

İLAN VE REKLAM VERGİSİ VE VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN BU VERGİ KARŞISINDAKİ HUKUKİ DURUMU#

Çağrı BAYER*

Özet

1982 Anayasasının 127. maddesinde mahalli (yerel) idarelere vazifeleri ile orantılı olarak gelir kaynakları sağlanması hükmü düzenlenmiştir. Türkiye Cumhuriyeti Devleti 1982 Anayasasından da anlaşılacağı üzere üniter bir devlet yapısına sahip olmasından dolayı belediyelere vergilendirme yetkisi vermemiştir. Ancak çeşitli kanunlarda da görülüşü üzere Anayasasının 127. maddesi gereğı belediyelerin bazı vergi ve harçları tarh ve tahsil yetkileri vardır. Bu mahalli idarelerin gelir kaynaklarından biri olan vergilerin ve harçların çok önemli bir kısmı 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda düzenlenmiştir. Belediye Gelirleri Kanununda yer alan vergilerden biri de ilan ve reklam vergisidir. Belediye Gelirleri Kanununda ilan ve reklam vergisinin istisnaları düzenlenmiştir. Ancak bu kanun haricinde başka kanunlarla da istisna veya muafıklar getirilmiştir. Bunlardan biri de 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda düzenlenen vakıf üniversitelerinin ilan ve reklam vergisi istisnasıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Belediye Gelirleri, Belediye Gelirleri Kanunu, İlan ve Reklam Vergisi, Yükseköğretim Kanunu, Vergi İstisna ve Muafıkları.

THE LEGAL STATUS OF PRIVATE UNIVERSITIES ACROSS THE ANNOUNCEMENT AND ADVERTISEMENT TAX

Abstract

The provision of resources commensurate with the task of providing revenue to local governments is regulated in Article 127 of the 1982 Constitution. The Republic of Turkey, the unit as seen from the Constitution because it has a state structure, which is one of the municipalities have not given taxing powers of local governments. However, as in the law, pursuant to Article 127 of the Constitution, Municipalities, certain taxes and fees a relieved and collected it has powers. A significant part of the taxes and fees, one of the revenue sources of local governments, are regulated in the Law on Municipal Revenues No. 2464 and Real Estate Tax Law. Announcement and advertisement tax is one of the taxes regulated by Law on Municipal Revenues. The exceptions and exemptions of Announcement and Advertisement Tax are regulated in Law on Municipal Revenues. However, exceptions and exemptions have been made in other laws except the law. One of them declared the 2547 Higher Education Act and held in private universities is advertising tax exemption.

Keywords: Tax Law, Municipal Revenues Municipal Income Law, announcement and advertisement Tax, Higher Education Law, Tax Exemptions and exceptions.

Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih: 08.05.2019

Makale Kabul Tarihi: 26.06.2019

* Arş. Gör. , Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi, (e-posta: cbayer@erbakan.edu.tr), Tel No: 0506 121 82 00),
ORCID ID: 0000-0003-0420-4652.

GİRİŞ

Çalışmamızın konusu, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 12. ve 16. maddeleri arasında düzenlenmiş olan ilan ve reklam vergisidir.

Çalışmamızın amacı ise belediye gelirlerinden biri olan vergilerin içinde yer alan ilan ve reklam vergisini tanımlamak, bu verginin konusunu, mükellef ve sorumlusunu, tarh ve tahsil usulünü açıklamak ve ilgili Danıştay kararlarıyla birlikte bu verginin istisna ve muafıkları ile tarife ve oranını belirtmektir. Ayrıca ilan ve reklam vergisinin vakıf üniversiteleri açısından hukuki durumunu izah etmek amaçlanmıştır.

Merkezi devlet teşkilatı yanında yerel teşkilatın da bir kısım kamu görevlerini üstlenmesinin daha etkin bir hizmete yol açacağı inancı çoğu ülkede mevcuttur. Elbette bazı kamu görevlerinin merkezi teşkilat dışında yerel teşkilata bırakılması¹, bu yerel teşkilatların gelir kaynaklarına sahip olmasını da mecbur kılar². Mahalli idarelerden biri olan belediyelerin önemli gelir kaynaklarının başında vergiler gelir. Bunlardan biri de ilan ve reklam vergisidir.

I. İLAN VE REKLAM VERGİSİ

A. REKLAMIN TANIMI VE İŞLEVİ

“En geniş anlamıyla reklam, insanları zor kullanmadan belirli düşünüş ve davranışlara sevk etmek üzere onları çeşitli yollardan etkilemektir. Başka anlamıyla mal ve hizmetleri tanıtarak talep yaratma amacını taşıyan paralı bir haber şeklidir”³. Bu tanıma göre reklam; televizyon, gazete, radyo, dergi, vs. araçlar aracılığıyla çeşitli mal ve hizmetlerin, belli bir meblağ karşılığında tanıtılmasıdır⁴.

Reklam aracılığıyla insanların kanaatlerine ve düşünüşlerine etki edebilmek amaçlanır. Dolayısıyla reklamların insan psikolojisini dikkate alması gerekir⁵.

¹ Vergi, resim ve harçların tahsilinin önemli bir bölümü merkezi idare tarafından toplanmasına rağmen yerel yönetimler yani belediyeler vs. tarafından da tahsil edilen gelirler de vardır. Dünyada demokrasinin bir gereği olarak yerel yönetimlere daha fazla gelir aktarmak ve gelir toplama yetkisi vermek yönünde bir eğilim söz konusudur. **ÇEVİK**, Savaş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Konya 2014, s. 299.

² **ULUATAM**, Özhan, *Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku*, Ankara 1990, s. 431; **ULUATAM**, Özhan, *Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler*, Ankara 1995, s. 491-492.

³ **TOKAY**, Hayri, *İşletme İktisadi II*, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara 1968, s. 252 ve **ÖNEN**, Sacit, Türkiye’de Reklamların Vergilendirilmesi, A.I.T.I.A. (Doçentlik Tezi), Ankara, 1980, s.1’den nakleden: **SAYGILIOĞLU**, Nevzat, “Reklam Harcamaları ve Vergileme Biçimi”, *Vergi Dünyası*, S. 12, 19 82, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/216>, (E.T. 12. 09. 2018).

⁴ <http://blog.reklam.com.tr/genel/reklam-nedir/275/comment-page-1/>, (E.T. 10. 09. 2018).

⁵ **SAYGILIOĞLU**, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/216>, (E.T. 12. 09. 2018).

Genel olarak reklamın beş tane önemli işlevi yerine getirdiği kabul edilir. Bunlar; bilgilendirme, etkileme, hatırlatma ve belirginliğini artırma, değer katma, diğer şirket çabalarını destekleme işlevleridir⁶.

B. REKLAM HARCAMALARININ VERGİLEME KARŞISINDAKİ DURUMU

Çağdaş vergileme anlayışı açısından reklamın vergilendirilmesi konusunda çeşitli görüşler ve oluşumlar gözlenmektedir. Reklam vergisinin yerel bir yükümlülük yani belediye vergisi şeklinde oluşturulması bunlardan bir tanesidir. Diğer görüşlere örnek olarak;

“-İşletme gideri olmaları dolayısıyla, reklamların ayrıca vergiye tabi tutulmaması (F. Almanya’da ve kısmen Anglo-Sakson ülkelerinde olduğu gibi),

-Reklamlarda alınan verginin, damga resmi dışında bağımsız bir vergi olarak organize edilmesi,

- Yeni bir gelişim olarak, reklam ve propaganda masraflarının özel bir işletme vergisine tabi tutulması, veya belirli oranlarda gelir ve kurumlar vergisi konusuna alınması”, gösterilebilir⁷.

Türkiye’de mevcut uygulamada ise, 1 Temmuz 1981 tarihinde yürürlüğe giren 2464 sayılı BGK’nın 105. maddesi ile 1324 sayılı Damga Resmi Kanunu ile aynı kanunun ek ve değişikliklerine ilişkin kanunların ilan ve reklamlara ait hükümleri yürürlükten kaldırmıştır (BGK m. 105, 106). Böylece Türkiye’de ilan ve reklamlar BGK ile bağımsız bir bölüm halinde vergiye tabi tutulmuştur⁸.

Türkiye’de ilan ve reklamların vergilendirilmesine ilişkin diğer bir kanun ise gider vergileri arasında mevcut olan ilan ve reklam hizmetleri vergisiydi (2447 Sayılı kanunun 10. maddesiyle eklenen kısmı). Ancak bu vergi, 3065 sayılı KDVK’nın 61/a. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır⁹.

⁶ “Reklamın fonksiyonları nelerdir? Reklam işlevselliği nasıl belirlenir?”, <http://www.kurumsalreklamcilik.com/reklamın-fonksiyonları-neledir-reklam-ışlevligi-nasilebelirlenir/>, (E.T. 11. 09. 2018).

