

## Resul ASLANKÖYLÜ

Yargıtay 10. Hukuk Dairesi Onursal Başkanı

# 5510 Sayılı Kanun'a Göre Kendi Adına ve Hesabına Çalışanların Sigortalı Olma Koşulları

## I. GENEL OLARAK

Kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanların sigortalı sayılma koşulları 5510 sayılı Kanun'un birinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenmiştir. Bunlara uygulamada "4-b"liler denmektedir. Köy ve mahalle muhtarlarıyla tarımda kendi adına ve hesabına çalışanların sigortalılığı da (4-b) bendi kapsamına alınmıştır.

## A- AMAÇ

5510 sayılı Kanun'un amacı birinci maddede belirtilmiştir<sup>1</sup>. Bu bağlamda (4-b) bendinin amacı, köy ve mahalle muhtarlarıyla kendi adına ve hesabına çalışan bireyleri sosyal sigorta kapsamına almaktır. Diyelim ki ticari kazanç veya serbest meslek kazancı nedeniyle gerçek ya da basit usulde gelir vergisi mükellefi olanlar, anonim şirketin yönetim kurulu üyesi olan ortakları, şirket ortakları, donatma iştirakinin tüm ortakları, kendi adına ve hesabına tarımsal faaliyette bulunanlar sigortalı sayılmıştır.<sup>2</sup>

(4-b) bendine göre sigortalı sayılma koşul-

ları üç bölüme ayrılarak açıklanacaktır. Bunlar köy ve mahalle muhtarlarının sigortalılığı, tüm kendi adına ve hesabına çalışanların sigortalı sayılması için ortak koşullar, nihayet sigortalıların sigortalı sayılmalarına ilişkin özel koşullardır.<sup>3</sup>

## B- KÖY VE MAHALLE MUHTARLARININ SİGORTALI SAYILMA KOŞULLARI

Köy ve mahalle muhtarları ilk defa 2108 sayılı Kanun'la Bağ-Kur sigortalısı sayılmış, son olarak da 5510 sayılı Kanun'un (4-b) bendi kapsamına alınmıştır. Bunların sosyal sigorta hakları Bağ-Kur'ca sağlanmakta idi. Köy ve mahalle muhtarları 5510 sayılı Kanun kapsamına alındığından, kendilerini Bağ-Kur sigortalısı sayan 2108 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

Köy ve mahalle muhtarlarının sigortalı sayılmalarına ilişkin olarak 5510 sayılı Kanun

ile Bağ-Kur Kanunu ve 2108 sayılı Kanun arasında tek fark vardır. Bu fark şudur: Bağ-Kur Kanunu'nun değişik 25. maddesinin (f) bendi hükmüne göre muhtarlar gelir vergisi mükellefi değıller ise hizmet akti ile çalışmaya başladığı tarihte Bağ-Kur sigortalıkları sona eriyor ve SSK. sigortalılıkları başlıyordu. Benzer bir hüküm de Bağ-Kur Kanunu'nun 25. maddesinde yer almakta idi. Oysa bu hüküm 5510 sayılı Kanun'un (4-b) bendi kapsamına alınmamıştır. Muhtarlar, bu sıfatları devam ettiği süre içinde (4-b) sigortalısı sayılır; (4-a) sigortalısı sayılmaz.

Muhtarların sigortalılıkları 4. maddenin (b) bendinde özel olarak düzenlenmiş, bu bendin alt bentlerine dahil edilmemiştir. Muhtarların (4-b) bendine göre sigortalı sayılmaları zorunlu olup isteğe bağlı değildir. Bunlar 4. maddenin diğer fıkralarına ve bentlerine göre sigortalı sayılmalarını isteyemezler. Muhtarlık görevi sona erenler koşullar oluşmuş ise (4-a), (4-c) ve (4-b)'nin diğer alt bentlerine göre sigortalı olabilirler. 5510 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce muhtarlık görevi sona erenler primlerini ödemek suretiyle Bağ-Kur ile ilişkilerini sürdürebilmekte idiler. Ne ki bu kural 5510 sayılı Kanun'a dahil edilmemiştir. Keza bu kanun yürürlüğe girmeden önce, daha önce muhtarlık yapanlar eski hizmetlerini borçlanabilmekte idi. Oysa 5510 sayılı Kanun ile muhtarlara borçlanma hakkı tanınmamıştır.

Muhtarlar, yürürlükteki yasalar uyarınca sigortalı olma hakkını kazanmış iseler, 5510 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra kazanılmış olanların bu haklarına dokunulamaz.

Bağ-Kur Kanunu ile 2108 sayılı Kanun'un yürürlükte olduğu dönemde verilen Yargıtay kararları uygun düştüğü ölçüde 5510 sayılı Kanun bakımından da geçerlidir. 21. HD.'ye göre Bağ-Kur Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde muhtarla başka bir sosyal güvenlik kanununa tabi iseler, 2108 sayılı Kanun gereğince Bağ-Kur sigortalısı sayılamaz<sup>4</sup>. Keza 10. HD.'ye göre, başka sosyal güvenlik kanunlarına tabi olmayanlar, 2108 sayılı Kanun gereğince Bağ-Kur Kanunu kapsamına alınmıştır. Bu durumda Bağ-Kur Kanunu'na göre isteğe bağlı sigortalı olan muhtarlar 2108 sayılı Kanun uya-

rınca zorunlu Bağ-Kur sigortalısı olamazlar<sup>5</sup>.

## II. 5510 SAYILI KANUN'UN 4. MADDESİNİN BİRİNCİ FIKRASININ (b) BENDİNE GÖRE KENDİ ADINA VE HESABINA BAĞIMSIZ ÇALIŞANLARIN SİGORTALI SAYILMALARININ ORTAK KOŞULLARI

Kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanların sigortalı sayılmalarına ilişkin iki koşul öngörülmüştür. Birincisi ortak koşullar, ikincisi ise özel koşullardır. İlk önce ortak koşullar açıklanacaktır.

