Bölüm 6

Belediye Bütçe İçi İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Bakımından Hukuki ve Vergisel Statüsü[1]

Özden Biberoğlu[2]

Mine Biniş[3]

Özet

Yerel halkın ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulan mahalli idare birimlerinden biri olan belediyelerin, değişen sosyal, ekonomik ve teknolojik koşullar doğrultusunda zaman içerisinde görev ve yetki alanlarının önemli ölçüde genişlediği görülmektedir. Nüfus artışı, belediyelerin hizmet sunma kapasitesini geliştirmesini zorunlu kılarken; teknolojik gelişmeler ise hizmet sunumunun etkinliğinin ve kalitesinin de artırılmasını gerekli kılmaktadır. Bu gerekçeler, belediyelerin sundukları hizmetlerin daha verimli, etkin ve erişilebilir hale getirilmesi amacıyla alternatif hizmet sunum yöntemlerine başvurma ihtiyacını ortaya çıkartmaktadır. Belediyelerin hizmet sunumunda etkinlik saikiyle başvurduğu yöntemlerden biri bütçe içi işletmelerdir. Klasik bütçe yapılarının dışına çıkararak kurulan bu tür işletmelerle belediyeler çeşitli iktisadi alanlarda faaliyette bulunmaktadır. Hizmet sunumunda özel hukuk mekanizmalarından yararlanma eğilimin bir yansıması olan bütçe içi işletmeler yerel düzeyde belediyelerin öz gelirlerini artırarak mali özerkliklerinin güçlendirmelerine katkı sağlamaktadır. Bununla beraber söz konusu işletmelerin yürüttüğü faaliyetlerin vergilendirilmesi hususunda hukuki ve mali tartışmalar mevcuttur. Söz konusu tartışmaların merkezinde belediyelere bağlı bütçe içi işletmelerin örgütlenme yapısı, mükellefiyet tesisi ve vergilendirme konuları yer almaktadır. Belediyelere bağlı bütçe içi işletmelere ilişkin tartışmaların odak konularından biri, bu işletmelerin 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde hukuki ve vergisel statüsüdür. Çalışmada belediyeler tarafından

1 Bu çalışma *Belediye İştirak ve İşletmelerinin Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi* başlıklı devam eden yüksek lisans tez çalışmasından üretilmiştir.

2 Balıkesir University, Master's student, ozdenbiberoglu@hotmail.com (ORCID: 0009-0008-0519-7179)

3 Balıkesir University, Assoc. Prof., mbinis@balikesir.edu.tr (ORCID:0000-0002-3296-4627)

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1461.c5859

kurulan bütçe içi işletmelerin kurumlar vergisi bağlamında hukuki ve vergisel statüsünün incelenmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yaklaşımları esas alınarak uygulamada karşılaşılan sorunlar değerlendirilmektedir.

1. GİRİŞ

Yerel yönetimler modern kamu yönetimi anlayışı kapsamında âdem-i merkeziyetçilik ve yerinden yönetim ilkelerinin bir gereği olarak, mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçların karşılanmasında kilit bir rol üstlenmektedir. Türkiye'de yerel yönetimlerin en önemli idari ve mali birimi olan belediyeler, yalnızca klasik idari hizmetleri sunmakla kalmamakta, aynı zamanda kentsel yaşamın getirdiği sosyal ve ekonomik gereksinimlerin karşılanmasında da çok boyutlu faaliyetler yürütmektedir. Sosyo-ekonomik koşullardaki değişimler, belediyelerin üstlendiği faaliyetlerin türü, niteliği ve sayısını etkilemekte ve bu faaliyetlerin farklılaşmasına yol açmaktadır. Söz konusu dönüşüm, belediyelerin hizmet sunumunda daha esnek ve etkin mali yönetim anlayışlarını benimseyerek klasik bütçe yapılarının dışına çıkmalarını gerekli kılabilmektedir. Belediyeler, özellikle ulaşım, sosyal tesis işletmeciliği, halk ekmek üretimi, otopark işletmeciliği, mezbaha, hal hizmetleri, kültür-sanat faaliyetleri, sosyal yardım amaçlı üretim ve satış faaliyetleri gibi alanlarda farklı ekonomik organizasyonlar oluşturabilmektedir. Belediyelere bağlı bu tür ekonomik yapılar bütçe içi işletmeler ve belediye iştirakleri olmak üzere iki temel grupta ele alınmaktadır.

Çalışmanın kapsamı olan bütçe içi işletmeler, belediyelerin iktisadi alana dâhil olmasıyla beraber kamu hizmetlerinin sunumunda özel hukuk mekanizmalarından yararlanma eğiliminin bir yansımasıdır. Bütçe içi işletmeler belediyelere yerel düzeyde öz gelir kaynakları temin ederek mali özerkliklerini güçlendirmelerine katkı sağlamaktadır. Bununla birlikte, bu tür işletmelerin vergilendirilmesi hukuki ve mali açıdan önemli tartışmalara konu olmaktadır.

Mali ve hukuki tartışmaların merkezinde, belediyelere bağlı bütçe içi işletmelerin 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) karşısındaki durumu yer almaktadır. Özellikle, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmaksızın belediye bütçesi içinde örgütlenmesi, vergi hukukunun temelini teşkil eden mükellef ve mükellefiyetin tespiti hususları açısından karmaşık bir yapı ortaya çıkartmaktadır. KVK'nın 2'nci maddesi uyarınca, kamu idarelerine bağlı olarak ticari, sınai ve zirai nitelikte devamlı faaliyet yürüten yapılar, "*iktisadi kamu müessesesi*" niteliğiyle kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır. Kanun hükmü kapsamında belediyelere bağlı olarak iktisadi nitelikte faaliyet gösteren işletmeler kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmektedir. Ancak belediyelerin kamu yararı ve sosyal amaçlarla, kâr elde etme amacı gütmeksizin yürüttüğü bazı hizmetlerin de kurumlar vergisi kapsamında değerlendirilmesi, vergi

mükellefiyetinin sınırlarının belirlenmesi bakımından tartışmalara neden olmakta ve uygulamada vergi idaresi ile yerel yönetimler arasında süreklilik arz eden uyuşmazlıklara yol açmaktadır (Çetin, 2014: 165).

Bu çalışmanın temel amacı, belediyeler tarafından kurulan bütçe içi işletmelerin kurumlar vergisi bakımından hukuki ve mali durumunu incelemektir. Bu amaç doğrultusunda, bütçe içi işletmelerin tanımı, hukuki statüsü ve teşkilat yapısı ele alınmakta, sonrasında kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisinde esas alınan devamlılık, organizasyon ve iktisadi faaliyet kriterleri değerlendirilmektedir. Ayrıca, KVK'da yer alan muafiyet hükümleri, Gelir İdaresi Başkanlığı yaklaşımları ve ilgili mevzuat hükümleri incelenerek, Balıkesir büyükşehir belediyesinin tıbbi atık toplama ve bertaraf hizmeti örneği üzerinden uygulamada karşılaşılan sorunlar analiz edilmekte, son olarak bütçe içi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti iktisadi açıdan değerlendirilerek öneriler geliştirilmektedir.

2. BELEDİYE İŞTİRAKLERİ VE BÜTÇE İÇİ İŞLETMELER

Çalışmanın kavramsal çerçevesini oluşturan bu bölümde, öncelikle belediyelere bağlı iktisadi yapılara değinilmekte, ardından belediye işletmeleri ile bunların hukuki niteliklerine, bütçe içi işletme kavramına, faaliyet alanları ile hukuki statüsü ve mali yapılarına ilişkin özelliklerine yer verilmektedir.

2.1. Belediyelere Bağlı İktisadi Yapılar

Yerel yönetimlerin görev ve sorumluluk alanlarının giderek genişlemesi, belediyelerin artan ve çeşitlenen hizmet taleplerini yalnızca klasik idari yapılar aracılığıyla karşılamalarını güçleştirmiştir. Özellikle 1970 sonrası dönemde belediyelerin ekonomik faaliyet alanlarının sosyo-ekonomik gelişmeler neticesinde farklılaşmasıyla beraber yeni bir kamu yönetim anlayışı ortaya çıkmıştır (Berk, 2003, s. 50). Nüfus artışı, kentleşme ve vatandaş taleplerindeki değişim, belediyeleri daha esnek ve hızlı hizmet sunum modelleri geliştirmeye yöneltmektedir. Bu doğrultuda belediyeler, kamu hizmetlerini doğrudan teşkilat yapısı içinde yürütmenin yanı sıra, bütçe içi işletmeler ve belediye şirketleri gibi iktisadi nitelikteki organizasyonlar oluşturarak alternatif hizmet sunum yöntemleri geliştirmektedir (Göğez, 2023, s. 21). Böylelikle belediyeler yalnızca klasik kamu hizmeti sunan idareler olmaktan çıktığı, aynı zamanda ekonomik faaliyet yürüten yapılara dönüştüğü görülmektedir. Bu dönüşüm, belediyelere ait ekonomik yapıların kavramsal olarak tanımlanmasını zorunlu hale getirmektedir.