⁷ SAYGILIOĞLU, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/216>, (E.T. 13. 01. 2019).

⁸ SAYGILIOĞLU, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/216>, (E.T. 13. 01. 2019).

⁹ “ilan ve reklam vergisi ve haberleşme vergisi gibi vergiler katma değer vergisine tabi değildir. Ancak bu vergilerin katma değer vergisine tabi olan bedelle birlikte müşteriden tahsil edilmeleri halinde bu vergiler de matraha dahil olmaktadır.”, ÖZYER, M. Ali, “Katma Değer Vergisi Matrahına Dahil Olan Vergiler ile Matraha Gitmeyen Vergiler”, *Vergi Dünyası*, S. 230, 2002, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/6632>, (E.T. 12. 10. 2018) .

C. VERGİNİN KONUSU

İlan ve reklam vergisinin¹⁰ konusu, belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde¹¹ yapılan her türlü ilan ve reklamdır¹².

Belediye sınırı 5393 sayılı Belediye Kanununa göre tespit edilir. Mücavir alan ise 3194 sayılı İmar Kanununun 5. maddesinde “... *imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve mesuliyeti altına verilmiş olan alan...*” şeklinde tanımlanmıştır¹³. Ancak ilan ve reklam vergisinin alınabilmesi için, belediye hizmetlerinin bu mücavir alanlara götürülmesi kural değildir¹⁴. Bu alanlarda belediye hizmet vermiyor olsa dahi bu vergi yine alınacaktır¹⁵.

Büyükşehir belediyesi sınırları içinde bulunan meydan, bulvar, cadde ve ana yollar ve bu alanlara cephesi bulunan üzerindeki her türlü ilan ve reklamların vergileri büyükşehir belediyelerince alınır (5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, m. 23).

Yukarıda yapılan reklam tanımına benzer şekilde *ilan* kavramından; herhangi bir şeyi, herkese duyurmak için gazetelerde çıkan yazılar, duvarlara, panolara veya radyo, televizyon, internet vasıtasıyla yapılan duyurular anlaşılır¹⁶. TDK, ilanı “*herhangi bir olguyu, bir işi, bir durumu duyurmak için yayımlanan yazılı veya sözlü haber, duyuru, anons*” şeklinde tanımlamıştır¹⁷. İlanın nasıl ve nerelerde yapıldığının vergi alınmasına bir etkisi olmaz. Örneğin ilan veya duyuru, belli yerlere, duvarlara, direklerle yapıştırılabilir ya da yayın organları aracılığıyla görsel biçimde

¹⁰ “İlan ve reklam vergisi belediyelerin gelir kaynaklarındanır. Verginin amacı olan gelir sağlamanın yanında, ilan ve reklamların gözetimine ortam hazırlamak gibi faydası da vardır.”, **KAYAR**, Gökhan, “Belediyelerin Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayretinin Arttırılması İçin Yapılması Gerekenler”, *Vergi Dünyası*, S. 324, 2008, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4756>, (E.T. 10. 12. 2018).

¹¹ “İlan ve reklam vergisi tarhiyatında belediyelerin yetkileri kendi sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan ilan ve reklamlarla sınırlıdır; bu bakımdan kendi yetki sınırları içinde basılmakla birlikte bu yerde dağıtılmayan spor- toto kuponları üzerindeki reklam için tarhiyat yapılması isabetsizdir.”, (Danıştay 9. D. 11.3.1992 Tarih ve E. 1991/2374, K. 1992/796, **ULUATAM**, *Genel Esaslar*, s. 504).

¹² **USTA**, Yusuf, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 1. Baskı, İstanbul, 2013, s. 211; **ULUATAM**, *Genel Esasları*, s. 495; **ŞENYÜZ**, Doğan / **YÜCE** Mehmet / **GERÇEK**, Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa, 2014, s. 333; **PEHLİVAN**, Osman, *Vergi Hukuku, (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi)*, Trabzon 2014, s. 391; **ÇEVİK**, s. 300; **KAYAR**, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4756>, (E.T. 10. 12. 2018); **BAYRAK**, Serbüent, “Seçime Girecek Milletvekili Adaylarının Reklam ve Tanıtım Harcamalarının İlan ve Reklam Vergisi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 226, 2007, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/secime-girecek-milletvekili-adaylarinin-reklam-ve-tanitim-harcamalarinin-ilan-ve-reklam-vergisi-cercevesinde-degerlendirilmesi/2061>, (E. T. 05. 02. 2018).

¹³ **ÜNLÜ**, M. Cengiz / **KORKUSUZ** Mehmet, *Açıklamalı-Uygulamalı Belediye Gelirleri Kanunu*, Ankara, 1996, s. 34.

BDK, m. 104; “Bu Kanunda yer alan Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi ile Bina, İnşaat, İşyeri Açma İzni, İmar Mevzuatı Gereğince Alınacak Harçların mücavir alanlarda uygulanabilmesi için belediye hizmetlerinin bu mahallere götürülmüş olması şarttır. Bu hükmün uygulanabilmesi için mücavir alanlara götürülmesi gerekli bulunan hizmetlerin kapsa ve niteliği Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca tayin ve tespit edilir”.

¹⁵ **PİRLER, O.B.**, *Açıklamalı ve Uygulamalı Belediye Gelirleri Kanunu*, Ankara 1994, Türk Belediyecilik Derneği, Konrad Adenauer Vakfı, Mahalli İdareler Eğitim Araştırma Geliştirme Merkezi, s. 13-14.

¹⁶ **DOĞRUSÖZ**, Bumin, “İlan ve Reklam Vergisi”, *Vergi Dünyası*, S. 14, 1982, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/231>, (E. T. 15. 06. 2018).

¹⁷ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.561ab0975e1ce4.82308913, (E.T. 11. 09. 2018).

yapılabilir. Sesli veya görüntülü olarak internet, televizyon vs. araçlarla da yapılabilir. Reklamda ilandan farklı olarak ticari veya sınai bir malın tüketiciye tanıtılması gerekir¹⁸.

BGK’da ilan ve reklamın tanımı yapılmamıştır. Bu durum kanımızca verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Örneğin Gelir Vergisi Kanununda gelirin ne olduğu açıklandığı gibi BGK’da da ilan ve reklamın açıklanması ve kapsamının belirtilmesi gerekirdi.

D. İLAN VE REKLAM VERGİSİNDE MÜKELLEF VE SORUMLU

Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenen ilan ve reklam vergisinde, mükellef ve sorumlu ayrımı yapıldığından dolayı bu iki kavramı kısaca açıklamada fayda vardır.

Vergi ilişkisinde kural olarak iki taraf vardır. Taraflardan biri, vergi alacaklısı, diğeri mükellef olarak adlandırılan şahıstır. Vergi alacaklısı, merkezi veya mahalli idaredir. Mükellef ise vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir (VUK m. 8). Bazı durumlarda verginin ödenmesi bakımından kolaylık sağlamak amacıyla Vergi Usul Kanunu, bu iki taraf arasına farklı bir üçüncü kişiyi dahil etmiştir. Bu kişiye vergi sorumlusu denmektedir. VUK’un 8. maddesine göre vergi sorumlusu, gerçekten mükellef olmamakla birlikte, gerçek mükelleflerle olan bağlantıları dolayısıyla “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*”¹⁹.

“İlan ve reklam vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir”²⁰. İlan ve reklam işlerini mutad olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yaptırmaktan sorumludurlar”, (BDK m. 12, 13).

İlan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri ödemekle sorumludurlar, ancak kendi adlarına yaptıkları ilan ve reklamlar için mükellef sayılırlar²¹. Dolayısıyla ilan ve reklamı yaptıranın yurt dışında bulunuyor olması halinde verginin mükellefi yurt içindeki temsilcisi olacaktır. Örneğin bir reklam şirketi, kendi reklamını başka bir reklam şirketi vasıtasıyla yaparsa, bu durumda reklam yaptıran şirket mükellef durumunda olacak, ancak reklamı yapan şirket ise vergi sorumlusu olacaktır. Vergi sorumluları bu sorumluluklarını yerine getirmezse, vergi aslı ve cezalar, VUK’un 8. maddesi gereğince kendilerinden aranır ve vergi sorumluları cezalar ve gecikme zammı dışındaki tutarlar için mükelleflere rücu edebilirler²².

¹⁸ ÜNLÜ / KORKUSUZ, s. 33-34.

¹⁹ DOĞRUSÖZ, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/231>, (E. T. 15. 02. 2019).