### A- BAĞIMSIZ ÇALIŞMA KOŞULU

5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamına girenlerin sigortalı sayılmaları için kendi adına ve hesabına bağımsız çalışmaları gerekir. Biz bu koşulu ortak koşul diye adlandırdık. Diğer bütün koşullar gerçekleşmiş olsa bile kişi kendi adına ve hesabına bağımsız çalışmıyorsa (4-b) sigortalısı sayılamaz.

Tarımda kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar 2926 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce Bağ-Kur sigortalısı sayılmıyordu. Bunlar anılan yasa kapsamına alındıktan sonra bağımsız çalışmak koşuluyla Bağ-Kur sigortalısı sayılmıştır. Nihayet anılan kişiler 5510 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra aynı Kanunun birinci fıkrasının (4) numaralı bendi gereğince sigortalı sayılmıştır. Ancak burada da bağımsız çalışmış olmak şarttır. Ortak koşullar bakımından, Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesi ile 2926 sayılı Kanun ve 5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (4-b) bendi birbirine koşul hükümler içermektedir.

### B- HİZMET AKDİ İLE ÇALIŞMAMIŞ OLMA KOŞULU

(4-b) bendi kapsamında sigortalı sayılmanın diğer bir ortak koşulu hizmet akdi ile çalışmamış olmak koşuludur. Birey hizmet akdi

ile çalışıyor ve diğer koşullar da oluşmuş ise (4-a) bendi kapsamında sigortalı sayılır. Bireyin hizmet akdi ile çalışıp çalışmadığı eski BK.'nın 313 vd. maddelerine göre belirlenir. 4. maddede geçen “hizmet akdi ile bağlı olmaksızın” kavramının katı yorumlanmaması gerekir. Yorumlamada 5510 sayılı Kanun'un 53. maddesi dikkate alınmalıdır.

Kişi ağırlıklı olarak kendi adına ve hesabına çalışırken arızı şekilde bir işverenin işyerinde çalışmış ise yine de (4-b) sigortalısı sayılmalıdır. Çenberci ve Uygur, Bağ-Kur Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde aynı görüşü savunmuştur<sup>6</sup>.

Ne var ki kişi uzun bir süre hizmet akdi ile çalışmış ise çalıştığı süre ile sınırlı olmak üzere (4-a) sigortalısı sayılmalıdır. Her ne kadar Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinde “...herhangi bir işverene hizmet akti ile bağlı olmaksızın” denmiş ise de bu deyim birden ziyade işvereni de kapsar. Çenberci ve Uygur, kendi bürosunda muhasebe işi yapan kişinin haftanın ve ayın belirli günlerinde herhangi bir işverenin işyerine gidip çalışması halinde Bağ-Kur sigortalılığının sona ermeyeceği görüşündedir<sup>7</sup>. Biz de aynı görüşteyiz.

Keza serbest çalışan bir hekim muayenehanesinde sürekli çalışırken kısa aralıklarla başka bir işverenin işyerinde çalışmış olsa bile (4-b) sigortalılığı devam eder.

### C- KANUNLA VE KANUNLARIN VERDİĞİ YETKİYE DAYANILARAK KURULU SOSYAL GÜVENLİK KURULUŞLARI KAPSAMINDA SİGORTALI OLMAMA KOŞULU

Önemle belirtmek gerekir ise Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinde yer alan “diğer sosyal güvenlik kuruluşları kapsamında olma” koşulu 5510 sayılı Kanun'un birinci fıkrasının (4-b) bendi kapsamına alınmamıştır. Bunun nedeni eski sosyal güvenlik kuruluşlarının, 5502 sayılı Kanun'la kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu kapsamına alınmış olmasıdır. Başka bir anlatımla eski Sosyal Güvenlik Kuruluşları tek çatı altında toplanmıştır.

Diyelim ki Bağ-Kur Kanunu'nun 24. madde-

sinin ikinci fıkrası hükmüne göre, kanunla ve kanunların verdiği yetkiye dayanılarak kurulu sosyal güvenlik kuruluşlarına tabi olmayanlar diğer koşullar da oluşmuş ise Bağ-Kur sigortalısı sayılmıştır.

5510 ve 5502 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemde kanunla kurulu sosyal güvenlik kuruluşları, T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur ve SSK.'nun geçici 20. maddesi gereğince kurulan emekli sandıkları idi.

“Kanunla kurulu sosyal güvenlik kuruluşları kapsamı dışında kalan” deyimini hem o kuruluşlara tabi olanları, hem isteğe bağlı sigortalıları hem de başka sosyal güvenlik kuruluşlarından gelir veya aylık alanları amaçlamaktadır. Ne var ki 24. maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendine göre bazı sigorta kollarından gelir veya aylık alanlar, Bağ-Kur sigortalısı olabilmektedirler. O nedenle kişinin sigortalılığının belirlenmesinde, anılan (c) bendi dikkate alınmalıdır.

Diğer taraftan yukarıda kısaca değinildiği üzere, eski sosyal güvenlik yasaları ve kurumları tek çatı altında toplandığından Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “kanunla ve kanunların verdiği yetkiye dayanılarak kurulu sosyal güvenlik kuruluşlarına prim ve kesenek ödeyenler ile malullük ve yaşlılık aylığı ile daimi tam iş göremezlik geliri almakta olanlar sigortalı sayılmazlar.” hükmü az önce belirtildiği gibi doğal olarak 5510 sayılı Kanun'un (4-b) bendi kapsamına alınmamıştır.

Şayet bir kimse 5510 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemde, Emekli Sandığı iştirakçisi, SSK. sigortalısı veya geçici 20. maddeye göre sigortalı ise Bağ-Kur sigortalısı sayılamaz.