Literatürde "Belediye İktisadi Teşebbüsü (BİT)", "belediye işletmesi" ve "belediye şirketi" "belediye iştiraki" gibi kavramlar kullanılmakta olup,

bu kavramların doğru biçimde ayrıştırılması önem taşımaktadır. Hukuki düzenlemeler dikkate alındığında, "işletme" kavramı belediye bütçesi içinde yer alan bağlı bir yapıyı, "iştirak veya şirket" kavramı ise belediye bütçesi haricinde bağımsız bir tüzel kişiliği ifade etmektedir (Demirbaş vd., 2017, s.151). Belediyelere bağlı iktisadi nitelikteki yapıları, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olup olmamaları ölçütü esas alınarak genel itibariyle bütçe içi işletmeler ve belediye iştirakleri olmak üzere iki grupta sınıflandırabilmek mümkündür.

Bütçe içi işletmeler ve belediye iştiraklerinden her ikisi de kamu hizmeti sunma amacı taşımakla birlikte, hukuki statüleri, mali işleyişleri, denetim mekanizmaları ve vergisel yükümlülükleri bakımından birbirinden önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bütçe içi işletmeler, belediye bütçesi içinde faaliyet gösteren ve ayrı tüzel kişiliği bulunmayan birimler iken; belediye iştirakleri özel hukuk hükümlerine göre kurulan anonim veya limited şirket statüsündeki tüzel kişiliklerdir (Bülbül, 2020, s.948).

Belediye iştirakleri veya şirketleri, belediyelerin sermayesine ortak olduğu şirketler ile çeşitli iktisadi nitelikteki kuruluşlardan oluşmaktadır. Bu yapılar, belediyelerin hizmetlerini daha esnek ve verimli biçimde sunabilmeleri amacıyla geliştirilen önemli organizasyon modelleridir. Özellikle belediye şirketleri; personel hizmetleri, ulaşım, altyapı, sosyal tesis işletmeciliği ve çeşitli belediye hizmetlerinde aktif rol üstlenmektedir. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet göstermelerine rağmen, sermayelerinin önemli ölçüde kamu tüzel kişilerine ait olması ve kamusal hizmet alanlarında faaliyet göstermeleri nedeniyle klasik özel hukuk şirketlerinden ayrılmaktadır (Cilavdaroğlu, 2019, s.186-187). Belediye iştiraklerinin diğer adıyla Belediye iktisadi teşebbüslerinin (BİT), hizmet alanlarında şirket kurabilmelerine olanak sağlayan hukuki temeli 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 26'ncı maddesi ile 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 70'inci maddesine dayanmaktadır.

Bütçe içi işletmeler ise belediye iştiraklerinden farklı bir hukuki zemine sahiptir. Bu işletmelerin kuruluşu için belediye meclisi kararı ile Bakanlık onayı birlikte aranmaktadır (Bülbül, 2020, s.951). Dolayısıyla, ayrı tüzel kişilik kazanmadan belediye bütçesi içinde özel gelir-gider yapısıyla faaliyet göstermektedirler. Bu ayrım, kurumlar vergisi bakımından da önem taşımaktadır. Belediye şirketleri sermaye şirketi niteliği nedeniyle doğrudan kurumlar vergisi mükellefi sayılırken, bütçe içi işletmelerde mükellefiyet yürütülen faaliyetin niteliğine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır (Ünveren, 2014, s.87). Her iki yapı arasında hukuki statülerinden personel rejimlerine, bütçe yapılarından vergisel yükümlülüklerine kadar önemli farklılıklar bulunmaktadır. Çalışma kapsamında ise bütçe içi işletmeler özelinde bir değerlendirmeye gidilmektedir.

2.2. Bütçe İçi İşletmelerin Hukuki ve Kavramsal Çerçevesi

Bütçe içi işletmeler, belediyelerin bazı hizmetleri için ayrı bir şirket kurma ihtiyacı olmaksızın faaliyet yürütmesine imkân tanıyan organizasyon modelleridir (Bülbül, 2020, s. 949). Bütçe içi işletmelerin hukuki dayanaklarından biri olan *Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği* kapsamında bütçe içi işletme; *"mahalli idarenin görev ve sorumluluk kapsamında bulunan, özel gelir ve giderleri olan hizmetleriyle ilgili olarak İçişleri Bakanlığı izni ile kurulan işletmeler"* şeklinde tanımlanmaktadır (Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği, md. 3). Belediyelere bağlı ekonomik yapıların ortaya çıkışında yerel hizmet alanlarının genişlemesi temel etken olarak değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım, bütçe içi işletmelerin uygulamada tercih edilme nedenlerini açıklamaktadır.

Kaynak ve personel tasarrufu sağlamaları nedeniyle belediyeler birçok hizmeti bu işletmeler aracılığıyla yürütmektedir. Ayrıca ek yönetim yapısı ve organizasyon maliyeti gerektirmemeleri, uygulamada tercih edilmelerinin başlıca nedenleri arasında gösterilmektedir (Göğez, 2023, s.24).

Bütçe içi işletmeler, belediyelerin görev alanındaki bazı hizmetlerin doğrudan belediye bünyesinde ancak ticari esaslara yakın bir anlayışla yürütülmesini sağlamaktadır. Gelir ve giderleri belediye bütçesi içinde izlenmekte, mali işlemleri ise bağlı bulundukları idarenin muhasebe sistemi aracılığıyla yürütülmektedir. Bu yönüyle bütçe içi işletmeler, ayrı tüzel kişiliğe sahip belediye şirketlerinden ayrılmaktadır (Bülbül, 2020, s.949-950).

Bütçe içi işletmelerin kurulmasındaki temel amaç, bazı belediye hizmetlerinin daha etkin, hızlı ve ekonomik şekilde yürütülmesini sağlamaktır. Özellikle sosyal tesisler, üretim faaliyetleri, kültürel hizmetler ve çeşitli sosyal belediyecilik uygulamalarında belediyeler tarafından bütçe içi işletme modeli yaygın olarak tercih edilmektedir. Bu işletmelerin ayrı bir şirket yapısı gerektirmemesi uygulamada belediyelere önemli maliyet ve organizasyon avantajı sunabilmektedir (Göğez, 2023, s. 24).

Genellikle kamu hizmeti niteliği taşıyan faaliyetlerde tercih edilen bu işletmelere; kent lokantaları, halk ekmek fabrikaları, otopark işletmeleri, mezbahalar ve hal kompleksleri örnek gösterilebilir. Bu tür hizmetlerde ticari kazanç elde etme amacından çok, sosyal devlet ilkesi gereğince hizmetleri maliyetine yakın veya zararına sunarak yerel halkın temel ihtiyaçlarını karşılama işlevi üstlenilmektedirler (Karadeniz, 2017, s.5). Bununla beraber faaliyetlerin karmaşıklaştığı veya esnekliğin gerektiği durumlarda belediyeler, ikinci bir ekonomik araç olarak iştiraklere yönelmektedir.

Yerel yönetimler, ayrı bir sermaye şirketi kurmaksızın bütçe içi işletmeler aracılığıyla ekonomik faaliyetlerini yürütebilmektedir. Bu yapılara ilişkin gerekli

hukuki altyapı ise mevzuatta yer almaktadır. Şirketleşme modeline kıyasla daha düşük idari maliyet ve personel ihtiyacı sağlayan bütçe içi işletmeler, belediyelerin önemli ölçüde operasyonel faaliyetlerini yürütmelerine imkân tanımaktadır. Uygulamada bazı bütçe içi işletmelerin, belediye iştirakleri niteliğindeki şirketlerden daha yüksek işlem hacmine ve mali büyüklüğe ulaşabildiği görülmektedir. Bu işletmelerin bütçe, muhasebe ve mali işlemleri ise ayrı bir kurumsal yapı oluşturulmaksızın belediye teşkilatı içerisinde yürütülmektedir (Göğez, 2023, s. 24).

Bütçe içi işletmelerin iktisadi alanda faaliyet göstermeleri, bu yapıları vergi hukuku, tekdüzen muhasebe standartları ve kamu mali denetimi açısından çeşitli yasal yükümlülüklere tabi kılmaktadır. Özellikle katma değer vergisi, kurumlar vergisi mükellefiyeti ve iktisadi işletme sıfatının iktisabı hususları, bütçe içi işletmeleri teori ve uygulamada çok boyutlu hukuki ve mali tartışmaların merkezine taşımaktadır.

