

BÖLÜM 8

BAĞIŞLAMA SÖZLEŞMESİ BAĞLAMINDA BAĞIŞLAMANIN VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ali SAKLAN¹

GİRİŞ

Toplum nezdinde insanların birbirleriyle olan ilişkilerinde zaman zaman çeşitli sebeplerle malvarlıklarında bulunan bazı malları ve hakları tasarruflarını karşılıksız bir şekilde bir başka birine devrettiği görülmektedir. Bu devir işlemi bağışlama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağışlama çoğu zaman karşılıklı olarak iki tarafın irade beyanı sonucu ortaya çıkan sözleşme ile işleme konulmaktadır. Bu sözleşme türü de bağışlama sözleşmesi olarak zikredilmektedir. Bağışlama sözleşmelerinin konusu, malı bağışlamak isteyen kişi rolündeki bağışlayan tarafından sağlararası bir işlem yoluyla karşılıksız olarak mal varlığında bulunan mal ve hakkı bağışlanan rolündeki kişiye devretmesidir.

Bağışlama sözleşmeleri 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda (TBK)² yer verilen bir sözleşme türüdür. Bağışlama sözleşmeleri, mezkur kanunun özel hükümler kısmınının 285 ila 298. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Çalışmamızın konusunu teşkil eden bağışlama sözleşmeleri genel itibariyle bakıldığında karşılıksız bir kazandırma olarak veraset ve intikal vergisinin (VİV) konusuna da girmektedir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK)³ konusu, veraset yoluyla geçişler ve karşılıksız olarak yapılan kazandırmaları içermektedir. Bağışlama sözleşmeleri sağlararası yapılan bir işlem olarak bağışlayandan bağışlanana yapılan karşılıksız bir kazandırma olduğundan VİV'e ivazsız intikal bağlamında konu olmaktadır.

TBK'da bağışlama sözleşmesine ilişkin yer verilen düzenlemeler incelendiğinde; bu sözleşmesinin kurulması, türleri, sona ermesi ifade edildiği görülmektedir. Bu noktada VİV açısından bağışlama sözleşmesi değerlendirilmesi için TBK'da

¹ Dr., İç Denetçi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku AD., Mali Hukuk BD., Doktora Öğrencisi, Necmettin Erbakan Üniversitesi İç Denetim Birimi Başkanlığı, asaklan@erbakan.edu.tr

² 04.02.2011 Tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazete

³ 15.06.1959 Tarih ve 10231 Sayılı Resmi Gazete

yer verilen hususların gözden geçirilmesi gerekmektedir. Çalışma bu durum dikate alınarak tanzim edilmiştir.

Sonuç olarak, çalışmanın amacı bağışlama sözleşmesi çerçevesinde bağışlamanın, VİVK yönünden değerlendirilmesine yöneliktir. Bu amaçla hazırlanan çalışmada, öncelikle bağışlama kavramı ve bağışlama sözleşmesi izah edilmiştir. Ardından VİV'in genel değerlendirilmesinden sonra, çalışma konusu VİV yönüyle ele alınmıştır.

BAĞIŞLAMA KAVRAMI VE BAĞIŞLAMA SÖZLEŞMESİ

Başlık altında öncelikle bağışlama sözleşmesinin konusu olan bağışlama kavramından bahsedilecektir. Ardından bağışlama sözleşmesinin kurulması, hükümleri, geri alınması ve ortadan kalkmasından incelenmeye çalışılmıştır.

BAĞIŞLAMA SÖZLEŞMESİNİN KONUSU: BAĞIŞLAMA KAVRAMI

Bağışlama, sözlük anlamıyla bir hakkı veya bir malı herhangi bir karşılık beklemezsizin birisine vermek anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle bağışlama hibe etmek anlamında kullanılmaktadır (<http://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 05.01.2023).

Hukuki anlamda bağışlama kavramına bakıldığında; karşımıza bir mal veya hakkının bir başkasına karşılık beklemezsizin veren bağışlayan, karşılıksız mal ve hakkı alan diğer bir anlatımla bağışlanan olarak ifade eden iki tarafı çıkarmaktadır.

Bağışlama işlemi hukuki bağlamda bir sözleşmedir. İki taraflı bir hukuki işlem olarak ifade edilmektedir. Bağışlama sözleşmesi TBK'da hüküm altına alınmıştır. Bağışlama bir sözleşme tipi olarak TBK'nın özel hükümler kısmında yer verilen kanunen düzenlenmiş bir sözleşme tipidir. TBK'nın 285. Maddesi ile 298. maddesi arasında bağışlama sözleşmesi hükümlerine yer verilmiştir (TBK, md. 285-298).

Bağışlama sözleşmesinin tanımına TBK'nın 285. maddesinde yer verilmiştir. Madde hükmüne göre; bağışlayan tarafından sağlar arası bir netice doğurmak bağlamında malvarlığında bağışlanan lehine malvarlığında kazandırmada bulunması konusunu içeren sözleşmedir (TBK, md.285).

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu TBK'da yer verilen tanımlamayı baz alarak bağışlama sözleşmesini; sağlar arasında herhangi bir karşılıksız beklenmezsizin bir malın bir kısmının veya tamamının bir kimseden diğer bir kimseye temlik edilmesine ilişkin bir tasarruf olarak değerlendirmiştir (Günay, 2020, s.452).

