

# Malî Hukuk Dergisi

*JOURNAL OF FISCAL LAW*

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,  
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,  
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,  
MUHASEBE, SERMAYE PİYASAŞASI HUKUKU,  
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,  
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN  
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,  
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ  
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY  
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,  
TEBLİĞLER, SİRKÜLERLER, GENELGELER,  
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,  
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,  
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,  
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL  
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF  
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUÉS,  
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,  
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR  
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



**Malî Hukuk Dergisi**  
*Journal of Fiscal Law*

**“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”**

**Cilt: 14/Sayı: 165**  
**Volume: 14/Issue: 165**  
**Yıl/Year: 2018**

- Yayın Sahibi/Publisher:** Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel Yayın Yönetmeni/*On Behalf of Legal Yayıncılık INC. Publisher and Executive Editor*  
Av./Atty. Lütfürahman BAŞÖZ
- Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/ Responsible Manager:** Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI
- Yayıncının Adı/Name of Publishing Company:** Legal Yayıncılık A.Ş.  
(Sertifika No./Certificate No. 27563)
- Basım ve Cilt/Printing and Volume:** Birlik Fotokopi Baskı Ozalit Gıda San. Tic. Ltd. Şti  
(Sertifika No/Certificate No.: 20179)  
Tel: 0 212 269 30 00
- Basıldığı Yer/Place of Publication:** Nispetiye Mahallesi Birlik Sokak No:2 Nevin Arıcan Plaza 1. Levent/Beşiktaş/İstanbul
- Basıldığı Tarih/Publication Date:** Eylül/September 2018
- Yönetim Yeri/Place of Management:** Caferaga Mah. General Asım Gündüz Cad. (Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul  
Tel. 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87
- E-posta/E-mail:** legal@legal.com.tr
- URL:** www.legal.com.tr
- Yayın Dili/Published on Language:** Türkçe/İngilizce
- Yayın Türü/Type of Publication:** Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/  
*This journal is a peer reviewed international law journal published per month*

**Yurt Dışı Temsilciliği**

**Legal Publishing Albania Shpk**

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne  
Tirane/Albania

www.legalalbania.com  
info@legalalbania.com

**Basılı ISSN: 1305-4074**  
**Online ISSN: 2149-4185**

Dergiye yapılan atıflarda “MHD” kısaltması kullanılmalıdır.  
*For citations please use the abbreviation: “MHD”*

**Katkıda bulunmak isteyenler için iletişim bilgileri:**  
*All correspondence concerning articles and other submissions should  
be addressed to:*

**E-mail:** akademi@legal.com.tr

**Telefon/Phone:** 0 216 449 04 85-86

**Faks/Fax:** 0 216 449 04 87

**Posta Adresi/Postal Address:**

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.  
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

**Bu dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara  
aittir.**

*Articles published in this journal represent only the views of the  
contributors.*

*Copyright © 2018*

*Bu derginin tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir.  
Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç  
olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve  
yayınlanamaz.*

*All rights reserved. No part of this publication may be copied,  
reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or  
by means, without the prior expressed permission in writing of the  
LEGAL YAYINCILIK A.Ş.*

## **MALÎ HUKUK DERGİSİ**

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.  
(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul  
Tel: (216) 449 04 85 - 449 04 86 Faks: (216) 449 04 87

İnternet adresi: [www.legal.com.tr](http://www.legal.com.tr)

E-mail: [legal@legal.com.tr](mailto:legal@legal.com.tr)



**GENEL EDİTÖR**  
**EDITOR IN CHIEF**

**Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK** - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**YAYIN ve DANIŞMA KURULU**  
**EDITORIAL and ADVISORY BOARD**

**Prof. Dr. Mustafa AKKAYA** - Emekli - Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Dr. Mustafa ALPASLAN** - SMMM

**Prof. Dr. Murat ALIŞKAN** - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Hakan Hasan ARI** - Yeminli Malî Müşavir

**Yahya ARIKAN** - TÜRMOB Genel Sekreteri

**Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA** - Marmara Üniversitesi - SBMYO

**Prof. Dr. Erkan AYDIN** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

**Doç. Dr. Barış BAHÇECİ** - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Murat BAŞARAN** - Vergi Başmüfettişi

**Doç. Dr. Duran BÜLBÜL** - Gazi Üniversitesi İİBF

**Doç. Dr. Özgür BİYAN** - Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, İİBF

**Prof. Dr. Gülay COŞKUN** - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

**Mustafa ÇAMLICA** - Yeminli Malî Müşavir

**Dr. Balca ÇELENER** - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Prof. Dr. Volkan DEMİR** - Galatasaray Üniversitesi İİBF

**Dr. Öğr. Üyesi Bumin DOĞRUSÖZ** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

**Dr. Öğr. Üyesi Ezhan DOĞRUSÖZ** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

**Adem DURAK** - Yeminli Mali Müşavir

**Fatih DURAL** - Yeminli Malî Müşavir

**Sedat ERATALAR** - Yeminli Mali Müşavir

**Prof. Dr. Adnan GERÇEK** - Uludağ Üniversitesi İİBF

**Dr. Öğr. Üyesi Ege GÖKTUNA** - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Prof. Dr. Ayşe GÜNER** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

**Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ** - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

**Feridun GÜNGÖR** - Yeminli Mali Müşavir  
**Prof. Dr. Aykut HEREKMAN** - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF  
**Mehmet İPEK** - Avukat  
**Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ** - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Doç. Dr. Filiz KESKİN** - Avukat  
**Prof. Dr. Şükrü KIZILOT** - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF  
**Ar. Gör. Alperen Asım KORUK** – Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Serdar KOYUTÜRK** - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri  
**Dr. Öğr. Üyesi Resul KURT** - İstinye Üniversitesi İİSBF  
**Mehmet KÜÇÜKKAYA** - Avukat  
**Prof. Dr. Ayşegül MUTLU** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Tekin MEMİŞ** - Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Adnan NAS** - Yeminli Malî Müşavir  
**Prof. Dr. S. Ateş OKTAR** - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Öznur ONAT** - Avukat  
**Prof. Dr. Yenil ÖNCEL** - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Osman ÖZEN** - Yeminli Mali Müşavir  
**Asım ÖZGÖZÜKARA** - Yeminli Malî Müşavir  
**Hüseyin Perviz PUR** - Yeminli Mali Müşavir  
**Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU** - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF  
**Dr. Veysi SEVİĞ** - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri  
**Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ** - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU** - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Metin TAŞ** - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF  
**Ferruh TUNÇ** - Yeminli Mali Müşavir  
**Dr. Nedim TÜRKMEN** - Yeminli Malî Müşavir  
**Bora UNUTMAZ** - Vergi Başmüfettişi  
**Mustafa UYSAL** - Vergi Konseyi Eski Başkanı  
**Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN** - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK** - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Cahit YERCİ** - Vergi Başmüfettişi  
**Doç. Dr. Hatice YURTSEVER** - Celal Bayar Üniversitesi SMYO

**HAKEM KURULU**  
**BOARD OF REFEREE**

- Prof. Dr. Mustafa AKKAYA** - Emekli - Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Murat ALIŞKAN** - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Hanifi AYBOĞA** - Marmara Üniversitesi - SBMYO  
**Prof. Dr. Erkan AYDIN** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Doç. Dr. Barış BAHÇECİ** - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Doç. Dr. Duran BÜLBÜL** - Gazi Üniversitesi İİBF  
**Doç. Dr. Özgür BİYAN** - Balıkesir Üniversitesi Bandırma İİBF  
**Prof. Dr. Gülay COŞKUN** - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF  
**Dr. Balca ÇELENER** - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Volkan DEMİR** - Galatasaray Üniversitesi İİBF  
**Dr. Öğr. Üyesi Bumin DOĞRUSÖZ** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Dr. Öğr. Üyesi Ezhan DOĞRUSÖZ** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Adnan GERÇEK** - Uludağ Üniversitesi İİBF  
**Dr. Öğr. Üyesi Ege GÖKTUNA** - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Ayşe GÜNER** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ** - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Aykut HEREKMAN** - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF  
**Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ** - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Ayşegül MUTLU** - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Tekin MEMİŞ** - Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. S. Ateş OKTAR** - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Yenal ÖNCEL** - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
**Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU** - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF  
**Dr. Veysi SEVİĞ** - Emekli - Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri  
**Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ** - Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU** - Yakın Doğu Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Metin TAŞ** - Emekli - Gazi Üniversitesi İİBF  
**Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN** - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK** - Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
**Doç. Dr. Hatice YURTSEVER** - Celal Bayar Üniversitesi SMYO





# MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 14/Sayı: 165

Yıl: 2018

## İÇİNDEKİLER

<b>Editör'den.....</b>	<b>2599</b>
<b>Makaleler.....</b>	<b>2603</b>
Vergiye İlişkin Tebligat İşleminin Adil Yargılanma İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi <i>Prof. Dr. Erkan AYDIN</i> <i>Kadir AYYILDIRIM.....</i>	2605
Dijital Miras ve Vergisel Boyutu <i>Doç. Dr. Özgür BİYAN</i> <i>Çağla Gizem AKÇİL .....</i>	2637
Üniversiteler İçin Geçerli Olan Yargı Harcı İstisnasının Yükseköğretim Kurulu'na Tanınmaması <i>Doç. Dr. İlhami ÖZTÜRK</i> <i>Doç. Dr. Uğur YİĞİT .....</i>	2663
Banka Genel Kurul Kararlarının Hükümsüzlük Halleri <i>Soner ALTAŞ (Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi) .....</i>	2689
<b>Uzman Görüşü .....</b>	<b>2707</b>
Latin Amerika & Karayip Ülkeleri ile OECD Ülkelerinin Vergi Gelirleri ile Vergi Yapılarının Karşılaştırılması <i>Yusuf ARTAR (Vergi Müfettişi) .....</i>	2709
<b>Malî Gelişmeler .....</b>	<b>2727</b>
<b>Yargıtay Kararları.....</b>	<b>2741</b>
Yargıtay Ceza Daire Kararları.....	2743
<b>İdari Görüşler .....</b>	<b>2753</b>
Sirküler Listesi .....	2755
Sirkülerler.....	2757
<b>Resmî Gazete Özetleri .....</b>	<b>2759</b>

