

KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVİ GELİR VERGİSİ İSTİSNASININ SOSYAL POLİTİKA AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Enes İNCEL*

Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK – ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

* Arş. Gör., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı.

E-posta: enes.incel@ogu.edu.tr **ORCID:** 0000-0002-9496-4833

Makale geliş tarihi: 26 Ekim 2025 **Makale kabul tarihi:** 6 Nisan 2026

Atıf önerisi: İNCEL, Enes, “Kreş ve Gündüz Bakımevi Gelir Vergisi İstisnasının Sosyal Politika Açısından Değerlendirilmesi”, Ankara Barosu Dergisi, Nisan 2026, Cilt: 84, Sayı: 2, s. 849-877.

KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVİ GELİR VERGİSİ İSTİSNASININ SOSYAL POLİTİKA AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ÖZ

Çalışma, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 16 numaralı bendinde düzenlenen kreş ve gündüz bakımevi gelir vergisi istisnasını sosyal politika boyutuyla ele almaktadır. Çalışmanın amacı, söz konusu istisnanın kadın istihdamını destekleme ve çocuk bakım yükünün hafifletilmesine katkı sağlama yönündeki işlevini değerlendirmek; mevcut düzenlemenin bu amaçları ne ölçüde karşılayabildiğini ortaya koymaktır. Bu kapsamda kanuni düzenleme, ikincil mevzuat, idari görüşler ve öğretilerdeki değerlendirmeler birlikte incelenmiş; istisnanın hukuki yapısı ile sosyal devlet anlayışı ve toplumsal cinsiyet rolleri arasındaki ilişki üzerinde durulmuştur. İnceleme sırasında düzenlemenin yalnızca vergisel sonuçları değil, sosyal etkileri ve uygulamada ortaya çıkan sınırları da dikkate alınmıştır.

Çalışma sonucunda kreş ve gündüz bakımevi istisnasının kadın istihdamını destekleyen ve çocuk bakım hizmetlerine erişimi teşvik eden önemli bir düzenleme olduğu; ancak kapsamının dar tutulması, istisna tutarının ekonomik koşullar karşısındaki sınırlı olması ve uygulamadaki belirsizlikler nedeniyle sosyal politika bakımından öngörülen etkiyi tam anlamıyla gerçekleştirmediği tespit edilmiştir. Bu çerçevede, düzenlemenin çocuk bakım sorumluluğunu daha bütüncül bir yaklaşımla ele alan ve uygulamada ortaya çıkan tereddütleri gideren bir yapıya kavuşturulmasının vergi hukukunun sosyal politika bakımından taşıdığı anlam ve etkiyi güçlendireceği değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Gelir vergisi, kreş ve gündüz bakımevi, vergi istisnası, kadın istihdamı, iş-aile yaşamı.

ASSESSING THE NURSERY AND DAYCARE INCOME TAX EXEMPTION IN TERMS OF SOCIAL POLICY

ABSTRACT

This study examines the nursery and daycare income tax exemption regulated under Article 23/1/16 of the Income Tax Law No. 193 from the perspective of social policy. The main objective of the study is to evaluate the function of this exemption in supporting women's employment and alleviating the burden of childcare, and to determine the extent to which the current regulation achieves these aims. Within this framework, the statutory provision, secondary legislation, administrative opinions, and doctrinal views are examined together; particular attention is paid to the relationship between the legal structure of the exemption and the principles of the social state and gender roles. The analysis considers not only the fiscal implications of the regulation but also its social effects and the practical limitations arising in its implementation.

The study concludes that the nursery and daycare exemption constitutes an important regulatory instrument that supports women's employment and encourages access to childcare services. However, its relatively narrow scope, the limited adequacy of the exemption amount in light of current economic conditions, and certain ambiguities in practice restrict its capacity to fully realize its intended social policy impact. In this regard, restructuring the regulation in a way that addresses childcare responsibility in a more comprehensive manner and eliminates practical uncertainties would strengthen the social function and overall impact of tax law in this field.

Keywords: Income tax, nursery and daycare center, tax exemption, women's employment, work–family life balance.

GİRİŞ

Çağdaş vergi sistemlerinin temel hedeflerinden biri, vergi hukukunun sosyal devletin amaçlarını gerçekleştirme yönünde işlev kazanmasıdır. Bu doğrultuda vergi istisnaları, belirli kişi gruplarının desteklenmesi ve sosyal eşitsizliklerin giderilmesi amacıyla uygulanan önemli araçlar arasında yer almaktadır. Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 23. maddesinin 1. fıkrasının 16 numaralı bendinde düzenlenen kreş ve gündüz bakımevi istisnası, kadın hizmet erbabına sağlanan çocuk bakım hizmetlerinin belirli koşullar altında gelir vergisinden istisna tutulmasını öngörmekte ve bu yönüyle vergi hukukunun sosyal politika ile kesişim noktalarından birini oluşturmaktadır. Bu doğrultuda söz konusu istisna, yalnızca teknik bir vergi düzenlemesi olarak değil; kadın istihdamının desteklenmesi, çocuk bakım hizmetlerine erişimin kolaylaştırılması ve bakım yükünün hafifletilmesi gibi sosyal politika hedefleri bakımından değerlendirilmelidir. Düzenleme, vergi hukuku aracılığıyla toplumsal bir ihtiyaca cevap verme amacı taşımakta ve bu yönüyle mali bir araç ile sosyal amaçlar arasında doğrudan bağ kurmaktadır. Çalışmanın temel meselesi de, bu bağın ne ölçüde etkili ve kapsayıcı biçimde kurulduğunu ortaya koymaktır. Bu nedenle inceleme, istisnanın yalnızca vergisel sonuçlarını değil, sosyal etkisini ve sınırlarını birlikte ele almaktadır.

Günümüzde kadınların işgücüne katılım oranları, ekonomik büyüme ve toplumsal refah göstergeleriyle doğrudan ilişkilendirilmekte; bakım hizmetlerine erişim ise bu katılımın belirleyici unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Çocuk bakım yükümlülüğünün ağırlıklı olarak kadınlar tarafından üstlenildiği yönündeki istatistiki veriler, bakım hizmetlerinin kurumsallaşmasının ve erişilebilirliğinin kadın istihdamı üzerindeki etkisini açık biçimde ortaya koymaktadır. Cinsiyet eşitliği de sürdürülebilir kalkınma hedefleri arasında özel bir yer tutmakta ve kadınların ekonomik hayata katılımının güçlendirilmesi, bu hedeflerin temel unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda kreş ve gündüz bakımevi istisnası, vergi hukuku aracılığıyla bakım hizmetlerine erişimi teşvik eden ve dolaylı biçimde kadın istihdamını etkileyen bir düzenleme olarak önem kazanmaktadır. Dolayısıyla çalışma, bu istisnanın sosyal politika bakımından üstlendiği rolü ve mevcut yapısının bu rolü ne ölçüde gerçekleştirebildiğini incelemeyi amaçlamaktadır.

İlgili düzenlemeye göre, işveren tarafından doğrudan sağlanan kreş ve gündüz bakımevi hizmetine yönelik menfaatin tamamı gelir vergisinden istisna

tutulmaktadır. Ayrıca hizmetin işveren tarafından doğrudan sunulmaması halinde sağlanan menfaatin belirli bir kısmı belirli koşullar altında istisna kapsamına alınmaktadır.^[1] İlk bakışta, çalışan kadınların desteklenmesine yönelik pozitif bir ayrımcılık örneği olarak görülebilecek bu düzenleme, uygulamada hem yapısal sınırlar hem de cinsiyete dayalı dar kapsamı nedeniyle çeşitli tartışmalara konu olmaktadır. Vergi tekniği bakımından öngörülen şartların karmaşıklığı, uygulama alanının sınırlılığı ve düzenlemenin yönlendirici niteliğinin yetersizliği gibi hususlar, istisnanın işlevselliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu noktada asıl üzerinde durulması gereken husus, düzenlemeye yöneltilen eleştirilerin hangi bakış açısı çerçevesinde şekillendiğidir. Çalışma, söz konusu istisnayı yalnızca teknik şartları ve uygulama usulü bakımından incelemekle yetinmemekte; düzenlemenin sosyal devlet anlayışı ve kadın istihdamının desteklenmesi amacıyla ne ölçüde uyumlu bir yapı ortaya koyduğunu sorgulamaktadır. Bu çerçevede temel yaklaşım, istisnanın sosyal politika bakımından önemli bir araç olduğunu ortaya koymakla birlikte, mevcut teknik kurgusu ve kapsamı nedeniyle hedeflenen etkiyi tam olarak gerçekleştiremediği yönündedir. Dolayısıyla tartışma, basit bir uygulama sorunu olmaktan ziyade, vergi normunun sosyal amacı ne ölçüde sağlayabildiğine ilişkin daha geniş bir değerlendirmeyi ifade etmektedir.

Konuya ilişkin öğretide, kreş ve gündüz bakımevi istisnasını sosyal politika perspektifinden bütüncül biçimde ele alan müstakil bir çalışmaya rastlanmamaktadır. Mevcut değerlendirmeler ağırlıklı olarak düzenlemenin teknik boyutuna, uygulama şartlarına ve idari görüşlere odaklanmakta; sosyal devlet ilkesi, cinsiyet eşitliği ve kadın istihdamı bağlamındaki etkilerini sistematik biçimde inceleyen bir analiz ortaya konmamaktadır. Bu çalışma, söz konusu eksikliği gidermeyi amaçlamakta; istisnayı yalnızca vergi tekniği bağlamında değil, sosyal politika hedefleriyle kurduğu ilişki bakımından ele almaktadır. Bu yönüyle çalışma, düzenlemenin sosyal etkisini ve mevcut kurgusunun ortaya çıkardığı sınırları birlikte değerlendiren bir inceleme sunmaktadır.

