

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 PİYASASI 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, ŞİRKÜLERLER, 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, COMMUNIQUE'S,
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: 21/Sayı: 251

Volume: 21/Issue: 251

Yıl/Year: 2025

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. Lütfürrahman BAŞÖZ

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/

Responsible Manager: Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

Koordinatör/Coordinator: Av. Arb./Atty. Mediator Seçil SAĞEL

Yayıncının Adı/Name of Legal Yayıncılık A.Ş.

Publishing Company: (Sertifika No./Certificate No. 27563)

Basım ve Cilt/Printing and Volume: Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd.
Şti. (Net Copy Center)
(Sertifika No./Certificate No.: 47334)
Tel: 0212 249 40 60

Basıldığı Yer/Place of Publication: İnönü Cad. Beytülmalcı Sk. No: 23/A
Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date: Kasım/November 2025

Yönetim Yeri/Place of Management: Caferağa 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 © 2025

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

E-mail: legal@legal.com.tr

Dergimizin web sayfası için "<https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi>" adresini ziyaret edebilirsiniz.

GENEL EDİTÖR
EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DİL EDİTÖRÜ/LANGUAGE EDITOR

C. Mengü ACUN - M.A., J.D.

YAYIN KURULU*
EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Barış BAHÇECİ - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - Emekli İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DANIŞMA KURULU*
ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Antonia Agullò AGUERO - Pompeu Fabra University Faculty of Law,
Barcelona-Spain
Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli -Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Mustafa ALPASLAN - SMMM -KGK Serbest Denetçi
Prof. Dr. Sıtkı Anlam ALTAY - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ludovic AYRAULT - Sorbonne Law School, Paris 1 Pantehon - Sorbonne-
France
Hakan Hasan ARI - Yeminli Mali Müşavir
Yahya ARIKAN - TÜRMOB Genel Sekreteri
Prof. Dr. İrfan BARLASS - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Murat BAŞARAN - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Özgür BİYYAN - Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, İİBF
Prof. Dr. Duran BÜLBÜL - Atılım Üniversitesi İİBF

* Alfabetik sıralama soyadı dikkate alınarak yapılmıştır.

Dr. Georges CAVALIER - Université Jean Moulin Lyon 3 Faculté de Droit, Lyon-France

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

Mustafa ÇAMLICA - Yeminli Mali Müşavir

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Emekli 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 Mali Müşavir

Sedat ERATALAR - Yeminli Mali Müşavir

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Bursa Uludağ Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Marco GREGGI - University of Ferrara Department of Law, Ferrara-Italy

Feridun GÜNGÖR - Yeminli Mali Müşavir

Yan HE - The Capital University of Economics and Business, Beijing-China

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Assoc. Prof. Dr. Simon ISTVÁN - Eötvös Loránd University (ELTE) Faculty of Law, Budapest-Hungary

Mehmet İPEK – Avukat

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Av. Prof. Dr. Filiz KESKİN - Emekli İstanbul Arel Üniversitesi - Vergi Hukukçusu

Prof. Dr. Nataša Žunić KOVAČEVIĆ - University of Rijeka Faculty of Law, Rijeka-Croatia

Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri

Doç. Dr. Resul KURT - SGK Emekli Başmüfettiş

Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat

Mustafa KOÇ - Yeminli Mali Müşavir

David MASSEY - The University of Central Lancashire Faculty of Business and Justice, Preston, Lancashire, United Kingdom

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - Emekli Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Adnan NAS - Yeminli Mali Müşavir

Öznur ONAT - Avukat

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir

Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Mali Müşavir

Assoc. Prof. Dr. Ana Macho Belen PEREZ - Pompeu Fabra University Faculty of Law, Barcelona-Spain.

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi

Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Bursa Uludağ Üniversitesi Emekli Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Fethi ŞUA - Yeditepe Üniversitesi
Prof. Dr. Sultan TAHMAZOĞLU ÜZELTÜRK - İstanbul Medipol Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Metin TAŞ - Emekli -Gazi Üniversitesi İİSBF
Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir
Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi
Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı
Cahit YERCİ - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Güneş YILMAZ - Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi
Dr. Sinan H. YÜKSEL - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

MALİ HUKUK DERGİSİ YAYIN İLKELERİ

PUBLICATION AND SUBMISSION REQUIREMENTS OF JOURNAL OF FISCAL LAW

1. Mali Hukuk Dergisi, ayda bir yayınlanan hakemli bir dergidir.

The Journal of Fiscal Law is a peer reviewed journal published per month.

2. Dergi’de yayınlanabilecek yazılar, mali hukuk alanını ilgilendiren içerikte her türlü makale, karar incelemesi ve kitap incelemesi ile çevirilerdir. Yazıların dili, Türkçe veya diğer Avrupa dilleridir.

This is a journal of law focusing on legal issues concerning fiscal law. Articles, case notes and comments, discussions of legislative development, book reviews and other similar type of papers which are written in Turkish and in other European languages are welcome.

3. Dergi’de yayınlanmak üzere gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

Articles that will be sent to the editor should not be published elsewhere, nor be submitted to other journals simultaneously.

4. Yazılar Microsoft Word (Microsoft Office 98 ve üzeri versiyonlar) formatında (.doc veya.docx dosya uzantılı olarak) yazılmış olmalıdır. Ayrıca yazılar, aşağıdaki şekil şartlarına uygun olarak kaleme alınmış olmalıdır:

Kağıt boyutu: A4

Üst: 2,5 cm; Alt: 2,5 cm; Sol: 2 cm; Sağ: 2 cm

Metin: Times New Roman, 12 punto, 14 nk satır aralığı, iki yana yaslı

Dipnotlar: Sayfa altında, Times New Roman, 10 punto, 12 nk satır aralığı, iki yana yaslı

Articles should be submitted as Microsoft Word (either with.doc or.docx file extensions) documents (Microsoft Office 1998 or higher versions). Articles should be written according to the following style guidelines:

Paper size: A4

Top: 2.5 cm; Bottom: 2.5 cm; Left: 2 cm; Right: 2 cm

Text body: Times New Roman, 12 points, at 14 nk line spacing, justified

Footnotes: Times New Roman, 10 points, at 12 nk line spacing, justified

5. Dergi’de yayınlanmak üzere gönderilen makaleler “[https:// malihukuk.legaldergi.com.tr/dergi.jsp](https://malihukuk.legaldergi.com.tr/dergi.jsp)” adresinde yer alan dergi sistemine yazar tarafından yüklenmelidir. Makale yükleme için yazarların belirtilen dergi sistemi üzerinden email adresleri ve oluşturacakları şifre ile kayıt olmaları gerekmektedir. Kayıt ve makale yükleme aşamalarına ilişkin detaylı bilgi için “<https://legal.com.tr/icerik/yayin-ilkeleri>” adresimizde yer alan “Dergi Platformu Yazar Kullanım Kılavuzu” incelenmelidir. Makale yükleme işlemi tamamlandıktan sonra yayınevi tarafından gerekli değerlendirme yapılacak olup, makale yazarları süreç takibini anılan sistem üzerinden gerçekleştirebilecektir. Makalenin basılı olarak teslimi gerekmemektedir.

The articles that are sent for publication, have to be uploaded by the author to the journal system that’s address is “<https://malihukuk.legaldergi.com.tr/dergi.jsp>”. In order to upload the article to the system, authors have to sign up with their own e-mail addresses and adjust a password to register. The “Journal System Usage Guide” in the address of, <https://legal.com.tr/icerik/yayin-ilkeleri>, the steps should be viewed for the exhaustive information about signing up to the system and uploading the articles. After the articles are uploaded by the author, the article will be evaluated by the publishing house. The evaluation steps can be seen on the system. The printed version of the article is not required to be delivered to the publishing house.

6. Yazıyla birlikte yazarın (veya yazarların) adına, unvanına, çalıştığı kuruma, açık adresine, kolay ulaşım sağlanabilecek telefon numaralarına, elektronik posta adreslerine ve “<https://orcid.org>” adresinden alınacak ORCID koda ilişkin bilgiler ve fotoğraflı özgeçmişi de editöre ulaştırılmalıdır.

Along with the paper, the following must be submitted to the editor: the name, and the title of the author (authors), his/her institutional affiliation; his/her street address, telephone number (s) where he/she could be easily reached; his/her e-mail address (addresses), and the information about ORCID code which would be obtained through the web address of <https://orcid.org> and CV (should be attached photo)

7. Dergi’ye gönderilen makaleler Türkçe ve İngilizce **başlık** ile hem İngilizce hem de Türkçe **özet (öz)** kısmı içermelidir. Özet (öz) yazımında en fazla 160 kelime kullanılmalıdır. Makaleler en az 5, en fazla 10 adet anahtar kelime/keywords içermelidir.

*Papers submitted to the Journal must have **titles, and abstracts** both in Turkish and in English. Abstracts should be include up to 160 words. Papers must contain at least 5 and at the most 10 keywords.*

8. Dergi'ye gönderilen makalelerde, ilgili makaledeki konuyu tanımlayan Türkçe ve İngilizce uygun **anahtar kelimeler** bulunmalıdır.

*All articles should be accompanied by a sufficient number of **key-words** in Turkish and English that reflect the content of the article.*

9. Dergiye gönderilen makalelerde **atıf dipnotları ve kaynakça** Oxford University Standard for the Citation of Legal Authorities (OSCOLA) stilinde hazırlanmalıdır.

***Citation footnotes and bibliography** should be prepared in Oxford University Standard for the Citation of Legal Authorities (OSCOLA) style in the articles that sent to journal.*

10. Etik ilkeler ve kurallar konusunda 'Yayın Etiği Komitesi'nin (Committee on Publication Ethics - COPE (<https://publicationethics.org/>)) yönergesini esas almıştır.

On the subject of ethical principles and rules, it took the directives of the Committee on Publication Ethics -COPE (COPE: Committee on Publication Ethics) as a basis.

11. Dergi'ye gönderilen makalelerin yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu ve **basılmaya hazır** olarak verildiği kabul edilir.

*All submissions are regarded as **ready to publish** and already proofread by the author himself.*

12. Tüm Hakem Raporları, **ULAKBİM** (Ulusal Akademik Ağ ve Bilgi Merkezi) **Hukuk Veri Tabanı Komitesi** tarafından denetlenmesine olanak verecek şekilde 5 yıl saklanır.

*All reviewers' evaluation reports will be kept for at least five years after publication and copies of these reports will be sent to the **ULAK-BİM** (Turkish Academic Network and Information Center) **Law Database Committee** whenever required.*

13. Dergi'ye ait yeni sayı yayımlandıkça, bu sayı tek bir **PDF** kopyası şeklinde **ULAKBİM Online Dergi Takip Sistemine (ODİS)** yüklenir. Ayrıca Dergi'nin 2 adet basılı kopyası da ULAKBİM'e kargo ile ulaştırılır.

*Each Publisher issue of the Journal will be uploded as a **PDF** file to the **Online Journal Watch System of ULAKBİM (ODİS)**. Also two copies of the published issue will be delivered to ULAKBİM by cargo.*

14. Dergi basıldıktan sonra ilgili sayının yazarlarına ve bu sayıda hakemlik yapmış olanlara ücretsiz olarak gönderilir.

Free copies of the published issue will be sent both to the author (s) and to the reviewer (s).

Hakem Değerlendirme Sistemi/Arbiter Evaluation System

15. Yayın Kurulu'nda ilk değerlendirilmesi yapılan makaleler, anonim olarak hakeme gönderilecek, hakemden gelen rapor doğrultusunda makalenin yayınlanmasına ya da düzeltme istenmesine ya da yayınlanmamasına karar verilecek ve yazar durumdan en kısa zamanda haberdar edilecektir. Tamamlanmış veya düzeltilmiş yazı, Yayın Kurulu'nca, tekrar hakeme gönderilir.

After the initial assessment of the articles is completed by the editorial board, the articles will be submitted to a peer reviewer anonymously. In accordance with the reviewer's report, editing may be requested, the article may get published, or the article may be rejected. The author shall be notified of the decision as soon as possible. The editorial board shall submit the final, or the edited article to the peer reviewer one more time.

16. Her makale için hakem sayısı en az iki olup, iki hakemin görüşlerinin farklı olması durumunda editör veya üçüncü bir hakemin görüşü alınacaktır.

For each paper there would be at least two arbiters; when these two arbiters have conflicting opinions, either the editor or a third arbiter will be consulted.

17. Dergi, hakemin yazarı bilmemesi esasına (**kör hakemlik**) dayanır. Hakeme gönderilecek makalelerde de yazarın kimliğine ilişkin bilgilerin gizliliği sağlanır.

*All articles submitted are subject to a **blind peer review**. The identity of the author (s) and reviewer (s) will not be revealed to the other party.*

Dergi Hakkında

Mali Hukuk Dergisi (MHD), ayda bir yayımlanan hakemli bir dergidir. 2005 yılından beri yayın hayatını sürdürmekte olan dergide hakem denetiminden geçmiş makaleler, karar tahlilleri, içtihat ve mevzuat kronikleri ile eser incelemelerine yer verilmektedir. Her sayıda Türk ve yabancı akademisyenler ve hukuk uygulamacıları tarafından kaleme alınan, mali hukuk ile ilgili değerli eserler yayımlanmaktadır.

Okuyucularımızın göndereceği mali hukuk alanına ilişkin makaleler ve diğer türdeki eserlerle (karar tahlilleri, eser incelemeleri vb.), dergimizin daha da zenginleşeceğine inanıyoruz.

Dergimizin etik ilkeleri, yayın ve intihal politikasına ilişkin detaylı bilgilere <https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi> adresinde yer verilmiştir.

About Journal

The Journal of Fiscal Law (MHD) is a peer reviewed journal published per month concentrating on issues of law and considers for publication articles, case notes and comments, discussions of legislative developments and book reviews. It has been in publication since 2005. Each issue contains scholarly works concerning Fiscal law bulletin/journal, authored by scholars and practitioners around the globe.

We welcome your contributions in the form of articles, notes, comments or reviews on topics reflecting a broad range of perspectives on fiscal law; with your contributions and support our journal will progress.

