

SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ: VERGİ ADALETİ AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME*

TAXATION OF WAGES IN SELECTED COUNTRIES: AN EVALUATION IN TERMS OF TAX JUSTICE

Güngör ÖZCAN**, Hazal BUCAK***

Araştırma Makalesi/Research Article

** Dr.Öğr. Üyesi, Bütçe ve Mali
Planlama ABD, Salihli İİBF,
Manisa Celal Bayar Üniversitesi
gungor.ozcan@cbu.edu.tr

ORCID ID:
0000-0001-5966-5582

*** Maliye, Sosyal Bilimler
Enstitüsü, Manisa Celal Bayar
Üniversitesi
hazalbucak94@hotmail.com

ORCID ID:
0000-0001-7533-8573

Başvuru Tarihi/Received:
15.01.2021

Kabul Tarihi/Accepted:
29.03.2021

* Çalışma Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde
Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve
Vergi Adaleti Açısından
Değerlendirilmesi adlı Yüksek Lisans
Tezinden türetilmiştir.



ISSN 2618-6217

Özet

Adalet kültürüne, değerlere bağlı olarak farklı tanımlanabilen bir kavram olmasıyla beraber vergi adaleti kavramı da farklı tanımlamalarla açıklanmaya çalışılmıştır. Genel anlamda bir toplumda verginin adil dağılımı olarak tanımlanan vergi adaleti aynı zamanda bireylerin ödeme güçlerine göre vergi ödemelerini öngörmektedir. Çalışmada ödeme gücüne ulaşmak adına kullanılan uygulamaların seçilen ülkelerde ne ölçüde ve nasıl kullanıldığını incelemek amaçlanmıştır. Bu amaçla dünyada önemli bir ekonomik gücü sahip olan Amerika, Avrupa bölgesinden Almanya, hızlı büyüyen ekonomisiyle Çin, Afrika bölgesinden Güney Afrika ve Güney Amerika'dan ise Brezilya seçilmiştir. Bu ülkelerde ücret gelirleri üzerindeki vergisel yükler ve bu gelir türüne tanınan ayrıcalıklar Türkiye ile karşılaştırılarak incelenmiştir. Seçilen ülkelerin tamamında vergi adaleti yaklaşımı uygulamalarına yer verilmiştir. Amerika, Almanya gibi ülkelerde diğer ülkelere göre bu yaklaşımları daha etkin kullandığı gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ücret, Vergi Adaleti, Ödeme Gücü.

Abstract

Although justice is a concept that can be defined differently depending on cultures and values, the concept of tax justice has been explained with different definitions. Tax justice, which is generally defined as the fair distribution of tax in a society, also requires individuals to pay tax according to their ability to pay. In the study, it is aimed to examine to what extent and how applications used to reach solvency are used in the selected countries. For this purpose, America, which has an important economic power in the world, Germany from the European region, China with its fast-growing economy, Brazil from South Africa and South America from the African region were selected. This country Loads in the tax on wage income and privileges granted to this type of income were examined in comparison with selected countries and Turkey. Tax justice approach practices have been included in all selected countries. It has been observed that these approaches are used more effectively in countries such as America and Germany compared to other countries.

Key Words: Wage, Tax Justice; Ability-to-pay principle.

Giriş

Kamu harcamalarının finansmanı için önemli bir gelir kaynağı olan verginin toplumda adil dağılması vergi adaleti olarak tanımlanmaktadır. Üretim faktörlerinden emeğin karşılığında ödenen bedel olan ücret gelirleri ise toplumun önemli bir kesimini oluşturmaktadır. Dolayısıyla ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün adil dağılması esasında toplumun önemli bir kesimi için oldukça önemli olmakla beraber vergi sistemine olan güvenin artmasına sebep olacaktır.

Vergi adaletinin sağlanması adına faydalanma ve ödeme gücü yaklaşımı olmak üzere iki önemli yaklaşım vardır. Faydalanma yaklaşımına göre vergilendirmenin kamusal mal ve hizmetlerden sağlanan fayda doğrultusunda olması gerekir. Bu nedenle faydalanma yaklaşımının uygulanması her zaman için mümkün değildir. Dolayısıyla vergi adaletinin sağlanması adına ödeme gücü yaklaşımının daha uygun olduğu yönünde fikir birliği olmuştur.

Ödeme gücüne ulaşmak esasında bireylerin kişisel durumlarını dikkate alarak vergilendirilmesini öngörmektedir. Artan oranlı vergi tarifeleri, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi, muafiyet ve istisnalar ödeme gücüne ulaşmak adına kullanılan uygulamalardır. Çalışmada Türkiye ve seçilen ülkelerde ise bu uygulamaların nasıl ve ne ölçüde kullandığı incelenmiştir.

1. Ücretin Kavramı

Üretim faktörlerinden biri olan emeğin geliri olan ücret farklı dönemlerde farklı tanımlamalarla açıklanmıştır. İktisadi açıdan ücret, “emeğin karşılığında ödenen bedel” olarak ifade edilmiştir. Bahsedilen emek, fikri ve bedeni olabilmekle beraber karşılığı para şeklinde nakdi veya aynı olabilmektedir (Tosuner & Arıkan, 2015). Emeğin fiyatı olan ücret, aynı zamanda emek karşılığında çalışan bireylerin yaşam koşullarını ve gelirlerini belirleyen bir unsurdur (Öztürk, 2005, s. 29-49). Bir diğer tanıma göre ücret, bir meta olarak ele alınan emek gücünün parasal değeri olarak tanımlanmıştır (Karaca, 2018, s. 4).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre, “ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” şeklinde ücretin tanımı yapılmıştır. İş Kanunu'nun 32. maddesine göre “ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.” şeklinde ücretin tanımı yapılmıştır.

2. Vergi Adaleti Kavramı

Adalet kavramı esasında eşitlik kavramı ile iç içe kullanılan bir kavramdır. Adaletli düzen, herkesin eşitliği ve eşitsizliği benzer ve aynı koşullarda yaşamasını öngörmektedir. Bu anlamda sosyal ve ekonomik eşitsizliklerin bir toplumda herkes için aynı anlamı ifade etmesi o toplumda adaletin varlığının söz konusu olduğu anlamına gelmektedir (Çeçen, 1975, s. 96-97).

Vergi adaleti kavramı, bireylerin ödeme güçlerine göre vergi ödemelerini öngörmektedir. Aynı zamanda sosyoekonomik anlamda da bir düzenin sağlanmasına olanak sağlayan bir kavram olarak da tanımlanmaktadır. Vergilemede adalet düşüncesi doğrultusunda vergi yükünün bir toplumda adil dağılımı öngören bir vergi sisteminde, kayıt dışılığın önlenmesi, hangi vergi mükellefinden ne kadar vergi alınması gerektiği veya vergi mükelleflerinin kişisel ve mali durumlarının belirlenmesi oldukça önemlidir (Akdoğan, 2009, s. 201).

Vergi adaleti kavramının ortak bir tanımının olmamasıyla beraber vergilemede adaletin sağlanması adına kimden ne kadar vergi alınmasını yani kişilerin ödeme gücünün tespiti, gelirin ve servetin adil dağılımını sağlanması, gelirin hangi kaynaktan ne ölçüde vergilendirildiği gibi birçok uygulamaya başvurulmaktadır (Demir & Gültekin, 2013, s. 272). Bu anlamda vergi adaleti kavramının içerisinin doldurulması ve bu kavramın insan yaşamına geçişi bu uygulamaların varlığına bağlı olmaktadır.