²⁰ USTA, s. 211; ULUATAM, *Genel Esaslar*, s. 495; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 333; PEHLİVAN, s. 391; SAYGILIOĞLU, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/216>, (E.T. 12. 09. 2018).

²¹ Belediye “Gelirleri Kanunu’nda yer alan ilan ve reklam vergisinde bu verginin” yükümlü ve sorumlusu ile ilgili tanımlamalar hatalıdır ve Türk Vergi sisteminin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeleriyle çelişmektedir. 13. madde hükmüyle verginin nihai taşıyıcıları yasal yükümlü, yasal yükümlü olması gereken kişiler de sorumlu sayılmışlardır. Bu durum hakların kullanılmasında ve ödevlerin yerine getirilmesinde karışıklığa neden olabilir. 13. madde hükmünün bu doğrultuda değiştirilmesi gerekir, ÖNCEL, Mualla / KUMRULU Ahmet / ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2015, s. 78.

²² UNLU / KORKUSUZ, s. 41.

E. İSTİSNA VE MUAFLIKLAR

Belediye Gelirleri Kanununun 14. maddesinde bentler halinde sıralanan vergiden istisna ve muaf olan ilan ve reklamlar şunlardır:

1- Türk Radyo ve Televizyon Kurumu tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar²³,

2- Her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlar,

Günümüzde teknoloji çağının sonuçlarından biri olarak birçok işletme, kamu veya özel kurum ve kuruluşlar internetten faydalanmakta ve özellikle internet üzerinden yayın yapan gazete ve dergiler aracılığıyla ilan ve reklamlarını yapmaktadırlar. Kanaatimizce kanun lafzında geçen “*her türlü*” ibaresinden sadece basılı gazete ve dergiler değil, internet ortamındaki gazetede ve dergiler de anlaşılmalıdır. Dolayısıyla herhangi bir mükellef tarafından internet ortamındaki bir gazete veya dergiye verilen ilan ve reklam, verginin konu yönünden şartlarını sağlasa da kanundaki bu hüküm nedeniyle vergiden istisnadır²⁴.

Bu maddenin konulmasında amaç, okuma alışkanlığını yaygınlaştırmak ve haber alma hakkını geliştirmektir²⁵.

3- Gerçek kişilerin ikametgahlarının iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhalar,²⁶

Kişinin adı ve soyadının yanında ticari şirketinin veya işletmenin de adı yazılıysa, kişi, ilan ve reklam vergisi ödemek zorunda kalacaktır. Ancak levhada kişinin ismi yanında ünvanı da varsa, yine vergiye tabi değildir²⁷.

4- İşletmelerin iştilgal veya imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde bulunan ve kendi işlerine ait ilan ve reklamları ile ambalaj muhtevasından olan prospektüs ve tarifnameler²⁸,

²³ Özellikle “TRT tarafından yapılan ilan ve reklamların ve her türlü gazete ve dergi kitaplarda yapılan ilan ve reklamların istisna olmaktan çıkarılması belediyelere büyük vergi gelirleri” sağlayacaktır. **KAYAR**, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4756>, (E.T. 10. 12. 2018).

²⁴ **ÖĞREDİK** Güray, “İnternet Ortamındaki Reklam ve Tanıtım Amaçlı İlanlar ile Web Sitelerine İlan ve Reklam Vergisi Açısından Bakış”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2006, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2006InternetO.pdf>, (E. T. 16. 03. 2018).

²⁵ **ÜNLÜ / KORKUSUZ**, s. 44.

²⁶ Bu levhaların üzerinde buluna yazıların Türkçe veya başka dilde yazılması önemli değildir, **ÜNLÜ / KORKUSUZ**, s. 34; Bu levhaların elle veya başka bir şekilde yazılmasının bir önemi yoktur. **DOĞRUSÖZ**, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/231>, (E. T. 07. 02. 2019).

²⁷ **ÜNLÜ / KORKUSUZ**, s. 44.

²⁸ İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün 21.09.1982 gün ve 552.407.360 (82)/13293 sayılı Genelgesine göre: “bir kibrit fabrikasının imal ederek piyasaya sattığı kibrit kutuları üzerinde yer alan ve fabrikanın iştilgal ve imal konusu ile bir ilgisi bulunmayan başka firmalara ait ilen ve reklamları 2464 sayılı BGK'nun 14'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası içerisinde mütalaa ederek vergi dışı bırakmak mümkün bulunmamaktadır.....Sonuç olarak, kibrit kutularının üzerinde buluna ilan ve reklamların vergi tarifesinin uygulanmasında uyulması gereken esasları gösterir 15 inci madde (a) bendi gereğince beher kibrit kutusu üzerindeki ilan ve reklamın afiş benzerleri olarak mütalaa edilerek yarım metrekaşeye tamamlanması, anılan kanunun 15 inci maddesinin 6 ncı fıkrasında belirtilen nispetlerde ilan ve reklam vergisine tabi tutulması ve 16

Bu istisnanın uygulanması için iki şart gereklidir. Birincisi ilan ve reklamın ilgililerin kendi faaliyet alanları ile ilgili olmasıdır. Diğer şart ise, ilan ve reklamın, ilgilileri imal ettikleri veya satışını yaptıkları malların ambalajları üzerinde bulunmasıdır²⁹.

5- Gerçek veya tüzel kişilere ait işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı ½ metrekareyi aşmayan ışiksiz levhalar³⁰ (Alanı ½ metrekareyi aşan levhalar, aşan kısım üzerinden vergiye tabidir),

6- Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve Posta—Telgraf--Telefon ve T.C.D.D. İşletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamlar³¹,

7- Siyasi Partiler Kanununa göre, siyasi partilerin siyasi faaliyet sınırları içinde yapacakları ilan ve reklamlar, (Tabii olarak siyasi partilerin siyasi faaliyet sınırlarını aşan ilan ve reklamları, bu vergiye tabi olacaktır).

8- Altıncı bentte yazılı idarelerle, kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin ve turizmin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve zirai kuruluşa ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerle aynı kuruluş tarafından Türkiye’de ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerinin isim ve ticaret ünvanları ile ad ve adreslerini ihtiva etmek üzere yayınlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler,

9- Umumi mahallelere reklam amacı ile konulacak sıra, bank ve benzeri gereçler üzerindeki ilan ve reklamlar³²,

10- Sinema ve tiyatroların kendi programlarına ilişkin olarak gösterinin yapıldığı binanın içinde ve dış yüzünde yaptıkları ilan ve reklamlar.

Yukarıda görüldüğü üzere, ilan ve reklam vergisinin kapsamı istisna ve muafiyetlerle çok daraltılmıştır. Bu istisna ve muafiyetler, belediye gelirlerinden olan ilan ve reklam vergisinin verimini önemli ölçüde düşürmüştür³³.

İstisna ve Muafıklar İle İlgili Danıştay Kararlarından Örnekler:

ıncı maddedeki usul ve esaslar çerçevesinde de verginin tarh ve ödenmesi uygun olacaktır.”denilmektedir. , BARUT, Alim, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve İlgili Bakanlar Kurulu Kararları Yönetmelikler Tebliğler Genelgeler Mahkeme Kararları, Ankara 1998, s. 8.

²⁹ ÜNLÜ / KORKUSUZ, s. 45.

³⁰ Örneğin ticaret ünvanı, gerçek veya tüzel kişi olan iş sahibinin adını veya işletmenin iştiğal konusunu gösterebilir, ayrıca levhalar ışıklıysa yarım metrekareyi aşmasa bile vergiden istisna tutulmayacaklardır, DOĞRUSÖZ, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/231>, (E. T. 07. 02. 2019).

³¹ Kanunun bu bendinden anlaşılacağı üzere sayılan kuruluşların hem kendi adlarına hem de başkaları adına yapacakları ilan ve reklamlar, İlan ve Reklam Vergisinden istisna edilmiştir, ÜNLÜ / KORKUSUZ, s. 46.

³² Bu bentteki istisnanın uygulanabilmesi için gerekli iki şart vardır. Birincisi sayılan gereçlerin umurun faydalanmasına sunulmuş olmasıdır. İkinci şart ise, bank, sıra gibi gereçlerin oturma ve dinlenmeye yarıyor olması gerekir. Örneğin halka açık bir sahile konan şemsiyeler, güneşlikler üzerindeki ilan ve reklamlar da vergiye tabidir, ÜNLÜ / KORKUSUZ, s. 47.

³³ ÜNLÜ / KORKUSUZ, s. 44.

