TAAD Yıl 17 . Sayı 68 . Ekim 2026
ISSN 1309-6826 - E-ISSN 3150-0919
Araştırma Makalesi/Research Article DOI: 10.54049/taad.2000156

VERGİ HUKUKUNUN ÇOCUK İLE İMTİHANI: ÜSTÜN YARAR İLKESİNİN VERGİLENDİRMEDEKİ İŞLEVİ

Tax Law Tested by the Child: The Function of the Best Interests Principle in Taxation

Mehmet Emin TURAN*

Özet

Bu çalışma, çocuğun üstün yararı ilkesinin vergi hukukundaki işlevini incelemektedir. Vergi normları geleneksel olarak aile birimi ve ebeveynin ödeme gücü üzerinden kurgulanmakta, çocuk ise bağımsız bir hak süjesi olarak değil, matrahı veya hesaplanan vergiyi düzelten bir unsur olarak dikkate alınmaktadır. Çalışmada, çocuğun üstün yararının (Çocuk Haklarına Dair Sözleşme m. 3) vergi hukukunda birbirinden ayrılması gereken dört alanda işleyebileceği ileri sürülmektedir; Gerçek yorum tereddütlerinde tercih ölçütü, Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca istisnaî ve somut norm çatışmalarında uygulama önceliği, anayasallık denetiminde Anayasa'nın 41. maddesiyle birlikte destekleyici ölçü ve bireysel başvuruda yerleşik bir içtihat ölçütü. Çerçeve, asgari geçim indiriminden asgari ücret istisnasına geçiş ile çocuğun temel ihtiyaçlarına uygulanan katma değer vergisi bakımından, çocuğun üç hukukî konumu ayrılarak sınanmakta, geçişin bölüşüm etkisi hane tipi karşılaştırmasıyla ortaya konulmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri, Fransa, Almanya, Norveç ve Birleşik Krallık örnekleri birincil mevzuat ve ilgili içtihat temelinde karşılaştırılmaktadır. Çalışma, matrahtan indirime dayalı teşvikler yerine hesaplanan vergiyi aşan kısmı iade edilen bir çocuk vergi mahsubunu ve çocuğu etkileyen malî düzenlemelerin çocuk etki değerlendirmesine tabi tutulmasını önermektedir.

Anahtar Kelimeler: Çocuğun üstün yararı, vergi adaleti, ödeme gücü ilkesi, çocuğa duyarlı vergilendirme, asgari geçim indirimi.

Abstract

This study examines the function of the best interests of the child principle in tax law. Tax rules are traditionally built around the family unit and the parents' ability to pay, treating the child not as an independent rights-holder but as a factor adjusting the tax base or the tax due. The study argues that the principle (Article 3 of the Convention on the Rights of the Child) can operate in tax law through four channels that must be kept apart. It is a criterion of choice where a provision genuinely admits more than one reading, a treaty norm with priority of application under Article 90(5) of the Constitution in the exceptional case of a real and concrete conflict of norms, a supporting standard read with Article 41 in constitutionality review, and an established criterion

- *Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.*
- *Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 21.7.2026*
- *Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 23.10.2026*

* Arş. Gör. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, e-posta: mehmeteminturan@ohu.edu.tr, https://orcid.org/0000-0002-5396-2137.

in individual application. The framework is tested by separating three legal positions of the child, on the shift from the minimum living allowance to the minimum-wage exemption and on the value-added tax on children's basic needs. The United States, French, German, Norwegian and United Kingdom models are compared on the basis of primary legislation and case law. The study proposes replacing base deductions with a child tax offset whose excess over the computed tax is refunded, and a child rights impact assessment for fiscal measures affecting children.

Keywords: Best interests of the child, tax justice, ability-to-pay principle, child-responsive taxation, minimum living allowance.

GİRİŞ

Vergi hukuku çoğu kez matrah ile oran arasındaki teknik bir ilişkiye indirgenmektedir. Oysa maliye politikası, devletin gelir toplama ve harcama yetkisi aracılığıyla ekonomik ve sosyal hakların gerçekleşme koşullarını belirleyen başlıca hukukî araçlardan biridir.[1] Verginin kaynak sağlama işlevi, sağlık ve eğitim gibi alanlarda kamu hizmetlerinin finansmanına imkân tanımakta,[2] devletin mevcut kaynaklarını azamî ölçüde harekete geçirip geçirmediği denetlenirken öncelikle sorgulanması gereken alanların başında da vergi politikası gelmektedir.[3] Ne var ki söz konusu kaynakların başlıca yararlanıcılarından biri olan çocuk, vergi sisteminin menfaatleri en az görünür kılınan süjesidir.

Türk anayasa hukukunda vergilendirmenin temel ölçütü malî güçtür. Anayasa herkesi, kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılmakta, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını ise maliye politikasının sosyal amacı saymaktadır.[4] Malî güce göre vergilendirmenin doğal gereği olan vergi adaleti, eşit durumda bulunanlara eşit, farklı durumda bulunanlara farklılıkları ölçüsünde muamele edilmesini emretmekte[5] ve ailenin korunması ile sosyal devlet ilkeleriyle birlikte vergi adaletinin ortak temelini teşkil etmektedir.[6] Çocuk ise, aşağıda ayrıntılandırılacağı üzere pozitif hukukta bizzat mükellef olabilmekle birlikte vergi politikası tasarımında kural olarak bağımsız bir hak süjesi görülmemekte ve ebeveynin ödeme gücünü azaltan bir bakım yükü olarak konumlandırılmaktadır.

Çocuğun vergi sistemi içindeki edilgen konumu Türk hukukuna özgü bir olgu değildir. Karşılaştırmalı veriler, 1970'li yılların ortasından bu yana pek çok ülkenin çocuğa yönelik desteğin bir bölümünü sosyal politika alanından gelir vergisi

1 Ignacio Saiz, 'Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective' in Aoife Nolan, Rory O'Connell ve Colin Harvey (eds), *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights* (Hart Publishing 2013) 78.

2 Saiz (n 1) 81.

3 Saiz (n 1) 82.

4 1982 Anayasası, m 73/1-2.

5 Abdullah Tekbaş, 'Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' (2010) 12 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 123, 149.

6 Tekbaş (n 5) 132.

sistemine kaydırdığını ortaya koymaktadır.[7] Öğretide vergiselleşme (fiscalization) olarak adlandırılan bu süreçte destek giderek matrahtan indirim veya hesaplanan vergiden mahsup biçiminde düzenlenmiş,[8] ancak çocuk yine bağımsız bir hak süjesi olarak değil, ailenin vergi yükünü düzelten bir katsayı olarak görülmüştür.

Öğretide yer alan bir görüşe göre vergilendirme ile temel haklar arasındaki ilişki özellikle mülkiyet hakkı ve yükümlü hakları ekseninde işlenmiş[9] ve ödeme gücü ilkesinin kuramsal temelleri üzerine incelemeler yapılmıştır.[10] Çocuğun üstün yararı ilkesi ise ağırlıklı olarak aile hukuku, velayet ve koruma tedbirleri bağlamında ele alınmıştır. İlkenin Anayasa Mahkemesi kararlarındaki işlevini inceleyen çalışmalarda dahi konu vergi alanının dışında tutulmuştur.[11] Vergi öğretisinde ise çocuk, çoğunlukla ödeme gücünün bir düzeltici unsuru olarak ele alınmıştır.[12] Bu iki bakış açısının kesişimi, bir başka deyişle üstün yararın vergi normlarının yorumunda ve denetiminde doğrudan işletilmesi, öğretide sistematik biçimde ele alınmamış bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Bunun yanı sıra çocuğa yönelik kamu maliyesine duyulan ilgi son yıllarda belirgin biçimde artmaktadır. Birleşmiş Milletler Çocuk Hakları Komitesi, kamu bütçelemesini çocuk haklarının gerçekleştirilmesi bakımından müstakil bir Genel Yorum'a konu etmiştir.[13] Öğretide de bir devletin çocukların ekonomik ve sosyal haklarını azami mevcut kaynak ölçüsünde gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin ancak bütçeden çocuklara ayrılan payın görünür kılınmasıyla saptanabileceği kabul edilmektedir.[14]

Bu tablo, birbirinden kopuk iki doktriner çizgiyi gözler önüne sermektedir: Çocuğu bir yük olarak gören vergi hukuku ile onu bağımsız bir hak süjesi sayan üstün yarar ilkesi. Çalışmada savunulan düşünce, çocuğun üstün yararının vergi

---

7 Tommy Ferrarini, Kenneth Nelson ve Helena Höög, 'The Fiscalization of Child Benefits in OECD Countries' (GINI Discussion Paper No 49, 2012) 7 <https://gini-research.org/wp-content/uploads/2021/03/DP_49_The-Fiscalization-of-Child-Benefits-in-OECD-Countries.pdf> erişim tarihi 18 Haziran 2026.

8 Ferrarini, Nelson ve Höög (n 7) 15.

9 Bkz. Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları* (Beta 2006).

10 Ayrıntılı bilgi için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri* (Seçkin 2011).

11 Zeynep Hazar, 'İnsan Hakları Çatışmalarının Çözümlenmesinde Çocuğun Üstün Yararı İlkesinin İşlevi: Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Bir Değerlendirme' (2022) 26(2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 647.

12 Bu yaklaşım için bkz. Yusuf Karakoç, 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme' (2013) 15 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1259, 1286-1287.

13 BM Çocuk Hakları Komitesi, 19 No'lu Genel Yorum (2016): Çocuk Haklarının Gerçekleştirilmesi İçin Kamu Bütçelemesi, BM Belgesi CRC/C/GC/19, par 74 ve 76.

14 Aoife Nolan, 'Economic and Social Rights, Budgets and the Convention on the Rights of the Child' (2013) 21(2) The International Journal of Children's Rights, çevrim içi ön-baskı metni 14, 16 <https://www.right-to-education.org/sites/right-to-education.org/files/resource-attachments/Nolan_ESR_Budgets_and_CRC_2013.pdf> erişim tarihi 20 Haziran 2026.

hukuku bakımından salt bir sosyal politika hedefi olmadığı, ilkenin (i) vergi normlarının yorumunda gözetilecek bir yorum ölçütü, (ii) Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasındaki koşullar gerçekleştiğinde uygulama önceliği taşıyan bir sözleşme normu (iii) anayasallık denetiminde Anayasa'nın 41. maddesiyle birlikte okunan destekleyici bir ölçü ve (iv) bireysel başvuruda yerleşik bir içtihat ölçütü olarak işlev görebileceğidir.

Bu düşünceyi soyut düzeyde bırakmamak amacıyla çalışma ilkeyi, çocuğun vergi ilişkisindeki üç hukukî konumu bakımından sınamaktadır. Birincisi, çocuğun kendi geliri veya serveti nedeniyle bizzat mükellef olduğu hâllerdir. Ağırlık noktasını oluşturan ikincisi, ücretlilerde aile yükünü kısmen gözeten asgari geçim indiriminin, asgari ücrete isabet eden ücret kısmının gelir vergisinden istisna edilmesiyle eş zamanlı olarak yürürlükten kaldırılmasının çocuklu ve dar gelirli haneler bakımından doğurduğu sonuçlardır. Üçüncüsü, çocuğun gıda, sağlık ve eğitim gereçleri gibi temel ihtiyaçlarına uygulanan katma değer vergisidir. Uluslararası öğretide çocuğa duyarlı (*child-responsive*) yaklaşım büyük ölçüde kamu harcaması ve bütçeleme boyutunda gelişmiş olup çalışma, bu duyarlılığın verginin gelir boyutuna taşınmasını ve bir çocuğa duyarlı vergilendirme (*child-responsive taxation*) çerçevesinin kurulmasını amaçlamaktadır.

Çalışmanın yöntemi, konunun sınırlarının baştan çizilmesini gerektirmektedir. Çocuğa yönelik desteğin matrahtan indirim, hesaplanan vergiden mahsup, mahsubu aşan kısmı iade edilen bir araç veya doğrudan bütçe transferi yoluyla mı sağlanacağı, kural olarak yasama organına ait bir kaynak tahsisi ve bölüşüm tercihidir ve bu yönüyle vergi politikasının alanına girer. Vergi hukukunun alanı ise bu tercihlerin kanunîlik, normlar hiyerarşisi, mükellefiyet, matrah, yorum ve yargısal denetim bakımından incelenmesidir. Her vergi normunun arkasında bir politika tercihi bulunması, o tercihi kendiliğinden bir hukuk normu hâline getirmez. Buna göre çalışmanın sorusu, çocuğun üstün yararının belirli bir vergi avantajını, oranı veya ödeme biçimini zorunlu kılıp kılmadığı değil, ilkenin yürürlükteki vergi hukukunda hangi hukukî kanallardan ve hangi sınırlar içinde işleyebileceğidir. Buna bağlı olarak metinde olan hukuk ile olması gereken hukuk ayrı tutulmuştur: I. ve III. bölümler yürürlükteki hukuka ilişkin normatif çözümlemedir. II. bölüm araçların hukukî nitelendirilmesiyle sınırlı kavramsal bir çerçeve kurmakta, araç tercihine ilişkin değerlendirmeleri ise olması gereken hukuka ilişkin sayarak V. bölüme bırakmaktadır. IV. bölüm karşılaştırmalı bir çözümleme, V. bölüm ise açıkça olması gereken hukuka ilişkin bir değerlendirmedir. Normatif çözümleme Anayasa, Çocuk Haklarına Dair Sözleşme, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay içtihadı ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına dayanmaktadır. Karşılaştırmalı bölümün işlevi ise hazır bir model önermek değil, araç tiplerinin hukukî niteliğini görünür kılmaktır.

Yürürlükteki hukuk bakımından savunulan görüş, anılan işlev kanallarının mevcut anayasal kaynaktan türetilebileceğidir. Türk yargısında çocuğun üstün

yararını bir vergi normunun yorumunda doğrudan esas alan yerleşik bir içtihat bulunmamakta olup çalışmanın özgünlüğü kısmen bu boşluktan doğmaktadır. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi bir yandan bireysel başvuru içtihadında üstün yararı yerleşik bir ölçüt olarak işletmekte,[15] öte yandan norm denetiminde ödeme gücü ve eşitlik ilkelerine dayalı bir vergi içtihadı sürdürmektedir.[16] Savunulan görüş, ayrı duran bu iki içtihat damarının vergi alanında birleştirilebileceğidir. İnceleme normatif ve kuramsal olup çocuğa özgü dolaylı vergi yükünün hane verileriyle nicel olarak ölçülmesi ayrı bir ampirik araştırmanın konusudur.