Türk sosyal güvenlik mevzuatında aynı zaman kesiti içinde bireyin birden ziyade sosyal güvenlik kurumuna tabi olması mümkün değildir.

Esasen toplumun muhtelif kesimleri değişik zamanlarda sosyal güvenlik şemsiyesi altına alınmışken, bireyin aynı zaman kesiti içinde birden ziyade sosyal güvenlik kuruluşlarından yardım görmesi bize göre sosyal güvenlik hu-

kukunun sistemine aykırıdır. Bu konuya fazla önem vermemizin nedeni bireylerin sigortalı sayılmalarının o dönemde yürürlükte olan sosyal güvenlik yasaları ile belirlenecek olmasıdır.

Bizim saptamalarımıza göre 5510 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemde aynı zaman kesiti içinde SSK. sigortalılığı ile Bağ-Kur sigortalılığının çakışması halinde hangi sigortalılığa değer verileceği konusu öğretide ve uygulamada tartışmalı idi. Bir görüşe göre önceden başlayan sigortalılığa değer verilmelidir. 21. HD. bu görüştedir. 10. HD. ise ağır basan çalışmaya önem verilmesi gerektiği görüşündedir.

Öbür yandan, yürürlükten kaldırılan Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinin ikinci fıkrasının (II) numaralı bendinde kimlerin Bağ-Kur sigortalısı olamayacakları belirtilmiştir.

Bağ-Kur sigortalısı olamayacaklar anılan (II) numaralı bendin (a), (b), (c) ve (b) alt bentlerinde gösterilmiştir. (b) bendi değiştirilmeden önce yabancı uyruklular, Bağ-Kur sigortalısı sayılmıyorlardı. Ne var ki sözü edilen (b) bendi bilahare yürürlükten kaldırılmış, böylece yabancı uyrukluların sigortalı sayılacakları kabul edilmiştir. Ancak yabancı uyrukluların sigortalı olabilmeleri bazı yasal koşulların gerçekleşmesine bağlıdır. Burada daha fazla ayrıntıya girilmemiştir.

Öbür yönden diğer bütün yasal koşullar oluşsa bile 18 yaşını bitirmeyenler de hem Bağ-Kur Kanunu'na hem de 5510 sayılı Kanun'a göre Bağ-Kur ve (4-b) sigortalısı olamazlar. Bunlar kazai rüşt kararı almış olsalar bile sigortalı sayılamazlar. Bağ-Kur Kanunu'nun ilk metninde 18 yaş sınırı getirilmemiş ise de, bu sınır 19.4.1979 tarihli ve 2229 sayılı Kanun'un 7. maddesi ile getirilmiştir. Sonraki tüm değişikliklerde anılan kanunun 7. maddesi ile kabul edilen 18 yaş sınırına dokunulmamıştır.

Acaba 2229 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce 18 yaşını bitirmediği halde Bağ-Kur sigortalısı olanların sigortalıkları devam edecek midir? Bize göre devam etmesi gerekir.

Ancak tersi de düşünülebilir. Yasal dayanak ortadan kalktığı için 2229 sayılı Kanun'un 7. maddesi yürürlüğe girmekle birlikte önce-

ki sigortalılığın da sona erdiği görüşü benimsebilir. Başka bir deyişle anılan 7. maddenin yürürlüğe girmesiyle birlikte 18 yaşını bitirmeyenler sigortalı olamaz. Ne var ki bu konuya 2229 sayılı Kanun'la eklenen ek geçici 5. madde ile açıklık getirilmiştir. Ek geçici 5. maddeye göre 2229 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce 18 yaşını bitirmemelerine karşın Bağ-Kur sigortalısı sayılanların kazanılmış hakları saklı tutulmuştur. Ancak ek geçici 5. madde de önceden başlayan sigortalılığın 2229 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra da devam edeceğine ilişkin bir hüküm mevcut değildir. Hal böyle olunca sigortalılığın devam etmeyeceği görüşünü savunanların görüşleri ağırlık kazanmaktadır.

Keza ek geçici 5. maddede, önceden başlayan sigortalılığın 2229 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihteki dönem sonuna kadar devam edeceği ifade edildiğinden, kişinin Bağ-Kur sigortalılığı dönem sonunda sona erer. Örneğin 2229 sayılı Kanun 1.5.1979 tarihinde yürürlüğe girmiş ise, kişinin sigortalılığı 31.12.1979 tarihine kadar devam eder.

Oysa önceden başlayan sigortalılığın aynen devam etmesi sosyal güvenlik hukukunun temel ilkelerine uygun düşerdi.

### III. 5510 SAYILI KANUN'A GÖRE TARIMSAL FAALİYETTE BULUNANLARIN SİGORTALI SAYILMA KOŞULLARI

5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendine göre tarımsal faaliyette bulunanlar diğer yasal koşullar da gerçekleşmiş ise (4-b) sigortalısı sayılmıştır. Bize göre tarımsal faaliyette bulunanlar deyiminin yerine tarım işi yapanlar ibaresinin kullanılması daha isabetli olurdu. Zira bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemde tarımsal faaliyette bulunanlar deyiminin yerine "tarım işi yapanlar" ibaresi kullanılmıştır. Ne var ki tarımsal faaliyet denmesi herhangi bir çelişkiye neden olmaz.

Bir kimsenin anılan (4) numaralı bent kapsamında sigortalı sayılması için kendi nam ve hesabına tarımsal faaliyette bulunması ve

5510 sayılı Kanun'un 6. maddesinde belirtilen sigortalı sayılmayanlar gurubuna girmemesi gerekir<sup>8</sup>.