Bütçe içi işletmeler idare hukuku bakımından belediye tüzel kişiliği içerisinde yer alan örgütlenme biçimleri olmakla birlikte, vergi hukuku açısından belirleyici olan unsur hukuki statülerinden ziyade yürüttükleri faaliyetin ekonomik niteliğidir. Bu nedenle belediye bünyesinde kurulmaları, kamu hizmeti amacı taşımaları veya ayrı tüzel kişiliğe sahip olmamaları kurumlar vergisi mükellefiyetini kendiliğinden ortadan kaldırmamaktadır. Bu çerçevede bütçe içi işletmelerin hangi koşullarda iktisadi kamu kuruluşu niteliği kazanabileceği değerlendirilerek, sonraki bölümlerde ele alınacak mükellefiyet ve muafiyet analizlerine kavramsal bir temel oluşturulmaktadır.

2.3. Bütçe İçi İşletmelerin Belediye Teşkilat Yapısı İçindeki Yeri ve Kuruluş Süreci

Bütçe içi işletmeler belediye hizmetlerinin yürütülmesine özgülenmiş ekonomik faaliyet birimleri olarak belediye teşkilat yapısı içinde yer almakta, ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. İşletmenin karar alma süreçleri belediye meclisi, belediye başkanı, ilgili müdürlük ve belediyenin mali birimleriyle bağlantılı şekilde yürütülmektedir (Bülbül, 2020, s. 951). Bu nedenle, idari bakımdan belediye teşkilatının dışında değil, doğrudan bu teşkilatın içinde konumlanmaktadır.

Büyükşehir belediyelerinde işletmeler, genellikle *İşletme ve İştirakler Daire Başkanlığı* veya ilgili şube müdürlüğü bünyesinde *ayrı bir hizmet birimi* olarak kurulmaktadır. Diğer belediyelerde ise, *İşletme Müdürlüğü ya da İşletme ve İştirakler Müdürlüğü* kapsamında yapılandırılmaktadır. Bununla birlikte, işletmelerin bağımsız bir birim olarak teşkilatlanması zorunlu olmayıp, mevcut

bir hizmet birimi içerisinde de faaliyet gösterebilmektedirler (Çetin, 2014, s. 166).

Bütçe içi işletmelerin belediye teşkilat yapısı içinde kuruluş sürecine ilişkin yetki belediye meclisine aittir. 5393 sayılı Belediye Kanunu, belediye teşkilatı altında bir bütçe içi işletme kurulmasına ilişkin karar verme yetkisini münhasıran belediye meclisine teslim etmektedir (5393 Sayılı Belediye Kanunu md. 18/1-i). İlgili yetki, yerel yönetimlerin yerel hizmet ihtiyaçlarını karşılamak üzere kendi idari ve mali şemalarını esnek bir biçimde dizayn etmelerine katkı sunmaktadır. Ne var ki, meclis tarafından alınan bu karar kurulma sürecinin tamamlanması için tek başına yeterli hukuki etkiyi doğurmamaktadır. Ayrıca 5393 sayılı kanunun 71'inci maddesi gereğince Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nın onay süzgecinden geçmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda bütçe içi işletmelerin kuruluşu, yereldeki demokratik karar alma mekanizması ile merkezi yönetimin vesayet denetimini harmanlayan iki aşamalı bir idari sürece dayanmaktadır (Bülbül, 2020, s. 950-951).

Bütçe içi işletmelerin kurulmasına ilişkin ikincil düzenleme, *Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği*'dir. Söz konusu yönetmelikte "özel gelir ve gider" kavramına açık biçimde yer verilmektedir. Bu ifade, yerel yönetimlerin kanunlardan doğan ve devamlılık gösteren asli görevleri çerçevesindeki özgün nitelikli hizmetlerin sunumu karşılığında elde edilen ücret ve benzeri gelirler ile bu hizmetlerin sürekliliğini sağlamak için yapılan giderler olarak yorumlanmaktadır (Özdemir, 2013, s. 23-31). Belediyeler tarafından kurulacak bütçe içi işletmelerin, yalnızca Belediye Kanunu'nun 14 ve 15'inci maddelerinde tanımlanan görev ve sorumluluk alanlarına giren ve özel gelir-gider niteliği taşıyan hizmetlerle sınırlı olması gerektiği belirtilmektedir (Çelik, 2014, s.166). Bu kuruluşlar, belediye tüzel kişiliği tarafından yönetilmekte ve belediye personeli (yöneticiler, memurlar ve işçiler) eliyle işletilmektedir. Belediyeler bünyesinde; su işletmeleri, mezbahalar, fırınlar, insan ve hayvan hastaneleri, eğlence mekânları, tiyatro ve sinemalar, oteller, gazinolar, müzeler, hayvanat bahçeleri, mezat salonları, mesleki eğitim merkezleri, kurslar, büfeler, otoparklar ve garajlar gibi çeşitli işletmeler faaliyet göstermektedir. Bu işletmeler, belediye mevzuatı ve bütçesi çerçevesinde hizmet verirken mali kanunlara uymakla yükümlüdür ve idari denetim ile Sayıştay denetimine tabidir (Ergin, 2014, s.49).

2.4. Bütçe İçi İşletmelerin Mali Sorumlulukları

Bütçe içi işletmeler, yürüttükleri ekonomik faaliyetler nedeniyle vergi mevzuatı, kamu mali yönetimi sistemi ve Sayıştay denetimi bakımından çeşitli yükümlülüklere tâbidir. Bu durum bütçe içi işletmelerin yalnızca idari değil aynı

zamanda mali sorumluluk taşıyan yapılar olduğunu göstermektedir (Bülbül, 2020, s. 960). Bütçe içi işletmelerin tüm gelir ve giderleri doğrudan belediye bütçesinde yer almaktadır. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 21'inci maddesinde; "*İl özel idareleri, belediyeler ve birlikler, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini meclis kararı ve İç işleri Bakanlığından izin alınmak suretiyle kurum bütçesi içerisinde işletme kurarak yapabilirler. İşletmeler için ayrı bütçe düzenlenmeyip, kurum bütçesi içerisinde ana hizmet birimi gibi kodlanır*" hükmü düzenlenmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği kapsamında belediye muhasebe yetkilisi aynı zamanda işletmenin de muhasebe işlemlerinden sorumlu kişisidir. İşletmelerin personel giderleri, sosyal güvenlik primleri ve çeşitli mali işlemleri belediye bütçesi üzerinden yürütülmekte; gelir ve giderleri belediye mali sistemi içerisinde takip edilmektedir (Göğez, 2023, s. 24).

Bütçe içi işletmelerin muhasebe işlemleri, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre belediyelerin muhasebe birimlerince yerine getirilmektedir. Yönetmeliğin 2'nci maddesinde; *"Bu yönetmelik hükümleri; il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve mahalli idare birliklerinin bütçe ve muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsar"* hükmü uyarınca belediye muhasebe birimlerince yürütülmektedir. Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinde yer alan düzenleme, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleriyle paralellik göstermektedir. Bu maddeye göre; *"İşletmenin kurumlar vergisine tabi faaliyetleri, hesap planı bakımından, sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabidir. İşletmenin ticari mal ve hizmet alım satımlarına ilişkin (kurumlar vergisine tabi) faaliyetleri için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257'nci maddeleri hükümleri uyarınca belirlenen muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde defter tutulur. Mahalli idare bütçesi içinde yapılan personel ve diğer yönetim ve donatım giderleri kurum kazancının tespitinde ve Kurumlar Vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde ayrıca dikkate alınır"* hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefi olan bütçe içi işletmelerin muhasebe kayıtlarının tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun şekilde tutulması zorunludur. Buna karşılık işletmenin bütçe ve ödeneklerinin takibi ise Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği kapsamında muhasebeleştirilmekte ve raporlanmaktadır. Tek düzen hesap planına dayalı olarak oluşturulan mizan, belediyenin kendi faaliyetleri için hazırladığı mizan ile birleştirilerek (konsolide edilerek) mali tablolar düzenlenmektedir (Çetin, 2014, s. 167).

İşletmenin iktisadi ve ticari faaliyetleri kapsamı dışında kalan personel giderleri, sosyal güvenlik kurumuna ödenen primleri, mal ve hizmet alım harcamaları, sermaye giderleri ve transfer ödemeleri belediye bütçesinden karşılanmaktadır. İşletme bütçesinin iktisadi ve ticari faaliyetler için nakit sermaye olarak ayrılan kısmı ise, işletme adına açılan özel banka hesabına aktarılarak kullanılmaktadır. Mali yıl sonunda kullanılmayan ödenekler iptal edilmektedir. İşletme faaliyetlerinden elde edilen gelir fazlası veya kâr belediye bütçesine gelir olarak kaydedilmektedir (Çetin, 2014, s. 166).