Detailed information about our journal's ethical principles, its policy on publication and plagiarism may be found in the following address: <https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi>

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 21/Sayı: 251

Yıl: 2025

İÇİNDEKİLER

Makaleler	1983
Araştırma Makalesi	
Belediye Gelirleri Kanununda Yer Alan İlan ve Reklam Vergisinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi	
Prof. Dr. Özgür BİYYAN	1985
Yerel Yönetimlerde Siyasal Değişimin Mali ve Hukuki Yansımaları: 2019 Seçimleri Sonrası Beş Büyükşehir Örneği	
Dr. Öğr. Üyesi Cem ANGIN	
Dr. Öğr. Üyesi Mert ÖNCEL	2021
İhracatın Yapay Zeka Tabanlı Zaman Serisi Tahmini: Türkiye Örneği	
Dr. Öğr. Üyesi Emrah KIRATOĞLU	
Dr. Öğr. Üyesi İlknur Yeşim DİNÇEL KIRATOĞLU	2045
Malî Gelişmeler	2075
Yargıtay Kararları	2085
Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı	2087
Danıştay Kararı	2091
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları	2093
Bölge Adliye Mahkemesi Kararları	2111
Bölge Adliye Mahkemesi Hukuk Dairesi Kararları	2113
İdari Görüşler	2133
Muktezalar (Özelgeler) Listesi	2135
Muktezalar (Özelgeler)	2137
Resmî Gazete Özetleri	2139
Önemli Bilgiler	2149
Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini	2183
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	2185

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 21/Issue: 251

Year: 2025

CONTENTS

Articles.....	1983
Research Articles	
An Evaluation of Announcement and Advertising Tax Under the Municipal Revenues Law in Terms of Tax Law <i>Prof. Dr. Özgür BİYAN</i>	1985
Financial and Legal Implications of Political Change in Local Governments: Case of Five Metropolitan Municipalities Following the 2019 Elections <i>Dr. Lecturer Cem ANGIN</i> <i>Dr. Lecturer Mert ÖNCEL</i>	2021
Artificial Intelligence-Based Time Series Forecasting of Exports: Case Study of Turkey <i>Dr. Lecturer Emrah KIRATOĞLU</i> <i>Dr. Lecturer İlknur Yeşim DİNÇEL KIRATOĞLU</i>	2045
Fiscal Developments.....	2075
Decisions of The Court of Civil Appeals.....	2085
Decision of the General Assembly of the Court of Criminal Appeals.....	2087
Council of State Decision	2091
Decisions of the Tax Suit Chambers of the Court of Administrative Appeals	2093
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal	2111
Decisions of Civil Chambers of Courts of Appeal	2113
Administrative Opinions.....	2133
Tax Rulings List	2135
Tax Rulings	2137
Abstracts of Official Gazette	2139
Important Information.....	2149
Index of High Courts' Decisions.....	2183
Index of Related Law Code Articles	2185

MAKALELER

ARTICLES

* Belediye Gelirleri Kanununda Yer Alan İlan ve Reklam Vergisinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

An Evaluation of Announcement and Advertising Tax Under the Municipal Revenues Law in Terms of Tax Law

Prof. Dr. Özgür BİİYAN

* Yerel Yönetimlerde Siyasal Değişimin Mali ve Hukuki Yansımaları: 2019 Seçimleri Sonrası Beş Büyükşehir Örneği

Financial and Legal Implications of Political Change in Local Governments: Case of Five Metropolitan Municipalities Following the 2019 Elections

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Cem ANGIN

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Mert ÖNCEL

* İhracatın Yapay Zeka Tabanlı Zaman Serisi Tahmini: Türkiye Örneği
Artificial Intelligence-Based Time Series Forecasting of Exports: Case Study of Turkey

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer Emrah KIRATOĞLU

Dr. Öğr. Üyesi/Dr. Lecturer İlknur Yeşim DİNÇEL KIRATOĞLU

#BELEDİYE GELİRLERİ KANUNUNDA YER ALAN İLAN VE REKLAM VERGİSİNİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ*

(AN EVALUATION OF ANNOUNCEMENT AND ADVERTISING TAX UNDER THE
MUNICIPAL REVENUES LAW IN TERMS OF TAX LAW)

Prof. Dr. Özgür BİYAN**

ÖZ

Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki vergilerden biri olan ilan ve reklam vergileri, işletmeler açısından son derece yaygın ve sıkça kullanılan işlemler arasında olan her türlü ilan ve reklam üzerinden vergi alınmasını hedef almaktadır. İlan ve reklam vergisinin uygulaması aşamasında hem teknolojik gelişmelerin arkasında kalması hem de yerel yönetimler arasındaki yetki sorunları ile beraber çok sayıda istisna ve muafiyete de sahip olması nedeniyle adaletsiz vergileme ile sonuçlanan durumlar olmaktadır. Bu çalışmada tarh ve tahsilat sorunu, mükellef ve sorumlu arasında yaşanan problemler, istisna ve muafiyetlerde yaşanan belirsizliklerin giderilmemesi gibi başlıca sorunlar irdelenmekte ve çözüm önerisinde bulunmaktadır. Çalışmanın sonucunda ilan ve reklam vergisinin amacına hizmet etmediği ve doğru bir vergileme aracı olamadığı anayasal açıdan ifade edilmektedir.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 10.10.2025 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 16.10.2025 tarihinde birinci hakem; 20.10.2025 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Bandırma Onyediy Eylül Üni., İİBF, Maliye Bölümü, ozgurbiyan@hotmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-0804-9963

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Bu makaleye atıf için; BİYAN, Özgür, “Belediye Gelirleri Kanununda Yer Alan İlan ve Reklam Vergisinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt No.: 21, Sayı No.: 251, 2025, s. 1985-2020.

Anahtar Kelimeler: İlan ve Reklam Vergisi, Belediye Gelirleri, Yerel Yönetim, Yerel Vergilendirme, Tabela Vergisi

ABSTRACT

Announcement and advertising taxes, one of the taxes under the Municipal Revenues Law, aim to levy taxes on all types of announcements and advertising, which are among the most common and frequently used transactions by businesses. The announcement and advertising tax, due to its lag behind technological advancements, jurisdictional issues among local governments, and numerous exemptions and exceptions, often results in unfair taxation. This study identifies these problems and proposes solutions. The study concludes that the announcement and advertising tax does not serve its intended purpose and is not a valid taxation tool from a constitutional perspective.

Keywords: Advertising Tax, Municipal Revenues, Local Government, Local Taxation, Billboard Tax

GİRİŞ

İşletmeler açısından üçüncü kişilerle paylaşmak istedikleri herhangi bir konuyu ya da hususu ilan etmek veya satışlarını artırmak ve marka bilinirliği yaratmak amacı ile gerçekleştirilen reklam faaliyetleri, vergi hukuku açısından ayrıca düzenleme altına alınmış bir konu olmakla birlikte, karmaşık ve çok katmanlı bir yapıya sahiptir. Gelir üzerinden alınan vergilerden harcama vergilerine kadar pek çok verginin konusuna giren ilan ve reklam işlemleri¹ aynı zamanda belediye vergileri arasında yer alan yerel bir yönetim vergisidir.

İlan ve reklam vergisinin yerel bir vergi olarak uygulaması 1924 yılında çıkarılan Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu'nun² 14. madde-

¹ Reklam harcamalarının ticari, ziraî ve mesleki kazançlar karşısındaki giderleştirilmelerine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu (GVK, madde 8/2, 40/1, 41/7 ve 11, 51/6) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK, madde 8/1, 11/1-ı ve j) kapsamındaki düzenlemelerin yanında Katma Değer Vergisi (KDV), Gelir Vergisi Stopaj Uygulaması, Dijital Hizmet Vergisi (DHV) gibi farklı vergiler açısından önemi bulunmaktadır.

² Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu, Kanun No:423, Kabul Tarihi: 13.10.1920, RG 06.03.1924/63

siyle başlamıştır. İlgili düzenlemede ticari ve snai müesseselere tabela asma zorunluluğu getirilmiş ve her yıl belirli bir tarifeye göre resim alınacağı hüküm altına alınmıştır. 1948 yılında Belediye Gelirleri Kanununda bu resim belediyelerin bir geliri olarak kabul edilmiştir. Vergi ifadesi ise 1981 yılında çıkarılan Belediye Gelirleri Kanunu³ (BGK) ile kullanılmaya başlamıştır⁴. 1981 yılına kadar problemli ve etkin olmayan şekilde elde edilen belediye gelirleri, 2464 sayılı Kanun ile de bir bütün haline getirilerek modernize edilmeye çalışılmıştır⁵.

2024 yılı Mahalli İdareler Konsolide Bütçe Gelirleri'ne göre İlan ve Reklam Vergisinin (İRV) ülke çapında yaklaşık olarak tahsilat tutarı toplam 2,3 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. 2025 yılı ilk üç ayında ise bir önceki yıla göre %12 oranında artış göstererek tahsil edilmeye devam etmektedir⁶. Söz konusu rakam Mahalli İdareler tarafından dahilinde alınan diğer mal ve hizmet vergilerinin 1/3'lük kısmını oluşturmaktadır. Bu da küçümsenmeyecek bir bütçe geliri olması açısından ilan ve reklam vergisinin önemini göstermektedir.

Kapsam olarak son derece yaygın bir alana nüfuz eden İRV, konusu gereği çok sayıda işletmeyi ilgilendiren bir vergidir. Bu derece geniş kitleleri ilgilendiren bir vergi olmasına karşın uzun yıllar revize edilmeden uygulanmaya devam etmiş, zaman içinde yaşanan başta teknolojik gelişmeler olmak üzere güncel gelişmelerin gerisinde kalmıştır. Aynı zamanda uygulamada yaşanan sorunları da bünyesinde sürdürmeye devam etmiştir. Tarh ve tahsilat sorunu, mükellef ve sorumlu arasında yaşanan problemler, istisna ve muafiyetlerde yaşanan belirsizliklerin giderilmemesi gibi başlıca sorunlar varlığını korumaktadır. Uygulamaya ilişkin yargı ile idare arasındaki yorum farkları da bu başlıklara ilave edildiğinde İRV'nin iyileştirilmesi gereken bir vergi olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada İRV'nin bahse konu sorunları hukuki olarak analiz edilmekte ve çözüm önerilerinde bulunmaktadır.

³ Belediye Gelirleri Kanunu, Kanun No:2464, Kabul Tarihi: 26.05.1981, RG 29.05.1981/17354

⁴ Ahmet Alptekin Duru, 'Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme', (2020) 8(3) Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 831, 831

⁵ Adil Nas, Belediye Gelirleri, (İstanbul Üniversitesi SBE Doktora Tezi 1999) 37

⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri, <<https://muhasabat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>>, erişim tarihi 31 Temmuz 2025

İLAN VE REKLAM HARCAMALARININ VERGİLEME- NİN KONUSUNA GİRMESİNİN NEDENİ

Reklam, bir işletmenin ekonomik faaliyetlerinin sürdürülmesi ve geliştirilmesi için vazgeçilmez bir unsurdur. Ürün ve hizmetlerin hedef kitleye ulaştırılması, pazar payının artırılması ve rekabet avantajı sağlanması, büyük ölçüde etkin reklam kampanyalarına bağlıdır. Bu ticari önemi nedeniyle, reklam harcamaları işletmelerin mali tablolarında önemli bir yer tutar. Bu nedenle Türk Vergi Sistemi, reklam harcamalarını temelde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bir gider olarak kabul etmiştir. Ancak harcamanın türü, yapıldığı mecra ve ödemenin yapıldığı taraf gibi faktörlere bağlı olarak farklı vergi yükümlülükleri ve uygulamalar da varlığını korumaktadır⁷. Ancak çalışmanın konusu gereği giderleştirme kısmından ziyade yerel bir vergi olarak İRV'nin uygulama amacı ve yapısı değerlendirilecektir⁸.

Kamu Maliyesi literatüründe vergilendirmenin asli nedenlerinden birinin bireyler tarafından üretim ya da tüketim aşamasında meydana getirilen çevresel etkiler olduğu kabul edilir. Bir başka ifadeyle üretim ya da tüketim aşamasında dış dünyada yaratılan sonuçlar vergileme açısından önem kazanır. Bu sonuçlar olumsuz olduğunda yaratılan bu negatif etkinin maliyeti kişiye yüklenme ihtiyacı ortaya çıkar. Bu durumda kişinin yaptığı eylem ya da faaliyet nedeniyle yarattığı sonuç vergilemenin nedeni olur. İşte bu durum negatif dışsallık olarak nitelenir⁹. Negatif dışsallık sonucu ortaya çıkan toplumsal maliyetin içselleştirilmesi için ilgili kişinin yaratılan bu maliyete dahil olması ve bir nevi katlanması zorun-

⁷ Hasan Aytekin, 'Gelir Vergisi Kanunu'nda Ticari Kazancın Tespitinde Hasılatтан İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler' (2013) 162, Vergi Raporu 38, 40

⁸ Reklam faaliyetlerinin vergilendirilmesinin yerel yönetimlere bırakılması gerektiği konusunda olan görüş sahipleri aynı zamanda bir işletme gideri olması nedeniyle ayrı vergilenmemesi gerektiğini, reklamdaki bir vergi alınacaksa ayrı bir vergi olarak ihdas edilmesi gerektiğini ve son olarak da reklam giderlerinin özel bir işletme vergisine tabi tutulabileceğini veya belli oranlarda gelir veya kurumlar vergisi konusuna alınabileceğini ifade etmektedirler. Nevzat Saygılıoğlu, 'Reklam Harcamaları ve Vergileme Biçimi', (1982) 12, Vergi Dünyası, aktaran, Çağrı Bayer, 'İlan ve Reklam Vergisi ve Vakıf Üniversitelerinin Bu Vergi Karşısındaki Durumu' (2019) 2(1), Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 47, 49

⁹ Hakan Hotunluoğlu, Maliye Politikası Refah Arayışından Antikırılğan Geleceğe (Ekin Kitabevi 2025) 28

luluğu ortaya çıkar¹⁰. Bu husus kamu maliyesi dışında hukuk biliminde de kamu menfaatinin aksine sonuç doğurduğundan vergileme yapılmasının meşru alt yapısını oluşturur. Böylece vergilendirme nedeniyle birlikte amacı da belirir. İlan ve reklam vergisinin de başlangıç kısmının esas buraya dayanır. Buradaki olumsuz dışsallık ise yaratılan “tabela kirliliği”dir. Böylece bir bölgede/kentte bulunan tabela sayısının nispeten azaltılması amacıyla bir yandan negatif dışsallık engellenmiş bir yandan da belediyelere gelir sağlanmış olunmaktadır¹¹. İRV’nin bu özelliği onu bir tür Pigouvian vergiler sınıfında sayılmasına neden olmaktadır¹².