I. KURAMSAL ÇERÇEVE: ÖDEME GÜCÜ İLKESİ VE ÇOCUĞUN ÜSTÜN YARARI

Çocuğa duyarlı bir vergilendirme çerçevesi, ödeme gücü ile üstün yarar arasındaki kavramsal ilişki açıklığa kavuşturulmadan kurulamayacaktır. İlk bakışta ayrı hukuk dallarına ait görünen bu iki ilke, çocuğun vergi karşısındaki konumu bakımından birbiriyle bağlantılıdır. Bölümde önce ödeme gücü ilkesi ile vergilendirme birimi sorunu ele alınmakta, ardından çocuğun vergi ilişkisindeki üç ayrı hukukî konumu ayrılmaktadır. Sonrasında üstün yararın vergi hukukuna hangi kanallarla taşınabileceği her kanalın sınırları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle incelenmekte, konu ilgili anayasal hükümlerle birlikte değerlendirilmekte ve savunulan görüşe yöneltilebilecek itirazlar tartışılmaktadır.

A. Ödeme Gücü İlkesi ve Vergilendirme Birimi Sorunu

Ödeme gücü ilkesi, Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulmasıyla anayasal dayanağını bulmaktadır.[17] Öğretide ilkenin ölçütü olan malî güç, kişinin gelir, servet ve harcamalarında beliren iktisadî gücü olarak tanımlanmaktadır.[18] Anayasa Mahkemesi de malî güce göre vergilendirmeyi, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması biçiminde açıklamakta, gelir, servet ve harcamaları malî gücün göstergeleri saymaktadır.[19]

İlkenin normatif içeriği üç yönlüdür: Birincisi, vergi yükü soyut bir eşitliğin ötesinde mükellefin iktisadî durumuna uyarlanmak durumundadır. İkincisi, yasa

---

15 Marcus Frank Cerny [GK], B. No: 2013/5126, 2.7.2015; Murat Atılgan, B. No: 2013/9047, 7.5.2015. İçtihadın değerlendirmesi için bkz. Hazar (n 11) 658 vd.

16 AYM, E.1994/80, K.1995/27, 6.7.1995 (RG 2.2.1996, S 22542); AYM, E.2003/48, K.2003/76, 23.7.2003 (RG 11.9.2004, S 25580).

17 Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan terim "malî güç"tür. Öğretide aynı ölçüt yaygın olarak "ödeme gücü" terimiyle de anılmaktadır. Çalışmada iki terim eşanlamlı kullanılmakta; anayasal hükme ve Anayasa Mahkemesi kararlarına gönderme yapılan yerlerde metnin kendi terimi olan "malî güç" korunmaktadır.

18 Karakoç (n 12) 1286.

19 AYM, E.1994/80, K.1995/27 (n 16).

koyucu kişilere ödeme güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yükleyememektedir.[20] Üçüncüsü, ödeme gücü ham gelirin tamamı üzerinden değil, ancak kişinin ve ailesinin asgari geçimini aşan kısım üzerinden doğmaktadır.[21] Bu üçüncü yön çalışma bakımından belirleyicidir. Zira çocuğun bakım ve gelişim maliyeti tam da bu asgari geçim eşiğinin içinde yer almaktadır. Öğretide ödeme gücünü kavrayarak vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik başlıca teknikler olarak asgari geçim indirimi, ayırma kuramı ve artan oranlı tarife gösterilmektedir.[22] Bunlardan ayırma kuramı gelirin kaynağına, artan oranlı tarife ise gelirin düzeyine göre yükü farklılaştırmaktadır. Mükellefin kişisel ve ailevî durumunu doğrudan gözeten teknik ise asgari geçim indirimidir. Çocuğun ödeme gücü üzerindeki etkisi de öncelikle bu teknik üzerinden görünür hâle gelmektedir.

Asgari geçim indirimi, kişinin kendisinin ve ailesinin asgari ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek tutarın vergi dışında bırakılması esasına dayanmaktadır.[23][24] Teknik tek bir biçimde kurulmak zorunda değildir. Söz konusu tutar matrahtan indirilebileceği gibi, sabit bir oranla hesaplanarak hesaplanan vergiden mahsup edilebilmekte veya tarifenin ilk diliminin sıfır oranlı tutulması yoluyla sağlanabilmektedir. Biçim tercihi aşağıda gösterileceği üzere sağlanan avantajın hangi gelir grubuna ne ölçüde ulaşacağını belirlemektedir. Asgari geçimin vergi dışı bırakılması düşüncesi karşılaştırmalı hukukta anayasal düzeyde de karşılık bulmuştur. Alman Federal Anayasa Mahkemesi'ne göre gelir vergilendirmesinde ailenin asgari geçimine (*Existenzminimum*) karşılık gelen tutarın vergi dışı bırakılması zorunlu olup yalnızca bu tutarı aşan gelir vergilendirilebilir.[25] Alman Gelir Vergisi Kanunu da çocuğun maddî asgari geçimi ile bakım, eğitim ve öğretim ihtiyacına karşılık gelen tutarları vergiden istisna eden indirimler öngörmektedir.[26] Şu hâlde çocuğun bakım ve gelişim maliyeti, ilkesel olarak ebeveynin ödeme gücünü azaltan bir unsur olarak hesaba katılmak durumundadır.

Bununla birlikte asıl mesele, ödeme gücünün hangi birim üzerinden ölçüleceğidir. Gelir vergisinde ödeme gücü ya mükellefin kendi geliri üzerinden (bi-

---

[20] Nami Çağan, 'Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi' (1984) 1 Anayasa Yargısı 171, 182 <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6322/nami_cagan.pdf> erişim tarihi 3 Temmuz 2026.

[21] Karakoç (n 12) 1287.

[22] Karakoç (n 12) 1286-1287.

[23] Şerif Emre Gökçay, 'Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri' (2017) 4(3) Journal of Life Economics 113, 121.

[24] Öğretide teknik, genel adıyla "en az geçim indirimi" olarak da anılmaktadır. Çalışmada, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 32. maddesindeki kanunî adla uyum sağlamak üzere "asgari geçim indirimi" terimi tercih edilmiştir.

[25] BVerfGE 82, 60 (29.5.1990, 1 BvL 20/84 vd.); karara göre gelir vergilendirmesinde ailenin asgari geçimine karşılık gelen tutarın vergi dışı bırakılması zorunludur <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv082060.html> erişim tarihi 20 Haziran 2026.

[26] Alman Gelir Vergisi Kanunu (Einkommensteuergesetz — EStG) § 31 ve § 32/6 <https://dejure.org/gesetze/EStG/32.html> erişim tarihi 20 Haziran 2026.

reysel birim) ya da hanenin toplam geliri üzerinden (aile birimi) ölçülmektedir. Aile biriminin artan oranlı tarife karşısındaki etkisi, birleştirmenin bir bölme tekniğiyle tamamlanıp tamamlanmadığına bağlıdır. Eş ve çocukların gelirlerinin tek beyanda toplandığı ve tarifenin doğrudan bu toplam üzerine uygulandığı birleştirme, aynı toplam geliri daha yüksek dilimlere taşıyarak çok gelirli haneyi bireysel vergilendirmeye kıyasla ağırlaştırmaktadır. Toplam gelirin daha düşük dilimlerde vergilendirilmesi ve tek gelirli hanenin kayrılması sonucu ise ancak birleştirmenin eşler arası gelir bölüşümü veya aile bölümü tekniğiyle birlikte kurgulanması hâlinde doğmaktadır. Bireysel birim ise aile yükünü kendiliğinden gözetmemektedir. Bu nedenle bireysel birimi benimseyen sistemler, aile yükünü ayrı düzeltici araçlarla hesaba katmak durumunda kalmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu[27] bu sorunla tarihsel olarak da karşılaşmıştır: 1998 yılına kadar yürürlükte kalan aile reisi beyanı usulünde eş ve çocukların gelirleri aile reisinin beyanında birleştirilmekteydi. Bu usul 4369 sayılı Kanun'la kaldırılmış ve bireysel beyan esası benimsenmiştir.[28] Bireysel beyan esasında aile yükü, ayrı düzeltici araçlarla gözetilmiştir. 2008-2021 yılları arasında uygulanan asgari geçim indirimi bunların başında gelmekteydi.[29] Yıllık beyanname veren mükellefler bakımından eğitim ve sağlık harcamaları, beyan edilen gelirin yüzde onunu aşmamak üzere matrahtan indirilebilmekte[30] ve bakmakla yükümlü olunan engelli çocuk için engellilik indirimi tanınmaktadır.[31]

B. Çocuğun Vergi İlişkisindeki Üç Hukukî Konumu

Çocuğun vergi hukukundaki konumu değerlendirildiğinde birbirinden ayrılması gereken üç ayrı hukukî konum söz konusudur. Bu ayrım, izleyen bölümlerde her uygulama alanının hangi konuma ilişkin olduğunu belirlemektedir. Birincisinde çocuk, vergi ilişkisinin doğrudan süjesidir. Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanunî ehliyet şart değildir.[32] Küçükler, kendilerine ait gelir, servet veya harcama bulunması hâlinde bizzat vergi mükellefi olabilmektedir. Sosyal medya içerik üreticiliğinden elde edilen kazançların yaş şartı aranmaksızın gelir vergisine tabi olması bunun güncel bir örneğidir.[33] Bu

---

27 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (RG 6.1.1961, S 10700).

28 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, mülga m 93 (mülga: 4369 sayılı Kanun, m 82; RG 29.7.1998, S 23417 Mükerrer).

29 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, mülga m 32 (mülga: 7349 sayılı Kanun, m 3). Hükme göre belirlenen toplam tutar ile gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutar, hesaplanan vergiden mahsup edilmekteydi.

30 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, m 89/1-2.

31 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, m 31 ve m 89/1-3; bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı, m 31'deki esaslara göre hesaplanan yıllık indirimden yararlanmaktadır.

32 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (RG 10.1.1961, S 10703), m 9/1: "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir."

33 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, mükerrer m 20/B; Betül Açıkgöz, 'Sosyal Medya Platformları

konumda tartışılacak sorunlar kanunî temsil, vergisel ödevlerin temsilci tarafından yerine getirilmesi, çocuğa ait malvarlığının korunması ve usul güvenceleridir.

İkincisinde mükellef ebeveyndir. Çocuk, mükellefin şahsi ve ailevi durumunun ödeme gücüne etkisi bakımından hesaba katılmaktadır. Burada üstün yarar, mükellefiyetin kendisine değil ödeme gücünün ölçülmesine ve ailenin korunmasına ilişkin dolaylı bir değerlendirme unsurudur. Asgari geçim indirimi ile eğitim ve sağlık harcamalarına ilişkin indirim bu konum bakımından değerlendirilmelidir.

Üçüncüsünde ise çocuk hukukî mükellef değil, verginin ekonomik yükünün hane üzerinden yansıdığı tüketicidir. Katma değer vergisi bu konumun tipik örneği olup hukukî mükellef, vergi sorumlusu ve verginin ekonomik taşıyıcısı burada birbirinden ayrılmaktadır.

Üç konumda aynı hukukî sonuçlar doğmamaktadır. Birincisinde üstün yarar mükellefiyet hukukunun usul güvenceleri içinde, ikincisinde ödeme gücünün ölçülmesinde, üçüncüsünde ise yalnızca düzenleyici tercihlerin değerlendirilmesinde işlev görebilecektir. Üç konum, III. bölümde bu sıra izlenerek ayrı ayrı incelenmektedir. Ortak sorunları, yükümlülük doğuran ilişkilerde süje olarak tanınan çocuğun, vergi politikası tasarımında menfaatleri bağımsız olarak gözetilen bir birey sayılmamasıdır.

C. Üstün Yararın Vergi Hukukuna Taşınması: İşlev Kanalları ve Sınırları

Üstün yararın çocuğu edilgen konumdan çıkarabilecek asıl gücü normatif niteliğinden ileri gelmektedir. Çocuk Hakları Komitesi üstün yararı üç boyutlu bir kavram olarak tanımlamaktadır: Aslî bir hak, temel bir yorum ilkesi ve bir usul kuralı.[34] Komite'ye göre yorum ilkesi boyutu, bir hukukî düzenlemenin birden fazla yoruma açık olması hâlinde çocuğun üstün yararına en etkili biçimde hizmet eden yorumun tercih edilmesini gerektirir.[35] Usul kuralı boyutu ise çocuğu etkileyecek her kararda, kararın çocuk üzerindeki olası etkilerinin değerlendirilmesini gerektirmektedir.[36] Türk öğretisinde de üstün yarar, çocuğu ilgilendiren her karar ve işlemde öncelikle gözetilmesi gereken bir rehber ilke olarak kabul edilmektedir.[37] Ne var ki bu boyutların vergi hukukunda hangi kanaldan ve hangi sınırlar içinde işleyebileceği, birbirinden ayrılması gereken dört ayrı soruna işaret etmektedir.

1. Yorum ilkesi olarak üstün yarar ve vergi hukukunun yorum rejimi. Üstün yararın yorum ilkesi boyutu, ilk bakışta bütün yargı kollarına taşınabilir görün-

Üzerinden Sunulan Online Hizmetlerin Vergisel Boyutu: Hukukî Çerçeve ve Uygulama Süreci' (2025) (123) Maliye ve Finans Yazıları 132, 139.

34 BM Çocuk Hakları Komitesi, 14 No'lu Genel Yorum (2013): Çocuğun Üstün Yararının Birincil Planda Gözetilmesi Hakkı, BM Belgesi CRC/C/GC/14, par 6.

35 CRC/C/GC/14 (n 34) par 6(b).

36 CRC/C/GC/14 (n 34) par 6(c).

37 Memduh Cemil Şirin, 'Çocuğun Yararı Gözüyle Çocuğun Yüksek Yararı İlkesine Bakış' (2019) 4(8) Çocuk ve Medeniyet 219.

mektedir. Ancak vergi hukukunun kendine özgü bir yorum rejimi bulunmaktadır: Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hâllerde hükümlerin konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde tutulur.[38] Verginin kanunîliği ilkesinin bir uzantısı olarak kıyas yoluyla vergi yükünün yaratılması veya genişletilmesi kabul edilmemektedir.[39] Danıştay da yerleşik içtihadında, muafiyet ve istisna hükümlerinin yorum yoluyla genişletilmesinin veya daraltılmasının verginin kanunîliği ilkesine aykırı düşeceğini vurgulamaktadır.[40] Şu hâlde üstün yarar, vergi hukukunda lafzın çizdiği sınırı aşan bir genişletici yorumun ya da kıyasın dayanağı yapılamaz. İlkenin meşru işlev alanı, Komite formülünün işaret ettiği alandır: Hükmün *birden fazla yoruma elverişli olduğu*, yani lafız ve sistematik içinde gerçek bir tereddüdün bulunduğu hâllerde çocuğun yararına en uygun yorumun tercih edilmesi. Bu yönüyle üstün yarar, vergi yargıcına yeni bir yetki vermemekte, hâlihazırda var olan takdir alanının hangi yönde kullanılacağını belirleyen bir ölçüt sunmaktadır.

