Feria, "The UK VAT at 50: The Good, the Bad and the Ugly", **British Tax Review**, Vol.30, No 3, 2023, s.293 (Eser bundan sonra "UK VAT at 50" olarak anılacaktır.).

[761] Pembe vergi, benzer mal ve hizmetler için kadınların fazla ödediği fiyatları ifade etmektedir. Bu kapsamda yalnızca kadın ürünlerine uygulanan vergiler ya da fiyatlandırmalar bu başlıkta değil, menstrüasyon ürünleri başlığında ele alınmıştır. Örneğin kuru temizleme hizmeti için kadınların daha fazla vergi ödemesi, aynı içerikli deodorantın ambalajının kadınlara yönelik olduğunda fiyatının artması gibi durumlar bu kapsamdadır, bkz. Yazıcıoğlu, **Pink Tax,** ss.10-13; Mackenzi Lafferty, "The Pink Tax: The Persistence of Gender Price Disparity", **Midwest Journal of Undergraduate Research,** Issue 11, 2019, s.60;

farklı fiyatlamanın cinsiyete dayalı doğrudan ayrımcılık oluşturduğu belirtilmektedir.[762] Örneğin aynı markanın tamamen aynı nitelikteki tıraş bıçağının pembe renkli olanının mavi renkli olanına göre daha yüksek fiyattan sunulması bu kapsamda değerlendirilmektedir.[763]

Pembe vergi kavramı, farklı cinsiyetlerin yalnızca eş ya da çalışan olarak değil; aynı zamanda tüketici olarak da dezavantajlı konumda olduklarını göstermesi açısından önemlidir. Esasında harcama vergilerinde matrah, satış fiyatı üzerinden belirlenmekte ve özel sektörün belirlediği bir fiyatlandırma söz konusu olmaktadır. Başka bir deyişle pembe vergi, her ne kadar isminde vergi geçse de teknik olarak bir vergi değildir. Ancak temel hakların yatay etkisi nedeniyle devletin özel sektörde ortaya çıkacak ayrımcı muameleleri ortadan kaldırma yükümlülüğü olduğuna işaret etmek gerekir.[764] Bu nedenle cinsiyet ayrımcı fiyatlandırmayı (pembe vergi) önlemek de devletin yükümlülüğü kapsamındadır.

Stephanie Gonzalez Guittar, / Liz Grauerholz / Erin N. Kidder / Shameika, Daye / Megan McLaughlin, "Beyond the Pink Tax: Gender-Based Pricing and Differentiation of Personal Care Products" **Gender Issues**, Vol 39, Issue 1, 2021, s.3.

Terimin kullanımı cinsiyet, cinsiyet kimliği ve toplumsal cinsiyete dair gelişen çağdaş anlayışa rağmen, erkek/kadın cinsiyet ikiliğine sıkıştırılması yönünden eleştirilmektedir, bkz. Bridget J. Crawford, "Pink Tax and Other Tropes", **Yale Journal of Law and Feminism**, Vol.34, Issue 1, 2023, s.91-92. (Eser bundan sonra, "Pink Tax" olarak anılacaktır.)., s.93, dipnot 15.

[762] Alara Efsun Yazıcıoğlu, "Pink Tax And Tampon Tax: Two Persistent Cases of Sex Discrimination", **European Equality Law Review**, 2024, s. 65 (Eser bundan sonra "Pink Tax And Tampon Tax" olarak anılacaktır.).

[763] Eugenia Caracciolo di Torella, **Directive 2004/113/EC on Gender Equality in Goods and Services – In search of the potential of a forgotten Directive**, Brüksel: European Commission, 2021, s.8; Guittar ve diğerleri, s.3-4; Crawford, "Pink Tax", ss.91-92.

[764] Oya Boyar, **Anayasa ve Özel Hukuk**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.16 (Eser bundan sonra **Özel Hukuk** olarak anılacaktır.): "*Anayasal hakların özel hukuka uygulanmasına, özellikle Alman hukuku sisteminden kaynaklanan bir şekilde Anayasanın üçüncü kişilere etkisi ya da yatay etkisi deniyor"* Ayrıca devletin pozitif yükümlülüğü ve yatay etki ile ilgili bkz. Boyar, "Pozitif", .s.56-59. Eşitlik ilkesinin (AY m.10) özel hukuk kişilerini muhatap alıp almadığı hususu Türk Anayasa Hukuku doktrininde tartışmalıdır. Bir görüş eşitliğin devlet yönetimine egemen bir ilke olduğu ve özel hukuk kişilerini muhatap almadığı sonucuna ulaşmaktadır, bkz. Gözler, s.269. Bu nedenle de eşitlik ilkesinin özel hukuk kişileri arasında ancak dolaylı bir etkisinin olabileceği yönündeki özellikle Alman doktrininde savunulan görüş aktarılmaktadır, bkz. Öden, s.156. Aksi görüş ise, AY m.11'i (*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve **diğer kuruluş ve kişileri** bağlayan temel hukuk kurallarıdır*- vurgu yazara aittir) de dayanak kabul ederek eşitlik ilkesinin özel hukuk kişileri arasında da geçerli olduğunu ifade etmektedir, bkz. İnceoğlu, "Eşitlik", s.48; Karan, **"**Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", s.466. Nihayet eşitlik ilkesinin yatay etki yarattığını ve özel kişileri de kapsayacak şekilde uygulanması gerektiğini savunan ancak AY m.11'den farklı olarak AY m.10/son cümlesinde kanun önünde eşitlik ilkesinin muhataplarının lafzı olarak "*Devlet organları ve idare makamları"* olarak belirlenmiş olduğuna dikkat çeken görüşü de ifade etmek gerekir. Buna göre AY m.10'un diğer hükümlerinde bu belirleme olmadığından eşitlik ilkesi özel hukuk kişilerini de bağlayan bir etkiye sahiptir, bkz. Öden, s.156.

Karşılaştırmalı hukukta ABD'nin bazı eyaletlerinde bu konu, gündemin önemli bir parçası olmuştur. Kaliforniya[765] ve New York[766] gibi birkaç eyaletin tüketici mal ve hizmetlerindeki farklı fiyatlandırmayı yasaklayan düzenlemeler getirdikleri görülmektedir. Bu durum pembe vergi ayrımcılığını önlemeye yönelik tedbirler olarak değerlendirilmektedir.[767] Eyalet düzeyinde gerçekleştirilen bu yasal düzenlemelere rağmen, konu federal düzeyde henüz ele alınmamıştır.[768]

ABD Yüksek Mahkemesi'nin 2014 yılında verdiği *Rack Room Shoes ve Forever 21, Inc. and Skiz Imports* kararında,[769] gümrük tarife cetvelinde ayakkabı ithalinde uygulanan tarifenin yaş ve cinsiyete bağlı olarak farklı kategorilere ayrılmasını eşit koruma ilkesinin ihlali olarak görmemesi de federal düzeyde konuya yaklaşımın sınırlı olduğunu göstermektedir. Yüksek Mahkeme, "görünüş açısından tarafsız" bir yasanın anayasaya aykırı olduğu iddia edildiğinde, "yasanın gerçek kişiler üzerinde ayrımcı bir niyetten kaynaklanan farklı bir etkiye sahip olduğunu göstermesi gerektiğini" belirterek dilekçe sahiplerinin bu davada ayrımcı niyeti

[765] California Assembly Bill 1287, Civil Code Section 51.14. Bu kural, işletmelerin aynı ürün için farklı cinsiyetlere farklı fiyatlar belirlemesini yasaklamaktadır. Yasa, esasen kadınlara yönelik pazarlanan ürünlerin erkeklere yönelik benzer ürünlerden daha pahalı olmasını önlemeyi amaçlamaktadır. Yasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte işletmeler, aynı marka veya ortak markalara sahip ve aynı malzemelerle üretilen, benzer işlevsellikteki ürünlerin fiyatlarını cinsiyete göre farklılaştırmaktan kaçınmak zorundadırlar. Yasanın ihlali halinde duruma ve şartlara göre ihtiyati tedbir kararına, tazminata ya da para cezasına hükmedilebilmektedir. Bu para cezası bir medeni ceza *(civil penalty)* hükmündedir.

[766] New York General Business Law Section 391-U-2. Bu kural, cinsiyete göre farklı fiyatlandırma uygulamasını yasaklamaktadır. Yasa, temelde benzer olan tüketim malları veya hizmetler için cinsiyete dayalı farklı fiyat uygulamasını yasaklar. Yasa, 2021 mali yılı bütçesi kapsamında yürürlüğe girmiştir ve özellikle kadınlara yönelik olan fiyat ayrımcılığını ortadan kaldırmayı hedeflemektedir. Yasanın ihlali halinde duruma ve şartlara göre ihtiyati tedbir kararına, tazminata ya da para cezasına hükmedilebilmektedir. Bu para cezası bir medeni ceza *(civil penalty)* hükmündedir.

[767] Lafferty, s.64. ABD'de özel sektör fiyatlamaları da satış vergileriyle ilişkili olarak eşit koruma ilkesi kapsamında eyaletlerin cinsiyet ayrımcılığını önlemeleri gereken bir alan olarak değerlendirilmektedir, bkz. George S. Isaacson / Stacy O. Stitham, "The 'Tampon Tax': Hidden Gender Bias in Medical Products Exemptions", **Tax Notes State**, 16.09.2019, s.1125.

[768] Bu konuda 3 kere yasa teklifi verilmiş ancak tasarı yasalaşmamıştır, bkz. Pink Tax Repeal Act, H.R. 5686, 114th Cong. (2016); H.R. 5464, 115th Cong. (2017-18); H.R. 2048, 116th Cong. (2019-20); H.R. 3853, 117th Cong. (2021- 22).

[769] ABD Yüksek Mahkemesi, *Rack Room Shoes v. United States and Forever 21, Inc. And Skiz Imports Llc, Petitioners*, Nos. 13-690 and 13-822.

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Giyim ve ayakkabı ithal eden davacı şirketler, Uluslararası Ticaret Mahkemesi'nde dava açarak, Amerika Birleşik Devletleri Uyumlaştırılmış Tarife Cetveli'ndeki sınıflandırmaların Due Process Clause'un eşit koruma maddesini ihlal ederek yaş veya cinsiyet temelinde ayrımcılık yaptığını iddia etmiştir. Bu sınıflandırmalar, ayakkabı veya giysilerin gençler, erkekler veya kadınlar için olacak şekilde alt kategorilere ayrılmasına bağlı olarak farklı tarife oranlarını düzenlemektedir. Bu tarifeye göre HTSUS Alt Başlığı 6205.20.20 "erkek veya erkek çocuk" pamuklu gömleklerine %19,7 oranında vergi uygularken, HTSUS Alt Başlığı 6206.30.30 "kadın veya kız çocuk" pamuklu gömleklerine %15,4 oranında vergi uygulamaktadır.

Yüksek Mahkemenin belirttiği bu spesifik tarifedeki yük erkekler bakımından daha yüksek olsa da ortalama olarak kadınlara yönelik giyim ithalatı, erkeklere yönelik giyim ithalatından daha yüksek bir oranda vergilendirilmektedir- erkekler için %11,9'a kıyasla kadınlar için %15,1 oranla-, bkz. Joint Economic Committee: U.S. Congress, The Pink Tax How Gender-Based Pricing Hurts Women's Buying Power, 2016, s.5. Ayrıca bkz. Lori L. Taylor / Jawad Dar, "Fairer Trade: Removing Gender Bias in US Import Taxes," **The Takeaway**, Vol.6, Issue 3, 2015, s.3.

yeterli şekilde ortaya koyamadığına karar vermiştir. Mahkeme'ye göre, Kongre'nin tarife cetvelinde erkeklere (veya kadınlara) karşı ayrımcılık yapmayı amaçladığını gösteren bir kanıt olmadıkça, sadece farklı "etki" olgusundan yola çıkarak ayrımcı niyetin var olduğu söylenemez.

ABD'de 8. Temyiz Mahkemesinde 2021 yılında görülen *Schulte davasında* da yargı benzer yaklaşımını sürdürmüştür.[770] Bu davada davacı Karen Schulte, aynı markanın kadınlara yönelik antiperspirant ürünlerinin, erkeklere yönelik ürünlerine kıyasla daha yüksek fiyatlandırılmasının cinsiyete dayalı ayrımcılık oluşturduğunu iddia etmişse de Mahkeme, ürünlerin farklı koku, ambalaj ve etiketlemeye sahip olduğunu, bu nedenle farklı müşteri tercihlerine hitap ettiğini belirterek, Schulte'nin iddiasını reddetmiştir.

Birleşik Krallık'ta konu parlamentoda ele alınmış ve yöneltilen bir soru önergesine yönelik cevapta erkeklerle kadınlara pazarlanan ürünlerin farklı fiyatlandırılmasının 2010 Eşitlik Yasası kapsamında ayrımcılık anlamına gelmediği, çünkü ürünleri satın almanın zorunlu olmadığı veya satın alımın engellenmediği belirtilmiştir.[771]

Konu AB nezdinde mal ve hizmetlere erişimde ve bunların arzında erkekler ve kadınlar arasında eşit muamele ilkesini içeren 2004/113/EC Direktifinin ihlali kapsamında da tartışılmaktadır.[772] Direktif, cinsiyete dayalı fiyatlandırmaya özel olarak atıfta bulunmamakla birlikte, mal ve hizmetlere erişim ve bunların tedarikinde cinsiyet eşitliğinin sağlanmasını kapsamaktadır.[773]

Direktif, üye devletlerin, mal ve hizmetlere erişimde cinsiyete dayalı eşitlik ilkesinin uygulanmaması nedeniyle zarar gördüğünü düşünen kişilere yargı ve/veya idari prosedürlere erişim sağlamalarını ve bu kişilere maruz kaldıkları ayrımcılık sonucunda uğradıkları zarar ve kayıplar için etkili ve caydırıcı nitelikte tazminat veya giderim sağlanmasını zorunlu

[770] Schulte v. Conopco, Inc., No. 20-2696 (8th Cir. 2021).

[771] UK Parliament: Written questions, answers and statements: Gender Marketing and Early Day Motions: Pink Tax, UIN 78828, tabled on 22 July 2020.

[772] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.14; Yazıcıoğlu, "Pink Tax And Tampon Tax", s. 66. Direktifle ilgili yapılan bir çalışmada belirtildiğine göre, Direktif genellikle kadın ürünlerine yönelik daha yüksek fiyatlarla ilişkilendirildiği için önemsenmemektedir. Bazı ülkelerde, kadınlara özel indirimler veya farklı fiyatlandırma gibi konularda yapılan şikayetlerin önemsiz görüldüğü (ör. Finlandiya); Bazı ülkelerde (ör. Belçika), kadınları daha çok etkileyen konulardaki şikayetlerin (örneğin, kuaför fiyatları veya pembe vergi) erkekleri de ilgilendiren konulara (örneğin, gece kulüplerine giriş ücretleri) kıyasla daha az dikkat çektiği belirtilmektedir, bkz. Caracciolo di Torella, s.8.

[773] Yazıcıoğlu, "Pink Tax And Tampon Tax", s. 66

kılmaktadır (m.8). Ayrıca, mal ve hizmetlere erişimde eşitlik ilkesinin ihlal edildiğini düşünen kişilerin doğrudan veya dolaylı ayrımcılık olduğuna dair bazı olgular ortaya koyması durumunda, karşı tarafın eşitlik ilkesini ihlal etmediğini kanıtlaması gerektiğini vurgulamaktadır (m.9). Bunun yanı sıra, Direktif ihlal durumlarında uygulanacak yaptırımlara ilişkin hükümler de içermektedir (m.14).

Direktif oldukça önemlidir; çünkü AB kapsamında kadın-erkek eşitliğine ilişkin hukuk düzenlemelerini çalışma hayatıyla sınırlı şekilde değil; tüketimi de kapsayan ekonomik hayatın diğer katmanlarını da içerecek şekilde genişleterek ele alınmasını sağlamıştır. Bu Direktifin oluşumunun ardında yatan fikir, eşitlik ilkesinin etkili olabilmesi için tek bir alanla (istihdam) sınırlı kalmaması ve günlük yaşamın tüm yönlerine uygulanmasıdır.[774]

Belirli bir mal ve hizmete ilişkin cinsiyet önyargılarının anlaşılmasındaki güçlük ve ilgili mevzuat konusunda kamuoyu farkındalığının olmaması konuya dair ayrımcılık şikayetlerinin az olmasına neden olmaktadır.[775] Bu farkındalığı artırma noktasında getirilen önerilerden biri, konuya ilişkin açık, anlaşılır, belirli kanun hükümleri tesis edilmesidir. Böyle bir yasal çerçeve içinde tüketiciler cinsiyet ayrımcılığını fark edebilecek şekilde daha donanımlı hale gelecektir.[776]

[774] Caracciolo di Torella, s.36.

[775] Caracciolo di Torella, s.74; Patricia Galindo da Fonseca, "État des lieux et analyse critique des lois en vigueur sur le phénomène de la "taxe rose", **Gouvernement du Québec: Office de la protection du consommateur**, Étude, 2017, s.23 Fonseca'ya göre tüketicinin cinsiyetine dayalı ayrımcılıktan kaynaklanan zarar, işyerindeki ayrımcılıktan kaynaklanan zarardan genellikle daha az zarar doğurduğundan şikâyet sayısı nispeten düşüktür. Kurallara ilişkin farkındalık eksikliği, istihdam ayrımcılığına ilişkin kaydedilen sayıya kıyasla mal ve hizmetlere yönelik ayrımcı fiyat farklarına ilişkin şikâyet sayısının düşük olmasını da açıklamaktadır.

[776] Yazıcıoğlu, "Pink Tax And Tampon Tax", s.68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

CİNSİYETE ÖZGÜ SAĞLIK HARCAMALARININ VERGİSEL BOYUTU

Mali gücü etkileyen kişisel bir durum olarak sağlık harcamalarının vergi sistemlerinde gözetilmesi gerekir. Sağlık alanı, cinsiyete göre farklılaşan durumların en yoğun görüldüğü alanlardan biri olarak, vergi sistemleri içindeki yerinin tespitiyle cinsiyet eşitliği açısından önemli bir tartışma alanı oluşturmaktadır. Bazı durumlarda cinsiyete özgü sağlık harcamalarının vergi indirimi veya muafiyet kapsamına alınması, bireylerin sağlık hizmetlerine erişimini kolaylaştırabilirken; bazı durumlarda bu tür hükümler düzenleniş biçimiyle ya da kapsamına dair yorumla cinsiyetler arasında dolaylı bir ayrımcılık yaratabilmektedir. Bu nedenle, verginin sağlık harcamaları üzerindeki cinsiyet etkilerinde ayrımcılık yasağı/eşitlik, sağlık hakkı ve özel hayata saygı hakkı bir dizi temel hak ve özgürlük çerçevesinde tartışmalar da gündeme gelmektedir.

Cinsiyete özgü sağlık hizmetleri ve ürünlerinin maddi vergi hukukundaki tartışmaları iki yönüyle ele alınabilir[777]: i) bu hizmet ve ürünler için yapılan harcamaların gelir vergisi kapsamında indirime konu olup olmaması, ii) bu hizmet ve ürün grupları üzerindeki harcama vergileri. Vergi türlerine göre ayrışan bu tartışmalara geçmeden önce vergi hukukunda sağlık harcaması kavramını ortaya koymak gerekir.

[777] Bunlara ek olarak kamu geliri olarak vergilerin finanse ettiği devletin sağlık harcamaları tartışmaların bir başka boyutunu oluşturmaktadır ancak bu çalışma kapsamında ele alınmamıştır. Ayrıca sağlık hizmeti sunan kişi ve kurumların vergisel konumu da doğrudan cinsiyete özgü bir etki olarak görülmediğinden çalışma kapsamına alınmamıştır. Bu noktada Türk vergi mevzuatındaki bazı düzenlemeleri anmakla yetineceğiz: GVK m.89/5, GVK m.89/13; KVK m.4/1-b, KVK m.10/1-ç, KVK m.10/1-ğ; KDVK m.13/k, KDVK m.13/l, KDVK m.17/2-a.

I. Vergi Hukukunda Sağlık Harcaması: Kavram ve Kapsam

Türk vergi hukukunda sağlık harcamaları, gelir vergisi ve katma değer vergisi kapsamında düzenlemelere konu olmaktadır. Sağlık harcamaları, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)[778] m.89/1-2'deki koşulların sağlanması durumunda gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir. Vergi idaresi yapılan sağlık harcamalarının GVK m.89/1-2 kapsamına girip girmediğini belirlerken, hem 255 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği[779] hem de Sosyal Güvenlik Kurumu Uygulama Tebliği'ni[780] göz önünde bulundurmaktadır.[781]

GVK m.89/1-2'de sağlık harcaması ile ilgili olarak Kanun'da herhangi bir tanım verilmemiştir. 255 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ 4.1.'de sağlık harcaması kavramını şu şekilde açıklamıştır: *"Teşhis ve/veya tedavi sürecinde yapılan sağlık harcamaları (muayene, tahlil, ameliyat, fizik tedavi ve hastane giderleri ile ilaç, sağlık malzemesi, gözlük ve lens alımları gibi) vergi indirimine konu teşkil edecektir."*

Tebliğ ile getirilen düzenlemeden anlaşılan sonuca göre, bir sağlık harcamasının GVK m.89/1-2 kapsamında matrahtan indirilebilmesi için, bu harcamanın bir "teşhis veya tedavi sürecinde" yapılması gerekmektedir. GİB açıkça ifade etmese de sağlık harcamasını, kişisel sıhhat/esenlik durumuyla bağlantılı olarak değil, bir hastalığın yahut sağlık durumunun teşhisi veya tedavisi ile bağlantılı olarak değerlendirmektedir.[782] Mükellef örneğin diyetisyenlik hizmetine ilişkin giderleri sağlık harcaması olarak indiremeyecektir[783], ancak beslenme ile bağlantılı olarak ortaya çıkması muhtemel bir hastalığın teşhisi veya böyle bir hastalığın tedavisi için yaptığı belli harcamalar indirime konu olabilecektir.

---

[778] RG Tarih- Sayı: 6/1/1961 – 1070.

[779] RG Tarih- Sayı: 24/12/2004 – 25680. Tebliğ her ne kadar yürürlükten kaldırılan "ücretlilerde vergi indirimi" başlıklı GVK mükerrer madde 121 kapsamında çıkarılmış olsa da GVK m.89/2'nin aynı ifadeleri içeren hükmüne de uygulanmaktadır.

[780] RG Tarih- Sayı: 24.03.2013 – 28597.

[781] Örnekler için bkz. GİB, 05/03/2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-1-216 sayılı Özelge; GİB, 01.10.2013 tarihli ve 13649056-120[89-2013/ÖZE-07]-74 sayılı Özelge.

[782] Bu kapsamda GİB lazer göz tedavisi (GİB, 23.01.2020 tarihli ve 62030549-120[89-2018/603]-E.82901 sayılı özelgesi) ve ortodonti diş tedavisini (GİB, 13.12.2017 tarihli ve 62030549-120[89-2017/623]-553913 sayılı özelgesi) indirilebilir sağlık harcamaları olarak değerlendirirken, psikolojik danışmanlık (GİB, 02.11.2023 tarihli ve E-60757842-120-26606 sayılı özelge) ve diyetisyenlik (GİB, 08.02.2023 tarihli ve E-35831311-010.01-2614 sayılı özelge) harcamalarının indirilemeyeceğine yönelik görüş bildirmiştir.

[783] GİB, 08.02.2023 tarihli ve E-35831311-010.01-2614 sayılı Özelge.

İdarenin sağlık harcamasına yönelik bu görüşleri öncelikle sağlık harcaması kavramının ortaya konması; ardından temel hak ve özgürlükler perspektifinden sağlık hakkı ile bağlantılı olarak sağlık harcamasının kapsamının ortaya konması şeklinde iki adımlı bir yöntemle değerlendirilebilir. Totolojik bir ifadeyle sağlık harcaması, sağlık için yapılan harcamaları ifade eder. Sağlık ise *"bireyin fiziksel, sosyal ve ruhsal yönden tam bir iyilik durumunda olması, vücut esenliği; keyif, sıhhat"* olarak tanımlanır.[784] Bu kavramsal belirleme ile "sağlık harcaması" kişinin fiziksel, sosyal ve ruhsal yönden iyiliği için yaptığı harcamalar şeklinde yorumlanabilir. Oysa GVK m.89 için yapılan yasa-altı düzenlemede sağlık harcamasına ilişkin kapsam (255 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ 4.1.-*teşhis ve tedavi süreci koşulu*) sınırlandırılmaktadır. İkinci adımda düzenlemeye ve uygulamaya sağlık hakkı yönünden bakılacak olursa, sağlık hakkının, teşhis ve tedavi ile sınırlı bir sağlık bakımı hakkını ifade etmediği, aksine "sağlık için gerekli koşullardan yararlanmayı"[785] ve "bireyin bedensel, ruhsal ve sosyal bütünüyle tam bir iyilik halinde olmasını"[786] kapsadığı görülmektedir. Nitekim Dünya Sağlık Teşkilatı (DST) Anayasası başlangıç bölümü, İHEB m.25, ESKS m.12 bu türden bir kapsamı gerekli kılmaktadır.[787]

Türk vergi hukukunda, sağlık hizmetlerine yer verilen 2007/13033 sayılı KDV Oranlarına İlişkin Genel Kararname'nin[788] II sayılı Listesi'nin B-21. Bölümü de sağlık harcaması kavramının belirlenmesinde dayanak alınacak bir diğer düzenlemedir. Bu düzenleme uyarınca, *"İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri"nin* indirimli oran olarak %10'luk oran tarifesine tabi tutulacağı ifade edilmiştir.[789]

Benzer şekilde KDVK'da istisnaları düzenleyen m.13/l'de *"Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu*

[784] TDK, Güncel Türkçe Sözlük, https://sozluk.gov.tr/ (Erişim Tarihi 25.07.2024).

[785] Ertan, s.4.

[786] Yaylacı, s.159.

[787] Sağlık hakkına ilişkin normatif gelişmeler için bkz. Birinci Bölüm, Sağlık Hakkı alt başlığı.

[788] RG Tarih-Sayı: 30 Aralık 2007 – 26742.

[789] 7346 sayılı CB kararı ile 10.07.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'de (II) sayılı listeye uygulanan indirimli oran %8'den %10'a, ekli listede olmayan ürün ve hizmetlere uygulanan oran ise %18'den %20'ye çıkarılmıştır, bkz. RG Tarih-Sayı: 7 Temmuz 2023-32241).

gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.)" hükmünde *"koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri"* istisna kapsamına dahil edildiği görülmektedir.

KDV kapsamındaki bu düzenlemelerde dikkat çekici husus, gelir vergisi sisteminden farklı olarak KDV'deki indirimli orana ve istisnaya tabi tutulacak hizmetlerin teşhis ve tedaviye ek olarak koruyucu/önleyici sağlık işlemlerini de içerecek şekilde daha geniş bir biçimde ele alınmış olmasıdır.

Sağlık harcamalarının kapsamının belirlenmesi ABD'de oldukça tartışmalı bir konudur. Türk GVK m.89/1-2'ye benzer şekilde, ABD'de İç Gelirler Kanunu (Internal Revenue Code-IRC)[790] Section (Sec.) 213, bir vergi mükellefinin "tıbbi bakım *(medical care)*" için yaptığı harcamaların -belli rakamsal ve usuli koşullar çerçevesinde- gelir vergisi matrahından indirimine izin vermektedir.

IRC Sec.213(d)(1)(A)'da GVK m.89'dan farklı olarak tıbbi bakım açıkça yasada tanımlanmıştır: *"hastalığın teşhisi, tedavisi, hafifletilmesi veya önlenmesi için veya vücudun herhangi bir yapısını veya işlevini etkilemek amacıyla yapılan işlemler"* tıbbi bakım kapsamındadır. Bu hüküm GVK m.89/1-2 ile karşılaştırıldığında ilk dikkat çeken husus, Türk GVK'da herhangi bir sağlık harcaması tanımı yapılmamışken (bu eksiklik Tebliğ ile giderilmeye çalışılmış ama yasadan daha sınırlı bir düzenleme getirilmiştir) IRC Sec.213'te açık bir tanım yapılmış olmasıdır. Bir diğer dikkat çeken husus Türk hukukunda Tebliğde harcamanın teşhis ve tedavi ile sınırlandırılmasına karşın, ABD hukukunda kapsama hastalığın hafifletilmesi ve önlenmesinin, başka bir deyişle koruyucu ve önleyici sağlık uygulamalarının da alınmış olmasıdır. Halbuki GVK m.89/1-2, tıbbi *(medical)* yerine daha geniş kapsamlı "sağlık" *(health)* kavramını tercih etmiştir. Yasa düzeyindeki bu kavram seçimine göre esasında sağlık harcamasını içeren GVK m.89, tıbbi bakımı içeren IRC m.213'e göre çok daha geniş kapsamlı yorumlanmalıdır.

ABD'de yargı organları IRC Sec.213'teki tıbbi bakım kavramını iki kriter üzerinden okumaktadır: i) bir hastalığın, kusurun veya rahatsızlığın -zihinsel veya fiziksel- mevcut olması

[790] United States Code, 2006 Edition, Supplement 3, Title 26 – Internal Revenue Code, Y 1.2/5.

veya böyle bir durumun yakın bir ihtimal dahilinde olması ve ii) yapılan harcama ile hükmün ilk kısmında belirtilen hastalığın teşhisi, tedavisi, hafifletilmesi veya önlenmesi arasında doğrudan ve yakın bir ilişki olması. Bu nedenledir ki ikinci dereceden harcamalar madde kapsamında tıbbi bakım harcaması olarak değerlendirilmemektedir.[791] Yargı tarafından geliştirilen bu kriterler IRS'in verdiği özelgelerde de kullanılmaktadır.[792]

Sağlık harcamalarının kapsamına ilişkin bir düzenleme Kanada vergi hukukunda da görülmektedir. Kanada Gelir Vergisi Kanunu (Income Tax Act-ITA)[793] m.118.2(2) gereği, bir vergi mükellefinin kendisi, eşi (medeni hukuk birliktelikleri dahil) ve 18 yaşın altındaki çocukları için yaptığı tıbbi giderleri *(medical expense)*, vergi matrahından indirilebilmektedir. Tıbbi gider açıkça tanımlanmamış ancak tıbbi giderin yapıldığı kişi/kurum ya da ürün/hizmet dikkate alınarak bir katalog belirlenmiştir. Bu kataloğa göre örn. ITA m.18.2(2)(a), bir "tıp doktoru, diş hekimi, hemşire veya hastaneye" ödenen tutarları kapsama alırken ITA m.118.2(2)(n), "reçeteli ilaçları" kapsama almaktadır. Hükümde belirtilen diğer birçok harcamanın yanı sıra, ITA m.118.2(2)(g) belirli koşullarda tıbbi hizmetlere ulaşım *(transport)* için de indirim yapılmasına izin vermektedir.

Son olarak vergi hukukunda sağlık harcamalarına ilişkin kapsamın belirlenmesi bakımından AB Hukukunda KDV Direktifine[794] de işaret etmek gerekir. Direktif m.132/1-b'ye göre *"kamu kuruluşları veya bunlara eşdeğer diğer kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen tıbbi bakım (medical care) ve bununla yakından ilişkili faaliyetler"* KDV'den istisna tutulacaktır.

Bu maddenin amacı AB Komisyonu ve ABAD tarafından tıbbi bakımın maliyetini azaltmak ve bu bakımı bireyler için daha erişilebilir kılmak şeklinde ortaya konmaktadır.[795]

---

[791] Bkz. *Havey v. Commissioner*, 12 T.C. 412-413 (1949) (doktor tavsiyesi ile çıkılan tatile ilişkin yapılan harcamaların indirilemeyeceği); *Rabb v. Comm'r*, 31 T.C.M. (CCH) 476 (1972) (alışveriş gezilerinin "terapi" olarak değerlendirilerek tıbbi bakım olarak indirilemeyeceği); *Jacobs v. Comm'r*, 62 T.C. 813 (1974) (evliliğin vergi mükellefinin ruh sağlığı üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle psikiyatrist tarafından tavsiye edilen boşanmaya ilişkin masraflarının indirilemeyeceği).

[792] Bkz. IRS, Rev. Rul. 2002-19, 2002-16 I.R.B. 778 (bir doktor tarafından teşhis edilen obezite veya hipertansiyon dahil olmak üzere belirli bir hastalığın tedavisi olarak kilo verme programı için ödenen masrafların, vergi mükellefinin bir doktor tarafından tedavi olarak kilo vermeye yönlendirilmesi halinde indirilebileceği, ancak diyet yiyeceklerine ilişkin harcamaların indirilemeyeceği); Rev. Rul. 99-28, 1999-1 C.B. 1269 (sigara bırakma programları ve nikotin yoksunluğunun etkilerini hafifletmek için reçeteli ilaçlar da dahil olmak üzere sigarayı bırakmak için yapılan harcamaların indirilebileceği).

[793] Canada Income Tax Act, RSC 1985, c 1 (5th).

[794] AB, 2006/112/EC sayılı KDV Direktifi, 28 Kasım 2006.

[795] Avrupa Komisyonu, Value Added Tax Comıttee, (Article 398 of Directive 2006/112/EC), Working Paper No 916, Brüksel, 6 Şubat 2017. Örnek kararlar için bkz. ABAD, *Dornier*, C-45/01, 6/11/2003, EU:C:2003:595, para.43; ABAD, *Kügler GmbH*, C-141/00, 10/09/2002, para.29.

"Hastane ve tıbbi bakım" kavramı, hastalıkların veya sağlık bozukluklarının teşhisi *(diagnosing),* tedavisi *(treating)* veya iyileştirilmesi *(curing)* ya da insan sağlığının korunması *(protect),* sürdürülmesi *(maintain)* veya yeniden tesis edilmesine *(restore)* yönelik hizmetleri kapsamaktadır.[796]

ABAD, Direktifteki tıbbi bakım *(medical care)* terimini tedavi edici özelliğine odaklanarak yorumlamaktadır; başka bir deyişle tıbbi bakım, amacı hastalıkların veya sağlık bozukluklarının teşhisi, tedavisi ve mümkün olduğu ölçüde iyileştirilmesi olan bir hizmet olarak tanımlanmaktadır.[797] Bu tanımın önleyici tedbirleri de içerdiği vurgulanmalıdır, özellikle *"...insan sağlığını korumak, sürdürmek veya eski haline getirmek amacıyla gerçekleştirilen tıbbi hizmetler"* de bu kapsamdadır.[798] ABAD'ın Direktifteki tıbbi bakım *(medical care)* kapsamını belirlerken kullandığı tedavi edici özellik kriteri, tedavi amacı (tanı koyma, bakım sağlama ve sağlık sorunlarını iyileştirme) içermeyen hizmetlerin KDV istisnasından yararlanamayacağı anlamına gelmektedir.[799] Ancak tıbbi bakımın tedavi edici (terapötik) amacı dar yorumlanmamaktadır. Bu bağlamda ABAD, ilgili kişinin herhangi bir hastalık ya da sağlık bozukluğundan muzdarip olmadığının açık olduğu durumlarda bile muayene ya da önleyici tıbbi tedavinin bu kapsama dahil edilmesinin sağlık hizmeti maliyetlerinin azaltılması amacıyla tutarlı olduğuna karar vermiştir.[800]

Bir hizmetin AB KDV Direktifi kapsamında KDV'den istisna bir tıbbi bakım olup olmadığına yönelik bir diğer belirleyici faktör, tıbbi bakım uygulayıcılarının profesyonel sağlık çalışanları olmasıdır.[801] Profesyonel sağlık çalışanlarına yönelik bu belirleyici faktör, ABD yargı kararlarında ve Kanada ITA m.118 düzenlemesinde de görülmektedir.

Karşılaştırmalı hukuktan ve temel haklar perspektifinden yararlanarak Türk vergi hukukunda sağlık harcamasında da açık bir tanım yapılması gerektiği ve yalnızca hastalığın teşhis ve tedavisi ile bağlantılı olarak değil; önleyici sağlık hizmetlerinin de bu tanımdaki

---

[796] ABAD, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, 21/03/2013, para.28.

[797] ABAD, *Ygeia*, C-394/04 and C-395/04, 1/12/2005, para.24.

[798] ABAD, *L.u.P.,* C-106/05, 8/6/2006, para.29.

[799] Robert Påhlsson, "The VAT Exemption for Health Care: EU Law and Its Impact on Swedish Law", **Nordic Tax Journal,** Issue 2, 2015, ss.24-25.

[800]ABAD, *Unterpertinger,* C-212/01, EU:C:2003:625, 20/11/2003, para.40.

[801] Påhlsson, s.27.

kapsama dahil edilmesi gerektiği söylenebilir. Bir başka kriter olarak yine sağlık çalışanları da sağlık harcaması tanımında belirleyici bir faktör olarak kullanılabilir. Böylece fiziksel ve zihinsel iyi olma haline ulaşmak için alanında uzman bir sağlık çalışanının tavsiyesiyle yapılan giderler sağlık harcaması olarak nitelendirilerek sağlık hakkının etkili bir şekilde uygulanması sağlanabilir.

Ayrıca cinsiyet eşitliğini sağlama hedefi de göz önünde bulundurulduğunda cinsiyete özgü sağlık harcamalarına ilişkin yorum yapılırken sağlık hakkına[802] ek olarak cinsiyet eşitliğine dair bir perspektifin de dikkate alınması önemlidir. Sonuç olarak vergi hukukunda sağlık harcaması tanımı ve kapsamı farklı cinsiyetlerin farklı sağlık ihtiyaçlarına odaklanan ve sağlığa erişimde cinsiyet eşitliğini hedefleyen bir perspektifle oluşturmalı ve yorumlanmalıdır.

II. Gelir Vergisi Kapsamında Cinsiyete Özgü Sağlık Harcamaları

Gelir vergisinin kişisellik (subjektif) özelliği ve mali gücün[803] doğru bir şekilde kavranması gereği, gelir vergisinde yükümlülerin kişisel durumlarının göz önünde bulundurulmasını gerektirir.[804] Kişinin zorunlu/kaçınılmaz sağlık harcamaları mükellefin mali gücünü azaltan bir kişisel durum olarak gelir vergisi matrah tespitinde göz önünde bulundurulmalıdır.[805] Gelir vergisine tabi bir kişinin cinsiyeti nedeniyle yapmak zorunda

[802] Sağlık hakkı ve sağlıkla bağlantılı olarak bireyin maddi ve manevi varlığını geliştirmesi için ekonomik engellerin kaldırılmasını amaçlayan vergi hükümleri (ör.tedavi amaçlı seyahatin turistik amaçlı seyahate göre vergisel açıdan farklı sınıflandırılması) sosyal devletle okunmakta ve bu gibi durumlarda farklılaştırmanın makul ve adil bir haklı nedene dayandığı tespit edilmektedir, bkz. Yaltı / Özgenç, s.66.

[803] Vergi adaletine ilişkin hâkim anlayışa göre, vergilendirme, mükelleflerin mali güçlerini dikkate almalıdır, Joachim Lang / Joachim English, "A European Tax Order Based on Ability to Pay" **International Tax Law**, 2nd Edt. (Ed. Andrea Amatucci), Kluwer Law International, 2012, s.256; English, "Ability to Pay", s.449; Kokott, s.131; Neumark, s.136; Kumrulu, s.156; Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 3. B., Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1974, s. 43, 47; Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 6.B., İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978, s. 6; Kaneti, s. 33; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.62; Saban, **Vergi Hukuku**, s.47-50; Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s.51-52; Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 15, Özel S., 2013 (Basım yılı 2014), s.1285 (Eser bundan sonra, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri" olarak anılacaktır.).

[804] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.192; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.62; Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", ss.113-114; Elif Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.65; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.301-302; Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri, s.1287.

[805] William D. Andrews, "Personal Deductions in an Ideal Income Tax", **Harvard Law Review**, Vol. 86, No. 2, 1972, ss.309-385; Tamar E. Lusztig, "Deducting the Cost of Sex Reassignment Surgery: How O'Donnabhain v. Commissioner Can Help Us Make Sense of the Medical Expense Deduction", **Columbia Journal of Tax Law**, Vol.3, 2011-2012, s.111; Deborah A. Geier, "The Taxation of Income Available for Discretionary Use", **Virginia Tax Review**, Vol. 25, no. 3, 2006, s.801-802; Lawrence Zelenak, "Of Head Taxes, Income Taxes and Distributive Justice in American Health Care", **Journal of Law and Contemporary Problems**, Vol. 69, no. 4, 2006, s.110; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.10. Aksi yönde görüş için bkz. Mark G. Kelman, "Personal Deductions Revisited: Why They Fit Poorly in an 'Ideal' Income Tax and Why They Fit Worse in a Far from Ideal World", **Stanford Law Review**, vol. 31, no. 5, 1979, ss.831-883.

olduğu sağlık harcamalarının da mali güce göre vergilendirme ve gelir vergisinin kişiselliği gereği matrah tespitinde dikkate alınması gerekir. Cinsel sağlık harcamalarının indirilebilir sağlık harcaması olarak nitelendirilip nitelendirilmemesine yönelik tercih vergi sistemlerinin cinsiyet politikalarını yansıtmaktadır.

Türk vergi hukuku uygulamasında sağlık harcamaları Gelir Vergisi Kanunu (GVK)[806] m.89/1-2'deki koşulların sağlanması durumunda gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir.

GVK m.89/1-2'ye göre *"Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları"* gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir.

Hükümden de anlaşılacağı üzere indirimin uygulanmasının yasal koşulları şunlardır:

i) Beyanname verilmesi: GVK m.89/1, beyannamede gösterilecek indirimleri düzenlemektedir. Bu nedenle hükümden sadece beyanname veren mükellefler yararlanabilmekte, nihai vergilendirmesi tevkifat suretiyle olan mükellefler bu hükümden yararlanamamaktadır.[807] Görüldüğü üzere düşük gelirli mükellefler

[806] RG Tarih- Sayı: 6/1/1961 – 1070.

[807] *"... alınan ücret ile bu genel sekreterliğin döner sermayesinden alınan ek ödemenin tek işverenden elde edilen ücret olması nedeniyle yıllık beyanname verilmemesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yer alan indirimlerden yalnızca gelirin yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yararlanılması mümkün bulunduğundan, tevkifat yoluyla vergilendirmenin nihai vergilendirme olduğu durumlarda, eğitim harcamalarının ücret matrahından indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.",* bkz. GİB, 09.03.2015 tarihli ve 62030549-120[63-2014/745]-399 sayılı özelge. Ayrıca bkz. Danıştay 4. Daire, E. 1991/1921, K. 1991/4319, 11.12.1991 (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Erişim Tarihi: 04.04.2024).

GVK m.89'daki indirimlerin beyanname veren mükelleflerle sınırlandırılmasının yarattığı adaletsizliğin azaltılması adına sistemde bulunan "Ücretlilerde vergi indirimi" başlıklı GVK mük. m.121, 5615 sayılı Kanun m.31 ile yürürlükten kaldırılmıştır (bkz. RG Tarih-Sayı: 4.4.2007- 26483). Mülga madde şu şekilde idi:

Mükerrer Madde 121- Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının;

-3 milyar liraya kadar % 8'i,

- 6 milyar liranın 3 milyar lirası için % 8'i, aşan kısmı için % 6'sı,

- 6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için % 7'si, aşan kısmı için % 4'ü,

Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir. Şu kadar ki; harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yürürlükte olan hükümlerde ücretlilerin kendileri, eşleri ve çocukları için yapacakları ödemelerden sadece belli sigorta prim ödemeleri (GVK m.64) gerçek ücretin tespitinde dikkate alınmaktadır. Ancak ücretliler için genel bir eğitim ve sağlık harcaması indirimi sistemde bulunmamaktadır.

(örneğin kira geliri istisna sınırının içinde olduğundan beyanname verme sınırının altında kalan mükellefler) ve ücretliler (GVK m. 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar hariç) bu hükümden yararlanamayacaktır. Ancak ücretliler bakımından, GVK m.40/2 uyarınca işveren tarafından sağlanan tedavi ve ilaç giderleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu oluşturacaktır. Dolayısıyla hizmet erbabının tedavilerini karşılayan işveren bu harcamaları ticari kazancın tespitinde indirim olarak kullanabilecektir.

ii) İndirilecek tutarın beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması: Beyan edilen gelirden anlaşılması gereken, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutardır.[808]

iii) Harcamanın Türkiye'de yapılması: Yurtdışında gerçekleştirilen harcamalar, GVK m.89/1-2 kapsamına girmemektedir.

iv) Harcamanın gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden yapılması: Bu koşula göre, gelir veya kurumlar vergisinden muaf olan kişilerden temin edilen sağlık hizmetleri ve ürünleri, GVK m.89/1-2 kapsamına girmemektedir.[809] Bu şartı sağlık kuruluşları için kurumlar vergisi muafiyetinin düzenlendiği Kurumlar Vergisi Kanunu m.4/1-b ile birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Tebliğde verilen örneğe göre, Sağlık Bakanlığı'na ve üniversitelere bağlı hastanelerde yapılan sağlık harcamaları, hastane döner sermayesinin kurumlar vergisinden muaf olması halinde vergi indirimine konu olmayacaktır.

v) Harcamanın belgelerle tevsik edilmesi: Harcamanın VUK'ta düzenlenmesi gereken belgelerle (fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazlara ait satış-yazar kasa fişi) tevsik edilmesi gerekmektedir.[810] Esas olarak

---

[808] GİB, 19/02/2015 tarihli ve 88409335-120[89-2013-Özelge-1]-2 sayılı özelge.

[809] 255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 4.2: "*"Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesi veya kendi özel kanunlarında yer alan hükümlerde kurumlar vergisi muafiyeti tanınan kurumlardan yapılan harcamalar, vergi indirimine konu harcama olarak kabul edilmeyecektir. Öte yandan, tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olmayan dernek ve vakıfların, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmelerinden sağlanan vergi indirimine konu mal ve hizmetler için yapılan harcamalar vergi indirimine konu olacaktır. Mal ve hizmetlerin alındığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin kazancının, kısmen veya tamamen vergiden istisna edilmiş olmasının vergi indirimi uygulamasına etkisi yoktur. Dolayısıyla, bu mükelleflerden yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcamalar vergi indirimine konu olacaktır."*

[810] 255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 4.3: *"vergi indirimine konu olan harcamalarını, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden alacakları; fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişi, ile belgelendireceklerdir. 206 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, kurumlar vergisinden muaf olan*

belgenin aslı aranmaktadır; ancak belli durumlarda belgenin örneği de indirim için kabul edilmektedir.[811]

vi) Harcamanın mükellefin kendisi, eşi ya da küçük çocuğuna ilişkin yapılması: GVK m.89/1-2 gereği, yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının mükellefin kendisi, eşi ve çocukları tarafından yapılması ve satın alınan mal ve hizmetlerin bunlar tarafından tüketilmesi gerekmektedir. "Küçük çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilen, evlat edinilenler[812] ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan[813] mükellefle birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya eğitimine devam etmekte olup 25 yaşını doldurmamış çocukları ifade etmektedir.[814]

255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğ 4.1. ise sağlık harcaması kavramını şu şekilde açıklamıştır: *"Teşhis ve/veya tedavi sürecinde yapılan sağlık harcamaları (muayene, tahlil, ameliyat, fizik tedavi ve hastane giderleri ile ilaç, sağlık malzemesi, gözlük ve lens alımları gibi) vergi indirimine konu teşkil edecektir."* Belirtilmelidir ki harcamanın mükellefin geliri ile mütenasip olması da yine GİB'in göz önünde bulundurduğu bir başka koşul olarak ortaya çıkmaktadır. GİB tarafından mükellefin geliri ile mütenasip olmayan mal ve hizmetler için yapılan harcamaların vergi indirimine konu teşkil etmeyeceği ifade edilmektedir.[815] Bu ifade

---

kurumların, düzenleyecekleri belgelerde ve ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişlerinde, "Kurumlar Vergisinden Muaftır" ibaresine yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu ibarenin yer aldığı belgeler, vergi indirimine konu edilmeyecektir."

[811] GİB, 08.09.2016 tarihli ve 62030549-120[89-2016/90]-135674 sayılı Özelge: *"...fatura asıllarının başka kurumlara verilmesinin şart olduğu durumlarda faturayı düzenleyen mükelleften aslının yanında bir örnek alınması yönünde işlem yapılması uygun olacaktır. Ancak faturanın aslı ile bir örneğinin alınmasının mümkün olmadığı durumlarda faturanın aslının fotokopisi çekilerek faturayı düzenleyen firmanın belge üzerine aslı gibidir kaşesini tatbik etmesinin sağlanması mümkündür. Buna göre, sigorta şirketine teslim ettiğiniz fatura asıllarına ait örnek nüshanın bulunması durumunda, söz konusu nüshanın; örnek nüsha bulunmaması durumunda, fatura aslının fotokopisinin çekilerek faturayı düzenleyen tarafından belge üzerine aslı gibidir kaşesi basılması suretiyle fatura fotokopisinin tevsik edici belge olarak kabulü mümkündür."*

[812] Evlat edinme sürecindeki harcamaların ise bu kapsamda olmadığı belirtilmiştir, bkz. GİB, 7.11.2023 tarih ve E-38418978-120[89-2023/4]-503450 sayılı Özelge: *"evlat edinme öncesi geçici bakım sözleşmesi ile bakımını üstlendiğiniz ve birlikte oturduğunuz çocuklar için yapılan eğitim harcamalarının Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde ifade edilen çocuk kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, anılan çocuklar için yaptığınız eğitim harcamalarının yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, evlat edinme işlemlerinin olumlu olarak sonuçlandığı tarihten itibaren evlat edinilen çocuklar için yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebileceği tabiidir."*

Koruyucu aile olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları da bu kapsamda görülmemektedir, bkz. GİB 12.04.2017 tarihli ve 62030549-120[89-2016/756]-100965 sayılı özelge.

[813] GİB, 17.04.2017 tarihli ve 38418978-120[89-17/3]-120583 sayılı özelge; *"torununuzun özel kreş giderine ilişkin olarak tarafınızca ödenen tutarın yıllık gelir vergisi beyannameniz üzerinden indirim konusu yapılması ancak torununuzun, ana veya babasını kaybetmiş olup sizinle birlikte oturması durumunda mümkün bulunmaktadır."*

[814] GİB, 23.10.2012 tarih ve GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri.

[815] 255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 4.1.

muğlaktır. Yasa zaten beyan edilen gelirin %10'u gibi bir indirim sınırı getirmişken, idareye gelirle mütenasip bir harcama yapılıp yapılmadığı konusunda takdir yetkisi vermek keyfi uygulamalara sebep olabilecektir.

Konu ile ilgili tereddüt oluşturan bir diğer mesele ise bu harcamalar için yapılacak indirimde KDV dahil tutarın mı yoksa sadece KDV matrahının mı gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılacağıdır. Vergi idaresinin yorumuna göre harcama toplamı KDV dahil bedel olarak kabul edilecektir.[816]

III. Harcama Vergileri Kapsamında Cinsiyete Özgü Sağlık Harcamaları

Sağlık harcamaları, bireylerin yaşam kalitesini ve uzun vadeli ekonomik refahını doğrudan etkileyen bir harcama kategorisi olarak öne çıkmaktadır. Özellikle, biyolojik ve fizyolojik farklılıklar nedeniyle bireyler arasında sağlık hizmetlerine duyulan ihtiyaç değişkenlik göstermekte ve bu durum, belirli sağlık harcamalarının farklı kesimler üzerinde farklı etkiler yaratmasına neden olabilmektedir.[817] Cinsiyete özgü sağlık harcamalarında harcama vergilerinin ne şekilde uygulandığı (istisna olup olmadığı yahut bu tür harcamalar için hangi oran tarifesinin uygulandığı) cinsiyet politikalarına dair belli bulgular içermektedir. Sağlık harcamaları insan hakları perspektifinden ele alınarak denilebilir ki, cinsel sağlık harcamaları vergi sistemlerinde uluslararası sözleşmelerden doğan yükümlülükler (ör. ESKS m.12, CEDAW m12) nedeniyle de dikkate alınmalıdır.[818]

Sayılan nedenlerle harcama vergilerinde de sağlık harcamalarına yönelik indirim, istisna ve muafiyet hükümleriyle karşılaşılmaktadır.[819] OECD tarafından harcama vergilerinde temel sağlık harcamalarına yönelik vergi avantajları kamu yararı temelinde tavsiye edilmektedir.[820] Ancak buradaki politika tasarımında avantajlar yoluyla vazgeçilen kamu gelirlerinin etkilediği

[816] GİB, B.07.1.GİB.0.03.43/4313-29/ 046765 sayılı ve 23/06/2006 tarihli özelgesi.

[817] Priya Nanda, "Gender Dimensions of User Fees: Implications for Women's Utilization of Health Care", **Reproductive Health Matters**, Vol.10, Issue, 20, s.129. Örneğin Kenya'da cinsel yolla bulaşan hastalıklarla ilgili maliyet artışı kadınların bu tedavilere erişimini erkeklere göre fark edilir düzeyde daha çok azaltmıştır. Buna karşın bir başka örnek olarak Avustralya'da sağlık harcamalarına yönelik vergi artışının erkek tipi haneleri kadın tipi hanelere göre (bu ayrım evin ana gelir sağlayıcısına göre belirlenmektedir) daha olumsuz etkilediği görülmüştür, bkz. Hodgson / Sadiq, s.118. Ancak yazarlar bu farklılığı kadın tipi hanelerin düşük gelirli haneler içinde aşırı temsil edilmesinden ve bu hanelerin özel sağlık ve eğitim hizmetlerini daha az kullanmasından kaynaklanıyor olabileceğine dikkat çekmektedir.

[818] Hodgson / Sadiq, s.116-117; Grown, "Conceptual", s.16.

[819] Bu durumu verginin subjektifleştirilmesi girişimi olarak nitlelendiren görüş için bkz. Salih Turhan, **Vergi Teorisi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, No 2348, 1977, s.111 (Eser bundan sonra **Vergi Teorisi** olarak anılacaktır.).

[820] OECD, **Consumption Tax Trends** 2022, ss.39-40.

sosyal grupların da kamu yararı gereği göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmektedir.[821] Başka bir deyişle kamu yararı ölçütü avantaj yaratılan ürün ve hizmetler ile vazgeçilen kamu geliri arasındaki gerilimde kurulacak politika dengesi olarak anlaşılmalıdır.

Türk vergi hukukunda, sağlık hizmetlerine 2007/13033 sayılı KDV Oranlarına İlişkin Genel Kararname'nin[822] II sayılı Listesi'nin B-21. bölümünde yer verilmiştir. Buna göre, *"İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri"* indirimli oran olarak %10'luk oran tarifesine tabi tutulacağı ifade edilmiştir. Bu hükümdeki şartları sağlamayan sağlık hizmetleri ise genel KDV oranı olarak %20 oranında KDV'ye tabi olacaktır.[823]

Genel bir değerlendirmeyle, gelir vergisi matrah indiriminde sağlık harcaması olarak kabul edilen her türlü işlemin KDV'de indirimli orana dahil sağlık hizmeti olarak değerlendirilmesi gerektiği söylenebilecektir. Bunların başında doğum ameliyatları, kürtaj, tüp bebek tedavisi, vasektomi gelmektedir. Cinsiyet değişikliği ameliyatları ve rekonstrüktif ameliyatlar ile ilgili olarak ise, bu ameliyatların *koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon* kapsamında olması durumunda indirimli oran uygulanacaktır. Bunun haricinde sadece estetik amaçlarla yapılan operasyonlar KDV'deki indirimli oran kapsamında değerlendirilmeyecektir.[824]

Türk KDV uygulamasında sağlıkla ilgili ürün ve hizmetlerin yer aldığı kategori, genellikle (II) sayılı liste altında değerlendirilmektedir. Aşılar, (II) sayılı listenin 17 numaralı sırasına göre *"İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, kan ve kan kompenentleri ile kan ürünleri, aşılar"*; ilaç ve tıbbi ürünler ise (II) sayılı listenin 18 numaralı sırasına göre, *"Sağlık Bakanlığı tarafından*

[821] De la Feria, "The UK VAT at 50", s.291.

[822] Oranlara ilişkin liste, Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararname ile belirlenmiştir (RG Tarih-Sayı : 30 Aralık 2007-26742)

[823] 7346 sayılı CB kararı ile 10.07.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'de (II) sayılı listeye uygulanan indirimli oran %8'den %10'a, ekli listede olmayan ürün ve hizmetlere uygulanan oran ise %18'den %20'ye çıkarılmıştır, bkz. RG Tarih-Sayı: 7 Temmuz 2023-32241)

[824] Burun estetiği ameliyatının "estetik amaçlı" olmasından dolayı bu kapsama girmediğine ilişkin bkz. GİB, 39044742-130-E.58519 sayılı ve 17/01/2019 tarihli özelgesi.

ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler, bu ürünlerin terkibinde bulunan etkin maddeler ve etkin madde üretiminde kullanılan hammaddeler", %10 oranındaki indirimli oran üzerinden KDV'ye tabi tutulur. Cinsel sağlık için kullanılan ilaç ve aşılar da çoğunlukla bu kategoride kabul edilip vergilendirilir. Örneğin Hepatit B, HIV/AİDS gibi cinsel yolla bulaşan hastalıklara dair test kitleri indirimli (%10) oranda KDV'ye tabidir.[825] KDV Kanunu'nda I ve II numaralı listelerde (indirimli KDV oranlarına tabi ürünler) doğrudan doğum kontrol ürünleri ile ilgili bir sıra numarası bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu ürünler için geçerli olan oran genel KDV oranı olan %20'dir. Ancak *Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan* doğum kontrol hapları, %10 oranından KDV'ye tabi olacaktır. Ayrıca ürün (örneğin rahim içi spiral) uzman bir doktor tarafından uygulanacak tıbbi ürün olduğunda da indirimli orana (%10) tabi olacaktır. GİB'e göre prezervatifler de tıbbi ürün olarak indirimli oran olan %10 oranına tabidir.[826]

Konu AB Hukukunda KDV Direktifindeki[827] sağlık harcamalarının KDV'den istisna tutulması (m.132) kapsamında tartışılmaktadır. Direktif m.132/1-b'ye göre *"kamu kuruluşları veya bunlara eşdeğer diğer kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen tıbbi bakım (medical care) ve bununla yakından ilişkili faaliyetler"* KDV'den istisna tutulacaktır. Ayrıca, Direktif m.132/1-c'ye göre *"ilgili Üye Devlet tarafından tanımlanan tıp ve paramedikal mesleklerin icrasında sağlanan tıbbi bakım"* da yine istisnalar kategorisindedir.[828] Bu iki bent arasındaki fark (c) bendinde (b)'de olduğu gibi kamu veya özel kuruluşlar tarafından sağlanan bakım için bir ayrım yapmaması[829] ve bir hekimin özel muayenehanesi veya hastanın evi gibi diğer ortamlarda sağlanan tıbbi hizmetlerin de kapsamda olmasıdır.[830]

---

[825] GİB, Sayı: B.07.4.DEF.0.15.10.00-005-10 Tarih: 26/07/2011; GİB, Sayı: B.07.1.GİB.4.25.15.01-2010-KDV 1832-5-15, Tarih: 01/11/2010; GİB, Sayı: B.07.1.GİB.4.63.15.01-015-7, Tarih: 16/09/2010.

[826] GİB, Sayı: 13649056-2011-KDV-ÖZE-13-48 Tarih: 27/06/2013.

[827] AB, 2006/112/EC sayılı KDV Direktifi, 28 Kasım 2006.

[828] KDV Direktifi'nin IX. Başlığı KDV istisnalarını düzenler ve bu istisnalar iki türe ayrılır: indirim hakkı olan ve olmayan istisnalar. İndirim hakkı olmayan istisnalar, tıbbi bakımın da yer aldığı 132-137. maddelerde yer alan istisnalardır. AB KDV Direktifi m.168 kapsamında, 132-137. maddelerde listelenen istisnalara tabi tedarikler için hiçbir girdi KDV'si indirilemez. İndirim hakkı olmayan istisnaların amacı, KDV uygulaması nedeniyle tedarik zincirinin son aşamasında bir artış olmasını engelleyerek tüketiciler için fiyatın düşük kalmasını sağlamaktır, bkz. ABAD, *Opinion of Advocate General Sharpston Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland v Staatssecretaris van Financiën Werner Haderer v Finanzamt Wilmersdorf* , Case C-434/05, ECLI:EU:C:2007:149, para.30; ABAD, *Commission of the European Communities v French Republic* , Case C-76/99, ECLI: EU:C:2001:12, para. 23.

[829] Påhlsson, s.21.

[830] Cristina Trenta, "Women's Right to Abortion in the Light of the EU VAT System", **Festskrift till Åsa Gunnarsson** (Ed.Mats Tjernberg/Cristina Trenta/Nick Dimitrievski) Uppsala: Iustus Förlag, 2024, s.286.

AB KDV uygulamasında KDV Direktifi m.98-99 Üye Devletlere, Ek III'te listelenen belirli mal ve hizmet kategorilerine %5'ten düşük olmamak üzere en fazla iki indirimli oran uygulama seçeneği sunmaktadır. Ek III/3 sağlık hizmetleri, hastalıkların önlenmesi, tıbbi ve veterinerlik tedavisi için kullanılan farmasötik ürünler ile doğum kontrol ürünlerini ve hijyenik ürünleri içermektedir ve şu şekildedir: *"doğum kontrolü ve sıhhi koruma için kullanılan ürünler de dahil olmak üzere sağlık bakımı, hastalıkların önlenmesi ve tıbbi ve veterinerlik amaçlı tedavi için kullanılan türden farmasötik ürünler.*[831]

ABAD'a göre, Ek III/3, iki kriteri karşılayan mallara indirimli KDV oranı uygulanmasına izin vermektedir. İlk olarak ürün, farmasötik ürün olarak sınıflandırılmalı ve ikinci olarak "sağlık hizmetleri, hastalıkların önlenmesi ve tıbbi veya veterinerlik tedavisi" için kullanılmalıdır.[832] Bazı durumlarda, bir ürünün indirimli KDV oranı ya da KDV istisnası kapsamında sayılıp sayılmayacağını belirlemek zorlaşmaktadır. Bu, ürünün farmasötik ürün olarak mı (KDV Direktifi m.98-99) yoksa tıbbi bakım kapsamında mı (KDV Direktifi m.132) değerlendirileceğine bağlıdır. Bir görüşe göre, bir hastane tarafından kendi tesislerinde ve tıbbi bakım için sağlandığı durumlarda, ilaç tedavisi Direktif m.132/1-b veya m.132/1-c kapsamında görülmeli ve dolayısıyla KDV'den istisna tutulmalıdır.[833] ABAD'ın yorumuna göre de bir tıp doktorunun yatılı hastalara sağladığı tıbbi bakım için kesinlikle gerekli *(strictly neccessary)* olan ürünler, Direktif m.132/1-c kapsamındadır ve istisna kategorisine dahildir.[834]

KDV Direktifi m.98/1, AB Üye Devletlerinin Ek III'te listelenen mal veya hizmetlere indirimli oranlar uygulamasına izin vermekte ve hangi belirli mal ve hizmet kategorilerinin indirimli KDV oranına tabi olacağını belirleme konusunda devletlere takdir yetkisi tanımaktadır. Direktif m.98/2 ise indirimli oranların ve istisnaların uygulanmasında ilave bir

[831] AB, VAT Directive 2006/112/EC*, Annex III/3: "pharmaceutical products of a kind normally used for health care, prevention of illnesses and as treatment for medical and veterinary purposes, including products used for contraception and sanitary protection"*

[832] ABAD, *European Commission v Kingdom of Spain*, Case C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17, para. 39.

[833] Stefano Chirichigno / Vittoria Segre, "European Union - Hospital and Medical Care by Commercial Hospitals under EU VAT", **International VAT Monitor**, Vol.25, Issue 2, 2014, s.79; Trenta, s.288.

[834] ABAD, *Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland* , Case 353/85, ECLI:EU:C:1988:82, para. 33. Ancak ABAD, bir Alman hastanesi tarafından kemoterapi sırasında ayakta tedavi gören hastalara sitostatik ilaç tedarikinin Madde 132(1)(b) kapsamında KDV'den muaf olmadığına, bunun yerine farmasötik ürünler olarak indirimli KDV oranının uygulanmasına uygun olduğuna karar vermiştir, bkz. ABAD, *Finanzamt Dortmund-West v Klinikum Dortmund GmbH*, Case C-366/12, ECLI: EU:C:2014:143.

takdir alanı getirmektedir. Üye Devletler, asgari oran olan %5'in üzerinde indirimli bir oran ve KDV indirim hakkı ile birlikte bir istisna uygulama seçeneğine sahiptir.[835]

Cinsiyete özgü mal ve hizmetlere erişimle ilgili bu meseleler AB düzeyinde KDV direktifine ek olarak, mal ve hizmetlere erişim ve tedarikte erkekler ve kadınlar arasında eşit muameleyi düzenleyen 2004/113/EC Direktifi[836] kapsamında da değerlendirilmelidir. Bu Direktif kamu sektörü de dâhil olmak üzere, özel ve aile hayatı alanı dışında sunulan mal ve hizmetleri ve bu kapsamda gerçekleştirilen işlemleri sağlayan tüm kişilere uygulanacağı belirtilerek; medya, reklamcılık, eğitim gibi bir dizi hizmet alanını kapsam dışında bırakmıştır.[837] Sağlık ise kapsam dışında bırakılan alanlardan biri değildir ve Direktifin kapsamındadır. Böylece Direktif uyarınca sağlık alanında sunulan tüm mal ve hizmetlerde kadın ve erkeğe eşit erişim sağlanmalıdır. Ancak cinsel sağlık ve üreme sağlığının bu Direktif kapsamında değerlendirilmesinde belli zorluklar bulunmaktadır. İlk olarak yalnızca kadınlara yönelik tedaviler söz konusu olduğunda, bu tedavilere erişime yönelik engellerin Direktif anlamında daha az elverişli bir muamele mi yoksa doğrudan ayrımcılık mı anlamına geleceği tartışmalıdır; çünkü hizmet genellikle yalnızca kadınlara sunulmaktadır (örneğin kürtaj, tüp bebek, rahim ağzı kanseri). Karşılaştırılabilir bir erkek grubu söz konu olmadığından bu tür bir hizmete erişimde kadınlarla erkekler arasında hizmete erişimde eşitsizliğin gündeme gelmesi de söz konusu değildir. Benzer şekilde yalnızca erkeklere sunulan sağlık hizmetleri de vardır (testis kanseri, vasektomi). Bu gibi durumlarda karşılaştırılabilirliğe gerek duyulmasa bile bu tür sağlık hizmetlerine erişimde engeller olmasının doğrudan ayrımcılık olarak değerlendirilmesi teorik düzeyde tartışılabilecektir; çünkü bu engel yalnızca bir cinsiyete uygulanacaktır ve böylece bir cinsiyeti diğerine karşı dezavantajlı hale getirecektir. Ancak, ABAD'ın bu yolu seçmeyeceği ve kadınlar ile erkekler arasında açık bir muamele farkı olmadığı sürece bu yorumu yapmama olasılığının bulunduğuna da işaret edilmektedir.[838] Bu

[835] Trenta, s.290-291.

[836] Council Directive 2004/113/EC of 13 December 2004 implementing the principle of equal treatment between men and women in the access to and supply of goods and services, OJ L 373, 21.12.2004, ss.37-43.

[837] Temel hizmeti eğitim olan cinsel ve üreme sağlığı hizmetleri, cinsel sağlıkla ilgili reklamlar gibi Direktifin kapsamı dışında kalacaktır. Bu, her iki cinsiyetten kişilerin cinsel sağlık bilgilerine erişimi ve bu bilgilerin sağlanmasında cinsiyete dayalı olası ayrımcılık konusunda sorunlar ortaya çıkarabilir, bkz. Eugenia Caracciolo di Torella / Bridgette McLellan, "Research paper on the implementation across the Member States of Directive 2004/113/EC on the principle of equal treatment between men and women in the access to and supply of goods and services" **Gender Equal Access to Goods and Services Directive 2004/113/EC (European Implementation Assessment)**, 2017, s.22.

[838] Caracciolo di Torella / McLellan, s.22.

durum, ayrımcılık yasağına ilişkin karşılaştırılabilirlik testine dair soru işaretlerini yeniden gündeme getirmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde harcama vergileri eyaletlere göre değişiklik göstermektedir. Bazı eyaletlerde, genellikle sağlıkla ilgili geniş istisna kataloğunun bir parçası olarak doğum kontrol hapları gibi kontraseptif ürünler satış vergisinden istisna tutulmaktadır. Örneğin Washington'da[839] ve Wisconsin'de[840], New York'ta[841] doğum kontrol ürünleri (doğum kontrol hapı, prezervatif vb.) vergiden istisnadır. Buna karşın örneğin Connecticut eyaletinde antibiyotik, vitamin gibi bir dizi farmasötik ürün istisna tutulurken; doğum kontrol ürünleri ve hamilelik testi gibi ürünler istisna kategorisinde listelenmemektedir.[842]

2020'de yayınlanan DST Ülke İlaç Fiyatlandırma Politikaları Kılavuzu, vergi politikalarının ilaç fiyatları üzerindeki potansiyel etkilerinin değerlendirilmesinin önemini vurgularken, ilaçlar için vergi istisna ve indirimlerini tavsiye etmektedir.[843] Bu raporda DST, farmasötik ürünlere uygulanan vergilerin ilaçların maliyetlerini artırdığını ve bireylerin sağlık hizmetlerine erişimini zorlaştırdığını belirtmektedir. Buna ek olarak herhangi iki ülke arasında farmasötik ürünler için KDV oranlarındaki farklılıkların eşitsiz bir durum yarattığının da altını çizmektedir.

IV. Cinsel Sağlığa İlişkin Özellikli Durumların Vergisel Boyutu

A. Doğum ve Emzirme

Cinsiyete özgü sağlık harcamaları, cinsiyetlerin biyolojik ve toplumsal farklılıkları nedeniyle değişiklik göstermektedir. Özellikle kadınların üreme sağlığıyla ilgili olarak daha fazla harcama yapmaları, üreme ve doğum sağlığı ile ilgili cinsiyete göre farklılaşan ihtiyaçların

[839] Washington Revenue Code Section 82.08.0281 (2019).

[840] Wisconsin State Section 77.54 (2019); and Wisconsin Administrarion Code Section 11.09 (2019).

[841] New York State, Tax Bulletin ST-193, TB-ST-193 (2014).

[842] Connecticut General Sales and Use Taxes, § 12-412(120). Ayrıca bkz. State of Connecticut Department of Revenue Services, Special Notice, SN 2015(1).

[843] Dünya Sağlık Teşkilatı, World Health Organization, 'WHO guideline on country pharmaceutical pricing policies', 2nd Edt., 2020, ss.37-38. Eşitlik konusunda DST'nin konuya yaklaşımı şu şekildedir: *"Vergi istisnalarının tutarlı bir şekilde uygulanması, hastalar için daha uygun fiyatlı olması yoluyla eşitliği artıracaktır. Buna karşılık, vergi istisnalarının tutarsız bir şekilde uygulanması veya vergi indirimi ya da istisnasından elde edilen tasarrufların doğrudan hizmet sağlayıcılara veya hastalara aktarılmaması eşitsizlik yaratabilir."*

bir göstergesidir.[844] Gerçekten kadınların hamilelik ve doğum, jinekolojik kontroller, menopoz tedavisi gibi sağlık hizmetlerine duydukları ihtiyaç nedeniyle sağlık hakkıyla ilişkileri daha özellikli bir hal almaktadır. Ampirik çalışmalar sağlık hizmetlerinin maliyetinin kadınların sağlığa erişimine doğrudan etki ettiğini ortaya koymaktadır.[845] Bu harcamaların vergi hukukunda ne şekilde ele alındığı vergi sistemlerinin cinsiyete dair bakışını /politikasını yansıtmaktadır. Cinsiyet eşitliğine yönelen bir vergi tasarımında bu harcamaların ne şekilde ele alınması gerektiğini belirlemek de hukuki bir problem halini almaktadır.

Türkiye'de doğum ile ilgili bakım harcamalarının GVK m.89/1-2'deki genel şartları sağlaması durumunda gelir vergisi matrahından indirime konu olabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. GİB'in yorumu da bu yöndedir:

"...mükellefin eşinin doğum yapması nedeniyle yapılan sağlık harcamaları, anılan maddede belirtilen şartların topluca mevcut olması halinde, yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden (bildirilen gelirin % 10'unu geçmemek üzere) indirilebilecektir."[846]

Doğum ile ilgili harcamaların sağlık harcaması olarak kabul edilmesini takiben, GVK m.89/1-2'de yer alan diğer koşullara ilişkin cinsiyet politikaları yönünden birkaç tartışma alanı oluşması muhtemeldir. İlk olarak denilebilir ki kadın vergi mükellefleri, doğum kendi vücutları ile ilgili olarak gerçekleştiğinden medeni durumlarından bağımsız olarak hamilelik ve doğum ile ilgili sağlık harcamalarını matrahtan indirebilecektir. Ancak erkek vergi mükelleflerinin evlilik dışı ilişkisindeki partnerinin hamile kalması durumunda hamileliğe ve doğuma ilişkin sağlık harcamalarını matrahtan indirip indiremeyeceği bir soru işaretidir. Kanun lafzı ve GİB'in özelgesi mükellefin eşinin doğum yapması nedeniyle yapılan harcamaların indirimini kabul etmektedir. Resmi bir evlilik yapılmayan ve hukuken eş olarak kabul edilmeyen bir kişi, GVK m.89/1-2'de yer verilen "mükellefin eşi" kapsamında da değerlendirilemez; ancak mükellefin küçük çocuğuna ilişkin sağlık harcamaları da GVK m.89/1-2 kapsamındadır. Doğum ile ilgili harcamaları da doğumun tam ve sağ olarak gerçekleşmesi durumunda, küçük çocuğa ilişkin harcama olarak nitelendirmesi mümkün olabilir. Ancak tam ve sağ olarak doğmayan bir fetüs

[844] Fredman, s.85; Grown, "Conceptual", s.16.

[845] Nanda, s.129.

[846] GİB, B.07.1.GİB.0.03.43/4313-29/ 046765 sayılı ve 23/06/2006 tarihli Özelge.

söz konusu olduğunda, masrafların çocuk için yapıldığı iddiasıyla indirimi mümkün olmayacaktır.

Ücretliler beyanname vermediklerinden (GVK 86/1-b'deki beyanname sınırını aşanlar hariç) bu hükümden yararlanamamaktadır. Ancak ücretliler bakımından da işverenin çalışanlarına sağladığı sağlık hizmetleri ile ilgili bir tartışma alanı olması muhtemeldir. GVK m.40/2 uyarınca işveren tarafından sağlanan tedavi ve ilaç giderleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu oluşturacaktır. Dolayısıyla kadın hizmet erbabının hamilelik ve doğum sürecine ilişkin tedavileri karşılayan işveren bu harcamaları ticari kazancın tespitinde indirim olarak kullanabilecektir.[847]

Doğum sonrası emzirme süreci pompa, saklama kapları, soğutucular gibi ekipmanlar yahut bebek mamaları gibi gıdalar gerektirdiğinden maliyetli bir süreçtir. Bu maliyetlerin vergi hukukunda nasıl dikkate alındığı yine mali güç ve sağlık hakkı üzerinden bir değerlendirme yapılmasını gerektirir.

Türkiye'de standart orandan vergilendirilen göğüs pompaları,[848] çalışan ve emzirmeye devam eden bir kadın için temel ihtiyaçken lüks tüketim ürünleriyle aynı KDV'ye tabi tutulmaktadır. Bu ürünlere yönelik harcamaların GİB'in benzer özelgelerindeki yorumundan hareketle, gelir vergisi matrah tespitinde de indirim olarak kabul edilmeyeceği beklenebilir. Nitekim GİB medikal maske[849] yahut destekleyici sağlık ürünleri[850] harcamalarına ilişkin olarak, bu harcamaların teşhis ve tedavi kapsamında olmaması nedeniyle indiriminin mümkün olmadığı yorumunu yapmıştır.

Bebek mamaları ise KDV'de indirimli orana (%1) tabiidir.[851] Ancak gelir vergisi matrahından indirimi GİB'in mevcut sağlık tanımı yaklaşımı nedeniyle çok olası görünmemektedir.

---

[847] Ramazan Cenk, **Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar,** Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999, s.782-785. Yazar bu tür ödemelerin işçi bakımından ücret olarak değerlendirilmesinde ise ödemenin işçiye mi yoksa doğrudan sağlık kuruluşuna mı yapıldığına göre bir ayrım yapmaktadır. Bu ayrıma göre işçiye tedavi için ödenen tutarlar, işçiye sağlanan menfaat niteliğinde ücret olarak kabul edilmiş, çalışan aracı kılınmadan sağlık kuruluşuna doğrudan yapılan ödemeler ise ücret olarak nitelendirilmemiştir.

[848] GİB, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-2212 sayılı ve 23/07/2012 tarihli özelge.

[849] GİB, E-62030549-120-1311179 sayılı ve 20.11.2023 tarihli özelgesi.

[850] GİB, E-38418978-120[89-23]-532790 sayılı ve 20.11.2023 tarihli özelgesi.

[851] RG Tarih Sayı:13.02.2022- 31749.

Karşılaştırmalı hukuka bakıldığında ABD'de IRS, mastektomi geçirmiş ve bu nedenle çocuğunu emziremeyen bir annenin bebek maması giderlerini gelir vergisi matrahından düşürebilmesi talebini reddetmiştir.[852] IRS, bebek maması giderlerinin "özel gıda ve içecekler" olarak tanımlanan ve tıbbi gereklilikle reçete edilen gıdalar kapsamına girmediğini belirtmiştir. Çünkü bebek maması, sağlıklı bir çocuk için normal beslenme ihtiyacını karşılamak için kullanılmış ve tıbbi bir hastalığın tedavisi kapsamında değerlendirilmediği için IRC Section 213 kapsamında indirimine izin verilmemiştir.

Bu karar literatürde eleştirilere neden olmuştur. Eleştirilerin temelinde mastektomi sonrası emzirme yetisini kaybeden bir kadının fiziksel bir fonksiyon kaybı yaşadığı ve bebek mamasının bu eksikliğin giderilmesini sağlamak amacıyla kullandığı belirtilmektedir.[853] IRS'in bu kararı sadece mastektomi hastaları için değil, emziremeyen diğer anneler için de olumsuz sonuçlar doğurduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir.[854] Kadının bebeğini sağlık sorunları nedeniyle emziremediği durumlarda bebek maması, emzirme işlevinin yerine geçen zorunlu bir sağlık gideri olarak görülmelidir.

IRS 2009 yılında verdiği bu kararındaki yorumu 2011 yılında kısmen değiştirmiştir. 2011 yılındaki kararında emzirmeye yardımcı malzemeleri sağlık harcaması olarak kabul ettiğini duyurmuştur. Buna göre göğüs pompaları ve emzirmeye yardımcı malzemeler için yapılan harcamalar tıbbi harcamadır ve Sec. 213 kapsamındadır.[855] Mevcut uygulamada da göğüs pompaları gibi emzirmeye yardımcı ürünler için yapılan harcamalar sağlık harcaması kapsamında değerlendirilmektedir;[856] ancak bebek mamalarının bu kapsamda olup olmadığı konusu net değildir.

---

[852] IRS, Private Letter Ruling 2009-41-003.

[853] Leung, s.231. Bu nedenle yazara göre tıpkı protez ya da görme engelliler için rehber köpek gibi, bebek mamasının da bir "fonksiyonun yerine geçmesi" anlamında tıbbi bakım gideri olarak kabul edilmelidir. ABD'de daha önce, örneğin protezler ve engelli araç modifikasyonları gibi giderlerin bu yorumla tıbbi bakım kapsamında indirimlerinin kabul edildiğini vurgulayarak bu kararı eleştirmektedir.

[854] Leung, s.233.

[855] IRS Announcement 2011-14, 2011-9 I.R.B. 1 (Feb. 10, 2011).

[856] ABD, Department of the Treasury Internal Revenue Service, "Medical and Dental Expenses", Publication 502, 2024.

B. Doğum Kontrolü ve Kürtaj

Üremeyi önlemeye yönelik prosedürler özel hayatın bir parçası olarak özel hayata saygı hakkı ve maddi manevi varlığın korunması hakkıyla yakından ilişkilidir.[857] Konunun vergisel boyutta tartışmalı alanlarından biri, gebeliği ve üremeyi önleyici uygulamalar için gerçekleştirilen harcamaların sağlık harcaması niteliğinin tespitine ilişkindir.

Kürtaj işlemi, Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği[858] Ek 2/B sayılı listede bir sağlık hizmeti olarak sınıflandırılmaktadır. Dolayısıyla yasal şartlara uygun olarak gerçekleştirilen kürtaja yönelik yapılan harcamalar GVK madde 89/1-2 kapsamında indirim konusu yapılabilecektir. Beyannamesinde bu gideri gösterecek mükellefin kadın olduğu durumlarda bu konunun tartışmasız olduğunu; ancak erkek mükelleflerin sadece eşleri için yaptıkları kürtaj masraflarını indirime konu edebileceklerine dikkat çekmek gerekir. Resmi bir evlilik yapılmayan ve hukuken eş olarak kabul edilmeyen bir kişi, GVK m.89/1-2'de yer verilen "mükellefin eşi" kapsamında da değerlendirilmez.

Doğum kontrolü söz konusu olduğunda vasektomi ve rahim içi araç yerleştirme işlemleri değerlendirilecek olursa; bu işlemlerin Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği Ek 2/B listesinde yer aldığı görülmektedir. Bu işlemlere ilişkin sağlık harcamalarının da GVK m.89/1-2 kapsamında gelir vergisi matrahından indirimi mümkündür. Ancak 255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği 4.1. yapılan harcamaların teşhis ve tedavi kapsamında olmasını şart koştuğundan, doğum kontrol ürünlerinin (doğum kontrol hapları, prezervatif vs.) bu kapsamda değerlendirilmeyeceği beklenebilir.[859]

---

[857] Arslan Öncü, "Özel Yaşam", s.307. İHAM'a göre hamile olan bir kadının özel hayatı, gelişmekte olan cenininkiyle sıkı bir şekilde bağlı olup kürtajla ilgili mevzuat özel yaşam alanıyla ilgilidir (Bkz. İHAM, *Tysiąc v. Polonya*, no: 5410/03, 20/3/2007, para.106). Kürtajın özel hayat kapsamında ele alındığı kararlar için bkz. İHAM, *A, B ve C v. İrlanda*, no. 25579/05, 16.12.2010; İHAM, *Tysiac v. Poland*, no. 5410/03, 24/09/2007. Ayrıca bkz. AYM, R.*G. Başvurusu*, B.Numarası: 2017/31619, Karar Tarihi: 23/7/2020, (R.G. Tarih ve Sayı: 10/9/2020-31240). Üremeyi önleyen uygulama olarak vazektominin özel hayat kapsamında ele alındığı karar için bkz. AYM, *Kemal Demirtaş ve Gülcan Demirtaş Başvurusu*, B.Numarası: 2017/18196, Karar Tarihi: 16/9/2020 (R.G. Tarih ve Sayı: 22/10/2020-31282).

[858] RG Tarih- Sayı: 24.03.2013 – 28597. Kürtajın bu Tebliğ kapsamına alınması 18 Mart 2014 Tarihli Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile gerçekleşmiştir, Bkz.RG Tarih- Sayı: Sayı : 18.03.2014-28945.

[859] Bu noktada tekrar GİB'in medikal maske ve destekleyici sağlık ürünleri harcamalarına ilişkin olarak verdiği özelgeler yol göstericidir; bkz. GİB, E-62030549-120-1311179 sayılı ve 20.11.2023 tarihli özelgesi ve GİB, E-38418978-120[89-23]-532790 sayılı ve 20.11.2023 tarihli özelgesi.

Gebelik testlerine bakıldığında, Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği[860] Ek 2/B kapsamında gebelik testleri (idrar) hizmet başı işlem puan listesinde yer almaktadır. GİB'in yukarıda bahsedilen özelgelerde yaptığı yorumlarından yola çıkılarak hastanede tahlil amaçlı yapılan testlerin indirim kapsamında değerlendirilebileceği, buna karşın eczanelerden/marketlerden alınan, teşhis ve tedavi kapsamında olmayan gebelik testlerine ilişkin giderlerin indirimine izin verilmeyeceği yorumu beklenebilecektir.

Karşılaştırmalı hukuka bakıldığında, ABD'de IRS, üreme sağlığına ilişkin çeşitli harcamaların Gelir Vergisi Kanunu Sec.213(d)(1)(A)'da düzenlenen tıbbi bakım tanımına girdiğine karar vermiştir. Bu kapsamda doğum kontrol hapları, kürtaj, vasektomi gibi bazı işlemler/ürünler tıbbi bakım olarak nitelendirilir.[861] IRS'in doğum kontrol ürünlerinin ve üreme tedavilerinin tıbbi bakım harcaması olarak kabulünü sonuçlayan bu yorumunun temeli, bu ürün ve hizmetlerin vücudun yapısını ve işlevini etkilemesine dayanmaktadır.[862]

IRS'e göre yasal kürtaja ilişkin tıbbi masraflar indirime konu olabilecektir.[863] Yasal kürtaj vurgusu önemlidir; çünkü 2022 yılında Yüksek Mahkeme tarafından verilen tartışmalı *Dobbs kararı*[864] sonrası, her eyalet kendi kürtaj yasasını yapma konusunda takdir yetkisine sahip kabul edilmiştir. IRS'in yasal kürtaj vurgusu nedeniyle kürtaj, işlemin yasal olduğu bir eyalette gerçekleştiriliyorsa masraflar matrahtan indirilebilir; ancak kürtajın yasa dışı olduğu bir eyalette gerçekleştiriliyorsa indirilemez olduğu sonucuna varılmaktadır. Eyaletler arasında oluşacak farklı kürtaj düzenlemeleri nedeniyle kürtaj için bir eyaletten diğerine giden vergi mükellefinin yol ve konaklama masrafları dahil tıbbi bakım masraflarının (Sec.213/d-2)

[860] RG Tarih- Sayı: 24.03.2013 – 28597. Kürtajın bu Tebliğ kapsamına alınması 18 Mart 2014 Tarihli Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile gerçekleşmiştir, Bkz. RG Tarih- Sayı: 18.03.2014- 28945.

[861] ABD, Department of the Treasury Internal Revenue Service, "Medical and Dental Expenses", Publication 502, 2023.

[862] IRS, Rev. Rul. 73-201; 1973-1 C.B. 140. Bu kararla IRS, kürtaj masraflarının vergi matrahından indirilmesi yönünde karar vermiştir.

[863] IRS, Publication 502 (2023), Medical and Dental Expenses, "Abortion".

[864] ABD Yüksek Mahkemesi, *Dobbs v. Jackson Women's Health Organization*, No. 19-1392, 597 U.S. 215 (2022).

Davaya konu olaylar ve karar kısaca şu şekildedir: Mississippi eyaleti, 2018'de "Gestational Age Act" adıyla 15 haftadan sonra yapılan kürtajları yasaklayan bir yasa çıkarmıştır. Mississippi'deki tek kürtaj kliniği olan Jackson Women's Health Organization bu yasaya karşı dava açmış ve yasanın anayasaya aykırı olduğunu iddia etmiştir. Yüksek Mahkeme, 6-3 çoğunlukla daha önce verilen ve kürtajın anayasal bir hak olarak yorumlandığı *Roe v. Wade* ve *Casey* kararlarındaki içtihattan dönerek, kürtaj hakkının federal anayasal bir hak olmadığını belirtmiştir. Böylece Yüksek Mahkeme, kürtaj düzenlemelerinin her eyaletin kendi yasama organı tarafından belirlenebileceğine hükmetmiştir.

indiriminin mümkün olması gerektiği savunulmaktadır.[865] Bu noktada belirtilmelidir ki bu sonuç, Türkiye'dekine benzer şekilde, kadın vergi mükellefleri ve evli erkeklerin eşleri için yaptığı masraflara ilişkindir. Fetüsün biyolojik babasının hukuken eşi olmayan bir kadın için yaptığı kürtaj masraflarını indirimi tartışmalıdır.[866]

AB Hukukunda ise kürtajın vergilendirilmesine ilişkin tartışmalar, KDV Direktifi kapsamında cerrahi kürtaj ve ilaçlı kürtaj ayrımı çerçevesinde yapılmaktadır. Buna göre cerrahi kürtaj, tıbbi bakım olarak kabul edilmekte ve bu nedenle KDV Direktifi m.132/1 uyarınca KDV'den istisna tutulmaktadır. Buna karşın, tıp biliminde yaşanan gelişmeler sonucu kürtaj yalnızca cerrahi olarak değil, ilaç yoluyla da gerçekleştirilebilmektedir.[867] İlaç bazlı bir tedavi olarak ameliyatsız/ilaçlı kürtaj *(medical abortion)* ise KDV Direktifi m.98 ve Ek-III uyarınca indirimli KDV oranına tabidir.[868] Ek-III, indirimli KDV oranları için uygun olan mal ve hizmetleri listelemekte ve doğum kontrol hapları gibi diğer farmasötik ürünlerle birlikte listede yer almaktadır. Dolayısıyla cerrahi kürtaj ile ilaçlı kürtaja uygulanan KDV muameleleri farklılaşmakta: cerrahi kürtaj için istisna söz konusuyken ilaçlı kürtaj için üye devletlerin takdir alanında olan[869] indirimli oran uygulaması söz konusu olmaktadır.[870] Cerrahi kürtaj ve ilaçlı kürtaj, istenmeyen gebeliklerin sonlandırılması ortak amacını taşımaktadır. Bu nedenle, farklı

---

[865] Rocky Mengle, "Abortion and Taxes: What Happens Now Without Roe v. Wade?", **Kiplinger**, 29 Haziran 2022; Stephanie Hunter McMahon, "Using the Tax System to Ease Some of the Dobbs Hardship", **Tax Notes**, 15 Ağustos 2022.

[866] Fetüsün biyolojik babası tarafından ödenen kürtaj masrafları, yalnızca çiftin eyalet yasalarına göre yasal olarak evli olması durumunda düşülebilir, bkz. Stephanie Hunter McMahon, "Using the Tax System to Ease Some of the Dobbs Hardship", **Tax Notes**, 15 Ağustos 2022.

[867] İlaçlı kürtaj, kadınların kürtaja yönelik algı nedeniyle sosyal damgalanmasına ve cerrahi kürtaja bağlı ölümlere karşı alternatif ve güvenli bir tedavi seçeneği olarak dikkat çekmektedir, bkz. World Health Organization, **Safe Abortion: Technical and Policy Guidance For Health Systems**, 2nd Edt., World Health Organization, 2012), s.65.

[868] Konuyu ele alan detaylı bir çalışma için bkz. Cristina Trenta, "Women's Right to Abortion in the Light of the EU VAT System", **Festskrift till Åsa Gunnarsson** (Ed.Mats Tjernberg/Cristina Trenta/Nick Dimitrievski) Uppsala: Iustus Förlag, 2024, ss.275-306. Cristina'ya hem bu çalışmasını özel olarak bana ilettiği için hem de cinsiyet-vergi ilişkisine dair ufuk açan sohbetleri için özel olarak teşekkür ederim.

[869] Bu durum, farmasötik ürünler için KDV uygulamasının AB Üye Devletleri arasında önemli ölçüde farklılık gösterdiği anlamına gelmektedir. Örneğin Danimarka'da farmasötik ürünler indirimli KDV oranına tabi değildir ve bunun yerine standart KDV oranı olan %25 üzerinden vergilendirilmektedir, European Commission, "VAT rates applied in the Member States of the European Union Situation at 1st January 2021", s.4. Buna karşın Fransa'da hem kadınlar hem de erkekler için üretilen kontraseptif ürünler (doğum kontrol hapları, prezervatifler vb.) indirimli KDV oranı olan %5,5 oranına tabidir (Fransız Genel Vergi Kanunu (Code Generale des Impots), article 278-0-A.).

[870] Trenta, s. 285. Yazara göre, cerrahi kürtaj ve ilaçlı kürtaja uygulanan KDV muamelesindeki bu farklılık, vergi hukuku akademisyenleri için sadece ilginç bir teorik tartışma değildir: iki farklı kürtaj prosedürüne uygulanan nihai fiyatın, genel mali karşılanabilirliklerinin ötesine geçen ve yerleşik kadın haklarını ve güvenli ve etkili sağlık hizmetlerine erişimlerini doğrudan etkileyen pratik sonuçları vardır.