Bu çalışmada, GVK m. 23/1/16 düzenlemesi, bir sosyal politika aracı olarak normatif dayanakları, uygulama koşulları ve kapsamı bakımından ele alınacaktır. İlk olarak düzenlemenin vergi hukuku içindeki yapısı, istisna kapsamına giren menfaatlerin niteliği, uygulama şekilleri ve sınırları analiz edilecektir. Bundan sonra istisna uygulamasına yönelik tartışmalı hususlar

[1] Gamze Yıldız Şeren Kurular, “Türkiye’de Kreş ve Gündüz Bakımevleri Vergi İstisnalarının Bir İncelemesi”, *Vergi Dünyası Dergisi* 37, no. 443, (2018): 58.

incelenecektir. Son olarak ise düzenlemenin sosyal politika yönü tartışılarak; kadın istihdamı, cinsiyet eşitliği ve bakım emeğinin paylaşımı bağlamında vergi hukuku düzenlemelerinin önemi üzerinde durulacaktır.

I. KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVİ İSTİSNASININ KONUSU VE AMACI

Kadın istihdamının artırılması ve çalışma koşullarının iyileştirilmesi amacıyla çeşitli yasal düzenlemeler hayata geçirilmektedir.^[2] Bu düzenlemeler ağırlıklı iş hukuku mevzuatında yer almakla birlikte vergi mevzuatında öngörülen istisna ve muafiyetler aracılığıyla da kadın istihdamı desteklenmektedir.^[3] Bu yönde düzenlemelerden biri olarak GVK m. 23/1/16 düzenlemesinde işveren tarafından kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti olarak sağlanan menfaatlerin gelir vergisinden istisna edileceği düzenlenmiştir. İstisnanın uygulanması birtakım koşullara bağlanmış ve bu koşullar kanunda açıkça gösterilmiştir. Düzenlemede işverenin söz konusu hizmeti doğrudan sunup sunmamasına bağlı olarak ikili bir ayırım yapılmıştır. Buna göre işverenin kreş ve gündüz bakımevi hizmetini doğrudan sunması halinde ek bir koşul aranmaksızın kadın hizmet erbabına bu kapsamda sağlanan tüm menfaatler gelir vergisinden istisna tutulmaktayken;

[2] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 50'nci maddesinde kadınların çalışma şartları bakımından özel olarak korunacağı hüküm altına alınmış; böylece kadın istihdamının korunması anayasal güvence altına alınmıştır. Bu anayasal çerçevede doğrultusunda 4857 sayılı İş Kanunu'nun 5'inci maddesinde iş ilişkisinde cinsiyete dayalı ayrımcılık yasaklanarak eşit değerde işe eşit ücret ilkesi güvence altına alınmış, 74'üncü maddesinde ise analık hâline ilişkin izinler ve doğum sonrası ücretsiz izin hakkı düzenlenmiştir. Ayrıca 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Geçici 10'uncu maddesi kapsamında belirli şartlarla kadın istihdamı hâlinde işverenlere sigorta primi desteği sağlanmaktadır. Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, kadınların çalışma hayatında korunmasına ve istihdamının teşvik edilmesine yönelik yasal çerçevenin oluşturulduğu görülmektedir.; Esin Gürbüz Güngör, "Türk Hukuku ve Avrupa Birliği Hukukunda Kadın İstihdamının Teşvikine Yönelik Düzenlemeler", *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi* 3, no. 1, (2012): 27.

[3] Betül Hayrullahoğlu, "Kadınların İşgücüne Katılım Oranlarının Arttırılmasında Vergilendirmenin Rolü: Türkiye ve Oecd Ülkeleri Açısından Bir Değerlendirme" *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, no. 66, (2020): 58.; Zeynep Hoş ve Aytül Bişgin, "Kadın İstihdamının Arttırılmasında Yasal Düzenlemelerin ve Vergi Teşviklerinin Rolü ", *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 25, no.45, (2023): 1185.

hizmetin işveren tarafından doğrudan sunulmaması halinde istisnanın uygulanması bazı ek koşulların varlığına bağlanmakta ve istisna tutarı sınırlandırılmaktadır.

Düzenlemeye göre, istisnanın konusu; işverenin kadın hizmet erbabına doğrudan ya da dolaylı biçimde sağladığı kreş ve gündüz bakımevi hizmetidir. Kreş ve gündüz bakımevi hizmeti, kadın çalışanın iş yaşamı ile aile yükümlülüklerini daha kolay biçimde dengelemesine imkân sağlayan bir menfaat olmaktadır.^[4] Çocuk bakımının toplumsal cinsiyet rolleri nedeniyle çoğunlukla annenin üzerine atfedilen bir yükümlülük olması bakımından,^[5] kadın çalışana kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sunulması, istihdamda kalıcılığı ve verimliliği artırmakta, yalnız bireysel değil aynı zamanda toplumsal düzeyde de ekonomik ve sosyal fayda sağlamaktadır.^[6] Bu hizmetin vergi

[4] Şeren Kurular, “Türkiye’de”, 56.

[5] TÜİK’in 2021 yılında düzenlediği Türkiye Aile Yapısı Araştırması istatistikleri hanedeki bakım ihtiyacının büyük ölçüde kadınlar tarafından karşılandığını ortaya koymaktadır. Araştırmaya göre “hane halkı ferdi tarafından yapılan ev işleri cinsiyete göre incelendiğinde, ev işlerini genellikle kadınların üstlendiği görülmektedir. Kadınlar en fazla %94,4 ile çocuk bakımı, %85,6 ile çamaşır ve bulaşık yıkama (makineyle bile olsa), %85,4 ile yemek yapma ve evin günlük toplanması ve temizlenmesi işlerini üstlendi.” TÜİK, Türkiye Aile Yapısı Araştırması, 2021.; Çağla Ünlütürk Ulutaş, “Türkiye’de İş ve Aile Yaşamının Uyumlaştırılması mı? Esnek Kadın İstihdamı mı?” içinde *Başka Bir Aile Anlayışı Mümkün Mü?*, ed. Nihal Boztekin (Heinrich Böll Stiftung Derneği Türkiye Temsilciliği, 2014): 84.; Emine Nişancı Babanoğlu, “Çift Kariyerli Eşlerin Yaşam Kalitesini Etkileyen Sorunlar ve Çözüm Önerileri” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi 2020): 28.; “Çocuk bakımının sadece annenin sorumluluğu olarak görülmesi (ve kanunlarla da bu durumun güçlendirilmesi) anneyi çalışma hayatının dışına itmekte, bunun bir sonucu olarak ekonomik özgürlüğe sahip olmayan kadın, erkeğe bağımlı kalmaktadır.” Kamile Türkoğlu Üstün, “Kadının Ücretsiz Bakım Emeğinin Azaltılması Kapsamında Kurumsal Çocuk Bakım Hizmetlerine Erişim Kreş Hakkı”, *Çalışma ve Toplum* 3, no. 66, (2020): 1560.

[6] Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Aile ve Toplum Hizmetleri Genel Müdürlüğü’nün 2016 yılı Türkiye Aile Yapısı Araştırması verilerinde, küçük çocukların bakım sorumluluğunun büyük ölçüde anne tarafından üstlenildiğini ortaya koymaktadır. “Aile içinde 0-5 yaş grubunda küçük çocuk bulunan hanelerin %88’inde gündüz bakım işini anne üstlenmektedir. Bu işi annanne ve babaannelerin üstlendiği hanelerin oranı %6’dır. Bakımın kreşte sağlanma oranı %3, bakıcılarca yerine getirilme oranı ise %1’dir. Dağılmış ailelerde, 0-5 yaş arası çocuklar için

istisnası olarak düzenlenmesiyle, Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi ile 41. maddesinde yer verilen çocukların bakımdan yararlanma hakkı ve çocuk bakım hizmetlerine erişim hakkı doğrultusunda sosyal devlet ilkesinin bir yansımasıdır.^[7]

II. İSTİSNANIN UYGULANMA KOŞULLARI

İstisnanın uygulanması kanunla düzenlenen birtakım koşullara bağlanmıştır. Bu koşullar, hem sağlanan menfaatin vergisel niteliğinin belirlenmesi hem de istisnanın kapsamının sınırlarının çizilmesi bakımından belirleyici bir işlev görmektedir. Dolayısıyla istisnanın sosyal ve mali etkisinin doğru değerlendirilebilmesi, öncelikle bu teknik şartların sistematik biçimde ortaya konulmasını gerektirir. Bu bölümde, istisnanın uygulanmasına ilişkin hizmetin niteliği, hizmetin sunulma şekli ve istisnanın miktar yönünden sınırı gibi unsurlar mevzuat hükümleri ve idari uygulama çerçevesinde incelenecektir.

A. Hizmetin Niteliği

İstisnanın uygulanması, sunulan hizmetin kreş veya gündüz bakımevi niteliği taşımasına bağlıdır. Kreş ve gündüz bakımevleri, yalnızca çocukların bakım ihtiyaçlarını karşılayan kurumlar olmanın ötesinde, erken çocukluk dönemine ilişkin gelişimsel süreçleri destekleyen önemli kurumlardır.^[8] Bu kurumlar, çocukların bilişsel, dilsel, motor ve sosyal-duygusal gelişimlerine katkı sağlayan planlı etkinliklerin gerçekleştirildiği, uyarıcı çevre koşullarına

gündüz bakım seçenekleri; anne (%68), annesiz /babaanne (%16), bakıcı (%3) ve kreş (%3).” T.C. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Aile ve Toplum Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Türkiye Aile Yapısı Araştırması, (2016): 221.; “Kreş ve gündüz bakımevi hizmetlerinden yararlanma oranının yalnızca %3 düzeyinde kalması, kadınların iş hayatında aktif varlıklarını sürdürebilmeleri açısından bir engel olduğunu açıkça göstermektedir. Zira, çocuk bakımının büyük oranda anneye yüklenmesi, kadınların istihdamda sürekliliğini ve kariyer gelişimini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle, kreş ve gündüz bakımevi hizmetlerinin yaygınlaştırılması, kadınların iş gücüne katılımının desteklenmesi bakımından önemlidir.” Şeren Kurular, “Türkiye’de”, 55-56.