Yatay adalet, vergilere benzer koşullardaki tüm insanların benzer şekilde katlanması gerektiğini öngörmektedir (Musgrave, 1990, s. 113). Başka bir deyişle yatay adalet, aynı pozisyonda olan bireylere vergisel anlamda eşit muamele edilmesi anlamına gelmektedir. Dikey adalet ise farklı pozisyondaki bireylerin farklı şekilde vergilendirilmesini öngörmektedir (Thorndike & Ventry, 2002, s. 9). Ödeme gücü ilkesine göre, aynı ödeme gücüne sahip bireyler aynı şekilde, farklı ödeme gücüne sahip bireyler ise farklı şekilde vergilendirilmelidir (Erdem, Şenyüz, & Tatlıoğlu, 1996, s. 112).

3. Vergi Adaletini Gerçekleştirmek İçin Kullanılan Yaklaşımlar

Vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanması vergi adaleti açısından önem arz etmektedir. Bu anlamda yatay ve dikey adaletin sağlanması adına temelde iki ilke benimsenmektedir. Bu ilkelerden biri fayda ilkesiyken diğeri ödeme gücü ilkesidir (Akdoğan, 2009, s. 214).

3.1. Faydalanma Yaklaşımı

Faydalanma ilkesi vergilendirmenin kamusal mal ve hizmetlerden sağlanan fayda doğrultusunda olması gerektiğini dolayısıyla vergi yükünün bireyler arasında paylaşılması gerektiğini öngören bir yaklaşımdır (Özcan, 2019, s. 291). Bu ilkenin uygulanması için devletin ürettiği mal ve hizmetin bölünebilir ve pazarlanabilir olması gerekmektedir. Çünkü bölünemeyen ve pazarlanamayan mal ve hizmetlerin fiyatlandırılması mümkün değildir (Pehlivan, 2006, s. 163).

3.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı

Vergi mükelleflerinin mali güçlerine göre vergilendirilmesi vergilemede adaletin en temel göstergelerinden biridir. Vergi mükelleflerinin servet, gelir ve harcama düzeyleri birbirlerinden farklıdır. Bireyin ve ailesinin yaşamını devam ettirebilmesine yetecek gelirin üzerindeki gelirin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi vergilemede adaletin sağlanması açısından

oldukça önemli olmasının yanında vergilemede ödeme gücüne ulaşılması oldukça güçtür (Akdoğan, 2009, s. 216). Vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir ilke olan ödeme gücü ilkesine anayasanın 73. maddesinde yer verilmiştir: *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* şeklinde yer verilmiştir. Ödeme gücüne ulaşmak adına çeşitli uygulamalar mevcuttur. Bu uygulamalar; artan oranlılık, ayırma ilkesi, en az geçim indirimi, vergilemede muafiyet ve istisnalardır (Kılıç, 2018, s. 398).

Artan oranlı vergi tarifesi, vergi matrahının artması ile uygulanan vergi oranının artmasını ifade etmektedir. Artan oranlılık esasında marjinal fayda teorisine dayanmaktadır. Marjinal fayda teorisi ise gelir arttıkça gelirin artan kısmından elde edilen faydanın azalacağını savunmaktadır (Gwartney & Lang, 1985, s. 411). Maliye alanında yapılan çalışmaların birçoğunda artan oranlılık, gelirin artması ile yükselen vergi oranlarına sahip gelir vergisi tarifeleri ile ilişkilendirilmektedir (Ünlükaptan, 2011, s. 387). Ayırma ilkesi vergi mükelleflerinin elde etmiş olduğu emek geliri ve sermaye gelirin aynı şekilde vergilendirilmemesi gerektiğini savunan bir görüştür. Çünkü sermaye geliri daha düzenli ve devamlılığı olabilecek bir gelirken emek geliri bireyin çalışabilme çağı ve sağlıklı olabileceği çabısından kaynaklı korunmaya muhtaç bir gelirdir (Türk, 2008, s. 160).

Tablo 1: Türkiye’de Gelir Vergisi Vergi Dilimleri ve Oranları 2020

Gelir Dilimleri	Vergi Oranları
22.000 TL'ye kadar	15%
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	20%
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	27%
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	35%
600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL, fazlası (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	40%

Kaynak: (193 Gelir Vergisi Kanunu, 1960 tarih), madde 103.

Vergi mükelleflerinin gelirlerinin temel gereksinimlerini karşılayacak kısımdan vergi alınmaması temel gereksinimleri karşılandıktan sonra arta kalan gelirden vergi alınması esastır. Bu temel düşünce esasında en az geçim indirimine kaynak olan düşüncedir. Çünkü işçi veya diğer vergi mükelleflerinin geçinmesi veya temel gereksinimlerini karşılaması aynı zamanda bakmakla yükümlü olduğu aile fertlerinin de temel gereksinimlerini karşılaması anlamına gelmektedir (Tekeli, 1960, s. 84). En az geçim indirimi gelir vergisi kanununun 32. maddesinde *“Asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5’idir.”* şeklinde yer verilmiştir.

Vergi konusunun, vergi yasalarındaki bir takım hükümler ile sınırlandırılması vergilemede istisna olarak tanımlanmaktadır. Kısacası vergi kanunundaki bazı vergi konularının vergilendirilmemesi anlamına gelmektedir. Vergilemede muafiyet ise vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ve kurumların bazılarının vergi sisteminin dışında tutulması olarak tanımlanmaktadır (Yıldız, 1999, s. 142). Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret gelirleri için birçok istisna ve muafiyet mevcuttur. Ancak ücret geliri olarak kabul edilen bazı ödemelerin vergilendirilme aşamasında istisna ve muafiyet kapsamında değerlendirilmesi vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Örneğin GVK'nun geçici maddesi 72 inci maddesinde lig usulüne tabi sporcuların gelirleri için üst ligdeki sporcular için %20, bir alt ligdekiler için %10 ve en alt lig için ise %5 vergi oranları uygulanacağı 68 inci maddesinde ise jokey ve jokey hamakları için vergi oranı %20 şeklinde belirlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 3. ve 4. bentlerinde sporcuların vergilendirilmesiyle ilgili istisnalara yer verilmiştir. "üçüncü bendi spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler; dördüncü bendi ise amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç)" gelir vergisi dışında tutulmuştur. Ücret geliri elde eden bireylerin artan oranlı gelir vergisine tâbi olurken sporculara tanınan bu ayrıcalık vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

4. Amerika Bileşik Devletlerin'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

65

Amerika Bileşik Devletleri'nde yaşayan tüm vatandaşlar federal gelir vergisine tabidir. Ancak herkesin vergi beyannamesi vermesi gerekmemektedir. Gelir vergisi brüt gelir üzerinden alınmaktadır. Brüt gelir, genel olarak hangi kaynaktan üretilmiş olursa olsun tüm gelirler şeklinde tanımlanmıştır (Income Tax, Cornell Law School).

ABD'de bireylerin vergi borçlarının hesaplanması dört aşamada gerçekleşmektedir. İlk aşama olarak gayrisafi gelir hesaplanır. İkinci aşamada gayrisafi gelirden ayarlanmış gelire ulaşmak adına bir takım giderler indirilmektedir. Bu giderler, cari giderler, vergiden muaf tutulan tasarruf sigortalarına yapılan giderler, işle alakalı giderler ve ödenen nafakalar olarak sıralanabilir. Ayarlanmış gelirden vergilendirilecek gelire ulaşmak için ise iki alternatif yöntem uygulanmaktadır. İlk yöntem, kişisel indirimlerin tek tek belirlenerek belgelendirilerek sonrasında ise vergilendirilecek gelirden düşülmesidir. İkinci yöntem ise tek tek sıralamak yerine belirlenen standart indirimden yararlanmaktır (Stiglitz, 1994, s. 620). Vergilemede ikinci aşamada gelirden yapılan kesintilerden biri gelir vergisi mükellefinin ailevi durumudur. Bu anlamda bekâr bir vergi mükellefi evli bireylere oranla daha fazla gelir vergisi ödemektedir. (Weidenbaum, 1995, s. 4). Standart indirim de enflasyona bağlıdır.