KDV uygulamalarına tabi olmaları KDV'nin tarafsızlığı ilkesi konusunda eleştirilere yol açmaktadır.[871]

Güvenli ve sağlıklı kürtaja erişememe, CEDAW Komitesi'ne göre kadına karşı şiddet türlerinden biridir -cinsel şiddet de ayrımcılık türlerinden biridir-.[872] Kürtaj başta olmak üzere cinsel sağlık ile ilgili tıbbi bakım hizmetlerine uygulanan yüksek oranlı vergiler, kadınlara karşı ayrımcı olarak değerlendirilmektedir, çünkü bu harcama yalnızca kadınlar tarafından yapılmaktadır.[873] CEDAW'a göre Devlet, "aile planlamasıyla ilgili olanlar da dahil olmak üzere sağlık hizmetlerine erişimi" sağlamak için sağlık hizmetleri alanında kadınlara yönelik ayrımcılığı ortadan kaldırmalıdır (CEDAW m. 12). CEDAW perspektifinden bakıldığında cinsel sağlığa ilişkin zorunlu malların/hizmetlerin vergilendirilmesinde, toplumsal cinsiyet eşitliği perspektifiyle yapılacak farklı vergi uygulamaları devletin bu alandaki ayrımcılığı ortadan kaldırmasının yöntemlerinden biridir.[874] DSÖ de kürtaj hakkına erişimin önündeki ekonomik engelleri kaldırmak için, özellikle KDV yükünü de içeren mali yükün kadınlar üzerindeki etkisinin azaltılmasının/kaldırılmasının önemini vurgulamaktadır.[875] Bütün bunlar BM Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi'nin Genel Yorum 14'ünün de ekonomik engellerin kaldırılmasının ve sosyal açıdan dezavantajlı grupların maddi zorluk çekmeden sağlık hizmeti alabilmelerinin önemini vurgularken işaret edilen ekonomik boyutun vergisel yönüdür.[876] Bu hukuki argümanlar ışığında kürtajın (yalnızca cerrahi kürtaj değil ilaçlı kürtaj tedavilerinin de) vergisel yükünün azaltılması (hem yapılan harcamaların gelir vergisi

---

[871] Trenta, ss.291-293. Yazar ABAD içtihatları ile konuyu ele alarak şu analizi yapmaktadır: (referans kararlar: Case 106/84 Commission of the European Communities v Kingdom of Denmark ECLI:EU:C:1986:99. Para. 12; Joined cases C-443/04 and C-444/04 H. A. Solleveld (C-443/04) and J. E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04) v Staatssecretaris van Financiën ECLI:EU:C:2006:257, para. 40.) *"yüksek ikame edilebilirliklerine ve ortak amaçlarına rağmen cerrahi kürtaj ve ilaçlı kürtaja uygulanan KDV rejimleri arasında bir tutarsızlık vardır ve bu farklılık KDV tarafsızlığı ilkesini ihlal etmektedir. Böyle bir durum, ilaçlı kürtaj gibi temel sağlık hizmetlerine eşit erişim konusunda endişe yaratmakta ve KDV sisteminin, tıbbi uygulamalardaki değişikliklere başarılı bir şekilde yanıt verebilmesini ve kadın hakları ile AB'nin desteklemeyi amaçladığı ayrımcılık yapmama ilkelerini tam olarak sağlayabilmesini garanti altına almak için kapsamlı bir şekilde gözden geçirilmesine yönelik kritik ihtiyacı ön plana çıkarmaktadır."*

Karş.ABAD, *Finanzamt Leverkusen v. Verigen Transplantation Service International AG*, Case C-156/09, 18.11.2010, para.30-31.

[872] CEDAW Komitesi, General Recommendation No. 19, U.N. Doc. CEDAW/C/1992/L.1/ Add. 15 (1992); Arvonne Fraser / Miranda Kazantsis, CEDAW #11, Minneapolis: International Women's Rights Action Watch, 1992, ss.28-32.

[873] Darío Rossignolo, "Gender Equity in The Argentine Tax System: An Estimation of Tax Burdens By Household Type", **CEPAL Review**, No 124, 2018, s.179.

[874] Grown, "Conceptual", s.16.

[875] Dünya Sağlık Teşkilatı, "Abortion Care Guideline", World Health Organization, 2022, s.14.

[876] Trenta, s.296.

matrahından indirimi hem de kürtaj işlemi üzerindeki harcama vergilerinin azaltılması) gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

C. Üremeye Yardımcı Tedavi Uygulamaları

Üremeye yardımcı tedavi uygulamaları üreme hakkının ve dolayısıyla özel hayatın kapsamına girmektedir.[877] Buna karşın taşıyıcı annelik ve sperm donörlüğü halen oldukça tartışmalı alanlar olarak dikkat çekmektedir.[878]

Üremeye yardımcı tedavilerin GVK m.89/1-2 kapsamında olup olmadığına ilişkin olarak, tüp bebek tedavisi ile ilgili yapılan bir özelge başvurusunda GİB'in yorumu şu yönde olmuştur:

"...tüp bebek tedavisi nedeniyle yapılan harcamalar Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi kapsamında sağlık harcaması olarak değerlendirilmiş olup, gelir vergisi beyannamenizde beyan ettiğiniz gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tüp bebek tedavisi için yapmış olduğunuz sağlık harcamalarınızı gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır."[879]

Dolayısıyla üremeye yardımcı tedavi uygulamaları kural olarak GVK m.89/1-2'deki sağlık harcaması kapsamındadır. Burada yine özne bakımından kapsamın belirlenmesinde medeni duruma yönelik tartışmalar ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de üremeye yardımcı tedavi uygulamaları sadece evli çiftlere özgülenmiştir.[880] Bu kapsamda evlilik dışı birlikteliklerde bu

---

[877] Arslan Öncü, "Özel Yaşam", s.309. Üremeye yardımcı uygulama olarak tüp bebek tedavisinin özel hayat kapsamında ele alındığı kararlar için bkz. İHAM, *Dickson v. Birleşik Krallık*, no. 44362/04, 4.12.2007; İHAM*, S.H. ve Diğerleri v Avusturya*, no. 57813/00, 3.11.2011.

[878] İHAM, *Paradiso ve Campanelli v. İtalya*, no. 25358/12, para.; İHAM, *D. ve Diğerleri v. Belçika*, no. 29176/13). Bu tedaviler çoğunlukla tıbbi kısırlıkla (infertilite) bağlantılı olarak düşünülse de eşcinsel çiftler ve bir partneri olmaksızın çocuk sahibi olmak isteyen bekar bireyler özelinde konu çok daha tartışmalı bir boyut kazanmaktadır.

[879] GİB, B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-1-216 sayılı ve 05/03/2010 tarihli Özelge.

[880] Üremeye Yardımcı Tedavi Uygulamaları Ve Üremeye Yardımcı Tedavi Merkezleri Hakkında Yönetmelik (RG Tarih-Sayı :30.09.2014-29135) madde 1 şu şekildedir: *"Bu Yönetmeliğin amacı; çocuk sahibi olamayan **evli çiftlerden**, tıbben uygun görülenlerin üremeye yardımcı tedavi metotları vasıtasıyla çocuk sahibi olmaları için yapılacak uygulamanın esaslarını, bu uygulamayı yapacak merkezlerin açılması, çalışması ve denetlenmesi ile ilgili usul ve esasları düzenlemektir."* (Vurgu yazara aittir.)

tedaviler yasal olarak uygulanmadığından, bunlara ilişkin sağlık harcamasının matrahtan indirimine yönelik vergisel sonuçlarla karşılaşmak da mümkün görünmemektedir.[881]

Üremeye yardımcı tedavilerin yalnızca evli çiftlere özgülenmesi, Türkiye'de üreme ve doğuma yönelik sağlık politikalarının medeni duruma göre şekillendiğini göstermektedir. Devlet bu tedavileri evli çiftlerle sınırlandırarak, evli olmayanlarla evli çiftler arasında farklı uygulamalar öngörmektedir.[882]

Türk Tabipler Birliği'nin konuya ilişkin yayınladığı görüş yazısında üremeye yardımcı tedavilerin yalnızca evli çiftlere özgülenmesinin medeni duruma dayalı ayrımcılık şeklinde tanımlanabileceği ve bu sınırlamanın "aşırı" olduğu belirtilmiştir.[883] Bu tartışmalar, Üreme

[881] VUK m.9/2 gereği kanunla yasak edilmiş olması faaliyete bağlanacak vergisel sonuçları ortadan kaldırmasa da GVK m.89/1-2'de yer alan sağlık harcamalarının indirimi için belgeyle tevsik edilme şartı göz önünde bulundurulduğunda, uygulamada bu örneklerle karşılaşmak pek olası değildir. Bu durumun, medeni durum temelinde ayrım yaratıp yaratmadığı tartışmaya değer bir konudur. Vergi hukuku özelinde olmasa da Yönetmeliğin medeni duruma dayalı ayrımcılık örneği olarak değerlendirildiği bir çalışma için bkz. Ayşen Çilenti Konuralp, "Medeni Hale Dayalı Bir Ayrımcılık Örneği: Üremeye Yardımcı Tedavi Uygulamaları ve Üremeye Yardımcı Tedavi Merkezleri Hakkında Yönetmelik", **Özel Hukukun Güncel Sorunları Ve Anayasa'nın Özel Hukuka Etkileri**, (Ed.Sibel Özel ve diğerleri), On İki Levha Yayıncılık, 2021, ss.229-230.

[882] Konu eşcinsel çiftler olduğunda, medeni duruma dayalı ayrıma cinsel yönelime dayalı ayrım katmanının da eklendiği belirtilebilir. Çünkü eşcinsel çiftler yasanın aradığı medeni durum koşuluna, cinsel yönelimleri nedeniyle erişememektedir. Bu noktada belirtmek gerekir ki eşcinsel çiftlerin çocuk sahibi olmasına ilişkin üremeye yardımcı tedavi uygulamaları olan taşıyıcı annelik ve sperm donörlüğü "herkes" için yasak olduğundan buradaki ayrım temelinin cinsel yönelim olmadığı da söylenebilir.

[883] Türk Tabipler Birliği, "Üremeye Yardımcı Tedavi Uygulamaları Ve Üremeye Yardımcı Tedavi Merkezleri Hakkında Yönetmelik Üzerine Görüş", 03.05.2010 https://www.ttb.org.tr/845ygak (Erişim tarihi: 18.01.2024) *"Sadece evli çiftlere hak tanınıyor olması: Yönetmelik sadece evli çiftler bakımından uygulanacak teknikleri içermektedir. Hukuki anlamda "eş" dışındaki kimselerin spermlerinden oluşacak embriyoların kullanılması Yönetmeliğin 18. maddesi ile yasaklanmıştır. Madde, evli olmayan kadınların bu teknikler kullanılarak çocuk sahibi olmaları önünde engeldir. Maddede, evli olmayan kadınların yurtdışındaki "sperm bankaları"na yönlendirilmeleri de yasaklanmıştır. Bu durum ise* ***'medeni duruma göre ayrımcılık' olarak tanımlanabilir***. ***Oysa üreme ve doğurganlık tüm kadınlar için temel bir haktır****. Sağlık hizmetlerine ulaşımda medeni durum ayrımcılığı yapılması hem temel etik ilkelerin ihlali, hem de yasal düzenleme ve sözleşmelere aykırılık anlamına gelmektedir. Bu yasakların çeşitli nedenleri olabilir. Ülkedeki merkezlerde, sadece evli kadınlara eşlerinin spermi ile oluşturulan embriyoların nakledilmesi, ceninin ve doğacak çocuğun sağlığı bakımından önemli ve anlaşılabilir gerekçeler olabilir. Örneğin "fücur yasağının" da nedenleri arasında sayılan, akraba ilişkisi sonucu doğan çocuklardaki muhtemel sakatlıkların önüne geçmek kaygısı ya da çocuğun spermi ile oluşan embriyonun anneye yüklenmesi ya da başkaca yakın akraba donörlerin oluşturduğu embriyoların sağlık açısından taşıyacağı riskler gibi. Bununla birlikte, tedaviyi sadece evli eşlerle sınırlandırmak aşırıdır. Öncelikle donörler bakımından, muhtelif sakatlıkların ve uygun olmayan koşullarda yetiştirilmesinin önüne geçecek sınırlandırmaların yapılması koşulları ile bekar kadınların da çocuk sahibi olabilmeleri bakımından söz konusu tekniklerin uygulanması savunulmalıdır. Çocuğun babasız büyümesi, ÜYTE uygulamalarının dışında çocuk sahibi olan kadınlar bakımından zaten söz konusu olabilmektedir. İlgisiz, ailesini terk etmiş eş ya da babalar az değildir. Ya da, sadece çocuk sahibi olmak için bir erkekle cinsel ilişkiye giren, çocuğunu tek başına büyüten anneler de vardır.*

Genel sağlıkla ilgili menfaat ile bireysel seçim arasında denge gözetilmelidir. İnsanın ihtiyacını, ancak evli olması halinde dikkate alan bir hukuk düzeni, toplumun menfaatini ölçüsüzce üstün sayıyor demektir. Donörler bakımından, cenin ve müstakbel çocuğun sağlığı açısından sınırlama kabul edilmeli, bu tekniklerin uygulanması bakımından evlilik, koşul olmaktan çıkarılmalıdır.

Evlilik birliği, sorunları tek başına çözen bir koşul da değildir. İn vitro fertilize edilen bir embriyo henüz "aşılanmadan" eşler boşanma kararı alırsa ve boşanmaya hızlı biçimde (örneğin anlaşmalı boşanma) karar verilirse embriyonun kaderi ne olacaktır?" (Vurgu yazara aittir.).

Sağlığı ve İnfertilite Derneği tarafından ilgili yönetmelik hükmünün iptali istemiyle Danıştay'da dava açmasıyla yargı önüne taşınmıştır.[884]

İHAM *S.H. ve diğerleri v. Avusturya* başvurusunda[885] bu tür tedavilerin evlilikle ve evliliğe benzer nitelikteki ilişkilerle *(relationship similar to marriage)* sınırlandırılmasını devletin takdir yetkisi kapsamında ölçülü bir sınırlama olarak değerlendirmiştir.[886] İHAM'ın "evliliğe benzer nitelikteki ilişkilerin" yasada yer almasını ölçülülük bakımından bir test kriteri olarak kullanması dikkat çekicidir. Yine de karar, evlenme hakkına ilişkin İHAS m.12'nin "doğurma hakkını" içermediği şeklindeki kısıtlayıcı yorumu nedeniyle, hayal kırıklığı olarak nitelendirilmektedir.[887]

ABD'de de üremeye yardımcı tedavi yöntemlerine ilişkin harcamaların IRC Sec.213 kapsamında olup olmadığı tartışmalı bir tarihi geçmişe sahiptir.[888] 1957 yılında IRS, suni döllenme masraflarının tıbbi bakım olarak matrahtan indirilemeyeceğine karar vermiştir.[889] Ancak 2003 yılında IRS bu görüşünü değiştirmiş ve yumurta donörlüğü için yapılan masrafların indiriminin mümkün olduğuna karar vermiştir.[890] IRS'in bu yorumu tıbbi kısırlık nedeniyle

---

[884] Danıştay Onbeşinci Dairesi'nin 26/04/2017 tarih ve E:2014/9572, K:2017/2051 Sayılı kararı: *"Dava konusu Yönetmeliğin, düzenli, etkin, verimli, kaliteli ve yaygın sağlık hizmeti sunulmasını sağlamak üzere, çocuk sahibi olamayan evli çiftlerden, tıbben uygun görülenlerin üremeye yardımcı tedavi metotları vasıtasıyla çocuk sahibi olmaları için yapılacak uygulamanın esaslarını, bu uygulamayı yapacak merkezlerin açılması, çalışması ve denetlenmesi ile ilgili, usul ve esasları düzenlemek amacıyla çıkarıldığı, iptali istenilen hükmün, soybağı ile miras hukuku hükümleri de göz önünde bulundurularak, anne veya anne adayları ile çocuğun beden ve ruh sağlığının korunması, çağdaş bilimin gereklerine uygun, hızlı, kolay erişilebilir, verimli, kaliteli, hakkaniyete uygun, yaygın, sürdürülebilir yüksek standartlara sahip, kamu yararı ve hizmet gerekleri göz önünde bulundurulmak suretiyle oluşturulduğu ve yürürlüğe konulduğu; dolayısıyla Yönetmeliğin dava konusu edilen diğer hükümlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır."*[884] Bu kararın açık ve yeterli hukuki gerekçeler içermemesi nedeniyle bozulmuştur, Bkz. Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 2017/3349, K. 2019/2170, T. 8.5.2019.

[885] İHAM*, S.H. ve Diğerleri v Avusturya*, no. 57813/00, 3.11.2011.

[886] Buna karşın İHAM'ın bu kararda alandaki gelişmelerin izleneceğine ve ileride görülecek başka bir davada farklı sonuca varılabileceğine dair açık işaretler sunduğuna yönelik değerlendirme için bkz. Harris / O'Boyle / Warbrick, s. 497.

[887] Harris / O'Boyle / Warbrick, s.713.

[888] Konuya ilişkin ayrıntılı bir çalışma için bkz. Katherine Pratt, "Inconceivable? Deducting the Costs of Fertility Treatment", **Cornell Law Review**, Vol.89, Issue 5, 2004, ss.1121-1200 (Eser bundan sonra "Inconceivable" olarak anılacaktır.)

[889] Rul. 5707244900A (24 Temmuz 1957), Aktaran: Pratt, "Inconceivable", s.1124, dipnot 8.

[890] IRS, Revenue Ruling, No. 2003-180-17, 9.01.2003. 5/2/2003: *"İnfertilite (kısırlık) üstesinden gelerek hamileliği kolaylaştırmak amacıyla uygulanan prosedürler, vücudun bir yapısını veya işlevini etkiler ve tıbbi bakım olarak değerlendirilebilir... vergi mükellefinin bir yumurta donörü edinmek için ödediği masraflar, donörün masrafları da dahil olmak üzere, vergi mükellefinin bağışlanan yumurta veya embriyoyu almasıyla doğrudan ilgili ve hazırlık niteliğindedir. Dolayısıyla, bu harcamalar vergi mükellefinin tıbbi harcamalarıdır ve ödendiği yıl geçerli olacak şekilde vergiden indirilebilir. Vücudunuza yerleştirilmek üzere bağışlanmış bir yumurta elde edebilmeniz için bağışçıya ödenecek ücreti, bağışçıyı temin eden acenteye ödenecek ücreti, bağışçının tıbbi ve psikolojik test masraflarını, işlem sonrası bağışçıya sağlanacak tıbbi veya psikolojik yardımın sigortasını ve sizinle bağışçı arasındaki yasal sözleşmenin masraflarını ödeyeceğinizi beyan ettiniz. Bu masraflar kendi tıbbi işleminizin gerçekleştirilmesi için hazırlık niteliğinde olduğundan, 213. maddenin amaçları doğrultusunda tıbbi bakımdır."*

hamileliği kolaylaştırmak amacıyla uygulanan prosedürlerin vücudun bir yapısını veya işlevini etkilemesine dayanmaktadır.

Bu yorumla ABD'de mevcut uygulamada tıbbi açıdan kısır olan karşı cinsten evli çiftler tarafından ödenen üreme tedavisi maliyetleri kısırlığın teşhis ve tedavisine yönelik harcamalar olarak kabul edilmekte ve tıbbi bakım tanımının her iki yönünü de (teşhis ve tedavi) karşıladığı belirtilmektedir.[891] Bu noktada uygulamalara başvuran kişilerin sağlık durumları belirleyici olmaktadır.

Buna karşın özellikle eşcinsel çiftlerin taşıyıcı annelik ya da yumurta/sperm donörlüğü yoluyla üreme tedavilerinden faydalandığı durumların bu tanıma girip girmediği ayrı bir tartışma konusudur. Bu tartışma 2008 yılında açılan ***Magdalin davasında*** ABD Vergi Mahkemesi tarafından incelenmiştir.[892] Eşcinsel bir erkek olan Joseph Magdalin biyolojik çocuğuna sahip olmanın tek yolu olan taşıyıcı annelik uygulamalarından yararlanmış ve bu süreçte yaptığı harcamaları tıbbi bakım gideri olarak gelir vergisi matrahından indirmek istemiştir. IRS, Magdalin'in "doğal yollardan üremesini" engelleyen fiziksel ya da zihinsel bir kusur ya da hastalığı olmadığını – başka bir deyişle infertil/kısır olmadığını- belirtmiştir. IRS yorumuyla "bir aile kurmak için alternatif yollar kullanma kararı" tıbbi kısırlıktan kaynaklanmadığından, yapılan harcamalar Sec.213 kapsamında indirim için uygun görülmemiştir. IRS, yapılan masrafların Magdalin'in kendi sağlık durumu ile doğrudan bağlantılı olmadığını iddia etmiş ve bu masrafların tıbbi gider olarak kabul edilemeyeceğini belirtmiştir.

IRS'in yukarıda bahsedilen (hetroseksüel ve infertil olan evli çiftin üremeye yardımcı tedavi masraflarını tıbbi bakım gideri olarak yorumladığı) özelgeden farklı olarak bu uyuşmazlıkta indirime izin vermediği görülmektedir. Vergi Mahkemesi de IRS'in yaptığı yorumu takip ederek tıbbi giderlerin indiriminin kabul edilebilmesi için, yapılan uygulamanın kişinin kendi sağlık durumunu tedavi etmeye yönelik olması gerektiğini belirtmiştir. Eşcinsel bir erkek olan Magdalin'in taşıyıcı anne için yaptığı harcamaları, kendi sağlık durumunu

[891] Katherine Pratt, "Deducting the Costs of Fertility Treatment: Implications of Magdalin v. Commissioner for Opposite-Sex Couples, Gay and Lesbian Same-Sex Couples, and Single Women and Men", **Wisconsin Law Review**, No.6, 2009, s.1299 (Eser bundan sonra "Magdalin" olarak anılacaktır.).

[892] *Magdalin v. Commissioner*, 96 T.C.M. 491, 2008.

iyileştirme amacı taşımadığı için bu kapsamda görülmemiştir. Mahkeme bu yaklaşımını, 2017 yılında verdiği *Morrissey kararında da* sürdürmüştür.[893]

2003 yılındaki özelge ile *Magdalin* ve *Morissey* içtihatlarındaki farklılık, ABD literatüründe eleştirilerle karşılanmıştır. Eleştirilerin odak noktası, yargının esasında tıbbi kısırlığın yalnızca kadınlar arasında meydana gelebileceği fikrini zımnen onaylayarak (matrahtan indirime ancak bu ihtimalde izin vererek); geleneksel aile yapısına uymayan tedavi ve prosedürlerin Sec.213 kapsamında değerlendirilmeyeceği sonucuna ulaşmasına yöneliktir.[894] Üremeye yardımcı tedavilere yönelik bu yorumlar mükellefin cinsiyeti, medeni durumu ve cinsel yönelimine bağlı olarak, ayrımcı olarak değerlendirilebilmektedir.[895]

Üremeye yardımcı tedavilere yönelik harcamaların gelir vergisi matrahından indiriminin hangi durumlarda uygulanacağına ilişkin cinsiyet politikası tartışmalarına Alman hukukunda da rastlanmaktadır. Alman Federal AYM de suni döllenmenin finansmanına ilişkin hükümlerin evli çiftlere özgülenmesini anayasaya uygun bulmuştur.[896] Almanya'da her ne kadar IVF uygulamaları evli çiftlerle sınırlandırılmamış olsa da hem sigorta hem de vergi hükümlerinde bu uygulamaların evli çiftler tarafından gerçekleştirilmesi ile evli olmayan çiftler tarafından gerçekleştirilmesi durumları farklı sonuçlarla karşılaşmaktadır. Buna karşın vergi mahkemeleri belli durumlarda evli olmayan çiftlerin de harcamalarının gelir vergisi matrahından indirimini hukuka uygun bulmaktadır.

---

[893] *Morrissey v. United States,* No. 17-10685 (11th Cir. 2017)

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Joseph F. Morrissey, eşcinsel bir birey olarak, partneriyle çocuk sahibi olabilmek için in vitro fertilizasyon (IVF) yöntemini kullanmıştır. Morrissey, eşcinsel olduğu için doğal yollarla çocuk sahibi olmasının mümkün olmadığını ve bu harcamaların onun üreme işlevini etkilediğini iddia etmiştir. Bu süreçte sperm toplama, yumurta bağışı ve taşıyıcı annelik gibi çeşitli hizmetler için 2011 yılında 57.000 dolar harcamıştır. Morrissey, bu masrafların 36.538 dolarlık kısmını tıbbi gider olarak vergiden düşmek istemiş, ancak IRS (Internal Revenue Service) bu talebi reddetmiştir. Morrissey, IRS'nin bu masrafları tıbbi gider olarak kabul etmeyerek beşinci ek madde kapsamındaki eşit koruma haklarını ihlal ettiğini savunmuştur. Morrissey, bu kararın cinsel yönelimi nedeniyle ayrımcılık içerdiğini ileri sürmüştür. Ancak Mahkeme Magdalin kararındaki aynı gerekçelerle hüküm kurmuştur.

[894] Pratt, "Magdalin", s.1285; Anne K. Leung, "Taxing Gender: The Deductibility of Gender-Specific Medical Expenses and Proposals for Reform", **Women's Rights Law Reporter**, Vol.32, no.2/3, 2011, s.237-240; Ariel Jurow Kleiman /Amy K. Matsui / Estelle Mitchell, **The Faulty Foundations of the Tax Code: Gender and Racial Bias in Our Tax Laws**, Washington: National Women's Law Center, 2019, s.18.

[895] Pratt, "Magdalin", s.1285; Leung, s.237-240; Kleiman / Matsui / Mitchell, s.18.

[896] Alman Federal Anayasa Mahkemesi, bu kararda özellikle de evliliğin sorumlu bir ilişki ve istikrar yaratan yasal statüsünü dikkate alarak, evliliğe ayrıcalıklı muamele yapılmasının haklı olduğuna karar vermiştir, bkz. BVerfGE 117, 316, 1 BvL 5/03, 21 Kasım 2006.

Alman Federal Maliye Mahkemesinin *(Bundesfinanzhof)* ele aldığı uyuşmazlıkta[897] evli olmayan bir kadının birlikte yaşadığı partnerinin spermi ile gerçekleştirdiği yapay döllenme (IVF) tedavisine ilişkin masraflarını gelir vergisi matrahından indirip indiremeyeceği tartışma konusu olmuştur. Mükellef bu tedaviye ilişkin masraflarını matrahından indirmiş ancak vergi dairesi, yukarıda da anılan Federal Yüksek Mahkeme kararına[898] atıfla, homolog IVF (eşin spermiyle döllenme) ile heterolog IVF (başka bir erkeğin spermiyle döllenme) arasında bir ayrım yapılması gerektiğini belirtmiştir. Alman Federal Maliye Mahkemesi ilk olarak, IVF tedavisinin tıbben gerekli ve onaylı bir tedavi olup olmadığını araştırmış ve davacının doğal yollarla çocuk sahibi olamamasının bir hastalık olduğunu ve Alman Tabipler Birliği'nin *(Bundesärztekammer)* üreme sağlığına ilişkin yönergelerine *(Richtlinie zur Durchführung der assistierten Reproduktion)* dayanarak, IVF'nin davacıya uygulanmasının tıbbi gereklilik taşıdığı sonucuna ulaşmıştır. Ardından Mahkeme vergi mükelleflerinin özel yaşam koşulları nedeniyle maruz kaldıkları kaçınılmaz giderlerin, EStG §33 uyarınca olağanüstü yük sayılabileceğini belirtmiştir. Tedavi masraflarının bu kapsamda değerlendirilebilmesi için giderin kaçınılmaz olması ve genel yaşam standartlarının ötesinde özel bir yük doğurması gerekmektedir. IVF tedavisi, bu çerçevede tıbbi gerekçeyle yapılan ve kaçınılmaz olarak katlanılan bir gider olarak kabul edilmiştir.

Mahkeme, daha önceki içtihatlarda, IVF giderlerinin indirimi için çiftin evli olması şartı arandığına dikkat çekmiş; ancak bu kararında söz konusu şartın artık geçerli olmadığı sonucuna varmıştır. Mahkeme, evli olmayan ancak kalıcı bir birliktelik sürdüren ve çocuk sahibi olmak isteyen çiftler bakımından da IVF tedavisinin olağanüstü yük olarak kabul edilebileceğini belirtmiştir.

Bu kararın yalnızca karşı cinsten çiftler için uygulanabilir kabul edildiğini belirtmek gerekir. Kararda matrah indirimine izin verilmesi için harcamanın kadının kendi yumurtası ve

[897] Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 10.05.2007 - III R 47/05 BStBl 2007 II S. 871.

Davaya ilişkin olaylar kısaca şu şekildedir: Evli olmayan davacı ile davalı (davacı), 1962 doğumlu olup 1987 yılından bu yana evlilik dışı bir birliktelik yaşamaktadır. Davacı, 1999 yılına ilişkin gelir vergisi tarhiyatına karşı açtığı temyiz davasında, tüp bebek (IVF) yöntemiyle (yumurta hücresinin spermle vücut dışında döllenmesi) ve ardından embriyo transferi yoluyla uygulanan kısırlık tedavisine ilişkin giderleri 23.977,29 DM tutarında olağanüstü gider olarak beyan etmiştir. (Almanya'daki gelir vergisi mevzuatına göre, belirli durumlar, bir bireyin gelir vergisinden bazı giderlerini düşmesine olanak tanır. Bu tür giderler "olağanüstü giderler" olarak adlandırılır ve genellikle, bireylerin toplumun büyük çoğunluğunun yaşadığı ekonomik koşullardan daha fazla harcama yaptığı durumlarda kabul edilir. Örneğin, ciddi hastalıklar veya özel tedavi gereksinimleri gibi. Bu giderlerin "olağanüstü" sayılabilmesi için sadece miktarları değil, aynı zamanda giderlerin doğası ve gerekçesi de dikkate alınır. Bir giderin olağanüstü gider sayılabilmesi için, sıradan yaşam koşullarından farklı bir durumun söz konusu olması gerekir. Bu nedenle, prensip olarak, yalnızca bireysel vergi mükellefinin kontrolü dışındaki bir yaşam tarzı alanıyla ilgili olan giderler olağanüstü gider olarak düşülebilir. Harcamaların ana nedeni, bireyin şekillendirebileceği yaşam tarzı ile ilgiliyse bu harcama indirilemez).

[898] Alman Federal Yüksek Mahkemesi, BVerfGE 117, 316 , 1 BvL 5/03, 21 Kasım 2006.

partnerinin spermi ile gerçekleştirilmiş olması şartı aranmış; üçüncü kişilere ait üreme hücrelerinin kullanıldığı tedaviler bu kapsama alınmamıştır.

Konu Danimarka hukukunda da tartışma konusu olmuştur. Danimarka'da KDV uygulaması bakımından üremeye yardımcı tedavilerin yalnızca kadınlar için bir "tıbbi bakım" olarak nitelendirilmesi ve KDV muafiyetinin erkeklere uygulanan üremeye yardımcı tedavilere uygulanmaması sorunu Danimarka tarafından Avrupa Komisyonu'na taşınmıştır. Uyuşmazlığın çıkış noktası, Danimarka Vergi İdaresi'nin *(Skatterådet)* üremeye yardımcı tedavilerin yalnızca kadının infertil (kısır) olduğu durumlarda KDV'den istisna tutulduğuna yönelik kararları olmuştur.[899] Bu kararları takiben Danimarka Vergi Mahkemesi *(Landsskatteretten)* iseyapay döllenme ve kısırlık tedavilerinin KDV'den istisna tutulmasının belirli koşullara bağlı olduğunu belirtmiştir:[900] Eğer tedavi, tıbbi bir değerlendirme sonucunda kadının kısır olduğuna dair bir teşhis (ya da olasılık) içeriyorsa, bu tedavi "sağlık hizmeti" kapsamında değerlendirilir ve KDV'den istisna tutulur. Ancak, eğer tedavi kadına yönelik kısırlık teşhisi olmadan uygulanıyorsa, yani kadın doğal yolla çocuk sahibi olamayan biri değilse, bu durumda tedavi KDV'den istisna değildir. Burada odak nokta tamamen kadın vücudu olarak belirlenmiştir. Karar erkek infertilitesinden kaynaklanan durumları ve bekar yahut eşcinsel kadınları dışarda bırakması yönüyle tartışılmış ve bu tartışmalar üzerine Danimarka, Avrupa Komisyonu'na doğurganlık tedavilerinin KDV uygulamasına ilişkin sorular yöneltmiştir.[901] Danimarka, Komisyon'a gönderdiği ilk soru yazısında (Ek 1) temel olarak, tedavinin nedeninin infertilite olduğunu belirlemek için belirli kriterlerin kullanılıp kullanılmayacağını ve doğurganlık tedavisinin bir çiftteki "sağlıklı" bir kişiye uygulanmasının bir fark yaratıp yaratmayacağını sormuştur.

Danimarka ikinci soru yazısında ise (Ek 2) özellikle, bekâr bir kadına veya eşcinsel bir ilişki yaşayan bir kadına uygulanan ve tedavi gören kadının herhangi bir hastalık veya sağlık sorunu belirtisi göstermediği durumlarda, doğurganlık tedavisinin KDV istisnası kapsamında olup olmadığını sormuştur.

---

[899] Skatterådet, SKM2012.709.SR, 5 Aralık 2012; Skatterådet, SKM2014.548.SR, 6 Ağustos 2014. (https://info.skat.dk/ , Erişim Tarihi: 10.09.2024).

[900] Landsskatteretten, SKM2016.210.LSR, 13 Mayıs 2016 (https://info.skat.dk/, Erişim Tarihi: 10.09.2024).

[901] Avrupa Komisyonu, Value Added Tax Committee, (Article 398 of Directıve 2006/112/EC) Working Paper No 916, Brüksel, 6 Şubat 2017.

Komisyon, ABAD tarafından kabul edilen tıbbi bakım tanımına dayanarak, infertilite ile bağlantılı bir doğurganlık tedavisinin istisna kapsamına gireceği yönünde kararını bildirmiştir. Hangi durumların infertilite kapsamında olduğuna yönelik soruya ise bunun "uzman bir kişi" tarafından yapılan tıbbi bulgulara dayanması gereken tıbbi bir değerlendirme olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla, belirleyici olan bir uzman kişinin (tıp doktorunun) tıbbi teşhisidir.

Bir ilişkide sadece "sağlıklı" partner tedavi görürken, diğer partner tedavi görmezse, üremeye yardımcı bu tür bir tedavinin ilgili KDV istisnası kapsamında olup olamayacağı sorusuna ilişkin olarak ise Komisyon, sağlık sorunu olarak infertilitenin kadında ya da erkekte görülmesinin durumu değiştirmeyeceğini belirtmiştir. Doğurganlık tedavisini çiftin hangi üyesi alırsa alsın, amaç çiftin isteklerine göre bir hamilelik sağlamaktır. Doğurganlık tedavisinin, çiftlerden herhangi birindeki infertilitenin tedavisi amacıyla gerçekleştirilmesi tedavi ile amaç arasında açık bir illiyet bağı bulunduğu anlamına gelecektir. Bu nedenle, Komisyonun görüşü – her somut vakanın kendi koşulları çerçevesinde- doğurganlık tedavisinin bir çiftin "sağlıklı" partnerine verildiği durumlarda bile tıbbi bakıma yönelik KDV istisnasının uygulanabileceği yönündedir.

Bekar kadınlar ve eşcinsel çiftler için doğurganlık tedavisi ile ilgili soruya ilişkin olarak ise Komisyon ilk olarak bu gibi durumlarda tedavinin artık bir "sağlık bozukluğundan" kaynaklanmadığını, yani hastanın hamile kalmasını engelleyen bir sağlık bozukluğu bulunmadığı tespiti ile değerlendirmesine başlamıştır. Bu noktada "tıbbi bakım" kavramının sağlık bozukluğu üzerinden yorumlanması, sağlıklı bekar kadınlar ve eşcinsel çiftlerdeki sağlıklı kadınlara uygulanan doğurganlık tedavilerinin tıbbi bakım istisnası kapsamına girmemesi anlamına gelmektedir. Komisyona göre eşcinsellere yönelik ayrımcılıktan kaçınmayı amaçlayan insan hakları kuralları böyle bir yorumu engellememektedir; çünkü her ikisi de sağlıklı olan heteroseksüel bir çift doğurganlık tedavisi görseydi durum yine aynı olacaktı. Aslında, tedavideki farklılık kişinin cinsel yöneliminden değil, tedavinin bir sağlık bozukluğuna bağlı olmamasından kaynaklanacaktır.

Öte yandan, Komisyon'a göre muafiyetlerin/istisnaların yorumlanması izlenen hedeflerle tutarlı olmalı ve tarafsızlık ilkesine uygun olmalıdır. Tıbbi bakımın KDV istisnasının sağlık bakım maliyetlerinin azaltılmasını ve tıbbi bakımı bireyler için erişilebilir kılmayı amaçladığı olduğu göz önünde bulundurulduğunda, her hasta için eşit şekilde uygulanması gerektiği ileri sürülebilir. Buna karşın Komisyon bu argümanın, tıbbi bakım istisnasını herhangi

bir sağlık bozukluğunun mevcut olmadığı doğurganlık tedavilerine de uygulanmasını haklı çıkarıp çıkarmayacağı konusundaki yorumun şüpheli olduğunu belirtmiştir. Komisyon'a göre bu sonuç KDV Direktifi tarafından belirlenen sınırlamaların ötesine geçen bir yorum olabilecektir.

Özetle Komisyon, bir sağlık sorunundan kaynaklandığı sürece, bu sağlık sorunu hangi cinsiyetten kaynaklanırsa kaynaklansın, KDV istisnasının uygulanacağını; ancak bir sağlık sorunu yoksa bu istisnanın uygulanması konusunda çekinceleri olduğunu belirtmiştir. Bekar ve eşcinsel çiftler söz konusu olduğunda bu tür uygulamalar bir sağlık sorunu olmadan da "gerekli" olduğundan, bu kategorideki tedavilerle ilgili problematik devam etmektedir.

D. Cinsiyet Değişikliğine Yönelik Sağlık Harcamaları

Cinsiyet değişikliği; özel hayatın önemli bir parçası olan cinsel kimliğe ilişkindir.[902] Bu nedenle de cinsiyet değişikliğine ilişkin süreç özel hayata saygı hakkı, kişinin maddi ve manevi varlığını geliştirme hakkı, ayrımcılığa uğramama hakkı, sağlık hakkı gibi bir dizi hak çerçevesinde ele alınmalıdır.

Cinsiyet değişikliğine ilişkin prosedürün önemli aşamaları cinsiyet değişikliği ameliyatları, hormon tedavileri ve rekonstrüksiyon işlemleridir. Bu sürece aynı zamanda cinsiyet değişikliğine yönelik psikoterapi aşamalarının eklenmesi de mümkündür. Sayılan bu sağlık harcamalarının vergi hukukunda ne şekilde dikkate alınacağı cinsiyet rollerine dair bakışa, politikalara ve uygulamalara örnek teşkil etmektedir. Vergi alanında konuya dair kural ve uygulamalar yukarıda bahsi geçen haklar çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Türkiye bakımından cinsiyet değişikliği sürecine yönelik sağlık harcamalarının GVK m.89/1-2 kapsamında olup olmadığına ilişkin, herhangi bir uyuşmazlığa/idari ya da yargısal karara rastlanmamıştır.[903] Böyle bir uyuşmazlık söz konusu olmadığından, cinsiyet değiştirme

---

[902] İHAM'ın cinsiyet değiştirme ve cinsel kimliğe ilişkin verdiği bazı kararlar şunlardır: İHAM, *Rees v. Birleşik Krallık*, Başvuru no. 9532/81, 17/10/1986; İHAM, *Christine Goodwin v. Birleşik Krallık*, Başvuru no. 28957/95, 11/07/2002. Yakın tarihli ve devletin pozitif yükümlülüğüne ilişkin önemli bir karar olarak bkz. İHAM, Hämäläinen v. Finlandiya, Başvuru no. 37359/09, 16/07/2014.

[903] Buna karşın konunun medeni hukuka dair yarattığı uyuşmazlıklara ilişkin önemli AYM kararları olduğunu belirtmek gerekir. Bunlardan ilki somut norm denetimi kararıdır ve TMK m.40'ta cinsiyet değişikliği için üreme yeteneğinden sürekli biçimde yoksun bulunma şartı aranmasının Anayasaya aykırılığının incelenmesine yöneliktir, bkz. AYM, Esas Sayısı : 2017/130 Karar Sayısı : 2017/165 Karar Tarihi : 29.11.2017 R.G. Tarih – Sayı : 20.3.2018 – 30366. AYM, düzenlemedeki bu ibareyi Anayasa'nın 13., 17. ve 20. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. Bireysel başvuru kararlarında da bu ibareye ilişkin uyuşmazlıklar ele alınmış ve hak ihlali kararları verilmiştir. Bkz. M.K. başvurusu, AYM K.T. 12.06.2018, 26.07.2018 R.G. tarih, 30490 R.G. sayı, Başvuru No:2015/13077.

operasyonlarının masraflarının matrahtan indirilip indirilemeyeceği şu anda belirsizdir. Bu harcamaların matrahtan indirimi bunların ancak bir "tedavi" kapsamında olduğuna yönelik yorumla mümkündür.

Öte yandan bu mesele, ABD vergi hukuku literatüründe ve yargısında detaylı bir şekilde ele alınan bir konu olmuştur. IRC Sec.213(d)(1)(A) kapsamında tıbbi bakım harcamalarının vergi matrahından indirimine yönelik düzenlemeye yukarıda yer verilmişti. Hükmün devamında Sec.213(d)(9)(A)'da estetik/kozmetik cerrahi için yapılan masraflar, kural olarak kapsam dışında bırakılmış ve matrahtan indirimine izin verilmemiştir. Sec.213(d)(9)(B)'de estetik/kozmetik cerrahi, *"hastanın görünüşünü iyileştirmeye yönelik olan ve vücudun düzgün işleyişini anlamlı bir şekilde desteklemeyen veya hastalığı önlemeyen ya da tedavi etmeyen herhangi bir prosedür"* olarak tanımlanmıştır.[904] Ancak Sec.213(d)(9)(A)'ya göre, doğuştan gelen bir anormallik, bir kaza veya travmadan veya şekil bozucu bir hastalıktan kaynaklanan veya bunlarla doğrudan ilişkili bir tıbbi bozukluğu iyileştirmek için gerekli olan durumlarda gerçekleştirilen estetik/kozmetik müdahaleler bu durumun dışında tutulmuştur. [905] Başka bir deyişle bir hastalıktan kaynaklanan ya da bir hastalığı iyileştirmeye yönelik olan durumlarda, estetik/kozmetik cerrahi veya diğer benzer prosedürler için ödenen tutarlar, indirime konu olabilecektir.[906] Buna karşın vücudun bir yapısını veya işlevini etkileyen ancak hastalığı tedavi

[904] Estetik/kozmetik harcamaların tıbbi bakımın dışında bırakılmasına ilişkin bu düzenleme 1990 yılında getirilmiştir (bkz. Omnibus Budget Reconciliation Act of 1990, Pub. L. No. 101-508, 104 Stat. 1388-471). Bu değişiklik öncesi, mahkemeler ve IRS, tıbbi bakımın yasal tanımından hareketle -*213/d:"vücudun herhangi bir yapısını veya işlevini etkilemek amacıyla*- estetik/kozmetik prosedürler için yapılan harcamaları da tıbbi bakım olarak nitelendirerek, bu harcamalar için vergi indirimi yapılmasına izin vermekteydi, bkz. Yargı yorumu: ABD, *Mattes v. Comm'r,* 77 T.C. 650 (1981) (saçları olmayan vergi mükellefinin tamamen kozmetik bir çözüm olarak bir doktor tarafından gerçekleştirilen cerrahi saç ekimi masraflarını düşebileceği). İdarenin yorumu: IRS, Rev. Rul. 76-332, 1976-2 C.B. 81 (vergi mükellefinin, doktoru tarafından tavsiye edilmemesine rağmen, yüz gerdirme işlemi için yaptığı harcamaları düşebileceği). Her iki yorumda da yapılan işlemlerin vücudun belli bir yapısını etkilemeye/düzeltmeye yönelik yapılmış olması, harcamaların tıbbi bakım kapsamında değerlendirilmesi için yeterli olmuştur.

[905] 26 US Code, IRC, Section 213/d-9. Değişikliğin gerekçesinde şu ifadeler yer almaktadır: *"Ameliyat veya prosedür, bir hastalıkla doğrudan ilişkili veya iyileştirme için gerekli olmadıkça estetik/kozmetik cerrahi veya diğer benzer prosedürler için ödenen giderler, tıbbi gider olarak matrahtan düşülemez… Bu nedenle, hüküm kapsamında, epilasyon, saç ekimi, liposuction ve yüz germe operasyonları gibi prosedürler için yapılan harcamalar kural olarak indirilemez. Buna karşılık, vücudun düzgün çalışmasını sağlamak için tıbben gerekli olan ve hastanın görünümünü yalnızca tesadüfen etkileyen prosedürler için yapılan harcamalar veya … hastalıktan kaynaklanan şekil bozucu bir durumun tedavisi için (örneğin, tümör alınmasını takiben rekonstrüktif cerrahi) yapılan harcamalar indirilebilir olmaya devam etmektedir",* bkz. 136 CONG.REC. S15629, S15711 (1990).

[906] USA, *Al-Murshidi v. Comm'r*, No. 4230-008, 2001 WL 1922698 (T.C. 13.12.2001) (vergi mükellefinin 100 kg'dan fazla kilo vermesinden sonra gevşek sarkık deri kütlesini çıkarmak için yaptığı liposuction da dahil olmak üzere toplamda üç ameliyat için yaptığı harcamaların düşülebileceği). Vergi Mahkemesi'nin bu kararında ulaştığı sonucun gerekçeleri ise şunlardır: Mükellef, bir deformite olan deri kitlesinin etkilerinden muzdariptir. Bu kitle sadece çirkin olmakla kalmayıp enfeksiyon ve hastalık üretimine yatkındır ve günlük yaşamı engelleyici özelliklere sahiptir. Geçirilen prosedürler vücudun düzgün çalışmasını anlamlı bir şekilde destekleyen ve hastalığı tedavi edici niteliktedir.

etmeyen tıbbi prosedürler, estetik/kozmetik cerrahi olarak kabul edilmektedir.[907] Bu ayrım ABD'de yasakoyucunun hastalık tedavisi kapsamında yapılan tıbbi harcamalar ile mükellefin seçimlik tüketimine yönelik olan harcamaları birbirinden ayırma girişimi olarak nitelendirilmekte ve ilk kategoriye dahil olan harcamalar vergi mükellefinin mali gücünü etkilediğinden yalnızca bunlar tıbbi harcama indiriminin konusunu oluşturmaktadır.[908]

Cinsiyet değişikliğine ilişkin sağlık prosedürlerinin IRC Sec.213 kapsamında indirilebilir bir tıbbi bakım gideri mi yoksa mükellefin seçimlik tüketimine dayanan ve bu nedenle de indirilemez bir gider mi olduğu tartışmaları ***O'Donnabhain davasıyla*** yargı önüne taşınmıştır.[909] Cinsiyet değişikliği ameliyatı olan Rhiannon O'Donnabhain, sürece ilişkin yaptığı masrafları matrahından indirmek istemiştir. IRS, O'Donnabhain'in cinsiyet değiştirme ameliyatının IRC Sec.213(d)(9)(B) kapsamında "estetik/kozmetik" nitelikte olduğu gerekçesiyle indirime izin vermemiştir.[910]

---

[907] Bununla birlikte, fiziksel görünümü iyileştiren bir prosedür aynı zamanda zihinsel bir hastalığı tedavi ediyorsa, §213(d)(9)(B) kapsamında kozmetik cerrahi değildir ve indirilebilir olması için §213(d)(9)(A)'nın gerekliliklerini yerine getirmesi gerekmez, bkz. Lusztig, s. 103. Hatta bunu bir miktar daha geniş yorumlayarak kişisel yahut sosyal psikolojiyi etkileyen durumları da bu kapsamda gören görüş için bkz. Katherine Pratt, "The Tax Definition of Medical Care: A Critique of the Startling IRS Arguments in O'Donnabhain v. Commissioner", **Michigan Journal of Gender and Law**, Vol.23, 2016, s.323 (Eser bundan sonra, "O'Donnabhain" olarak anılacaktır.).

[908] Lusztig, s. 100.

[909] ABD, *O'Donnabhain v. Commissioner*, 134 T.C. 34, 2010.

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Rhiannon O'Donnabhain genetik olarak erkek olarak doğmuş ancak erken çocukluktan itibaren erkek cinsiyet rolünden son derece rahatsızlık duyduğu bir yaşam sürmüştür. Yirmi yılı aşkın süredir evli ve üç çocuk babası olan O'Donnabhain'e şiddetli cinsiyet kimliği bozukluğu (CKB) teşhisi konulmasını takiben, O'Donnabhain'in psikoterapisti, CKB'li kişilerle çalışan profesyoneller için en yaygın bakım standardı olan Dünya Transseksüel Sağlığı Profesyonel Birliği tarafından yayınlanan Harry Benjamin Bakım Standartlarına ("Benjamin Standartları") dayalı bir tedavi yöntemi önermiştir. Vergi mükellefi, Benjamin Standartları uyarınca 1997'den 2001'e kadar hormon tedavisi görmüştür. Bu dönemde Robert Donovan olan yasal ismini Rhiannon O'Donnabhain olarak değiştirmiştir. Bu adımlar O'Donnabhain'in cinsiyetiyle ilgili yaşadığı sorunları gidermede başarısız olunca, psikoterapisti O'Donnabhain'in Benjamin Standartlarının cinsiyet değiştirme ameliyatı kriterlerini karşıladığı sonucuna varmıştır. Benjamin Standartlarını karşılamak için vergi mükellefi ikinci bir lisanslı psikoterapist tarafından muayene edilmiş ve ameliyatı uygun bulunmuş ve daha sonra cinsiyet değişimi ameliyatı konusunda uzmanlaşmış deneyimli bir rekonstrüktif cerraha yönlendirilmiştir. Uzman cerrah, O'Donnabhain'in ameliyatını uygun bulmuştur.

Ekim 2001'de vergi mükellefine cinsiyet değişimi ameliyatı uygulanmıştır. Bu ameliyat, O'Donnabhain'in erkek cinsel organının görünüm ve işlev açısından kadın cinsel organını oluşturacak şekilde yeniden yapılandırıldığı genital yeniden yapılanma ameliyatı olarak ifade edilmektedir. Cerrah ayrıca O'Donnabhain'e göğüs büyütme ameliyatı da gerçekleştirmiştir.

O'Donnabhain, 2001 federal gelir vergisi beyannamesinde, toplamı 20.000 dolardan fazla olan ve sigorta veya başka bir şekilde §213'e göre ayrıntılı bir kesinti olarak tazmin edilmeyen söz konusu masrafların indirimini talep etmiştir. Bu masraflar arasında hormon tedavisi, genital cerrahi, meme büyütme ameliyatı, tıbbi ekipman, ameliyat sonrası hastanede kalış, ameliyat öncesi konsültasyonlar ve ameliyat için seyahat ve konaklama, psikoterapi masrafları yer almaktaydı. IRS Başlangıçta O'Donnabhain'in talebini kabul etmiş, ancak daha sonra §213(d)(9) uyarınca tedavilerin doğası gereği estetik/kozmetik nitelikte olduğuna ve dolayısıyla indirimin kabul edilemeyeceğine karar vermiştir.

[910] IRS, sonucunu desteklemek için bir dizi gerekçeye dayanmıştır. İlk olarak, CKB'nin zihinsel bir bozukluk olduğunu kabul ederken, bunun §213'ün amaçları açısından bir hastalık olmadığını, çünkü vücudun anormal yapısını veya işlevine yönelik bir deformasyon olmadığını iddia etmiştir. İkinci olarak IRS, §213(d)(9)'un yasama geçmişine dayanarak, öncelikle görünümü iyileştirmeye yönelik herhangi bir tıbbi prosedürün, §213 kapsamında indirime tabi kalabilmesi için tıbbi olarak gerekli" olması

ABD Vergi Mahkemesi, oyçokluğuyla, O'Donnabhain'in meme büyütme ameliyatı dışındaki tüm masraflarının (hormon tedavisi, genital cerrahi, tıbbi ekipman, ameliyat sonrası hastanede kalış, ameliyat öncesi konsültasyonlar ve ameliyat için seyahat ve konaklama ile psikoterapi masrafları) matrahtan indirimine izin verilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Mahkeme *Jacobs kararında*[911] ortaya koyduğu tıbbi bakıma yönelik test kriterlerini bu davada da uygulamıştır.

İlk olarak Jacobs testi kapsamındaki asıl soru, i) bir hastalığın, kusurun veya rahatsızlığın -zihinsel veya fiziksel- mevcut veya yakın bir ihtimal dahilinde olmasıdır. Bu test kriterinde O'Donnabhain'in doktorlarının uzmanlığına dayanılmış ve cinsel kimlik bozukluğunun Sec. 213 kapsamında bir "hastalık" olduğu kabul edilmiştir. Mahkeme'ye göre, cinsel kimlik bozukluğu *"psikiyatri alanında yaygın olarak tanınan ve kabul edilen bir tanıdır ve tedavi edilmediği takdirde kişinin kendine zarar verme ve intiharla ilişkilendirilen psikolojik açıdan ciddi ve zorlayıcı bir durumu ifade etmektedir."*

Jacobs kararının ikinci test kriteri ise, ii) yapılan harcama ile hastalığın teşhisi, tedavisi, hafifletilmesi veya önlenmesi arasında doğrudan ve yakın bir ilişkinin varlığıdır. Mahkeme çoğunluğu bu kritere ilişkin olarak, hormon tedavilerinin ve cinsiyet değişikliği ameliyatının cinsel kimlik bozukluğunun tedavisi için doğrudan ve yakın bir ilişki kurduğunu tespit etmiştir. Ancak hormon tedavisi ile yeterli meme büyümesi sağlandığından, başka bir deyişle meme büyütme ameliyatının gerekli olduğu söylenemeyeceğinden, bu ameliyata ilişkin indirim talebinin değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulan ikinci kriterin (gereklilik) sağlanmadığına karar verilmiştir.[912]

---

gerektiğini ileri sürmüştür. IRS'e göre, somut olayda vergi mükellefinin harcamaları hastalık tedavisini kapsamıyordu; çünkü bu tedaviler tıbbi açıdan gerekli değildi ve cinsiyet değişikliği ameliyatının etkinliği konusunda tıp dünyasında tartışmalar vardı. Son olarak IRS, O'Donnabhain'e cinsiyet kimliği bozukluğu tanısının yanlış konulduğunu ve bu nedenle cinsiyet değişimi ameliyatı bir hastalığın tedavisi olarak kabul edilse bile, O'Donnabhain vakasında durumun bu kapsamda olmadığını iddia etmiştir, bkz. USA, O'Donnabhain v. Commissioner, 134 T.C. 34, 2010, s.53.

[911] ABD, *Jacobs v. Comm'r*, 62 T.C. 813 (1974) (evliliğin vergi mükellefinin ruh sağlığı üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle psikiyatrist tarafından tavsiye edilen boşanmaya ilişkin masrafların indirilemeyeceği).

[912] Karara 2 yargıç farklı gerekçe, 2 yargıç karşı oy yazmıştır.

Farklı gerekçeyle karar sonucuna katılan Yargıç Holmes, cinsiyet değişikliği ameliyatının cinsel kimlik bozukluğu için uygun ve gerekli tedavi olduğu yönündeki gerekçesine katılmamıştır. Yargıç Holmes, cinsiyet değişikliği ameliyatıyla ilgili tıbbi tartışmalara dikkat çekerek, tedaviye ilişkin masrafların indirimi konusunda vergi mükellefinin iyi niyetine dayalı bir testin uygulanması gerektiğini savunmuştur. Holmes ayrıca çoğunluğun cinsiyet değişikliği ameliyatının O'Donnabhain cinsel kimlik bozukluğu için tıbbi açıdan "gerekli" olduğu yönündeki yorumuna karşı çıkarak "tıbbi açıdan gerekli' ifadesinin mükellefe ağır bir külfet getirdiğini belirtmiştir.

Mahkeme yorumundan da ortaya çıkan sonuçlara göre, ABD'de cinsiyet değişikliği ameliyatları için yapılan harcamanın matrahtan indirim koşullarından ilki, bu prosedürlerin tıp camiasında genel olarak uygun tedavi yöntemi olarak kabul edilmesidir. [913] İkinci koşul ise bunun bir hastalık olarak adlandırılan cinsel kimlik bozukluğu kapsamında yapılmasıdır.[914] Bu koşul cinsiyet değişikliği ameliyatlarına ilişkin masrafların vergi matrahından düşürülebilmesi için mükelleflerin kendilerini "hastalıklı" olarak etiketlemek/damgalamak zorunda kalması nedeniyle literatürde eleştirilmektedir.[915]

Eleştirilere rağmen, karar trans bireyler için sembolik ve ekonomik bir zafer olarak nitelendirilmektedir.[916] Özellikle cinsiyet değişikliği prosedürünün maliyetli özelliği nedeniyle, bu masrafların matrahtan indirimi imkanının oldukça önemli olduğu vurgulanmaktadır.[917]

Farklı gerekçeyle karar sonucuna katılan bir diğer Yargıç Goeke ise, O'Donnabhain'in genital ameliyatının estetik/kozmetik nitelikte olmadığı, çünkü görünüşü iyileştirmekten ziyade işlevsel bir iyileştirmeyi amaçlamadığını belirtmiştir.

Karşı oy yazan Yargıç Gustafson, yasanın lafzından yola çıkarak bir yorum yapmışlardır. Bu yoruma göre, Bölüm 213(d)(1)(A), "*hastalığın teşhisi, tedavisi, hafifletilmesi veya önlenmesi için veya vücudun herhangi bir yapısını veya işlevini etkilemek amacıyla"* ödenen tutarlardan oluşmaktadır. Bölüm 213(d)(9)(B), estetik/kozmetik cerrahiyi *"hastanın görünüşünü iyileştirmeye yönelik olan ve vücudun düzgün işleyişini anlamlı bir şekilde desteklemeyen veya hastalığı veya rahatsızlığı önlemeyen veya tedavi etmeyen herhangi bir prosedür"* olarak tanımlamıştır. Bu nedenle, Yargıç Gustafson, 213(d)(1)(A)'da geçen ancak §213(d)(9)(B)'de geçmeyen "hafifletme (mitigation) kelimesinin bilinçli olarak ihmal edilmesi nedeniyle, görünümü iyileştiren ancak hastalığı önlemek veya tedavi etmek yerine yalnızca hafifleten prosedürlerin, estetik cerrahinin tanımına girdiği ve yalnızca §213(d)(9)(A) istisnası kapsamına girmeleri durumunda vergiden düşülebilir olduğunu belirtmişlerdir. "Tedavi" için yapılan işlemin hastalıkla "doğrudan ilgili olması" gerekir. Öte yandan hafifletme, yalnızca hastalığı daha az şiddetli hale getiren veya semptomları azaltan durumlar için de kullanılmaktadır. Bu nedenle, "'tedavi" altta yatan nedenleri ele alır ve "hafifletme" ise bu etkileri azaltır. Yargıç Gustafson'a göre cinsiyet değişikliği ameliyatı, O'Donnabhain'in cinsel kimlik bozukluğu semptomlarını hafifleten ancak tedavi olarak nitelendirilmeyecek bir prosedürdür çünkü hastanın sağlıklı erkek vücudunu değiştiren (aslında sağlıklı erkek vücudunu devre dışı bırakan) ve zihinsel durumu değişmeden bırakan bir prosedür olarak, zihinsel hastalığı tedavi eden bir sonuç ortaya koymamıştır.

Karşı oy yazan Yargıç Foley de yasal tanımdan hareketle, Sec.213(d)(9)(B)'teki estetik/kozmetik işlem değerlendirilmesinde iki aşamalı bir test uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Buna göre ilk test sorusu, bir işlemin görünümü iyileştirmeye yönelik olup olmadığıdır. Testin ikinci kısmı ise işlemin uygun bir bedensel işlevi anlamlı bir şekilde destekleyip desteklemediği veya hastalığı önleyip önlemediği / tedavi edip etmediği sorusuna odaklanır. Yargıç Foley, testin ikinci kısmının birbirine alternatif olduğunu; buna göre görünümü iyileştirmeye yönelik bir işlem eğer vücudun düzgün işlevini anlamlı bir şekilde desteklemiyorsa veya hastalığı önlemiyor yahut tedavi etmiyorsa kozmetik cerrahi olduğunu belirtmiştir. Cinsiyet değişikliği ameliyatı, O'Donnabhain hastalığını tedavi etmiş olsa bile (Yargıç Foley'e göre) vücudunun düzgün işlevini anlamlı bir şekilde etkilememiştir ve dolayısıyla §213(d)(9)(B) gereği estetik cerrahi tanımına girdiği sonucuna ulaşmıştır.

[913] Samuel Singer, "Marginalizing Trans Medical Expenses: Line-Drawing Exercises in Tax**", Windsor Yearbook of Access to Justice**, Vol 31, No.2, 2013, s.212; Lusztig, ss.101-102.

[914] Lusztig, ss.111-112.

[915] Infanti, **Selfish,** s.120; Singer, s.219.

[916] Max Camp, "O'Donnabhain v. Commissioner: Treatment Costs for Gender Identity Disorder Are Tax-Deductible Medical Expenses.", **Law & Sexuality**, Vol. 20, 2011, s.141-142.

[917] Camp, s.141-142: *"O'Donnabhain kararı mali düzeyde bir zaferdir; çünkü cinsel kimlik bozukluğu (CKB) hastası olan ve tedavi görmek isteyen insanlar artık hormon tedavisi ve cinsiyet değiştirme ameliyatı masraflarını tıbbi gider olarak indirebiliyorlar. Somut uyuşmazlıkta başvuru sahibi kendi cebinden 21.000 dolardan fazla harcadığından, vergilerinde 5.600*

Sağlık harcamalarına ve estetik/kozmetik harcamaların kapsam dışında bırakılmasına ilişkin benzer bir düzenleme Kanada federal vergi sisteminde de görülmektedir. ITA'ya[918] 2010 yılında eklenen m.118.2(2.1), estetik/kozmetik tıbbi prosedürler için ödenen tutarların matrahtan indirimini sınırlamaktadır. Giderler ancak iki istisnadan birine girmesi halinde indirilebilir kabul edilmektedir. İlk istisna, prosedürlerin "tamamen estetik/kozmetik amaçlarla" gerçekleştirilmediği durumlardır. İkinci istisna ise, prosedürlerin "tıbbi veya rekonstrüktif amaçlar için gerekli" olduğu durumlardır. ABD federal vergi hukuku kapsamındaki estetik/kozmetik gider kapsamına çok benzer şekilde, Kanada kuralındaki istisnalardan biri daha sıkı bir tıbbi gereklilik şartına bağlıdır ve "tamamen kozmetik amaçlarla" yapılmayan prosedürler için getirilen istisna daha geniş niteliktedir.[919] Kanada'daki "tamamen kozmetik amaçlar" kriteri ile ABD IRC Sec.§ 213(d)(9)(b)'deki prosedürlerin "vücudun düzgün işleyişini anlamlı bir şekilde desteklenmesini veya hastalığı önlemesini" gerektiren yaklaşımı karşılaştırıldığında, Kanada'daki kuralın daha geniş bir kapsama sahip olduğu söylenebilir. Kanada'nın "tamamen kozmetik amaçlar" testi kapsamında, bir prosedürün ağırlıklı olarak kozmetik nedenlerle gerçekleştirildiği ancak ikincil bir tıbbi amacının da mevcut olduğu durumlarda yapılan masrafların yine de tıbbi gider olarak indirime hak kazanabileceği görülmektedir.[920]

Nitekim Kanada Gelir İdaresi 2012 tarihli bir görüş yazısında, bir trans kadının cinsiyet değiştirme prosedürlerine ilişkin (cinsiyet değiştirme ameliyatı, yüz feminizasyon ameliyatı, adem elmasının küçültülmesi, seyahat masrafları ve özel bir sağlık tesisinde konaklaması) giderlerinin tıbbi gider kapsamında indirime konu olabileceği sonucuna ulaşmıştır.[921] Kanada Gelir İdaresi herhangi bir prosedürün "yalnızca kozmetik amaçlı" olup olmadığının ve "tıbbi veya rekonstrüktif" nedenlerle gerekli olup olmadığının her bir somut olay bazında

---

dolardan fazla tasarruf sağlayacaktır. CKB'den muzdarip birçok insanın karşılaştığı ekonomik marjinalleşme göz önüne alındığında, bu kesinlikle faydalıdır"

Singer, s.214: *"Cinsiyet değiştirme ameliyatlarının birçok sigorta planının dışında tutulması, cinsiyet disforisine bağlı tıbbi tedavilerin maliyet yükünü taşıyan trans kişiler için vergi yükünün azaltılmasının öneminin altını çiziyor. Kanada'da, cinsiyet değiştirme ameliyatlarının ortalama maliyeti 10.000 ila 60.000 ABD Doları arasında değişmektedir. Bu sınırlı kapsam dahilinde, tıbbi bakıma yönelik vergi hükümleri, cinsiyet disforisiyle ilgili tıbbi tedavilere yönelen Amerikalı ve Kanadalı translar mali rahatlama imkanı sunmaktadır."*

[918] Canada Income Tax Act (ITA), RSC 1985, c 1 (5th S.).

[919] Ling Chu / Alan Macnaughton / Nicole Verlinden, "Curtailing Income Tax Relief for Cosmetic Medical Expenses", **Canadian Tax Journal**, Vol. 58, 2010, s.540-541.

[920] Singer, s.223.

[921] Canada Revenue Agency, View 2012-0463201E5, "Medical Expenses- Sex Reassignment Surgery" (25.09. 2012).

değerlendirileceğini belirtmiştir. Bu değerlendirme, uzman bir tıp doktorunun görüşü de dahil olmak üzere ilgili tüm koşulların dikkate alınmasına dayandırılacaktır.[922]

Vergiyle doğrudan bağlantılı olmasa da cinsiyet değiştirmeye yönelik işlemlerin sağlık için tıbbi gereklilik ölçütünün İHAM tarafından da kullanıldığı görülmektedir. ***Goodwin başvurusu***[923] buna örnektir. Cinsiyet değişimine ilişkin işlemlerin tıbbi ve bilimsel niteliğine odaklanan İHAM, bu tür süreçlerin zorlukları karşısında bir kişinin cinsiyet değiştirme kararının keyfi olduğunun söylenemeyeceğini belirtmiştir. Tıbbi gereklilik ölçütünün uygulandığı bir başka örnek ise cinsiyet değiştirme ameliyatına yönelik masraflarının özel sağlık sigortasından karşılanması talebinin reddiyle ilgili ***van Kück*** başvurusudur[924]. Bu başvuruya konu oluşturan uyuşmazlıkta Alman mahkemeleri bir uzman görüşüne dayansa da cinsiyet değiştirme operasyonunun sosyal durumu iyileştirmeye yönelik amacını tıbbi gereklilik olarak nitelendirmemiş, davacının bu işlemleri kişisel kararıyla gerçekleştirdiği belirtilmiştir. İHAM ise burada uzman görüşünün tıbbi gerekliliğin sağlanıp sağlanmadığı değerlendirmesinde çok önemli bir ölçüt olduğunun altını çizmiştir (para.55).[925] Tıbbi gereklilik kavramının ulusal makamlarca uzman görüşü olmaksızın yorumlanmasının makul olmadığını tespit etmiştir. Alman ulusal yargı organlarının uzman görüşünü dikkate almaması nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır. Yine bu kararda ulusal makamların davacının iddialarını yeterli düzeyde incelememesi ve başvurucudan transseksüelliğinin "gerçekliğini" ispat etmesinin istenmesi özel hayata saygı hakkının ihlali olarak değerlendirilmiştir (para.80-86).[926]

---

[922] Canada Revenue Agency, View 2012-0463201E5, "Medical Expenses- Sex Reassignment Surgery" (25.09.2012). Değerlendirmeler için bkz. Singer, ss.224-226.

[923] İHAM, *Christine Goodwin v. Birleşik Krallık*, Başvuru no. 28957/95, 11/07/2002.

[924] İHAM, *Van Kück v. Almanya*, Başvuru no. 35968/97, 12/09/2003.

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Başvuran, transseksüel bir birey olarak cinsiyet geçiş süreciyle ilgili ilaç ve ameliyat giderlerini karşılamış, bu tutarların iadesini özel sağlık sigortasından talep etmiştir. Özel sağlık sigortası şirketi söz konusu tedavi süreçlerinin "zorunlu" tedaviler olmadığını belirterek bu talebi reddetmiştir. Başvuran buna karşı dava açmışsa da ulusal yargı makamları da söz konusu tedavilerin kişinin kendi isteğiyle gerçekleştiği ve bu nedenle tıbbü gereklilik şartını sağlamadığına karar vermiştir. Başvuran bunun üzerine İHAM'a özel hayata saygı hakkı, adil yargılanma hakkı ve ayrımcılık yasağı ihlalleri iddiasıyla başvuruda bulunmuştur.

[925] Yargıç Ress'in özel olarak belirttiği gibi "cinsiyet değiştirme operasyonunun gerekli olup olmadığı sorusunun ortaya çıktığı ve ilgili kişiyi muayene eden doktorun, mevcut davada olduğu gibi, başvuranın bir transseksüel olduğu ve transseksüelliğin bir hastalık teşkil ettiği sonucuna vardığı ve buna göre, dezavantajları ve avantajları tarttıktan sonra operasyonu önerdiği durumlarda, başvuranın kararı her zaman operasyonun gerekli olduğunu gösteren nihai ve belirleyici faktör olmalıdır."

[926] Kararda üç yargıcın karşı oyu bulunmaktadır. Karşı oy gerekçesi başvurunun transseksüellerin özel yaşamlarına saygı gösterilmesi hakkıyla ilgili olmadığına, bunun yerine bir sigorta sözleşmesinin yorumuyla ilgili olduğu görüşüne dayanmaktadır.

Türkiye'de konunun vergisel yönüne ilişkin herhangi bir idari karar ya da içtihat henüz söz konusu olmasa da ABD IRC Sec.213, Kanada Gelir Vergisi Kanunu m.118.2 ile GVK Tebliği 4.1.'deki tıbbi bakım/sağlık harcaması tanımlarındaki benzerlik nedeniyle -hatta GVK Tebliğinde estetik/kozmetik harcamaları açıkça kapsam dışı bırakan bir düzenleme olmadığı da göz önünde bulundurularak- Türkiye'de de cinsiyet değişikliği ameliyatlarının "bir hastalığın teşhisi veya tedavisi" şeklinde kabul edilmesiyle, vergi matrahından indiriminin mümkün olduğu söylenebilecektir. KDV ile ilgili olarak da benzer şekilde cinsiyet değişikliği uygulamalarının *koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon* kapsamında olması durumunda KDV'de indirimli oran uygulanacağı ifade edilebilir. Bunun haricinde sadece estetik amaçlarla yapılan operasyonlar KDV'deki indirimli oran kapsamında değerlendirilmeyecektir.[927]

TMK madde 40[928] çerçevesinde kişilerin hukuken cinsiyetini değiştirebilmek için bu ameliyatı gerçekleştirmesinin "zorunlu" olması karşısında, bu harcamaların gelir vergisi matrahından indirimine izin verilmesi gerektiği yorumu yapılabilir. Bu yorum, karşılaştırmalı hukuk yaklaşımlarında da görüldüğü üzere, indirim için bir uzman doktor kararını zorunlu kılmaktadır. Ameliyat dışındaki işlemlerin de (hormon tedavileri vb.) yine bu kapsamda değerlendirilmesi mümkündür. Uzman görüşüyle gerçekleştirilen ve tıbbi gereklilik koşulunu sağlayan cinsiyet değiştirme işlemlerine yönelik harcamaların vergi hukukunda sağlık harcaması kapsamında olmadığına dair olası bir yorum, İHAM'ın ***Goodwin*** ve ***van Kück kararında*** ortaya koyduğu standartlara aykırılık gündeme getirebilecektir. Bu nedenlerle cinsiyet değişikliğine ilişkin yapılan sağlık harcamalarının matrahtan indirimine yönelik olası bir talepte İHAM'ın özel hayata saygı hakkı standartları ışığında bir yorum yapılması gerekmektedir.

---

[927] Burun estetiği ameliyatının "estetik amaçlı" olmasından dolayı bu kapsama girmediğine ilişkin bkz. GİB, 39044742-130-E.58519 sayılı ve 17/01/2019 tarihli Özelge.

[928] Türk Medeni Kanunu m.40 (Cinsiyet değişikliğinde):

"Cinsiyetini değiştirmek isteyen kimse, şahsen başvuruda bulunarak mahkemece cinsiyet değişikliğine izin verilmesini isteyebilir. Ancak, iznin verilebilmesi için, istem sahibinin onsekiz yaşını doldurmuş bulunması ve evli olmaması; ayrıca transseksüel yapıda olup, cinsiyet değişikliğinin ruh sağlığı açısından zorunluluğunu (...)2 bir eğitim ve araştırma hastanesinden alınacak resmî sağlık kurulu raporuyla belgelemesi şarttır.

Verilen izne bağlı olarak amaç ve tıbbî yöntemlere uygun bir cinsiyet değiştirme ameliyatı gerçekleştirildiğinin resmî sağlık kurulu raporuyla doğrulanması hâlinde, mahkemece nüfus sicilinde gerekli düzeltmenin yapılmasına karar verilir."

E. Cinsiyete Özgü Rekonstrüktif Operasyonlar

Cinsiyete özgü rekonstrüktif operasyonlara (meme kanseri, testis kanseri sonrası rekonstrüksiyon işlemleri gibi) ilişkin vergilendirme tartışmaları tıbbi gereklilik ile estetik cerrahi arasındaki fark üzerine odaklanmaktadır. Vergi hukuku bu işlemleri, tıbbi gerekçeleri üzerinden sınıflandırmaktadır. Özellikle kanser tedavisi sürecinin bir parçası olarak doktor tavsiyesi ile gerçekleştirilen ameliyatlar ile estetik amaçlı yapılan ameliyatlar birbirinden ayrı şekilde ele alınmaktadır.

GİB'in konuya ilişkin verdiği bir özelge de bu açık bir şekilde ifade edilmektedir:

"Mastopeksi ameliyatının, sağlığınız ve yaşamış olduğunuz rahatsızlıkların tedavisi için tıbben gerekli olması, tedavi sürecinde tedaviyi yürüten hekimin gerekli görmesi üzerine yapılması ve bu durumun tevsik edilmesi kaydıyla, yapılan harcamaların sağlık harcaması olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta olup, estetik amaçlı olarak yapılan mastopeksi ameliyatının ise sağlık harcaması kapsamında değerlendirilmesi ve yapılan harcamanın gelir vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır."[929]

Görüldüğü üzere GİB, bu özelgede tıbbi gereklilik-estetik amaç ayrımı yaparak, bir hastalık (kanser) tedavisinin gerekli bir parçası olması ve doktor tavsiyesi ile yapılması durumunda işlemi GVK m.89/1-2 kapsamında sağlık harcaması olarak nitelendirmekte; ancak estetik amaçlı rekonstrüktif işlemleri bu kapsamda değerlendirmemektedir.

ABD'de IRS, estetik/kozmetik cerrahi için vergi indirimine izin vermeyen IRC Sec.213(d)(9)(B) yorumlarken, vergi mükellefinin kanser tedavisinin bir parçası olan mastektomiyi takiben meme rekonstrüksiyon ameliyatıyla ilgili masrafları için indirime izin vereceğini belirtmiştir.[930] Buradaki yorumun dayanağı mastektomiyi takiben yapılan meme rekonstrüksiyonu harcamalarının bir hastalıkla doğrudan ilişkili bir deformasyonu iyileştirmesidir.[931] Bu yoruma uygun olarak, IRC 213(d)(9)(B)'nin amaçları doğrultusunda estetik amaçlı bir meme büyütme prosedürü tıbbi bakım kabul edilmemekte, ancak meme

[929] GİB, 62030549-120-1379464 sayılı ve 01/12/2023 tarihli Özelge.

[930] IRS, Revenue Ruling 2003-57, 2003-1 C.B. 959.

[931] Lusztig, s. 101; Pratt, "O'Donnabhain", s.326-328.

kanserinin cerrahi olarak vücuttan çıkarılmasının ardından yapılan bir meme rekonstrüksiyon ameliyatı tıbbi bakım olarak kabul edilmektedir.[932] Buradaki kriter, tedavinin normal biyolojik işleyişi yeniden sağlamak veya buna olabildiğince yakın bir sonuç elde etmek için operasyonun gerekli olup olmadığı ile ilgilidir.[933] Meme rekonstrüksiyonunun kısmen hastanın görünümünü iyileştirme arzusuyla motive edilmesi, rekonstrüksiyonu IRC Sec. 213(d)(9)'un amaçları doğrultusunda estetik/kozmetik hale getirmez.[934] Bu yaklaşım, kadın vücudunun genel toplumsal beklentilere uygun hale getirilmesi anlamına geldiği yorumuyla eleştirilmektedir.[935]

Avustralya'da da meme rekonstrüksiyonu estetik/kozmetik bir prosedür olarak kabul edilmemektedir. Sağlık fonu aracılığıyla geri alınamayan bu işlemlere yönelik masraflar için bir tür vergi iadesi alınabilmektedir.[936]

Meme kanseri ve sonrasındaki rekonstrüksiyon işlemleri ile ilgili bu açıklamaları, testis kanseri sonrası yapılan rekonstrüksiyon işlemleri için yapmak da mümkündür; ancak bu konuda herhangi bir somut örneğe rastlanmamıştır.

F. Menstrüasyon Ürünleri (Tampon Vergisi)

Menstrüasyon ürünleri, kadınlar tarafından menstrüasyon dönemlerinde kullanılan ve biyolojik bir ihtiyaç olan tampon,[937] ped gibi hijyen ürünlerini ifade eder. Menstrüasyon

---

[932] Tıp biliminde bu ayrımı yapmanın çok zor olduğu belirtilmektedir, bkz. Giovanni Nicoletti, Silvia Scevola, and Angela Faga, "Is Breast Reduction a Functional or a Cosmetic Operation? Proposal of an Objective Discriminating Function", **Journal of Plastic, Reconstructive & Aesthetic Surgery**, Vol. 62, no. 12, 2009, ss.1644-46

[933] Pratt, "Inconceivable", s.1151.

[934] Pratt, "O'Donnabhain", s.329.

[935] Anthony C. Infanti, "Bringing Sexual Orientation and Gender Identiy into the Tax Classroom", **Journal of Legal Education**, Vol.59, No 1, 2009, s.19 (Eser bundan sonra, **Tax Classroom** olarak anılacaktır.).

[936] Avustralya Hükümeti web sayfası, https://www.canceraustralia.gov.au/cancer-types/breast-cancer/treatment/tax-rebates-and-financial-assistance-breast-reconstruction (Erişim Tarihi: 12.09.2024).

[937] Bu ürünler üzerindeki vergi yükünü ifade etmek için literatürde sıklıkla tampon vergisi *(tampon tax)* terimi kullanılmaktadır. Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, ss.1-2; Bridget J. Crawford/ Emily Gold Waldman,"The Unconstitutional Tampon Tax", **University of Richmond Law Review**, Vol.53, 2018, s.439; Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation"**,** s.454; Hartman, s.315; Crawford / Spivack, "Tampon Taxes", s. 493; Jorene Ooi, "Bleeding Women Dry: Tampon Taxes and Menstrual Inequity", **Nortwestern University Law Review**, Vol.113, 2018, ss.109; Isaacson / Stitham, s.1130; Giokaris / Pouliasi, s.270; Michael Randall, "The 'Tampon Tax': A UK and EU Standstill", **EU Law Analysis**, 28 .10. 2015, http:// eulawanalysis.blogspot.com/ 2015/ 10/ the- tampon- tax- uk- and- eu- standstill.html (Erişim Tarihi:17.01.2023); Rita de la Feria, "Why We Should All Worry About the Abolition of the Tampon Tax", **Oxford University Centre for Business Taxation**, 8.03.2021. Tampon vergilerini bir tür pembe vergi *(pink tax)* kategorisi olarak ele alan bir çalışma olarak bkz. Amra Ismail, "A Case For Abolishing Sri Lanka's 'Pink Tax' on Menstrual Hygiene Products From The Perspective Of Human Rights", **Royal Institute of Colombo Law Journal**, Vol.1, 2020, ss.402-423.

ürünleri üzerindeki harcama vergilerinin örtük bir cinsiyet önyargısı taşıdığı[938] ve kadınlara karşı dolaylı cinsiyet ayrımcılığı[939] yarattığı belirtilmektedir. Bazı yazarlar bu ayrımcılığı, toplumsal cinsiyete dayalı *(gender)* ayrımcılık olarak değerlendirirken[940] bazı yazarlar bu ürünlerin kadınlar için biyolojik bir gereklilik/ihtiyaç olmasından hareketle, biyolojik cinsiyet *(sex)* temelli bir ayrımcılık olduğunu belirtmektedir.[941] Bu tartışmanın pratik sonucu, anayasalarda yahut uluslararası sözleşmelerde *"gender"* teriminin değil ama *"sex"* teriminin ayrım temeli olarak belirlendiği hükümler kapsamında (lafzi yorumla dahi) konunun ayrımcılık yasağı çerçevesinde tartışılmasına imkan tanımasıdır.[942] Konu "ekonomik ve sosyal haklarla" bağlantılı olarak da ayrımcılık kapsamında ele alınmaktadır.[943]

---

[938] Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.2; Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.449; Ooi, s.130-131; Isaacson / Stitham, s.1130.

[939] Giokaris / Pouliasi, s.270; Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.449; Ismail, s.414; Yazıcıoğlu, "Pink Tax And Tampon Tax", s.72.

[940] Crawford / Waldman, s.439; Ismail, s.414.

[941] Yazıcıoğlu, **Pink Tax,** s.80; Hartman, s.348.

[942] Cinsiyet ayrımcılığına ilişkin terimlerin *(sex ve gender)* evriminin ABD'de ayrımcılık yasağı kapsamını genişletmedeki önemi için Crawford, "Pink Tax", s. 175.

[943] Menstrüasyon ürünlerinin vergilendirilmesine ilişkin ayrımcılık tartışmaları genel olarak şu şekilde gruplandırılabilir:

i) Cinsiyet ayrımcılığı: Sadece kadınlar tarafından kullanılan ürünler üzerindeki vergi yükünün, cinsiyet ayrımcılığı oluşturup oluşturmadığı tartışması yapılmalıdır. Bu ayrım, erkeklerin üstlenmediği bir mali yükü kadınların sırf biyolojik olarak belli bir cinsiyete sahip olmaları nedeniyle üstlenmesi nedeniyle oluşmaktadır. Farklılığın nedeni "biyolojik farklılık"tır ve bu durum farklılık için bir haklı bir neden olarak değerlendirilmemektedir (Crawford / Spivack, "Tampon Taxes", s. 516; Hartman, s.348). Ayrıca, böyle bir vergi kadınların üreme rollerine dayalı olarak ortaya çıkan dezavantajı da derinleştirmektedir (Kanada tartışmaları için bkz. Debates, House of Commons, Volume 147, Number 210, 2nd Session, 41st Parliament. Pág. 13642 http://www.ourcommons.ca/DocumentViewer/en/41-2/house/sitting-210/hansard. Arjantin tartışmaları için bkz. http://www.lr21.com.uy/mujeres/1330745-menstruaccion-campana-proyecto-ley-menstruacion-desigualdad-economia. Erişim tarihi: 31.10.2024))

ii) Ekonomik ayrımcılık: Ekonomik haklar bakımından halihazırda dezavantajlı olan kadınlar üzerinde fazladan bir vergi yükü oluşturması nedeniyle böyle bir verginin ekonomik ayrımcılık oluşturduğu savunulmaktadır. Özellikle ekonomik olarak zor durumda olan kadınlar için böyle bir vergi yükünün orantısız olduğu belirtilmektedir (Bkz. Ismail, s.405; Hartman, s.348). Bu tartışmalar Washington eyaletinde verginin kaldırılmasının gerekçesini oluşturmuştur, (bkz. Washington State Bill 5147, Laws 2020; Ayrıca bkz. Diane L. Yetter, "United States - Sales and Use Tax", **Country Tax Guides** IBFD Online Database (Erişim Tarihi: 23.08.2023). Bu ürünler üzerindeki verginin, "regl dönemi yoksulluğu" üzerinde doğrudan bir etkisi vardır. Ekonomik ayrımcılıkla bağlantılı olarak kadınların çalışma ve iş yaşamlarına katılımı üzerinde de menstrüasyon döneminde kullanılan ürünlerin ve bu ürünlerin kalitesinin önemi bulunmaktadır. Bu durum kadınların ekonomik hakları üzerinde etki doğurmasına ek olarak genel ekonomi bakımından bir işgücü kaybı yaratabilmektedir. Bu ürünler üzerindeki herhangi bir vergi, kadınların, özellikle de yoksul kadınların bu ürünlere erişimini zorlaştıracağından, bu ürünlere uygulanan vergilerin kaldırılması, kadınlara mali açıdan bir rahatlama sağlayabilecektir.

iii) Sağlık konusunda ayrımcılık: Menstrüasyon ürünlerine uygulanan herhangi bir verginin, özellikle yoksul kadınların iyi bir hijyen ve sağlık uygulaması yapmasını zorlaştırmasından hareketle sağlık konusunda ayrımcılık yarattığı savunulmaktadır. Bu argüman, New York'ta hijyen ürünlerini tıbbi ürünler kategorisine dahil etme tartışmasında belirleyici olmuştur, (Bkz. New York State Bill 2015-7838).; Florida eyaletinde de 2017 yılında getirilen yasa tasarısında kadın hijyen ürünlerinin belirli hijyen ürünleriyle aynı kategorideki lüks ürünler olmadığını, bunun yerine bir kadının genel sağlığı, hijyeni ve esenliği için bir gereklilik olduğunu belirtilmektedir (Florida House of Representatives, Enrolled House Bill 7109, 2017 Legislature). Kaliteli menstrüasyon ürünlerine erişememe, ürogenital enfeksiyonlarda, bakteriyel vajinal enfeksiyonlarda ve vulvar vajinal kandidiyazda artış gibi fiziksel sağlık için olumsuz sonuçlara neden olabilmektedir (Crawford / Spivack, "Tampon Taxes",

Menstrüasyon ürünleri, bir seçime dayanmayan ve alınması zorunlu olan tüketim mallarındandır. Buna rağmen birçok ülkede bu ürünlerin temel ihtiyaç olarak nitelendirilmeyerek standart oranda vergilendirildiği görülmektedir.[944] Sadece kadınlar tarafından kullanılan bu ürünlerin daha yüksek vergi oranlarıyla sunulması, belli bir cinsiyetin (kadın) biyolojik unsurları nedeniyle daha fazla vergi yükü ile karşılaştığını göstermektedir.[945]

Menstrüasyon ürünleri üzerindeki vergi ile ilgili talep, tüketim vergilerinde temel ihtiyaç ürünleri olarak nitelendirilen bir grup ürüne uygulanan indirimli oranın yahut istisnaların bulunduğu durumlarda, menstrüasyon ürünlerin de "temel ihtiyaç" olarak nitelendirilerek bu indirimli orandan yararlanması yahut istisna kategorisine dahil edilerek vergi dışı bırakılmasıdır.[946] Gerçekten kadınların sağlığı ve sosyal refahı için gerekli olan bir ürünün standart orandan vergilendirildiği ve temel ürün kategorisinde olmayan ürünlerin dahi vergiden

s.517; Hartman, s.351; Yazıcıoğlu, "Pink Tax And Tampon Tax", s.72.). Bu durumun üreme sağlığı hakkıyla da yakın ilişkisi bulunmaktadır, çünkü kadınların üreme sistemi kısmen buna bağlıdır.

iv) Diğer haklarla bağlantılı ayrımcılık: Menstrüasyon ürünlerine erişim, kadınların yukarıda sayılanlara ek olarak onurlu yaşam, eğitim, çalışma ve toplumda haysiyetli bir yaşam sürme haklarıyla da bağlantılıdır (Ooi, s.138; Ismail, s.412 ve s.421; Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.456. Kanada Yasama Sürecindeki tartışmalar için bkz. Canada 41st Parliament, Debates, Volume 147, Number 210, 2nd Session, s.13643. Uganda'da bu ürünlere uygulanan KDV'nin kız çocuklarının okulu bırakmasına yol açtığının tespit edilmesi bu verginin kaldırılmasında bir gerekçe olmuştur, bkz. Williams, s.6.)

[944] Giokaris / Pouliasi, s.259. Danimarka ve Macaristan bu ülkelere örnektir. Bu durumun temel sebebi bu ürünler üzerinden elde edilen vergi gelirleridir. Gerçekten kadın hijyen ürünleri üzerindeki vergi yükünün azaltılması talebine ilişkin tartışmaların yapıldığı Fransız parlamentosunda vergiyi kaldırma çabalarının ilk etapta başarısız olmasının ana nedenlerinden biri kadın hijyen ürünlerinin satışından elde edilen vergi geliri olarak görülmektedir, bkz. Hartman, s.333-334; Michael Randall, "The 'Tampon Tax': A UK and EU Standstill", **EU Law Analysis**, 28 .10. 2015, http:// eulawanalysis.blogspot.com/ 2015/ 10/ the- tampon- tax- uk- and- eu- standstill.html (Erişim tarihi:17.01.2023). Konunun tartışıldığı dönemde bütçeden sorumlu bakanın, bu ürünleri erkeklerin kullandığı tıraş ürünleriyle karşılaştırması ise, politika yapıcıların konuyu anlamadaki başarısızlığı olarak değerlendirilmektedir, bkz. Ismail, ss.402-403.

[945] Crawford/ Waldman, s.439; Ismail, s.414; Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.454; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.83; Hartman, s.348. Ayrımcılık yasağı incelemelerinde karşılaştırılabilirlik testi uygulanmakta ve iki grup arasında birini diğerine göre dezavantajlı duruma getiren bir yasanın/uygulamanın olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu nedenle menstrüasyon ürünleri ile "benzer" nitelikteki diğer ürünlerin karşılaştırılmasına dair tartışmalar yapılmaktadır. Bunun en tipik örnekleri, sadece erkekler tarafından kullanılan prezervatifler, erkeklerin ağırlıklı olarak kullandığı tıraş bıçağı, tıraş köpüğü gibi ürünler ile yine hijyen ürünü olarak nitelendirilen çocuk ve yaşlı bezleridir. Bu anılan ürün gruplarının hiçbiri menstrüasyon ürünleri ile karşılaştırılabilir değildir. Menstrüasyon ürünleri ile erkekler tarafından kullanılan herhangi bir ürün, örneğin tıraş bıçağı, tıraş köpüğü, prezervatif vb. karşılaştırılabilir statüde değildir; çünkü bu ürünler biyolojik bir zorunluluk kapsamında tüketilmemektedir. Buna rağmen, ikinci grup ürünler için birçok ülkede indirimli KDV uygulanmaktadır (Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.458; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.68; Giokaris / Pouliasi, s.270; Hartman, s.334). Benzer şekilde hijyenik pedler, bebek bezleri ya da yaşlı bezleriyle de karşılaştırılabilir değildir; çünkü bu ürünlerin kullanımı da cinsiyete göre farklılaşmamaktadır (Giokaris / Pouliasi, ss.272-273; Hartman, s.348). Bu ürünler üzerindeki vergi, bir başka çalışma konusu olarak "yaş ayrımcılığı" kapsamında incelenebilir.

[946] Hartman, s.352; Ooi, s.112; Yazıcıoğlu, **Pink Tax**, s.69; Aylin Armağan / Nurcan Armağan, "Tampon Vergisi: Mali Feminizm Üzerine Bir İnceleme", **II. Kadın ve Hukuk Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Cilt 1, (Ed.: Süheyla Suzan Gökalp Alıca / Necdet Basa), Ankara: TBB Yayınları, 2019, s.721.

istisna tutulduğu bir KDV yapısı keyfi ve haksız olarak nitelendirilebilir.[947] Hatta devletin, cinsiyet eşitliğini sağlama konusundaki pozitif edim yükümlülüğü kapsamında, ürünün vergi istisnası kapsamına alınarak vergi dışı bırakılması "gerektiği" ifade edilmektedir.[948]

Buna karşın menstrüasyon ürünleri üzerindeki KDV/GST'nin tamamen kaldırılması talebi, bazı eleştiri ve/veya uyarılarla karşılaşmaktadır.[949] Bu eleştiri/uyarıların arkasında çeşitli argümanlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki, genel bir cinsiyet-vergi politikası eleştirisidir ve vergi sistemlerinde saklı cinsiyet eşitsizliği ile ilgili büyük resmin içinde tampon vergisine odaklanmanın diğer eşitsizliklerin göz ardı edilmesi riskine işaret etmektedir.[950] İkinci eleştiri vergi tekniğine yönelik bir eleştiridir: satış vergilerindeki istisna ve muafiyetlerin harcama vergilerinin yapısını bozması, bu nedenle istisna ve indirimli oran uygulamalarının çok özellikli durumlarla sınırlandırılmasıyla ilgilidir. Bir diğer eleştiri sonuç odaklıdır ve bu ürünler üzerindeki verginin kaldırılmasının doğrudan bir fiyat indirimi sağlamasının her durumda mümkün olmadığına dikkat çekmektedir.[951] Özel sektör, vergi maliyetini azaltmasına rağmen ürün fiyatlarını değiştirmeyebilir. Dolayısıyla satış vergileri üzerindeki yükün hafifletilmesi doğrudan tüketici olan kadınlar için bir fiyat azalmasına sebep olmayabilir; şirketler düşürülen vergi yükünü kâr olarak tutmak isteyebilirler ve bunu önleyecek bir mekanizma da yoktur.[952] Ayrıca bu verginin kaldırılmasına karşı olanlar, daha doğru bir ifadeyle bu konuya tereddütle yaklaşanlar, bu uygulamayla vergi tabanının daralacağını ve cinsiyet eşitliği konusuna ayrılabilecek kamu gelirlerinin azalacağını savunmaktadırlar. Bu argüman özellikle

---

[947] Ismail, s.416. 1 Eylül 2016 tarihine kadar New York Eyaleti'nde prezervatifler, idrar pedleri ve saç dökülmesine karşı kullanılan ürünler vergiden istisna iken kadın hijyen ürünlerinin vergiye tabi olması bu açıdan eleştirilmektedir, bkz. Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.451; Hartman, s.317.

[948] Armağan / Armağan, s.721.

[949] Rita de la Feria, "Why We Should All Worry About the Abolition of the Tampon Tax", **Oxford University Centre for Business Taxation**, 8.03.2021; Laura Rossouw / Hana Ross, "An Economic Assessment of Menstrual Hygiene Product Tax Cuts", **Gates Open Research,** 2020, s.2-3. Ayrıca bu eleştirileri savunan değil ama bunlara işaret eden bir çalışma için bkz. Isaacson / Stitham, s.1126.