2. Uygulama önceliği: Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası. Üstün yararın salt bir yorum tercihi olmanın ötesine geçebilmesinin ilk hukukî dayanağı, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi hâlinde andlaşma hükümlerinin esas alınacağını öngören anayasal kuraldır.[41] Çocuk Haklarına Dair Sözleşme usulüne göre yürürlüğe konulmuş ve temel haklara ilişkin bir milletlerarası andlaşma olduğundan, Sözleşme'nin 3. maddesi bu hükmün kapsamında değerlendirilebilir.[42] Ne var ki kanalın hem kapsamı hem sınırları özenle çizilmelidir. Kapsam bakımından şu ayrım zorunludur: çalışmada yararlanılan uluslararası metinlerin tamamı aynı hukukî statüde değildir. Çocuk Hakları Komitesinin genel yorumları, Birleşmiş Milletler özel raportör raporları ile UNICEF ve OECD belgeleri milletlerarası andlaşma niteliği taşımamaktadır. Bu metinler kanuna üstün uygulanacak bağımsız normlar sayılamaz ve ancak Sözleşme hükümlerinin yorumunda yardımcı kaynak olarak kullanılabilir. Metin boyunca anılan belgelere bu sınırlı işlevle başvurulmaktadır. Aynı biçimde Avrupa İnsan

38 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m 3/A.

39 Erşah Toprak ve Ramazan Armağan, 'Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme' (2019) 22(1) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 145; vergi hukukunda yorumun sınırları için ayrıca bkz. Yeliz Neslihan Akel, 'Vergi Hukukunda Yorum' (2017) (62) Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 79, 101.

40 Danıştay 9. D., 26.11.2012, K.2012/7621; Danıştay 4. D., 24.12.2013, K.2013/10451: "Vergilendirme alanında muafiyet ve istisna hükümlerinin yorum yoluyla genişletilmesi veya daraltılması Anayasal güvence ifade eden verginin yasallığı ilkesine aykırı düşeceğinden…" (aktaran Emine Cin, 'Danıştay Kararları Işığında İdari Yorum' (2024) 12(2) Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 776, 787).

41 1982 Anayasası, m 90/5.

42 Yaşar Salihpaşaoğlu, 'Anayasa'nın 90. Maddesinin 5. Fıkrası ve Türk Yargı Uygulamasındaki Görünümü' (2022) 39(1) Anayasa Yargısı 339, 348.

Hakları Mahkemesi kararları da 90. maddenin beşinci fıkrası anlamında bağımsız birer norm değil, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi hükümlerinin yorumuna ilişkin içtihattır.

Sınırlar bakımından üç husus belirtilmelidir: Birincisi, mekanizma çatışan kanun hükmünü yürürlükten kaldırmayan, yalnızca somut uyuşmazlıkta ihmal ettiren bir uygulama önceliğidir. İkincisi ve daha önemlisi, hükmün işletilebilmesi için kanun ile Sözleşme arasında aynı konuda gerçek ve somut bir norm çatışması bulunmalıdır. Sözleşme'nin 3. maddesi yapısı gereği bir ilke normu olup belirli bir matrah, oran, istisna veya mahsup hakkı öngörmediğinden böyle bir çatışma vergi hukukunda ancak istisnaî hâllerde gündeme gelebilecektir. Kanalın vergilendirme alanındaki pratik işlevi bu itibarla sınırlıdır. Üçüncüsü, kanal Anayasa'ya aykırılık denetiminin ikamesi değildir. Uyuşmazlığın kanunun bizzat Anayasa'ya aykırılığından kaynaklandığı hâllerde izlenecek yol Sözleşme'yi esas almak değil, itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurmaktır.[43]

3. Anayasallık denetimi: Bağımsız ölçü norm değil, destekleyici ölçü. Üstün yararın anayasallık denetimindeki konumu, uygulama önceliğinden ayrılmalıdır. Türk anayasa yargısında denetimin ölçüsü Anayasa'dır. Milletlerarası andlaşmaların denetimde bağımsız ölçü norm olarak kullanılıp kullanılamayacağı öğretide tartışmalı olup ağırlıklı görüş, andlaşmaların ancak anayasal ilkelerin anlamlandırılmasında destekleyici biçimde işlev görebileceği yönündedir.[44] Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin uygulamasında da uluslararası insan hakları belgelerine, anayasal ilkeleri belirginleştiren destekleyici gerekçeler olarak başvurulduğu gözlenmektedir.[45] Şu hâlde Sözleşme'nin 3. maddesi bir vergi kanununun iptali için kendi başına ölçü olamaz. Ancak Anayasa'nın 41. maddesindeki çocuğun korunması ve yüksek yararı ile 73. maddedeki adaletli ve dengeli dağılım ölçütünün somutlaştırılmasında destekleyici bir işlev görebilir.[46] 41. maddedeki "yüksek yarar" ibaresi lafzen çocuğun ana ve babasıyla kişisel ilişki kurma hakkı bağlamında yer almaktadır. Ne var ki Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru içtihadında bu ibareyi, maddenin bütünü ve Sözleşme ile birlikte, çocuğu ilgilendiren bütün işlemlerde gözetilecek genel bir ilke olarak okumaktadır.[47]

4. Bireysel başvuru. Nihayet üstün yarar, bireysel başvuru yolunda hâlihazırda işleyen bir ölçüttür. Bireysel başvurunun konusu, Anayasa ile Avrupa İnsan

---

43 1982 Anayasası, m 152/1.

44 Tartışma için bkz. Kemal Gözler, 'Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloğu Kavramına İhtiyaç Var mıdır?' (2000) 55(3) Ankara Üniversitesi SBF Dergisi 81 <https://www.anayasa.gen.tr/blok.htm> erişim tarihi 24 Haziran 2026; yazar, uluslararası hukuk normlarının anayasallık bloğuna dâhil edilemeyeceği görüşündedir.

45 Hacı Can, 'Türk Hukuk Düzeninin Milletlerarası Hukuka Açıklığı' (2009) (12) Yasama Dergisi 5, 27-28.

46 1982 Anayasası, m 41 ve m 73/2.

47 Hazar (n 11) 658 vd.; Marcus Frank Cerny ve Murat Atılgan kararları için bkz. (n 15).

Hakları Sözleşmesi'nin ortak koruma alanına giren haklardır.[48] Çocuk Haklarına Dair Sözleşme bu alanda doğrudan bir başvuru hakkı doğurmamakla birlikte ortak koruma alanındaki hakların yorumunda dikkate alınmaktadır. Anayasa Mahkemesi, çocuğun üstün yararına ilişkin tespitin bu tür davalarda dikkate alınması gereken önemli bir unsur olduğunu açıkça ifade etmektedir.[49] Vergisel bir uyuşmazlıkta kanal, tipik olarak mülkiyet hakkı ile aile hayatına saygı hakkının birlikte ileri sürülmesi olacaktır. Ebeveynin taraf olduğu bir vergi uyuşmazlığında çocuğun kendi adına mağdur sıfatı taşıyıp taşımayacağı ise başvuru ehliyetine ilişkin, henüz işlenmemiş ayrı bir sorundur.

Bu dört kanal birlikte değerlendirildiğinde üstün yararın vergi hukukundaki işlevi gerçekçi sınırlarına oturmaktadır. Usul kuralı boyutu ise ağırlık noktasını yargı öncesine, düzenleme sürecine taşımakta ve çocuğu etkileyen vergi düzenlemelerinin hazırlanmasında bir tür çocuk etki değerlendirmesi yapılmasını gerektirmektedir.[50] İlkenin işlev alanının genişlemekte olduğu, güncel öğretinin ilkeyi çevre ve iklim politikası gibi düzenleyici alanlara dahi taşımasından da anlaşılmaktadır.[51]

D. Anayasal Zemin: Eşitlik ve Ailenin Korunması Karşısında Vergi Ödevi

Vergi ödevini düzenleyen Anayasa'nın 73. maddesi sosyal devlet, eşitlik ve ailenin korunmasına ilişkin hükümlerle bir bütün hâlinde okunmalıdır.[52] Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti ilkesi, vergi yükünün dağıtımında sosyal adaletin gözetilmesini gerektirmektedir. Anayasa'nın 10. maddesindeki kanun önünde eşitlik ilkesi ise bu dağıtımda biçimsel değil, mükellefin durumunu esas alan maddî bir ölçütü zorunlu kılmaktadır. Anayasa'nın 41. maddesi devlete ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması için gerekli tedbirleri alma ödevi yüklemekte, ayrıca her çocuğun korunma ve bakımdan yararlanma hakkını tanımaktadır. Vergi ödevini düzenleyen hüküm, bu güvencelerle birlikte okunduğunda çocuklu hanelerin ödeme gücündeki farklılığın vergi yükünde gözetilmesini gerektirmektedir.

Anayasa Mahkemesi vergide eşitliği, malî gücü aynı olanların aynı, farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesi biçiminde formüle etmektedir.[53] Öğ-

---

48 30.3.2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, m 45/1.

49 Murat Atılgan (n 15) § 43; aynı yönde Marcus Frank Cerny (n 15) § 41.

50 CRC/C/GC/14 (n 34) par 6(c).

51 Francesca Ippolito, 'The Best Interests of the Child: Another String to the Environmental and Climate Protection Bow?' (2022) QIL — Questions of International Law 5 <https://www.qil-qdi.org/the-best-interests-of-the-child-another-string-to-the-environmental-and-climate-protection-bow/> erişim tarihi 24 Haziran 2026.

52 1982 Anayasası, m 2, m 10, m 41 ve m 73.

53 AYM, E.1994/80, K.1995/27 (n 16).

retide sosyal devletin gelir, servet, harcama ve aile yükü gibi yönlerden farklı durumda bulunan kişilerin ne ölçüde farklı vergilendirileceği sorunuyla, yani dikey eşitlikle ilgilendiği belirtilmektedir.[54] Aile yükü bu değerlendirmenin açık bir unsuru,[55] çocuk ise söz konusu yükün asıl kaynağıdır. Çocuklu ve çocuksuz haneler ödeme gücü bakımından eşit durumda kabul edilemeyeceğinden, farkın vergi yükünde yeterince gözetilmemesi eşitlik ilkesiyle çelişki doğuracaktır. Ne var ki farkın hangi araçla (matrahtan indirim, vergiden mahsup veya doğrudan transfer) gözetileceği sorusu tek başına eşitlik ilkesiyle yanıtlanamaz. Üstün yarar ölçütünün katkısı tam bu noktada, araç seçimini çocuğa fiilen ulaşma ölçütüne bağlamasında ortaya çıkmaktadır. Bu kuramsal zemin, izleyen bölümde temellendirilecek "çocuğa duyarlı vergilendirme" kavramının dayanağını oluşturmaktadır.

E. Savunulan Görüşe Yöneltilebilecek İtirazlar ve Değerlendirilmesi

Çocuğun üstün yararının vergi hukukuna taşınması yönündeki görüşe, hukuk tekniği bakımından bir dizi itiraz yöneltilebilir. İtirazların ortaya konulması, savunulan görüşün hem sınırlarını hem de işleyiş biçimini belirginleştirmektedir.

Yönelebilecek ilk itiraz, üstün yararın içeriğinin belirsiz bir kavram olduğu ve kanunîlik ile belirlilik ilkelerinin egemen olduğu vergi hukukunda yargıç öznelliğine neden olabileceği düşüncesidir. Ne var ki ilke, yukarıda çizilen sınırlar içinde kalmaktadır. Lafzı aşan yorumun veya kıyasın dayanağı olmayıp yalnızca gerçek yorum tereddütlerinde tercih ölçütüdür. Kaldı ki Komite, üstün yararın belirlenmesinde gözetilecek unsurları ayrıntılı biçimde sayarak ilkeyi keyfîlikten uzaklaştıran bir çerçeve ortaya koymuştur.[56]

İkinci itiraz, çocuğun vergiyle değil doğrudan kamu harcaması ve sosyal transferlerle korunması gerektiği, verginin bu amaç için yanlış bir araç olduğudur. Türkiye'de şartlı eğitim ve sağlık yardımları ile 2025 yılında yürürlüğe giren doğum yardımı programının varlığı, bu itiraza güncel bir görünüm kazandırmaktadır. Ancak itiraz, vergi ile harcamanın malî politikanın birbirini tamamlayan iki yüzü olduğunu göz ardı etmektedir: devletin çocuk için ayırdığı kaynak, harcadığı tutar kadar vergi yoluyla vazgeçtiği geliri de kapsamaktadır. Ayrıca çocuğun asgari geçim payının vergi dışı bırakılması niteliği gereği bir matrah sorunu olup transfer aracı bunun ikamesi değil tamamlayıcısıdır. Alman hukukundaki "en lehte olanı" denetimi, bu tamamlayıcılığın örneğidir.

Üçüncü itiraz, Sözleşme'nin 3. maddesinin devlete yön veren bir ilke hükmü olduğu, sübjektif ve dava edilebilir bir vergi hakkı doğurmadığı, bu nedenle uy-

---

54 Tekbaş (n 5) 131.

55 Çağan (n 20) 178-180.

56 CRC/C/GC/14 (n 34); Komite, üstün yararın belirlenmesinde gözetilecek unsurları (çocuğun görüşleri, kimliği, güvenliği, kırılganlık durumu ile sağlık ve eğitim hakkı gibi) ayrıntılı biçimde saymaktadır.

gulama önceliği kanalının vergi alanında işlemeyeceğidir. Bu itiraz kısmen haklıdır zira 3. maddenin bir vergi kuralıyla doğrudan çatışması istisnaîdir. İlkenin olağan işlevi yorum ve denetim düzeyindedir.

Dördüncü itiraz, açık uçlu bir ilkeye denetim işlevi tanımanın yargıyı yasa koyucunun yerine geçireceği, böylece malî politika tercihlerinin yargısallaştırılacağıdır. Anayasa Mahkemesi vergi politikası tercihlerinde yasa koyucuya geniş bir takdir alanı tanımaktadır. Nitekim yakın tarihte deprem nedeniyle getirilen ek verginin iptali istemini reddetmiştir.[57] Ancak aynı içtihat çizgisi denetimin büsbütün etkisiz olmadığını da göstermektedir. Mahkeme 2003 yılında ek motorlu taşıtlar vergisini iptal ederken malî gücü "ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşulu" olarak nitelemiştir.[58] Üstün yarar bu denetimde yargıca norm koyma yetkisi vermemekte, mevcut ölçütlerin (ödeme gücü, eşitlik, ailenin korunması) çocuğu ilgilendiren düzenlemelerde hangi yoğunlukta uygulanacağına yön veren destekleyici bir ölçü sunmaktadır.[59]

Beşinci itiraz, aile yükünün zaten ödeme gücü ilkesiyle gözetildiği ve üstün yararın buna kayda değer bir katkı sağlamadığı yönündedir. Ne var ki ödeme gücü ilkesi çocuğu, ebeveynin yükünü azaltan bir unsur olarak, yani hane merceğinden görmektedir. Üstün yarar ise çocuğu bağımsız bir hak süjesi olarak konumlandırarak hem ölçümün birimini hem de araç seçiminin yönünü değiştirmektedir. İki ilke çatışmamaktadır. Çalışma, ödeme gücü ilkesinin yerine geçmeyi değil, onu çocuk lehine yeniden yönlendirmeyi önermektedir.