- “Tenzilatlı satışlardan dolayı tenzilatlı satışa ilişkin yazı İlan ve Reklam Vergisine tabi değildir”. (Danıştay 9. D. 11.2.1987 Tarih ve E. 1985/786, K. 1987/404).
- “Şirketin pazarladığı malların fiyatlarını da gösteren yayın, katalog olduğundan ilan ve reklam vergisine tabi olduğu hakkında”. (Danıştay 9. D. 16.1.1997 Tarih ve E. 1995/2336, K. 1997/198).
- “Türk Telekom a.y. Kamu iktisadi kuruluş olduğundan 2464 sayılı kanununun 14/6. Maddesi uyarınca ilan ve reklam vergisine tabi tutulamaz”. (Danıştay 9. D. 13.4.1999 Tarih ve E. 1998/1495, K. 1999/1419).
- “gazetesi ile birlikte dağıtılan ürünlerinin tanıtımına ilişkin ilan ve reklamların 2464 Sayılı Yasanın 14/2 maddesi uyarınca ilan ve reklam vergisinden muaf olduğu hakkında”. (Danıştay 9. D. 24.11.1993 Tarih ve E. 1994/1032, K. 1994/5048).
- “Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin, reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamak üzere hazırlanan her tür levha, afiş, kitap vb. ilan ve reklam vergisinden muaf olduğu hakkında”. (Danıştay 9. D. 18.9.1992 Tarih ve E. 1991/2674, K. 1992/1873).
- “Taşımacılar ticari unvanlarını uluslararası taşımalarda kullanacakları bütün taşıtların yan ve arka karasörü üzerine yazdırmak zorunda olup, bunlar nedeniyle ilan ve reklam vergisi söz konusu olamaz”. (Danıştay 9. D. 23.1.1997 Tarih ve E. 1995/3927, K. 1997/250).
- “Bir kooperatif birliğine ait depoya asılan levhada, Birliğin ünvanının belirtilmiş olmasının, ortaklara ait ürünlerin daha iyi şartlarda muhafaza edilerek, ürünlerin tanıtım ve sürümünü yapmak amacıyla yönelik olduğu, reklamını yapıcı nitelikte bulunduğundan, ilân ve reklâm vergisinden muaf tutulması gerektiği hakkında”. (Danıştay 9. D. 12.10.1987 Tarih ve E. 1986/3856, K. 1987/2720).
- “İlan ve reklam vergisinden özel televizyonlarda yayınlanan ilan ve reklamlar da muaf oldukları hakkında”. (Danıştay 9. D. 16.12.1993 Tarih ve E. 1993/1517, K. 1993/5139).
- “Ptt'nin kendi adına ya da başkaları için yapacağı ilan ve reklamlar ilan ve reklam vergisine tabi olmadığı hakkında”. (Danıştay 9. D. 15.1.1993 Tarih ve E. 1992/140, K. 1993/5).
- “Siyasi partilerin siyasi faaliyet sınırları içinde yapacakları ilan ve reklamlar, ilan ve reklam vergilerinden muaf olduğu hakkında”. (Danıştay 9. D. 07.01.1997 Tarih ve E. 1995/3118, K. 1997/8).
- “Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisine tabidir. Her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlardan vergi alınmaz; ilan ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar ve benzerlerinin her biri için tarifesine göre ilan ve reklam vergisi alınır”. (Danıştay VDDGK. 06.05.2015 Tarih ve E. 2015/153, K. 2015/225).
- “İnsert tabir edilen reklamların ilan ve reklam vergisinden istisna olduğu hakkında”. (Danıştay 9. D. 15.5.1997 Tarih ve E. 1996/4037, K. 1997/1608).
- “Fabrika binası önündeki bayrak direğinde asılı bulunan ve firmanın amblemini taşıyan filamanın ilan ve reklam vergisine tabi tutulması gerekir”. (Danıştay 9. D. 10.3.1987 Tarih ve E. 1985/1706, K. 1987/725).

- “Mağazada paketleme için kullanılan naylon poşet çantalar üzerinde yazılı ve işletmeyi tanıtıcı işaretlerin reklam vergisi kapsamına girmez”. (Danıştay 9. D. 23.2.1988 Tarih ve E. 1987/669, K. 1988/649).
- “İşletmelerin iştiğal ve imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde olan prospektüs ve tarifnamelerden ilan ve reklam vergisi alınmaz”. (Danıştay 9.D. 28.05.1997 Tarih ve E. 1996/208, K. 1997/1818).
- “Mevsim sonlarında belli sürelerde ticaret odasından alınan izin ile yapılmakta olan tenzilatlı satışlara ilişkin olarak vitrin camlarına yazılan yazıların ilan ve reklam niteliği taşımaz”. (Danıştay 9. D. 23.2.1988 Tarih ve E. 1987/1196, K. 1988/652).
- “Yayının, yükümlü şirketin pazarladığı malların ve eşyaların fiyatlarını da belirtmek suretiyle tamamen reklama yönelik olduğu, siyasa, yazın, teknik gibi sanat ve bilimle ilgili konuları inceleyen bir dergi niteliğinde bulunmadığı ve tamamen katalog tanımına uyduğu anlaşıldığından, söz konusu yayının ilan ve reklam vergisine tabi tutulmasında isabetsizlik yoktur”. (Danıştay 9. D. 02.02.1999 Tarih ve E. 1998/403, K. 1999/323).
- “Akaryakıt istasyonlarının önündeki direklere asılı olan ve firmanın amblemini taşımayan yazısız renkli flamalar nedeniyle ilan ve reklam vergisi salınamaz”. (Danıştay 9. D. 4.4.1989 Tarih ve E. 1988/419, K. 1989/1040).
- “Kredi kartı hizmetlerinin tanıtılmasına ilişkin (Bankamatikten Yararlanırken) isimli broşürler, bankamatik kartının kullanılmasına ilişkin olarak para yatırma, çekme havale vb. banka hizmetlerinden nasıl yararlanılacağını açıklayan kullanma kılavuzu niteliğinde olduğundan 2464 sayılı Kanunun [12. maddesi](#) kapsamında düşünülerek ilan ve Reklam Vergisine tabi tutulamayacağı hakkında”, (Danıştay 9.D. 13.9.1994 Tarih ve E. 1994/351, K. 1994/3352).
- “Özel televizyon kanallarında yayınlanan reklamların, İlan ve Reklam Vergisine tabi olmadığı hakkında”. (Danıştay 9. D. 16.12.1993 Tarih ve E. 1993/1517, K. 1993/5139).
- “Üzerinde yükümlü firmanın isim ve amblemi bulunan ve ücret karşılığı satılan kibritler ilan ve reklam vergisine tabi değildir”. (Danıştay 9. D. 26.4.1994 Tarih ve E. 1993/3062, K. 1994/2011)³⁴.

F. İLAN VE REKLAM VERGİSİNİN TARH USULÜ

Tarh işlemi ya da verginin tarhı “vergi alacağıının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi üzerinden hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari işlemdir.” şeklinde tanımlanmıştır (VUK m. 20).

İlan ve reklam vergisinde tarh usulü, beyana dayanan tarhtır³⁵. Vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde, **ilan ve reklam işinin yapılmasından önce**³⁶ mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutat meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan ve reklamın yapıldığı ayı

³⁴ <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (E. T. 12. 09. 2018); **BARUT**, s. 10-15.

³⁵ Vergilendirme işlemlerinde uygulanan diğer tarh usulleri için bkz. **ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN**, s. 95-99.

³⁶ Burada şu hususa dikkat edilmelidir ki, beyanname umumun dikkatine sunulmadan önce verilmiş olmalıdır. Bu süreye uyulmaması halinde mükellefe ceza kesilebilir. **ÜNLÜ / KORKUSUZ**, s. 61.

takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir³⁷ (BGK m. 16).

İlan ve reklamlarda beyannameler, vergi tarifesinin, 1. 2. 3. 4. 5. ve 6'ncı bentlerinde yazılı ilan ve reklamlarda bunların yayınlandığı, dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verilir³⁸. İlan ve reklamın yapıldığı yerler, birden fazla belediye sınırları içerisindeyse ve aynı anda yapılıyorsa, her belediyeye ayrı ayrı beyanname verilmesi ve verginin ödenmesi gerekir. İlan ve reklamın yapıldığı mahalin, başka bir belediye sınırları dahil edilmesi durumunda veya belediyenin büyükşehir belediyesine dönüşmesi durumunda yeniden beyanname verilmesi gerekir³⁹.

İlan ve reklam vergisi beyanname verme süresi içinde ödenir. Şu kadar ki, belediye meclisleri vergi tarifesinin 1, 2 ve 4'üncü maddelerinde yazılı ilan ve reklamlara ait vergileri, yılı içinde, iki eşit taksitte almaya yetkilidirler⁴⁰. İlan ve reklam vergisinin ödendiğinin belgelendirilmesi yönünden ilgili belediyeler gerekli usulleri ihdas edebilirler (BGK m. 16).