Bütçe içi işletmelerin belediye mali yapısı içerisinde yer alması, bu işletmelerin faaliyetlerinden doğabilecek mali risklerin de doğrudan belediyeye yansımasına neden olmaktadır. Özellikle zarar eden işletmeler, belediye bütçesi üzerinde ek mali yük oluşturabilmektedir. Bu nedenle bütçe içi işletmelerin mali işlemlerinin etkin denetimi, kaynak kullanımında verimlilik ve mali disiplin ilkeleri bakımından önem taşımaktadır.

Bütçe içi işletmeler, yalnızca ticari faaliyetlerin ve iktisadi teamüllerin gerektirdiği kısa vadeli borçlanmalara izinli olup, finansman amacıyla borçlanmaları yasaktır. Kadro işlemlerinde belediyenin uymakla yükümlü olduğu yönetmelikler esas alınmaktadır (Güneş, 2014, s.40). İşletmenin ihale iş ve işlemleri ise *4734 sayılı Kamu İhale Kanunu* ve *4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu* ile bu kanunlara dayanılarak yayımlanan yönetmelik hükümlerine göre yürütülmektedir. Ayrıca, işletmede görev yapacak personelin kadro işlemleri bakımından *Belediye ve Bağlı Kuruluşlar ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik* hükümleri uygulanmaktadır (Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği).

İşletmede görev yapacak personelin kadro işlemleri bakımından *Belediye ve Bağlı Kuruluşlar ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik* hükümleri uygulanmaktadır. İşletmenin ihale iş ve işlemleri ise *4734 sayılı Kamu İhale Kanunu* ve *4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu* ile bu kanunlara dayanılarak yayımlanan yönetmelik hükümleri gereğince yürütülmektedir (Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği).

5393 Sayılı Belediye Kanunu'na göre kurulan ve ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan bütçe içi işletmelerin denetimi, belediyenin genel denetimi kapsamında yapılmaktadır (Yüzer, 2010, s.143). Kendirli, Başaran ve Turan (2014, s. 31) belediyelere bağlı ekonomik yapıların denetim, şeffaflık ve hesap verebilirlik bakımından tartışmalı alanlar oluşturduğunu ifade etmektedir. Şişman ve Cidecigiller (2013)'e göre kamu kaynağı kullanan bu yapıların mali sorumluluklarının açık biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının vergisel yükümlülüklerini zamanında ifa etmemesi halinde ortaya çıkan faiz, ceza ve benzeri mali sonuçların kamu zararı niteliği taşıyabileceği

belirtilmektedir. Onlara göre, vergi ödevlerinin süresinde yerine getirilmemesi kamu kaynaklarında eksilmeye yol açmakta ve bu durum mali sorumluluk doğurmaktadır. Bu yaklaşımlar, bütçe içi işletmelerde mali denetimin ve vergisel yükümlülüklerin önemini ortaya koymaktadır.

3. BÜTÇE İÇİ İŞLETMELERİN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Belediye bütçe içi işletmelerinin kurumlar vergisi yükümlülüğüne ilişkin değerlendirme, daha ziyade yerel yönetimlerin ekonomik faaliyetleri ve vergi hukuku ekseninde şekillenmektedir. Bu alandaki değerlendirmeler çerçevesinde bütçe içi işletmelerin kurumlar vergisi karşısındaki konumuna ilişkin üç temel tartışma alanı öne çıkmaktadır. İlk olarak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmamalarının kurumlar vergisi mükellefiyetine etkisi üzerinde durulmaktadır. İkinci olarak, kamu hizmeti ile ticari faaliyet arasındaki sınırın hangi ölçütler çerçevesinde belirleneceği sorunu tartışılmaktadır. Üçüncü olarak ise, kurumlar vergisi mükellefiyetinin doğması halinde ayrı mükellefiyetin tesis edilmesi, beyanname yükümlülüğü, muhasebe düzeni ve belge düzeninin nasıl uygulanacağı hususları gündeme gelmektedir. Söz konusu üç tartışma alanından hareketle çalışmanın bu kısmında bütçe içi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti kanun hükümleri çerçevesinde irdelenmektedir. Bu bağlamda iktisadi kamu kuruluşu kavramı, devamlılık, ticari-sınai-zirai faaliyet, bedel karşılığı faaliyet, kâr amacı güdülmemesi, kamu hizmeti, belediye görev alanında bulunma ve kurumlar vergisi muafiyeti konuları değerlendirilmeye alınmaktadır.

3.1. İktisadi Kamu Kuruluşu Niteliği Bakımından Değerlendirme

Kurumlar vergisi sisteminde "iktisadi kamu kuruluşu" kavramı, kamu idarelerine bağlı olmakla birlikte ekonomik faaliyet yürüten işletmeleri ifade etmektedir. İktisadi kamu kuruluşları kapsamında gerçekleştirilen bazı ekonomik faaliyetler kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır (Arpacı, 2010, s.167). Belediyeler tarafından kurulan bütçe içi işletmeler de belediyeye ait veya belediye bünyesinde faaliyet gösteren ekonomik birimler olmaları nedeniyle bu kavram açısından özel bir önem taşımaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre *"Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketi ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai veya zirai faaliyette bulunan işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur"* (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, md. 2/3). Kanunda hükme bağlandığı üzere belediyelere ait bütçe içi işletmelerin kurumlar vergisi karşısındaki durumu, belediyeye

bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai niteliği birlikte dikkate alınarak belirlenmektedir.

Belediyeler tarafından kurulan bütçe içi işletmelerin kurumlar vergisi karşısındaki durumunun belirlenmesinde temel husus, bu işletmelerin hukuki biçimi ile yürüttükleri faaliyetin ekonomik niteliği arasındaki ayrımdır. Bütçe içi işletmeler belediye tüzel kişiliği içinde yer almakta ve ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmamaktadır (Bülbül, 2020, s. 949). Ancak kurumlar vergisi bakımından ayrı tüzel kişiliğin bulunmaması, mükellefiyetin doğmasına engel değildir. Kurumlar vergisi mükellefiyetinde belirleyici unsur, hukuki kişilikten çok ekonomik faaliyetin niteliğidir (Arpacı, 2010, s. 167). Bu tespit, bütçe içi işletmelerin ayrı tüzel kişiliğe sahip olmamasının kurumlar vergisi bakımından tek başına yeterli olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla belediyelere ait idareler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin kurumlar vergisi mükellefiyetine ilişkin değerlendirmede öncelikle faaliyetin iktisadi işletme niteliğinin dikkate alınması gerekmektedir.

İktisadi kamu kuruluşlarının kazançları 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında verginin konusuna girmektedir. İlgili kanunun 2'nci maddesinin altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşlarının iktisadi niteliklerini değerlendirmedeki hususlar düzenlenmektedir. Kanun hükmünden hareketle iktisadi kamu kuruluşlarının;

- *"Kazanç amacı gütmemeleri*,
- *Faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması,*
- *Tüzel kişiliklerinin olmaması,*
- *Bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği,*
- *Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,*
- *Kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği"* (KVK, md. 2/6) hükme bağlanmaktadır.

Bu bağlamda kanunun, iktisadi kamu kuruluşlarının mükellefiyetinde şekli unsurlardan çok faaliyetin ekonomik niteliğini esas aldığı görülmektedir. Bu nedenle kazanç amacı güdülmemesi, faaliyetin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması veya ayrı tüzel kişiliğin olmaması kurumlar vergisi mükellefiyetini ortadan kaldırmamaktadır. Bütçe içi işletmeler bakımından bu düzenleme özel bir önem taşımaktadır. Çünkü bu işletmeler belediye tüzel kişiliği içinde yer almakta, ayrı tüzel kişiliğe sahip bulunmamakta ve çoğu zaman belediyenin kanunla belirlenmiş görev alanına giren hizmetleri yürütmektedir. Söz konusu

faaliyetlerin devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelik taşıması hâlinde iktisadi kamu kuruluşu niteliği ortaya çıkabilmektedir.

Belediye bütçe içi işletmelerinin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin belirlenmesinde kazanç amacı gütmemeleri bu işletmelerin tek başına iktisadi niteliği üzerinde etkide bulunmamaktadır. Doğrusöz ve Kaplan (2019) iktisadi işletme niteliğinin belirlenmesinde yalnızca kâr elde edilip edilmemesinin ölçüt olarak dikkate alınamayacağını vurgulamaktadır. Mal veya hizmet satışına yönelik süreklilik gösteren faaliyetler, kâr amacı güdülmese dahi iktisadi işletme kapsamında değerlendirilmektedir (Doğrusöz & Kaplan, 2019, s. 1164). Bu değerlendirme, belediyelerin sosyal amaçlı yürüttüğü bazı faaliyetlerin de vergisel sonuç doğurabileceğini göstermektedir.