II. ÇOCUĞA YÖNELİK DESTEK ARAÇLARININ TÜRK VERGİ TEKNİĞİNDEKİ HUKUKÎ NİTELİĞİ

Önceki bölümde kurulan kuramsal ilişki, uygulanabilir bir çerçeveye dönüştürülmedikçe soyut kalacaktır. Bu bölümde alanın başlıca aracı olan vergi harcamaları ile bunların yol açtığı bölüşüm sorunları incelenmekte ve destek araçları Türk vergi tekniğine göre nitelendirilmektedir.

A. Kavram ve Verginin Gelir Tarafı

Çocuğa yönelik kamu maliyesi (public finance for children) yaklaşımı, uluslararası kuruluşların uygulamasında büyük ölçüde harcama ve bütçe tarafında gelişmiş bulunmaktadır.[60] Ne var ki devletin bir çocuğa ayırdığı kaynak yalnızca doğrudan harcadığı tutardan ibaret olmayıp vergi yoluyla almaktan vazgeçtiği

---

57 AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14.3.2024 (RG 19.4.2024, S 32522).

58 AYM, E.2003/48, K.2003/76 (n 16); kararla 4837 sayılı Kanun'un ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin 1. maddesi iptal edilmiştir.

59 UNICEF UK, Child Rights Impact Assessment: Template and Guidance for Local Authorities (Child Friendly Cities & Communities 2021) 5 <https://www.unicef.org.uk/child-friendly-cities> erişim tarihi 18 Haziran 2026.

60 UNICEF, Public Finance for Children (PF4C) (Bilgi Notu, 2019).

geliri de kapsamaktadır. Nitekim Çocuk Hakları Komitesi, taraf devletlerin çocuk haklarının gerçekleştirilmesi için vergiler dâhil iç kaynakları seferber etmesini istemekte, ailelerin ödeme gücünü dikkate almayan vergi rejimlerinin kaynak seferberliğinde hakkaniyetsizliğe yol açabileceğini vurgulamaktadır.[61] Azami mevcut kaynak ölçütünün vergilendirme yoluyla elde edilebilecek kaynakları da kapsadığı yönündeki değerlendirme aynı doğrultudadır.[62] Şu hâlde çocuğa duyarlı vergilendirme, çocuğun üstün yararının verginin gelir tarafında da gözetilmesini ifade etmekte olup harcama tarafındaki çocuğa duyarlı bütçelemenin ikamesi değil, gelir boyutundaki karşılığıdır.

Bu değerlendirme, ekonomik ve sosyal haklara ilişkin yerleşik ölçütlerin vergi alanına taşınması anlamına gelmektedir. Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi'ne göre asgari çekirdek yükümlülük taraf devletlerin öncelikli ödevi olup[63] bilinçli biçimde geriye götürücü tedbirler ancak azami mevcut kaynaklar ışığında tam olarak gerekçelendirilmek suretiyle kabul edilebilmektedir.[64] Çocuğa duyarlı vergilendirme kavramı, bu ölçütlerin verginin gelir boyutunda uygulanmasını ifade etmektedir.

Bununla birlikte, çocuğun üstün yararının vergi hukukuna özgü yorum ölçütleriyle aynı düzlemde ele alınması isabetli değildir. Vergi normlarının yorumunda hükmün lafzı, sistematik bağlamı ve konuluş amacı ile vergilerin kanunîliği ilkesi belirleyicidir. Çocuğun üstün yararı, ancak hükmün lafzı ve sistematiğinin birden fazla hukuken mümkün yoruma elverişli olduğu durumlarda, Anayasa'ya ve uluslararası sözleşmelere uygun yorumun yardımcı ölçütlerinden biri olarak gündeme gelebilir. Bu sınırlı alanın dışında üstün yarar ilkesinin, kanunî bir istisnanın kapsamını genişletmeye, yeni bir mahsup hakkı oluşturmaya, vergi oranını değiştirmeye veya kanunda öngörülmeyen bir aile desteğini idari ya da yargısal yorum yoluyla ihdas etmeye dayanak oluşturamayacağı unutulmamalıdır. Bu nedenle çalışmada asgari geçim indirimi, katma değer vergisi oranları, iade edilebilir destekler ve çocuk etki değerlendirmesi hakkında yapılan açıklamalar, mevcut vergi normlarının yorumlanmasından ziyade kanun koyucunun vergi politikasını oluştururken gözetmesi önerilen anayasal ve politik tercihlere ilişkindir. Metnin izleyen bölümlerinde bu ayrım, her uygulama alanında ayrıca belirtilmektedir.

---

61 CRC/C/GC/19 (n 13) par 74 ve 76.

62 Magdalena Sepúlveda Carmona, Aşırı Yoksulluk ve İnsan Hakları Özel Raportörünün Raporu (BM Belgesi A/HRC/26/28, 2014) par 25 <https://www.right-docs.org/doc/a-hrc-26-28/> erişim tarihi 27 Haziran 2026.

63 BM Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi, 3 No'lu Genel Yorum (1990): Taraf Devletlerin Yükümlülüklerinin Niteliği, par 10 <https://hrlibrary.umn.edu/gencomm/epcomm3.htm> erişim tarihi 27 Haziran 2026.

64 3 No'lu Genel Yorum (n 63) par 9.

B. Başlıca Araç Olarak Vergi Harcamaları ve Bölüşüm Sorunu

Vergi tarafında çocuğu desteklemenin bir aracı vergi harcamalarıdır. Vergi harcaması, en genel anlamıyla muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamalar dolayısıyla devletin almaktan vazgeçtiği vergi gelirini ifade etmektedir.[65] Bir başka deyişle, standart vergi yapısından belirli amaçlarla yapılan ve gelir kaybı doğuran sapmalardır.[66] Bu yönüyle vergi harcamaları, işlevsel olarak doğrudan kamu harcamalarına benzer özellik taşımaktadır.

Bu benzerliğe rağmen vergi harcamalarının doğrudan harcamadan ayrılan iki sorunlu yönü vardır. Birincisi, görünürlük ve denetim sorunudur: Vergi harcamaları bütçede açık bir ödenek kalemi olarak yer almadığından, daha az denetlenebilir olan bu yola yönelme eğilimi doğabilmektedir.[67] Sorunun ölçeği de küçük değildir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2025 Yılı Vergi Harcamaları Raporu'na göre vazgeçilen vergi tutarı gayri safi yurt içi hasılanın yaklaşık yüzde 5,1'ine ulaşmıştır.[68]

İkincisi ve bu çalışma bakımından daha önemlisi bölüşüm sorunudur. Artan oranlı bir tarifede matrahtan yapılan indirimin sağladığı avantaj mükellefin marjinal oranına göre belirlendiğinden, indirilen her bir liranın vergisel değeri üst dilimdeki mükellef için alt dilimdekinden daha büyüktür. Bu "baş aşağı" yapı, çocuk için matrahtan indirim biçiminde tanınan bir desteğin en çok yüksek gelirli ebeveyni, en az ise en muhtaç durumdaki çocuğu koruması sonucunu doğurmaktadır. Nitekim teşvik amaçlı vergi harcamalarının iktisadî açıdan güçlü kesimleri hedef alma eğiliminde olduğu belirtilmektedir.[69] Sorun bütün vergi harcamalarına aynı biçimde içkin değildir. Sabit oranla hesaplanan ve hesaplanan vergiden mahsup edilen bir indirim avantajı vergi diliminden bağımsızlaştırdığından, sorunun asıl kaynağı desteğin matrahtan indirim biçiminde kurgulanmasıdır.

C. Araç Seçimi: Matrahtan İndirim, Vergiden Mahsup ve İade Edilebilir Mahsup

Bölüşüm sorunu, araç seçiminin üstün yarar bakımından nötr olmadığını göstermektedir. Türk vergi tekniği bakımından dört araç birbirinden ayrılmalıdır: (i) matrahtan indirilen tutar, (ii) hesaplanan vergiden mahsup edilen ve mahsup edilemeyen kısmı iade edilmeyen tutar, (iii) hesaplanan vergiyi aşan kısmı hak sahibine ödenen tutar, (iv) vergi ilişkisi dışında yapılan doğrudan bütçe transferi. Karşılaştırmalı öğretide birinci araç için vergi indirimi (tax allowance), ikinci ve

---

65 Ebru Karaş ve Betül Hayrullahoğlu, 'Türkiye'de Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi' (2021) (44) Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 91, 92.

66 Özgür Saraç, 'Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri' (2010) (159) Maliye Dergisi 262, 265.

67 Karaş ve Hayrullahoğlu (n 65) 95.

68 Gelir İdaresi Başkanlığı, 2025 Yılı Vergi Harcamaları Raporu (GİB 2025) <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/planlar-ve-raporlar/vergi-harcamalari-raporlari> erişim tarihi 19 Haziran 2026.

69 Saraç (n 66) 271.

üçüncü araçlar için vergi kredisi (tax credit) terimi kullanılmaktaysa da "vergi kredisi" Türk vergi mevzuatında yerleşik bir kanun terimi değildir. Bu nedenle çalışmada araçlar teknik işleyişleriyle adlandırılmakta, ödünç terime yalnızca karşılaştırmalı hukuk bahsinde yer verilmektedir.

Matrahtan indirim yüksek geliri avantajlı hale getirirken, hesaplanan vergiden mahsup edilen bir indirim sağladığı avantajı vergi diliminden bağımsız kılarak daha yatay bir etki doğurmaktadır. Ancak mahsupla sınırlı bir indirim, vergi borcu bulunmayan veya çok düşük olan haneye ulaşamaz. Bu boşluğu kapatan araç, hesaplanan vergiyi aşan kısmı iade edilen (*refundable*) indirimdir. Aşan kısım, gelirleri vergi ödemeyecek kadar düşük olan hanelere nakden ödenmektedir.[70] Bu üçüncü araç, klasik mahsubun ötesine geçerek vergi sistemi üzerinden yürütülen bir sosyal transfere yaklaşmakta, karma niteliği hukukî rejimi bakımından da önem taşımaktadır. Bununla birlikte iade edilebilirlik tek başına yeterli değildir. Aracın bir asgari kazanç eşiğine bağlanması hâlinde en düşük gelirli haneler, yeterli kazançları bulunmadığı için destekten yine kısmen veya tamamen yararlanamayabilecektir.[71] Karşılaştırmalı bulgular da çocuğa yönelik desteğin vergi sistemine taşınmasının, tasarıma bağlı olarak dikey yeniden dağıtımı güçlendirebildiğini göstermektedir.[72] Şu hâlde çocuğa duyarlı bir vergilendirme, araç seçimini en muhtaç çocuğa fiilen ulaşma ölçütüne bağlamak durumundadır.

Araç seçiminin bölüşüm bakımından taşıdığı önem, Türk hukukundan somut bir örnekle görülebilir. Gelir Vergisi Kanunu, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirin yüzde onunu aşmamak kaydıyla matrahtan indirilmesine imkân tanımaktadır.[73] İlk bakışta çocuğun eğitim ve sağlık hakkını destekler görünen bu teşvik iki nedenle en muhtaç çocuğa ulaşamamaktadır. Matrahtan indirim olduğundan baş aşağı etkiyle en çok üst dilimdeki mükellefi korumakta, yalnızca yıllık beyanname veren mükelleflere açık olduğundan da ücretleri nihaî olarak tevkifat yoluyla vergilendirilen geniş ücretli kitlesini dışarıda bırakmaktadır.[74]

Bu sonucun ağırlığı, sorunun ölçeğiyle birlikte belirginleşmektedir. Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre 2024 yılında çocukların yüzde 31,9'u yoksulluk riski altındadır.[75] Bu veri bir hukuk normunun yorumuna ilişkin olmayıp, matrah-

---

70 Center on Budget and Policy Priorities, 'Policy Basics: Federal Tax Expenditures' (2020).

71 Tax Policy Center, 'What Is the Child Tax Credit?' (Briefing Book, 2025) <https://taxpolicycenter.org/briefing-book/what-child-tax-credit> erişim tarihi 27 Haziran 2026.

72 Ferrarini, Nelson ve Höög (n 7) 17-18.

73 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, m 89/1-2; uygulama için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirilecek Eğitim ve Sağlık Harcamaları Rehberi (GİB, t.y.).

74 GİB, Eğitim ve Sağlık Harcamaları Rehberi (n 73); rehberde, ücretleri nihaî olarak tevkif suretiyle vergilendirilen ücretlilerin bu indirimden yararlanamayacağı belirtilmektedir.

75 Türkiye İstatistik Kurumu, Türkiye'deki Çocuklar, 2024 (TÜİK 2025) 27 <https://www.tuik.gov.tr/media/announcements/Turkiye_Cocuk_2024TR.pdf> erişim tarihi 22 Haziran 2026.

tan indirime dayalı teşviklerden en yoksul haneye de fiilen ulaşan araçlara geçiş yönündeki politika önerisinin dayanağını oluşturmaktadır.

Bu yapı, kamu kaynaklarının dağılımıyla birlikte okunduğunda ayrıca anlam kazanmaktadır. Devlet vergi harcamaları yoluyla gayri safi yurt içi hasılanın yüzde 5,1'i düzeyinde bir gelirden vazgeçerken, çocuğa yönelik sosyal koruma harcamasının 2023 yılında bu hasılanın ancak yüzde 0,97'sine ulaşması öngörülmüştür.[76] İki gösterge doğrudan karşılaştırılabilir olmamakla birlikte, vazgeçilen vergi gelirlerinin önemli bir bölümünün tasarımı gereği en muhtaç çocuğa ulaşmaması, kanun koyucunun araç tercihine ilişkin bir vergi politikası sorunudur.

III. ÜSTÜN YARAR ÖLÇÜTÜNÜN SINANMASI: ÇOCUĞUN HUKUKÎ KONUMLARI BAKIMINDAN TÜRK HUKUKU

Önceki bölümlerde temellendirilen üstün yarar ölçütü, bu bölümde çocuğun yukarıda ayrılan üç hukukî konumu bakımından ayrı ayrı sınanmaktadır. Birinci konum çocuğun bizzat mükellef olduğu hâllere, ikincisi asgari geçim indiriminden asgari ücret istisnasına geçişe, üçüncüsü ise çocuğun temel ihtiyaçlarına uygulanan katma değer vergisine ilişkindir.

A. Birinci Konum: Çocuğun Bizzat Mükellef Olduğu Hâller

Çocuk, kendisine ait gelir, servet veya harcama bulunduğunda vergi ilişkisinin doğrudan süjesidir. Vergi Usul Kanunu mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanunî ehliyet aramadığından küçüğün mükellefiyeti, fiil ehliyetinden bağımsız olarak doğmaktadır.[77] Miras veya bağış yoluyla edinilen taşınmazın kira geliri ile sosyal medya içerik üreticiliğinden elde edilen kazançlar bu konumun güncel örnekleridir.[78] Mükellefiyet çocuğa ait olmakla birlikte vergi ödevleri kanunî temsilci tarafından yerine getirilmektedir. Ödevin muhatabı ile hakkın sahibinin farklı kişiler olması iki sonuç doğurur. Birincisi, çocuğun hukukî durumu temsilcinin ifa davranışına bağlanmaktadır. İkincisi, temsilcinin ihmalinden doğan yükün çocuğun malvarlığına yansıması ihtimali gündeme gelmektedir.