<b>Önemli Bilgiler .....</b>	<b>2765</b>
<b>Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini.....</b>	<b>2803</b>
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini .....	2805
LEGAL YAYINCILIK ÜRÜN FİYAT LİSTESİ.....	2807
LEGAL HUKUK DERGİLERİ SİPARİŞ FORMU .....	2812
LEGALBANK ABONELİK FORMU .....	2813
KİTAP SİPARİŞ FORMU .....	2814

# # DİJİTAL MİRAS VE VERGİSEL BOYUTU\*

(DIGITAL INHERITANCE AND TAXATION DIMENSION)

Doç. Dr./Assoc. Prof. Dr. Özgür BİYAN\*\*  
Çağla Gizem AKÇİL\*\*\*

## ÖZ

Dijitalleşmenin hızla devam ettiği günümüzde internet ortamında yer alan varlıkların sayısı her geçen gün artmaktadır. Dijital varlıklar şimdiden ciddi boyutlara ulaşmış ve korunması, saklanması ciddi bir problem haline almıştır. Diğer yandan kişisel dijital varlıkların ölümden sonra mirasçılara bırakılıp bırakılmayacağı, bırakılacaksa nasıl vergilendirmesi gerektiği de merak edilen hususlar arasındadır. Bu çalışmada kişisel dijital varlıklardan oluşan dijital mirasların intikali konu edilmekte ve vergilendirilmesi hususundaki gelişmeler ışığında önerilerde bulunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergilendirme, Dijital Ekonomi, Dijital Miras, Dijital Varlık, Veraset Ve İntikal

## ABSTRACT

*The number of assets in internet are continuously and rapidly increasing with digitalisation at the present time. Digital assets has already reached to serious dimensions and their protection, preserving has make*

---

<sup>H</sup> Hakem denetiminden geçmiştir.

\* Bu makale 05.08.2018 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 07.09.2018 tarihinde birinci hakem; 07.09.2018 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir (Özgür BİYAN ORCID ID: orcid.org/0000-0002-1005-2950, Çağla Gizem AKÇİL (ORCID ID: orcid.org/0000-0002-7464-0380).

Bu çalışma, Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi tarafından 27-28 Haziran 2018 tarihinde düzenlenen “Uluslararası Uygulamalı Ekonomi ve Sosyal Bilimler Kongresi”nde sunulan tebliğin makale formatına çevrilmiş halidir.

\*\* Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü.

\*\*\* Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, SBE, Maliye Yüksek Lisans Öğrencisi

*problem. On the other hand, it is also a matter of curiosity that personal digital assets should not be left as inheritance after death, but should be taxed if left. In this study deals with the transfer of digital heritage from personal digital assets and suggestions under some regulations on their taxation.*

**Keywords:** *Taxation, Digital Economy, Digital Heritage, Digital Asset, Inheritance Tax*

\*\*\*

## Giriş

18. yüzyılda su ve buhar gücünün kullanımıyla başlayan sanayileşme süreci, 19. yüzyılda elektrik kullanımı ile hızlı bir ivme kazanmış, 20. yüzyılda bilişim teknolojisinin hayat bulmasıyla farklı bir boyuta girmiştir. 21. yüzyılın başından itibaren dijitalleşmenin hızla yayılması ve ekonomik olarak etkin hale gelmesiyle “dijital ekonomi” önem kazanmış ve Endüstri 4.0 adı verilen yeni dönem başlamıştır. Ticaretin ve kişisel varlıkların hızla dijitalleşmesi önemli kazanımlar ve faydalar sağlamış ancak beraberinde sorunlar da getirmiştir. Özellikle bugün dijital dünya ülkelerin kamu gelirlerinde vergisel kayıplar oluşmasına neden olmuştur. Dijital ekonominin nasıl vergilendirileceği tartışmaları hızlı bir şekilde dünyanın gündemine oturmuştur. Avrupa Birliği ile Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) dijital ekonomi konusundaki vergisel problemlere özel önem vermiş ve bünyelerinde ayrı departmanlar oluşturarak konuya çözüm arayışına girmiştir. Özellikle OECD, 2013 yılında başlattığı Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı ile konunun çözümünde önemli adımlar atmıştır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi tartışmaları devam ederken, dijital ortamda yer alan varlıklarla ilgili önemli bir konu da, aslında asparagas olduğu sonradan anlaşılan bir haberle<sup>1</sup>, dikkatleri üzerine çekmiştir. Bu haberle dijital varlıkların başka kişilere miras olarak bırakılıp bırakılamayacağı, bırakılabilirse nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusu merak uyandırmıştır. Haber asılsız çıkmasına karşın dijital varlıkların

<sup>1</sup> 2012 yılında çıkan ilgili haber, Amerikalı sinema oyuncusu Bruce Willis’in, Apple firmasının ürünlerinden biri olan “itunes library” üzerinde biriktirdiği film, müzik, görüntü, ses kaydı vb. dijital varlıklarını kızlarına miras olarak bırakmak istediği şeklinde idi. Bkz. <https://www.theguardian.com/film/2012/sep/03/bruce-willis-apple-itunes-library>, (Erişim tarihi: 10.07.2018).

miras olarak aktarılıp aktarılamayacağı hususunun günümüzde olmasa bile, gelecekte mutlaka giderilmesi gereken bir sorun olacağı açık bir şekilde kendini göstermiştir. İşte bu çalışmada geleceğe yönelik bir perspektifle not düşmek, farklı çalışmalar için altyapı oluşturmak ve detaylı araştırmalara zemin oluşturmak amacıyla dijital varlıkların miras olarak bırakılması ihtimali üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Miras olarak aktarılabilmesi olasılığı altında da nasıl vergilendirileceği konusunda mevcut düzenlemeler çerçevesinde önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

### 1. Dijitalleşmenin Yarattığı Dijital Ekonomi ve Dijital Varlıklar

İnternetin doğuşu ve hızlı bir şekilde ilerlemesi toplumları, kültürel, sosyal ve ekonomik anlamda etkilemektedir. Bireylerin ve kurumların temel ihtiyaçlarını artık dijital platformlarda sağlaması tüm hayatın dijitalleşmesinin önünü açmıştır. Dijitalleşme, tüm sektörleri etkileyen Bilgi İletişim Teknolojileri'nin (BİT) uygulanmasını kapsayan dönüştürücü bir süreçtir<sup>2</sup>. Dijitalleşmeyle, toplumlar daha hızlı ve kolay bir şekilde etkileşime geçmekte, yeni ilgi alanları keşfetmektedir. Kurumlar, dijital platformlarda daha fazla kişiye ulaşabilmekte ve bununla birlikte yeni iş modelleri türemektedir. Bu dönüştürücü sürecin toplumlara ve ekonomiye olumlu tarafları olduğu gibi olumsuz etkileri de bulunmaktadır<sup>3</sup>. Dijitalleşmeyle birlikte hükümetler mevcut iktisat politikalarını dijital dünyaya uyum sağlayacak bir şekilde yeniden düzenlemişlerdir ya da yeni politikalar üretmek zorunda kalmışlardır<sup>4</sup>.

BİT'in maliyetinin düşmesi, internete erişimin ve internete bağlı sosyal ağların artması, kamu kurumlarını, özel kuruluşları, kişisel hayatı ve ekonominin işleyişini büyük ölçüde etkilemiştir<sup>5</sup>. Dijital teknolojilerin ekonomiye yansımaları sonucunda internet ekonomisi, yeni ekonomi, web ekonomisi ve daha yaygın kullanımıyla dijital ekonomi kavramı ortaya çıkmıştır<sup>6</sup>. İnternete erişimin daha fazla olduğu gelişmiş ülkelerde

<sup>2</sup> OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018", s.18, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report\\_9789264293083-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1), (Erişim Tarihi:01.07.2018).

<sup>3</sup> <https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Pages/stat/treemap.aspx>. (Erişim Tarihi: 03.06.2018).

<sup>4</sup> EC, Digital Economy, <https://ec.europa.eu/jrc/en/research-topic/digital-economy>, (Erişim Tarihi: 31.05.2018).

<sup>5</sup> EC, Digital Economy, (Erişim Tarihi: 31.05.2018).

<sup>6</sup> Jacek Unold, "Basic Aspects Of The Digital Economy", Acta Universitatis Lodzensis Folia Oeconomica, 167,2003, s.47, <http://dSPACE.uni.lodz.pl:8080/xmlui/bitstream/handle/11089/7061/41-49.pdf;sequence=1>, (Erişim Tarihi: 01.06.2018).

daha etkili bir konuma sahip olan dijital ekonomi, BİT'in üretmiş olduğu dijital ürün ve hizmetlere dayanan iş modellerinin dijital teknolojilerle elde edilen ekonomik çıktının bir kısmıdır. Daha geniş bir tanımla tüm ekonomik alanlarda BİT'in kullanılmasıyla dijital ekonomi oluşmaktadır<sup>7</sup>. Dünya ekonomisinin büyük bir kısmını etkisine alan dijital ekonomi, bankacılık, perakende, taşımacılık, enerji, eğitim, yayıncılık, medya sağlık gibi pek çok sektörü de etkilemektedir<sup>8</sup>. Dijital ekonominin artan önemine bakılacak olursa gelecekte her şeyin dijitalleşerek akıllı olacağını söylemek mümkündür. Sağlık, güvenlik ve taşımacılık hizmetlerindeki gelişmeler, akıllı evler, akıllı şehirler, akıllı ulaşım vb. dijital ekonominin getirilerine örnek olarak gösterilmektedir<sup>9</sup>.

Dijitalleşme sürecinin bir sonucu olan dijital ekonominin vergilendirilmesi konusu ise var olan vergi sistemi açısından cevap bulunamayan ve kavranamayan bir konudur<sup>10</sup>. Dijitalleşme sonucu ortaya çıkan yeni iş modellerinin uluslararası ticareti etkin bir şekilde kullanmasıyla ekonomik faaliyetler artmakta ancak ulusal ve uluslararası vergi sistemlerindeki boşluk sebebiyle vergilendirme yapılamamaktadır. Bu durumda vergi yönetimlerinin teknoloji çağına uygun politikalar geliştirmeleri zorunludur. Aksi takdirde vergi kayıpları artacak ve toplum üzerindeki otoriteleri azalacaktır<sup>11</sup>.