Kurumlar vergisi mükellefiyeti bakımından, bütçe içi işletmeler tarafından yürütülen faaliyetlerin kanunlarla kendilerine verilmiş görevler arasında bulunması zorunlu bir şart olarak aranmamaktadır. Yürütülen faaliyetlerin iktisadi faaliyet niteliği taşıması, devamlılık göstermesi, mükellefiyetin tesisi açısından yeterli sayılmaktadır. Bütçe içi işletmelerin iktisadi niteliği konusunda tartışmaların odaklarından birini de ayrı tüzel kişiliklerinin olmaması hususu oluşturmaktadır.

Bütçe içi işletmelerin ayrı tüzel kişiliğe sahip olmaması, kurumlar vergisi bakımından mükellefiyetin doğmasına engel oluşturmamaktadır. Bütçe içi işletmeler belediye meclisi kararı ve ilgili Bakanlık izniyle kurulmakta, belediye bütçesi içinde kodlanmakta ve belediye teşkilatı içinde faaliyet göstermektedirler. Bu nedenle kurumlar vergisi değerlendirmesinde esas tartışma, işletmenin belediyeye bağlı olup olmadığı bakımından değil, yürütülen faaliyetin devamlı ve iktisadi nitelik taşıyıp taşımadığı konusunda yoğunlaşmaktadır (Çetin, 2014, s. 166-168). Günay (2020, s. 64), iktisadi işletmelerde "ait veya bağlı olma" unsurunun devamlılık ve ticari organizasyon unsurlarıyla birlikte değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Yazara göre iktisadi işletmenin ayrı tüzel kişiliğe sahip olması zorunlu değildir. Bu yaklaşım, belediye bütçe içi işletmelerinin kurumlar vergisi karşısındaki durumunda ekonomik organizasyon unsurunu öne çıkarmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşu niteliğinin belirlenmesinde faaliyetin piyasa ekonomisine katılması da önem taşımaktadır. Nitekim, 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler" başlıklı (2.4) bölümünde *"iktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerektiği, aksi halde diğer*

unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyeceği" (1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2.4) ifadesi yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu, iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinde tüzel kişiliğin bulunmamasını, bağımsız muhasebe sistemine veya ayrılmış sermayeye sahip olunmamasını mükellefiyeti ortadan kaldıran unsurlar arasında kabul etmemektedir. Bu nedenle bütçe içi işletmelerin belediye teşkilatı ve bütçesi içerisinde yer alması, söz konusu faaliyetlerin iktisadi kamu kuruluşu olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Vergi hukuku bakımından belirleyici olan unsur, şekli statüden ziyade faaliyetin ekonomik niteliği ve piyasa koşullarında süreklilik arz edecek şekilde yürütülmesidir (Arpacı, 2010, s. 167).

Bu kapsamda bütçe içi işletmelerin kurumlar vergisi karşısındaki konumu, belediyeye ait veya bağlı olma, faaliyetin devamlılık göstermesi ve faaliyetin ticari, sınai ya da zirai nitelik taşıması ölçütleri üzerinden belirlenmektedir. Bu ölçütlerin birlikte gerçekleşmesi hâlinde bütçe içi işletme, belediye tüzel kişiliği içinde yer alsa dahi kurumlar vergisi bakımından iktisadi kamu kuruluşu olarak değerlendirilmektedir (Günay, 2020, s. 61-64). Tüm bu değerlendirmelerden hareketle Tablo 1'de bütçe içi işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu niteliğinin belirlenmesinde esas alınan ölçütler, bütçe içi işletmelerde uygulamasını ve kurumlar vergisi açısından hukuki sonuçlarını ortaya koyacak şekilde gösterilmektedir.

Tablo 1. Bütçe İçi İşletmelerde İktisadi Kamu Kuruluşu Niteliğinin Belirlenmesinde Temel Ölçütler

Ölçüt	**Bütçe İçi İşletmelerde Uygulamadaki Görünüm**	**Kurumlar Vergisi Açısından Sonuç**
Belediyeye ait veya bağlı olma	İşletmenin belediye meclisi kararı ve Bakanlık izniyle belediye bünyesinde kurulması	İktisadi kamu kuruluşu değerlendirmesinin ilk koşulunu oluşturur
Devamlılık	Faaliyetin yıl içinde tekrarlanması veya organizasyon içinde süreklilik göstermesi	Arızi faaliyetlerden ayrımı sağlar
Ticari, sınai veya zirai faaliyet	Mal veya hizmetin ekonomik organizasyon içinde bedel karşılığı sunulması	Kurumlar vergisi mükellefiyetinin temelini oluşturur
Tüzel kişilik bulunmaması	İşletmenin belediye tüzel kişiliği içinde yer alması	Mükellefiyeti ortadan kaldırmaz
Kâr amacı güdülmemesi	Faaliyetin sosyal veya kamu hizmeti amacıyla yürütülmesi	İktisadi niteliği değiştirmez

Kaynak: İlgili mevzuat çerçevesinde tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 1'de görüldüğü üzere bütçe içi işletmelerde kurumlar vergisi bakımından asıl değerlendirme, belediyenin bu işletme aracılığıyla sunduğu hizmetlerin niteliği üzerinden yapılmaktadır. Bütçe içi işletmenin belediye teşkilatı içinde yer alması, ayrı tüzel kişiliğinin bulunmaması, kamu hizmeti amacı taşıması veya kâr amacı gütmemesi kurumlar vergisi mükellefiyetini ortadan kaldırmamaktadır. Bu nedenle değerlendirme, hizmetin devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai faaliyet niteliği taşıyıp taşımadığına göre şekillenmektedir.

3.2. Devamlılık, Ticari Organizasyon ve Bedel Karşılığı Faaliyet Unsurları Bakımından Değerlendirme

İktisadi işletmenin ayırt edici özellikleri; bağlılık, faaliyetlerin devamlılık göstermesi ve ticari, sınai ya da zirai bir mahiyet taşımasıdır. Başka bir ifadeyle, iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin temel nitelikleriyle örtüşmektedir. Bu unsurlar; bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, üretim veya hizmet sunumu gibi faaliyetlerden oluşmaktadır (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, md. 2).

İktisadi işletmenin asli unsurlarından biri olan devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içerisinde aynı ya da farklı faaliyet alanlarında ticari nitelik taşıyan işlemlerin birden fazla kez gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Tek bir işlem, aynı hesap döneminde devamlılık unsurunun varlığını kabul etmek için yeterli değildir. Ancak faaliyetin ayrı bir organizasyon yapısı gerektirmemesi veya ticari amaçla yürütülmesi halinde, devamlılık unsurunun mevcut olduğu değerlendirilmektedir (Çetin, 2014, s.168).

Bütçe içi işletmelerde devamlılık unsuru çoğu zaman faaliyetlerin niteliğinden anlaşılmaktadır. Halk ekmek üretimi, otopark işletmeciliği, sosyal tesis işletmeciliği, hal ve mezbaha hizmetleri gibi faaliyetler genellikle yıl boyunca düzenli biçimde yürütülmektedir. Bu faaliyetlerde hizmet sunumu arızi nitelik taşımamakta, belediye bünyesinde oluşturulan belirli bir organizasyon aracılığıyla süreklilik göstermektedir (Bülbül, 2020, s. 956). Dolayısıyla yıl içinde birden fazla kez gerçekleştirilen veya birbirini izleyen yıllarda devam eden mal ve hizmet sunumları devamlılık unsurunu karşılamaktadır.

Bütçe içi işletmeler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin bir bedel karşılığı olmaksızın yürütülmesi halinin de kurumlar vergisi bakımından değerlendirmeye alınması gereklilik göstermektedir. Bütçe içi işletmelerde iktisadi faaliyet genellikle mal veya hizmet sunumunun bedel karşılığında ve süreklilik arz edecek şekilde yürütülmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır (Doğrusöz ve Kaplan, 2019, s. 1164). Bu bağlamda, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği önemli bir ikincil düzenleme niteliği taşımaktadır.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, *"mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr elde edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin"* bu kuruluşların kurumlar vergisi mükellefiyetini etkilemeyeceğini ifade etmektedir (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 1 Seri No.lu). Tebliğ doğrultusunda bütçe içi işletmelerin iktisadi faaliyet niteliğinin belirlenmesinde kâr elde edilip edilmemesi tek başına belirleyici değildir. Tebliğe göre, mal veya hizmet satışına yönelik ve devamlılık arz eden faaliyetlerin varlığı, iktisadi işletme sayılması için yeterlidir. O halde iktisadi işletme kavramının oluşumunda kâr elde edilip edilmemesinin tek başına bir önemi olmadığı, devamlılık unsurunun belirleyici olduğu anlaşılmaktadır.