Üstün yararın bu konumdaki işlevi, çocuğa kanunda öngörülmeyen bir muafiyet sağlamak değildir. İşlev, mükellefiyet hukukunun usul güvenceleri içinde belirmektedir. Tebligatın muhatabı, sürelerin işlemesi, çocuğa ait malvarlığının korunması ve ceza muhataplığı gibi hususlarda lafız birden fazla hukuken mümkün yoruma elverişli olduğunda, çocuğun malvarlığını ve hukukî korunmasını gözeten yorum tercih edilmelidir. Bireysel başvuru yolunda ise Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik üstün yarar içtihadı, çocuğun malvarlığını etkileyen vergisel işlemler

---

[76] UNICEF, Child-Focused Budget Analysis in Türkiye (UNICEF Türkiye 2023) 27-30 <https://www.unicef.org/turkiye/en/reports/child-focused-budget-analysis-türkiye-0> erişim tarihi 23 Haziran 2026; rapordaki oranlar 2023 yılına ilişkin öngörülerdir.

[77] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (n 32).

[78] Bkz. (n 33).

bakımından da işletilebilir niteliktedir. Bu konum izleyen iki konumdan bir bakımdan ayrılır: Buradaki sorun bölüşüm değil, ödevin ifası ve usul güvencesidir.

B. İkinci Konum: Mükellef Ebeveyn ve Asgari Geçim İndiriminden Asgari Ücret İstisnasına Geçiş

2008-2021 yılları arasında uygulanan asgari geçim indirimi, ücretlinin ödeme gücünü kendisinin ve ailesinin asgari geçimini gözeterek düzelten bir araçtı. Mülga hükme göre indirimin hesabında asgari ücretin yıllık brüt tutarının mükellefin kendisi için yüzde 50'si, çalışmayan ve geliri olmayan eşi için yüzde 10'u, ilk iki çocuğun her biri için yüzde 7,5'i, üçüncü çocuk için yüzde 10'u ve diğer çocukların her biri için yüzde 5'i esas alınmakta, bu toplamın gelir vergisi tarifesinin birinci dilimine uygulanan oranla (yüzde 15) çarpılmasıyla bulunan tutar, ücret üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmekteydi.[79] Şu hâlde asgari geçim indirimi, teknik niteliği itibarıyla bir matrah indirimi değil, sabit oranla hesaplanan, hesaplanan vergiden mahsup edilen ve mahsup edilemeyen kısmı iade edilmeyen bir indirimdi.[80] Nitelendirme önemlidir zira indirimin birinci dilim oranıyla hesaplanması sağladığı avantajı marjinal dilimden bağımsız kıldığından araç baş aşağı etkiyi taşımıyordu. Buna karşılık iade edilmezlik, en düşük gelirli haneler bakımından sınırını oluşturuyordu. Medenî hâle ve özellikle çocuk sayısına göre farklılaşan yapısıyla indirim, sınırlı da olsa çocuğa duyarlı bir unsur barındırmaktaydı.[81] Asgari ücretlinin vergilendirilmesinin ödeme gücü ilkesiyle ilişkisi öğretide bir süredir tartışılmaktadır.[82]

Bu düzen, 7349 sayılı Kanun'la değişmiştir. Anılan Kanun, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesine eklediği bentle, hizmet erbabının ücretinin, ödemenin yapıldığı ayda geçerli asgari ücretin brüt tutarından işçi sosyal güvenlik ve işsizlik sigortası primleri düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden kısmını gelir vergisinden istisna etmiş, buna paralel olarak asgari geçim indirimini düzenleyen 32. maddeyi 1.1.2022 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırmıştır.[83] İki husus özellikle vurgulanmalıdır: Birincisi, istisna yalnızca asgari ücret düzeyinde çalışanlara özgü değildir. Ücret düzeyi ne olursa olsun bütün hizmet erbabının ücretinin asgari ücrete isabet eden kısmı istisna kapsamındadır. İkincisi, istisna

---

79 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, mülga m 32; oranların uygulaması için bkz. 265 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

80 265 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Mahsup esasına dayalı bu yapıda indirim, hesaplanan vergiyle sınırlı olarak uygulanmakta; aşan kısım için iade öngörülmemekteydi.

81 Uygulamanın ayrıntısı için bkz. İmdat Türkay, 'Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması' (2017) 3(5) İş ve Hayat 135.

82 Musa Gök ve A Zafer Yalçın, 'Türkiye'de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Gruplarınki ile Karşılaştırılması' (2015) 13(1) Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 219.

83 22.12.2021 tarihli ve 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG 25.12.2021, S 31700), m 2 ve m 3; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, m 23/1-(18).

çocuk sayısından ve medenî hâlden bağımsız, yeknesak bir avantaj sağlamaktadır. Önceki rejimdeki aile durumuna göre farklılaşma böylece ortadan kalkmış, çocuklu ve çocuksuz ücretli aynı vergi avantajından yararlanır hâle gelmiştir.

Geçişin bölüşüm etkisi, basit bir hane tipi karşılaştırmasıyla görülebilir (Tablo 1). 2021 yılında aylık brüt asgari ücret 3.577,50 TL, kesintiler sonrası gelir vergisi matrahı 3.040,88 TL ve birinci dilim oranıyla hesaplanan aylık vergi 456,13 TL idi.[84] Aynı yıl asgari geçim indirimi bekâr ücretli için aylık 268,31 TL, eşi çalışmayan ve iki çocuklu ücretli için 402,47 TL, eşi çalışmayan ve üç çocuklu ücretli için ise 456,13 TL olarak hesaplanmaktaydı. Dikkat çekici olan şudur: Eşi çalışmayan üç çocuklu asgari ücretlinin indirimi hesaplanan vergiye denk geldiğinden bu hane eski rejimde de fiilen gelir vergisi ödememekteydi. Dört ve daha fazla çocukta hesaben daha yüksek çıkan indirim ise iade edilmezlik nedeniyle hesaplanan vergiyle sınırlı kalmaktaydı. İstisna rejimi bütün bu haneler için vergiyi sıfırlamıştır. Şu hâlde geçişte tipik hane profilleri bakımından mutlak anlamda kaybeden yoktur. En büyük mutlak kazancı çocuksuz ücretliler elde etmiş, çok çocuklu asgari ücretli hanelerin kazancı sıfıra yakın kalmıştır. Ortadan kalkan şey, vergi avantajının çocuk sayısına göre farklılaşmasıdır.

Tablo 1. Asgari ücretlinin gelir vergisi yükü: Asgari geçim indirimi rejimi ile istisna rejiminin karşılaştırması (2021 parametreleri, aylık, TL)

Hane tipi	AGİ tutarı	Eski rejimde ödenen vergi	İstisna rejiminde vergi	Aylık kazanç
Bekâr, çocuksuz	268,31	187,82	0	187,82
Evli (eş çalışmıyor), çocuksuz	321,98	134,15	0	134,15
Evli (eş çalışmıyor), 2 çocuk	402,47	53,66	0	53,66
Evli (eş çalışmıyor), 3 çocuk	456,13	0,00	0	0,00
Evli (eş çalışmıyor), 4 çocuk	456,13 (hesaben 482,96)	0,00	0	0,00

Kaynak: *Yazar tarafından, 2021 yılı asgari ücreti (brüt 3.577,50 TL/ay) ve mülga GVK m. 32'deki oranlar esas alınarak hesaplanmıştır. Hesaplama, yılın ilk aylarına ilişkin olup birinci dilim (%15) varsayımına dayanmakta ve damga vergisi ile yıl içinde üst dilime geçişin etkileri ihmal edilmektedir. Dört çocuklu hanede hesaben 482,96 TL olan indirim, iade edilmezlik nedeniyle hesaplanan vergiyle sınırlıdır.*

Bu tablo, normatif değerlendirmenin zeminini belirlemektedir. Geriye götürme yasağı hakkın kullanım düzeyinde bir azalmayı esas aldığından,[85] tipik

[84] Asgari Ücret Tespit Komisyonu'nun 28.12.2020 tarihli ve 2020/1 sayılı Kararı (RG 30.12.2020, S 31350). Tablodaki vergi ve indirim tutarları bu parametrelerle yazar tarafından hesaplanmıştır.

[85] 3 No'lu Genel Yorum (n 63) par 9.

hane profillerinde mutlak kaybın bulunmadığı bu geçişi teknik anlamda geriye götürücü bir tedbir olarak nitelemek güçtür. Ancak geçişle birlikte vergi sistemi, ücretliler bakımından çocuğa özgülenmiş yegâne genel aracını yitirmiş ve çocuklu ve çocuksuz haneler, ödeme güçleri farklı olduğu hâlde özdeş vergisel muameleye tabi kılınmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik formülüyle vergide eşitlik, malî gücü aynı olanların aynı, farklı olanların ayrı vergilendirilmesini gerektirdiğinden[86] ve çocuk sayısının ödeme gücünü etkileyen bir kişisel durum unsuru olduğu açık olduğundan, yeknesak istisna eşitlik ilkesiyle gerilim içindedir. Buraya kadarki değerlendirme, yürürlükteki anayasa hukuku ölçütlerine dayanan bir hukukî değerlendirmedir.

Bundan sonrası ise vergi politikası düzlemine aittir ve bu nedenle iki düzlem burada özenle ayrılmalıdır. Çocuğa duyarlı bir araçtan çocuğa kayıtsız bir araca geçilirken, geçişin çocuklar üzerindeki etkisinin değerlendirildiğini gösteren bir kayıt bulunmamaktadır. Yürürlükteki hukuk yasama organına böyle bir kayıt tutma ödevi yüklememektedir. Üstün yararın usul kuralı boyutu[87] bir Komite genel yorumundan kaynaklandığından kanun koyucuyu bağlayan bir norm oluşturmamakta, ancak kanun koyucunun araç tercihinde gözetmesi önerilen bir ölçüt sunmakta ve geriye götürücü tedbirlere ilişkin uluslararası ölçütlerle de uyum göstermektedir.[88] Bu ölçütün bir çocuk etki değerlendirmesi kurumuna dönüştürülmesi önerisi, çalışmanın V. bölümünde olması gereken hukuk bakımından ele alınmaktadır.

Geçiş, ödeme gücü ilkesinden uzaklaşma anlamı da taşımaktadır. Burada kaydedilen husus hukukî bir sonuç değil, bir vergi politikası gözlemidir. Asgari ücret istisnasının yol açtığı gelir kaybının dolaylı vergilerle telafi edilmesi hâlinde yük, görece düşük gelirli kesimler üzerinde yoğunlaşacaktır. Zira dolaylı vergiler düşük gelirlilerin bütçeleri içinde daha büyük bir pay tutmaktadır.[89] Gözlem, birinci sınama alanı ile ikinci sınama alanı arasındaki bağı göstermekle birlikte, bundan doğrudan bir hukukî sonuç çıkarılmamaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, evli olmayan bir babanın çocuğu için ödediği nafakayı vergi matrahından indirememesini, evli babaya tanınan imkândan haklı gerekçe olmaksızın yoksun bırakılma sayarak Sözleşme'nin 14. maddesinin 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesiyle birlikte ihlali saymış[90], çocuk yardımına

86 AYM, E.1994/80, K.1995/27 (n 16).

87 CRC/C/GC/14 (n 34) par 6(c).

88 Sepúlveda Carmona (n 62) par 28.

89 Büşra Özden, Hale Balseven ve Fulya Çelebi, 'Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz' (2023) (70) Maliye Çalışmaları Dergisi 84.

90 P.M. / Birleşik Krallık (AİHM, Başvuru No 6638/03, 19.7.2005).

erişimde oturma izninin türüne dayalı bir ayrımı da 14. maddenin 8. maddeyle birlikte ihlali olarak nitelendirmiştir.[91]

Mahkeme'nin yakın tarihli bir içtihadı, denetimin çocuğun durumuna dayalı ayrımcılığa da uzandığını göstermektedir. Ağır engelli çocuğunun ihtiyaçlarına uygun konut edinen babaya emlak vergisi istisnasının tanınmaması, çocuğun engelliliğine dayalı dolaylı ayrımcılık olarak 14. madde ile 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin birlikte ihlali sayılmıştır.[92] Mahkeme genel ekonomik ve sosyal tedbirlerde taraf devletlere geniş bir takdir marjı tanımaktaysa da[93] anılan kararlar, çocuğa ve aileye ilişkin vergisel ayrımların bu marja rağmen ayrımcılık denetimine tabi olduğunu ortaya koymakta ve Türk hukukundaki düzenlemelerin bireysel başvuru yoluyla denetiminde de yol gösterici olmaktadır.

C. Üçüncü Konum: Çocuğun Temel İhtiyaçlarında Katma Değer Vergisi

İkinci sınama alanı, çocuğun temel ihtiyaçlarına uygulanan katma değer vergisidir. Bu alanda çocuk hukukî mükellef değil, verginin ekonomik yükünün hane üzerinden yansıdığı tüketicidir. Buradaki çözümleme bu nedenle mükellefiyet hukukunun değil verginin bölüşüm etkisinin alanına girmekte, normatif sonucu da doğrudan bir mükellefiyet ölçütü olarak değil düzenleyici tercihlere yön veren bir ölçüt olarak belirmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda kanunî oran yüzde 10 olup Cumhurbaşkanı bu oranı dört katına kadar artırmaya ve yüzde 1'e kadar indirmeye yetkilidir.[94] Bu yetki çerçevesinde 2023 yılında genel oran yüzde 20'ye, indirimli oran yüzde 10'a yükseltilmiş,[95] temel gıda maddelerinde oran ise 2022 yılında yüzde 1'e indirilmiştir.[96] Verginin çocuğun temel ihtiyaçları üzerindeki görünümü yeknesak değildir: basılı kitap ve süreli yayın teslimleri istisna kapsamında,[97] temel gıda yüzde 1 oranında vergilendirilirken kırtasiye ürünleri, giyim eşyası, hijyen ürünleri ve pek çok sağlık malzemesi genel veya indirimli oranda vergilendirilmeye devam etmektedir.

Katma değer vergisi bir tüketim vergisi olduğundan, gelirlerinin daha büyük bölümünü tüketime ayıran düşük gelirli hanelerin yükü görece ağırdır. Türkiye verileriyle yapılan ampirik çalışmalar, dolaylı vergilerin gelir dağılımını bozucu etkisini[98] ve katma değer vergisinin düşük gelirli haneler aleyhine işleyen ya-

---

91 Okpisz / Almanya (AİHM, Başvuru No 59140/00, 25.10.2005) § 34; aynı yönde Niedzwiecki / Almanya (AİHM, Başvuru No 58453/00, 25.10.2005) § 33.