TBK'nın 285. maddesinin birinci fıkrasında yer verilen hükümler incelendiğinde bağışlamanın oluşabilmesi için üç unsur ortaya çıkmaktadır. Bunlar şu şekildedir (Aral & Ayrancı, 2018, ss. 236-240; Akkurt vd., 2019, ss.448-449; Zevkliler & Gökyayla, 2020, ss.176-178);

- Bağışlamanın gerçekleşebilmesi için bağışlayan ile bağışlanan taraf arasında bir anlaşmanın olması, diğer bir ifadeyle bağışlayan ve bağışlanan tarafın iradelerinin uyumu olması,
- Bağışlayan malvarlığına dâhil bir değer bağışlananın malvarlığına girecek şekilde sağlararası bir kazandırma işleminin gerçekleşmesi ve bunun sonucunda bağışlayanın malvarlığı azalırken bağışlanan malvarlığında bir artma veya pasifinde bir azalma söz konusu olması,
- Son olarak bağışlama işlemi bağışlanandan karşı bir edim beklenmeksizin karşılıksız bir kazandırma (ivazsız) şeklinde olması,

TBK'nın 285. maddesinde bağışlama sözleşmesi tanımlandıktan sonra devam hükmünde hangi hallerin bağışlama olarak sayılmayacağı belirtilmiştir. Madde hükmünde; henüz iktisap edilmeyen bir mirasın reddedilmesi ya da daha elde edilmemiş bir haktan feragat edilmenin bağışlama kapsamına alınmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca ahlaki bir görevin yerine getirilmesinin de bağışlama olarak değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir. (TBK, md. 285).

Bağışlama sözleşmesinin geçerli bir halde kurulması için karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarının gerekli olması ile birlikte bu irade beyanlarını açıklayan bağışlayan ve bağışlanan tarafında ehliyetli olup olmadığının tespiti de önemlidir. Bu noktada ehliyet kavramının da incelenmesi önem arz etmektedir. Burada ehliyet kavramından kastımızın fiil ehliyeti olduğu aşikârdır.

Ehliyet kavramını bağışlayan açısından değerlendirdiğimizde, çeşitli kısıtlar haricinde fiil ehliyetine sahip olan herkesin bağışlayan sıfatıyla bağışlama sözleşmesinin tarafı olabilmektedir (TBK, md. 286). Yani fiil ehliyetine sahip olmak için Türk Medeni Kanunu'nun⁴ (TMK) 10. Maddesinde yer verildiği gibi; bağışlayan ergin olmalı, ayırt etme gücüne sahip olmalı ve kısıtlanmış olmamalıdır. Bağışlayan sıfatına sahip olunmada fiil ehliyetine sahip olmak her ne kadar gerekli olmakla birlikte eşler arasındaki mal rejiminden ya da miras hukukundan kaynaklı kısıtlar bağışlamayı sınırlandırılmaktadır. TBK 286. maddede bu konular saklı tutulmuştur. Bu sınırlamalara TMK 229. maddesinin birinci fıkrasında yer verilen husus "eşler arasındaki sınırlamalara" örnek olarak verilebilir. Burada eşin üçüncü kişilere yaptığı kazandırmada diğer eşin rızasını almaması halinde edinilmiş mal-

⁴ 08.12.2001 Tarihli 24607 Sayılı Resmi Gazete.

lara katılma rejimine göre edinilmiş mallara değer olarak eklenecektir (Akıntürk & Ateş, 2017, s.178). Ayrıca TMK'nın 565. maddesine göre; miras bırakan sağlararası yapacağı bağışlamalarla saklı paya azaltacak veya ortadan kaldıracak hareketler yapılabilir. Bu türlü durumlarda da yapılan karşılıksız kazandırmalar tenkise tabi kılınır (İmre & Erman, 2018, s.69). Bu durumda "miras hukukunda kaynaklı kısıtlamalara" örnek teşkil edebilir. Yine TBK'nın 286. maddesine göre; bağışlayan kişinin bağışlama işlemi gerçekleştikten bir yıl içinde savurganlığının tespit edilerek kısıtlanması halinde bu bağışlama işlemi de mahkeme kanalıyla iptal edilebilmektedir (TBK, md. 286).

Ehliyet kavramını bağışlanan nezdinde değerlendirdiğimizde kişinin ayırt etme gücüne sahip olmasının bağışlamayı kabul etmesi yönünde yeterli kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle her ne kadar fiil ehliyeti bulunmasa bile, kişi ayırt etme gücüne sahip kısıtlı veya küçükse bağışlamaya kabul etmesinde bir sakınca yoktur (Zevkliiler ve Gökyayla, 2020, s.180). Ancak burada da bağışlamanın ortadan kalkmasına sebebiyet veren durumlar çıkabilir. Şöyle ki ayırt etme gücü olup da fiil ehliyetinden yoksun olan kişinin yasal temsilcisi böyle bir bağışlamanın kabul etmesini yasaklarsa ya da bağışlamaya konu şeyin geri verilmesini isterse yapılan bağışlama ortadan kalkmaktadır (TBK, md.287).

BAĞIŞLAMA SÖZLEŞMESİNİN KURULMASI

Bağışlama sözleşmesi kendi içinde çeşitli şekilde kurulmaktadır. Kimi durumlarda bağışlama şarta bağlanırken kimi durumlarda bağışlamanın gerçekleştirilebilmesi için bağışlayan tarafından bağışlanan çeşitli yüklemelerin yapılması istenebilmektedir. Yine bağışlama işlemi taahhüt edilerek oluşturulabileceği gibi bağışlanan şeyin bağışlanana elden teslim edilmesi sonucu da gerçekleştirilebilmektedir. Son olarak bağışlayana dönme şartına bağlı olarak bağışlama sözleşmesi kurulabilmektedir. Bağışlama sözleşmesinin kurulmasına ilişkin bu sözleşme türleri TBK'nın 288-292. maddeleri arasında yer verildiği görülmektedir. İlerleyen paragraflarda genel olarak bu sözleşme türlerinden bahsedilmiştir.