[7] Türkoğlu Üstün, “Kadın”, 1571.

[8] Ayhan Babaroğlu, “Eğitim Ortamları Açısından Okul Öncesi Eğitim Kurumları” *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi* 18, no.3, (2018): 1314.

sahip sistemli ortamlardır.^[9] Özellikle 0–6 yaş aralığı, bireyin kişilik yapısının ve öğrenmeye yönelik tutumlarının temellendiği bir dönem olarak kabul edilmekte ve bu dönemde sunulan nitelikli bakım ve eğitim hizmetleri çocuğun ileri yaşlardaki akademik başarısı ve sosyal uyumu açısından belirleyici rol oynamaktadır.^[10] Buna göre, kreş ve gündüz bakımevleri, sadece birer bakım alanı değil, aynı zamanda pedagojik niteliği olan erken müdahale merkezleridir.^[11] Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin yaygınlaştırılması ve niteliğinin artırılması, eğitimde fırsat eşitliğine erişim sağlamak ve erken yaşta başlayan eşitsizliklerin ilerleyen dönemlere taşınmasını önleyici bir araç olmaktadır.^[12] Bu çerçevede, söz konusu kurumların mevzuata uygunluk, personel niteliği ve fiziksel koşullar bakımından yüksek standartlara sahip olması, çocukların gelişimsel ihtiyaçlarının etkin bir şekilde karşılanması açısından temel bir gerekliliktir.^[13]

Bu doğrultuda, söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için sunulan hizmetin fiilen kreş veya gündüz bakımevi faaliyeti niteliği taşıması; hizmetin ilgili mevzuata uygun biçimde faaliyet gösteren ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan bir işletme tarafından sunulması; sağlanan menfaatin doğrudan çocuk bakım hizmetine özgülünmüş ve belgelendirilebilir nitelikte

- [9] Ezgi Akşin Yavuz vd., “Okul Öncesi Eğitim Ortamlarındaki Yapısal ve İşlevsel Kalite Düzeyi İle Çocukların Sosyal Becerileri Arasındaki İlişki” *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, no.69, (2024): 196.
- [10] Seda Özkubat, “Okul Öncesi Kurumlarında Eğitim Ortamlarının Düzenlenmesi ve Donanım” *Adnan Menderes Üniversitesi Eğitim Fakültesi Eğitim Bilimleri Dergisi* 4, no. 2, (2013): 60.; Remziye Ceylan, “Ebeveynlerin Okul Öncesi Kurumu Hakkındaki Görüşleri: Tercih Sebepleri, Beklentileri ve Memnuniyetleri”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* 18, no.70, (2019): 499.
- [11] Oğuzhan Kıldan, “Okul Öncesi Eğitim Bağlamında; Eğitim Hizmetlerinde Kalite”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 15, no. 2, (2010): 125.; Hülya Kartal, “The Effect of Mother-Child Education Program which is One of the Early Childhood Education Programs on Cognitive Development of Six Age Children. (Erken Çocukluk Eğitimi Programlarından Anne-Çocuk Eğitim Programı'nın Altı Yaş Grubundaki Çocukların Bilişsel Gelişimlerine Etkisi)” *Elementary Education Online* 6, no. 2, (2007): 238.
- [12] Türkoğlu Üstün, “Kadının”, 1564.; Kartal, “The Effect”, 238.
- [13] Babaroğlu, “Eğitim Ortamları”, 1318.; Kıldan, “Okul Öncesi”, 123.; Akşin Yavuz, “Okul Öncesi”, 61.

olması gerekmektedir. Bu nedenle, istisna uygulamasında kurumun yalnızca adlandırılmasına değil, hizmetin içeriğine ve hukuki statüsüne de dikkat edilmesi önem taşımaktadır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işveren tarafından işyerinde sunulup sunulmamasına göre, düzenleme farklı koşullara bağlanmıştır. İstisna kapsamında vergilendirme açısından, sağlanan menfaatin mahiyeti kadar; bu menfaatin hangi organizasyon yapısı içinde ve hangi biçimde sunulduğu da belirleyici rol oynamaktadır.

B. Kreş ve Gündüz Bakımevi Hizmetinin İşyerinde Sunulması

Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işveren tarafından işyerinde sunulması durumunda; toplu veya bireysel iş sözleşmesine dayanarak kadın hizmet erbabına, asıl ücretine ilave olarak sağlanan menfaatlerin tamamı gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.^[14] Bu kapsamda sağlanan menfaat, kadın hizmet erbabının işverenin sunduğu kreş veya gündüz bakımevi hizmetinden ücretsiz ya da indirimli olarak yararlanması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle söz konusu istisna, doğrudan aynı nitelikteki menfaatleri kapsamakta olup herhangi bir tutar sınırına tabi değildir. Bu istisnanın kanun koyucu tarafından tam ve koşulsuz olarak tanınmasının temel gerekçesi, işverenin doğrudan çocuk bakım hizmetini işyerinde sunması hâlinde yapılan düzenlemenin sosyal devlet ilkesine katkı sağlayan bir politika aracı olarak değerlendirilmesidir.^[15] Kadın istihdamının desteklenmesi, çalışan annelerin iş yaşamında kalıcılığının sağlanması ve iş-aile yaşamı dengesinin korunması gibi sosyal hedefler göz önünde bulundurulduğunda bu tür hizmetlerin vergi mevzuatı kapsamında teşvik edilmesi hem mali hem de toplumsal açıdan büyük önem taşımaktadır.^[16]

[14] 303 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Madde 7, Resmî Gazete, 11.06.2018, Sayı: 30448.

[15] Türkoğlu Üstün'e göre, sosyal eşitsizliği gidermesi ve özellikle kadını ve çocuğu korumaya yönelik bir hak olması yönüyle kreş hakkı sosyal devlet ilkesiyle yakından ilgili olmaktadır. Türkoğlu Üstün, "Kadının", 1563-1564., Buna göre, bizce, kadın çalışanlara kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sunulmasına yönelik olarak düzenlenen bu vergi istisnası da kreş hakkını temin etme anlamında bir düzenleme olarak kabul edilmelidir. Bu yönüyle de sosyal devletle doğrudan ilişki kurulabilir.

[16] Bumin Doğrusöz, "Kreş Sorunu ve Vergi Mevzuatı", Dünya Gazetesi, 7 Eylül 2017. <https://www.bumindogruso.com/article/kre-sorunu-ve-vergi-mevzuati>.

Bu noktada, işverenin doğrudan kreş veya gündüz bakımevi hizmeti sunmasının belirli koşullarda yasal bir yükümlülük kapsamında olduğu belirtilmelidir. 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu m. 30/1/a bendi gereğince hazırlanan “Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelik” in 13. maddesine göre “işverenler, yaşları ve medeni halleri ne olursa olsun, aynı işyerinde 100 ila 150 arasında kadın çalışanı bulunan işyerlerinde emzirme odası ve 150’den fazla kadın çalışanı bulunan işyerlerinde ise 0-6 yaş grubu çocukların bırakılabileceği çocuk bakım yurdu (kreş) kurmakla yükümlüdür”.^[17] Ayrıca, aynı yönetmelik kapsamında kadın çalışan sayısının hesaplanmasında erkek çalışanlar arasından çocuğunun annesi ölmüş veya velayeti babaya verilmiş olanlar da dahil edilmekte, böylece uygulamanın kapsamı genişletilmektedir.^[18] Buna göre, kadın çalışan sayısı mevzuatla belirlenen miktarı aşan işyerlerinde kreş ve gündüz bakım hizmetinin sunulması, yalnızca vergi istisnasından yararlanılması için değil, aynı zamanda mevzuattan doğan yükümlülüklerin yerine getirilmesi için de bir gerekliliktir. Buna karşın, kadın çalışan sayısı bakımından iş mevzuatında belirlenen bu yükümlülüğün altında çalışanı bulunan işyerlerinde çocuk bakım hizmeti sunulması, hem toplumsal sorumluluk hem de kadın istihdamının artırılmasına katkı sağlayan bir uygulama olarak önem kazanmaktadır.

C. Kreş ve Gündüz Bakımevi Hizmetinin İşyerinde Sunulmaması ve Dışarıdan Temini

Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işveren tarafından işyerinde sunulmadığı halde bu hizmetin karşılığı olarak kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin vergi dışı bırakılması, belirli koşullara bağlanmış ve tutar itibarıyla sınırlanmıştır. Kanun koyucu, bu durumlarda sağlanan menfaatin doğrudan hizmet sunumu şeklinde değil, hizmete erişim amacı taşıyan bir yardım olarak değerlendirilmesi gerektiğini öngörmüştür. Buna göre, işverenin kreş ya da gündüz bakımevi hizmetini kendi bünyesinde sağlamaması halinde, kadın çalışana sağlanan menfaatler, ancak belirli bir tutara dek gelir vergisinden

[17] Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelik, Resmî Gazete Tarihi: 16.08.2013 Resmî Gazete Sayısı: 28737

[18] M. 13/5. (5) “Emzirme odası ve/veya yurt kurulması için gereken kadın çalışan sayısının hesabına erkek çalışanlar arasından çocuğunun annesi ölmüş veya velayeti babaya verilmiş olanlar da dâhil edilir.”

istisna tutulmakta; bu sınırı aşan kısım ise genel hükümlere göre vergilendirilmektedir.^[19] Burada amaçlanan, işverenin kreş ve gündüz bakımevini doğrudan işyerinde sunma imkanının bulunmadığı hallerde, çocuk bakım yükümlülüğü bulunan kadın çalışanların iş gücüne katılımlarının teşvik edilmesidir.^[20] Bu ayırım, uygulamada özellikle küçük ölçekli işyerlerinde hizmetin dış kaynaklardan temin edilmesi hâlinde önem kazanmaktadır.