Dijital ortamda ekonomik faaliyetlerin yoğunlaşması, dijital ortamlarda satışa sunulan ürün yelpazesini genişletmiştir. Şarkı, film, kitap, eğitim materyallerinin dijital ürün haline gelmesi, web sitesi, blog gibi sanal ortamların değerlendirilmeye başlaması vb. nedenlerle kişilerin dijital ürünlerle birlikte dijital varlık birikimine sahip olmasına neden olmuştur. Bununla da kalmamış dijital ürünlerin depolanması ve saklanması da ayrı bir külfet olmuştur. Megabyte ile ifade edilen dijital varlıklara te-

<sup>7</sup> Rumana Bukht, Richard Heeks, "Development Informatics, Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy", E.S.R.C. Economic & Social Research Council, 2017, s.1, <https://diodeweb.files.wordpress.com/2017/08/diwpkpr68-diode.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

<sup>8</sup> OECD, "Digital Economy Outlook 2015", s. 11, [https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2015\\_9789264232440-en#page](https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2015_9789264232440-en#page), (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

<sup>9</sup> OECD, "Measuring The Digital Economy A new Perspective", 2013, s. 23, [https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/measuring-the-digital-economy\\_9789264221796-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/measuring-the-digital-economy_9789264221796-en#page1), (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

<sup>10</sup> OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018", s.2

<sup>11</sup> Wawan Juswanto, Rebecca Simms, a.g.e., s.5.

rabyte (1000 Gigabyte) ile ölçülen saklama alanları yetmemeye başlamış, petabyte, exabyte gibi inanılmaz alanlara ihtiyaç duyulmuştur<sup>12</sup>. Aynı zamanda dijital ürünlerin satıcıları sanal depolama alanları yaratarak satın alınan varlıkların internete bağlanabilen her yerden ulaşılabilirliğini sağlamıştır. Bütün bu gelişmeler “dijital varlık” kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Dünya üzerinde bulunan bilgilerin neredeyse %90’ı dijital olarak mevcut hale getirilmiştir ve günümüzde üretilen bilginin büyük bir çoğunluğu doğrudan dijital olarak doğmaktadır<sup>13</sup>. Bu durum dijital varlık konusunun her geçen gün daha da önemli hale geleceğine işaret olarak kabul edilebilir.

### 1.1. Kavramsal Olarak Dijital Varlık ve Korunması

Dijital varlık, bir bireyin kullanım hakkına sahip olduğu elektronik ortamdaki kayıt olarak nitelenmektedir. Bir varlığın dijital varlık olmasındaki tek şartı elektronik ortamda kayıtlı olmasıdır. Hem elektronik hem de fiziksel ortamda sahip olunan varlıklar dijital varlık olarak kabul edilmemektedir<sup>14</sup>. Dijital ortamda kullanıcıların dijital varlıklara sahip olabilmesi için dijital hesapları olmak zorundadır. Kullanıcılar, aboneler ve üyeler fotoğraf, video, belge veya başka veriler yükleyip kendi hesaplarını oluşturarak dijital varlık (mülk) biriktirirler<sup>15</sup>. Kullanıcıların dijital varlıklarını işlediği, muhafaza ettiği hesaplar, hizmet şartları sözleşmesinin kabulüyle elde edilmektedir<sup>16</sup>. E-Posta adresleri, sosyal paylaşım siteleri, (Facebook, Twitter, Instagram, LinkedIn), E-Bay, Paypal, Amazon gibi web sitelerine ait hesaplar, YouTube gibi müzik ve video paylaşım siteleri, bloglar, iTunes, Pandora hesapları, çevrimiçi depolama ve çevrim içi oyun hesapları dijital varlıklara örnek kabul edilir. Bireyler

<sup>12</sup> Bu konudaki ölçüler için bkz. <https://whatsabyte.com>, (Erişim Tarihi: 10.07.2018).

<sup>13</sup> Yola De Lusenet, “Digital Heritage For The Future”, Cadernos Bad, 2002, s.16. <https://www.bad.pt/publicacoes/index.php/cadernos/article/view/863/862>, (Erişim Tarihi: 02.07.2018).

<sup>14</sup> Uniform Law Commission, “Revised Uniform Fiduciary Access To Digital Assets Act (2015)”, 2016, s. 4. [http://www.uniformlaws.org/shared/docs/Fiduciary%20Access%20to%20Digital%20Assets/2015\\_RUFADAA\\_Final%20Act\\_2016mar8.pdf](http://www.uniformlaws.org/shared/docs/Fiduciary%20Access%20to%20Digital%20Assets/2015_RUFADAA_Final%20Act_2016mar8.pdf), (Erişim Tarihi: 01.07.2018).

<sup>15</sup> James D. Lamm, vd., a.g.e., s.386.

<sup>16</sup> Uniform Law Commission, “Revised Uniform Fiduciary Access To Digital Assets Act (2015)”, s. 4.

müzik, fotoğraf video, ses kayıtları ve başka diğer verileri bu web sitelerine yükleyerek dijital varlık elde etmiş olmaktadırlar<sup>17</sup>.

Dijital varlıkların önemi gerek bireysel gerekse kurumsal anlamda her geçen gün artarak devam etmektedir. Bu varlıkların hukuksal açıdan nasıl bir güvence altında olacağı ise önemli konulardan biridir. Günümüzde dijital varlıkların nasıl korunacağı hakkında yasal düzenlemelerin ülkelerin hukuk sistemlerinde ya hiç yer almadığı ya da yetersiz kaldığı<sup>18</sup> ifade edilmektedir. Hâlbuki bireyler ve kuruluşlar dijital bilgilerin kaybolmaması ve muhafaza edilmesi için dijital depolama alanları kullanarak verilerini sürekli olarak arşivlemeye devam etmektedir<sup>19</sup>.

Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Kurumu (UNESCO) dijital varlıkların ve dolayısıyla dijital mirasların korunması hakkında çalışmalar yapan öncü kuruluşlardan biridir. UNESCO, dijital korumayı, kültürel ve sosyal anlamda dijital verilerin ihtiyaç duyulduğu sürece zarar görmeden sürekliliğinin sağlanmasına yönelik süreç olarak görmektedir<sup>20</sup>. Dijital verilerin korunması için belli stratejilerin uygulanmasını zorunlu gören kuruluş, dijital veriye erişimin ömrünü uzatan ve verilerin yönetilmesinde bilinmeyen sorunları azaltan çalışmalar yapılması gerektiğini, verilerin bütünlüğünün ve kimliğinin korunmasının şart olduğunu, bu konuda mutlaka uluslararası ve ulusal stratejiler geliştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır<sup>21</sup>.

ABD kongresi, sosyal ve kültürel öneme sahip dijital bilgilerin saklanması ve korunması amacıyla 2000 yılında Ulusal Dijital Bilgi Alt Yapısı ve Koruma Programını<sup>22</sup> uygulamaya koymuştur. Programın

<sup>17</sup> James D. Lamm, vd., a.g.e., s.388.

<sup>18</sup> James D. Lamm, vd., a.g.e., s.386.

<sup>19</sup> Bkz. <https://archive.org/> (Erişim Tarihi: 09.06.2018). Tek sorun da bu değildir. Bunun yanında kültürel değerler ve bilgiler dijital ortamda toplanarak koleksiyon haline gelmektedir. Ancak dijital koleksiyonların, hata vermesinin ve bozulmasının kolaylığı, virüslere karşı savunmasız olması bilgi ve kültürel değerleri tehlikeye atmaktadır. Bu bakımdan dijital içeriklerin korunması ve bu duruma karşı çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bkz. Laura E. Campbell, “The National Digital Information Infrastructure and Preservation Program (NDIIPP) and its Implications for a Research Agenda for Digital Preservation”, *Library and Information Research News* 26(84) Winter, 2002, s. 2, <http://eprints.rclis.org/6064/1/article84d.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.07.2018).

<sup>20</sup> UNESCO, “Guidelines For The Preservation Of Digital Heritage”, s.34.

<sup>21</sup> UNESCO, “Guidelines For The Preservation Of Digital Heritage”, s.36.

<sup>22</sup> National Digital Information Infrastructure and Preservation Program



amacı, büyük öneme sahip kültürel materyallerin ve bilgi kaynaklarının sürekli olarak toplanması, bu materyallerin orijinalliğini koruyarak depolanması ile korunması ve erişime sahip olmasıdır<sup>23</sup>. Kongre, dijital içeriklerin korunmasını teşvik etmekte ve dijital içerikli formatların sürdürülebilirliğini ve yönetimini sağlamak için gerekli araçların geliştirilmesi için stratejik planlamaları desteklemektedir<sup>24</sup>. Dijital bilgilerin depolanmasının gerektiğini düşünen ülkelere ait birtakım kütüphaneler, yayıncılarla anlaşarak kitapların ve dergilerin dijital olarak arşivlenmesi çalışmaları yapmaktadır<sup>25</sup>.

## 1.2. Dijital Varlıkların Dijital Mirasa Konu Olması

“Dijital miras” kavramının iki kelimesinden biri olan miras (terake), “*bir şahsın ölümü anında mirasçılara ve kendisine bir menkul vasiyet olunan kimselere intikal edebilecek bütün mallar, haklar, borçlar ve hukuki vaziyetler*” olarak tanımlanmıştır<sup>26</sup>. Bu tanımdan yola çıkıldığında “dijital miras”ın dijital ortamda yer alan bütün mallar, haklar, borçlar ve hukuki vaziyetler olduğu söylenebilir. UNESCO’nun yapmış olduğu tanımda ise dijital miras, “*gelecek nesiller için saklanması gereken bilgisayar tabanlı kalıcı değerler*” olarak ifade edilmiştir<sup>27</sup>.

Kültürel açıdan sosyal dünyaya mal olmuş değerlerin dijitalleştirilmesi ve gelecek nesillere intikali için UNESCO ve diğer kuruluşların çalışmaları bulunmakla birlikte, çalışmamızın odak noktası olan gerçek kişilerin, kendilerine göre değer verdikleri maddi ve manevi özel dijital varlıklarının nasıl ele alınması gerektiğine de dikkat çekmek yerinde olacaktır. Bireyler öldükten sonra miraslarını yasalar çerçeveler içinde kanuni mirasçılarının yanında kendilerinin belirlediği atanmış mirasçılara bırakabilmektedir. Ancak dijital varlıklarını miras olarak bırakabilirler mi sorusunun cevabı net değildir. Özellikle özel dijital varlıklar olan e-

<sup>23</sup> “Preserving Our Digital Heritage”, 2002, s.2, [http://www.digitalpreservation.gov/documents/ndiipp\\_plan.pdf](http://www.digitalpreservation.gov/documents/ndiipp_plan.pdf).