92 Guberina / Hırvatistan (AİHM, Başvuru No 23682/13, 22.3.2016) § 78-79 ve 99.

93 Burden / Birleşik Krallık [BD] (AİHM, Başvuru No 13378/05, 29.4.2008) § 60.

94 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (RG 2.11.1984, S 18563), m 28.

95 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG 7.7.2023, S 32241).

96 5189 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (RG 13.2.2022, S 31749).

97 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, m 13/1-(n); bent 7161 sayılı Kanun'la eklenmiş, 7166 sayılı Kanun'la bugünkü kapsamına kavuşmuştur.

98 Özden, Balseven ve Çelebi (n 89).

pısını[99] ortaya koymaktadır. Öğretide de vergi yükünün ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayanmasının vergilemede adaletten uzaklaşma sonucunu doğurduğu belirtilmektedir.[100] OECD bünyesinde yapılan kapsamlı bir çalışma ise indirimli oranların yeniden dağıtım aracı olarak hedefleme kapasitesinin sınırlarına işaret etmektedir, zira indirimli orandan mutlak tutar itibarıyla en çok, tüketimi yüksek olan varlıklı haneler yararlanmaktadır.[101] Yapı çocuk bakımından ayrıca ağırlaşmaktadır: katma değer vergisi hanedeki çocuk sayısını dikkate almadığından çok çocuklu ve dar gelirli hane, zorunlu tüketim sepeti üzerinden orantısız bir yük taşımaktadır.[102]

Üstün yarar ölçütünün bu alandaki işleyişi, kanal ayrımına sadık kalınarak somutlaştırılabilir. Yorum ilkesi düzeyinde ölçüt, oran listelerindeki kavramların kapsamına ilişkin tereddütlerde işlev görecektir. Bir ürünün indirimli orana tabi gıda maddeleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin lafız ve sistematik içinde tereddütlü olduğu bir uyuşmazlıkta, çocuğun beslenmesi ve gelişimi bakımından zorunlu ürün lehine yorum üstün yararın gereğidir. Bu işleyiş, Danıştay'ın istisna hükümlerinin yorum yoluyla genişletilemeyeceği yönündeki içtihadıyla çelişmez,[103] zira söz konusu olan lafzın dışına çıkmak değil, lafzın bıraktığı tereddüt alanında tercih ölçütü kullanmaktır. Oranların düzeyine ilişkin tercihler ise yorumla düzeltilemeyecek, bu düzeydeki değerlendirme ancak düzenleyici işlemlerin yargısal denetiminde ve siyasal süreçte, çocuk etki değerlendirmesi aracılığıyla işletilebilecektir.

IV. KARŞILAŞTIRMALI HUKUK: ÇOCUĞA YÖNELİK DESTEK MODELLERİ VE TÜRKİYE'NİN KONUMU

Çocuğa duyarlı bir vergilendirmenin araç seçiminde yol gösterebilecek yaklaşımlar aşağıda ülke örnekleri üzerinden incelenmektedir: İade edilebilir vergi mahsubu (Amerika Birleşik Devletleri), aile bölümü (Fransa), matrahtan indirim ile nakdî yardımı eklemleyen ikili sistem (Almanya), evrensel çocuk yardımı (Norveç) ve vergi içi araçtan transfere geçiş (Birleşik Krallık). Amaç, incelenen ülke sayısını çoğaltmak değil, araç tiplerini ve bunların üstün yarar ölçütü karşısındaki durumunu değerlendirmektir.[104]

---

99 Uğur Akkoç, Selçuk Gemicioğlu ve Burça Kızılırmak, 'Türkiye'de Dolaylı Vergi Yükü ve Dolaylı Vergilerin Artan Oranlılığı' (2023) 31(55) Sosyoekonomi 321.

100 Özalp Kılıç, 'Türkiye'de Vergi Adaleti' (2018) (66) Akademik Bakış Dergisi 396, 402.

101 OECD/Korea Institute of Public Finance, The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries (OECD Tax Policy Studies No 22, OECD Publishing 2014).

102 Birleşmiş Milletler Çocuk Haklarına Dair Sözleşme (1989), m 6 ve m 27.

103 Bkz. (n 40).

104 Ferrarini, Nelson ve Höög (n 7) 7.

A. Amerika Birleşik Devletleri: Kısmen İade Edilebilir Vergi Mahsubu

Amerikan federal hukukunda çocuk desteği, esas itibarıyla bir çocuk vergi kredisi (*child tax credit*) biçiminde örgütlenmiştir. Kredi, nitelikli çocuk başına 2.200 dolara kadar çıkmakta ve bunun 2026 yılı için 1.700 dolara kadar olan kısmı iade edilebilir nitelik taşımaktadır.[105] Ne var ki iade edilebilirlik bir kazanç eşiğine bağlanmıştır. Kanun, kredinin iade edilebilir kısmını mükellefin 2.500 doları aşan kazancının yüzde 15'i olarak hesaplamıştır.[106] Bunun sonucu, en düşük gelirli ve desteğe en çok ihtiyaç duyan hanelerin kredinin tamamından yararlanamamasıdır.[107]

Bu tasarım tercihinin sonuçları, 2021 yılındaki geçici genişleme deneyiminde gözlemlenmiştir. 2021'de kredi, altı yaşından küçük çocuklar için 3.600, altı-on yedi yaş için 3.000 dolara çıkarılmış ve kazanç eşiği kaldırılarak tam iade edilebilir hâle getirilmiştir.[108] Bu dönemde tamamlayıcı yoksulluk ölçütüne (*Supplemental Poverty Measure*) göre çocuk yoksulluğu 2020'deki yüzde 9,7'den 2021'de tarihî düşük düzey olan yüzde 5,2'ye inmiştir.[109] Genişleme sona erince oran 2022'de yüzde 12,4'e, 2023'te yüzde 13,7'ye çıkmış, 2024'te ise yüzde 13,4 ile 2023 düzeyinden istatistiksel olarak farklılaşmamıştır.[110] Veriler çalışmanın savını desteklemektedir: kazanç eşiğinin kaldırılıp aracın tam iade edilebilir kılınması desteği en yoksul çocuğa ulaştırmakta, eşiğe bağlı yapı ise tam da bu kesimi dışarıda bırakmaktadır.

B. Fransa: Aile Bölümü (Quotient Familial)

Fransız modelinde hane geliri, ailenin bileşimine göre belirlenen bir pay (*part*) sayısına bölünmektedir. Artan oranlı tarife pay başına gelire uygulanmakta ve sonuç yeniden pay sayısıyla çarpılarak verginin nihaî tutarına ulaşılmaktadır.

---

105 Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi Kanunu (Internal Revenue Code), 26 U.S.C. § 24(h)(2) ve (h)(5) <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/24> erişim tarihi 30 Haziran 2026; 2026 yılına ilişkin tutarlar için IRS, Rev. Proc. 2025-32, § 4.05 <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-25-32.pdf> erişim tarihi 30 Haziran 2026.

106 26 U.S.C. § 24(d)(1)(B)(i) ile birlikte § 24(h)(6).

107 Tax Policy Center (n 71).

108 2021 yılında yürürlükte olan hâliyle 26 U.S.C. § 24(i) (American Rescue Plan Act — Pub. L. 117-2 ile eklenmiş; 2025 tarihli Pub. L. 119-21 ile fıkra farklı bir içerikle yeniden düzenlenmiştir); uygulama için IRS, 'Tax Year 2021/Filing Season 2022 Child Tax Credit: Topic A' <https://www.irs.gov/credits-deductions/tax-year-2021-filing-season-2022-child-tax-credit-frequently-asked-questions-topic-a-2021-child-tax-credit-basics> erişim tarihi 30 Haziran 2026.

109 US Census Bureau, 'Child Poverty Fell to Record Low 5.2% in 2021' (13.9.2022) <https://www.census.gov/library/stories/2022/09/record-drop-in-child-poverty.html> erişim tarihi 30 Haziran 2026.

110 US Census Bureau, Poverty in the United States: 2023 (P60-283, 2024) <https://www.census.gov/library/publications/2024/demo/p60-283.html> erişim tarihi 30 Haziran 2026; US Census Bureau, Poverty in the United States: 2024 (P60-287, 2025) <https://www.census.gov/library/publications/2025/demo/p60-287.html> erişim tarihi 30 Haziran 2026.

Kanuna göre bakılan ilk iki çocuğun her biri yarımşar, üçüncü ve sonraki her çocuk birer tam pay eklemektedir.[111] Böylece hanedeki çocuk sayısı arttıkça pay başına gelir düşmekte ve ailenin tabi olduğu marjinal dilim gerilemektedir. Savunucularına göre düzenek aileye özel bir yardım niteliği taşımamakta, eşdeğer yaşam standardındaki farklı büyüklükteki aileler arasında vergi yükünün adil dağılımını sağlayan, artan oranlı verginin mantıkî bir bileşenini oluşturmaktadır.[112] Bununla birlikte avantaj bir üst sınıra (*plafonnement*) bağlanmıştır: Ek her yarım payın sağladığı vergi indirimi, 2025 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinden itibaren 1.807 avro ile sınırlıdır.[113] Tavanın gerekçesi açıkça yeniden dağıtımdır. Tavan, matrah temelli aile desteklerinin baş aşağı etkisine karşı getirilmiş bir düzeltme olarak okunabilir.[114] Modelin üstün yarar ölçütü karşısındaki başlıca zaafı yapısaldır: vergi ödemeyen haneye aile bölümü hiçbir varlık aktaramamaktadır.

C. Almanya: İkili Sistem ve "En Lehte Olanı" Denetimi

Alman sistemi, çocuğun asgari geçim düzeyinin vergi dışı bırakılmasını anayasal bir gereklilik olarak kavramaktadır. Federal Anayasa Mahkemesi'ne göre ailenin asgari geçimine karşılık gelen tutar gelir vergisinden istisna edilmek zorundadır ve yalnızca bu tutarı aşan gelir vergilendirilebilir.[115] Mahkeme 1998 tarihli kararıyla bu güvenceyi genişletmiş, çocuğun bakım ve eğitim ihtiyacının da ebeveynin vergilendirilebilir gelirinin dışında tutulması gerektiğine hükmetmiştir.[116] Gelir Vergisi Kanunu bu içtihadı iki araçla kurumsallaştırmaktadır: Çocuğun maddî asgari geçimi için ebeveyn başına 3.414 avro ve bakım, eğitim ile öğretim ihtiyacı için ebeveyn başına 1.464 avro tutarında matrah indirimleri (birlikte vergilendirilen eşlerde tutarlar iki katına çıkmaktadır)[117] ile nakdî çocuk yardımı (*Kindergeld*). Ayırt edici yön, vergi idaresinin resen yürüttüğü "en lehte olanı belirleme" denetimidir (*Günstigerprüfung*). İdare, çocuk indiriminin mi

---

111 Fransız Genel Vergi Kanunu (Code général des impôts) m 194; uygulama için BOFiP, BOI-IR-LIQ-10-20-20-10 <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2028-PGP.html/identifiant=BOI-IR-LIQ-10-20-20-10-20140326> erişim tarihi 2 Temmuz 2026.

112 Henri Sterdyniak, 'In Defense of France's Family Quotient' (OFCE le Blog, 2012) <https://www.ofce.sciences-po.fr/blog/in-defense-of-frances-family-quotient/> erişim tarihi 2 Temmuz 2026.

113 Code général des impôts, m 197, I-2; güncel tutar için BOFiP, BOI-IR-LIQ-20-20-20 (7.4.2026 tarihli versiyon) <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2494-PGP.html/identifiant=BOI-IR-LIQ-20-20-20-20260407> erişim tarihi 2 Temmuz 2026.

114 Denis Boisnault ve Anne Fichen, 'Children, Family Policy and Taxation: Transfers from the Welfare and Tax Redistribution System to Families in 2014' (2015) Trésor-Economics No 142, 7 <https://www.tresor.economie.gouv.fr/Articles/9eec0943-7d25-48cc-9782-ceadb285352c> erişim tarihi 2 Temmuz 2026.

115 BVerfGE 82, 60 (n 25).

116 BVerfGE 99, 216 (10.11.1998, 2 BvR 1057/91 vd.); karara göre çocuğun bakım (Betreuungsbedarf) ve eğitim (Erziehungsbedarf) ihtiyacı da ebeveynin vergilendirilebilir gelirinin dışında tutulmalıdır <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv099216.html> erişim tarihi 4 Temmuz 2026.

117 EStG § 32/6 (n 26).

yoksa nakdî yardımın mı mükellef bakımından daha elverişli olduğunu hesaplayıp lehte olanı uygulamakta, indirimin uygulandığı hâllerde alınmış çocuk yardımı tarhiyatta mahsup edilmektedir.[118] Model, ödeme gücü mantığını yeniden dağıtım mantığıyla birleştirmesi ve seçimi mükellef lehine idareye yüklemesi bakımından öğreticidir. Temel zaafı iki aracın birlikte yönetilmesinden doğan idarî karmaşıklıktır. Belirleyici yönü ise çocuğun asgari geçim payının vergi dışı bırakılmasını anayasal bir zorunluluk saymasıdır.

D. Norveç: Evrensel Çocuk Yardımı

Norveç'te çocuk desteği vergi sisteminin içinden değil, gelir testine tabi olmayan evrensel bir sosyal yardım aracılığıyla sağlanmaktadır. Çocuk Yardımı Kanunu uyarınca yardım, on sekiz yaşından küçük bir çocuğun bakımını sürekli üstlenen kişiye,[119] hiçbir gelir veya ihtiyaç testine bağlı olmaksızın ve vergiden muaf biçimde ödenmektedir.[120] Model, çocuk desteğini vergi hukukunun tümüyle dışına çıkarması bakımından öğreticidir. Ne var ki evrensellik bir İskandinav değişmezi değildir. Danimarka'da çocuk ve genç yardımı, belirli bir eşiği aşan gelirlerde kademeli olarak azaltılmaktadır.[121] Norveç modeline yöneltilebilecek başlıca endişe ise yüksek vergi yükü ve malî sürdürülebilirliktir.

E. Birleşik Krallık: Vergi İçi Araçtan Transfere Geçiş

Birleşik Krallık deneyimi, incelenen örneklere göre ters yönlü bir hareketi örneklemesi bakımından ayrıca ele alınmayı gerektirmektedir. Çocuk vergi kredisi (*child tax credit*) 5.4.2025 tarihi itibarıyla kaldırılarak destek, vergi sistemi dışındaki *Universal Credit*'e taşınmıştır.[122] Buna karşılık evrensel çocuk yardımı, belirli bir eşiği aşan gelirlerde kademeli olarak geri alınan bir vergi yükümlülüğüne bağlanmıştır.[123] Destek böylece bir yandan vergi kanalından çıkarılmış, öte

---

118 EStG § 31; uygulamanın açıklaması için Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Questions about Child Benefits in Germany (WD 4 - 3000 - 025/25, 2025) 4 <https://www.bundestag.de/resource/blob/1105318/WD-4-025-25_EN-pdf.pdf> erişim tarihi 1 Temmuz 2026.