İşverenin doğrudan kreş hizmeti sunmasının mümkün olmaması halinde, bu hizmeti dışarıdan temin ederek kadın çalışana sağlaması, istisnadan yararlanabilmek için tek başına yeterli değildir. Sağlanan menfaatin hem tutar hem de kullanım amacı itibarıyla mevzuata uygun olması gerekmektedir. Bu nedenle uygulamada, ödemelerin gerekçesinin açıkça belirtilmesi, bu ödemenin çocuk bakım hizmeti karşılığı olarak ve bu amaca özgülenmiş biçimde yapılması ve denetlenebilir olması önem arz etmektedir. Böylece, istisnanın kötüye kullanımı engellenmekte ve yalnızca amacına hizmet eden menfaatler vergiden istisna tutulmaktadır. İşverenin kreş ve gündüz bakımevi hizmetini işyerinde sunmadığı halde istisnanın uygulanabilme koşullarının incelenmesi gerekir.

1. Ödemenin Doğrudan Hizmeti Sağlayana Yapılması

İşverenin kreş ve gündüz bakımevi hizmetini işyerinde sunmadığı durumda istisnanın uygulanabilmesi için öngörülen ilk koşul, işveren tarafından yapılan ödemenin doğrudan bu hizmeti sağlayan gerçek veya tüzel kişilere yapılmasıdır. Bu kapsamda hizmeti sağlayanın gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiği açıkça ifade edilmiştir. Bu koşul, uygulamada doğal bir gerekliliği ifade etse de kanunda yer verilmesinin esas sebebi istisnanın uygulamaya dönük boyutunu tamamlayıcı bir işlev üstlenmesidir. Buna göre bu koşulla birlikte, işverenin yaptığı kreş ve gündüz bakımevi hizmetine yönelik harcamalar yalnızca kadın çalışanın gelir vergisinden istisna edilmemekte, aynı zamanda işverenin kendi vergi matrahı açısından

[19] 303 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Madde 7/2, Resmî Gazete, 11.06.2018, Sayı: 30448.

[20] Hayrullahoğlu, “Kadınların”, 56.; Şeren Kurular, “Türkiye’de”, 56, Hoş ve Bişgin, “Kadın İstihdamının”, 1188

da gider veya indirim unsuru olarak dikkate alınmaktadır.^[21] Böylece, bu tür harcamaların kayıt altına alınması sağlanmaktadır.

Kreş ve gündüz bakımevi hizmetine yönelik ödemenin doğrudan hizmet erbabına yapılması hâlinde ise sağlanan menfaat ücret kapsamında değerlendirilmekte ve çalışan vergi istisnasından yararlanamamaktadır. Bu durumda çocuk bakımına yönelik olarak işveren tarafından sağlanan mali katkı, çalışanın serbest tasarrufuna açık bir nakdi gelir niteliği kazanmakta ve ücretin geniş tanımı içinde yer almaktadır. Bundan başka, sadece doğrudan nakit ödeme değil, çalışanın çocuk bakım giderlerini kendi adına ödeyip işverenden bu tutarı talep etmesi ve işverenin de bu bedeli çalışana ödemesi hâlinde de aynı şekilde sağlanan menfaatin tamamı ücret olarak vergilendirilmektedir.^[22] Bu tür ödemeler, her ne kadar fiilen çocuğun bakımına yönelik olsa da doğrudan hizmeti sağlayana yapılmamış olmaları nedeniyle kanun gereği istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.^[23]

[21] Bu hususta verilen bir özalgede; idare, “ilgili mevzuat uyarınca kadın personel adına özel kreşlere yapılan ödemeler ile ücret bordrosunda gösterilen söz konusu ödemelerin, Gelir Vergisi Kanunu’nun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunduğu” yönünde görüş bildirmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü, Sayı: 93767041-125[0900260624]-114897, Tarih: 31.08.2022.; Bundan başka “İşverenin kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmesinin mevzuat gereğince zorunlu olması halinde, ilgili hizmet erbabına, kreş hizmeti verilmek veya dışarıdan hizmet alınmak suretiyle sağlanan menfaatlerin ücret hükümleri ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılmasının mümkün olduğu hususunu da belirtmekte yarar vardır.” Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, Sayı: 64597866-120[23/16]-E.20705, Tarih: 28.09.2018.; Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, Sayı: 38418978-120[23-18/11]-E.231275, Tarih: 03.09.2020.

[22] Deniz Aktaş, *Vergi Kolaylıkları*, 1. Baskı, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2023), 140.

[23] Bundan başka, “çocuk bakımına yönelik sağlanan diğer menfaatler, örneğin işverenin çalışanına çocuk bakımına yardımcı olmak amacıyla nakdi yardım yapması, alışveriş kartı, hediye çeki vermesi, çocuk bakıcısı temin etmesi ya da hizmet erbabının konutunda bakıcı istihdam ederek bu masrafları karşılaması gibi uygulamalar, istisna kapsamında değerlendirilmeyip, genel usullere göre vergilendirilir.”

2. Ödemenin Aracı İşletmelere Yapılması Durumu

İşverenin ödemeyi kreş veya gündüz bakımevi hizmetini doğrudan sağlayan işletmelere değil de bu hizmeti organize eden aracı kuruluşlara veya platformlara yapması durumunda; vergi istisnasının uygulanabilirliği tartışmalı hale gelmektedir. Kimi zaman işverenler kendi bünyesinde bir kreş işletmesi kurmak yerine, kurumsal çocuk bakım çözümleri sunan platformlarla veya şirketlerle anlaşarak çalışanlarının çocuklarını bu sistemler aracılığıyla yönlendirilen kreş ve bakım merkezlerine göndermelerini sağlamaktadır. Bu sistemlerde ödeme, genellikle işveren tarafından ilgili aracı kuruluşa yapılmakta, söz konusu kuruluş da çalışanın çocuğuna uygun bakımevini seçerek hizmetin sağlanmasını organize etmektedir.

Bu noktada, GVK m. 23/1/16 düzenlemesinde öngörülen istisna hükmünün lafzı belirleyici niteliktedir. Düzenleme, işverenin ödemenin doğrudan “kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine” yapılmasını şart koşmaktadır. Bu konuda verilen özelgelerde, idarenin görüşü; istisnanın yalnızca ödemelerin doğrudan kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması halinde uygulanabileceği yönündedir.^[24] Dolayısıyla, ödemelerin aracı kuruluşlara yapılması durumunda istisna hükümlerinden faydalanılması mümkün görülmemektedir.

Ödemenin doğrudan hizmet sağlayıcıya yapılması şartı, aracı bir yapının bulunduğu her durumda istisnadan yararlanılamayacağı anlamına gelmemektedir. Aracı işletmenin bakım hizmetini fiilen sunmaması ve yalnızca hizmet sağlayıcı ile işveren veya hizmet erbabı arasında bağlantı kuran bir yapı olması durumunda, bu işletmeye yapılan ödemeler vergi istisnası kapsamında değerlendirilmez. Bu durumda, hizmeti fiilen sunanla işveren arasında doğrudan bir ödeme ilişkisi kurulmadığından istisnanın şekli koşulu yerine getirilmemektedir. Buna karşın, aracı işletmenin bakım hizmetini kendi bünyesinde işlettiği kreşler üzerinden sağlaması halinde, bir başka ifadeyle kendi bünyesindeki bakım hizmeti sunan şirketler üzerinden bağlantı sağlaması halinde istisnanın uygulanmasında bir engel bulunmaz.

[24] Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü, Sayı: 62030549-125[6-2020/104]-E.675214, Tarih: 14.09.2020.; Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü, Sayı: 62030549-120[23-2018/1289]-E.87597, Tarih: 23.01.2020.

Buna göre, günümüzde yaygınlaşan platformlar veya şirketlere özel çocuk bakım paketleri sunan ticari işletmelerin sistemleri incelenmeli ve bunların yalnızca aracılık yapan yapılar olup olmadığı veya fiilen bakım hizmeti sağlayıp sağlamadığı incelenmeli ve buna göre istisnanın uygulanabilirliği denetlenmelidir.^[25]

3. İstisna Tutarı

Kanuni düzenlemeye göre, kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işveren tarafından işyerinde sunulmaması halinde, her bir çocuk için sağlanan menfaatin aylık brüt asgari ücretin belirli bir oranına kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna edilmektedir. Kanunda bu oran başlangıçta %15 olarak öngörülmüş; Cumhurbaşkanına ise bu oranı %50'ye kadar artırma yetkisi tanınmıştır. Bu yetkinin kullanılması sonucunda istisna oranı %50 olarak uygulanmaktadır.^[26] Mevcut durumda istisna tutarı, her bir çocuk bakımından aylık brüt asgari ücretin %50'si ile sınırlıdır. 2026 yılı için aylık brüt asgari ücretin 33.030,00 TL olarak belirlenmiş olması dikkate alındığında, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti kapsamında sağlanan menfaatlerin aylık en fazla 16.515,00 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu tutarı aşan kısım ise ücret hükümleri çerçevesinde vergilendirilmektedir.