<sup>24</sup> <https://www.loc.gov/preservation/digital/formats/intro/intro.shtml>, (Erişim Tarihi: 09.06.2018).

<sup>25</sup> Library Of Congress, About, <http://www.digitalpreservation.gov/about/>, (Erişim Tarihi: 09.06.2018).

<sup>26</sup> Türk Hukuk Lûgatı, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991, s.238.

<sup>27</sup> UNESCO, Communication and Information, “About The Conference”.

kitaplar, müzik, film, video vb. dijital varlıkların durumunu öncelikli olarak tespit etmek gerekir.

### 1.3. Dijital Ortamda Yer Alan Varlıkların Sahibi Kimdir?

Bireyler dijital varlıklarını saklamak ve korumak için harici alanlar dışında internet üzerinde alanlara ihtiyaç duyarlar. Dijital ortamda depolama ya da saklama alanına sahip olmak için ise evrensel olarak Son Kullanıcı Lisans Sözleşmeleri (kısaca SKLS) adı verilen sözleşmeler düzenlenmektedir. Örneğin itunes, Google drive, drop box gibi saklama alanı hizmeti veren uygulamalarda, SKLS kabul edilmediği takdirde istenilen içeriğe kullanıcı erişememekte, dolayısıyla da saklama alanını kullanamamaktadır. Kişiler söz konusu uygulamalardan yararlanmaya başladığında e-kitap, müzik veya bir film gibi dijital varlıklarını ilgili alanlara aktarabilmektedir (upload). Dolayısıyla saklama ve depolama alanlarına kendi dijital varlıklarını kendisi rızasıyla koymaktadır. Bu durumda ilgili varlıkları tekrar indirmek (download) istediğinde o içeriğin kendine ait olduğu yargısına varsa da durum farklı şekillere bürünebilmektedir. Daha somut örnek vermek gerekirse google drive veya icloud gibi depolama alanları yüklenen dijital varlıklar hesap kullanıcısına aittir<sup>28</sup>. Tekrar indirilmek istendiğinde hizmet sağlayıcısı bir kısıtlamada bulunamaz. Ancak yüklenen dijital varlıkları “kullanabilme” ve “yayma hakkına” sahiptir<sup>29</sup>. Ancak Google, hizmet sözleşmesine uyul-

<sup>28</sup> (Bazı Hizmetlerimiz içerik yüklemenize, iletmenize, depolamanıza, göndermenize veya almanıza izin verir. Söz konusu içerikte sahip olduğunuz tüm fikri mülkiyet haklarını aynı şekilde korursunuz. Kısacası, sizin olan sizin kalır, Google Drive şartlar, hizmetlerimizdeki içerikleriniz). Google Hizmet Şartları, Hizmetlerimizdeki İçerikleriniz, “...sizin olan sizin kalır”, <https://policies.google.com/terms?hl=tr#toc-content>, (Erişim Tarihi: 17.07.2018).

<sup>29</sup> (Hizmetlerimize içerik yüklediğinizde, iletteğinizde, gönderdiğinizde, Hizmetlerimizde içerik depoladığınızda ve Hizmetlerimizden içerik aldığınızda (veya tüm bunları Hizmetlerimizi kullanarak yaptığınızda), Google’a (ve birlikte çalıştığımız kişi ve kuruluşlara) söz konusu içeriği kullanma, barındırma, depolama, yeniden üretme, değiştirme, türev çalışmalar oluşturma (içeriğinizin Hizmetlerimizde daha iyi kullanılabilmesi için yapılan çeviri, adaptasyon ve diğer değişikliklerden kaynaklanan çalışmalar gibi), iletişimde kullanma, yayınlama, kamuya açık olarak sunma, kamuya açık olarak görüntüleme ve dağıtmaya yönelik dünya genelinde bir lisans vermiş olursunuz, Google drive şartlar, hizmetlerimizdeki içerikleriniz). Google Hizmet Şartları, Hizmetlerimizdeki İçerikleriniz, <https://policies.google.com/terms?hl=tr#toc-content>, (Erişim Tarihi: 17.07.2018).

madığı takdirde hesabı askıya alabileceğini ve erişim sağlanamayacağını vurgulamaktadır<sup>30</sup>.

SKLS’lerde içeriğe ücretsiz dahi sahip olunsa da dijital varlıkların sahibinin kullanıcılarına ait olmadığı vurgulanmaktadır. Kullanıcı sözleşmeyi kabul etmekle içeriğe de sahip olamayacağını peşinen kabul etmiş sayılmaktadır. Uygulamada SKLS’lerin belirsiz ve çok uzun olması, okunmamalarına neden olunmakta, sözleşmeler doğrudan kabul edilmekte<sup>31</sup>, ancak bu durum kullanıcıların bilgisiz kalmasına neden olmaktadır. SKLS’ler kullanıcılara mülkiyet hakkı vermediğini, sadece kişilere elde ettikleri içerik için “kullanım lisansı” hakkı verdiklerini ifade etmektedir. Hatta hizmet sağlayıcısının keyfine göre bu içerik kullanıcıdan geri alınabilmekte veya kullanıcının erişimine bir süre izin dahi verilmeme yetkisi de alınmaktadır. SKLS ile hizmet veren kuruluşlar dijital varlıkların yönetimini kendi bünyelerinde gerçekleştirmekte ve kullanıcıların haklarını sınırlandırmaktadır<sup>32</sup>.

Dijital varlıkların mülkiyeti kullanıcılara ait olmadığından dijital varlıkların mirası konusuna da çoğu kez sözleşmelerde değinilmediği<sup>33</sup> fark edilmektedir. Örneğin Amazon, Spotify, Google hesapları ve Apple sözleşmeleri hesap sahibinin ölümü durumunda hesaplara ne olacağı konusunu ele almamıştır. Çünkü hesapların kesinlikle devredilmeyeceği konusunda hemfikirdirler ve sadece saklama ve depolama “kullanım hakkı” vermektedirler. Bir başka örnek olarak Oath firması verilebilir. Yahoo ve AOL şirketlerinin birleşmesi sonucunda mobil ve dijital med-

<sup>30</sup>. Ancak bu takdirde depoladığımız dijital varlıklara ulaşamayız (Google drive şartlar, Şartlarımıza veya politikalarımıza uymamanız ya da Hizmetlerimizi kötüye kullandığınız şüphesi ile araştırma başlatmamız halinde, size Hizmet sunmayı askıya alabilir veya durdurabiliriz). Google Hizmet Şartları, Hizmetlerimizi Kullanma, <https://policies.google.com/terms?hl=tr#toc-services>, (Erişim Tarihi: 17.07.2018).

<sup>31</sup> Claudine Wong, “Can Bruce Willis Leave His iTunes Collection to His Children?: Inheritability of Digital Media in the Face of EULAs”, Santa Clara High Technology Law Journal,, 2013, 29(4), s.705, <https://digitalcommons.law.scu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1573&context=chtlj>, (Erişim Tarihi: 02.07.2018).

<sup>32</sup> Google Hizmet Şartları, Hizmetlerimizdeki Yazılımlar Hakkında <https://policies.google.com/terms?hl=tr#toc-software>, Apple Medya Hizmetleri ve Hüküm Koşulları, <https://www.apple.com/legal/internet-services/itunes/tr/terms.html>, Oath Hizmet Maddeleri, <https://policies.oath.com/ie/tr/oath/terms/otos/index.html>, Amazon Kullanım ve Satış Şartları, Lisans ve Erişim, <https://www.amazon.de/gp/help/customer/display.html?nodeId=201909000>.(Erişim Tarihi: 11.06.2018).

<sup>33</sup> Claudine Wong, a.g.e., s. 705.

ya şirketi olarak kurulan Oath, sözleşmelerinde hesapların hiçbir şekilde devredilemeyeceğini hesap sahiplerinin ölümü durumunda tüm haklarının sona ereceğini açıkça ifade etmektedir<sup>34</sup>. Bu bakımdan Oath üzerindeki hesap sahibi dijital içeriklerini başkalarına miras olarak bırakamamaktadır.

Diğer yandan Apple ve Google dijital varlıkların tamamen yok olmaması için ve varlıkların paylaşımı için bir tür aile paylaşım platformları oluşturmuşlardır. Apple aile paylaşımı platformuyla iTunes, IBooks ve Appstore'dan satın alınan öğeleri platform üyesi en çok altı kişiyle paylaşma imkanı sağlamaktadır<sup>35</sup>. Google Play de aile grubu ile satın alınan dijital varlıkları diğer üyelerle paylaşma şansı vermektedir<sup>36</sup>. Böylece satın alınmış dijital varlıklar aile platformunda paylaşıldığında diğer üyeler dijital varlığa erişebilmektedir. Grup üyelerinden birinin vefat etmesiyle grupta paylaşılan veriler aile grubunu yöneten kişi tarafından silinmediği takdirde grubun kullanımında kalmakta ve bir nevi dijital varlık nesilden nesile intikal etmiş olmaktadır. Hesap kullanıcısı ölmeden önce hesabına ilişkin bilgileri<sup>37</sup>, varlıklarını miras bırakmak istediği kişiye kağıt ortamında veya şahsi bilgisayarında bir not olarak bırakıp dijital varlıklarını yok olmaktan kurtarabilir. Fakat bu durumun iki sakıncası bulunmaktadır. Birincisi, hesap bilgileri üçüncü kişiler tarafından kolaylıkla ele geçirilebilir ve kötü amaçlar için kullanılabilir<sup>38</sup>. İkinci durum ise hizmet sağlayıcıları hesabın başka kişiye devredilmesini fark edebilir. Bu durumda hesap askıya alınacaktır<sup>39</sup>. Ancak hesabın bir başka kişi tarafından kullanıldığının fark edilmesi kolay bir husus değildir.

<sup>34</sup> Oath Hizmet Maddeleri, 3. Başlık Hesabınız; Bildirimler, a. Hesap bilgileri kısmı, <https://policies.oath.com/ie/tr/oath/terms/otos/index.html>, (Erişim Tarihi: 02.07.2018).

<sup>35</sup> Support Apple, Aile Paylaşımı, <https://support.apple.com/tr-tr/ht201060>, (Erişim Tarihi: 21.06.2018).