İlan ve reklam vergisi beyanı ve beyannamesinin şekli, içeriği ve beyan usulü ile ilgili hususları düzenleyen 41 seri nolu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği 28.02.2012 tarihli resmi gazetede yayınlanmıştır. Bu genel tebliğ ile 6 sıra nolu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan beyanname yürürlükten kaldırılmış ve 28.02.2012 tarihinden itibaren 41 seri nolu genel tebliğin ekinde yer alan beyannamenin kullanılacağı düzenlenmiştir.

Genel tebliğ hükümlerine göre ilan ve reklam vergisi mükelleflerinden beyanname dışında kimlik fotokopisi, kira kontratı, vergi dairelerince düzenlenen yoklama fişi, vergi levhası, ticaret sicil gazetesi veya başkaca bir belge talep edilmeyecektir. Mükelleflerin beyannamede belirttikleri bilgilere göre bu verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinin yapılması gerekmektedir.

Yine tebliğ hükmüne göre, belediyelerce, ilan ve reklâm vergisi işlemlerinde mükellefler tarafından beyan edilen hususların teyidinin, mükelleflerden belge istenmeden ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda belediyelerce, mükelleflere ait kimlik bilgileri, İçişleri Bakanlığı Kimlik Paylaşım Sistemi üzerinden, işyerlerinde çalışan işçi sayısına ilişkin bilgilerin ise Sosyal Güvenlik Kurumundan elektronik ortamda sağlanması mümkün olabilecektir. Gerekli görülmesi halinde mükelleflerin vergi levhası bilgileri Gelir İdaresi Başkanlığının kurumsal internet sayfası üzerinden e-vergi levhası sorgulamasıyla, ticaret sicil bilgileri ise ticaret sicil gazetesi sorgulamasıyla teyit edilebilecektir.

³⁷ “İlan ve Reklam Vergisi, kanunda öngörülen sürelerde beyan edilerek tarh ve tahakkuk ettirilip beyanname verme süresi içinde ödenmektedir. Söz konusu vergi, bu şekilde yapılan beyan esas alınarak süreklilik arzeden ilan ve reklamlar için ayrıca yeniden beyanname vermeksizin (değişiklik beyanları hariç) her yıl Ocak ayı itibarıyla tarh edildiğine göre beyana aykırı reklamın kapladığı alanın yüzölçümü küçültüldüğü takdirde bir terkin veya iade yapılması mümkün bulunmamaktadır.”, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün 2.10.1990 gün ve B. ve M.A.D. 531. (90) / 40923 sayılı Genelgesi, **BARUT**, s. 9-10.

³⁸ İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün 2.10.1990 gün ve B. Ve M.A.D.531.(90) / 40923 sayılı genelgesinde bu hükmeye göre (BGK m. 16), “Reklam mahalli ve reklamın yüzölçümünde bir değişiklik yapılmadan sadece reklam panosu ve ibarelerinde (harfi şekil ve renklerinde) değişiklik yapılması yeni bir reklam sayılmayıp, yeni bir vergi doğurmayacaktır.”, **BARUT**, s. 9.

³⁹ **ÜNLÜ / KORKUSUZ**, s. 61-62.

⁴⁰ **ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK**, s. 335; **BAYKARA**, Bekir, “Belediye Vergi Gelirlerinin Tarh Usulü”, *Vergi Dünyası*, S. 296, 2006, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3177>, (E.T. 05.02.2019).

Ayrıca, belediyeler mükelleflerin işe başlama, adres değiştirme ve işyeri kapatmalarına ilişkin bilgileri vergi dairelerinden talep etmeleri durumunda, vergi dairelerince söz konusu bilgiler yazılı veya elektronik ortamda verilebilecektir.

Belediyeler, vergisel işlemlerde öncelikle kendi hizmet birimlerindeki kayıtlarında bulunan bilgi ve belgelerden faydalanacaklar ve gerek duymaları halinde beyanname ve bildirimlerin kontrolü amacıyla yerinde yoklama ve tespit yapacaklardır⁴¹.

G. İLAN VE REKLAM VERGİSİNİN TAHSİL USULÜ

Belediye alacaklarının önemli bir çoğunluğu 21.07.1953 tarihli ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil olunur. Bu kanunun 1. ve 2. maddelerinde hangi alacakların AATUHK'a göre tahsil edileceği belirtilmiştir. Belediyelerin bu kanun dışındaki alacakları 1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununa⁴² göre tahsil edilir⁴³.

6183 Sayılı kanunun 1. maddesine göre, kanunun kapsamı, devlete, belediyelere, il özel idarelerine ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacaklarıdır.

Yukarıda saydıklarımız dışında kalan ve özel kanunlarla 6183 sayılı kanuna tabi olduğu belirtilmiş olan alacaklar da kanun kapsamındadır. Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenmiş her türlü vergi, harç vb. alacaklar, kanunun 98. maddesine göre⁴⁴ 6183 sayılı kanuna tabidir. Ancak BGK'nın 98. maddesinde bunu belirtmese bile bu gelirler, yukarıda kapsamını belirttiğimiz üzere yine 6183 sayılı kanunun 1. maddesi kapsamına dahildir⁴⁵. Dolayısıyla ilan ve reklam vergisinin tahsilinde 6183 sayılı AATUHK uygulanacaktır.

Belediyelerin kamu gelirleri, dolayısıyla ilan ve reklam vergisi, kendi tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı kanuna göre yapılır. Kanunun 4. maddesine⁴⁶ göre belediyelerin bu kanunu uygulayacak memurları ve bunların görevleri, kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenir. Belediyelerde Gelir Şube Müdürü, Belediye Hesap İşleri Müdürü veya Muhasebeci ünvanlı makamlardan hangisi varsa vergi dairesi müdürü sıfat ve yetkisine sahiptir (BGK m. 102). Bu yetkililerin başında olan birim, 6183 sayılı kanunu uygulamakla görevlidir. Dolayısıyla bu birim,

[http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/02/20120228.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/02/20120228.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/02/20120228.htm) &main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/02/20120228.htm, (E. T. 15.03.2018).

⁴² "6183 sayılı kanunda boşluk bulunması durumunda İcra ve İflas Kanunu hükümlerini kendiliğinden uygulanmaz, açık atıf yapılması halinde İcra ve İflas Kanunu hükümlerine gidilebilir. Açık atıf yoksa, 6183 sayılı yasa hükümlerinin uygulanmasını içtihat geliştirecektir", **ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN**, s. 159.

⁴³ **BAYKARA**, Bekir, "Belediye Gelirlerinin Tahsil Usulü", *Vergi Dünyası*, S. 301, 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4450>, (E.T. 05.01.2019).

⁴⁴ **BGK m. 98**: "Bu kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, bu kanuna göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve bunların ek ve tadilleri hükümleri uygulanır."

⁴⁵ **BAYKARA**, Tahsil, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4450>, (E.T. 05.01.2019).

⁴⁶ **AATUHK m. 4**: "Amme idarelerinin bu Kanunu tatbika salahiyyetli, memurlarının vazifelerini teşkilat ve vazife kanunları veya bu konu ile ilgili diğer kanun ve nizamname ve talimatnameler, mesuliyetlerini de; mesuliyeti tesis eden kanunlar tayin eder."

verginin tahsilatını yapacak, ödenmeyen vergiler için ödeme emri gönderecek, yine de tahsilat yapamazsa cebren takibe gidecektir⁴⁷.

6183 sayılı kanuna göre ödeme emrini alan kişi, ilk olarak borcunu tamamen veya kısmen ödeme seçeneğini kullanabilir. Ödenen miktar kadar, borç sona erecektir. Kendisine ödeme emri gönderilen kişi, 15 gün içinde⁴⁸ vergi mahkemesinde dava açabilir veya dava açmaz ise mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir. 6183 Sayılı kanunda mal bildirim ve mal bildiriminde bulunmamanın sonuçları 59. ve 60. maddelerde düzenlenmiştir. Ödeme emrine karşı dava açılmamışsa ve dava açılmış olsa bile yürütmeyi durdurma kararı verilmemişse, vergi borçlusuna karşı haciz işlemlerine başlanır⁴⁹. Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki taşınır malları ile taşınmaz mallarından, alacak ve haklarından, kamu alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur (AATUHK m. 62).

H. TARİFE VE UYGULANMASI

İlan ve reklam vergisi 15. maddede gösterilen tarifeye göre alınır.

1- Dükkan, ticari ve sınai müessese ve serbest meslek erbabınca çeşitli yerlere asılan ve takılan her çeşit levha, yazı ve resim gibi sabit bütün ilan ve reklamların beher metrekaresinden **yıllık olarak**; en az 20, en çok 100 TL alınır⁵⁰.