Belediye bütçe içi işletmelerinin iktisadi niteliğinin değerlendirilmesinde mal ve hizmet sunumunun bir bedel karşılığı yürütülmesinden ziyade devamlılık unsurunun önceliklendirildiği görülmektedir. Zira halk ekmek üretimi ve satışı, otopark işletmeciliği, sosyal tesis işletmeciliği, mezbaha, hal işletmeciliği, kantin, kafeterya, üretim tesisi veya tarımsal üretim gibi faaliyetlerde yalnızca belediyeye bağlılık değil; faaliyetin ekonomik organizasyon içinde, bedel karşılığında ve süreklilik arz edecek biçimde yürütülüp yürütülmediği dikkate alınmalıdır. Bu konuya ilişkin somut bir örnek olarak belediyeler tarafından yürütülen tıbbi atık toplama ve bertaraf hizmeti üzerinden açıklama getirilmesi mümkündür.

Tıbbi Atıkların Kontrolü Yönetmeliğinin *"Belediyelerin Yükümlülükleri"* başlıklı 8'inci maddesi uyarınca belediyeler; tıbbi atıkların geçici depolardan alınarak sterilizasyon veya bertaraf tesislerine taşınması, taşıttırılması ve gerekli işlemlerin yürütülmesi konusunda yetkili ve sorumlu kılınmaktadır (Tıbbi Atıkların Kontrolü Yönetmeliği, md. 8). Çevre ve halk sağlığının korunmasını amaçlayan bu kamusal görev kapsamında, ilgili büyükşehir belediyesi ile İl Sağlık Müdürlüğü arasında bir protokol yapılmakta; sağlık kuruluşlarının tıbbi atıklarının toplanması, taşınması ve sterilizasyonu işlemleri belediye tarafından yürütülerek hizmet bedelleri tahsil edilmektedir (Tıbbi Atıkların Kontrolü Yönetmeliği, md. 9).

Belediyeler tarafından yürütülen tıbbi atık yönetimine ilişkin bu kamusal görevin iktisadi nitelik taşıyıp taşımadığı konusu, uygulamada ihtilaflara yol açmaktadır. Söz konusu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla Balıkesir Büyükşehir belediyesinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) yaptığı özelge talebi üzerinden değerlendirmeye gidilmektedir. İlgili belediye özelge talebinde tıbbi atık hizmetinin mevzuatla kendisine verilmiş idari bir görev olduğunu, ticari bir kazanç amacı gütmediğini ve tahsil edilen bedellerin yalnızca hizmet maliyetine yönelik olduğunu belirterek, düzenlenen tahakkuk belgelerinin

fatura yerine geçip geçmeyeceği hususunda Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan (GİB) görüş talep etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı ise hizmetin belediyeye mevzuatla verilmiş bir görev olmasının vergilendirmeye engel teşkil etmediği, söz konusu faaliyetin bir organizasyona bağlı olarak, piyasa ekonomisi içerisinde, bir bedel karşılığında ve devamlılık arz edecek şekilde yürütülmesini gerekçe göstererek, belediye bünyesinde bir "*iktisadi işletme"* oluştuğu yönünde görüş bildirmiştir. Bu doğrultuda aşağıdaki hususların uygulanması gerekliliğine yer verilmiştir:

- Belediyeden ayrı olarak kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyetinin tesis edilmesi,
- VUK hükümleri uyarınca fatura düzenlenmesi,
- Düzenlenecek faturalarda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin *"Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri" başlıklı (I/C-2.1.3.2.10.) bölümü* kapsamında tevkifat uygulanması (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2025, 02 Nisan Görüş Yazısı)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilgili görüşünden anlaşıldığı üzere idareye bağlılık, devamlılık ve bir bedel karşılığı hizmetin verilmesi unsurları dikkate alınarak, belediyeler tarafından yürütülen tıbbi atık yönetimine ilişkin faaliyet iktisadi nitelikte kabul edilmekte ve vergi mükellefiyeti tesis edilmektedir.

Balıkesir büyükşehir belediyesinin İşletme ve İştirakler Şube Müdürlüğü tarafından verilen bilgilere göre, vergi idaresi mükellefiyetin başlangıcında işletmenin kuruluş tarihini değil, ekonomik faaliyetin fiilen başladığını gösteren ilk sözleşme tarihini esas almış ve buna bağlı olarak geriye dönük vergi yükümlülükleri tesis etmiştir (Balıkesir Büyükşehir Belediyesi İşletme ve İştirakler Şube Müdürlüğü). Belediyeler tarafından yürütülen bazı faaliyetler, doğrudan yasal mevzuatla yerel yönetimlere verilmiş asli kamu hizmeti niteliğinde olmasına rağmen, vergi hukuku açısından iktisadi faaliyet kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmektedir. Tablo 2'de söz konusu uygulamaya ilişkin belediyelerin ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yaklaşımlarına yer verilmektedir.

Tablo 2. Büyükşehir Belediyesi Tıbbi Atık Hizmetinin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi

Hizmetin Unsuru	Belediye (Kamu Yönetimi) Yaklaşımı	Gelir İdaresi Başkanlığı (Vergi İdaresi) Yaklaşımı
Hukuki Dayanak ve Amaç	Yönetmelik gereği halk sağlığı ve çevreyi koruma amaçlı asli kamu görevi.	KVK m. 2/3 uyarınca piyasa şartlarında bedel mukabili yürütülen iktisadi faaliyet.
Kazanç Amacı	Kâr amacı gütmeyen, maliyetine yürütülen kamusal hizmet.	Kazanç amacı olmasa dahi bedel karşılığı ve süreklilik arz eden hizmet sunumu.
Belge Düzeni	Fatura yerine tahakkuk fişi düzenleme talebi.	Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde fatura düzenleme zorunluluğu.
Uygulama Sonucu	Hizmetlerin doğrudan belediye üzerinden yürütülmesi.	Ayrı bir "İktisadi İşletme" kurulması ve sözleşme tarihinden itibaren geriye dönük mükellefiyet tesisi.

Kaynak: GİB Görüş yazısı ve ilgili mevzuat çerçevesinde tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 2, belediye ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tıbbi atık yönetimine ilişkin değerlendirmelerinin farklılaştığını göstermektedir. Söz konusu örnek, bir faaliyetin belediyeye kanunla verilmiş olması, kâr amacı taşımaması veya belediye bünyesinde yürütülmesinin tek başına "iktisadi işletme" niteliğini ortadan kaldırmadığını ortaya koymaktadır. Vergi hukuku bakımından belirleyici olan unsur, faaliyetin hukuki statüsünden ziyade ekonomik bir organizasyon içerisinde, devamlılık arz edecek şekilde ve bedel karşılığında yürütülmesidir. Buna göre, bütçe içi işletmelerin kurumlar vergisi karşısındaki durumunun belirlenmesinde de ekonomik faaliyetin niteliği esas alınmaktadır. Piyasa koşullarında bedel karşılığı ve süreklilik arz edecek şekilde yürütülen faaliyetler, kamu hizmeti amacı taşısa dahi bütçe içi işletmeler açısından ayrı vergisel yükümlülüklerin doğmasına neden olabilmektedir.

3.3. Ayrı Mükellefiyet Tesisi ve Beyan Esası Bakımından Değerlendirme

Bütçe içi işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmaması, bu işletmelerin doğrudan belediye tüzel kişiliğiyle aynı statüde kabul edileceği anlamına gelmemektedir. Bu işletmelerin vergisel konumu, yürütülen faaliyetin niteliği, sürekliliği ve ekonomik bir organizasyon oluşturup oluşturmadığına bağlı olarak farklılaşabilmektedir (Ünveren, 2014, s.87).

Bütçe içi işletmelerin temel özellikleri bağlılık, süreklilik ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai nitelik taşımasıdır. Bu işletmeler piyasa ekonomisi içinde bedel karşılığı mal veya hizmet üretimi ve satışı gibi faaliyetleri düzenli biçimde

yürütmektedir. Ticari organizasyon özelliği ise sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı veya ticaret siciline kayıt gibi unsurlarla şekillenmektedir. Bu nedenle, bir takvim yılı içinde tek işlem yapılması dahi ticari faaliyetin varlığı için yeterli sayılmaktadır. Belediyeler tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi sayılmasa da süreklilik arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetleri nedeniyle bağlı iktisadi yapıları olan bütçe içi işletmelerinin kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir (Çalal, 2019, s.84). Bu durumda ise ayrı bir mükellefiyet tesisi ortaya çıkmaktadır.

Dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler açısından kazanç paylaşma amacı bulunmasa bile, devamlılık gösteren ekonomik faaliyetlerin kurumlar vergisi mükellefiyetini ortaya çıkardığı kabul edilmektedir (Yıldırım, 2011, s. 157). Bu yaklaşım bütçe içi işletmeler bakımından da benzer şekilde uygulanmaktadır.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "14.1. Beyannamenin Verilmesi" başlıklı bölümünde, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşlarının her biri için ayrı mükellefiyet tesis edilmesi gerektiği açıkça düzenlenmektedir. Genel Tebliğin 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ilk halinde;

> *"İktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi; faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması ve/veya farklı işyerlerinin bulunması halinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir"* hükmü yer alırken; daha sonra 03.04.2012 tarihli ve 28253 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile bu yaklaşımda değişikliğe gidilerek aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

"İktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir. Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması halinde ise tek mükellefiyet tesis ettirilmesi mümkündür. Ancak, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edileceği tabiidir. Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması nedeniyle her bir işyerinin ayrı bir iktisadi işletme kabul edilerek tesis edilen mükellefiyet kayıtları, talep edilmesi halinde 1/1/2012 tarihinden itibaren terkin edilecek ve tek mükellefiyet kaydı açılacaktır." hükmü eklenmiştir (1 Seri No. lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

Bu çerçevede, bütçe içi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyetinin belirlenmesinde yalnızca işyeri sayısı değil; faaliyetin niteliği, sürekliliği, organizasyon yapısı ve piyasa koşullarında bedel karşılığı yürütülüp yürütülmediği dikkate alınmaktadır. Söz konusu unsurların birlikte gerçekleşmesi hâlinde, işletmenin kamu hizmeti amacıyla kurulmuş olması veya kâr amacı

gütmemesi, iktisadi kamu kuruluşu olarak değerlendirilmesine ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin doğmasına engel teşkil etmemektedir.

3.4. Kurumlar Vergisi Muafiyeti Bakımından Değerlendirme

Belediyeye ait veya belediyeye bağlı bir bütçe içi işletmenin kurumlar vergisine tabi olmaması için yalnızca belediye bünyesinde örgütlenmiş olması yeterli değildir. Daha önce de belirtildiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesi kapsamında belediyelere ait bütçe içi işletmeler devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai işletmeleri bakımından iktisadi kamu kuruluşu niteliği taşımakta olup, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmektedir. Bu nedenle, bir işletmenin vergisel statüsünün belirlenmesinde kurumsal aidiyet değil, yürütülen faaliyetin iktisadi niteliği esas alınmalıdır.

Uygulamada ise kamu idareleri tarafından işletilen sosyal tesislerin, kurumsal yapıları gereği kurumlar vergisi ve KDV'den kendiliğinden muaf olduğu yönünde yaygın fakat hatalı bir algı bulunmaktadır (Ünveren, 2014, s.86). Oysa bu tesislerin vergisel konumunun belirlenmesinde; hizmetin içeriği, amacı, faaliyet sınırları ve hizmetten yararlanan kitlenin özellikleri dikkate alınmalıdır. Misafirhane, eğitim ve dinlenme kampları, kreşler, lokaller ve spor salonları gibi birimler sosyal tesis kapsamında değerlendirilse de piyasa koşullarında iktisadi organizasyon niteliği kazanmaları halinde kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyetine tabi olmaları kaçınılmazdır (Akşehir, 2013, s.86).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/(1) bendinde sayılan ve 1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin (4.10) bölümünde muaf tutulan yapılar tahdidi olarak sayılmıştır. Bu kapsamda;

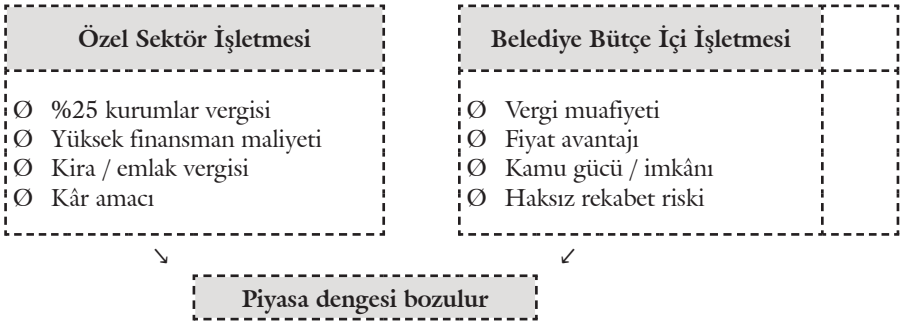
"İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen,

- *Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,*
- *Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,*
- *Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur"* (KVK, madde 4/1).

Dolayısıyla, bir bütçe içi işletmenin kurumlar vergisinden muaf tutulabilmesi, yalnızca belediye bünyesinde kurulmuş olmasına değil, aynı zamanda yürütülen faaliyetin veya işletme yapısının kanunda öngörülen muafiyet hükümleriyle açık biçimde örtüşmesine de bağlıdır. Yerel kamu hizmeti amacıyla kurulmuş olması tek başına vergi dışı tutulmasını sağlamamaktadır. İktisadi işletmelerin serbest piyasa koşullarında mal ve hizmet üretmesi dikkate alındığında, özel sektör karşısında haksız rekabetin önlenmesi ve rekabet eşitliğinin korunması

açısından bu işletmelerin vergi kanunları karşısındaki statüsü büyük önem taşımaktadır (Tosun, 2019, s.1). Şekil 1'de piyasa rekabet dengesi açısından özel sektör işletmesi ile belediye bütçe içi işletmesi arasındaki karşılaştırmaya yer verilmektedir.

Şekil 1. Piyasa Rekabet Dengesi Açısından Karşılaştırma



Kaynak: Tarafımızca hazırlanmıştır.

Şekil 1'den görüldüğü üzere belediye bütçe içi işletmelerine vergi muafiyeti tanınması piyasa dengesini bozma ihtimalini de beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, bütçe içi işletmelere yönelik muafiyetlerin genişletici yorumla uygulanmaması; aksine dar ve katı bir kanuni çerçevede değerlendirilmesi gerekliliği açığa çıkmaktadır.

Kurumlar vergisinde muafiyet, vergi hukukunda diğer şekli ve maddi yükümlülüklerin tamamen ortadan kalkması şeklinde yorumlanamaz. Muaf tutulan kuruluşlar için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmez ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verilmez. Ancak Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan bildirim, defter tutma, işlemlerin belgelendirilmesi, belgelerin saklanması ve denetimde ibraz gibi şekli ödevler devam etmektedir (Kuştepe, 2012, s.28). Örneğin, kurumlar vergisinden muaf bir bütçe içi işletme, yaptığı ödemeler üzerinden gelir vergisi stopajı yapmak, muhtasar beyanname düzenlemek veya KDV mükellefiyeti kapsamında beyanda bulunmak zorundadır. Bu nedenle, belediye bütçe içi işletmelerinde muafiyetin yalnızca kurumlar vergisi boyutuyla sınırlı değerlendirilmesi yeterli değildir; diğer vergisel yükümlülüklerle birlikte ele alınması gerekmektedir.

Bütçe içi işletmelere yönelik yapılan değerlendirmeler neticesinde bu işletmelerin kurumlar vergisi karşısındaki hukuki ve vergisel statüsünün belirlenmesinde tek bir ölçütünün yeterli olmadığı, konunun bütüncül bir yaklaşımla ele alınması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

SONUÇ

Modern kamu yönetimi anlayışında yerinden yönetim ilkesinin güçlenmesi, belediyeleri yalnızca klasik idari hizmetleri sunan kurumlar olmaktan çıkararak, yerel düzeyde ekonomik faaliyetlerde bulunan aktörler hâline getirmiştir. Belediyelerin hizmet sunumunda etkinliği artırmak ve mali kaynaklarını çeşitlendirmek amacıyla başvurduğu araçlardan biri olan bütçe içi işletmelerin, belediye tüzel kişiliği içerisinde faaliyet göstermeleri çeşitli tartışmaları beraberinde getirmektedir. Bu çalışmada belediyelere bağlı kurulan bütçe içi işletmelerin Kurumlar Vergisi karşısındaki durumu incelenmiştir.