Borçlandırıcı bir işlem kapsamında yer verilen bağışlama taahhüdü (Yılmaz, 2019, s.715) diğer bir anlatımla bağışlama sözü vermede; bağışlanan şeyin mülkiyeti bağışlanan tarafa geçmemekte, bu şekilde mülkiyetin bağışlanana geçirileceğine dair bir anlaşmaya varılması söz konusu olmaktadır (Akkurt vd., 2019, ss. 452-453). Diğer bir ifadeyle sözleşmeden kaynaklı borcun ifa edilmesi ileri bir tarihe bırakılmıştır (Kutluay, 2016, s.37). Bağışlama taahhüdüne, TBK 288. maddesinde yer verilmiştir. Madde hükmü incelendiğinde, bağışlama sözü vermenin geçerliliğinden söz edilmiştir. Birinci fıkrada bağışlama sözleşmesinin konusu-

nun taşınır olması halinde yazılı şekilde yapılması sözleşmenin şekil bağlamında geçerli bir şekilde kurulması için gereklidir. Bağışlama sözleşmesinin konusunun taşınmaz olması durumunda ise TBK 288. maddenin 2. fıkrasına göre sözleşmenin şekil şartı olarak resmi şekilde yapılmasına bağlandığı görülmektedir (TBK, md. 288).

Diğer bir bağışlama sözleşme türü “Elden Bağışlama” olarak karşımıza çıkmaktadır. TBK’nın 289. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmü incelendiğinde; elden bağışlama, bir taşınırın bağışlayan tarafından bağışlanana teslim edilmesiyle bağışlamanın gerçekleşmesi durumudur. Elden bağışlama, menkul ve alacakların bağışlamaya konu edilmesinde söz konusu olmaktadır (Aral & Ayrancı, 2018, ss.240-241). TBK’nın 288. maddesinde yer verilen “Bağışlama Sözü Verme” de, resmi şekle bağlı olanlar haricinde şekle bağlı yapılması gereken bağışlama taahhüdünde şekle uyulmaması halinde “elden bağışlama” kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Maddede görüleceği üzere, elden bağışlama kavramı bağışlama sözü verme kavramı arasında farklılık söz konusu olmakta, birbirinden ayrılmaktadır. Burada elden bağışlama ile bağışlama sözü verme arasındaki en büyük farkın, elden bağışlamada sözleşmenin yapılması ile sözleşme konusu edimin yerine getirilmesi aynı zamanda yerine getirilmesinin (Belen, 2005, s.13) bilinmesi yerinde olacaktır.

Bir başka sözleşme türü “Koşullu Bağışlama” olarak karşımıza çıkmaktadır. TBK 290. maddesinde düzenlenmiştir. Bu bağışlama halinde bağışlama bir şartla bağlı olarak gerçekleşmektedir. Bilineceği üzere Borçlar Hukuku’nda şartlar geciktirici ve bozucu olarak da yapılabilir. Elden bağışlamada bağışlama teslim ile gerçekleştirildiğinden bu türlü durumda geciktirici koşula bağlanması uygun olmayacaktır (Zevkliler & Gökyayla, 2020, s.184). Yine şartın yasaya ve ahlaka aykırı bir şekilde olması halinde sözleşme geçersiz sayılır (Demiral, 2005, s. 42). Şartın imkânsız olması durumunda ise bozucu şart söz konusu ise sözleşme geçerli kabul edilirken, erteleyici şart söz konusu olması halinde sözleşme geçersiz kabul edilmektedir (Yılmaz, 2019, s.716). TBK’nın 290. maddesinin ikinci fıkrasına göre şartın sözleşmenin taraflarından biri olan bağışlayanın ölümüne bağlanması halinde bir ölüme bağlı tasarruf olan vasiyete ilişkin hükümlere göre işlem yapılmaktadır. Her ne kadar vasiyete ilişkin hükümlerin uygulanacağı da zikredilse de yapılan bu sözleşme sağlararası yapılmış bir sözleşme olduğunda tereddüt yoktur (Ergin, 2020, s.225). Ayrıca burada TBK’nın 292. maddesinde yer verilen bir başka koşullu bağışlama türünden de bahsedilmesi uygun olacaktır. TBK 292. Maddesine göre; bağışlanan kişinin bağışlayan kişiden önce ölmesi halinde bağışlama konu olan şeyin bağışlayana geri dönmesi koşulunu koyabilir. Bu noktada

bağışlamaya konu olan şeyin bir taşınmaz ya da buna bağlı bir aynı hak olması halinde bahsi geçen koşulun tapuya şerh edilmesi mümkündür (TBK, md. 292).

Bağışlama sözleşmesinde bağışlayan taraf bağışlamasına yükleme/yüklemeler koyabilmekte ve bağışlanan tarafından kabul edilen bu yükleme/yüklemelerin yerine getirilmesi bağışlayan tarafından talep edilebilmektedir. Bu türlü durumda bir bağışlama türü olan “yüklemeli bağışlama” ortaya çıkmaktadır. Bu bağışlama türünde; bağışlanana bir mükellefiyet yüklenmekte, bu mükellefiyet herhangi bir borç veya vecibe olabileceği gibi her türden bir yükümlülük kapsama girebilmektedir (İlhan, 2022, s.58). Burada yüklemeler bağışlamanın niteliğini etkilemeyeceği gibi herhangi bir ivaz oluşturmaz (Üreden, 2014, s.74). Yüklemeli bağışlama, TBK'nın 291. maddesinde düzenlenmiştir. Yüklemeli bağışlama kapsamında kamu yararına bağlı yapılan bağışlamada yükleme bağışlayan tarafından istenebilmekte, onun ölmesi halinde talep yetkisi ilgili kamu kurumuna geçmektedir. Bağışlamanın konusunun değeri, yükleme sonucu oluşacak masrafları ve giderleri karşılayamaması halinde ve bağışlamaya konu olan şeyin değerini aşan kısım bağışlanana ödenmezse bu türlü durumda bağışlanan yüklemeyi yerine getirmekten kaçınılabilir (TBK, md. 291).