## A- HANGİ FAALİYET TARIMSAL FAALİYET SAYILIR?

Tarımsal faaliyetin ne olduğu 5510 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 19 sayılı bendinde tanımlanmıştır. Oradaki tanım 4. maddenin (4) numaralı bendinin uygulanmasında bağlayıcıdır. 2926 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (b) bendinde de tarımsal faaliyet tanımlanmıştır. Bazı farklar dışında anılan kanunun 3. maddesinde yer alan tanımla 5510 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (19) numaralı bendindeki tanım birbirine koşuttur. Aradaki farklar şunlardır: 2926 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (b) bendinde ifade edilen avlanmasını avcılar... veya bu ürünlerden sair şekilde faydalanmak suretiyle kendi adına ve hesabına faaliyette bulunan" deyimini yer aldığı halde 5510 sayılı Kanun'un (19) numaralı bendinde bu deyim yer verilmemiştir.

Ne var ki "avlanmasını" ve "avcılar" sözcüklerine (19) numaralı bentte yer verilmiş olması 2926 sayılı Yasa'nın 3. maddesinin (b) bendindeki tanımla 3. maddenin (19) numaralı bendinde ifade edilen tanım bakımından arada herhangi bir fark yoktur. Zira sözü edilen (29) numaralı bentte avlanma ve avcılar deyimlerinin yerine "...doğrudan doğruya tabiatından istifade etmek suretiyle bitki, orman hayvan ve su ürünleri elde edilmesini" deyimini kullanılmıştır. Ne var ki sözü edilen 2926 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (b) bendinde yer alan "... sair bir şekilde faydalanmak suretiyle kendi adına ve hesabına faaliyette bulunanların deyimlerinin (19) numaralı bent kapsamına alınmaması önemli bir farktır. Zira 2926 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (b) bendinde "... sair şekilde faydalanmak" deyimini kullanılmış olmakla tarımsal faaliyet kavramı sınırlandırılmamıştır.

Başka bir anlatımla sözü edilen (b) bendinde belirtilen tarımsal faaliyet kavramı örnekleme niteliğinde olup orada ifade edilmeyen herhangi bir faaliyet dahi tarımsal faaliyet olarak değerlendirilebilir.

Diyelim ki 2926 sayılı Kanun'un üçüncü maddesinde yer alan "sair surette" deyimini 5510 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (19) numaralı bendinin kapsamına alınmadığından 5510 sayılı Kanun açısından tarımsal faaliyetler sınırlandırılmış olup anılan (19) numaralı bentte belirtilmeyen faaliyetler tarımsal faaliyet sayılamaz.

Anılan 3. maddenin (19) numaralı bendinde belirtilen "tarımsal faaliyet" ibaresi yukarıda değinildiği gibi 4. maddenin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinin uygulanmasında bağlayıcıdır.

Tarımsal faaliyet kavramı üzerinde çıkan uyuşmazlıklar anılan (19) numaralı bende göre çözümlenmelidir.

Diğer taraftan 2926 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (b) bendi ile 5510 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (19) numaralı bendi arasındaki diğer bir fark ise 2926 sayılı Kanun'da tarım ürünlerinin üreticileri tarafından pazarlanması tarımsal faaliyet sayılmadığı halde, 5510 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (19) numaralı bendine göre tarımsal faaliyet sayılmıştır. Ancak başkasının tarım ürününü pazarlayan kişi tarımsal faaliyette bulunmuş sayılmaz. Zira pazarlanan ürünü kendisi üretmemiştir.

Yine yukarıda değinildiği gibi kişinin sigortalılığı o tarihte yürürlükte olan yasalarca belirlenir. Bu bağlamda 2926 sayılı Kanun'un yürürlükte bulunduğu dönemde tarımsal faaliyette bulunanların sigortalılığı anılan Kanun hükümlerince, 5510 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonraki dönemde ise bu Kanun hükümlerine göre belirlenir. Ne ki 5510 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce tarım sigortalısı sayılanların sigortalıkları 5510 sayılı Kanun'un geçici birinci maddesine göre aynı şartlarla devam eder.

## IV. 5510 SAYILI KANUN'UN 4. MADDESİNİN BİRİNCİ FIKRASININ (4-b) BENDİ KAPSAMINDA SİGORTALI SAYILMANIN ÖZEL KOŞULLARI

Yukarıda (4-b) bendine göre sigortalı sayıl-

manın ortak koşulları açıklanmıştır. Şimdi ise özel koşullar açıklanacaktır.

5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (1), (2), (3) numaralı alt bentleriyle (4) numaralı bendinde kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanların sigortalı sayılma koşulları hükme bağlanmıştır. Bu şekilde sigortalı olanların unvanları birbirinden farklıdır. Örneğin "gelir vergisi mükellefi" olanlar, "Esnaf ve Sanatkâr Siciline Kayıtlı Olanlar" "anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeleri", "tarımsal faaliyette bulunanlar" gibi. Biz bu şekilde sigortalı sayılma koşullarını özel koşullar diye adlandırdık.

Tarımsal faaliyette bulunanların sigortalı olma koşulları az önce açıklandığından burada tekrardan kaçınılmıştır.

## A- GELİR VERGİSİNDEN MUAF OLANLARIN SİGORTALI SAYILMA KOŞULLARI

5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (2) numaralı alt bendine göre, gelir vergisinden muaf olup da Esnaf ve Sanatkâr Siciline kayıtlı olanlar sigortalı sayılmıştır.

Öbür yönden sözü edilen (2) numaralı bendin karşılığı olan Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde, esnaf ve sanatkârların ne şekilde sigortalı sayılacakları belirtilmiş, gelir vergisinden muaf olanlardan Esnaf ve Sanatkâr Sicili ile birlikte kanunla kurulu meslek kuruluşlarına usulüne uygun olarak tescili olanlar sigortalı sayılmıştır. Keza sözü edilen (a) bendine göre, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı dolayısıyla gerçek veya basit usulde gelir vergisi mükellefi olan esnaf ve sanatkârların da sigortalı sayılacakları öngörülmüştür<sup>9</sup>.