III. İSTİSNANIN UYGULANMA USULÜ

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sunulan kreş ve gündüz bakımevi hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmetler karşılığında düzenlenecek faturaların, işveren tarafından ödenen tutar da dahil olmak üzere hizmet erbabı adına düzenlenmesi gerekmektedir.^[27] Bu kapsamda, işverenler tarafından yapılan söz konusu ödemelere ilişkin belgelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca yasal saklama süresi

[25] Dolaylı ödeme sistemlerinde hizmetin gerçekten verilip verilmediğinin denetlenmesi zorlaşacaktır. Burada kanun koyucunun bu şekilde bir sınırlama ile temel amacının denetimi kolaylaştırmak olduğu anlaşılmaktadır.

[26] 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, 30/4/2018 tarihli ve 2018/11674 sayılı "Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar ile, bu bent kapsamında yararlanılacak istisna tutarının hesabında dikkate alınacak oran %50 olarak tespit edilmiştir."

[27] 303 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Madde 7/5, Resmî Gazete, 11.06.2018, Sayı: 30448.

boyunca muhafaza edilmesi zorunludur.^[28] Ayrıca, kadın hizmet erbabına bu kapsamda sağlanan menfaat ve yapılan ödemelere ilişkin tutarlar, ücretin bir unsuru olarak kabul edildiğinden ilgili dönem bordrosunda asıl ücretle birlikte açıkça gösterilmesi gerekmektedir.^[29]

Sağlanan menfaatlerin bordro kayıtlarında açıkça ve ayrıntılı biçimde yer alması, hem işverenin vergiye uyumunun sağlanması hem de ileride gerçekleşebilecek bir vergi incelemesinde yapılan ödemenin istisna kapsamında değerlendirilmesine ilişkin kayıt altında olması bakımından önem arz etmektedir. Bu kapsamda düzenlenecek belgelerde hizmetin türü, hizmeti sunanın vergi mükellefiyet durumu ve ödemenin hizmet erbabına sağlanan bir menfaatin karşılığı olduğu açıkça belirtilmelidir. Böylece, ücret kapsamına giren ve vergiye tabi tutulması gereken ödemeler ile istisna kapsamında değerlendirilebilecek tutarlar arasında bir ayırım yapılması mümkün hale gelir.

IV. İSTİSNA UYGULAMASINA YÖNELİK TARTIŞMALI HUSUSLAR VE DEĞERLENDİRMELER

İstisna uygulamasına ilişkin mevcut düzenleme, sosyal politika hedefleriyle uyumlu bir adım olmakla birlikte, uygulamada çeşitli tartışmalı hususları da beraberinde getirmektedir. Öncelikle, istisnanın yalnızca kadın hizmet erbabına yönelik olarak düzenlenmiş olması, çocuk bakım sorumluluğunun günümüzde yalnızca kadınlara atfedilemeyeceği gerçeği karşısında eleştirilere neden olmaktadır. Ayrıca, kreş, gündüz bakımevi, anaokulu ve özel okul kavramları arasındaki sınırların yeterince belirgin olmaması, benzer nitelikte hizmet sunan kurumlar arasında farklı vergisel sonuçlar doğmasına neden olabilmektedir. Diğer yandan, kadın hizmet erbabının tam ya da kısmi veya süreli ya da süresiz olarak istihdam biçimi, istisnadan yararlanma noktasında uygulamada bazı tereddütlere sebep olabilmektedir. Son olarak, istisna tutarının belirlenme yöntemi, büyük ölçekli işletmeler lehine bir avantaj yaratmakta ve bu durum, eşitlik ilkesi bağlamında tartışmalara açık hale gelmektedir. Aşağıda, bu tartışmalı noktalar ayrı ayrı değerlendirilecektir.

[28] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete, 10.1.1961, Sayı: 10703.

[29] 303 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Madde 7/6, Resmî Gazete, 11.06.2018, Sayı: 30448.

A. İstisnanın Yalnızca Kadın Hizmet Erbabına Sağlanması Sorunu

Kadın istihdamının artırılması, kadınların çalışma yaşamına katılımının desteklenmesi, iş ve aile yaşamı arasındaki dengenin korunması hedefiyle kadın hizmet erbabına sağlanan kreş ve gündüz bakımevi desteğinin gelir vergisinden istisna tutulması sosyal politika boyutuyla önemli bir adım olmakla beraber; bu istisnanın yalnızca kadın çalışanlarla sınırlı tutulmuş olması, uygulamada bazı eşitsizliklere sebep olmaktadır.

Düzenlemenin daha başlangıçta çocuk bakım yükümlülüğünün sadece anne üzerinde olduğu genel kabulü ile hazırlanmış olması önemli bir sorundur. Çocuk bakımı, cinsiyet rollerinden bağımsız olarak yalnızca kadınlara ait bir yükümlülük olarak kabul edilmemelidir.^[30] Hem kadının hem erkeğin çalıştığı ailelerde ev içi sorumlulukların da birlikte üstlenilmesi gereklidir. Buna göre çocuk bakımının da anne ve baba tarafından ortak biçimde üstlenilmesi ve kanun koyucunun bu ortak sorumluluğu kolaylaştıracak düzenlemeler yapması gerekir. Bu doğrultuda, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti istisnasının da yalnızca kadınların iş gücüne katılımını değil, aynı zamanda erkeklerin de bakım sorumluluğunu üstlenmesini teşvik edecek nitelikte olması gerekir.

İstisnanın kapsamına erkek çalışanlardan çocuğunun annesi ölmüş veya velayeti babaya verilmiş olanların da dahil edilmesi, istisna ile hedeflenenleri yerine getirecek olumlu bir adım olur.^[31] Kaldı ki, bu şekilde özel durumlar olmadan da baba, çocuk bakım yükümlülüğünü üstlenebilir. Bu tür durumlarda erkek hizmet erbabı da aynı desteğe ihtiyaç duyar. Sosyal adalet açısından mevcut istisnada bu gereklilik yerine getirilmeli, düzenlemenin

[30] 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (Resmî Gazete Tarihi: 08.12.2001 Resmî Gazete Sayısı: 24607), çocuğun bakım yükümlülüğünü ana ve babaya birlikte yüklemektedir. m. 327'ye göre, "Çocuğun bakımı, eğitimi ve korunması için gerekli giderler ana ve baba tarafından karşılanır." m. 328'e göre, "Ana ve babanın bakım borcu, çocuğun ergin olmasına kadar devam eder. Çocuk ergin olduğu halde eğitimi devam ediyorsa, ana ve baba durum ve koşullara göre kendilerinden beklenebilecek ölçüde olmak üzere, eğitimi sona erinceye kadar çocuğa bakmakla yükümlüdürler."

[31] "Boşanma istatistiklerine göre 2024 yılında kesinleşen boşanma davaları sonucu çocukların velayetinin çoğunlukla anneye verildiği görüldü. Annenin velayetine verilen çocuk oranı %74,4 iken babanın velayetine verilen çocuk oranı ise %25,6 oldu." TÜİK, İstatistiklerle Kadın, 2024

Aynı yönde görüş için bkz; Aktaş, "Vergi Kolaylıkları", 140.

kapsamı yalnızca kadın çalışanlarla sınırlı tutulmaksızın, çocuk bakım yükümlülüğünü fiilen üstlenen erkek çalışanları da kapsayacak biçimde genişletilmelidir.

B. Özel Okul, Anaokulu ve Kreş Arasındaki Sınırların Belirsizliği

Kanuni düzenlemede hizmetin sunulduğu yer bakımından kreş ve gündüz bakımevi olarak düzenleme yapılmıştır. İsimlendirmeden ziyade sunulan hizmetin niteliği önem arz etmekteyse de kanuni ifadede kapsayıcı bir kavramın kullanılması gerekmektedir. Bu yönüyle kanunda kullanılan ifade yeterli kapsayıcılığı içerse de özel okul ve anaokulu bakımından yeterli sınırlar çizilmemiştir.

Bu bağlamda, istisnanın uygulanabilirliği açısından kreş ve gündüz bakımevi kavramlarının sınırlarının görece belirgin olmasına karşın,^[32] özel okul ve anaokulu ile olan ayırımın açıkça ortaya konmamış olması, uygulamada tereddütlere neden olabilir. Kreş ve gündüz bakımevleri, çocuğun temel bakımının üstlenildiği ve oyun, sosyalleşme gibi gelişim odaklı etkinliklerin yer aldığı kurumlar olarak tanımlanırken,^[33] anaokulları daha çok eğitim amaçlı faaliyetlerin ağırlık kazandığı, belli bir müfredata göre çalışan kuruluşlardır.^[34] Özel okullar ise hem eğitim düzeyi hem de kurumsal yapıları bakımından daha kapsamlı kuruluşlardır. Bu kurumlar arasında işlevsel olarak tam anlamıyla keskin sınırlar bulunmamaktadır. Özellikle özel sektörde hizmet veren kuruluşlar, faaliyetlerini hem bakım hem de eğitim hizmeti altında yürütebilmekte; kimi zaman yalnızca isimlendirme üzerinden farklı vergisel sonuçlar doğabilmektedir. Bu durum, aynı mahiyette olan hizmetlerin bir

[32] Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri İle Özel Çocuk Kulüplerinin Kuruluş ve İşleyiş Esasları Hakkında Yönetmelik'te "Kreş, 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluş olarak tanımlanmaktayken, gündüz bakımevi, 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluş olarak tanımlanmaktadır."