BAĞIŞLAMA SÖZLEŞMESİNİN HÜKÜMLERİ, GERİ ALINMASI VE SONA ERMESİ

Bağışlama sözleşmesi, tek tarafa borç yükleyen bir sözleşme olmasından bahisle bağışlayan taraf için bir borç doğmaktadır. Sözleşmeye binaen bağışlayan bağışladığı şeyi teslim etme ve onun üzerindeki mülkiyet hakkını karşı taraf olan bağışlanana geçirme hususunda bir borç altına girer (Aral & Ayrancı, 2018, s. 249). Yine bağışlayan, bağışlamaya konu şeyin zaptından veya ayıbından sorumluluğu üstlenmesi halinde diğer bir ifadeyle garanti etmişse bağışlanana karşı bu durumlardan da sorumlu olur (Zevkliler & Gökyayla, 2020, s.189). Ayrıca bağışlayana bağışlama konusu borcunu yerine getirmezse bağışlanan aynen ifa ve gecikme tazminatını talep edebilir (Akkurt vd., 2019, s.453). Son olarak bağışlayanın ağır kusuru olmadıkça yapılan bağışlamadan kaynaklı ortaya çıkan zarardan sorumluluğu bulunmaz (Aral & Ayrancı, 2018, s. 249).

Bağışlama bir sözleşme türü olarak, sözleşmenin kurulmasında yapılan beyan açıklamalarının tarafların birbirine karşı yapmaları ile oluşmaktadır. Diğer bir deyişle sözleşmenin kurulması için gerekli olan beyanlardan ilki olan öneri ve sonraki beyan kabulün yapılması gerekmektedir (Eren, 2018, s258). Bu açıdan sözleşmenin kurulmasını istemeyen öneri beyanında bulunan taraf kabul beyanında bulunulmadan önerisini geri alabilir. Bu durum bağışlama sözleşmelerinde

geçerlidir. Diğer bir anlatımla bağışlanan tarafından kabul beyanında bulununca-ya kadar bağışlayan önerisini geri alabilir.

Yine bağışlayan TBK'nın 295. maddesinde yer verilen bir durumla karşı karşıya kalması halinde, eğer bir bağışlama sözü vermişse bu geri alabileceği gibi, elden bir bağışlama gerçekleşmişse bağışlananın istem tarihindeki sebepsiz zenginleşmesi ölçüsünde geri isteyebilir. Bağışlananın elinde kalan neyse onu geri isteyebilmekte, bağışlama konusu tüketilmiş veya yok olması halinde geri istenebilecek bir değer kalmamaktadır (Zevkliler & Gökyayla, 2020, s.191).

Peki bu durumlar nedir? Öncelikle bağışlanan bağış gerçekleştirecek bağışlayana ya da bağışlayanın yakınlarına ağır bir suç işlemesi halinde geri alma işlemi talep edilebilir ve gerçekleştirilebilir. Yine bağışlanan bağışlayana ya da onun ailesine karşı kanundan kaynaklı yükümlülükleri yerine getirmemesi halinde geri istem talep edilebilmekte ve gerçekleştirilebilmektedir. Son olarak yüklemeli bir bağış söz konusu olması halinde bağışlanan geçerli bir sebep olmaksızın bahsi geçen yüklemeyi yerine getirmemesi halinde de geri istemi talep edilebilmekte ve gerçekleştirilebilmektedir (TBK, md. 295).

Bağışlayan her ne kadar çeşitli durumların gerçekleşmesi durumunda bağışlama konusu şeyi geri alabileceği gibi, bağışlama sözünü de geri alabilir ya da bunu yerine getirmekten de kaçınabilir. Az önce yer verilen paragrafta saydığımız durumların gerçekleşmesi halinde bu yola başvurulabileceği gibi bağışlayan mali durumunda oluşan değişimden kaynaklı olarak bahsi geçen sözün yerine getirilmesi olağanüstü bir husus olacaksa ya da bağışlama sözü verildikten sonra bağışlayanın yeni aile yükümlülüklerinin ortaya çıkması ya da bu yükümlerin önemli ölçüde ağırlaşması halinde sözünü geri alabilir (TBK, md. 296).

Bağışlama sözleşmesinin geri alınmasıyla ortadan kalkmasında önemli olan hususlardan ikisi de geri alma hakkının bir süreye tabi olması ve bu hakkın mirasçılar marifetiyle kullanılıp kullanılmayacağıdır. Bu soruların yanıtı TBK'nın 296. maddesinde yer verilmiştir. Madde hükmüne göre, öncelikle geri alma sebebi bağışlayan tarafından öğrenilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda bu sebebin öğrenilmesinden itibaren 1 yıl içinde bağışlayan tarafından bağışlama geri alınabilir. Bahsi geçen bir yıllık süre dolmadan bağışlayan geri alma sebebini öğrenip ölürse ne olur? Bu halde geri alma hakkı bağışlayanın mirasçılara geçerek, bu bir yıllık süre sona ermesine kadar hak mirasçılar tarafından kullanılabilir. Bağışlayan sıhhati yerindeyken geri alma sebebini öğrenemezse, bağışlayanın mirasçuları bağışlayanın ölümünden itibaren bir yıl içinde geri alma hakkını kullanabilir (TBK, md. 296).

Son olarak bağışlanan bağışlayanın geri alma hakkını kullanmasını engelleme- si ya da hukuka aykırı bir şekilde ve kasti bir şekilde öldürmesi halinde bağışlaya- nın mirasçuları geri alma hakkını kullanabilir.

TBK'nın bağışlama sözleşmesine ilişkin son düzenleme 298. maddesinde ken- disine yer bulmuştur. Madde metni dönemsel edim içeren bağışlamalardan bah- setmektedir. Aksi bulunmadıkça, dönemsel edim içeren bağışlama, bağışlayan tarafın ölmesi halinde sona erer.

BAĞIŞLAMA SÖZLEŞMESİNİN VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bağışlama sözleşmesi hakkında genel bilgilendirme yapıldıktan sonra bu başlık altında konu veraset ve intikal vergisi yönünden değerlendirilmiştir. Ancak buna geçmeden önce veraset ve intikal vergisi hususunda önem arz eden hususlara de- ğinilmesi yerinde olacaktır.