Tablo 2: ABD'de Standart Vergi Tutarı 2019-2020

Dosyalama Durumu	Kesinti Tutarı
Bekâr	\$12,400
Ortak Evli Dosyalama	\$24,800
Hane halkı Reisi	\$18,650

Kaynak: (El-Sibaie, 2019).

ABD'de gerçek kişiler alternatif minimum vergiye tabidir. Alternatif minimum vergi gayrisafi hasıladan bir takım indirimlerin yapılması ardından bazı vergisel ayrıcalıklar ile beraber kişisel istisnalardan ve belirli kalemlerdeki indirimlerden sonra hesaplanan tutar üzerinden belirlenmektedir. Bu anlamda alternatif minimum vergi oranları %26 ve %28 olarak belirlenmiştir. Ancak alternatif minimum verginin hesaplanan vergiden fazla olması durumunda vergi mükellefi alternatif minimum vergiyi ödemesi gereklidir (Karyağlı, 2006, s. 13-14).

ABD'de gelir vergisinin temelini oluşturan bir takım ilkelere başvurulmaktadır. Bu ilkeler; gelir temelli vergileme ilkesi, artan oranlılık, aile esasına göre vergileme ilkesi ve gelirin yıllık olarak hesaplanma ilkesidir (Stiglitz, 1994, s. 624-628). ABD'de ücret ve maaş gelirlerine en az üç federal vergi uygulanmaktadır. Bu vergiler, gelir vergisi, sosyal güvenlik vergisi ve medicare vergisidir (Perez). Medicare vergisi düz oranlı vergilerdir. Oran 2020 itibariyle yüzde 2,9'dur. Medicare vergisinin yarısı veya yüzde 1,45'i işveren tarafından ödenmektedir. Diğer yüzde 1,45'i çalışan tarafından ödenir. Medicare vergisi, bir çalışanın toplam maaşından, her bir ödeme periyodunu bordro olarak mahsup edilir (Publication 15(2020), (Circular E). Employer's Tax Guide).

Sosyal Güvenliğin Yaşlılık, Ölüm ve Sakatlık Sigortası (OASDI) programı, belirli bir yıl için vergilendirmeye tabi kazanç miktarını sınırlamaktadır. Aynı yıllık sınır, bu kazançlar bir fayda hesaplamasında kullanıldığında da geçerlidir. Bu sınır her yıl ulusal ortalama ücret endeksindeki değişikliklerle değiştirmektedir. Bu yıllık limite katkı ve fayda tabanı denilmektedir. 2020'deki kazançlar için bu taban 137.700 \$'dır. 2020 yılında ödenen ücretler için OASDI vergi oranı, her biri çalışanlar ve işverenler için yüzde 6,2 olarak kanunla belirlenmiştir. (Contribution And Benefit Base).

Tablo 3: ABD'de Vergi Dilimleri ve Oranları 2019-2020

Bekâr	Hane halkı Reisi	Evli Dosyalama	Evli olarak Ayrı Dosyalama	Vergi Oranı
0 \$ - 9.700 \$	0 \$- 13.850 \$	0 \$ - 19.400 \$	0 \$ - 9.700 \$	10%
9,701 \$- 39,475 \$	13.851 \$- 52.850 \$	19.401 \$- 78.950 \$	9,701 \$- 39,475 \$	12%
39,476 \$- 84.200 \$	52.851 \$ - 84.200 \$	75.951 \$- 168.400 \$	39,476 \$ ile 84.200 \$	22%
84.201 \$ - 160.725 \$	84.201 \$-160.700 \$	168.401 \$- 321.450 \$	84.201 \$ - 160.725 \$	24%
160.726 \$- 204.100 \$	160.701 \$- 204.100 \$	321.451 \$- 408.200 \$	160.726 \$- 204.100 \$	32%
204.101 \$- 510.300 \$	204.101 \$- 510.300 \$	408.201 \$- 612.350 \$	204.101 \$- 306.175 \$	35%
510.300 \$' dan fazla	510.300 \$' dan fazla	612.350 \$'dan fazla	306.175 \$' dan fazla	37%

Kaynak: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-18-57.pdf>, erişim (17.04.2020).

ABD'de gelir vergisi kapsamında vergi mükellefleri gelirlerini beş farklı durum için dosyalayabilmektedir. Bekâr, hane halkı reisi olarak, evli olarak ayrı şekilde, nitelikli dul ve evli olup ortak olarak gelirlerini dosyalayabilmektedir (Choosing the Correct Filing Status, 2017). Gelir vergisi oranları %10 olarak başlayarak % 37'lik bir üst orana ulaşmadan önce kademeli olarak% 12,% 22,% 24,% 32 ve% 35 şeklinde artmaktadır. Her vergi oranı, vergi grubu olarak adlandırılan belirli bir gelir aralığı için geçerlidir (IRS provides tax inflation adjustments for tax year 2019, 2018).

5. Almanya'da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Almanya'da Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir yedi unsur üzerinden vergilendirilmektedir. Bu gelir unsurları; zirai kazançlar, ticari kazançlar, sair gelirler, kiralama gelirleri, serbest meslek kazançları, sermaye gelirleri ve ücretlerdir (Ekinci, 2012, s. 192). Gelirin vergilendirilme aşamasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır (Kayalıdere & Özcan, 2012). Gelir vergisi, yıllık bir vergidir. Belirleme esasları her takvim yılı için belirlenmektedir (Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen, 2020).

Almanya'da gelir vergisinin önemli bir kısmını ücret üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Gelir vergisi, ücret gelirinden sosyal güvenlik kesintileriyle beraber bireyin maaşından kesinti yoluyla tahsil edilmektedir. Almanya'da çalışanlar işe başlamadan önce kimlik kartı almaları gereklidir. Bu anlamda bir işi olan bireyler bir vergi kimlik kartı alırken iki işi olan bireylerin ise aynı doğrultuda iki kimlik kartı alması gereklidir (Çakır, 2003, s. 101). İşveren, çalışanın gelir vergisi açısından değerlendirilip değerlendirilmediğine bakılmaksızın, her ücret ödemesinde ücret vergisini kesmelidir. Her çalışanın bordro vergi tevkif için işveren, kendi işçileri hakkında bilgiye ihtiyacı vardır. Örneğin vergi dilimi, gerekirse muafiyetleri dikkate almak veya muhtemelen kilise vergisi tahsil edebilmek amacıyla bir cemaate mensup olup olmadığı gibi bilgilere ihtiyaçları vardır (Lohnsteuer).