Diğer yandan ifade edilmesi gereken bir diğer husus ise İRV’nin bu amaçla geldiği dikkate alındığında hedefine ulaşip ulaşmadığıdır. Bir başka ifadeyle İRV reklam tabelalarının yarattığı görüntü kirliliğini azaltabilmekte midir? Türkiye’nin başkenti Ankara’da yer alan ve 7. Cadde olarak bilinen Aşkabat Caddesi üzerindeki reklam tabelaları üzerine 2021 yılında yapılan bir çalışmada söz konusu caddede bina cephelerinin ortalama üçte birinin reklam tabelaları ile kaplandığı tespit edilmiştir. Söz konusu çalışmada reklam yoğunluğunun en fazla olduğu binalarda bu oranın dörtte üçe kadar yükseldiği ve artık acil önlem alınması gereken bir konu olduğu vurgulanmıştır. Bahse konu çalışmada ayrıca binaların bir kısmında sabitlenmemiş ve genellikle kolayca sökülebilen ya da katlanabilen malzeme üzerine uygulanan marka ve logoların bulunduğu reklam uygulamalarının kayıt dışı olma ihtimali olduğu da belirtilmiştir¹³. Benzer çalışmalarda açık hava reklamları olarak kabul edilen reklam tabelalarının büyük bir bölümünün plastik türünden ve çevreye zarar verebilecek malzemelerden yapıldığı ifade edilmekte aynı zamanda bina cephelerinin orijinalliğini bozduğu da vurgulanmıştır¹⁴. Bu hususlar dikkate alındığında İRV’nin ne tabela kirliliğine engel olduğu ne de reklam tabelaları arasında bir ayırım gözettiği görülmektedir. Dolayısıyla Pigouvian karakterli görünen ama esas itibariyle bu karakteristik özellikten uzaklaşmış bir vergi olduğu ifade edilebilir. Sonuç itibariyle mali amaç dışında bugün için başka bir varlık nedeni olmadığı görüldüğünde aslın-

¹⁰ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya and Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi* (12nd edn, Ekin Kitabevi 2021), 31-32.

¹¹ Duru (n 4) 832

¹² Binhan Elif Yılmaz, *Maliye* (3rd edn, Der Yayınları 2018) 35

¹³ Seçil Toros, ‘Ankara’da Görüntü Kirliliği: Reklam Tabelaları Üzerine Bir Analiz’ (2021) 242, *Türkiye İletişim Araştırmaları Dergisi* 242, 256

¹⁴ Hüseyin Demir, ‘Açık Hava Reklamları: Kentsel Kimlik Mi Kentsel Kirlilik Mi?’ (2024) 1(36), *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 97, 102

da adı vergi olan ama vergi benzeri mali yükümlülük olan “resim” niteliğinde olduğu dahi ileri sürülebilir. Zira ilan ve reklam işleri yaparken prosedür gereği ödenmesi gereken bir mali yükümlülük görüntüsü dışında öne çıkan bir etkisi yoktur.

İLAN VE REKLAM VERGİSİNİN KONUSU VE KAPSAMI

BGK’nın 12. maddesi uyarınca belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam İRV’ye tabidir. İmar Kanunu¹⁵ uyarınca mücavir alanlar imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve mesuliyeti altına verilmiş olan alanlardır (m.5)¹⁶. Bu alanlar belediye sınırlarına komşu konumdadır ve turistik açıdan veya doğal güzellikleri ile ön plana çıktıklarından korunmaları gereken alanlardır. Mücavir alan olarak tespit edilen yerler belediyelerin kontrolünde olurlar¹⁷. Kanun kapsamında her türlü reklam ve ilan ifadesi yer aldığından öncelikle bu kavramların ne olduğundan kısaca bahsetmekte fayda vardır.

BGK’da ilan ve reklam kavramının tanımı ve herhangi bir yasal düzenlemeye gönderme yapılmamıştır. Ancak yasal tarifelerden verginin hangi hususlar üzerinden tahsil edileceği anlaşılabilmektedir. Bir başka ifadeyle tarifelerde verginin konusu somutlaşmakta, her türlü ilan ve reklamın verginin konusuna girdiği görülmekle birlikte sadece tarifede belirlenen işlemlerin aslında vergilendirilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır. O zaman aslında kanun koyucunun amacı her türlü ilan ve reklamdan ziyade tarifelerde yer verilen hususları vergilemektir.

Vergilerin sadece tarifelerde yer alan başlıklar üzerinden alınması günümüzde dijitalleşmenin ilerlemesi ve dolayısıyla reklam alanlarının

¹⁵ İmar Kanunu, Kanun No: 3194, Kabul Tarihi: 03.05.1985, RG 09.05.1985/18749

¹⁶ “Mücavir alan sınırı ise belediye sınırlarının dışında, imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve mesuliyeti adına verilmiş olan sınırdır. Belediye ya da il, ilçe ve köy sınırları birer idari sınırdırlar. Mücavir alan idari sınır değildir”. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, Sıkça Sorulan Sorular, ““Mücavir Alan Sınırı” ile “Belediye Sınırı” arasındaki fark nedir?”, <<https://csb.gov.tr/sss/mucavir-alan#:~:text=M%C3%BCcavir%20alan%20bir%20idari%20d%C3%BCzenleme,ad%C4%B1na%20yap%C4%B1lan%20bir%20yetki%20transferidir.>> erişim tarihi 08.07.2025

¹⁷ Daha fazla bilgi için Özge Boulanger, ‘Mücavir Alan Kavramı ve Köy Mücavir Alanlarının Anayasanın 127. Maddesine Uygunluk Sorunu’ (2023) 20(1), Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 77-112

çeşitlenmesiyle yetersiz görülmektedir¹⁸. Literatürde ifade edilen bu tespit On Birinci Kalkınma Planı çerçevesinde Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporunda da ifade edilmiştir. Söz konusu raporda “*ilan ve reklam vergisine ilişkin tarifenin günümüzdeki reklam unsurlarını (led ekran, totem vb.) kapsayacak şekilde revize edilmesi*” gerektiği vurgulanmıştır¹⁹. Dolayısıyla bu kavramın tanımının net olmaması önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kavram olarak ilan kelimesi isim olarak duyuru, açıkça bildirme, açıkça duyurma ile açıklanmaktadır. Duyuru ise herhangi bir olguyu, bir işi, bir durumu duyurmak için yayımlanan yazılı veya sözlü haber olarak ifade edilmiştir. İlan etmek, bir durumu yayım yoluyla duyurmak, bir durumu yaymak ve açıkça bildirmek anlamında kullanılmaktadır²⁰.

İlanın yapıldığı belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde olması kaydıyla nasıl ve nerelerde yapıldığının bir etkisi bulunmamaktadır. Örneğin duvarlara veya direklerle yapıştırılan bir ilan veya yayın organları aracılığıyla görsel biçimde yapılan ilan ile billboardlar gibi açık hava reklam alanlarında reklam verilmesi arasında fark yoktur. Belediyeler tarafından konulan ve izin verilen açık hava reklam materyalleri de verginin konusuna girmektedir. Açık hava reklam materyalleri hangi belediyenin yetki alanında ise o belediye tarafından vergilendirilmektedir. Öte yandan büyükşehir belediyeleri tarafından yürütülen kara, deniz, su ve demiryolu üzerinde işletilen toplu taşıma hizmetlerindeki açık hava reklamlarının akıbeti ise tartışmalıdır. 5216 Sayılı Kanun’un²¹ 7/f hükmünde bu yerlerin büyükşehirlere ait olduğu düzenleme altına alınmıştır. Ancak gelirler arasında sayılmamıştır²².

BGK’da ilan ve reklam kavramlarına yer verilmemesi kavramsal olarak ilan ve reklama giren hemen her hususun vergilendirilebileceği gibi bir kanaat oluşmasına neden olmaktadır. Bu da kimi görüşlerde ifade edildiği üzere²³ vergide yasallık ilkesine uygun değildir. Zira yasallık

¹⁸ Duru (n 4) 832

¹⁹ On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) (Yerel Yönetimler Ve Hizmet Kalitesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2018) 136 <<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/YerelYonetimlerOzellhtisasKomisyonuRaporu.pdf>> erişim tarihi 03.08.2025

²⁰ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <<https://sozluk.gov.tr/>>, erişim tarihi 08.07.2025

²¹ Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Kanun No: 5216, Kabul Tarihi: 10.07.2004, RG 23.07.2004/25531

²² Duru (n 4) 834

²³ Bayer (n 8) 51

ilkesi vergilemede belirliliğin olmasını da kapsar²⁴. Yasada bu konuda net bir tanımlama olmaması ilan ve reklamın hangi mecralarda gerçekleştirildiğinde vergileneceğini de yoruma açık hale getirmektedir. Bu durum hukuk devleti ilkesi açısından da kabul edilebilir değildir. İlerde de-taylıca ifade edileceği gibi örneğin gazete ve dergiler yanında internet ortamında verilen reklamların da bu verginin konusuna girdiği hususu problemlidir. Reklamlar neticede tüketicilere yönelik olduğu dikkate alındığında tanımlar için tüketici hukuku kapsamındaki düzenlemelere atıf yapılarak sorun azaltılabilir²⁵. Bahse konu kavramsal tanım eksikliği yeni ortaya çıkan mecraların, örneğin sosyal medya platformlarında yapılan sponsorlu paylaşımlar, influencer pazarlaması faaliyetleri, mobil uygulamalar içindeki reklamlar, artırılmış gerçeklik (AR) tabanlı reklamlar veya kamuya açık alanlardaki dijital ekranlarda dönen kısa süreli, dinamik reklamların akıbetinin nasıl olması gerektiği noktasında belirsizlik yaşanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla haklı olarak bazı görüş sahiplerine göre hem belediyelerin vergi gelirleri doğru tahmin edilememekte hem de mükellefler arasında eşitlik ilkesinin zedelenmesine neden olabilmektedir²⁶.

İLAN VE REKLAM VERGİSİNDE MÜKELLEF VE SORUMLU

BGK'nın 13. maddesi uyarınca İRV'nin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir. "Kendi adına yapan" ifadesi herhangi bir aracı kullanmaksızın kendi reklamını kendi imkanları ile yapan kişileri işaret etmektedir. Aynı kişiler reklamlarını aracı kullanarak yaptırsa da mükellef olmaya devam edecektir. Reklam ajansları, ilan işlerine aracılık edenler, tabela, broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar ve benzerlerinin hazırlanması ve satışı ile ilgili faaliyetlerde bulunan ticari işletmeler, kişiler açısından "yaptırdıkları"

²⁴ Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi (2nd edn, On İki Levha Yayıncılık 2008) 15

²⁵ Örneğin 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında yayımlanan Ticari Reklam ve Haksız Ticari Uygulamalar Yönetmeliği (RG 10.01.2015/29232), Reklam Kurulu Yönetmeliği (RG 03.07.2014/29049)

²⁶ Ertuğrul Akçaoğlu, 'İlan ve Reklam Vergisinde Yasal Eksiklikler, Tarh Zorlukları ve Çözüm Önerileri' (Kişisel Blog, 05.07.2025) <<https://www.akcaoglu.com/ilan-ve-reklam-vergisinde-yasal-eksiklikler-tarh-zorluklari-ve-cozum-onerileri/>> erişim tarihi 14.08.2025

aracılar olduğundan, onlara da bu işlemlerin yaptırılması sonucu değiştirmeyecek ve mükellef olarak kalınmaya devam edilecektir²⁷.

Diğer yandan yukarıda sayılan ilan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumlu tutulmuşlardır. Bu düzenleme daha az maliyetle daha hızlı bir tahsilat sağlaması açısından önemli görülmektedir²⁸. Mükellef ve vergi sorumlusu aynı anda aynı madde içinde düzenlenmiş ve her iki uygulamadan da yararlanılmasına olanak sağlanan bir düzenleme ihdas edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)²⁹ 11. maddesi uyarınca vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmayacaktır³⁰.

Öte yandan ilan ve reklam vergisinde vergi mükellefi ve vergi sorumlusunun aynı madde içinde ayrı ayrı belirtilmiş olması bazı görüş sahiplerine göre vergi hukukunda sorumluluk kurallarıyla örtüşmemektedir. Zira bu düzenleme sonucunda nihai olarak vergiyi taşıyanlar “yasal yükümlü” sayılırken, yasal yükümlü olması gerekenler ise “sorumlu” tutulmuştur. Bu durumda mükellef haklarının nasıl ve kim tarafından kullanılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Örneğin ikmalen bir tarhiyat işlemine dava açacak olan yükümlü olması gerekirken sorumlu tarafın-

²⁷ “...şirketiniz tarafından düzenlenen faturaların boş bulunan alanlarının ücret karşılığında reklam ajansına tahsis edilmesi halinde, bahse konu faturalarda yer alacak ilan ve reklamlara ait ilan ve reklam vergisinin mükellefi ilan ve reklamı yaptıranlar olup ilan ve reklam işlerini mutat meslek haline getiren reklam ajanslarının da vergi sorumlusu sıfatıyla vergiyi beyan edip ödemesi gerekmektedir.”, Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.06.2014 tarihli ve 1559 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37224>> erişim tarihi 04.10.2025

²⁸ Duru (n 4) 832

²⁹ Vergi Usul Kanunu, Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10703

³⁰ “..... Patent Fikri Hakları Danışmanlık Ticaret Ltd. Şti.'nin Tanıtım Ltd. Şti. ile 1 ay süreli reklam sözleşmesi yapılmak ve ücreti ödenmek suretiyle yapılan reklamın, ilan ve reklam vergisinin sorumlu sıfatıyla Reklam Şirketi tarafından ödenmesi gerekmektedir. Söz konusu ilan ve reklama ilişkin verginin beyan edilmemesi ve ödenmemesi durumunda ise tarhiyat vergi sorumlusu adına yapılmalıdır. Bu nedenle mükellef adına yapılan tarhiyatın Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri uyarınca düzeltilerek vergi sorumlusu adına yeniden cezalı tarhiyat yapılması gerekmektedir”, Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 27.09.2007 tarihli ve 84600 sayılı özelge, <<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/25006>> erişim tarihi 04.10.2025

dan kullanılabilir. Bu nedenle ilgili maddenin değiştirilmesi önerilmiş ve “*kendi ve başkaları adına ilan ve reklam yapanların, verginin yükümlüsü olduğu*” ifadesinin kullanılmasının daha yerinde olacağı vurgulanmıştır³¹. Buna paralel başka bir görüşe göre kısa süreli veya geçici mahiyetteki reklamlar için, reklam işini yapan şirket, bu beyanı atlar veya eksik beyanda bulunursa, idarenin vergi matrahını tespitinin zorlaşacağı ifade edilmiştir. Bu görüş sahiplerine göre bu durumda da sorumlunun beyan hatası veya kasıtlı eylemi, doğrudan mükellefe yansıyacak ve belediyenin mükellefi tespit ederek tarhiyat yapması gerekecektir ki bu süreci karmaşık ve maliyetli hale getirmektedir. Buna denetim yetersizliği ve idareler arası veri akışının sağlıklı olmaması da ilave edildiğinde, sorumluların beyan etmediği reklamlar için vergi tahsilatı yapılamayacağı vurgulanmıştır³².