[950] Miranda Stewart, "Seeking Sanity on GST Sanitary Tax Debate", Austaxpolicy, 9 Ekim 2018; Kathryn James, "Removal of the Tampon Tax: A Costless or Pyrrhic Victory?", **Australian Feminist Law Journal**, Vol.48, Issue 2, 2022, ss.193-220.

[951] Almanya'da menstrüasyon ürünleri üzerindeki KDV oran indiriminin fiyatlara doğrudan ve hatta indirimden daha fazla yansıdığına dair sonuçlar ve değerlendirmeler için bkz. Alisa Frey / Justus Haucap, "VAT Pass-Through: The Case of a Large And Permanent Reduction in the Market For Menstrual Hygiene Products", **International Tax and Public Finance**, Vol.31, 2024, ss.160–202. Buna karşın ABD'de tam tersi şekilde vergi indirimine rağmen ürünler üzerinde fiyat artışı olduğuna yönelik sonuçlar ve değerlendirmeler için bkz. Ziyue Xu, "Does 'Tampon Tax' Repeal Help in Redistribution? Evidence from the State of Illinois", University of Texas Working Paper 2020. Harcamalardan alınan vergilerin ürün fiyatları üzerindeki etkisinin yadsınamayacağı yönünde genel değerlendirme için bkz. Göker, s.61-62.

[952] Bundan hareketle Tampon vergisinin kaldırılmasına ilişkin talebin çıkar grupları ve lobiler tarafından yönlendirildiğine yönelik eleştiri için bkz. Rita de la Feria, "UK VAT at 50", s.293.

menstrüasyon ürünlerine erişim sıkıntısı çeken düşük gelirli kadınlara ayrılacak kamu gelirleriyle ilgili olarak öne sürülmektedir. Bu görüşe göre, düşük gelirli kadınların menstrüasyon ürünlerine erişimi bu ürünler üzerindeki vergi yükünün kaldırılmasıyla sağlanamaz; aksine vergi yoluyla elde edilecek gelirlerle bu ürünlerin düşük gelirli kadınlara ücretsiz olarak temin edilmesi önerilmektedir.[953] Başka bir deyişle bu görüşü savunanlar, menstrüasyon ürünleri üzerindeki verginin kaldırılmasını cinsiyet eşitliğine ulaşma ve özellikle de düşük gelirli kadınların temel haklarına erişim bakımından uygun araç olarak değerlendirmemektedir. Son olarak, menstrüasyon ürünleri için istisna tanınmasının, diğer hijyen ürünleri (sabun, diş macunu gibi) için de bir tartışma başlatmasını olası görenler, bu istisna kataloğunun genişlemesi riskine karşı eleştirilerde bulunmaktadır. Bu savda olanlar, zorunluluğun ve ihtiyacın öznel nitelikte olduğunu ve herkesin farklı ürünlere yönelik ihtiyacı olabileceğini belirtmektedir.[954]

Günümüzde menstrüasyon ürünleri üzerindeki verginin, temel insan hakları perspektifiyle ele alınması gerekmektedir. Menstrüasyon döneminde yeterli ve etkili sağlık ürünlerine erişim, özellikle sağlık hakkı, çalışma hakkı ve insan onuruna yarışır şekilde yaşama hakkı ile ayrılmaz bir şekilde bağlantılıdır.[955]

Menstrüasyon ürünlerinin KDV'den istisna tutulması yahut indirimli oran uygulaması konusunda yasama organının takdir yetkisinin olduğu savunulabilir. Bununla birlikte, konunun sadece yasama organının takdirine bağlı olmadığı, sorunun anayasal bir perspektiften ele alındığı ulusal yargı kararları da bulunmaktadır.

Konuya olan ilginin artmasıyla birlikte devletler menstrüasyon ürünleri üzerindeki vergi yükünü azaltma eğilimi göstermeye başlamıştır.[956] Bazı ülkelerde yasama düzeyinde kararlar alınmış, bazı ülkelerde ise yargı organlarının bu vergiyi ayrımcılık yasağı ihlali olarak nitelemesi söz konusu olmuştur. Bu gelişmeler, ürünlere uygulanan oranın indirilmesi yahut

[953] Miranda Stewart, "Seeking Sanity on GST Sanitary Tax Debate", Austaxpolicy, 9 Ekim 2018.

[954] Hartman menstrüasyon ürünlerinin hastalıkları önleme gibi meşru amaçlar taşıdığı argümanıyla bu görüşe karşı çıkmaktadır, bkz. 337-338.

[955] İlgili haklar ve hijyen ürünleri arasındaki bağlantıya dair açıklamalar için bkz. Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.454-456. Yazarlara göre böyle bir yaklaşımın benimsenmesi, uygulanan vergi nedeniyle kadınların uluslararası veya bölgesel yargı organlarına bireysel başvuruda bulunma olasılığının kapısını aralayacaktır.

[956] 2025 yılı itibariyle ülkelerdeki son gelişmeleri özetleyen tablo için bkz. De la Feria, **Taxation and Inequalities**, ss.60-61.

tamamen kaldırılmasıyla sonuçlanmıştır. Bu gelişmeler çeşitli yargı bölgeleri bazında şu şekilde özetlenebilir:

i) **ABD**'nin farklı eyaletlerinde farklı gelişmeler yaşanmıştır.[957] Yargı düzeyinde ilk olarak 1989 yılında Illinois Yüksek Mahkemesi önünde tampon vergisi incelenmiştir. Mahkeme, ***Geary v. Dominick's Finer Foods, Inc*** davasında menstrüasyon ürünlerinin *"tıbbi ürün (medical appliance)"* olarak nitelendirilmesine ve Eyalet düzenlemeleri çerçevesinde satış vergisinden istisna tutulmasına karar vermiştir.[958] Ardından 2016 yılında ülke genelinde artan tartışmalar birçok eyalette bu ürünlerin satış vergisinden istisna tutulması ile sonuçlanmıştır. 2025 Ocak itibariyle ABD'deki 26 eyalette[959] menstrüasyon ürünleri, satış vergisinden istisnadır. Konunun

[957] ABD'de yaşanan gelişmeleri inceleyen çalışmalar için bkz. Hartman, ss.314-332; Ooi, ss.118-124.

[958] Supreme Court of Illinois, Geary v. Dominick's Finer Foods, Inc., 129 Ill. 2d 389 (1989).

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Chicago'da yaşayan kadın davacılar, satın aldıkları tamponlara ve hijyenik pedlere uygulanan vergilerin hukuka aykırı olduğunu iddia ederek toplu dava açmıştır. Davada tamponların ve hijyenik pedlerin Chicago Şehri (Illinois Eyaleti içinde) tarafından uygulanan satış vergisinden istisna olup olmadığı sorunu ele alınmıştır. O dönem yürürlükte olan Chicago Şehir Kanunu uyarınca "reçeteli ve reçetesiz ilaçlar, tıbbi cihazlar *(medical appliances)…"* vergiden istisna tutulmuştur. Kanunda tıbbi cihaz tanımlanmamışsa da Chicago Gelir İdaresi, "tıbbi cihazlar" tanımını şu şekilde yapan bir yönetmelik yayınlamıştır. Buna göre *"Tıbbi cihaz, üretici tarafından vücudun herhangi bir işlevsel parçasını düzeltmek için tasarlanan veya yapay uzuvlar, koltuk değnekleri, tekerlekli sandalyeler, sedyeler, işitme cihazları, düzeltici gözlükler, steril pamuk veya bantlar ve benzerleri gibi vücudun herhangi bir işlevsel parçasının yerine kullanılan bir üründür. Tıbbi cihazlar ayrıca kan basıncı kitleri, termometreler, idrar test kitleri ve benzerleri gibi test ekipmanlarını da içerir. Ancak, steril olmayan pamuklu çubuklar, tek kullanımlık çocuk bezleri, tuvalet kağıdı, mendiller, mendiller ve benzerleri gibi malzemeler istisna için uygun değildir. Aynı şekilde, rujlar, parfümler, saç tonikleri ve benzerleri gibi kozmetikler istisna için uygun değildir."*

Illinois Eyaleti de benzer düzenlemelere sahiptir. Ancak Illinois Gelir İdaresi, Chicago Departmanından farklı olarak, idrar tutamama sorunu yaşayan hastalar için üretilen bebek bezlerini ve emici pedleri vergiden istisna olarak değerlendirmiştir. Bununla bağlantılı olarak 1985 yılında Illinois Gelir İdaresi menstrüasyon ürünlerini tıbbi cihaz olarak nitelendirmeye başlamış; ancak Chicago Gelir İdaresi bu ürünleri tıbbi cihaz tanımına dahil etmeyerek vergilendirmeye devam etmiştir. Davada, davacılar menstrüasyon ürünlerinin, Chicago'da da tıbbi cihazla ilgili tanıma dahil olması gerektiğini; davalılar ise menstrüasyonun bir hastalık değil normal bir bedensel işlev olmasından hareketle hijyenik amaçlarla kullanılan ve bu nedenle tıbbi cihaz olmayan menstrüasyon ürünlerinin vergiye tabi olması gerektiğini belirtmişlerdir.

Mahkeme Chicago ve Illinois'deki düzenlemelerin aynı olduğuna işaret ederek; Chicago Gelir İdaresinin menstrüasyon ürünlerini tıbbi cihaz olmadığını belirtmek dışında, Illinois Eyaleti ile aynı yorumu takip ettiğini belirtmiştir. Bu nedenle, Chicago'nun tamponlar ve hijyenik pedlere ilişkin yorumunun aynı içerikle düzenlenen Illinois'deki yasaların yorumundan ayrılmasını gerekçe göstererek; hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir.

Karara ilişkin değerlendirmeler için bkz. Hartman, s.327-329; Ooi, ss.124-127;

Bu kararda menstrüasyon ürünlerinin hukuka uygunluğundan ziyade, eyalet içindeki düzenlemelerin uyumu üzerinden bir değerlendirme yapıldığına işaret etmek gerekir.

[959] Bu eyaletler şunlardır: California, Colorado, Connecticut District of Columbia, Florida, Illinois, Iowa, Louisiana, Maine, Maryland, Massachusetts, Michigan, Minnesota, Nebraska, Nevada, New Jersey, New Mexico, New York, Ohio, Pennsylvania, Rhode Island, South Carolina, Texas, Vermont, Virginia, Washington. Menstrüasyon ürünleri üzerinki vergiyi kaldıran ilk eyalet, 1981 yılındaki değişikliği ile Minnesota olmuştur.

Ayrıca 5 eyalette satış vergisi uygulaması olmadığından bu eyaletlerde de menstrüasyon ürünleri üzerinde bir vergi yükü yoktur. Bu eyaletler şunlardır: Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire ve Oregon.

Gelişmeler ve açıklamalar için bkz. https://allianceforperiodsupplies.org/tampon-tax/ (Erişim Tarihi: 13.02.2023)

yargı aşamasına taşındığı uyuşmazlıklarda[960], davacılar bu ürünlere uygulanan satış vergisinin ABD Federal Anayasası'nın eşit koruma ilkesine aykırı olduğunu iddia etmişlerdir. Kaliforniya Yüksek Mahkemesi bu iddiayı, menstrüasyon ürünleri üzerindeki satış vergisinde farklı muameleye dair yeterli kanıt bulunmadığı ve ayrımcı niyete dair "hiçbir" kanıt bulunmadığı gerekçesiyle reddetmiştir. Michigan'da da *Court of Claims* satış vergisinin ürünlere uygulanan nötr bir vergi olduğunu, yasanın hiçbir ifadesinde kadın ya da erkeğe yönelik bir belirleme yapılmadığını belirterek, iddiacının ayrımcı niyeti ispat edemediğine karar vermiştir. Yargı organları eşit koruma maddesine aykırılık iddialarını reddetse de Kaliforniya'da 2020[961], Michigan'da 2021[962] yılında, yasama organları bu ürünleri satış vergisinden istisna tutan değişiklikleri kabul etmiştir.

ii) **Hindistan**'da da konu yargı önüne taşınmıştır.[963] Söz konusu davada öne sürülen ilk iddia, menstrüasyon ürünlerine uygulanan verginin yaşam hakkını ihlal ettiği yönündedir. Bu bağlamda, kadınların üreme sağlığı ve genel sağlık durumlarıyla doğrudan ilişkili temel nitelikteki bu ürünlere erişimin, vergi yükü nedeniyle zorlaştırıldığı ve bunun da yaşam hakkının etkin biçimde kullanılmasını engellediği ileri sürülmüştür. Buna ek olarak bu verginin kadınların üreme haklarına yönelik bir kısıtlama getirdiğini ve Hindistan Anayasası m.21'de yer alan insan onuruna da aykırılık oluşturduğu belirtilmiştir. Davanın derdest olduğu sırada, aktivistlerin aylarca

---

960 a) 2016 yılında açılan davalar: Seibert v. New York State Departmentt of Taxation & Finance (New York Supreme Court 2016) (No. 1); DiSimone v. California Department of Tax and Fee Administration (California Supreme Court 2016) (No. 16CV293099); Wendell v. Florida Department of Revenue (Florida Circuit Court 2016) (No. 43590417); Rowitz v. Ohio Department of Taxation (Ohio Court of Claims 2016) (No. 2016-00197).

New York ve Florida'da dava süreci devam ederken verginin kaldırılması nedeniyle davalar konusuz kalmıştır. Bu nedenle davalar, verginin kaldırılması sürecini hızlandıran bir katalizör olarak nitelendirilmiştir (Ismail, s.409). Ohio'da dava ön inceleme aşamasında reddedilmiştir. Davalara ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. Crawford/Waldman, ss.460-467; Jennifer Weiss-Wolf, "U.S. Policymaking to Address Menstruation: Advancing an Equity Agenda", **William & Mary Journal of Race, Gender, and Social Justice**, Vol.25, Issue 3, 2019, s.515-516.

b) 2020 yılında açılan dava için bkz. Beggs v State of Michigan, (Court of Claims, State of Michigan) (No. 357662). Karar özeti için bkz. https://www.michigan.gov/-/media/Project/Websites/treasury/Uncategorized/2021/3/Treasury_Update_Newsletter_Aug2021.pdf?rev=309ee242a5b64662ab8e259f972eee91 (Erişim Tarihi: 23.11.2023). Dava, menstrüasyon ürünlerinin "tıbbi ihtiyaç" olarak değerlendirilmesi gerekliliğine ve erkeklerin kullandığı bu tür diğer ihtiyaçların satış vergisine tabi olmadığına dayanmaktadır. Ayrıca kadınların tarihsel olarak karşı karşıya kaldığı ve COVID-19 salgınının şiddetlendirdiği ekonomik dezavantajlara da değinilmiştir. Davada, mahkemeden bu tür vergilerin kaldırılması Hazine'den son dört yılda toplanan vergilerin iadesini talep edilmiştir.

961 Ch. 34 (S.B. 92), Laws 2019; Ch 8 (A.B. 85), (2020).

962 Michigan House Bill 5267 (2021).

963 Zarmina Israrkhan vs. Union of India, W.P.(c) No. 0034 of 2017.

yürüttüğü kampanyanın ardından Hükümet, 20/2018 sayılı Tebliğ ile menstrüasyon ürünlerini genel satış vergisinden istisna tutan düzenlemeyle bu ürünler üzerindeki vergiyi kaldırmıştır.[964]

iii) **Kolombiya** yargı düzeyinde, menstrüasyon ürünleri üzerindeki vergiyi açıkça Anayasa'ya aykırı ilan eden -*Haziran 2025 itibariyle ve tespit edilebildiği kadarıyla*- tek ülkedir.[965] Mahkeme kuralın hem vergilendirilen ürünlere ihtiyaç

[964] Ismail, s.412.

[965] Corte Constitucional (Colombian Constitutional Court), C-117 of 2018. Bu kararın çevirisinde Deepl Translator, Google Translate ve ChatGPT programlarından yararlanılmıştır. Teknik terimlere ilişkin olarak ise Zelal Pelin Doğan yardımcı olmuştur, kendisine teşekkür ederim.

Dava konusu olaylar ve davanın dayanakları kısaca şu şekildedir: 2016 yılında Kolombiya hükümeti vergi reformu kapsamında menstrüasyon ürünleri üzerindeki KDV'yi yüzde 16'dan yüzde 5'e düşürmüştür. Haziran 2017 Kolombiya'da örgütlenen bir grup, bu ürünlerdeki KDV'nin Kolombiya Anayasası'nın çeşitli maddelerini ihlal ettiğini iddia etmişlerdir. Anayasa Mahkemesi önüne gelen uyuşmazlıkta davaya çok sayıda kurum müdahil olmuştur.

a) Bunlardan ilki olan Cumhurbaşkanlığı *(Presidencia de la República)* Hukuk müsteşarlığı aracılığıyla başvurunun kabul edilemez olduğuna yönelik görüş bildirmiştir. İptali istenen hükmün, KDV oranını %16'dan %5'e düşürmesiyle kadınlar üzerindeki vergi etkisini ayrımcı bir şekilde artırmak yerine önemli ölçüde azaltması nedeniyle iddianın kesinlik şartından yoksun olduğunu ileri sürmüştür. Ayrıca verginin azalan oranlı etkisi ile ilgili iddiaya ilişkin olarak da daha önceki AYM kararlarına atıfta bulunan Cumhurbaşkanlığı, Kolombiya Anayasası madde 363'te anayasal bir vergilendirme ilkesi olarak kabul edilen artan oranlılığın her bir vergi türü için geçerli bir ilke olmayıp, vergi sisteminin bütününe hâkim bir ilke olduğunu, normun aslında, çeşitli temel ihtiyaçlara göre KDV oranını %16'dan %5'e düşürdüğü için, vergi sistemine girmesinden önce var olan olası gerilemeyi telafi ettiği gibi sebeplerle esasa ilişkin olarak da başvuruya itiraz etmiştir. Son olarak, davalı normun uygulanamaz ilan edilmesi durumunda, %16'lık bir vergi belirleyen önceki rejimin, yani hükümde öngörülenden daha yüksek bir oranın yeniden canlandırılacağını belirten görüşünü AYM'ye sunmuştur.

b) Davaya müdahil olan bir diğer kurum ise Hazine ve Maliye Bakanlığı *(Ministerio de Hacienda y Crédito Público)* olmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı da iddianın iptali istenen maddenin yeni bir vergi getirmediğini, bunun yerine söz konusu mallar için mevcut oranı azalttığını ve bu nedenle hatalı bir başvuru talebine dayandığını ileri sürmüştür. Bu şekilde, normun uygun bir farklılaştırma oranı çerçevesinde özel bir muamele getirdiğini belirtmiştir. Bu anlamda, özellikle bu ürünlerin tek tüketicisi olan kadınlara yönelik, erkeklerin karşı karşıya kalmayacağı bir masraf yükleyen bir önlemin etkisinin azaltıldığına işaret edilmektedir. Ekonomik açıdan toplumsal cinsiyet eşitliğine katkı sağlayan önlemlerin alınmasının önemli olduğunu, bu nedenle Bakanlık bu ürünlere uygulanan farklı oranlı vergileri desteklediğini belirtmiştir. Ayrıca Bakanlık, KDV'nin yapısal olarak elde edilen geliri göz ardı eden ve tüketime odaklanan bir vergi olduğunu vurgulayarak, davacının söz konusu hükümdeki geriletici etkiyi açık bir şekilde ortaya koyamadığını belirtmiştir. Ayrıca hijyen ürünlerinin kadınlar için tek bir temizlik malzemesi grubuna girdiğini, bu durumun da asgari hayat koşullarını etkilemediği, çünkü "onurlu bir yaşam sağlamak için" gerekli görülebilecek birçok ürün grubunun vergiden istisna tutulduğu (sıfır oran uygulanmak suretiyle) belirtilmiştir. Bu nedenle dolaylı bir vergi olan KDV ve iptali istenen yasa maddesindeki oranın Anayasa'da yer alan vergide eşitlik ve artan oranlılık ilkelerini ihlal etmediği görüşünü sunmuştur. Bakanlık son olarak yasama organının vergi konularında takdir yetkisinin geniş olduğunu belirterek söz konusu düzenlemenin bu yetki dahilinde kaldığını ifade etmiştir.

c) Davaya müdahil olan bir diğer kurum olarak Ulusal Vergi ve Gümrük Müdürlüğü *(Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales)*, söz konusu davanın dayanağının anayasaya uygunluk tartışması için yeterli unsurları içermediği ve "yalnızca sübjektif kriterlere" dayandığını belirterek kabul edilemezlik kararı verilmesi yönünde görüş bildirmiştir. Başvuruda farklı muamele gören kadınlar ve erkekler grubuna ilişkin bir tanımlama yapılmadığını, muamele farklılığının neden keyfi olduğuna yönelik bir dayanak sunulmadığını, bu nedenle iddianın muğlak ve subjektif kaldığını belirtmiştir. Ayrıca Müdürlük, iptali istenen yasa hükmünün ayrımcılık oluşturması bir yana, gereklilik ve KDV'de tarafsızlık gibi ilkeleri gerçekleştirmeye elverişli olduğunu iddia etmiştir. Yine bu düzenlemenin yasama organının takdir yetkisi içinde olduğunu ifade etmiştir. KDV'nin dolaylı bir vergi olması nedeniyle yapısal olarak geriletici etkiye sahip olduğunu ancak farklı oran yapılarıyla bu etkinin azaltıldığının da altını çizmektedir.

d) Davaya müdahil olan bir diğer kurum olan Kolombiya Usul Hukuku Enstitüsü *(Instituto Colombiano de Derecho Procesal)*, hukuki statü analizine ilişkin görüşünü sunmuştur. Bu görüşe göre, eşitlik ilkesi ancak karşılaştırılabilir durumdaki kişiler için uygulanabilir; olayda ise belirli ve açık cinsiyet ayrımları nedeniyle, kadınların erkeklerle karşılaştırılamayacağı ve hijyen ürünlerindeki KDV'nin eşitlik bağlamında tartışılmasında ancak bazı kadınların vergi muamelelerinde diğer kadınlara göre herhangi bir zarar yaşaması durumunda vergide eşitlik ilkesinin gündeme gelebileceğini belirtmiştir. Kolombiya Hukuk Akademisi *(Academia Colombiana de Jurisprudencia)* de davaya müdahil olarak, dava konusu olayda eşitlik ilkesinin uygulanabileceği aynı durumda karşılaştırılabilecek iki grup olmadığını ifade etmiştir. İptali istenen kuralın "hijyenik pedler ve tamponlardaki KDV'nin belirli bir kadın grubuna atıfta bulunmadığı sürece" genel bir kural olduğu yorumunu yapmıştır. Kuralın sadece kadın cinsiyetine yönelik olması, başlı başına bu cinsiyete karşı ayrımcılık yapıldığı anlamına gelmeyeceğini kadın ve erkek arasındaki farklılıkların karşılaştırılamaz olması nedeniyle kadın hijyen ürünlerinin vergilendirilmesinin kadınlara karşı ayrımcılık anlamına gelmediği görüşünü sunmuştur.

e) Rosario Üniversitesi Hukuk Fakültesi *(Universidad del Rosario, Facultad de Derecho)* de görüş sunan bir diğer kurum olmuştur. Söz konusu yasa hükmünün Anayasa'ya aykırılığı yönünde görüş sunan Fakülte, Kolombiya Anayasası'nın 363. maddesinde düzenlenen vergide eşitlik ilkesinin, genel eşitlik ilkesinin özel bir görünümü olarak yorumlanması gerektiğini ve haklı bir sebep olmaksızın farklılaştırma yapılmaması gerektiğini, m.363'ün hem aynı mali güce sahip olanların aynı vergilendirilmesini sağlayan yatay eşitlik anlayışını hem de mali gücü daha fazla olanların daha fazla vergilendirilmesini sağlayan dikey eşitlik anlayışını yansıttığını belirtmiştir. Bu noktada AY m.363'ün artan oranlılığı *(progressivity/progresividad)* bir ilke olarak düzenlediğini hatırlatmakta fayda var. Ayrıca davalı norm, sadece kadınların kullandığı bir ürünü vergilendirerek cinsiyete dayalı "şüpheli bir sınıflandırmaya" atıfta bulunduğu için "katı eşitlik testinin" uygulanması gerektiğini açıklamıştır. Kuralın amacının, hijyenik ped ve tamponları % 5 oranında vergilendirmek suretiyle vergi tahsilatını artırmak olduğuna işaret etmiş ancak, kanun koyucunun verginin eşitlik hakkını ihlal etmesi nedeniyle sınırlarını aştığını ve diğer vergi türlerinde artış sağlamak gibi daha az zararlı bir vergiyle değiştirilmesinin mümkün olduğunu savunmuşlardır. Rosario Üniversitesi Hukuk Fakültesi, uluslararası düzenlemelere de atıfta bulunarak biyolojik nedenlerle kaçınılması mümkün olmayan ek bir vergi yükü olduğu için "pembe vergi" niteliğinde olan bu verginin cinsiyet eşitsizliğini teşvik eden bir önlem olduğunu ileri sürmüştür. Ayrıca çalışmayan ya da çok az gelir elde eden kadınlar için bunun ekonomik durumlarına ağır bir yük getirdiğini vurgulamıştır. Böylece söz konusu vergi, geriletici bir etki ortaya çıkarmaktadır. Hijyen ürünleri tüketiminin kadınların satın alma gücünü yansıtmadığı, bu ürünlerin elzem olarak tüketildiğinin kabul edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Vergi politikalarının kadınların durumu üzerinde bir etkisi olduğunu ve mevcut politikanın "vergi sisteminin kadın ve erkeklerin refahını etkileme biçimindeki farklılıklarla kendini gösteren" zımni bir cinsiyet önyargısı içerdiğinden, bir toplumsal cinsiyet perspektifi benimsemesi gerektiğini savunmuştur.

f) Bir başka akadamik kurum olarak Kolombiya Ulusal Üniversitesi Hukuk, Siyasal ve Sosyal Bilimler Fakültesi *(Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia)* de benzer gerekçelerle hükmün anayasa aykırılığı görüşünü sunmuştur. Kadınların yalnızca kadın oldukları için daha fazla vergi ödemeleri sonucunu dile getirmişlerdir. Bu kapsamda karşı çıktıkları vergi türü yalnızca tampon vergisi değil, aynı zamanda pembe vergidir. Kadınların kadın oldukları için kullanmak zorunda oldukları hijyenik ürünler üzerindeki vergi ve buna ek olarak aynı ürün için her iki cinsiyet arasındaki ücret farkı nedeniyle (örneğin deodorant) kadınlar için orantısız bir etki olduğunu ve bu durumun vergilendirmede ayrımcılık yarattığını belritmiştir.

g) Kâr amacı gütmeyen özel bir kuruluş olan ve ağırlıklı olarak sağlık alanına ilişkin sivil toplum faaliyetleri yürüten Profamilia da davaya müdahil olarak, hükmün Anayasaya aykırılığını yönünde görüş bildiren bir başka kurum olmuştur. Düzenlemenin eşit olmayan bir muameleyi içerdiğini ve vergi uygularken farklılaştırmayı gerekçelendiren kriterleri belirlemek için orantılılık *(razonabilidad)* testinin uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Verginin izlediği amacın tamamen ekonomik olduğunu ve düzenlemelerin girişinde amacın istihdam yaratmak ve eşitsizliği azaltmak olduğu tespitinin ardından tüketicinin cinsiyetinin kriter olarak alınmasından dolayı ayrımcılığa yol açtığını beyan etmişlerdir. KDV'ye tabi malların çoğunun tüketicinin özgür seçimi olduğunu, ancak bu ürünün öyle olmadığını, çünkü hiçbir kadının "menstrüasyon olan fizyolojik ve biyolojik sürecin meydana gelmesinden kaçınamayacağını belirtmiştir. Ped ve tamponlara uygulanan %5'lik verginin sağlık üzerinde olumsuz etkileri olabileceğini, Afrika'da her on kızdan birinin, tesislerin olmaması, bilgi eksikliği ve sıhhi ürün eksikliği nedeniyle adet döneminde okula gitmediğini açıklayan Dünya Bankası verileri ışığında bu durumun Kolombiya'da tekrarlanabilme riskini de ifade etmiştir.

h) Davaya müdahil olan bir başka sivil toplum kurulu olan *Women´s Link Worldwide* da kuralın anayasaya aykırılığı yönünde görüş bildirmiştir. Menstrüel hijyen ürünlerine KDV getirilmesinin, kızların ve kadınların eğitim ve sağlık hakkı da dahil olmak üzere temel haklarını etkileyen cinsiyet ayrımcılığı yarattığını belirtmiştir. Menstrüasyon kadının cinsel ve üreme sisteminin doğasının bir parçası olduğundan, hijyenik ped ve tamponların temel ihtiyaçlar olduğunun altını çizmiştir. Müdahalelerinin ikinci bir noktası olarak, toplumsal cinsiyet ve diğer kırılganlık faktörleri arasındaki kesişmenin, özellikle yoksullukla ilgili olarak kız çocuklarına ve kadınlara karşı dolaylı ayrımcılık ürettiğini öne sürerek, kadınların işgücü piyasasına serbestçe erişmeleri, sahip oldukları

duymayan erkeklerle kadınlar arasında yarattığı farklılığın hem de menstrüasyon gören düşük ve yüksek gelirli kadınlar arasında yarattığı farklılığın verginin eşitliği ilkesi ve ölçülülük ilkeleriyle birlikte okunması gerektiğini belirlemiştir. Bu ürünlerin kadınların sağlığı ve sosyal hayatlarındaki (eğitim, iş, kamusal yaşama katılım gibi) önemine değinen Mahkeme, bu ürünlerin vazgeçilmez/temel ürünler olduğunu tespit etmiştir. Bu tespitin ardından bu ürünler üzerindeki verginin yasa koyucunun takdir yetkisinin sınırları içinde olup olmadığını incelemiştir. Bu takdir yetkisi incelemesinde ise, (i) vergi dışı tutulan ürünlerin analizine ve (ii) bu verginin ekonomik olarak dezavantajlı olan kadınların asgari yaşam standardı üzerindeki etkisine odaklanmıştır (para.52). Bu inceleme verginin ölçülülüğü ilkesi kapsamında yapılmıştır. Kullanımı bir seçime dayanmayan bu ürünlere uygulanan verginin piyasa fiyatına etkisi az olsa dahi, ürünlere erişim için ek bir engel oluşturduğunu belirten Mahkeme, özellikle düşük gelirli kadınlar ve kız çocukları için söz konusu malların ücretsiz verilmesine yönelik hiçbir kamu politikasının olmamasını da bu bağlamda göz önünde bulundurarak verginin orantısız bir yük getirdiği sonucuna ulaşmıştır (para.55-57).[966]

---

fiziksel ve entelektüel kapasiteleri geliştirmeleri ve ekonomik ilerleme için daha büyük fırsatlara sahip olmalarını engelleyen bir vergi olduğunu savunmuştur. Son olarak, hükmün vergi adaleti ilkesini göz ardı ettiğini, çünkü gerekçesiz olarak kadın ve erkek arasında farklılaştırılmış bir etki yaratan bir vergi getirerek cinsiyet ayrımcılığı yarattığı görüşünü sunmuştur. Her ne kadar vergi konusunda yasama organının düzenleme yapmada geniş bir takdir yetkisi olsa da bu yetkinin eşitlik ilkesi ve temel hak ve özgürlüklere keyfi müdahale edilmemesi ilkeleriyle sınırlandırıldığını belirtmiştir. Sonuç olarak, Kanun koyucunun konulan vergilerin üretebileceği toplumsal cinsiyet yanlılığına karşı, incelenen ve özellikle kesişimsel ayrımcılık etkileriyle karşılaşan kız çocuklarına ve kadınlara karşı ayrımcılık yapan ve eşitsizlik durumlarını derinleştiren vergilere karşı bir duyarlılık yükümlülüğü olduğunu ifade etmiştir.

i) Kamu denetçiliği kurumu da *(Defensoría del Pueblo)*, davaya müdahil olmuştur. Düşük gelirli olanlar da dahil olmak üzere tüm insanların tüm temel mal ve hizmetlere etkin erişimini mümkün olduğu ölçüde sağlamanın Devletin görevi olduğuna işaret etmektedir. İkinci olarak, vergi konularında düzenleme yapma konusunda takdir marjının şu ilkelerle sınırlı olduğunu belirtmiştir: (i) Sosyal Hukuk Devleti (ii) sosyal ve ekonomik hakların uygulanabilirliği ve geriletici etkinin yasaklanması; (iii) gıdaya erişim ve asgari hayat standardı; ve (iv) vergi sisteminin eşitlik, adalet ve artan orantılılık ilkeleri. Dünyadaki kadınların önemli bir kısmının hijyenik ped ve tamponlara erişimimi olmaması nedeniyle sağlık ve eğitim gibi alanlarda sorunlarla karşılaştığını belirten Kamu Denetçisi, bu ürünlerin zorunlu ihtiyaçlar listesine eklenmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu ürünler üzerindeki mali yükler temel hakların kullanılmasına engel teşkil ettiği için, herhangi bir vergiye tabi tutulmamalıdır.

[966] Bu düzenlemenin (menstrüasyon ürünlerine indirimli oran uygulanması) iptali, KDV'nin teknik yapısı ve modeli gereği bu ürünler üzerinden alınan verginin standart oran üzerinden alınması sonucunu doğurmaktadır. Aslında, Kanun koyucu tarafından belirli bir mal veya hizmeti KDV dışı bırakmak ya da farklı oran uygulamak için kullanılan sistem, vergiden açıkça istisna tutulmayan her ürünü standart orandan vergilendirmektedir. Dolayısıyla, Kolombiya Mahkemesi, 2016 tarih ve 1819 sayılı Kanun'un 185. maddesinin anılan fıkrasının sadece anayasaya aykırılığının beyanının bu kararın gerekçeleriyle tutarlı olmayacağını, tam tersine, korunması gereken temel haklara ters etki yaratacağını belirtmiştir. Bu nedenle Kolombiya hukukunda özel bir yöntem olan normatif entegrasyon *(la integración normativa)* ile bu ürünleri "vergiye tabi olmayan mallar kategorisine entegre ettiğine" yönelik karar vermiştir. Burada menstrüasyon ürünlerini %0 oranının uygulandığı ürünler listesine değil, istisnalar kategorisine aldığının da altını çizmektedir (para.61-63). Karar oybirliğiyle alınmıştır.

Bu türden bir norm entegrasyonunun, temsilsiz vergi olmaz ilkesiyle bağını değerlendiren Yargıç Alejandro Linares Cantillo, yasakoyucunun indirimli oran uygulamak suretiyle kadınların bu ürünlere erişimi konusunda kolaylık sağlama iradesi

iv) AB nezdinde konuya bakıldığında, dolaylı vergiler alanında topluluk hukukuna tanınan açık yetki çerçevesinde[967] oluşturulan AB Direktifleri bu konuda yol gösterici ve fakat tartışmalıdır. 2006/112 sayılı KDV Direktifi'nde[968] 2022 yılına kadar tıbbi ürünler KDV'den istisna tutulmasına karşın, menstrüasyon ürünleri bu kategoride yer almamıştır.[969] 2022 yılında ise yapılan bir değişiklik ile[970] menstrüasyon ürünleri Ek III/3'e açık bir ifadeyle *(sanitary products)* dahil edilerek üye devletlerin bu ürünler için indirimli oran uygulamasına imkân tanınmıştır. Ürünün hala istisna kategorisinde olmadığının altını çizmek gerek.[971] Bir diğer belirtilmesi gereken nokta ise Direktif hükmünün üye devletlere indirimli oran uygulaması konusunda bir takdir alanı tanımasıdır; Direktif açık bir şekilde indirimli oran uygulanmasını gerektirmemektedir.[972] Avrupa Parlamentosu'nun kadın sağlığı ve cinsel sağlık konusunda aldığı ilke kararında *(resolution),* "tampon vergisi" olarak adlandırılan bu vergi yükünün toplumsal cinsiyet eşitliği üzerindeki olumsuz etkileri vurgulanmış; tüm Üye Devletlere, KDV Direktifindeki değişiklikle birlikte bu temel ürünlere istisna veya % 0 KDV oranı uygulaması tavsiye edilmiştir.[973] Menstrüel hijyen ürünlerinin AB

gösterdiğini bu nedenle istisnalar listesine eklenmesinin bu iradeye aykırı bir durum oluşturmayacağından temsilsiz vergi olmaz ilkesiyle de kararın uyumsuz olmadığı vurgulamıştır (Kişisel gerekçe, para.1-3).

[967] Yaltı Soydan, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, s.5-8.

[968] Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, ss. 1–118.

[969] Birleşik Krallık Parlementosu, Brexit öncesinde bu ürünler üzerindeki verginin kaldırılması kararı alınmıştır, bkz. UK Finance Act 2016, Section 126. Ancak o dönem uymak zorunda oldukları AB Direktifi nedeniyle, sıfır oran yerine indirimli oran olan %5 oranını uygulamak zorunda kalmışlardır. Brexit sonrası, 1 Ocak 2021'den itibaren geçerli olmak üzere menstrüasyon ürünlerine sıfır KDV oranı uygulamaya başlamıştır, (1 HC Deb 11 March 2020 c284; see also, Budget 2020, HC 121, March 2020 para 1.176). Bu değişiklik, Man Adası için de geçerlidir (Mery Alvarado, **Isle of Man - Treasury Announces that Zero VAT Rate Applies to Women's Sanitary Products**, News IBFD, 07.01.2021(IBFD Online Database, Erişim 23.08.2023).

[970] Council Directive (EU) 2022/542 of 5 April 2022 amending Directives 2006/112/EC and (EU) 2020/285 as regards rates of value added tax, ST/5442/2022/INIT [2022] OJ L 107. 2022/542 sayılı KDV Oran Direktifi, hâlihazırda uygulanmakta olan KDV oranlarına bir reform getirmiştir. Direktifin iki temel amacı vardır: indirimli KDV oranına uygun mal ve hizmetlerin listesini güncellemek ve tüm AB Üye Devletlerinin indirimli KDV oranına eşit erişimini sağlamak.

KDV Oranı Direktifi, KDV Direktifi'nin Ek III'ünde değişiklik yaparak, belirli toplumsal önemi olan ürünlere indirimli KDV oranının uygulanmasına izin vermektedir. AB Üye Devletleri, en az %5 olmak üzere en fazla iki indirimli KDV oranı uygulama seçeneğine sahiptir. Ayrıca, asgari %5'in altında indirimli bir oran ve KDV indirim hakkı ile birlikte bir istisna uygulayabilirler. KDV Direktifi'nin 97. Maddesi uyarınca standart KDV oranının %15 veya daha yüksek olarak belirlenmesi gerekir.

[971] Buna karşın İrlanda, KDV Direktifinden önce bu ürün grubuna sıfır oran uygulanmasını kabul ettiğinden hala bu ülkede menstrüasyon ürünlerine sıfır KDV oranı uygulanmaktadır. Böylece İrlanda, menstrüasyon ürünleri üzerinde KDV'nin olmadığı tek AB üyesi konumundadır, bkz. Ireland, paragraph 13(3) of Schedule 2 to the VAT Consolidation Act 2010.

[972] Yazıcıoğlu, "Pink Tax And Tampon Tax", s.74.

[973] Avrupa Parlamentosu, 'Resolution of 24 June 2021 on the situation of sexual and reproductive health and rights in the EU, in the frame of women's health' (2020/2215(INI)), 24 June 2021, Brussels. Bu kararda, "hijyenik ürünlere sınırlı erişim

Direktifinde KDV'den istisna kategorileri arasına eklenmesine yönelik olası bir değişikliğin AB Kurucu anlaşmalarında açıkça ifade edilen kadın-erkek eşitliğini sağlama konusunda sembolik bir adım olacağı ifade edilmektedir.[974]

Türkiye'de de konuya ilişkin güncel tartışmalar sonucu,[975] 29 Mart 2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan[976] Cumhurbaşkanı kararı ile, menstrüasyon ürünleri standart oran listesinden, (II) sayılı indirimli oran listesine -*gıda maddeleri gibi temel ürünlerin yer aldığı (I) sayılı indirimli oran listesine değil*- alınmıştır.[977]

Kuşkusuz, satış vergisi ve KDV büyük ölçüde her ülkede (veya ABD örneğinde olduğu gibi her bir eyalette) farklıdır. Genel bir KDV rejimi öngören Avrupa Birliği bile (çeşitli kategoriler içinde) belirli oranlar belirleme konusunda devletlere takdir alanı bırakmış durumdadır. Dolayısıyla bu alandaki çözüm, vergilendirmeyle ilgili uluslararası anlaşmaların uygulanmasına ek olarak ve belki bundan daha fazla ulusal yasama organları ve ulusal yargı organlarında aranmalıdır.[978]

KDV'de tek oran uygulanan yahut temel ürünlere herhangi bir istisna tanınmayan durumlarda, menstrüasyon ürünleri için böyle bir özel avantaj yaratılması için hukuki bir dayanak bulmak zorlaşmaktadır. Buna karşın belli ürün gruplarının diğerlerinden daha avantajlı

anlamına gelen regl yoksulluğu, Avrupa'da yaklaşık her 10 kadından birini etkilediği ve AB'de menstrüel hijyen ürünlerinin cinsiyete dayalı vergilendirilmesiyle daha da kötüleştiği belirtilerek, regl döneminde menstrüasyon ürünlerine erişimin birçok sağlık sorununun tedavisindeki ve sosyal damgalama konusundaki önemine değinilmiştir.

[974] Crawford / Spivack, "Tampon Taxes", s.504; Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.452.

[975] 3 Aralık 2018 tarihinde Regl Birliği adıyla change.org'da "%18 Kadın Hijyen Ürünleri Vergisi Düşürülsün" kampanyası başlatılmış ve 33.500 imza toplanmıştır (https://www.change.org/p/regl-%C3%BCr%C3%BCnlerinde-vergi-kald%C4%B1r%C4%B1lmal%C4%B1 (Erişim Tarihi: 23.11.2023); Ocak 2019-Şubat 2022 yılları arasında, kadın hijyen ürünlerindeki KDV oranının düşürülmesi/kaldırılması taleplerini içeren 3 ayrı kanun teklifi verilmiştir (TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, 21 Ocak 2019, Esas no: 2/1576; 11 Ocak 2022, Esas no: 2/4080; 4 Şubat 2022, Esas no: 2/4145; https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/Gecmis-Kanun-Teklifleri (Erişim Tarihi: 23.08.2023).

[976] RG Tarih-Sayı: 29 Mart 2022- 31793. 5359 sayılı Cumhurbaşkanı kararı madde 9/son'a "Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 9619.00 pozisyonunda yer alan mallar" (bu tarife hijyenik ped, tampon ve bebek bezleri gibi ürünleri içermektedir) dahil edilerek bu ürünler indirimli oranın uygulandığı (II) sayılı listeye alınmıştır. Bu listeye alınmadan önce, söz konusu ürünler genel KDV oranı olan %18 oranına tabi idi. (II) sayılı listedeki ürünlere uygulanan indirimli KDV oranı ise, o dönem için %8'di (Bir diğer indirimli kategori olan (I) sayılı listeye uygulanan KDV oranı %1'dir.). Karar 1 Nisan 2022'de yürürlüğe girmiştir. 2023 Ağustos ayı itibariyle kadın hijyen ürünleri üzerindeki KDV oranı %10'dur (7346 sayılı CB kararı ile 10.07.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'de (II) sayılı listeye uygulanan indirimli oran %8'den %10'a çıkarılmıştır (RG Tarih-Sayı: 7 Temmuz 2023-32241)

[977] Kararın yürürlüğe girmesinin ardından Aralık 2022'de yapılan bir kanun teklifinde kadın pedi ve tamponlara uygulanacak olan KDV'nin temel ihtiyaç maddelerine uygulanan oran olan %1'e düşürülmesine yönelik bir kanun teklifi verilmişse de bu teklif kabul edilmemiştir, bkz. Kanun Teklifi, 7 Aralık 2022, Esas no:2/4767.

[978] Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.452.

tutulduğu durumlarda yasa koyucunun tampon vergisine ilişkin takdir yetkisinin dar yorumlanması gerektiği söylenebilecektir.[979] İlk durumda KDV yapısındaki etkinlik, yasa koyucu tarafından sosyal amaçlarla yapılacak farklılıklara tercih edilmektedir. Ancak halihazırda sistemde indirimli oranlar ve istisnalar mevcutken bu kategoriye menstrüasyon ürünlerinin alınmaması, bu ürünlerin sadece kadınlar tarafından kullanılması nedeniyle cinsiyet ayrımcılığı yaratacak bir takdir yetkisi aşımı olarak değerlendirilebilecektir.

Menstrüasyon ürünleri üzerindeki verginin kadınların bu ürünlere erişimi konusundaki etkileri ampirik olarak kanıtlanmamış olsa[980] da verginin cinsiyete dayalı dezavantajı giderme hedefinden hareketle,[981] bu ürünler üzerindeki verginin kaldırılması yahut vergi yükünün hafifletilmesi en azından teorik düzeyde vergi hukukçuları için savunulabilir bir argümandır. Özellikle BM sürdürülebilir kalkınma hedefleri, bu argümanın desteklenmesinde önemli bir dayanak noktası olarak düşünülebilir.

---

[979] Isaacson / Stitham, s.1126.

[980] Rossouw / Ross, s.1. Yazarların Sahra-altı Afrika ve Güney Asya bölgesini kapsayan araştırması KDV/GST'nin tek başına kaldırılmasının, menstrüasyon ürünlerinin satın alınabilirliğini ve kullanımını yeterince iyileştirmeyeceğini ortaya koymuştur. Çalışmaya göre, tüm KDV/GST vergi indirimleri tüketicilere yansıtılsa bile, bu durum fiyat üzerinde küçük bir etki yaratmaktadır. Buna karşın New Jersey'de tampon vergisinin yürürlükten kaldırılmasına ilişkin verileri analiz eden başka bir ampirik çalışmada tampon vergisinin kaldırılmasının (%6.9) fiyatların düşmesi şeklinde tüketiciye yansıyan bir fiyat indirimi (%7.3) yarattığını, hatta bunun düşük gelir gruplarında daha etkili olarak görüldüğünü ortaya koymaktadır, bkz. Christopher Cotropia / Kyle Rozema, "Who Benefits from Repealing Tampon Taxes? Who Benefits from Repealing Tampon Taxes? Empirical Evidence from New Jersey", **Journal of Empirical Legal Studies**, Vol. 15, Issue 3, 2018, ss.620-647. Almanya'da menstrüasyon ürünleri üzerindeki KDV oran indiriminin fiyatlara doğrudan ve hatta indirimden daha fazla yansıdığına dair sonuçlar ve değerlendirmeler için bkz. Frey / Haucap, ss.160–202. Buna karşın ABD'de tam tersi şekilde vergi indirimine rağmen ürünler üzerinde fiyat artışı olduğuna yönelik sonuçlar ve değerlendirmeler için bkz. Ziyue Xu, "Does "Tampon Tax" Repeal Help in Redistribution? Evidence from the State of Illinois", University of Texas Working Paper 2020. Harcamalardan alınan vergilerin ürün fiyatları üzerindeki etkisinin yadsınamayacağı yönünde genel değerlendirme için bkz. Göker, s.61-62.

[981] Bu hedefin ana fikri, bu ürünlerin satın alınamaması nedeniyle kadınların eğitim ve iş hayatına katılımının olumsuz etkilendiği ve erkek meslektaşlarının böyle bir dezavantajla karşılaşmadığı durumlarda, Devletin bu dezavantajı gidermekle yükümlü olmasıdır. Bir ön adım olarak, Devletin bu ürünler üzerindeki vergiyi kaldırması ardından bu ürünlere erişim konusunda hala sıkıntı çeken kadınlar için, ürünlerin ücretsiz olarak temin edilmesi savunulmaktadır, bkz. Ismail, s.422.

Kamuoyunun konuya dikkati, devletleri çeşitli şekillerde kadın hijyen ürünleri konusunda bir aksiyon almaya zorlamıştır. Örneğin 2016 yılında New York Eyaletinde tampon ve pedlerin New York'taki tüm devlet okullarında, evsizler sığınma evlerinde ve hapishanelerde ücretsiz olmasını sağlayan bir yasa oybirliğiyle kabul edilmiştir (Sarah Ruiz-Grossman, "NYC Mayor Signs Free Tampons for Schools, Jails, Shelters into Law", **Huffington Post**, 14.07.2016, http:// www.huffingtonpost.com/ entry/ new- york- city- mayor- bill- de- blasio- signs- tampons- free- law_ us_ 5787bc57e4b08608d3336b27 , Erişim tarihi: 17.01.2023). Kenya'da Hükümet, özel yardım kuruluşlarının desteğiyle, yoksul topluluklardaki okullarda kız çocuklarına ücretsiz hijyenik ped dağıtmaktadır (Crawford / Spivack, "Human Rights and Taxation", s.455).

Türkiye'de de 2022 yılının Aralık yılında yaşanan bir gelişme dikkat çekicidir. Özyeğin Üniversitesi Hukuk Klinikleri'nin başvurusu üzerine Dostane Çözüm Kararı ile Adalet Bakanlığı tarafından hapishanedeki kadınlara ücretsiz hijyenik ped sağlanması kararı alınmıştır (TBMM Kamu Denetçiliği Kurumu, Sayı: 2022/16881-S.22.25913, Başvuru No:2022/10925, Karar tarihi: 26.12.2022. Karardan beni haberdar eden ve karar metnini edinmem konusunda yardımcı olan Arş. Gör. Furkan Yaşar'a teşekkür ederim.).

Dezavantaj testi ile konuya yaklaşıldığında; kadınların uygun fiyatlı, kabul edilebilir, belirli bir kalitedeki menstrüasyon ürünlerine erişimi, EKSK m.12/1[982] kapsamında bir sosyo-ekonomik hak olduğu görülmektedir.[983] Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi, Taraf Devletlerin, ekonomik, sosyal ve kültürel haklardan yararlanma konusunda kadın ve erkeklerin eşit haklarını sağlama konusundaki acil ve birincil yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerektiğini kabul etmiştir.[984] Komitenin bu yorumundan hareketle ESKS'ye taraf devletlerin, kadın ve erkeklerin ulaşılabilir en yüksek sağlık standardından yararlanma konusunda eşit haklarını sağlamak için dezavantajlı konumdaki kadınların kullandığı menstrüasyon ürünleri üzerindeki vergiyi kaldırması gerektiği söylenebilecektir.[985]

[982] ESKS m.12/1: *"Sözleşme'ye Taraf Devletler, herkesin, ulaşılabilecek en yüksek fiziksel ve zihinsel sağlık standardına sahip olma hakkını kabul ederler."*

[983] İlayda Eskitaşçıoğlu, "Access to Menstrual Products is a Constitutional Right. Period", **Verfassungsblog**, 5.12.2019; Ismail, s.417.

[984] ESKS Komite, 'General Comment No 16' (2005) UN Doc E/C.12/2005/4.

[985] Ismail, s.420.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM:

AİLEVİ DURUMLARIN VERGİSEL BOYUTU

I. Ailenin Vergi Hukukundaki Yeri

A. Kavramsal ve Tarihsel Çerçeve

Aile, toplumsal bir yapı ve hukuki bir birimdir.[986] Bunlara ek olarak aile iktisadi bir birimdir.[987] Ailenin hukuk karşısındaki tanımı ve kapsamı (özellikle kimlerden oluştuğu) vergi sistemlerinde bu birime tanınan özel kurallar nedeniyle önemlidir. Ailenin vergi hukukundaki görünümüne dair bu kurallar,[988] örneğin aileyi bir vergilendirme birimi olarak kabul ederek aile üyelerinin gelirlerinin toplanarak beyan edilmesini öngörebilir. Yahut aile birimi veya aile üyeleri için farklı vergi uygulamaları düzenlenebilir. Bu uygulamalar, aileye avantaj (örneğin, veraset ve intikal vergisinde aile üyelerine tanınan istisna ve indirimler) ya da dezavantaj (aile üyelerinin ilişkili kişi kabul edilerek vergi planlamasının önlenmesi gibi) oluşturacak şekilde sonuçlanabilir.[989]

---

[986] Aile *"evlilik ve kan bağına dayanan, karı, koca, çocuklar, kardeşler arasındaki ilişkilerin oluşturduğu toplum içindeki en küçük birlik"* olarak tanımlanmaktadır, bkz. Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, https://sozluk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 27.05.2022). Devlet bu toplumsal birime hukuki bir şekil vermektedir, bkz. Ali Rıza Gökbunar, "Ailenin Korunmasına Yönelik Vergi Politikaları", **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** Cilt 8, Sayı 2, 2001, s.5. Böylece aile, hem bireysel hakları hem de kolektif hakları ilgilendiren bir hukuki birim haline gelmektedir, bkz. Beyani, s.291. Bu geleneksel tanımlamayı/belirlemeyi, günümüzde fiilen aile yapısında olan birlikteliklerin hukuki birim olarak kabul edilmediği durumlarda sosyal gerçeklik ile hukukiliğin örtüşmediği konusunda -özellikle de vergi hukuku için- eleştiren görüş için de bkz. Maria Teresa Soler Roch, "Introduction", **Family Taxation in Europe**, Kluwer Law International, 1999, s.2.

[987] Patricia Apps, "Taxation of Families: Individual Taxation versus Income Splitting", **Tax Units and Tax Rate Scale** (Ed. John G. Head / Richard Krever), Sidney: Australian Tax Research Foundation, 1996, s. 87; Céline Bessière / Sibylle Gollac, **Gender of Capital: How Families Perpetuate Wealth Inequality**, (İngilizceye Çev.: Juliette Rogers), Cambridge and London: Harvard University Press, 2023, s.34-35.

[988] Bu görünümün Türk hukukundaki genel bir çerçevesi için bkz. Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s. 14.

[989] Benzer bir yaklaşımla Türk vergi hukukunda aileye yönelik düzenlemeleri ele alan bir çalışma için bkz. Elif Sonsuzoğlu, "Türk Vergi Sisteminde Aile Bağlantılı Hükümler", **Sosyal Bilimler Dergisi.** Cilt.5, Sayı.2, 2019, ss.89 (Eser bundan sonra "Aile Bağlantılı" olarak anılacaktır.): *"Türk Vergi Sisteminde kimi zaman mükellef kimi zaman da devlet lehine olmak üzere aile ilişkileriyle bağlantılı hükümlere yer verilmiştir. Mükellef lehine olan düzenlemelerde sosyal devlet olmanın gereği olarak, aileyi koruyucu şekilde düzenlemelere yer verilmiştir. Devlet lehine olan düzenlemelerde ise, vergi matrahının aşındırılmasını engelleyici birer güvenlik önlemi olarak aile bağlantılı hükümlere yer verilmiştir."*

Ailenin vergilendirilmesi ile ilgili görüşler tarihsel ve toplumsal bakış açısına göre değişiklik göstermektedir.[990] Bu nedenle ailenin vergi hukukundaki yerinin tarihsel bağlamını ve gelişimini izlemek önemlidir.

Ailenin ortak bir birim olarak kabul edilip vergilendirilmesinin tarihsel geçmişini hem Common Law hukuk sisteminde[991] hem de Kıta Avrupası hukuk sisteminde bulmak mümkündür.[992]

Gelir vergisinin ilk kez yürürlüğe girdiği Birleşik Krallık'ta, 1799 tarihinde, evlenen kadının mülk üzerindeki yönetim yetkisinin evlilik sonrası eşine geçmesi ile ilgili medeni hukuk kuralının vergi hukukuna yansıması olarak kadının mülkten edindiği gelirlerin kocanın geliriyle birlikte hesaplanarak koca tarafından beyan edilmesi benimsenmiştir.[993] Bu yasada evli kadın adına vergisel muhatap koca olarak kabul edilmiştir. Bu belirlemede kadının gelirini beyan edememesi ve vergi borcunu ödeyememesinin nedeni kadın olması değil, eş olmasıdır. Evlenmeden önce ya da boşanma durumunda erkek ile aynı muameleye tabi tutulan kadın, evliliği süresince, kocası aracılığıyla vergilendirmeye tabi tutulmuştur.[994]

Benzer dönemlerde Fransa'da devrim (1789) sonrası, ayrıcalıklı vergiye karşı duyulan nefret, vergi tabanının ve biriminin farklılaşmasına karşı bir direnç oluşmasını sağlamış; bekarlar, evliler, çocuklu ya da çocuksuz aileler için farklı vergisel kurallar getirilmemiştir. Bu durum I. Dünya Savaşına kadar sürmüştür. 1914-1917 yılları arasında gerçekleşen büyük reformların da etkisiyle devletin vergi mükelleflerinin ailevi durumlarını göz önünde bulundurması gerektiğine yönelik bir anlayış başlamıştır.[995] Bu anlayışla düzenlenen Gelir Vergisi Kanunu *(l'impot sur le revenu des personnes physiques)*, madde 8'e göre, aile reisi

[990] Stotsky, "How Tax System Treat", s.32.

[991] Common law sisteminde, özellikle 19. ve 20. yüzyıl Büyük Britanya hukukunda konunun gelişimini inceleyen bir çalışma için bkz. Laura Bambrick, **A Taxing Issue: Married Women and Income Tax in Ireland**, Oxford: Barnett Papers In Social Research, 2010, s.1-30.

[992] Lahey, **Capture**, s.17.

[993] Great Britain An Act Passed 9th January, 1799, "An Act to repeal the Duties imposed by an Act, made in the last Session of Parliament for granting an Aid and Contribution for the Prosecution of the War; and to make more effectual Provision for the like Purpose, by granting certain Duties upon Income, in lieu of the said Duties", 39 Geo. III. c. XIII, para.XLI ss.42-43.

[994] Norma Briggs, "Individual Income Taxation and Social Benefits in Sweden, the United Kingdom an the U.S.A.", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, Vol.39, No.6, 1985, s.244.

[995] Georges Lecarpentier, "La fiscalité française et la famille", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, Vol.2, 1948, s.108-110. Yazar bu anlayışın "aile babalarına" *(des pères de familles)* yönelik olduğunu belirtmektedir, bkz. s.110.

(chef de famille), kendisinin, eşinin -kanundaki kullanım kadın eşi ifade eder biçimde *'la femme'* şeklindedir- ve diğer aile üyelerinin geliri üzerinden vergi ödemekle yükümlüdür. Bu durum, o dönem kadının hukuken kocasına bağımlılığını düzenleyen medeni hukuk kurallarının vergi hukukuna yansıması şeklinde gerçekleşmiştir.[996]

Türkiye'de ise aile vergilendirmesi, 1949 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı[997] Gelir Vergisi Kanunu m.78 ile uygulanmış, 193 sayılı[998] Gelir Vergisi Kanunu m.93 ile devam ettirilmiş ve 1998 tarihli 4369 sayılı[999] Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.[1000]

Ailenin vergi hukukundaki yerine ilişkin uluslararası ilgi, II. Dünya Savaşı sonrası kadının istihdamdaki yerinin artmasıyla paralel bir şekilde artış göstermiştir.[1001] Bu döneme kadar kadın ücretsiz emek üreten bir konumdayken; savaş sonrası dönemde istihdamda yer alarak, piyasada değeri olan görünür bir mali güç elde etmeye başlamıştır. Yine de aile vergilendirmesi o dönemde de cinsiyet perspektifinden değil, aile sorumlulukları perspektifinden ele alınmış ve çalışmayan bir kadına "bakan" erkeğin mali gücünde bir azalma olduğu, bu nedenle eşi çalışmayan evli erkeğe bir vergi indirimi tanınmasının meşru ve gerekli

[996] Trindade Marinho / Vapaille, s.448.

[997] RG Tarih- Sayı: 09.06.1949- 7228.

[998] RG Tarih-Sayı: 06.01.1961 – 10700.

[999] RG Tarih-Sayı: 29.07.1998-23417 (Mükerrer).

[1000] Maddeyi yürürlükten kaldıran hükmün tartışıldığı meclis tutanaklarında dönemin Maliye Bakanı *"Burada kaldırılan hükümlerden birisi, aile reisi beyanı ve her birisi ayrı ayrı beyan edilmesi gereken gelirlerin birleştirilmemesine ilişkin düzenlemedir. Doğru; bu, Hükümetten gelen tasarının içerisinde yoktu; ancak, tasarı hem Plan ve Bütçe Komisyonunda hem de Genel Kurulda, Hükümetten geldiği şekilden çok daha mükemmel bir hale geldi. Çok somut olarak görüldü ki, bağımsız işletme yürüten veya değişik gelir elde eden insanlara, sadece evli olmaları nedeniyle, mutlaka gelirlerinizi birleştireceksiniz, bir tek aile reisi beyanı kabul ederiz, aile reisi kavramı vardır diye ısrar etmenin bir anlamı kalmadı artık; dünya bunu böyle uygulamıyor. Bir kişinin beyan edilecek geliri varsa, onu beyan eder. Beyan edilecek geliri yoksa da, başkasının gelirinden ötürü, onu mutlaka beyannameye dahil edecek diye bir olay yoktur… gerek aile reisi beyanında gerekse gelirin beyanıyla ilgili olarak gerçekten çok önemli düzenlemeler yapıldı, çağdaş bir hale getirildi. O nedenle de herhangi bir sakınca yaratmıyor.",* TBMM Tutanak Dergisi, Dönem: 20, Cilt 59, Yasama Yılı 3, 124. Birleşim.

[1001] 1955 yılında Amsterdam'da gerçekleştirilen IFA Kongresi, "hanehalkı gelirlerinin ortak tarh ve tahsili" konusunu ele almıştır. Dokuz ülke raporunun yer aldığı toplantı kitabında, aile bireylerinin ortak vergilendirmesinin neredeyse her zaman aile üzerindeki vergi yükünde önemli bir artışa yol açtığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca özellikle kadının ücret geliri üzerindeki vergi yükünün azaltılması, o yıllarda dahi tartışılan bir konu olmuştur. Aile reisi beyanı sisteminin idari işlemlerin basitleştirilmesi gibi argümanlarla dahi meşrulaştırılamayacağı belirtilmiştir. Ancak bu uygulamaya karşı çıkılmasının sebepleri, eşitlik ile ilgili değildir. İlk olarak, kadının kendi elde ettiği gelirden kocasını sorumlu tutmanın makul olmaması, ikinci olarak safi gelir hesaplarının bireysel durumları (mesleki giderler vs.) dikkate alması ve vergi yükünde artış getiren böyle bir uygulamanın idarenin iş yükünü hafifletmesi ile karşılaştırıldığında orantısız bir yük getirmesi üzerine yoğunlaşılmıştır, bkz. Longueville, ss.1-6. Görülmektedir ki buradaki bakış açısı erkeğin sorumluluğuna ya da vergi usulüne ilişkin sorunlara odaklanmaktadır. Yine genel raporda, ailenin üzerindeki vergi yükünün fazla olmasının, evlenmeksizin birlikte yaşama gibi "düzensiz" ve "etik olmayan" sonuçlar doğurabileceğini içeren belirlemeler dikkat çekicidir, bkz. Longueville, s.7.

olduğu argümanıyla değerlendirilmiştir.[1002] 1970'lere gelindiğinde ise aile vergilendirmesine ilişkin tartışmalar, kadınların ücretli işe erişimi önündeki engellerin kaldırılması perspektifinden ele alınmaya başlamıştır.[1003] Günümüzde ise vergi hukukunda ailenin yeri belirlenirken cinsiyet eşitliğini merkeze alan bir anlayışın önemi yadsınamaz.[1004]

B. Ailenin Vergi Hukukundaki Yerini Belirleyen Dayanaklar

Ailenin vergi hukukundaki yerini -hem vergilendirme birimi olarak ailenin seçilmesi, hem de aile kurumuna/üyelerine tanınan özellikli vergi hükümleri- belirleyen ana hukuki dayanaklar şu şekilde sıralanabilir: i) ailenin/çiftlerin/hanehalkının mali güç ölçümünde dikkate alınması gereken bir hukuki birim olarak kabul edilmesi ve eşitliğin bunu gözeterek sağlanması, ii) devletin aileyi koruma ve geliştirme görevi, iii) vergi planlaması yoluyla aile üyeleri arasında olası muvazaanın önlenmesi.

[1002] Longueville, s.9. Belirtmek gerekir ki o tarih, kitapta ülke raporu olan Fransız ve İtalyan kadınlarının oy kullanmaya başlamasından yalnızca 10 yıl, Belçikalı kadınların oy kullanmaya başlamasından sadece 7 yıl sonraya tekabül etmektedir. Yine kitapta raporu olan bir diğer ülke olarak İsviçre'de ise kadınların oy kullanmak için 15 yıldan daha fazla beklemesi gerekecekti. Kadınlara oy hakkı tanınmasının tartışıldığı böyle bir dönemde aile vergilendirmesinin cinsiyet eşitliği problemi üzerinden değil de mali güç, artan oranlılık gibi vergi tekniği meseleleri üzerinden incelenmesi şaşırtıcı değildir.

[1003] a) 1972 yılında Madrid'de gerçekleştirilen IFA Kongresinin konusu da aile biriminin vergilendirilmesine özgülenmişti. Konu kapsamı gelir vergisi, servet vergisi ve emlak vergisinden oluşmakta idi. Konuya olan ilginin 20 yıl içinde artmış olduğunu söylemek mümkündür. Hem konu kapsamının gelir vergisinden servet ve emlak vergilerine doğru genişletilmesinden hem de farklı bakış açılarıyla konunun ele alınması bu sonucu ortaya koymaktadır. Bu toplantının çıktısı olarak yayımlanan kitapta yer alan on dokuz ülke raporu, o dönemin fotoğrafını ve 1955'ten o zamana yaşanan değişimi görmek bakımından ilgi çekicidir. 1955'te hiçbir ilgi çekmeyen ve tartışılmayan ücretli işlerde çalışmayan kadınlar üzerindeki vergi etkisi sorunu, 1972 yılında ele alınmaya başlanmıştır. Kongrenin genel sorularından biri "ücretli çalışmaya erişimde vergi etkisine" (3.6 nolu soru başlığı) ilişkin ülkelerin vergi sistemlerinin ne şekilde işlediğine yöneliktir, bkz. The Income, Fortune and Estate Tax Treatment of Household Units, Rotterdam: Cahiers de droit fiscal international, Vol.57, 1972, s.285. 1972 Kongresindeki tavsiyeler 1955'ten oldukça farklıdır, ilk olarak kadının ücretli çalışma hayatına dahil olmasını caydıracak bir vergi sisteminin olmaması gerektiği, ikinci olarak daha az kazanan eşe gösterilen ilgi ve ortak vergilendirmenin bu eş üzerinde yarattığı olumsuz etkinin kaldırılması ve son olarak ikincil gelire bireysel vergi uygulaması gibi tavsiyelerde bulunulduğu görülmektedir, bkz. Reutersward, s.20. Sorunun 1955'e göre cinsiyete oldukça duyarlı bir bakış açısıyla ele alınmaya başlandığını belirtmek gerekir. Özellikle İsveç'in o dönemlerde dahi vergi sisteminin ev kadınlarının istihdama erişimini engellemeyecek şekilde oluşturulması noktasında "tarafsız bir vergi sistemini" bir minimum gereklilik olarak kabul etmesi dikkat çekicidir, Björne, s.285.

b) Nobel ödüllü ekonomist James Meade'nin yürütücülüğünü yaptığı bir çalışma olarak 1978'de yayınlanan raporu (James Meade, **The Structure and Reform of Direct Taxation**, London: Gearge Allen and Unwin Institute of Fiscal Studies, 1978) da konuya olan ilgiyi göstermesi bakımından önemlidir. Bu rapordaki tespitlere göre (s.377) : i) Evlenme ya da evlenmeme kararı vergi mülahazalarından etkilenmemelidir; ii) Aynı ortak kaynaklara sahip aileler eşit şekilde vergilendirilmelidir; iii) Ailenin bir üyesinin gelir elde etmesi, ailenin diğer üyelerinin ekonomik durumuna bağlı olarak ortaya çıkacak vergisel sonuçlarla caydırılmamalıdır; iv) Aile içindeki ekonomik ve mali durumlar (örneğin mülk sahipliği ile ilgili olarak) vergi sisteminden etkilenmemelidir; v) Vergi sistemi, emel geliri elde eden aileler ile yatırım geliri elde eden aileler arasında adil olmalıdır; vi) Birlikte yaşayan ve ev harcamalarını paylaşan iki kişi, ayrı yaşayan iki bekar kişiye göre daha fazla tasarrufta bulunabilir ve dolayısıyla daha fazla mali güce sahip olabilir; vii) Vergi birimi seçimi, toplam vergi geliri üzerinde aşırı kayba neden olmamalıdır; viii) İlgili düzenlemeler, vergi mükellefi tarafından anlaşılabilir ve vergi makamlarının uygulaması için makul ölçüde basit olmalıdır.

[1004] Bu yerin belirlenmesinde "aile gelirinin nasıl vergilendirileceği", "evlilik ve vergi", "evli çalışan kadın ve vergi", "aile reisi, aile ve vergi" arasındaki bağlantının nasıl kurulması gerektiğine yönelik sorular başta gelmektedir, bkz. Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.72.

1. Eşitlik İlkesi: Mali Güç Üzerinden Bir Okuma

Vergi adaletine[1005] ilişkin hâkim anlayışa göre, vergilendirme, mükelleflerin mali güçlerini dikkate almalıdır.[1006] Mali güç, vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerlerden oluşur.[1007] Mali gücün bu özelliği eşitlik ilkesi ve sosyal devlet üzerinden okuma yapmayı sağlayacak bir ölçüt oluşturmamızı sağlamaktadır.[1008]

Mali güç, objektif ve subjektif olacak şekilde iki perspektifle ele alınabilir. Objektif mali güç, vergiye ilişkin temel unsurların nesnel kriterlere göre belirlenmesi olarak tanımlanabilir; buna karşın sübjektif mali güç, kişisel ve ailevi durumların dikkate alınmasını kapsar.[1009] Mali gücün doğru bir şekilde kavranması için yükümlülerin kişisel durumlarının yasada gözetilmesi gerekir.[1010] Kişilerin evli-bekar olmaları gibi statüleri üzerinden yapılacak böyle bir ayrım, ayırma ilkesinin de bir gereği olarak nitelendirilmektedir.[1011] Kişinin bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısının (çocuk, yaşlı, engelli) bu kapsamda mali gücün tespitinde göz önünde bulundurulması gerekir.[1012]

[1005] Lang, "Vergi Adaleti", s.3: *"Vergi adaleti ilkesi, hukukun temel değerleriyle doldurulması gereken boş bir kaptır. Ancak temel hukuk değerlerinin (grundlegende Rechtswerte) kabulüyle birlikte vergilemeye adaletin somutlaştırılmış şeklini, yani adaletin hukuken yorumlanabilir şeklini sunan bir hukuki ilkeye dönüşmektedir."*. Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.98: *"Adalet, bir "olması gereken"dir, ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı her zaman bir değer yargısını içerir…"*. Böylece "adalet" bir "hukuki değerdir" ve "özü eşitliktir", böylece "vergi adaletinin" özü de mali gücü ölçüt alan "vergide eşitliktir", bkz. Saban, "Adalet, s.65.

[1006] Tipke/Lang, **Steuerrecht**, Köln: Ottoschmidt, 2021, s.110; Lang/English, s.256; Lang, "Germany", **Family Taxation in Europe** (Ed. Maria Teresa Soler Roch), Kluwer Law International, 1999, s.55-56 (Eser bundan sonra "Germany" olarak anılacaktır.); English, "Ability to Pay", s.449; Kokott, s.131; Neumark, s.136; Kaneti, s.33; Kaneti, "Anayasal", s.221; Nadaroğlu, s.362-363; Kumrulu, s.156; Saban, **Vergi Hukuku,** s.47-50; Kaneti / Ekmekçi / Güneş / Kaşıkçı, s.51; Karakoç, "Anayasal", s.1285-1286.

[1007] Kaneti, s. 33; Kaneti, "Anayasal", s.221; Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s.111.

[1008] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.62; Saban, **Vergi Hukuku**, s.50; Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", s. 109-110; Yaltı / Özgenç, s.65.

[1009] Lang/English, s.257; Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul:Filiz Kitabevi, 1993, s. 93 (Eser bundan sonra **Politika** olarak anılacaktır.); Lang, "Vergi Adaleti", s.15-17; Başaran Yavaşlar, ss.49-51; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü,** s7 ve s.68; Budak, s.7; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.32.

[1010] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.192; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.62; Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti", ss.113-114. Bu yaklaşım Türk AYM kararlarında da benimsenmiştir, örnek için bkz. AYM, E.1994/84, K.1995/33, 18/07/1995; AYM, E. 1994/80, K:1995/27, 06/07/1995; AYMK. E:2003/11, K:2004/49, 07/04/2004.

[1011] Mükellefin sosyal durumunu, örneğin evli veya bekar oluşunu göz önünde tutarak farklı vergi uygulanması ayırma prensibinin bir uygulama şekli olarak değerlendirilmektedir, bkz. Nadaroğlu, s.378; Budak, s.141.

[1012] Hans Gerber, "La Fiscalité Suisse et La Famille", **Bulletin For International Fiscal Documentation**, Vol.2, 1948 s.242; Harvey E. Brazer, "Income Tax Treatment of the Family," **The Economics of Taxation**, (Ed. Henry J. Aaron / Michael J. Boskin) Washington DC: Brookings Institution, 1980, s.241; Neumark, s.158; Lang, "Vergi Adaleti", s.27-28; Holmes, s.25; Budak, s.105; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.40-41.

Özellikle gelir vergisi açısından bakıldığında mali güç, gelirin elde edildiği faaliyetle bağlantılı giderler ile kişinin kendisi ve hukuken bakmakla yükümlü olduğu kişilerin zorunlu harcamalarına ait giderlerin indirilmesinden sonra, mükellefin vergi ödeyebilmesini sağlayacak serbestçe tasarruf edebileceği miktar üzerinden alınmasını gerektirir, başka bir deyişle safi/harcanabilir/kullanılabilir gelire *(disposable income)* odaklanır.[1013] Mali gücün bu özelliği, insan onuruna yakışır bir yaşam[1014] için minimum koşullara ilişkin harcamaların gelir vergisi matrahından indirilmesini gerektirir.[1015] İnsan onuruna yakışır asgari yaşam koşullarının vergilendirmede dikkate alınması yalnızca gelir vergisi kapsamında değil, dolaylı vergiler kapsamında da bir gerekliliktir.[1016] Bu nedenle yasada gözetilme durumunu yalnızca gelir vergisiyle sınırlı bir şekilde ele almamak gerekir. Mali güce göre vergilendirme, her vergi türü için geçerli olduğundan; mali güce etki eden ailevi durumların ya da zorunlu yaşam giderlerinin de her vergi türünde o vergi türünün özelliklerine uygun bir şekilde göz önünde bulundurulması gerekir.[1017] Özetle mali güç, ailenin vergilendirilmesine ilişkin kurallar bakımından geçerlidir.[1018] Bu geçerlilik yalnızca gelir vergisiyle sınırlı da değildir.[1019]

Ancak kişiselliğin ön planda olduğu gelir vergisinin tasarımında, ailenin ne şekilde dikkate alınacağı, diğer vergi türlerine nazaran, daha önemli bir sorudur.[1020] Gelir vergisinde

---

[1013] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s. 78: *"Mali güç ilkesi, yükümlünün kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirlerinden fazla olan kısmının vergilendirilmesini gerektirir."*. Aynı yönde bkz. Hey, s.111; Kokott, s.132; Turhan, **Politika**, s.269-270; Lang, "Germany", s.61; Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri", s. 1287; Başaran Yavaşlar, s.51.

[1014] Saban, "Ölçü Normlar", s.92: *"Vergilendirme yetkisinin kullanımının sınırını 'insan onuruna yakışır şekilde yaşama hakkı' sağlamaya yönelik çizer isek, kavramın merkezi 'insan hakları', izdüşümleri ise 'demokratik, sosyal hukuk devleti' kavramına yakın olduğu oranda simetrik, uzaklaştıkça da asimetrik olacaktır."*.

[1015] Hey, s.119; Kokott, s.134; Yaltı, Aile Vergilendirmesi, I, s.77; Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri", s.1287; Başaran Yavaşlar, s.51; Budak, s.107; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.32. Bu indirim mekanizması asgari geçim indirimi olarak nitelendirilir. Türkiye'de dönem dönem uygulanan ve 7349 sayılı Kanun m.3 ile kaldırılan (RG Tarih-Sayı: 25.12.2021-31700) asgari geçim indirimi (GVK m.32), yürürlükte olmadığından bu çalışmada detaylandırılmamıştır. Bu uygulamaya ilişkin bkz.Orhan Dikmen, **Asgari Geçim İndirimi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No.693, 1956, Leyla Ateş, "Bir Başka Açıdan Asgari Geçim İndirimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 232, Y. 2008, ss. 197-206.

[1016] Lang, "Vergi Adaleti", s.25; Hey, s.119.

[1017] Lang, "Vergi Adaleti", s.23-27.

[1018] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.77; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.20; Lang, "Germany", s.55-56; Lang, "Vergi Adaleti", s.25-27.

[1019] Lang, "Vergi Adaleti", s.23-27.

[1020] a) Vergilendirme birimi olarak ailenin seçilmesi literatürde genellikle gelir vergisi tasarımında ele alınsa da, harcama vergilerinde de ailenin bir "tüketim birimi *(consumption unit)*" olarak önemine dikkat çeken görüş için bkz. Cyrille David, "France", **Family Taxation in Europe** (Ed. Maria Teresa Soler Roch), Kluwer Law International, 1999, s.29. Yazar özellikle harcama vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payına ve tüketim kalıplarının aile statüsüne göre farklılaşmasına dikkat çekmektedir. "Kişisel harcama vergisi" kapsamında ailenin bir tüketim ve vergilendirme birimi olmasına yönelik tartışmalar

vergi yükü ve mali güç, toplam aile düzeyinde mi yoksa aile içinde yaşayıp yaşamadıklarına bakılmaksızın bireyler düzeyinde mi ölçülmelidir? Bu soru hem yasama sürecinde[1021] hem de literatürde[1022] uzun süredir üstünde durulan konulardan biridir.

Bir görüşe göre, vergi eşitliğinin temel bir kuralı olarak mali güç aile birimi gibi bir topluluğa değil, bireysel vergi mükellefine atıfta bulunur ve bu nedenle, mali güç sadece "bireysel vergilendirmenin" bir kuralı olarak anlaşılmalıdır.[1023]

Diğer görüşe göre ise aile bir hukuki ve ekonomik birim olduğundan ayrı bir mali gücü temsil eder. Bu nedenle ailenin söz konusu olduğu durumlarda vergilendirilebilir mali güç, "ailenin mali gücü" olarak anlaşılmalıdır.[1024]

Ailenin vergi hukukundaki yerinin belirlenmesinde mali güç temelinden bir okuma yapıldığında, hakimiyet *(control)* ve paylaşım *(benefit)* teorileri kapsamında konu ele alınmaktadır.[1025] Hakimiyet teorisine göre, vergi mükellefi geliri/serveti elde eden kişi olarak

---

için bkz. Okan Erol, **Kişisel Harcama Vergisi Türk Vergi Sistemi İçin Bir Reform Önerisi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s.120-122.

b) Ayrıca servet vergilendirmesi tasarımında da aile oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu başlık altında değinilecek olan Fransız servet vergisi sistemi buna örnektir, bkz. Conseil constitutionnel, Decision n° 81-133 DC, December 30, 1981.

[1021] 18.yy İngiltere'sine kadar uzanan bu tarihsel tartışma geçmişi, Büyük Britanya'nın 1799 tarihli Bütçe Yasasında kendini göstermektedir. Bu yasada aile içi bakım yükümlülüklerinin, bireyin vergi yükünü taşıma kabiliyetini başka bir deyişle mali gücünü etkilediği kabul edilmiştir. "Evlilik içinde doğan çocuk(lar)" için yapılan harcamaların, gelirin miktarına ve çocukların sayısına ve yaşına göre değişen bir ölçekte dikkate alınması kabul edilmiştir, bkz. Great Britain An Act Passed 9th January, 1799, "An Act to repeal the Duties imposed by an Act, made in the last Session of Parliament for granting an Aid and Contribution for the Prosecution of the War; and to make more effectual Provision for the like Purpose, by granting certain Duties upon Income, in lieu of the said Duties 39 Geo. III. c. XIII.

[1022] Konuyla ilgili erken dönem literatür çalışmaları için bkz. Gerber, s.242 vd.; Alicia H. Munnel, "The Couple Versus The Individual Under the Federal Personal Income Tax", **The Economics of Taxation**, (Ed. Henry J. Aaron / Michael J. Boskin) Washington DC: Brookings Institution, 1980, s.277; Reutersward, s.10; Davies, s.166 vd.

[1023] Joachim Lang, "The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income From Capital", **The Notion of Income From Capital** (Ed. Peter Essers / Arie Rijkers), EATLP International Tax Series, Vol. 1, IBFD, 2005, s.13 (Eser bundan sonra, "Tax Principles" olarak anılacaktır.); Neil Brooks, s.47: *"Sorulması gereken esas soru vergilendirme biriminin birey mi yoksa aile mi olduğu değildir. Herhangi bir sosyal adalet tartışmasında odak nokta bireydir ve bu nedenle doğru soru, vergilendirilecek bireyin medeni durumu, kişisel ve ailevi özellikleri dikkate alınmalı mıdır? olmalıdır."*

[1024] Hey, s. 120-121; Turhan, **Vergi Teorisi**, s.333; Nadaroğlu, s.364; Budak, s.8; Neumark, s.123-124: *"Benim kanaatime göre iki bekâr, her iki bireyin gelirlerinin toplamı bir aile gelirine eşit olsa bile, - ki burada aile gelirinin yalnız çiftlerin birinden mi, yoksa iki taraf m belirtilerinin toplamından mı elde edildiği (ayrıca bu kısmî gelirlerin birbirlerine olan orantılan da önemlidir) nazari dikkate alınmalıdır - gelir vergisi hukuku için önemli durumlar bakımından evli bir çiftle eşit tutulamaz."* Ailenin gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesindeki argümanlardan biri, bu nedenle mali güçtür, bkz. Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.77-78.

[1025] Michael J. McIntyre, "Marital Income Splitting in the Modern World", **Tax Units and the Tax Rate Scale** (Ed. John G. Head / Richard Krever), Sidney: Australian Tax Research Foundation No 16, 1996, ss.12-14; Ruud Sommerhalder, "The Taxation of Families and Individuals in Europe", **Tax Units and the Tax Rate Scale** (Ed. John G. Head / Richard Krever), Sidney: Australian Tax Research Foundation No 16, 1996, s.163.

gelirin/servetin oluşumunu ve harcanmasını/elden çıkarılmasını kontrol etmektedir.[1026] Sadece gelirin elde edilmesine ve oluşan mülkiyet üzerinde yasal olarak kimin hak sahibi olduğuna odaklanan hakimiyet teorisi, gelir vergisi sistemi için ideal olanın bireysel vergilendirme olduğunu öne sürmektedir.[1027] Gelirin elde edilmesine aile perspektifinden bakan paylaşım teorisi ise mali gücü ilk elde etme perspektifinden değil, nihai dağıtım temelinde değerlendirir ve gelirin hanehalkının yararına harcandığını ve dolayısıyla evli kişiler tarafından paylaşıldığını varsayar.[1028] Bu görüşe göre aynı miktardaki toplam gelir, farklı nüfuslu haneler için farklı refah düzeyini ve farklı ödeme gücünü ifade etmektedir.[1029]

Paylaşım teorisinin uygulanması, gelirin bakmakla yükümlü olunan çocuklar da dahil olmak üzere tüm aile üyeleri arasında bölüşülmesini gerektirecektir.[1030] Ailenin mali güç ölçümünde dikkate alınması gereken bir hukuki birim olarak değerlendirmek, evlilik birliğinin mali güç kapasitesini değiştirdiğine yönelik bir anlayışı temsil etmektedir. Gerçekten, bazı durumlarda evlilik birimi, ayrı ayrı iki bireyin toplamına kıyasla farklı bir mali durum oluşmasına neden olabilir. Evli bir çift, çiftin her bir üyesinin ayrı yaşamasına kıyasla daha iyi bir ekonomik duruma sahip olabilir; özellikle barınma, elektrik, su gibi ortak harcamalar ve araba, ev gibi mülk ortaklıkları bekar bireylere göre daha fazla tasarruf ve yatırım imkanları yaratmaktadır.[1031] Öte yandan, aile statüsü bakmakla yükümlü olunan kişi sayısını artırarak mali güçte azalma da yaratabilmektedir.[1032] Çünkü ailedeki/hanedeki çocuk ve çalışamayacak durumdaki birey sayısının arttığı nispette, ailenin/hanenin mali gücü temsil yeteneği

[1026] McIntyre, s.4; Apps, s.47; Lawrence A. Zelenak, "Marriage and the Income Tax", **Southern California Law Review**, Vol. 67, s.343 (Eser bundan sonra "Marriage" olarak anılacaktır.).

[1027] Apps, s.47.

[1028] McIntyre, ss.12-14; Sommerhalder, s.163; Apps, ss.82-83.

[1029] Kevin Holmes**, The Consept of Income A Multi-Disciplinary Analysis**, IBFD Publication, 2000, s.25; Glenn Jones / Elizabeth Savage, "Income Splitting: Equity, Efficiency and Work Disincentives", **Tax Units and Tax Rate Scale** (Ed. John G. Head / Richard Krever), Sidney: Australian Tax Research Foundation, Conference Series No 16, 1996, s.109; Turhan, **Vergi Teorisi,** s.333; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.78; Lang, "Germany", s.56; Budak, s.8; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.7.

[1030] Sommerhalder, s.164.

[1031] Gerçekten aile yapısının, yapılan yatırım türlerini ve varlık birikimini doğrudan etkilediği görülmektedir. Örneğin, evli çiftlerin kendi evlerini satın almak gibi ortak yatırımlar yapma olasılığı, aynı gelire sahip birlikte yaşayan çiftlere göre daha yüksektir. Ortak yatırımlar, hukuki nedenlerin de etkilediği birtakım nedenlerle, evli olmayan çiftler için daha risklidir. Bu nedenledir ABD'de konut kredisi faizi ve emlak vergilerinin vergilendirilebilir gelirden indirilmesi hakkının tarihsel ve sosyolojik olarak medeni durumla yakından bağlantılı olduğuna dikkat çekilmektedir, bkz. Eva Sierminska, "The 'Wealth-Being' of Single Parents", **The Triple Bind of Single-Parent Families**, (Ed.Rense Nieuwenhuis / Laurie C. Maldonado), Bristol:Policy Press, 2018, s.54. Ayrıca bkz. Faye Woodman, "The Taxation Unit", **Essays on Canadian Taxation**, (Ed. Brian Hansen / Vern Krishna / James Rendall), Toronto: Richards de Boo, 1978, s.96.

[1032] Lang, "Germany", s.56; Saban, "Aile Reisi", s.121.

düşmektedir.[1033] Bu nedenle de harcama gücünün birey ve aile için farklı olduğu bundan hareketle de birey ile ailenin farklı mali güçlere sahip olduğu belirtilmektedir.[1034] Bu yaklaşım, paylaşım teorisini temellendirir.[1035]

Paylaşım teorisinde ve bu teori üzerine temellenen aile gelirinin toplanmasındaki problemlerden biri, eşlerin elde edilen geliri eşit şekilde paylaştığına ilişkin bir varsayıma dayanmalarıdır.[1036] Bu çoğu durumda gerçeği yansıtmamaktadır. Gelirin, tüketimin ve vergi yükünün dağılımı esasında çiftin her bir üyesinin ev üretimine ve piyasadan elde edilen gelire yaptığı katkıya bağlıdır.[1037] Bu katkı/fayda bölünemediğinden, ölçülmesine yönelik problemler doğmaktadır.[1038] Özellikle çalışmayan kadın eşin erkek eşin geliri üzerinde eşiyle gelir ve tüketim üzerinde aynı hakimiyete ve söz hakkına sahip olmadığı gözlemlenmektedir.[1039] Ayrıca bu varsayım, geleneksel ailede kadının refaha yönelik hane içinde hiçbir şey üretmediğini ve erkeğin piyasada ürettiği ekonomik refah değerlerini karısıyla eşit şekilde paylaştığını varsaymaktadır.[1040] Bu eleştirilere ek olarak, bu türden bir paylaşım olduğu kabul edilse bile, bu paylaşımın aynı evi paylaşan diğer topluluklar (nikahsız birliktelikler, kardeşler vb.) için de geçerli olduğu söylenebilecektir.[1041]

Paylaşım teorisi yalnızca gelir vergisi için değil, servet vergileri için de bir dayanak olabilmektedir. Buna örnek, eş ve çocukların malvarlığı değerlerinin servet vergisi matrah tespitinde dikkate alınmasını düzenleyen Fransız Finans Kanunu m.3[1042] ve bunun anayasaya

---

[1033] Neumark, s.158; Holmes, s.25; Budak, s.105; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.40-41.

[1034] Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.20-23.

[1035] McIntyre, s.12-14; Sommerhalder, s.163.

[1036] Apps, s.87; McIntyre, s.3; Stewart, **Tax and Government**, s.126-127; Zelenak, "Marriage", s.343.

[1037] Stewart, **Tax and Government** s.126-127.

[1038] Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.23-24; Zelenak, "Marriage", s.343.

[1039] Apps, s.87, Young, **Taxing Times**, s. 266; Trindade Marinho / Vapaille, s.457; Stewart, **Tax and Government**, ss.126-127: *"Gelirin, tüketimin ve vergi yükünün dağılımı, hane içi pazarlığa ve çiftin her bir üyesinin ev üretimine ve piyasa gelirine yaptığı katkıya bağlı olacaktır."*

[1040] Apps, s.87

[1041] Ruth Lister, "Taxation, Women and the Family", **Taxation and Social Policy** (Ed. Cedric Sandford / Chris Pond / Robert Walker), London: Heinemann, 1980, s.139.

[1042] 1982 yılı Finans Kanunu Madde 3 hükmü (fıkra 1 ve 2) şu şekildedir:

uygunluk tartışmalarında görülmektedir.[1043] Kişinin kendisine değil de bir başkasına (aile bireylerine yahut birlikte yaşadığı kişiye) ait olan ve üzerinde tasarrufta bulunamayacağı varlıklar üzerinden servet vergisi ödemesinin, mali güce *(la capacité contributive)* aykırılığı iddia edilmişse de Fransız Anayasa Konseyi, ilgili servet unsurlarından hanehalkı olarak yararlanılacağını belirterek ilkeye aykırılık olmadığını belirtmiştir (para.7). Fransız Anayasa Konseyi'nin bu kararı, literatürde vergi birimi olarak hanehalkının belirlenmesinin, kanun önünde eşitlik ilkesine dayandığı şeklinde yorumlanmıştır.[1044]

Başvuruya gerekçe oluşturan bir diğer iddia olan cinsiyetler arası eşitsizliğe ilişkin olarak Fransız Anayasa Konseyi, yasadaki eş ifadesinin *(le conjoint)* kadın ve erkek arasında bir ayrım yapmadığını, cinsiyet anlamında nötr bir şekilde kullanıldığını belirterek; cinsiyetler arası eşitlik ilkesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir (para.9). Servet vergilerine ilişkin iptali istenen hüküm, kadınların daha az servet sahibi olduğu gerçeği ve bekar olsalardı katlanmayacakları bir vergi yüküne, evlenerek eşlerinin sahip olduğu servet unsurları nedeniyle katlanmak zorunda kalmaları üzerinden eleştirilmektedir.[1045]

Servet unsurlarından aile üyelerinin ortak şekilde yararlandığına ilişkin yorumu, veraset ve intikal vergisinde aile üyelerine tanınan indirim, istisna ve oranlarda görmek de mümkündür. Bu avantajlı vergi hükümleri de mali güç temeline ve çoğunlukla paylaşım teorisine dayanmaktadır. Gerçekten vergi hukuku literatüründe, özellikle eşler ve çocuklar için üçüncü

"Vergi matrahı, 2. maddede belirtilen kişilerin yanı sıra, malvarlıkları üzerinde yasal yönetim yetkisine sahip olmaları halinde eşlerine (leur conjoint) ve reşit olmayan çocuklarına ait vergiye tabi tüm varlıkların (biens), hakların (droits) ve değerlerin (valeurs) yılın 1 Ocak tarihindeki net değerinden oluşur.

Birlikte yaşama halinde (concubinage), vergi matrahı, birlikte yaşayanların her ikisine ve birinci fıkrada belirtilen reşit olmayan çocuklara ait tüm varlıkların (biens), hakların (droits) ve değerlerin (valeurs) yılın 1 Ocak tarihindeki net değerinden oluşur."

[1043] Fransız Anayasa Konseyi, Decision n° 81-133 DC, December 30, 1981, Loi de finances pour 1982. 1982 yılı Finans Kanunu ile getirilen servet vergisi uygulamasında kişilerin servet tespitinde eşlerinin (nikahsız yaşama durumunda çiftlerden diğerinin) ve çocuklarının da dikkate alınacağını düzenleyen madde 3'ün anayasaya uygunluğu incelenmiştir.

Buna göre ilgili Kanun'un 2.maddesinde yer alan kişiler *"..servet varlıklarının değeri 3.200.000 F'yi aşması durumunda:*

1. Vergisel açıdan Fransa'da yerleşik olan bireyler, Fransa'da ve Fransa dışında bulunan malvarlıkları bakımından

2. Vergisel açıdan Fransa'da yerleşik kabul edilmeyen bireyler, Fransa'da bulunan varlıkları açısından" servet vergisine tabidir. Bu kişilere m.3'te eş/çocuk ve birlikte yaşanan kişilerin servet unsurları da dahil edilmiştir. Uyuşmazlık bu kişilerin servet unsurlarının dahil edilmesinin mali güce ve eşitlik ilkesine aykırı olup olmadığına ilişkindir.