Ücret vergisi kendi başına bir vergi olmamakla beraber gelir vergisi tahsil etmek için ayrı bir yöntemdir. Yasal dayanağı Gelir Vergisi Yasasıdır (Einkommensteuergesetz). Ücret Vergisi Uygulama Yönetmeliği, gelir vergisi kanununun ücret vergisine ilişkin hükümlerini tamamlaması için geçerlidir. Kişisel gelir kapsamında istihdam gelirleri, aynı faydalar (şirket arabası, yemek kontrolleri, vb.), emeklilik gelirleri vergiye tâbi gelirlerdir. Bu anlamda kısmen veya tamamen vergilendirilebilen aynı faydalar ise şirket arabası, düşük faizli krediler, hisse senedi seçenekleri, yemek, spor, kültürel kontroller, sağlık sigortası, toplu taşıma, çocuklar için gündüz bakımı, kantin yemekleri, konaklama olarak sıralanabilmektedir (Direct taxes - Personal Income Tax).

İşçilerin maaşlarından gelir vergisi amacıyla yapılan kesintiler işveren tarafından vergi dairesine havale edilmektedir. Maaşlı çalışan bireylerin maaşından yapılan kesintiler ücret vergisi, sosyal sigorta kesintileri, dayanışma vergisi ve gerekiyorsa kilise vergisidir (Yılmaz, Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış, 2019, s. 16). İşveren için vergi hesaplamasını kolaylaştırmak amacıyla çalışanlar, farklı vergi sınıflarındaki kişisel koşullarına göre sınıflandırılmaktadır (Lohnsteuer).

Alman Vergi Sistemine göre ücret gelirleri kapsamında vergi matrahından bazı öğeler tamamen veya kısmen indirilebilmektedir. Bunlar çocuk bakım giderleri, eğitim giderleri, sağlık harcamaları, seyahat masrafları, kanun uyarınca nafaka yükümlülükleri, bağışlar, ek emeklilik veya sağlık sigortasına katkılar, e- hizmetlere yatırım, sendika üyelik ücretleridir. Profesyonel çalışanlar için toplu tutar olarak 1.000 EUR indirim yapılmaktadır (Direct taxes - Personal Income Tax).

Tablo 4: Bekâr Bireyler İçin Alman Gelir Vergisi Oranları 2020

Gelir Düzeyi	Vergi Oranı
0 EUR- 9.408 EUR	0%
9.409 EUR- 14.532 EUR	%14-%42
14.533 EUR- 57.051 EUR	
57.052 EUR- 270.500 EUR	42%
270.501 EUR	45%

Kaynak: (Direct taxes - Personal Income Tax).

Tablo 4'da bekâr bireyler için vergi dilimleri ve vergi oranları verilmiştir. Bekâr bireylerin vergilendirilme eşiği 9.408 Euro'dur. Bu anlamda bu tutara kadar olan gelirler %0 vergi oranı ile vergiden muaf tutulmuştur.

Tablo 5: Birlikte Değerlendirilen Eşler İçin Alman Gelir Vergisi Oranları 2020

Gelir Düzeyi	Vergi Oranı
0 EUR- 18.816 EUR	0%
18.816 EUR- 29.064 EUR	%14-%42
29.064 EUR- 114.103 EUR	
57.052 EUR- 270.500 EUR	42%
541.002 EUR	45%

Kaynak: (Direct taxes - Personal Income Tax).

Almanya’da vergi oranları Tablo 4 ve 5’de görüldüğü üzere %0 ve %45 arasında gelir düzeyi doğrultusunda değişmektedir. Bekâr ve Birlikte Değerlendirilen Vergi düzeyleri %14 ve %42 arasında değişen gelir kısmında hangi oranlarla vergilendirilme yapılacağı çeşitli matematiksel formüller doğrultusunda hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bu gelir düzeyindekiler için düz oranlı bir vergi oranı söz konusu değildir. Evli beraber değerlendirilen bireylerin gelir düzeyleri bekârlar bireylerin gelir düzeyinin yaklaşık iki katıdır. Bu anlamda buradaki amaç evli bireylerin ayrı ayrı vergilendirilerek daha fazla marjinal vergi oranlarıyla vergilendirilmemesidir (Çiçek, 2012, s. 219).

6. Çin’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Çin’de ücret ve maaşlardan elde edilen gelirler, emek hizmeti ücretinden elde edilen gelirler, ücretten elde edilen gelirler, telif haklarından elde edilen gelir, faaliyet geliri, faiz, temettüler ve ikramiye gelirleri, gayrimenkul kiralamasından elde edilen gelirler, mülkiyet devri gelirleri, kaza sonucu gelirler kişisel gelir vergisi kapsamında vergiye tabi gelirlerdir (Çin Halk Cumhuriyeti Kişisel Gelir Vergisi Yasası).

Çin’de %3 ile %45 arasında 7 seviyeli bir aşamalı vergi uygulanmaktadır. Vergi ödeme süresi, her ay stopaj aracı tarafından ödenen stopaj vergisi ve her ay vergi mükellefi tarafından ödenecek vergi bir sonraki ayın 15 günü içinde ulusal hazineye ödenmektedir (Vergi, 2015). 2018 yılından bu yana ise standart indirim 3.500 yuan’dan 5.000 yuan’a çıkarılmıştır. Bununla beraber vergi oranı tablosu, düşük ve orta gelirli bireyler için vergi oranı aralığını genişlemiştir (Önümüzdeki ay 5000 yuan "eşik" uygulandığında ne kadar vergi ödeyebilirsiniz?, 2018).

Tablo 6: Çin’de Kişisel Gelir Vergisi Oranı Tablosu (maaş geliri için geçerlidir)

Dizi	Vergilendirilebilir Gelir	Vergi Oranı	Hızlı Kesinti
1	36.000 yuan' ı geçmeyen kısım	3%	0
2	36.000 yuan-144.000 yuan	10%	2520
3	144.000 yuan -300.000 yuan	20%	16920
4	300.000 yuan - 420.000 yuan	25%	31920
5	420.000 yuan-660.000 yuan	30%	52920
6	660.000 yuan-960.000 yuan	35%	89920
7	960,000 yuan' dan fazlası	45%	181920

Kaynak: (Çin Halk Cumhuriyeti Kişisel Gelir Vergisi Yasası).

Tablo 6’da Çin’de vergiye tabi gelir dilimleri vergi oranları ve vergileme sürecinde ödenecek vergiden düşülecek olan hızlı kesinti miktarı verilmiştir. Bu anlamda elde edilen gelir dilimine göre vergiye tabi gelir hesaplanırken öncelikli olarak elde edilen gelirden muafiyet çıkarılmaktadır. Daha sonrasında vergi dilimine karşılık gelen vergi oranı ile hesaplanmakta sonrasında ise çıkan sonuçtan hızlı kesinti miktarı çıkartılmaktadır.

Doğal afetler nedeniyle büyük kayıplar yaşanması, engelli, yalnız yaşlılar ve şehitlerin geliri kişisel gelir vergisi kapsamında azaltılabilmektedir. Yapılan değişiklikler ile vergi mükellefleri, özellikle düşük ve orta gelirli gruplar üzerindeki yükü daha da azaltmak için, yıllık kapsamlı geliri 120.000 yuan'ı geçmeyen veya iki yıl içinde yıllık vergi ödeme tutarı düşük olan vergi mükelleflerinin geçici olarak ödeme yükümlülüğünden muaf tutulmasına karar vermiştir. Ocak 2019'dan itibaren, yıllık 60.000 yuan (ayda 5.000 yuan) ve "üç sigorta ve bir konut fonu" yıllık kesintiye ek olarak, çocuk eğitimi, sürekli eğitim, ciddi tıbbi bakım, konut kredisi faizi veya konut kirası ve yaşlılar için destek altı özel ürün eklenir ve vergi ödeyerek de düşülebilir (Here are one, two and three, and the State Council will issue red envelopes to the working-class!, 2019).