2- Motorlu taşıt araçlarının içine veya dışına konulan ilan ve reklamların beher metrekaresinden **yıllık olarak**; en az 8, en çok 40 TL alınır⁵¹.

3- Cadde, sokak ve yaya kaldırımlar üzerine gerileni binaların cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilan ve reklamların metrekaresinden **haftalık** olarak; en az 2, en çok 10 TL alınır.

4- Işıklı / projeksiyonlu⁵² ilan ve reklamlardan her metrekare için **yıllık** en az 30, en çok 150 TL alınır.

5- İlan ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya benzerlerinin her biri için; en az 0.01, en çok 0.25 TL alınır.

⁴⁷ **BAYKARA**, *Tahsil*, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4450>, (E.T. 05.01.2019).

⁴⁸ “28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile bu fıkra da yer alan (7) ibaresi (15) olarak değiştirilmiş olup aynı Kanunun 123 üncü maddesi uyarınca söz konusu değişiklik 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir”.

⁴⁹ **BAYKARA**, *Tahsil*, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4450>, (E.T. 05.01.2019).

⁵⁰ Doğal olarak sayılan çeşitli yerlerin ilan ve reklam sahibinin mülkiyetinde bulunan gerekmez. Vergilendirme için yeterli şart, ilan ve reklamın umumun bilgi ve gözetimine sunulmuş olmasıdır, **ÜNLÜ / KORKUSUZ**, s. 55.

⁵¹ Motorlu taşıt deyiminden her türlü kara, deniz, demiryolu ve hava taşıtlarının anlaşılması gerekir.

⁵² İçeriği tam olarak bilinmese de ışıklı veya projeksiyonlu ilan ve reklamlara örnek olarak billboardlar, tabelalar vb. araçlar gösterilebilir.

6- Mahiyeti ne olursa olsun yapıştırılacak çeşitli afişler ve benzerlerinin beherinin metrekaresinden; en az 0.02, en çok 0.50 TL alınır⁵³.

Metrekare üzerinden yapılan hesaplamalarda, yarım metrekareye kadar olan kesirler yarım metrekareye, yarım metrekareyi aşanlar ise tam metrekareye tamamlanır. Herhangi bir yüzeye yazılmak, takılmak veya çizilmek suretiyle yapılan ilan ve reklamlarda yazı ve resimlerin kapladığı alanın yüzölçümü esas alınır.⁵⁴ Çok cepheli ilan ve reklamlarda metrekare hesabı her cephe için ayrı ayrı nazara alınır⁵⁵. (BGK m. 15/a-b-c).

Yukarıda saydığımız vergi tarifelerinin 1, 2 ve 4'üncü bentlerinde belirtilen ilan ve reklamların süresi 6 aydan; 3'üncü bendinde belirtilen ilan ve reklamın süresi 1 haftadan az olursa vergi miktarının yarısı alınır. Altı ayı geçen süreler 1 yıl, hafta kesirleri de tam hafta sayılır⁵⁶ (BGK m. 15/d).

Yine yukarıda saydığımız, vergi tarifesinin 5 ve 6'ncı bentlerinde yer alan ve çok nüsha olarak basılan ilan ve reklamlar üzerinde basımevinin ticari ünvanı, adresi ve kaç nüsha olarak basılacağı ayrıca belirtilir (BDK m. 15/e).

Tarife ve Uygulaması İle İlgili Danıştay Kararlarından Örnekler:

- “Herhangi bir yüzeye yazılmak veya çizilmek suretiyle yapılan ilan ve reklamlarda, yazı ve resimlerin kapladığı alanın yüzölçümünün İlan ve Reklam Vergisine esas alınmasını gerektirdiği hakkında”. (Danıştay 9. D. 27.12.1985 Tarih ve E. 1983/4047, K. 27.12.1985).
- “İlan veya reklamın panoda kalma süresinin 6 aydan az olması halinde tarifede yer alan ücretin yarısının tahsil edileceği hk”. (Danıştay 26.1.2005 Tarih ve E. 2004/175, K. 2005/19).
- “İşyerine konulan ve teşhir edilen reklam vasıtası masa örtüsü ve Buzdolabı nedeniyle mi üzerinden yapılan hesaplama göre tarhedilen ilan reklam vergisi yasaya uygun olduğu hakkında”. (Danıştay 9. D. 19.10.1995 Tarih ve E. 1994/4356, K.1995/2624).
- “İlan ve reklam vergisinin en az ve en çok hadlerini belirleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna ait olduğu, belediye meclisince belirlenen tarifeler esas alınarak bu hadlerin üzerinde tarhiyat yapılamayacağı hk”. (Danıştay 9.D. 3.2.2005 Tarih ve E. 2003/425, K. 2005/127).
- “Ziraat Bankası tarafından mefruşat olarak kullanılan perdenin dokunuşunu sırasında anılan banka ambleminin konulmuş olması yasada amaçlanan reklam olmadığından, perdenin metrekaresi üzerinden vergi salınamayacağı hakkında”. (Danıştay 9. D. 3.6.1985 Tarih ve E. 193/5112, K. 1985/918).

⁵³ 15. maddede yer alan maktu harç ve tarifeye ilgili olarak 18/2/2014 tarihli ve 28917 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 10/2/2014 tarihli ve 2014/5896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Ekinde belediye gruplarıyla itibariyle yeni tarife açıklanmıştır.

⁵⁴ “Reklamın kapladığı alanın yüzölçümü büyütüldüğü takdirde, büyütüldüğü tarihten itibaren, ilave ek bir vergi doğacağından, büyütülen miktara isabet eden tutar kadar vergi tarh edilecektir.”, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü’nün 2.10.1990 gün ve B. Ve M.A.D. 531. (90) / 40923, sayılı genelgesi, **BARUT**, s. 9.

⁵⁵ Ancak 1 nolu bentte, muafiyet ve istisnalar kısmında bahsedildiği üzere tanıtmaya amacıyla yapılan ilanlarda, yarım metrekareye kadar olan muafiyete dikkat etmek gerekir, **DOĞRUSÖZ**, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/231>, (E. T. 07. 01. 2019).

⁵⁶ Bu kanun “maddesi 6,5 aylık reklam ile 12 aya yakın süren bir reklamın aynı vergiye tabi” olması açısından eleştirilebilir. **DOĞRUSÖZ**, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/231>, (E. T. 06. 03. 2019).

- “2464 sayılı Kanununun 14. maddesine göre, ışksız levhaların ½ metrekare’yi aşan kısmının vergiye tabi tutulacağı hakkında”. (Danıştay 9. D. 14.10.1986 Tarih ve E. 1984/990, K. 1986/2668).
- “Yükümlünün, ışıklı ilan ve reklam levhalarındaki ışık tertibatının söküldüğü, bu nedenle, bu nedenle vergilendirmenin ışksız tarifeye göre, yapılması yolundaki iddiaları, tahakkuk üzerine vergi mahkemesinde incelenmesi gereken hukuki bir ihtilaf olup, düzeltme ve şikayet yoluyla açılan davada, bu iddiaların incelenmesine olanak yoktur”. (Danıştay 9. D. 31.1.1989 Tarih ve E. 1988/396, K.1989/318).
- “Cadde sokak ve yaya kaldırımları üzerine getiren, binaların cephe ve yanlarına asılan bez ve sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilan ve reklamların metrekaresinden haftalık olarak en az 5.000 en çok 25.000 lira ilan ve reklam vergisi alınır”. (Danıştay 9.D. 10.11.1999 Tarih ve E. 1998/4650, K. 1999/4059)⁵⁷.

II. VAKIF ÜNİVERSİTELERİN İLAN VE REKLAM VERGİSİ AÇISINDAN DURUMU

1982 Anayasasının 33. maddesinde dernek kurma hürriyeti düzenlenmiştir. Bu maddenin son fıkrasında bu madde hükümlerinin vakıflar için de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır⁵⁸. Buna göre; “herkes önceden izin almaksızın dernek veya vakıf kurma veya bunlara üye olma ya da üyelikten çıkma hürriyetine sahiptir. Hiç kimse bir derneğe ye olmaya ve dernekte üye kalmaya zorlanamaz. Dernek veya vakıf kurma hürriyeti, ancak, milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlak ile başkalarının hürriyetlerinin korunması sebepleriyle ve kanunla sınırlanabilir”.

Vakıf üniversiteleri, ülkemizde Anayasanın verdiği yetkiye dayanarak kanunla kurulmaktadır⁵⁹. Vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin anayasal temeli 1982 Anayasasının 130. maddesine dayanmaktadır. Bu maddeye göre vakıf üniversiteleri, kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmama şartı ile vakıflar tarafından kurulur ve devletin gözetim ve denetimine tabidir. Vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları (özel üniversiteler), mali ve idari konuları dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasada belirtilen hükümlere tabidir.