[33] 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu'nda Kreş ve Gündüz Bakımevi "0 - 6 yaş grubundaki çocukların bakımlarını gerçekleştirmek, bedensel ve ruhsal sağlıklarını korumak ve geliştirmek ve bu çocuklara temel değer ve alışkanlıkları kazandırmak amacıyla kurulan ve yatılı olmayan sosyal hizmet kuruluşları" olarak tanımlanmaktadır.

[34] Millî Eğitim Bakanlığı Okul Öncesi Eğitim ve İlköğretim Kurumları Yönetmeliğine göre "Anaokulu, eylül ayı sonu itibarıyla 36-68 aylık çocukların eğitimi amacıyla açılan okul olarak tanımlanmaktadır." Kıldan, s. 120.

kısımının istisna kapsamında değerlendirilmesine, diğer kısmının ise bu istisna kapsamının dışında kalmasına neden olabilmektedir.

Bu nedenle, istisna uygulamasında yalnızca kurumun adlandırılmasına değil, sunulan hizmetin içeriğine odaklanılarak bir değerlendirme yapılması daha sağlıklı ve tutarlı sonuçlar doğurur. Aksi halde, kavramsal belirsizlikler hem mükellefler hem de idare açısından uygulama birliğini zedeler. Kanun koyucunun bu kavramsal çerçeveyi netleştirmesi, istisnanın hedeflediği sosyal amaca ulaşmasını kolaylaştırır.

C. Kadın Hizmet Erbabının İstihdam Biçiminin İstisnaya Etkisi

Çalışanın istihdam biçiminin istisnanın uygulanmasına etkisi hakkında GVK'de bir ayrıma yer verilmemiştir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 9. maddesine göre iş sözleşmesi belirli ya da belirsiz süreli yapılabilir.^[35] Bu sözleşmeler çalışma biçimleri bakımından tam veya kısmi süreli oluşturulabilmektedir. Buna göre, GVK'de istisnanın uygulanması bakımından çalışma süresine ya da sözleşme türüne ilişkin bir sınırlamaya yer verilmemiş olması karşısında, kadın çalışanın sözleşmesinin belirli ya da belirsiz süreli olması yahut tam ya da kısmi süreli çalışması, normatif düzenleme bakımından istisnanın uygulanmasına engel oluşturmamaktadır. Bununla birlikte uygulamada, özellikle kısmi süreli çalışanlar bakımından istisnanın kapsamının nasıl anlaşılması gerektiği hususunda yorum farklılıkları ortaya çıkabilmektedir. Bu tereddüt, vergi normunun lafzında açık bir sınırlama bulunmamasına rağmen, sağlanan menfaatin ücretle olan bağlantısı ve çalışma süresiyle bir orantı kurulup kurulamayacağı yönündeki değerlendirmelerden kaynaklanabilmektedir. Oysa istisna hükmü, çalışanın istihdam türüne değil, kadın hizmet erbabı sıfatına ve kanunda öngörülen diğer şartların varlığına bağlanmıştır. Bu nedenle istihdam biçimine dayanılarak istisna kapsamının daraltılması yönünde bir sonuca ulaşılması, kanuni düzenlemenin lafzı ile uyumlu değildir.

D. İstisna Tutarı Hakkında Değerlendirmeler

İşverenin kreş ve gündüz bakımevi hizmetini işyerinde sağladığı durumda kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatlerin tamamı vergiden istisna tutulmaktayken, hizmetin işyerinde sunulmadığı ve dışarıdan temin edildiği durumda sağlanan menfaatin yalnızca kanunla belirlenen bir kısmı istisna

[35] 4857 sayılı İş Kanunu, Resmî Gazete, 10.6.2003, Sayı: 25134.

kapsamında tutulmakta; bu kısım da aylık brüt asgari ücretin belli bir oranı ile sınırlandırılmaktadır. İşverenin hizmeti kendi bünyesinde sunmadığı durumda sağlanan menfaatte istisna tutarının aylık asgari ücretin brüt tutarının belirli bir oranına bağlanması, istisnanın ekonomik gerçekliklerle daha uyumlu hale gelmesini ve yıllar içinde asgari ücret düzeyine paralel olarak artmasını sağlayan önemli bir esnekliktir. Buna karşın; enflasyonist dönemlerde fiyat artışlarına karşı olumsuz etkilenme ihtimali, belirlenen istisna tutarının yeniden ve daha yüksek bir oranla düzenlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. 2026 yılı için aylık brüt asgari ücretin 33.030,00 TL olduğu ve istisna oranının %50 olarak uygulandığı dikkate alındığında, dışarıdan temin edilen kreş ve gündüz bakımevi hizmetlerinde aylık azami istisna tutarı 16.515,00 TL'dir. Özellikle büyükşehirlerde özel kreş ve gündüz bakımevlerinin aylık ücretleri göz önünde bulundurularak, bu tutarın her durumda hizmet bedelinin tamamını karşılamaya yetmeyebileceği değerlendirilmelidir. Bu durumda, belirlenen sınırı aşan kısmın ücret olarak vergilendirilmesi söz konusu olmakta; böylece vergi istisnası bakımından öngörülen destek, sınırlı kalmaktadır. Bu durum, istisnanın kural olarak önemli bir kolaylık sağladığını göstermekle birlikte, maliyet yapısı ve fiyat artışları karşısında etkisinin hizmet bedeline ve bulunduğu bölgeye göre değişebileceğini göstermektedir. Dolayısıyla istisna tutarı, yalnızca oran üzerinden değil, çocuk bakım hizmetlerinin piyasa koşulları da dikkate alınarak belirlenmelidir.

E. İş Mevzuatı Çerçevesinde Kreş Yükümlülüğünün Kapsamı ve İstisnanın Etkisi

İş mevzuatı gereği işverenin 150'den fazla kadın çalışanı bulunan işyerlerinde 0-6 yaş grubu çocukların bırakılabileceği çocuk bakım yurdu kurmakla yükümlü olması, belirlenen sayının üzerinde kadın çalışanı bulunan işletmelerde istisnayı tam olarak etkin ve anlamlı kılmaktadır.^[36] Buna karşın, 150'den daha az sayıda kadın çalışanı bulunan işyerlerinde kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sunulması veya bu hizmetin dışarıdan temin edilmesi ve hizmet bedelinin kadın çalışanın asıl ücretine ilave bir menfaate sunulması,

[36] Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelik, Resmî Gazete Tarihi: 16.08.2013 Resmî Gazete Sayısı: 28737, m. 13, "işverenler, yaşları ve medeni halleri ne olursa olsun, aynı işyerinde 100 ila 150 arasında kadın çalışanı bulunan işyerlerinde emzirme odası ve 150'den fazla kadın çalışanı bulunan işyerlerinde ise 0-6 yaş grubu çocukların bırakılabileceği çocuk bakım yurdu (kreş) kurmakla yükümlüdür."

işverenin inisiyatifinde olmakta ve istisnanın kapsamını oldukça daraltmaktadır.^[37] Bu durum, istisnanın etkinliğini ve kadın istihdamını destekleme işlevini önemli ölçüde etkilemektedir.

İstisnanın daha etkin bir araç haline gelebilmesi için, iş mevzuatında yapılacak değişikliklerle yalnızca büyük ölçekli işletmelere değil, küçük ve orta ölçekli işletmelere de belirli ölçüde yükümlülük getirilmesi gereklidir. Bu kapsamda, 150'den az kadın çalışanı bulunan işyerlerinde de kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin verilmesi ya da bu hizmetin dışarıdan temin edilerek çalışanlara sağlanması zorunluluğu getirilmesi önerilebilir. İşverenlere yüklenen ilave maliyetlerin vergi indirimleriyle karşılanması yoluyla da hem istisnanın amacına uygun bir şekilde çocuk bakımının güvence altına alınması, hem de işverenler üzerinde tek taraflı bir yük oluşturulmasının önlenmesi mümkün hale gelir. Mevcut düzenleme çerçevesinde kreş ve gündüz bakımevi yükümlülüğünün yalnızca belirli sayının üzerinde kadın çalışanı bulunan işyerleri bakımından öngörülmüş olması, istisnanın fiili etkisini büyük ölçekli işletmelerle sınırlı hale getirmektedir. Bu nedenle tartışılması gereken husus, iş mevzuatında yer alan kreş kurma yükümlülüğünün sınırlarının yeniden belirlenmesidir. Yükümlülüğün kapsamının farklı ölçeklerdeki işyerlerini de kapsayacak şekilde genişletilmesi halinde, vergi istisnası bu çerçevede daha işlevsel hale gelebilecektir.

V. SOSYAL POLİTİKA ARACI OLMASI YÖNÜYLE KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVİ İSTİSNASI

Vergi sisteminin temel işlevlerinden biri kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan geliri temin etmek olsa da vergilemenin mali olmayan amaçları da günümüzde giderek daha fazla önem kazanmaktadır.^[38] Vergiler, yalnızca kamu gelirlerini sağlama aracı olmanın ötesinde; sosyal adaletin tesis edilmesi ve toplumsal refahın artırılması bakımından da etkili bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. Sosyal devlet anlayışıyla uyumlu olarak, vergi

[37] Bundan başka, işverenlerin kreş ve gündüz bakımevi kurma ve işletme maliyetlerinden kaçınmak maksadıyla, iş yerinde çalışan kadın sayısını bilinçli olarak 150'nin altında tutmaya çalışması da ihtimal dâhilindedir. Türkoğlu Üstün, "Kadının", 1578.