İstihdam geliri üzerindeki yüksek yasal kişisel gelir vergisi oranlarına rağmen, Çin'deki kişisel gelir vergisi sistemi göreceli olarak az gelir getirdiğini ve bu nedenle aslında zenginlerden fakir hanelere çok fazla kaynak aktarımı sağlamamaktadır. Çin'deki çoğu insan yüksek gelir elde etmemekte ve bu nedenle kişisel gelir vergisi ödememektedir. Çünkü temel kişisel gelir vergisinde ödenek nispeten yüksek bir düzeyde belirlenmektedir. Ayrıca, temel ödenek belirli aile koşullarına (örneğin bağımlı bir eş, çocuk vb. olup olmadığı) bağlı değildir. (Brys, Matthews, Herd, & Wang, 2013, s. 32).

Tablo 7: Türkiye, Amerika, Almanya ve Çin'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi ve Sosyal Güvenlik Primleri Payı (%)

Yıl	Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si	Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Çalışanlar İçin Sosyal Güvenlik Primleri %'si	Amerika'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si	Amerika'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Çalışanlar İçin Sosyal Güvenlik Primleri %'si	Almanya'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si	Almanya'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Çalışanlar İçin Sosyal Güvenlik Primleri %'si	Çin'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si
2000	22,24	6,74	42,21	10,53	25,31	17,15	5,23
2001	22,04	6,41	42,54	10,97	27,12	17,49	6,5
2002	17,64	6,84	38,03	11,82	25,1	17,63	6,86
2003	15,72	7,31	35,31	11,77	23,88	17,44	7,08
2004	14,85	8,37	34,19	11,48	22,9	17,56	7,18
2005	14,71	7,7	35,2	10,66	23,04	17,42	7,27
2006	15,58	8,41	36,32	10,35	24,22	16,86	7,04
2007	16,96	8,8	38,23	10,36	24,95	16,08	6,98
2008	16,52	8,36	39,54	10,92	26,49	15,89	6,86
2009	16,38	8,97	34,31	12,09	25,49	16,96	6,63
2010	14,03	9,36	34,77	11,55	24,28	16,63	6,6
2011	13,51	10,03	38,84	8,51	24,72	17,09	6,74
2012	14,43	10,4	38,48	8,43	25,75	16,99	5,78
2013	13,9	10,86	38,77	10,64	26,02	16,77	5,9
2014	14,7	10,8	39,04	10,53	26,2	16,85	6,18
2015	14,62	10,94	40,4	10,54	26,5	16,76	6,89
2016	14,64	11,04	40,16	10,67	26,54	16,86	7,73
2017	14,53	11,17	38,74	10,38	27,3	17,13	8,28
2018	15,42	11,28	40,72	11,33	27,16	16,97	8,86

Kaynak: Türkiye, Amerika, Almanya için (Start OECD), Çin için (China Statistical Yearbook 2019) verilerinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 7'de bakıldığında Türkiye'de kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %22,24 ile %13,9 aralığında değişmektedir. Amerika'da bu oran %42,54 ile %34,19 aralığında değişmektedir. Almanya'da ise %27,12 ile %22,9 aralığında değişmektedir. Çin'e bakıldığında bu oran diğer üç ülkeye oranla oldukça düşüktür. Tablo 7'de görüldüğü üzere toplam vergi gelirleri incelendiğinde en fazla sosyal güvenlik primine sahip ülke Almanya'dır. Çalışanlar için olan sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içerisinde en az paya sahip ülke Türkiye'dir. En fazla paya sahip olan ülke ise Almanya'dır. Ücret gelirleri üzerindeki vergisel yükler vergi takozu olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle vergi takozu, hem çalışan hem de işveren tarafından ödenen vergiyi içeren, emek geliri üzerindeki verginin bir ölçüsüdür (Taxing Wages).

Tablo 8: Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye'de Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Vergi Takozu Payı (%)

Yıl	Amerika'da Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si	Almanya'da Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si	Türkiye'de Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si	Çin'de Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuksuz Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si
2000	30,84	52,86	40,36	..
2001	30,74	51,91	43,60	..
2002	30,58	52,47	42,48	..
2003	30,46	53,20	42,19	..
2004	30,48	52,24	42,76	..
2005	30,42	52,13	42,80	..
2006	30,55	52,31	42,69	..
2007	30,92	51,80	42,22	..
2008	30,06	51,34	38,72	..
2009	30,28	50,79	36,74	..
2010	30,75	49,05	36,98	36,9
2011	29,91	49,68	37,03	36,2
2012	29,84	49,65	37,13	35,7
2013	31,45	49,26	37,36	34
2014	31,64	49,31	38,09	33,7
2015	31,44	49,45	38,19	33,7
2016	31,58	49,54	38,24	32,4
2017	31,78	49,58	38,99	32
2018	29,60	49,53	39,25	32,4
2019	29,76	49,35	39,12	..

Kaynak: (Taxing Wages).

Tablo 8'deki bekâr ve çocuksuz bireyler için ortalama vergi takozları incelendiğinde en fazla ortalama vergi Almanya'da %49,05 ile %53,20 şeklindedir. Almanya'dan sonra ortalama vergi takozu oranının yüksek olduğu ülke Türkiye'dir. Tablo 8'de görüldüğü üzere Çin'in 2010-2018 yıllarına ait verileri Türkiye ve Amerika'ya benzemektedir.

Tablo 9: Gelişmiş Ülkelerde Tek Gelirli İki Çocuklu Çift Ortalama Vergi Takozu Payı (%)

Yıl	Amerika'da Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si	Almanya'da Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si	Türkiye'de Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si	Çin'de Tek Gelirli Çift, Ortalama Kazancın %100'ü ve İki Çocuklu Bireylerin Ortalama Vergi Takozu %'si
2000	21,17	35,27	40,36	..
2001	20,61	34,78	43,60	..
2002	20,60	34,85	42,48	..
2003	17,94	35,86	42,19	..
2004	18,09	35,02	42,76	..
2005	18,17	35,41	42,80	..
2006	18,56	35,79	42,69	..
2007	19,24	35,46	42,22	..
2008	17,10	35,15	37,20	..
2009	17,37	33,55	35,17	..
2010	18,45	32,62	35,42	36,9
2011	18,50	33,81	35,47	36,2
2012	18,61	34,00	35,57	35,7
2013	20,30	33,64	35,83	34
2014	20,61	33,83	36,59	33,7
2015	20,44	33,99	36,71	33,7
2016	20,61	34,23	36,55	32,4
2017	20,88	34,33	37,36	32
2018	18,48	34,44	37,66	32,4
2019	18,81	34,35	37,45	..

Kaynak: (Taxing Wages).

Tablo 9'da tek gelirli evli ve iki çocuklu bireylerin ortalama vergi takozu verilmiştir. Bir önceki tablo ile karşılaştırıldığında Amerika ve Almanya'da ortalama vergi takozu oranlarının önemli derecede düştüğü görülmektedir. Dolayısıyla bu ülkelerde vergilemede ailevi unsurların ön planda gözlemlenmektedir. Buna karşılık Çin'de bu oranlar aynı iken Türkiye'de de birbirine oldukça yakındır.