[1044] Trindade Marinho / Vapaille, s.455. Bu karar Fransız hukukunda özellikle mali gücün kapsamı konusundaki tartışmalar ve ödenecek servet vergisinin kişinin gelirini aştığı durumlarda mülkiyet hakkı ya da eşitlik ilkesi ihlalinin oluşup oluşmayacağı sorunu üzerinden ele alınmıştır, bkz. Michel de Villiers, "Jurisprudence Constitutionnelle: Le principe d'égalité dans la jurisprudence du conseil constitutionnel", **La Revue Administrative**, No. 216, 1983, s.573; Emmanuel de Crouy-Chanel, "Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ?", **Les Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel** No 33, 2011, s.17.

[1045] Trindade Marinho / Vapaille, s.464.

şahıslara kıyasla tanınan miras vergisi avantajları, mali güç üzerinden gerekçelendirilmektedir.[1046] Zira ölen kişinin yakın aile üyeleri (özellikle eşi ve çocuğu) genellikle kendilerine gelir sağlayan bir kaynağı kaybetmekte ve ölüm sonucunda üçüncü kişilere kıyasla mali güçlerinde bir azalmayla karşı karşıya kalmaktadır.[1047] Veraset ve intikal vergisinde aile üyelerine avantajlı hükümler tanınmasının gerekçelerinden biri de budur.

Benzer bir yaklaşımla vergi sistemlerinde özellikle şahıs işletmelerinin ölüm nedeniyle devri hallerinde aile üyelerinin işletmeyi devam ettirmesi durumlarının değer artış kazancından istisna tutulmasına yönelik düzenlemeler getirilmektedir. GVK m.81/1 bu türden bir hükümdür: *"Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması."* halinde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

Aile vergilendirmesinin mali güç üzerinden temellendirildiği durumlarda, aile statüsünün neden farklı bir mali güç yarattığının cevaplandırılması gerekmektedir. Bu yalnızca bir ortak yaşam olgusu üzerinden temellendirilemez; çünkü böyle bir gerekçe, masrafların bölüşüldüğü birlikte yaşam süren herkes için geçerli kabul edilebilecektir. Vergi hukuku aile için farklı bir statü-kural getirdiğinde ve bunu mali güç temelinde yaptığında, bunun aile olmaya bağlı "hak ve yükümlülükler" üzerinden değerlendirilmesi uygundur.[1048] Böyle bir değerlendirme medeni hukuk kuralları gereği oluşan/değişen ekonomik durumların mali güç çerçevesinde dikkate alınmasıyla uyumlu olacaktır.[1049] Örneğin evlenmek/aile statüsüne dahil olmak ortak mal rejimi yarattığında yahut medeni hukuk aile üyelerini birbirine bakmakla

---

[1046] Neumark, s.230: *"Miras bırakanın veya vârisin herhangi şahsi durumları tereke vergisinde dikkate alınmalıdır. Bu daha çok sadece, yeniden dağıtım siyasetinin etkisi için - bütün miras kalan servet unsurlarının hakikate yakın bir değerlendirmesi garantisi yanında - önemli derecede istisnaların söz konusu olduğu veraset vergisi çerçevesinde olmalıdır. Serbest meblağların karı koca ve çocuklar için diğer durumdakilerden (esaslı derecede) daha yüksek olması gerektiği, ödeme gücü düşünceleriyle haklı gösterilecek bir kanundur, fakat benim görüşüme göre tesirli bir yeniden dağıtımın menfaati için hafifletilmelidir."*

[1047] Alman Yüksek Mahkemesi, BVerfG, Order of the First Senate of 21 July 2010 - 1 BvR 611/07 -, para. 1-120. Kararın resmi İngilizce çevirisi için bkz. https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2010/07/rs20100721_1bvr061107en.html (Erişim Tarihi: 27.11.2023), para.93.

[1048] Bu değerlendirme, medeni duruma dayalı ayrımcılık iddialarında evliliği "hak ve yükümlülük" temelinde değerlendirerek bir karşılaştırma kriteri olarak kullanan İHAM, ABAD ve çeşitli ulusal yüksek mahkeme içtihatlarına paralel olacaktır, bkz. İkinci Bölüm.

[1049] Hukukun birliği gereği medeni hukuk ile vergi hukuku kurallarının -özellikle de aile söz konusu olduğunda- uyumlu olması gerektiğine yönelik görüş için bkz. Lang, "Germany", s.68-69; Lang, "Vergi Adaleti", s.28. Aile vergilendirmesinin medeni durum, nafaka yükümlülüğü veya miras hakkı gibi medeni hukuk çerçevesinde belirlenmesinin en nesnel yöntem olduğuna dair bkz. Boris I. Bittker, "Federal Income Taxation and the Family", **Stanford Law Review**, Vol. 27, No. 6, 1975, ss.1398-1399.

yükümlendirdiğinde bu türden bir statüsel farklılık için dayanak mevcuttur. Bunun haricindeki mali güce dayanan argümanlar, birlikte yaşam süren herkes için aynı şekilde ileri sürülebileceğinden aile vergilendirmesinin dayanağı olma konusunda yetersiz olacaktır. Özetle aile vergilendirmesinin temelinin mali güç olduğu durumlarda bunun medeni hukuk yükümlülükleri yahut mal rejimleri ile desteklenmesi gerekmektedir.

Mal rejiminin ailenin mali güç ölçümünde dikkate alınması[1050] Türkiye'de ve çeşitli hukuk sistemlerinde özel olarak tartışılmıştır. Bir görüşe göre medeni hukuk gereği eğer eşlerin geliri ortak bir edinilmiş mallara katılım rejimi benzeri müşterek mülkiyet kabul ediliyorsa, başka bir deyişle elde edilen gelir herkesin kendine ait değil de ortaksa, ortak beyan yöntemi makul ve eşitliğe hizmet eder şekilde değerlendirilebilir.[1051]

Amerika Birleşik Devletleri'nde Yüksek Mahkemenin 1930 yılında ard arda verdiği iki karar konuyla ilgili tartışmaları göstermesi bakımından ilgi çekicidir. ***Lucas v. Earl*** kararında,[1052] Yüksek Mahkeme ortak mal rejimini benimseyen bir çiftin, eşlerden birinin elde ettiği gelirin vergilendirilmesinde diğer eşin bu gelir üzerinde ortak hak sahibi olduğu gerekçesiyle yarı oranında sorumlu tutulması talebini incelemiştir. Mahkeme, geliri fiilen hangi eş kazanmışsa onun vergilendirilmesi gerektiğine hükmederek, eşler arasındaki özel sözleşmeye rağmen gelirin tamamı üzerinden geliri elde eden eşin vergi ödemesi gerektiğine karar vermiştir.

Hemen ardından aynı yıl incelenen ***Poe v. Seaborn*** **davasında** (1930),[1053] Yüksek Mahkeme yine eyalette uygulanan mal rejimine göre bir karar vermiştir. Poe v. Seaborn, Washington eyaletindeki evli çiftler için ortak mal rejimi benimsenmesinin vergilendirme üzerindeki etkisi ile ilgili bir karardır. Davadaki temel uyuşmazlık, ortak mal rejimi durumunda her bir eşin, ailenin toplam gelirinin yarısını vergi beyannamelerinde ayrı ayrı bildirip bildiremeyeceği ya da geliri elde eden eşin tüm geliri bildirmek zorunda olup olmadığı

[1050] Mal rejiminin aile vergilendirmesi özelinde değil ancak genel olarak vergi hukukunda doğurduğu tüm etkilerin incelendiği bir çalışma için bkz. Elif Sonsuzoğlu, **Mal Rejimi Düzenlemeleri ve Vergi Hukukundaki Etkileri**, İstanbul: Legal Kitabevi, 2006.

[1051] Briggs, s.261.

[1052] US Supreme Court, *Lucas v. Earl*, 281 U.S. 111 (1930).

[1053] Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Mahkemesi, *Poe v. Seaborn*, 282 U.S. 101 (1930). Karara ilişkin değerlendirmeler için bkz. Leon Gabinet, "Registered Domestic Partners and the Tax Ownership of Property: Poe v. Seaborn Still Matters, But it Shouldn't". **Journal of Taxation of Investments.** Vol.30, No.2, 2013, ss.59-90.; Samantha Schmid, "Income Tax Treatment of Same-Sex Couples: Windsor vs. State Marriage Bans." **Marquette Law Review**. Vol.98, 2014, s.1809-1810.

noktasında toplanmıştır. ABD Yüksek Mahkemesi, her bir eşin aile gelirinin yarısını kendi geliri olarak bildirmesi yönünde karar vermiştir. Bu karar, her iki eşe de evlilik süresince kazanılan gelir üzerinde eşit mülkiyet hakkı tanıyan Washington'un mal ortaklığı rejimi hükümlerine dayandırılmıştır. Bu nedenle vergi amaçları doğrultusunda, medeni hukuk kuralları da gözetilerek, gelirin eşler arasında eşit olarak paylaşıldığı kabul edilmiştir. IRS'in kocanın malvarlığı üzerinde daha fazla kontrol sahibi olması nedeniyle tüm gelir üzerinden vergilendirilmesi gerektiği yönündeki argümanı, Mahkeme tarafından kabul görmemiştir. Görülmektedir ki bu uyuşmazlıkta IRS hakimiyet teorisini esas alırken, Mahkeme paylaşım teorisine uygun bir karar vermiştir. Bu karar, gelirin bölünmesine izin verdiği ve potansiyel olarak toplam vergi yüklerini azalttığı için, mal ortaklığı rejimini uygulayan eyaletlerdeki çiftler için önemli bir vergi avantajı sağlamıştır. Bununla birlikte, bu eyaletler ile diğerleri arasında ortaya çıkan eşitsizlik nedeniyle, federal düzeyde 1948 tarihli Gelir Kanununda tüm evli çiftler için gelir bölüşümü hükümleri kabul edilmiştir.[1054]

Kanada'da da ortak mal rejimine tabi bir evlilikteki gelirin vergilendirilmesi ***Sura v. M.N.R.*** **davasında** tartışılmıştır.[1055] Kanada'da o dönem yürürlükte olan hükümlere göre, mal ortaklığı rejimi altında, eşlerden birinin elde ettiği gelirler (emek gelirleri hariç olmak üzere) ve ortak malvarlığından elde edilen gelirler ailenin ortak geliri olarak kabul edilmiştir. Eşler topluluk mallarının ortak sahipleridir. Ancak yine o dönem yürürlükte olan yasalara göre kadın eş ortak mal sahibi olsa bile, mülkiyetin sağladığı tüm haklara sahip değildir. Koca, topluluğun tek yöneticisi olarak kabul edilmiştir ve ortak mülkiyetten elde edilen gelir üzerinde sadece kendisi tasarrufta bulunabilmekte, gelirden sadece kendisi sınırsız bir şekilde yararlanabilmektedir. Kanada Yüksek Mahkemesi bu gerekçelerden hareketle mal ortaklığının tüm geliri üzerinden kocanın vergi ödemekle yükümlü olduğuna karar vermiştir. Mahkemeye göre mükellefin karısı ortak mülkiyetten fayda sağlamadığı için, kendisinden gelir vergisi de

[1054] Karar ile yasanın kabulü arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi için bkz. Woodman, s.93; Blumberg, s.4; Douglas K. Chapman, "Marriage Neutrality: An Old Idea Comes of Age", **West Virginia Law Review**, Vol. 87, 1984, s.339-340; James M. Puckett, "Rethinking Tax Priorities: Marriage Neutrality, Children, and Contemporary Families", **University of Cincinnati Law Review**, Vol.78, 2010, ss.1413-1414.

[1055] Kanada Yüksek Mahkemesi, *Sura v. M.N.R*, 1962, SCR 65.

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Davacı vergi mükellefi ve eşi Quebec Eyaleti'nde yaşayan evli bir çifttir. Evlilik öncesinde mal ayrılığına dair bir sözleşme yapmadıkları için, Medeni Kanun'a göre mal ortaklığı rejimine tabiilerdi. Elde edilen gelir, kocanın maaşı ve kira gelirlerinden oluşmaktaydı ve bu gelirlerin mal ortaklığına dahil kabul edilmekteydi. Vergi mükellefi Medeni Kanun'a dayanarak, bu gelirin hem kendisinin hem de eşinin eşit geliri olduğunu, bu nedenle vergilendirme için bölünmesi gerektiğini ve her ikisinin de gelirin yarısı üzerinden vergilendirilmesi gerektiğini iddia etmiştir. Vergi idaresi ise, yalnızca kocanın bu gelir üzerinden vergi ödemesi gerektiğini savunmuştur.

talep edilemez. Bu kararın argümanları hakimiyet teorisinin argümanlarıyla uyumludur; çünkü gelir üzerinde hukuken kontrol sahibi olan kişiye odaklanmıştır.

Türkiye'de de yasama sürecinde benzer tartışmalar yapılmıştır. Aile reisi beyanının 5421 sayılı Kanun m.78 ile kabulü sırasında, meclis tartışmalarında bu uygulamayı "aralarında mal birliği/mal ortaklığı bulunan eşlerle" sınırlama yönündeki değişiklik talebi sırasında mal rejimi-aile vergilendirmesi ilişkisi ele alınmışsa da değişiklik teklifi kabul görmemiştir.[1056]

Buna ek olarak aile vergilendirmesinin mali güç üzerinden temellendirildiği durumlarda, bakmakla yükümlü olunan kişilerin muhakkak vergi sisteminde dikkate alınması gerekmektedir.[1057] Bakmakla yükümlü olunan kişileri dikkate almayan bir aile vergilendirmesi artık mali güç temelinde tutarlı bir meşruiyet zemini bulamayacaktır. Bakmakla yükümlü olunan kişiler; çocuklar, engelliler, yaşlılar gibi hanehalkı üyelerini içerir. Buna karşın çalışmayan eşin bu kapsama girip girmediği tartışma konusudur.[1058]

2. Ailenin Korunması ve Geliştirilmesi

Devlete yüklenen aileyi koruma ve geliştirme görevi, vergilendirme sisteminde ailenin ne şekilde ele alınacağına ilişkin kuralları da etkilemektedir.[1059] Aileyi koruma ve geliştirme görevi kapsamında vergi sistemine bakıldığında iki yorum yapılması mümkündür. İlki vergi sisteminde evliliğin dezavantajlı hale getirilmesinin yasaklanmasıdır. Bu yorum aile kurduktan sonra kişinin vergi yükünün asgari olarak bekar olduğu zamankiyle aynı seviyede olması gerektiği anlamına gelmektedir. Anayasa'da aileyi koruma hükmü aileyi bir kurum olarak koruduğundan, hiç kimsenin bekar durumuna göre evlendikten sonra daha fazla vergi yükü

[1056] TBMM Tutanak Dergisi, Dönem:VIII, Cilt:20, Toplantı:3, Yüzüncü Birleşim, 3 Haziran 1949, s.196-200. Değişiklik önerisinde bulunan milletvekili Vehbi Sarıdal'a göre; *" Eğer mal ortaklığı veya mal birliği sistemi kabul edilmemişse ve böyle bir mukavele mevcut değilse, memleketimizin kabul ettiği esasa göre aslolan mal ayrılığıdır. Mademki aslolan mal ayrılığıdır, şu halde Kanunu Medenimize göre herkes, her koyun kendi bacağından asılır sözünde olduğu gibi, kendi malının yekûnundan kanuna göre vergi vermekle mükelleftir. Bunun mantıki, hukuki neticesi budur."* Ancak bu teklif, meclis tarafından kabul görmemiş; düzenleme aralarındaki mal rejimine bakılmaksızın tüm eşler için ortak beyan yöntemi/aile reisi beyanı geçerli olacak şekilde yasalaşmıştır. Mal rejimlerinin aile vergilendirmesi üzerinden incelenmesine yönelik teorik bilgiler ilişkin için ayrıca bkz. Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, ss.69-75.

[1057] Lang, "Vergi Adaleti", s.27.

[1058] Bu tartışmalar çalışmanın "Tek Gelirli Aileler" başlığında ele alınacaktır.

[1059] Reutersward, s.9; Lang, "Germany", s.59-60; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.24; Göker, s.70; İzgi / Gören, s.465: *"Devletin evlilik ve aileyi koruma görevinden yasakoyucu için evlilik ve aileye herhangi bir yasa normu ile zarar verme yasağı ile evlilik ve aileyi özendirme ve destekleme emri çıkmaktadır….41 inci maddedeki Devletin ailenin refahını sağlama yükümlülüğü bir taraftan çocuklu ve çok çocuklu ailelerin diğer ailelere ve çocuksuzlara oranla ekonomik bakımdan daha az yükümlendirilmesi için farklı bir davranma emri, diğer taraftan evli olanların bekar olanlara oranla daha kötü bir duruma getirilmemeleri için bir ayırım yasağı içermektedir."*

taşımaması gerekir.[1060] Bu ilk yorum verginin evlilik kararına etki etmemesi anlamında tarafsızlık anlayışıyla temellenir.[1061] İkinci yorum ise, aileyi koruma ve geliştirme görevinin her durumda aileyi daha avantajlı kılacak bir sistemi gerektirmesidir.[1062] Buna göre evlilik her durumda vergi sistemiyle teşvik edilmeli ve daha avantajlı bir statü haline getirilmelidir.[1063]

Ailenin toplam vergi yükünün arttığı durumlarda, evlilik vergisi *(marriage tax)* olarak adlandırılan bir vergi yükü oluşmaktadır.[1064] Hatta bu terimin bazı durumlarda evlilik cezası *(mariage penalty)* şeklinde kullanıldığı da görülmektedir.[1065] Bu niteleme, evlenmeden birlikte yaşayan aynı çiftin evlendikten sonra daha fazla vergi yükü[1066] ile karşılaştığı durumlar için kullanılmaktadır.

[1060] Saban, "Aile Reisi", s.120-121.

[1061] Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.24. *Marriage neutrality* olarak ifade edilen bu terimle ilgili Amerikan hukukunda çok sayıda çalışma bulunmaktadır; bkz. Bittker, s.1395-1397; Chapman, s.335; Alicia H. Munnell, "Neutrality And The Tax Treatment of The Family", **Proceedings of the Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of the National Tax Association-Tax Institute of America**, 1981, ss.241-248; Puckett, s.1409; Yair Listokin, "Taxation and Marriage: A Reappraisal", **Tax Law Review**, Vol.67, 2013, s. 185.

[1062] Saban, "Aile Reisi", s.121: *"...ailenin bekarlara göre daha az vergi ödeyerek korunması gerekirken..."*

[1063] Alman hukukunda bu iki yorumun birlikte yapıldığı, ilk yoruma ayrımcılık yasağı ikincisine ise teşvik emri (destekleme yükümlülüğü) nitelemesi yapıldığı görülmektedir, bkz. Lang, "Vergi Adaleti", s.26; Hey, s.121.

[1064] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.74; Dorothy A. Brown, "Race, Class, and Gender Essentialism in Tax Literature: The Joint Return", **Washington and Lee Law Review**, Vol.54, Issue 4, 1997, s.1480; Martha T. McCluskey, "Razing the Citizen: Economic Inequality, Gender and Marriage Tax Reform", **Gender Equality** (Ed. Linda McClain / Joanna L. Grossman), New York: Cambridge University Press, 2009, s.267; David L. Sjoquist / Mary B. Walker, "The Marriage Tax and the Rate and Timing of Marriage", **National Tax Journal**, Vol.48, No 4, 1995, s.556; Jonathan R. Kesselman, **Family Tax Cuts: How Inclusive a Family?**, Ottawa: Caledon Institute of Social Policy, 2014, s.6; Chapman, s.336-337.

[1065] Yürürlükten kaldırılmış olan Türkiye'deki aile reisi beyanı uygulamasının bu türden bir ceza olduğu ifade edilmekteydi, bkz. Saban, "Aile Reisi", s.120. Özellikle ABD literatüründe bu terim *(marriage penalty)* üzerinden yapılan değerlendirmeler için bkz. Brazer, s.230; Zelenak, "Marriage", s.343; Chapman, s.336; Puckett, s.1415; Peggy B. Musgrave, "Women and Taxation", **Reforms of Tax Systems** (Ed.Karl W. Roskamp / Francesco Forte), Detroit: Wayne State University Press, 1981, s. 343; Stotsky, "How Tax System Treat", s.31; Sylvain Plasschaert, "The Treatment of Spouses Incomes in Schedular and Global Models of Income Taxation," **Bulletin for International Fiscal Documentation**, Vol.34, 1985, s.303; Coelho ve diğerleri, s.10; Nancy E. Shurtz, "Gender Equity and Tax Policy: The Theory of Taxing Men", **Southern California Review of Law and Women's Studies**, Vol. 6, No. 2, 1997, s.499; Stephanie Hunter McMahon, "Gendering the Marriage Penalty", **Controversies in Tax Law: A Matter of Perspective**, (Ed. Anthony C. Infanti), Farnham: Ashgate Publishing, 2015, s.37; Carolyn C. Jones, "Retaking Home Economics: Gendered Perspectives on Tax Equity" **Controversies in Tax Law: A Matter of Perspective**, (Ed. Anthony C. Infanti), Farnham: Ashgate Publishing, 2015, s.20; Molly Michelmore, "Creating the Marriage Penalty: Tax Politics, Gender, and Political Realignment in 1970s America", **Journal of Women's History**, Vol.30, Issue 2, 2018, ss.136-160.

[1066] Bu durum aşırı yük *(excess burden)* olarak da nitelendirilmektedir, bkz. Plasschaert, s.302. Bu niteleme ölçülülük değerlendirmesi açısından önemlidir, bkz. Yaltı/Özgenç, s.84.

Evlilik vergisinin/cezasının kişilerin evlilik kararı[1067] ya da evlendikten sonra çalışma kararı[1068] üzerinde caydırıcı etkisi olabilmektedir. Aile hala bir toplumsal ve hukuki birim olarak korunması gereken bir değer olarak görüldüğünden, aile kurmanın dezavantajlı etkilerinin olmaması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Vergi sisteminin de bu dezavantajlı etkileri ortadan kaldıran bir tarafsızlıkta olması arzu edilir.[1069] Evlenme ve aile kurma hakkı da bu bağlamda değerlendirilmelidir.

Evlilik vergisi/cezası olarak adlandırılan ve evlilikle birlikte eşlerin vergi yükünün arttığı sistemin, evlenme hakkını (m.12) ve bu hakla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağını (m.14) ihlal edip etmediği tartışması **Lindsay** ve **Hubaux** başvurularıyla **İHAM** önüne taşınmışsa da Mahkeme evli çiftler ve evli olmayan çiftlerin hukuki statülerinin farklı olduğuna (iki statünün karşılaştırılmaz olduğuna) ve bu nedenle farklı vergilendirme uygulamalarının ayrımcılık teşkil etmediğine karar vermiştir.[1070]

Bu davalarda, evli çiftlerin gelirlerinin birleştirilerek vergilendirilmesinin, evlilik kurumuna zarar verdiği ve medeni duruma dayalı ayrımcılık yarattığı ileri sürülmüştür. Bu iddia, evlilik vergisi/cezası kavramının temelinde yatan sorunları yansıtmaktadır. Evli çiftlerin, bekar olsalar ayrı ayrı ödeyecekleri vergiden daha yüksek tutarda bir vergi ödemesi sonucunun evlenme hakkını ve bu hakla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağını ihlal ettiğine yönelik bu iddialar ise İHAM tarafından kabul görmemiştir. İHAM'a göre medeni durum temelinde farklı vergilendirme uygulamaları devletlerin kamu harcamalarını finanse etme yetkisi kapsamında meşru bir amaca sahiptir. Ayrıca evliler ve evli olmayanlar farklı statüdedir ve bu nedenle ayrımcılık yasağı kapsamında karşılaştırılmaları mümkün değildir. Bu durum, evlilik vergisinin/cezasının İHAM'ın erken dönem içtihatları bakımından bir hak ihlali oluşturmadığı şeklinde yorumlanabilir.

Buna karşın ulusal yargı organlarında vergi sistemlerinin evlilik üzerindeki olumsuz etkisinin ayrımcılık olarak nitelendirildiği örnekler vardır. Bunlardan biri, **İrlanda** Yüksek

[1067] Plasschaert, s.303.

[1068] Coelho ve diğerleri, s.11.

[1069] Musgrave, s.347.

[1070] Bu kararlara ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. İkinci Bölüm, Karşılaştırılabilirlik Testi alt başlığı.

Mahkemesi'nin ***Murphy v Attorney General*** **davasında** verdiği karardır.[1071] İrlanda Yüksek Mahkemesi evli kişilerin gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesine ilişkin gelir vergisi kanunu hükümlerinin bu iki kişinin bekar durumuna göre daha fazla vergi yükü yaratması nedeniyle, evlilik kurumuna zarar verdiğini belirterek hükümleri anayasaya aykırı bulmuştur.

Ailenin toplam vergi yükünün azaldığı durumlarda ise sistem, evliliği teşvik etmektedir *(marriage bonus)*.[1072] Ailenin korunmasına yönelik yer alan anayasal hükümler, aileyi vergisel açıdan avantajlı kılacak vergi sistemini gerektiren[1073] ya da böyle bir farklılığı meşru kılan bir düzenleme şeklinde okunmaktadır.[1074] Aileye tanınan vergi avantajlarının Avrupa Sosyal Şartı m.16 (ailenin sosyal, yasal ve ekonomik korunma hakkı) ile de uyumlu olduğu belirtilmektedir.[1075] 2022 yılında gerçekleştirilen bir çalışmada sekiz Avrupa ülkesinin (Almanya, Belçika, Çekya, İspanya, İrlanda, Lüksemburg, Malta ve Polonya) evliliği teşvik eden vergi sistemleri uyguladığı görülmüştür. Bu çalışmada evli çiftlere yönelik vergi teşvikleri, çiftin evli olmadığı (evlilik öncesi) varsayımsal senaryo ile karşılaştırılmıştır.[1076] Ancak bu durumda ailenin toplam vergi yüküne dair bir niteleme yapılsa da her bir aile üyesi üzerindeki etkinin ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.[1077] Evliliğin teşvik edilmesi ilk kez evlenen

---

[1071] İrlanda Yüksek Mahkemesi, 1980 WJSC-SC 1389,1980 WJSC-SC 351 ([1978 No. 1435P], 01.01.1982.

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Evli bir öğretmen çift olan Murphy'ler eşlerin gelirinin toplanarak vergilendirildiği aile vergilendirmesine ilişkin 1967 Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinin anayasaya aykırılığını iddia etmiştir. Bu iddialarını temelde iki gerekçeye dayandırmışlardır:

i) Evli bir erkeğin eşi tarafından elde edilen gelir hakkında vergi idaresine bilgi vermesini zorunlu tutan hükmün, evlilikle ilgili özel hayata saygı hakkını ihlal etmesi

ii) Evli bir çifte bekar bir kişiye göre daha fazla ama iki kişinin toplamından daha az bir vergi istisnası sağlayan hükmün, çalışan iki kişinin evlenmemeleri durumunda daha az vergi ödemelerini sağlayarak evlenmeme konusunda finansal bir teşvik sunması ve bekârların/evlilik dışı birlikteliklerin lehine bir uygulama öngörerek evlilik kurumunu olumsuz etkilemesi ve bu durumun evli kişilere karşı eşitlik ilkesinin ihlali olması.

[1072] Dorothy A. Brown, "The Marriage Bonus / Penalty in Black and White", **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.125-129; Lisa Philipps, "Income Splitting and Gender Equality: The Case for Incentivizing Intra-household Wealth Transfers", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives (**Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, s.237.

[1073] Bu durum yasakoyucunun aileye özel bir vergi sistemi geliştirilmesi olarak anlaşılmakta ve destek kuralı olarak nitelendirilmektedir, bkz. Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.25.

[1074] Reutersward, s.9. Yazar bu durumun, evlilik dışı birlikteliklerin resmi evliliklere kıyasla ayrımcılığa uğramasını sonuçladığını belirtmektedir. Ayrıca bkz. Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.30. Yazar Türk vergi hukukunda aileye ilişkin özel düzenlemelerin eşitliği zedelemediğini, ailenin korunmasına ilişkin anayasal hükmün ailenin vergilendirilmesi bakımından haklı neden oluşturduğunu ifade etmektedir.

[1075] Kokott, s.134.

[1076] Çeşitli OECD ülkelerinde evlilik ödül ya da cezası uygulamasına ilişkin bkz. Mehmet Sadık Aydın, "Ceza Ve Ödül Arasında Evlilik ve Vergi İlişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 429 Haziran 2024, ss.28-32.

[1077] Bu etki ve değerlendirmeler için bkz. İkincil Gelir: Örtük Cinsiyet Ayrımı alt başlığı.

çiftlere yönelik getirilen vergi avantajlarıyla da söz konusu olabilmektedir. Örneğin Macaristan'da ilk kez evlenen çiftler, "ilk evlilik indirimi/ *az első házasok kedvezménye*" adında bir indirime hak kazanmaktadır (Macaristan Gelir Vergisi Kanunu- *Személyi jövedelemadóról szóló törvény* m.29/C). Bu düzenleme son yıllarda azalan evlilik oranlarını artırmaya yönelik getirilen en bariz evlilik teşviki örneklerinden biridir.

Evliliğin vergi yoluyla teşvik edilmesi, Alman Federal AYM'nin vergilendirmede ayrımcılık yasağına ilişkin verdiği ilk kararda da[1078], Mahkemenin gerekçelendirdiği bir sistem olmuştur. Eski Alman gelir vergisi kanununa göre eşlerin gelirleri birleştirilmekte ve bu toplam gelir, aynı gelire sahip bekar birey için uygulanan artan oranlı tarife ile aynı şekilde vergiye tabi tutulmaktaydı. Alman Federal AYM, bu uygulamanın eşitlik ilkesini ve Anayasa'da güvence altına alınan evlenme hakkını ve ailenin korunması hükmünü ihlal ettiğine karar vermiştir.[1079] Mahkeme bunun yerine, çiftin gelirinin eşler arasında paylaştırılmasını *(Ehegattensplitting)* önermiştir. Mahkeme paylaşım yönteminin eşitlik ilkesine daha uygun olduğunu ve aileyi koruma amacına hizmet ettiğini vurgulamıştır. Bu içtihat, daha sonraki bir kararla tekrarlanmış[1080] ve Almanya'da şu an uygulanan aile vergilendirmesinin temelini oluşturmuştur.[1081] Bu içtihat evli çiftler için bir vergi avantajı yaratılmasını ve evliliğin teşvik edilmesini aileyi korumaya yönelik anayasal hükümle temellendirmiştir.[1082] Bu içtihatlarda üretilen ve AY m.6/1'dan türetilen aile prensibi *(the principle of the family)* Alman vergi hukukunda vergi yükünün bir üst sınırı olarak değerlendirilmektedir.[1083]

[1078] Alman Federal Yüksek Mahkemesi, BVerfG of 17 January 1957, BVerfGE 6, 55. *"17 Ocak 1957 tarihli karar, eşlerin ortak vergilendirilmesine ilişkin olup, eşitlik konusunda verilmiş ilk kararıdır",* bkz. Aşcı Akıncı, **Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı,** s. 60. Ayrıca bkz. Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.195: *"Ailenin vergi yükünü arttıran aile reisi beyanı Almanya'da, 1957'de eş ve 1964'de çocuklar için anayasada yer alan eşitlik, ödeme gücüne göre vergileme ve ailenin korunması ilkelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Bizde ise anayasaya aykırılık iddialarıyla Anayasa Mahkemesi önüne gelmemiştir".* Bizim sistemimizde AYM'nin önüne gitmemesinin sebebi, 27 Mayıs 1960 - 6 Ocak 1961 tarihleri arasında GVK'ya dahil edilmesi ve AYM tarafından incelenemeyecek hükümler olarak düzenlenmesi nedeniyledir, bkz. Saban, "Aile Reisi", s. 122.

[1079] Lang, "Vergi Adaleti", s.26-27.

[1080] Alman Federal Yüksek Mahkemesi, BVerfG of 3 November 1982, BVerfGE 61, 319, 347.

[1081] Stewart, **Tax and Government**, s. 125; Lang, "Germany", s.62-63; Almanya'daki bu yorumun Avrupa Topluluğunda genel olarak kabul görmediği belirtilmektedir, bkz. Lang, "Tax Principles"**,** s.7. Ayrıca Lang bu uygulamanın sol görüşlü partiler ve özgürlükçü kadınlar tarafından da kaldırılmasının talep edildiğini belirtmektedir, bkz. Lang, "Germany", s.63.

[1082] Neumark, s.123; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.59. Bu uygulamanın bir vergi kolaylığı değil, evlilikteki kazanım ve kullanım birlikteliğinin (die eheliche Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft) içindeki gelir dağılımının (die Einkommensverteilung) göz önünde bulundurulması olduğu belirtilmektedir, bkz. Lang, "Vergi Adaleti", s.27.

[1083] Alman Yüksek Mahkemesi, BVerfG, Order of the First Senate of 21 July 2010 - 1 BvR 611/07 -, para.98. Kararın resmi İngilizce çevirisi için bkz.

3. Vergi Planlamasının Önlenmesi

Ailenin vergi hukukundaki yerini belirleyen bir diğer dayanak, aile üyelerinin kendi aralarındaki vergi planlamasının[1084] önlenmesidir.[1085] Özellikle eşlerin birlikte mi yoksa ayrı ayrı mı vergilendirileceği konusundaki tartışmalarda bu durum belirginleşmektedir.[1086] Buna ek

---

https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2010/07/rs20100721_1bvr061107en.html (Erişim tarihi: 27.11.2023). Ayrıca bkz. . BVerfGE 93, 165 (174)). Aile prensibinden hareketle Federal Anayasa Mahkemesi, ölen kişinin en yakın akrabalarının aile bağının veraset vergisi konusunda dikkate alınması gerektiği (BVerfGE 97, 1, para.19) ve aile üyelerinin, özellikle de eşlerin ve çocukların vergi yükünün, en azından mirasın önemli bir kısmını ya da daha küçük varlıklar söz konusu olduğunda mirasın tamamını vergi dışında tutacak şekilde düzenlenmesi gerektiği (BVerfGE 93, 165 (174-175) sonuçlarına varmaktadır.

[1084] Ulusal ve uluslararası literatürde vergi planlaması *(tax planning)*, agresif vergi planlaması *(aggressive tax planning)*, vergiden kaçınma *(tax avoidance)*, verginin aşındırılması *(tax evasion)* muvazaalı işlem *(simulated transaction)*, peçeleme işlemi *(layering)*, özün biçime önceliği *(substance over form)*, hakkın kötüye kullanılması (abuse of *law)*, dürüstlüğe aykırı kullanım *(improper use),*kavramları/terimleri sıklıkla kullanılmakta ve aralarında bir sınır çizmek çoğu durumda zor olmaktadır. Bu çalışmanın kapsamı ve sınırı bakımından bu tartışmalara girilmeyecektir. Bu başlık altında aile üyelerinin aralarında gerçekleştirdikleri işlemlere yönelik getirilen vergi kurallarının amacına odaklanılmaktadır. Kavramlara yönelik ulusal literatür için bkz. Kaneti, s.45-49; Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Prof. Dr. Selim Kaneti Makaleler**, İstanbul:On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 229-246 (Eser bundan sonra "Ekonomik Yaklaşım" olarak anılacaktır); Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 3. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2021; **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: Beta Yayınları, 2014; Billur Yaltı, "Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: Beta, 2014, s.456-480; Mustafa Akkaya, "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: Beta, 2014, ss.25-44; Nurettin Bilici, "Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: Beta Yayınları, 2014, ss.197-216; Ayhan Selçuk Özgenç, **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması**, İstanbul: On İki Levha, 2016; Ertuğrul Akçaoğlu, "ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 2, 2012, ss.169-186; Doğan Şenyüz, "Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği Ve Arasındaki Farklar", **Yaklaşım**, Sayı.185, Mayıs 2008, ss.24-27; **Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği Arasında İşbirliği Stratejileri** (Ed. Funda Başaran Yavaşlar / Gülsen Güneş / Turgay Berksoy / Ahmet Bumin Doğrusöz / Gizem Kapucu), İstanbul:On İki Levha Yayıncılık, 2018; Erdem Ateşağaoğlu, "Kâr Payının Peçeleme İşlemleri İle Gizli Şekilde Dağıtılması", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 17, Sayı 3-4, 2011, ss.113-123; Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları,** İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2018; Altan Rençber, "Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi", **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı,** (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2017, ss.81-109.

[1085] Reutersward, s.14; Guy Van Fraeyenhoven, "Belgium National Report", **The Income, Fortune and Estate Tax Treatment of Household Units**, Rotterdam:Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.57, 1972, s.59; Stephanie Hunter McMahon, "To Have and to Hold: What Does Love (of Money) Have to Do with Joint Tax Filing?", **Nevada Law Journal**, Vol.11, 2011, s.721–722; Trindade Marinho / Vapaille, s.452; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.79; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.49; Sonsuzoğlu, "Aile Bağlantılı", s.89.

Bu gerekçeyi, aile reisi beyanı uygulamasını Türk Gelir Vergisi Sisteminden kaldıran madde hükmünün tartışıldığı meclis tutanaklarında görmek mümkündür. Dönemin Maliye Bakanı *"Aynı şekilde, ailenin toplam ekonomik gücünün kavranmasına yönelik bir müessese olan ve gelir kaynaklarını aile bireyleri arasında muvazaalı biçimde paylaştırarak, artan oranlı vergi tarifesinden kaçınıp, vergi yükünü hafifletmeye çalışan olası davranışları önlemeye yönelik aile reisi beyanı neden kaldırılmaktadır?"* sorusunu cevaplarken aile reisi beyanını vergi planlamasının önlenmesi amacıyla sistemde olduğunu belirtmiş olmaktadır bkz. TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 20, Cilt 59, Yasama Yılı 3, Yüzyirmidördüncü Birleşim, s.416.

[1086] Ortak vergilendirmenin vergi planlamasını önleme amacı taşıdığı, ancak bireysel vergilendirmenin vergi planlamasına ne şekilde katkıda bulunduğunun yeterince ortaya konmadığı yönünde bkz. Reutersward, s.14. Ortak vergilendirmedeki üst dilime girme riskinden kaçmak için de eşlerin vergi planlaması yaparak bireysel vergilendirmeye göre vergi matrahını aşındırma ihtimallerinin daha yüksek olduğu yönünde bkz. Fraeyenhoven, s.59.

olarak vergiden kaçınma karşıtı kurallarda da sıklıkla aile bireyleri için özel kurallar getirildiği görülmektedir.[1087]

Özellikle servetin ve servet gelirlerinin eşler arasında kolay bir şekilde transfer edilebilmesi, bu unsurlarla ilgili işlemleri muvazaa için uygun birer araç haline getirmektedir. Servet unsurlarının ve servet/sermaye gelirlerinin eşler arasında dağıtılabilmesi yoluyla muvazaalı işlem yapılması özellikle varlıklı aileler için bir avantaj yaratmaktadır.[1088] Bu imkân, emek gelirleri için geçerli değildir.[1089] Buna karşın emek gelirleri için de birçok ülkede aile üyeleri için özel vergiden kaçınma karşıtı kurallar benimsemiştir.[1090] Ayrıca yine bu sebeple birçok hukuk sisteminde emek gelirlerinin ayrı, sermaye gelirlerinin ortak vergilendirildiği bir kısmi ayrı beyan yöntemi benimsenmektedir.[1091]

Vergiden kaçınma karşıtı kurallara bakıldığında Türk hukukunda ilk olarak kurumlar vergisinde transfer fiyatlandırmasına[1092] ilişkin kurallarda ilişkili kişi tanımının aile üyelerini kapsayacak şekilde oluşturulduğu görülmektedir.[1093] Türk KVK m.13/2 şu şekildedir: *"Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır."*[1094] Türk hukukunda özellikle gelir ve

[1087] Anthony Rickey, "Loving Couples, Split Interests: Tax Planning in the Fight to Recognize Same-Sex Marriage", **Berkeley Journal of Gender, Law & Justice**, Vol.23, Issue 1, 2008, s.146. Yazar bu kurallarda aile bireylerinin ve eşlerin çoğu durumda hazineye karşı vergi planlaması yapabilecek potansiyel işbirlikçileri olarak ele alındığını belirtmektedir. Benzer yönde bkz. Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.27. Yazar Türk vergi hukukunda aile ilişkilerinin vergiden kaçınma amacıyla kullanılmasını önlemeye yönelik birçok hüküm bulunduğunu ve aile kavramının ilişkili kişi kavramıyla bağlantılandırılarak Medeni Kanun'un en geniş anlamda aile anlayışını benimsediğini belirtmektedir.

[1088] Munnel, s.273.

[1089] Brazer, s.242-243; Munnel, s.273-274.

[1090] Stewart, **Tax and Government**, s.134-135.

[1091] Ayrıntılar için bkz. Kısmi Ayrı Beyan alt başlığı.

[1092] Transfer fiyatlandırmasına ilişkin bilgi ve açıklamalar için bkz. Billur Yaltı, "Transfer Fiyatlandırmasında 'Gizli Emsal'", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 251, 2009, ss.7-38; Billur Yaltı, "Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 275, 2011, ss.10-23; Leyla Ateş, **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011; Mustafa Akkaya / İbrahim Nihat Bayar / Oytun Canyaş, "Vergi Hukukunda 'Emsallere Uygunluk' ve 'Gerçeklik' İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2011, Sayı 276, ss.18-31; Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi,** İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012; Ayhan Selçuk Özgenç, "Transfer Fiyatlandırmasında Yabancı Emsal", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:335, 2016, ss.81-101.

[1093] Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.50; Sonsuzoğlu, "Aile Bağlantılı", s.95-98. İlişkili kişi kavramı hakkında monografik çalışma için bkz. Zeki Gündüz, **Türk Vergi Hukukunda 'İlişkili İşlem' Tanımı**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022.

[1094] Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1) (RG Tarih- Sayı: 18.11.2007- 26704):

kurumlar vergisi ile ilgili düzenlemelerde VUK m.3/B'nin[1095] de uygulanmasıyla açıkça düzenleme bulunmayan hallerde de aile üyelerinin vergiden kaçınma konusunda ilişkili kişi olarak kabul edildiğine işaret edilmektedir.[1096] Vergi idaresinin bu yorumu biraz daha ilerlettiği ve Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin bu belirlemeye *"kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri"* de dahil ettiği görülmektedir.[1097] Bu idari düzenleme yasayı ve yasakoyucunun iradesini aşmaktadır. Böylece idareye keyfi uygulamalar konusunda bir alan yaratmakta ve böylece verginin yasallığı ilkesine aykırılık söz konusu olabilmektedir. Bu keyfiliği bir örnek üzerinden ifade edecek olursak, aralarında evlilik birliği bulunmayan ancak uzun yıllardır birlikte nikahsız bir şekilde yaşayan (A) ile (B), Tebliğ'deki "ekonomik ve sosyal olarak ilişkili kişi" kapsamına dahil edilecek midir? Vergi idaresinin Tebliğdeki geniş yaklaşımına göre bu soruya olumlu yanıt verilmektedir. Görüldüğü üzere hukuk sistemi yukarıda yer verilen ve mükellefin avantajına olabilecek vergi düzenlemelerinde sosyal ve ekonomik durumları (özellikle eşcinsel çiftler ve birlikte yaşama durumlarını) ailenin ayrı bir hukuki birim olduğu gerekçesiyle dışlarken, transfer fiyatlandırması kurallarında ilişkili kişi olarak, adeta evlilikle eşit şekilde değerlendirerek vergilendirmektedir.[1098]

---

*"Kurum ortaklarının eşleri, söz konusu ortak ile aralarında **yasal evlilik bağı bulunan kişiyi** ifade etmektedir. Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak **evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır**."* (Vurgu yazara aittir.)

[1095] Bu düzenlemeye ilişkin literatür için bkz. Billur Yaltı, "VUK, 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**", Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 262, 2010, ss.14-16; Akkaya / Nayar / Canyaş, ss.18-31; Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in –neliği", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: Beta Yayınevi, 2014, ss.141-167.

[1096] Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.14. Buna karşın transfer fiyatlandırmasına ilişkin kurallardaki aile ilişkilerinin dar bir şekilde düzenlendiğine yönelik görüş için bkz. Sonsuzoğlu, "Aile Bağlantılı", s.102. Yazar bu düzenlemede sayılanlara ek olarak eski eş, nişanlı, evlatlık, evlat edinen ve aileyi aşan şekilde, mansup mirasçı, kanuni temsilci ve umumi vekilin de eklenmesini savunmaktadır. Hatta resmi nikahı olmaksızın birlikte yaşayanlar, resmi nikahlı olmadıkları halde müşterek çocukları bulunanların da bu kapsama dahil edilmesini önermektedir.

[1097] Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1) (RG Tarih- Sayı: 18.11.2007- 26704), 3.1.2. nolu başlık: *"Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanunun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını **ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir.** Örneğin; (A) Kurumunun ortağı olan (B) gerçek kişisinin ekonomik ve sosyal olarak yakın ilişkide bulunduğu (C) gerçek kişisinin şahsi işletmesi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ilişkili kişi sayılacaktır."* (Vurgu yazara aittir.)

Bu örnekte B ile C'nin uzun yıllardır birlikte yaşayan eşcinsel bir çift olduğunu varsayalım. Bu durumda medeni duruma, cinsel yönelime dayalı ayrımcılıkların haklı nedenleri (evliliğin hak ve yükümlülükler getiren ayrı bir statü olması) bir anda hiç tartışılmaksızın ekonomik yaklaşım ileri sürülerek bu kişiler ilişkili kişi haline mi getirilecektir? Böyle bir kabulde aynı kişiler ölümlerinin ardından veraset ve intikal vergisi bakımından da eş gibi muamele görerek indirimli orandan faydalanmak istediklerinde Türk Vergi İdaresinin cevabı ne olacaktır?

[1098] Aynı durumu Polonya vergi sistemi bakımından inceleyen ve eleştiren görüş için bkz. Wasik, s.937.

Kurumlar vergisinde ek olarak GVK m. 41/1-2'ye göre; *"Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komüsyonlar ve tazminatlar;"* ticari kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla ticari işletme sahibi eş, üçüncü kişiye ödeyeceği ücretleri matrahtan düşebiliyorken; eşini istihdam ettiğinde ona ödeyeceği ücretleri matrahtan düşememektedir.[1099] Böylece işletmede eş yerine üçüncü kişiyi istihdam etmek, vergisel açıdan daha avantajlı olmaktadır. Bu hüküm aslında vergi kurallarının kötüye kullanılması endişesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Ancak toplumsal gerçeklik göz önünde bulundurulduğunda, özellikle kadın eşin işletmede istihdamını engelleyici bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.[1100] Bu nedenle hükmün hem çalışma hakkına (AY m.49) hem de ailenin korunmasına hükmüne (AY m.41) aykırılığı gündeme gelmektedir.[1101] Aile üyelerinin bu türden kötüye kullanım karşıtı kurallarda ilişkili kişi sayılması, kamu yararı ile aile yararı arasında ilkinin ağır bastığı durumları ifade etmektedir.[1102] Bu tür hükümlerin kesin karine[1103] olarak belirlendiği durumlarda, eşin vergi kanunu karşısında üçüncü kişiye nazaran oluşan dezavantajlı statüsü, eşin aile işletmesinde istihdamı önünde bir engel oluşturmaktadır. Bu durum özellikle bir ya da daha fazla aile şirketine sahip olan evli çiftleri etkilemektedir.[1104] Böylece maaş ödemelerine ilişkin indirim yasağı hükümleri, aile işletmelerinde özellikle kadın istihdamını engelleyen yahut kayıt dışı kadın istihdamı oluşturan hüküm niteliğine bürünmektedir. Kamu yararına yönelik amaç ile oluşan sonuç arasında makul bir denge oluşup oluşmadığı tartışmalı hale gelmektedir. Bu nedenle bu türden vergiden kaçınma karşıtı/hakkın kötüye kullanımını önlemeye yönelik kuralların adi karine şeklinde düzenlenmesi ölçülü bir düzenleme olacaktır.[1105] Örneğin eşe ödenen maaşın

[1099] Yasadaki ifadeden yola çıkıldığında eşe ve küçük çocuğa yapılan ödemenin indirim yasağına tabi olduğu görülmektedir. Buna göre 18 yaşını doldurmuş çocuğa yapılan ödeme bu kapsama girmeyecektir. Büyük çocukların ücretleri ancak emsale aykırı ise, aykırı olan kısım indirilemez gider sayılacaktır. Burada büyük çocuğun ücretinin emsali aşan kısmı indirilemeyecekken, eş ve küçük çocukta bu kıyas olmaksızın tamamının giderleştirilememesinin mantıklı bir açıklamasının bulunmadığı haklı olarak belirtilmekte, hüküm ayrıca ticari işletme için bir düzenleme getirdiğinden örneğin serbest meslek faaliyetlerinin dışarda bırakması nedeniyle de eleştirilmektedir, bkz. Sonsuzoğlu, "Aile Bağlantılı", s.95-96.

[1100] Aynı yönde bkz. İnal, s. 136. Sosyal sigorta alanındaki benzer bir düzenlemeye ilişkin karar için bkz. AYM, E.2022/15, K.2022/73, R.G. Tarih - Sayı:8/7/2022 - 31890. Özellikle Engin Yıldırımın karşıoy yazısındaki işverenlerin çoğunun erkek olduğu, bu nedenle yasadaki eş kavramının aslında kadını ifade ettiğine yönelik tespiti dolaylı ayrımcılık değerlendirmesi bakımından önemli bir örnektir.

[1101] Töralp, s.177; İnal, s.135-136.

[1102] Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.27.

[1103] Vergi hukukunda kesin karinelere ilişkin bkz. Saban, "Karineler", s.6.

[1104] Tracey Bowler, **Taxation of the Family**, Londra: The Institute for Fiscal Studies, 2007, s.7.

[1105] Vergi hukukunda asıl amacın "gerçek mahiyeti belirlemek" olduğu ve bu sebeple karinelere olabildiğince yer verilmemesi gerektiği yönünde bkz. Gamze Gümüşkaya, **Vergi Hukukunda İspat**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2024, s. 163.

vergilendirilmesine yönelik bir düzenlemeye Fransız Genel Vergi Kanunu m.154'te rastlanmaktadır. Hükme göre eş için yapılan maaş ödemelerinin indirimi ancak bu maaşın sosyal güvenlik primleri, aile yardımları gibi sosyal güvenlik ödemelerinin yapılması ve mükellefin de ayrıca talep etmesi durumunda mümkündür.[1106] Bu hükümde görüldüğü üzere eşe ödenen maaşla üçüncü kişiye ödenen maaş arasında bir farklılık getirilmiş; ancak bu farklılık sosyal güvenlik ödemelerinin yapılması gibi bir amaçla haklılaştırılmış ve vergiden kaçınmayı önleyici kural, kesin karine şeklinde düzenlenmemiştir.

Bu türden muvazaayı önlemeye yönelik kuralların kesin karine şeklinde düzenlenmesi, evliliği vergi hukukunda dezavantajlı hale getirmektedir. Bu türden kurallarla ilgili olarak, devletin ailenin korunması ve geliştirilmesi ödevinin gereği olan "aileyi/evliliği dezavantajlı hale getirmeme yükümlülüğüne" aykırılık gündeme gelebilecektir.

II. Vergilendirme Birimi Seçimi ve Beyan Yöntemleri

Verginin bir unsuru olarak vergilendirme birimi *(tax unit)*, vergiye tabi tutulacak tabanın belirlenmesine yönelik, ayrı ayrı bireylere veya tek bir birim olarak muamele gören bir gruba atıfta bulunan bir kavramdır. Vergilendirme birimi tek bir bireyin kendisi olabileceği gibi, çiftler *(couple)* ya da çocukların da göz önünde bulundurulduğu çekirdek aile *(nuclear family)* ya da bakmakla yükümlü olunan ve birlikte yaşanan kimseleri de kapsayan hanehalkı *(household)*[1107] olarak belirlenebilir.[1108] Vergilendirme biriminin çift olarak belirlendiği durumlarda, çiftin hukuki statüsünün evlilik olması şart koşulabilir yahut bazı hukuk sistemlerinde görülen medeni hukuk birliktelikleri de bu gruba dahil edilebilir. Bazı sistemlerde[1109] ise evlilik ya da kayıtlı medeni hukuk birlikteliği olmaksızın birlikte yaşayan çiftler tek vergilendirme birimi olarak kabul edilebilir. Bu seçim yasa koyucunun vergi ve cinsiyet politikaları ile ilgili bir seçimdir.[1110]

[1106] Bu düzenleme 2018 yılında değiştirilmiştir, bkz. *Loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 60*. Önceki düzenlemede eşe ödenen maaşa yönelik indirim için bir üst sınır (17.500 euro) belirlenmişti, bkz. *Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 37 (V)*. Düzenlemenin eski versiyonuna dair eleştiri için bkz. Trindade Marinho / Vapaille, s.464.

[1107] Örneğin Fransız hukukunda bu belirleme görülmektedir, bkz. Fransız Anayasa Konseyi, n° 81-133 DC, 30.12.1981, *Loi de finances pour 1982*; Marc Bourgeois, "Constitutional Framework of the Different Types of Income", **The Concept of Tax** (Ed. Bruno Peeters), EATLP Series, Amsterdam: IBFD, 2005, s.96. Fransız vergi hukukundaki bu belirleme, Fransız medeni hukukunun aile tanımını aşan bir mali-hane *(foyer fiscal)* olarak değerlendirilir, bkz. Cyrille David, s.31.

[1108] Bittker, s.1398. Bu sınıflandırmayı dar anlamda aile, geniş anlamda aile ve en geniş anlamda aile şeklinde değerlendiren görüş için bkz. Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.16.

[1109] Bkz. Hollanda Genel Vergi Kanunu madde 5a *(Algemene wet inzake rijksbelastingen, BWBR0002320)*.

[1110] Gelir vergisinde vergilendirme birimine ilişkin tartışmalar ve literatür için bkz. Bittker, ss.1389-1463; Neil Brooks, s.36; Brazer, 225-228; Munnel, s.259-263; Jones / Savage, ss.107-121; Kathleen A. Lahey, "The Tax Unit in Income Tax Theory", **Women, the Law, and the Economy**, Toronto: Butterworths, (Ed. Diane Pask / Catherine A. Brown / Kathleen E. Mahoney),

Bu politikalar ve kurallar toplumlar arasında farklılık gösterecek ve bir toplum içinde, o toplumun aileye, evliliğe ve kadının toplumdaki ve ailedeki konumuna bakışıyla yakından bağlantılı olduğu için zaman içinde değişebilecektir.[1111]

Vergilendirme birimi olarak bireyin seçildiği sistem, bireysel vergilendirme sistemidir *(individual taxation)*. Bu sistemde her gerçek kişinin elde ettiği gelir, medeni durumundan bağımsız olarak ayrı vergilendirilir. Bireysel vergilendirme ve buna bağlı olarak uygulanan tam ayrı beyan yöntemi, aileyi oluşturan her bireyin ayrı bir vergilendirme birimi olarak kabul edilip ayrı ayrı vergilendirilmesidir.[1112]

Bir aileyi oluşturan bireylerin gelirlerinin toplanarak ortak ve tek bir beyanname ile bildirildiği ve vergilendirme biriminin aile olarak kabul edildiği sistem ise aile vergilendirmesi sistemidir *(family taxation)*.[1113] Bu tür bir sistem, bazı durumlarda ailenin toplam vergi yükünü artırma, bazı durumlarda ise azaltma olasılığı taşımaktadır. Bundan bağımsız olarak aile vergisinin çiftlerden birinin vergi yükünü artıran, diğerinin vergi yükünü azaltan işlevi de söz konusu olabilmektedir. Bu olasılıklar indirim mekanizmaları ya da oran tarifesine göre ortaya çıkmaktadır. Ortak vergilendirme sistemi *(joint taxation)* ise eşlerin elde ettiği gelirlerin toplanarak vergilendirilmesidir. Aile vergilendirmesinde, ortak vergilendirme sistemindeki eşlere ek olarak birlikte yaşayan çocukların elde ettiği gelir de dahil edilebilmektedir. Böylece vergilendirme birimi tüm üyeleriyle birlikte "aile/hane" olarak kabul edilir.[1114]

Bu sistemlerden bireysel vergilendirme sistemi ayrı beyan, aile vergilendirmesi ise ortak beyan yöntemi ile vergilendirilmektedir. Ayrı beyan kendi içinde tam ayrı beyan ve kısmi ayrı beyan; ortak beyan ise birleştirilerek ortak beyan ve birleştirip bölme esasına dayalı ortak beyan olarak ikili bir sınıflandırma ile ele alınmaktadır.

1985, ss.277-310; McIntyre, ss.1-33; Sommerhalder, ss.163-198; Apps, ss.82-83; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", ss.72-91; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi II", ss.95-111; Hemels, "Work Life Balance", ss.156-181; Hemels, "Taxable Unit", s.161. Bu tartışmalar ağırlıklı olarak yatay-dikey eşitlik anlayışı, vergide etkinlik, tarafsızlık gibi ilkeler çerçevesinde ilerlemiştir. Yine bu çalışmalarda vergilendirme birimi seçiminin kadınlar üzerindeki etkileri incelenmiştir.

[1111] Hemels, "Taxable Unit", s.166.

[1112] Saban, "Aile Reisi", s.112; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.73.

[1113] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.72; Bettio / Verashchagina, s.52.

[1114] OECD, **The Treatment of Family Units in OECD Member Countries Under Tax And Transfer System: A Report by The Committee on Fiscal Affairs**, Paris: OECD Publishing, 1977, s.14. Literatürde yapılan birçok çalışmada çocuk ya da hanehalkı tartışmaları yapılmadan ortak vergilendirme *(joint taxation)* ile aile vergilendirmesi *(family taxation)* aynı anlama gelecek şekilde ele alındığı için, bu çalışmada da benzer bir yöntem benimsenecektir.

A. Ayrı Beyan Yöntemi

1. Tam Ayrı Beyan

Tam ayrı beyan, aileyi oluşturan her bireyin ayrı bir vergilendirme birimi olarak kabul edilip ayrı ayrı vergilendirilmesidir.[1115] Vergiye tabi birim olarak bireyin tercih edilmesi, kişinin evliliğinden (ya da birlikteliğine tanınan/tanınmayan hukuki statüden) bağımsız olarak mükellefiyet statüsü olduğu anlamına gelir.[1116]

Tam ayrı beyan yöntemi, artan oranlı tarife nedeniyle ortak beyan yönteminde aile bireyleri üzerinde fazladan oluşan vergi yükünü ortadan kaldırma işlevine sahiptir.[1117] Gerçekten iki eşin de gelir sahibi olduğu bir aile, ortak beyan yöntemine göre daha az vergi ödeyecektir; çünkü her iki eş de daha düşük vergi dilimlerinden yararlanabilecektir.[1118] Ayrı beyan yöntemi, birbirine yakın gelir elde eden evli çiftleri tek gelirli çiftlere yahut gelirleri arasındaki anlamlı farklar bulunan çiftlere göre vergisel açıdan avantajlı kılar.[1119] Bunun mefhumu muhalifinden anlaşılacağı üzere, ortak beyan yöntemi de tek gelirli yahut gelirleri arasında büyük farklar bulunan aileleri avantajlı hale getirmektedir.[1120]

Her bireyin kendi başına ayrı bir vergi birimi olarak kabul edilmesi, kadınların eşlerinden ve evlilikten ayrı bağımsız bireyler olarak kabul edilmesi yönünden anlamlıdır. Aile yerine bireyi vergilendirme birimi yapmanın, kadın-erkek arasındaki yatay eşitliğe hizmet ettiği ve kadınların ekonomik bağımsızlığına yönelik önemli bir adım olarak kabul edildiği görülmektedir.[1121] IMF'nin yürüttüğü bir çalışmada Çek Cumhuriyeti, İsveç ve Kanada

---

[1115] Saban, "Aile Reisi", s.112; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.73.

[1116] Saban, "Aile Reisi", s.112; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.73. Ayrıca bkz. Hemels, "Taxable Unit", s.166. Yazar bu durumu evlilik tarafsızlığı *(mariage neutrality)* olarak da nitelendirmekte ancak artan oranlı bir vergi sisteminin aynı anda hem aile içi yatay eşitliği hem de evlilikler arası yatay eşitliği sağlayamayacağı ikileminden hareketle, bu konuda yapılan herhangi bir seçimin, tanımı gereği tarafsız olamayacağını belirtmektedir.

[1117] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.73;

[1118] Hemels, "Taxable Unit", s.166; Apps, ss.85-86.

[1119] Milton Grundy, **Tax and the Family Business**, 4t Edt., Londra: Sweet and Maxwell, 1970, s.131.

[1120] Coelho ve diğerleri, s.12; Bittker, s.1395.

[1121] Quinn, s.90.

örneklerinde ortak beyan yönteminden ayrı beyan yöntemine geçildiğinde, kadınların istihdamında önemli bir artışın yaşandığı belirtilmektedir.[1122]

Ayrıca ayrı beyan yöntemi, resmi olmayan birliktelikleri medeni durum temelinde ayırmaksızın aynı vergisel muamelelere tabi tuttuğu için de en tarafsız vergi sistemleri olarak kabul edilir.[1123]

Günümüzde birçok ülke bireysel vergilendirme / tam ayrı beyan yönetimini uygulamaktadır.[1124] Bazı ülkeler ise seçimlik olarak bu yöntemi uygulamaktadır.[1125]

2. Kısmi Ayrı Beyan

İkili vergi sistemi *(dual taxation)*[1126] olarak da adlandırılan kısmi ayrı beyan sisteminde aile bireylerinin elde ettiği gelir türleri arasında bir ayrım yapılmakta ve emek gelirleri ayrı vergilendirilirken, servet gelirleri ortak beyanname ile bildirilmek suretiyle vergilendirilmektedir.[1127] Bu yöntemin altında yatan düşünce bir eşin gelirinin olmadığı, diğer eşin servet gelirlerinin olduğu (A-B) çiftinin elde ettiği tutarın, iki eşin de ücret elde ettiği (C-D) çiftinin elde ettiği aynı tutardaki gelire göre mali güç bakımından daha fazla kabul edilmesidir.[1128] Düşüncesi bu olsa da, emeğe dayalı gelirlere ayrı ve artan oran, servet gelirlerine ise birleştirerek nispeten ılımlı sabit vergi oranı uygulayarak, gelir vergisinin yeniden dağıtım gücünü zayıflattığı; cinsiyet perspektifinden bakıldığında ise kısmi ayrı beyan sistemlerinin kadın ve erkek arasındaki servet gelirlerinin eşitsiz dağılımını düzeltmediği,

[1122] IMF blog, https://blogs.imf.org/2020/02/18/fiscal-policies-for-womens-economic-empowerment/ (Erişim Tarihi: 08.08.2024)

[1123] Munnel, s.267.

[1124] Bireysel vergilendirme / tam ayrı beyan yöntemi uygulayan ülkeler şunlardır: Arnavutluk, Azerbeycan, Avusturya, Belarus, Birleşik Krallık, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Ermenistan, Estonya, Finlandiya, Gürcistan, Hırvatistan, İsveç, İtalya, Karadağ, Letonya, Litvanya, Moldova, Romanya, Rusya, Sırbistan, Slovakya, Slovenya, Türkiye, Ukrayna. Bkz. **European Tax Handbook**, IBFD, 2022.

[1125] Bu ülkeler şunlardır: Almanya, İrlanda, Lihtenştayn, Lüksemburg, Malta, Man Adası, Norveç, Polonya, Portekiz. Bkz. **European Tax Handbook**, IBFD, 2022.

[1126] Bunun yerine *"schedular (ing.)"* ya da *"cédule (fr.)"* teriminin de kullanıldığını belirtmek gerekir, bkz. Nadaroğlu, s.407-408; Plasschaert, s.301, dn.1; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.43-45; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.268.

[1127] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.74. Bu durum tam ayrı beyan yöntemi ile kısmi ayrı beyan yöntemi arasındaki farklılığı oluşturur.

[1128] Bettio / Verashchagina, s.53.

aksine vurguladığı belirtilmektedir.[1129] Bu yöntemin bir diğer dayanağı ise servet gelirlerinin transferi yoluyla vergi planlamasının önlenmesidir.[1130]

Kısmi ayrı beyan yöntemine Cebelitarık,[1131] Hollanda,[1132] ve İzlanda'da[1133] rastlanmaktadır. Cebelitarık ve İzlanda'da da yatırım gelirleri ortak, diğer tür gelirler ayrı beyana tabidir. Hollanda'da[1134] vergi partneri olarak nitelendirilen çiftler, kanunda sayılan belirli gelir türleri için ortak beyanname verirler. Partnerlerin elde ettiği diğer tüm gelirler bireysel vergilendirilir. Bu nedenle Hollanda'da bireysel vergilendirmenin daha ağır bastığı

[1129] Stotsky, "How Tax System Treat", s.31; Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.25.

[1130] Munnel, s.273.

[1131] Mery Alvarado, "Gibraltar", **European Tax Handbook**, IBFD, 2022, s.489.

[1132] Marnix Schellekens, "the Netherlands", **European Tax Handbook**, IBFD, 2022, s.903.

[1133] Vigdís Tinna Sigurvaldadóttir, "Iceland", **European Tax Handbook**, IBFD, 2022, s.589.

[1134] Hollanda Genel Vergi Kanunu'nun *(Algemene wet inzake rijksbelastingen, BWBR0002320)* ilgili hükümlerinin İngilizce çevirisi ve açıklamalar için bkz. Hemels, "Work Life Balance", s.177. Ayrıca bkz. Schellekens, s.903.

2011 yılından itibaren, Genel Vergi Kanunu m.5a uyarınca aşağıdaki kişiler vergi hukuku açısından "partner" olarak kabul edilmektedir:

a) evli çiftler (buna medeni hukuk uyarınca yapılan "kayıtlı partnerler" -registered partners- de dahildir)

b) evli ya da medeni hukuka göre kayıtlı partner olmasalar da noter önünde "birlikte yaşama sözleşmesi" yapılan ve aynı adreste birlikte yaşayan 18 yaşından büyük çiftler.

Hollanda Gelir Vergisi Kanunu m. 1.2 açısından ise yukarıda sayılanlara ek olarak aşağıda sayılan ve aynı adreste kayıtlı olan aşağıdaki koşullardan herhangi birini taşıyan kişiler de gelir vergisi ile sınırlı olacak şekilde "vergi partneri" kabul edilir:

a) birlikte bir çocuk sahibi olma

b) diğer bireyin çocuğunu yasal olarak tanımış olma

c) diğer kişiyi bir emeklilik planına ortak olarak kaydettirmiş olma

d) birlikte bir ev sahibi olma

e) Her ikisi de 18 yaşın üzerinde olmak ve aralarında resmi bir kira sözleşmesi olmamak şartıyla, çiftlerden birinin reşit olmayan (18 yaş altı) bir çocuğuyla birlikte yaşama veya bir önceki yıl vergi partneri olarak kabul edilmiş olma.

Genel Vergi Kanunu m. 5a/5'e göre bir vergilendirme döneminde yalnızca bir vergi partneri söz konusu olabilir. Vergi partnerleri, belirli gelir ve gider kalemlerini kendi aralarında serbestçe dağıtabilirler. Eğer böyle bir dağıtım yapılmamışsa, her bir ortağa %50 pay verilir.

Aşağıdaki gelir kategorileri "ortak gelir" olarak kabul edilir:

-Aile konutundan elde edilen gelir

-Değerli bir hisseden (%5 veya daha fazla hisse payı) elde edilen gelir

-Belirli kişisel vergi indirimleri (belirli aile bakım masrafları, hasta ve engelli çocuklar ya da kardeşler için yapılan belirli masraflar, eğitim masrafları vb.). Bu ödeneklerden bazıları için geçerli olan eşikleri hesaplamak için ortakların toplam geliri kullanılır.

ama aile vergilendirmesi ile bireysel vergilendirmenin bir arada olduğu bir karma/kısmi sistemin kabul edildiği belirtilmektedir.[1135]

B. Ortak Beyan Yöntemi

Aile biriminin ortak vergilendirilmesi aile üyelerinin gelirinin toplanmasını ifade etmesine ek olarak verginin bu gelirler arasındaki dağılımını belirleyen bir süreçtir. Bu bağlamda gelirin ne şekilde toplanacağı ya da toplanan gelirin ne şekilde vergiye tabi tutulacağı kritik bir rol oynamaktadır. Aile vergilendirmesinde gelirin hesaplanması iki şekilde olabilir: gelirin birleştirilmesi *(income aggregation)* ya da gelirin bölüşümü *(income splitting)*.[1136]

Gelirin birleştirilmesinde eşlerin tüm gelirleri birleştirilerek toplam ve tek bir gelir olarak vergilendirilir. Uygulanacak vergi oranı toplam gelire göre belirlenir ve tek vergi beyannamesi üzerinden hesaplanır. Bu sistem genellikle artan oranlı tarifede düşük gelirli eşin vergi yükünü artırır; çünkü toplam gelir yüksek bir vergi dilimine tabi tutulur.[1137]

Gelirin bölüşümünde ise eşlerin toplam geliri belirli bir oranda bölüştürülerek vergilendirilir. Örneğin, eşlerin toplam geliri ikiye bölünerek her bir eşin payına düşen tutar ayrı ayrı vergilendirilir. Bu yöntem, artan oranlı tarifede toplam gelirin daha düşük vergi dilimlerine yayılmasını sağlayarak ailenin toplam vergi yükünü azaltabilir.

Ortak beyan, yalnızca vergilendirme açısından değil, idari süreçler bakımından da hem mükellef hem idare için önemli etkiler doğurmaktadır. Ortak beyan yöntemi vergi idarelerinin muhatap olacağı mükellef sayısını azaltmakta, mükellefler de tek tek beyanname verme yükümlülüğünden kurtulmaktadır.[1138] Böylece ortak beyan yönteminin, bireysel vergilendirmeye göre idari yükü yarı yarıya azaltacağı düşünülebilir.[1139]

[1135] Hemels, "Work Life Balance", s.178.

[1136] Woodman, s.93. Aile gelirlerinin birleştirilmesi yöntemi *"consolidation of family income"* olarak da ifade edilmektedir, bkz. Bittker, s.1400.

[1137] Saban, "Aile Reisi", s.111.

[1138] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.79.

[1139] Munnel, s.273.

Ayrıca evli çiftin bir vergilendirme birimi olarak kabul edilmesinin idari açıdan tutarlılığı sağlayacağı ve karmaşıklığı ortadan kaldıracağı belirtilmektedir.[1140] Buna karşın aile üyelerinin ölüm, boşanma, doğum gibi birçok olayla değişiklik göstermesi nedeniyle bireyi dikkate almaya kıyasla aileyi dikkate almanın çok daha karışık olması ve bir birim olarak ailenin istikrarlı bir devamlılık göstermemesi, idari verimlilik dayanağını ayrı beyan için de savunulabilir hale getirmektir.[1141] Benzer şekilde ortak beyan yönteminde sorumluluğun belirlenmesine yönelik problemler de ortak beyan yönteminin idari açıdan elverişli olduğu argümanına karşı ileri sürülebilecektir.[1142]

1. Birleştirerek Ortak Beyan Yöntemi *(Joint Taxation)*

Birleştirerek ortak beyan yöntemi, ailenin bütün bireylerinin gelirlerinin toplanarak ortak bir beyanname ile bildirildiği sistemdir.[1143] Bu yöntemde gelirin toplanması ilkesi aile gelirlerine uygulanmaktadır.[1144] Aile üyelerinin her birinin ne oranda gelir elde ettiği ya da gelir elde edip etmediği önemli değildir.[1145] Bu uygulama mali güç üzerinden okunduğunda, bireyin değil ailenin mali gücünün esas alındığı görülmektedir.[1146] Ortak beyan, aynı toplam geliri elde eden aile biriminin benzer durumdaki aile ile aynı vergiyi ödemesini sağladığından yatay eşitlik

---

[1140] Woodman, s.102-103.

[1141] James Mirrlees ve diğerleri**, Tax By Design: The Mirrlees Review**, Oxford: Oxford University Press, 2011, s.26; Munnel, s.265-266.

[1142] a) Örneğin ABD İç Gelir Kanunu'nun (IRC) 6013(d)(3) bölümü uyarınca, ortak vergi beyannamesi veren evli çiftler, gelir vergisinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. IRC'nin 6015(b) ve (f) bölümleri, eksik ödeme durumlarında "gerçek ve anlamlı bir sorumluluğu olmayan" bir eşin vergiden sorumlu tutulmasındaki adaletsizliğe karşı bir koruma sağlamak için "masum eş yardımı" adı verilen bir istisna sağlamaktadır. Bu düzenlemeye ilişkin yargısal yorum için bkz. *Rogers'ın Resser v. Commissioner* (74 F.3d 1528, 7th Cir. 1996). Bu davada iyi niyetli eşi sorumluluktan kurtaran koşulların oluşmadığı belirtilerek davacının, kocası tarafından kullanılan hileli vergi planlarına ilişkin çok fazla olgudan haberdar olması, mahkemenin gerekçesini oluşturmuştur.

b) Türkiye'de uygulandığı dönemde aile reisi beyanının vergi sorumluluğuna dair yarattığı sorunlar için bkz. Saban, "Aile Reisi", ss.119; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.86-89.

[1143] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.73; Bettio / Verashchagina, s.52; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.69; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.57.

[1144] Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.335.

[1145] Hemels, "Taxable Unit", s.166.

[1146] Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.194.

ilkesi ile temellendirilmektedir.[1147] Ancak burada hem refah ölçekleri hem de cinsiyet eşitliği ile ilgili problemler vardır.[1148]

Birleştirerek ortak beyan sisteminde, avantajlı indirim mekanizmaları olmadığı sürece, artan oranlı tarife nedeniyle evli bir çift bekar bir çifte göre daha fazla vergi yüküyle karşılaşmaktadır. Örneğin 30.000 birim kazanan (A) ile 20.000 birim kazanan (B) evlenmeden birlikte yaşadıklarında oran tarifesinin ilk diliminden vergilendirilirken, evlendiklerinde gelirleri toplanacak ve 50.000 birim olarak üst vergi diliminden daha yüksek bir vergi ödemekle karşı karşıya kalabileceklerdir. Böyle bir senaryoda çiftin evlenmesi vergisel açıdan dezavantaj yaratmaktadır.[1149] Bu durum, evliliğin vergi yoluyla dezavantajlı hale getirilmesinin, devletin aileyi koruma yükümlülüğüne aykırı olup olmadığı yönünde tartışmaları gündeme getirmektedir.[1150] Nitekim Almanya'da Federal AYM birleştirerek ortak beyan sisteminin anayasada korunan evlenme hakkını ve ailenin korunması hükmünü ihlal ettiğine karar vermiştir.[1151],

2. Birleştirip Bölme Esasına Dayalı Ortak Beyan Yöntemi *(Splitting Method)*

Birleştirip bölme esasına dayalı ortak beyan yöntemi *(splitting method)*, aile üyelerinin gelirlerinin toplanması ve oluşan bu toplamın sonrasında aileyi oluşturan kişi sayısı göz önünde bulundurularak belli hesaplama yöntemleriyle bölünmesiyle gerçekleştirilen, aile vergilendirmesinde artan oranlılığından olumsuz etkisini azaltmaya yönelik bir yöntemdir.[1152] Bu usul, mali gücü kavrama noktasında birleştirerek ortak beyan yöntemine göre daha uygun kabul edilmektedir.[1153]

[1147] Davies, s.168; Thomas / O'Reilly, s.5; Coelho ve diğerleri, s.10; Hemels, "Work Life Balance", s.171; Hemels, "Taxable Unit", s.165-166.

[1148] Bu problemler ağırlıklı olarak kadın-erkek arasındaki gelir dağılımı eşitsizliğine dayanmaktadır, bkz. Jones / Savage , s.109; Brazer, s.227; Apps, ss.82-84; Plasschaert,s.302; Woodman, s.95-96; Young, **Taxing Times**, ss. 267-268.

[1149] Apps, s.85-86.

[1150] Türkiye'de birleştirerek ortak beyan sistemi (aile reisi beyanı) Anayasa mahkemesi önüne taşınmamıştır. Bunun sebebi, 27 Mayıs 1960 - 6 Ocak 1961 tarihleri arasında GVK'ya dahil edilmesi ve AYM tarafından incelenemeyecek hükümler olarak düzenlenmesi nedeniyledir, bkz. Saban, "Aile Reisi Beyanı", s. 122.

[1151] Alman Federal Yüksek Mahkemesi, BVerfG of 17 January 1957, BVerfGE 6, 55; Alman Federal Yüksek Mahkemesi, BVerfG of 3 November 1982, BVerfGE 61, 319, 347

[1152] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.74; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.242; Lang, "Tax Principles", s.13; Apps, ss.85-86. Bu yöntemin ABD'de 2. Dünya savaşı sırasında ücretli işte çalışmaya başlayan kadınları yeniden eve çekme çabası olduğuna yönelik saptama için bkz. Neil Brooks, s.44

[1153] Neumark, s.124; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.195.

Bu yöntem, eşlerin elde ettikleri kazançları evlilik içinde eşit şekilde paylaştıklarına dair bir varsayıma (paylaşım teorisine) dayanır. Paylaşım teorisi çerçevesinde evlilik gelirinin paylaşılmasını savunanlar, evlilik birliğinde tasarruf ve tüketimin büyük ölçüde paylaşıldığı belirtir.[1154]

Bu yöntem, Belçika, Fransa ve Polonya'da uygulanmaktadır.[1155] Fransa Genel Vergi Kanunu madde 6[1156]'ya göre her vergi mükellefi bakmakla yükümlü olduğu kişilerin elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilir. Bu yöntem, çiftin her üyesine tam bir pay verilmesiyle gerçekleşir, buna aile emsali denir *(le quotient familial)*[1157]. Çiftin her bireyinin bir tam hissesi vardır; her bir çocuk için ise yarım pay verilir. Bu yöntemde her bir aile üyesinin gelirinin vergisi ayrı ayrı hesaplanmakta ve ödenmesi gereken toplam vergi miktarına ulaşılmaktadır.[1158] Bölüşüm sayesinde tarifenin daha düşük oranlarına tabi olmaları nedeniyle ailenin toplam vergi yükü azalmış olmaktadır.

Yukarıda kısaca özetlenen bu sistem, özellikle çocuklu tek gelirli ailelerin vergi yükünü önemli ölçüde azaltır. Çocuksuz bir çiftin her bir üyesi aynı geliri elde ediyorsa, çiftin ödeyeceği

---

[1154] McIntyre, s.2-3.

[1155] **European Tax Handbook**, IBFD, 2022. Polonya bakımından bu yöntemin eşcinsel çiftlerin evlilik yasağı nedeniyle onlara uygulanmamasını cinsel yönelim temelinde vergi ayrımcılığı olarak niteleyen görüş için bkz. Wasik, s.933-934.

[1156] En son değişikliğe uğramış versiyonuyla bkz. Modifié par Loi n°2022-1157 du 16 août 2022 - art. 24:

"1.Her vergi mükellefi, kendi gelirlerine ek olarak çocuklarının ve 196 ve 196 A bis maddeleri kapsamında bakmakla yükümlü olduğu kişilerin gelirleri üzerinden gelir vergisine tabidir. Ebeveynlerinden her birinin eşit derecede velayet ilişkisi olduğu kabul edilen çocukların elde ettiği gelir, aksi kanıtlanmadığı takdirde, ebeveynler arasında eşit olarak paylaşılmış sayılır.

Evli kişiler, 4 üncü madde ile 5 inci maddenin ikinci fıkrası hükümlerinin uygulandığı durumlar hariç olmak üzere, ... ortak vergilendirmeye tabidir; bu vergilendirme eşler adına yapılır.

Medeni Kanunun 515-1 maddesinde tanımlanan bir medeni ortaklık anlaşmasına bağlı olan partnerler, birinci fıkrada belirtilen gelir üzerinden ortak vergilendirmeye tabidir. Vergi her ikisi adına da tarh edilir.[1156]

2. Vergi mükellefi, bağımsız bir iş veya varlıktan gelir elde etmeleri halinde çocukları için ayrı vergilendirme talep edebilir.

...

4. Aşağıdaki durumlarda eşler ayrı ayrı vergilendirilir:

a. Mülkiyet rejimi bakımından ayrı oldukları ve aynı çatı altında yaşamadıkları durumlarda;

b. Yasal ayrılık veya boşanma sürecinde olmaları durumunda;

c. Eşlerden birinin evlilik konutunu terk etmesi ve her birinin ayrı bir gelire sahip olması durumunda."

[1157] Neumark, s.124; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.76.

[1158] Örnek: Anne-baba ve 2 çocuktan oluşan bir aile için, ebeveynlerin birer, çocukların yarımşar katsayısı toplanır ve toplam katsayı 3 olarak hesaplanır. Bu ailenin 60.000 Avro net vergilendirilebilir gelir *(le revenu annuel net imposable)* elde ettiğini varsayalım. 60.000 Avro net vergilendirilebilir gelir ve aile katsayısı 3 olduğundan (örneğin iki ebeveyn ve iki çocuk), gelir üçe bölünerek parça başına 20.000 Avro tutarında vergiye tabi gelir elde edilir. 20.000 Avro üzerinden gelir vergisi tarifesindeki oran uygulanır (örneğin %10) ve toplam ödenecek vergi tutarını elde etmek için sonuç 3 ile çarpılır.

vergi, evli olmadıkları senaryo ile eşit olacaktır. Ancak eşlerin gelirleri arasında anlamlı bir fark varsa (eşlerden biri çalışmıyor ya da diğerine göre çok düşük gelir elde ediyorsa) evlilik/kayıtlı birliktelik katsayısı vergisel bir avantaj sağlamaktadır (artan oranlı tarifedeki bölme etkisi nedeniyle). Bu sistemin gelirleri arasında anlamlı farklar olan eşlere yönelik avantaj sağlaması nedeniyle eşler arasında gelir adaletsizliğini teşvik ettiği ifade edilebilir. Çiftin çalışma hayatında olmayan üyesinin (ki bu eş çoğunlukla kadındır) çalışma hayatından elde edeceği ekonomik fayda vergisel avantajın kaybı nedeniyle anlamsız hale geldiğinde, çalışmama yönünde bir karar verebilecektir ya da bu konuda caydırıcı bir etki söz konusu olabilecektir. [1159] Tüm bu düzenlemelerin çalışan kadın üzerindeki dezavantajlı ve çocuk sahibi olma konusundaki avantajlı yapısı etkisi nedeniyle, Fransa'da bu sistemin kadınlara *"çift olun, çocuk yapın, çalışmayın ve zenginleşmeyin"* mesajı verdiği değerlendirmesi yapılmaktadır.[1160]

Birleştirip bölme esasına dayalı yöntemde çocuk, vergi yükünü azaltma konusunda önemli bir faktördür. Çocukları olan nikahsız çiftten herhangi biri bunu vergi beyannamesinde dikkate alabilir. Bu durum çiftlerden hangisinin çocuk üzerinden hesaplama yapması daha avantajlı ise onun çocuk bildirimi yapmasını sağlayarak bir vergi planlamasına olanak verir. Başka bir deyişle eğer çift birbirine yakın gelir elde ediyorsa, nikahsız şekilde çocuk sahibi olmaları vergisel açıdan nikah yapmalarına göre daha avantajlıdır. Bu türden evliliği dezavantajlı getiren durumların dengelenmesi için gelirin bölünmesi yönteminde çocuklar için indirim ve istisna yöntemlerinin uygulanması gerektiği belirtilmektedir.[1161]

C. Beyan Yöntemlerine Yönelik Hukuki Tartışmalar

1. Aile Reisi Beyanı: Açık Cinsiyet Ayrımı

Günümüzde hala birçok ülke, cinsiyete dayalı açık ayrım içeren gelir vergisi düzenlemelerine sahip olmaya devam etmektedir. 2016 yılında Dünya Bankası bünyesinde yapılan bir çalışmada ortaya konan verilere göre on altı ülke gelir vergisindeki avantajları

[1159] Trindade Marinho / Vapaille, s.456-457.

[1160] Trindade Marinho / Vapaille, s.464.

[1161] Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.63.

erkeklerle sınırlandırmakta veya eşler tarafından talep edilmesi halinde kadının hükümden yararlanmasını erkeğin iznine tabi tutmaktadır.[1162]

Toplumsal cinsiyeti yansıtan ve derinleştiren açık cinsiyet ayrımı vergisel uygulamaların en barizi aile reisi beyanıdır. Birçok ülkede yürürlükten kaldırılmış olsa da bu uygulama hala bazı ülkelerde görülmektedir. Tunus'ta yürürlükte olan Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre[1163] aile reisi *(chef de famille)* olarak tanımlanan erkek eş, madde 40'a göre bir vergi indirimi (her durumda 300 dinar, belli bazı özel durumlar için çocuk başına daha fazla) kazanmaktadır. Kadının aile reisi sıfatını edinebilmesi iki koşulda mümkündür: i) kocanın bir önceki yıl gelir vergisine tabi hiçbir gelir elde etmemiş olması, ii) kadının yeniden evlendiği durumlarda, önceki evliliğinden çocuklarına ilişkin velayete sahip olması.

Fas'ta da gelir vergisi kanunu hükümlerine göre[1164] aile indirimi yalnızca erkek eşe tanınmıştır. Kadın eşin bu indirimden yararlanması yalnızca kocasının kendisine yasal olarak bağımlı olduğu kısıtlılık hali gibi durumlarda mümkündür.[1165]

Kıbrıs hukukunda, farklı dönemlerde farklı şekillerde verilen üç karar kadın ve erkek arasında açık cinsiyet ayrımı yaratan aile reisi beyanını farklı yönlerden Anayasal düzeyde tartışmıştır. Bu kararlardan ilk olan Mikrommatis kararında[1166], evli bir kadının gelirinin kocasının gelirine eklenmesine ilişkin yasa hükmünü incelemiş ve yatırım gelirleri bakımından kadının gelirini kocasının gelirine ekleyen normu, evlilik birliğinin doğasına dayanan makul bir ayrım olarak değerlendirmiştir. Buna karşın kadının emeğinden elde edilen gelirin kocasınınkine eklenmesinin evlilik birliğinin doğasıyla hiçbir ilgisi olmadığına ve haklı bir

[1162] Dünya Bankası, **Women, Business and the Law 2016: Getting to Equal**, The World Bank, 2015. Bu ülkeler şunlardır: Benin, Brunei, Darüsselam, Burkina Faso, Endonezya, Fas, Fiji, Filipinler, Gine, Irak, Kamboçya, Kongo Cumhuriyeti, Lao Demokratik Halk Cumhuriyeti, Malezya, Nijer, Togo, Tunus. 2022 yılında yapılan bir çalışmada da aile reisi beyanı uygulayan ülke örnekleri şu şekilde verilmektedir: Guernsey'de koca, hanehalkının ortak beyannamesini doldurmak ve vergiyi ödemekten sorumlu tutulmaktadır. Jamaika'da da birleşik gelirlerin ortak değerlendirmesi kocanın adına yapılmaktadır. Kenya ve Demokratik Kongo Cumhuriyeti'nde ise evli bir kadının, eşiyle birlikte yaşadığı durumda kazancı kocanın geliri olarak sayılmakta ve vergi koca tarafından ödenmektedir. Kongo Cumhuriyeti ve Gabon'da gelir, hanehalkı birimi üzerinden vergilendirilir; vergi kanunlarına göre aile reisi, eşi ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerden oluşan bir bütün olarak değerlendirilir ve yalnızca istisnai durumlarda ayrı değerlendirmeler yapılır, bkz. Coelho ve diğerleri, s.24.

[1163] Tunus Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu (Tunisia Code De L'Impot Sur Le Revenu Des Personnes Physiques Et De L'Impôt Sur Les Societes), n°89-114 du 30 décembre 1989, Resmi gazete Sayı-Tarih: n°88 du 29-31.12.1989), madde 5.

[1164] Fas Genel Vergi Kanunu (Maroc Code General ses Impots), n° 1-22-75 du18 joumada, I 1444 (13.12.2022) madde 74.

[1165] Fas'taki bu düzenlemelerin cinsiyet eşitsizliğini pekiştirdiği ifade edilmektedir, bkz. Fredman, s.85; Clements / Stotsky, s.272; Valodia, s. 138. Valodia bu durumu günümüz vergi sistemleri içinde nadir rastlanan açık cinsiyet ayrımı örneklerinden biri olarak değerlendirmektedir.

[1166] Kıbrıs Cumhuriyeti Yüksek Anayasa Mahkemesi, *Argyris Mikrommatis and the Republic,* 2 RSCC 125, 1961. Karara ilişkin değerlendirmeler için bkz. McCrudden / Prechal, ss.12-13.

neden taşımadığına; bu nedenle cinsiyet temelinde ayrımcı bir hüküm olduğuna hükmetmiştir. Bundan 16 yıl sonra verilen *Ioannides davasında*,[1167] yatırım gelirlerinin kocanın gelirlerine eklenmesi suretiyle vergilendirilmesine yönelik yasa hükmü de Anayasadaki eşitlik ve mali eşitlik *(fiscal equality)* ilkelerine aykırı görülmüştür. Nihayet Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bir diğer kararda[1168] kadının yatırım gelirlerinin erkek eşin gelirine eklenmesi hem eşitlik ilkesine hem de ailenin korunması ilkesine aykırı bulunmuştur.[1169]

İrlanda'da da evli kadının gelirinin kocasının gelirine eklenerek kocası tarafından beyan edilmesini öngören aile reisi beyanı yöntemi İrlanda Yüksek Mahkemesi tarafından ayrımcı bulunarak iptal edilmiştir.[1170] Kararın ardından İrlanda'da yasakoyucu, evli kadınlara karşı ayrımcı hükümler içeren başka maddelerde de değişiklik yapmıştır. Ortak beyan sisteminde kadına karşı olan diğer bazı ayrımcı hükümler de (ör. tek çalışanın kadın eş olduğu durumlarda

[1167] Kıbrıs Cumhuriyeti Yüksek Anayasa Mahkemesi, *Ioannides v The Republic* 3 CLR 295, 1979. Kararın İngilizce tam metni için bkz. http://www.cylaw.org/cgi-bin/open.pl?file=/apofaseis/aad/meros_3/1979/rep/1979_3_0295.htm (Erişim Tarihi: 12.01.2023).

[1168] Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi, Sayı: 3/77, Yıl: 15 Nisan 1977.

[1169] "*"... Anayasasının 5(1), 7, 30 ve 61. maddeleri ve Anayasanın özü göz önünde tutulduğunda, kişiler arasında örneğin erkek, kadın, evli erkek, evli kadın ve karı koca arasında en ufak bir ayırım yapmadığı aşikârdır. Anayasa uyarınca temel hak ve özgürlüklerde özellikle mal edinmek, çalışmak, malını elden çıkarmak hususlarında karı koca arasında hiçbir fark yoktur. Anayasada veya herhangi bir yasada kocanın karısının malını denetleyebileceği hususunda herhangi bir hüküm yoktur. Evli bir kadının temel hak ve özgürlüklerinin bazılarının kocasına devredilmesi hususunda da bir hüküm yoktur, aksine Anayasanın 5(1) maddesinde kişinin temel hak ve özgürlüklerinin devredilemeyeceği ve bunlara dokunulamayacağı hususunda hüküm mevcuttur. Bir kişinin gelirine diğer bir kişinin gelirini ekleyerek sadece o kişiden vergi alınmasının Anayasaya aykırı olduğuna kuşku yoktur. Herhangi yabancı iki kişinin geliri birbirine eklenemeyeceği gibi karının gelirinin de vergi bakımından kocanın gelirine eklenmesi Anayasa kurallarına uygun düşmez. Anayasa evli kadının kazanılmış geliri ile yatırım geliri arasında en ufak bir ayırım yapmamaktadır. İlgili Yasanın 21. maddesi evli bir kadının yatırım gelirinin (müstedi istidasında ve duruşma esnasında bu tür gelirden kazanılmayan gelir diye bahsetmiştir) kocasının geliri addolunduğunu ve onun ismine geçirilmesini öngörmektedir. Evli kadının yatırım gelirini vergi bakımından kocasına eklemekle kocanın, mali gücünden fazla vergi ödemesine sebep olur. Diğer taraftan evli kadınların kazanılmış geliri ile yatırım gelirleri arasında bir fark yapmakla, evlenmiş kadınlarla evli olmayan kadınlar ve kazanılmış gelire sahip bir kadının kocası ile yatırım gelirine sahip bir kadının kocası arasında da bir ayrıcalık yapmakta olduğundan Anayasa'nın 7. maddesinde öngörülen eşitlik ilkesine aykırı olduğuna kuşku yoktur. Anayasa, gerek hak ve gerek yükümlülük bakımından kişilere, erkek, kadın, evli erkek veya evli kadın olduğuna bakılmaksızın, eşitlik sağlamaktadır. Anayasa'nın 30. maddesi Devletin ailenin korunması için gerekli tedbirleri almasını öngörmüş ve aileyi toplumun temeli yapmıştır. Evli bir kadının yatırım gelirini kocanın gelirine eklemekle kocanın daha fazla gelir vergisi vereceği aşikârdır. Bu da Anayasa'nın 30. maddesinde öngörülen ailenin korunması ilkesini zedeler."*

Kararda ayrıca Mikrommatis davasının söz konusu davaya etkisi değerlendirilmiş, *"O zamanın Anayasa Mahkemesi benzeri maddenin 1960 Anayasasına aykırı olup olmadığını incelemiş, halbuki biz bahse konu maddenin Kıbrıs Türk Federe Devleti Anayasasına aykırı olup olmadığı hususunu incelemekteyiz. Kıbrıs Türk Federe Devleti Anayasasının 30. maddesi Kıbrıs Cumhuriyeti Anayasasında buna tekâbül eden 22. maddeden farklı olduğu"* gerekçesiyle Mikrommatis davasının *"bağlayıcı ve geçerli olamayacağını"* belirtmiştir.