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU'NDA VERGİNİN KONUSU VE VERGİNİN MÜKELLEFİ

VİV, karşılık olmadan yapılan servet transferini içeren bir vergi türüdür (Mutluer & Dayanç Kuzeyli, 2019, s.591). Tek bir vergi olarak VİV, iki farklı yoldan yapılan karşılıksız intikalleri vergilendirmektedir. Bu yollardan ilki, veraset yoluyla yapı- lan ölüme bağlı olan, ikincisi ise karşılık olmaksızın sağlar arası yapılan intikal- lerdir (Karakoç, 2021, s.193). Veraset yoluyla yapılan vergilendirmede doktrinde kendi içinde terekenin mirasçılara geçmeden verginin alınması olarak adlandı- rılan tereke vergisi, diğeri ise tereke mirasçılar arasında paylaştırıldıktan sonra mirasçıların miras payından vergi alınması şeklinde olan miras payı vergisidir. Türkiye'de ikinci türü kullanılmaktadır (Şenyüz vd., 2020, s.421).

7338 sayılı VİVK'nın birinci maddesinde, bu verginin konusu hüküm altına alınmıştır. Maddenin içeriği incelendiğinde; verginin konusu iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Birinci durumda, Türk uyruklu kişilerin malları ile Türkiye'de bulu- nan malların karşılıksız bir şekilde veya ölüme bağlı tasarruf yoluyla bir kişiden diğeri bir kişiye geçmesi verginin konusuna girmektedir. İkinci durumda, Türk uyruğunda bulunan kişilerin yabancı bir memlekette kazanacakları mallarında bu verginin kapsamına girdiği belirtilmiştir. Burada birinci durum mülk ilkesi olarak değerlendirilirken, ikinci durum şahs ilkesi olarak ifade edilebilir (Bilici, 2018, s.192). Ancak şahs ilkesi bağlamında; Türk uyruklu bir kişi Türkiye dışın- da bulunan malı, Türkiye'de yerleşmesi olmayan yabancı bir kişi tarafından ölüme bağlı tasarruf yoluyla ya da karşılıksız bir kazanılması vergi dışı bırakılmıştır.

Vergilendirmenin sebep unsuru vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir (Öncel vd., 2021, s.95 ; Oktar, 2020, s.122 ; Şenyüz vd., 2019, s.185). VİV açısından vergi doğuran olayın, Türkiye’de bulunan mallar ile Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait malların karşılıksız olarak bir kişiden bir başka geçmesidir (Karakoç, 2014, s.260). Karşılıksız mal aktarımı olarak bakıldığında sağ olan bir kişinin karşılıksız olarak başka biri yararına tasarruf işlemi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmekte ve bunun en tipik örneği de bağışlama olarak karşımıza çıkmaktadır (Somuncu, 2019, s.104).

VİV bağlamında ikinci önemli husus; verginin mükellefinin diğer bir ifadeyle inceleme konusu vergiye ilişkin olarak kendisine vergi borcu düşen kişi kimdir sorusudur. Bu sorunun cevabı da VİVK’nın 5. maddesinde zikredilmiştir. Maddeye göre; ölüme bağlı tasarruf yoluyla diğer bir ifadeyle veraset aracılığıyla ya da karşılıksız bir şekilde mal kazanan kişinin bahsi geçen verginin mükellefi olmasıdır.

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ YÖNÜNDEN BAĞIŞLAMA SÖZLEŞMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

VİV’in doğumuna sebep olan sağlararası yapılan tasarruf işlemlerinden en karakteristik olanı bağış işlemidir (Acar Ersoy, 2010, s.86). Bağışlama sözleşmesi kapsamında bağışlama kavramı incelendiğinde, bir kişinin diğer bir kişiye herhangi bir karşılık beklemeden malını hibe etmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda VİVK yönüyle bağışlama sözleşmesi değerlendirildiğinde, VİVK’nın verginin konusu belirlediği birinci maddesinde görüleceği üzere karşılıksız bir şekilde bir kişiden diğer bir kişiye mal intikali VİV’in konusuna girmektedir. Bağışlama sözleşmesi de herhangi bir karşılık beklenmeksizin yapılan bir sözleşme sonucu bir başka şahsa mal intikali söz konusu olduğundan bağışlama sözleşmesi bu bağlamda bağışlama, VİVK yönüyle VİV’in kapsamına girmektedir. Burada bağışlama sözleşmesinin taraflarından olan bağışlanan kişi verginin mükellefi olmasıdır. Son olarak VİV kapsamında bağışlamadan kaynaklı karşılıksız aktarımlarda beyanname, bağışlamaya konu malın hukuken kazanıldığı tarihi takip eden bir ay içinde verilmesi gerekir.

Konuyla ilgili genel bilgilendirme yapıldıktan VİV özelinde bağışlama sözleşmesi ve çeşitleri bağlamında konuyla ilgili özellik arz eden hususlara da değinmekte yarar vardır.

Öncelikle VİVK’nın 4. Maddesinin (d) bendinde yer verilen ivazsız şekilde yapılan intikallerin 2023 yılı için 23.387-TLsi vergiden istisna tutulmaktadır. Ör-

neğin karşılıksız olarak yapılacak 100.000-TL'nin vergiden istisna teşkil eden kısımdan arta kalan (100.000-23.387=) 76.613,00-TL'si vergiye tabi olacaktır. Ancak burada peçeleme yapılma ihtimali söz konusu olabilmektedir. Peçeleme; normalde vergilendirme konusu yapılacak bir özel hukuk işleminin, vergilendirme dışı bırakmak adına doğal kullanımı dışında başka şekilde ve türde kullanılmasına denir (Kaneti vd., 2022:70). Örneğin bir ebeveynin çocuğuna yapacağı karşılıksız bir bağışı sırf vergi dışı bırakmak adına her biri 20.000-TL olacak şekilde beş ayrı bağış şeklinde yapması halinde, bu hal kanunun emredici hükümlerine ters olacağından bu durum peçeleme olarak değerlendirilebilir. Tabi burada önemli olan peçeleme olarak nitelendirilen durumun peçeleme olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Örneğin bir hafta arayla yapılacak 20.000-TL'lik bağışlar, peçeleme olarak değerlendirilirken, bu bağışların üç yıllık bir süreye yayılarak yapılması halinde bu halde istisna hükmünde yararlanması uygun olacaktır (Öncel vd., 2021, s.30). Bu duruma dikkat edilmesi uygun olacaktır.