Vakıf üniversitelerinin, devlet tarafından kurulan üniversitelerden farkı, vakıf üniversitelerinin kuruluşunu bir vakfın başlatmış olmasıdır⁶⁰. Vakıf üniversiteleri de devlet eliyle kurulan üniversiteler gibi kamu tüzel kişisidir.

Yukarıda açıkladığımız üzere 2464 sayılı BGK’nın 12. maddesine göre belediye sınırları ve mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisinin konusunu oluşturmaktadır. BGK’nın 13. maddesine göre ise, ilan ve reklam vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan yaptıran gerçek

⁵⁷ <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (E.T. 12. 09. 2018).

⁵⁸ ŞAKAR YİĞİT, Ayşe, *Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri*, İstanbul 2011, s. 56.

⁵⁹ SÖYLER, İlhami, “Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları”, *Maliye Dergisi*, S. 154, 2008, s. 63.

⁶⁰ ŞAKAR YİĞİT, s. 58-59.

veya tüzel kişilerdir. Yine ilan ve reklam işini mutad meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar⁶¹. BGK'nın 14. maddesinde ilan ve reklam vergisi ile ilgili istisna ve muafıklar düzenlenmiştir. Yukarıda ayrıntılı olarak belirtildiği üzere bu maddede sayılan kurumlar arasında vakıf üniversiteleri bulunmamaktadır. Ancak BGK da bu konuda hüküm bulunmaması, başka kanunlarla vakıf üniversitelerinin vergilendirilmesiyle ilgili istisna ve muafıklar getirilmesine engel değildir.

Yükseköğretim üst kuruluşlarını, bütün yükseköğretim kurumlarını, bağlı birimlerini ve bunlarla ilgili faaliyet ve esasları düzenleyen 2547 sayılı, 4.11.1981 yayım tarihli Yükseköğretim Kanununun 56. maddesinin (a) fıkrasına göre yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muafır. Yine 56. maddenin (b) fıkrasına göre üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar. Ayrıca aynı kanunun Ek 7. maddesine göre vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu kanunun 56'ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar. Yükseköğretim Kanununun bu hükümleri uyarınca vakıf üniversiteleri ilan ve reklam vergisinden istisnadırlar.

Türkiye'de vergi mevzuatı çoğu kez bu işle uğraşanların bile tam anlamayacakları ölçüde karmaşık niteliktedir. Bu anlayışın bir neticesi olarak VUK'un 369'uncu maddesi, yetkili makamların, mükellefin kendisine yazı ile yanlış açıklama ve görüş vermiş olmaları veya bir hükmün uygulama tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde, bu duruma uygun davranan mükellefe vergi cezası kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır. VUK'un 413'üncü maddesi de benzer düzenlemeler getirmiştir⁶². Maddeye göre mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve uygulaması bakımından şüpheli ve tereddütlü gördükleri hususlar hakkında yazı ve görüş isteyebilirler. Mükelleflerin bu yazılı görüşlere uygun hareket etmeleri durumunda bu hareketleri bir vergi cezasını gerektirse dahi, mükelleflere ceza kesilmeyecektir.

VUK'un 413. maddesine göre Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek görüşü özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelgenin tanımı Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelikte tanımlanmıştır⁶³. Sirküler

⁶¹ ŞAKAR YİĞİT, s. 207.

⁶² ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.VII, S.1-2, 2012, s. 190-191.

⁶³ 28.08.2010 tarihli ve 27686 sayılı yönetmeliğin 3. maddesine göre özelge, "Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş" olarak tanımlanmıştır. Yine Yönetmeliğin aynı maddesine göre sirküler, "Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığına yayımlanan görüş" şeklinde tanımı yapılmıştır, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100828-8.htm>, (E.T. 08. 10. 2018).

ve özeldeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından oluşan bir komisyon tarafından oluşturulur.

Aşağıda vakıf üniversitelerinin ilan ve reklam vergisinden muaf olup olmadığı hakkında istenen izahatlar sonucu verilen cevaplandırmalara (özeldeler) örnek verilmiştir.

1.) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen, 12.10.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-007.01-1797 sayılı özeldge:

“İlgide kayıtlı özeldge talep formunda, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu hükümlerine tabi vakıf üniversitesi olduğunuz belirtilerek Üniversitenizin ilan ve reklam vergisinden muaf olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

2547 sayılı Kanununun 56 ncı maddesinin (a) fıkrasında; “Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muafır.”...

Aynı Kanununun ek 7 nci maddesinde, “Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanununun 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar.” hükmüne yer verilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 12 nci maddesinde, “Belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabidir.” hükmü yer almakta olup 13 üncü maddesinde ise, “İlan ve Reklam Vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir.” denilmektedir.

Bu Kanununun 14/6 maddesinde ise, genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve Posta-Telgraf-Telefon ve T.C. Devlet Demir Yolları İşletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamlardan ilan ve reklam vergisi alınmayacağı hususu düzenlenmiştir.

*Yukarıda belirtilen açıklamalara göre, 3/3/2011 tarihli ve 27863 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6114 sayılı Kanunla kurulan ve kamu tüzel kişiliğine sahip **Üniversitenizin yapacağı her türlü ilan ve reklamın ilan ve reklam vergisinden muaf tutulması gerekmektedir...**”⁶⁴.*

2.) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen, 11.10.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-1789 sayılı özeldge:

“İlgide kayıtlı özeldge talep formunda, Üniversitenizin, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu hükümlerine tabi vakıf üniversitesi olduğu belirtilerek emlak vergisi, çevre temizlik vergisi, ilan ve

⁶⁴ <http://blog.kararara.com/vakif-universitesinin-ilan-ve-reklam-vergisinden-muaf-olup-olmadigi-hk/>, (E.T. 10. 10. 2018).

reklam vergisi ve belediyece alınan harçlardan muaf olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinin (b) fıkrasında; "Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar. ", Ek 7 nci maddesinde, "Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanunun 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar." hükümleri yer almaktadır...

....2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 14 üncü maddesinin 6 ncı bendinde, genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve posta-telgraf-telefon ve T.C. Devlet Demir Yolları İşletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamların, ilan ve reklam vergisinden; mükerrer 44 üncü maddesinin ikinci fıkrası ile, genel bütçeli idareler tarafından kullanılan binalar ile bunların müştemilatının çevre temizlik vergisinden; bina inşaat harcına ilişkin istisnaları düzenleyen ek 2 nci maddesinin (a) fıkrası ile de, inşaat giderleri genel ve katma bütçeler ile il özel idareleri ve belediye bütçelerinden karşılanan her türlü binaların, bina inşaat harcından istisna tutulacağına dair hükümlere yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümlere göre, Üniversitenizin, belediyece alınan bina ve arazi vergisi, **ilan ve reklam vergisi**, çevre temizlik vergisi ile inşaat giderleri üniversiteniz tarafından karşılanmak şartıyla bina inşaat harcından 2547 sayılı Kanunun ek 7 nci madde hükmü gereğince **istisna tutulması**, ancak 2464 sayılı Kanuna göre alınan diğer harçların Üniversitenizce ödenmesi **gerekmektedir**....⁶⁵.

3.) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 20.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-740 sayılı özelge:

İlgide kayıtlı özelge talep formunun ve eklerinin incelenmesinden, üniversitenizin 25/11/2010 tarih ve 6082 sayılı Kanunla kurulduğu belirtilerek yapacağınız işlemlerde harç, damga vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, çevre temizlik vergisi, **ilan ve reklam vergisi** yönünden muafiyetinizin olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

...2- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Yönünden: 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 6'ncı bendinde, genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve posta-telgraf-telefon ve T.C. Devlet Demir Yolları İşletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamlar, ilan ve reklam vergisinden, mükerrer 44'üncü maddesinin ikinci fıkrası ile genel bütçeli idareler tarafından kullanılan binalar ile bunların müştemilatı çevre temizlik vergisinden istisna tutulacağı hükmüne yer verilmiştir.

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56'ncı maddesinin (b) fıkrasında; Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar, Ek 7'nci maddesinde,

⁶⁵ <http://www.aktifglobalgrup.com.tr/haber/260.pdf>, (E.T. 11. 10. 2018).

“Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanunun 56’ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar.” hükümleri yer almaktadır.