[1170] İrlanda Yüksek Mahkemesi, 1980 WJSC-SC 1389,1980 WJSC-SC 351 ([1978 No. 1435P], 01.01.1982.

vergi beyanının ancak kocanın yazılı izni ile kadın tarafından verilebilmesi, kadın eşin fazla ödediği vergilerin kendisine değil, kocasına iade edilmesi gibi) kaldırılmıştır.[1171]

Türkiye'de aile reisi beyanı,[1172] 1949 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı[1173] Gelir Vergisi Kanunu m.78 ile uygulanmaya başlanmış, 193 sayılı[1174] Gelir Vergisi Kanunu m.93 ile devam ettirilmiş ve 1998 tarihli 4369 sayılı[1175] Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.[1176] 5421 sayılı Kanun m.78 ve 193 Sayılı Kanun m.93'e göre, ailenin tüm üyelerinin gelirleri, aile reisi tarafından tek bir beyanname ile beyan edilmekteydi. 743 sayılı (mülga) Medenî Kanun[1177] m.152/1 de *"koca birliğin reisidir"* ifadesi nedeniyle vergi hukukunda da aile reisi koca, yani erkek eş olmaktaydı. Kanun hükmünün kabul aşamasında meclis tartışmalarında cinsiyete/toplumsal cinsiyete dair herhangi bir tartışma yapılmadığı görülmektedir. Buna karşın, medeni kanunda belirlenen mal rejimi ile aile reisi beyanı yöntemi arasındaki uyum tartışılmıştır.[1178] Doktrinde ise hüküm evli kadını ve aileyi dezavantajlı hale getirmesi nedeniyle eşitlik ilkesi üzerinden ve yine medeni kanunda benimsenen mal rejimi ile uyumsuzluğu üzerinden eleştirilmiştir.[1179] Hüküm ayrıca, mali güce aykırılığı ve vergiye ilişkin şekli ödevler bakımından eşitlik ilkesine aykırılığı yönünden de ele alınmıştır.[1180]

[1171] İrlanda Finans Yasası (Finance Act 1993), s.195B. sub-s.(a). Bambrick, s.26-27.

[1172] Türkiye'de aile reisi beyanına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", ss.79-91;

[1173] RG Tarih- Sayı: 9/6/1949- 7228.

[1174] RG Tarih-Sayı: 6/1/1961 – 10700.

[1175] RG Tarih-Sayı: 29/7/1998-23417 (Mükerrer).

[1176] Maddeyi yürürlükten kaldıran hükmün tartışıldığı meclis tutanaklarında dönemin Maliye Bakanı *"Burada kaldırılan hükümlerden birisi, aile reisi beyanı ve her birisi ayrı ayrı beyan edilmesi gereken gelirlerin birleştirilmemesine ilişkin düzenlemedir. Doğru; bu, Hükümetten gelen tasarının içerisinde yoktu; ancak, tasarı hem Plan ve Bütçe Komisyonunda hem de Genel Kurulda, Hükümetten geldiği şekilden çok daha mükemmel bir hale geldi. Çok somut olarak görüldü ki, bağımsız işletme yürüten veya değişik gelir elde eden insanlara, sadece evli olmaları nedeniyle, mutlaka gelirlerinizi birleştireceksiniz, bir tek aile reisi beyanı kabul ederiz, aile reisi kavramı vardır diye ısrar etmenin bir anlamı kalmadı artık; dünya bunu böyle uygulamıyor. Bir kişinin beyan edilecek geliri varsa, onu beyan eder. Beyan edilecek geliri yoksa da, başkasının gelirinden ötürü, onu mutlaka beyannameye dahil edecek diye bir olay yoktur….. gerek aile reisi beyanında gerekse gelirin beyanıyla ilgili olarak gerçekten çok önemli düzenlemeler yapıldı, çağdaş bir hale getirildi. O nedenle de herhangi bir sakınca yaratmıyor.",* TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 20, Cilt 59, Yasama Yılı 3, Yüzyirmidördüncü Birleşim.

[1177] RG Tarih-Sayı: 4/4/1926 – 339.

[1178] TBMM Tutanak Dergisi, Dönem:8, Cilt 20, Toplantı 3, Yüzüncü Birleşim.

[1179] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.156. Saban, "Aile Reisi Beyanı", ss.111-122; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi II", ss.99-111; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.65;Aşcı Akıncı, "Vergi Hukukunda Ayrımcılık", s.665-667; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.48; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 16. Bası, Ankara: Gazi Kitabevi, 2023, s.370.

[1180] Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 16. Bası, Ankara: Gazi Kitabevi, 2023, s.370; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.194. Yazar hükümleri sosyal devlete ters düşmesi yönünden de eleştirmektedir, Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü** s.65.

Bu tartışmalar yargıya da taşınmıştır. Danıştay'da görülen davalarda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun aile reisi beyanını düzenleyen m.31 ve m.93'ün Anayasa'ya aykırı olduğu iddia edilmiş, ancak Danıştay Dördüncü Dairesi davayı görev yönünden reddettiği için bu iddiaları incelememiştir.[1181] Danıştay Onüçüncü Dairesi ise Anayasa'ya aykırılık iddialarını reddetmiş ve çok gelirli aileden daha fazla vergi alınmasının sosyal adalete uygun olduğunu savunmuştur. Mahkeme ayrıca evli kişilerle bekârların Anayasanın eşitlik ilkesi açısından farklı durumda bulunduklarını ifade etmiştir. Ayrıca, aile reisi beyanının Türk toplumunda aile birliğini tehdit etmediğini ve bu sistemin kaldırılmasının, aile gelirlerinin muvazaalı bir şekilde bölünmesine yol açabileceği belirtilmiştir. [1182] Hayat standardı esasının aile gelirlerine tek sefer uygulanıp eşlere ayrı ayrı uygulanmamasına ilişkin bir başka davada Danıştay Vergi Dairesi Kurulu aile reisi beyanında tek bir beyan ve tek bir mükellefiyet söz konusu olduğundan, eşin aileden ayrı bir mükellefiyeti olamayacağından hayat standardı temel göstergesinin bu beyana bir kere uygulanmasının vergide eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı olmayacağına karar vermiştir.[1183]

2. İkincil Gelir: Örtük Cinsiyet Ayrımı

İkincil gelirin *(secondary earner)* net bir tanımı olmasa da aile vergilendirmesi kapsamında vergilendirilebilir geliri daha düşük olan eşin geliri olarak nitelendirilmektedir.[1184] Sosyal gerçeklik göz önünde bulundurulduğunda, ikincil geliri elde eden eş çoğu durumda kadın olmaktadır.[1185] Eşit işe eşit ücretin ödenmemesi, yarı-zamanlı işlerin kadınlar tarafından daha çok tercih edilmesi, kadınların güvencesiz kayıt dışı işlerde (özellikle tarım sektörü ya da ev hizmetleri sektörü gibi) daha yaygın çalışması gibi etkenler bu gerçekliğin temel dayanaklarını oluşturmaktadır. [1186]

[1181] Danıştay 4. Daire, E.1969/4246, K.1970/76.

[1182] Danıştay 13. Daire, E.1973/4218, K. 1974/3606.

[1183] Danıştay VDD, E. 1999/397, K. 2000/116.

[1184] Bettio / Verashchagina, s.45; Blumberg, s.3.

[1185] Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.17 ve s.24; Jones / Savage , s.107; Apps, ss.103-104; Blumberg, s.3. Blumberg'e göre ikincil gelir adlandırması, kadının çocuk doğurma ve yetiştirme nedeniyle kariyerine ara vermesi, aynı işe daha az ücret alması gibi sebeplerle ortaya çıkmaktadır.

[1186] 2014 yılında yayınlanan çalışmadaki rakamlara göre, Fransa'da genel olarak erkeklerin %75'i kadınlardan daha fazla kazanmakta, her iki eş de çalışıyorsa bu oran %68 olmakta; 10 yarı zamanlı çalışandan 9'u kadınlardan oluşmaktadır, bkz. Trindade Marinho / Vapaille, s.453-454.

Ortak beyan söz konusu olduğunda bireylerin mali gücü değil, ailenin bir birim ve bir bütün olarak mali gücü dikkate alındığından, bu sistem özellikle artan oran üzerinden okunmaktadır.[1187] Çünkü düz oranlı tarifenin söz konusu olduğu sistemlerde birincil ya da ikincil gelir fark etmeksizin gelirler aynı orana tabi olacak ve bireysel vergilendirme ile ailenin toplam geliri üzerinden vergilendirme bakımından bir farklılık yaşanmayacaktır.[1188] Artan oranlı tarifede ise ortak beyan yönteminde ikincil gelir elde eden eş, bekar durumuna kıyasla daha yüksek marjinal vergi oranlarına tabi tutulmaktadır.[1189] Ancak çoğu ülkede uygulanan sistem indirimler, istisnalar ve oran tarifeleri nedeniyle bu etki hafifletilmeye çalışmaktadır..[1190]

Ortak beyan yöntemi, artan oranlı tarife nedeniyle ikincil gelir üzerinde bireysel vergiden daha fazla vergi yükü doğurmaktadır.[1191] Böylece ortak beyan ikincil geliri, dolayısıyla çoğu durumda kadınları, olumsuz etkilemektedir.[1192] Bu tür hükümler, en acil ve bariz cinsiyet etkilerine sahip vergi hükümleri olarak görülmektedir.[1193]

Görüldüğü üzere ortak beyan sistemi, daha az kazanan eşin gelirine uygulanan vergi oranını artırmaktadır. Böyle bir sistem, yalnızca evlilik üzerine bir vergi dezavantajı koymakla kalmamakta, aynı zamanda kadının geliri daha yüksek marjinal oranlarla vergilendirileceği için kadının işgücüne katılımı önünde bir engel oluşturmaktadır.[1194]

[1187] Saban, "Aile Reisi", s.111; Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.77; Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.27; Plasschaert,s.302; Bettio / Verashchagina, s.48; Longueville, s.6; Hemels, "Work Life Balance", s.171; Apps, s.87.

[1188] Bettio / Verashchagina, s.48.

[1189] Bu durumda genelde kadının marjinal vergi oranı artarken, erkeğin marjinal vergi oranı azalma eğilimdedir, Jones / Savage , s.107; Davies, ss.191-194; Bittker, s.1431-433; Blumberg, s.4; Apps, s.85-86; Fredman, s.92; Woodman, s.102-103; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.62; Hodgson / Sadiq, s.114; Zelenak, "Marriage", s.343; Avrupa Birliği kapsamında yapılan 2009 tarihli çalışmada da ortak beyan sistemi uygulayan Almanya, Fransa ve Hollanda için yapılan araştırmalar, ayrı beyan yöntemine yönelik reformların kadınların istihdamda olma veya daha uzun saatler çalışma olasılığını artıracağını göstermektedir, Bettio / Verashchagina, s.90. Ayrıca 2016 yılında yayınlanmış olan başka bir çalışmada 34 OECD üye ülkesinden 24'ünün ikincil gelire, tek bir kişiye göre daha fazla vergi yüklediği tespit edilmiştir, bkz. bkz. Thomas / O'Reilly, s.5. Bu çalışmada 34 OECD üye ülkesinden 32'sinin ikincil gelire dezavantajlı vergi uygulamaları öngördüğü sonucuna ulaşılmıştır. Benzer bir sonuç, 2022 yılında yayımlanan bir çalışmada da ortaya konmuştur, bkz. Coelho ve diğerleri, s.10-11.

[1190] Woodman, s.93.

[1191] Bettio / Verashchagina, s.49.

[1192] Bittker, s.1433; Munnel, s.250; Davies, s.194; Blumberg, s.4; Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.17, s.24; Zelenak, "Marriage", s.343

[1193] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.26; Hemels, "Taxable Unit", s.169. Bu durumun insan hakları sözleşmelerinde yer alan çalışma hakkını (ör. ESKS m.6, CEDAW m.11) ihlal ettiği yönündeki görüş için bkz. Hodgson / Sadiq, s.114.

[1194] Woodman, s.96; Munnel, s.250-251; Zelenak, "Marriage", s.343

Bu durum, ikincil gelir elde eden eşin (genellikle kadın) ücretli istihdamı üzerinde olumsuz etki yaratır.[1195] Kadınların vergilendirilen çalışma hayatıyla *(taxed work)* vergilendirilmeyen boş zaman *(untaxed leisure)* arasındaki seçimde, ortak beyan yönteminin istihdam üzerinde olumsuz etkisi olmaktadır.[1196] Bunun sebebi bu durumda kadının vergilendirilmeyen boş zamanı, vergilendirilen işle ikame etmesidir (ikame etkisi-*substituion effect*).[1197] Bu nedenle aile yerine bireyi vergilendirme birimi yapmanın, yatay eşitlik kavramını genişlettiği ve kadınların ekonomik bağımsızlığına yönelik önemli bir adım olarak kabul edildiği görülmektedir.[1198]

İkincil gelirin bu dezavantajlı durumunun ortak beyan yönteminin kaldırılmasını gerektirmediği; aileye uygulanacak olan geçim indirimindeki farklılıklar yoluyla dezavantajı dengeleyici kurallar oluşturulabileceği belirtilmektedir.[1199] Benzer şekilde olumsuz etkilerini azaltmak için ortak beyan yönteminin seçimlik/ihtiyari olarak sunulduğu mekanizmalar oluşturulmuştur.[1200] Ancak ihtiyari beyan yönteminin aile vergilendirmesinin ikincil gelir üzerinde yarattığı olumsuz etkiyi, pratikte ortadan kaldırmayacağı belirtilmektedir. Bunun sebebi böyle bir durumda ailenin ödeyeceği toplam verginin artacak olmasıdır. Bu nedenle ikincil gelir elde eden eş hanenin toplam vergi maliyetini düşürmek için kendisine düşenden daha fazla vergi vermeye razı olacaktır.[1201]

Bütün bu eleştiriler nedeniyle saf anlamıyla birleştirerek ortak beyan yöntemini uygulayan ülke sayısı gün geçtikçe azalmaktadır. 1980'lerin ortalarından beri, sanayileşmiş

[1195] Munnel, s.250-251; Musgrave, s.342-343; Plasschaert, s.301-302; Woodman, s.96-103; Bettio / Verashchagina, s.4; Hemels, "Work Life Balance", s.172; Hodgson / Sadiq, s.114; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.62.

[1196] Munnel, s.263-264; Plasschaert, s.302; Apps, s.84; Coelho ve diğerleri, s.11; Williams, s.4; Jones / Savage, s.109.

[1197] Munnel, s.264.

[1198] Apps, s.84; Quinn, s.90; Stefania Fabrizio / Daniel Gurara / Lisa Kolovich, "Fiscal Policies For Women's Economic Empowerment"**, IMFblog,** 18.02.2020,https://blogs.imf.org/2020/02/18/fiscal-policies-for-womens-economic-empowerment/ (Erişim Tarihi: 29.05.2022); Michael Christl / Silvia De Poli / Viginta Ivaškaitė-Tamošiūnė, "The Lock-in Effect of Marriage: Work Incentives after Saying "I Do"", **Social Sciences**, Vol.11, Issue 11, 2022, s.493 vd. Bu çalışmalarda ABD, Almanya, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İrlanda, İsveç, Kanada aile vergilendirmesinden bireysel vergi sistemine geçiş yapıldıktan sonra kadınların ücretli işlere katılımında önemli bir artışlara dair ampirik veriler mevcuttur.

[1199] Yaltı Soydan, "Aile Vergilendirmesi I", s.78; Hemels, "Work Life Balance", s.172; Munnel, s.250-251; Zelenak, "Marriage", s.343.

[1200] İhtiyari yöntemde, eşler isterlerse gelirlerini birleştirir, isterlerse ayrı ayrı vergilendirirler. Bu yöntem ABD'de uygulanmaktadır, bkz. 26 U.S.C. § 6013. İhtiyari yöntem vergi planlamasına yol açma riskleri nedeniyle de eleştirilmektedir. Gerçekten bu usulde, eşlerden birinin geliri yoksa ya da diğerine göre düşükse muvazaalı olarak eşlerden birinin bazı gelirlerini (özellikle servet ve sermaye üzerinden elde edilen gelirleri) diğer eşin geliri gibi göstererek vergi yükünü azaltma ihtimali vardır, bkz. Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.65.

[1201] Coelho ve diğerleri, s.11-15. Özellikle Şekil 6 ve 7.

ülkelerde aile temelli ortak beyan yönteminin yerini bireysel vergilendirme *(individual taxation)* ya da ortak beyanın etkisini azaltacak yöntemler almaktadır. Avrupa Komisyonu'nun 1984 tarihli çalışması[1202], aile vergilendirmesinin problematiklerine dikkat çeken ilk resmi belgelerden biri olarak birçok ülkenin bireysel vergilendirmeye geçmesinde etkili olmuştur. Bu belgede Avrupa vergi sistemlerinin, ortak beyan yöntemi de dahil olmak üzere çeşitli alanlarda evli kadınların vergi yükleri üzerinde olumsuz bir etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.[1203] Danimarka'da 1970'te başlayan ortak beyan yönteminden bireysel sisteme geçişi, İsveç 1971'de, Avusturya ve Hollanda 1973'te takip etmiş, Finlandiya ve Belçika 1976'da benzer değişikliklere gitmiştir.[1204]

İkincil gelirin evli kadınların işgücü piyasasına katılımını caydırıcı etkisinin CEDAW' da düzenlenen maddi eşitlik (m.3), kadınların erkeklerle eşit koşullarda çalışma hakkı (m.11), kadınların ve erkeklerin aile içinde aynı hak ve sorumluluklara sahip olması (m. 16) ve kalıp yargıların dönüştürülmesine (m.5) ilişkin hükümlerini ihlal ettiği belirtilmektedir.[1205] Nitekim CEDAW Komitesi Almanya ile ilgili hazırladığı 2003 raporunda,[1206] evli çiftlerin vergilendirilmesine ilişkin mevcut yasal hükümleri ve bunun evli kadınlar üzerindeki toplumsal cinsiyet etkisini değerlendirmesini tavsiye etmiştir. 2017 yılı raporunda bu konudaki endişe tekrar edilmiştir.[1207]

Sonuç olarak vergi sistemleri geleneksel olarak hane içindeki gelir dağılımını dikkate almadan tasarlandığında, kadınlar için dezavantajlı sonuçlar doğurabilir. Ortak beyan yönteminde eşlerden biri -genellikle kadın eş- "ikincil gelir sahibi" olarak dezavantajlı konumdadır ve bu durum kadınları daha yüksek marjinal vergi oranlarına tabi tutabilmektedir. Kadınların işgücüne katılımını olumsuz etkileyen bu uygulama, cinsiyet eşitliğine aykırı sonuçlar doğurmaktadır.

[1202] European Communities, 'The EC Commission on Income Taxation and Equal Treatment for Men and Women: Memorandum of 14 December 1984 presented to the EC Council.' Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation 39, ss.262-266.

[1203] Stotsky, "How Tax System Treat", s.31. Çalışmada kadınlara ve erkeklere eşit muameleyi sağlamak ve en azından ayrı beyan yöntemini bir seçenek olarak sağlamak için tamamen bağımsız bir bireysel vergilendirme sistemi önermiştir.

[1204] OECD, The Treatment of Family Units in OECD Member Countries Under Tax And Transfer System: A Report by the Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1977, s.15.

[1205] Elson, s.5; Fredman, s. 89.

[1206] CEDAW/C/DEU/5 (2003), para 28.

[1207] CEDAW/C/DEU/CO/7-8 (2017), para 35-36.

III. Çocuğun Vergi Hukukundaki Yeri

Çocuk, kişinin mali gücünü önemli ölçüde etkiler ve bu nedenle vergilendirmede dikkate alınması gerekir.[1208] Çocuk aynı zamanda gelecek neslin insan sermayesidir. Çocuklar yarının ebeveynleri, çalışanları ve vergi mükellefleri olduklarından, çocuklar lehine yapılacak vergi düzenlemelerinde kamu yararına yönelen meşru bir hedef olduğu kabul edilmektedir.[1209]

Vergi hukukunda çocuk sahibi olmayı teşvik etmek ve çocukların bakım maliyetlerini hafifletmek amacıyla çeşitli düzenlemeler bulunabilmektedir. Bu teşvikler, ebeveynlerin vergi yükünü azaltarak ailelerin refah seviyesini yükseltmeyi ve doğum oranlarını desteklemeyi hedefler. Çocuklara yönelik vergisel teşvikler, doğrudan vergi indirimleri, vergi muafiyetleri, çocuk için yapılan giderlerin vergi matrahından düşülmesi veya nakdi yardımlar şeklinde uygulanabilir. Bu türden teşviklerin cinsiyet eşitliğini de göz önünde bulundurularak düzenlenmesi gerekir.[1210]

A. Çocuk Teşvikleri

Çocuk doğurma yaklaşımındaki değişimle birlikte aile yapıları son yıllarda önemli ölçüde değişmiştir.[1211] Evlilik ve ebeveynlik daha az tercih edilmeye yahut daha ileri yaşlarda tercih edilmeye başlamıştır. Bu nedenle hem doğurganlığı teşvik etme amacıyla hem de çocuk

---

[1208] Neumark, s.158; Lang, "Vergi Adaleti", s.27-28; Holmes, s.25; Budak, s.105; Özdiler Küçük, **Ailenin Vergilendirilmesi**, s.40-41.

[1209] Harold W. Watts / George Jakubson / Felicity Skidmore, "Single-Parent Households under Alternative Transfer and Tax Systems" **Income-Tested Transfer Program: The Case for and Against** (Ed.Irwin Garfinkel), New York : Academic Pres, 1982, s.407; Stephen T. Black, "Same-Sex Marriage and Taxes", **Brigham Young University Journal of Public Law,** Vol.22, Issue 2, 2007, s.348; Neumark, s.102: *"Maliye tarihinde hem bağımsız olarak, hem de bir bütünün parçası olarak vergi iktidarına her zaman uymayan «gaye vergileri» Brâuer) (meselâ Bekârlık Vergileri) tahsil edilmiştir. Bu vesileyle, çocuksuz karı kocanın efektif yüklerinin derecesinin bütün diğer şartlar aynı olmak kaydıyla evliliğin devam süresine bağlı oluşu durumunu hatırlatıyorum; gelir vergilerinin bu durumu Almanya'da Nasyonal Sosyalistler zamanında ve sonradan muvakkaten Fransa'da (Petain dönemi) tatbik edilmiştir. (Bunlar II. ve III. vergi sınıfına tasnif ediliyorlar) tabii bu cins tedbirlere itiraz edilebilir ve vergilemenin Genellik Prensibinin sırf, meselâ henüz iki yıldır evli çocuksuz bir çiftin maddî bakımdan altı senelik evli çocuksuz bir çifte eşit tutulamayacağından, ihlâl edilmediği söylenebilir. İki senedir evli olan çiftin bir çocuğa sahip olma ihtimali daha büyüktür. Altı yıllık evli çiftte ise bu ihtimâl hemen hemen yoktur. Fakat ben bu ve benzer durumlarda (yukarıda miras meselesinde de olduğu gibi) Eşitlik Prensibinde açık, bilinçli bir uzaklaşma olduğunu kabul ediyorum. Bu arada üstün gayeli siyasî hedefler bu uzaklaşmaları haklı çıkartmağa çalışmalıdırlar. Böylelikle iktisaden akli ve sosyal bakımdan âdil bir vergi politikasının taraftarlarına prensipten sapmalar kabul ettirilebilir."*

[1210] Kalb, s.139.

[1211] Türkiye'de doğum oranı hızında son 20 yılda anlamlı ve hatta endişe verici bir düşüş söz konusudur. 2001 yılında 2,38 olan doğurganlık hızı, 2023 yılında 1,51 olmuştur. Bu durum, doğurganlığın nüfusun yenilenme düzeyi olan 2,10'un altında kaldığını göstermektedir, bkz. TÜİK, Doğum İstatistikleri, 2023, Haber Bülteni, Sayı 53708, 15 Mayıs 2024. Düşük doğum oranına sahip ülkelerde ekonomik büyümenin sürdürülebilirliğine ilişkin endişelere ilişkin bkz. Judit Sági / Csaba Lentner, "Certain Aspects of Family Policy Incentives for Childbearing-A Hungarian Study with an International Outlook", **Sustainability**, Vol.10, Issue 11, 2018, s.1.

sahibi olmanın mali güçte yaratacağı etkiyi dikkate alma amacıyla doğuma/çocuğa ilişkin özel vergi düzenlemeleri getirilmektedir.[1212]

Cinsiyet eşitliği politikalarının doğurganlık oranı üzerinde farklı etkileri olabilmektedir. Örneğin, kadınların işgücüne katılımını artırmayı amaçlayan politikalar teoride ilk bakışta doğurganlık oranlarında bir düşüşe yol açabilme ihtimalini taşır gibi görünmektedir. Doğurganlık ile kadın işgücü arasında böyle ters bir korelasyon olduğunu düşünülse de[1213] ücretli ebeveyn izni, çocuk bakımına erişim ve çocuklara tanınan vergisel avantajlar gibi diğer politikalar, ebeveyn olmanın maliyetlerini azaltan araçlar olarak kullanılabilecektir.[1214] Örneğin doğum izni sırasındaki maliyetlerin vergiler yoluyla finanse edilmesi yahut doğum izni sırasındaki maaş ödemelerinin vergi dışı bırakılması bu konuda atılabilecek vergisel adımlar olabilir.[1215] Bir ampirik çalışmada da sosyal yardımlar yerine çocuk bakımı ile ilgili vergi teşviklerini destekleyen ülkelerde hem daha yüksek kadın işgücü arzı hem de daha yüksek doğurganlık oranlarının göze çarptığı görülmüştür.[1216]

Ülkeler hem nüfus politikaları hem de vergi politikaları amaçlarıyla çocuğa yönelik çeşitli vergi düzenlemeleri getirmektedir. Birçok ülkede, ebeveynlerin gelir vergisi yükünü hafifletmek için çocuk başına belirli bir vergi indirimi sağlanmaktadır. Örneğin, bazı ülkelerde ebeveynlerin yıllık gelir vergisi hesaplanırken çocuk sayısına bağlı olarak belirli bir miktar vergiden düşülebilir. Ayrıca, bazı sistemlerde çocuk yardımları doğrudan ebeveynlerin vergi matrahından düşülerek vergi yükünü azaltır. Bu noktada literatürde çocuğun vergi hukukundaki yerini belirlemek için şu sorular sorulmaktadır:[1217] i) gelir vergisi matrah tespitinde çocuk sayısı ve yaşı göz önünde bulundurulacak mıdır, ii) yaşı hesaba katmaksızın her çocuk için aynı tutar

---

[1212] Bu düzenlemeler özellikle gelir vergisinde gözlemlenir, bkz. Göker, s.49: *"Doğan her çocuğun ödenen gelir vergisi oranının düşmesine neden olması, hem yeni bir bebeğin getireceği ekonomik yükün hafifletilmesini sağlayabilecek hem de kişileri bu konuda cesaretlendirebilecektir."*

[1213] Özellikle feminist literatürde, geleneksel ailelerin oluşumunu ve doğum oranını teşvik etmeye yönelik vergi teşviklerinin, kadınları önceden belirlenmiş rollerle sınırladığı, ekonomik piyasada sürekli olarak güvencesiz bir konuma hapsettiği ve bu gibi faydaların esasında çiftin ekonomik açıdan avantajlı olan erkek üyesine fayda sağladığı belirtilmektedir, bkz. Trindade Marinho / Vapaille, s.461.

[1214] Lisa Kolovich / Prakash Loungani, "Asia and Pacific", **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lisa Kolovich). Washington: International Monetary Fun, 2018, s.44, dipnot 15.

[1215] Coelho ve diğerleri, s.27-28; Valodia, s.142-143.

[1216] Patricia Apps / Ray Rees, "Fertility, Taxation and Family Policy", **The Scandinavian Journal of Economics**, Vol. 106, No. 4, 2004, s.755. (Eser bundan sonra **Fertility** olarak anılacaktır.).

[1217] Neumark, s.158-160

mı veya farklılaştırılmış miktarlar mı belirlenecektir (bu durumda miktarlar hangi ölçülere göre belirlenecektir ve iii)) hangi yaşa kadar vergi avantajları tanınacaktır?

Çocuk için belirlenen vergi avantajlarının[1218] en tipik örneği vergi indirimleridir. Bu uygulamalar bazen çocuk sayısına bağlı olarak belli bir miktarın matrahtan indirimi, bazen bu tutarın ödenecek vergi tutarından indirimi şeklinde olabilir. Avusturya, Danimarka, İsviçre ve Yunanistan'da çocuk başına belli bir tutarı vergiden indirme imkanı *(tax credit)* vardır. Fransa, Rusya, Slovenya, İspanya'da çocuk başına belli bir miktar vergilendirilir gelirden/matrahtan indirilmektedir *(tax allowance)*. Bu uygulamalar, bazı ülkelerde her bir çocuk için ayrı (örn. Belarus), bazı ülkelerde çocuk sayısına göre artan (örn. Macaristan) bazı ülkelerde ise yalnızca ilk çocuğa (örn. Cebelitarık) uygulanacak şekilde oluşturulmuştur. İlginç bir örnek olarak Macaristan'da hamile kadın için bir indirim *(tax allowance)* uygulaması vardır (LIIT, m.29/A.).[1219] Almanya'da da çocuk başına belli bir tutar vergiden indirilmektedir (EStG m.33a).

Bazı ülkeler çocuk teşviklerini sadece çalışan kadına vermektedir, bu uygulama kadınların iş hayatına girmesini teşvik etmek içindir.[1220] Macaristan'da dört ve daha fazla çocuğu olan annelere gelir vergisi muafiyeti tanınmıştır (Macaristan Gelir Vergisi Kanunu m.29/D).[1221] Macaristan'da bu uygulama 2025 yılı itibariyle 30 yaş altı annelere gelir vergisi muafiyeti uygulanacak şekilde genişletilmiştir.[1222] Singapur, vergi sisteminde kadınların eğitim ve çalışma düzeyine bağlı olarak çocuklar için vergi avantajları sunmaktadır.[1223] İspanya'da

[1218] Bu avantajların çocuk sahibi olmamayı cezalandırır bir yapıya dönüşmemesi gerektiği belirtilmekte; bu nedenle tanınacak vergi avantajlarında vergilendirmede eşitlik ve mali gücün muhakkak göz önünde bulundurulmadı gerektiği belirtilmektedir, bkz. Göker, s.49. Bu noktada çocuk sahibi olamayan 45 üstü erkeklerden alınan katkı paylarının incelendiği İHAM'ın van Raalte kararına atıfta bulunmak yerinde olacaktır. Karara ilişkin ayrıntılı bilgiler için bkz. İkinci Bölüm, Haklı / Zorlayıcı Neden Testi alt başlığı.

[1219] **European Tax Handbook**, IBFD, 2022.

[1220] Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.18.

[1221] Fruzsina Albert, "Hungary: Tax Exemption For Mothers Of Four Or More Children", European Comission, ESPN Flash Report 2020/17.

[1222] Macaristan Vergi ve Gümrük İdaresi web sitesi, Booklet no 73, https://nav.gov.hu/pfile/file?path=%2Fen%2Ftaxation%2FBooklets%2F73---personal-income-tax-base-allowances (Erişim Tarihi: 05.05.2025)

[1223] Singapur'da, kadınların eğitim ve çalışma düzeyine dayalı olarak çocuklar için ek ödenekler sunan bir hüküm bulunmaktadır. Bu hüküm -iyi eğitimli kadınları çocuk sahibi olmaya teşvik etmek için tasarlanmıştır ve açıkça evli -veya dul ya da boşanmış- kadın lehine düzenlemeler içermektedir. Evlilik dışı çocuk sahibi olan bekar anneler bu hükümden yararlandırılmamaktadır. Bkz. Singapur Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/basics-of-individual-income-tax/tax-reliefs-rebates-and-deductions/tax-reliefs/working-mother's-child-relief-(wmcr) (Erişim Tarihi: 9.08.2023).

çalışan annelere, Ukrayna'da bekar annelere, Özbekistan'da çok çocuklu bekar annelere, Ekvator Ginesi'nde üçten fazla çocuğa bakmakla yükümlü olan bekar annelere tanınan vergi avantajları bulunmaktadır.[1224]

Çocuk teşviklerinin tarihsel arka planı olarak, "bekârlık vergisi" de nüfus politikalarında verginin araç olarak kullanımına bir örnektir. Bu vergi türü I. ve II. Dünya savaşlarını takiben Almanya ve Fransa da uygulanmıştır.[1225] Türkiye'de ise I. Dünya Savaşı sonrası dönemde ülkenin demografik yapısını düzenlemek ve nüfus artışını teşvik etmek amacıyla, bu vergi önerilmişse de meclis tarafından kabul edilmemiştir.[1226]

Sonuç olarak, çocuklara yönelik vergisel teşvikler, ailelerin mali yükünü azaltarak hem ekonomik istikrarı desteklemekte hem de sosyal refaha katkıda bulunmaktadır. Bu tür düzenlemeler, nüfus politikalarıyla da doğrudan bağlantılıdır. Ancak bu tür nüfus politikalarının iş ve aile yaşamını uzlaştırma politikalarıyla birlikte değerlendirilmesi ve cinsiyet eşitsizliğini derinleştiren bir yapıda olmamaları için cinsiyetler üzerindeki etkisinin doğru bir şekilde analiz edilmesi önemlidir. Bu noktada annelerin çalışma hayatını destekleyici vergi teşvikleri önemli bir araç olma potansiyeline sahiptir.

B. Çocuk Bakımı

Çocuk, mali gücü önemli ölçüde etkileyen bir özne olarak vergi hukukunda dikkate alınması gereken bir ailevi duruma karşılık gelir.[1227] Aile sorumluluklarının getirdiği bakım

---

[1224] Coelho ve diğerleri, s.23-24.

[1225] Neumark, s.102; Turhan, **Vergi Teorisi**, s.51-52.

[1226] İlk olarak 19 Ekim 1920'de Canik Milletvekili Hamdi Bey tarafından, ardından 22 Şubat 1921'de Erzurum Milletvekili Salih Efendi tarafından, sonrasında 18 Mart 1929'da Yozgat Milletvekili Süleyman Sırrı İçöz tarafından getirilen kanun teklifleri, 25-45 yaş aralığındaki tüm evli olmayan erkekler ile 25-35 yaş aralığındaki resmi dairelerde çalışan kadınların, ödedikleri çeşitli vergilerin bir katı kadar Bekârlık Vergisi ödemesine yönelikti. Bu vergiden elde edilen gelirin %20'sinin ise beşten fazla çocuğu olan ailelere ikramiye olarak dağıtılması planlanmıştır. Ancak, bu tekliflerin hiçbiri yürürlüğe girmemiştir, ayrıntılar için bkz. Turan Akkoyun, "Cumhuriyetin İlk Yıllarında Bekarlık Vergisi Teşebbüsleri", **Tarih İncelemeleri Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, 2000, ss.183-198; Cemil Adar Yılmazer / Cihan Yüksel, "Türkiye'de Tek Parti Dönemi Vergi Politikaları", **Milli Kültür Araştırmaları Dergisi** Cilt 3 Sayı 1, 2019, s.86. Teklifin özellikle resmi dairede çalışan kadınlara ilişkin kısmının cinsiyet ayrımcılığını körüklediği yönünde bkz. Göker, s.73.

[1227] Davies, s.169; Holmes, s.25; De la Feria, **Taxation and Inequalities**, ss.56-57; Neumark, s.158; Budak, s.8; Sonsuzoğlu, **Ödeme Gücü**, s.7. Aksi yönde bkz. Neil Brooks, s.51. Yazara göre çocuk bakımı mali gücü ya da vergi sistemini ilgilendiren bir durum değil, sosyal devletin bakım yükümlülüklerini ilgilendiren bir durumdur: *"Devletin çocuklu ailelerin geçimini sağlamadaki rolünü 'ödeme gücü' veya 'vergi adaleti' açısından tartışmak beyhude ve sınırlayıcı görünmektedir. Böyle bir rol, devletin şu konulardaki sorumluluğu açısından tartışılmalıdır: gelirin, bireylerin yaşamlarında çocuk sahibi olmadıkları dönemlerden çocuk sahibi oldukları dönemlere aktarılması; çocuk desteğinin toplumsal bir yatırım olarak kabul edilmesi ve çocuk yetiştirme maliyetlerinin bir adalet, dayanışma ve toplumsal çıkar meselesi olarak paylaşılması ihtiyacının kabul edilmesi. Bazı kişiler, devletin bu hedefleri çocuklar için vergi avantajları sağlayarak veya tek gelirli aileler üzerindeki vergileri azaltarak (ki bu aile-birimi vergilendirmesinin etkisi olacaktır) ilerletmesi gerektiğini savunmaktadır. Ancak vergi*

harcamalarının aile birimi tarafından sağlanması beklenir.[1228] Yasakoyucunun "dikkate alma durumunu" ne şekilde ve hangi yöntemlerle sağlayacağı ise bir dereceye kadar takdir yetkisi kapsamındadır. Bu dikkate alma yöntemlerinden biri çocuk bakımıyla ilgili yapılan harcamaların, gelir vergisinde (matrahtan ya da vergiden) indirilebilmesidir. Kreş, gündüz bakım merkezleri ve özel eğitim harcamaları gibi masraflara yönelik bu türden indirim mekanizması, ebeveynlerin vergi yükünü azaltan önemli unsurlar arasındadır. Bu tür teşvikler, özellikle çalışan ebeveynlerin işgücüne katılımını destekleyici bir rol oynar. Bir diğer yöntem ise bakım hizmetleri üzerindeki harcama vergilerine dair yükün hafifletilmesidir.

Bu kapsamda ebeveynler için çocuk bakımı giderinin ne şekilde dikkate alınacağı konusunda farklı tartışmalar vardır. İlk olarak çocuk bakımını piyasadan temin etmeye yönelik giderlerin ebeveynlerin iş hayatına katılımı için gerekli olmasından hareketle bir tür ticari/mesleki gider olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine yönelik tartışmalardan başlamak gerekir. Bu tartışmalar Kuzey Amerika ülkelerinde yoğun olarak görülmektedir.

Kanada'da, ***Symes davasında***[1229] avukat olarak çalışan bir anne, çocuğuna yönelik bakım masraflarını mesleki gider olarak matrahından indirmeyi talep etmiştir. Bayan Symes'in argümanı, çocuk bakım masraflarının avukatlık mesleğinden gelir elde edebilmesi için gerekli bir harcama olmasına dayanmaktadır. Symes ayrıca çocuk bakım masraflarının matrahtan indirilememesinin kadınlara karşı ayrımcı bir hüküm olduğunu iddia etmiştir. Kanada Yüksek Mahkemesi bu talepleri reddederek, çocuk bakım masraflarının kişisel bir harcama olduğuna ve bu masrafların iş gideri olarak kabul edilemeyeceğine karar vermiştir.[1230] Buna karşın

sistemi, devletin çocuklara bakan ailelere yardım etme hedeflerinden herhangi birine ulaşmak için verimsiz ve adaletsiz bir mekanizmadır.".

[1228] Reutersward, s.10.

[1229] Kanada Yüksek Mahkemesi *Symes v. Canada* 4 S.C.R. 695 at 807, 1993.

Davaya konu olaylar ve talepler kısaca şu şekildedir: Bayan Symes, Toronto'da bir hukuk firmasında ortak olan, evli ve iki küçük çocuk sahibi bir avukattır. Avukatlık yapabilmesi için gerekli olan çocuk bakım masraflarını iş gideri olarak vergiden düşmek istemiştir. *Income Tax Act* (ITA), iş giderlerinin vergi matrahından indirimine izin verirken, kişisel harcamaları kapsam dışı bırakıyordu. Symes, çocuk bakım masraflarının mesleki bir gereklilik olduğunu savunarak iş gideri kapsamında matrahtan indirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Ayrıca, ITA'nın çocuk bakım masraflarını vergiden indirime izin vermeyerek, kadınlara karşı ayrımcılık yarattığı için *Charter'ın* 15. maddesini ihlal ettiğini iddia etmiştir.

[1230] Karara ilişkin değerlendirmeler için bkz. Calire Young, "Equality, Freedom and Democracy - Tax Law and the Canadian Charter of Rights and Freedoms", **Commercial Law and Human Rights,** (Eds.Bottomley, S. / Kinley, D.), Aldershot: Ashgate Dartmouth Publishing Company, 2002, ss.235-257; Rebecca Johnson, **Taxing Choices: The Intersection of Class, Gender, Parenthood, and the Law**, Vancouver: UBC Press, 2002; Martha O'Brien, "Substantive Impact of the Canadian Charter of Rights and Freedoms on Income Taxation", **Human Rights and Taxation in Europe and the World** (Ed.Georg Kofler / Miguel Poiares Maduro / Pasquale Pistone), Amsterdam:IBFD, 2011, ss.308-311.

muhalefet şerhinde mali güce ve kadının dezavantajlı konumuna yönelik saptamalar dikkat çekicidir.[1231]

Benzer bir tartışma **ABD'de *Smith v. Commissioner*** davasında ele alınmıştır.[1232] Bu davada vergi mükellefleri Bay ve Bayan Smith, her ikisinin de ev dışında çalışabilmesi için çocuk bakımı masraflarını piyasadan temin etmek zorunda kalmış ve bu masrafların iş gideri olarak kabul edilip indirilmesi gerektiğini savunmuşlardır. ABD'de de Kanada'nın Symes içtihadına benzer şekilde bu tür bakım harcamalarının kişisel harcama olduğu ve işletme gideri olarak kabul edilemeyeceği yönünde karar verilmiştir.

Bu tartışmalar, iş gideri yönüyle olmasa da çocuk bakımının matrah tespitinde dikkate alınmasının gerekip gerekmediği yönünden **Almanya**'da da anayasal düzeyde tartışılmıştır. Alman Federal Yüksek Mahkemesi, ebeveynleri doğrudan sosyal yardımlarla desteklemek ya da vergi matrahından bir indirim yoluyla bunu sağlama konusundaki seçimin yasakoyucuya bırakılması gerektiği yönünde bir karar vermiştir.[1233]

Fransa'da da çocuk bakımına yönelik vergisel düzenlemelerin mali güç üzerinden değerlendirildiği görülmektedir.[1234] Fransız Anayasa Konseyi'nin kararına göre aile payı sistemi *(quotient familial)* çocuklu ailelere yönelik vergi avantajlarının mali güç temelinde daha adil bir vergi yükü dağılımı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda i) çocuğu olan mükellefler ile olmayanlar arasında bir farklılık yaratılması, ii) çocuk sayısı üzerinden bir farklılaştırma yapılması ve bu farklılaştırmanın mali güce dayalı olarak yapılması, vergide eşitlik ilkesinin ihlal edilmediğini göstermektedir. Fransa'da aile emsaline ek olarak çocuk eğitim giderleri için ayrı bir indirim mekanizması da mevcuttur (CGDI m.199 quater F)

[1231] Muhalefet şerhinde yargıçlar açıkça feminist hukuk yaklaşımına atıfta bulunarak, geçmişte kadınların iş hayatından dışlanmasının, çeşitli iş giderlerinin indirimini erkekler tarafından iş için gerekli olarak algılanan arabalar, yemek ve eğlence giderleri gibi kalemler olarak belirlendiğini belirtmişlerdir. Geleneksel olarak erkeklerin evde çocuklarına bakan eşleri olduğundan, işlerini sürdürmek için genellikle çocuk bakımı için ödeme yapmak zorunda kalmamışlardır. Kadınların rollerinin geleneksel eş ve anne rollerinin ötesine geçmesi ve çocuklu kadınların iş hayatına ve istihdama yüksek oranda katılması nedeniyle, ITA'nın Charter değerleriyle tutarlı bir şekilde yorumlanması gerekmektedir. Bu yaklaşım uygulanırsa, ticari/mesleki gelir elde etmek için yapılan tüm çocuk bakım masraflarının ticari gelirin hesaplanmasında indirimi meşru olacaktır.

[1232] ABD, *Smith v. Commissioner*, 40 B.T.A. 1038 (1939), United States Board of Tax Appeals.

[1233] BVerfG of 29 May1990, BVerfGE 82, 60, Ruling no. 2 (Aktaran: Lang, "Germany", s.64). Lang bu kararı eleştirmektedir. Lang'e göre, çocuk yardımı çocukların bakımının/geçiminin sadece bir kısmını karşılamaktadır. Geri kalan kısım, çocuğun bakımı/geçimi için yapılması gereken tutardan çocuk yardımı düşüldükten sonra kalan miktar kadar çocuk vergisi ödeneği *(child tax allowance)* tanınmalıdır.

[1234] Fransız Anayasa Konseyi, Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, para.2-6.

Mali güce ilişkin yapılan açıklamalar çerçevesinde ister nesnel bir kriter olarak iş gideri olarak tanımlansın, ister bakmakla yükümlü olunan kişiye yönelik şahsi bir harcama olarak belirlensin çocuk bakımına ilişkin harcamaların kişinin mali gücüne etki etmesi nedeniyle vergilendirmede dikkate alınması gerekmektedir. Bu değerlendirme, cinsiyet eşitliği perspektifi dahil edilerek yapılmalıdır.

Çocuk bakımına yönelik vergisel avantajlar sağlanmasının iki önemli cinsiyet etkisi söz konusudur. İlki bakım yükümlülüklerinin ağırlıklı olarak anneler üzerinde olması nedeniyle kadınların bakım yükünü dağıtmak, ikincisi ise ağırlıklı olarak kadınların yoğunluklu çalıştığı (ve yönettiği) bir sektör olarak çocuk bakım sektörünün desteklenmesi yoluyla kadın istihdamını ve girişimciliğini desteklemek.[1235]

Kamusal alandaki çocuk bakımı/eğitiminin (kreşler, okullar vb.) kamu yararı dışsallıkları çok çeşitli olsa da çocuk gelişimine katkı sunması ve ebeveynlerinin (özellikle annelerinin) ev dışında çalışmasına olanak sunmaları özellikle önemlidir.[1236] Bu nedenle ebeveynlerin (özellikle annelerin) işgücünü destekleyen çocuk bakım hizmetlerine ilişkin piyasa tüketimini teşvik eden vergi politikaları oluşturulması tavsiye edilmektedir.[1237]

Vergi sistemlerinde çocuk bakımının dikkate alınması çeşitli şekillerde gerçekleşebilmektedir. İlk olarak, çocuk bakımı için yapılan harcamaların ebeveynlerin vergi matrahından indirimi söz konusu olabilmektedir. Arnavutluk, Belarus, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, İsviçre, Letonya, Lüksemburg, Malta, Norveç, Portekiz, Rusya, Ukrayna ve Yunanistan bu sistemi uygulayan ülkelerdendir. Bu ülkelerden bazısı bu indirimi eğitim harcamalarıyla sınırlamış (örn. Belarus, Estonya, Malta, Portekiz); bazısı eğitim harcamalarına sağlık harcamalarını da eklemiştir (örn. Letonya, Rusya). Bazı ülkelerde ise (örn. Danimarka, Belçika, Yunanistan) indirim kalemi çocuk bakımı *(childcare)* olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda örneğin Danimarka'da çocukların okula bırakılması ile ilgili ulaşım giderleri de indirime tabidir. İndirimlerin uygulanmasında belli bir oran (örn. Yunanistan- %30) ya da bir tutar sınırı (örn. Lüksemburg – 5400 euro) öngörülebilmektedir.

[1235] Lind / Gunnarsson, s.589. Çocuk bakımına yönelik masraflar ağırlıklı olarak tek ebeveynler ya da her iki eşin de çalıştığı durumlarda ikincil gelir elde eden eş üzerinde yoğunlaşmaktadır. Eşi çalışmayan ve çocuk bakımını çalışmayan eşinden temin eden (erkekler) bakımından ise bu masraflar ücret ödenmeden karşılanmaktadır, bkz. Akari Atoyama-Little, "Taxing single Mothers: A Critical Look at the Tax Code", **New York University Law Review**, Vol.88, No 6, 2013, s.2170.

[1236] De la Feria, **Taxation and Inequalities**, s.57; Atoyama-Little, ss.2170-2172.

[1237] Coelho ve diğerleri, s.21; Atoyama-Little, s.2173.

Bazen de indirime uygulanan sınır, çocuğun yaşına ya da eğitim durumuna göre değişebilmektedir (örn. Malta - kural olarak eğitim düzeyi arttıkça indirim kalemi artmaktadır; ancak en fazla indirim çocuk bakım merkezleri- *childcare centre* için tanınmıştır.). [1238]

Türkiye'de de çocuk için yapılan sağlık ve eğitim harcamalarının matrahtan indirimi mümkündür. Türk Medeni Kanunu m. 327[1239] "çocukların bakım ve eğitim giderlerini karşılama" başlığı ile çocuğun bakımının ebeveynler tarafından karşılanmasını öngörmektedir. Medeni kanun ile getirilen bu yükümlülük, mali gücü etkilediğinden vergi sisteminde dikkate alınması gerekmektedir. Bu anlayışın yeterli düzeyde olmasa da bir yansıması olarak GVK m.89/1-2'ye göre *"Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları"* gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir.[1240]

255 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde[1241] eğitim harcamaları *"Eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs ücretleri, okul servis ücretleri,[1242] kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile öğrencilerin özel yurt ve pansiyonlarda kalmaları durumunda ödenen tutarlar vergi indirimine esas alınacaktır."* şeklinde bir çerçeveyle belirlenmiştir.

Düzenleme birçok yönden eleştiriye açıktır. İlk olarak hükümden sadece beyanname veren mükellefler yararlanabilmektedir; tek işverenden beyanname verme sınırının altında ücret geliri elde eden kişiler -*kadınlar ağırlıklı olarak bu küme içindedir*- beyanname veremediklerinden bu indirim kaleminden yararlanamamaktadır. Bu durum, çocuklar için

---

[1238] **European Tax Handbook**, IBFD, 2022; Ayrıca bkz. OECD, Report on The Implementation of the OECD Gender Recommendations, C/MIN(2022)7, s.32.

[1239] TMK m.327: *"Çocuğun bakımı, eğitimi ve korunması için gerekli giderler ana ve baba tarafından karşılanır."*

[1240] GVK m.89/1-2'de düzenlenen indirimin uygulanmasının yasal koşulları için bkz. Üçüncü Bölüm. Mükellefin eşinin ilk evliliğinden olan ve velayeti eşinde bulunan çocuk için özel sağlık sigortası ve eğitim giderlerine ilişkin olarak talep edilen bir özelgede GİB'in yorumu şu şekilde olmuştur: *"…eşinizin vefat eden eski eşinden olan çocukları ile birlikte oturmanız ve geçim giderlerinin tarafınızca karşılanması kaydıyla söz konusu 3 çocuk için asgari geçim indiriminden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır."* şeklinde olmuştur, GİB, 38418978-120[32-15/3]-4323 sayılı ve 01.02.2016 tarihli özelge. (www.gib.gov.tr)

[1241] RG Tarih-Sayı: 24/12/2004- 25680. Bu tebliğ her ne kadar m.89'a ilişkin değil yürürlükten kaldırılan ve ücretlilerde vergi indirimi öngören m.121 ilişkin olsa da eğitim giderlerine yönelik vergi idaresi yaklaşımı göstermekte ve m.89'daki belirleme için de uygulanmaktadır.

[1242] GİB'in verdiği bir özelgede toplu taşıma abonman ücretinin bu kapsamda değerlendirilmemesi, bu maddenin vergi idaresi tarafından dar ve amacına aykırı yorumuna bir örnektir, bkz.GİB, Sayı-Tarih: B.07.1.GİB.4.16.16.01-120-182 - 21/07/2016 (www.gib.gov.tr). Böyle bir yorumun sosyal gruplar arasındaki gelir eşitsizliğini derinleştiren etkisine işaret etmekle yetiniyorum.

yapılan harcamaların indiriminin, cinsiyet eşitliğini sağlama amacından sapmasına neden olmaktadır. Özellikle tek ebeveyn durumunda olan ve tek işverene bağlı düşük ücretlerle çalışan anneler için bu hükmün uygulanabilirliği yoktur. Beyanname veren mükellef grubunu oluşturan ağırlıklı cinsiyet erkeklerdir ve bu hükümden de yine yüksek gelirli erkek mükellefler yararlanabilmektedir. Buna karşın düşük gelirli ve ücretli çalışan kadın mükellefler bu hükümden yararlanamamaktadır. Böylece hüküm, cinsiyet eşitsizliğinin önemli bir kesişim alanını oluşturan gelir eşitsizliğini vergi sistemi yoluyla derinleştirmektedir.

GVK m.89'un beyanname verenler ve ücretliler arasında yarattığı bu gelir adaletsizliğine ek olarak indirime dahil edilecek unsurların yorumuyla da gelir adaletsizliği artırılmaktadır. Örneğin GİB okul servis ücretlerini eğitim gideri olarak kabul ederken; toplu taşıma abonman ücretlerini hükmün kapsamında görmemiştir.[1243]

Görüldüğü üzere bu türden indirim uygulamaları düşük gelirli aileler üzerinde, çoğu durumda elverişli bir etki yaratmamaktadır.[1244] Piyasadan satın alınan bakım için matrahtan indirim sağlanması, evde çocuk bakımı sağlayan kişiler ile bunu piyasadan satın alan kişiler arasındaki eşitliğin sağlanmasına katkıda bulunacak; ancak bu indirimi talep edebilen -belli bir tutarın üstünde gelir elde edip beyanname verebilen- kişiler ile bunu talep edemeyen diğer mükellefler arasındaki eşitsizliği artıracaktır.[1245] Bu nedenle çocuk bakımına ve eğitimine yönelik yapılacak harcamaların tüm mükellefler için mali gücü de gözeten bir şekilde dikkate alınmasını sağlayacak bir sistem tasarımı gereklidir. Bu tasarım örneklerinden biri, matrahtan değil doğrudan ödenecek vergiden indirim sağlayan *(tax credit)* mekanizmalarının uygulanmasıdır.[1246] Ancak bu mekanizma da özellikle vergiden istisna tutulan tutarı aşan bir gelir elde edemeyen (asgari ücret düzeyindeki) düşük gelirli mükellefler için bir avantaj yaratmayacaktır. Çünkü düşük gelirli bireyler zaten çok az vergi ödediğinden veya hiç vergi ödemediğinden, bu politikalar yüksek gelirli hanelere katkı sunarak gelir eşitsizliği konusunda

[1243] GİB, 17192610-120[ÖZG-16-33]-182 sayılı ve 21/07/2016 tarihli özelge: *"toplu taşıma araçlarının kullanabilmesi için alınan abonman tipi ulaşım kartı bedellerinin gelir vergisi beyannamesinde eğitim gideri olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde bildirilecek gelirden, çocuğunuza ait okul servis ücretinin, harcamanın Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, eğitim harcaması olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır."*

[1244] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.32. Atoyama-Little, s.273; Fredman, s.86; Valodia, s.142.

[1245] Davies, s.187;

[1246] Reutersward, s.13.

"ters etki" yaratabilecektir.[1247] Bir diğer öneri ise gelir vergisinden ziyade, harcama vergileri aracılığıyla bu avantajların sağlanmasıdır.[1248] Bu kapsamda çocuk bakımını piyasada sunan kreşler, gündüz bakım evleri, okullar ve okul öncesi eğitim ve bakım hizmetleri üzerindeki harcama vergilerinin azaltılması bir başka yöntemdir. Son öneri ise tüm bu vergisel etkilerin kamu harcamalarına yönelik politikalarla birlikte ele alınarak değerlendirilmesidir.[1249]

Ayrıca vergi sistemlerinde çocuk bakımının dikkate alınması, çocuk bakım hizmeti sağlayanlara yönelik indirim ve istisna uygulamalarıyla gerçekleştirilebilmektedir. Bu hem harcama vergileri hem de gelir üzerinden alınan vergilerde söz konusu olabilir. Kreşler, öğretmenler, çocuk bakım evleri, çocuk bakıcıları gibi ücretli bakım profesyonelleri için avantajlı uygulamalar yapılması bu kapsamdadır.[1250] Örneğin Birleşik Krallık'ta çocuk bakımı sektörü vergiden muaf tutulmaktadır.[1251]

Türkiye'de kreş ve özel okul hizmetleri (II) sayılı listede sayılan hizmetlerdendir %10 oranında KDV'ye tabidir. Gelir üzerinden alınan vergilerde de eğitim hizmetine yönelik vergi teşvikleri dikkate çekmektedir. GVK m.20'de "Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası" ile[1252] "*Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar*" vergiden istisna tutulmuştur. Benzer bir istisna, KVK m.5/l'de[1253] konuya ilişkin bir istisna hükmü düzenlenmiştir. Buna göre *"Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve*

[1247] OECD, Report on The Implementation of the OECD Gender Recommendations, C/MIN(2022)7, s.32. Ayrıca bkz. Young, **Taxing Times**, s. 273. Bu ters etki, matrahtan indirim durumlarında daha belirgindir; çünkü vergi matrahından indirimin değeri artan oranlı tarifede üst dilimler için daha fazladır.

[1248] Fredman, s.86.

[1249] Valodia, s.142-143.

[1250] Gunnarsson / Schratzenstaller / Spangenberg, s.32.

[1251] OECD, Report on The Implementation of the OECD Gender Recommendations, C/MIN(2022)7, s.32.

[1252] GVK m.20: Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası: (Mülga: 24/12/1980-2361/14 md.; Yeniden düzenleme: 16/7/2004-5228/27 md.): *"Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar."*

[1253] KVK m5/1-l: İstisnalar: *"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır: "...I) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların, kreş ve gündüz bakımevlerinin ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.)"*

orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden" elde edilen kazançlar istisna tutulmuştur.[1254]

Hizmeti verenlere yönelik bu hükümlere ek olarak, 7103 sayılı Kanun[1255] ile getirilen değişiklikle GVK m.23'e eklenen 16. bent ile[1256] *"İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler",* gelir vergisinden istisna tutulmuştur.[1257] Bu hüküm, kadın istihdamını artırmayı amaç edinmektedir.[1258] Bu türden hükümler, kadınların çalışma koşullarının kadın ihtiyaçlarına uygun hale getirilmesi anlamında makul uyumlaştırma yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmektedir.[1259]

Çocuk bakımını odağa alan bu yaklaşım oldukça önemli ancak yetersizdir.[1260] Çünkü bu yaklaşım çocuk bakımının yalnızca "kadına" ait bir "yük" olduğu ön kabulünden ve olgusundan hareket etmekte ve bu olguyu güçlendirmektedir. Cinsiyet eşitliğinin sağlanmasında ücretsiz bakımın özellikle çocuk bakımının kadınlardan erkeklere ve devlete doğru yeniden

---

[1254] Bu düzenlemelerin eğitimin özendirilmesine yönelik olmasına karşın sadece vergilendirilmeyen bir alanda kâr elde etmek isteyenlerin de bu faaliyete yöneltebileceğine dikkat çekilmektedir, bkz. Göker, s.53.

[1255] RG Tarih-Sayı: 27.03.2018- 30373 (2. Mükerrer)

[1256] GVK m.23/1-16: *"(Ek: 21/3/2018-7103/4 md.) İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)"*

[1257] Karş. GİB, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-806 sayılı ve 29/02/2012 tarihli özelge.

[1258] 7103 Sayılı Kanun madde 4 Gerekçesi: *"- Madde ile,* ***kadınların çalışma hayatına katılmasının teşviki amacıyla,*** *işverenlerce okul öncesi çağındaki çocuklar için verilen ve ücretin bir parçası olan kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin vergi dışı bırakılması sağlanmaktadır. Düzenlemede, işverenlerce kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ile işverenler tarafından söz konusu hizmetin işyerinde verilmemesi durumunda kadın hizmet erbabına aylık olarak, asgari ücretin aylık brüt tutarının % 15'ini geçmemek üzere sağlanan kreş ve gündüz bakımevi yardımları ücret istisnası kapsamına alınmaktadır. Ödemenin çalışanlara nakden yapılmadan kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan yapılması gerekmekte olup, hizmet bedelinin belirlenen tutan aşması halinde aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir. Ayrıca, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi yardımı gibi adlar altında nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan diğer menfaatler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir."* , TBMM, Yasama Dönemi 26, Yasama Yılı 3, Sıra Sayısı: 533, 2/2/2018, s.8. (Vurgu yazara aittir.)

[1259] Kuru, s.333; Karan, **Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı**, s.255: *"doğum yapmış kadınların, yasalarda belirlenen doğum izninin ardından çocuğu ile ilgilenebilecek başka bir kişinin bulunmaması durumunda çocuğunu çalıştığı işyerine yakın bir kreşe bırakması veya gün içerisinde emzirmesi gerekebilmektedir. Bu durumda ilgili işyerinde bu şekilde bir düzenlemenin yapılmaması ve söz konusu olanakların kadın işçiye sağlanmaması makul uyumlaştırma yükümlülüğünün reddi olarak kabul edilebilecektir. Dolayısıyla bu sonuç cinsiyet temelinde ayrımcılık olarak nitelendirilebilecektir."*

[1260] Aynı yönde bkz. İnal, s.135.

dağıtılmasına ihtiyaç vardır. [1261] Kadınların kamusal alandaki görünürlüğünü artırma hedefine paralel şekilde, erkeklerin özel alandaki görünürlüklerini ve babalık deneyimlerini de göz önünde bulunduran bir vergi sistemi cinsiyet eşitliğine yönelik daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu kapsamda çocuk bakımı erkekler için de hem bir hak hem bir yükümlülük olarak kabul edilmelidir.[1262] Dolayısıyla hükmü, erkek hizmet erbabına doğru genişletmek cinsiyet eşitliğine yönelik önemli bir düzenleme olacaktır.

Ayrıca bu istisnanın kapsamını, ücretli çocuk bakımına erişen erkek hizmet erbabını da kapsayacak şekilde genişletmek kadın istihdamına da olumlu etki edebilecektir. Çünkü çocuk bakımı ağırlıklı olarak kadınların üstlendiği bir yük olduğundan erkek hizmet erbabına tanınacak vergi istisnası evde bu bakımı sağladığı için çalışamayan anneyi bu yükten kurtarıp, istihdama daha kolay katılmasına olanak sağlayabilecektir. Bu nedenle düzenlemenin erkek hizmet erbabını da kapsayacak şekilde genişletilmesi, kanunun amacına da daha uygun olacaktır.

Türkiye'de çocuğun mali güçte yarattığı etkinin vergi sistemlerinde yeterince göz önünde bulundurulmadığı söylenebilir. Bu tespit OECD raporlarında da görülmektedir. Örenğin Ücretlerin Vergilendirilmesine ilişkin 2025 raporunda Türkiye'deki bir çalışanın vergi yükünün çocuklu ya da çocuksuz olma durumunda değişimi %0 olarak ölçülmüştür (Buna karşılık OECD ülkelerinde ortalama olarak çocuk sahibi çalışanların vergi yükü %9,2 daha düşüktür.).[1263] Başka bir deyişle çocuk, ücretler üzerindeki vergi yükünde hiçbir etki yaratmamış, çocuğun mali güçte yarattığı etki göz önünde bulundurulmamıştır.

IV. Farklı "Aile" Yapılarının Vergi Hukukundaki Yeri

Vergi hukukunda eş ya da aile için farklı vergisel uygulamalarla karşılaşılması bazı soruları gündeme getirmektedir: kimler eş veya aile olarak tanınmalıdır? Hangi eşlere ve hangi

---

[1261] Fredman, s.93; Hodgson / Sadiq, s.111; Rodríguez/Itriago, s.6.

[1262] İHAM çocuk bakımına yönelik politikalarda sadece anneye tanınan hakların, hem toplumsal cinsiyete dair kalıpyargıları sürdürerek kadınların iş hayatına hem de erkeklerin babalık deneyimlerini göz ardı ederek erkeklerin aile hayatına dezavantajlı etkisi olduğunu belirtmiştir, bkz. İHAM, Konstantin Markin v. Rusya, Başvuru no. 30078/06, 22/3/2012, para.104.

[1263] OECD, Taxing Wages 2025: Türkiye. Bu rakamlara ek olarak hane üzerindeki ortalama vergi oranı hesaplandığında Türkiye, çocuklara ilişkin yardımlar ve vergi düzenlemeleri hesaba katıldığında, iki çocuklu ortalama evli bir çalışan için %28,4 net ortalama vergi oranıyla, OECD içinde en yüksek orana sahip ülke olarak, (OECD ortalaması %14,2) ön plana çıkmaktadır. Bunun anlamı Türkiye'de iki çocuklu ortalama evli bir çalışanın vergi ve aile yardımları sonrası eline geçen maaşının brüt maaşının yalnızca %71,6'sına tekabül ettiği; OECD ortalamasında bu oranın %85,8 olduğudur. Bu veriler Türkiye'nin aileyi ve çocuğu bir mali güç göstergesi olarak benimsemediğini ve vergilendirme sistemlerinde yeterince dikkate almadığını göstermektedir.

aile yapılarına özellikli vergi uygulamaları getirilebilir yahut getirilmelidir? Eş ve aile tanımının sınırlandırıcı bir şekilde belirlenmesi ayrımcılık yasağı kapsamında nasıl değerlendirilecektir?

Aile kurumu birçok ülkede anayasal seviyede düzenlenmiştir. Bunlara ek olarak uluslararası anlaşmalarda da aileye ilişkin özel hükümler yer almaktadır. Bu düzenlemeler aile kurmanın bir hak olarak ele alındığı liberal düzenlemeler ve/veya ailenin devlet tarafından korunmasını düzenleyen koruyucu hükümler şeklinde olabilmektedir.[1264]

Evlilik, kişilere özel bir statü kazandırmaktadır. Evli çiftler birbirlerine karşı hukuki birtakım haklar edinir ve birtakım yükümlülükler üstlenir. Bu hak ve yükümlülüklere yönelik irade, tarafların beyanlarının bir kamusal makam önünde ifade edilmesiyle ortaya çıkar. Bu yönüyle evlilik, sosyal ya da duygusal bir ilişkinin ötesinde bir hukuki ilişki kurar. Son yıllarda artan bir ivmeyle birlikte birçok ülkede evlilik dışında devlet tarafından tanınan kayıtlı birliktelik rejimleri de hukuk sistemlerinde yer edinmeye başlamıştır. Böylece eşe tanınan vergisel avantajların, kayıtlı birliktelik içindeki kişilere uygulanıp uygulanmayacağı sorunu ortaya çıkmıştır. Birçok ülke, ortak beyan yönteminin benimsendiği yahut eşe tanınan vergisel avantajların olduğu durumlarda bunları eşcinsel çiftleri de kapsayacak şekilde genişletmek için vergi yasalarını değiştirmiştir.[1265]

Evli ya da kayıtlı birliktelik yaşayan çiftlerle, nikahsız birliktelikler arasındaki farklılığın esasında ortak yaşama ve bu yaşamın gereği olarak dayanışma ve bağlılığa dair "sözleşmeden" kaynaklandığı söylenebilir. Eşler ya da kayıtlı birliktelikler, resmi olmayan birlikteliklere göre birbirlerine destek olacaklarını resmi makamlar önünde taahhüt etmiş olmaktadır. Vergiler de bu dayanışmanın bir parçası olarak, ortak şekilde katlanılacak bir mali yük olarak düşünüldüğünde, vergi hukukundaki farklılık daha anlaşılır olmaktadır.[1266] Bu nedenle vergi hukukunda eşlere yönelik düzenlemeler (özellikle gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi kapsamında) çoğunlukla bu hukuki ilişki çerçevesinde yorumlanır.

Evlilik ya da kayıtlı ortaklık statüsü kazanımının önünde hukuki engeller olan kişilere -*özellikle eşcinsel çiftler söz konusu olduğunda bu durum belirginleşmektedir*- tanınmayan vergi avantajlarının vergide eşitlik ilkesini ve cinsel yönelime dayalı ayrımcılık yasağını zedeleyip

[1264] Ayrıntılı bilgi için bkz. Birinci Bölüm, Ailenin Korunması alt başlığı.

[1265] Stewart, **Tax and Government**, s.125.

[1266] Trindade Marinho / Vapaille, s.452.

zedelemeyeceği soruları gündeme gelebilecektir. Bu tür birliktelikler ortak yaşama dair dayanışma ve bağlılıklarını yasal engeller nedeniyle hukuki bir sözleşmeye dönüştürememektedir. Fiili olarak kurdukları sosyal ve ekonomik ilişki ise evli bir çiftin ilişkisine benzeyebilmektedir. Birbirlerine her tür maddi desteği sağlayan ve hayatlarını bu destek üzerinden planlayan çiftlerin mali güçleri de bu plan üzerinden şekillenmektedir.

A. Eşcinsel Birliktelikler: Cinsel Yönelim Temelinde Ayrımlar

Vergi hukukunda cinsel yönelim temelinde farklı uygulamalar söz konusu olmaktadır. Bu farklılıklar arasında en belirgini aileye ve eşe yönelik vergisel kuralların eşcinsel çiftlere uygulanmamasıdır. Bazı ülkelerde eşcinsel hakları alanında önemli gelişmeler yaşansa da birçok ülkede eşcinsel evliliklerin tanınmaması ya da sınırlı haklarla kabul edilmesi[1267] bu çiftlerin vergi avantajlarından faydalanmasını engelleyebilmekte, böylece cinsel yönelime dayalı olarak fazla bir mali yüke katlanmaları gerekmektedir.

Vergi hukuku evliliğe ve eşe özel hükümler getirdiğinde bunların eşcinsel çiftleri kapsayıp kapsamadığının belirlenmesi gerekmektedir. Eşcinsel çiftlerin özellikle veraset vergisinde eşlerden daha fazla vergi yüküyle karşılaşmalarının cinsel yönelim temelinde vergi ayrımcılığını olduğu belirtilmektedir.[1268] Cinsel yönelim, ayrımcılık yasağı değerlendirmelerinde yasak temellerden biridir.[1269] Bu nedenle cinsel yönelim temelinde vergisel ayrımcılık söz konusu olduğunda bunun ancak çok önemli ve zorlayıcı bir gerekçe ile meşrulaştırılması gerekmektedir. Aksi halde söz konusu vergisel hüküm ya da uygulama, ayrımcılık yasağına aykırı olacaktır.

[1267] Eşcinsel çiftlere bazı hukuk sistemlerinde resmi evlilik hakkı tanınmışken (örn. Hollanda, Belçika, İspanya, İsveç, Portekiz, Danimarka, Fransa, Lüksemburg, İrlanda, Finlandiya, Malta, Almanya, Avusturya, Slovenya) bazı sistemlerde kayıtlı birliktelik şeklinde resmi evliliğe yakınlaştırılan bir medeni ortaklığa (örn. Estonya, Hırvatistan İtalya) izin verilmektedir. Türkiye'nin de içinde yer aldığı diğer bazı ülkelerde ise eşcinsel çiftlere hukuk sistemi tarafından tanınan/verilen herhangi bir evlenme hakkı/izni bulunmamaktadır. Hatta bazı ülkelerde (örn. Bulgaristan, Hırvatistan, Letonya, Litvanya, Macaristan, Polonya, Slovakya) eşcinsel evlilikler anayasal düzeyde yasaklanmaktadır. Avrupa ülkelerine ilişkin bu açıklamalar ve detaylı bilgi için bkz. David de Groot, **The rights of LGBTI people in the European Union**, European Parliamentary Research Service, PE 747.896 – May 2023. Polonya'da bu yasağın vergi sistemine etkilerini inceleyen bir çalışma için bkz Wasik, s.929-956. Avrupa ülkelerindeki bu gelişmeler, eşcinsel evliliklere izin verilmemesinin İHAS m.12 ihlali olarak değerlendirilmesine yönelik bir fikir birliği/konsensüs olup olmadığı değerlendirmelerinde önem arz edecektir. Benzer değerlendirme için bkz. Harris / O'Boyle / Warbrick, s.710-711.

[1268] Young, "Lesbians and Gay", ss.534-559; Infanti, **Selfish,** ss.115-116; Wasik, s.950.

[1269] Bu belirleme hem İHAM hem de AYM kararlarında görülmektedir. Bkz. İHAM, E.B. v. Fransa, Başvuru no: 43546/02, 22/01/2008, para.50; AYM Ahmet Şanci, B. No: 2012/29, 05.11.2014 para.54; Şahin Karaman, B.No: 2012/1205, 08.05.2014, para.41; Sadıka Şeker, B. No. 2013/1948, 23.01.2014, para.59

Devletin bu farklılık için öne sürdüğü neden ailenin korunmasıdır. Ancak cinsel yönelimi farklı bireylere evlenme hakkı tanınmamasının devletin aileyi koruma ödevini yerine getirmek bakımından neden bir sorun teşkil ettiğini ve bu sorunun çözümü için eşcinsellere evlilik tanınmamasının neden zorlayıcı ve önemli bir gerekçe oluşturduğunu devletin ortaya koyması gerekmektedir. [1270]

Türkiye'de bu çalışmanın yapıldığı tarih itibariyle vergi hukuku özelinde konuya dair herhangi bir uyuşmazlık/yargı kararı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, son yıllarda bazı ülkeler eşcinsel çiftlerin vergi hukukundaki statüsünü heteroseksüel çiftlerle eşitlemeye yönelik reformlar gerçekleştirmiştir. ABD'de Yüksek Mahkeme'nin Windsor kararı sonrası, eşcinsel çiftlerin heteroseksüel çiftlerle aynı vergi avantajlarından yararlanması sağlanmıştır. Benzer şekilde Avrupa Birliği ülkelerinin çoğunda eşcinsel çiftlere tanınan "medeni birliktelik" statüsü sonrası, vergisel muamelelerdeki eşitlik problemini gündeme gelmiştir. Böylece karşılaştırmalı hukukta, vergi hukuku özelinde konuya ilişkin oldukça geniş bir içtihat, mevzuat ve literatür birikimi oluşmuştur.

Avrupa hukuku açısından konuya bakıldığında başlangıç olarak denilebilir ki İHAM ve ABAD konuyu ele alırken eşcinsel çiftlerin evlilik/kayıtlı ortaklık içinde bulunup bulunmadığını başka bir deyişle "medeni durumu" bir karşılaştırma kriteri olarak göz önünde bulundurmaktadır.[1271] İHAM'ın *Courten v. Birleşik Krallık*[1272] ve *Manenc v. Fransa*[1273] davalarında görülen bu yaklaşıma göre, eşcinsel bir kişinin evli çiftlere tanınan vergisel avantajın kendisine tanınmamasının mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağını ihlal ettiğini iddia edebilmesi için, evli çiftlerle karşılaştırılabilir bir statüde olması gerekir. İHAM'ın evlilik statüsü ile ilgili olarak kullandığı karşılaştırma kriteri ise, çiftlerin birbirine karşı kamu tarafından tanınan "hak ve yükümlülükler" üstlenmesidir. Buna dair belirlemede ise devletlerin takdir marjı olduğu belirtilmektedir.[1274] Ulusal düzeyde ise ABD, Kanada ve Almanya'da meselenin cinsel yönelim temelinde ama yine yasakoyucunun medeni durum

[1270] Scherpe, s.92. Örnek karar için bkz. İHAM, X ve diğerleri v. Avusturya, Başvuru no. 19010/07, 19/02/2013, para.151.

[1271] Konuya İlişkin detaylı açıklamalar için bkz. İkinci Bölüm, Karşılaştırılabilirlik Testi alt başlığı.

[1272] İHAM, *Courten v. Birleşik Krallık*, no. 4479/06, 4.11.2008.

[1273] İHAM, *Manenc v. Fransa*, no 66686/09, 21.09.2010.

[1274] [1274] *Lindsay* ve *Feteris-Gerards* başvurularında takdir marjına ilişkin değerlendirmeler için bkz. Baker, "Taxation and ECHR", s.319. *Courten* ve *Manenc* kararları için takdir marjına yönelik değerlendirmeler için bkz. Francesco Crisafulli, "Same-Sex Couples' Rights (Other than the Right to Marry) Before the ECtHR", **Same-Sex Couples before National, Supranational and International Jurisdictions** (Ed. Daniele Gallo / Luca Paladini / Pietro Pustorino), Springer, 2014, s.423.

belirlemeye yönelik takdir marjı ile birlikte ele alındığı görülmektedir. Öz bir ifadeyle yasakoyucu eşcinsellere yönelik bir medeni statü tanıdığında, vergi hukukunda eşcinsellere yönelik farklı vergisel kurallar cinsel yönelim temelinde ayrımcı kabul edilmektedir.

1. İHAM: Courten Kararı

Courten başvurusunda başvurunun konusu, uzun süredir birlikte yaşayan eşcinsel bir çiftin birinin ölümü halinde, hayatta kalan partnerin, eşlere tanınan veraset vergisi avantajlarından yararlanamamasına ilişkindir. Başvuran Andrew Courten, 27 yıllık partneri Bay Stanley ile tüm gelir ve varlıkları üzerinde ortak mülkiyet kurmuştur. Stanley'nin 2005 yılında hayatını kaybetmesi üzerine Courten, Inland vergi dairesine bir mektup yazarak, 1984 tarihli Veraset Vergisi Kanunu m.18 uyarınca eşlere ait mallara uygulanan veraset vergisi istisnasının[1275] kendisine de uygulanmasını talep etmiştir. Inland vergi dairesi 22 Haziran 2005 tarihli yazısıyla başvurucuya Veraset Vergisi Kanunu m.18 kapsamında istisna koşullarının olayda mevcut olmadığını bildirmiştir. Vergi dairesi bunun cinsel yönelim temelinde bir farklılık olmadığını göstermek amacıyla, evli olmayan karşı cinsiyetten çiftler için de istisna talebinin reddedildiği bir başka karar olan *Holland v. IRC ([2003] STC (SCD) 43)* davasına atıfta bulunmuştur. Bunun üzerine Courten, 25 Temmuz 2005 tarihli bir mektupla kendisinin ve Stanley'nin karşı cinsiyetten birlikte yaşayan çiftlerin aksine hukuken evlenemediklerini ve vergi avantajına yönelik haktan bu nedenle yararlanamadıklarını belirterek atıfta bulunulan *Holland v. IRC ([2003] STC (SCD) 43)* davasından farklı bir durumun söz konusu olduğunu belirtmiştir. Başvuran bu sonucun mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak cinsel yönelim temelinde ayrımcılık yasağı ihlali olduğu iddiasındadır.

Hükümet, İHAM başvurusuna sunduğu dilekçede başvuranın şikayetini öncelikli olarak ulusal mahkemelere taşıması gerektiğini ifade etmiştir. Hükümet ayrıca Lordlar Kamarası'nın *Ghaidan v. Godin-Mendoza [2004] 2 AC 557* davasındaki[1276] kararına atıfta bulunarak,1984 tarihli Veraset Vergisi Kanunu m.18'de geçen "eş" (*spouse*) kelimesinin, başvuranın Stanley ile olan ilişkisini de kapsayacak şekilde (iç hukukta) yorumlanabileceğini belirtmiştir. Hükümet

[1275] 1984 tarihli Birleşik Krallık Veraset Vergisi Yasası uyarınca, bir kişinin mülkünün değeri üzerinden %40 oranında veraset vergisi alınıyordu. Bu oran, 2006-2007 vergi yılı boyunca yapılan transferler için 285.000 sterlin'i ve 2007-2008 için 300.000 sterlini aşan herhangi bir miktar için geçerlidir. Ölen kişiden eşine veya "medeni partnerine" geçen mallar (2004 tarihli Medeni Birliktelik Yasası kapsamında eşcinsel çiftler için getirilen bir kategori) vergiden istisnaydı. Bkz. İHAM, **Factsheet – Taxation and the ECHR**, Ekim 2022, s.21, dn.4.

[1276] Eşcinsel çiftten birinin ölümü üzerine diğerinin kiracılık statüsünün tartışıldığı bu kararda, söz konusu kira mevzuatında geçen "eski kiracı ile karı veya kocası olarak yaşayan kişi" *(person who was living with the original tenant as his or her husband or wife)* ifadesinin sadece karşı cinsten çiftleri değil, aynı zamanda uzun süreli istikrarlı bir ilişkisi olan eşcinsel çiftleri de kapsadığına karar verilmiştir.

başvuranın, mevzuattaki bu tür bir yorumun düzeltilmesi için iç hukukta çeşitli mekanizmalara başvurabileceğini ancak bu yolu seçmediğini ileri sürmüştür. Başvuranın şikayetlerinin esasına ilişkin olarak ise Hükümet, başvuranın evli kişiler (*married persons*) veya medeni birliktelik (*civil partnership*) içindeki kişilerle benzer bir durumda olduğuna yönelik argümana itiraz etmiş, evliliğin hukuki etki ve sonuçlarının farklı bir statü olarak belirlendiğini ve bu tercihin altında yatan politikayı vurgulamıştır. Evliliği teşvik etmek için evli çiftlere vergi avantajları tanımak, devletlerin bu alandaki geniş takdir marjı dahilindedir. Bu argümanı öne sürerken Hükümet, kız kardeşlerin evli çiftlerle karşılaştırılabilir statüde olmadığına dair verilen *Burden* kararına dayanmıştır.

Başvuran, Hükümetin atıfta bulunduğu ve kız kardeşler ile evli çiftlerin karşılaştırıldığı *Burden* kararında akrabalığa dayalı ilişkilerin incelendiğini vurgulayarak; akrabalık ilişkileri ile evliliğin ve medeni birlikteliklerin ayırt edilebilmesine karşın, bu ayrım kriterinin birlikte yaşayan eşcinsel çiftler için geçerli olamayacağını ileri sürmüştür. Bu nedenle Başvurana göre -akrabalık ilişkisinin söz konusu olduğu- Burden davasındaki İHAM kararının, birlikte yaşayan eşcinsel çiftlerle, karşı cinsiyetten evli çiftlerin benzer statüde olduğuna yönelik dolaylı bir kabul olarak da yorumlanabileceğini iddia etmiştir. Eşcinsel çiftlerin, kamusal-bağlayıcı bir hukuki ilişkiye girmemiş olmasının, o zamanlar eşcinsel çiftlere böyle bir hak tanınmadığı için olduğunu vurgulamış ve bunun evli çiftlerle aralarında ayırt edici bir özellik olarak değerlendirilemeyeceğini savunmuştur. Evli çiftler ile medeni birliktelikleri ve hukuki olarak bağlayıcı bir anlaşma olmaksızın birlikte yaşayanları karşılaştırmayı ve bunlar arasındaki farklılığı ayırt etmeyi mümkün kılan şeyin, seçim unsuru olduğunu belirtmiştir.

İHAM, eşcinsel çiftlere tanınan medeni birlikteliği evlilikle eşit statüde görmesinin, her iki durumda da tarafların birbirlerine karşı kamusal ve bağlayıcı yükümlülükler üstlenmiş olmaları temelinde olduğunu ifade ederek incelemesine başlamıştır. Bu nedenle, partneriyle uzun süreli ancak kayıtlı olmayan bir ilişki içinde yaşayan başvurana bu durumun uygulanamayacağına ve bu çiftin evli bir çiftle benzer statüde kabul edilemeyeceğine karar vermiştir. Çünkü Courten ile partneri arasındaki ilişki bir kamusal makam önünde verilen irade beyanına dayanan bir bağlayıcılık içermemektedir.

Bu başvuru, İngiltere'de 2004 tarihinde kabul edilen Medeni Birliktelik Yasası'nın yürürlüğe girmesinden önce gerçekleştiğinden, başvuran ilgili zamanda kendi seçimi olmaksızın evliliğe benzer hukuken bağlayıcı bir statüye giremediğine işaret etmiştir. İngiltere yasama organı eşcinsel çiftlere 5 Aralık 2005 tarihinden itibaren veraset vergisi avantajları da

dahil olmak üzere, ilişkilerini tanımak ve bu ilişkilere hukuki sonuçlar bağlamak için medeni kayıtlılık imkânı sağlamıştır. Ancak, İHAM'a göre yerleşik bir fikir birliğinin[1277] olmadığı sosyal haklar alanında Devletler mevzuat değişikliklerinin uygulanma zamanı konusunda da bir takdir marjından yararlanmalıdır. Hükümet bu değişikliği daha erken bir tarihte yapmadığı ve böylece başvuranın birlikteliğine veraset vergisinde eşlere ve kayıtlı birlikteliklere tanınan avantajlardan yararlanma imkanını daha erken bir tarihte sağlamadığı için eleştirilemez.

Bu nedenle İHAM, ayrımcılık yasağının karşılaştırılabilirlik testine göre başvuranın evli çiftlerle benzer bir durumda olmadığını belirtmiş ve şikâyet hakkında açıkça dayanaktan yoksun olma gerekçesiyle kabul edilemezlik kararı vermiştir.

Böylece İHAM, partneriyle uzun süreli ancak kayıtlı olmayan bir ilişki içinde yaşasa bile Courten kararında kişinin bu türden bir kamusal-bağlayıcı yükümlülük *(public and binding obligations)* üstlenmediğinden, birlikteliklerinin evlilikle aynı statüde değerlendirilemeyeceğine karar vermiştir. İHAM bu davada, Lindsay, Shackell ve Burden kararlarına atıfta bulunarak, vergi avantajları söz konusu olduğunda "evli olmayan çiftlerin" evli bir çiftle benzer statüde olmadıklarını tekrar etmiştir.

İHAM'ın çiftin fiili ilişkisine hiç odaklanmaması eleştiriye açıktır. Çift 27 yıl birlikte yaşamıştır ve tüm malvarlıkları ortaktır. Çiftin ekonomik bir birim oluşturduklarını gösteren bu unsurlara dair bir değerlendirme yapılması gerektiği ifade edilebilir. Bu gereklilik İHAM'ın özel hayata saygı hakkı incelemelerinde geliştirdiği fiili aile *(de facto family)* doktrinine uygun bir yöntem olarak değerlendirilebilir. Belirtmekte fayda var ki Courten kararı özel hayata saygı hakkı ile değil, mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağı incelemesiydi.

2. İHAM: Manenc Kararı

İHAM'ın eşcinsel çiftlere yönelik ayrımcılığı incelediği bir başka karar olan ***Manenc başvurusunda***[1278] özel hayata saygı hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağı incelemesi yapılmıştır.

Başvurucu Manenc, eşcinsel bir birliktelik yaşadığı hayat arkadaşıyla, Fransız hukukunda "*pacte civil de solidarité" (PACS)* olarak bilinen medeni birliktelik kaydı

[1277] Fikir birliğine *(concensus)* ilişkin bkz. Harris / O'Boyle / Warbrick, s.9-12.

[1278] İHAM, *Manenc v. Fransa*, no 66686/09, 21.09.2010.

yaptırmıştır. Ancak, partnerinin ölümünün ardından, başvurucuya partnerinin emekli maaşından yararlanma hakkı verilmemiştir. Fransa'da bu tür haklar yalnızca evli çiftlere tanındığı için başvurucunun emekli maaşından yararlanma talebi reddedilmiştir.

İHAM bu başvuruda İHAS m.8'in (özel hayata saygı hakkı) doğrudan, ölen bir sigortalının hayatta kalan eşi için aylık hakkı konusunda açık bir emir içermediğini, ancak bu yönde bir hak tanıyan hukuk sistemlerinde bu durumun özel hayatın kapsamına girdiğini belirtmiştir. Doğrudan vergisel bir uyuşmazlık olmayan bu davadaki İHAM yorumu, hayatta kalan eşin yararlandığı vergi avantajları için de yapılabilecektir.

İHAM bunun ardından cinsel yönelimin söz konusu olduğu İHAS m.8'le bağlantılı ayrımcılık yasağı incelemelerinde, farklı muamele için özellikle ciddi ve zorlayıcı nedenler *(fr. raisons particulièrement graves et convaincantes)* bulunması gerektiğini hatırlatmıştır.

Bu tespitlerin ardından Fransa'daki PACS düzenlemesini incelemiştir. PACS'ın vergi, mülkiyet ve sosyal konularda birtakım hak ve yükümlülükler *(droits et obligations)* getirdiğini belirtse de bu kabulün hemen ardından *"başvuranın, bir PACS ile bağlı olduğu kişinin ölümünün ardından, hayatta kalan bir eşle benzer veya karşılaştırılabilir bir durumda olmadığı"* sonucuna varmıştır. Mahkeme, PACS ile evlilik arasında özellikle mirasa ilişkin konularda farklı düzenlemeler olması ve PACS'ın çiftlerden birinin tek taraflı basit bir beyanıyla sona erebilmesi açısından evlilik ile farklılıklar taşıması nedeniyle bu sonuca ulaştığını belirtmiştir.

İHAM, Fransız Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde mali dayanışma yükümlülüğünün *(l'obligation de solidarité financière)* özellikle ölüm ve yaşlılık gibi sigorta ödemelerindeki avantajların yalnızca evli çiftler için düzenlendiğini gözlemlemiştir. Mahkeme'ye göre, aynı durumda olan herhangi bir kişi (herhangi bir PACS ortağı) partnerinin cinsiyetine bakılmaksızın aynı muameleyi göreceği için, durumdaki bu farklılığın cinsel yönelime dayandığını gösteren bir delil yoktur. Mahkeme bu bağlamda, resmi INSEE istatistiklerine dayanarak, PACS partnerlerinin çoğunun farklı cinsiyetlerden olduğu verisine dayanmıştır. Başka bir deyişle PACS'a farklı muamele edilmesi eşcinsellere farklı muamele edildiği anlamına gelmemektedir; çünkü düşünülenin aksine, PACS ortaklarının çoğu aslında heteroseksüel çiftlerdir. Davacının talep ettiği ölüm aylığı, cinsel yönelimi nedeniyle değil, bir PACS partneri olduğu gerekçesiyle reddedilmiştir. PACS ortaklığındaki farklı cinsiyetten partnerler de aynı muameleyi görmektedir. Sonuç olarak, Fransa'da ölüm yardımına hak

kazanmaya ilişkin mevzuatın, "evlilik bağına" dayalı "ailenin korunması" gibi meşru bir amacı bulunduğunu belirten Mahkeme, bu mevzuatın kapsamının, cinsel yönelimleri ne olursa olsun, PACS partnerleri hariç tutularak, evli çiftlerle sınırlandırılmasının Sözleşme'nin bu alanda Devletlere bıraktığı geniş takdir marjına uygun olduğu sonucuna varmıştır.

Görüldüğü üzere İHAM, evliliği objektif bir karşılaştırma kriteri olarak kabul etmektedir. Buradaki evlilik kapsamını belirlemek bakımından da devletlere geniş bir takdir marjı bırakmaktadır. Cinsel yönelimi nedeniyle istese dahi evlilik statüsüne giremeyecek olanların söz konusu karşılaştırma kriterini uygulayarak ayrımcılık oluşmadığına karar vermektedir. Cinsel yönelime dayalı ayrımcılık incelemelerinde kullandığı zorlayıcı gerekçe ölçütünü kullanma konusundaki tutarlılığı ise tartışmaya açıktır.

Cinsel yönelime dair ayrımcılık iddialarının dolaylı ayrımcılık kapsamında da muhakkak değerlendirilmesi gerekir. Çünkü görünüşte tarafsız ve objektif bir kriter olan -somut olayda medeni durum farklılığı- ancak uygulamada özellikle belirli bir grubun -eşcinsel çiftlere- üyelerine orantısız bir şekilde zarar verecek sonuçlar doğurduğu için bu tür hüküm ve uygulamalar dolaylı ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilmelidir.[1279] Bu kapsamda Manenc kararında PACS'a dair veriler birlikteliklerinin çoğunluğunun eşcinsellerden oluştuğuna yönelik bir sonucu gösteriyor olsaydı, İHAM'ın yorumu ne olurdu sorusu akıllara gelmektedir. Bu spekülatif ama sormaya ve üzerinde düşünmeye değer bir sorudur.

3. ABAD: Römer Kararı

Eşcinsel çiftlerin vergi hukuku özelinde ayrımcı muameleye maruz kaldıkları iddiasının incelendiği bir başka karar ise ABAD önüne taşınan *Römer*[1280] davasıdır.

Bu davada Römer 1950'de başladığı ve iş göremezlik nedeniyle ayrılmak zorunda kaldığı 31 Mayıs 1990 tarihine kadar Freie und Hansestadt Hamburg'da idari personel sıfatıyla çalışmıştır. 1969'dan beri Bay U. ile birlikte yaşayan Bay Römer, 15 Ekim 2001 tarihinde "LPartG" uyarınca hayat ortaklığı *(life partnership)* statüsünde birlikteliklerini resmi olarak kaydettirmiştir. Bay Römer bu gelişmeyi eski işverenine 16 Ekim 2001 tarihli bir mektupla bildirmiştir. 28 Kasım 2001 tarihli müteakip bir mektupla, 1 Kasım 2001 tarihinden itibaren

[1279] Gonzalez-Salzberg, ss.103-104.

[1280] ABAD, *Jürgen Römer v. Freie und Hansestadt Hamburg, C*-147/08, 10/05/2011. Bu davaya ilişkin ayrıntılar için bkz. İkinci Bölüm, Karşılaştırılabilirlik Testi alt başlığı.

geçerli olmak üzere emeklilik maaşının evli çiftlere yönelik III/0 isimli daha avantajlı olan vergi kategorisinden yeniden hesaplanmasını talep etmiştir. İşveren, 10 Aralık 2001 tarihli bir mektupla, Bay Römer'e, ilgili mevzuat uyarınca söz konusu vergi kategorisinin sadece evlilere uygulandığını belirterek, emekli maaşının hesaplanmasında değişiklik talebini reddetmiştir.

Bay Römer bu karara karşı dava açmıştır. Römer, mevzuat hükmünde geçen "eşinden kalıcı olarak ayrılmamış evli *(married pensioner not permanently separated)*" statüsünün, LPartG uyarınca kayıtlı bir hayat ortaklığı kuranları da kapsayacak şekilde yorumlanması gerektiğini iddia etmiştir. 2000/78 sayılı AB Direktifinin[1281] kendi durumunda evlilerle eşit muamele görme hakkını garanti ettiğini, bu Direktifin ulusal yargılamada doğrudan uygulanması gerektiğini belirtmiştir.