Çalışma sonucunda, bir faaliyetin belediyeye kanunla verilmiş bir görev olması, kâr amacı taşımaması veya doğrudan belediye bütçesi içinde yürütülmesinin tek başına vergi mükellefiyetini ortadan kaldırmadığı tespit edilmiştir. Vergi hukukunda belirleyici olan unsur, faaliyetin hukuki statüsünden ziyade ekonomik niteliğidir. Süreklilik arz eden, organizasyon yapısı içerisinde yürütülen ve bedel karşılığında sunulan faaliyetler, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında iktisadi kamu kuruluşu olarak değerlendirilebilmektedir. Bu yaklaşım, kamu kaynaklarını kullanarak piyasada faaliyet gösteren işletmeler ile özel sektör arasında rekabet eşitliğinin sağlanması bakımından önem taşımaktadır. Bununla birlikte, yalnızca sosyal amaç taşıyan ve piyasa mantığıyla yürütülmeyen faaliyetlerin ticari organizasyonlardan ayrıştırılması gerekmektedir.

Çalışmada ayrıca, bütçe içi işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliği olmamasına rağmen vergi mükellefiyeti tesis edilmesinin uygulamada önemli idari ve teknik sorunlar doğurduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergi idaresinin zaman içerisinde benimsediği yaklaşım doğrultusunda, mükellefiyet tesisinde yalnızca iş yeri sayısı değil; faaliyet konusu, organizasyon yapısı ve yönetim ilişkileri de dikkate alınmaktadır. Bu durum belediyelerin bütçe içi işletmelerini faaliyet alanlarına göre planlamalarını ve muhasebe sistemlerini vergisel yükümlülüklere uygun şekilde yapılandırmalarını gerekli kılmaktadır.

Çalışmanın ortaya koyduğu bir diğer önemli sonuç, kurumlar vergisi muafiyetinin diğer vergisel yükümlülükleri ortadan kaldırmamasıdır. Bütçe içi işletmeler kurumlar vergisinden muaf olsalar dahi Vergi Usul Kanunu kapsamındaki defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz yükümlülükleri ile katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajı gibi ödevleri yerine getirmek zorundadır. Bu nedenle belediyelerin yürüttükleri faaliyetlerin vergisel sonuçlarını önceden değerlendirmeleri ve olası riskleri yönetmeleri büyük önem taşımaktadır. Aksi durumda geriye dönük mükellefiyet tesisleri, vergi cezaları ve gecikme faizleri nedeniyle kamu zararının ortaya çıkması söz konusu olabilmektedir.

Uygulamada sorun oluşturan hususların başında bütçe içi işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu kapsamında değerlendirilmesi ve muafiyet hükümlerinin uygulaması gelmektedir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan iktisadi kamu kuruluşu kavramı ile muafiyet hükümlerinin belediyelerin faaliyet alanları dikkate alınarak daha açık biçimde düzenlenmesi belediyeler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların azaltılmasına katkı sunabilir. Ayrıca belediyelerin bütçe içi işletme kurmadan önce vergisel risk analizi yapmaları, gerekli durumlarda Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan özelge talep etmeleri ve bünyelerinde vergi yönetimine yönelik uzmanlaşmış birimler oluşturmaları da olası uyuşmazlıkları minimize edebilir. Sonuç olarak bütçe içi işletmeler, belediyelerin hizmet sunum kapasitesini artıran ve mali esneklik sağlayan önemli araçlardır. Ancak bu yapıların sürdürülebilirliği, vergi hukukunun temel ilkelerine uygun hareket edilmesine, rekabet eşitliğinin korunmasına ve vergisel yükümlülüklerin etkin şekilde yönetilmesine bağlıdır.

Etik Beyan: Bu çalışma, ikincil kaynaklar ile belge ve literatür analizine dayanmakta olup, etik kurul izni gerektiren herhangi bir veri toplama süreci içermemektedir. Çalışmada kullanılan tüm kaynaklara usulüne uygun biçimde atıf yapılmıştır.

Çıkar Çatışması: Yazarlar arasında herhangi bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Yapay Zekâ Kullanım Beyanı: Bu çalışmanın dil bilgisi ve akıcılığını geliştirmek amacıyla Yapay Zekâ (YZ) araçları kullanılarak redaksiyonu ve dilsel düzenlemesi yapılmıştır. Makalenin yorumlar veya sonuçlar dahil hiçbir kısmı yapay zekâ araçları tarafından üretilmemiştir. Yazarlar, bu yayının içeriğinin sorumluluğunu eksiksiz olarak üstlenmektedir.

Kaynaklar

Akşehir, M. İ. (2013). Sosyal tesisler, iktisadi işletmeler ve tabi olduğu esas ve usuller. Denetişim, (11), 86-91.

Arpacı, Ö.A., (2010). Kurumlar vergisi mükellefi olarak iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler. Mali Çözüm, (97) 167-184

Berk, A. (2003). Yerel hizmet sunumu ve belediye iktisadi teşebbüsleri. Sayıştay Dergisi, (49), 47-63.

Bülbül, D. (2020). Açıklamalı ve içtihatlı belediye, belediye şirketleri, bağlı kuruluşlar ve bütçe içi işletmeler (Hukuki, mali sorunlar ve yargı kararları). Ankara: Umuttepe Yayınları

Cilavdaroğlu, A. A. (2019). Personel hizmeti sunan belediye şirketleri. Sayıştay Dergisi, (113), 181-205.

Çalal, S. (2019). Belediyelere ait kum ocaklarından yapılan satışlarda belge düzeni nasıl oluşturulur? Mahalli İdareler Dergisi, 75(220), 81-85.

Çetin, R. (2014). Belediyelerde bütçe içi işletme kurulması ve bu işletmelerin vergisel açıdan değerlendirilmesi. Vergi Dünyası, 396, 165-169.

Demirbaş, T., Çetinkaya, Ö., Güneş, V., & Bektaş, N. B. (2017). Yeni kamu işletmeciliği bakış açısıyla Türkiye'de belediyelerin şirketler yoluyla hizmet sunma modelinin değerlendirilmesi. Journal of Administrative Sciences, 15(30), 145-175.

Doğrusöz, M., E., ve Kaplan, F., (2019). Kurumlar vergisi mükellefiyetinde iktisadi işletme kavramı. International Social Sciences Studies Journal.5(3), 1162-1166.

Ergin, M. (2014). Yerel yönetimlerde BİT (belediye iktisadi teşekkülleri) uygulamaları: Örnek çalışma İSPARK (İstanbul Otopark İşletmeleri Anonim Şirketi). Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Göğez, A. B. (2023). Kamu kaynağı yaratma ve verimli kullanımında Belediye İktisadi Teşebbüsleri (BİT)'nin değerlendirilmesi. Holistic Economics, 2(1), 21-44.

Günay, F., (2020). Türk Hukuku'nda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Mali Hukuk) Anabilim Dalı.

Güneş, V., (2014). Türkiye'de belediye şirketleri ve Bursa Büyükşehir Belediyesi şirketlerinin mali açıdan değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Bütçe ve Mali Planlama Bilim Dalı.

Karadeniz, Y. (2017). Belediye İktisadi Teşebbüslerine eleştirel bir bakış. Mahalli İdareler Dergisi. 5 (22), Sayı:57 (220), 1-200.

Kendirli, S., Başaran, Ş.M., ve Turan, H., (2014). Belediye işletme ve şirketlerinin dış denetimi. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 16/1 (2014) 27-37.

Kuştepe, A. (2012). Kurumlar Vergisi Kanunu'nda muaflıklar. Vergi Raporu. (151), 28-40.

Özdemir, Z. (2013). Yerel yönetimlerde bütçe içi işletme uygulaması. İller ve Belediyeler Dergisi, (779-780), 23-31. Türk Belediyeler Birliği.

Şişman, G. ve Cidecigiller, A. (2023). Kamu kurumları ve belediyelerin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi nedeniyle doğan zararın kamu zararı ve haksız fiil bağlamında değerlendirilmesi. Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 8(1), 485-503.

Tosun, E. (2019). İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı.

Ünveren, M. (2014). Kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen sosyal tesislerin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefiyetleri. KİDDER (Kamu İç Denetçiler Derneği) -Denetişim, 14,86-91

Yıldırım, B. (2011). Dernekler ile dernek iktisadi işletmelerinin hukuki durumu ve vergisel açıdan değerlendirilmesi. Vergi Dünyası, 363.

Yüzer, F. (2010). Türkiye'de Belediye İktisadi Teşebbüslerinin denetiminin hizmet etkinliği yönünden değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Programı.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). Resmî Gazete, 26205, 21 Haziran 2006.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Kanun No: 5520), R.G. No: 26482, R.G.T.: 03.04.2007 Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu. T.C. Resmî Gazete (Sayı: 25531). 23 Temmuz 2004

5393 sayılı Belediye Kanunu. T.C. Resmî Gazete, (Sayı: 25874). 13 Temmuz 2005.

Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği. (08.03.2011 tarih ve 27868 Sayılı Resmî Gazete).

Tıbbi Atıkların Kontrolü Yönetmeliği (25.01.2017 tarih ve 29959 sayılı Resmî Gazete).