119 Norveç Çocuk Yardımı Kanunu (Lov 8 mars 2002 nr 4 om barnetrygd — barnetrygdloven); kanun hakkında bkz. Norveç Hükümeti (Regjeringen) <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/barnetrygdloven/id448391/> erişim tarihi 2 Temmuz 2026.

120 Norveç Hükümeti (Regjeringen), 'Child Benefit' <https://www.regjeringen.no/en/topics/families-and-children/innsiktsartikler/familiepolitikk/barnetrygd/id749570/> erişim tarihi 2 Temmuz 2026.

121 Borger.dk, 'Børne- og ungeydelse' <https://www.borger.dk/familie-og-boern/Familieydelser-oversigt/Boerne-ungeydelse> erişim tarihi 6 Temmuz 2026; 2026 yılında belirlenen eşiği (961.100 Danimarka kronu) aşan gelire sahip ebeveynin yardım payı, aşan kısmın yüzde 2'si oranında azaltılmaktadır.

122 GOV.UK, 'Tax credits ended on 5 April 2025' <https://www.gov.uk/tax-credits-have-ended> erişim tarihi 30 Haziran 2026.

123 Birleşik Krallık Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003, Kısım 10 Bölüm 8 (s 681B-681H; Finance Act 2012, Sch 1 ile eklenmiştir) <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1/part/10/chapter/8> erişim tarihi 2 Temmuz 2026; eşikler için GOV.UK, 'High Income Child Benefit Charge' <https://www.gov.uk/child-benefit-tax-charge> erişim tarihi 2 Temmuz 2026.

yandan yüksek gelirlerde vergi kanalı üzerinden geri alınır hâle gelmiştir. Deneyim, vergi içi araçlar ile transfer araçları arasındaki sınırın geçişken olduğunu ve hukukî nitelendirmede belirleyici olanın aracın adı değil, kimden alınıp kime hangi ölçüte göre verildiği olduğunu göstermektedir. Türk hukuku bakımından da 2022 geçişi, araç değişikliğinin bölüşüm sonucunu aracın adından bağımsız olarak değiştirdiğini ortaya koymaktadır.

Tablo 2. Karşılaştırmalı analiz: Destek modelleri ve üstün yarar ölçütü

Örnek	Temel araç	En yoksul çocuğa ulaşma	Başlıca zaaf
ABD	Hesaplanan vergiden mahsup, aşan kısmı kısmen iade edilen	Kısmî: Tam iade hâlinde güçlü	Kazanç eşiği en yoksulu dışlar
Fransa	Aile bölümü (quotient familial)	Zayıf: Vergi ödemeyen haneye ulaşmaz	Tavansız hâliyle yüksek geliri kayırır
Almanya	İkili sistem: yardım + indirim (en lehte olanı)	Güçlü: Asgari geçim anayasal güvence	İdarî karmaşıklık
Norveç	Evrensel, vergi dışı çocuk yardımı	Yüksek: Koşulsuz ve evrensel	Malî yük ve sürdürülebilirlik
Birleşik Krallık	Vergi içi mahsuptan doğrudan transfere geçiş	Kısmî: Transfer kanalının tasarımına bağlı	Kanallar arası sınırın belirsizleşmesi
Türkiye (2022 sonrası)	Yeknesak asgari ücret istisnası + kategorik nakdî yardımlar	Kısmî: Vergi tarafı çocuğa kayıtsız	Vergi ve transfer kanalları arasında eşgüdüm yok

"En yoksul çocuğa ulaşma" sütunu, bu bölümdeki çözümlemeye dayanan ve yazar tarafından oluşturulmuş nitel bir değerlendirmedir.

F. Türkiye'nin Konumu

Türk sistemi bu örneklerin hiçbirine tam olarak oturmamaktadır (Tablo 2). Vergi tarafında 2008-2021 döneminin asgari geçim indirimi, mahsup edilemeyen kısmı iade edilmeyen yapısıyla Amerikan tipi araca yakın bir mekanizmaydı ve 2022'deki geçiş bu aracı çocuğa kayıtsız yeknesak bir istisnayla ikame etmiştir. Harcama tarafında ise Türkiye araçsız değildir. 2003'ten bu yana uygulanan şartlı eğitim ve sağlık yardımları, ihtiyaç sahibi ailelere çocuklarının okula devamı ve düzenli sağlık kontrolü şartıyla ödeme yapan hedefli bir transfer programıdır.[124] 1.1.2025 ve sonrasında doğan çocuklar için yürürlüğe giren doğum yardımı ise gelir testine bağlı olmayan, çocuk sırasına göre farklılaşan bir nakdî destektir.[125]

[124] T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 'Şartlı Eğitim ve Sağlık Yardımları' <https://www.aile.gov.tr/sss/sosyal-yardimlar-genel-mudurlugu/sartli-egitim-saglik-yardimi/> erişim tarihi 10 Temmuz 2026; program 2003'ten bu yana 3294 sayılı Kanun kapsamındaki ihtiyaç sahibi hanelere uygulanmaktadır.

[125] 633 sayılı KHK, ek m 4; Doğum Yardımı Yönetmeliği (9721 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, RG 10.4.2025, S 32866); tutarlar için T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 'Yeni Doğum Yardımı' <https://www.aile.gov.tr/sss/sosyal-yardimlar-genel-mudurlugu/yeni-dogum-yardimi/> erişim tarihi

Türkiye böylece, transfer tarafında hem hedefli hem kategorik unsurlar barındıran ancak vergi tarafı çocuğa görece kayıtsız kalan ve iki kanal arasında "en lehte olanı" denetimine benzer bir eşgüdüm bulunmayan karma bir görünüm sergilemektedir.

Bu konum uluslararası verilerle belirginleşmektedir. Türkiye, çocuklarının beşte birinden fazlası yoksulluk içinde bulunan az sayıda OECD ülkesinden biri[126] ve aileye yönelik kamu harcamasını gayri safi yurt içi hasılanın yüzde 1'inin altında tutan ülkeler arasındadır.[127] Bu tablo, 2025 doğum yardımı reformunun vergi tarafındaki kayıtsızlığı telafi etmediğini görünür kılmaktadır.

Karşılaştırmalı deneyimin öğrettiği, hazır bir modelin aynen aktarılması değil, iade edilebilir bir mahsubun, evrensel bir unsurun ya da bunların Alman modelindeki gibi bir bileşiminin, hukuk aktarımı riskleri gözetilerek ve en muhtaç çocuğa fiilen ulaşma ölçütüne bağlanarak Türk anayasal çerçevesine uyarlanması gerektiğidir.

V. OLMASI GEREKEN HUKUK BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Bu bölümdeki değerlendirmeler, yürürlükteki normların yorumuna değil olması gereken hukuka ilişkindir. Öneriler, birinci bölümde ortaya konulan anayasal ölçütlerden türetilmekte, ancak verginin kanunîliği ilkesi gereği yorum yoluyla değil yalnızca kanunî düzenlemeyle gerçekleştirilebileceğinden kanun koyucuya yöneltilmektedir. Çözümleme, birbirini tamamlayan üç düzeyde reform önerisine ulaşmayı mümkün kılmaktadır: Matrahın belirlenmesine ilişkin kurumsal düzey, destek aracının seçimine ilişkin mekanizma düzeyi ve uyuşmazlıkların çözümü ile düzenleme sürecine ilişkin usul düzeyi. Üçüncü düzeyin yargısal boyutu ise yürürlükteki hukuk içinde, birinci bölümde çizilen sınırlar dâhilinde işletilebilir niteliktedir.

A. Matrahın Belirlenmesi ve Çocuk Maliyeti Ölçütü

Ödeme gücü, çocuğun bakım ve gelişim maliyeti hesaba katılmadan sağlıklı biçimde ölçülemez. Asgari geçim düşüncesi, herkesin asgari bir hayat standardına duyduğu ihtiyacın vergi dışında bırakılmasını gerektirmekte[128] ve Alman anayasa içtihadı bu gerekliliğin çocuğun bakım ve eğitim ihtiyacını da kapsayacak

10 Temmuz 2026.

126 OECD, 'CO2.2: Child Poverty' (OECD Family Database, Kasım 2024) <https://webfs.oecd.org/els-com/Family_Database/CO_2_2_Child_Poverty.pdf> erişim tarihi 5 Temmuz 2026.

127 OECD, 'PF1.1: Public Spending on Family Benefits' (OECD Family Database, Şubat 2025) <https://webfs.oecd.org/els-com/Family_Database/PF1_1_Public_spending_on_family_benefits.pdf> erişim tarihi 5 Temmuz 2026.

128 Karakoç (n 12) 1287.

biçimde anayasal bir zorunluluk olarak kurulabileceğini göstermektedir.[129] Türk hukukunun mevcut görünümü ise bu bağlamda farklılaşmaktadır. Ücretlilerde çocuğa duyarlı genel araç kaldırılmış, eğitim ve sağlık indirimi beyanname verenlerle sınırlı kalmış, engelli çocuk indirimi tek bir duruma özgülenmiş, katma değer vergisi çocuk sayısına kayıtsız kalmıştır. Çalışmanın önerisi, çocuğun asgari geçim ve gelişim ihtiyaçlarını esas alan tek ve tutarlı bir "çocuk maliyeti" ölçütünün tanımlanması ve gelir vergisi yükü hesaplanırken, mükellef grupları arasında ayrım yaratmayacak biçimde uygulanmasıdır.

Önerinin gerekçesi ikilidir. Birincisi ölçme gerekçesidir: Ödeme gücü, çocuk maliyeti gözetilmeksizin ölçüldüğünde eşit gelirli fakat farklı hane bileşimine sahip mükellefler arasında dikey eşitlik sağlanamamakta ve eşitlik ilkesiyle gerilim doğmaktadır. İkincisi tutarlılık gerekçesidir: Hâlihazırda çocuğun maliyeti, birbirinden kopuk ve farklı mükellef gruplarına açık araçlarla kısmen gözetildiğinden aynı çocuk, ebeveyninin vergilendirilme usulüne göre farklı ölçüde korunmaktadır. Tek ölçüt, bu yatay eşitsizliği gidermesi ve düzenlemenin öngörülebilirliğini artırması bakımından yarar sağlayacaktır.

B. Matrahtan İndirim Yerine İade Edilebilir Çocuk Vergi Mahsubu

Destek aracı, matrahtan indirim yerine sabit tutarlı, çocuk sayısına göre farklılaşan ve hesaplanan vergiyi aşan kısmı vergi borcu bulunmayan haneye de nakden ödenen bir çocuk vergi mahsubu biçiminde tasarlanmalıdır. Önerinin Türk uygulaması bakımından önemli bir kolaylığı vardır. 2008-2021 döneminin asgari geçim indirimi, işverenler eliyle aylık olarak uygulanan bir mahsup düzeneğinin idarî altyapısının kurulup on dört yıl boyunca işletildiğini göstermektedir. Önerilen araç bu kurumsal hafıza üzerine, yalnızca iade edilebilirlik eklenerek inşa edilebilir. Amerikan deneyiminin ortaya koyduğu üzere en muhtaç çocuğu dışlayabilecek asgari kazanç eşiği türü koşullardan kaçınılmalı[130] ve aracın çalışma teşvikleriyle ilişkisi, eşik yerine üst gelir gruplarına yönelik kademeli azaltımla kurulmalıdır. Önerinin beklenen faydası üç yönlüdür: Baş aşağı etkinin ortadan kalkmasıyla desteğin vergi diliminden bağımsızlaşması, vergi borcu bulunmayan hanelerin de kapsama alınmasıyla desteğin en yoksul çocuğa fiilen ulaşması ve tevkifat usulüyle vergilendirilen ücretlilerle beyanname verenler arasındaki kapsam farkının giderilmesi.

Dolaylı vergiler bakımından ise çocuğun temel ihtiyaçlarına ilişkin oran tercihleri gözden geçirilmelidir. Ancak indirimli oranların hedefleme kapasitesinin sınırlı olduğu gözetilerek[131] telafinin ağırlıklı olarak hedefli transferlerle ve önerilen mahsup yoluyla sağlanması tercih edilmelidir. Nihayet mevcut transfer

[129] BVerfGE 99, 216 (n 116).

[130] Tax Policy Center (n 71).

[131] OECD/KIPF (n 101).

araçları ile vergi kanalı arasında, Alman *Günstigerprüfung* deneyiminden esinlenen bir eşgüdüm mekanizması kurulmalı ve hanenin aldığı destek ile taşıdığı vergi yükü bütünleşik biçimde izlenmelidir.

C. Usul Düzeyi: Yorum İlkesi ve Çocuk Etki Değerlendirmesi

Yargısal düzeyde vergi mahkemeleri, Danıştay ve Anayasa Mahkemesi, çocuğu ilgilendiren vergi uyuşmazlıklarında üstün yararı, birinci bölümde çizilen sınırlar içinde bir yorum ve dengeleme ölçütü olarak işletmelidir. Gerçek yorum tereddütlerinde çocuk lehine tercih, bireysel başvuruda mevcut içtihadın vergisel uyuşmazlıklara uygulanması ve istisnaî çatışma hâllerinde uygulama önceliği benimsenmelidir. Düzenleme düzeyinde ise çocuğu etkileyen vergi tasarılarının gerekçesinde, tedbirin çocuklar üzerindeki muhtemel etkilerini inceleyen bir çözümlemeye yer verilmelidir. Üstün yararın usul kuralı boyutu bunu öngörmekte[132] ve öğretide, çocukları etkileyen her yasa ve bütçe tahsisinin olası etkisini önceden değerlendiren sürekli bir çocuk etki değerlendirmesinin gerektiği vurgulanmaktadır.[133] Karşılaştırmalı uygulamada da bu tür değerlendirmeler bütçe süreçlerine taşınmıştır.[134] Böyle bir değerlendirme, ilkenin kural henüz konulurken gözetilmesini sağlayarak denetimi önleyici bir güvenceye dönüştürecektir.

SONUÇ

Vergi normları çocuğu, menfaatleri bağımsız gözetilen bir süje olarak değil, ebeveynin ödeme gücünü azaltan bir bakım yükü olarak tanımaktadır. Çocuğun üstün yararı bu edilgen konumu değiştirebilecek normatif güce sahiptir. Ancak ilke, tek başına belirli bir vergi avantajını, oranı veya ödeme biçimini zorunlu kılan bir hukuk normu değildir. İlkenin vergi hukukundaki işlevi, bu olumsuz tespitin ardından kalan sınırlı alanda aranmalıdır.

Anılan alanda üstün yarar dört ayrı kanaldan işleyebilecek niteliktedir. Birincisi, vergi normlarının yorumunda gerçek tereddüt hâllerinde çocuk lehine tercihi gerektiren yardımcı ölçüt işlevidir. Diğer ikisi, anayasallık denetiminde Anayasa'nın 41. maddesiyle birlikte işleyen destekleyici ölçü ile bireysel başvuruda hâlihazırda yerleşik olan içtihat ölçütüdür. Dördüncüsü, Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasına dayanan uygulama önceliğidir. Bu öncelik ancak Sözleşme'nin bağlayıcı bir hükmü ile kanun arasında gerçek ve somut bir norm çatışması hâlinde doğacaktır. Komite genel yorumları ve benzeri belgeler bu kapsamda bağımsız norm değil, Sözleşme'nin yorumunda yardımcı kaynaktır. Sözleşme'nin 3. maddesi belirli bir matrah, oran veya mahsup hakkı öngörmediğinden böyle bir çatışma istisnaî olup kanalın vergi hukukundaki pratik işlevi sınırlıdır.