İşveren ise "eşinden kalıcı olarak ayrılmamış evli" statüsünün, Bay Römer'in iddia ettiği gibi yorumlanamayacağını iddia etmiştir. Alman Anayasası m.6/1 hükmünün evlilik ve aileyi Devletin özel koruması altına aldığını ifade eden işveren, emeklilik maaşlarını hesaplarken ortak vergilendirme müessesesi *(joint taxation)* ile III/0 vergi kategorisinin yapısal bir paralellik ilişkisi içinde olduğunu belirtmiştir. Emeklilere ihtiyaçlarını karşılamak için aylık olarak sağlanan mali kaynakların; mesleki faaliyet süresi boyunca ortak vergilendirme yoluyla, sonrasında ise emeklilik maaşı hesaplanmasında III/0 vergi kategorisi yoluyla belirlendiğini iddia etmiştir. Böylece ilgili statünün bir aile kurma nedeniyle oluşan ek mali yükü telafi etmek için tasarlandığını belirtmiştir.

Uyuşmazlığa bakmakta olan Arbeitsgericht Hamburg (Hamburg İş Mahkemesi), 4 Nisan 2008 tarihli bir ara kararla konu ile ilgili olarak Adalet Divanı'na başvurmaya karar vermiştir. ABAD ilk olarak, olayda 2000/78 sayılı Direktif m.3/3[1282] kapsamında bir sosyal güvenlik ödemesi olmadığına ve kural olarak Direktifin davada uygulanabilir olduğuna karar vermiştir. Ardından AB hukukunda, kişilerin medeni durumlarına ilişkin kuralların Üye Devletlerin yetki alanına girdiğini belirten Divan, 2000/78 sayılı Direktifinin amacının, istihdam ve meslek bakımından, cinsel yönelim *(sexual orientation)* temelinde ayrımcılık da dahil olmak üzere belirli ayrımcılık türleri ile mücadele etmek olduğunu (m.1) vurgulamıştır.

[1281] Council Directive 2000/78/EC of 27 November 2000 establishing a general framework for equal treatment in employment and occupation, OJ L 303, 2.12.2000, ss.16–22.

[1282] Hüküm şu şekildedir: "*Bu Direktif, sosyal güvenlik veya sosyal koruma planları da dahil olmak üzere, devlet programları veya benzeri programlar çerçevesinde yapılan ödemelere uygulanmaz."*

ABAD, 2000/78 sayılı Direktif, m.1'deki ayrım temellerinden *(cinsel yönelim/sexual orientation da açık bir şekilde bu maddedeki ayrım yasakları kapsamdadır)* herhangi birine dayalı olarak doğrudan ayrımcılık (Direktif m.2/2-a) olup olmadığı değerlendirmesinde, öncelikle, durumların karşılaştırılabilir olması gerektiğini belirtmektedir. Bu durumda aranan koşul, durumların aynı olması (*identical*) değil, karşılaştırılabilir (*comparable*) olmasıdır. Bu karşılaştırılabilirliğin genel ve soyut bir şekilde değil, amaçlanan hedef doğrultusunda spesifik ve somut bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.

ABAD'a göre durumların karşılaştırılması, ulusal hukukun genel ve kapsamlı olarak kayıtlı birliktelikleri evliliğe hukuken eşdeğer görüp görmediğini incelemekten ibaret olmamalı; sağlanan faydanın amacı ve koşulları dikkate alınarak eşlerin ve kayıtlı birlikteliklerin "hak ve yükümlülüklerine" odaklanan bir analize dayanmalıdır. Bu kapsamda ilgili davadaki olayların yaşandığı Almanya'daki duruma odaklanan ABAD, LPartG'nin yürürlüğe girdiği 2001'den itibaren, Almanya'nın eşcinsel çiftlerin birlikte yaşamalarını karşılıklı destek ve yardım temelinde hukuken tanınan bir sisteme dönüştürdüğünü tespit etmiştir. Böylece Almanya, yalnızca farklı cinsiyetten kişilere özgü olarak kabul edilen evliliği, aynı cinsiyetten çiftlere tanımasa da aynı cinsiyetten çiftler için, rejimi kademeli olarak evliliğe eşdeğer hale getiren kayıtlı birliktelikleri ayrı bir rejim şeklinde düzenlemiştir.

ABAD evlilik ile kayıtlı birliktelik statüsü arasındaki temel farkın, evlilik rejiminde eşlerin farklı cinsiyetten, kayıtlı birlikteliklerde ise çiftlerin aynı cinsiyetten olduğu varsayımına dayandığını tespit etmiştir.[1283] Mevcut davada söz konusu olan vergisel avantajın, işveren tarafından eski çalışanlarından birine ödenen emeklilik maaşı üzerinden gerçekleştirildiğine dikkat çeken ABAD, Römer'in talebinin reddinin gerekçesini oluşturan hükümde emeklinin yalnızca evli olmasını değil, aynı zamanda eşinden fiilen ayrılmamış olmasını da şart koştuğunu belirtmiştir. Bu durumun ilgili vergisel muamele ile emeklilik sürecinde, emekli olan kişiye ve dolaylı olarak onunla yaşayan kişilere fayda sağlayacağı düşünülen bir ikame gelir sağlamanın amaçlandığı şeklinde yorumlamıştır.

"LPartG" kapsamında kayıtlı birlikteliğin, birbirlerini desteklemek ve birlikte yaşamları boyunca evli eşler arasında olduğu gibi işleriyle ve mallarıyla birlikteliğin ortak ihtiyaçlarına katkıda bulunmak gibi görevler yüklediğini belirten ABAD, LPartG'nin yürürlüğe girmesinden

[1283] Karş. İHAM, *Manenc v. Fransa*, no 66686/09, 21.09.2010. İHAM bu davada Fransa'daki kayıtlı birliktelik olan PACS için aksi yönde bir sonuca (PACS ortaklarının çoğunluğunu heteroseksüel çiftlerin oluşturduğu sonucuna) ulaşmıştır

bu yana, bu yükümlülüklerin hem kayıtlı birliktelikler hem de evli eşler için aynı olduğunu saptamıştır. Bu nedenle de kayıtlı birliktelikler, evlilik ile karşılaştırılabilir durumdadır, dolayısıyla karşılaştırılabilir bu durumlar için cinsel yönelime dayalı farklı uygulama ayrımcılık teşkil edecektir.

4. ABD Yüksek Mahkemesi: Windsor Kararı

Ulusal mahkeme kararlarında da cinsel yönelime dayalı farklı vergisel uygulamaların çok sayıda uyuşmazlığa konu olduğu görülmektedir. Bu kararlar içinde en önemlilerinden biri, ABD Yüksek Mahkemesi'nin *Windsor* kararıdır.[1284]

Windsor kararında ABD Yüksek Mahkemesi, eşcinsel evli bir çiftten birinin ölümü üzerine diğerine miras kalan ev için ödenen emlak vergisinin anayasaya aykırılık iddiasını incelemiştir.

Edith Windsor ve Thea Spyer, 1963 yılından beri New York'ta birlikte yaşamaktadır. 1993 yılında New York Eyaleti eşcinsel çiftler için bir düzenleme getirdiğinde bu düzenlemeden yararlanarak kayıtlı birliktelik *(domestic partners)* statüsüne geçmişlerdir. Çift 2007'de Kanada'ya giderek evlendikten sonra New York'a dönmüştür. New York Eyaleti, Kanada'da gerçekleştirilen eşcinsel evlilikleri geçerli bir evlilik olarak tanımaktadır.

Spyer Şubat 2009'da vefat ettiğinde tüm malvarlığını Windsor'a bırakmıştır. *Defense of Marriage Act* (Evliliğin Korunması Kanunu-DOMA)[1285], eşcinsel eşlerin federal yasalar

---

[1284] Amerika Yüksek Mahkemesi Kararı, *Windsor,* 570 U.S. 744 (2013). Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Mahkemesi Kararı, *Windsor,* 570 U.S. 744, 2013. Karar ABD vergi hukuku literatüründe çok detaylı şekilde incelenen ikonik kararlardan biridir, bkz. Anthony C. Infanti, "The Moonscape of Tax Equality: Windsor and Beyond". **Northwestern University Law Review**. Vol.108, No.3, 2013, ss.1115-1135; Leon Gabinet, "Taxation and Same-Sex Married Couples After Windsor and Hollingsworth". **Journal of Taxation of Investments,** Vol.31, No.1, 2013, ss.39-44; David J. Herzig, "Marriage Pluralism: Taxing Marriage After Windsor", **Cardozo Law Review,** Vol.36, No.1, 2014, ss.1-52; Lily Kahng, "The Not-So-Merry Wives of Windsor: The Taxation of Women in Same-Sex Marriages."**, Cornell Law Review,** Vol.101, 2017, ss.325-382; Haniya Mir, "'Windsor' and Its Discontents: State Income Tax Implications for Same-Sex Couples", **Duke Law Journal,** Vol.64, No.1, 2014, ss.53-98; Nicholas Mirkay, "Equality or Dysfunction? State Tax Law in a Post-Windsor World", **Creighton Law Review,** Vol.47, No.2, 2014, ss.261-285; Samantha Schmid, "Income Tax Treatment of Same-Sex Couples: Windsor vs. State Marriage Bans", **Marquette Law Review**, Vol.98, 2014, ss.1805-1840; Diane M. Soubly, "Recent Developments in 'Marriage Equality' in the Wake of Windsor", **Benefits Law Journal,** Vol.27, No.1, 2014, ss.4-27; Jim Thomas, "Tax Benefits from Windsor and Obergefell", **Franklin Business & Law Journal**, Vol.101, 2015, ss.137-141; Robin Fisher / Geof Gee / Adam Looney, "Same-sex married tax filers after Windsor and Obergefell", **Demography**. Vol.55, No.4, 2018, ss.1423-1446; Mark Luscombe, "Focus for Tax Treatment of Same-Sex Marriage Shifts to States", **Journal of State Taxation,** Vol.32, 2014, ss.33-36; Mark Scott / Scott L. Goldberger, "State of the Same-sex Union: A Tax Perspective", **The Florida Bar Journal,** Vol. 88, No. 9, 2014, ss.43-47.

[1285] 1996 yılında ABD'de bazı eyaletlerde eşcinsel evliliklerin yasal olarak tanınmaya başlanması üzerine bir federal yasa statüsünde *Defense of Marriage Act (DOMA)* kabul edilmiştir. DOMA Sec. 3, evlilik ve eş kavramlarını tanımlamış ve *"Birleşik Devletler'deki herhangi bir Kongre Yasasının veya herhangi bir kararın, düzenlemenin veya yorumun anlamını*

kapsamında evliliğinin tanınmasını engellediği için murisin hayatta kalan eşine tanınan emlak vergisi muafiyetinden yararlanamamıştır. Windsor, tarh edilen emlak vergisini ödemiş ve vergi iadesi talebi reddedilmiştir. Windsor red kararı üzerine hükmün Anayasaya aykırılığını iddia etmiştir.

Uyuşmazlığın taşındığı Yüksek Mahkeme, bazı federe devletlerde eşcinsel çiftlere evlilik/kayıtlı birliktelik tanındığını belirterek, evliliğin yalnızca farklı cinsiyetten kişilere tanınmasının toplumda artık haksız bir dışlama olarak görülmeye başladığını ifade etmiştir. Mahkemeye göre, evlilik ve eş statüsünü belirleyen tanımların yer aldığı federal bir yasa olarak DOMA Sec.3'ün Anayasa'ya uygunluk tartışması için başlangıç noktası "yasanın amacı" olmalıdır. Bu müdahalenin hukukiliğini değerlendirmek için, tarihsel ve geleneksel olarak devletin evlilik üzerindeki gücünün ve otoritesinin boyutunu tartışmak gerekir.

Mahkeme evlilik statüsünü ve Devletin aile içi ilişkiler konusunu düzenleyen geniş yetkilerini "çocuğun korunması, mülkiyet hakları ve evlilik sorumluluklarının yerine getirilmesi" gibi temellerle değerlendirmiştir. Anayasa, ABD Federal Hükümetine evliliği düzenleme konusunda herhangi bir yetki vermemiştir. Evlilik ile ilgili kuralları belirleme yetkisi eyaletlere bırakılmıştır. Yüksek Mahkeme'ye göre New York Eyaleti eşcinsel evlilikleri önce (uluslararası hukuk çerçevesinde) tanıyarak ardından da bu evliliklere kendi yasalarıyla izin vererek bu çiftlere bir statü kazandırmıştır. Bu statü diğer tüm evliliklerle eşit bir statüdür. Yüksek Mahkemeye göre federal bir yasa olarak DOMA, New York eyaletinin korumaya çalıştığı ve hukuki statü kazandırdığı sınıfa yönelik bir müdahalede bulunmuş ve bunu yaparken eşit koruma *(equal protection)* maddesini ihlal etmiştir.

Yüksek Mahkeme eşitlik değerlendirmesi yaparken farklı muameledeki meşru amacın tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bir yasanın amacı belirlenirken, "olağandışı karakterdeki ayrımcılıkların *(discriminations of an unusual character)*" özellikle daha dikkatli bir değerlendirmeye tabi tutulması gerektiği görüşündedir. Mahkeme'nin değerlendirmesine göre DOMA'nın amacı, eşcinsel çiftleri evliliğin getirdiği "fayda ve sorumluluklardan"

---

belirlerken, 'evlilik' (marriage) kelimesi yalnızca bir kadın ve erkek arasında kurulan yasal bir birliği ve 'eş' (spouse) kelimesi sadece karşı cinsten karı veya koca olan bir kişiyi ifade eder." şeklinde düzenlenmiştir.

Tanımları içeren bu hüküm, şartları gereği, federe devletlerin eşcinsel evliliklere veya kayıtlı birlikteliklere izin veren yasalar çıkarmasını veya bu statüde birlikte yaşayanlara devlet yardımları sağlamasını yasaklamamaktadır. Bununla birlikte, evlilik, medeni durum veya eş statüsüne bağlı 1000'den fazla federal yasanın yorumunu etkilemektedir.

mahrum bırakmak ve ilgili sınıfı dışlamaktır. Mahkeme DOMA'nın kabul sürecindeki *"Kongre'nin geleneksel heteroseksüel evlilik kurumunu savunmak için elinden geleni yapmasının hem uygun hem de gerekli olduğu"* ibaresini içeren meclis tutanaklarını bu amacın belirlenmesinde bir dayanak olarak kullanmıştır. Bir diğer dayanağı ise yasanın ismidir: Evliliğin Korunması *(Defense of Mariage)*. Burada yasanın korumayı amaç edindiği evlilik ise geleneksel evlilik modeli olan bir kadınla bir erkek arasında gerçekleştirilen evliliktir. Yasanın amacı, eşcinsel çiftlerin evliliğini engellemek ve bu tür evliliklerin yasalaşması halinde bu yasalara göre evlenen çiftlerin özgürlüklerini ve seçimlerini kısıtlamaktır. Bu kısıtlama bir federe devlet eşcinsel çiftlere ilişkin resmi statü tanısa bile federal yasaları uygulaması gerektiği anda ortaya çıkmaktadır. Somut uyuşmazlıktaki emlak vergisi ile ilgili durum da buna ilişkindir. DOMA'nın başlıca etkisi, federe devletin onay verdiği/tanıdığı evlilikleri cinsel yönelim temelinde ayrıştırmak ve eşcinsel evlilikleri eşitsiz *(unequal)* kılmaktır. DOMA, federal vergi hükümlerinde yarattığı eşitsizliğe ek olarak federal devlet vergileri ile eyalet vergileri için verilen beyannamelerin de karmaşık olmasına yol açmaktadır. Eşcinsel çiftlerin çocuklarına da mali açıdan zararlar getirmektedir. Eşcinsel evliliklerdeki eşlere yapılan sağlık harcamalarının vergiden indirimine izin vermeyerek sağlık bakım maliyetlerini yükseltmektedir. Bu farklı vergisel sonuçlar, meşru bir amaç taşımamaktadır. Bu nedenle DOMA'nın ilgili tanımları Anayasanın tanıdığı eşit koruma maddesini ihlal etmektedir. Mahkeme son olarak bu görüşün federe devletlerde kabul gören yasal evlilik statüleri ile sınırlı olduğunu vurgulamıştır. Başka bir deyişle evlilik/kayıtlı birliktelik tanınmayan eyaletlerde bu statüye dahil olmayan birliktelikler, bu kapsamda görülmeyecektir.[1286] Son yorumuyla Mahkeme eyalet yasakoyucuların evlilik ve medeni kayıtlı birliktelik tanımaya yönelik iradesini/takdir marjını,

[1286] Karara üç karşı oy yazılmıştır (Yargıç Roberts, Yargıç Scalia ve Yargıç Alito).

Yargıç Roberts, DOMA'nın evlilik tanımına bir istikrar kazandırma noktasında bir haklı bir gerekçesi olduğu görüşüyle karara katılmamıştır. Roberst'a göre yasanın başlığı ve meclis tutanakları Devletin bu konuda hiçbir haklı nedeni olmadığına yönelik yeterli dayanak olarak görülmemelidir.

Yargıç Scalia ise, usuli bir açıdan karara katılmamış, Yüksek Mahkeme'nin davaya bakma yetkisi olmadığını belirtmiştir. Anayasanın Yüksek Mahkemenin görevlerinin düzenlendiği bölümde soyut sorulara değil, gerçek, somut "Davalara" ve "Tartışmalara" karar verme yetkisi verildiğini hatırlatan Scalia, Windsor ile ABD Hükümetinin bu uyuşmazlıkta verilmesi gereken karar konusunda hemfikir olduğundan Yüksek Mahkeme'nin görev alanına giren bir durumun artık söz konusu olmadığı görüşündedir. Scalia'nın karşı oyunda belirttiği bir diğer gerekçe ise kuvvetler ayrılığı ve yargı gücünün bu davada kullanımına yöneliktir.

Yargıç Alito ise Anayasa'da cinsiyet fark etmeksizin evlilik kurumunu koruyan bir hükmün varlığı halinde Mahkeme kararının geçerli olacağını ancak Anayasa'nın bu seçimi dikte etmediğini, hem federal hem de eyalet düzeyinde seçilmiş temsilciler aracılığıyla evliliğe yönelik düzenlemelerin yapılabileceğini, bu nedenle Kongre'nin DOMA'yı kabul ederek Windsor'un anayasal haklarını ihlal etmediğini ifade etmiştir. Alito'ya göre eşcinsel evlilik, kamu politikasının son derece duygusal ve önemli bir sorunu olmasına rağmen zor bir anayasa hukuku sorusu değildir. Anayasa, eşcinsellere evlenme hakkını garanti etmemektedir. Bu davada, dünyada da yeni yeni tanınmaya başlanan eşcinsel evliliklerin devletin yasama organı tarafından değil, yargıçlar tarafından tanınması talebinin yer aldığını belirten Alito, Yüksek Mahkeme'nin görev ve yetkilerinin sınırı üzerinden bir değerlendirme yapmıştır.

cinsel yönelim temelinde ayrımcılığın meşru alanında görmüştür. Ancak bu yaklaşım *Windsor* kararından 2 yıl sonra verilen *Obergefell v. Hodges* kararında[1287] değişmiştir. Windsor da eşcinsellere evlilik hakkı tanınmasının yasakoyucunun takdir marjı içinde olduğuna yönelik yorumu, *Obergefell v. Hodges* kararında eşcinsellere evlilik hakkı tanınmamasının eşit koruma hakkını ihlal ettiğine yönelik bir yoruma doğru evrilmiştir.

IRS (ABD Gelir İdaresi), Windsor sonrası nikahsız birliktelikleri vergi hukuku açısından yasal bir evlilik veya kayıtlı birliktelikle aynı statüde değerlendirmeyeceğine karar vermiştir, bu durum alternatif birlikteliklerin vergi avantajlarından yararlanmak istiyorlarsa resmi olarak evlenmelerini/kayıtlı birliktelik olmalarını gerektirmektedir.[1288] Bu yaklaşım İHAM ve ABAD'ın yaklaşımıyla benzerdir.

Windsor kararı, federal yasa kapsamında farklı cinsten çiftlerin yararlandığı vergisel faydaların ve hakların evlilik statüsüne giren eşcinsel çiftler için de doğrudan tanınmasını sağlamıştır.[1289] Böylece tüm resmi evlilikler (eşcinsel çiftler de dahil) vergisel alanda eşitlenmiştir.[1290] Bu karardan 2 yıl sonra verilen *Obergefell v. Hodges* kararı ile birlikte,

---

[1287] Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Mahkemesi, *Obergefell v. Hodges*, 576 U.S., 2015.

Davaya konu olaylar kısaca şu şekildedir: James Obergefell, Ohio eyaletinde aynı cinsiyetten partneri John Arthur ile birlikte yaşamaktaydı. Ohio eyaleti eşcinsel evliliklere izin vermediğinden çift, Maryland eyaletine giderek orada evlenmişlerdir. Arthur'un vefatının ardından vasiyetnamesinde eş olarak gösterdiği Obergefell, Ohio eyaletinin, kendisini Arthur'un eşi olarak tanımayı reddetmesi üzerine dava açmıştır.

Davaya bakan Yüksek Mahkeme, 26 Haziran 2015 tarihinde 5'e karşı 4 oyla karar vermiş ve aynı cinsiyetten evlilik yasağını anayasaya aykırı bulmuştur. Tüm bireylerin yasalar önünde eşit korunma hakkına sahip olduğunu belirten Mahkeme, eşcinsel çiftlerin evlenme hakkından mahrum bırakılmasının evlilik haklarından karşı cins çiftlerle eşit şekilde yararlanmalarını engellediğine karar vermiştir. Çünkü evlenme hakkı bir temel haktır ve eşcinsel çiftlerin de bu haktan yararlanma konusunda eşit koşullara sahip olması gerekmektedir. Mahkemeye göre, evlilik sadece bir bireyin cinsel kimliği veya partner seçimi ile sınırlı olmaksızın, tüm insanlar için bir özgürlük ve bireysel özerklik meselesidir. Böylece eşcinsellere evlilik hakkı tanınmaması, eşit koruma hakkının ihlali olarak değerlendirilmiştir.

Yargıç Anthony Kennedy, çoğunluk görüşünü yazarak, evliliğin hem kişisel hem de sosyal anlamda çok önemli olduğunu ve bu hakkın bireylerden mahrum bırakılmasının kabul edilemeyeceğini vurgulamıştır. Eşcinsel çiftlerin, toplumun diğer üyeleri gibi, evlenme hakkına sahip olmalarının anayasal bir zorunluluk olduğunu ifade etmiştir.

Karara karşı oy yazan diğer dört yargıçtan Baş Yargıç John Roberts ise (diğerleri Antonin Scalia, Clarence Thomas ve Samuel Alito), eşcinsel evliliğin anayasal bir hak olup olmadığını belirlemenin Yüksek Mahkeme'nin değil, eyalet yasama organlarının görevi olduğunu savunmuştur. Aynı şekilde, karşı görüş yazan diğer yargıçlar da mahkemenin anayasal sınırlarını aştığını ve bu tür bir sosyal değişikliğin demokratik süreçlerle gerçekleştirilmesi gerektiğini savunmuşlardır.

[1288] IRS, Rev. Rul. 2013-17.

[1289] Joseph M. Stinton, "An Examination of Same-Sex Couples' Retirement Benefit and Tax Benefit in a Post-ObergefellWorld", **Journal of Pension Benefits**, Vol.23, No.4, ss.34-35.

[1290] a) Nevius, s.56; Stinton, s.33;

b) Buna rağmen Windsor kararı, uygulamaya ilişkin çok sayıda sorunu gündeme getirmiştir. Bunlardan ilki, Windsor kararından önce eşcinsel çiftlerin verdikleri vergi beyannameleri üzerinde kararın geriye dönük etkisinin olup olmayacağına yönelikti. Genellikle, bir yasa anayasaya aykırı ilan edildiğinde, baştan itibaren geçersiz kabul edilmektedir, bu nedenle Windsor kararının sayısız düzeltme başvurusuna kapı açma ihtimali gündeme gelmiştir (Stinton, s.36). IRS bu soruna ilişkin

ABD'de eşcinsel çiftlerin tüm eyaletlerde evlenmesine imkân tanınmıştır. Windsdor kararı eşcinselleri bir grup olarak tanıması nedeniyle, Obergefell ise eşcinsellerin evlilik hakkından mahrum bırakılmalarının rasyonel bir temeli olmadığını ortaya koyması nedeniyle önem taşıyan kararlardır.[1291] Böylece Windsor ve Obergefell kararları, genel olarak cinsel yönelim temelinde ayrımcılığın, özel olarak bunun vergi hukukundaki görünümlerinin ortadan kaldırılması konusunda insan hakları deneyimine katkı sunmaktadır.

5. Kanada (Ontario) Temyiz Mahkemesi: Rosenberg Kararı

Kanada Ontario Temyiz Mahkemesi *Rosenberg davasında*,[1292] Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi avantajlarına ilişkin düzenlemedeki eş tanımının, karşı cinsten bir eşle sınırlandırılmasının cinsel yönelim temelinde ayrımcılık oluşturduğuna yönelik iddiayı incelemiştir.

Bu davadaki başvurucular Kanada Kamu Çalışanları Sendikası *(Canadian Union of Public Employees -CUPE)* ve sendika üyesi iki lezbiyen çalışanı Nancy Rosenberg ve Margaret Evans'dır.

Başvuru, Kanada Gelir İdaresi'nin *(Revenue Canada)*, CUPE'nin emeklilik planlarındaki eş tanımının eşcinselleri de kapsayacak şekilde yorumlanmasına ilişkin talebinin reddi üzerine yapılmıştır. CUPE, eşcinsel çalışanlarına ve aile üyelerine karşı cins çiftlere sağladığı faydaların aynısını sağlamaktadır. Bu faydalar arasında hayat sigortası, sağlık

---

bir duyuru yayınlamış ve gelir vergisi bakımından, yasal olarak evlenmiş olan eşcinsel çiftlerin hem 2013 yılı için hem de önceki yıllara ilişkin olarak ortak veya ayrı beyan vermek suretiyle eş ve aile statüsüne tanınan vergisel avantajlardan yararlanabilecek şekilde beyanname verebileceğini belirtmiştir (IRS, Rev. Rul. 2013-17).

Bir diğer soru ise, eşcinsel evliliğin yapılmasının ardından çiftin eşcinsel evliliklere izin vermeyen bir eyalete taşınması durumunda ne olacağına yöneliktir. IRS bu konuda "kutlama yeri" kuralını *('place-of-celebration' rule)* benimsemiştir ve evlilik, aynı cinsiyetten iki kişinin evliliğine izin veren bir eyalette veya yabancı bir yargı alanında geçerli bir şekilde akdedilmişse evliliğin yerleşim yeri tarafından tanınıp tanınmadığına bakılmaksızın vergi hukuku açısından evliliğin kabul edilmesi gerektiğine karar vermiştir (IRS, Rev. Rul. 2013-17).

[1291] Berke Özenç, "Yüksek Mahkeme'nin Eşcinsel Evlilik Kararı Işığında Eşitlik, Demokrasi Ve Yargısal Denetim", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 73, No. 2, 2018, s.563 ve s.574. Makalede özellikle *Obergefell* kararı ayrıntılı olarak incelenmiştir.

[1292] Ontario Temyiz Mahkemesi, *Nancy Rosenberg, Margaret Evans and Canadian Union of Public Employees v. Canada* (Attorney General), (1998) 108 O.A.C. 338 (CA).

Karara ilişkin detaylı açıklamalar ve değerlendirmeler için bkz. Robert Mickman, "Discrimination Against Same Sex Couples in Tax Law", **International Journal of Law, Policy and the Family.** Vol.13, No.1, 1999, s.33 vd.; Pam MacEachern, "Rosenberg v. Canada: The Impact of Egan v. Canada on Lesbian and Gay Equality Claims", **Canadian Labour and Employment Law Journal**, Vol 4, 1996, s.87-88; Claire Young, "Aging and Retirement are not Unique to Heterosexuals: Rosenberg v. Canada", **Law and Sexuality: The Global Arena,** (Ed. Carl Stychin / Didi Herman), Minneapolis:University of Minnesota Press, 2001, ss.151-163 (Eser bundan sonra **Aging** olarak anılacaktır.).

hizmetleri, ilaç, diş tedavisi gibi ürün ve hizmetler yer almaktadır. Bu türden faydaların finansmanı için CUPE'nin her tam zamanlı çalışanı, gelirlerinin %6'sı tutarında düzenli olarak bordrodan düşülen katkı payları ödemek zorundadır. CUPE, işveren olarak emeklilik planına da aile durumuna göre katkıda bulunmakta ve emeklilik planı kapsamında çalışanın geride kalan eşine ödenek sağlamaktadır. Davada bireysel başvurucu olan Nancy Rosenberg ve Margaret Evans, lezbiyen bir çift olarak ölümlerinden sonra geride kalan eş için ödeneğe hak kazanmak amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun "eş" kavramının kendilerini de kapsayacak şekilde uygulanmasını talep etmişlerdir. CUPE, eşcinsel eşlerin de madde kapsamına dahil edilmesi gerektiğini kabul etmiş ve emeklilik planındaki eş tanımını buna uygun hale getirmiştir. Kanada Gelir İdaresi *(Revenue Canada)* ise CUPE'nin emeklilik planında yaptığı değişikliği reddetmiştir. Vergi idaresine göre, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki eş tanımı *(Income Tax Act,* m.252/4), evli olan veya medeni hukuk birlikteliği yaşayan "karşı cinsten çiftlerle" sınırlıdır.

Bu davada Ontario Temyiz Mahkemesi'ne[1293] göre, eşcinsel çiftlerin eş tanımının sınırlayıcı yorumu nedeniyle vergi avantajlarından yararlandırılmaması konusunda Hükümet, farklılaştırmanın acil ve önemli bir amacı *(pressing and substantial objective)* olduğunu göstermek zorundadır. Acil ve önemli olduğu gösterilmesi gereken, sınırlamanın amacının kendisidir. Bu nedenle, eşcinsel çiftlerin kayıtlı emeklilik planlarının vergisel faydalarından hariç tutulması konusunda da "acil ve önemli bir amaç" ortaya konulmalıdır. Mahkemeye göre, yaşlanma ve emeklilik heteroseksüellere özgü değildir. Ölüm sonrası yardımlar hem erkek hem de kadın eşler için geçerlidir. Gelir Vergisi Kanunu kapsamında ilgili hükme göre vergisel avantaja hak sahibi olmak ihtiyaca ya da cinsiyete göre değil; çalışanın tercihi ve ilişkinin niteliğine göre belirlenmiştir. Bu nedenle eşcinsel bir çalışanı bu hakkın ve hükmün dışında bırakmak için hiçbir haklı neden bulunmamaktadır.

Böylece eşcinsel çiftlere yönelik kısıtlamanın amacının acil veya önemli olmadığını tespit eden Mahkeme, özellikle azınlık haklarının uygulanmasında yargının görevinin çoğunluğun talep ettiği haksızlıkları önlemek olduğunu belirtmiştir. Mahkeme, "eşcinsellere

[1293] Rosenberg kararı federal bir mahkeme tarafından değil Ontario Temyiz Mahkemesi tarafından verildiği için, karar yalnızca Ontario'da geçerlidir. Teknik olarak Ontario Temyiz Mahkemesi kararı, Ontario dışındaki bir mahkeme, hükümet ya da işveren için yasal olarak bağlayıcı değildir. Bununla birlikte Federal Hükümetin Rosenberg davasındaki kararı temyiz etmemesi, Rosenberg'in yakında tüm Kanada için geçerli olacağına dair güçlü bir gösterge olarak değerlendirilmiştir, bkz. Mickman, dipnot 4.

evlilik hakkı tanınmasının, önyargılardan/ayrımcılıktan daha az korkulacak bir durum" olduğunu belirterek sözlerini sonlandırmıştır.

Karar Kanada'da özelde vergi hukuku, genelde ise eşcinsel hakları alanında önemli sonuçlar doğurmuştur.[1294] İlk olarak Federal Hükümet kararı temyiz etmemiş ve ardından yasama organı eşcinsel çiftleri tüm vergi kanunları kapsamında eş olarak kabul edecek şekilde Gelir Vergisi Kanunu'ndaki eş tanımını değiştirmiştir.[1295] Ancak bu değişikliğin Kanada'daki mevcut aile vergilendirmesi kuralları nedeniyle eşcinseller bakımından dezavantajlı sonuçlara da yol açabileceği ifade edilmektedir.[1296]

6. Alman Federal AYM: Eşcinsel Çiftlerin Veraset Vergisi Kararı

Almanya'da da Federal Anayasa Mahkemesi, medeni hukuk partnerlerinden birinin ölümü üzerine geride kalanın tabi olduğu veraset vergisi hükümlerini anayasa uygunluk yönünden incelenmiştir.[1297]

Alman Veraset Vergisi Kanunu *(Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz ErbStG)* mirasçılar ile ölen kişinin arasındaki ilişkiye göre farklı kategoriler belirleyerek bu kategorilere kademeli oranlar ve istisnalar uygulamaktadır. Uyuşmazlığın ortaya çıktığı dönemde "eşler", I. Kategoride oldukça yüksek bir istisna tutarına hak kazanmakta ve düşük orandan vergiye tabi olmaktayken, "medeni hukuk partnerleri" III. Kategoride "diğer kişiler" arasında sayılmakta ve herhangi bir üçüncü kişi gibi muamele görerek yüksek orandan vergiye tabi olmaktadır. Başvuranlar, vefat eden partnerlerinin (medeni hukuk ortaklarının) mirasçısı olarak eş statüsünde ve 1. Kategoriye tabi olarak vergilendirilme talep etmiş, bu talepleri vergi idaresi tarafından kabul edilmemiştir.

[1294] Mickman, s.35.

[1295] Kanuna eş yerine "ortak hukuk partneri *(common law partner)*" tanımı eklenmiştir. Bu tanım, karşı cinsten ya da aynı cinsten bir kişiyle en az 12 aylık bir süre boyunca evlilik ilişkisi içinde yaşayan bireyleri kapsamaktadır. Kullanılan farklı tanımlara rağmen, vergi kuralları evli kişiler, karşı cinsten çiftler ve eşcinsel çiftler için tamamen aynı şekilde uygulanmaktadır, bkz. Susan Boyd / Claire Young, "From Same-Sex to No Sex"?: Trends Towards Recognition of (Same-Sex) Relationships in Canada", **Seattle Journal For Social Justice,** Vol 1, Issue 3, 2003, s.763. Özellikle dipnot 28.

[1296] Boyd / Young, ss.774-775.

[1297] Alman Yüksek Mahkemesi, BVerfG, Order of the First Senate of 21 July 2010 - 1 BvR 611/07 -, paras. 1-120. Kararın resmi İngilizce çevirisi için bkz. https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2010/07/rs20100721_1bvr061107en.html (Erişim tarihi: 27.11.2023).

Benzer şekilde medeni birliktelik partnerlerinin sosyal güvenlik ödemelerine ilişkin karar için bkz. bkz. BVerfGE 124, 199 (225); BVerfG, Order of the First Senate of 7 July 2009 - 1 BvR 1164/07 -, paras. 1-127. Kararın resmi İngilizce çevirisi için bkz. https://www.bverfg.de/e/rs20090707_1bvr116407en.html (Erişim Tarihi: 18.10.2024).

Başvuranlar, partnerlerinin ölümünden önce uzun yıllar birlikte yaşamalarına ve üstlendikleri karşılıklı sorumluluğa rağmen evli eşler gibi muamele görmeden vergilendirilmelerinin Anayasa'nın eşitlik ilkesini düzenleyen m.3/1'in[1298] ihlali olduğunu iddia etmişlerdir. Başvuru gerekçesine göre eşit olmayan bu vergisel muamele haklı nedene dayanmamaktadır; çünkü hem evlilikler hem de kayıtlı medeni birliktelikler uzun vadeli ilişkilerdir. Eşcinseller cinsel kimlikleri nedeniyle, evlilik ve medeni birliktelik arasında seçim yapma olanağına sahip değildir. Medeni birliktelikler, Medeni Birliktelikler Kanunu ile büyük ölçüde evliliğe eşdeğer bir statüde ekonomik bir birim oluşturacak şekilde düzenlenmiştir. Bu nedenle, yasa koyucunun medeni partnerleri, veraset vergisi bakımından üçüncü kişi olarak ele alması anayasal miras hakkını da (AY m.14) ihlal etmektedir (para. 62-67).

Vergi idaresi ise verdiği savunma dilekçesinde, evliliğin ve ailenin korunmasına ilişkin AY m.6'ya dayanarak, medeni partnerlere yapılan eşit olmayan muamelenin AY m.6/1'in gerektirdiği evliliğin ve ailenin korunmasına ilişkin hükümle gerekçelendirildiğini belirtmiştir (para.69).

Almanya vergi danışmanları meslek odası olan *Bundessteuerberaterkammer'da* davada görüş yazısı sunarak, yasama organının evlilik ve medeni birliktelik için farklı kurallar koymasında evlilik ve ailenin korunması hükmü çerçevesinde takdir yetkisi olsa da medeni birliktelik içindeki partnerlerin hukuken "üçüncü kişi" olarak nitelendirilmesinde makul bir haklı neden olmadığını belirtmiştir. Bu argümana göre, medeni birlikteliğin ölen kişiyle olan ilişkisi hukuki ve ekonomik olarak üçüncü bir kişiyle olan ilişkiyle karşılaştırılabilir değildir. Buna göre bir kayıtlı ortaklık kurarak medeni partner olmak, yaşam tarzına bir mali temel de eklemektedir ve bu türden birlikteliklerde hayatta kalan partnerin bu birlikteliğin yarattığı statüden faydalanma konusunda beklentisi vardır ve bu beklenti Anayasa'nın miras hakkına ilişkin hükmüne (Alman AY m.14) dayanmaktadır (para.70).

Bir başka meslek odası olarak *Bundesrechtsanwaltskammer* (baro) da davada görüş sunmuştur. Bu görüş, *Bundessteuerberaterkammer'in* görüşüyle paraleldir. Buna göre göre,

[1298] Alman hukukunda kabul edilen haliyle eşitlik ilkesi, eşit olana eşit farklı olana farklılığa uygun kriterlere göre farklı davranmayı gerektirir. Bu kriterlerin seçimi keyfilik yasağı sınırları içinde yasa koyucunun takdirindedir. Alman hukukundaki genel eşitlik ilkesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. Gören, **Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması,** s.19 vd. Ayrıca bkz. Johanna Hey, "Steuersystem und Steuerverfassungrecht", Tipke/Lang Steuerrecht, 24.bası, Köln: Otto Schmidt, 2021, s.111.

medeni partnerlere eşlerden farklı muamele yapılması, Anayasa m.6/1 uyarınca evlilik ve ailenin korunması açısından haklı olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte, medeni birlikteliklerin III. Vergi Kategorisine yerleştirilmesi (herhangi bir üçüncü kişiyle aynı görülmesi), Anayasa'nın eşitlik ilkesiyle (m.3/1) bağdaşmamaktadır. Medeni Birliktelik Kanunu uyarınca hayatta kalan partnerin miras hakkı göz önünde bulundurulduğunda, bu vergilendirme kuralı hukuk sisteminin bütünüyle uyum içinde değildir. Miras hukuku kapsamında eşlerle eşit muamele görmelerine rağmen, vergi hukukunda eş değil de üçüncü kişi gibi vergilendirilmelerini haklı çıkaracak objektif bir gerekçe bulunmamaktadır (para.71).

Davada eşcinsel haklarını savunan sivil toplum kuruluşları da görüş sunmuş ve medeni partnerlerin de evli çiftlerle aynı muameleye tabi tutulması gerektiğini; aksi durumun cinsel yönelime dayalı ayrımcılık oluşturacağını iddia etmişlerdir (para.72).

Federal AYM, ilgili yasa kurallarının vergi hukukunun özellikleri ışığında, tutarlılık ve mali güç ile okunması gerektiğini belirtmiştir (para.81). Ayrıca Mahkemeye göre, miras üzerindeki farklı vergilendirmenin kişisel özelliklere göre değişiklik göstermesi, ölçülülük ilkesi kapsamında da okuma yapılmasını gerektirmiştir (para.82).

Mahkeme evlilik ile kayıtlı medeni birliktelik arasında cinsel yönelime dayanan farklar olduğunun altını çizerek, AY m.3/1'in eşitlik standardıyla ölçüldüğünde yasama organı tarafından veraset ve intikal vergisine ilişkin farklı vergisel kurallar getirilmesinde, bunu haklı çıkarabilecek yeterli ölçüde zorlayıcı nedenler *(sufficiently weighty reasons)* olması gerektiğini belirtmiştir (para.84-85).

Mahkemeye göre, evlilere tanınan ayrıcalıklı muamelenin medeni birlikteliklere uygulanmaması ailenin korunmasına ilişkin AY m.6/1 temelinde meşrulaştırılamamaktadır.[1299] Ayrıca, bu muamele farklılığı mali güce göre vergilendirme veya aile bağını dikkate alan miras hukuku prensipleriyle de haklılaştırılamamıştır (para.88). Mahkeme veraset ve intikal vergisi aracılığıyla yasakoyucunun mirasçının mali gücündeki artışı vergilendirmeyi amaçladığını tespit ederek, mirastan kaynaklanan malvarlığındaki artışın, eş veya hayat arkadaşı için farklı olmadığını ifade etmiştir (para.92). Eşler gibi, kayıtlı medeni partnerler de uzun süreli, yasal olarak tanınan bir ortaklık içinde ortak bir hayat sürdürür ve mal varlığını paylaşırlar (para.94-

[1299] Alman Federal AYM'nin çeşitli defalar vurguladığı üzere evliliği ve aileyi koruyan hükümler, diğer yaşam biçimlerine (kayıtlı medeni birliktelik gibi) yönelik dezavantajlar içeriyorsa, yalnızca evliliği koruma görevine atıfta bulunulması bu tür bir farklılaştırmayı haklı çıkarmayacaktır, örnek bir karar için bkz. Alman Federal Yüksek Mahkemesi, BVerfGE 124, 199 (226)).

95). Alman Federal AYM, yasal olarak bağlayıcı sorumluluktan *(legally binding responsibility)* kaynaklanan bir ilişki olduğunda, medeni partnere kıyasla evlilerin karşılaştırılabilir olduğunu ve farklı uygulamanın haklı bir nedene dayanmadığını belirtmiştir (para.101).

B. Nikahsız Birliktelikler: Medeni Durum Temelinde Ayrımlar

Vergi hukukunda evliliğe ve eşe farklı vergisel uygulamalar öngörüldüğünde, nikahsız birlikteliklerin ne şekilde değerlendirileceği sorusu ortaya çıkmaktadır. Burada vergisel kurallarda medeni duruma yönelik bir farklılaştırma söz konusu olduğunda bu iki statünün karşılaştırılabilirliği ve bunu takiben farklılığın haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı incelenmektedir.

Vergi hukukunda nikâhsız birlikteliklerin evlilikten farklı şekilde değerlendirilmesinde çeşitli haklılaştırma nedenleri ileri sürülmektedir. İlk olarak resmi bir kayıt altına alınmadığından bu tip birlikteliklerin vergi idaresi tarafından takibi oldukça zordur ve idarenin bu birliktelikler üzerindeki denetimi aşırı bir idari yük olarak nitelendirilebilir. Ayrıca bu türden bir denetim özel hayat ve mahremiyete ilişkin de birçok sorunu beraberinde getirecektir.[1300]

İkinci argüman ise nikahsız birlikteliklerin hukuken ortak bir ekonomik çıkardan yoksun olmalarıdır.[1301] Türkiye'de bu konu özellikle dini kurallara göre birlikte yaşayan çiftler özelinde geçerlidir.[1302] Bu tür birlikteliklerin taraflara nafaka, mirasçılık, tazminat gibi ekonomik çıkarlar sağlamaması[1303] vergi hukuku açısından evliliklerle aralarındaki farklılığı ortaya koymaktadır.

[1300] Bittker, s.1399; Woodman, s.102.

[1301] Yazar Kanada hukukundan örnek vermekte ve eyaletler tarafından gerçekleştirilen bazı aile hukuku reformlarının nikahsız eşlere asgari nafaka hakkı tanımış olsa dahi, hiçbir eyalette eşlere ortak bir mülkiyet rejimi vermediğini belirtmektedir, bkz. Woodman, s.102.

[1302] Türkiye'de dini nikahla birlikte yaşayan kişilerle ilgili bir sorunsal bu dini nikah seremonisi sırasında verilen mehirin VİVK m.4/1-c kapsamında *"örf ve adete göre verilmesi mütat bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar"* şeklinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. Bu sorunun cevabı çoklu dini nikahlı yaşam ortaklıklarında ödenen mehir örf ve adet olarak nitelendirilebilir mi sorusunu akıllara getirmektedir. Bu noktada İHAM'ın evlenme hakkı bakımından devletlerin getirdiği eş sayısı sınırının evlenme hakkını ya da ayrımcılık yasağını ihlal etmediği sonucuna ulaştığına işaret etmekte fayda var, bkz. İHAM, *Johnston ve diğerleri v. İrlanda*, Başvuru no. 9697/82, 18/12/1986, para.52-54.

[1303] AYM, *S.B. Başvurusu*, Başvuru Numarası: 2014/5783, Karar Tarihi: 20.12.2017: *"Somut olayda başvurucunun talebi esas itibarıyla 6284 sayılı Kanun kapsamında bir tedbir verilmesine yönelik olmayıp karşı taraftan alınmak üzere süresiz olarak nafaka bağlanmasına ilişkindir. Bu şekilde bir yoksulluk nafakasına hükmedilebilmesine ilişkin koşullar ise 4721 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olup nafakaya hükmedilebilmesi için resmî nikâha dayalı bir evlenmenin varlığı aranmaktadır (bkz. § 18). Söz konusu hükümlerde öngörülen bazı mali imkânlardan yararlanmayı talep eden ilgililerin, ancak anılan hükümlerde*

Son argüman ise evlilik ya da kayıtlı birlikteliklerin teşvik edilmesinde devletin haklı nedeni olduğuna yöneliktir.[1304]

Buna karşın bazı hukuk sistemlerinde nikahsız birliktelikler vergi hukukunda evlilikle eşdeğer olarak değerlendirilmektedir. Örneğin İsveç'te nikahsız birliktelikler, vergisel açıdan evlilikle aynı şekilde muamele görmektedir; ancak buradaki birliktelik kavramı, romantik ilişkilerle sınırlandırılmıştır.[1305] Başka bir deyişle İsveç'te örneğin birlikte yaşayan iki kardeş, nikahsız birliktelik *(co-habitation)* kapsamında değildir. Buna karşın Hollanda'da da Genel Vergi Kanunu md. 5(a) gereği noter önünde "birlikte yaşama sözleşmesi" yapılan ve aynı adreste birlikte yaşayan 18 yaşından büyük çiftler vergi hukuku açısından partner *(fiscaaalpartner)* kabul edilmektedir. Ancak bu durumda dahi kamusal bir makam olarak noter önünde bir taahhüt şartının arandığı görülmektedir. İsveç'ten farklı olarak Hollanda'da bu şart romantik ilişkilerle sınırlandırılmamış olduğundan örneğin iki kardeş de bu türden bir sözleşme imzalayarak vergi hukuku açısından partner olarak kabul edilebilirler. Avustralya'da vergisel muameleler ev içi partnerlik *(domestic partners)* statüsünde eşit kabul edilmektedir.[1306]

Vergi hukukunda nikahsız birlikteliklerin dikkate alındığı bir diğer örneğe Fransa'da rastlanmaktadır. Gayrimenkul servet vergisinde *(impôt sur la fortune immobilière)*, birlikte yaşayan çiftler *(les personnes vivant en concubinage notoire)* ortak vergilendirmeye tabidir (Genel Vergi Kanunu m.964)[1307]. Fransa'da yürürlükte olduğu dönemde genel servet vergisi *(l'impôt de solidarité sur la fortune)* bakımından da resmi olmayan birlikte yaşayan *(concubinage notoire)* çiftler[1308] ortak vergilendirmeye tabi idi. Bu hükmü düzenleyen Genel

öngörülen koşulların gerçekleşmesi kaydıyla bu imkânlara ilişkin düzenlemelerden yararlanabilecek olmalarının ise keyfi veya öngörülemez nitelikte olmadığı da açıktır."

[1304] Trindade Marinho / Vapaille, s.453.

[1305] Lind / Gunnarsson, s.587.

[1306] Miranda Stewart, "Gender Inequality in Australia's Tax-Transfer System", **Tax, Social Policy and Gender** (Ed. Miranda Stewart), Canberra: Austalian National University Press, 2017, s.11.

[1307] Fransız Genel Vergi Kanunu m.964/4:"*Fransız Medeni Kanunu'nun 515-1. maddesinde tanımlanan bir sivil dayanışma anlaşmasındaki ortaklar ve birlikte yaşayan çiftler (concubinage notoire) birlikte vergilendirilir."*

[1308] Kanun *"concubinage notoire"* (bilinen birlikte yaşama) terimini kullanmaktadır. Concubinage (birlikte yaşama terimi) terimi, Fransız Medeni Kanunu'nda (m.515-8) farklı cinsiyetten veya aynı cinsiyetten bir çift olarak yaşayan iki kişi arasında istikrarlı ve devamlı bir fiili birlik olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım bir bilinirlik karakterini şart koşmasa da vergi kanunu bilinirlik anlamı taşıyan *"notoire"* terimini de eklemek suretiyle vergi partnerliği için bu birlikteliğin kamusal olarak bilinir olmasını aramaktadır.

Vergi Kanunu madde 885E[1309], Anayasa Konseyi denetiminden iki kere geçmiş ve ikisinde de madde eşitlik ilkesine aykırı bulunmamıştır.[1310] Ancak genel servet vergisinin 2017 yılında kaldırılmasıyla birlikte bu madde de artık yürürlükte değildir.[1311] Belirtmek gerekir ki Fransız sisteminde nikahsız birlikteliklere servet vergileri ile sınırlı olarak bir tanıma gerçekleştirilmektedir. Buna karşın gelir vergisi açısından bu kişiler evli ya da kayıtlı birliktelik (PACS) ortaklarından farklı sisteme tabidir (gelir vergisi bakımından evli veya medeni ortaklık sözleşmesi (PACS) kapsamında partnerler, ortak beyan yöntemine göre vergilendirilir).[1312] Evli veya PACS kapsamında partner sayılmayan nikahsız çiftler *(concubinage)* aile vergilendirmesi hükmü kapsamında değildir.[1313]

İHAM kararlarına bakıldığında, nikahsız birliktelikler ile evlilik/kayıtlı ortaklık rejimlerinin farklı hukuki statüler olarak kabul edildiği görülmektedir. Evlilik dışı birliktelikte ölüm sonucu sosyal yardımdan yararlanamama durumunun incelendiği *Shackell kararı* ve birlikte yaşayan iki kardeşin ölüm durumunda evli çiftlerin yararlandığı veraset ve intikal vergisi istisna ve muafiyetlerinden yararlanama durumunun incelendiği *Burden ve Burden* kararı bu yaklaşımı gösteren iki önemli karar olarak dikkat çekmektedir.

1. İHAM: Shackell kararı

Shackell kararında[1314] başvuran, üç çocuk annesi bir kadındır. Uzun yıllardır birlikte yaşadığı ve çocuklarının babası olan partnerinin iş kazası sonrası ölümü üzerine sosyal yardım

---

[1309] Fransız Genel Vergi Kanunu m.885E: *"Birlikte yaşama halinde (concubinage notoire), vergi matrahı, birlikte yaşayanların her ikisine ve birinci fıkrada belirtilen reşit olmayan çocuklara ait tüm varlıkların (biens), hakların (droits) ve değerlerin (valeurs) yılın 1 Ocak tarihindeki net değerinden oluşur."*

[1310] Fransız Anayasa Konseyi, n° 81-133 DC, 30.12.1981; ayrıca n° 2010-44 QPC, 29.09.2010. İkinci kararda söz konusu düzenlemeye ilişkin hukuki durumlarda bir değişiklik olmadığı için esas incelemesine gerek görülmeden ilk karara atıf vermekle yetinilmiştir.

[1311] Abrogé par LOI n°2017-1837 du 30 décembre 2017 - art. 31 (V).

[1312] Eşcinsel evlilik ya da PACS'larla evliliklere aynı statü tanınması yoluyla ortak beyanın cinsel yönelime dayalı farklılığı giderilmiştir, bkz. Trindade Marinho / Vapaille, s.453.

[1313] Fransız hukukunda evli ya da partner kişilerin ortak vergilendirmesi hayat ortaklığı temelinde meşrulaştırılsa da bu meşrulaştırma gerekçesinin birlikte yaşam süren çiftler için de geçerli olduğu belirtilmektedir, bkz. Trindade Marinho / Vapaille, ss.451-452. Evli ya da partner kişilerle resmi olmayan birliktelikler arasındaki bu farklılığın esasında ortak yaşama dair "dayanışma" ve "bağlılık" taaddüdünden kaynaklandığı söylenebilir. Eşler ya da PACS ortakları, resmi olmayan birlikteliklere göre birbirilerine dayanışma sağlayacaklarını resmi makamlar önünde taahhüt etmiş olmaktadır. Vergiler de bu dayanışmanın bir parçası olarak, ortak şekilde katlanılacak bir mali yük olarak düşünüldüğünde bu iki "form" arasındaki farklılık daha anlaşılır olmaktadır. Bu anlayışla Fransa'da sosyal yardım ödemelerinde resmi olmayan birlikteliklerin de dikkate alındığını vurgulanarak haklı olarak sosyal yardım sistemi ile vergi sistemi arasında yaratılan bu farklılık sorgulanmakta, vergi kaçakçılığı ya da denetim mekanizmaları yönünden farklılık oluşturacak herhangi bir sebep olmadığı belirtilmekte ve yeniden dağıtıma yönelik bu çelişkili tutum eleştirilmektedir, bkz. Vapaille, s.452.

[1314] İHAM, *Shackell v. Birleşik Krallık*, no. 45851/99, 27.04.2000.

(dul maaşı ve dul anne yardımı) talebinde bulunmuştur. Başvurucunun talebi ulusal makamlar tarafından, dul maaşının ancak davacının ölen kişiyle evli olması halinde ödenebileceği gerekçesiyle reddedilmiştir. Başvuran nikahsız birliktelik yaşadığı kişinin ölümünün ardından Birleşik Krallık mevzuatındaki sosyal güvenlik ödemelerine hak kazanamamasının özel hayata saygı hakkı (İHAS m.8) ve mülkiyet hakkı (P.1 m.1) ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağını (İHAS m.14) ihlal ettiğini iddia etmiştir.

Mahkeme ilk olarak, talep edilen dul yardımının mülkiyet hakkı kapsamına girdiği tespitini yaparak, başvuranın dul yardımı talebinin reddedilmesinin ölen kişi ile evlilik ilişkisi içinde olmadığı gerekçesine dayandırıldığını belirtmiştir. Ardından ayrımcılık yasağı değerlendirmesinin yalnızca benzer durumlarda (*similar positions*) bulunan kişilerin karşılaştığı ayrımcı muameleler yönünden uygulanacağını vurgulayarak, Lindsay kararına da atıfla evli olanlarla evli olmayanların karşılaştırılamaz statülerde olduğu ve somut başvuruda da başvurucu ile dul bir kadının karşılaştırılamayacağı sonucuna varmıştır. Bu kararda Mahkeme her ne kadar Lindsay kararının üzerinden 14 sene geçmiş olmasını ve bu süreçte evlilik dışı birlikteliklerle ilgili toplumsal kabulün arttığını belirtse de evliliğin halen belirli bir hukuki statü yarattığı görüşünü devam ettirdiğini açıkça ifade etmiştir. Ayrıca bu statünün İHAS'ta da korunan evlenme ve aile kurma hakkı (m.12) ile de özel olarak korunduğunu vurgulamıştır. Bu karşılaştırma analizine ek olarak Mahkeme, hayatta kalan eşler için sağlanan faydalar yoluyla evliliğin teşvik edilmesinin, davalı Hükümete tanınan takdir marjının içinde kaldığı kanaatindedir. Böylece Mahkemenin bu davada sınırlı bir haklı neden testi uyguladığı ve evliliğin teşvik edilmesini bir haklı neden olarak gördüğü söylenebilecektir. Mahkeme sonuç olarak bu davayı açıkça dayanaktan yoksun olarak görmüş ve kabul edilemezlik kararı vermiştir.

Mahkeme bu davada ayrıca başvuranın dul anne yardımı alma talebinin reddi sonucu çocuklarının gayrimeşru statüleri nedeniyle ekonomik bir faydadan yararlanamamalarının ayrımcılık yasağına aykırılığı iddiasına ilişkin olarak; faydadan yararlanamama sonucunun çocukların statüsüyle değil, kadının dul olmama statüsüyle ilgili olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla bu iddiayı tartışılabilir bir iddia olarak görmediğinden açıkça dayanaktan yoksun olduğuna kanaat getirdiği başvuruyu, kabul edilemez bulmuştur.

2. İHAM: Burden Kararı

İHAM'ın benzer yaklaşımı birlikte yaşayan ikiz kız kardeşlerin veraset ve intikal vergisinde evli çiftlerden daha yüksek veraset ve intikal vergisine tabi tutulmasına ilişkin

Burden kararında da tekrar edilmiştir. İHAM bu başvuruda kardeşler arasındaki ilişkinin, Birleşik Krallık Medeni Birliktelik Kanunu uyarınca evli çiftler ve medeni partnerler arasındaki ilişkiden "niteliksel" olarak farklı bir mahiyete/öze *(qualitatively of a different nature)* sahip olduğunu belirtmiştir. Kardeşler arasındaki bağın özü akrabalığa dayanmaktadır, oysa bir evliliğin veya medeni birliğin tanımlayıcı özelliklerinden biri yakın aile üyeleri (kardeşler de dahil) için bu tür birlikteliklerin yasaklanmış olmasıdır. İHAM'a göre, birçok evli ve medeni birliktelik yaşayan çiftin yaptığı gibi başvuranların tüm yetişkin yaşamlarını birlikte geçirmeyi seçmiş olmaları iki ilişki türü arasındaki bu temel farkı değiştirmez.

İHAM ayrıca evliliğin özel bir statü kazandırdığını, evlenme hakkının İHAS m.12 ile korunduğunu ve evliliğin sosyal, kişisel ve hukuki sonuçlara yol açtığını belirtmiştir. İHAM bu yaklaşımını Birleşik Krallık'ta o dönem yürürlükte olan Medeni Birliktelik Kanunu *(Civil Partnership Act)* uyarınca gerçekleştirilen medeni partnerlik durumlarına da uygulamaktadır. İHAM'a göre bu tür birliktelikler diğer birlikte yaşam *(cohabitation)* biçimlerinden farklıdır. Bu karşılaştırmada belirleyici olan kriter, ilişkinin uzunluğundan veya destekleyici niteliğinden ziyade, sözleşmeye dayalı bir hak ve yükümlülükler bütünü taşıyan kamusal bir taahhüdün (*public undertaking)* varlığıdır. Bu nedenle "evli çiftler ve medeni partnerler" ile, "birlikte yaşamayı seçen, ancak karı koca ya da medeni partner olmayı tercih etmeyen" çiftler arasında bir benzerlik olmadığı gibi, başvuranlar arasında yasal olarak bağlayıcı bir anlaşmanın olmaması, uzun sürmesine rağmen birlikte yaşama ilişkilerini evli veya medeni birlikteliği olan bir çiftinkinden farklı kılmaktadır. Devletler, aralarında benzerlik olmayan bu tür birliktelik biçimleri için ilke olarak, vergilendirme politikası alanında farklı kurallar belirlemekte serbesttirler.

Sonuç olarak bu kararda İHAM, birlikte yaşayan kardeşler olarak başvuranların, ayrımcılık yasağı kapsamında evli veya medeni partner olan bir çiftle karşılaştırılamayacağı *(cannot be compared)* kanaatindedir. Bu nedenle veraset vergisi bakımından farklı kurallara tabi tutulmalarının ayrımcılık teşkil etmediği sonucuna ulaşmıştır.

C. Tek Ebeveyn *(single parent)*: Dezavantaj Temelinde Bir Yaklaşım

Verginin farklı aile tipleri üzerinde farklı etkileri olabilmektedir. Tek ebeveynli aile yapısı bu kapsamda özel olarak incelenmeyi hak eden bir konudur. Tek ebeveynli aile yapıları, günümüzde giderek artan bir aile yapısını temsil etmekte olup, ekonomik ve sosyal açıdan çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Vergi hukuku kapsamında, tek ebeveynlerin mali

yükünün hafifletilmesi ve çocuklarının refah seviyesinin korunması amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır.

Bunun birinci nedeni, tek ebeveynli ailelerde yalnızca bir ebeveyn bulunması ve hem mali açıdan hem de bakım yükümlülükleri açısından aile sorumluluğunu üstlenecek tek bir yetişkinin var olmasıdır. Böylece hem çalışmak hem de bakım yükümlülüklerini üstlenmek zorunda kalan ebeveynin, bu iki zorunluluk arasında çoğu durumda seçim şansının olmaması nedeniyle, mali gücü iki ebeveynli aile yapılarına kıyasla çok daha dikkatle ölçülmelidir. Tek ebeveynli ailelerde çalışma hayatı ile bakım yükümlülükleri arasındaki dengenin kurulması, iki ebeveynli bir aile yapısına göre çok daha zor olmaktadır.[1315] Bu durum hem istihdam rakamları hem de çocuk bakımı üzerinde olumsuz etkiler yaratabilmektedir.[1316] O halde tek ebeveynli aileleri, mali güç perspektifinden, çocuk bakımı gibi sosyal bir politika perspektifinden ve istihdam gibi makro ekonomik politika perspektifinden değerlendirmek mümkündür. Bu katmanlara son olarak, cinsiyet perspektifini de eklemek gerekmektedir. Tek ebeveynli aile yapısının cinsiyet ve vergi ilişkisi perspektifinden incelenmesinin nedeni, bu tür aile yapılarında ebeveynin genellikle kadın/anne olmasından kaynaklanmaktadır.[1317]

Türk AY m.41'de ana ve çocuğun özel koruma altına alınmasındaki mantık da budur.[1318] Çalışmanın odak noktası vergi hukuku ve cinsiyet politikaları olduğundan özellikle mali güç ve cinsiyet perspektifi esas alınacaktır.

[1315] Watts / Jakubson / Skidmore, s.407-408; Fredman, s.94.

[1316] Caren Grown / Hitomi Komatsu, "Methodology and Comparative Analysis", **Taxation and Gender Equity** (Ed. Caren Grown / Imraan Valodia), Oxon: Routledge, 2010, s.32; Pamela A. Morris / Ellen K. Scott / Andrew S. London, "Effects on Children as Parents Transition from Welfare to Employment", **Good Parents or Good Workers?** (Ed. Jill Duerr Berrick / Bruce Fuller), Palgrave Macmillan, 2005, s.100.

[1317] McCaffery, **Sex in Fiscal Sociology**, s.4-5; Valodia, s.146.

Örneğin Türkiye 2021 yılı verilerine göre, *"kesinleşen boşanma davaları sonucunda 2021 yılında 174 bin 85 çift boşanırken 165 bin 937 çocuk velayete verildi. Boşanma davaları sonucu, çocukların velayetinin çoğunlukla anneye verildiği görüldü. Çocukların velayetinin %76,1'inin anneye, %23,9'unun ise babaya verildiği görüldü.",* TÜİK, İstatistiklerle Aile, 2021, 12 Mayıs 2022 https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Istatistiklerle-Aile-2021-45632 (Erişim tarihi: 3.11.2023).

Lahey tarafından Kanada'da sübvansiyonlara (vergi iadesi yoluyla yapılan bir vergi harcaması olarak sınıflandırılmaktadır) ilişkin yapılan bir çalışmada hem ebeveynlere (2012'de 9,2 milyar Kanada Doları, -herhangi bir kategorideki tüm sübvansiyonların en büyüğü) ama özellikle de kadın ebeveynlerin bu sübvansiyonlar içindeki oranından (%96,2) yola çıkılarak tek ebeveynli olmanın esasen kamusal ataerkil ilişkilerin bir biçimi olduğu ifade edilmektedir. Bu vergi harcamalarındaki cinsiyet kalıplarının, Kanada devletinin, kadınların bakım rollerini, ister esas olarak eşlerinin/partnerlerinin doğrudan yararı için yerine getiriyor olsunlar, isterse de bunu bir kamu hizmeti olarak gerçekleştiriyor olsunlar (devletin bir kamu hizmeti olarak sunması gereken bakım hizmetini kadınların sunması yoluyla), desteklemesinin oldukça değerli olduğunu göstermektedir. Bkz.Lahey, "Uncovering", ss. 449-450.

[1318] *"Anayasa ailenin yanısıra aile dışındaki ananın ve çocukların da korunmasını Devlete bir ödev olarak yüklemiş bulunmaktadır",* bkz. İzgi / Gören, s.455.

Tek ebeveyne yönelik düzenlemeler belli açılardan tartışılmaktadır. İlk olarak, her ne kadar tek ebeveynli aile yapısı artış gösterse de[1319] diğer koşullar eşit olmak kaydıyla, iki ebeveynli bir ailenin çocuk yetiştirmek için daha elverişli bir ortam olduğu ve vergi sisteminin en azından ailenin parçalanmasına olumlu teşvikler sağlamaması gerektiği ve aynı şekilde yeniden evlenmeye gereksiz engeller koymaktan kaçınması gerektiği savunulmaktadır.[1320] Buna karşın, evli olmayan ebeveynlerden doğan çocukların dezavantajlı konumu göz önünde bulundurulduğunda, fırsat eşitliği kapsamında bir değerlendirme yapılması gerektiği argümanıyla bu görüşe karşı çıkılmaktadır.[1321] Ayrıca özellikle aile içi şiddet vakalarında ekonomik gerekçelerle boşanamayan annelerin durumu söz konusu olduğunda, "boşanmayı teşvik etmeme" amacı da tartışmalı hale gelmektedir.

İkinci olarak, tek ebeveynli hanelerin çoğu düşük gelir grubunda olmasına rağmen, bu grupta olmayan ve iki ebeveynli ailelere göre mali gücü yüksek olan aile yapıları da mevcuttur. O halde neden tek ebeveynli hanelere aynı gelir statüsündeki iki ebeveynli hanelerden farklı davranılmalıdır sorusu gündeme gelebilecektir.[1322]

Konuya mali güç ve cinsiyet eşitliği perspektifinden bakıldığında bu eleştirilere karşı söylenebilecek birkaç cümle vardır. İlk olarak kadınlar hem biyolojik -doğum/emzirme gibi- hem de toplumsal cinsiyet rolleri -bakım yükümlülüğünün daha çok kadının üzerinde olması gerektiğine yönelik sosyal algı- nedeniyle çalışma hayatında halihazırda dezavantajlara sahiptir. Bu dezavantajlı duruma tek ebeveynli olmaları nedeniyle eklenecek önyargılar, -işverenin daha yüksek devamsızlık beklentileri, işte daha düşük güvenilirlik vb.- cinsiyet temelinde ayrımcılıkla sonuçlanabilmektedir.[1323] Gerçekten iki ebeveynli bir aile yapısına göre, tek ebeveynli aile yapısında çocuk bakım yükümlülüklerini paylaşacak kimsesi bulunmayan kadın/anne çalışanın işe alımı işveren için dezavantajlı görülebilecektir. İşveren, kolaylıkla iki ebeveynli aile yapısındaki anneyi tercih ederek "kadın/anne" çalışanları istihdam ettiğini ve herhangi bir cinsiyet önyargısı taşımadığını iddia edebilecektir. Bu türden görünüşte tarafsız bir

[1319] Türkiye'de 2017 yılında hanehalklarının %8,5'ini tek ebeveyn ve çocukları oluştururken (TÜİK, İstatistiklerle Aile, 2017 Sayı: 27597), 2023 yılında bu oran %10,6'ya yükselmiştir (TÜİK, İstatistiklerle Aile, 2023, Sayı: 53784).

[1320] Watts / Jakubson / Skidmore, s.408.

[1321] Atoyama-Little, s.2178.

[1322] Watts / Jakubson / Skidmore, s.407.

[1323] Watts / Jakubson / Skidmore, s.408.

istihdamın altında tek ebeveyn olan kadına yönelik toplumsal cinsiyete dayalı önyargılar bulunması oldukça olasıdır.

Konunun özel olarak ele alınmasını gerektiren bir diğer faktör ise bu aile yapılarının genellikle düşük gelirli aile yapıları içinde kümelenmiş olmasıdır. Bu faktör yukarıda bahsedilen kadın önyargısıyla da yakından ilişkilidir. Kadınların erkeklere göre daha düşük gelir elde etmelerinin bir uzantısı olarak, kadınların yoğun olarak kümelendikleri tek ebeveyn aile yapısı da diğer aile yapılarına göre daha düşük gelir grubunda temsil edilmektedir.[1324] Bu aile tiplerindeki ebeveyn, ortalama olarak işgücü piyasasında daha düşük ücretlere tabi olmaktadır; bunun birinci nedeni daha az güvenceli ve yazı zamanlı işlerde çalışmaları, ikincisi ise cinsiyet ayrımcılığına maruz kalmalarıdır.[1325] Tüm bunlar da geniş bir perspektiften tek ebeveynlerin mali güçlerinde farklılıklara yol açmakta, bu da vergi yapısını çeşitli şekillerde etkilemektedir.[1326] Bu gelir farkı, gelecek nesiller arasındaki eşitsizliğe de yansımaktadır.[1327]

Konunun mali güç perspektifinden ele alınmasında ortaya çıkan bir diğer mesele tek ebeveynlerin çalışma hayatına girebilmeleri için çocuk bakımını dışardan temin etmelerinin zorunluluğuna ilişkindir. Bu zorunluluk iki şekilde ortaya çıkmaktadır, i) aileden/yakın çevreden birinin yardımı, ii) ücretli çocuk bakımı. İlk yöntemin sürekliliğine ilişkin soru işaretleri göz önünde bulundurulduğunda, tek ebeveynlerin yüksek maliyetli çocuk bakımına duyduğu ihtiyaç belirginleşmektedir.[1328] Çocuk bakımına tanınan indirim ve istisnaların çoğunlukla beyanname veren yüksek gelir gruplarına fayda sağladığı göz önünde bulundurulduğunda,[1329] düşük gelirli anneler için bu türden vergi avantajlarının etkisi tartışmalıdır.[1330] Bu tartışmalar ekonomik dezavantajı gidermenin vergi sisteminden ziyade

[1324] McCaffery, **Sex in Fiscal Sociology**, s.4-5.

[1325] Watts / Jakubson / Skidmore, s.408.

[1326] Rossignolo, s.184. Arjantin ve Fas çocuklu tek ebeveynli hanelerin, çocuklu ve bağımlı bir eşi olan gelirin erkek tarafından elde edildiği hanelere göre daha fazla gelir vergisi yükü taşıdığı ülkelere örnektir, bkz. Grown / Komatsu, s.32. Gana'da ve Güney Afrika'da tek gelirli ve çocuklu hanelerin çoğunluğu kadınlar tarafından yönetilmekte ve diğer hane türlerine göre daha ağır bir gelir vergisi yükü taşımaktadır, bkz. Grown, s.10-11.

[1327] Jill Duerr Berrick / Bruce Fuller, "Introduction New Family Policy: How the State Shapes Parents' Lives", **Good Parents or Good Workers?** (Ed. Jill Duerr Berrick / Bruce Fuller), Palgrave Macmillan, 2005, s.8.

[1328] Atoyama-Little, s.2172.

[1329] Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar için bkz. Çocuk Bakımı alt başlığı.

[1330] ABD vergi sistemindeki çocuk kredisi *(child tax credit -CTC)* ve ücret geliri kredisi *(earned ıncome tax credit- EITC)* bu tartışmalarda önemli bir yere sahiptir. IRC Sec.24'te düzenen CTC'den bekar annelerin tam oalrak faydalanma olasılığı daha düşüktür çünkü kredinin tam olarak verilmesiden önce phase-out" denilen bir sınır mevcuttur; bu da belirli bir gelir seviyesini

sosyal yardımlarla yapılması seçeneğini akla getirse de sosyal yardımlara ilişkin damgalama riski nedeniyle toplanan vergilerin yardımlar yoluyla yeniden dağıtılmasından ziyade yeniden dağıtım işinin bir kısmının vergi sistemi aracılığıyla yapılması daha adil bir çözüm olarak düşünülebilir.[1331]

Bu argümanlardan hareketle bazı ülkelerde tek ebeveyne yönelik özel vergi düzenlemeleri getirilmektedir:[1332] Örneğin Lüksemburg'da tek ebeveynler için özel bir vergi indirim sistemi vardır. Belçika'da kişisel vergi indirimi tek ebeveynler için daha yüksek tutarda belirlenmiştir. Malta'da tek ebeveynlere tanınan özel bir vergi indirimi bulunmaktadır. Ukrayna'da ise gelir vergisinde kişisel indirim imkânı yalnızca bekar annelere özgü olarak uygulanmakta ve ebeveynin cinsiyetine özgü bir uygulama olarak dikkat çekmektedir. Belirli koşullar altında, tek ebeveyne doğrudan vergi muafiyeti sağlayan ülkeler de bulunmaktadır:[1333] Ekvator Ginesi'nde, bakmakla yükümlü olduğu 18 yaşın altında 3'ten fazla çocuğu olan bekar kadınlar gelir vergisinden muaftır.

Görülmektedir ki, çift ebeveyn için getirilen vergi avantajlarında haklı neden ailenin korunması olurken, tek ebeveyn için getirilen vergi avantajlarında haklı neden tek ebeveyn olmanın dezavantajlı etkisinin giderilmesi olarak ortaya çıkmaktadır. Tek ebeveynler, sosyal ve ekonomik açıdan desteklenmesi gereken bir grup olarak vergi kurallarından ne şekilde etkilendiklerinin belirlenmesi önemlidir. Türkiye'de bu alandaki düzenlemeler yeterince kapsamlı olmamakla birlikte, uluslararası örneklerden yararlanılarak daha adil ve destekleyici bir vergi sistemi oluşturulabilir. Tek ebeveynlere sağlanan vergi avantajlarının artırılması, onların ekonomik hayata katılımlarını artıracak, refah seviyelerini yükseltecek ve çocuklarının daha iyi koşullarda yetişmesine katkı sunacaktır. Bu durum devletin ekonomik ve sosyal açıdan

aşan mükellefler için kredi miktarının azalması anlamına gelir. Bu tutar, bekar ebeveynler için evlilere göre yarı yarıya daha düşüktür. CTC nin bekar annelere, krediye hak kazanabilecek gelir eşiğini aşacak kadar gelir elde edememeleri nedeniyle fayda sağlamadığı belirtilmektedir, bkz. bkz. Atoyama-Little, ss.2161-2162. IRC Sec.32 de düzenlenen EITC ise, düşük ve orta gelirli aileleri desteklemeyi amaçlayan bir vergi kredisidir. Bekar ebeveynler, çocuk sayısına göre bu krediden yüksek bir oranda faydalanabilirler. Bekar ebeveynlerin, bu krediden tam olarak faydalanabilmesi için belirli bir gelir aralığında olması gerekir. Evli ebeveynlere kıyasla bu sınır daha düşüktür, ancak bekar ebeveynlerin genellikle daha yüksek bir kredi oranından faydalanmaları mümkündür. EITC'deki faydaların bekar ebeveynlerin işgücüne katılımını artırdığı belirtilmektedir, bkz. Brown, s.145.

[1331] Fredman, s.87.

[1332] Bkz. **European Tax Handbook**, IBFD, 2022.

[1333] Coelho ve diğerleri, s.23.

dezavantajlı durumda bulunanlara fırsat eşitliği sağlaması anlamında pozitif yükümlülüğünün ve makul uyumlaştırma yükümlülüğünün de gereğidir.

D. Tek Gelirli Aileler: Çalışmayan Eş

1. Çalışmayan Eşe Tanınan Vergi Avantajları

Vergi hukukunda özel olarak dikkate alınan bir başka aile tipi ise çiftin birinin gelir elde ettiği diğer üyesinin ise piyasa ekonomisine katılmadan hane içinde ücretsiz emek ürettiği aile tipidir. Bu aile tipinde çalışmayan eş genellikle kadın olduğu için, konunun cinsiyet eşitliği perspektifinden ele alınması gereklidir. Çalışmayan eş sorunu, bakım yükümlülüklerinin cinsiyetler arasında eşit paylaşılmaması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Toplumsal cinsiyet rolleri, kadınları geleneksel bakım görevlerine yönlendirmekte ve ücretli-ücretsiz işlerin eşit dağıtılmaması, toplumsal cinsiyet eşitliğinin tam olarak sağlanmasına engel olmaktadır. [1334] Vergi sistemlerinin de bu durum üzerinde önemli etkileri olabilmektedir. [1335]

Çalışmayan eşe tanınan vergi avantajları çoğunlukla düşük gelirli ailelerin faydalanmasını hedeflemektedir; ancak bu avantajların iş gücüne katılmak isteyen "işçi sınıfı kadınları" olumsuz etkilediği belirtilmektedir.[1336] Böylece gelir seviyesini artırabilecek durumda olan düşük gelirli haneler, çalışmayan eşe tanınan vergi avantajları nedeniyle bu imkanlarını kullanmaktan vazgeçebilmektedir.

Çalışmayan eş için yapılan vergi avantajlarında cinsiyet etkisi/önyargısı bulunmaktadır.[1337] Bu etkiler özellikle kadınların istihdamı önündeki engeli ifade etmek için, vergi engelleri/vergi bariyerleri *(tax barrier)* olarak adlandırılmaktadır.[1338] Bazı ülkelerde

---

[1334] Quinn, s.91.

[1335] Rodríguez/Itriago, s.8.

[1336] Beverly Moran, "From Urinal to Manicure Challenges to the Scholarship of Tax and Gender", **Wisconsin Women's Law Journal,** Vol.15, 1996, s.195.

[1337] Young, **Taxing Times**, s.264-265; Stotsky, "How Tax System Treat", s.31; Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.18; Coelho ve diğerleri, s.12; Fredman, s.94.

[1338] Douglas G. Hartle, **Taxation of the Incomes of Married Women**. Ottawa: Information Canada, 1967, ss.41-44Lahey, **Gender, Taxation and Equality**, s.18; Shigeki Morinobu, "Making Work Pay for Japanese Women: Toward a Smarter Approach to Tax and Social Security Reform", The Tokyo Foundationf for Policy Research, 30 May 2023; Hartle, ss.41-44.

geçmişte uygulanan haliyle yalnızca aile reisi olan erkeğe tanınan çalışmayan eş indirimleri bu kapsamdaydı.[1339]

Bu türden açık cinsiyet önyargısına bir örnek, iş göremez durumdaki eşin[1340] sadece kadın olduğu durumlarda tanınan vergi indirimi hakkında İHAM'a yapılan *MacGregor* başvurusudur.[1341] Bu başvuruya konu olan olayda, Başvuran, veteriner hemşireliği yapan Bayan MacGregor'dur. 1994 yılının aralık ayında resmi nikahla evlenen Bayan MacGregor, o sırada dört yaşında olan oğluna ve bir kaza sonucu tekerlekli sandalye kullanmak zorunda kalan ileri derecede engelliliği bulunan eşine daha fazla ilgi ve bakım gösterebilmek için çalışma saatlerini azaltmıştır. Başvuran, oluşacak gelir kaybını, eşleri tamamen iş göremez durumda olup küçük çocukları olan yükümlülere tanınan vergi indirimi ile telafi edebileceğine yönelik beklentiyle hareket etmiştir. Başvuranın bu beklentisi, 1988 tarihli Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu m.259'a dayanmaktadır. Bayan MacGregor'un söz konusu vergisel avantajdan yararlanma talebiyle yaptığı başvuru, 23 Mart 1995 tarihli vergi dairesi kararı ile reddedilmiştir. Başvuran eğer kendisi bir erkek olsaydı ve ileri derecede engellilik oranına sahip olan erkek değil kadın eş olsaydı bu vergisel avantajdan yararlanabileceğini ve bu nedenle mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak cinsiyet temelinde ayrımcılık yasağının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

Başvuruda yer alan iddiaya göre başvurucu erkek olsaydı iş göremez durumdaki eşi için tanınan vergi indiriminden yararlanabilecek iken, kadın olduğu için bu imkândan yararlanamamıştır. Bu hüküm, çalışan eşin erkek olduğuna ve kadının erkek eşe bağımlı olduğuna dair toplumsal kabulün vergi sistemine yansımasıdır. İHAM önüne taşınan bu

[1339] 1977 tarihli OECD raporunda belirtildiği şekliyle, o yıllarda Avustralya, Danimarka, Hollanda, Japonya, Kanada ve Yunanistan'da var olan bu sistemde kadın eşin çalışması durumunda erkek eşin indirim hakkını yitirmesi söz konusu olabiliyordu, bkz. OECD, "The Treatment of Family Units in OECD Member Countries Under Tax And Transfer System: A Report By The Committee On Fiscal Affairs, Paris: OECD Publishing, 1977, s.21.

[1340] Çalışmayan eş kavramı ile bağımlı eş kavramı arasındaki ayrımın belirlenmesinde engellilik önemli bir faktör olmaktadır, bkz. Hemels, "Taxable Unit", s.173.

[1341] İHAM, *MacGregor v. Birleşik Krallık*, no.30548/96, 01.07.1998.

Başvuruya konu olaylar kısaca şu şekildedir: Bu başvuruya konu olan olayda, Başvuran, veteriner hemşireliği yapan Bayan MacGregor'dur. 1994 yılının aralık ayında resmi nikahla evlenen Bayan MacGregor, o sırada dört yaşında olan oğluna ve bir kaza sonucu tekerlekli sandalye kullanmak zorunda kalan ileri derecede engelliliği bulunan eşine daha fazla ilgi ve bakım gösterebilmek için çalışma saatlerini azaltmıştır. Başvuran, oluşacak gelir kaybını, eşleri tamamen iş göremez durumda olup küçük çocukları olan yükümlülere tanınan vergi indirimi ile telafi edebileceğine yönelik beklentiyle hareket etmiştir. Başvuranın bu beklentisi, 1988 tarihli Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu m.259'a dayanmaktadır. Bayan MacGregor'un söz konusu vergisel avantajdan yararlanma talebiyle yaptığı başvuru, 23 Mart 1995 tarihli vergi dairesi kararı ile reddedilmiştir. Başvuran eğer kendisi bir erkek olsaydı ve ileri derecede engellilik oranına sahip olan erkek değil kadın eş olsaydı bu vergisel avantajdan yararlanabileceğini ve bu nedenle mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak cinsiyet temelinde ayrımcılık yasağının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

uyuşmazlık, kabul edilebilirlik kararı sonrası tarafların dostane çözüm yoluyla anlaşması ile sonuçlanmıştır.[1342]

Günümüzde de hala çalışmayan eş için vergisel avantajlar sunan ülkeler bulunmaktadır. Japonya bu ülkelerden en dikkat çekici olanıdır.[1343] 1950'de bireysel vergilendirmeyi kabul etmiş olmasına rağmen, Japon vergi sistemi eşe tanınan bir vergi avantajı[1344] aracılığıyla vergi mükellefinin aile durumunu dikkate almaktadır.[1345] Bu etkilerin cinsiyet eşitliği perspektifinden tartışılmaya başlanmasıyla birlikte sistemdeki bazı düzenlemeler 2004 yılında kaldırılmış, Ocak 2018'de ise eşlere yönelik vergi avantajı sistemleri yeniden değiştirilmiştir.[1346] Ancak Japon vergi sistemi çalışmayan eşe tanınan vergi avantajları bakımından hala önemli bir örnek teşkil etmeye devam etmektedir.

Japonya'da eşlere tanınan iki tür vergi avantajı (muafiyeti/indirimi) vardır: standart eş avantajı *(haigūsha kōjo)* (Japon Gelir Vergisi Kanunu m.83) ve özel eş avantajı *(haigūsha tokubetsu kōjo)* (Japon Gelir Vergisi Kanunu m.83-2). Eşlerin ancak biri bu indirimden yararlanabilmekte ve kurallar eşin gelir türüne göre farklılık göstermektedir.[1347] Bu vergi avantajları hemen hemen her durumda ev hanımı olan kadın eş üzerinden erkek eşe bir vergi avantajı sunmaktadır.[1348]

Standart eş avantajı, bir eşin çalışmadığı ya da oldukça düşük ücretlerle çalıştığı durumlarda, daha yüksek gelir elde eden eşin gelirinden 380.000 Yen indirebilmesine olanak tanımaktadır (70 yaşın üstündekiler için bu tutar, standart eş indirimi kapsamında 480.000

[1342] Taraflar arasında yapılan anlaşmaya göre Hükümet tarafından başvurana 1994/95 ile 1996/97 yılları arasındaki gelir vergisine ilişkin olarak 1.000 £ vergi iadesi yapılacak ve takip eden yıllara ilişkin olarak da başvuranın ilgili vergi avantajından yararlandırılması sağlanacaktır. Söz konusu hüküm, bu karar sonrası 1998 yılı Finance Act yasasıyla değiştirilmiş, 1999 yılı Finance Act yasasıyla da tamamen ilga edilmiştir. Başvurunun incelendiği bir çalışma için bkz. Baker, "Taxation, Human Rights and the Family", s.237. Ayrıca bkz. Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkı**, s.234.

[1343] Bölümün yazımında kaynak ve terminoloji konusunda yardımları için Prof. Dr. Yasuyuki Kawabata'ya teşekkürlerimi sunarım.

[1344] Japonca *'kōjo'* olarak adlandırılan bu avantaj, İngilizce yazında bazen muafiyet anlamına gelecek *"exemption"* şeklinde (bkz. Izumi Yokoyama / Naomi Kodama, "Women's Labor Supply and Taxation —Analysis of the Current Situation Using Data", **Public Policy Review** (Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan), Vol.14, No.2, 2018, s.268), bazı çalışmalarda ise indirim anlamına gelecek *"deduction"* şekilde (bkz. Sagiri Kitao / Minamo Mikoshiba, "Why Women Work The Way They Do in Japan: Roles of Fiscal Policies", **SSRN**, no.4054049, 2022, s.1) kullanılmıştır.

[1345] Amélie Corbel, "La Femme, le Fisc et l'époux – les Réformes de l'Abattement pour Conjoint au Japon", **Cipango.** No.20, 2013, s.153.

[1346] Yokoyama / Kodama, s.268.

[1347] Bkz. Japon Gelir Vergisi Kanunu m.83 ve m.83-2.

[1348] Yokoyama / Kodama, s.270; Corbel, s.153.

Yen'dir). Böylece eş avantajı, eşin kazancı belirli bir miktara ulaştığında uygulanmamaktadır. Özel eş avantajında ise bir eşik aralığı oluşturulmuş ve ikincil gelir elde eden eşin yıllık 1.330.000 Yen ile 480.000 Yen arasında kazanması durumunda da indirimden yararlanma imkanı getirilmiştir.[1349]

Bu sisteme göre, ikincil gelir elde eşin gelirinin avantaj eşiğini aşması durumunda hanenin toplam geliri, eşiğin biraz altında olan duruma göre daha düşük olmaktadır. Başka bir deyişle, çalışan ikinci eşin elde ettiği gelirin arttığı durumda hanenin toplam geliri azalmaktadır. Bu nedenle özellikle düşük ücretli işlerde çalışan kadınlar çalışma saatlerini gelirlerini belirli sınırlar içinde tutacak şekilde ayarlayarak kocalarının indirimden yararlanmasını sağlamaktadır.[1350] Bütün bu anılan sebeplerle Japonya'da uygulanan bu vergi avantajının toplumsal cinsiyet eşitsizliğine dayalı rol dağılımını pekiştiren bir yapıya ve etkiye sahip olduğu belirtilmektedir.[1351]

Çalışmayan eşe vergi avantajı sunan başka ülkeler de bulunmaktadır. Bunlara örnek Avusturya, Belarus, Çek Cumhuriyeti, Hırvatistan, Letonya, Slovakya ve Slovenya'dır.[1352] OECD raporlarında, Avusturya ve Slovenya'da uygulanan çalışmayan eşe yönelik vergi avantajlarının ikincil gelir ve istihdam üzerinde caydırıcı bir etkiye sahip olduğu belirtilerek eleştirilmiştir.[1353] Benzer şekilde ABD sisteminin, tek gelirli ailelere vergi avantajı sunarak her ikisi de ücretli işgücünde olan ve benzer gelirler elde eden çiftleri dezavantajlı hale getirdiği

[1349] Japon Vergi İdaresi resmi web sayfası: https://www.mof.go.jp/english/policy/tax_policy/tax_system/income/index.html#a02 (Erişim Tarihi: 25.12.2023).

[1350] Bu sorun sosyal güvenlik sistemindeki uygulamalarla birleşince daha beliğin hale gelmektedir. Kocasının gelirini desteklemek için yarı zamanlı çalışan evli bir kadın için eşiği aşmak, en azından kısa vadede maliyetli olabilir. Eşik değerin altında kazandığı sürece, bağımlı eş veya Kategori III sigortalı kişi olarak sınıflandırılır. Bu nedenle, her ikisi de ücretsiz olan Ulusal Emeklilik sisteminin Temel Emeklilik Maaşı ve kocasının sağlık sigortası kapsamındadır. Eşik değerin üzerinde ise Kategori II'ye geçer ve %18,3'lük EPI katkısının yarısını ve yaklaşık %10'luk sağlık sigortası priminin yarısını (oran plana göre değişir) ödemek zorundadır. Diğer yarısını işveren öder. Kazancının yaklaşık %14'ü sosyal sigorta primlerine gittiğinden, geliri sınırın hemen altındayken aldığından önemli ölçüde daha azını artık eve götürmektedir. Gerçekten de hesaplamalarımıza göre yıllık net geliri yaklaşık 160.000 Yen düşüyor. Kaybedilen gelirin geri kazanılması için kadının kazancının 270.000 Yen daha artarak 1,33 milyon Yen'e ulaşması gerekmektedir. Bu nedenle, birçok kadın yıllık istihdam gelirlerini sınırın altında tutmak ve bağımlı eş olarak kalabilmek için çalışma saatlerini sınırlamaktadır. (Hükümete göre, yarı zamanlı çalışan yaklaşık 4.73 milyon Kategori III sigortalı bulunmaktadır), bkz. Shigeki Morinobu, "Making Work Pay for Japanese Women: Toward a Smarter Approach to Tax and Social Security Reform", The Tokyo Foundationf for Policy Research, 30 May 2023.

[1351] Corbel, s.153.

[1352] **European Tax Handbook**, IBFD, 2022.

[1353] OECD, Report on The Implementation of The OECD Gender Recommendations, C/MIN(2022)7, 2022, s.35

belirtilmektedir.[1354] Son olarak çalışmanın diğer bölümlerinde sıklıkla vurgulandığı üzere ortak beyan yöntemlerinde de bu sorun örtük olarak bulunmaktadır.[1355]

2. Ücretsiz Emeğe Değer Biçilmesi: Atfedilir Gelir Tartışmaları

Çalışmayan eşin bakım yükümlülükleri yoluyla yüklendiği ve hanede kendi başına üretip tükettiği ücretsiz işler görülmez, ölçülmez ve fiyatlandırılmaz.[1356] Böylece çalışmayan eşin/kadının görünmeyen emeği, ekonomik bir veri olarak kabul edilmez.[1357] Kadının bu türden emeği, ekonomik/parasal bir değer taşımadığı için de vergi sistemlerinde dikkate alınmaz.[1358]

Hemen bu noktada, Türk hukuku bakımından TMK m.186/3'teki *"eşler birliğin giderlerine güçleri oranında emek ve malvarlıklarıyla katılırlar"* düzenlemesinden hareketle Türk hukukunda ev içi emeğe hukuken bir değer tanındığına dair yoruma yer vererek konuya başlamak mümkündür.[1359] Medeni hukukta eşlerin birbirlerine karşı bir yükümlülüğü şeklinde okunabilecek bu hükmü, vergi hukukuna nasıl aktarmak gerekir? Bu noktada ilk akla gelen öneri, ev içi emek sarf eden eşin bu emeğine ekonomik/parasal bir değer atfedilmesi ve bu değerin de vergiye tabi tutulmasıdır.

Atfedilir gelir *(imputed income)*, mükellefin malvarlığı yahut kendi kişisel çabalarından doğan ve piyasa dışından elde edilen mal ve hizmetlerden elde edilen fayda olarak

[1354] Jones, s.20.

[1355] Lang, "Germany", s.63; Fredman, s.92.

[1356] Bürgisser / Nissan, s.11.

[1357] Rodríguez/Itriago, s.8.

[1358] Bittker, s.1426; Mumford, **s**.64; Young, **Taxing Times**, s.267.

[1359] Osman Korkut Kanadoğlu, "Feminizm ve Kadın Hakları", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, 2021, s.150.

tanımlanmaktadır.[1360] Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere atfedilir gelirin en önemli iki özelliği, nakdi olmaması ve piyasa dışında ortaya çıkmasıdır.[1361]

Atfedilir gelir teorisine birçok açıdan karşı çıkılmaktadır.[1362] Bu sebepler arasında en önemlileri i) atfedilir gelire değer biçmenin zor olması; ii) vergi mükelleflerinin mali gücünün belirlenmesi için elverişsiz görülmesi, iii) idari açıdan zorluklar yaratması ve iii) atfedilir gelirin vergi matrahına dahil edilmesinin, bireyin özel hayatına ölçüsüz bir müdahale olmasıdır. Lang'e göre de atfedilir gelirin hukuk karşısında ekonomik değerinin kavranması çok zordur ve bu nedenle vergi hukukunda farklı türdeki atfedilir gelirlere eşit muamele yapılması imkansızdır.[1363] Buna karşın McCaffery atfedilir gelire karşı yapılan bu argümanların herhangi bir gerçekliğe dayanmadığını belirterek, bu türden bir gelir tanımının da kabul edilebileceğini belirtmektedir.[1364]

Tanımdan da anlaşılacağı üzere atfedilir gelir, malvarlığı üzerinden atfedilen gelir (örn. kiralanmayan bir gayrimenkule emsal kira geliri) ve gerçekleştirilen hizmetler (örn. temizlik ve bakım gibi hizmetler) üzerinden atfedilen gelir olmak üzere ikiye ayrılır. Çalışmanın konusu gereği çalışmayan eşin ürettiği ev hizmetleri sorunu üzerine yoğunlaşılacaktır.