7. Güney Afrika'da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Güney Afrika'da ücret gelirleri gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Gelir vergisi, bir vergi mükelleflerinin (bireyleri, şirketleri ve tröstleri içeren) aldığı tüm gelir ve karlar üzerinden alınan bir vergidir. Bu anlamda gelir vergisi ulusal bir gelir kaynağıdır. 1962 tarihli 58 sayılı Gelir Vergisi Yasası ile uygulanmaktadır. Güney Afrika Cumhuriyetinde bu vergiler "normal vergiler" olarak nitelendirilmektedir (SA Income Tax). Gelir vergisi, vergiye tabi gelir üzerinden ödenen normal vergilerdir. Maaşlar, ücretler, ikramiyeler, fazla mesai ödemesi, vergilendirilebilir (yan ödemeler) ödenekler (ödenekler ve belirli götürü ödenekler), bir işletme veya ticaretten kazanç veya kayıplar, bireyin güven lehdarı olmasından kaynaklanan gelir veya karlar, yönetmen ücretleri, faiz ve yabancı temettüleri gibi

yatırım gelirleri, kira gelirleri veya kayıpları, telif haklarından elde edilen gelir, tahviller, emeklilik geliri, belirli sermaye kazançları gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir (Personel Income Tax).

Güney Afrika Cumhuriyeti'nde vergi gelirlerinin büyük çoğunluğunu gelir vergisi oluşturmaktadır. Bu anlamda Güney Afrika Cumhuriyetinde vergi gelirlerinin üçte biri dolaylı vergilerden elde edilmektedir. Kişisel gelir vergisi ise kademeli olarak uygulanmaktadır. Çalışanların ödemesi gereken vergiyi ise işveren çalışanlara ödeneceği ücret üzerinden kesmektedir (Gülkaya, 2011, s. 19). Çalışanların vergisi, bir işverenin bir çalışana ödenen maaş veya ücretlerden düşmesi veya kesmesi gereken vergiyi ifade etmektedir. Bu anlamda işveren bu vergiyi aylık olarak Sars'a ödemek zorundadır (Register for employees' tax).

Güney Afrika'da vergi mevzuatı, bir vergi mükellefinin, alınan gelire karşılık bir değerlendirme yılı boyunca yapılan belirli harcamaları talep etmesini sağlar. Ancak, maaş geliri elde edenler için izin verdiği harcamalar, emeklilik fonu katkıları, emeklilik yıllık ödeme fonu katkıları, ihtiyat fonu katkıları (sadece 1 Mart 2016'dan itibaren), belirli şartlar altında yasal maliyetler, belirli varlıklarla ilgili olarak aşınma ve yıpranma, onaylanmış kuruluşlara yapılan bağışlar, geri ödenebilir tutarlar (o kişi tarafından iade edilen hizmetler için alınan tutar), istihdamla ilgili kötü ve şüpheli borçlardır (Africa Tax Guide 2019-2020).

Güney Afrika'da bireysel gelir vergisine tabi bireylerin, iş dolayısıyla ikamet ettiği yerden en az bir gece uzakta geçirmek zorunda olduğu ve bu ödenek veya avansın ilgili olduğu konaklama yerinin Güney Afrika Cumhuriyeti'nde olduğu ve ödenmesi için ödenek veya avans verildiği durumlarda yemekler ve arızı masraflar, günlük 452 R tutarının harcandığı kabul edilir. Yalnızca arızı maliyetler, her gün için dönem içine denk gelen bir miktar R139 harcandığı kabul edilir. Bu ödeneğin veya avansın ilgili olduğu konaklamanın Güney Afrika Cumhuriyeti dışında olduğu durumlarda, ülke başına belirli bir miktarın harcandığı kabul edilir. Fiili masrafların talep edilmediği durumlarda, iş seyahati için izin verilen kesintinin belirlenmesinde Sars'ın belirlediği kilometre başına oranlar doğrultusunda hesaplanmaktadır (Budget 2020 Tax Guide).

Tablo 10: Güney Afrika Ülkesi Gelir Vergisi Oranları Mart 2020- Şubat 2021

Vergiye Tabi Gelir (R)	Vergi Oranları (R)
1 - 205900	Vergiye tabi gelirin% 18'i
205 901-321 600	37 062 + 205 900'ün üzerindeki vergilendirilebilir gelirin% 26'sı
321601-445100	67144 + 321 600'ün üzerindeki vergilendirilebilir gelirin% 31'i
445101 - 584200	105429 + 445100'ün üzerindeki vergilendirilebilir gelirin% 36'sı
744801-1 577 300	218139 + 744800'ün üzerindeki vergilendirilebilir gelirin% 41'i
1 577 301 ve üstü	559464 + 1 577 300'ün üzerindeki vergilendirilebilir gelirin% 45'i

Kaynak: (Sars).

Herhangi bir yıllık vergilendirilebilir geliri altı yüz rand'ı geçmeyen veya dönem değerlendirmesinin tam yıldan az olduğu değerlendirilen dönemle aynı oranda altı yüz rand'a ulaşan her evli kişi gelir vergisinden muaf tutulmuştur (South Africa Tax Act).

8. Brezilya'da Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Brezilya'da vergi federal, eyalet ve belediyeler tarafından tahsil edilmektedir. Brezilya'daki federal vergiler, bireyler ve firmalar üzerindeki gelir vergilerini ve çok sayıda dolaylı vergiyi içermektedir. Bireysel gelir vergisi (IRPF) işverenler tarafından kaynağında kesilir (Brazil: Options for Tax Reform, A Policy Note for Discussion). Brezilya'da 1967 yılında yapılan reformlar kapsamında vergi sisteminin temelleri atılmıştır. Bireysel gelir vergisi (IRPF) Brezilya'da 1996 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Bireyler, emekli maaşları, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, kira ve kar kazançları, çalışanların elde etmiş oldukları ücret maaş gibi kazançlar ve çeşitli menfaatler gelir vergisi kanunu kapsamında gelir vergisine tabidir (Demirli, 2011, s. 221).

Gelir vergisi, Brezilya Federal Hükümet tarafından talep edilen ve uygulanan bir vergidir. Bu anlamda hem bireylerden hem de tüzel kişilerden tahsil edilmektedir. Gelir vergisi her yıl çalışanın veya kuruluşun gelirinden düşülerek hükümete ödenmektedir (Santana, Cruz, & Silva, 2018, s. 106). Gelir vergisi mükellefi bir önceki yıl kazandığı geliri maaşlar, emeklilik, kira geliri veya yatırımlarını beyan etmesi gereklidir. Bu anlamda aynı dönemde yapılan ve beyandan düşülecek ve sonuç olarak ödenen vergi miktarını azaltabilecek bazı masrafları listelemek mümkündür. Gelir vergisi kesintisi olarak isimlendirilen bu masraflar tıbbi harcamalar, çocuklar veya ebeveynler (bakmakla yükümlü olunan kişiler), eğitim masrafları, sosyal güvenlik katkısı, bireysel emekliliğe katkı paylarıdır (IRPF Imposto sobre a renda das pessoas físicas).

Brezilya'da vergi aylık aşamalı tablo kullanılarak hesaplanmaktadır. Vergiye tabi olan gelirin vergi matrahını belirlemek için brüt gelirden indirilmektedir. Vergi matrahını tespit etmek adına brüt gelirden düşülebilecek gelirler aşağıda gibi sıralanmıştır (Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, Mafon, IRRF 2019, s. 13):

- Geçici bakım sağlanması da dahil olmak üzere mahkemede onaylanan bir yargı kararı veya anlaşmaya uygun olarak ya da kamu tapusu uyarınca aile hukuku kurallarına göre nafaka olarak ödenen tutarlar;
- Bağımlı, aylık 189.59 R tutarı,
- Birlik, Devletler, Federal Bölge ve Belediyelerin Sosyal Güvenliğine katkılar;
- Brezilya'da ikamet eden ek sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan katkılar ve yükü vergi mükellefi tarafından ödenen Bireysel Programlı Emeklilik Fonu'na yapılan katkılar,

- Kamusal nitelikteki kapalı kamu emeklilik kuruluşlarına yapılan katkılar.