<sup>36</sup> Support Google, Google Play Aile Kitaplığını Kullanma, <https://support.google.com/families/answer/7007852>, (Erişim Tarihi: 21.06.2018).

<sup>37</sup> Hesap adresi ve şifresi, Google hizmet şartları hesaplar balığı altında hesabın şifresinin gizli tutulması gerektiğini ifade etmektedir, <https://policies.google.com/terms?hl=tr>, (Erişim Tarihi: 21.06.2018).

<sup>38</sup> Kambar Ali Khan, "DigiPulse: The First digital inheritance will for your digital assets", 2017, <https://medium.com/@attitudeprince/digipulse-the-first-digital-inheritance-will-for-your-digital-assets-7b51074bb595>, (Erişim Tarihi: 19.06.2018).

<sup>39</sup> Google Hizmet Şartları, Hizmet Kullanımı, <https://policies.google.com/terms?hl=tr>.

İfade edilmeye çalışıldığı üzere SKLS'ler aracılığı ile dijital varlıkların mirasının kısıtlanması yoluna gidilmiştir. Ne var ki bu durum iki açıdan önemli sonuca neden olur. Birincisi kişisel ya da kurumsal birçok önemli dijital varlığın başkalarına aktarılamadan sanal dünyada yok olma riskidir. Bu risk ulusal açıdan bakıldığında kanaatimizce kültürel aktarımların nesilden nesile sağlıklı aktarılamamasına sebep olur. İkincisi ise sahip olunan dijital varlıkların başkalarına aktarılma hakkının kullanılabilmesidir. Nitekim bu durumun yasal bir şekilde düzenlenmesi gerektiği 2011 yılında Amerikan Hukuk Birliği Komisyonu (Uniform Law Committee) tarafından da ifade edilmiştir<sup>40</sup>. Kar amacı gütmeyen söz konusu komisyon, dijital varlıkların kopyalanması, erişimi, dağıtımı ve yönetimi ve kullanıcının ölümünden sonra akıbeti hakkında çalışmalarda bulunmuştur<sup>41</sup>. Komisyon, kullanıcının ölmeden önce dijital varlıklarının yönetimi için bir "emanetçi (fiduciary) belirleme" hakkının bulunması gerektiğini, hatta emanetçinin kullanıcı hayattayken de dijital varlıkların yönetimini üstlenebileceği önerisini sunmuştur. Öneriye göre hesap sahibi ölmeden önce güvenilir bulduğu bir emanetçi belirleyebilmeli, hesaba erişimi için rıza gösterdiği takdirde öldükten sonra emanetçinin hesaba erişim hakkı bulunmalıdır. Ancak emanetçi hesaba erişim sağlasa da hesabı kontrol edememelidir. Örneğin emanetçi ölen kullanıcının mail hesabına giriş yapabilmeli, mesajlarını okuyabilmeli ancak yeni iletiler yayınlamamalı, telif hakkıyla korunan içerikleri kopyalayamamalı ve başka şahıslara gönderememelidir<sup>42</sup>. Komisyon her bireyin bir emanetçi belirlemesi gerektiğini de şiddetle önermektedir. Dolayısıyla hizmet sağlayıcıların bu konuları sözleşmelerde yeniden düzenlemesi gerektiği bir zorunluluk olarak görülmüştür<sup>43</sup>.

Hukuk Birliği Komisyonu'nun yapmış olduğu çalışmanın ardından, Delaware Yasası olarak da bilinen ve alanında en kapsamlı ilk düzenleme olarak görülen "Dijital Varlıklar ve Dijital Hesaplar Yasası" da

---

<sup>40</sup> <http://www.uniformlaws.org/Committee.aspx?title=Fiduciary%20Access%20to%20Digital%20Assets>.

<sup>41</sup> Uniform Law Commission, "Revised Uniform Fiduciary Access To Digital Assets Act (2015)", s. 19.

<sup>42</sup> Carly Ziegler, "Fiduciary Access to Digital Assets and Accounts", Privacy Law Blog, 2014, <https://privacylaw.proskauer.com/2014/10/articles/online-privacy/fiduciary-access-to-digital-assets-and-accounts/>, (Erişim Tarihi: 02.07.2018)..

<sup>43</sup> Claudine Wong, a.g.e., s. 760, 761.

dijital varlık sorununa çözüm bulmak amacıyla yürürlüğe girmiştir<sup>44</sup>. Yasaya göre, hesap sahibinin ölmeden önce rıza göstermesi durumunda emanetçi hesaba tam erişim sağlayabilecektir. Ancak hizmet sağlayıcılar bu durumu kişinin mahremiyetine aykırı olduğu şeklinde yorumlarda bulunmaktadır<sup>45</sup>. Hizmet sağlayıcıların üzerinde durduğu bir diğer önemli husus ise yukarıda vurgulandığı üzere kullanıcıların internette yer alan dijital varlıklarının onlara ait olmadığı, sadece kullanım hakkının olduğu yönündedir. Diğer bir ifadeyle kullanıcılar hukuken dijital varlığın sahibi değildirler. Bu yüzden dijital varlığın bir emanetçiye ya da mirasçılara intikali sözleşmeye aykırıdır. Sözleşmeye aykırı durumlarda ise hizmet sunumu durdurulur veya askıya alınır<sup>46</sup>.

#### 1.4. Özel Kuruluşların Koruduğu Dijital Varlıklar

Çalışmanın bir önceki bölümünde ifade edilen tartışmalar devam ederken dijital varlığın mirası konusunda bazı özel kuruluşların yaptığı çalışmalar dikkat çekmektedir. Bu çalışmalardan biri “If I Croak” web sitesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Söz konusu web sitesi “planlayıcı” adı altında kullanıcıların bir nevi vasiyetlerini kaydetmektedir. Kullanıcılar hem maddi mal varlıklarını hem de dijital mal varlıklarını planlayıcı kullanarak mirasçılara kolayca intikalini sağlamaktadır<sup>47</sup>. Bu işlemi gerçekleştirirken kullanıcılardan belli bir ücret talep edilmektedir. Mal varlığının kime intikal edeceğine karar veren kullanıcının tayin ettiği kişi veya emanetçiye site tarafından özel kullanıcı adı ve şifre gönderilmektedir. Mirasın intikal ettiği kişi ise hesaba erişmek için kullanıcının ölümünü bir belgeyle ispatlamak durumundadır. Ancak bu durumda varis veya emanetçi dijital varlıkların yönetimine sahip olur<sup>48</sup>.

<sup>44</sup> Rana Fayez, “Rights for your loved one’s ‘digital afterlife’”

<http://www.delawarebusinesstimes.com/rights-for-your-loved-ones-digital-afterlife/>, (Erişim tarihi: 07.07.2018).

<sup>45</sup> Carly Ziegler, a.g.e., Nitekim Amerika’da 1986 yılında çıkan Electronic Communications Privacy Act’da bu konuda düzenlemeler getirmişti. Ancak o dönemde de özel hayatın gizliliği daha ön planda kaldı. Fayez, a.g.y.

<sup>46</sup> Google Hizmet Şartları, Hizmetlerimizi kullanma, <https://policies.google.com/terms?hl=tr#toc-services>.

<sup>47</sup> <https://ificroak.com/blog/>, Blog, (Erişim Tarihi: 02.07.2018).

<sup>48</sup> Jane Wakefield, “Ölünce İnternet Hesabınıza Ne Olacak?” BBC News, 14 Ekim 2011, [https://www.bbc.com/turkce/haberler/2011/10/111014\\_internetanddeath](https://www.bbc.com/turkce/haberler/2011/10/111014_internetanddeath), (Erişim Tarihi: 02.07.2018).

Bir diğer uygulama ise Legalzoom tarafından verilen hizmettir. Söz konusu kuruluş, hem gerçek varlıkların hem de dijital varlıkların planlanmasında eyalet yasalarını bilen avukatlar aracılığıyla kullanıcılara yardımcı olmaktadır. Dijital varlık sahipleri siteye giriş yaparak hangi eyalette yaşadıklarını seçmektedirler. Bu seçimin ardından belli bir ücret karşılığında avukatlar “dijital varlık planlaması” yapmaktadır<sup>49</sup>.

Buna benzer bir diğer hizmet ise Digipulse tarafından verilmektedir. Tüm dijital varlıkları merkezi olmayan bir kasada saklayan Digipulse, kullanıcıların kendi belirlemiş olduğu varislerine dijital varlıkların aktarımını sağlamaktadır. Kullanıcının belirlemiş olduğu kişiye varis olduğu bilgisi verilmemektedir. Bu bilginin verilmemesinin sebebi varisin dijital varlıklara erişim isteğinin oluşmamasını sağlamaktır. Digipulse, hesap hareketliliğini izleyerek kullanıcıyı takibe almakta, kullanıcının hesabında bir hareketlilik olmadığını tespit ettiğinde dijital varlık sahibinin öldüğü veya hafıza kaybına uğradığı varsayılarak tüm dijital varlıkları varis/varislerine aktarılmaktadır<sup>50</sup>.

### **1.5. Facebook: Hesap Varisi Atanma Uygulaması**

Medeni Kanun uyarınca mirasbırakan, tasarruf özgürlüğünün sınırları içinde, malvarlığının tamamında veya bir kısmında vasiyetname ya da miras sözleşmesiyle tasarrufta bulunabilir (m.514). Vasiyet, resmî şekilde veya mirasbırakanın el yazısı ile ya da sözlü olarak yapılabilir (m.531). Nasıl ki vasiyetname ile bireyler ölümden sonra mal varlıkları üzerinde tasarruf hakkını kullanabilmekteyse, amaç bakımından ona uygun bir uygulama da Facebook’a ait “hesap varisi” uygulamasıdır. Uygulamaya göre facebook kullanıcılarına kendilerine öldükten sonra varis seçmelerine olanak tanımıştır. Kullanıcıların hesapları üzerinde genel ayarlar kısmından kendi iradeleriyle belirlediği varis, Facebook kullanıcısının ölmesi durumunda ölüm bildiriminde bulunarak hesabın anıtaştırılmasını talep etmektedir. Facebook ölüm olayını teyit etmek için varisten ölen kişinin adını ölüm tarihini ve ölüm belgesinin istemektedir. İş-

---

<sup>49</sup> Jeffrey M. Salas, “What Happens To Your Digital Assets When You Die?”, 2015, <https://www.legalzoom.com/articles/what-happens-to-your-digital-assets-when-you-die>, (Erişim Tarihi: 19.06.2018).