Evde üretilen mal ve hizmetler aile refahına katkıda bulunur.[1365] Ancak, evde üretim farklı aile tipleri arasında (tek ebeveyn, tek gelirli aile, iki eşin de çalıştığı aile…) büyük farklılıklar gösterebilir. Bu farklılıklar nedeniyle, sadece piyasadan elde edilen gelire odaklanan

[1360] Kavramın ilk kullanımı Donald B. Marsh'a atfedilmektedir, bkz. Donald B. Marsh, "The Taxation of Imputed Income", **Political Science Quarterly**, Vol. 58, 1943, s.514. Ayrıca bkz. Anthony F. Sheppard, "The Taxation of Imputed Income and the Rule in Sharkey v. Wernher**", Canadian Bar Review**, Vol.51, No.4, 1973, s.617; Lang, "Tax Principles", s.19-20; Edward McCaffery, **Taxing Women**, s.120.

[1361] Sheppard, s.617; Michael J. McIntyre / Oliver Oldman, "Taxation of the Family in a Comprehensive and Simplified Income Tax", **Harvard Law Review,** Vol.90, 1977, ss.1608-1609; McCaffery, **Taxing Women**, s.120.

[1362] McIntyre / Oldman, s.1616-1618; Mary Louise Fellows, "Rocking the Tax Code: A Case Study of Employment-Related ChildCare Expenditures", **Yale Journal of Law and Feminism**, Vol.10, 1998, s.358; Neil Brooks, ss.49-51; Michael A. Johnson, "A Gap in the Analysis: Income Tax and Gender-Based Wage Differentials", **Georgetown Law Journal,** Vol 85, no.7, July 1997, ss.2297-2298.

[1363] Lang, "Tax Principles", s.20.

[1364] McCaffery, "Taxing Women", s.123-124.

[1365] Davies, s.169; Bittker, s.1426; Apps, s.85-86.

bir yaklaşımın bir ailenin refah seviyesini doğru bir şekilde değerlendirmek konusunda yetersiz kaldığı belirtilmektedir.[1366]

İki eşin de gelir elde ettiği bir aile ile tek eşin gelir elde ettiği aile tipleri karşılaştırıldığında bu problemler netleşmektedir;

Örneğin A ve B çifti çalışmakta, A 30.000 birim, B 20.000 birim kazanmaktadır. C ile D'nin evliliğinde ise yalnızca C çalışmakta ve tek başına 50.000 birim kazanmaktadır. D evde birçok hizmeti (temizlik, ütü, çocuk bakımı vs.) kendisi sağlayabilirken, A ve B çiftinin bu hizmetleri piyasadan temin etmesi gerekebilmektedir.[1367] Bu gibi farklılıklar nedeniyle bu iki aile tipinin aynı şekilde vergilendirilmesinin eşitliğe uygun olup olmadığı sorusu ortaya çıkmaktadır.[1368] Bu soru iki aile tipinin mali güçlerinin tespitindeki ölçeklerle, refahla ve vergilendirmenin farklı cinsiyetteki aile üyeleri arasındaki farklı etkileri ile ilgili bir problemdir.

Örnekteki tek gelirli -aile, eve ekmek getiren *(breadwinner)* eşin daha uzun saatler çalışmasına da olanak tanımaktadır.[1369] Bu durum da eşler arası ücretli-ücretsiz iş ayrımını derinleştirebilmektedir.

Örnekte A-B çiftinde ikincil gelir elde eden B'nin (genelde kadının) evde kalarak piyasadan temin edilecek hizmetleri evde üreterek sağlaması, ekonomik açıdan daha avantajlı hale gelebilmektedir. Verginin bu konuda üç temel etkisi olmaktadır. İlk olarak kadının istihdama katılarak elde ettiği gelir vergilendirilmektedir. İkinci etki, piyasadan alınan hizmetlerin vergilendirilmesidir. Temizlik ve çocuk bakımı gibi hizmetlere uygulanan harcama vergileri, özellikle düşük gelirli haneler için bu hizmetleri piyasadan satın almak yerine evde üretmeyi daha cazip hale getirebilmektedir. Üçüncü etki ise çalışmadan evde üretilen hizmetlerin bu iki vergi türünün de konusuna girmemesidir. Hatta birçok sistemde sosyal yardımlar ya da çalışmayan eşe tanınan avantajlar yoluyla desteklenmektedir. Vergilendirilmeyen bu emek, kadınlara yönelik cinsiyet rolleri nedeniyle ortaya çıkmakta ve bu

[1366] Apps, s.84.

[1367] Plasschaert, s.302; Bittker, s.1426; McIntyre / Oldman, s.1608-1609; Young, **Taxing Times,** ss. 267-268; Woodman, s.95-96; Brazer, s.242; Sheppard, s.637; Apps, s.85-86; Stewart, **Tax and Government**, s.126; McCaffery, **Taxing Women**, s.120-126.

[1368] McIntyre / Oldman bu soruyu sormakta ancak toplam geliri eşit olan iki aile tipini eşit şekilde vergilendirmeye dair sorunun atfedilir geliri vergilendirme sonucunu haklı çıkarmadığını belirterek atfedilir gelirin vergilendirmesine karşı çıkmaktadır, s.1608-1610. Grown ise böyle bir karşılaştırmada tek gelirli ailenin iki gelirli aileye göre mali gücünün daha yüksek olduğunu belirtmektedir, bkz. Grown, "Conceptual", s.10.

[1369] Atoyama-Little, s.2168;

rolleri güçlendirerek devam ettirmektedir. Böylece vergilendirilen çalışma hayatıyla *(taxed work)* vergilendirilmeyen boş zamanı *(untaxed leisure)* arasındaki seçimde, verginin kadın istihdamı üzerinde olumsuz etkisi olabilmektedir.[1370] Kadın istihdamı üzerindeki bu olumsuz etkinin ortadan kaldırılması için ev içi emeğe bir değer biçilmesi ve bunun vergilendirilmesi önerilmektedir.[1371] Evdeki çalışmaya parasal bir değer biçilmesi ve bunun vergiye tabi tutulmasının bu toplumsal rollerin değişimine katkı sunabileceği, ev kadınlarının sosyal statülerini ve aile içindeki konumlarını güçlendireceği savunulmaktadır.[1372] Böyle bir önlem aynı zamanda ücretli işe dönmek için de bir teşvik unsuru olabilir. Gerçekten de kadının evde kalsa bile vergi yükümlüsü olması, kadınları ücretli çalışmaya çekme etkisine sahip olabilir.[1373]

Atfedilir gelire yönelik bu tasarım kolay değildir. Piyasadan temin edilmeyen ve evde çalışmayan eş tarafından karşılanan hizmetlerin mali güç göstergesi olarak kabul edilmesinde teknik sorunlar yaşanacaktır. Bu sorunların başlıcaları evde üretilen değerin ve buna bağlı olarak matrahın belirlenmesine yönelik; diğeri vergiyi ödeyecek kişinin belirlenmesine yöneliktir.

Atfedilir gelir teorisinde matrahın belirlenmesinde önerilen yöntemlerden ilki piyasadaki benzer hizmete harcanan tutarın matrah olarak belirlenmesidir.[1374] Burada odaklanılması gereken nokta, çalışmayan eşin piyasadan temin edilen hizmetleri ikame ederek harcama azaltması (tasarruf sağlaması) değil; onun ev içi üretiminin de bir ekonomik değer olarak kabul edilmesidir. Böyle bir yaklaşım hem politik anlamda kadının görünmeyen emeğini görünür hale getirmesi bakımından önemlidir; hem de "harcamadan tasarruf etme" gibi gelir

---

[1370] Plasschaert,s.302; Coelho ve diğerleri, s.11; Williams, s.4; . Mason/Knoll'a göre işten elde edilen gelir vergilendirilirken boş zaman vergilendirilmediğinden, vergi sistemleri boş zamanı *(leisure)* çalışmaya *(work)* göre avantajlı kılmaktadır, Ruth Mason / Michael Knoll, "What is Tax Disrimination", **The Yale Law Journal**, Vol.121, 2012, s.1047; McCaffery, **Taxing Women**, s.121-122. McCaffery bu durumu *"Toplum, ücretli işgücünde çalışan kadınları doğrudan vergilendirmek suretiyle onlara yük bindirmekte, aynı zamanda ev işleriyle uğraşan kadınlara sosyal güvenlik yardımları sağlamak, hesaplanan gelirlerini vergilendirmemek ve diğer mekanizmalar yoluyla fayda sağlamaktadır. Ancak, bir kadın ücretli işgücüne girdiğinde vazgeçtiği faydalar, onun yapması gereken ek fedakarlıklar haline gelmektedir. Sistemin kadınlara söylediği şudur : Evde kalın, biz size bakarız; işe gittiğinizde ise sizi cezalandırırız".* şeklinde ifade etmektedir.

[1371] Hartle, s.43-44; Bittker, s.1426; Sheppard, s.637; Mumford, **s**.64; Nancy C. Staud, "Taxing Housework", **Critical Tax Theory: An Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.162-169; McCaffery, **Taxing Women**, s.120-126.

[1372] McCaffery, **Taxing Women**, s.121.

[1373] Trindade Marinho / Vapaille, s.460. Yazarlar ücretsiz ev işlerine parasal değer atfedilmesinin birçok hukuk sisteminde bilinmeyen ve tartışılmayan bir konu olduğunu ifade etmektedir. Gerçekten tespit edilebildiği kadarıyla, çalışmayan eşe atfedilir gelir literatürde tartışılsa da hiçbir hukuk sisteminde uygulanmamıştır.

[1374] Marsh, ss.518-519. Ancak hangi hizmetlerin bu kapsama alınacağı ayrı bir tartışmadır, bkz. McIntyre / Oldman, s.1611-1612.

vergisi sisteminde dikkate alınması zor bir kavram yerine "üretilen emek" gibi gelir vergisi mantığına ve tekniğine daha uygun bir ölçek yaratmaktadır. Nitekim BM 1995 Beijing raporunda[1375] devletlerin ağırlıklı olarak kadınlar tarafından yerine getirilen ücretsiz emeğinin ekonomik bir değer olarak ölçebilecek metotlar geliştirmeleri tavsiye edilmiştir.

Atfedilir gelirin vergilendirilmesindeki matrah tespitindeki ikinci yaklaşım ise tam zamanlı bir çalışana ödenecek bir tutarın çalışmayan eşe atfedilmesidir. [1376] Bu yaklaşımda çalışma çağındaki fiziksel ve zihinsel yeterliliğe sahip her bireyin, kendi hizmetlerine atfedilebilecek bir emsal gelir belirlenmektedir.[1377]

Bir diğer problem ise ücretli bir işte çalışmayan kişilerin böyle bir vergiyi ödeyecek parasal imkanlara sahip olma ihtimallerinin düşük olmasıdır. Çünkü çalışmayan eşin evde emeğiyle ürettiği değer parasal değil, ayni bir değerdir. Oysa vergi parasal bir yükümlülüktür. Bu nedenle, bu emekten aslen ücretli işte çalışan eşin yararlandığı ve onun mali gücünde bir artış olduğu gerekçesiyle verginin ücretli işte çalışan eş tarafından ödenmesi gerektiği ileri sürülmektedir.[1378]

Atfedilir gelirin hesaplanması ve uygulanmasına yönelik hukuki ve pratik sorunlar nedeniyle, ücretsiz emek ve çalışmayan eş sorununa alternatif olarak çeşitli vergisel çözüm önerileri sunulmaktadır. Böylece radikal bir değişiklik yerine, gelir vergisi tasarımında indirim ya da oran uygulamaları gibi başka birtakım unsurlarla bu sorunun çözülmesi önerilmektedir.[1379] Bunlar arasında özellikle dikkat çekeni ikincil gelire vergi indirimleri ya da

[1375] Birleşmiş Milletler, UN, A/CONF.177/20, Beijing Declaration, 1995, para.165 (g).

[1376] Charles O'Kelley, "Tax Policy for Post-Liberal Society: A Flat Tax Inspired Redefinition of the Purpose and Ideal Structure of a Progressive Income Tax", **Southern California Law Review**, Vol.58, 1958, s.764-765.

[1377] Hartle, s.43-44. Yazar her bireye 2.000 dolar gelir atfedilen bir örnek üzerinden bunu açıklamaktadır. Bireyin geliri 0 ile 2.000 $ arasında değiştiği sürece vergi yükümlülüğünde bir değişiklik olmayacağından, evli kadınların ev dışında çalışmalarına yönelik vergi engelinin büyük ölçüde ortadan kalkacağı savunulmaktadır.

[1378] Kathleen A. Lahey "The Tax Unit in Income Tax Theory", **Women, the Law, and the Economy**, Toronto: Butterworths, (Ed. Diane Pask / Catherine A. Brown / Kathleen E. Mahoney), 1985, s.291: Lahey'e göre, *"kadınların ücretsiz emeğinden atfedilir gelir elde eden varsa, bu onların eşi veya diğer ev halkıdır"*. Bir başka çalışmada da çalışmayan eş üzerinden fayda sağlayan eş örneği hizmetçisiyle evlenen bir erkek üzerinden verilmektedir, Jones / Savage , s.109: *"A'nın 40.000$ gelir elde ettiğini ve B'yi 15.000$ ücret geliriyle tam zamanlı temizlikçi olarak çalıştırdığını varsayalım. Eğer A ev işlerini üstlenmeye devam eden hizmetçisiyle evlenirse, B'nin ücret geliri değişmez ancak vergi statüsü vergi mükellefinden bağımlı eşe dönüşür. Evlendiğinde, B'nin 15.000$'lık geliri vergilendirilemez hale gelir ve üstelik A çalışmayan eş indirimi talep edebilir."* Benzer yönde bkz. Sheppard, s.637.

[1379] McIntyre / Oldman, bu önerileri atfedilir gelirin vergilendirilmesinde dolaylı yöntemler olarak nitelemektedir, bkz. s.1618.

düşük bir oran tarifesi uygulamaktır.[1380] Bu çözüme yakın bir görüş, atfedilir gelir yerine çalışan kadına tanınacak vergi avantajları yoluyla sorunun çözülebileceğini belirtmektedir.[1381] Bu yöntem çalışmayı doğrudan teşvik ederek istihdamdaki cinsiyet eşitliğinin sağlanmasında önemli bir araç olarak işlev görebilecektir. Bir başka çözüm önerisi, eşe yönelik sağlanan vergi indirimlerinin çalışmayan eş için uygulanmamasıdır. Bu yaklaşımda vergi sisteminin eş için tanıdığı indirim ve istisnalar ancak eşin çalıştığı durumlarda uygulanabilecektir. Bu yaklaşım, çalışmayan eşe yönelik sağlanan vergi avantajlarının kaldırılmasını da öncelikli olarak savunur.[1382] Çalışmayan eşe tanınan vergisel avantajların kaldırılması zaten cinsiyet eşitliği ile ilgili adeta bir minimum gerekliliği ifade etmektedir.

Bir diğer alternatif çözüm ücretsiz emeğin ikame ettiği piyasa hizmetleri üzerindeki harcama vergilerinin düşürülmesidir.[1383] Bu da çocuk bakımı başta olmak üzere temizlik, yemek gibi hizmetlerin daha düşük harcama vergilerine tabi tutulması anlamına gelmektedir. Böylece bu tür hizmetlerin piyasadan temini teşvik edilerek çalışmayan eşin istihdama yönelik talebinin artırılacağı varsayılmaktadır. Bu tür unsurların kadının istihdama erişimindeki dezavantajlı etkiyi azaltması olasıdır.[1384] Ancak harcama vergilerindeki indirim ve istisnaların nihai tüketiciye yansımasındaki problemler[1385] nedeniyle bu çözümün etkisi belirsizdir. Son olarak anılabilecek bir diğer görüş bu tür evde üretilen hizmetleri ikame eden hizmetler için gelir vergisinde matrah indirimi tanınmasıdır.[1386]

[1380] Apps, s.84; McIntyre / Oldman, s.1621-1623.

[1381] Woodman, s.101; Hartle, s.44.

[1382] Plasschaert, s.303.

[1383] Coelho ve diğerleri, s.21.

[1384] Musgrave, s.344; Young, **Taxing Times**, ss. 261-292.

[1385] Bkz. İkinci Bölüm, Harcama Vergilerinde Cinsiyet Etkisi alt başlığı.

[1386] Bittker, s.1433-1435; McIntyre / Oldman, s.1619-1620. Yazarların burada kastettikleri belgelendirilmiş harcamalar değildir. Belgelendirilmese dahi iki eşin de çalıştığı ailede ikinci eşin çalışmasaydı evde üreteceği hizmetlere değer atfederek hesaplanacak bir gelir vergisi matrah indirimini incelemektedirler.

Ancak bu tür hizmetlerin piyasadan teminine yönelik bir gelir vergisi indirimi *(skattereduktion)* uygulayan İsveç vergi sistemi dikkat çekici bir örnektir. RUT (İsv. *"Rengöring, Underhåll och Tvätt"* -Temizlik, Bakım ve Çamaşır) ve ROT (İsv.*Renovering, Ombyggnad, Tillbyggnad* – Tadilat, İnşa, Ek Yapım) sistemi olarak adlandırılan bu sistemin temel amacı, hane halklarına ev hizmetleri konusunda destek sağlamak ve bu yolla bir yandan da istihdamı azaltmaktır. Bu sisteme göre hizmet alan kişiler, temizlik, çocuk bakımı, çamaşır yıkama, bahçe işleri, yaşlılara yardım, tadilat, inşaat gibi bazı ev içi hizmetler için vergi indirimine hak kazanırlar. Hizmeti sağlayan firma, fatura bedelinden indirimi uygular; devlet, indirilen kısmı firmaya iade eder. Ayrıntılar için bkz. İsveç Vergi Dairesi resmi web sayfası https://www.skatteverket.se/ (Erişim Tarihi: 15.05.2025)

E. Nafaka

Vergi hukukunda dikkate alınabilecek ailevi durumlar arasında boşanma ve nafaka da önemli bir yer tutar. Aile bireylerinin birbirine yardım etmesine yönelik ahlaki bir yükümlülüğün yansıması olan nafaka, özellikle boşanma sonrası eşler arasındaki mali dengeyi kurmayı amaçlar. Nafakanın hukuki niteliği ve vergisel boyutu, cinsiyet eşitsizliğine dair bazı yapısal unsurlar barındırabilir. Vergi hukuku açısından nafaka alan için bunun vergilendirilebilir bir gelir mi sayılacağı, nafaka ödeyen açısından ise gider olarak indirim konusu yapılıp yapılamayacağı konuya dair incelenmesi gereken sorular arasındadır.

Türk Hukukunda nafaka yükümlülükleri Medeni Kanun'dan doğmaktadır. TMK'da düzenlenmiş olan nafaka türleri; bakım nafakaları ve yardım nafakası şeklinde iki grupta incelenmektedir. Bakım nafakaları da kendi içinde tedbir nafakası (TMK m. 169, m. 197/2), yoksulluk nafakası (TMK m. 175), iştirak nafakası (TMK m. 182/f.2) olarak üçe ayrılmakta; bakım nafakasından ayrı olarak TMK'da ayrıca yardım nafakası (TMK m. 364) da yer almaktadır.

Tedbir nafakası TMK m.169 ve TMK m.197/2'nin birlikte okunmasından anlaşıldığı göre, boşanma veya ayrılık davası sırasında eşlerin ve çocukların geçimine ve bakımına yönelik geçici önlemlerden biridir. Buna göre hâkim, eşlerden birinin istemi üzerine diğer eşin yapacağı parasal katkıya ilişkin önlemleri alır. Bu düzenleme ekonomik açıdan zor durumda olan eşin, özellikle kadının ve çocukların korunmasını amaçlayan bir hükümdür.[1387]

TMK'da düzenlenen bir diğer nafaka türü olarak yoksulluk nafakası (TMK m.175) ise boşanma nedeniyle yoksulluğa düşecek eşin, kusurunun diğer eşten daha fazla olmaması koşuluyla süresiz olarak talep edebileceği ve kural olarak irat şeklinde ödenmesine karar verilen bir nafaka türüdür. TMK m.175/1'de *"Boşanma yüzünden yoksulluğa düşecek taraf, kusuru daha ağır olmamak koşuluyla geçimi için diğer taraftan malî gücü oranında süresiz olarak nafaka isteyebilir."* şeklinde düzenlenmiştir. Bu nafakanın amacı, evliliğin sona ermesinin ardından eşler arasındaki mali dayanışmayı sürdürmektir.[1388]

[1387] Turgut Akıntürk / Derya Ateş, **Aile Hukuku**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2024, s.278.

[1388] Mesut Öcal, **Yoksulluk Nafakasının Süresi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s.20.

İştirak nafakası ise TMK m.182'de düzenlenmiş olup, velayeti kendisine verilmeyen eşin çocuğun bakım ve eğitim giderlerine gücü oranında katılmasını sağlayan bir nafaka türüdür. Mahkeme, çocuğun menfaatlerini gözeterek iştirak nafakasına hükmetmektedir. Türk hukukunda TMK m. 327[1389] "çocukların bakım ve eğitim giderlerini karşılama" başlığı ile çocuğun bakımının ebeveynler tarafından karşılanmasını öngörmektedir. TMK m.329'a[1390] göre ise, çocuğa fiilen bakan ebeveyn, diğerine karşı çocuk adına nafaka davası açabilmektedir.

Son olarak TMK'da yardım nafakası şeklinde kan hısımları arasında ekonomik zorluk çeken kişiye destek düzenlenmesi de yer almaktadır. TMK m.364'e göre "Herkes, yardım etmediği takdirde yoksulluğa düşecek olan üstsoyu ve altsoyu ile kardeşlerine nafaka vermekle yükümlüdür. Kardeşlerin nafaka yükümlülükleri, refah içinde bulunmalarına bağlıdır."

Görüldüğü üzere nafaka yükümlülükleri, toplumsal ve hukuki bir birim olan ailenin ekonomik dayanışmasını amaçlar. Özellikle evlilik sırasında evde ücretsiz bakım işlerini görmek için ücretli iş hayatından çekilen kadınların boşanma ile birlikte düştükleri ekonomik zorlukların telafisi bu kapsamdadır. Bu nedenle nafakaya ilişkin hukuk kuralları toplumsal cinsiyete dair önemli bir kesişim alanına denk düşmektedir.

Bu keşişim alanına vergi hukukundan bakılacak olursa; alacaklısı bakımından, nafakaların GVK m.25/8 uyarınca gelir vergisinden istisna tutulduğu görülmektedir. Bir gelir türünün vergiden istisna tutulması için öncelikle gelir vergisinin konusunda girmesi gerekir. O halde ilk soru, nafakanın GVK'nın konusuna girip girmediğidir.

Gelirin vergilendirilmesine ilişkin temel alınan iki teori, kaynak teorisi ve net (safi) artış teorisidir. Kaynak teorisi, düzenli ve sürekli olarak ifa edilen belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak nitelendirmektedir.[1391] Net (safi) artış

[1389] TMK m.327: *"Çocuğun bakımı, eğitimi ve korunması için gerekli giderler ana ve baba tarafından karşılanır."*

[1390] TMK m.329: *"Küçüğe fiilen bakan ana veya baba, diğerine karşı çocuk adına nafaka davası açabilir."*

[1391] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.265*: "Bu kuram belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul eder. Başka bir anlatımla, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığında o dönem hasılasından sağladıkları payı karşılayan kazanç, gelir sayılmaktadır"*. Saban, **Vergi Hukuku**, s.185: *"Bu teoriye göre, belirli bir kaynaktan düzenli bir şekilde sağlanan ve üretim faktörlerinin üretim sürecine katılması sonucunda elde edilen varidatı ifade eder."* . Bu kuramı dar anlamda gelir olarak ifade eden görüş için bkz. Doğan Şenyüz/ Metin Yüce/ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** 20.Baskı, Bursa, 2023, ss.3-4: *"Kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin (emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneği) çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu elde ettikleri değerlere gelir denir…Bu teoriye göre üretim faktörü sunmaksızın elde edilen menfaatler ve kazançlar gelir sayılmaz."*. Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 1982, s.167: *"Bu teoriye göre, üretim faktörlerinden emek, sermaye, tabiat unsuru ve teşebbüsün, üretime katılmalarına karşılık faktör sahiplerinin (ücret, faiz, rant ve kâr gibi) elde ettikleri iktisadi değerler akımına gelir denilmektedir. Bu görüşe göre, üretim faktörlerinin kendilerinin değerinde meydana gelen artışlar gelir olarak kabul edilmemektedir"*. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s.3: *"Bir kaynaktan (üretim faktöründen)*

teorisine göre ise, elde edildiği kaynağa bakılmaksızın satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış gelir olarak kabul edilmektedir.[1392] Türk Gelir Vergisi Kanunu'nda benimsenen sistemin ise kaynak kuram ağırlıklı bir karma model olduğu görüşü hakimdir.[1393]

Nafaka, nafaka borçlusunun nafaka alacaklısına ödediği ve nafaka alacaklısının malvarlığında artış yaratan bir değer olarak safi artış kuramına göre gelir ise de vergiye tabi bir gelir olarak kabul edilebilmesi için GVK m.2'de sayılan gelir türlerinden birine girmesi gerekmektedir. Nafaka, nafaka alacaklısının hizmetlerinin karşılığı olarak değil, bir ilişki türünün (evlilik ya da soybağı gibi) medeni hukukta yarattığı yükümlülükler nedeniyle ödenmektedir. Bu nedenle nafaka, ücret olarak nitelendirilemez.[1394] GVK m.2'de yer alan diğer gelir türlerinden hiçbirine de dahil olmadığından esasında nafaka, GVK'ye tabi bir gelir değildir. Bu nedenle istisna tutulmasına gerek bulunmamaktadır. Düzenleme, bu konuda herhangi bir tereddüdü önlemek amacıyla getirilmiştir.[1395] Zaten GVK m.25'in kenar başlığı olan "müteferrrik" ifadesi de bunu karşılamaktadır.

Alacaklısı bakımından, nafakaların vergiye tabi tutulmaması cinsiyet eşitliğinin sağlanmasına yönelik modern vergi tasarımına uygun bir düzenlemedir. Gerçekten nafaka alıcıları genellikle, evlilik sırasında eşlerinin geliri sayesinde işgücünden ayrılan kadınlardır.[1396]

---

düzenli olarak sağlanan ücret, faiz, rant ve kâr şeklindeki değerler akımıdır.". Başaran Yavaşlar, s.77: *"Belli bir kaynaktan belli bir dönem içinde sürekli olarak elde edilen iktisadi malların toplamıdır."*

[1392] Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.266*: "Bu kuramda, hangi kaynaktan doğarsa doğsun, satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış gelir kapsamında düşünülür. Bunun sonucunda kaynak kuramı çerçevesinde gelir sayılan akımların yanı sıra satın alma gücünde aktarmalardan doğan artışlar da safi artış kuramı uyarınca gelir sayılacaktır"*. Saban, **Vergi Hukuku**, s.185: *"Mali gelir kavramının belirlenmesi bakımından 'kaynak' 'devamlılık' vs. gibi kriterlerin kullanılmasına ihtiyaç olmadığı için, servette fiili bir artma meydana getiren her türlü varidat gelir kavramı içine girer"* . Bu kuramı geniş anlamda gelir olarak ifade eden görüş için bkz. Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.4: *"Kişilerin belli bir zaman dilimi içinde elde ettiği iktisadi kazançlar (menfaatler) gelir olarak ifade edilebilir"*. Aksoy, s.168: *"Safi artış teorisine göre, gelir, servette meydana gelen her türlü fiili artışa denir"*. Yine bu kuramı geniş anlamda gelir olarak ifade eden bir başka görüş için bkz. Oktar, s.3: *"Safi artış teorisine göre, servette safi bir artış sağlayan her türlü kazanç ve irat mali gelir kavramının içinde yer almaktadır"*.

[1393] Buna Göre GVK m.2'de sayılan gelir türlerinden ilk altı gelir türü bakımından kaynak kuramının, son gelir türü olarak "diğer kazanç ve iratlar" bakımından ise net artış kuramının benimsendiği kabul edilmektedir, bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2022, s.271; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.5: Oktar, s.5.

[1394] GVK m.61 'e göre ücret, işverenin çalışana yürüttüğü "hizmet karşılığı" ödediği menfaat olarak tanımlanarak, ücret bakımından kaynak kuramı benimsenmiştir. Doktrinde "emek gelirleri" içinde sınıflandırılan ücret (Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.268-269*:* Saban, **Vergi Hukuku**, s.189-190), bir üretim faktörü olan emeğin **işverene bağımlılık** ilişkisi içinde **üretime katılması karşılığında** elde edilen gelir şeklinde tanımlanmaktadır (Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.81; Oktar, s. 56). Gelirin ücret olarak nitelendirilerek vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olayın dayanağı, hizmet sözleşmeleri olmaktadır (Saban, **Vergi Hukuku**, s.230.) Nafaka ise bir hizmet sözleşmesinden değil; aile hukukuna ilişkin kurallar kapsamında kanundan doğmaktadır.

[1395] Benzer yönde, nafakanın esasında GVK m.2'de sayılan gelir türlerinden hiçbirine girmediği, bu nedenle de istisna tutulmasının mantıksız olduğu, düzenlemenin muhtemel bir karışıklığı önlemek üzere tesis edildiği yönünde bkz. Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2012,s.262.

[1396] Bauer, s.8.

Evliliğin toplumsal rollere yüklediği anlamlar nedeniyle ekonomik olarak dezavantajlı olan kadınlar, boşanma sonrasında çocuğun velayetini de alarak tek ebeveyn haline gelmektedir.[1397] CEDAW Komitesi'nin İsviçre ile ilgili 2016 raporunda da nafaka ödemelerinin gelir olarak nitelendirilmesi eleştirilmektedir. Bu yük tek ebeveyn *(single parent)* üzerinde çok daha yoğun bir şekilde görülmektedir.[1398] BM Kadın Birimi'nin Türkiye ile ilgili yaptığı bir çalışmada da boşanma ve nafaka davalarında, nafaka taleplerinin herhangi bir çocuğun bakımına ihtiyaç duyulan durumlarla önemli ölçüde ilişkili olduğu tespit edilmiştir.[1399]

Karşılaştırmalı içtihat hukukunda ise ABD Yüksek Mahkemesi'nin konuyla ilgili kararları dikkate çekicidir. Erken dönem kararlarında nafaka herhangi bir ticari işlemden değil, evlilik ilişkisinden doğan; açık ya da zımni bir sözleşmeye değil, kocanın karısına destek olma yönündeki doğal ve hukuki yükümlülüğüne dayanan bir ödeme olarak kabul eden Mahkame, 1901 yılındaki *Audubon v. Shufeldt* davasında[1400] ve 1917 yılındaki *Gould v. Gould* davasında[1401] bu yaklaşımını açıkça ortaya koymuştur. *Gould* içtihadıyla birlikte erkeğin kadına yaptığı nafaka ödemelerinin kadın için vergiye tabi gelir olmadığına hükmedilmiştir.[1402] Bu yaklaşım, kadınların erkeklere bağımlı olduğu görüşünü yansıttığı ve güçlendirdiği gerekçesiyle eleştirilmektedir.[1403] Dayandığı temelden bağımsız olarak Mahkemenin nafakanın vergiye tabi olmadığına dair ulaştığı sonuç ise cinsiyetler arası ekonomik eşitsizliğin giderilmesi açısından önemli bir yaklaşımdır.

Günümüzde ise ABD'de IRC'de nafaka *(alimony)* ödemelerine ilişkin özel hükümler bulunmaktadır. 2017 yılında kabul edilen Kanun ile (*Tax Cuts and Jobs Act-TCJA)* ile bu düzenlemelerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, değişiklik öncesi IRC Section 71'e

---

[1397] Boşanma davaları sonucu, çocukların velayetinin çoğunlukla anneye verildiği görülmektedir. Türkiye'de 2023 yılında gerçekleşen boşanmalarda çocukların velayetinin %74,9'u anneye, %25,1'i babaya verilmiştir, bkz. TÜİK, İstatistiklerle Aile, 2023, SAYI: 53784.

[1398] CEDAW Komitesi, CEDAW/C/CHE/CO/4-5, 2016, s.16.

[1399] UN Women, Research on Permanent Alimony in Turkey.(A socio-legal and judicial review), Summary of The Report, 2020, s.2.

[1400] ABD Yüksek Mahkemesi, *Audubon v. Shufeldt*, 181 U.S. 575 (1901)

[1401] ABD Yüksek Mahkemesi, *Gould v. Gould*, 245 U.S. 151, 154 (1917). Bu davada Mahkeme, nafaka ödemelerinin eski eş için bir "destekleme yükümlülüğü" kapsamında değerlendirildiğini ve bu nedenle vergiye tabi olmadığını vurgulamıştır.

[1402] Nafakanın vergilendirilmesine ilişkin diğer Yüksek Mahkeme kararları için bkz. *Douglas v. Wilcutts*, 296 U.S. 1 (1935); *Helvering v. Fitch*, 309 U.S. 149 (1940); *Helvering v. Leonard*, 310 U.S. 80 (1940); *Helvering v. Fuller*, 310 U.S. 69 (1940); *Pearce v. Commissioner*, 315 U.S. 543 (1942).

[1403] Hartman, s.344-345; Moran, s.192.

göre nafaka ödemeleri alıcı için gelir olarak kabul edilerek vergilendirilmekteydi. 2017 yılında bu hüküm değiştirilmiş ve maddenin yeni halinde 1 Ocak 2019'dan sonra yapılan nafaka ödemeleri artık alıcı için vergilendirilir gelir olarak kabul edilmeyecek şekilde yeniden düzenlenmiştir.

Nafakanın ödeyicisi bakımından ise GVK'da açık bir şekilde nafakaların matrahtan indirimine izin veren bir düzenleme bulunmamakla birlikte GVK m.89/1-2 gereği, mükellefin küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının matrahtan indirimine izin verildiği görülmektedir.[1404] Bu hüküm boşanma sonrası velayeti eşte bulunan çocuk için yapılan eğitim ve sağlık giderleri için de geçerlidir.[1405] Ancak GVK m.89/1-2, eğitim ve sağlık harcamaları ile sınırlı olup, TMK'daki nafaka yükümlülüklerinden daha sınırlı bir alana tekabül etmektedir. Bu nedenle mahkemeler tarafından hükmedilen nafakası ödemesi bir bütün olarak vergi matrahından indirilememektedir; ancak doğrudan doğruya üstlenilen eğitim ve sağlık harcamaları, GVK m.89/1-2'deki diğer koşulların da gerçekleşmesi durumunda matrahtan indirilebilmektedir.

Türk vergi idaresi de boşanma sonrası eşe ve çocuğa yapılan nafaka ödemelerinin, GVK kapsamında matrahtan indiriminin mümkün olmadığını belirtmiştir.[1406]

Nafaka, ödeyenin mali gücünü azaltan bir faktördür. Bu yönüyle matrah hesabında dikkate alınıp alınamayacağı önemli bir sorudur. Nafaka yükümlülüklerinin mali gücü azalttığına yönelik yargısal yoruma Alman Federal Yüksek Mahkemesi kararlarında rastlanmaktadır.[1407] Ancak yakın tarihli bir kararında Mahkeme nafaka ödemelerini vergi matrahından indirme talebi için anayasal bir dayanak olmadığına karar vererek konuyu belirsiz bir alana dönüştürmüştür.[1408]

[1404] Konuya ilişkin ayrıntılı bilgiler için bkz. Çocuk Bakımı alt başlığı.

[1405] GİB Sayı 49327596-120.04[GVK.ÖZ.2017.35]–126189, Tarih: 23.08.2017: *"ayrılmış olduğunuz eşiniz adına düzenlenen faturanın serbest meslek kazancınıza ait beyanname üzerinde indirim konusu yapmanız mümkün bulunmamaktadır. Ancak, faturanın kendiniz veya çocuğunuz adına düzenlenmiş olması halinde indirimden faydalanabileceğiniz tabiidir."*

[1406] GİB, Sayı: 84098128-120.04[68-2019/1]-E.258925, Tarih: 08.07.2019: *"Anılan Kanunun 68 inci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek mesleki giderlere, 89 uncu maddesinde ise, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılabilecek indirimlere yer verilmiş olup, nafaka ödemelerine söz konusu maddelerde yer verilmemiştir."*

[1407] BverfG of 3 November 1982, BverfGE 61, 317, 347, ss.344-347; BVerfG of 22 February 1984, BVerfGE 66, 214, 223, and BVerfG of 17 October 1984, BVerfGE 68, 143, 153 (Aktaran: Lang, "Germany", s.62).

[1408] Lang, "Germany", s.62.

ABD vergi hukukunda nafakanın matrahtan indirimine yönelik kurallarda yakın dönemde değişiklik yapılmıştır.[1409] Değişiklik öncesi IRC Section 215'e göre nafaka ödemeleri ödeyen kişi için vergi indirimine konu olmaktayken bu hüküm değiştirilmiş ve 2019 sonrası nafaka ödemeleri, ödeyen kişi için indirilebilir gider olmaktan çıkarılmıştır. Bu değişiklikler vergi yükünü nafaka alıcısından nafaka ödeyicisine kaydırmıştır. Nafaka alıcısı genelde kadınlar ve nafaka ödeyicisi genelde erkekler olduğundan ilk bakışta bu yükün erkekler üzerinde yoğunlaşacağı düşünülse de bu durumun nafaka ödemelerine yönelik olumsuz etkisi nedeniyle yine kadınları olumsuz etkileyebileceği belirtilerek Sec.215'teki değişiklik eleştirilmektedir.[1410]

Fransız hukukunda nafaka yükümlülükleri *(pensions alimentaires)* vergi sisteminde belli şartlarla matrah hesabında dikkate alınmaktadır. Fransız Vergi Kanunu *(Code Général des Impôts*) m.156, gelir vergisi matrah hesaplanmasında indirilebilecek giderleri düzenlemektedir ve özellikle nafaka ödemeleri ve diğer belirli ailevi yükümlülükler kapsamındaki ödemelere matrahtan indirim imkânı tanımaktadır. Buna göre CGI m.156/2 gereği medeni kanuna uygun olarak ödenen nafakalar ve evlilik masraflarına katkı ödemeleri; indirilebilir gider şeklinde düzenlenmiştir. Hüküm birçok yönden Anayasa Konseyi tarafından incelenmiştir. İlk olarak, 2020 yılında Anayasa Konseyi CGI m.156/2'de yer alan, evlilik masraflarına katkının[1411] indirim şartlarını incelemiştir. Bu tür katkı ödemelerinin indirimini bir mahkeme kararına dayanılarak yapılma (ve eşlerin ayrı beyan yöntemine tabi olması) şartına bağlayan hüküm incelenmiştir.[1412] İlgili hüküm bu tür ödemeleri bir mahkeme kararının icrasına dayalı olarak ödeyen mükelleflerle böyle bir karar olmaksızın kendiliğinden ödeme yapan vergi mükellefleri arasında farklı muameleye yol açması nedeniyle vergide eşitlik ilkesine aykırılık yarattığı iddiasıyla Anayasa Konseyi önüne taşınmıştır. Anayasa Konseyi yaratılan bu farklılık için Hükümet tarafından öne sürülen "vergi planlamasının" önlenmesi gerekçesini haklı bir neden olarak değerlendirmemiş ve hükmü Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir (para.7-9).

[1409] The 2017 Tax Cuts and Jobs Act.

[1410] Bauer, s.5 ve ss.17-18.

[1411] Fransız Medeni Kanun'u uyarında eşler, evlilik masraflarına katkıda bulunmalıdır. Medeni Kanun'un 214. maddesi, evlilik sözleşmelerinde bu katkının düzenlenmemiş olması halinde, eşlerin kendi imkanları oranında masraflara katkıda bulunacaklarını öngörmektedir. Eşlerden birinin yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde, diğer eş hakimin müdahalesini isteyebilir. Bu durum, Türk Medeni Kanunu m.196'ya dayalı olarak talep edilen katkılara benzemektedir.

[1412] Fransız Anayasa Konseyi, Décision n° 2020-842 QPC du 28 mai 2020.

2021 yılında ise Fransız Anayasa Konseyi, boşanmış ebeveynlerin çocukları için ödediği nafakanın, aynı zamanda *quotient familial* avantajıyla birlikte kullanılmasını engelleyen hükmü ele almıştır.[1413] Bu hükme göre, eğer mükellef gelir vergisi hesaplamasında çocukları için aile emsali *(quotient familial)* sistemini uygulamışsa artık nafaka ödemeleri indirilebilir gider olarak kabul edilmemektedir. Bu düzenleme velayetin tek bir ebeveynde olduğu durumlarla ortak velayet durumu arasında önemli bir farklılık yaratmaktadır. Boşanma sonrası ortak velayet altındaki çocuğa nafaka ödeyen ebeveyn, bu nafakayı gelirinden indirememektedir; çocuğa ilişkin yalnızca aile emsali katsayısından *(quotient familial)* yararlanabilmektedir. Buna karşın velayetin tek ebeveynde olduğu durumlarda, velayete sahip olan ebeveyn bunu aile emsaliyle dikkate alabilirken, diğer ebeveyn de ödediği nafakayı matrahtan indirebilmektedir. Bu farklılığın vergide eşitlik ilkesini ihlal ettiği iddiasını inceleyen Fransız Anayasa Konseyi düzenlemenin, ebeveynlerin vergi yükünü eşit şekilde dengelemek adına öngörüldüğünü ve uygulamanın amacıyla örtüştüğünü belirterek eşitlik ilkesinin ihlali olmadığına karar vermiştir.

Nafaka ödemelerinin vergi matrahından indirimine imkan tanıyan düzenlemeler mali güç perspektifiyle haklı bir temele dayandırılabilmektedir. Ancak sistemde böyle bir indirim mekanizması öngörüldüğünde bundan faydalanacak mükelleflerin medeni durumuna dayalı bir ayrım yapıldığında bunun da ayrıca ayrımcılık yasağı standartlarıyla değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme ***P.M. davasında***[1414] İHAM tarafından yapılmıştır. Bu başvuruda başvuran, 10 yıldır birlikte yaşadığı ancak evlilik birliği kurmadığı bir ilişkinin sona ermesinden sonra, bu ilişkiden olan çocuğuna yaptığı nafaka ödemelerini vergi matrahından indirememesinin mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağını ihlal ettiği iddiasındadır.

Birleşik Krallık mevzuatına göre çocuğun annesi ile evli olmayan herhangi bir kişinin nafaka ödemesini vergi matrahından indirme hakkı bulunmamaktadır. Mahkeme bu durumun her ikisi de çocuğuna bakmakla yükümlü evli olan bir baba ile evli olmayan bir baba arasındaki muamele farklılığı taşıdığını belirtmiştir. Bu davada başvuran ile karşılaştırılacak grup evli olanlar değildir, bir dönem evli olmuş ve sonrasında boşanmış bir baba ile kıyas yapılmaktadır

[1413] Fransız Anayasa Konseyi, Décision n° 2021-907 QPC du 14 mai 2021, para.1-11.

[1414] İHAM, *P.M. v. Birleşik Krallık*, no: 6638/03, 19.11.2005. Kararın değerlendirmesi için bkz. Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.188; Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkı**, s.262.

(Bu nedenle Mahkeme örneğin Lindsay kararından farklı bir durum olarak evlilik statüsü üzerinden bir değerlendirme yapılmadığına dikkat çekmiştir). Bu başvuru sahibi evli bir babadan sadece medeni durum açısından farklıdır ve bu başvurunun amaçları doğrultusunda benzer bir konumda olduğunu iddia edebilir. Mahkeme bazı durumlarda medeni duruma dayalı muamele farklılıklarının nesnel ve makul bir gerekçesi olduğunu tespitini hatırlatmış, bununla birlikte, genel bir kural olarak, çocuklarıyla aile hayatı kurmuş olan bekar babaların, evli babalarla eşit temas ve velayet hakları talep edebileceklerini belirtmiştir.

Mevcut davada, başvuran resmi kayıtlarda baba olarak kayıtlıdır ve bu rolü fiilen de üstlenmiştir. Kızına karşı, usulüne uygun olarak yerine getirdiği nafaka yükümlülükleri olduğu göz önüne alındığında, Mahkeme, bu ödemelerin vergiden indirimi konusunda, anne ile evlilik birliği kurmuş ancak sonrasında "boşanmış/ayrılmış bir babadan" farklı muamele görmesi için herhangi bir neden olmadığı görüşündedir. Mahkemeye göre vergi indirimlerinin amacı, evli babaların yeni bir aileyi geçindirmesini kolaylaştırmaktır; benzer yeni ilişkilere giren evli olmayan babaların, neden eşit derecede yardım gerektiren benzer mali olanaklara sahip olmadığı açık değildir. Dolayısıyla Mahkeme, bu davada mülkiyet hakkı (P.1, m.1) ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının (m.14) ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

SONUÇ

Vergi hukuku ile cinsiyet politikaları arasındaki ilişki, başlangıçta kadın ve erkeğin eşit hak ve yükümlülüklere sahip olması gerektiğine dayanan tarafsız cinsiyet politikaları çerçevesinde şekillendirilmiştir. 1970'lerden 1990'lara kadar süren bu dönemde, şekli eşitliğin (kanun önünde eşitlik) yeterli olduğu düşünülmüş ve hukuk düzenlemeleri bu anlayışla temellendirilmiştir. Ancak 1990'lı yıllardan itibaren, cinsiyet açısından görünüşte tarafsız olan hukuk kurallarının fiili eşitliği sağlamada yetersiz kaldığı anlaşılmış; bu doğrultuda farklı cinsiyetlerin toplumsal rolleri ile hukukun bu rolleri nasıl etkilediği tartışılmaya başlanmıştır. 2000'li yıllardan itibaren ise kamu politikalarının cinsiyet üzerindeki etkilerini sistematik biçimde değerlendirmeyi amaçlayan cinsiyet anaakımlaştırma yaklaşımı, vergi hukukunda da etkisini göstermiştir. Böylece farklı cinsiyetlerin farklı ihtiyaçlarını gözeten bir hukuk sistemi oluşturulması devletlerin pozitif yükümlülüğü kapsamında görülmüştür. Devlete cinsiyet eşitliği konusunda gerekli tedbirleri alma yükümlülüğü getirilmesiyle birlikte, bu tedbirlerin alınacağı alanlardan biri olarak vergi hukukunun taşıdığı potansiyel olanaklar da gündeme gelmiştir. Bu gelişmeler sonucunda vergi hukuku ile cinsiyet politikalarının iki açıdan ele alınması mümkündür; i) ayrımcılık yasağına aykırı durumların önlenmesi (negatif yükümlülük); ii) cinsiyet eşitliğine duyarlı tedbirlerin alınması (pozitif yükümlülük).

Ayrımcılık, bir ayrım temeline dayanarak bir kişi veya nesneye farklı muamele yapılmasıdır. Bir vergi düzenlemesinin/uygulamasının ayrımcılık yasağına aykırı olup olmadığının tespitinde öncelikle en az iki grup ya da nesne karşılaştırılmakta ve bir gruba diğerine göre farklı muamele yapılıp yapılmadığı tespit edilmektedir (karşılaştırılabilirlik testi). Cinsiyetin ayrım temeli olduğu durumlarda ise bazen karşılaştırılacak bir grup bulunmayabilir (örneğin gebelik bakımından kadınlarla erkekler karşılaştırılamazdır), bazen karşılaştırma yapmak gerçekte var olan özellikli bir durumun göz ardı edilmesine sebep olabilir (örneğin eşcinsel çiftlere evlilik hakkı tanınmadığında medeni duruma dayalı karşılaştırma cinsel yönelime dayalı ayrımı maskeleyebilmektedir). Bu gibi nedenlerle cinsiyete dayalı ayrımcılık durumlarında karşılaştırılabilirlik testi yerine dezavantaj testinin uygulanması önerilmektedir. Buna göre dezavantajlı bir cinsiyet faktörü nedeniyle vergisel uygulamadan olumsuz etkilenen kişi için artık karşılaştırılabilirlik testi atlanmaktadır. Dezavantaj testi çerçevesinde vergi hukukuyla bağlantılı olarak cinsiyet ayrımcılığına maruz kaldığını iddia eden bir kişinin artık

başkalarıyla aynı statüde olduğunu ispat etmesi gerekmeyecek, kuralın/uygulamanın cinsiyete bağlı dezavantajlı etkisini ispat etmesi yeterli olacaktır. Bu etki ortaya konulduktan sonra haklı neden ve ölçülülük testleri uygulanacaktır.

Haklı neden testinde ise dezavantajlı grubun dezavantajını sürdüren ya da derinleştiren durumlarda kuralın/uygulamanın amacının çok önemli/zorlayıcı gerekçelerle ortaya konması gerekmektedir. Örneğin, eşcinsel çiftlere evlilik hakkının tanınmadığı durumlarda, eşe yönelik avantajlı vergi düzenlemeleri bu çiftler için uygulanamamaktadır. Bu gibi durumlarda bu farklılaştırma için zorlayıcı ve çok önemli bir gerekçe ortaya konmalıdır.

Ayrıca vergi hukukunda cinsiyet ayrımı açık bir şekilde kuralın kendisinde bulunmasa da uygulamadaki etkisiyle ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda dolaylı cinsiyet ayrımcılığı tartışmaları gündeme gelir. Özellikle farklı toplumsal cinsiyet rolleri gereği, görünüşte tarafsız olan bir hükmün belli bir cinsiyet grubunu sistematik bir şekilde dezavantajlı etkilemesi durumları buna örnektir. Bu gibi durumlarda kuralın etkisi değerlendirilmelidir. Örneğin, yarı zamanlı çalışma üzerindeki verginin tam zamanlı çalışmaya kıyasla dezavantajlı olması, görünüşte cinsiyetten bağımsız bir vergi düzenlemesidir; ancak yarı zamanlı çalışanların çoğunluğunu kadınların oluşturduğu göz önünde bulundurulduğunda bu tür hükümler kadınlar üzerinde dolaylı ayrımcılığa neden olabilir. Dezavantajı derinleştiren bu gibi durumlarda yine çok önemli ve zorlayıcı gerekçenin sunulması gerekmektedir.

Devletin negatif yükümlülüğü kapsamındaki ayrımcılık yasağına ek olarak, cinsiyetler arasında eşitliği sağlama konusundaki pozitif yükümlülüğü de vergi hukukunda cinsiyete ilişkin gelişmelerin bir diğer yönünü oluşturmaktadır. Bu gibi düzenlemeler günümüzde ağırlıklı olarak kadın istihdamına yönelik vergi avantajları şeklinde olarak ortaya çıkmaktadır. Dezavantajlı konumdaki cinsiyet gruplarının maruz kaldığı eşitsizlikleri gidermeye yönelik vergi düzenlemeleri, anayasalarda ve uluslararası sözleşmelerde tanınan cinsiyet eşitliğini sağlama yükümlülüğü kapsamında alınması gereken tedbirler kapsamındadır. Türk hukukunda AY m.5, AY m.10/2 ve AY m.49/2 bu türden tedbir alma yükümlülüğünü açık bir şekilde düzenlemektedir. Devletin çalışma hayatında cinsiyet eşitliğini sağlama konusunda vergiyi bir araç olarak kullanması, bu iki hükmün kapsamındadır.

Ayrımcılık yasağı ve eşitlik ilkesi devletin kendi kural ve uygulamalarında ayrımcılığı önlemesi ve eşitliği sağlamasıyla sınırlı da değildir, ayrıca özel hukuk kişilerinin kendi aralarındaki yatay ilişkilerin de bu ilkelere uygun bir şekilde oluşturulmasını gerektirir. İş

ilişkisindeki ve harcamadaki cinsiyet etkileri nedeniyle bu alanlarda ayrımcılık yoğun olarak gözlemlenebilmektedir.

Gerçekten cinsiyet ayrımcılığının en yoğun görüldüğü alanlardan biri istihdam ilişkisidir. İşyerinde cinsiyeti, cinsel kimliği, cinsel yönelimi nedeniyle kişiler ayrımcı muamelelere maruz kalabilmektedir. Birçok hukuk sisteminde bu gibi durumlarda işverenin ayrımcı muameleleri özel olarak yasaklanarak bu gibi muameleler için bir ayrımcılık tazminatı bağlanmaktadır. Ayrımcılık tazminatının ne şekilde vergilendirileceği önemli bir meseledir. Ayrımcılık tazminatının ayrımcı muameleye maruz kalan kişi için vergiye tabi gelir kabul edilmesi, işyerinde ayrımcılık yapan işverenin ise ödediği tazminatı bir iş gideri gibi vergi matrahından düşebilmesi vergi hukukunda gizlenen örtük ayrımcı düzenlemelerdendir. Ayrımcılık tazminatına yönelik bu düzenlemelerin tersine çevrilmesi (ayrımcılığa uğrayan mağdur için gelir olarak kabul edilmemesi ve işverenin matrah indirimine izin verilmemesi) ayrımcılıkla mücadele konusunda atılabilecek önemli adımlardan biridir.

Ayrımcılığın yoğun olarak gözlemlendiği bir diğer alan tüketimdir. Harcama vergileri herkese aynı şekilde uygulanan objektif nitelikte vergiler olarak farklı cinsiyetler üzerinde farklı sonuçlar doğurmaktadır. Bu türden ayrımcı etkiler yine kuralın kendisinde bulunmadığı, uygulama etkisiyle ortaya çıktığı için örtük niteliktedir. Objektif nitelikteki dolaylı vergilerin bu türden ayrımcı etkilerini ortadan kaldırmak, kişiselliğin ön planda olduğu doğrudan vergilere göre çok daha zorludur. KDV gibi genel harcama vergilerinin (istisna ve oranlar dahil) cinsiyetler üzerindeki etkisi farklılaşmaktadır. Temel ihtiyaç ürünlerinin toplumun farklı kesimlerinde oluşturduğu genel etkiye ek olarak, cinsiyetler üzerinde de farklı etkileri olmaktadır. Hem mali güç hem de sosyal amaçlar, genel harcama vergilerinde temel ihtiyaç ürünlerinin istisna kategorisine alınmasını ya da daha düşük oranlarda vergilendirilmesini gerektirir. Burada temel ihtiyacın belirlenmesindeki kriterler önemlidir. Bu ürün ve hizmet kategorilerini belirlemek için cinsiyete göre ayrıştırılmış verilere ihtiyaç vardır. Bu veriler cinsiyet eşitliğine hizmet edecek mal ve ürünlerin tespitini sağlayabilecektir. Ayrıca sistemin yapısal olarak tutarlı olması da önemlidir. Özellikle KDV ve ÖTV'deki ürün ve hizmet kategorileri yasa koyucunun takdir yetkisinin sınırını ve tutarlılığını değerlendirmek için kullanılmalıdır. Örneğin, mücevherat ürünleri istisna kategorisindeyken sabun ya da şampuan gibi temel ürünlerin harcama vergilerine, üstelik yüksek orandan tabi tutulması yasa koyucunun takdir yetkisini tutarlı bir şekilde kullanmadığı şeklinde yorumlanabilecektir.

Harcama vergilerindeki her bir oran indiriminin ya da istisna kategorisinin hazinede bir gelir kaybına yol açması muhtemeldir. Böylece cinsiyet eşitliğinin sağlanmasına yönelik harcanacak kamu gelirleri de azalmaktadır. Harcama vergilerindeki yapısal cinsiyet eşitsizliğini gidermek ile harcama vergilerinden elde edilecek kamu gelirleriyle cinsiyet eşitliğini sağlamak arasında dengeyi bulmak, çok daha fazla veri ve araştırma gerektiren bir meseledir.

Harcama vergilerindeki her değişikliğin doğrudan fiyatlara yansımaması gibi potansiyel bir sonuç da akılda tutulmalıdır. Buna göre nihai tüketicinin mali gücüne göre belirlenen vergi düzenlemeleri uygulamada beklenen etkiyi yaratmayabilir; çünkü özel sektörün serbest bir şekilde belirlediği bir fiyatlandırma politikası vardır. Mal ve hizmetlere erişimde ve bunların arzında erkekler ve kadınlar arasında eşit muameleyi sağlayacak ve böylece pembe vergi ayrımcılığını önleyecek hukuki mekanizmalar üzerinde daha fazla düşünmek gerekir.

Vergi hukuku ve cinsiyet politikaları ilişkisinin kesişim alanlarından biri sağlık alanıdır. Vergi hukuku, sağlık harcamalarına hem gelir vergisi hem de harcama vergileriyle bağlantılı olarak çeşitli sonuçlar bağlamaktadır. Bu sonuçlar sağlık harcamasının tanımına ve bu tanımın yorumuna göre değişiklikler göstermektedir.

Sağlık hakkı ESKS m.12, CEDAW m.12 gibi çeşitli uluslararası belgelerde özel olarak düzenlenmiştir. Bu hakkın etkin bir şekilde korunması için devletin gerekli önlemleri alma yükümlülüğü vardır. Bu önlemlerin alınabileceği alanlardan biri de vergidir. Vergi sistemlerindeki düzenlemeler kişilerin sağlığa erişimini kolaylaştırmalı ve kişilerin mali güçlerine etki eden kişisel durumlarını dikkate almalıdır. Bu noktada, İHAS'ın sağlık harcamalarını dikkate alan bir vergi sistemi oluşturulup oluşturmamasına yönelik doğrudan bir etkisi yoktur. Ancak devletin sağlık harcamasına bir vergi indirimi ya da istisna tanıdığı durumlarda bunu cinsiyet temelinde ayrımcı bir şekilde uygulaması, özel hayata saygı hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı (İHAS m.14) kapsamında incelenebilecektir.

Vergi hukukunda sağlık harcaması kavramı ve kapsamı karşılaştırmalı hukuk çalışmalarıyla birlikte ele alınmıştır. Türkiye'de GVK ve KDVK'daki yasa hükümleri ve bunlara bağlı olarak düzenlenen kanun altı düzenlemeler incelenmiştir. Karşılaştırmalı hukuk düzenlemelerinde kanun düzeyinde açık ve kapsamlı – önleyici sağlık harcamalarını da dahil edecek şekilde – sağlık harcaması tanımları yer alırken, Türkiye'de kanun altı düzenlemelerle sağlık harcaması kavramının kapsamının teşhis ve tedavi ile sınırlı bir şekilde ele alındığı sonucuna ulaşılmıştır. Alanında uzman kişilerin tavsiyesi kriteriyle birlikte hem gelir vergisi

hem KDV'de sağlık hakkı perspektifinden daha geniş bir sağlık harcaması tanımına ihtiyaç duyulduğu ifade edilebilir. Bu geniş kapsama özellikle önleyici sağlık hizmetlerinin de eklenmesi gerekir; karşılaştırmalı hukuk gelişiminin bu yönde olduğu görülmektedir.

Cinsel sağlığa ilişkin özellikli durumların vergi hukukunda tartışmalara yol açtığı da görülmüştür. Bunların başında kürtaj, tüp bebek tedavileri, cinsiyet değişikliği ve menstrüasyon ürünleri sayılabilir.

Kadınların kürtaja erişiminde vergi sistemlerinde sağlık harcaması kapsamında çeşitli tartışmalar gündeme gelebilmektedir. Belirtmek gerekir ki kürtaj, toplumsal baskıların yarattığı zorluklarla birlikte ele alınmalıdır. Türkiye'de beyanname verme haddinin altında gelir elde eden kadınların GVK m.89/1-2'den yararlanamaması, bu harcamayı matrahlarından indirememeleri nedeniyle haksız bir vergi yüküyle karşı karşıya kalmalarına sebep olmaktadır. Zaten kürtajın toplumsal ve ekonomik yükünü taşıyan kadınlar, yasal kürtaja erişimde sıkıntılar yaşayabilmektedir. Bu sorunlara ayrıca vergisel yük eklendiğinde kadınların sağlıklı kürtaja erişimine verginin de bir müdahale oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle sağlık harcamalarına yönelik olarak özellikle ücret geliri elde eden, çalışan kadınlara vergi iadesinin tanınması oldukça önemlidir. Kürtajın mahrem niteliği de göz önüne alındığında iade sürecinin işverenin dahil olmadığı bir şekilde gerçekleştirilmesi; başka bir deyişle doğrudan kadın mükellef ile vergi idaresi arasında gerçekleştirilecek bir prosedürle sağlanması mahremiyetin ve özel hayatın korunması için gereklidir. Böyle bir prosedür, kürtaj üzerindeki vergi yükünün kaldırılması yoluyla kürtaja erişimi kolaylaştıracak; bireylerin, sağlık kuruluşları yerine ruhsatsız yerlerde kürtaj yaptırma eğilimini azaltıcı bir etki yaratabilecektir. Sonuç olarak, böyle bir vergi uygulaması üreme hakkının, sağlık hakkının ve özel hayatın korunması hakkının etkin kullanımına katkı sunabilecektir. Bu önlem sadece çalışanlara katkı sunacaktır. Çalışmayan ve gelir elde etmeyen kadınlar için kürtaj işlemi çok daha zorludur. Bu nedenle kürtaj işlemi üzerindeki harcama vergilerinin azaltılması, bu işlemlerin ücretsiz sunulmasına dair kamu politikaları oluşturulması konunun diğer önemli aşamalarıdır.

Üremeye yardımcı tedavilerle ilgili olarak, yalnızca kadınların tedavi gördüğü durumların ya da yalnızca heteroseksüel çiftlerin tedavi gördüğü durumların vergi hukuku kapsamında sağlık harcaması olarak nitelendirildiği çeşitli örneklerle karşılaşılmıştır. Türkiye'de de üremeye yardımcı tedaviler yalnızca evli çiftlere özgülenmiş durumdadır. Bu gibi uygulamaların kapsamı cinsiyete, cinsel yönelime ya da medeni duruma dayalı olarak vergi hukukunda da farklılıklar gündeme getirebilmektedir. Taşıyıcı annelik ve sperm donörlüğü gibi

uygulamalar tartışma katmanlarını arttırmaktadır. Genel bir değerlendirme ile yapılan harcamanın zorunlu sağlık harcaması kapsamında olup olmadığı bağlamında, kişinin özel hayatının ve uzman sağlık çalışanlarının görüşlerinin belirleyici olması gerektiği söylenebilecektir.

Tartışmalı alanlardan bir diğeri ise cinsiyet değiştirme süreçlerinde yapılan harcamalara ilişkindir. Türkiye'de cinsiyet değişikliği Medeni Kanun'da sayılan belli koşullar çerçevesinde mümkündür ve bu koşullardan biri de ameliyattır. Cinsiyet değişikliği ameliyatları rekonstrüktif ameliyatlar olduğundan estetik ameliyat olarak nitelendirilerek zorunlu sağlık harcaması olarak görülmeyebilir (Türkiye'de bu konuda bir uyuşmazlığa rastlanmasa da karşılaştırmalı hukukta sıklıkla bu tartışma gündeme gelmektedir.) Özellikle medeni hukuk karşısında cinsiyet değişikliği sürecinde tıp doktoru tavsiyesiyle yapılan harcamaların gelir vergisi ve KDV bakımından sağlık harcaması olarak kabul edilmesi gerektiği söylenebilecektir. Çünkü toplumsal etki ve sonuçlarıyla cinsiyet değişimi, kişinin seçimine dayanan estetik ameliyatlardan önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Cinsel kimlikle ilgili bu durumun vergi hukukunda dikkate alınmaması özel hayata saygı hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağına aykırılık gündeme getirebilecektir.

Son yıllarda konuyla ilgili en çok tartışılan meselelerden biri ise tampon vergisi olarak ifade edilen, menstrüasyon ürünleri üzerindeki vergi yüküdür. Bu ürün grubu üzerindeki harcama vergileri yalnızca menstrüasyon gören kadınları ve kız çocuklarını etkilediğinden cinsiyet ayrımcı vergi düzenlemeleri olarak nitelendirilmektedir. Menstrüasyon ürünlerine ilişkin ayrımcılık tartışmalarında iki farklı açıdan yaklaşmak mümkündür.

İlk olarak, menstrüasyon ürünleri yalnızca kadınlar ve kız çocukları tarafından kullanıldığı için, bu ürünlere uygulanan vergi cinsiyete dayalı hale gelmektedir. Bu sonuç, menstrüasyon ürünlerinin başka bir ürünle kıyaslanamaz olmasıyla da yakından ilgilidir; örneğin, yaşlı ve hasta bezleri belli bir cinsiyete özgülenmemiştir. Ayrıca, tıraş bıçağı gibi ürünler hem kadınlar hem erkekler tarafından kullanılabilirken, menstrüasyon ürünleri için aynı şey geçerli değildir. Bu nedenle, bu ürünlerin ayrımcılık oluşturup oluşturmadığı değerlendirmesinde karşılaştırılabilirlik testi atlanarak doğrudan haklı neden/ölçülülük testine geçilmesi gerektiği söylenebilecektir.

İkinci olarak ise temel ihtiyaç niteliğindeki ürünlere yönelik uygulamayla bir karşılaştırma yapılarak yasa koyucunun takdir yetkisi alanı belirlenebilir. Geniş istisna ve

indirimli oran kataloğuna sahip bir harcama vergileri sisteminde, menstrüasyon ürünlerinin bu avantajlardan yararlandırılmaması cinsiyet ayrımcılığı teşkil eder.

Belirtmek gerekir ki ayrımcılık yasağı tartışmaları söz konusu olmasa dahi vergi sistemlerinin kişilerin zorunlu sağlık ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak oluşturulması, sağlık hakkının etkin kullanımı noktasında devletlerin yükümlülüğündedir. Bu nedenle vergi sistemlerinde sağlık harcaması kavramı, sağlık hakkı ve cinsiyet eşitliği merkezinden ele alınarak oluşturulmalı, yorumlanmalı ve uygulanmalıdır. Bu yaklaşım, özellikle dezavantajlı durumdaki özneler (kadınlar, translar, eşcinseller) bakımından gereklidir.

Vergi hukuku ve cinsiyet politikalarının önemli kesişim alanlarından bir diğeri ise aile kurumudur. Aile toplumsal, ekonomik ve hukuki bir birim olarak vergi sistemlerinde özel bir şekilde ele alınmaktadır. Ailevi durumların vergi hukukundaki yerini belirleyen en önemli dayanaklar mali güç, ailenin korunması ve vergi planlamasının önlenmesi olarak ortaya çıkmaktadır.

Aileye yönelik özel vergisel kurallar getirilmesinin ilk dayanağı ailenin farklı bir mali gücü temsil ettiğine yönelik kabuldür. Gerçekten medeni hukuk yükümlülükleri (mal rejimi yahut bakım/nafaka yükümlülükleri gibi) kişilerin aile olmasına bağlı olarak mali gücünü etkileyen unsurlar meydana getirebilmektedir.

Buna ek olarak devletin aileyi koruma ve geliştirme görevi de aileye tanınan vergisel kuralların bir diğer dayanağı olarak ön plana çıkmaktadır. Devlete verilen bu görev, asgari anlamda, kişinin evlendikten sonraki vergi yükünün bekar durumuna kıyasla artmaması gerektiği anlamına gelmektedir. Ayrıca aileye tanınan avantajlı vergi düzenlemeleri de bu görevle (aileyi destekleme yükümlülüğü) bağlantılı olarak okunabilmektedir.

Aileyi vergi hukukunda dikkate alan bir diğer dayanak ise aile üyelerinin aralarında gerçekleştirebilecekleri muvazaalı işlemleri önlemektir. Bu dayanak özellikle kötüye kullanım karşıtı kurallarda (transfer fiyatlandırması gibi) aile üyelerinin ilişkili kişi sayıldığı durumlarda kendini göstermektedir. Bu gibi durumların mülkiyet hakkını ve özel hayata saygı hakkını dikkate alarak oluşturulmaları ve uygulanmaları gerekir. Çalışmanın bu bölümünde Türk hukukundaki eşlere ödenen maaş ödemelerinin indirimine dair yasağı düzenleyen GVK m.41/1-2 ile transfer fiyatlandırmasında (KVK m.13) ilişkili kişiye dair yorumla ortaya çıkan "ekonomik ve sosyal ilişki" kriterlerinin anılan haklarla uyumunun tartışmalı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Eşe ödenen maaş ödemelerine dair indirim yasağının adi karine şeklinde

öngörülmesi ve aile işletmesinde gerçekten çalıştığı ispat edilebilen eşlere yapılacak ödemelerin indirimine izin verilmesi, bu tür işletmelerde kadın eş istihdamını artırabilecek ve gerçekte ücretsiz olarak bu işletmelere katkı sunan kadınların emeğini de görünür hale getirecektir. Transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişi tespitinde idarenin yasada düzenlenmediği halde uyguladığı "ekonomik ve sosyal ilişki" kriteri ise idareye keyfi bir yetki verildiğini göstermekte ve verginin yasallığı ilkesine aykırılık gündeme getirmektedir.

Ailenin vergi hukukundaki yeri, vergilendirme birimi olarak ailenin belirlendiği durumlarda daha özel bir hal almaktadır. Özellikle gelir vergisinde vergilendirilecek birim olarak birey yerine ailenin seçildiği durumlarda hem farklı aile yapıları hem de aile üyelerinin kendi arasında eşitlik sorunları gündeme gelmektedir. Geçmişte Türkiye'de de uygulanan aile reisi beyanı sisteminin açık bir cinsiyet ayrımcılığı teşkil ettiği görülmektedir. Aile reisinin erkek eş olarak belirlenmediği durumlarda dahi ikincil gelire (çoğunlukla kadınlara) yönelik dezavantajlı etki nedeniyle aile vergilendirmesi sistemlerinde örtük/dolaylı ayrımcılık olduğu ifade edilebilir. Türkiye'de tam ayrı beyan yöntemine geçilmiş olması bu anlamda cinsiyet eşitliğine yönelik atılmış önemli bir adım olarak değerlendirilebilir.

Kişinin mali gücünü etkileyen en önemli ailevi durumlardan biri ise çocuktur. Hem nüfus politikaları hem de mali gücü merkeze alan bir yaklaşımla vergi hukukunda çocuklara yönelik avantajlı vergi düzenlemeleri söz konusu olabilmektedir. Cinsiyet eşitliği perspektifiyle vergi sistemlerinde çocuğa yönelik düzenlemeler oluşturulması ebeveynlerin iş hayatı ile aile hayatı arasında bir denge bulma konusunda önemli bir araç olabilecektir. Bu noktada özellikle istihdamda işe alış koşullarının eşitlenmesi için doğuma bağlı hakların her iki ebeveyne de tanınması gerektiği söylenebilecektir. Annelik ile babalığın her anlamda eşitlendiği bir sistem, hatta erkeği özel alana çekecek teşvik politikalarıyla desteklenen bir sistem bu yapıya hizmet edecektir. Böylece doğurganlık oranlarını artırmayı amaçlayan nüfus politikaları ile cinsiyet eşitliğini sağlamayı amaçlayan cinsiyet politikalarının dengeli ve uyumlu bir şekilde bir arada uygulanmaları mümkün olacaktır. Bu yapılırken kadınların iş hayatına etkisi kadar erkeklerin babalık deneyimlerini göz önünde bulunduran bir yapının hedeflenmesi cinsiyet eşitliğine daha uygun bir yaklaşım olacaktır. Türk hukukunda kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakım evi için sağlanan menfaatleri gelir vergisinden istisna tutan GVK m.23/16 hükmünün erkek hizmet erbabına doğru genişletilmesi bu yönde atılabilecek adımlardan biridir. Çocuk bakımının desteklenmesi cinsiyet eşitliğinin sağlanmasında kilit konuların başındadır. Çocuk bakımı hem bu sektörde kadınların daha fazla çalışması üzerinden hem de kadınların bakım yükümlülüğünü

piyasadan temin ederek istihdama katılmaları üzerinden çift yönlü bir istihdamda cinsiyet eşitliği etkisine sahiptir.

Ailenin vergi hukukundaki yeri belirlenirken sorulması gereken sorulardan biri, kimlerin aile üyesi ya da eş olarak kabul edileceğidir. Gün geçtikçe farklı aile tiplerinin vergi hukukunda aileye tanınan avantajlardan yararlanıp yararlanamayacağı sorusu daha da önem kazanmaktadır. Bu tür aile yapılarının başında eşcinsel çiftler gelmektedir.

Anayasa metninde açıkça geçmese de AYM de verdiği kararlarda cinsiyet kimliğini, cinsel yönelimi, cinsel tercihi AY m.10 kapsamındaki birer ayrım yasağı kategorisi olarak kabul etmektedir. Türkiye'de bu çalışmanın yapıldığı tarih itibariyle vergi hukuku özelinde konuya dair herhangi bir uyuşmazlık/yargı kararı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, son yıllarda bazı ülkeler eşcinsel çiftlerin vergi hukukundaki statüsünü heteroseksüel çiftlerle eşitlemeye yönelik reformlar gerçekleştirmiştir. ABD'de Windsor kararı, eşcinsel çiftlerin heteroseksüel çiftlerle aynı vergi avantajlarından yararlanmasını sağlamıştır. Benzer şekilde Avrupa Birliği ülkelerinin çoğunda eşcinsel çiftlere tanınan "medeni birliktelik" statüsü sonrası, vergisel muamelelerdeki ayrımcılık problemi gündeme gelmiştir. Böylece karşılaştırmalı hukukta, vergi hukuku özelinde konuya ilişkin oldukça geniş bir içtihat, mevzuat ve literatür birikimi oluşmuştur.

Avrupa hukuku açısından konuya bakıldığında başlangıç olarak denilebilir ki İHAM ve ABAD konuyu ele alırken eşcinsel çiftlerin evlilik/kayıtlı ortaklık içinde bulunup bulunmadığını başka bir deyişle "medeni durumu" bir karşılaştırma kriteri olarak göz önünde bulundurmaktadır. İHAM'ın yaklaşımına göre, eşcinsel bir kişinin evli çiftlere tanınan vergisel avantajın kendisine tanınmamasının mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağını ihlal ettiğini iddia edebilmesi için, evli çiftlerle karşılaştırılabilir bir statüde olması gerekir. İHAM'ın evlilik statüsü ile ilgili olarak kullandığı karşılaştırma kriteri ise, çiftlerin birbirine karşı kamu tarafından tanınan "hak ve yükümlülükler" üstlenmesidir. Buna dair belirlemede ise devletlerin takdir marjı olduğu belirtilmektedir. Ulusal düzeyde ise ABD, Kanada ve Almanya'da meselenin cinsel yönelim temelinde ama yine yasa koyucunun medeni durum belirlemeye yönelik takdir marjı ile ele alındığı görülmektedir. Öz bir ifadeyle yasakoyucu eşcinsellere yönelik bir medeni statü tanıdığında, vergi hukukunda eşcinsellere yönelik farklı vergisel kurallar, cinsel yönelim temelinde ayrımcı kabul edilmektedir.

Mahkemelerin konuya yaklaşımında ilk olarak eşcinsel çiftlere evlilik/kayıtlı birliktelik gibi statüler tanınmasının, devletlerin takdir marjı kapsamında görüldüğü tespit edilmektedir.

Böylece yargısal yaklaşımda hak ve yükümlülük kriterine değinilse de esasen evliliğe tanınan özel statünün (medeni durumun) devletin "takdir marjı" doktrinine dayandığı söylenebilecektir. Evli olanlarla evli olmayanlar arasındaki karşılaştırma kriteri, evliliğin ve kayıtlı birlikteliğin kamusal ve bağlayıcı hak/fayda ve yükümlülük/sorumluluk getirmesidir. Eşcinsel çiftlere kayıtlı birliktelik tanınan durumlarda, bu birliktelik bir kamusal bağlayıcı hak ve yükümlülük temelinde gerçekleştiği için, evliliğe tanınan tüm vergisel sonuçların bu birlikteliklere de tanınması gerekir (karşılaştırma kriteri olarak yasakoyucunun tanıdığı statünün sağlandığı durumlarda, cinsel yönelime dayalı ayrımcı muamelede artık çok zorlayıcı gerekçe ölçütü devreye girecektir.)

Devletlerin eşcinsel çiftlere tanıdığı medeni haklar, aile kurumuna bakışlarını yansıtmaktadır. Bu 'bakış' mahkemeler tarafından devletlerin evlilik ve aileye ilişkin takdir marjının sınırlarını yorumlarken kullanılmaktadır. Vergi hukuku kurallarındaki farklılıklar da mahkemeler tarafından bu takdir marjı ile değerlendirilmektedir. Böyle bir ayrım, eşlerin kamusal bir tanımaya bağlı olarak birbirlerine karşı hukuken hak ve yükümlülükler edinmesi temelinde gerçekleşmektedir.

Eşlere tanınan vergi avantajlarının LGBT hakları bağlamında değerlendirilmesi konusunda, mahkemeler tarafından kullanılan kriterler tartışmaya açıktır. Evlenme hakkının eşcinsel çiftlere tanınmadığı durumlarda bu tür birliktelikleri, nikahsız birlikte yaşama durumundan ayırmak gerekir. Çünkü eşcinsel çiftler isteseler dahi yasal engeller nedeniyle evliliğin getirdiği hak ve yükümlülükleri edinememektedir. Bu ayrımın dayanağı cinsel yönelimdir. Cinsel yönelim de ayrımcılık yasağı kurallarına göre ayrım yasağı temellerinden biridir. Bu ayrım temelinde farklı muamelenin meşru kabul edilebilmesi için çok önemli ve zorlayıcı bir gerekçenin varlığı gerekir. Böylece cinsel yönelimi nedeniyle, evlilik statüsüne giremeyen ve bu nedenle daha fazla vergi (örneğin veraset ve intikal vergisi) ödemek zorunda kalan bir kişi, devletin bakış açısıyla oluşturulan "ailenin" korunmasını meşrulaştırmak için farklı muamele görmektedir. Ailenin korunması şeklinde ortaya konulan nedenin haklı olarak kabul edilebilmesi için, bunun orantılılık ilkesine de uygun belirlenmesi gerekmektedir. Cinsel yönelimi üzerinden bireylere evlenme hakkı tanınmamasının devletin aileyi koruma yükümlülüğünü yerine getirmek bakımından neden bir sorun teşkil ettiğinin ve bu sorunun çözümü için eşcinsellere evlilik tanınmamasının neden zorlayıcı ve önemli bir gerekçe oluşturduğunun ortaya konması gerekecektir. Bu noktada devletler, bu nedeni meşrulaştırmak için hukuki bir temel bulma konusunda, artık eskisine göre çok daha fazla zorluk yaşamaktadır.

Bu noktada son olarak belirtilebilecek bir diğer konu ise vergi hukukunda ayrımcı muamelelerin esasında eşcinsellere evlilik hakkı tanınmasına yönelik bir hukuki gerekçe oluşturmasıdır. Eşcinsel birlikteliklerin yasaklanmamış olmasının yeterli bir hukuki standart sunduğuna yönelik yaklaşım çoğu durumda "dört duvar arasında yaşanan devleti ilgilendirmez" söylemiyle kendine bir temel bulmaya çalışmaktadır. Bu yaklaşım bu türden birlikteliklere evliliğin tanınmasının çiftler için yaratacağı hukuki faydayı görmezden gelmektedir. Eşcinsel çiftler de devletle vergi ilişkisi kurmaktadır. Evlilik statüsüne giremeyen eşcinsel çiftlerin katlanmak zorunda oldukları mali yükümlülükler söz konusu olduğunda (örneğin veraset ve intikal vergisinde eşlere tanınan vergisel avantajlardan yararlanamamaları), evlenme hakkının sağladığı faydalar belirginleşmektedir. Konu kişilik haklarıyla ve mülkiyet hakkıyla yakından ilişkilidir ve bu ilişkinin ortaya çıkardığı eşitsizlik sorunlarını en belirgin gösteren alanların başında vergi hukuku gelmektedir. Bu açıdan eşcinsellere yönelik ayrımcı vergisel uygulamalar, Türkiye'de eşcinsel haklarına yönelik hukuki tartışmaları başlatabilecek alanlardan biridir.

Bir diğer farklı aile yapısı ise nikahsız birlikteliklerdir. Bu aile yapısını eşcinsel aile yapısından iki noktada ayırarak başlangıç yapmak mümkündür. İlki, nikahsız çiftlerin çoğu durumda nikaha erişimlerinde bir engel bulunmamasıdır. Bunun istisnası ensest ilişkiler ve çoklu eş durumlarıdır. Nikaha erişimde engel bulunması durumlarında ise bu aile tipini eşcinsellerden ayıran ikinci özellik devreye girmektedir. Eşcinseller evlilik statüsüne cinsel yönelimleri nedeniyle girememektedir. Oysa ensest ilişki ve çoklu nikah durumlarında nikaha erişimle ilgili gerekçeler farklılaşmaktadır. Dolayısıyla çalışma kapsamında nikahsız birliktelik ile ifade edilmek istenen nikaha erişim engeli bulunmamasına rağmen resmi nikahı tercih etmeyen çiftleri ifade etmek için kullanılmıştır. Resmi nikahın sonucunda ortaya çıkan hak ve yükümlülükleri üstlenmeyi kendi özgür iradesiyle istemeyen bir çiftin, vergi hukukunda da evli bir çiftten farklı sonuçlarla karşılaşmasının mümkün olduğu ifade edilebilecektir. Her ne kadar dini nikah bu açıdan sorunlu bir alana tekabül etse de çalışmanın odak noktası cinsiyet politikaları olduğundan, bu konuya detaylı olarak değinilmemiştir. Ancak söylenebilecek olan şudur: dini nikah, resmi nikahı engellememektedir; yalnızca çoklu dini nikah resmi nikaha erişim engeline tabiidir. Bu noktada devletin din temelinde ayrımcılık iddiasında çok önemli ve zorlayıcı gerekçe sunması gerekebilecektir. İHAM çoklu nikah yasağını devletlerin takdir marjı kapsamında görmektedir.

Farklı aile yapıları içinde dikkat çeken bir aile tipi ise tek ebeveynli aile yapısıdır. Çoğunluğunu annelerin oluşturduğu tek ebeveynler ekonomik ve sosyal birçok zorlukla karşı karşıyadır. Vergi hukukunun bu hassas aile yapısının özelliklerini dikkate alması gerektiği

söylenebilecektir. Böylece özellikle düşük gelirli tek ebeveynlere vergi hukukunda avantajlı hükümler tanınabilir. Bu avantajların başında kişisel bir gelir vergisi indirimi gelmektedir. Yalnızca beyanname veren mükelleflere yönelik değil, düşük gelirli mükellefleri de hedefleyen ve gerektiğinde bir vergi iadesine dönüşebilen bu türden bir tasarım, tek ebeveynleri ekonomik açıdan destekleyebilecektir. Daha önce de ifade edilen temel ihtiyaç ürünleri üzerindeki harcama vergilerinin azaltılması da bu aile tipini destekleyecek vergi uygulamalarındadır.

Farklı aile yapılarından bir diğeri ise gelir elde etmeyen ve ekonomik anlamda diğer eşe bağımlı olan bir eşin bulunduğu tek gelirli aile yapılarıdır. Vergi sistemlerinde tek gelirli ailelere tanınan vergi avantajları kadın istihdamı üzerinde olumsuz etkilere sahiptir. Bu nedenle çalışmayan eşe tanınan vergi avantajlarının kaldırılması bu konuda atılabilecek adımlardandır. Çalışmayan eşin hanenin mali gücünü azalttığı savunulsa da evde üretilen emek görünür hale getirildiğinde, aynı toplam geliri elde eden çift gelirli bir aile yapısına göre çalışmayan eşin olduğu tek gelirli aile yapısının mali gücünün daha fazla olduğu görülmektedir.

Çalışmayan eş için vergi hukukunda öne sürülen görüşlerden biri, çalışmayan eşe bir gelir atfedilerek bu gelirin vergilendirilmesidir. Ücretsiz emeğe değer biçen bu türden bir yaklaşım, gelir vergilendirmesinin teknik yapısı ile ilgili birçok sorun barındırmaktadır. Bunun yerine kadınların çalışmama kararının altında yatan sebepler daha iyi kavranarak bu sebepleri vergi hukuku aracılığıyla ortadan kaldırmaya hizmet edecek imkanlar üzerinde çalışılması daha uygun bir yaklaşım olacaktır. Kadın istihdamına yönelik vergi teşvikleri, aile işletmelerinde eşe ödenen maaşın indirim yasağının kaldırılması, çocuk bakımının ulaşılır hale getirilmesi ve çocuk bakımı üzerindeki vergi yükünün azaltılması bu konuda atılabilecek adımlar arasındadır.

Son olarak ailevi durumların getirdiği bakım yükümlülüklerinin maddi bir uzantısı olan nafakanın vergi hukukunda ne şekilde ele alındığı da cinsiyet politikalarına dair veriler sunabilmektedir. Nafaka alıcılarının çoğunun kadın, ödeyenlerin çoğunun erkek olması bu türden bir cinsiyet perspektifini temellendirmektedir. Türkiye'de nafakalar alıcı için gelir olarak nitelendirilmemektedir. Ödeyen ise bunu matrahtan indirememektedir. Nafaka esasında bakım yükümlülüğünün bir uzantısı olarak mali gücü etkileyen bir faktördür ve bu yönüyle matrahtan indirim imkânı sağlanması uygun olabilecektir. Böyle bir mekanizma nafaka ödemelerinde artış yaşanması yoluyla nafaka alıcısı olan düşük gelirli kadınlara, özellikle de annelere dolaylı yoldan fayda sağlayabilecektir. Ayrıca ömür boyu nafaka söylemleriyle aşındırılmaya çalışılan nafaka kurumunun erkekler üzerindeki yükünün ölçülülük ilkesine daha uygun bir hale getirilmesini de sonuçlayabilecektir.

Özetle, vergi hukukunda cinsiyet ayrımcılığı, cinsiyetler arasındaki dezavantajın arttığı durumlarda, ancak çok önemli ve zorlayıcı gerekçelere dayanması ve ölçülülük ilkesine uygun olması halinde meşru kabul edilebilir. Bu test standartları özellikle dolaylı ayrımcılık kapsamında önem arz etmektedir. Cinsiyet etkisi değerlendirmeden yapılan vergi hukuku tasarımları yapısal cinsiyet eşitsizliklerini pekiştirebilmekte ve dolaylı ayrımcılığa neden olabilmektedir. Buna karşılık, cinsiyet eşitliğini sağlamaya yönelik dezavantajı azaltan durumlar, devletlerin pozitif yükümlülüğü kapsamında değerlendirilir. Özellikle çalışma hakkı ve sağlık hakkı gibi ekonomik ve sosyal haklar söz konusu olduğunda, vergi hukuku devletin uygun tedbirler alabileceği başlıca alanlardan biridir. Bu bağlamda, vergi hukuku cinsiyet eşitliğini sağlamak açısından önemli imkanlar sunmaktadır. Bu imkanların tespiti ise cinsiyete göre ayrıştırılmış verileri gerekli kılmaktadır. Bu veriler, hukuki tartışmalar için de bir gerekliliktir. Özellikle dolaylı ayrımcılık incelemelerinde sıklıkla istatistiklerden yararlanılması bunun bir göstergesidir. Veri, bilgiye; bilgi farkındalığa dönüşür. Çalışmanın yöntemsel açıdan en zorlayıcı kısmı veri ve farkındalık eksikliği nedeniyle ulusal düzeydeki hukuki tartışmaların karşılaştırmalı hukuka göre oldukça yetersiz kalması olmuştur. Bu nedenle vergi hukuku akademisyenleri başta olmak üzere avukatların, yargıçların, idarecilerin, politikacıların ve tabi ki mükelleflerin cinsiyet eşitliğine dair bakış açısı kazanmaları da konunun gelişimi açısından bir başka önemli aşama olarak tespit edilmiştir. Tekrara düşmek pahasına; bu bakış açısını kazanmak da ancak gerçek durumu ortaya koyan cinsiyete göre ayrıştırılmış veriler; bunun sonucunda oluşan bilgi birikimi ve farkındalık ile mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

I. Kitaplar/Kitap Bölümleri

Acer, Yücel / İbrahim Kaya. **Uluslararası Hukuk**, 12.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.

Acuner, Selma. "Birleşmiş Milletler Kadının Statüsü Komisyonu Bir Muhalif Akım Olarak Küresel Kadın Hareketi", **Birleşmiş Milletler Kadının Statüsü Komisyonu Rehberi ve 60. Oturuma İlişkin Notlar** (Ed. Yasemin Öz), İstanbul: Sena Yayınları, 2017.

Adema, Willem. **Reconciliation of Work and Family Life in OECD Countries**, Paris: OECD Publishing, 2005.

Ağırbaşlı Şennur. **Sınırlı Ayrımcılık Yasağından Genel Eşitlik İlkesine.** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2020.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 16. Bası, Ankara: Gazi Kitabevi, 2023.

Akıntürk, Turgut / Derya Ateş, **Aile Hukuku**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2024.

Akkaya, Mustafa **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 3. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.

Akkaya, Mustafa. "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: Beta, 2014, ss.25-44.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul:Filiz Kitabevi, 1982.

Aliefendioğlu, Yılmaz. "Eşitlik İlkesi", **İlhan Akın'a Armağan**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1999, ss.79-95.

Alston, Philip / Nikki Reisch (Ed.). **Tax, Inequality, and Human Rights.** New York: Oxford University Press, 2019.

Alstott, Anne L. "Tax policy and feminism: competing goals and institutional choices". **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss. 65-71.

Alvarado, Mery. "Gibraltar", **European Tax Handbook**, Amsterdam: IBFD, 2022.

Apps, Patricia. “Taxation of Families: Individual Taxation versus Income Splitting”, **Tax Units and Tax Rate Scale** (Ed. John G. Head / Richard Krever), Sidney: Australian Tax Research Foundation, 1996, ss.81-105.

Aşcı Akıncı, Nuray. **Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı.** İstanbul: Beta Yayınevi, 2014.

Aşcı Akıncı, Nuray. “Vergi Hukukunda Ayrımcılık Yasağı”, **Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'na Armağan**, Yetkin Yayınları, 2009, ss.647-674.

Ateş, Leyla. **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme,** Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

Ateş, Leyla. **Vergilendirmede Eşitlik.** İstanbul: Derin Yayınları, 2006.

Attard, Robert. “Discriminatory Taxation and the European Convention on Human Rights”, **Non-Discrimination in Tax Treaties: Selected Issues from a Global Perspective** (Ed. Guglielmo Maisto / Pasquale Pistone / Dennis Weber), Amsterdam: IBFD, Vol. 14, EC and International Tax Law Series, 2016, ss.283-299.

Aybay, Rona**. Kamusal Uluslararası Hukuk**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.

Baker, Philip. “Taxation, Human Rights and the Famiy”, **Comparative Perspectives on Revenue Law** (Ed. John Avery Jones / Peter Harris / David Oliver), Cambridge University Press, 2008, ss.232-243.

Bambrick, Laura. **A Taxing Issue: Married Women and Income Tax in Ireland.** Oxford: Barnett Papers, 2020.

Bammens, Niels. **The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law**, Amsterdam: IBFD, 2011.

Barnett, Kathleen / Caren Grown. **Gender Impacts of Government Revenue Collection: The Case of Taxation.** Londra: Commonwealth Secretariat, 2004.

Başaran Yavaşlar, Funda / Gülsen Güneş / Turgay Berksoy / Ahmet Bumin Doğrusöz / Gizem Kapucu (Ed.), **Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği Arasında İşbirliği Stratejileri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Başaran Yavaşlar, Funda. **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri,** Ankara: Seçkin, 2011.

Batege ka, Lawrence / Madina Guloba / Julius Kiiza. **Gender and Taxation: Analysis of Personal Income Tax (PIT).** Kampala: Economic Policy Research Centre, 2009.

Beier, Maria (Ed.)**. Gender und Recht,** Bielefeld: Verlag, 2023.

Berrick, Jill Duerr / Bruce Fuller, “Introduction New Family Policy: How the State Shapes Parents’ Lives”, **Good Parents or Good Workers?** (Ed. Jill Duerr Berrick / Bruce Fuller), Palgrave Macmillan, 2005, ss.1-15.

Bessière, Céline / Sibylle Gollac, **Gender of Capital: How Families Perpetuate Wealth Inequality**, Harvard University Press (Çev.: Juliette Rogers), Cambridge and London: Harvard University Press, 2023.

Beyani, Chaloka. "Toward a More Effective Guarantee of Women's Rights in the African Human Rights System", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.285-306.

Bilici, Nurettin. "Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı), İstanbul:Beta Yayınları, 2014, ss.197-216.

Björne, Gunnar. "Sweden National Report", **The Income, Fortune and Estate Tax Treatment of Household Units**, Rotterdam: Cahiers De Droit Fiscal International, Vol.57, 1972.

Blumberg, Grace, "Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers", **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.3-9.

Borchorst, Anette. "Welfare State Regimes, Women's Interests and the EC", **Gendering Welfare States**, (Ed. Anette Borchorst), Londra: Sage Publication,1994 (reprinted 1997), ss.26-44.

Bourgeois, Marc. "Constitutional Framework of the Different Types of Income", **The Concept of Tax** (Ed. Bruno Peeters), EATLP Series, Amsterdam: IBFD, 2005.

Boyar, Oya. "Devletin Pozitif Yükümlülükleri ve Dolaylı Yatay Etki", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa** (Ed. Sibel İnceoğlu), 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2013.