Tablo 11: Brezilya'da 2015 Yılından İtibaren Uygulanan Aylık Gelir Vergisi Oranları

Hesaplama temelli (R\$)	Oran(%)	IRPF' den düşülecek kısım (R\$)
1.903,98'e kadar
1.903,99- 2.826,65	7,5	142,80
2.826,66- 3.751,05	15	354,8
3.751,06- 4.664,68	22,5	636,13
4.664,68 üstü	27,5	869,36

Kaynak: (IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas), 2020).

Tablo 11'de Brezilya'daki gelir dilimleri ve bu gelir dilimlerine uygulanacak vergi oranları vardır. Bu tabloda görüldüğü üzere Brezilya'da vergi oranları %7,5 en düşük oranla başlayarak gelir dilimlerinin artmasıyla beraber %15, %22,5, %27,5 olarak vergi oranları artmaktadır. Bununla beraber belirlenen gelir dilimlerinde bireysel gelir vergisinden düşülecek tutarlar belirtilmiştir. Güney Afrika'da altmış beş yaş altı bireyler için vergi eşiği 83.100 rand, altmış beş yaş ile yetmiş beş yaş aralığında 128.650 rand ve yetmiş beş yaş üstü bireyler için ise 143.850 rand'dır (Budget 2020 Tax Guide).

Tablo 12: 2010-2019 Yılları Arasında Türkiye, Güney Afrika ve Brezilya' da Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuklu Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu (%)

Yıl	Türkiye'de Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuklu Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si	Güney Afrika'da Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuklu Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si	Brezilya'da Ortalama Kazancın %100'ünde Bekâr ve Çocuklu Bireyler İçin Ortalama Vergi Takozu %'si
2010	36,98	13,8	32,2
2011	37,03	13,9	32,2
2012	37,13	14,1	32,2
2013	37,36	14,7	32,2
2014	38,09	14,8	32,2
2015	38,19	14,9	32,2
2016	38,24	15,4	32,5
2017	38,99	16,2	32,5
2018	39,25	16,3	32,5
2019	39,12

Kaynak: (Taxing Wages In Selected Partner Economies: Brazil, China, India, Indonesia And South Africa In 2018).

Tablo 12'de bekâr çocuklu bireyler için ortalama vergi takozları verilmiştir. Ortalama vergi takozu oranlarının birbirine yakın olduğu ülkeler Türkiye ve Brezilya'dır. Güney Afrika'da bu oranların oldukça düşük olduğu görülmektedir. Aynı zamanda Güney Afrika ve Brezilya'da

tek gelirli, evli ve iki çocuklu bireylerin vergi takozu ile bekâr çocuksuz bireylerin ortalama vergi takozu aynıdır.

Tablo 13: 2000-2018 Yılları Arasında Türkiye Güney Afrika ve Brezilya'da Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi ve Sosyal Güvenlik Primleri Payı (%)

Yıl	Türkiye'de Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si	Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Çalışan Sosyal Güvenlik Primi %'si	Güney Afrika'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisinin %'si	Güney Afrika'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Çalışanların Sosyal Güvenlik Primi %'si	Brezilya'da Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Kişisel Gelir Vergisi %'si	Brezilya'da Toplam Vergi Geliri İçerisinde Sosyal Güvenlik Primi %'si	Brezilya'da Toplam Vergi Geliri İçerisinde İşverenin Maaş Bazında Sosyal Güvenlik Primi %'si
2000	75,31	6,74	72,59	..	4,96	23,71	5,31
2001	76,41	6,41	60,06	..	4,73	23,05	5,26
2002	71,16	6,84	57,84	0,52	4,46	23,3	4,83
2003	66,37	7,31	58,57	0,85	4,49	23,44	4,74
2004	67,19	8,37	58,94	0,83	4,89	23,54	4,57
2005	67,46	7,7	55,53	0,77	4,67	24,05	4,58
2006	72,2	8,41	51,64	0,78	4,87	22,79	4,74
2007	71,47	8,8	50,59	0,75	31,25	22,63	4,61
2008	69,23	8,36	51,15	0,76	31,42	23,4	4,87
2009	68,08	8,97	55,38	0,82	31,55	25,49	5,36
2010	65,87	9,36	59,73	0,79	33,94	25,19	5,12
2011	64,39	10,03	58,97	0,78	33,19	25	5,17
2012	66,07	10,4	59,82	0,82	36,19	26	5,51
2013	68,75	10,86	61,3	0,75	34,95	25,74	5,68
2014	69,58	10,8	62,72	0,75	36,77	26,32	5,94
2015	71,98	10,94	64,65	0,74	37,09	26,25	6,18
2016	69,21	11,04	64,96	0,72	35,71	26,24	6,21
2017	68	11,17	64,77	0,71	38,7	26,26	6,09
2018	63,85	11,28	39,41	25,41	5,46

76

Kaynak: (Start OECD).

Tablo 13'de Türkiye'de Çalışanların sosyal güvenlik primleri ise %6,41 ile %11,28 aralığında değişmektedir. Güney Afrika'da çalışanlar için sosyal güvenlik primleri ise %0,52 ile %0,85 aralığında değişmektedir. Brezilya'da işverenin sosyal güvenlik primleri %5,12 ile %6,21 aralığında oldukça düşüktür. Toplam vergi gelirleri içerisinde en fazla kişisel gelir vergisi payına sahip olan ülke Türkiye'dir. Türkiye'de toplam gelir vergisi içerisinde kişisel gelir vergisi payı %63,85 ile 76,41 aralığında değişmektedir. Türkiye'den sonra en fazla paya sahip olan Güney Afrika %50,59 ile %72,59 aralığında değişmektedir. Brezilya'da

ise 2000-2006 yılları arasında ortalama oran %4'lerde iken 2006 sonrasında %31,25 ile %39,41 aralığında değişmektedir.

Sonuç

Emek faktörünün geliri olan ücret toplumun önemli bir kesimini oluşturmaktadır. Ücret geliri elde eden bireyler elde etmiş oldukları bu gelir ile taleplerini belirlemektedirler. Dolayısıyla bu gelirin vergilendirilmesinde vergi adaletinin sağlanması oldukça önemlidir. Vergi adaletinin sağlanması için kullanılan uygulamalar incelendiğinde artan oranlı vergi tarifeleri, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi, muafiyet ve istisnalar gibi uygulamalara Türk Vergi Sistemi'nde yer verildiği gözlemlenmiştir. Genel anlamda seçilen ülkelerde de bu uygulamaların farklı kullanımlarına yer verilmiştir.