[38] Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 7. Baskı, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020), 28.; Fatih Saraçoğlu, *Vergi Teorisi ve Politikası ve Türkiye Uygulamaları*, 1. Baskı, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2022), 19.

politikalarının yönlendirici gücü sayesinde bireylerin ve işletmelerin davranışları etkilenebilmekte; bu sayede sosyal politika hedefleri ile mali araçlar arasında bir bağ kurulabilmektedir.^[39] Bu doğrultuda vergi düzenlemeleri, yaşam koşullarının iyileştirilmesi, toplumsal eşitsizliklerin azaltılması ve dezavantajlı grupların desteklenmesi amacıyla yapılandırılmaktadır.^[40] Kadın istihdamını artırmaya ve kadınların iş gücüne katılımı önündeki engellerden biri olan çocuk bakım yükümlülüğünü^[41] hafifletmeye yönelik kreş ve gündüz bakımevi istisnası da vergilemenin sosyal amaçlarla kullanılması yönünde gerçekleştirilen düzenlemelerden biridir.^[42] Vergilemenin bu şekilde sosyal politika aracı olarak kullanımı, hem çalışanlar hem de işverenler açısından olumlu sonuçlar doğurmakta; iş-aile yaşamı dengesinin kurulmasına katkı sağlamaktadır. Ancak bu etkinin sağlanabilmesi için düzenlemelerin kapsayıcı, açık ve uygulamada öngörülebilir olması gerekir. Aksi hâlde, teşvik edici etkiler zayıflar ve düzenlemenin yönlendirici gücü sınırlı kalır.

[39] Turhan, “Vergi Teorisi”, 45.; Saraçoğlu, “Vergi Teorisi”, 20.

[40] Hoş ve Bişgin, “Kadın İstihdamının”, 1185.; Hayrullahoğlu, “Kadınların”, 54-55.; Yakup Karabacak, “Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası* 62, no.2, 2013: 224.; Tarkan Peran ve İskender Gümüş, “Sosyal Politika Açısından Vergi Adaleti: Kuramsal Bir Tartışma” *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 6, no. 5, (2017): 186.

[41] Selin Umutlu, *Çalışan Kadınlarda İş-Aile-Yaşam Dengesi ve Tükenmişlik*, 1. Baskı (İstanbul: Astana Yayınları, 2021): 116.; Ünlütürk Ulutaş, “Türkiye’de”, 86.; Nişancı Babanoğlu, “Çift Kariyerli”, 33.; 2008 yılında, Hacettepe Üniversitesi Nüfus Etütleri Enstitüsü tarafından gerçekleştirilen, Türkiye Nüfus ve Sağlık Araştırması verilerine göre, “Araştırmaya katılan kadınların yüzde 31’i çalışmama nedeni olarak çocuk bakımını belirtmişlerdir; bunu ev kadını olmak (yüzde 22) ile aile veya eş tarafından kadının çalışmasına izin verilmemesi (yüzde 20) izlemektedir. Kadınların yüzde 8’i çalışmalarına gerek olmadığını belirtmiştir. Araştırmadan önceki 12 ayda çalışmış olan kadınların yüzde 67’sinin 6 yaş altı çocuğu bulunmamaktadır. Genel olarak, Türkiye’de çocuk bakımının temel kaynağı anne veya akrabalarıdır. Yuva veya kreş gibi kuruluşlarda bakım oranı, çok düşük olup, yüzde 7’ düzeyinde kalmaktadır.” Türkiye Nüfus ve Sağlık Araştırması, Hacettepe Üniversitesi Nüfus Etütleri Enstitüsü, (2008): 194.

[42] Hayrullahoğlu, “Kadınların”, 56.; Hoş ve Bişgin, “Kadın İstihdamının”, 1186.; Karabacak, “Sosyal Politika”, 239.

Düzenleme, kadınların iş gücüne katılımını artırmayı ve çalışma hayatında kadınların yaşadığı olumsuzlukları bir nebze olsun gidermeyi amaçlamaktadır. Kadınların çalışma hayatı içerisinde varlığını sürdüren en temel engellerden biri olan çocuk bakım yükümlülüğü, yalnızca bireysel değil, aynı zamanda toplumsal bir sorun olmaktadır.^[43] Bu noktada, kanun yoluyla işverenlerin kadın çalışanlara kreş ve gündüz bakımevi desteği sağlamaya teşvik edilmesi, kadın çalışanların istihdamda kalıcılığını desteklemekte ve cinsiyet eşitliğinin sağlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

Bu tür sosyal amaçlı vergi düzenlemeleri, yalnızca mali yükümlülükleri azaltma aracı değil, aynı zamanda devletin sosyal politika sağlama görevinin bir yansımasıdır.^[44] Kadınların iş gücüne aktif katılımı özellikle ekonomik büyüme ve toplumsal refah açısından önemli olmaktadır. Bu doğrultuda, vergilemenin söz konusu hedeflerle uyumlu biçimde yapılandırılması ve sosyal etki yaratacak şekilde kullanılması, sosyal devlet anlayışının güçlendirilmesi bakımından kritik bir rol oynamaktadır.

Bu noktada, kreş ve gündüz bakımevi istisnasının sosyal politika bakımından hangi yönleriyle destekleyici, hangi yönleriyle sınırlı kaldığının açık biçimde ortaya konulması gerekir. Öncelikle düzenleme, çocuk bakım hizmetlerinin işveren eliyle yaygınlaştırılmasını teşvik ederek kadınların çalışma hayatında kalıcılığını desteklemeyi amaçlamaktadır. Çocuk bakım yükümlülüğünün fiilen kadınlar üzerinde yoğunlaştığı dikkate alındığında bakım hizmetlerine erişimin kolaylaştırılması, kadınların ücretli çalışma ile bakım sorumluluğu arasında bir denge kurmalarına katkı sağlamaktadır. Bu yönüyle istisna, bakım emeğinin tümüyle hane içinde ve kadın üzerinde yoğunlaşmasını hafifletmeye yönelik mali bir araç olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte düzenlemenin kapsamı ve uygulanma biçimi, sosyal politika bakımından daha kapsayıcı bir etki yaratmasını sınırlandırmaktadır. İstisnanın yalnızca kadın hizmet erbabına tanınmış olması, çocuk bakımının esasen kadın sorumluluğunda olduğu yönündeki kabulü dolaylı biçimde pekiştiren bir etki doğurmaktadır. Oysa bakım yükünün yalnızca kadın üzerinden

[43] Burcu Candoğan, “Toplumsal Cinsiyet Rollerinin İş Aile Yaşam Dengesi Tartışmaları ile Yeniden Üretimi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, 2019), 66.; Ünlütürk Ulutaş, “Türkiye’de”, 85.; İrem Erdem, “Kadın Emeğinde Güncel Bir Tartışma: İş Ve Aile Yaşamının Uzlaştırılması”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi* 11, no. 59, (2018): 657.

[44] Hayrullahoğlu, “Kadınların”, 57.

değil, aile içi sorumluluk paylaşımı çerçevesinde ele alınması gerekmektedir. Bu açıdan düzenleme, kadın istihdamını destekleyen bir adım olmakla birlikte, bakım sorumluluğunun aile içinde paylaşımına ilişkin bir yaklaşım ortaya koymamaktadır. Öte yandan istisnanın işveren merkezli yapısı, çocuk bakım hizmetine erişimi bireysel bir hak olarak değil, iş ilişkisine bağlı bir imkân olarak düzenlemektedir. Oysa çocuk bakım hizmetine erişim, çalışma statüsüne ve işverenin inisiyatifine bağlı olmaktan ziyade, tüm çocuklar ve ebeveynler bakımından kamusal bir sorumluluk olarak ele alınmalıdır. Bu hizmetin istihdam ilişkisine bağlı biçimde kurgulanması, genel ve eşit bir hak niteliği kazanmasını engellemektedir.

Mevcut düzenleme, kadın istihdamının desteklenmesi yönünde anlamlı fakat sınırlı bir katkı sunmaktadır. Bakım hizmetlerinin erişilebilirliğini tüm aile bakımından güvence altına alan, bakım sorumluluğunun yalnızca kadınlara atfedilmediği daha dengeli bir sistem oluşturulmadıkça ve istihdam ilişkisinden bağımsız olarak daha kapsayıcı bir yapı kurulmadıkça, vergi istisnasının tek başına geniş bir toplumsal etki yaratması güç görünmektedir.

SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin 1. fıkrasının 16 numaralı bendinde düzenlenen kreş ve gündüz bakımevi istisnası, kadın hizmet erbabına yönelik bir sosyal politika aracı olarak önemli bir işlev görmektedir. Bu düzenleme, işverenlerce sunulan kreş ve gündüz bakımevi hizmetlerinin belirli şartlar altında gelir vergisinden muaf tutulmasını öngörerek, kadın çalışanların iş-aile yaşam dengesini kolaylaştırmayı, kadın istihdamının sürekliliğini sağlamayı ve cinsiyet eşitliğini desteklemeyi amaçlamaktadır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetlerinin yaygınlaştırılması, çocukların erken gelişim süreçlerine olumlu katkı sağladığı gibi, çalışan annelerin üzerindeki bakım yükünü hafifleterek hem bireysel hem toplumsal refahı artırıcı bir etki yaratmaktadır. Bu yönüyle istisna uygulaması, Anayasa'nın eşitlik ve çocuk haklarına ilişkin hükümleriyle uyumlu bir sosyal devlet politikası aracı olarak değerlendirilmektedir.