---

132 CRC/C/GC/14 (n 34) par 6(c).

133 Nolan (n 14) 14.

134 UNICEF UK (n 59) 5.

Kanalların birbirinden ayrı tutulması, ilkeye kanunîlik ve belirlilik ilkelerini aşan ya da yasama organının takdir alanına giren bir işlev yüklenmesini önlemektedir.

İlkenin doğuracağı hukukî sonuç, çocuğun somut ilişkideki konumuna göre de değişmektedir. Ebeveynin ödeme gücünde hesaba katılan çocuk ile verginin ekonomik yükünü hane üzerinden taşıyan çocuk aynı hukukî imkânlara sahip değildir. Türk hukuku bu üç konum bakımından ayrı ayrı sınanmıştır. Asgari geçim indiriminden yeknesak asgari ücret istisnasına geçiş, tipik hane profillerinde mutlak bir kayıp doğurmamakla birlikte vergi sistemini ücretliler bakımından çocuğa özgülenmiş yegâne genel aracından yoksun bırakmış, böylece çocuklu ve çocuksuz haneler ödeme güçleri farklı olduğu hâlde özdeş muameleye tabi tutulmuştur. Katma değer vergisi ise kitap istisnası ve gıdadaki indirimli oran dışında hanedeki çocuk varlığına kayıtsız kalmakta, üstün yarar burada ancak oran listelerindeki kavramların yorumunda işleyebilmektedir. Karşılaştırmalı ülke örneklerinin gösterdiği ise aracın adının değil, en yoksul çocuğa fiilen ulaşıp ulaşmadığının belirleyici olduğudur.

Bu tespitlerin sonuçları iki ayrı düzleme aittir. Yürürlükteki hukuk bakımından yargı yerleri, çocuğu ilgilendiren uyuşmazlıklarda üstün yararı yukarıda çizilen sınırlar içinde bir yorum ve dengeleme ölçütü olarak işletebilecek durumdadır. Bunun için yeni bir kanunî düzenlemeye ihtiyaç bulunmamaktadır. Buna karşılık araç tercihine ilişkin eksikliklerin giderilmesi yorumla mümkün değildir. Verginin kanunîliği ilkesi karşısında ne kanunda öngörülmeyen bir mahsup hakkı yaratılabilir ne de bir oran yargısal yorumla değiştirilebilir. Anayasa'nın 10., 41. ve 73. maddelerinden çıkan ölçüt kanun koyucuyu sonuç düzeyinde bağlamaktadır. Çocuğun bakım ve gelişim maliyeti ödeme gücünün ölçülmesinde hesaba katılmalı ve ödeme güçleri farklı olan haneler haklı bir neden bulunmaksızın özdeş muameleye tabi tutulmamalıdır. Bu sonucun hangi araçla sağlanacağı ise anayasal düzeyde belirlenmiş değildir. Matrahtan indirim, sabit oranla hesaplanan bir vergi mahsubu, tarifenin ilk diliminin sıfır oranlı tutulması, vergi dışı nakdî transferler ve bunların bileşimleri anılan ölçütü karşılayabilecek araçlar arasında yer almakta olup tercih kanun koyucunun takdir alanına aittir. Anayasallık denetiminde tartışma konusu olabilecek olan da aracın türü değil, seçilen araçla ulaşılan sonucun bu ölçütle bağdaşıp bağdaşmadığıdır.

Olması gereken hukuk bakımından bu çalışmada tercih edilen model ise şu unsurlardan oluşmaktadır: Çocuğun bakım ve gelişim maliyetini esas alan tek ve tutarlı bir çocuk maliyeti ölçütü tanımlanması, desteğin matrahtan indirim yerine sabit tutarlı, çocuk sayısına göre farklılaşan ve hesaplanan vergiyi aşan kısmı hak sahibine ödenen bir çocuk vergi mahsubuna dönüştürülmesi, vergi ile transfer kanalları arasında eşgüdüm sağlanması ve çocuğu etkileyen malî düzenlemelerin önceden çocuk etki değerlendirmesine tabi tutulmasıdır. Bu model, anayasal ölçütün zorunlu kıldığı tek çözüm olarak değil, çalışmada benimsenen ölçüt bakımından en elverişli yapı olduğu savunulmaktadır.

Çalışmanın vergi hukuku öğretisine katkısı, Anayasa Mahkemesi›nin bireysel başvuruda üstün yararı işleten içtihadı ile norm denetimindeki ödeme gücü ve eşitlik içtihadının aynı uyuşmazlıkta birlikte işletilebileceğini göstermesidir. Bu birleşme, çocuğun vergi sisteminin menfaatleri en az görünür kılınan süjesi olmaktan çıkıp hakları kendi başına gözetilen bir birey hâline gelmesinin hukukî yolu olup vergi adaletinin biçimsel eşitliğin ötesindeki maddî boyutunu oluşturmaktadır. Birinci konumda usul güvencelerinin ayrıntılı çözümlenmesi ile çocuğa özgü dolaylı vergi yükünün hane verileriyle ölçülmesi ise bu çerçeve üzerine kurulabilecek ayrı araştırma konularıdır.

KAYNAKÇA

Açıkgöz B, ‘Sosyal Medya Platformları Üzerinden Sunulan Online Hizmetlerin Vergisel Boyutu: Hukukî Çerçeve ve Uygulama Süreci’ (2025) (123) Maliye ve Finans Yazıları 132

Akel YN, ‘Vergi Hukukunda Yorum’ (2017) (62) Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 79

Akkoç U, Gemicioğlu S ve Kızılırmak B, ‘Türkiye’de Dolaylı Vergi Yükü ve Dolaylı Vergilerin Artan Oranlılığı’ (2023) 31(55) Sosyoekonomi 321

Başaran Yavaşlar F, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri* (Seçkin 2011)

Boisnault D ve Fichen A, ‘Children, Family Policy and Taxation: Transfers from the Welfare and Tax Redistribution System to Families in 2014’ (2015) Trésor-Economics No 142 <https://www.tresor.economie.gouv.fr/Articles/9eec0943-7d25-48cc-9782-ceadb285352c> erişim tarihi 2 Temmuz 2026

Borger.dk, ‘Børne- og ungeydelse’ <https://www.borger.dk/familie-og-boern/Familieydelser-oversigt/Boerne-ungeydelse> erişim tarihi 6 Temmuz 2026

Can H, ‘Türk Hukuk Düzeninin Milletlerarası Hukuka Açıklığı’ (2009) (12) Yasama Dergisi 5

Center on Budget and Policy Priorities, ‘Policy Basics: Federal Tax Expenditures’ (2020)

Cin E, ‘Danıştay Kararları Işığında İdari Yorum’ (2024) 12(2) Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 776

Çağan N, ‘Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi’ (1984) 1 Anayasa Yargısı 171 <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6322/nami_cagan.pdf> erişim tarihi 3 Temmuz 2026

Çocuk Hakları Komitesi, 14 No’lu Genel Yorum (2013): Çocuğun Üstün Yararının Birincil Planda Gözetilmesi Hakkı (CRC/C/GC/14)

Çocuk Hakları Komitesi, 19 No'lu Genel Yorum (2016): Çocuk Haklarının Gerçekleştirilmesi İçin Kamu Bütçelemesi (CRC/C/GC/19)

Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi, 3 No'lu Genel Yorum (1990): Taraf Devletlerin Yükümlülüklerinin Niteliği (E/1991/23) <https://hrlibrary.umn.edu/gencomm/epcomm3.htm> erişim tarihi 27 Haziran 2026

Ferrarini T, Nelson K ve Höög H, 'The Fiscalization of Child Benefits in OECD Countries' (GINI Discussion Paper No 49, 2012) <https://gini-research.org/wp-content/uploads/2021/03/DP_49_The-Fiscalization-of-Child-Benefits-in-OECD-Countries.pdf> erişim tarihi 18 Haziran 2026

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2025 Yılı Vergi Harcamaları Raporu (GİB 2025) <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/planlar-ve-raporlar/vergi-harcamalari-raporlari> erişim tarihi 19 Haziran 2026

Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Beyannamesinde İndirilecek Eğitim ve Sağlık Harcamaları Rehberi (GİB, t.y.)

Gök M ve Yalçın AZ, 'Türkiye'de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Gruplarınki ile Karşılaştırılması' (2015) 13(1) Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 219

Gökçay ŞE, 'Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri' (2017) 4(3) Journal of Life Economics 113

Gözler K, 'Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloğu Kavramına İhtiyaç Var mıdır?' (2000) 55(3) Ankara Üniversitesi SBF Dergisi 81 <https://www.anayasa.gen.tr/blok.htm> erişim tarihi 24 Haziran 2026

Hazar Z, 'İnsan Hakları Çatışmalarının Çözümlenmesinde Çocuğun Üstün Yararı İlkesinin İşlevi: Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Bir Değerlendirme' (2022) 26(2) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 647

Ippolito F, 'The Best Interests of the Child: Another String to the Environmental and Climate Protection Bow?' (2022) QIL — Questions of International Law <https://www.qil-qdi.org/the-best-interests-of-the-child-another-string-to-the-environmental-and-climate-protection-bow/> erişim tarihi 24 Haziran 2026

Karakoç Y, 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme' (2013) 15 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1259

Karaş E ve Hayrullahoğlu B, 'Türkiye'de Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi' (2021) (44) Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 91

Kılıç Ö, 'Türkiye'de Vergi Adaleti' (2018) (66) Akademik Bakış Dergisi 396

Nolan A, 'Economic and Social Rights, Budgets and the Convention on the Rights of the Child' (2013) 21(2) The International Journal of Children's Rights (ön-baskı metni) <https://www.right-to-education.org/sites/right-to-education.org/files/resource-attachments/Nolan_ESR_Budgets_and_CRC_2013.pdf> erişim tarihi 20 Haziran 2026

Norveç Hükümeti (Regjeringen), 'Child Benefit' <https://www.regjeringen.no/en/topics/families-and-children/innsiktsartikler/familiepolitikk/barnetrygd/id749570/> erişim tarihi 2 Temmuz 2026

OECD, 'CO2.2: Child Poverty' (OECD Family Database, Kasım 2024) <https://webfs.oecd.org/els-com/Family_Database/CO_2_2_Child_Poverty.pdf> erişim tarihi 5 Temmuz 2026

OECD, 'PF1.1: Public Spending on Family Benefits' (OECD Family Database, Şubat 2025) <https://webfs.oecd.org/els-com/Family_Database/PF1_1_Public_spending_on_family_benefits.pdf> erişim tarihi 5 Temmuz 2026

OECD/Korea Institute of Public Finance, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries* (OECD Tax Policy Studies No 22, OECD Publishing 2014)

Özden B, Balseven H ve Çelebi F, 'Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz' (2023) (70) Maliye Çalışmaları Dergisi 84

Saiz I, 'Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective' in Nolan A, O'Connell R ve Harvey C (eds), *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights* (Hart Publishing 2013)

Salihpaşaoğlu Y, 'Anayasa'nın 90. Maddesinin 5. Fıkrası ve Türk Yargı Uygulamasındaki Görünümü' (2022) 39(1) Anayasa Yargısı 339

Saraç Ö, 'Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri' (2010) (159) Maliye Dergisi 262

Sepúlveda Carmona M, Aşırı Yoksulluk ve İnsan Hakları Özel Raportörünün Raporu (BM Belgesi A/HRC/26/28, 2014) <https://www.right-docs.org/doc/a-hrc-26-28/> erişim tarihi 27 Haziran 2026

Sterdyniak H, 'In Defense of France's Family Quotient' (OFCE le Blog, 2012) <https://www.ofce.sciences-po.fr/blog/in-defense-of-frances-family-quotient/> erişim tarihi 2 Temmuz 2026

Şirin MC, 'Çocuğun Yararı Gözüyle Çocuğun Yüksek Yararı İlkesine Bakış' (2019) 4(8) Çocuk ve Medeniyet 219

T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 'Şartlı Eğitim ve Sağlık Yardımları' <https://www.aile.gov.tr/sss/sosyal-yardimlar-genel-mudurlugu/sartli-egitim-saglik-yardimi/> erişim tarihi 10 Temmuz 2026

T.C. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, 'Yeni Doğum Yardımı' <https://www.aile.gov.tr/sss/sosyal-yardimlar-genel-mudurlugu/yeni-dogum-yardimi/> erişim tarihi 10 Temmuz 2026

Tax Policy Center, 'What Is the Child Tax Credit?' (Briefing Book, 2025) <https://taxpolicycenter.org/briefing-book/what-child-tax-credit> erişim tarihi 27 Haziran 2026

Tekbaş A, 'Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler' (2010) 12 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 123

Toprak E ve Armağan R, 'Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme' (2019) 22(1) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 145

Türkay İ, 'Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması' (2017) 3(5) İş ve Hayat 135

Türkiye İstatistik Kurumu, Türkiye'deki Çocuklar, 2024 (TÜİK 2025) <https://www.tuik.gov.tr/media/announcements/Turkiye_Cocuk_2024TR.pdf> erişim tarihi 22 Haziran 2026

UNICEF, Child-Focused Budget Analysis in Türkiye (UNICEF Türkiye 2023) <https://www.unicef.org/turkiye/en/reports/child-focused-budget-analysis-turkiye-0> erişim tarihi 23 Haziran 2026

UNICEF, Public Finance for Children (PF4C) (Bilgi Notu, 2019)

UNICEF UK, Child Rights Impact Assessment: Template and Guidance for Local Authorities (Child Friendly Cities & Communities 2021) <https://www.unicef.org.uk/child-friendly-cities> erişim tarihi 18 Haziran 2026

US Census Bureau, 'Child Poverty Fell to Record Low 5.2% in 2021' (2022) <https://www.census.gov/library/stories/2022/09/record-drop-in-child-poverty.html> erişim tarihi 30 Haziran 2026

US Census Bureau, Poverty in the United States: 2023 (P60-283, 2024) <https://www.census.gov/library/publications/2024/demo/p60-283.html> erişim tarihi 30 Haziran 2026

US Census Bureau, Poverty in the United States: 2024 (P60-287, 2025) <https://www.census.gov/library/publications/2025/demo/p60-287.html> erişim tarihi 30 Haziran 2026

Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Questions about Child Benefits in Germany (WD 4 - 3000 - 025/25, 2025) <https://www.bundestag.de/resource/blob/1105318/WD-4-025-25_EN-pdf.pdf> erişim tarihi 1 Temmuz 2026

Yaltı B, *Vergi Yükümlüsünün Hakları* (Beta 2006)