<sup>50</sup> Digipulse, “How To Protect Your Digital Assets In The Long-Term”, 5. Başlık, Use A Decentralized Cloud Storage, 2018, <https://www.digipulse.io/how-to-protect-your-digital-assets/>, (Erişim Tarihi: 20.06.2018).

lemlerin yapılmasının ardından hesap anıtlştırılır. Kullanıcı varis belirleyerek hesabının kısmen yönetilme yetkisini de vermiş olur. Varis hesaba tamamen erişemez. Facebook böylece kullanıcının mahremiyetini korumaya çalışmaktadır. Kullanıcı varis belirlememişse, kullanıcının yakın arkadaşları veya akrabaları Facebook'un talep ettiği belgeleri yollayarak hesabın anıtlştırılmasını talep edebilir. Ancak varisin yetkilerine sahip olamaz<sup>51</sup>. Facebook kullanıcısı öldükten sonra hesabının kalıcı olarak kaldırılmasını (silinmesini) talep edebilir. Bu durumda kullanıcının ölümünün yakın arkadaş veya vasisi tarafından ispat edilmesiyle hesap tamamen silinecektir<sup>52</sup>. Facebook tarafından başlatılan "hesap varisi" uygulamasının diğer sosyal medya uygulamalar tarafından da benimseneceğini söylemek mümkündür. O nedenle facebook'un bu adımının dijital varlıkların aktarımı açısından önemli bir başlangıç olduğu kabul etmek gerekir.

## 2. DİJİTAL MİRASIN VERGİLENDİRİLMESİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde de ifade edilmeye çalışıldığı üzere dijital varlıkların kullanımı hız kesmeden artmakta ve teknolojinin gelişmesi ile çeşitlenmektedir. Buna paralel olarak dijital varlıkların ölümden sonra akıbetinin ne olacağı sorusu da akıllarda kalmaya devam etmektedir. Ulusal kamu maliyesi açısından konunun önemi ise bu varlıkların aktarılması hukuken mümkün olduğunda vergisel açıdan nasıl değerlendirileceği hususudur. Her ne kadar konu şimdilik, yapılan SKLS sözleşmeleri ile "kullanım hakkı" boyutunda kalsa ve başkalarına aktarılması engellense de görünen o ki dijital varlıkların nesillere aktarılması gelecekte mümkün hale gelecektir. Hem bu konuda özel kuruluşların girişimleri hem Facebook olmak üzere sosyal medya uygulamalarının karşılıksız kalamaması hem de Amerika Birleşik Devletlerinde ortaya çıkmaya başlayan yasal düzenlemeler kaçınılmaz olarak dijital varlıkların hukuksal açıdan ayrıca düzenlenmesi gerektiği gerçeğini göstermektedir.

Çalışma kapsamında dijital varlıkların başkasına aktarılması durumunda vergilendirilmesi hususu özellikle miras açısından inceleme

<sup>51</sup> Facebook.com, "Anıtlştırma Talebi", <https://www.facebook.com/help/contact/651319028315841>, (Erişim Tarihi: 23.06.2018).

<sup>52</sup> Facebook.com, "Medeni Ehliyeti Olmayan Veya Vefat Etmiş Kişinin Hesabı İçin Özel İstek", <https://www.facebook.com/help/contact/228813257197480>, (Erişim Tarihi: 23.06.2018).



konusu yapılmaktadır. Diğer deyişle sağlar arası intikalden ziyade ölümden sonra tasarruf konusu olan “dijital miras” nasıl vergilendirilmelidir noktasında değerlendirme yapmak amaç edinilmektedir. Dolayısıyla aşağıdaki değerlendirmeler de bu yöndedir.

### **2.1. Türk Vergi Hukukunda Ana Hatlarıyla Mirasın Vergilendirilmesi**

Servet intikallerinin vergilendirilmesi Türk Vergi Sisteminde 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda<sup>53</sup> (VİVK) ele alınmıştır. VİVK’nın konusuna hem veraset<sup>54</sup> yoluyla yapılan servet aktarımları hem de hem de sağlar arası ivazsız mal intikalleri girmektedir<sup>55</sup>. Miras yoluyla intikallerde vergilendirme işlemindeki yöntemler üç çeşittir. Terekenin vergilendirilmesi, mirasçılardan miras payları üzerinden vergi alınması ve hem tereke üzerinden hem de miras paylarından vergi alınmasıdır. Türkiye’de uygulanan yöntem miras payları üzerinden artan oranlı bir vergileme işlemi uygulanmasıdır<sup>56</sup>.

İvazsız intikal eden mallar kapsamına mal varlığına dâhil tüm mallar (menkul, gayrimenkul) ile haklar vergilendirme işlemine tabi olacaktır. Mal varlığının miras yoluyla intikalinin vergilendirilmesindeki amaç hiçbir karşılık ödemedi mirasçının servetinin artmasıdır. Kişinin mali gücünün arttığı düşüncesinde olan devlet, mal varlığının intikal ettiği kişiyi vergiye tabi tutmaktadır<sup>57</sup>. VİVK’nın 1. maddesinde belirtildiği üzere hem mülkîlik hem de şahsîlik ilkesine göre vergilendirme işlemi yapılmaktadır. Mülkîlik ilkesi gereğince Türkiye’de bulunan tüm mallar verginin konusuna girmektedir. Şahsîlik ilkesi açısından bakıldığında Türk vatandaşı olan kişilerin yerleşim yeri ister Türkiye’de ister yurt dışında olsun VİV mükellefidir<sup>58</sup>. Ancak ilgili kanunun 1/3. Maddesinde malın sahibi olan Türk vatandaşının, yabancı ülkede ikamet eden ve aynı zamanda Türk vatandaşı olmayan kişiye Türkiye dışında bulunan malın intikali vergilendirme dışındadır.

<sup>53</sup> 10231 sayılı ve 15.06.1959 tarihli Resmi Gazete.

<sup>54</sup> VİVK 2. Madde, miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarruflar.

<sup>55</sup> Doğan Şenyüz, vd., Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayınevi, 12. Baskı, Bursa, 2015, s. 359.

<sup>56</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 25. Baskı, Ankara, 2016, s.374.

<sup>57</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.373.

<sup>58</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s.375.

## 2.2. Dijital Mirasın Vergilendirilmesinde Mevcut Durum

Dijital varlıkların korunması ve miras olarak bırakılması son yıllarda tartışılmaya başlanmış ve ülke mevzuatlarında bazı düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen vergilendirilmesi konusunda henüz somut bir çalışma mevcut değildir. Mevcut düzenlemelerde SKLS'ler tarafından yapılan kısıtlamalar nedeniyle dijital varlıkların mülkiyetinin kullanıcılara ait olmaması, sadece kullanım hakkının verilmesi nedeniyle vergilendirme işlemi de çok dikkat çekmemiştir. SKLS'ler kapsamında kullanıcıların sanal ortamlarda sakladıkları ya da depoladıkları alanlara koydukları dijital varlıkları üzerinde "kullanım hakları" olduğundan mülkiyetleri kendilerine ait değildir. Dolayısıyla kullanıcılar günümüzde SKLS'lerdeki hükümler nedeniyle dijital varlıklarını başkalarına aktaramamaktadır. Dolayısıyla mevcut durumda dijital mirasın vergilendirilmesi işlemi de yapılmayacaktır.

## 2.3. Dijital Mirasın Vergilendirilmesinde Geleceğe İlişkin Öneriler

Dijital varlıkların miras olarak bırakılması SKLS'ler tarafından yapılan kısıtlamalar sonucunda dijital varlıkların mülkiyetinin kullanıcılara ait olmaması nedeniyle yukarıda ifade edildiği gibi verginin konusuna girmemektedir. Ancak görünen o ki dijital mirasın artan önemi gelecekte bu durumun değişeceği izlenimi net olarak ortaya koymaktadır. Nitekim yasal yollarla dijital varlıkların mülkiyetinin kullanıcılara ait olması ve intikalinin gerçekleştirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Bu durumda dijital varlıkların intikalinin nasıl vergilendirilmesi gerektiği hususu da gündeme gelecektir. Aşağıdaki değerlendirmelerimiz geleceğe bir not düşmek adına belirli öneriler çerçevesinde aktarımın yapılmasının mümkün olduğu varsayımı altında ifade edilmektedir.

### 2.3.1. Öneri-1: Dijital Mirasların İstisna Kapsamında Değerlendirilmesi

Veraset ve İntikal Kanunu'nun 4. maddesinin ilk fıkrasının (a) bendi uyarınca "*Veraset tarihi ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya*" vergiden istisna tutulmuştur. Bu kapsamda dijital ortamda miras olarak bırakılan varlıkların ekonomik/ticari bir değer taşımadıkça ses kaydı, fotoğraf, görüntü kaydı, film arşivi, belge (çeşitli dokümanlar)

arşivi, şarkı arşivi gibi varlıkların “zat eşyası ve aile hatırası” olarak kabul edilmesi söz konusu olabilir. Böyle bir uygulama Medeni Kanun’un miras ilişkilerini düzenleyen maddelerine de (m.495-682) uygun olacaktır. Çünkü bu düzenlemelere bakıldığında ancak ekonomik değeri olan varlıkların miras yoluyla intikali mümkün kılınmıştır<sup>59</sup>. Sayılan varlıklar kişisel birikim ve hatıralara dayandığından ekonomik değeri de ya olmayacak ya da çok düşük olacaktır. Bu uygulama vergi idaresini, dijital mirasın kime kaldığı, kimden vergi alınacağı, değerinin nasıl tespit edilebileceği hususlarında derinlemesine araştırma yapmak külfetinden de kurtarır.