*Yukarıda yer alan hükümlere göre, **Üniversitenizin** mevcut binaları, kiralayacağı ve satın alacağı binalarla ilgili olarak belediyece alınan çevre temizlik vergisinden ve yapacağı reklam ve ilanlarla ilgili olarak da **ilan ve reklam vergisinden** 2547 sayılı Kanunun ek 7’nci madde hükmü gereğince **istisna tutulması gerekmektedir....** ⁶⁶.*

Görüldüğü üzere vakıf üniversitelerinin ilan ve reklam vergisinden muaf olup olmadığı hakkında istenen izahatlar sonucu verilen özelgelerde birbirine aykırılık yoktur. Zira, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu bunu açıkça belirtmiştir. İstisna hükmünün açık ve anlaşılır olması dolayısıyla, idareden, özgelge veya sirküler yoluyla, bu konuda farklı yorumlar ve değerlendirmeler gelmemektedir.

V. SONUÇ

Anayasada düzenlendiği üzere mahalli idarelerden biri olan belediyelerin, vergilendirme yetkisi bulunmamasına rağmen, ki bu yetki yasama organına aittir, kanunlarda belirtilen bazı vergi ve harçları tarh ve tahsil yetkileri vardır. Belediye gelirlerinden biri olan ve Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenen ilan ve reklam vergisi de bunlardan bir tanesidir. İlan ve reklam vergisi verilecek beyanname üzerine belediyeler tarafından tarhı ve tahsili yapılır. Pek tabiidir ki, belediyelerin tahsil edeceği vergilerin tarife ve oranlarında değişiklik yapma yetkisi bulunmamaktadır.

BGK’da verginin konusu olan ilan ve reklamın tanımının yapılmaması, verginin kanuniliği ilkesine aykırılı oluşturmuştur. Birçok vergi kanunununda olduğu gibi (gelir, kurum, bina ve arazi vb.) BGK’da da ilan ve reklamın açıklanması ve kapsamının gösterilmesi gerekir.

Vergi kanunlarında düzenlenen herhangi bir verginin, sadece düzenlendiği kanunla istisna ve muaflık getirilmesi kural değildir. Verginin düzenlendiği kanunda aksine düzenleme yapılmamışsa, başka kanunlarla da istisna ve muafliklar getirilebilir. İlan ve reklam vergisi de bunlardan bir tanesidir.

2464 sayılı kanunda ilan ve reklam vergisinin muaflik ve istisnalarının düzenlenmesinin yanı sıra 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda da bu vergi hakkında istisna hükümleri getirilmiştir. 2547 Sayılı kanunun 56. maddesinin (a) fıkrasına göre; Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muaftır. Yine aynı maddenin b fıkrasına göre; üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar. Ayrıca aynı kanunun Ek 7. maddesine göre vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu kanunun 56. maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar.

⁶⁶ <http://blog.kararara.com/vakif-universitesinin-yapacagi-islemlerde-harc-damga-vergisi-motorlu-tasitlar-vergisi-cevre-temizlik-vergisi-ilan-ve-reklam-vergisi-yonunden-muafiyetinin-olup-olmadigi-hk/>, (E.T. 08. 10. 2018).

Belediye Gelirleri Kanunu hükümleri ve Yükseköğretim Kanununun bu hükümleri uyarınca vakıf üniversiteleri ilan ve reklam vergisinden istisnadılar.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR VE MAKELELER

BARUT, Alim. *2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve İlgili Bakanlar Kurulu Kararları Yönetmelikler Tebliğler Genelgeler Mahkeme Kararları*, Mahalli İdareler Derneği Yayınları, Ankara 1998.

ÇAĞAN, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

ÇEVİK, Savaş. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Palet Yayınları, Konya 2014.

GÜNER, Ayşe. “Belediyelerin Öz Gelirleri”, *Vergi Dünyası*, S. 274, 2014.

ÖNCEL, Mualla / **KUMRULU** Ahmet / **ÇAĞAN** Nami. *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi Yayınları, 24. Bası, Ankara 2015.

ÖNEN, Sacit. *Türkiye’de Reklamların Vergilendirilmesi*, A.I.T.I.A. (Doçentlik Tezi), Ankara 1980.

ÖNER, Erdoğan. *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara 2014.

ÖZ, N. Semih. “Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C.67, Ankara 2002.

PEHLİVAN, Osman. *Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi)*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2014.

PİRLER, O.B. *Açıklamalı ve Uygulamalı Belediye Gelirleri Kanunu*, ERK Yayıncılık, Türk Belediyecilik Derneği, Konrad Adenauer Vakfı, Mahalli İdareler Eğitim Araştırma Geliştirme Merkezi, Ankara 1994.

SÖYLER, İlhami. “Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları”, *Maliye Dergisi*, S. 154, 2008.

ŞAKAR YİĞİT, Ayşe. *Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri*, 1. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2011.

ŞENYÜZ, Doğan / **YÜCE** Mehmet / **GERÇEK** Adnan. *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 11. Baskı, Bursa 2014.

TOKAY, Hayri. *İşletme İktisadı II*, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara 1968.

ULUATAM, Özhan. *Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku*, Adım Yayıncılık, Birinci Basım, Ankara 1990.

ULUATAM, Özhan. *Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler*, Seçkin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Ankara 1995.

USTA, Yusuf. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul 2013.

ÜNLÜ, M. Cengiz / **KORKUSUZ** Mehmet, *Açıklamalı-Uygulamalı Belediye Gelirleri Kanunu*, Seçkin Yayınevi, Birinci Baskı, Ankara 1996.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman. “Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.VII, S.1-2, 2012.

YAKAR, Sonar / **GÜNDÜZ** İsmail Orçun, “Türkiye’de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi “Var” mı “Yok” mu İşte Bütün Mesele Bu”, *Sayıştay Dergisi*, S. 92, 2014.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

BAYKARA, Bekir. “Belediye Gelirlerinin Tahsil Usulü”, *Vergi Dünyası*, S. 301, 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4450>, (E.T. 05.09.2018).

BAYKARA, Bekir. “Belediye Vergi Gelirlerinin Tarh Usulü”, *Vergi Dünyası*, S. 296, 2006, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3177>, (E.T. 04.09.2018).

BAYRAK, Serbüent. “Seçime Girecek Milletvekili Adaylarının Reklam ve Tanıtım Harcamalarının İlan ve Reklam Vergisi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 226, 2007, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/secime-girecek-milletvekili-adaylarinin-reklam-ve-tanitim-harcamalarinin-ilan-ve-reklam-vergisi-cercevesinde-degerlendirilmesi/2061>, (E.T. 05.02.2018).

DOĞRUSÖZ, Bumin. “İlan ve Reklam Vergisi”, *Vergi Dünyası*, S. 14, 1982, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/231>, (E.T. 15.09.2018).

KAYAR, Gökhan. “Belediyelerin Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayretinin Arttırılması İçin Yapılması Gerekenler”, *Vergi Dünyası*, S. 324, 2008, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4756>, (E.T. 10.12.2018).

ÖĞREDİK Güray. “İnternet Ortamındaki Reklam ve Tanıtım Amaçlı İlanlar ile Web Sitelerine İlan ve Reklam Vergisi Açısından Bakış”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mayıs 2006, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2006InternetO.pdf>, (E.T. 16.03.2018).

ÖZYER, M. Ali. “Katma Değer Vergisi Matrahına Dahil Olan Vergiler ile Matraha Gitmeyen Vergiler”, *Vergi Dünyası*, S. 230, 2002, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/6632>, (E.T. 12.10.2018).

SAYGILIOĞLU, Nevzat. “Reklam Harcamaları ve Vergileme Biçimi”, *Vergi Dünyası*, S. 12, 1982, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/216>, (E.T. 12.11.2018).

<http://www.aktifglobalgrup.com.tr/haber/260.pdf>, (E.T. 11.10.2018).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, (E.T. 12.09.2018).

<http://blog.reklam.com.tr/genel/reklam-nedir/275/comment-page-1/>, (E.T. 10.09.2018).

<http://blog.kararara.com/vakif-universitesinin-ilan-ve-reklam-vergisinden-muaf-olup-olmadigi-hk/>, (E.T. 10.10.2018).

<http://blog.kararara.com/vakif-universitesinin-yapacagi-islemlerde-harc-damga-vergisi-motorlu-tasitlar-vergisi-cevre-temizlik-vergisi-ilan-ve-reklam-vergisi-yonunden-muafiyetinin-olup-olmadigi-hk/>, (E.T. 08.10.2018).

“Reklamın fonksiyonları nelerdir? Reklam işlevselliği nasıl belirlenir?”, <http://www.kurumsalreklamcilik.com/reklamin-fonksiyonlari-neledir-reklam-islevligi-nasil-belirlenir/>, (E.T. 11.09.2018).

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100828-8.htm>, (E.T. 08. 10. 2018).

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/02/20120228.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/02/20120228.htm>, (E.T. 15.03.2018).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.561ab0975e1ce4.82308913, (E.T. 11.09.2018).