TBK'da bağışlama sözleşmesinin tanımının verildiği 285. maddede zikredilen üç halin bağışlama kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir. Konunun değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Pratikte bu hususlar dışında bazı hukuki işlemlerde bağışlama sayılmayacağı görülmektedir. Ancak çalışma kapsamında sadece bu üç husus değerlendirilmiştir. İlk olarak henüz edinilmemiş bir haktan feragat etme değerlendirilebilir. Sözlük anlamıyla feragat; hakkından kendi isteğiyle vazgeçme anlamına gelmektedir (<http://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 17.01.2023). Burada kazanılmamış haktan feragat eden kişinin mal varlığına feragat konu hak girmediğinden, yapılan feragat ile kişinin mal varlığından herhangi bir değer çıkışı söz konusu olmaz (Zevkliler & Gökyayla, 2020, s.176). Diğer bir ifadeyle bağışlayanın mal varlığında bulunan bir şeyin bağışlanan geçmemesi halinde ortada bir bağışlama söz konusu olmayacaktır (Aral & Ayrancı, 2018, s.239). Bu açıdan bahse konu hak bağışlama sözleşmesinin konusu olamamaktadır. Yine mirasın reddinin bağışlama olarak addedilemeyeceği belirtilmiştir. Mirasın reddi; yasal ya da atanmış mirasçılarının muris tarafından bırakılan diğer bir ifadeyle kendilerine geçen mirası kabul etmeme iradeleridir (İmre & Erman, 2018, s.355). Bağışlamanın geçerli olabilmesi için bağışlayanın mal varlığında azalma karşılığında bağışlananın mal varlığında bir artış olmalıdır. Ölümüne bağlı bir tasarrufta bulunan bir kişinin ölmesi durumunda bu halde mirasçılarının mal varlığında bir azalma söz konusu olacağından bu ölümüne bağlı tasarruf bağışlama sayılmayacaktır (Zevkliler & Gökyaylar, 2020, s.176). Yine mirasın reddi işlemi tek taraflı bir hukuki işlem olduğundan ve diğer mirasçılar lehine yapılsa bile bağışlama sayılmayacaktır (Aral & Ayrancı, 2018, s.239). Son olarak TBK'da bir eksik borç olarak kabul

edilen ve TBK 78. maddesinde yerine getirilmesi halinde sebepsiz zenginleşmeye konu edinemeyen ahlaki ödevden bahsedilebilir. Ahlaki ödevlerin yerine getirilmesinde, TMK'nın 364. maddesinin hükümlerine bakılmasında yarar vardır. 364. maddede; herkes, yardım edilmemesi halinde yoksulluk durumuna düşecek üstsoy, altsoy ve kardeşlerine kanun nafaka vermekle yükümlü kılmaktadır. Kişinin, kanunda sayılan bu kişiler dışındaki kişilere (hısımlara veya akrabalara) yardım etme yükümlülüğü yoktur. Bu türlü durumda 364. maddede zorunlu kılınmış diğer bir anlatımla nafaka vermekle zorunlu kılınmış kişiler dışındaki kişiler ahlaki bir ödevin yerine getirilmesi bağlamında üstlenilen ve yerine getirilen borçlar eksik borçlardan sayılmış (Şahan, 2020, ss.407-408) bu durumun bağışlama sözleşmesine konu teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Bağışlama sözleşmesi VİVK yönüyle değerlendirilirken bu durumların dikkate alınması uygun olacaktır.

Yine yüklemeli bağışlamada haklı bir neden olmaksızın yüklemenin yerine getirilmemesi nedeniyle halinde bağışlama işleminin geri alınması VİV'e tabi olup olmayacağı tartışılabilir. Bilineceği üzere haklı bir neden olmaksızın bağışlayan tarafından yapılan yüklemeli bağışlamayı bağışlanan yerine getirmemesi halinde bağışlayan bağışlamayı geri alarak ortadan kaldırabilir. Geri alma işlemini de geri alma sebebinin öğrendiği günden başlayarak bir yıl içinde yerine getirmesi gerekmektedir. Bu durumda "ivazsız bir intikal" gerçekleşmediğinden belirtilen sürede yapılacak geri alma işlemiyle ortadan kaldırılan bağışlama sözleşmesi VİV'in kapsamı dışında kalmaktadır. Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (VDB) tarafından verilen özelveğe değinmekte yarar vardır. Özelveğe konu olayda; bağışlayan tarafından maliki olduğu bir arsaya bir vakfa şartlı bağış işlemi ile bağışlanmıştır. Ancak belirtilen şart gerçekleşmemesi nedeniyle bağışa konu arsa bağışlayana iade edilmiştir. Özelgedeki konu olayda yapılan bu iade işleminin VİV'e tabi olup olmadığına yönelik tereddüde düşülmüştür. Vergi idaresi özelveğe cevaben özetle haklı bir neden olmaksızın yüklemeli bağışlamada yüklemenin yerine getirilmemesinin bağışın geri alınmasına konu olabileceği, TBK 297. maddede belirtilen sürede geri alınmasının yerine getirilmesi halinde bahsi geçen iadenin "ivazsız intikal" kapsamına girmediğinden iadenin VİV'e tabi olamayacağı ifade edilmiştir. (İstanbul VDB 25.05.2016 tarih ve 97895701-1602.2016/5.1.3-72680-65754 sayı, Erişim Tarihi: 17.01.2023). Burada belirtilmesi gereken bir başka husus, TBK'nın 295. maddesinde yer verilen bağışlamanın geri almasını gerektiren diğer nedenlerin ortaya çıkması durumunda geri almaya ilişkin sürede bağışlamanın geri alınmasının yine VİV kapsamında değerlendirilmeyeceğidir.