### 2.3.2. Öneri-2: Dijital Mirasın Ticari veya Ekonomik Değere Sahip Olması

Dijital mirası oluşturan varlıklar ticari veya ekonomik bir değere sahip olabilir. Örneğin portal mahiyetinde web sitesi, elektronik ticaret yapılan bir web sitesi, ücretli üyelikler yoluyla hizmetler sunulan bir web sitesi gibi gelir getiren dijital varlıkların miras olarak bırakılması da mümkündür. İnternet siteleri ticari işletmelerde aktive kayıtlıdır. Bir ferdi işletme sahibinin ölümünden sonra işletmenin bir varlığı olduğundan işletme ile birlikte mirasçılara intikal eder. Türk Vergi Sisteminde bir işletmenin ölümden sonra mirasçılara kalması durumunda GVK’nın 81. maddesi dikkate alınmaktadır. İlgili madde “vergilendirilmeyecek değer artış kazancı” başlığını taşıdığından, bu şekilde elde edilen bir gelir değer artış kazancı olarak kabul edilmiştir. Yani Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna değil Gelir Vergisinin konusuna dahil edilmiştir. İlgili maddenin ilk fıkrasının (1) bendi uyarınca “*ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması*” halinde değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. Diğer deyişle mirasçılara kalan değerlerin gerçek ve kayıtlı değerleri arasındaki fark gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Farklı bir ifadeyle ferdi işletmenin mirasçılar tarafından devam olunması durumunda gelir vergisi bakımından fiili değerlere göre değil kayıtlı değerler dikkate alınır. Bunun tek şartı da

<sup>59</sup> Gülperi Eldeniz, “Eser Sahipliğinden Doğan Hakların Miras Yoluyla İntikali”, TBB Dergisi, Sayı:79, 2008, s.107.

“mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınması”dır. Bir web sitesi ticari amaçlı kullanılıyor ve ferdi işletmenin bir parçası olarak aktif hesaplarda yer alıyorsa mirasçılardan işe devam etmesi durumunda miras kalan bu web sitesi üzerinden vergi hesaplanmaz. Mevhumu muhalifinden yola çıkıldığında mirasçıların işletme faaliyetine devam etmemesi durumunda ancak o zaman değer artış kazancı hesaplanacak ve gelir vergisi tahsil edilecektir. Öte yandan ferdi işletmenin sahibinin ölümünden sonra mirasçılara intikal eden varlıklar Veraset ve İntikal Vergisine konu edilir. Miras olarak bırakılan varlıklar değerlendirme günü itibariyle Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerleri üzerinden VİV’e tabi tutulur. Bu durumda web sitesinin değerinin nasıl tespit edileceği VİVK’nın 10. maddesi uyarınca idare tarafından tespit edilir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu<sup>60</sup> kapsamında yer alan telif haklarının miras olarak bırakılması durumunda mirasçıların manevi ve mali hakları söz konusudur. İlgili Kanun’un 21-25. maddeleri arasında eser sahibine tanınan faydalanma hakkı, çoğaltma hakkı, yayma hakkı ve temsil hakkı “mali haklar” olarak kabul edilir. Mali haklar eser sahibi ile malvarlıksal ve ekonomik haklar ilişkisi içinde olduğundan başkalarına aktarılması 5846 sayılı Kanun’un 63. maddesine göre mümkündür. Özellikle mali haklar ölen kişinin ölümüne bağlı bir tasarrufu yoksa kanuni mirasçılara geçer<sup>61</sup>. E-kitap, e-şarkı, yazılım gibi sanal ortamda depolanabilen ve saklanabilen varlıkların 5846 sayılı Kanun’a göre aktarılması durumunda ise verginin konusuna girip girmeyeceği hususu gündeme gelir.

Dijital varlıkların telif konusuna bir eser olarak mirasçılara intikali söz konusu ise bu durumda telif konusuna eserin değer tespitinin yapılması gerekecektir. VİVK’nın 11. maddesi uyarınca “*vergiye mevzu olacak malların değerlendirme günü, miras yoluyla vuku bulan intikallerde mirasın açıldığı, diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği gün*” olarak tespit edilmiştir. 10. madde uyarınca da “*matrah, intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerleri*” üzerinden hesaplanacaktır. Aynı maddenin devamına göre “*tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bilumum haklar (Sinai ve edebi mülkiyet haklarıyla imtiyazlar dahil) mükellef tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta nazara alınmaz*”. Dolayısıyla bu tür mal aktarımla-

<sup>60</sup> 13.12.1951 tarihli ve 7981 sayılı Resmi Gazete.

<sup>61</sup> Daha fazla bilgi için bkz. Eldeniz, s.107 vd.

rında ilk tarhiyatta hesaplama mükellef tarafından yapılmayacaktır. İdare yukarıdaki esaslara göre beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunacak değerlerine göre ikmal edilir. İlk tarhiyatta nazara alınmak üzere mükellefler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen miktar ile idarece aynı değerlendirme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait vergi (gayrimenkuller hariç) vergi ziyayı cezasının yarısı ile birlikte alınır.

Vergi Usul Kanununun 269. maddesi uyarınca iktisadi işletmeye kayıtlı “*gayrimaddi haklar*” maliyet bedeli ile değerlendirileceğinden, miras yoluyla intikal eden telif hakları da maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Ancak dijital varlık olarak telif haklarının değerinin tespit edilmesi hususu VİV’de intikal eden mal varlığı değerlendirilmesine<sup>62</sup> göre yapıldığında sağlıklı sonuç vermemektedir. Zira internet tabanlı dijital varlıkların tespiti değerlendirme günü itibarıyla değil maliyet bedeli itibarıyla yapılmakta bu da verimli sonuçlar elde edilememesine vesile olmaktadır. Dijital mirasın vergilendirilmesinde görülen değerlendirme sorunu vergilendirme işlemlerinde sağlıklı olmayan sonuçlar yaratacağından hizmet sağlayıcılar aracılığıyla belli bir fiyat karşılığında edinilmiş olan dijital varlıkların intikalinde, dijital varlığın değerinin ölçülmesi maliyet bedeli ile değil “*rayiç bedele*”<sup>63</sup> göre olmalıdır. Ticari amaçlı veya mali haklara sahip bir telif konusu eserinin 2000 yılında oluşturularak dijital bir varlık haline getirilmesi ve 2030 yılında varlığın miras yoluyla intikal ettiğini varsayımı altında intikal esnasındaki değerine göre vergilendirme işlemi yapılması daha sağlıklı sonuç verecektir.

Diğer yandan iktisadi işletmeye kayıtlı olmayan “*gayrimaddi haklar*”ın değerlendirilmesinde ise VUK’un 296/2 hükmü devreye girmektedir. İlgili hüküm uyarınca tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla diğer bilumum haklar (Sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dâhil) emsal bedelleriyle değerlendirilir. Bu durumda VUK 267 gereği gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir mal olarak kabul edilen web siteleri değerlendirme gününde sa-

<sup>62</sup> VUK 261. Madde, Maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedel.

<sup>63</sup> VUK Mükerrer 266. Madde, Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

tilması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer üzerinden dikkate alınacaktır.

## SONUÇ

Teknolojinin gelişmesi ve internetin yaygın kullanımıyla dijital varlık kavramı hayatımıza girmiştir. Bilgisayar, tablet, akıllı telefonlar vb. pek çok araçlar aracılığı ile kullanılan sosyal medya hesapları, saklama alanlarında yer alan fotoğraflardan filmlere, belgelerden videolara kadar pek çok dijital kayıtlar dijital varlıkları oluşturmaktadır. Bireyler dijital varlıklarının önemli bir kısmını sosyal medya hesaplarında ya da saklama alanlarında yer vermektedir. Bu hesap ya da alanları kullanabilmek için de SKLS'lere kabul etmek durumundadırlar. Çoğu kez okunmayan bu SKLS'ler yoluyla farkında da olunmadan hesap sahipleri hizmet sağlayıcıların sunduğu hizmetlerden yararlanmakla birlikte çeşitli sınırlamalara tabi tutulmaktadır. Özellikle sözleşmeler kişilerin dijital varlıklarının yönetimini ve mülkiyeti hakkını sınırlandırmaktadır. En önemli sınırlandırma dijital ortamlarda yer verilen söz konusu dijital varlıkların mülkiyet hakkına sahip olunmadığı, sadece kullanım hakkında sahip olduğudur. Dolayısıyla hesap kullanıcıları dijital varlıkları üzerinde kullanım hakkı dışında tasarrufta bulunamamaktadır.

Diğer yandan dijital ortamlarda yer alan ve zaman içinde birikim oluşturan dijital varlıkların miras olarak başkalarına aktarılması hususu da dikkat çekmiş ve önem kazanmaya başlamıştır. Özellikle dijital varlıkların nasıl korunacağı yanında miras olarak başkalarına aktarımı konusunun mümkün olup olmadığı tartışma konusu olmuştur. Çalışma kapsamında detaylıca yer verildiği üzere SKLS'ler yoluyla dijital varlıkların hiçbir şekilde devredilemeyeceği, alt lisanslama yapılamayacağı, kiralanamayacağı, satılamayacağı şeklinde ifadeler yer verildiğinden, dijital varlıkların mirası mümkün görülmemektedir. Ancak bu konu hakkında aksi yönde yasal düzenlemeler uygulamay sokulmaya başlanmıştır. Mevcut durumda dijital varlıkların mirası gerçekleşmediğinden dijital mirasın veraset ve intikal vergisine tabi olması söz konusu değildir.

Gelecekte ise dijital varlıkların mülkiyeti ve mirasının yasal bir hak olarak düzenleneceği kendini açık bir şekilde göstermektedir. Dijital varlıkların vergilendirilmesi günümüzde mümkün olmasa da gelecekte uygulanabilir bir konu olacaktır. Ancak vergilendirme işlemlerinde birtakım sorunlar oluşacağı öngörülmektedir. Bu sorunların oluşmasındaki temel sebep dijital varlıkların ve internet ortamındaki tüm verilerin belli

bir kalıba oturtulamaması ve prensibe sahip olmamasıdır. Dijital mirasın vergilendirilmesine yönelik kanaatimizce iki temel çözüm önerisi ileri sürülebilir.

1. Sahip olduğumuz dijital depolama alanlarına her türlü belge, resim, video, fotoğraf, vb. varlıklarının arşivlenmesi “*murise ait zat eşyası*” ve “*aile hatırası*” kapsamında değerlendirilip, miras bırakılması durumunda veraset ve intikal vergisi konusunun dışında istisna olarak değerlendirilir.

2. Miras olarak bırakılan dijital varlıkların ticari veya ekonomik bir değer taşıması durumunda değerinin belirlenmesi maliyet bedeli ile dikkate alındığında elde edilen verilen sağlıklı sonuçlar vermekten uzaktır. Dolayısıyla iktisadi işletmeye kayıtlı olan dijital varlıkların değerlendirilmesi kanaatimizce iktisadi işletmeye kayıtlı olmayan dijital varlıklar için geçerli olan emsal bedel ile dikkate alınmalıdır.