Uygulamada istisnanın kapsamı ve koşullarına ilişkin çeşitli sorunlar gözlemlenmektedir. İlk olarak, istisna yalnızca kadın hizmet erbabına tanınmakta, çocuk bakım sorumluluğunu fiilen üstlenen erkek çalışanlar kapsam dışında kalmaktadır. Bu durum, bakım yükünün toplumsal bir görev olduğu anlayışı ile çelişmekte, istisnanın etkisini sınırlamaktadır. İkincisi; kreş,

gündüz bakımevi, anaokulu ve özel okul gibi kurumlar arasındaki tanım farklılıklarının net olmaması, benzer nitelikte hizmetler sunan kurumlar bakımından istisnanın uygulanmasında tereddütlere ve yorum farklılıklarına yol açabilmektedir. Üçüncü olarak, farklı istihdam biçimlerine (tam veya kısmî süreli, belirli veya belirsiz süreli) ilişkin farklılıklar, özellikle kısmî süreli çalışan kadınlar bakımından istisnanın kapsamının nasıl uygulanacağı konusunda tereddütler doğurabilmektedir. Dördüncü olarak, istisna tutarının aylık brüt asgari ücretin belirli bir oranıyla sınırlandırılması, mevcut ekonomik koşullar ve enflasyon karşısında istisnanın etkinliğini tartışma konusu yapan bir unsur olmaktadır. Son olarak, iş mevzuatına göre sadece 150'den fazla kadın çalışanı olan işyerlerinde bakımevi kurma zorunluluğu bulunması, istisnanın fiilen büyük ölçekli işyerlerinde etkin olmasını sağlarken, daha küçük işletmelerde bu uygulamayı işveren inisiyatifine bırakmaktadır. Tüm bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde, kreş ve gündüz bakımevi istisnasında yer alan mevcut kısıtlamalar, düzenlemenin sosyal politika işlevini tam anlamıyla yerine getirmesini engellemektedir.

Bu değerlendirmeler ışığında, öngörülen kreş ve gündüz bakımevi istisnasının sosyal politika bakımından önemli bir araç olduğu kabul edilmekle birlikte, uygulama etkinliği ve kapsayıcılığı açısından yeniden ele alınması gereken yönler barındırmaktadır. İstisnanın etkin bir sosyal politika aracı olabilmesi için kapsamının çocuk bakım yükümlülüğünü üstlenen bütün ebeveynleri içerecek biçimde genişletilmesi, eğitim kurumları arasındaki kavramsal belirsizliklerin giderilmesi, çalışma koşullarına göre ayırımın kanunda açıkça ortaya konması ve istisna tutarının ekonomik şartlara uygun olarak güncellenmesi gerekmektedir. Bu sayede hem çocuk bakım hizmetlerinden yararlanma imkânlarının artırılması hem de kadınların iş gücüne katılımının desteklenmesi yönünde gerçekleştirilen vergi teşviklerinden amaçlanan sosyal fayda daha etkili biçimde hayata geçirilebilir. Sonuç olarak, kreş ve gündüz bakımevi istisnası, teorik olarak kadın istihdamını teşvik eden değerli bir düzenleme olmakla beraber, kapsamı ve uygulama usulleri yeniden ele alınarak sosyal devlet anlayışının gerektirdiği şekilde güçlendirilmelidir.

Bu çerçevede kreş ve gündüz bakımevi istisnası, yalnızca vergisel bir kolaylık değil, sosyal politika hedefleri bakımından değerlendirilmesi gereken bir düzenleme niteliği taşımaktadır. Her ne kadar kadın istihdamını destekleme amacı taşısa da, kapsamı, uygulanma biçimi ve hak sahipliğinin belirlenme biçimi nedeniyle bu amacın sınırlı ölçüde gerçekleşebildiği anlaşılmaktadır.

Özellikle istisnanın yalnızca kadın hizmet erbabına tanınmış olması ve çocuk bakım hizmetine erişimin iş ilişkisine bağlı biçimde kurgulanması, sosyal devlet anlayışının gerektirdiği kapsayıcı yaklaşımın tam olarak yansıtılmadığını göstermektedir. Düzenlemenin sosyal politika bakımından taşıdığı anlamı somutlaştırılmalı; kadın istihdamına katkı sağlayan yönleri ile bu katkıyı sınırlayan unsurları birlikte değerlendirilmelidir. Bu nedenle istisnanın sosyal politika işlevi, sağladığı mali avantajın ötesinde, normun kapsamı ve yapısı dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

303 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayı: 3048, Tarih: 11.06.2018.

Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı Aile ve Toplum Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Türkiye Aile Yapısı Araştırması, 2016.

Akşin Yavuz, Ezgi vd. “Okul Öncesi Eğitim Ortamlarındaki Yapısal ve İşlevsel Kalite Düzeyi ile Çocukların Sosyal Becerileri Arasındaki İlişki”. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, no.69, (2024): 180-204.

Aktaş, Deniz. *Vergi Kolaylıkları*, 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.

Babaroğlu, Ayhan. “Eğitim Ortamları Açısından Okul Öncesi Eğitim Kurumları”. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi* 18, no.3, (2018): 1313-1330.

Candoğan, Burcu. “Toplumsal Cinsiyet Rollerinin İş Aile Yaşam Dengesi Tartışmaları ile Yeniden Üretimi”. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, 2019.

Ceylan, Remziye. “Ebeveynlerin Okul Öncesi Kurumu Hakkındaki Görüşleri: Tercih Sebepleri, Beklentileri ve Memnuniyetleri”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* 18, no.70, (2019): 497-517.

Doğrusöz, Bumin. “Kreş Sorunu ve Vergi Mevzuatı”, Dünya Gazetesi. 7 Eylül 2017. <https://www.bumindogrusoaz.com/article/kre-sorunu-ve-vergi-mevzuati>.

- Erdem, İrem. “Kadın Emeğinde Güncel Bir Tartışma: İş ve Aile Yaşamının Uzlaştırılması”. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi* 11, no. 59, (2018): 653-660.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, Sayı: 38418978-120[23-18/11]-E.231275, Tarih: 03.09.2020.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, Sayı: 64597866-120[23/16]-E.20705, Tarih: 28.09.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü, Sayı: 62030549-125[6-2020/104]-E.675214, Tarih: 14.09.2020.;
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü, Sayı: 62030549-120[23-2018/1289]-E.87597, Tarih: 23.01.2020.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü, Sayı: 93767041-125[0900260624]-114897, Tarih: 31.08.2022.
- Güngör, Esin Gürbüz. “Türk Hukuku ve Avrupa Birliği Hukukunda Kadın İstihdamının Teşvikine Yönelik Düzenlemeler”. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi* 3, no. 1, (2012): 11-37.
- Hayrulloğlu, Betül. “Kadınların İşgücüne Katılım Oranlarının Arttırılmasında Vergilendirmenin Rolü: Türkiye ve Oecd Ülkeleri Açısından Bir Değerlendirme” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, no. 66, (2020): 42-63.
- Hoş, Zeynep ve Bişgin, Aytül. “Kadın İstihdamının Artırılmasında Yasal Düzenlemelerin ve Vergi Teşviklerinin Rolü “. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 25, no.45, (2023): 1176-1192.
- Karabacak, Yakup. “Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği”. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası* 62, no.2, 2013: 223-252.
- Kartal, Hülya. “The Effect of Mother-Child Education Program which is One of the Early Childhood Education Programs on Cognitive

Development of Six Age Children. (Erken Çocukluk Eğitimi Programlarından Anne-Çocuk Eğitim Programı'nın Altı Yaş Grubundaki Çocukların Bilişsel Gelişimlerine Etkisi)" *Elementary Education Online* 6, no. 2, (2007): 234-248.

Kıldan, Oğuzhan. "Okul Öncesi Eğitim Bağlamında; Eğitim Hizmetlerinde Kalite". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 15, no. 2, (2010): 111-130.

Nişancı Babanoğlu, Emine. "Çift Kariyerli Eşlerin Yaşam Kalitesini Etkileyen Sorunlar ve Çözüm Önerileri". Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, 2020.

Özkubat, Seda. "Okul Öncesi Kurumlarında Eğitim Ortamlarının Düzenlenmesi ve Donanım". *Adnan Menderes Üniversitesi Eğitim Fakültesi Eğitim Bilimleri Dergisi* 4, no. 2, (2013): 58-66.

Peran, Tarkan ve Gümüş, İskender. "Sosyal Politika Açısından Vergi Adaleti: Kuramsal Bir Tartışma". *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 6, no. 5, (2017): 184-191.

Saraçoğlu, Fatih. *Vergi Teorisi ve Politikası ve Türkiye Uygulamaları*, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2022.

Kurular, Şeren ve Yıldız, Gamze. "Türkiye'de Kreş ve Gündüz Bakımevleri Vergi İstisnalarının Bir İncelemesi". *Vergi Dünyası Dergisi* 37, no. 443, (2018): 53-60.

Turhan, Salih. *Vergi Teorisi ve Politikası*, 7. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020.

TÜİK, İstatistiklerle Kadın, 2024.

TÜİK, Türkiye Aile Yapısı Araştırması, 2021.

Türkiye Nüfus ve Sağlık Araştırması, Hacettepe Üniversitesi Nüfus Etütleri Enstitüsü, 2008.

Türkoğlu Üstün, Kamile. "Kadının Ücretsiz Bakım Emeginin Azaltılması Kapsamında Kurumsal Çocuk Bakım Hizmetlerine Erişim Kreş Hakkı". *Çalışma ve Toplum* 3, no:66, (2020): 1557-1590.

Umutlu, Selin, *Çalışan Kadınlarda İş-Aile-Yaşam Dengesi ve Tükenmişlik*, 1. Baskı, İstanbul: Astana Yayınları, 2021.

Ünlütürk Ulutaş, Çağla. “Türkiye’de İş ve Aile Yaşamının Uyumlaştırılması mı? Esnek Kadın İstihdamı mı?” içinde *Başka Bir Aile Anlayışı Mümkün Mü?*. Editör Nihal Boztekin (Heinrich Böll Stiftung Derneği Türkiye Temsilciliği, 2014): 80-90.