Boyar, Oya. **Anayasa ve Özel Hukuk**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, ss.53-80.

Boyar, Oya. "Anayasal Düzenlemelerin Kadının Hukuki Statüsü Açısından Değerlendirilmesi", **Çalışma Hayatında Kadın** (Ed. Gülay Akgül Yılmaz), İstanbul: Marmara Üniversitesi Kadın Araştırmaları Merkezi, 2017, ss.103-117.

Bowler, Tracey. **Taxation of the Family**, Londra: The Institute for Fiscal Studies, 2007.

Bozkurt, Metin. **İşverenin Eşit Davranma Borcu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.

Braumann, Céline. "ECHR Litigation as a Tool for Tax Justice in Europe", **Tax, Inequality and Human Rights** (Ed. Philip Alston / Nikki Reisch), New York: Oxford University Press, 2019, ss.409-426.

Brazer, Harvey E. “Income Tax Treatment of the Family”, **The Economics of Taxation**, (Ed. Henry J. Aaron / Michael J. Boskin) Washington DC: Brookings Institution, 1980, ss.223-246.

Brooks, Kim / Åsa Gunnarson / Lisa Philipps / Maria Wersig (ed.). **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives.** Oxford: Hart Publishing, 2011.

Brooks, Neil. “The Irrelevance of Conjugal Relationships in Assessing Tax Liability”, **Tax Units and tha Tax Rate Scale** (Ed. John G. Head / Richard Krever), Sidney:Australian Tax Research Foundation Conference Series, No 16, 1996, ss.35-80.

Brown, Karen B. “Not Color - or Gender- Neutral : New Tax Treatment of Employment Discrimination Damages”. **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.155-161.

Brown, Dorothy A. “The Marriage Bonus / Penalty in Black and White”, **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.125-129.

Brown, Dorothy A. “The tax treatment of children : separate but unequal”, **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss. 254-260.

Bryson, Lois. **Welfare and the State**, New York: Macmillan, 1992.

Budak, Tamer. **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**. İstanbul: Onİki Levha Yayıncılık, 2010.

Buenaventura, Mae / Claire Miranda, “The Gender Dimensions of The IMF’s Key Fiscal Policy Advice on Resource Mobilisation in Developing Countries”, **IMF and Gender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques**, (Bretton Woods Project), 2017, ss.16-29.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, 6.B., İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978.

Butegwa, Florence. “Using the African Charter on Human and Peoples' Rights to Secure Women's Access to Land in Africa”, **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.495-514.

Butler, Judith. **Cinsiyet Belası: Feminizm ve Kimliğin Altüst Edilmesi**, 4. Bası (Çev. Başak Ertür), İstanbul: Metis Yayınları, 2014.

Butler, Judith. **Cinsiyet Belası: Feminizm ve Kimliğin Altüst Edilmesi,** 4. Baskı (Çev.Başak Ertür), İstanbul: Metis Yayınları, 2014.

Bürgisser, Emma / Sargon Nissan. "Positioning women's rights and gender equality in the macroeconomic policy environment", **IMF and Gender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques**, Bretton Woods Project, 2017, ss.9-15

Bürgisser, Emma. "The IMF's Role in Creating an Enabling Macroeconomic Environment For Women's Rights and Gender Equality", **IMF and Gender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques**, Bretton Woods Project, 2017, ss.58-61.

Büyükçalık, Mürvet Ece. **Dolaylı Ayrımcılık Yasağı**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.

Byrnes, Andrew. "Toward More Effective Enforcement of Women's Human Rights Through the Use of International Human Rights Law and Procedures", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.189-227.

Cain, Patricia A. "Same-sex Couples and the Federal Tax Laws", **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss. 185-191.

Carmona, Magdalena Sepúlveda. "Taxation and human rights" in **The Greatest Invention: Tax and the Campaign for a Just Society** (Ed.Hind Dan) Margate: Commonwealth Publishing, 2015, ss. 230-232.

Cenk, Ramazan. **Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar,** Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999

Charlesworth, Hilary. "What are 'Women's International Human Rights'?", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.58-84.

Chen, Martha Alter / Rachel Moussié. "Turning a Blind Eye to Women in the Informal Economy", **IMF and Gender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques**, Bretton Woods Project, 2017, ss.45-57.

Clements, Benedict / Janet G. Stotsky. "Tax and Spending Policies to Achieve Greater Gender Equality", **Women, Work, and Economic Growth**, (Ed. Kalpana Kochhar / Sonali Jain-Chandra / Monique Newiak), 2017, ss.268.

Coelho, Maria Delgado / Aieshwarya Davis / Alexander D Klemm / Carolina Osorio Buitron, **Gendered Taxes: The Interaction of Tax Policy with Gender Equality**, International Monetary Fund, 2022.

Connell, Raewyn. **Masculanities**, 2nd Edt., Kaliforniya: University of California Press, 2005

Cook, Rebecca J. (Ed.) **Human Rights of Women National and International Perspectives**), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994.

Cook, Rebecca J. "Women's International Human Rights Law: The Way Forward", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.3-37.

Cook, Rebecca J. "State Accountability Under the Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination Against Women", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.228-256.

Coomaraswamy, Radhlka. "To Bellow Like a Cow: Women, Ethnicity, and the Discourse of Rights", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.39-57.

Crawford, Bridget J. / Carla Spivack, "Human Rights and the Taxation of Menstrual Hygiene Products", **Tax, Inequality, and Human Rights** (Ed. Philip Alston / Nikki Reisch), New York: Oxford University Press, 2019, ss.449-468.

Crisafulli, Francesco. "Same-Sex Couples' Rights (Other than the Right to Marry) Before the ECtHR", **Same-Sex Couples before National, Supranational and International Jurisdictions** (Ed. Daniele Gallo / Luca Paladini / Pietro Pustorino), Springer, 2014, ss.409-436.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi.** İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Çelik, Nuri / Nurşen Caniklioğlu / Talat Canpolat / Ercüment Özkaraca, **İş Hukuku Dersleri**, 35.Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2022.

Çifci, Hasan Basri. **Temsilsiz Vergi Olmaz**, İstanbul: Onİki Levha Yayıncılık, 2024.

Çilenti Konuralp, Ayşen. "Medeni Hale Dayalı Bir Ayrımcılık Örneği: Üremeye Yardımcı Tedavi Uygulamaları ve Üremeye Yardımcı Tedavi Merkezleri Hakkında Yönetmelik", **Özel Hukukun Güncel Sorunları ve Anayasa'nın Özel Hukuka Etkileri**, (Ed.Sibel Özel ve diğerleri), On İki Levha Yayıncılık, 2021.

David, Cyrille. "France", **Family Taxation in Europe** (Ed. Maria Teresa Soler Roch), Kluwer Law International, 1999, ss.27-54.

Davies, James B. "The Tax Treatment of the Family", **Taxation to 2000 and Beyond** (Ed. Richard M. Bird / Jack Mintz), Toronto: Canadian Tax Foundation, ss.166-199.

De Beauvoir, Simone. **İkinci Cinsiyet**, 5. Bası (Çev. Gülnur Acar Savran), İstanbul: Kültür Üniversitesi Yayınları, 2023.

De la Feria, Rita. "Tax Fairness: Reconceptualising Taxation And Inequalities", **Taxation and Inequalities** (Amsterdam: IBFD, 2025-Forthcoming),

De Longueville, Jean. "Rapport général", **Le Cumul des Revenus du Foyer Familial au Double Point de vue de l'Etablissement et du Recouvrement de l'Impot**", Amsterdam: Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 28, 1955, ss.1-10.

De Henau, Jerome / Susan Himmelweit / Cristina Santos. "Gender Equality and Taxation: A UK Case Study", **Taxation and Gender Equity: A Comparative Analysis of Direct and Indirect Taxes in Developing and Developed Countries,** (Ed.Caren Grown / Imraan Valodia), London: Routledge, 2010.

De Villota, Paloma. "A Gender Perspective Approach Regarding the Impact of Income Tax on Wage-earning Women in Spain", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives (**Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, ss.109-134.

Denk, Erdem. **Uluslararası Örgütler Hukuku Birleşmiş Milletler Sistemi**, 2.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2019.

Dikmen, Orhan. **Asgari Geçim İndirimi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No.693, 1956.

Donald, Kate / Nicholas Lusiani. "Gendered Cost of Austerity: Assessing the IMF's Role in Budget Cuts which Threaten Women's Rights", **IMF andGender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques**, Bretton Woods Project, 2017, ss.31-44.

Ekinci, Bezar Eylem. "Anayasa Hukukuna Feminist Yaklaşımlar ve Anayasa Mahkemesi Kararlarında Toplumsal Cinsiyet Eşitliğine İlişkin Genel Bir Değerlendirme", 2. Baskı, **Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları** (Ed. Gülriz Uygur / Nadire Özdemir), Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2019, ss.163-216.

Elson, Diane. **Budgeting for Women's Rights: Monitoring Government Budgets for Compliance with CEDAW**, New York: United Nations UNIFEM, 2006.

English, Joachim. "Ability to Pay", **Principles of Law: Function, Status and Input in EU Tax Law** (Ed. Cécile Brokelind), Amsterdam:IBFD, 2014, ss.439-464.

English, Joachim. "The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation – the German Experience", **Human Rights and Taxation in Europe and the World** (Ed. Georg Kofler / Miguel Poiares Maduro / Pasquale Pistone), IBFD, 2011, ss.285-302.

English, Joachim. "VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes", **Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences** (Ed. Michael Lang ve diğerleri), IBFD Publication, 2009.

Erginay, Akif**. Kamu Maliyesi**, 3. B., Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1974.

Ertan, İzzet Mert. **Uluslararası Boyutlarıyla Sağlık Hakkı**, İstanbul:Legal Yayıncılık, 2012.

Esping-Andersen, Gøsta. "Toplumsal Riskler ve Refah Devletleri" (Çev. Utku Barış Balaban / Burcu Yakut Çakar), **Sosyal Politika Yazıları** (Derleyenler: Ayşe Buğra / Çağlar Keyder), İstanbul: İletişim Yayınları, 6. Baskı, 2013.

Esping-Andersen, Gøsta. **The Three Worlds of Welfare Capitalism,** Cambridge: Polity Press, 1990.

Essers, Peter (Ed.). **History and Taxation**, Amsterdam: IBFD, 2022.

Fellows, Mary Louise. "Rocking the Tax Code : a Case Study of Employment-Related Child Care Expenditures", **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss. 261-268.

Flauss-Diem, Jacqueline / Georges Fauré (Ed.). **Du Pacs aux Nouvelles Conjugalités : où en est l'Europe** ?, Amien : CEPRİSCA, 2006.

Foucalt, Michel. **Cinselliğin Tarihi**, 10. Bası (Çev. Hülya Uğur Tanrıöver), İstanbul: Ayrıntı Yayınları, 2023.

Fraeyenhoven, Guy Van. "Belgium National Report", **The Income, Fortune and Estate Tax Treatment of Household Units**, Rotterdam:Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.57, 1972.

Fredman, Sandra. "Gender and Substantive Equality", **Tax, Inequality, and Human Rights** (Ed. Philip Alston / Nikki Reisch). New York: Oxford University Press, 2019, ss.81-97.

Gedik, Gülşen. "Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış", **Vergi Hukuku Konferansı: Genç Hukukçular/ Yeni Yaklaşımlar, Onikilevha Yayınları**, ss.25-54.

Gemalmaz, Mehmet Semih. **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş,** Cilt I, 8. Baskı, İstanbul: Legal Kitabevi, 2012.

Gemalmaz, Mehmet Semih. **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş,** Cilt II, 8. Baskı, İstanbul: Legal Kitabevi, 2012.

Gerards, Janneke H. **Judicial Review in Equal Treatment Case**, Leiden: Koninklijke Brill NV, 2005.

Godelier, Maurice. “Femmes, Sexe ou Genre”, **Femmes, Genre et Sociétés**, (Ed. Margaret Maruani), La Découverte, 2005, ss.13-20.

Goldie, Terry. **The Man Who Invented Gender: Engaging the Ideas of John Money**, University of British Columbia Press; Reprint édition, 2014.

Gonzalez-Salzberg, Damian A. **Sexuality and Transsexuality under the European Convention on Human Rights**, Oxford: Hart Publishing, 2019.

Göğüsdere, Cahide. **Toplumsal Cinsiyet ve Vergilendirme.** Aristo Yayınevi. 2019.

Gökçay, Şerif Emre. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları,** İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2018.

Gökçay, Şerif Emre. **Harcama Vergilerinin Tarihsel Gelişimi, Kuramsal Yapısı ve Etkinliği**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022

Göker, Cenker. **Yönlendirici Vergilendirme**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011

Gören, Zafer. **Türk-Alman-İsviçre Hukukuna Göre Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması (Genel Eşitlik İlkesinin Bir Uygulanma Biçimi),** 2. Baskı, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 83, 1998.

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku**, 4. Baskı, Bursa: Ekin, 2021.

Gribnau, Hans. “General Introduction”, **The Principle of Equality in European Taxation** (Ed. Gerard TK Meussen) Londra: Kluwer Law International: EUCOTAX Series, 1999.

Grillet-Ponton, Dominique. **La famille et le fisc.** Paris: Presses Universitaires de France, 1998.

Grown, Caren / Imraan Valodia (Ed.). **Taxation and Gender Equity: A Comparative Analysis of Direct and Indirect Taxes in Developing and Developed Countries**. Oxon: Routledge, 2010.

Grown, Caren / Imraan Valodia. “Gender and taxation systems”, **The Greatest Invention: Tax and the Campaign for a Just Society** (Ed.Hind Dan), Margate: Commonwealth Publishing, 2015, ss.89-91.

Grown, Caren / Hitomi Komatsu. “Methodology and Comparative Analysis”, **Taxation and Gender Equity** (Ed. Caren Grown / Imraan Valodia), Oxon: Routledge, 2010, ss.23-63.

Grown, Caren. “Taxation and Gender Equality: A Conceptual Framework”, **Taxation and Gender Equity** (Ed.Caren Grown / Imraan Valodia), Oxon: Routledge, 2010, ss.1-22.

Grundy, Milton. **Tax and the Family Business**, 4t Edt., Londra: Sweet and Maxwell, 1970.

Gunnarsson, Åsa / Margit Schratzenstaller / Ulrike Spangenberg. **Gender Equality and Taxation in the European Union.** Brussels: Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs, 2017.

Gunnarsson, Åsa. "Challenging the Benchmarks in Tax Law Theories and Policies from a Gender Perspective - The Swedish Case", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives** (Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, ss.75-93.

Gutmann, Daniel. "Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU", **Human Rights and Taxation in Europe and the World** (Ed. Miguel Poiares Maduro ve diğerleri), Amsterdam: IBFD, 2011, ss.105-112.

Gülener, Serdar. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14. Maddesi Kapsamında Ayrımcılık Yasağı", **Bireysel Başvuru İncelemeleri**, (Ed. Musa Sağlam / Serdar Gülener / Recep Kaplan), Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayını, 2013, ss. 197-232.

Gümüşkaya, Gamze. **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru,** İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.

Gümüşkaya, Gamze. **Vergi Hukukunda İspat**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2024.

Gündüz, Zeki. **Türk Vergi Hukukunda 'İlişkili İşlem' Tanımı**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2014

Günuğur, Haluk. **Avrupa Topluluğu Hukuku**, Ankara:Tarhan Basımevi, 1993.

Hantrais, Linda. "From Equal Pay To Reconciliation of Employment and Family Life", **Gendered Policies in Europe** (Ed. Linda Hantrais), London:Palgrave Macmillan, 2000, ss.1-26.

Harris, David / Michael O'Boyle / Colin Warbrick, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku** (Çev. Mehveş Bingöllü Kılcı / Ulaş Karan), 2. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022

Hartle, Douglas G. **Taxation of the Incomes of Married Women**. Ottawa: Information Canada, 1967.

Hatemi, Hüseyin. **Aile Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul: On İki Levha, 2023.

Hearn, Jeff / Keith Pringle, **European Perspectives on Men and Masculinities,** Palgrave Macmillan, 2006.

Hemels, Sigrid. “Equality and the Taxable Unit in Income Tax”, **Tax Sustainability in an EU and International Context** (Ed. Cécile Brokelind / Servaas van Thiel), Amsterdam: IBFD, GREIT Series, 2020, ss.161-174.

Hemels, Sigrid. “Work Life Balance and Taxation in the Netherlands”, **Quality of Life: - Legal and Tax Systems to Implement Sustainable Development Goals (SDGs) in Japan and the Netherlands** (Ed. Yuka Shiba / Mami Oosugi / Kazuko Goto), ITSC, 2019, ss.156-181.

Hey, Johanna. “Steuersystem und Steuerverfassungrecht”, Tipke/Lang **Steuerrecht**, 24.Edt., Köln: Otto Schmidt, 2021.

Hind, Dan (Ed). **The Greatest Invention: Tax and the Campaign for a Just Society.** Margate: Commonwealth Publishing, 2015.

Hodgson, Helen / Kerrie Sadiq. “Gender Equality and a Rights-based Approach to Tax Reform”, **Tax, Social Policy and Gender** (Ed. Miranda Stewart) Canberra: Austalian National University Press, 2017, ss.99-127.

Holmes, Kevin. **The Consept of Income A Multi-Disciplinary Analysis**, IBFD Publication, 2000.

İnal, Dilara. **Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Bakımından Vergilendirme,** İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2025.

Infanti, Anthony C. **Our Selfish Tax Laws: Toward Tax Reform That Mirrors Our Better Selves**, Cambridge: The MIT Press, 2018.

Infanti, Anthony C. / Bridget J. Crawford (Ed.). **Critical Tax Theory: an Introduction.** New York: Cambridge University Press, 2009.

İlkkaracan, İpek / Ayşe Aylin Bayar. **Fiscal Policy, Taxation and Gender Equality in Jordan,** United Nations Women, 2019.

Jelić, Ivana. “Feminist Justice and the European Courtof Human Rights”, **Legal Issues of International Law from a Gender Perspective** (Ed. Ivana Krstić /Marco Evola /Maria Isabel Ribes Moreno), Springer Gender Perspectives in Law Series, Volume 3, 2023, ss.35-53.

Johnson, Rebecca. **Taxing Choices: The Intersection of Class, Gender, Parenthood, and the Law**, Vancouver: UBC Press, 2002.

Jones, Carolyn C. “Retaking Home Economics: Gendered Perspectives on Tax Equity” **Controversies in Tax Law: A Matter of Perspective**, (Ed. Anthony C. Infanti), Farnham: Ashgate Publishing, 2015, ss.11-26.

Jones, Glenn / Elizabeth Savage. "Income Splitting: Equity, Efficiency and Work Disincentives", **Tax Units and Tax Rate Scale** (Ed. John G. Head / Richard Krever), Sidney: Australian Tax Research Foundation, Conference Series No 16, 1996, ss.107-121.

Kabasakal Arat, Zehra. "The Commission on the Status of Women", **The United Nations and Human Rights: A Critical Appraisal** (Ed. Frédéric Mégret / Philip Alston), Oxford University Press, 2020, ss.253-289.

Kaboğlu, İbrahim Ö. "Anayasa'da Sosyal Haklar: Alanı ve Sınırları", **Anayasal Sosyal Haklar** (Ed. İbrahim Ö. Kaboğlu), İstanbul: Legal Yayıncılık, 2012, ss.15-34.

Kadama, Christine / Lisa Kolovich / Samson Kwalingana / Monique Newiak / Caroline Ntumwa / Francine Nyankiye. "Sub-Saharan African", **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lisa Kolovich), Washington: International Monetary Fun, 2018, ss.9-32.

Kalb, Guyonne. "Taxes, Transfers, Family Policies And Paid Work Over The Female Life Cycle", **Tax, Social Policy and Gender** (Ed. Miranda Stewart) Canberra: Austalian National University Press, 2017, ss.133

Kaneti, Selim / Esra Ekmekçi /Gülsen Güneş / Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, 2. B., İstanbul: Filiz Kitabevi, 2021.

Kaneti, Selim. "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Prof. Dr. Selim Kaneti Makaleler**, İstanbul:On İki Levha Yayıncılık, 2011.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2.Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019

Karakul, Selman. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Sağlık Hakkı – I", **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, 2016, ss.169-206.

Karakul, Selman. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Sağlık Hakkı – II", **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, 2017, ss.17-58.

Karan, Ulaş. "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa** (Ed. Sibel İnceoğlu), 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2013, s.459-494.

Karan, Ulaş. "Evlenme ve Aile Kurma Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa** (Ed. Sibel İnceoğlu), 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2013, ss. 425-438.

Karan, Ulaş. **Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Keleş, Burçak. **Ayrımcılık Yasağı Kapsamında Cinsiyet ve Cinsel Yönelim**, On İki Levha Yayıncılık, 2021.

Kesselman, Jonathan R. **Family Tax Cuts: How Inclusive a Family?**, Ottawa: Caledon Institute of Social Policy, 2014.

Kimmel, Michael / Amy Aronson, "Introduction", **The Gendered Society** (Ed. Michael Kimmel/ Amy Aronson), 6th Edt., New York: Ozford University Press, 2017.

Klatzer, Elisabeth. **Yerel Yönetimlerde Toplumsal Cinsiyet Eşitliği ve Bütçeleme Kılavuzu.** (Çev. Fethi Keleş / Orhan Bilgin). İstanbul: TESEV Yayınları, 2012.

Kleiman, Ariel Jurow /Amy K. Matsui / Estelle Mitchell, **The Faulty Foundations of the Tax Code: Gender and Racial Bias in Our Tax Laws**, Washington: National Women's Law Center, 2019.

Kocatepe, Metin. "Vergilendirme Yoluyla Özel Hayata Saygı Hakkına Bir Müdahale Örneği: ÖTV 3 Sayılı Liste", **XI. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Ed. Oytun Canyaş / Ertuğrul Akçaoğlu; Ezgi Sevinçhan Kurun; Yudum Özçelik), Ankara:Yetkin Yayınevi, 2023, ss.157-204

Kokott, Juliane. **EU Tax Law: A Handbook,** Nomos/Beck/ Hart, 2022.

Kolovich, Lisa (Ed.). **Fiscal Policies and Gender Equality.** Washington: International Monetary Fun, 2018.

Kolovich, Lisa / Prakash Loungani, "Asia and Pacific", **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lisa Kolovich). Washington: International Monetary Fun, 2018, ss.33-52.

Kolovich, Lisa / Sakina Shibuya. "Middle East and Central Asia" **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lisa Lokovich). Washington: International Monetary Fun, 2018, ss.151-184.

Kolovich, Lisa. "Overview", **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lokovich, Lisa). Washington: International Monetary Fun, 2018, ss.1-8.

Kornhauser, Marjorie E. "A Legislator Named Sue : Re-imagining the Income Tax" in **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.75-81.

Kornhauser, Marjorie E. "A Taxing Woman : The Relationship of Feminist Scholarship to Tax", **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.176-182.

Kornhauser, Marjorie E. "Gender and Capital Gains Taxation", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives (**Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, ss.275-292.

Krever, Richard (Ed..) **Tax Conversations**, London: Kluwer Law International, 1997.

Kuru, Gonca. **Hukuk Felsefesi Perspektifinden Ayrımcılık Yasağı**, Ankara: Yetkin, 2023.

Lagarde, Christine. "Foreword", **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lisa Kolovich), Washington: International Monetary Fun, 2018, ss.v-vi.

Lahey, Kathleen A. "'Taxing For Growth' vs. 'Taxing For Equality'- Using Human Rights to Combat Gender Inequalities, Poverty, and Income Inequalities in Fiscal Laws", **Tax, Inequalities and Human Rights** (Ed. Philip Alston / Nikki Reisch), New York: Oxford University Press, 2019, ss.429-448.

Lahey, Kathleen A. **Gender, Taxation and Equality in Developing Countries**. UN Women Publication. April 2018.

Lahey, Kathleen A, "The 'Capture' of Women in Law and Fiscal Policy: the Tax / Benefit Unit, Gender Equality and Feminist Ontologies", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives** (Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, ss.11-35.

Lahey, Kathleen A. "Women and Taxation: From Taxing for Growth and Tax Competition to Taxation for Sex Equality"in **The Greatest Invention: Tax and the Campaign for a Just Society** (Ed. Hind Dan), Margate: Commonwealth Publishing, 2015, ss. 236-240

Lahey. Kathleen A. "The Tax Unit in Income Tax Theory", **Women, the Law, and the Economy**, Toronto: Butterworths, (Ed. Diane Pask / Catherine A. Brown / Kathleen E. Mahoney), 1985, ss.277-310.

Lang, Joachim / Joachim English. "A European Tax Order Based on Ability to Pay" **International Tax Law**, 2nd Edt. (Ed. Andrea Amatucci), Kluwer Law International, 2012, ss.251-336.

Lang, Joachim, "Germany", **Family Taxation in Europe** (Ed. Maria Teresa Soler Roch), Kluwer Law International, 1999, ss.55-70.

Lang, Joachim. "The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income From Capital", **The Notion of Income From Capital** (Ed. Peter Essers / Arie Rijkers), EATLP International Tax Series, Vol. 1, Amsterdam:IBFD, 2005, ss.3-31.

Lang, Joachim. "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev.Funda Başaran). **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu,** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul :Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul, 2000, ss.3-33.

Lee, Man Yee Karen. **Equality, Dignity, and Same-Sex Marriage**, Leiden: Martinus Nijhoff Publishers, 2010.

Lepoivre, Florence. **L'individualisation des Droits Sociaux.** Brussels: Institut Emile Vander velde, 2015.

Lewis, Gail. "Introduction: Expanding the Social Policy Imaginary", **Rethinking Social Policy**,(Ed. Gail Lewis/ Sharon Gewirtz / John Clarke), SAGE Publication, 2000, ss.1-20.

Lister, Ruth. "Gender and the Analysis of Social Policy", **Rethinking Social Policy** (Ed. Gail Lewis / Sharon Gewirtz / John Clarke), Sage Publication, 2000, ss.22-36.

Lister, Ruth. "Taxation, Women and the Family", **Taxation and Social Policy** (Ed. Cedric Sandford /Chris Pond /Robert Walker), Londra: Heinemann, 1980.

Livingston, Michael A. "Women, Poverty, and the Tax Code : A Tale of Theory and Practice", **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss. 270-275.

Llumoka, Adetoun O. "African Women's Economic, Social, and Cultural Rights–Toward a Relevant Theory and Practice", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.307-325.

MacKinnon, Catharine A. **Feminism Unmodified: Discourses on Life and Law,** 9th edition Harvard University Press, 1994.

Mahoney, Kathleen E. "Canadian Approaches in the Courts", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.437-462.

Mandel, Hadas. **Ideology, Family Policy and Gender Economic Inequality: Different Models, Different Tradeoffs**, Luxembourg Income Study Working Paper Series, No. 465, 2007.

Martin, Isaac William / Ajay K. Mehrotra / Monica Prasad (Ed.). **The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative And Historical Perspective.** New York: Cambridge University Press. 2009.

Marques, Thiago de Mattos. "VAT's Regressivity: New Data for an Old Debate", IBFD International VAT Monitor January/February 2021, ss.50-59.

McCaffery, Edward J. "Taxation and the Family : a Fresh Look at Behavioral Gender Biases in the Code", **Critical Tax Theory:an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss. 239-245.

McCaffery, Edward J. **Taxing Women.** Chicago: The University of Chicago Press. 2007.

McClain, Linda / Joanna L. Grossman (Ed). **Gender Equality.** New York: Cambridge University Press, 2009.

McCluskey, Martha T. "Razing the Citizen: Economic Inequality, Gender and Marriage Tax Reform", **Gender Equality** (Ed. Linda McClain / Joanna L. Grossman), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.267-287.

McCrudden, Christopher / Sacha Prechal, **The Concepts of Equality and Non-Discrimination in Europe: A Practical Approach**, European Comission Publication, 2009.

McIntyre, Michael J. "Marital Income Splitting in the Modern World", **Tax Units and the Tax Rate Scale** (Ed. John G. Head / Richard Krever), Sidney: Australian Tax Research Foundation No 16, 1996, ss.1-33.

Mclntosh, Mary. "Feminism nd Social Policy", **The Welfare State** (Ed. Christopher Pierson / Frank Castles), Polity Press, 2006, ss.134-152.

McMahon, Stephanie Hunter. "Gendering the Marriage Penalty", **Controversies in Tax Law: A Matter of Perspective**, (Ed. Anthony C. Infanti), Farnham: Ashgate Publishing, 2015, ss.27-44.

Medina, Cecilia. "Toward a More Effective Guarantee of the Enjoyment of Human Rights by Women in the Inter-American System", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.257-284.

Metin, Yüksel. **Ölçülülük İlkesi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002.

Mirrlees, James ve diğerleri**. Tax By Design: The Mirrlees Review**, Oxford: Oxford University Press, 2011.

Morris, Pamela A. / Ellen K. Scott / Andrew S. London, "Effects on Children as Parents Transition from Welfare to Employment", **Good Parents or Good Workers?** (Ed. Jill Duerr Berrick / Bruce Fuller), Palgrave Macmillan, 2005, ss.87-116.

Mumford, Ann. **Tax Policy, Women and the Law: UK and Comparative Perspectives.** New York: Cambridge University Press, 2010.

Munnel, Alicia H. "The Couple Versus The Individual Under the Federal Personal Income Tax", **The Economics of Taxation**, (Ed. Henry J. Aaron / Michael J. Boskin) Washington DC: Brookings Institution, 1980, ss.247-280.

Musgrave, Peggy B. "Women and Taxation", **Reforms of Tax Systems** (Ed.Karl W. Roskamp / Francesco Forte), Detroit: Wayne State University Press, 1981, ss. 341-354.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 5. Baskı,İstanbul: Okan Yayıncılık, 1983.

Neumark, Fritz. **Vergi Politikası**, (Çev.İclal Feyzioğlu Cankorel), İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975.

Nussbaum, Martha. "The Challenge of Gender Justice", **Against Injustice: The New Economics of Amartya Sen.** (Ed. Reiko Gotoh, Paul Dumouchel), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.94-111.

O'Brien, Martha. "Substantive Impact of the Canadian Charter of Rights and Freedoms on Income Taxation", **Human Rights and Taxation in Europe and the World** (Ed.Georg Kofler / Miguel Poiares Maduro / Pasquale Pistone), Amsterdam:IBFD, 2011, ss.303-326.

Oakley, Ann. **Sex, Gender and Society.** Farnham:Ashgate, 2015.

Oder, Bertil Emrah. "Kadınların İnsan Haklarının Uluslararası Düzeyde Korunması", **Kadın Hakları: Uluslararası Hukuk ve Uygulama**, (Der.Gökçeçiçek Ayata / Sevinç Eryılmaz Dilek / Bertil Emrah Oder), İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2010, ss.23-52.

Oktar, Ateş. **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018.

Ortiz, Isabel / Matthew Cummins/ Jeronim Capaldo/ Kalaivani Karunanethy, **The Decade of Adjustment: A Review of Austerity Trends 2010-2020 in 187 Countries,** ILO, Cenevre, 2015.

Öcal, Mesut. **Yoksulluk Nafakasının Süresi**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Öden, Merih. **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2003.

Öncel, Mualla / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan / Cenker Göker. **Vergi Hukuku,** 31. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2022.

Özaçmak, Zülal. **Eşitlik İlkesi ve İş Hukukunda İşverenin Eşit Davranma Borcu**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.

Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2012.

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 23. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.

Özdiler Küçükler, Eda. **Ailenin Vergilendirilmesi.** Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Özgenç, Ayhan Selçuk. **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması**, İstanbul: On İki Levha, 2016.

Özgöker, Uğur / Güney Ferhat Batı. **Uluslararası Siyasi, Askeri, Ekonomik ve Sosyo-Kültürel Örgütler**, İstanbul: Der Yayınları, 2017.

Pandey, Umesh Chandra / Chhabi Kumar, **The Relationship of SDG5 to Other Goals,** Leeds:Emerald Publishing Limited, 2019.

Philipps, Lisa C. "Income Splitting and Gender Equality: The Case for Incentivizing Intra-household Wealth Transfers", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives (**Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, ss.235-254.

Philipps, Lisa. "Discursive Deficits : a Feminist Perspective on the Power of Technical Knowledge in Fiscal Law and Policy", **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss. 46-52.

Quinn, Sheila. "Europe", **Fiscal Policies and Gender Equality** (Ed. Lisa Kolovich), Washington: International Monetary Fun, 2018, ss.53-104.

Rençber, Altan. "Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi", **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı,** (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık, 2017, ss.81-109

Reutersward, Erik. "General Report", **The Income, Fortune and Estate Tax Treatment of Household Units**, Rotterdam: Cahiers De Droit Fiscal International, Vol.57, 1972.

Romany, Celina. "State Responsibility Goes Private: A Feminist Critique of the Public / Private Distinction in International Human Rights Law", **Human Rights of Women National and International Perspectives** (Ed. Rebecca J. Cook), Pennsylvania: University of Pennsylvania Press, 1994, ss.85-115.

Roxan, Ian. "Imputed Income (Including Deductible Costs)", **The Notion of Income From Capital** (Ed. Peter Essers / Arie Rijkers), EATLP International Tax Series, Vol. 1, IBFD, 2005, ss.249-262.

Saban, Nihal. "Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in –neliği", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: Beta Yayınevi, 2014, ss.141-167.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku,** 12.Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2022.

Scheiwe, Kirsten. "Income Redistribution Through Child Benefits and Child-related Tax Deductions: A Gender-neutral Approach?", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives** (Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, ss.195-212.

Schellekens, Marnix. "the Netherlands", **European Tax Handbook**, IBFD, 2022.

Schneider, Daniel M. "Using the Social Background Model to Explain who Wins Federal Appellate Tax Decisions : Do Less Traditional Judges Favor the Taxpayer?", **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.82-87.

Schön, Wolfgang. **Taxation and Democracy**, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper, 2018/13, 2018.

Sierminska, Eva. "The 'Wealth-Being' of Single Parents", **The Triple Bind of Single-Parent Families**, (Ed.Rense Nieuwenhuis / Laurie C. Maldonado), Bristol:Policy Press, 2018, ss.51-80.

Sigurvaldadóttir, Vigdís Tinna. "Iceland", **European Tax Handbook**, IBFD, 2022.

Smith, Terence "Women and Tax in South Africa", **The Women's Budget Series** (Ed. Debbie Budlender), Cape Town: Institute for Democracy in South Africa, 2000.

Sommerhalder, Ruud. "The Taxation of Families and Individuals in Europe", **Tax Units and the Tax Rate Scale** (Ed. John G. Head / Richard Krever), Sidney: Australian Tax Research Foundation No 16, 1996, ss.163-198.

Sonsuzoğlu, Elif. **Mal Rejimi Düzenlemeleri ve Vergi Hukukundaki Etkileri**, İstanbul: Legal Kitabevi

Spangenberg, Ulrike. "Indirect Discrimination in Tax Law: The Case of Tax Deductions for Contributions to Employer-provided Pension Plans in Germany", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives (**Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, ss.195-212. 255-276.

Staud, Nancy C. "Taxing Housework", **Critical Tax Theory: an Introduction** (Ed. Anthony C. Infanti / Bridget J. Crawford), New York: Cambridge University Press, 2009, ss.162-169.

Sterner, Gunilla / Helene Biller. **Gender Mainstreaming in the EU Member States**, Stockholm: Swedish Ministry of Integration and Gender Equality, 2007.

Stevens, Nettie**. Studies in Spermatogenesis,** Carnegie Institution of Washington, No. 36, 1905.

Stewart, Miranda (Ed.). **Tax, Social Policy and Gender.** Canberra: Austalian National University Press, 2017.

Stewart, Miranda. "Gender Equity in Australia's Tax System: A Capabilities Approach", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives** (Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, ss.53-74.

Stewart, Miranda. "Gender Inequality in Australia's Tax-Transfer System", **Tax, Social Policy and Gender** (Ed. Miranda Stewart). Canberra: Austalian National University Press, 2017, ss.1-34.

Stewart, Miranda. **Tax and Government in the 21st Century,** Cambridge University Press, 2022.

Stotsky, Janet Gale. **Gender Bias in Tax Systems (IMF Working Paper 96/99),** International Monetary Fund. 1996.

Stratigaki, Maria. "The European Union and the Equal Opportunities Process", **Gendered Policies in Europe** (Ed. Linda Hantrais), London:Palgrave Macmillan, 2000, ss.27-48.

Sümer, Haluk Hadi. **İş Hukuku**, 26. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.

Svensson, Eva-Maria. "Boundary-Work in Legal Scholarship", **Exploiting the Limits of Law** (Ed. Asa Gunnarsson / Eva-Maria Svensson / Margaret Davies, Ashgate Publishing, 2007, ss.17-51.

Şaşman Kaylı, Derya / Fatih Şahin. **Sosyal Politikanın Cinsiyet Halleri – Toplumsal Cinsiyet ve Sosyal Hizmet.** Nika Yayın, 2016.

Şenyüz, Doğan / Metin Yüce/ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** 20.Baskı, Bursa, 2023.

Şimşek, Aslı. "Kadının Sosyal İnsan Hakları ve Refah Devleti: Toplumsal Cinsiyet Bağlamında bir Değerlendirme", **Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları**, 2. Baskı (Ed. Gülriz Uygur / Nadire Özdemir), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Tanör, Bülent / Necmi Yüzbaşıoğlu. **Türk Anayasa Hukuku**, 13. Bası, İstanbul: Beta Yayınları, 2013.

Tanör, Bülent. **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, 2. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022.

Taşkın, Yasemin. **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi,** İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012.

Thébaud, Françoise. "Sexe et Genre", **Femmes, Genre et Sociétés**, (Ed. Margaret Maruani), La Découverte, 2005, ss.57-66.

Thomas, Alastair / Pierce O'Reilly. **The Impact of Tax And Benefit Systems on the Workforce Participation Incentives of Women.** Paris: OECD Taxation Working Papers, No. 29, 2016.

Tipke, Klaus / Joachim Lang, **Steuerrecht,** 24.Edt., Köln: Otto Schmidt, 2021.

Tobler, Christa. **Indirect Discrimination: A Case Study into the Development of the Legal Concept of Indirect Discrimination under EC Law**, Oxford: Insentia, 2005.

Tokol, Aysen**. Uluslararası Sosyal Politika**, 3. Baskı, Bursa: Dora Yayıncılık, 2017.

Töralp, Funda "Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, (Ed.Feridun Yenisey / Gülsen Güneş / Z. Ertunç Şirin), İstanbul:On İki Levha Yayıncılık, 2012, ss.163-183.

Törenli, Maral. **Le Principe de Non Discrimination dans l'Union Européenne**, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2006.

Trenta, Cristina. "Women's Right to Abortion in the Light of the EU VAT System", **Festskrift till Åsa Gunnarsson** (Ed.Mats Tjernberg/Cristina Trenta/Nick Dimitrievski) Uppsala: Iustus Förlag, 2024, ss.275-306.

Trindade Marinho, Anapaula / Laurence Vapaille. "La Fiscalité des Particuliers au Prisme du Genre", **La Loi et Le Genre** (Ed.Stéphanie Hennette-Vauchez / Marc Pichard / Diane Roman), Paris: CNRS Editions, 2014, ss.447-465.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul:Filiz Kitabevi, 1993.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, No 2348, 1977.

Uygur, Gülriz / Nadire Özdemir (Ed.). **Hukuk ve Toplumsal Cinsiyet Çalışmaları,** 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Van Raad, Kees. **Nondiscrimination in International Tax Law,** Deventer: Kluwer, 1986.

Wanjala, Bernadette M. / Maureen Were. "Gender and Taxation in Kenya: The Case of Personal Income and Value-added Taxes", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives (**Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, ss.135-157.

Ward, Ian. **An Introduction To Critical Legal Theory**, Londra: Cavendish Publishing, 1998

Watts, Harold W. / George Jakubson / Felicity Skidmore, "Single-Parent Households under Alternative Transfer and Tax Systems" **Income-Tested Transfer Program: The Case for and Against** (Ed.Irwin Garfinkel), New York : Academic Pres, 1982, ss. 405-447.

Wersig, Maria. "Overcoming the Gender Inequalities of Joint Taxation and Income Splitting: The Case of Germany", **Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives** (Ed. Kim Brooks / Åsa Gunnarsson / Lisa Philipps / Maria Wersig), Oxford: Hart Publishing, 2011, ss.213-233.

Woodman, Faye. "The Taxation Unit", **Essays on Canadian Taxation**, (Ed. Brian Hansen / Vern Krishna / James Rendall), Toronto: Richards de Boo, 1978.

Yalın, Mehmet. **Türkiye'de Sosyal Politikanın Anayasal Gelişimi**, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2023.

Yaltı Soydan, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları,** İstanbul:Beta Yayıncılık, 1995.

Yaltı Soydan, Billur. **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1998.

Yaltı, Billur (Ed.). **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**. İstanbul: Beta Yayınları, 2014.

Yaltı, Billur. "Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi** (Ed. Billur Yaltı), İstanbul: Beta, 2014, s.456-480.

Yaltı, Billur. **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**. İstanbul: Beta Yayınevi, 2002.

Yaltı, Billur (Ed.). **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı.** İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**. İstanbul: Beta Yayınevi, 2006.

Yaylacı, Nurten. **Uluslararası Hukukta Sağlık Hakkı**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.

Yazıcıoğlu, Alara Efsun. **Pink Tax and the Law: Discriminating Against Women Consumers.** New York: Routledge, 2018.

Young, Claire. "Aging and Retirement are not Unique to Heterosexuals: Rosenberg v. Canada", **Law and Sexuality: The Global Arena,** (Ed. Carl Stychin / Didi Herman), Minneapolis:University of Minnesota Press, 2001, ss.151-163.

Young, Claire. "Taxing Times for Women: Feminism Confronts Tax Policy". **Tax Conversations** (Ed. Richard Krever), London: Kluwer Law International, 1997, ss. 261-292.

Young, Claire. **Women, Tax and Social Programs: The Gendered Impact of Funding Social Programs Through the Tax System**. Ottawa: Status of Women Canada, 2000.

Young, Calire. "Equality, Freedom and Democracy - Tax Law and the Canadian Charter of Rights and Freedoms", **Commercial Law and Human Rights,** (Eds.Bottomley, S. / Kinley, D.), Aldershot: Ashgate Dartmouth Publishing Company, 2002, ss.235-257

Yüzbaşıoğlu, Necmi. **Anayasa Hukukuna Giriş**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017.

Yüzer Eltimur, Dilara. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel Hayatın ve Aile Hayatının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.

II. Süreli Yayınlar

Adaçay, Funda Rana. "Toplumsal Cinsiyetin Yaratılması ve Sürdürülmesinde Temel Kurumların Rolü." **Uluslararası İnsan Çalışmaları Dergisi.** Cilt.1, Sayı.2, 2018, ss.345-363.

Akçaoğlu, Ertuğrul. "ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı2, 2012, ss.169-186.

Akkaya, Mustafa / İbrahim Nihat Bayar / Oytun Canyaş, "Vergi Hukukunda 'Emsallere Uygunluk' ve 'Gerçeklik' İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2011, Sayı 276, ss.18-31.

Akkoyun, Turan. "Cumhuriyetin İlk Yıllarında Bekarlık Vergisi Teşebbüsleri", **Tarih İncelemeleri Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, 2000, ss.183-198.

Alesina, Alberto / Andrea Ichino / Loukas Karabarbounis, "Gender-Based Taxation and the Division of Family Chores", **American Economic Journal: Economic Policy**, Vol.3, ss.1-40.

Aliefendioğlu, Yılmaz. "Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları (Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi)". **Bilgi Toplumunda Hukuk- Ünal Tekinalp'e Armağan,** Cilt: 3, İstanbul: Beta Yayınevi, İstanbul, 2003.

Aliefendioğlu, Yılmaz. "İnsan Hakları Uluslararası Belgelerinin Türk Anayasa Mahkemesi ve Öteki Mahkeme Kararlarında Gözlenen Etkisi", **İnsan Hakları Yıllığı Dergisi,** Sayı 21, 2000, ss.16-27.

Alstott, Anne L. "Tax Policy and Feminism: Competing Goals and Institutional Choices". **Columbia Law Review**. Vol.96, No.8, 1996), ss.2001-2082.

Andrews, William D. "Personal Deductions in an Ideal Income Tax", **Harvard Law Review**, Vol. 86, No. 2, 1972, ss.309-385.

Apps, Patricia / Ray Rees, "Fertility, Taxation and Family Policy", **The Scandinavian Journal of Economics**, Vol. 106, No. 4, 2004), ss. 745-763.

Apps, Patricia / Ray Rees, "Optimal Taxation and Tax Reform For Two-Earner Households", **CESifo Economic Studies**, Vol.57, Issue 2, 2011, ss. 283–304.

Arıkan, Zeynep / Özge Önkan. "Hindistan Vergi Sistemi", **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi,** Cilt 9, Sayı 3, 2020, ss.2465-2491.

Armağan, Aylin / Nurcan Armağan. "Tampon Vergisi: Mali Feminizm Üzerine Bir İnceleme", **II. Kadın ve Hukuk Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Cilt 1, (Ed.: Süheyla Suzan Gökalp Alıca / Necdet Basa), Ankara: TBB Yayınları, 2019 ss. 705-728.

Arslan, Gülay. "Birleşmiş Milletler Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Ortadan Kaldırılmasına Dair Sözleşme (Öngörülen Haklar ve Öngörülen Usuller)", **İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Mecmuası**. Cilt: 62, Sayı: 1-2, İstanbul 2004, ss.3-43.

Arslan Öncü, Gülay. "Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa** (Ed. Sibel İnceoğlu), 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2013, ss.301.

Aşcı Akıncı, Nuray. "Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarında Haklı Neden Öğretisi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 17, Sayı 3-4, ss.59-81.

Aşcı Akıncı, Nuray. "Yeni Yasal Değişiklikler Karşısında İkale Sözleşmesinin Gelir Vergisi Boyutu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 367, Nisan 2019, ss.115-130.

Atak, Songül. "Birleşmiş Milletler Kadının Statüsü Komisyonu'nun Çalışmalarına Genel Bir Bakış", **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 149-150, 2017, ss.51-69.

Ateş, Leyla. "Bir Başka Açıdan Asgari Geçim İndirimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 232, Y. 2008, s. 197-206.

Ateşağaoğlu, Erdem. "Kâr Payının Peçeleme İşlemleri ile Gizli Şekilde Dağıtılması", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 17, Sayı 3-4, 2011, ss.113-123

Atoyama-Little, Akari. "Taxing Single Mothers: A Critical Look at the Tax Code", **New York University Law Review**, Vol.88, No 6, 2013, ss.2146-2181.

Aydın, Mehmet Sadık. "Ceza ve Ödül Arasında Evlilik ve Vergi İlişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 429 Haziran 2024, ss.23-34.

Aydınöz, Gonca. "Avrupa Birliği Direktifleri ile ATAD Kararları Çerçevesinde Ayrımcılık Yasağı ve Ayrımcılığın İspatı", **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Sayı 22, 2009, ss.163-192.

Baker, Philip. "Taxation and the European Convention on Human Rights", **European Taxation**, Vol.40, No.8, 2000, ss.298-328.

Baker, Philip. "Widowers'Bereavement Benefits and Tax Relief: A Survey of Some Recent Case Law of the European Court of Human Rights", **European Taxation** (IBFD), Aralık 2008, ss.643-644.

Baldo, Catherine. “To Deduct or Not to Deduct: That Is the Question: The Impact of Sec. 162 (q) of the Tax Cuts and Jobs Act in Texas in the Wake of the# MeToo Movement”, **Texas Tech Law Review**, Vol.52, 2019, ss.581-606.

Bauer, Anne Bryson. “We Can Do It? How the Tax Cuts and Jobs Act Perpetuates Implicit Gender Bias in the Code”, **Harvard Journal of Law and Gender**, Vol 43, No 1, 2020, ss.1-46.

Bergen, Lütfi. “Sosyal Politika Üzerine Eleştiri: Halkın Politikası”, **OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 2009, ss.130-159.

Bitmez, Mehtap Nur. “İnsan Hakları ve Toplumsal Cinsiyet Eşitliği Bağlamında Türkiye’de Kadına Yönelik Sosyal Politikalar”, **Toplum ve Kültür Araştırmaları Dergisi**, Sayı 4, ss.53-80.

Bittker, Boris I. “Federal Income Taxation and the Family”, **Stanford Law Review**, Vol. 27, No. 6, 1975, ss.1389-1463.

Black, Stephen T. “The Same Sex Marriage Tax Shelter: What's Love Got to Do With It”. **Akron Law Review.** Vol.48, No.3, 2015, ss.605-639.

Black, Stephen T. “Same-Sex Marriage and Taxes”, **Brigham Young University Journal of Public Law,** Vol.22, Issue 2, 2007, ss. 327-357.

Bloom, David E. / David Canning / Günther Fink / Jocelyn E. Finlay “Fertility, Female Labor Force Participation, and the Demographic Dividend”, **Journal of Economic Growth**, Vol.14, 2009, ss.79-101.

Boyd, Susan / Claire Young, “From Same-Sex to No Sex”?: Trends Towards Recognition of (Same-Sex) Relationships in Canada”, **Seattle Journal For Social Justice,** Vol 1, Issue 3, 2003, ss.757-793.

Briggs, Norma. “Individual Income Taxation and Social Benefits in Sweden, the United Kingdom an the U.S.A.”, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol.39, No.6, 1985, ss.243-261.

Brocas, Anne-Marie. “L'individualisation des Droits Sociaux”. **Revue des Politiques Sociales et Familiales.** Vol.55, No.1, 1999, ss.11-19.

Brown, Dorothy A. “Race, Class, and Gender Essentialism in Tax Literature: The Joint Return”, **Washington and Lee Law Review**, Vol.54, Issue 4, 1997, ss.1469-1512.

Brown, Karen B. / Mary Louise Fellows / Bridget J. Crawford, “The Past, Present, and Future of Critical Tax Theory: A Conversation”, **Pittsburgh Tax Review,** Vol.10, 2012, ss.59-67.

Camp, Max. “O'Donnabhain v. Commissioner: Treatment Costs for Gender Identity Disorder Are Tax-Deductible Medical Expenses.”, **Law & Sexuality**, Vol. 20, 2011, ss.133-143.

Can, Osman. “Anayasayı Değiştirme İktidarı Ve Denetim Sorunu”,**Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 62, Sayı 3.

Casale, Daniela Maria. “Indirect Taxation and Gender Equity: Evidence from South Africa”, **Feminist Economics**, Vol.18, Issue 3, 2012, ss.25-54.

Case, Mary Anne. “Disaggregating Gender from Sex and Sexual Orientation: The Effeminate Man in the Law and Feminist Jurisprudence”, **Yale Law Journal**, Vol. 1, Issue 105, 1995–1996, ss.1–105.

Chakraborty, Lekha / Marian Ingrams / Yadawendra Singh. “Fiscal Policy Effectiveness and Inequality: Efficacy of Gender Budgeting in Asia Pacific”. **NIPFP Working paper,** No.18/224, 2018, ss.2-26.

Chalifour, Nathalie. “A Feminist Perspective on Carbon Taxes”, **Canadian Journal of Women and the Law,** Vol. 22, No.1, 2010, ss.169-212.

Chapman, Douglas K. “Marriage Neutrality: An Old Idea Comes of Age”, **West Virginia Law Review**, Vol. 87, 1984, ss.335-358.

Chirichigno, Stefano / Vittoria Segre. “European Union - Hospital and Medical Care by Commercial Hospitals under EU VAT”, **International VAT Monitor**, Vol.25, Issue 2, 2014, ss.78-81.

Christl, Michael / Silvia De Poli / Viginta Ivaškaitė-Tamošiūnė, “The Lock-in Effect of Marriage: Work Incentives after Saying “I Do””, **Social Sciences**, Vol.11, Issue 11, 2022, s.493.

Chu, Ling / Alan Macnaughton / Nicole Verlinden, “Curtailing Income Tax Relief for Cosmetic Medical Expenses”, **Canadian Tax Journal**, Vol. 58, No 3, 2010, ss.529-575.

Cooper, Sarah Lucy. “Marriage, Family, Discrimination & Contradiction: An Evaluation of the Legacy and Future of the European Court of Human Rights’ Jurisprudence on LGBT Rights”, **German Law Journal**, Vol.12, No.10, ss.1746–1763.

Cotropia, Christopher / Kyle Rozema, “Who Benefits from Repealing Tampon Taxes? Who Benefits from Repealing Tampon Taxes? Empirical Evidence from New Jersey”, **Journal of Empirical Legal Studies**, Vol. 15, Issue 3, 2018, ss.620-647.

Corbel, Amélie. “La Femme, le Fisc et l’époux – les Réformes de l’Abattement pour Conjoint au Japon”, **Cipango.** No.20, 2013,

Crawford, Bridget J. "Pink Tax and Other Tropes", **Yale Journal of Law and Feminism**, Vol.34, Issue 1, 2023, ss.88-175.

Crawford, Bridget J. / Carla Spivack. "Tampon Taxes, Discrimination and Human Rights." **Wisconsin Law Review**. Vol.2017, No.3, 2017, ss.491-549.

Crawford, Bridget J./ Emily Gold Waldman. "The Unconstitutional Tampon Tax", **University of Richmond Law Review**, Vol.53, 2018, ss.439-489.

Crouy-Chanel, Emmanuel. "Le Conseil constitutionnel mobilise-t-il d'autres principes constitutionnels que l'égalité en matière fiscale ?", **Les Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel**, No33, 2011, ss.15-26.

Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme". **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt: 37, Sayı: 1-4, Ankara, 1980, ss.129-151.

Çağlar Gürgey, Fatma İrem. "Feminist Hukuk Teorisi Nedir?", **Hukuk Kuramı,** Cilt 1, Sayı 5, 2014, ss. 29-44.

Dalton, Clare. "Where We Stand: Observations on the Situation of Feminist Legal Thought", **Berkeley Journal of Gender, Law & Justice**, Vol.3, Issue 1, 1987, ss.1-13.

De la Feria, Rita. "The UK VAT at 50: The Good, the Bad and the Ugly", **British Tax Review**, Vol.30, No 3, 2023, ss.307-321.

Dinçkol, Bihterin. "Kadın-Erkek Eşitliği için Pozitif Ayrımcılık". **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.** Yıl.4, Sayı.8, 2005, ss.101-117.

Doğan Yenisey, Kübra. "İş Kanununda Eşitlik İlkesi ve Ayırımcılık Yasağı", **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Sayı:11, İstanbul, 2006, ss.63-82.

Dumon, Wilfried. "Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Aile Politikaları: Genel Değerlendirme", Çev. M. Ruhi Esengün, **Aile ve Toplum,** Cilt: 1, Sayı: 2, 1991, ss.1-11.

Elnur, Ahmet. "Refah Rejimleri Bağlamında Babalık Yönelimli Aile Politikaları", **Akdeniz Kadın Çalışmaları ve Toplumsal Cinsiyet Dergisi**, Sayı II (1), ss.48-66.

Ekin, Ali / Kader Melis Topçu, "İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi,** Sayı 8, 2016, ss.115-149.

Fallon, Richard H. "Strict Judicial Scrutiny", **UCLA Law Review**, Vol. 54, 2007, ss. 1267-1337.

Fellows, Mary Louise. "Rocking the Tax Code: A Case Study of Employment-Related ChildCare Expenditures", **Yale Journal of Law and Feminism**, Vol.10, 1998, ss.307-396.

Fisher, Robin / Geof Gee / Adam Looney. "Same-sex Married Tax Filers after Windsor and Obergefell". **Demography**. Vol.55, No.4, 2018, ss.1423-1446.

Fondimare, Elsa. "Le Genre, Un Concept Utile Pour Repenser Le Droit De La Non-discrimination", **La Revue des droits de l'homme**, No 6, 2014, ss.1-43.

Frericks, Patricia. "Gender Equalising and Gender Neutral Policies and Their Pitfalls: A Typology of the Gender Dimensions of Social Policies", **European Journal of Social Security**, Vol.14, Issue 1.

Frey, Alisa / Justus Haucap, "VAT Pass-Through: The Case of a Large And Permanent Reduction in the Market For Menstrual Hygiene Products", **International Tax and Public Finance**, Vol.31, ss.160–202.

Gabinet, Leon. "Registered Domestic Partners and the Tax Ownership of Property: Poe v. Seaborn Still Matters, But it Shouldn't". **Journal of Taxation of Investments.** Vol.30, No.2, 2013, ss.59-90.

Gabinet, Leon. "Taxation and Same-Sex Married Couples After Windsor and Hollingsworth". **Journal of Taxation of Investments.** Vol.31, No.1, 2013, ss.39-44.

Geier, Deborah A. "The Taxation of Income Available for Discretionary Use", **Virginia Tax Review**, Vol. 25, no. 3, 2006, s.801-802.

Gerber, Hans. "La fiscalité suisse et la famille", **Bulletin For International Fiscal Documentation**, Vol.2, 1948, ss.241-254.

Giokaris, Ioannis P. / Maria Eleni Pouliasi. "To Tax or Not to Tax? Tampon Taxes and Gender (In) Equality: The Cyprus Case-Study.", **The Cyprus Review,** Vol.32, No.1, 2020, ss.257-278.

Goble, M.Colleen / Sharlene A. McEvoy / Catherine C. Giapponi, "The Pay Gap Tax Credit as a Remedy for Gender Pay Disparity", **North East Journal of Legal Studies**, Vol. 16, 2006, ss.109-119.

Göğüsdere, Cahide. "Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Vergilendirme: Ülke Örnekleri Özelinde Karşılaştırmalı Bir Analiz". **Fiscaoeconomia.** Vol.3, No.2, 2019, ss.46-75.

Gökbunar, Ali Rıza. "Ailenin Korunmasına Yönelik Vergi Politikaları", **Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.,** Cilt 8, Sayı 2, 2001, ss.1-6.

Gökbunar, Ramazan. "Kadın Erkek Eşitsizliğinin Giderilmesinin Vergisel Boyutu", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt.47, Sayı.543, 2010, ss.23-35.

Gören, Zafer. "Genel Eşitlik İlkesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi,** Cilt 22, Sayı 3, ss.3271-3293.

Grange, Juliette. "Genre et Sexe: Nouvelles Catégories Épistémologiques des Sciences Humaines", **Cités,** No 4, 2010, ss.107-121.

Guittar, Stephanie Gonzalez / Liz Grauerholz / Erin N. Kidder / Shameika, Daye / Megan McLaughlin, "Beyond the Pink Tax: Gender-Based Pricing and Differentiation of Personal Care Products" **Gender Issues**, Vol 39, Issue 1, 2021, ss.1-23.

Gunnarsson, Asa. "Strategies to Materialize Gender Equality in Tax Law and Doctrine: Rewritten Tax Opinions", **Pittsburgh Tax Review**, Vol. 16, 2019, ss.174-175.

Hartman, Victoria. "End the Bloody Taxation: Seeing Red on the Unconstitutional Tax on Tampons", **Nortwestern University Law Review**, Vol. 112, No.2, 2017

Herzig, David J. "Marriage Pluralism: Taxing Marriage After Windsor", **Cardozo Law Review**, Vol.36, No.1, 2014, ss.1-52.

Hosseinnezhad Hendvari, Fahimeh / Kasım Karataş, "Türkiye'de Aile Sosyal Politikasının Değerlendirilmesi", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 45, 2021, ss.173-183.

Infanti, Anthony C. "Bringing Sexual Orientation and Gender Identiy into the Tax Classroom", **Journal of Legal Education**, Vol.59, No 1, 2009, ss.3-34.

Infanti, Anthony C. "Tax Equity", **Buffalo Law Review**, Vol.55, 2008, ss.1191-1260.

Infanti, Anthony C. "The Moonscape of Tax Equality: Windsor and Beyond". **Northwestern University Law Review**. Vol.108, No.3, 2013, ss.1115-1135.

Isaacson, George S. / Stacy O. Stitham. "The 'Tampon Tax': Hidden Gender Bias in Medical Products Exemptions", **Tax Notes State**, 16 September 2019, s.1125-1130.

Ismail, Amra. "A Case For Abolishing Sri Lanka's 'Pink Tax' on Menstrual Hygiene Products From The Perspective Of Human Rights", **Royal Institute of Colombo Law Journal**, Vol.1, 2020, ss.402-423.

İba, Şeref. "Eşitlik ve Pozitif Ayrımcılık Kavramları Yönünden Dokuzuncu Anayasa Değişikliği", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 39, Sayı 1, 2006, ss.1-15.

İçağasıoğlu Çoban, Arzu. / Cengiz Özbesler, "Türkiye'de Aileye Yönelik Sosyal Politika ve Hizmetler", **Sosyal Politika Çalışmaları Dergisi,** 2009, Cilt 18, ss.31-41.

İnceoğlu, Sibel. "Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı", **Çalışma ve Toplum**, Sayı 11, 2006, ss.45-62.

İnceoğlu, Sibel. "Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi", **Anayasa Yargısı** , Cilt 17, Sayı 1, 2001, s.41-70.

James, Kathryn. "Removal of the Tampon Tax: A Costless or Pyrrhic Victory?", **Australian Feminist Law Journal**, Vol.48, Issue 2, 2022, ss.193-220

Johnson, Michael A. "A Gap in the Analysis: Income Tax and Gender-Based Wage Differentials", **Georgetown Law Journal,** Vol 85, no.7, July 1997, ss.2287-2322.

Jütting, Johannes P. / Christian Morrisson / Jeff Dayton-Johnson / Denis Drechsler, "Measuring Gender (In)Equality: The OECD Gender, Institutions and Development Data Base", **Journal of Human Development**, Vol.9, Issue 1, 2008, ss. 65-86

Kahng, Lily. "The Not-So-Merry Wives of Windsor: The Taxation of Women in Same-Sex Marriages."**. Cornell Law Review.** Vol.101, 2017, ss.325-382.

Kanadoğlu, Osman Korkut. "Feminizm ve Kadın Hakları", **Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, 2021, ss.141-169.

Kara, Yunus. "Kuzey Amerika Ülkelerinde Aile Politikaları: Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada Örneği", **Sosyal Politika Çalışmaları Dergisi**, Cilt 20, Sayı 48, 2020, ss.643-666.

Karakoç, Yusuf. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 15, Özel S., 2013 (Basım yılı 2014), ss. 1259-1308.

Karan, Ulaş. "Bireysel Başvuru Kararlarında Ayrımcılık Yasağı ve Eşitlik İlkesi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 31, Sayı 1, 2015, ss.235-306.

Keleş, Dilek. "Nafaka Veren Erkeklerin 'Nafaka Mağduru' Söylemine 'Yoksulluğun Kadınlaşması' Olgusu Üzerinden Bakmak", **Mülkiye Dergisi**, Cilt 47, Sayı 6, 2023, ss.1546-1579.

Kelman, Mark G. "Personal Deductions Revisited: Why They Fit Poorly in an 'Ideal' Income Tax and Why They Fit Worse in a Far from Ideal World", **Stanford Law Review**, vol. 31, no. 5, 1979, ss.831-883.

Kitao, Sagiri / Minamo Mikoshiba, "Why Women Work The Way They Do in Japan: Roles of Fiscal Policies", **SSRN**, no.4054049, 2022, ss.1-37.

Knauer, Nancy J. "Critical Tax Policy: a Pathway to Reform?", **Nortwestern Journal of Law & Social Policy**, Vol:9, No.2, 2014, s.207-263.

Kumrulu, Ahmet. "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 36, Sayı 1, 1979, ss.147-162.

Kurnaz, Işıl. "LGBTQ Haklarının Korunmasında Anayasa Yargısı ve Stratejik İnsan Hakları Davaları: Türkiye Örneği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Sayı 148, 2020, ss.9-46.

Lacey, Nicola. "Legislation Against Sex Discrimination: Questions from a Feminist Perspective", **Journal of Law and Society,** Vol. 14, No. 4, 1987, ss.411-421.

Lafferty, Mackenzi. “The Pink Tax: The Persistence of Gender Price Disparity”, **Midwest Journal of Undergraduate Research,** Issue 11, 2019, ss.56-71.

Lahey, Kathleen A. “Uncovering Women in Taxation: The Gender Impact of Detaxation, Tax Expenditures, and Joint Tax/Benefit Units”, **Osgoode Hall Law Journal,** Vol 52, No. 2, 2015, ss.427-459.

Lahey, Kathleen A. “Women, Substantive Equality, And Fiscal Policy: Gender-Based Analysis Of Taxes, Benefits, And Budgets.” **Canadian Journal of Women and the Law.** Vol.22, No.1, 2010, ss.27-106.

Lecarpentier, Georges. “La fiscalité française et la famille”, **Bulletin for International Fiscal Documentation**, Vol.2, 1948, ss.108-113.

Leung, Anne K. “Taxing Gender: The Deductibility of Gender-Specific Medical Expenses and Proposals for Reform”, **Women's Rights Law Reporter**, Vol.32, no.2/3, 2011, ss.224-247.

Lind, Yvette / Gunnarsson, Åsa. “Gender Equality, Taxation, and the COVID-19 Recovery: A Study of Sweden and Denmark”, **Tax Notes International**, Vol.101, 2021, ss.581-590.

Listokin, Yair “Taxation and Marriage: A Reappraisal”, **Tax Law Review**, Vol.67, 2013, s.185.

Luscombe, Mark. “Focus for Tax Treatment of Same-Sex Marriage Shifts to States”. **Journal of State Taxation.** Vol.32, 2014, ss.33-36.

Lusztig, Tamar E. “Deducting the Cost of Sex Reassignment Surgery: How O'Donnabhain v. Commissioner Can Help Us Make Sense of the Medical Expense Deduction”, **Columbia Journal of Tax Law**, Vol.3, No.1, 2011-2012, ss.86-112.

MacEachern, Pam. “Rosenberg v. Canada: The Impact of Egan v. Canada on Lesbian and Gay Equality Claims”, **Canadian Labour and Employment Law Journal**, Vol 4, 1996, ss.87-100.

Marsh, Donald B. “The Taxation of Imputed Income”, **Political Science Quarterly**, Vol. 58, 1943, s.514-536.

Mason, Ruth / Michael Knoll, “What is Tax Disrimination”, **The Yale Law Journal**, Vol.121, 2012, ss.1014-1285.

McCaffery, Edward J. “Where’s the Sex in Fiscal Sociology? Taxation and Gender in Comparative Perspective”. **University of Southern California Law School, Law and Economics Working Paper Series**, Paper:70, 2008, ss.1-47.

McMahon, Stephanie Hunter. “To Have and to Hold: What Does Love (of Money) Have to Do with Joint Tax Filing?”, **Nevada Law Journal**, Vol.11, 2011, ss.718-758.

McMahon, Stephanie Hunter. “Using the Tax System to Ease Some of the Dobbs Hardship”, **Tax Notes**, 15 Ağustos 2022, ss.1105-1114.

Meade, James. **The Structure and Reform of Direct Taxation**, London: Gearge Allen and Unwin Institute of Fiscal Studies, 1978.

Michelmore, Molly. “Creating the Marriage Penalty: Tax Politics, Gender, and Political Realignment in 1970s America”, **Journal of Women's History**, Vol.30, Issue 2, 2018, ss.136-160

Mickman, Robert. “Discrimination Against Same Sex Couples in Tax Law”, **International Journal of Law, Policy and the Family**, Vol.13, No.1, 1999, ss.33-51.

Millard, Eric. “Droit et Genre”, **Les Nouveaux Territoires du Droit** (Ed. Sonia Leverd), Paris:L’Harmattan, 2013, ss.87-104.

Mir, Haniya. “‘Windsor’ and Its Discontents: State Income Tax Implications for Same-Sex Couples”. **Duke Law Journal.** Vol.64, No.1, 2014, ss.53-98.

Mirkay, Nicholas. “Equality or Dysfunction? State Tax Law in a Post-Windsor World”. **Creighton Law Review.** Vol.47, No.2, 2014, ss.261-285.

Mishra, Vinod / Ingrid Nielsen / Russell Smyth, “On the Relationship Between Female Labour Force Participation and Fertility in G7 Countries: Evidence from Panel Cointegration and Granger Causality”, **Empirical Economics,** Vol.38, 2010, ss.361-372

Money, John / Joan G. Hampson / John L. Hampson, “An Examination of Some Basic Sexual Concepts: The Evidence of Human Hermaphroditism”, **Bulletin of the Johns Hopkins Hospital**, 1955, Vol. 97, No 4, ss. 301-319.

Moran, Beverly. “From Urinal to Manicure Challenges to the Scholarship of Tax and Gender”, **Wisconsin Women's Law Journal,** Vol.15, 1996, ss.221-226.

Munnell, Alicia H. “Neutrality And The Tax Treatment of The Family”, **Proceedings of the Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of the National Tax Association-Tax Institute of America**, 1981, ss.241-248.

Nanda, Priya. “Gender Dimensions of User Fees: Implications for Women’s Utilization of Health Care”, **Reproductive Health Matters**, Vol.10, Issue, 20, ss. 127-134.

Nelson, Jon P. “Gender Differences in Alcohol Demand: a Systematic Review of the Role of Prices and Taxes”, **Health Economics**, Vol.23, Issue 10, 2014, ss.1260-1280

Nevius, Alistair M. “All Legal Same-Sex Marriages Recognized for Tax Purposes”, **Journal of Accountancy**, 1 Kasım 2013, s.56.

Nozawa, Junko. “Drawing the Line: Same-sex Adoption and the Jurisprudence of the ECtHR on the Application of the ‘European Consensus’ Standard under Article 14”, **Utrecht Journal of International and European Law,** Vol.29, Issue 77, 2013, ss.66-75.

O'Kelley, Charles. “Tax Policy for Post-Liberal Society: A Flat Tax Inspired Redefinition of the Purpose and Ideal Structure of a Progressive Income Tax”, **Southern California Law Review**, Vol.58, 1958

Ooi, Jorene. “Bleeding Women Dry: Tampon Taxes and Menstrual Inequity”, **Nortwestern University Law Review**, Vol.113, 2018, ss.109-153.

Orhun, Orhan. “Bir İktidar Alanı Olarak Sosyal Politikalarda ‘Kadın Özneliği’: Çalışma Yaşamına İlişkin Yasal Düzenlemeler Üzerinden Bir Analiz”, **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, Cilt 20, Sayı 2, 2021, ss.846-861.

Ortiz, Laure. “À Propos du Genre: Une Question de Droit”, **Droit et Société**, No.1, 2012, ss.225-234.

Özdemir, Çağlar. “Bütüncül Sosyal Politika Modeli”, **Türk Dünyası Araştırmaları**, Cilt 117, Sayı 230, 2017, ss.27-44.

Özdiler Küçük, Eda. “Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik”, **Ankara Barosu Dergisi,** Cilt 76, Sayı 1, 2018, ss.219-244.

Özenç, Berke. “Yüksek Mahkeme’nin Eşcinsel Evlilik Kararı Işığında Eşitlik, Demokrasi Ve Yargısal Denetim”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 73, No. 2, 2018, ss. 545-575.

Özgenç, Ayhan Selçuk. “Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt 22, Sayı 2, ss.115-130.

Özgenç, Ayhan Selçuk. “Transfer Fiyatlandırmasında Yabancı Emsal”, **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:335, 2016, ss.81-101.

Påhlsson, Robert. “The VAT Exemption for Health Care: EU Law and Its Impact on Swedish Law”, **Nordic Tax J**ournal, Issue 2, 2015, ss.18-35.

Plasschaert, Sylvain R.F. “The Treatment of Spouses Incomes in Schedular and Global Models of Income Taxation,” **Bulletin for International Fiscal Documentation**, Vol.34,1985, ss.301-306.

Pratt, Katherine. “Deducting the Costs of Fertility Treatment: Implications of Magdalin v. Commissioner for Opposite-Sex Couples, Gay and Lesbian Same-Sex Couples, and Single Women and Men”, **Wisconsin Law Review**, No.6, 2009, ss.1283-1347.

Pratt, Katherine. “Inconceivable? Deducting the Costs of Fertility Treatment”, **Cornell Law Review**, Vol.89, Issue 5, 2004 , ss.1121-1200.

Pratt, Katherine. “The Tax Definition of Medical Care: A Critique of the Startling IRS Arguments in O'Donnabhain v. Commissioner”, **Michigan Journal of Gender and Law**, Vol.23, Issue 2, 2016, ss.313-389.

Puckett, James M. “Rethinking Tax Priorities: Marriage Neutrality, Children, and Contemporary Families”, **University of Cincinnati Law Review**, Vol.78, 2010, ss.1409-1435;

Puckett, James M. “Rethinking Tax Priorities: Marriage Neutrality, Children, and Contemporary Families”, **University of Cincinnati Law Review**, Vol.78, 2010, s.1409-1435.

Radacic, Ivana. “Gender equality jurisprudence of the European Court of Human Rights”, **European Journal of International Law**, Vol.19, No.4, 2008, ss.841-857.

Rader, Shane. “The Weinstein Tax: Congress' Attempt to Curb Non-Disclosure Agreements in Sexual Harassment Settlements”, **The Business, Entrepreneurship & Tax Law Review**, Vol. 3, Issue 2, 2019, ss.329-346.

Redmar, Wolf. “European Union – A Great Reset of VAT Rates?” **International VAT Monitor**, Vol.33, Issue 2, 2022, IBFD database.

Rickey, Anthony. “Loving couples, split interests: Tax planning in the fight to recognize same-sex marriage”. **Berkeley Journal of Gender, Law & Justice**. Vol.23, 2008, ss.145-180.

Rodulfo, Carissa. “Value Added Tax and Gender Disparities in the Caribbean”, **IBFD International VAT Monitor**, Vol. 33, No. 1, 2022, ss. 27-31.

Rossignolo, Darío. “Gender Equity in the Argentine Tax System: an Estimation of Tax Burdens by Household Type”. **CEPAL Review**. No.124, 2018, ss.177-202.

Saban, Nihal. “Anayasa Hukuku Açısından Gelir Vergisinde Aile Reisi Beyanı”, **Yaklaşım Dergisi,** Yıl: 2, S.14, Şubat 1994, ss.111-122.

Saban, Nihal. “Vergi Hukukunda ‘Ölçü Normlar Bloku’ Üzerine Bir Deneme**”, Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 117, 1998, s.92-103.

Saban, Nihal. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi**, Yıl 22, Sayı 82-83, 1992, ss.5-12.

Saban, Nihal. “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik. Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik”. **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyum Kitabı.** İstanbul, 2000, ss.65-79.

Sági, Judit / Csaba Lentner, "Certain Aspects of Family Policy Incentives for Childbearing - A Hungarian Study with an International Outlook", **Sustainability**, Vol.10, Issue 11, 2018, ss.1-16.

Scherpe, Jens Martin. "The Legal Recognition of Same-Sex Couples in Europe and the Role of the European Court of Human Rights", **The Equal Rights Review**, Vol.10, Issue 1, 2013, ss.83-96.

Schmid, Samantha. "Income Tax Treatment of Same-Sex Couples: Windsor vs. State Marriage Bans." **Marquette Law Review**. Vol.98, 2014, ss.1805-1840.

Scott, Mark / Scott L. Goldberger. "State of the Same-sex Union: A Tax Perspective". **The Florida Bar Journal.** Vol. 88, No. 9, 2014, ss.43-47.

Sheppard, Anthony F. "The Taxation of Imputed Income and the Rule in Sharkey v. Wernher**", Canadian Bar Review**, Vol.51, No.4, 1973, ss.617-641.

Shurtz, Nancy E. "Gender Equity and Tax Policy: The Theory of Taxing Men", **Southern California Review of Law and Women's Studies**, Vol.6, No. 2, 1997, ss.485-532.

Sıdar, Gizem. "Sözleşmesi Sona Eren İşçiye Ödenen Tazminatların Türleri ve Güncel Mevzuat Işığında Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 412, Ocak 2023, ss.103-111.

Singer, Samuel. "Marginalizing Trans Medical Expenses: Line-Drawing Exercises in Tax**", Windsor Yearbook of Access to Justice**, Vol 31, No.2, 2013, ss.209-228.

Sjoquist, David L. / Mary B. Walker, "The Marriage Tax and the Rate and Timing of Marriage", **National Tax Journal**, Vol.48, No 4, 1995, ss.547-557.

Soler Roch, Maria Teresa. "Introduction", **Family Taxation in Europe**, Kluwer Law International, 1992.

Sonsuzoğlu, Elif. "Türk Vergi Sisteminde Aile Bağlantılı Hükümler", **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, 2019, ss.88-103.

Soubly, Diane M. "Recent Developments in 'Marriage Equality' in the Wake of Windsor". **Benefits Law Journal.** Vol.27, No.1, 2014, ss.4-27.

Stinton, Joseph M. "An Examination of Same-Sex Couples' Retirement Benefit and Tax Benefit in a Post-Obergefell World". **Journal of Pension Benefits.** Vol.23, No.4, ss.32-40.

Stone, Thomas. "Sex Discrimination in Reverse? Kahn v. Shevin". **American Business Law Journal.** Vol.13, No.3, 1976, ss.388-391.

Stotsky, Janet Gale. "How Tax Systems Treat Men and Women Differently", **Finance & Development,** March 1997, ss.30-33.

Şenyüz, Doğan. "Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar", **Yaklaşım**, Sayı.185, Mayıs 2008, ss.24-27

Şirin, Tolga. "Homofobinin Anayasal Üretimi: Anayasa Mahkemesi ve Eşcinsellik", **Anayasa Hukuku Dergisi**, Cilt 7, Sayı 14, 2018, ss.513-562.

Taylar, Yıldırım. "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Özel Sayı, 2014, ss.4943-4987.

Taylor, Lori L. / Jawad Dar, "Fairer Trade: Removing Gender Bias in US Import Taxes," **The Takeaway**, Vol. 6, Issue 3, 2015, ss.1-4.

Thomas, Jim. "Tax Benefits from Windsor and Obergefell", **Franklin Business & Law Journal**, Vol.101, 2015, ss.137-141.

Tobler, Christa. "Equality and Non-Discrimination under the ECHR and EU Law. A Comparison Focusing on Discrimination against LGBTI Persons", **Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht**, Vol.74.3, 2014, ss.521-561.

Türkölmez, İlknur Rabia. "Yargısal Tutum Kavramına Sinemadan Bir Örnek: Eşitlik Savaşçısı Filmi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 30, Sayı 1, 2022, ss.195-220.

Uygur, Gülriz. "Toplumsal Cinsiyet ve Adalet: Hukuk Adaletsizdir". **Ankara Barosu Dergisi.** No.4, 2015, ss.121-132.

Valodia, Imraan. "Gender, Poverty And Taxation: An Overview of a Multi-Country Study of Gender and Taxation", **Agenda,** No.81, 2009, ss.137-147.

Van der Sloot, Bart. "Between Fact and Fiction: An Analysis of the Case-Law on Article 12 of the European Convention on Human Rights", **Child and Familiy Law Quarterly**, No.4, 2014, ss. 397-420.

Vatandaş, Celalettin. "Toplumsal Cinsiyet ve Cinsiyet Rollerinin Algılanışı". **Sosyoloji Konferansları,** Sayı 35, 2011, s.29-56.

Villiers, Michel. "Jurisprudence Constitutionnelle: Le principe d'égalité dans la jurisprudence du conseil constitutionnel", **La Revue Administrative**, No. 216, 1983, ss. 572-577.

Volz, William H. / Vahe Tazian. "The Tax Treatment of Sexual Harassment Awards: Clarifying the Threashold for Exclusion", **Journal of Legislation**, Vol.30, Issue 2, 2003, ss.274-288.

Waller, Mary Roche. "Sex Inequality in the United States and French Income Tax Filing Systems." **Tax Lawyer**. Vol.73, No.1, 2019, ss.207-231.

Wasik, Mateusz. “The Other Side Of Tax Discrimination: Lack oof Legal Recognition For Same-Sex Couples And Its Fiscal Consequences”, **Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci**, Vol.40, 2019, s.929-956

Weiss-Wolf, Jennifer. “U.S. Policymaking to Address Menstruation: Advancing an Equity Agenda”, **William & Mary Journal of Race, Gender, and Social Justice**, Vol.25, Issue 3, 2019, ss.493-525.

Wennemo, Irene. “The Development of Family Policy: A Comparison of Family Benefits and Tax Reductions for Families in 18 OECD Countries”, **Acta Sociologica**, Vol.35, Issue 3, 1992, ss.201-217.

West, Candace / Don H. Zimmerman. “Doing gender.”, **Gender & Society,** Vol.1, No.2, 1987, ss.125-151.

Williams, Mariama. “Gender, Tax Reform and Taxation Cooperation Issues: Navigating Equity and Efficiency under Policy Constraints”, **Tax Cooperation Policy Brief**, No. 9, 2019, ss.1-18.

Yaltı Soydan Billur. “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 227, 2000, ss.103-114.

Yaltı Soydan, Billur. “Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi-I (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 81, 1995, ss.72-91.

Yaltı Soydan, Billur. “Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi-II (Kadının Konumu Açısından Bir Değerlendirme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 82, 1995, ss.95-111.

Yaltı Soydan, Billur. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 119, 1998, ss.98-119.

Yaltı, Billur. “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi - Mehmet Somer'in Anısına Armağan Özel Sayısı-**, Cilt 2, Sayı 1-3, 2006, ss.1025-1050.

Yaltı, Billur. “Transfer Fiyatlandırmasında ‘Gizli Emsal’”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 251, 2009, ss.7-38.

Yaltı, Billur. “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 275, 2011, ss.10-23.

Yaltı, Billur. "VUK, 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**", Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 262, 2010, ss.7-20.

Yanar, Mükerrem. "Kadın Çalışanlara Yapılan Kreş Yardımlarında Gelir Vergisi İstisnası" **Vergi Dünyası,** Mart 2019.

Yaroshenkoa, Oleg M. / Kostiantyn Yu. Melnykb / Dmytro I. Sirokhac / Olena S. Arsentievad / Irina I. Teslikova, "Gender Inequality in Social Security on the basis of the ECtHR case-law", **Sriwijaya Law Review**, Vol.6, Issue 2, 2022, ss.224-238.

Yazıcıoğlu, Alara Efsun. "Pink Tax And Tampon Tax: Two Persistent Cases of Sex Discrimination", **European Equality Law Review**, 2024, ss.58-78.

Yılmazer, Cemil Adar / Cihan Yüksel, "Türkiye'de Tek Parti Dönemi Vergi Politikaları", **Milli Kültür Araştırmaları Dergisi** Cilt 3 Sayı 1, 2019

Yokoyama, Izumi / Naomi Kodama, "Women's Labor Supply and Taxation —Analysis of the Current Situation Using Data", **Public Policy Review** (Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan), Vol.14, No.2, 2018, ss.267-300.

Young, Claire. "Taxing Times for Lesbians and Gay Men: Equality at What Cost", **Dalhousie Law Journal**, Vol.17, Issue 2, 1994, ss.534-559

Yükselbaba, Ülker. "Feminist Perspektiften Hukuk", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** Cilt 74, No.1, 2016, ss.123-138.

Zelenak, Lawrence A. "Marriage and the Income Tax", **Southern California Law Review**, Vol. 67, s.343.

Zelenak, Lawrence. "Of Head Taxes, Income Taxes and Distributive Justice in American Health Care", **Journal of Law and Contemporary Problems**, Vol. 69, no. 4, 2006.

III. Diğer kaynaklar

A. İnternet Kaynakları

1. İnternet Siteleri

https://hudoc.echr.coe.int/

https://kazanci.com.tr/

https://sozluk.gov.tr/

https://www.danistay.gov.tr/

https://www.duden.de/

https://www.gib.gov.tr/

https://www.imf.org

https://www.lexpera.com.tr/

https://www.oecd.org

https://www.un.org

https://data.tuik.gov.tr

https://www.tbmm.gov.tr

https://www.mevzuat.gov.tr/

https://www.skatteverket.se

2. Blog Yazıları

Alvarado, Mery. **Isle of Man - Treasury Announces that Zero VAT Rate Applies to Women's Sanitary Products**, News IBFD, 07.01.2021.

Ruiz-Grossman, Sarah. "NYC Mayor Signs Free Tampons for Schools, Jails, Shelters into Law", **Huffington Post**, 14.07.2016

Aslan, Volkan, "İstanbul Sözleşmesi'nin Türkiye Cumhuriyeti Bakımından Feshedilmesi Hakkında Kararın 1982 Anayasası Bakımından Değerlendirilmesi", *LexperaBlog*, Yayın Tarihi: 29 Mart 2021. (https://blog.lexpera.com.tr/istanbul-sozlesmesinin-turkiye-cumhuriyeti-bakimindan-feshedilmesi-hakkinda-kararin-1982-anayasasi-bakimindan-degerlendirilmesi/, Erişim tarihi: 28.03.2024)

Infanti, Anthony C. "Why are Republicans punishing sexual harassment victims in the tax bill?", **The Hill Opinion Contributor,** 19/12/2017

Eskitaşçıoğlu, İlayda. "Access to Menstrual Products is a Constitutional Right. Period", **Verfassungsblog**, 5.12.2019

Gözler, Kemal, "Cumhurbaşkanının Uluslararası Sözleşmeleri Feshetme Yetkisi Var Mı? İstanbul Sözleşmesinin Feshi Hakkında 3718 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Üzerine Eleştiriler", (www.anayasa.gen.tr/ua-sozlesme-fesih.htm) (Yayın Tarihi: 20 Mart 2021, Erişim tarihi: 28.03.2024.)

McMahon, Stephanie Hunter. "Using the Tax System to Ease Some of the Dobbs Hardship", **Tax Notes**, 15 Ağustos 2022.

Mengle, Rocky. "Abortion and Taxes: What Happens Now Without Roe v. Wade?", **Kiplinger**, 29 Haziran 2022.

Randall, Michael, "The 'Tampon Tax': A UK and EU Standstill", *EU Law Analysis*, 28.10.2015. (http://eulawanalysis.blogspot.com/2015/10/the-tampon-tax-uk-and-eu-standstill.html)

Rita de la Feria, "Why We Should All Worry About the Abolition of the Tampon Tax", **Oxford University Centre for Business Taxation**, 8.03.2021

Rodríguez, Corina / Déborah Itriago, "Do Taxes Influence Inequality Between Women and Men?", *OXFAM*, 2019, s.4. (https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620852/rr-taxes-influence-gender-inequality-lac-200819-summ-en.pdf, Erişim Tarihi:15.12.2020)

Stewart, Miranda. "Seeking Sanity on GST Sanitary Tax Debate", Austaxpolicy, 9 Ekim 2018.

Şirin, Tolga, "Uluslararası Sözleşmelerden Çekilme Usulü ve Başlıca Tartışmalar", (https://www.tolgasirin.com/post/uluslararasi-sozlesmelerden-cekilme-usulu, Yayın Tarihi: 24 Mart 2021, Erişim tarihi: 28.03.2024).

Wood, Robert W. "Harvey Weinstein Tax May Hit Both Plaintiffs and Defendants", **Business Law Today**, 15 Şubat 2018

Djanogly, Cathya. "Mr A v HMRC", **Tax Journal**, Issue 1265, 3 Haziran 2015.

Cooper, Karen / Mairi Granville-George, "Mr A: Was a discrimination claim settlement taxable as earnings?", **Tax Journal**, Issue 1267, 18 Haziran 2015.

B. Raporlar ve Tezler

Arvonne Fraser / Miranda Kazantsis, *CEDAW #11*, Minneapolis: International Women's Rights Action Watch, 1992.

OECD, "How Does Access To Early Childhood Services Affect The Participation Of Women in The Labour Market?", 2018.

Xu, Ziyue. "Does 'Tampon Tax' Repeal Help in Redistribution? Evidence from the State of Illinois", University of Texas Working Paper 2020.

Fonseca, Patricia Galindo da. "État des lieux et analyse critique des lois en vigueur sur le phénomène de la "taxe rose", **Gouvernement du Québec: Office de la protection du consommateur**, Étude, 2017,

Avrupa Komisyonu Ortak Araştırma Merkezi, Increasing Early Childhood Education And Care Participation Can Promote Women's Employment, 2023.

Thomas, Alastair. "Reassessing the Regressivity of the VAT", **OECD Taxation Working Papers**, No 49, 2020, ss.1-51

Fofana, Ismael ve diğerleri, "Taxation Policy and Gender Employment in the Middle East and North Africa Region", IFPRI Discussion Paper 01227, 2012.

OECD, **Consumption Tax Trends** 2022, Paris:OECD Publishing, 2022

UN Women, Research on Permanent Alimony in Turkey.(A socio-legal and judicial review), Summary of The Report, 2020.

European Tax Handbook, *IBFD*, 2022.

Avrupa Konseyi, "Gender Mainstreaming: Conceptual Framework, Methodology and Presentation of Good Practices". Strasbourg, 1998.

Morinobu, Shigeki. "Making Work Pay for Japanese Women: Toward a Smarter Approach to Tax and Social Security Reform", The Tokyo Foundationf for Policy Research, 30 May 2023.

Suat Taş, **İş Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Ücret ve Tazminatların Vergilendirilmesi** (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2024.

Albert, Fruzsina. "Hungary: Tax Exemption For Mothers Of Four Or More Children", European Comission, ESPN Flash Report 2020/17

Avrupa Konseyi, **A Union of Equality: Gender Equality Strategy 2020-2025**, Brüksel, COM/2020/152 Final, 05.03.2020.

Avrupa Parlamentosu, **Gender equality and taxation policies in the EU**, (2018/2095(INI)), 15.01.2019.

Bettio, Francesca / Alina Verashchagina. "Fiscal System and Female Employment in Europe", **EU Expert Group on Gender and Employment**, 2009.

Birlemiş Milletker, Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development (Addis Ababa Action Agenda), New York, 2015.

Birleşmiş Milletler, "Gender Mainstreaming Extract from Report of the Economic and Social Council for 1997", UN/A/52/3, 18.09.1997.

Caracciolo di Torella, Eugenia. / Bridgette McLellan, "Research paper on the implementation across the Member States of Directive 2004/113/EC on the principle of equal treatment between men and women in the access to and supply of goods and services" **Gender Equal Access to Goods and Services Directive 2004/113/EC (European Implementation Assessment)**, 2017.

Caracciolo di Torella, Eugenia. **Directive 2004/113/EC on Gender Equality in Goods and Services – In search of the potential of a forgotten Directive**, Brüksel: European Commission, 2021

Donald, Kate / Nicholas Lusiani, "Gendered Cost of Austerity: Assessing the IMF's Role in Budget Cuts Which Threaten Women's Rights", **IMF and Gender Equality: Compendium of Feminist Macroeconomic Critiques**, Bretton Woods Project, 2017.

Gülel, Devran, "A Comparative Study to Show Resemblances in Gender Policies of the EU Member States that Derive From Acquis Communautaire Obligations and to Reflect Their Differences Which Arise From Diversified Political and Socio-Economic Conditions", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.

Gülel, Devran. "A Comparative Study to Show Resemblances in Gender Policies of the EU Member States that Derive From Acquis Communautaire Obligations and to Reflect Their Differences Which Arise From Diversified Political and Socio-Economic Conditions", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), **Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2012.

IMF, Bretton Woods Project, The IMF and Gender Equality; A Critical Analysis, Washington: IMF Publication, 2016.

IMF, Independent Evaluation Office Reports, The IMF and Social Protection, Washington: IMF Publicaiton, 2017.

Joshi, Anuradha. "Tax and Gender in Developing Countries: What are the Issues?", **International Centre for Tax and Development Summary Brief**, No 6, 2017

Kapucu, Gizem. **Doğrudan Vergiler Bakımından Verginin Tarafsızlığı İlkesi** (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

Morinobu, Shigeki, "Making Work Pay for Japanese Women: Toward a Smarter Approach to Tax and Social Security Reform", *The Tokyo Foundation for Policy Research*, 30 May 2023.

OECD Forum on Tax Administration, **Gender Balance Network, Advancing Gender Balance in the Workforce: A Collective Responsibility**, Paris: OECD Publishing, 2020.

OECD, "The OECD's Contribution To Promoting Gender Equality", C/MIN(2023)17, 2023.

OECD, "The treatment of family units in OECD member countries under tax and transfer system: A Report by the Committee on Fiscal Affairs", Paris: OECD Publishing, 1977.

OECD, "The Treatment of Family Units in OECD Member Countries Under Tax and Transfer System: A Report by the Committee on Fiscal Affairs", **Paris: OECD Publishing**, 1977.

OECD, *Consumption Tax Trends 2022*, Paris: OECD Publishing, 2022.

OECD, Growing Unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries, Paris: OECD Publishing, 2008.

OECD, Tax Policy and Gender Equality : A Stocktake of Country Approaches, Paris: OECD Publishing, 2022.

OECD, Taxing Wages 2016: Special Feature: Measuring The Tax Wedge on Second Earners, Paris: OECD Publishing, 2016.

OECD, The Pursuit of Gender Equality: An Uphill Battle, Paris:OECD Publishing, 2017.

OECD, The Treatment of Family Units in OECD Member Countries Under Tax And Transfer System: A Report By The Committee on Fiscal Affairs, Paris: OECD Publishing, 1977.

Oktay Yılmaz, Berrin, "Avrupa Birliğinin Toplumsal Cinsiyet Politikalarının Değerlendirilmesi", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.

Rossouw, Laura / Hana Ross, "An Economic Assessment of Menstrual Hygiene Product Tax Cuts", **Gates Open Research,** 2020.

Sonsuzoğlu, Elif, "Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997.

Stotsky, Janet Gale. “Gender and Its Relevance to Macroeconomic Policy: A Survey”, IMF Working Paper, WP/06/233, 2006.

UPR Working Group, **Obstacles to Women’s Meaningful Participation in Peace Efforts in Ukraine Impact of Austerity Measures and Stigmatisation of Organisations Working for Dialogue**, Women’s International League for Peace and Freedom, 2017.

World Health Organization, *Safe abortion: technical and policy guidance for health systems*, 2nd Edt., World Health Organization, 2012.