### KAYNAKÇA

Bukht, R., Heeks, R. (2017). “Development Informatics, Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy” E.S.R.C. Economic & Social Research Council, <https://diodeweb.files.wordpress.com/2017/08/diwpkpr68-diode.pdf>, (Erişim: 01.07.2018).

Business at OECD, (2018). “OECD Interim Report on Tax Challenges Arising From Digitalisation Released”, <http://biac.org/wp-content/uploads/2018/04/Business-at-OECD-Summary-of-OECD-Interim-Digital-Report2.pdf>, (Erişim: 01.07.2018).

Campbell, L.E. (2002). “The National Digital Information Infrastructure and Preservation Program (NDIIPP) and its Implications for a Research Agenda for Digital Preservation”, Library and Information Research News, 26(84) Winter, <http://eprints.rclis.org/6064/1/article84d.pdf>, (Erişim: 03.07.2018).

Digipulse, (2018). “How To Protect Your Digital Assets In The Long-Term”, <https://www.digipulse.io/how-to-protect-your-digital-assets/>, (Erişim:02.07.2018).

EC, (2018). “Commission Staff Working Document Impact Assessment”, Brussels, [http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2014/march/tradoc\\_152229.pdf](http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2014/march/tradoc_152229.pdf), (Erişim: 01.07.2018).

EC, (2018). “Fair Taxation Of The Digital Economy”, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en), (Erişim: 01.07.2018).

EC, (2017). “Executive Summary Of The Impact Assessment”, <https://ec.europa.eu/transport/sites/transport/files/swd20170183-executive-summary-ia.pdf>, (Erişim: 01.07.2018).

Facebook.com, “Anıtlaştırma Talebi”, <https://www.facebook.com/help/contact/651319028315841>, (Erişim:02.07.2018).

Facebook.com, “Medeni Ehliyeti Olmayan Veya Vefat Etmiş Kişinin Hesabı İçin zel İstek”, <https://www.facebook.com/help/contact/228813257197480>, (Erişim: 02.07.2018).

Juswanto, W., Simms, R. (2017). “Fair Taxation In The Digital Economy”, ADB Institute, <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/390261/adbi-pb2017-5.pdf>, (Erişim: 01.07.2018).

Khan. K.A. (2017). “DigiPulse: The First digital inheritance will for your digital assets”, <https://medium.com/@attitudeprince/digipulse-the-first-digital-inheritance-will-for-your-digital-assets-7b51074bb595>, (Erişim:02.07.2018).

Lamm, J.D., Kunz, C.L., Riehl, D.A., Radamecher. P.J., (2014). “The Digital Death Conundrum: How Federal and State Laws Prevent Fiduciaries from Managing Digital Property”, Miami, Vol. 68:385, <https://lawreview.law.miami.edu/wp-content/uploads/2011/12/The-Digital-Death-Conundrum-How-Federal-and-State-Laws-Prevent-Fiduciaries-from-Managing-Digital-Property.pdf>, (Erişim: 01.07.2018).

Library Of Congress, “Sustainability of Digital Formats: Planning for Library of Congress Collections”, <https://www.loc.gov/preservation/digital/formats/intro/intro.shtml>, (Erişim:02.07.2018).

Lusenet, Y. (2002). “Digital Heritage For The Future”, Cadernos Bad, <https://www.bad.pt/publicacoes/index.php/cadernos/article/view/863/862>, (Erişim: 02.07.2018).

OECD, (2015). “Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy”, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1), (Erişim: 03.07.2018).

OECD, (2015). “Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, Executive Summaries”, <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>, (Erişim: 01.07.2018).



OECD, (2018). “Brief On The Tax Challenges Arising From Digitalisation: Interim Report 2018”, <https://www.oecd.org/tax/beps/brief-on-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-2018.pdf>, (Erişim, 01.07.2018).

OECD, (2015). “Digital Economy Outlook 2015”, [https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2015\\_9789264232440-en#page4](https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2015_9789264232440-en#page4), (Erişim: 01.07.2018).

OECD, (2015). “Digital Economy Outlook 2015 Summary İn Turkish”, <http://www.oecd.org/internet/oecd-digital-economy-outlook-2015-9789264232440-en.htm>, (Erişim:01.07.2018).

OECD, (2013). “Measuring The Digital Economy A new Perspective”, (Erişim:01.07.2018).

OECD, (2016). [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/IIS\(2015\)13/FINAL&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/IIS(2015)13/FINAL&docLanguage=En), (Erişim: 01.07.2018).

OECD, (2018). “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”, ([https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report\\_9789264293083-en#page9](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page9)), (Erişim: 01.07.2018).

Öncel. M., Kumrulu. A., Çağan. N., (2016). “Vergi Hukuku”, Turhan Kitabevi, Ankara.

PWC, (2018). “OECD and EC Release Disparate Recommendations On Tax And The Digitalisation Of The Economy”, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-and-ec-recommendations-on-tax-and-digitalisation-of-economy.pdf>, (Erişim: 01.07.2018).

“Preserving Our Digital Heritage Plan for the National Digital Information Infrastructure and Preservation Program”, (2002), [http://www.digitalpreservation.gov/documents/ndiipp\\_plan.pdf](http://www.digitalpreservation.gov/documents/ndiipp_plan.pdf), (Erişim: 02.07.2018).

Salas. M.J. (2015). “What Happens To Your Digital Assets When You Die?”, <https://www.legalzoom.com/articles/what-happens-to-your-digital-assets-when-you-die>, (Erişim:02.07.2018).

Şenyüz. D., Yüce. M., Gerçek. A., (2015). “Türk Vergi Sistemi”, Ekin Yayınevi, Bursa.

UNESCO, Communication and Information, “About The Conference”, <http://www.unesco.org/new/en/communication-and-information/events/calendar-of-events/events-websites/the-memory-of-the-world-in->

the-digital-age-digitization-and-preservation/about-the-conference/, (Erişim:02.07.2018).

UNESCO, Communication and Information, “Concept Of Digital Heritage”, <http://www.unesco.org/new/en/communication-and-information/access-to-knowledge/preservation-of-documentary-heritage/digital-heritage/concept-of-digital-heritage/>, (Erişim:02.07.2018).

UNESCO, (2003). “Guidelines For The Preservation Of Digital Heritage”, <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001300/130071e.pdf>, (Erişim: 01.07.2018).

Uniform Law Commission, “Fiduciary Access to Digital Assets”, <http://www.uniformlaws.org/Committee.aspx?title=Fiduciary%20Access%20to%20Digital%20Assets>, (Erişim:02.07.2018).

Uniform Law Commission, (2016). “Revised Uniform Fiduciary Access To Digital Assets Act (2015)”, Williamsburg, Virginia, [http://www.uniformlaws.org/shared/docs/Fiduciary%20Access%20to%20Digital%20Assets/2015\\_RUFADAA\\_Final%20Act\\_2016mar8.pdf](http://www.uniformlaws.org/shared/docs/Fiduciary%20Access%20to%20Digital%20Assets/2015_RUFADAA_Final%20Act_2016mar8.pdf), (Erişim: 01.07.2018).

Unold, J. (2003). “Basic Aspects Of The Digital Economy”, *Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica*, Vol. 167, pp. 47, <http://dSPACE.uni.lodz.pl:8080/xmlui/bitstream/handle/11089/7061/41-49.pdf;sequence=1>, (Erişim: 01.06.2018).

Wakefield. J. (2011). “Ölünce İnternet Hesabınıza Ne Olacak?”, BBC News, [https://www.bbc.com/turkce/haberler/2011/10/111014\\_internetanddeath](https://www.bbc.com/turkce/haberler/2011/10/111014_internetanddeath), (Erişim:02.07.2018).

Wong. C. (2013). “Can Bruce Willis Leave His iTunes Collection to His Children?: Inheritability of Digital Media in the Face of EULAs”, *Santa Clara High Teknolojy Law Journal*, 29(4), <https://digitalcommons.law.scu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1573&context=chtlj>, (Erişim:02.07.2018).

Ziegler. C. (2014). “Fiduciary Access to Digital Assets and Accounts”, *Privacy Law Blog*, <https://privacylaw.proskauer.com/2014/10/articles/online-privacy/fiduciary-access-to-digital-assets-and-accounts/>, (Erişim:02.07.2018).

## İNTERNET ADRESLERİ

Apple Medya Hizmetleri ve Hüküm Koşulları, <https://www.apple.com/legal/internet-services/itunes/tr/terms.html>, (Erişim:02.07.2018).

Digital Heritage, (2018). <http://www.digitalheritage2018.org/>, (Erişim: 02.07.2018).

Digital Library Federation, About, <https://www.diglib.org/about/>, (Erişim: 02.07.2018).

EC, Digital Economy, <https://ec.europa.eu/jrc/en/research-topic/digital-economy>, (Erişim: 31.05.2018).

Google Hizmet Şartları, Hizmetlerimizdeki Yazılımlar Hakkında, <https://policies.google.com/terms?hl=tr#toc-software>, (Erişim:02.07.2018).

Library Of Congress, About, <http://www.digitalpreservation.gov/about/>, (Erişim: 02.07.2018).

Oath Hizmet Maddeleri, <https://policies.oath.com/ie/tr/oath/terms/otos/index.html>, Amazon Kullanım ve Satış Şartları, Lisans ve Erişim, <https://www.amazon.de/gp/help/customer/display.html?nodeId=201909000>, (Erişim: 02.07.2018).

Support Apple, Aile Paylaşımı, <https://support.apple.com/tr-tr/ht201060>, (Erişim: 02.07.2018).

Support Google, Google Play Aile Kitaplığını Kullanma, <https://support.google.com/families/answer/7007852>, (Erişim: 02.07.2018).

<https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Pages/stat/treemap.aspx>. (Erişim: 03.06.2018).

<https://archive.org/>, About The Internet Archive, (Erişim: 02.07.2018).

<https://www.ificroak.com/blog/>, Blog, (Erişim:02.07.2018).

Digital Heritage 2018, 3<sup>rd</sup> International Congress & Expo, <http://www.digitalheritage2018.org/>, (Erişim: 03.07.2018).