Ancak gelir vergisi mükellefi olan esnaf ve sanatkârların da sigortalı sayılacaklarına ilişkin bu hüküm 5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (4-b) bendi kapsamına alınmamıştır. Aksi takdirde esnaf ve sanatkârların sigortalı olma koşulları tekrar edilmiş olurdu.

Diğer taraftan (4-b) bendinin (2) numaralı alt bendinde, "gelir vergisinden muaf olup Es-

naf ve Sanatkâr Siciline kayıtlı olanlar" denmiş "esnaf ve sanatkârlar" deyimine yer verilmemiştir.

Hal böyle olunca acaba esnaf ve sanatkâr esnaf ve sanatkâr niteliğini taşımayıp da Esnaf ve Sanatkâr Siciline kayıtlı, aynı zamanda gelir vergisinden muaf ise sigortalı sayılabilecek midir? Bize göre Esnaf ve Sanatkâr Siciline sadece esnaf ve sanatkârlar tescil edildiğinden bu niteliği taşımayanlar (4-b) bendinin (2) numaralı alt bendi gereğince<sup>10</sup> sigortalı sayılamaz.

Şayet yasal koşullar oluşmuş ise bunlar elbette (4-b) bendinin diğer alt bentlerine göre sigortalı sayılabilirler. Başka bir deyişle anılan (2) numaralı alt bent hükmü gelir vergisinden muaf olan esnaf ve sanatkârların nasıl sigortalı olacaklarına ilişkindir. Nitekim (2) numaralı alt bendin karşılığı olan Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde "esnaf ve sanatkârlar" deyimine yer verilmiştir. Ne var ki (2) numaralı alt bendin lafzına göre, esnaf ve sanatkâr niteliğini taşımayıp da bağımsız çalışan bir kimsenin Esnaf ve Sanatkâr Siciline tescil edilmesi mümkün ise kendisi sigortalı sayılabilir.

Önemle belirtmek gerekir ise Esnaf ve Sanatkâr Siciline kayıtlı olmak sigortalı sayılmanın hem geçerlik hem de ispat şartıdır.

Gelir vergisi mükellefi olmayan kimse sigortalı sayılmanın diğer koşullarına sahip olsa bile Esnaf ve Sanatkâr Siciline kayıtlı değil ise anılan (4-b) bendinin (2) numaralı alt bendine göre sigortalı sayılamaz<sup>11</sup>. Bunlar koşullar oluşmuş ise diğer alt bentler uyarınca elbette sigortalı sayılabilir.

Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinin yürürlükten kalkmadan önceki son metnine göre, gelir vergisinden muaf olan esnaf ve sanatkârların sigortalı sayılmaları, Esnaf ve Sanatkâr Sicili ile birlikte kanunla kurulu meslek kuruluşuna usulüne uygun olarak tescili olmalarına bağlı idi. Burada Esnaf ve Sanatkâr Sicili ile birlikte kanunla kurulu meslek kuruluşuna usulüne uygun olarak kayıtlı olmak yukarıda değinildiği gibi sigortalı sayılmanın hem geçerlik hem de ispat şartıdır. Bu koşullar oluşmamış ise kişi sigortalı sayılmıyordu.

Hemen ifade etmek gerekir ise ileride yeri

geldikçe açıklanacağı üzere gelir vergisinden muaf olan esnaf ve sanatkârların sigortalı sayılmalarına ilişkin koşulların ağırlaştırılmış olması bir çok hak kaybına neden olmuştur. Örneğin, esnaf ve sanatkâr kaydı, ile meslek kuruluş kaydı usulüne uygun değil ise kişi sigortalı sayılmıyordu. Hatta yıllarca sonra sigortalık iptal ediliyordu. Hatta Esnaf ve Sanatkâr Siciline kayıtlı olan kişi ayrıca meslek kuruluşunda kayıtlı değil ise sigortalı olamıyordu. Nitekim bu sakıncayı fark eden yasa koyucu 5510 sayılı Kanun'un (4-b) bendinin (2) numaralı alt bendini 5754 sayılı Kanun'la değiştirmiş, kişinin sigortalı sayılması için diğer koşulların yanında salt Esnaf ve Sanatkâr Sicilinde kayıtlı olmasını yeterli görmüştür. Bu değişiklik bizce de isabetlidir.

Öbür yandan Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan "usulüne uygun olarak kayıtlı olanlar" deyiminin (4-b) bendinin (2) numaralı bendine dahil edilmemesi de isabetlidir. Yapılan kayıta usulsüzlük tespit edilse bile diğer yasal koşullar oluşmuş ise kişi sigortalı sayılacaktır.

Esnaf ve sanatkâr sicil kaydı çalışma dönemini içermiyorsa birey sigortalı sayılamaz. Örneğin birey çalışma dönemi sona erdikten sonra sicile tescil edilmiş ise tescil işlemi geriye yürütülemez.

### **a- Esnaf ve Sanatkâr Siciline Kaydolma Zorunluluğu ve Yöntemi**

17.7.1964 tarihli ve 507 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Kanunu 7.6.2005 tarihli ve 5362 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır. Bu konuda halen geçerli olan Kanun, 5362 sayılı Kanun'dur. Her ne kadar her iki kanunun konusu aynı ise de 5362 sayılı Kanun'la bazı değişiklikler yapılmış ve yasanın adı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu olarak değiştirilmiştir. Bu kanun yürürlüğe girmeden önce Esnaf ve Sanatkâr Sicilleri 507 sayılı Kanun'a göre tutulmakta idi. Artık bundan böyle Esnaf ve Sanatkâr Sicilleri 5362 sayılı Kanun gereğince tutulacaktır. Bu kanunun amacı, esnaf ve sanatkârlar ile bunların yanlarında çalışanların mesleki ve teknik ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin

genel çıkarlarına uygun olarak gelişmelerini ve mesleki eğitimlerini sağlamak; meslek mensuplarının birbirleriyle ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni sağlamak gibi hususlardır. Anılan yasaya göre kurulan esnaf ve sanatkâr odaları ile bunların üst kuruluşu olan birlikler federasyon ve konfederasyon ile tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğindedirler. 5362 sayılı Kanun'un kapsamı 2. maddesinde belirtilmiştir. Esnaf ve sanatkârların yasa gereğince kurulan odalar ile bu odaların üst kuruluşunu teşkil eden birlikler, federasyon ve konfederasyonun çalışma usul ve esasları sözü edilen kanunda düzenlenmiştir. Esnaf ve Sanatkâr Sicili, teşkilat, çalıştırılacak personele ilişkin hükümler 67. maddede, sicile kayıt işlemleri 68. maddede düzenlenmiştir. Esnaf ve sanatkârlar çalışmaya başladıkları tarihten itibaren 30 gün içinde bağlı buldukları Esnaf ve Sanatkâr Siciline başvurup kayıtlarını yaptırmak zorundadır. Ayrıca tescil işleminin Esnaf ve Sanatkâr Sicil Gazetesinde ilan edilmesi zorunludur. Bu yükümlüklerini yerine getirmediği saptananlar, birlik tarafından ruhsat vermekle yetkili, ilgili kurum ve kuruluşlara bildirilir. İlgili kurum ve kuruluşlar, tescil işlemi yapıncaya kadar bunların faaliyetlerini durdurur. Tescil işlemi gerçekleşmedikçe kişinin sigortalılığı başlamaz. Ayrıca 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu kapsamına alınanlar ile mesleklerinde faaliyette bulunacak olan esnaf ve sanatkârlardan sicile kaydedilmeden önce meslek dalı ile ilgili ustalık belgesi istenir. Keza esnaf ve sanatkârların sicile kayıtları esnasında vergi mükellefi veya ergiden muaf olduklarını belgelemeleri istenir.

Ayrıca esnaf ve sanatkâr, birden ziyade meslek sahibi ise her bir meslek için odaya ayrı ayrı kayıt yaptırması gerekir.

Keza elektronik ortamda Bakanlıkça "esnaf ve sanatkâr veri tabanı" oluşturulur. Esnaf ve sanatkâr kayıt beyannamelerinde meydana gelen değişiklikler en geç 30 gün içinde sicil memurluğuna bildirilir.

Diğer taraftan esnaf ve sanatkârlar kural olarak kendileri istemedikçe ticaret siciline ve dolayısıyla Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bünyesindeki odalara kayıt yaptırmaya zorlanamaz. Ne var ki 5362 sayılı Kanun'un 68. maddesinin

dördüncü fıkrasında yer alan koşullar oluşmuş ise esnaf ve sanatkâr kayıtları sicil memurluğu aracılığı ile ticaret siciline aktarılır. Esnaf ve sanatkârın faaliyeti sona ermekle birlikte ilgilinin talebi üzerine sicildeki kayıt terkin edilir.

Görüldüğü gibi Esnaf ve Sanatkâr Siciline sadece esnaf ve sanatkârlar tescil edilir. Bunların yanlarında çalışanlar sicile kaydedilmez. Yukarıda değinildiği gibi Esnaf ve Sanatkâr Siciline kaydolmaksızın (4-b) sigortalısı sayılamazlar. Bunlar sicil gazetesinde ilan edilmemiş olsalar bile tescille birlikte sigortalılıkları başlar.

Keza sicil kaydı terkin edilmekle birlikte kişinin (4-b) sigortalılığı sona erer.

## B-GELİR VERGİSİ MÜKELLEFİ OLANLARIN SİGORTALI SAYILMA KOŞULLARI

5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (1) numaralı alt bendine göre, ticari kazanç veya serbest kazanç nedeniyle gerçek ya da basit usulde gelir vergisi mükellefi olanlar diğer ortak koşullar da oluşmuş ise (4-b) sigortalısı sayılırlar. Bu iki kazanç türünden sadece birisinden dolayı gelir vergisi mükellefi olmak sigortalı sayılmak için yeterlidir. Zira anılan (1) numaralı alt bentte "ticari kazanç" veya "serbest meslek kazancı dolayısıyla vergi mükellefi" olmaktan söz edilmektedir.

Burada "veya" bağlacı iki kazanç türünü birbirinden ayırmaktadır. Esasen bir kimsenin aynı zaman kesiti içinde hem ticari kazanç hem de meslek kazancı dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olması olağan değildir<sup>12</sup>.

### a- Gelir Vergisi Mükelleflerinin Belirlenmesi

Bağımsız çalışma şartıyla gelir vergisi mükellefi olanların zorunlu Bağ-Kur sigortalısı sayılabacakları ilk defa 14.4.1982 tarihli ve 2654 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile kabul edilmiştir. Bu yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önce sigortalı olmak için gelir vergisi mükellefi olmak şart değildi. Gelir vergisi mükellefiyetinden dolayı sigortalı olmayı öngören 2654 sayılı Kanun'la getirilen bu hükme Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinde bilahare yapılan tüm değişiklik-

lerde dokunulmamıştır. İşin esasına girmeden önce vergi hukuku açısından kimlerin gelir vergisi mükellefi olduğu konusu hakkında kısaca ve özetle açıklama yapma gereği duyulmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nda gelir vergisi mükellefi şöyle tanımlanmıştır: "Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişidir" (VUK. m. 8/1). Kırbas, vergi mükellefi olmanın en önemli unsuru sayılan vergi borcunun ödenmesinin önem taşıdığını, buna "maddi vergi mükellefiyeti" dendiğini, vergi mükellefinin, vergi borcunun ödenmesi dışında bazı biçimsel ve usule ilişkin ödevlerinin, de bulunduğunu ifade etmektedir<sup>13</sup>.

Uluatam da aynı görüşü paylaşmakla birlikte bazı durumlarda tüzel kişiliği olmayan bir kısım ortaklıkların ve kuruluşların vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olabileceklerine gerek VUK'da gerekse diğer vergi kanunlarında işaret edildiğini ifade etmektedir<sup>14</sup>.