Bu görüşlere tam olarak katılma imkânı bulamıyoruz. Şöyle ki mükellef haklarının kim tarafından kullanılacağına belirsiz olacağına dair tespit çok doğru görünmemektedir. VUK’un 8/4 hükmü uyarınca “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamil olacağından ikmalen tarhiyatlara karşı vergi sorumluları da kendileri adına idari işlemlere dava açabilir. Yine aynı Kanun’un 11. maddesi gereği de ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu haklarını kullanabilirler. Diğer yandan bir denetim süreci sonunda İRV’nin beyanının olmaması durumunda mükellefin tespit edilmesine gerek yoktur. Vergi sorumlusu konumundaki ilan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler hakkında tarh işlemi yapılabilir. VUK 11. Maddesi buna cevaz vermektedir. Hem vergi sorumlusu hem de mükellef hakkında işlem yapılabilir.

İLAN VE REKLAM VERGİSİNDE İSTİSNA VE MUAFİYETLER

Her vergide olduğu gibi İRV’de de istisna ve muafiyetler ayrıca düzenleme altına alınmıştır. Aşağıda incelendiği üzere İRV’den bağışık tutulan çok sayıda husus bulunmaktadır. İlan ve reklam vergisinin yasalaşma sürecinde istisna ve muafiyet kapsamının geniş tutulması bu nedenle eleştiri konusu olmuş³³, o dönem ilerleyen yıllarda KDV’nin yü-

³¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu and Nami Çağan, Vergi Hukuku (20th edn, Turhan Kitabevi 2011) 78

³² Akçaoğlu (n 26) 2

³³ Başkan: “Ne kaldı ki, hepsini muaf tuttuk, hangisinden vergi alacak? Televizyondan almıyor, gazeteden almıyor; ondan almıyor, ne kaldı geriye? Bir tellal kaldı, tellal çı-

rürlüğe gireceği, mükerrer vergilendirilmeye mahal verilmemesinin hedeflendiği ve sonuçta ticaret erbabınca yapılan ilan ve reklamların hedef alındığı³⁴ ifade edilmiştir. Anlaşılmaktadır ki KDV henüz yürürlüğe girmeden İRV üzerinde etkisini göstermeye başlamış ve vergi bağıışıklıklarının geniş tutulmasına neden olmuştur. BGK'nın 14. maddesi uyarınca aşağıda sayılan ilan ve reklamlardan vergi alınmamaktadır.

1. Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar

Türkiye Radyo Televizyon Kurumu (TRT) ilk olarak 359 Sayılı Kanun³⁵ ile kurulan, daha sonra günümüzde geçerliliği devam eden 2954 Sayılı Kanun³⁶ ile varlığını devam ettiren, kamu adına radyo ve televizyon yayınlarını gerçekleştirmek amacıyla kurulan kamu tüzel kişiliğine sahip bir kurumdur. 2954 Sayılı Kanun'un 26. maddesine göre söz konusu kurum görev ve yayın esaslarına uymak kaydıyla gerçek kişiler, kurumlar ve özel hukuk tüzel kişilerin de hazırlanan programlı veya programsız reklam kuşaklarını radyo ve televizyondan yayınlatabilmektedir.

BGK uyarınca TRT tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar İRV'den istisnadır. Bu istisnanın gerekçesi üç açıdan kendini hissettirmektedir. Birincisi yapılan ilan ve reklamın hangi yerel yönetim tarafından vergilenmesi gerektiği konusundaki tartışmaları ortadan kaldırmaktır. Zira aksi durumda “yetki” tartışmalarının geleceği de büyük

karsa, ondan alacak.”, Milli Güvenlik Konseyi, 1. Dönem 3. Cilt 53, Birleşim - Sayfa 311 <<https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane-tutanaklara-erisim>> erişim tarihi 10.08.2025

³⁴ MUHABERE YARBAY ALTAN ATEŞ (İhtisas Komisyonu Üyesi) — “Sayın Başkanım, bu İlan ve Reklam Vergisi maktu ve nispi tarife göre eskiden düzenlenmiştir. Hükümet tasarısında böyleydi. Ancak, nispi tarife, her türlü gazete, dergi ve broşürlerden bu verginin alınmasını, ayrıca yine tellaldan bu verginin alınmasını öngörüyor idi. Sayın Başkanım, ilende Katma Değer Vergisi gelecek, dolayısıyla gazeteler bu Katma Değer Vergisine tabi tutulacaktır. Bu nedenle biz İlan ve Reklam Vergisini sadece maktu tarife üzerinden ticaret erbabınca yapılan ilan ve reklamları nazarı itibara alarak düzenledik ve tarife de bu kapsam içerisinde kalmıştır: Nispi tarife tamamen çıkarılmıştır bu kanun dışına. Dolayısıyla, bu düzenleme ile Katma Değer Vergisi geldiğinde mükerrer verginin önüne geçilmiş olacaktır”. Milli Güvenlik Konseyi, 1. Dönem 3. Cilt 53, Birleşim - Sayfa 311, <<https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane-tutanaklara-erisim>> erişim tarihi 10.08.2025

³⁵ Türkiye Radyo - Televizyon Kurumu Kanunu, Kanun No:359, Kabul Tarihi: 21.01.1964, RG 29.01.1964/11596

³⁶ Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu, Kanun No:2954, Kabul Tarihi: 11.11.1983, RG 14.11.1983/18221 (2.mükerrer)

ihtimaldir. İkincisi ise bir devlet kurumu olan TRT’te ilan ve reklam vermenin cazibesini artırmaktır. Böylece kamusal fayda ayrıcalığına sahip gelir elde edilmiş olacaktır. Üçüncüsü ise yapılan ilan ve reklamın yerel olmaktan çıkıp, ulusal bir nitelik kazanmasıdır. İlan ve reklam genel nitelik kazanacağından artık yerel statüsünü kaybetmekte ve bu anlamda yerel vergi kapsamında kalması da anlamsızlaşmaktadır.

Eski yıllarda yapılan bu düzenleme Türkiye’de özel radyo ve televizyon yayıncılığının önünün açılması ile birlikte tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Zira bir devlet kurumu olan TRT kapsamındaki ilan ve reklamların vergilenmemesi söz konusuysa, özel radyo ve televizyonlarda verilen ilan ve reklamların vergilenmesi hem haksız rekabet yaratmakta hem de vergilendirmede eşitlik ilkesine temas etmektedir.

Diğer yandan literatürde de bu sorunlu kısım üzerine düşünceler bulunmaktadır. Kimi düşüncelere göre her ne kadar TRT kapsamındaki ilan ve reklamların vergiden istisna tutulması söz konusu ise de neticede İRV’nin kapsamında her türlü reklam ve ilan girmesi ancak yayınlanma suretiyle yapılan reklam ve ilanlardan bahsedilmemesi belirsizlik yaratmakta, vergide yasallık ilkesi gereği açık düzenleme olmadıkça bu verginin alınmasının mümkün olmadığı ileri sürülmektedir³⁷. Başka bir düşünceye göre günümüzde hızlı bir gelişme gösteren özel radyo ve televizyonlarda yapılan ilan ve reklamların da mutlaka İRV kapsamına alınmalıdır. Özellikle yerel düzeyde yayın yapan radyo ve televizyonların, yerel olarak vergilendirilmeleri gerekir³⁸.

Mevcut hüküm çerçevesinde “*Türkiye Radyo Televizyon Kurumu tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar*” vergiden bağışık tutulduğundan bu muafiyetin bu hali ile genişletilerek uygulanması kanaatimizce mümkün değildir. Burada vergi bağışıklığı verilen kurum doğrudan ifade edilerek bir muafiyet düzenlenmiştir. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesi, yasallık ilkesi, kıyas yasağı ilkesi bunun geniş yorumlanmasına olanak vermemektedir. Öte yandan özel radyo ve televizyonların yaygınlaştığı hatta TRT’den fazla izlenebilir olma ihtimali dikkate alındığında bu muafiyetin yeniden değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır.

³⁷ Duru (n 4) 833

³⁸ Mustafa Şener, ‘Türkiye’de Belediyelerin Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri’, (1998) 5(5), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 7, 19.

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

İşletmeler açısından ilan ve reklam amaçlı kullanılan önemli araçlardan biri basılı yayın organlarıdır. Gazete, dergi ve kitaplar en yaygın kullanılan medya araçları olarak sıkça ilan ve reklam almaktadırlar. İRV prensip itibarıyla “her türlü ilan ve reklamı” hedef almasına karşın, kanun koyucu basılı yayın organlarını istisna kapsamına almıştır.

Diğer yandan istisna düzenlemesinde “her türlü” diye başlayan kavram geleneksel basılı haldeki gazete, dergi ve kitapların ulusal ve yerel bazda fark etmeksizin aynı değerlendirilmesi gerektiğini işaret etmektedir. Öte yandan ise elektronik ortamdaki gazete, dergi ve kitapların durumunun nasıl değerlendirilmesi gerektiği akıllara takılmaktadır. Zira sayılan yayın organlarının büyük kısmı artık internetten okuyucularına ulaşmaktadır. Bu durumda literatürde daha önce de vurgulandığı üzere³⁹ lafzi yorum yöntemi çerçevesinde “her türlü” ifadesi internet ortamında yayınlananları da kapsam dahiline sokmakta ve ayırma imkânı vermemektedir. Dolayısıyla mevcut durum kanunilik ilkesi dikkate alındığında ayırım yapılmasına izin vermeyeceğinden kanuni değişiklik yapılmadığı sürece aksini düşünmek mümkün değildir. Bu bağlamda elektronik ortamdaki gazete, dergi ve kitaplar da istisna kapsamındadır.

Gazete, dergi ve kitapların yayımı aşamasında zaman zaman birlikte verilen ürün tanıtımları, insert adı verilen reklam araçları gibi ekler de olabilmektedir. Buralarda verilen ilan ve reklamların durumu ile ilgili yargı kararlarına bakıldığında tenzilatlı satışları anlatan yazılarda bulunan ilan ve reklamlar⁴⁰ ile gazete ile birlikte dağıtılan ürünlerin tanıtımına ilişkin ilan ve reklamların⁴¹, ayrıca insert olarak kabul edilen reklamların⁴² da vergiden istisna olduğuna dair içtihatlar bulunmaktadır. Danıştay’ın bakış açısının gazete, dergi ve kitapların ekleri konumundaki yayınların da vergiden istisna tutulması gerektiği yönünde olduğu görülmektedir.

³⁹ Güray Öğredik, ‘İnternet Ortamındaki Reklam ve Tanıtım Amaçlı İlanlar ile Web Sitelerine İlan ve Reklam Vergisi Açısından Bakış’, (2006) 29, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi 58, 60-61.

⁴⁰ Danıştay 9 D, 786/404, 11.02.1987. Bayer (n 8) 54

⁴¹ Danıştay 9 D, 1032/5048, 24.11.1993. Bayer (n 8) 54

⁴² Danıştay 9 D, 4037/1608, 15.05.1995. Bayer (n 8) 54

3. Gerçek kişilerin ikametgahlarının iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhalar

Gerçek kişiler ikamet ettikleri meskenlerin giriş bölümlerine kişisel olarak isimleri başta olmak üzere kimlik bilgilerini yazabilmektedirler. Bu bilgi tebligat işlemleri başta olmak üzere bilinirlik ve erişebilirlik açısından bir gereklilik ve zorunluluktur. Kanun koyucu bir “ilan” olarak kabul ettiği bu durumu kamu yararı kapsamında vergiden istisna etmeyi tercih etmiştir. Düzenlemede sadece “gerçek kişiler”den bahsedildiği için tüzel kişilerin bu kapsamda olmadığı açıktır. Örneğin bir dernek, vakıf veya şirket isimlerindeki bilgiler vergiden istisna değildir.

Uygulamada iki husus akla takılmaktadır. Gerçek kişiler kişisel bilgilerinin ötesinde ticari ya da mesleki faaliyetlerini ilan edecek şekilde bir bilgiye yer verirse ilan ve reklam vergisine tabi olup olmayacağı yoruma açıktır. Bazı görüşlere göre kişilerin kimlik bilgileri yanında ticari şirketlerinin ya da işletmelerinin adı yazılıysa vergi istisnasından yararlanması mümkün olmayacaktır. Ancak levhada ismi yanında sadece kişisel/mesleki unvanı (dr., prof., av. vb kısaltmalar) varsa vergi istisnası bozulmayacaktır⁴³. Diğer yandan levhada ismi yanında sadece kişisel/mesleki unvanı bulunan kişilerin kimliklerini gösteren levhaların alanı 1/2 metrekaresi aşarsa İRV ödemeleri gerekecektir⁴⁴.