Ayrıca koşullu bağışlamayı hüküm altına alan TBK'nın 290. maddesinin 2. fıkraya hükmü değerlendirilmesi gereken bir başka husus olarak karşımıza çıkmak-

tadır. Madde hükmünde; yerine getirilmesi bağışlayanın ölümüne bağlı olması halinde vasiyete ilişkin hükümlerin uygulanması gerekeceği belirtilmiştir. Vasiyet terimi burada ölüme bağlı tasarruf şeklinde anlaşılması gerekmekle, iki taraflı bir hukuki işlem olan bağışlama sözleşmesine uygulanacak hükümler miras sözleşmesine ilişkin olmalıdır (Dural & Öz, 2020, s.51). Vasiyet bilindiği üzere VİVK'nun 2. maddesinin (c) bendinde “veraset” ibaresini tanımlanmasında ölüme bağlı bir tasarruf olarak zikredilmiştir. Vasiyet yoluyla geçişlerinde VİV'in konusuna girmektedir. Bu noktada belirtilen TBK hükmü değerlendirilirken VİV'in vasiyet yoluyla geçişleri de kapsamına aldığı bahisle bu hususun verginin konusuna girdiği dikkat edilmesi gerekmektedir.

Özellikli durum olarak çalışma kapsamında TBK 292. maddesinde yer verilen bağışlayana rücü (dönme) şartlı bağışlamalarda VİV'in konusuna girip girmediği tartışılabilir. Bilindiği üzere VİVK'nın istisnaları konu edinen 4. maddesinin (i) bendinde rücu şartıyla yapılan bağışlamaların bağışlanan kişinin bağışlayandan önce ölmesi durumunda bağışlayana geri dönmesi VİV'den istisna kapsamına sokulmuştur. Konuyla ilgili olarak Karabük Defterdarlığı tarafından verilen özelveğe değinmekte yarar vardır. Özelveğe konu olay özetle; dedeye ait olan taşınmazın kuru mülkiyetinin bağışlayana dönme şartıyla toruna bağışlandığı, intifa hakkının dedede kaldığı, hem bağışlayan taraf hem de bağışlanan tarafın hayatta olması hasebiyle bu durumun VİV'in kapsamına girip girmediğine yönelik görüş talep edilmiştir. Vergi idaresi özelveğe cevaben özetle; VİVK'nın 4. maddesinin (i) bendinde belirtilen istisnadan bahsedildikten sonra, torunun dededen önce ölmesi söz konusu olmadığından istisnaya konu edilemeyeceği ve bağışlayana dönme koşullu bağışlama işleminin VİVK'na tabi olduğu belirtilmiştir. Yine konuyu vergi idaresi bir başka istisna hükmü kapsamında değerlendirilmiş. VİVK 4. maddesinin (j) bendinde; her ne kadar kuru mülkiyet halinde intikal edilen mallar kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe istisna kapsamında sayılsa da sağlar arasında yapılacak ivazsız intikaller bu istisna kapsamı dışında kaldığından özelveğe konu olay VİVK'nın konusuna girmektedir (Karabük Defterdarlığı 14.04.2021 tarih ve 35831311-01.01-7356 sayı, Erişim Tarihi: 17.01.2023).

VİV kapsamında indirilebilecek borçlar ve masraflar yönüyle bağışlamayı ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. VİVK'nın 12. maddesinde ivazsız intikal yoluyla edinilen malın aynına ilişkin vergi borçlarının indirilmesi kabul edilirken, bağışlamada bağışlayanın bağışladığı mala ilişkin borçları kendi üzerine almış ya da taahhüt etmiş olması halinde bu borçlar VİV kapsamında indirilecek borçlar arasına dâhil edilmemiştir (VİVK, md. 12)

VİV kapsamında önemli bir başka husus bağışlama işlemi yapan bağışlayanın bağışlananın annesi, babası, eşi ve çocuğu olması halinde bu türlü durumlarda

VİV'in vergi oranlarında değişikliğe gidilmektedir. Bu türlü durumda karşılıksız aktarımlara ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı dikkate alınmaktadır. Kanun bağışlamada bağışlayan bağışlanan arasında yakınlık seviyesi dikkate almış, bu hallerde vergi oranını azaltma yoluna gitmiştir. Ancak kanun metni dikkatli incelendiğinde evlatlık ile evlat edinen arasındaki yakın ilişki bu kapsamda değerlendirilmeyerek bu şekilde evlatlığın bağışlayan evlat edinenin bağışlanan konumunda olması halinde bahsi geçen oran indiriminden yararlanma şansı verilmemiştir.

SONUÇ

Çalışmada, toplum içinde çoğu zaman uygulanan bir hukuki işlem olan bağışlama sözleşmeleri VİV bağlamında değerlendirmeye çalışılmıştır. Bu değerlendirme yapılırken öncelikle bağışlama sözleşmesinin konusu, kurulması, hükümleri, ortadan kalkması gözden geçirildikten sonra VİV açısından konu analiz edilmiştir.

Bağışlama sözleşmeleri, sağlararası yapılan bir hukuki işlem olarak, bağışlayanın malvarlığında bulunan bir şeyin karşılık olmaksızın bağışlanana aktarmasını konu edinmektedir. Bu noktada bu sözleşme türü de karşılıksız yapılan hibeleri konu edinen veraset ve intikal vergisinin kapsamına girmektedir. Bağışlama sözleşmesi özelinde VİVK incelendiğinde çeşitli özellikli durumlarda karşımıza çıkmaktadır. Bu hususlar çalışmada incelenmeye çalışılmıştır.