Tuncer, vergi mükellefini vergi sorumlusu olarak adlandırmaktadır<sup>15</sup>. Öncel/Kumrulu/Çağan üçlüsü vergi yükümlüsünü, tam yükümlülük, dar yükümlük diye ikiye ayırmaktadırlar. Buna göre tüm yükümlülük, yabancı ülkelerden ve yurtiçinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi dar yükümlük ise Türkiye'de elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ve ödenmesidir<sup>16</sup>. Neumark, vergi mükellefine "vergi süjesi" demektedir, vergi süjesinden asıl amacın "vergi borçlusu" olduğunu, başka bir deyişle mükellefiyet doğurucu olayı, kendisi ile vergi konusu arasındaki ilişkinin teşkil ettiği kişi olarak tanımlamaktadır<sup>17</sup>. Tuncer, vergi mükellefi ile vergi borçlusunun aynı anlama gelmediği görüşündedir. Tuncer'e göre vergi mükellefi hukuki ve soyut bir kavram olduğu halde, vergi borçlusu geniş ve somut bir kavramdır. Ayrıca her vergi mükellefinin vergi borçlusu olduğu (olması) gerekmez. Hal böyle olunca vergi mükellefi vergi borçlusu olmasa bile (4-b) sigortalısı sayılabilir<sup>18</sup>.

Bize göre bir kimse vergi ödemese bile vergi mükellefi olabilir.

### b- Ticari Kazanç Nedir?

GVK'nın 37. maddesine göre, ticari kazanç "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan



kazançtır". Türk Ticaret Kanunu'nda ticari faaliyetin ne olduğu tanımlanmamış ise de "ticari iş" ve "ticari işletme" kavramları hükme bağlanmıştır. Böyle olunca da ticari faaliyet ticari işletmeye bağlı olarak TTK.'nın 11. maddesi, ticarethaneler, fabrikalar ve ticari şekilde işletilen diğer müesseseleri ticari işletme olarak vasıflandırılmıştır. TTK.'nın 11, 12 ve 13. maddelerinde ifade edilen deyimler sayılı ve sınırlı olmayıp örnekleme niteliindedir<sup>19</sup>.

### c- Serbest Meslek Kazancı Nedir?

Bireyler serbest meslek kazancıyla da vergi mükellefi olabilir. GVK.'nın 65. maddesinde serbest meslek faaliyetinin ne olduğu belirtilmiştir. Buna göre, sermayeden çok kişisel faaliyete, bilimsel ve mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanan ticari iş niteliğinde olmayan, işin bir işverene bağlı olmaksızın kişisel sorumluluk altında kendi adına ve hesabına yapılmış olmasına serbest meslek faaliyeti denmektedir. Bu şekilde elde edilen kazançlar ise serbest meslek kazancıdır. Ne var ki böylece elde edilen kazancın az çok süreklilik arzemesi gerekir.

Aksi takdirde elde edilen gelir arızı olarak kazanılan serbest meslek kazancı düzeyinde kalır. Bunlar vergi hukuku açısından diğer kazanç ve iratlar arasında vergilendirilmeye tabi tutulur.

### d- Basit Usulde Vergi Mükellefiyeti

4369 sayılı Kanun'la, götürü usul sistemi büyük ölçüde yürürlükten kaldırılmış, onun yerini "basit usulde vergi mükellefi" kavramı almıştır.

Basit usulde vergi mükellefiyetinin belirlenmesi için mükellefler GVK.'nın 47. ve 48. maddelerinde öngörülen koşulları yerine getirmek zorundadır. Basit usulde ticari kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark Vergi Usul Kanunu'nun gerektirdiği belgelerde gösterilen miktara göre hesap edilir. Böylece tespit edilen kazanç vergi tarhına esas alınır.

Basit usule göre vergilendirilenler, kazancın tespiti ve VUK.'un defter tutma yükümlüğü dışında ikinci sınıf tacirlere ilişkin hükümlere tabidir. Az önce değinildiği gibi götürü usulde

vergi uygulamasına Türk vergi sisteminde geniş ölçüde başvurulmakta iken, bu sisteme 4369 sayılı Kanun'la son verilmiş ise de vergi matrahının belirlenmesine ilişkin bazı unsurlar götürü olarak saptanmaktadır<sup>20</sup>. Örneğin gayrimenkul sermaye iradı gibi. Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. maddesinde hangi faaliyetin götürü usulde vergilendirilmeyeceği ifade edilmiştir. Örneğin, kolektif şirket ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının kazançları gibi<sup>21</sup>.

### e- (4-b) Sigortalısı Olmak İçin Vergi Dairesinde Kayıtlı Olmak Şart mıdır?

Kimlerin gelir vergisi mükellefi olduğu yukarıda açıklanmıştır. Gerek GVK.'da gerekse Vergi Usul Kanunu'nda, gelir vergisi mükellefi sayılmak için vergi dairesinde tescilli olma şartı getirilmemiştir. Tescil şartı getirilmiş olsa idi vergi ödemek bireylerin keyfine bırakılmış olurdu. Kişi vergi ödememek için vergi dairesine tescilini yaptırmazdı. Nitekim (4-b) bendinde tescilden söz edilmemiş "vergi mükellefi" deyimine yer verilmiştir.

Bu durumda kendi adına ve hesabına çalışan ve vergi dairesinde tescilli olmayan bir kimse gelir vergisi mükellefi olduğunu iddia ederek Kuruma başvurup sigortalılığını tescil ettirebilecek midir? Mahkemenin önüne böyle bir uyuşmazlık geldiğinde hakim bir vergi hukukçusu gibi araştırma ve inceleme yapıp kişinin vergi mükellefi olup olmadığını saptayabilecek midir?