Yasalaşma sürecinde 2464 Sayılı Kanun’un 14/3 bendinde düzenlenen bu istisna, 14/5 bendinde belirlenen düzenleme ile karşılaştırılarak eleştiri konusu yapılmıştır. İlgili Kanun’un yasalaşma sürecinde beşinci bent varken 3. bende gerek olmadığı, gerçek kişilerin iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhaların zaten bu ölçüyü aşmayacağı⁴⁵ ve sonuçta beyhude bir düzenleme olduğu vurgulanmıştır. Bu

⁴³ M. Cengiz Ünlü and Mehmet Korkusuz, Açıklamalı-Uygulamalı Belediye Gelirleri Kanunu, (Seçkin Yayınevi 1996) 44’den aktaran, Bayer (n 8) 52

⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.08.2016 tarihli ve 118928 sayılı özelge, <<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37210>> erişim tarihi 08.10.2025

⁴⁵ “BAŞKAN — Şimdi efendim, mesela bu 14 ncü maddenin 3 ncü ve 5 nci fıkrasını okuyacağım. 3 ncü fıkra : «Gerçek kişilerin ikametgâhlarının iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhalar.» Hani, ismini yazar da, onları kaldırmışsınız; halbuki 5 nci fıkrasında da; «Gerçek veya tüzelkişilere ait işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı ½ metrekaresi aşmayan ışiksiz levhalar» deniyor. Zaten onun içine giriyor o. Bir insanın kapısındaki isim levhası yarım metrekareden büyük olur mu?”, Milli Güvenlik Konseyi, 1. Dö-

eleştiriyeye karşı büyük ölçülü tabelalarla da karşılaşıldığı ifade edilmiş ve bu gerekçe ile ayrıca yazılma ihtiyacı duyulduğu⁴⁶ vurgulanmıştır.

Uygulamada Gelir İdaresi eczane vitrinlerine asılan ürün tanıtımı içermeyen, kamuoyunu bilgilendirme amacı taşıyan ilanlardan ve Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Yönetmelik gereğince eczanelerin dış cephesine zorunlu olarak asılan "E" logolu ışıklı levhalardan İRV alınmaması gerektiği⁴⁷ yönünde yönlendirme yaparken, pano ya da levha olmaksızın, tuğla, seramik, dekoratif süslemeler, beton üzerine kabartmalar, fayans vb. kullanılarak işletme isimlerinin yazılmasının İRV'ye tabi olduğu⁴⁸ yönünde görüşler vermiştir.

Konu ile ilgili yargı kararlarına bakıldığında ise Danıştay bir işletmenin önünde bayrak direğinde asılı duran işletme amblemini taşımayan yazısız renkli filama⁴⁹ ile bir fabrikanın önünde bayrak direğinde asılı duran işletme amblemini taşıyan filamanın⁵⁰ vergiye tabi tutulması gerektiğine yönelik içtihat oluşturmuştur.

4. Ambalajlar üzerinde bulunan ve ambalaj muhtevassından olan prospektüs ve tarifnameler

Gıda, elektronik, otomotiv, kimya vb. pek çok sektörde ürünler ambalajlanmakta ve tüketime o şekilde sunulmaktadır. Doğal olarak bu ambalajların üzerinde işletmelerin isimleri, markaları ve/veya alameti farikalarını gösteren işaretlere/ logolara yer verilmektedir⁵¹. Kullanma

nem 3. Cilt 53. Birleşim - Sayfa 312 <<https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane-tutanaklara-erisim>> erişim tarihi 10.08.2025

⁴⁶ “KURMAY ALBAY CUMHUR EVCİL (ihtisas Komisyonu Başkanı) — Olabilir Sayın Başkanım; büyük böyle köşkleri, evleri olanlar oralara büyük yazılar yazabiliyorlar. Olabilir ihtimaliyle arz ettik”, Milli Güvenlik Konseyi, 1. Dönem 3. Cilt 53. Birleşim - Sayfa 312 <<https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane-tutanaklara-erisim>> erişim tarihi 10.08.2025

⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 14.09.2015 tarihli ve 80960 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37226>> erişim tarihi 04.10.2025

⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 14.06.2021 tarihli ve 194895 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37204>> erişim tarihi 08.10.2025

⁴⁹ Danıştay 9 D, 403/323, 04.04.1989. Bayer (n 8) 55

⁵⁰ Danıştay 9 D, 1706/725, 10.03.1987. Bayer (n 8) 55

⁵¹ “Üzerinde yükümlü firmanın isim ve amblemi bulunan ve ücret karşılığı satılan kibritle ilan ve reklam vergisine tabi değildir”, Danıştay 9 D, 3062/2011, 26.04.1994. Bayer (n 8) 55

kılavuzu, tarifname gibi açıklayıcı belgelerde de bilgiler bulunabilmektedir⁵². Alınan ürünün üzerinde bulunan bu bilgiler aynı zamanda bir gereklilik ve zorunluluktur. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun⁵³ (TKHK) üreticiyi tüketiciye sunulmuş olan mal ya da bu malların hammaddelerini yahut ara mallarını üretenler ile mal üzerine markasını, unvanını veya herhangi bir ayırt edici işaretini koyarak kendisini üretici olarak gösteren gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlamıştır (m.3/1-n).

Ambalaj sadece paketlenme amaçlı kullanılmaz aynı zamanda tüketicinin bilgilendirilmesi amacını da taşır⁵⁴. Zira tüketici aldığı ürüne ilişkin bilgileri görmek isteyecektir. Aynı zamanda tüketici olarak da haklıdır. Bunun yanında ürünün muhteviyatına da yer verilir. Tüm bu zorunluluklar yanında yapılan işlemler ilan ve reklam vergisi konusuna girmesine rağmen vergiden istisna tutulmuştur. Diğer yandan bu istisnanın uygulanabilmesi için ambalajlanan ürünün doğrudan işletmenin faaliyeti ile ilgili olması ve ilgili ürün ambalajında söz konusu bilgilerin yer alması gerekmektedir⁵⁵.

Gelir İdaresi görüşlerine bakıldığında banka müşterilerinin kullanmış olduğu yazar kasa fişlerinin arkasında banka logosu bulunmasının ilan ve reklam vergisine tabi olduğu⁵⁶, firmaların ilan ve reklam amacıyla dağıttığı eşantıyon ürünlerin (çakmak, kalem, defter vb.) üzerindeki reklamların belirtilen broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya "benzerlerinin" kapsamında değerlendirilerek bu ürünler-

⁵² “İşletmelerin işgal ve imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde olan prospektüs ve tarifnamelerden ilan ve reklam vergisi alınmaz”, Danıştay 9 D, 208/1818, 28.05.1997. Bayer (n 8) 55

⁵³ Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Kanun No: 6502, Kabul Tarihi: 07.11.2013, RG 28.11.2013/28835

⁵⁴ TKHK, Fiyat etiketi, madde 54/1: “Perakende satışa arz edilen malların veya ambalajlarının yahut kaplarının üzerine kolaylıkla görülebilir ve okunabilir şekilde tüketicinin ödeyeceği tüm vergiler dâhil satış fiyatı ve birim fiyatını gösteren, üretim yeri ve ayırtıcı özelliklerini içeren etiket konulması; etiket konulması mümkün olmayan hâllerde aynı bilgileri kapsayan listelerin görülebilecek şekilde uygun yerlere asılması zorunludur. Hizmetlerin tarife ve fiyatlarını gösteren listeler de bu madde hükmüne göre düzenlenerek asılır”.

⁵⁵ Bayer (n 8) 53

⁵⁶ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 17.11.2006 tarihli ve 90306 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37223>> erişim tarihi 04.10.2025

den ilan ve reklam vergisi alınmasının uygun olduğu⁵⁷ ve firmalar tarafından dağıtılan kitapçık şeklinde çift taraflı ve birden fazla sayfası bulunan broşür veya benzerlerinin adet üzerinden ilan ve reklam vergisine tabi tutulması⁵⁸ gerektiği yönünde örnekler vardır. Ayrıca İdare başka bir görüşünde bir markette satılan ürünlerin ambalajlarında yer alan bilgiler nedeniyle ilan ve reklam vergisi ödenmezken, işyerlerinde satılan ürünlerin taşınması amacıyla kullanılan, üzerinde işyerine ait logo veya market ismi yazan poşetlerin kanun kapsamında sayılanlar arasında olmamasından dolayı ilan ve reklam vergisine tabi tutulmaması⁵⁹ gerektiği ifade edilmiştir.

Danıştay ise paketleme için bir mağazada satılan naylon poşetler üzerindeki yazılı işletme adının ve tanıtıcı işaretlerin ilan ve reklam vergisine tabi olması⁶⁰ gerektiğine hükmetmiştir. Başka bir içtihadında ise şirketin pazarladığı malların fiyatlarını gösteren yayınlar, katalog olarak kabul edilerek vergiye tabi olduğu⁶¹ yönünde karar alınmıştır. Danıştay farklı kararlarında, tenzilatlı satışlara yönelik vitrin camlarına yazılan ilanların⁶², bankamatik yanında duran ve banka müşterilerinin bankamatiği nasıl kullanacaklarına dair bilgileri içeren broşürün⁶³, taşımacıların uluslararası taşımalarda araç karoserlerinin üzerine yazdırmak zorunda oldukları ticaret unvanlarının⁶⁴ vergiden istisna olduğuna yönelik içtihat oluşturmuştur.

⁵⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.11.2017 tarihli ve 182004 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37228>> erişim tarihi 08.10.2025

⁵⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.08.2020 tarihli ve 227045 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37227>> erişim tarihi: 08.10.2025

⁵⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.08.2020 tarihli ve 227045 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37227>> erişim tarihi 08.10.2025

⁶⁰ Danıştay 9 D, 669/649, 23.02.1988. Bayer (n 8) 55

⁶¹ Danıştay 9 D, 2336/198, 16.01.1997. Bayer (n 8) 55

⁶² Danıştay 9 D, 1196/652, 23.02.1988. Bayer (n 8) 55

⁶³ Danıştay 9 D, 351/3352, 13.09.1994. Bayer (n 8) 55

⁶⁴ Danıştay 9 D, 1517/5139, 16.12.1993. Bayer (n 8) 54

5. Gerçek veya tüzel kişilere ait işyerlerinin içinde veya dışında bulunan ve alanı 1/2 metrekaresi aşmayan ışıksız levhalar

İlan ve reklam yapmanın en yaygın ve geleneksel yolu olan işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren levhalardır. Esas itibarıyla bu levhalar İRV'nin kapsamına girmekle beraber alan hesabı dikkate alınarak kanun koyucu tarafından vergiden istisna tutulmuştur. Burada belirlenen yarım metre kare ister istemez akla nasıl denetleneceği hususunu getirmektedir. Zira ilan ve reklam amaçlı tabelaların tamamının ölçülmesi zorunluluğu anlamına gelir ki bu yerel yönetim açısından gerçekten de ciddi bir iş yükü oluşturabilir. Bu husus ilgili Kanun'un yasalaşma sürecinde de tartışılmıştır. Kanunen belirlenen “yarım metrekaresi” ölçüsünün belediye çalışanlarına bir iş yükü getireceği ve bunun uygulamasının zor olacağı⁶⁵ ifade edilmiş, o dönem Ankara Belediyesi Temsilcisi uygulamanın mümkün olduğunu ve öteden beri ilan ve reklam resmi dolayısıyla bu işlemi yapabildiklerini⁶⁶ ifade etmiştir. İlan ve reklam amaçlı tabela hazırlayan işletmeler işlem yaparken vergisel sorumluluklarını yerine getireceklerinden (BGK, m.13/2), tabela büyüklüklerini beyannamele bildirmekle yükümlüdür. Diğer yandan fatura vb. belge düzenlediklerinde de tabelaların büyüklüklerine yer verilmesi mümkündür. Ancak bu işletmeler kullanmadan gerçek veya tüzel kişiler tarafından bizzat hazırlanan tabelaların denetlenmesi gerektiği açıktır.

⁶⁵ “BAŞKAN — Belediyenin memuru elinde cetvelle dolaşıp duracak, acaba yarım metrekaresi midir, yoksa yarım metrekaresi 30 santim geçti mi diye, merdiven getirecek üzerine çıkıp ölçecek 'bu levhaları. Bunlar kabili tatbik olan şeyler değil”, Milli Güvenlik Konseyi, 1. Dönem 3. Cilt 53. Birleşim - Sayfa 312 <<https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane-tutanaklara-erisim>> erişim tarihi 10.08.2025

⁶⁶ “BİLGİN SOYER (İhtisas Komisyonu Üyesi - Ankara Belediyesi Temsilcisi) — Sayın Başkanım, tatbikatta ölçüm zor bir iş değil. Biz İlan ve Levha Resmi varken, bu ölçme yoluna gidiyor idik. Burada mükerrer bir vergi olmaması için yarım metrekaresi kadar olan ışıksız levhaları, zaten ticari unvanını göstermek için Komisyon zorunlu kılıyor ve bu levhayı asmak zorundadır efendim. Yani kendi işyerinin hüviyetini belirtmek için asmak zorundadır ve bu yüzden reklama sokulmadı. Yani, yarım metrekareden büyük olanlar, ışıklı olsun olmasın, Levha Resmine tabi olacak”, Milli Güvenlik Konseyi, 1. Dönem 3. Cilt 53. Birleşim - Sayfa 312 <<https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane-tutanaklara-erisim>> erişim tarihi 10.08.2025

İş yeri açmaları belediyelerin iznine tabi olmayanlar da dahil olmak üzere⁶⁷ gerçek veya tüzel kişilerden herhangi bir ilan ve reklam yapmayan, herhangi bir levha, tabela vb. asmamış olanlar ile iş yerlerinin içine veya dışına ½ metrekaresi aşmayan ve iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ışıksız levhaları asanların ilan ve reklam vergisi mükellefiyeti bulunmadığından, bu kişilerin ilan ve reklam vergisi beyannamesi vermesine gerek bulunmamaktadır⁶⁸.

Yüzölçümü hesaplanırken uygulamada ışıksız levhaların birden fazla olması halinde, bir tanesinin ½ metrekaresinden ilan ve reklam vergisinin alınmamakta, ancak alanı 1/2 metrekaresi aşan levhalarda aşan kısım ile diğerleri üzerinden ayrı ayrı ölçülüp ilan ve reklam vergisinin alınmaktadır⁶⁹.