Sonuç olarak bağışlama sözleşmeleri VİVK yönüyle değerlendirildiğinde; bağışlama sözleşmesi bağlamında bağışlama VİVK konusuna girmektedir. Yine bu kapsamda çalışmada değinilen ve aşağıda özet olarak verilen hususların da;

1. VİVK yönünden belli bir miktarı aşmayan bağışlamalar VİVK'dan istisna tutulmuştur. Bu durum istisna üstü bağışlama yapacak kişilerin bağışlamaları istisnanın altında tutarak yapmalarına, bir peçelemenin diğer bir ifadeyle bir perdeleme işlemine sebebiyet vererek yapılan vergi dışı bırakılmasına neden olabilme ihtimali söz konusu olabileceğinin,
2. VİVK yönüyle TBK'da bağışlama sözleşmesi kapsamına girmeyen hususların söz konusu olduğu,
3. Yüklemeli bağışlamalarda yüklemenin yerine getirilmemesi sebebiyle bağışlamanın geri alınması ve geri almanın TBK'da belirtilen sürede yapılması halinde geri almanın "ivazsız intikal" olarak kabul edilmeyeceğinden kasıtlı veraset ve intikal vergisine tabi olmayacağı,
4. TBK'nın koşullu bağışlama kısmında zikredilen koşulun ölüme bağlı olması halinde vasiyete ilişkin hükümlerin uygulanmasının gerektiği hallerde, bu durumunda VİV kapsamında olduğunun,

5. Bağışlayana dönme koşulla bağışlamalarda, bağışlama konusu taşınmazsa, VİVK yönüyle; VİVK'da yer verilen istisnalar bağlamında kuru mülkiyet yönüyle ve sağlararası ivazsız intikal olup olmadığının değerlendirilmesi ve böyle bir durumun söz konusu olduğunun,
6. VİV kapsamında bağışlayan bağışlanan şeye ilişkin borçları ödeyeceğinin taahhüt etmiş veya kendi üzerine alması halinde bu borçların VİVK indirilecek borç ve masraflar toplamına dâhil edilmeyeceği,
7. Bağışlayanın bağışlananın ebeveyni, eşi veya çocuğu olması halinde VİVK'da yer verilen vergi oranlarının değişeceğinin, dikkate alınması uygundur.

KAYNAKLAR

- Acar Ersoy, Ö.D. (2010), *Vergi hukukunda ivazsız intikallerin vergilendirilmesi*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Akıntürk, T. & Ateş, D. (2017), *Türk medeni hukuku aile hukuku*. İkinci Cilt, (20.Bası), İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Akkurt, S.S., Erdoğan, K. & Tokat, H. (2019), *Borçlar hukuku*. (2.Bası), Ankara: Seçkin Yayınları.
- Aral, F. & Ayrancı, H. (2018), *Borçlar hukuku özel borç ilişkileri*. (11.Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Belen, İ. (2005), *Şartlı ve mükellefiyetli bağışlama*. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bilici, N. (2018), *Türk Vergi Sistemi*. (41.Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.
- Demiral, M. (2011), *Şartlı bağışlama*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Dural, M. Öz, T. (2020), *Türk özel hukuku cilt IV miras hukuku*, (15.Bası), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Eren, F. (2018), *Borçlar hukuku genel hükümler*. (23.Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Ergin, N.T. (2020), Bir koşullu bağışlama sözleşme türü olan “yerine getirilmesi bağışlayanın ölümine bağlı bağışlama”nın borçlar hukuku ve miras hukuku hükümleri açısından irdelenmesi, *İstanbul Barosu Dergisi*, 94 (4), 221-234.
- Somuncu, A. (2019), Veraset ve intikal, *Özel Vergi Hukuku II*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını (Yayın No:3154).
- Günay, E. (2020), Bağışlama sözleşmesi. *Terazi Hukuk Dergisi*, 15 (167), 1452-1460.
- İlhan, A.F. (2022), *Mükellefiyetli bağışlama*. (yayımlanmamış doktora tezi), Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İmre, Z. & Erman H. (2018), *Miras hukuku*. (14.Basım), İstanbul: Der Yayınları.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. & Kaşıkçı, B.M. (2022), *Vergi hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2014), *Genel vergi hukuku*, (7.Bası), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y.(2021), *Kamu maliyesi*, (2.Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kutluay, E. (2016), *Bağışlama sözleşmeleri*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Mutluer, K. & Dayanç Kuzeyli, N.N. (2019), *Vergi hukuku genel ve özel hükümler*. (1. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Oktar, S.A. (2016), *Türk vergi sistemi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oktar, S.A. (2020), *Vergi hukuku*. (15.Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Çaęan, N., Kumrulu & A. Göker C. (2021), *Vergi hukuku*, (30.Baskı), Ankara : Turhan Kitabevi.

- Şahan, G. (2020), Eksik borçların ileri sürülmesinin hukuki niteliği. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 15, 401-421.
- Şenyüz, D., Yüce M. & Gerçek A. (2019), *Vergi hukuku (genel hükümler)*. (10. Baskı), Bursa : Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce M. & Gerçek A. (2020), *Türk vergi sistemi*, (17.Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.
- Üreden, Ç. (2014), *Yüklemeli bağışlama*, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yılmaz, Ç.M. (2019), Türk hukukunda yerine getirilmiş bağışlamanın geri alınması ve BGB. 313. çerçevesinde alman federal yüksek mahkeme kararının düşündürdükleri. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10 (2), s.712-727.
- Zevkliler, A.& Gökyayla, K.E. (2020), *Borçlar hukuku özel borç ilişkileri*. (20.Bası), İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Yararlanılan Elektronik Kaynaklar

- <http://www.gib.gov.tr>
<http://www.resmigazete.gov.tr>
<http://www.mevzuat.gov.tr>
<http://www.lexpera.com.tr>

Yararlanılan Özelgeler

- Karabük Defterdarlığı 14.04.2021 tarih ve 35831311-01.01-7356 sayı, Erişim Tarihi: 17.01.2023
İstanbul VDB 25.05.2016 tarih ve 97895701-1602.2016/5.1.3-72680-65754 sayı, Erişim Tarihi: 17.01.2023.