Kuşkusuz bireyin vergi dairesinde kaydı varsa, aksi iddia ve ispat edilmedikçe hakim kişinin vergi mükellefi olduğunu kabul edecektir. Kurum, sigortalıyı tescil etmeden önce vergi kaydı ister. Vergi kaydı olmaksızın sigortalıyı tescil edemez. Ne var ki kişi vergi kaydı ibraz etmese bile vergi mükellefi olduğunu geçerli bir belge ile kanıtlarsa kuruma sigortalı olarak tescil etmek zorundadır.

Yargıtayımız, önceki yıllarda vergi kaydı olmayanların da Bağ-Kur sigortalısı olacağına ilişkin kararlar vermiş ise de daha sonraları bu görüşünden dönmüş ve sigortalı olmak için vergi kaydının şart olduğu görüşüne gelmiştir. Az önce belirtildiği gibi bize göre bir kimsenin vergi kaydı olmasa bile vergi mükellefi olduğu

nu kanıtlarsa sigortalı olabilir. Vergi mükellefliliği konusunda herhangi bir uyuşmazlık çıkarsa hakim durumu Maliye Bakanlığı'ndan sormalı Bakanlıktan menfi cevap geldiği takdirde idari yargıya gitmek için taraflara önel vermeli ve sonucuna göre hüküm tesis edilmelidir. Güzel/Okur ikilisi de bağımsız çalışmasına karşın vergide tescili olmayanların Bağ-Kur sigortalısı sayılmayacağı görüşündedir<sup>22</sup>. Uygulamada, Bağ-Kur sigortalısı olmak isteyen kişi, giriş beyannamesiyle birlikte vergi kaydını da Kuruma ibraz etmekte, bunun üzerine Kurum sigortalılığı tescil etmekte, vergi kaydı yoksa tescil etmemektedir.

### f- 5510 Sayılı Kanun'a Göre Şirket Ortakları ile Şirketin Yönetim Kurulu Üyelerinin Sigortalı Sayılma Koşulları

5510 sayılı Kanun'un (4-b) bendinin (3) numaralı alt bendine göre ayrık durumlar dışında şirket ortakları sigortalı sayılmıştır. Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinde sigortalı sayılan şirket ortakları ayrı ayrı belirtilmiş iken, (4-b) bendinin (3) numaralı alt bendinde şirket ortaklarının tümü ayrı ayrı sayılmamış, bazı şirket ortakları belirtildikten sonra "...diğer şirket ortakları" denmiştir.

Bağ-Kur Kanunu'nun 24. maddesinde kolektif şirket ortakları, adi komandit şirketlerin komandite ve komanditer ortakları, limited şirket ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları, donatma iştiraki ortakları ve anonim şirketlerin kurucu ortakları ile yönetim kurulu üyesi olan ortakları Bağ-Kur sigortalısı sayılmıştır. Az önce değinildiği gibi burada şirket ortakları sayılı ve sınırlı olarak belirtilmiştir.

5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (4-b) bendinde ise Bağ-Kur Kanunu'nda olduğu gibi anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları (4-b) bendi kapsamında sigortalı sayıldığı halde, anonim şirketin kurucu ortakları sigortalı sayılmamıştır. Oysa Bağ-Kur Kanunu'na göre kurucu ortaklar da Bağ-Kur sigortalısı sayılıyordu. (4-b) bendinin (3) numaralı bendinde geçen "diğer şirket ortakları" deyiminin

kapsamına adi şirket ortakları da girer mi? Aksi düşünülebilirse de, bizce diğer şirket ortakları deyiminin kapsamına adi şirket ortakları da girer.

Diyelim ki 5510 sayılı Kanun'a göre anonim şirketlerin kurucu ortakları (4-b) sigortalısı sayılmadığına göre bizce bunlar yasal koşullar oluşmuş ise (4-a) sigortalısı olabilirler.

### DİPNOTLAR

- 1 Aslanköylü Resul, Bağ-Kur Kanunu ile Karşılaştırmalı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Şerhi 2010, Ankara, s. 115.
- 2 Aslanköylü Resul, 2010, s. 175.
- 3 Aslanköylü, 2010, s. 175.
- 4 21. HD. 28.10.2008 T., 2007/22383 E., 2008/K. 16663.
- 5 10. HD. 14.4.2007 T., 2006/16807, E. 2007/K. 5636. Not: Zorunlu sigortalık söz konusu ise birey isteğe bağlı sigortalı olamaz. O nedenle karardaki görüşe katılmıyoruz.
- 6 Çenberci Mustafa, Uygur Turgut, Bağ-Kur Kanunu Şerhi 1979, s. 173.
- 7 Çenberci-Uygur, 1979, s. 84.
- 8 Aslanköylü, 2010, s. 184.
- 9 Güzel Ali/Okur Ali Rıza/Caniklioğlu Nurşen, 2008, İstanbul, s. 635.
- 10 Aslanköylü Resul, 2010, s. 187.
- 11 Güzel/Okur/Caniklioğlu, 2008, s. 635.
- 12 Aslanköylü, 2010, s. 190.
- 13 Kırbaş, Sadık, Vergi Hukuku 2002, Ankara, s. 76.
- 14 Uluatam, Özhan, Vergi Hukuku 1995, Ankara, s. 94.
- 15 Tuncer Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Fenerbahçe, 2003, s. 125.
- 16 Öncel Mualla/Kumrulu Ahmet/Çağan Nami, Vergi Hukuku, Ankara, s. 129.
- 17 Neumark, Savran/Tuncer'den naklen, 2003, s. 129.
- 18 Tuncer, 2003, s. 129.
- 19 Uluatam/Methibay, Ankara, 1995, s. 270.
- 20 Kırbaş, Ankara 2002, s.108.
- 21 Aslanköylü 2010, Ankara, s. 193.
- 22 Güzel/Okur, Sosyal Güvenlik Hukuku, 2004, s. 532.