6. Kamu kurumları, yerel yönetimler ile PTT ve TCDD tarafından yapılan ilan ve reklamlar

İstisnalardan biri de genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların kuracakları birlikler ile Posta-Telgraf-Telefon (PTT) ve T.C. Devlet Demiryolları (TCDD) İşletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamlara yöneliktir. Kanun koyucu iktisadi ve sosyal nedenlerle kamu kurumlarının, yerel yönetimlerin İRV'den istisna olmasını sağlamıştır. Diğer yandan bunlar tarafından kurulacak birlikler de (örneğin belediye ya da köy birliği gibi) vergiden istisna edilmiştir. Öte yandan düzenleme kapsamında özel olarak belirtilen PTT⁷⁰ ve TCDD İşletmeleri tarafından yapılacak ilan ve reklamlar da vergiden bağışık tutulmuştur⁷¹. Gelir İdaresi özelgelerinde üniversiteye

⁶⁷ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 20.12.2006 tarihli ve 99506 sayılı özelgesi, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37221>> erişim tarihi 04.10.2025

⁶⁸ 14.12.2006 tarihli ve BGK-2/2006-1 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Sirküleri/2, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/sirkuler/1083>> erişim tarihi 04.10.2025

⁶⁹ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 22.3.2007 tarihli ve 25762 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37220>> erişim tarihi 04.10.2025

⁷⁰ "PTT'nin kendi adına ya da başkaları için yapacağı ilan ve reklamlar ilan ve reklam vergisine tabi değildir" Danıştay 9 D, 140/5, 15.01.1993. Bayer (n 8) 54

⁷¹ "Diğer taraftan, 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun 4000 sayılı Kanunla Değişik Geçici 3 üncü maddesinde ise, "406 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda Türkiye Cumhuriyeti Posta, Telgraf ve Telefon İşletmesi Genel Müdürlüğüne yapılan atıflar, hizmet alanları itibarıyla Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi veya Türkiye Cumhuriyeti Posta İşletmesi Genel Müdürlüğüne (P.İ.) yapılmış sayılır." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, Anonim Şirketince yapılacak her türlü ilan ve

bağlı meslek yüksek okulu tarafından verilen ilan ve reklamlar⁷² ile Millî Eğitim Bakanlığına olan okulun uygulama otelinin yapmış olduğu ilan ve reklamların⁷³ İRV'ye tabi olmadığı yönünde görüş verilmiştir. Diğer yandan Üniversite'ye bağlı döner sermaye kapsamındaki faaliyetler⁷⁴ ile PTT dışındaki iletişim ve kargo firmaları tarafından yapılan ilan ve reklamların İRV'ye tabi⁷⁵ olduğu ifade edilmiştir.

7. Siyasi partilerin siyasi faaliyet sınırları içinde yapacakları ilan ve reklamlar

Siyasi Partiler Kanunu⁷⁶ uyarınca kurulan siyasi partiler siyasi faaliyet sınırları kapsamında yaptıkları ilan ve reklamlar nedeniyle İRV'den muaf tutulmuşlardır. İlgili Kanun gereği tüzel kişiliğe sahip olan siyasi partiler faaliyetleri sırasında topluma ve kamuoyuna yönelik birçok kez ilanlar vermektedirler. Bu düzenleme ile İRV'nin dışında kalmışlardır⁷⁷.

8. Ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak üzere hazırlanan belirli ilan ve reklamlar

İstisna tutulan ilan ve reklam gruplarından biri de ülke ürünlerinin ve turizminin reklamına yönelik olan bazı ilan ve reklamlardır. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve Posta-Telgraf-Telefon ve T.C. Devlet Demiryolları İşletmeleri yanında, kooperatifler ve kamu kurumu niteli-

reklamların ilan ve reklam vergisinden istisna tutulması gerekmektedir". Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 13.03.2009 tarihli ve 28424 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37217>> erişim tarihi 04.10.2025

⁷² 17.08.2012 tarihli ve 2645 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/436/ozelge/27650>> erişim tarihi: 04.10.2025

⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı, 07.09.2011 tarihli ve 1783—72 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37216>> erişim tarihi: 04.10.2025

⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.05.2016 tarihli ve 137 sayılı özelge, <<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37212>> erişim tarihi 08.10.2025

⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.05.2016 tarihli ve 156 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37211>> erişim tarihi 04.10.2025

⁷⁶ Siyasi Partiler Kanunu, Kanun No: 2820, Kabul Tarihi: 22.04.1983, RG 24.04.1983/18027

⁷⁷ Örneğin Danıştay 9 D, 3118/8, 07.01.1997.. Bayer (n 8) 54

ğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerle, aynı kuruluşlar tarafından Türkiye'deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerinin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini ihtiva etmek üzere yayınlanacak kitap, broşür, katalog ve dergilerde hazırlanan ilan ve reklamlar İRV'den istisna tutulmuştur⁷⁸. Söz konusu sayılan kurum ve kuruluşların ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmadıkları ilan ve reklamlar ise vergiye tabi tutulmaktadır⁷⁹.

9. Umumi mahallere reklam amacı ile konulacak sıra, bank ve benzeri gereçler üzerindeki ilan ve reklamlar

İRV'den istisna tutulan bir başka konu umumi mahallere reklam amacı ile konulacak sıra, bank ve benzeri gereçler üzerindeki ilan ve reklamlardır. Belediyelerin park, bahçe, meydan gibi kamuya açık genel alanlarında yer alan sıra, bank ve benzeri gereçler üzerindeki ilan ve reklamda vergiden bağışık tutulmuştur.

10. Sinema ve tiyatrolara ilişkin ilan ve reklamlar

Sanatsal faaliyetler arasında yer alan sinema ve tiyatro işletmeleri faaliyetlerini sıkça ilan ve reklam yaparak duyurmaktadırlar. Hatta ilan ve reklamlar sinema ve tiyatroların vazgeçemeyecekleri araçlardandır. Oyun ve filmlerin duyuruları ancak bu araçlar aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. BGK'nın madde 14/10 hükmü uyarınca sinema ve tiyatrola-

⁷⁸ Danıştay 9 D, 2674/1873, 18.09.1994. Kooperatif birliğinin deposunda asılan levhanın vergiden istisna olduğu hakkında Danıştay 9 D, 3856/2720, 12.10.1987. Bayer (n 8) 54

⁷⁹ "...kooperatifler tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamak üzere hazırlanan levha ve afişlerden ilan ve reklam vergisi alınmayacağı hükmüne bağlanmış olup, tarım satış kooperatif birliklerine ait tesislerin isimlerinin yazılı olduğu levhalardan ilan ve reklam vergisi alınmayacağına dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir. ...yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, tarım satış kooperatif birliklerinin ve birliğe bağlı kooperatiflere ait tesislerin isimlerinin yazılı olduğu levhaların 1163 sayılı Kanunun 93 üncü maddesine ve 4572 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (d) fıkrasına göre ilan ve reklam vergisinden muaf tutulması mümkün bulunmamaktadır" Gelir İdaresi Başkanlığı, Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.01.2019 tarihli ve 2075 sayılı özelge, <<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37205>> erişim tarihi 08.10.2025

rın kendi programlarına ilişkin olarak gösterinin yapıldığı binanın içinde ve dış yüzünde yaptıkları ilan ve reklamlar vergiden istisnadır.

İstisna hükmü lafzından istisnadan yararlanabilmek için söz konusu kuruluşların yaptıkları ilan ve reklamların (1) kendi programlarına ilişkin olması ve (2) gösterinin yapıldığı binanın içinde ve dış yüzünde olması zorunludur. O zaman ilan ve reklam gösterinin yapıldığı “bina” dışında gerçekleşiyorsa bu vergi istisnasından yararlanması da mümkün olmaz. Bu anlamda bir sinema işletmesinin sinema salonu giriş kısımlarına koyduğu ilan ve reklam vergiden istisna iken, aynı sinema işletmesinin tanıtım amaçlı olarak billboardlarda yaptığı ilan ve reklamların vergiden istisna olması söz konusu değildir. Bu durum aynı zamanda sinema ve tiyatroların muafiyet kapsamında olmadığını bazı açılardan istisna tutulduğunu göstermektedir. Farklı bir ifadeyle kanun koyucunun sadece “bina” kapsamında bağışıklık hususunda takdir hakkını kullanmak istediği ve daraltıcı bir vergi bağışıklığı ihdas ettiği görülmektedir. Oysa Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan sosyal devlet ilkesi ile 64. maddesinde yer alan sanatsal faaliyetlerin desteklenmesi ilkesi bağlamında sinema ve tiyatro işletmelerinin yaptıkları her türlü ilan ve reklamların vergi dışında tutulmasının daha doğru olacağını ifade etmek gerekir.

11. Türkiye’de gerçekleştirilen fuarların düzenlendiği iç alanlarda yapılan ilan ve reklamlar

Stantlar kurulması yoluyla, ticarete konu mal ve hizmetlerin, bunlar ile ilgili teknolojik gelişme, bilgi ve yeniliklerin tanıtımını ve aktarımını amaçlayan, ziyaretçi ve katılımcı arasında bilgi alışverişi, iş birliği, pazar büyütme ve geleceğe yönelik ticari ilişkilerin kurulması ve geliştirilmesi için belirli alanlarda düzenlenen bir etkinlik türü⁸⁰ olan fuarlarda, katılan işletmeler tarafından ilan ve reklamlar verilmektedir. Bunlar da fuar alanlarının iç mekanlarında olduğu sürece İRV’den istisna tutulmuştur.

⁸⁰ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Fuarlar Müdürlüğü, Yurt İçinde Fuar Düzenlenmesine Dair Usul ve Esaslar, m.4/1-e <<https://www.tobb.org.tr/FuarlarMudurlugu/Sayfalar/FormlarDokumanlar.php>> erişim tarihi 20.09.2025

İLAN VE REKLAM VERGİSİNDE TARİFE VE ORAN

BGK'nın "Vergi ve Harç Tarifelerinin Tespiti" başlıklı 96. maddesi uyarınca belediye vergileri ve harçları için Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Düzenlemeye göre Cumhurbaşkanı, ilgili Kanunda en az ve en çok miktarları gösterilen vergi ve harçların tarifelerini belediye grupları itibarıyla tayin ve tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Diğer yandan aynı Kanun'un 15, 21/3, 56, 60. maddelerinde yer alan düzenlemeler gereği İRV, eğlence vergisi (Biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinden), tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı ile Kanun'un 84. maddesi kapsamındaki çeşitli harçlarda kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak ilgili belediye meclislerinin önerisi üzerine Cumhurbaşkanınca tespit edilebilir. Tespit edilen bu tutarlar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır⁸¹. Bu şekilde hesaplanan miktar ve tutarların, virgülden sonraki iki hanesi dikkate alınarak uygulanır. Söz konusu miktar ve tutarlar, ilgili tarifeler için belirlenen en çok tutarı aşamaz. Bu uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Cumhurbaşkanı bu Kanunda yer alan maktu vergi ve harçların en az ve en çok miktarını belirleyen hadleri birlikte veya ayrı ayrı yahut her vergi ve harçla ilgili tarifelerde yer alan en az ve en çok hadleri birlikte veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya ve Kanunda yazılı hadlerden az ve bu hadlerin on katından çok olmamak üzere yeni hadler tespit etmeye ve 21 inci maddede yazılı Eğlence Vergisi nispetlerini birlikte veya ayrı ayrı bir katına kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir. BGK'nın 15. maddesi uyarınca İRV aşağıdaki tarifeye göre alınır.

⁸¹ Bu düzenlemenin yapıldığı 6527 Sayılı Kanun'un 6.maddesiyle eklenen geçici madde Geçici Madde 7 uyarınca, "2013 yılında uygulanmak üzere belediye meclislerince belirlenmiş olan; bu Kanunun 15 inci maddesinde, 21 inci maddesinin birinci fıkrasının (III) numaralı bendinde, 56 ncı maddesinde, 60 ıncı maddesinde ve 84 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yer alan maktu vergi ve harç tarifeleri, Kanunun 96 ncı maddesinin (A) fıkrasının ikinci paragrafı gereğince Cumhurbaşkanınca tespit edilecek karar yürürlüğe girinceye kadar uygulanmaya devam edilir". Duru (n 4) 841.

İLAN VE REKLAM VERGİSİ TARİFESİ (2025)

Verginin Konusu	En Az Vergi (TL)	En Çok Vergi (TL)	Hesaplama Birimi
1. Dükkân, ticari ve sınai müesseseler ile serbest meslek erbabının kullandığı sabit levhalar	20	100	Metrekare (Yıllık)
2. Motorlu taşıt araçları üzerine konulan ilan ve reklamlar	8	40	Metrekare (Yıllık)
3. Cadde, sokak, yaya kaldırımları ve binalara asılan geçici ilanlar	2	10	Metrekare (Haftalık)
4. Işıklı veya projeksiyonlu ilan ve reklamlar	30	150	Metrekare (Yıllık)
5. Broşür, katalog, takvim ve benzeri dağıtılan ilanlar	0,01	0,25	Her bir adet
6. Yapıştırılan çeşitli afişler ve benzerleri	0,02	0,5	Her bir metrekare

Vergi tarifesinin uygulanmasında aşağıdaki esaslara uyulur:

a) Metrekare üzerinden yapılan hesaplamalarda, yarım metrekareye kadar olan kesirler yarım metrekareye, yarım metrekareyi aşanlar ise tam metrekareye tamamlanır.

b) Herhangi bir yüzeye yazılmak, takılmak veya çizilmek suretiyle yapılan ilan ve reklamlarda yazı ve resimlerin kapladığı alanın yüzölçümü esas alınır.

c) Çok cepheli ilan ve reklamlarda metrekare hesabı her cephe için ayrı ayrı nazara alınır.

d) Vergi tarifesinin 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. 6 ayı geçen süreler 1 yıl, hafta kesirleri de tam hafta sayılır.

e) Vergi tarifesinin 5 ve 6'ncı bentlerinde yer alan ve çok nüsha olarak basılan ilan ve reklamlar üzerinde basımevinin ticari unvanı, adresi ve kaç nüsha olarak basıldığı ayrıca belirtilir.

Kanun'un 96. maddesi uyarınca İRV tarifelerinin belirlenmesine yönelik belediye önerilerinin dikkate alınarak oluşturulmuş bir Cumhurbaşkanlığı karardan bahsedilse de uzun bir süredir bu kararın yayınlan-

mamış olması ciddi bir sorundur⁸². Bu belirsizlik hem uzun yıllardır aynı tarifenin geçerli kalmasına hem de belediyelerin yeterince güncellenememiş tarife üzerinden vergi tahsil etmesine neden olmaktadır. Bu durum Anayasal olarak hukuka aykırılık yaratmakta, hukuk devleti ilkesi, belirlilik ilkesi, yasallık ilkesi gibi pek çok vergi ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

İlan ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar ve benzerlerinin her biri için tarifye göre ilan ve reklam vergisi alınmaktadır⁸³. Açık hava reklam araçlarından olan ve üstten aydınlatması bulunan billboardlar ve benzerleri de ışıklı veya projeksiyonlu araçlar arasında kabul edilmiştir⁸⁴. Alışveriş Merkezleri (AVM) kapsamında ortak alanlarda yapılan ilan ve reklamların vergisi ilçe belediyelerince tahsil edilir⁸⁵. Tarifede yer alan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya benzerleri için vergi alınması hususu Kanun'un yasalaşma süreci sırasında geniş kapsamlı bir istisna ve muafiyet uygulaması varken neden tarifye dahil edildiği⁸⁶ hususunda eleştiri

⁸² En son tespit 10.02.2014 tarihli ve 2014/5896 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gerçekleşmiştir. RG, 18.02.2014/28917. Bu karar sonrası 45 Seri No'lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği ile 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Karamamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun nedeniyle 2013 yılı için tespit edilen tarifeleri uygulamaları uygun bulunmuştur. Söz konusu tebliğ için 45 Seri No'lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği, RG 11.07.2014/29057

⁸³ Danıştay VDDK, 153/225, 06.05.2015. Bayer (n 8) 54

⁸⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.02.2016 tarihli ve 19 sayılı özelge, <<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37229>> erişim tarihi 08.10.2025

⁸⁵ "... büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve ana yollar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamlardan, binaların içi ve dışı ayırımı yapılmaksızın binalar üzerindeki bütün ilan ve reklamların anlaşılması gerekmektedir. Bu itibarla; söz konusu AVM'nin iç ve dış alanında yer alan her türlü ilan ve reklam (ortak alanda yapıp yapılmadığına bakılmaksızın), ilan ve reklam vergisinin konusunu teşkil etmekte; bu ilan ve reklamları kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişiler de ilan ve reklam vergisinin mükellefi olmaktadır". Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 20.09.2016 tarihli ve 16622 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37208>> erişim tarihi 08.10.2025 Ordu Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 20.04.2022 tarihli ve 19987 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37202>> erişim tarihi 08.10.2025

⁸⁶ "BAŞKAN — Şimdi biz deminki istisnalarda; gazete, kitap, TRT'den filan muaf tuttuk; burada «ilan ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya benzerleri için : ,1 lira ila 5 lira» koyduk. Oradakine girmiyor mu

konusu yapılmıştır. İhtisas Komisyonu tarafından söz konusu broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya benzerlerinin farklı işlemler olduğunu, gazetede yapılan yayınlar kapsamında düşünülemeyeceği, hazırlanan ilan ve reklamın damgalama aşamasında belediyenin basılan sayıları takip edilebildiği⁸⁷ ifade edilmiştir.

Gelir İdaresi tarafından verilen özelgelere, birden fazla belediye sınırları içinde yolcu ve yük taşıyan araçlar üzerindeki ilan ve reklamların vergisinin, ilan ve reklamları kendi adına yapan veya yaptıranlarca, iş merkezlerinin bilfiil toplandığı ve idare edildiği belediyeye ödenmesi gerektiği⁸⁸; Türk Sivil Havacılık Kanununa göre faaliyet gösteren sivil hava ulaşımına açık havaalanları ve tesislerindeki işyerlerince yapılan ilan ve reklamlardan (söz konusu havaalanları ve tesislerin Büyükşehir Belediyenizin ilan ve reklam vergisi alabileceği yerlerde bulunması durumunda), ilan ve reklam vergisinin belediye tarafından tahsil edileceği⁸⁹; işyerleri ve motorlu araçların logosuz tamamen firma renkleri ile giydirmelerinin kurumsal renkler sayesinde ilgi çekilerek marka vurgu-

bu şimdi, ufacık bir broşür dağıtmış? Komisyon Sözcüsü ne der?”, Milli Güvenlik Konseyi, 1. Dönem 3. Cilt 53. Birleşim - Sayfa 313 <<https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane-tutanaklara-erisim>> erişim tarihi: 10.08.2025

⁸⁷ “MUHABERE YARBAY ALTAN ATEŞ (İhtisas Komisyonu Üyesi) — Sayın Başkanım, girmiyor efendim. O gazetede yapılan reklamlarla bu ayrı bir olay. Burada biblo, takvim, defter gibi küçük eşyalar ilan ve reklamın kapsamı içerisine giriyor. BAŞKAN — Her biri için kaç tane bastığını nereden 'bileceksiniz?', MUHABERE YARBAY ALTAN ATEŞ (İhtisas Komisyonu Üyesi) — Sayın Başkanım, o konuda belediyelerin ihdas edeceği usuller var ki, damgalama esnasında o ilan ve reklamın hazırlanması esnasında belediye memuru bulunuyor.”, Milli Güvenlik Konseyi, 1. Dönem 3. Cilt 53. Birleşim - Sayfa 313 <<https://www.tbmm.gov.tr/kutuphane-tutanaklara-erisim>> erişim tarihi 10.08.2025

⁸⁸ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 23.11.2006 tarihli ve 92544 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37222>> ve 07.05.2008 tarihli ve 47320 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37218>>, Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.04.2010 tarihli ve 16-5 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37230>> erişim tarihleri 04.10.2025

⁸⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.08.2016 tarihli ve 118959 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37209>> erişim tarihi 08.10.2025 Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.09.2018 tarihli ve 19393 sayılı özelge, <<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37206>> erişim tarihi: 08.10.2025

lanması nedeniyle ilan ve reklam vergisine tabi olduğu⁹⁰ yönünde uygulamanın yönlendirildiği görülmektedir.

Danıştay kararlarında tarifenin uygulanması ile ilgili olarak ilan ve reklam vergisinin hesaplanmasında herhangi bir yüzeye yazılmak veya çizilmek suretiyle yazı ve resimlerin kapladığı alanın yüzölçümünün esas alınacağı⁹¹; ilan ve reklamın bir vergilendirme döneminde 6 aydan az olması halinde verginin yarısının hesaplanması gerektiği⁹²; belediye meclisince alınacak hadlerin üzerinde tarhiyat yapılamayacağı⁹³; banka perdesinin dokuması üzerinde yer alan banka amblemi nedeniyle perdenin metrekaresi üzerinden vergi hesaplanamayacağı⁹⁴; ışıklı bir tabelanın ışısız hale gelmesi durumunda bunun düzeltme ve şikayet yoluyla giderilmesinin mümkün olmadığı bir hukuki ihtilaf olarak dikkate alınması gerektiği⁹⁵ hüküm altına alınmıştır.

Tarifelerin uygulanması aşamasında ilan ve reklam vergisinin hangi belediye tarafından alınması gerektiği de önemli konulardan biridir. Büyükşehir Belediyesi Kanunu⁹⁶ kapsamındaki düzenlemeler uyarınca ilçe belediyeleri genel yetkili belediye statüsündedir. Diğer yandan söz konusu Kanun'un büyükşehir belediyesinin gelirlerini düzenleyen 23/1-e bendi uyarınca her türlü ilân ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri Büyük Şehir Belediye gelirleri arasında kabul edilmiştir. Aynı bent kapsamında 7/g bendine gönderme yapılarak bu gelirlerin sadece büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, meydan, bulvar, cadde ve ana yollara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilân ve reklamların dahil olduğu hüküm altına alınmıştır⁹⁷.

⁹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 23.02.2022 tarihli ve 218796 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37203>> erişim tarihi 08.10.2025

⁹¹ Danıştay 9 D, 1983/4047, 27.12.1985. Bayer (n 8) 59

⁹² Danıştay 9 D, 175/19, 26.01.2005. Bayer (n 8) 59

⁹³ Danıştay 9 D, 423/127, 03.02.2005. Bayer (n 8) 59

⁹⁴ Danıştay 9 D, 175/19, 03.06.1985. Bayer (n 8) 59

⁹⁵ Danıştay 9 D, 396/318, 31.01.1989. Bayer (n 8) 60

⁹⁶ Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Kanun No: 5216, Kabul Tarihi: 10.07.2004, RG 23.07.2004/25531

⁹⁷ "...işyerinizin; büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve ana yollara cephesi bulunan binalar üzerinde olması halinde, her türlü ilan ve reklama ait vergilerinizin, söz konusu binaların sokaklara cephesi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın büyükşehir belediyesine ödenmesi gerekmekte olup ilçe belediyesine ya-

Danıştay'ın bir kararında “*ana arterde olsa bile yol kenarındaki binaların ana caddeye cephesi olmayan yüzlerine, özel mülke konu bahçe, arsa veya araziye dikilen direklere ya da panolara konulan reklamların vergileri ise ilçe veya ilk kademe belediyelerince alınacaktır*” şeklinde bir yorum yapılmıştır⁹⁸. Böylece bir işletmenin, birisi büyükşehir belediyesi sorumluluğundaki yola ve birisi de ilçe belediyesi sorumluluğundaki yola bakan iki farklı cephesinde tabelaları varsa, iki farklı belediyeye İlan ve Reklam Vergisi ödeyebilmektedir⁹⁹. Aslında bu durum verginin etkin ve iktisadi tahsilatı açısından doğru değildir. Hesaplanması gereken verginin sadece tek bir mercii tarafından tahsil edilmesi en doğrusu olacaktır.

Büyükşehir Belediyeleri ile ilçe belediyeleri arasındaki bu İRV gelirleri ile ilgili olarak On Birinci Kalkınma Planında da bazı tespitler yapılmış, büyükşehirlerde ilan ve reklam vergisinin ilçe belediyelerine devredilerek, %25 oranında ilçe belediyelerinin tahsil ettiği ilan ve reklam vergisinden büyükşehir belediyelerine pay verilmesi, ilan ve reklam vergisinde büyükşehir belediyeleri ile ilçe belediyeleri arasındaki yetki karmaşasının giderilmesinin sağlanacağı¹⁰⁰ ifade edilmiştir. Bu şekilde bir düzenleme çok daha hızlı, verimli ve etkin bir vergilendirme sağlayacaktır.

İLAN VE REKLAM VERGİSİNDE BEYAN VE ÖDEME

BGK'nın “Verginin Tarhı ve Ödenmesi” başlıklı 16. maddesine göre vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasından önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutad meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan veya

tırılan vergilerin ilgili belediyece iadesi gerekmektedir.”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.05.2012 tarihli ve 525 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37214>>. Ordu Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 20.04.2022 tarihli ve 19987 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37202>> erişim tarihleri 04.10.2025

⁹⁸ Danıştay 9 D, 2122/2029, 22.05.2007. Duru (n 4) 835

⁹⁹ Duru (n 4) 835

¹⁰⁰ On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023), (Yerel Yönetimler ve Hizmet Kalitesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2018) 136 <<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/YerelYonetimlerOzellhtisasKomisyonuRaporu.pdf>> erişim tarihi 03.08.2025

reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyannameler vergi tarifesinin 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı bentlerinde yazılı ilan ve reklamlarda bunların yayımlandığı dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verilir. İlan ve reklam vergisi beyannamesi verilip ödeme yapıldıktan sonra süreklilik arz eden ilan ve reklamlar için ayrıca yeniden beyanname verilmeksizin (değişiklik beyanları hariç) her yılın Ocak ayı itibarıyla tarh ve tahakkuk ettirilmesi ve bu süre içerisinde de ödenmesi mümkündür¹⁰¹.

Bu düzenleme uyarınca verginin mükellefleri ilan ve reklam işini yapan kişileri kullanmaksızın doğrudan ilan ve reklamı kendileri uyguluyorsa, ilan veya reklam işinin yapılmasından önce beyanname vermeleri gerekmektedir. Verginin sorumlusu konumundaki ilan ve reklam işini mutad meslek olarak yapanlar ise ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar beyanname vermeleri gerekmektedir. Mükellef ve sorumlular İRV'yi beyanname verme süresi içinde ödemek zorundadırlar. Diğer yandan belediye meclisleri vergi tarifesinin 1, 2 ve 4'üncü bentlerinde yazılı yıllık ilan ve reklamlara ait vergileri, yılı içinde, iki eşit taksitte almaya yetkili kılınmışlardır. İlan ve reklam vergisi beyannamelerinin yukarıda yer verilen süreler geçtikten sonra verilmesi halinde kesilecek birinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının karşılaştırılarak miktar itibarıyla fazla olan cezanın kesilmesi yoluna gidilmektedir¹⁰².

İRV, belediyeler tarafından tarh ve tahsil edilir. VUK'un 4. maddesine göre vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Vergi bağlı mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi dairesine oldukları vergi kanunları ile belirlenir. BGK'nın 102. maddesi uyarınca bu yetki Belediye Gelir Şube Müdürü, Gelir Şube Müdürü olmayan yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde Muhasebeci, Vergi Dairesi Müdürü sıfat ve yetkisini kullanarak tarhiyatları gerçekleştirir. Aynı zaman-

¹⁰¹ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 22.3.2007 tarihli ve 25762 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37220>> erişim tarihi: 04.10.2025

¹⁰² Gelir İdaresi Başkanlığı, Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.09.2016 tarihli ve 41636 sayılı özelge, <<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/27171>> erişim tarihi 08.10.2025)

da bu kişiler 6183 sayılı Kanun ile ilgili iş ve işlemleri de yürütmekle yetkili kabul edilmektedirler¹⁰³.

41 Seri No'lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği¹⁰⁴ uyarınca ilan ve reklâm vergisi mükelleflerinden beyanname ve bildirim dışında (kimlik fotokopisi, kira kontratı, vergi dairelerince düzenlenen yoklama fişi, vergi levhası, Ticaret Sicil Gazetesi vb.) başkaca bir belge talep edilmeksizin vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili yapılmaktadır. Belediyelerce, ilan ve reklâm vergisi işlemlerinde mükellefler tarafından beyan edilen hususların teyidinin, mükelleflerden belge istenmeden ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda bilgiye ihtiyaç duyan belediyeler, mükelleflere ait kimlik bilgilerini İçişleri Bakanlığı Kimlik Paylaşım Sistemi üzerinden, işyerlerinde çalışan işçi sayısına ilişkin bilgileri ise Sosyal Güvenlik Kurumundan elektronik ortamda sağlayabilmektedirler. Ayrıca 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 edilmesi de mümkündür. 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. Son olarak 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 yapacaklardır.

Tebliğ kapsamında “yoklama” ifadesinin kullanılması VUK’un 127. maddesi ve devamında düzenlenen yoklama müessesesi olarak değerlendirilmemesi kanaatindeyim. Zira VUK’un 128. maddesinde yoklama yapmaya yetkili olanlar sayılmıştır. Burada belediye personeli sayılmamıştır. Dolayısıyla buradaki yoklama ilan ve reklam vergisinin konusunu oluşturan tabela, pano, broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri vb. maddi kontrolünden ibaret olacaktır.

¹⁰³ Bayer (n 8) 58

¹⁰⁴ 41 Seri No'lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği, RG 28.02.2012/28218

İRV İLE İLGİLİ ÖZEL HUSUSLAR

Literatürde üzerinde durulan konulardan biri de Vakıf Üniversitelerinin İRV karşısındaki durumudur. Yükseköğretim Kanunu'nun¹⁰⁵ madde 56/(b) fıkrası uyarınca bu üniversiteler genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar. Ayrıca aynı Kanun'un ek 7. maddesinde vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının bu hükümlerden aynen istifade edebilecekleri düzenleme altına alınmıştır. Bu düzenlemeler akıllarda soru işaretlerinin oluşmasına sebep olmakla birlikte¹⁰⁶ Gelir İdaresi özelgelerinde, vakıf üniversitelerinin ilan ve reklam vergisinden istisna olduğu yönünde görüşler¹⁰⁷ vermektedir.

Bir başka tartışma konularından biri de Organize Sanayi Bölgele-
rinin (OSB) durumudur. OSB Kanunu'nun¹⁰⁸ “Muafiyet ve destekler”
başlıklı 21. maddesine göre “*OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanma-
sı ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu mua-
fiyetin 13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu uyarınca
ödenecek olan banka ve sigorta muameleleri vergisine şümulü yoktur*”.
Bu düzenleme OSB tüzel kişiliğinin Kanun kapsamındaki faaliyetlerini
yerine getirirken mali yükümlülüklerden bağışık olmasını hedef almak-
tadır. Bu kapsamda OSB tüzel kişiliklerinin ilgili kanun kapsamındaki
faaliyetlerini yerine getirirken yaptığı ilan ve reklamların vergiye tabi
tutulmaması gerekir. Nitekim idare tarafından verilen bir özalgede de
organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğince yapılan veya yaptırılan ilan ve
reklamların ise, 4562 sayılı Kanunun 21'inci maddesine göre ilan ve rek-
lam vergisinden muaf tutulması¹⁰⁹ gerektiği ifade edilmiştir.

¹⁰⁵ Yükseköğretim Kanunu, Kanun No: 2547, Kabul Tarihi: 04.11.1981, RG 06.11.1981/17506

¹⁰⁶ Bayer (n 8) 61

¹⁰⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.10.2011 tarihli ve 1789 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37006>>; 12.10.2011 tarihli ve 1797 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37215>>; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 20.12.2011 tarihli ve 740 sayılı özelge <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/439/ozelge/34989>> erişim tarihleri 04.10.2025

¹⁰⁸ Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu, Kanun No: 4562, Kabul Tarihi: 12.04.2000, RG 15.04.2000/24021

¹⁰⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.10.2015 tarihli ve 116 sayılı özelge, <<https://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37213>> erişim ta-
rihi: 04.10.2025

Öte yandan OSB sınırları içinde elde edilen ilan ve reklam gelirleri ile ilgili olarak büyükşehir belediyesinin ilan ve reklam vergisi tarh etme yetkisinin bulunup bulunmadığı hususu da tartışma konusu olmuştur. Bu yetkinin bulunduğu iddiası ile açılan bir davada, ilk derece mahkemesi OSB Kanunu’nda OSB geliri arasında ilan ve reklamlardan bahsedildiği ancak vergi tahsilatından söz edilmediği, dolayısıyla “*büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan OSB’deki sanayi kuruluşlarının büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve anayollar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamına ilişkin verginin büyükşehir belediyesince tahsil edileceği*” gerekçesiyle davayı red etmiş ve büyükşehir belediyesi lehine karar vermiştir. Temyiz aşamasına taşınmayan olay kanun yararına temyiz edilmesi istemiyle Danıştay Başsavcılığı’na yansımıştır. Danıştay Başsavcılığı OSB’lerin büyükşehir belediyeleri yetki sınırları kapsamında olmadığını, büyükşehirlerin Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 23. maddesi çerçevesinde sorumlu oldukları alanların belirli olduğunu, OSB Kanunu’nun 12’nci maddesi çerçevesinde ilan ve reklam gelirlerinin OSB gelirleri arasında sayılması sebebiyle OSB’de büyükşehir belediyelerinin ilan ve reklam vergisi toplama yetkisi olmadığını ileri sürerek kanun yararına temyiz talebinde bulunmuştur. Danıştay 9. Dairesi aynı görüşler çerçevesinde “... *Organize Sanayi Bölgesinde yer alan ışıklı ve ışısız reklam tabelaları, davalı belediyenin yetki alanı içinde bulunmadığından, yetkisiz idarece tesis edilen dava konusu işlemde ve davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır*” şeklinde hukuki değerlendirme yapmıştır. Böylece ilk derece mahkemesinin kararını kanun yararına bozmuştur¹¹⁰. Ancak bu karara katılmak mümkün değildir. Literatürde de haklı olarak ifade edildiği gibi “*OSB Kanunu’nda OSB gelirleri arasında “ilan ve reklam gelirleri” sayılmakla birlikte, anılan ibare bir vergi gelirini değil bir teşebbüs ve mülkiyet gelirini işaret etmektedir. Danıştay’ın OSB’lerin tahsil ettiği ilan ve reklam gelirlerini belediyelerin tahsil ettiği ilan ve reklam vergisini ikame eden bir gelir olarak yorumlaması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı*”dır¹¹¹. Bunun yanında OSB Kanunu kapsamında OSB tüzel kişiliğinin, ilgili Kanun’un uygulanması ile ilgili işlemlerden vergi bağımsızlığı olduğu düzenleme altına

¹¹⁰ Danıştay 9 D, 154/4849, 17.10.2019. Ahmet Alptekin Duru, ‘Bir Danıştay Kararı Çerçevesinde Organize Sanayi Bölgelerinde Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Tahsil Yetkisi’ (2021) 11(1), Akdeniz Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi 39, 42-43.

¹¹¹ Bu konuda detaylı ve geniş kapsamlı bir değerlendirme için Duru (n 110) 43-59.

alınmıştır. Büyükşehir belediyelerinin ya da diğer belediyelerin vergi tahsilatı yapamayacağına dair hüküm yoktur. Diğer yandan OSB'ler her ne kadar yönetim olarak büyükşehir belediyelerine bağlı değilse de bu düzenleme OSB sınırları içinde İRV'nin tahsil edilmeyeceği anlamına gelmemektedir. OSB alanının büyükşehir belediyelerine bağlı olmaması farklı bir husus, burada büyükşehirlere münhasır bir yetkinin kullanılmaması farklı bir husustur. Ayrıca bir an için büyükşehir belediyelerine bu yetki verilmesi kabul edilirse, OSB'lerdeki ilan ve reklamların verginin dışında kalması söz konusudur ki kanun koyucunun amacının bu olmadığı rahatlıkla söylenebilir. Bu sonucun kabulü vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesine de yol açmaktadır¹¹².

SONUÇ

İRV her ne kadar teknik olarak “vergi” ismini taşısa da “resim” niteliği daha asır basan bir vergidir. Zira çalışmada detaylı olarak ifade edildiği üzere mali olmayan amacını yakalamaktan uzaklaşmış sadece gelir elde edilen bir araç halini almıştır. Tabela kirliliğinin önlenmesi gerekçesi ile ihdas edilen vergi bu hedefin yakalanmasına hizmet etmekten çıkmıştır. Bu nedenle amacının dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi, gerçekten “görüntü kirliliği” yaratacak boyutlardaki ilan ve reklamlardan ağır vergiler alınması daha doğru olacaktır. Kaldı ki tabelalarda kullanılan maddelerin doğaya zarar verip vermediği ya da ne kadar zarar verdiği de dikkate alınması gereken konulardan biri olmalıdır. Geri dönüştürülebilir araçlarla yapılan ilan ve reklamlarda düşük vergi oranı ya da miktarları belirlemek yerinde bir yaklaşım olacaktır.

¹¹² “Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ilan ve reklam vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar da dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler olduğundan, büyükşehir belediyesi sınırları içinde bulunan organize sanayi bölgelerinde yer alan sanayi kuruluşlarının, büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve ana yollar üzerinde bulunan kendi binaları ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamlarının vergileri büyükşehir belediyesine, büyükşehir ilçe belediyesi sınırları içinde yapılacak ilan ve reklamlarının vergileri ise, büyükşehir ilçe belediyelerine ödenmesi gerekmektedir. Ancak, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğince yapılan veya yaptırılan ilan ve reklamların ise, 4562 sayılı Kanunun 21'inci maddesine göre ilan ve reklam vergisinden muaf tutulması gerekir”. Gelir İdaresi Başkanlığı, Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.10.2015 tarihli ve 116 sayılı özge, <<http://www.gib.gov.tr/mevzuat/kanun/449/ozelge/37213>> erişim tarihi 04.10.2025

İlan ve reklam vergisi her türlü ilan ve reklamı hedef alarak oluşturulmuştur. Ancak ilan ve reklam ifadesinden ne anlaşılması gerektiği ile ilgili düzenleme ve herhangi bir kanuna da gönderme yapılmamıştır. Bu da kapsam belirlenmesinde yorum farkları ortaya çıkarmaktadır. Mevcut durumda lafzı olarak anlaşılan geniş kapsam muafiyet ve istisnaların da geniş tutulmasına sebep olmuştur. Hatta bu genişliğin İRV'den beklenen gelirin düşük kalmasına sebep olduğu¹¹³ literatürde vurgulanmıştır. Ancak sorun sadece geniş tutulması da değildir. İstisna ve muafiyetlerde başta radyo ve televizyon yayınlar ile basılı yayınlarda yer alan ilan ve reklamlardaki belirsizlikler de hukuk devleti ilkesi yanında kanunilik ilkesi açısından da sorunludur. Özel radyo ve televizyonların durumu, elektronik yayınlar ile internet ortamındaki ilan ve reklamların akıbeti kanun koyucu tarafından yeniden değerlendirilmeli ve gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Eğer amaç “tabela kirliliğini” önlemek ise o zaman bu verginin isminin değiştirilmesi dahi dikkate alınabilir ve bahsetmeye çalıştığımız her türlü ilan ve reklamlar da bu kapsamın dışında kalmış olur. Lakin şu anki ismiyle madem ki ilan ve reklamlar vergilenecektir bu durumda istisna ve muafiyetlerin kesinlikle revize edilmesi ve gerekirse bu verginin merkezi yönetimin kontrolüne verilmesi ve tahsil edilen vergilerden belediyelere pay aktarılması belki de daha yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Akçaoğlu E, ‘İlan ve Reklam Vergisinde Yasal Eksiklikler, Tarh Zorlukları ve Çözüm Önerileri’ (Kişisel Blog, 05.07.2025) <<https://www.akcaoglu.com/ilan-ve-reklam-vergisinde-yasal-eksiklikler-tarh-zorluklari-ve-cozum-onerileri/>> erişim tarihi 14.08.2025

Aytekin H, ‘Gelir Vergisi Kanunu'nda Ticari Kazancın Tespitinde Hasılatın İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler’ (2013) 162, Vergi Raporu 38-57

Bayer Ç, ‘İlan ve Reklam Vergisi ve Vakıf Üniversitelerinin Bu Vergi Karşısındaki Durumu’ (2019) 2(1), Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 47-67

Boulanger Ö, ‘Mücvir Alan Kavramı ve Köy Mücvir Alanlarının Anayasanın 127. Maddesine Uygunluk Sorunu’ (2023) 20(1), Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 77-112

¹¹³ Ünlü ve Korkusuz (n 43) 44, aktaran Bayer (n 8) 53.

Demir H, ‘Açık Hava Reklamları: Kentsel Kimlik Mi Kentsel Kirlilik Mi?’ (2024) 1(36), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 97-106

Duru AA, ‘Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme’, (2020) 8(3) Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 831-943

Duru AA, ‘Bir Danıştay Kararı Çerçevesinde Organize Sanayi Bölgelerinde Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Tahsil Yetkisi’ (2021) 11(1), Akdeniz Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi 39-62

Edizdoğan H, Çetinkaya Ö and Gümüş E, Kamu Maliyesi (12nd edn, Ekin Kitabevi 2021)

Güneş G, Verginin Yasallığı İlkesi (2nd edn, On İki Levha Yayıncılık 2008)

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri, <<https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>>, erişim tarihi 31 Temmuz 2025

Hotunluoğlu H, Maliye Politikası Refah Arayışından Antikırılğan Geleceğe (Ekin Kitabevi 2025)

Nas A, Belediye Gelirleri, (İstanbul Üniversitesi SBE Doktora Tezi 1999)

On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) (Yerel Yönetimler Ve Hizmet Kalitesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2018) <<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/YerelYonetimlerOzellhtisasKomisyonuRaporu.pdf>> erişim tarihi 03.08.2025

Öğredik G, ‘İnternet Ortamındaki Reklam ve Tanıtım Amaçlı İlanlar ile Web Sitelerine İlan ve Reklam Vergisi Açısından Bakış’, (2006) 29, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi 58-63

Öncel M, Kumrulu A and Çağan N, Vergi Hukuku (20th edn, Turhan Kitabevi 2011)

Şener M, ‘Türkiye’de Belediyelerin Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri’, (1998) 5(5), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 7-24

Toros S, ‘Ankara’da Görüntü Kirliliği: Reklam Tabelaları Üzerine Bir Analiz’ (2021) 242, Türkiye İletişim Araştırmaları Dergisi 242-260

Yılmaz BE, Maliye (3rd edn, Der Yayınları 2018)