Çin, Amerika, Almanya ve Türkiye'de ücret gelirleri elde eden bireyler kişisel gelir vergisine tabidir. Dört ülkede de vergi dilimleri ile doğru orantılı olarak vergi oranları artmaktadır. Ancak her ülkede vergi dilimi kademeleri farklılık göstermektedir. Amerika'da yedi vergi dilimine uygulanan bu oranlar %10, %12, %22, %24, %32, %35, %37 şeklindedir. Almanya'da ise vergilendirilen dört vergi dilimi vardır. Vergi dilimlerinden ilk iki vergi dilimine sabit vergi oranı uygulanmamakla beraber %14 ile %42 oranları aralığında çeşitli matematiksel hesaplamalar doğrultusunda vergilendirilmektedir. Diğer vergi dilimlerine ise %42 ve %45 oranları uygulanmaktadır. Çin'de yedi vergi dilimine uygulanan oranlar ise %3, %10, %20, %25, %30, %35, %45 şeklindedir. Son olarak Türkiye'de ise beş vergi dilimine uygulanan oranlar %15, %20, %27, %35, %40 şeklindedir. Bununla beraber Amerika ve Almanya'da ücret geliri elde edenler, kişisel harcamalarını vergilendirilecek gelirden indirebilmektedirler. Türkiye'de ise böyle bir durum söz konusu değildir. Çin'de ise düşük gelirli bireylerin gelirleri çeşitli muafiyet ve istisnalar kapsamında vergi dışında bırakılmıştır. Bu anlamda Amerika, Almanya, Çin ve Türkiye'de toplam vergi gelirleri içerisinde kişisel gelir vergisi oranları incelendiğinde en düşük orana sahip ülkenin Çin olduğu gözlemlenmiştir.

Güney Afrika'da gelir aşamalı olarak artan vergi oranları ile vergilenmektedir. Bu oranlar %18, %26, %31, %36, %41 ve %45 şeklindedir. Güney Afrika'da vergilendirme döneminin bir yıldan az olduğu dönemde geliri altı yüz rand'a ulaşan aileler vergiden muaf tutulmuştur.

Brezilya' da aynı şekilde gelir vergisi aşamalı artan vergi oranları ile hesaplanmaktadır. Brezilya'da bu oranlar %7,5, %15, %22,5, %27,5 şeklindedir. Buna ek olarak Brezilya'da altmış beş yaş üstü bireylerin emeklilik gelirlerinin 1903,98 Brezilya reali kadar vergiden muaftır.

Seçilen ülkeler ve Türkiye incelendiğinde ücret gelirleri üzerindeki vergisel yükü gösteren ortalama vergi takozu oranlarına bakıldığında bekar ve evli, iki çocuklu bireyler için Türkiye'de bu oranların birbirine

çok yakın olduğu gözlemlenmiştir. Brezilya ve Güney Afrika'da ise bu oranlar aynı iken Almanya ve Amerika'da oranlar farklıdır. Bekâr ve evli, iki çocuklu bireyler için bu oranların aynı veya yakın olması esasında vergileme sürecinde subjektif unsurların yeterince dikkate alınmadığını göstermektedir.

Türkiye'de de en az geçin indirimi kullanılırken diğer ülkelerde de kişilerin ailevi unsurları dikkate alınarak vergilendirildiği gözlemlenmiştir. Bununla beraber Çin'de maaşlılar için Türkiye'de ücret gelirleri için farklı vergi dilimleri belirlenmiştir. Ancak Türkiye'de ücret geliri elde eden bireyler için sağlanan bu ayrıcalık üçüncü vergi diliminden itibaren uygulanmaktadır. Bu ayrıcalığın ilk vergi dilimlerinde uygulanması ücret geliri elde eden bireyler için daha uygun olacaktır. Aynı zamanda gelir belirli bir noktaya kadar vergiden muaf tutmak düşük gelir elde eden ücret geliri elde eden bireylerin için vergi adaletini olumlu etkileyecektir. Bununla beraber Türkiye'de lig usulüne tâbi sporcular ve jokeyler sabit oranlarda vergilendirilirken ücret geliri elde eden diğer bireyler artan oranlı vergi ile vergilendirilmektedir. Dolayısıyla bu durum yatay vergi adaleti açısından uygun olmamakla beraber vergi adaletini olumsuz etkilemektedir.

Kaynakça

Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Avşar, G. (2018). Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Brazil: Options for Tax Reform, A PolicyNote for Discussion. 06 06, 2020 tarihinde The World Bank: <http://pubdocs.worldbank.org/en/980881536598168344/Policy-Note-Tax.pdf> adresinden alındı

Brys, B., Matthews, S., Herd, R., & Wang, X. (2013). Tax Policy and Tax Reform in the People's Republic of China. (18). OECD Taxation Working Papers.

Budget 2020 Tax Guide. 09 14, 2020 tarihinde Department National Treasury Republic of South Africa: <http://www.treasury.gov.za/> adresinden alındı

Budget 2020 Tax Guide. 09 14, 2020 tarihinde <http://www.treasury.gov.za/documents/National%20Budget/2020/sars/Budget%202020%20Tax%20Guide.pdf>, adresinden alındı

China Statistical Yearbook 2019. <http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/2019/indexeh.htm> adresinden alınmıştır

Contribution And Benefit Base. 04 14, 2020 tarihinde Social Security Administratio: <https://www.ssa.gov/oact/cola/cbb.htm> adresinden alındı

Çakır, T. (2003). AB Vergi Uyumlaştırması Açısından Bazı Üye Ülkelerdeki Vergiler. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), 97-122.

- Çeçen, A. (1975). Hukuk'ta Norm ve Adalet. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 71-115.
- Çiçek, S. (2012). *Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi(Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeleri Karşılaştırılması) (Doktora Tezi)*. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çin Halk Cumhuriyeti Kişisel Gelir Vergisi Yasası*. 05 04, 2020 tarihinde State Taxation Administration of The People's Republic of China: <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n3752930/n3752974/c3970366/content.html> adresinden alındı
- Demir, İ. C., & Gültekin, Y. (2013). Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 269-286.
- Demirli, Y. (2011). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı . Ankara: Hermes Matbaacılık.
- Direct taxes - Personal Income Tax*. 04 27, 2020 tarihinde European Comission: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=123/1577833200 adresinden alındı
- Ekinci, F. (2012). Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(32), 191-200.
- El-Sibaie, A. (2019). *2020 Tax Brackets*. 04 18, 2020 tarihinde Tax Foundation Fiscal Fact No: 676: <https://files.taxfoundation.org/20191114132604/2020-Tax-Brackets-PDF.pdf> adresinden alındı
- Erdem, M., Şenyüz, D., & Tatlıoğlu, İ. (1996). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Ertekin, M. S. (2017). Çin’de Ekonomik Büyüme, Yoksulluk ve Gelir Eşitsizliği: Dünya Ekonomisinde Konumu. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 12(15), 13-37.
- Gülkaya, M. (2011). *Güney Afrika Cumhuriyeti Ülke Raporu*. Ankara: T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi.
- Gürdal, T. (1994). Türkiye’de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gwartney, J., & Lang, J. (1985). Is The Flat Tax is Radical Ideal. *Cato Journal* , 407-436.
- Income Tax, Cornell Law School*. 04 11, 2020 tarihinde Legal Information Institute (LII): https://www.law.cornell.edu/wex/income_tax adresinden alındı
- IRPF Imposto sobre a renda das pessoas físicas*. (tarih yok). 06 06, 2020 tarihinde Receita Federal Ministério da Economia: <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#limites-anuais-referentes-ao-desconto-simplificado> adresinden alındı

- Karaca, G. (2018). Ücret ve Asgari Ücret. *Mesleki Sağlık ve Güvenlik Dergisi*, 3-11.
- Karyağlı, N. (2006). *Amerika Bileşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Kayalidere, G., & Özcan, P. M. (2012). Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 341-366.
- Kılıç, Ö. (2018). Türkiye'de Vergi Adaleti. *Akademik Bakış Uluslararası Hakimli Sosyal Bilimler Dergisi*, 396-411.
- Lohnsteuer*. 04 20, 2020 tarihinde Bundesministerium der Finanzen: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/L/004_Lohnsteuer.html?view=renderHelp adresinden alındı
- Lohnsteuer*. 04 20, 2020 tarihinde Bundesministerium der Finanzen: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/L/004_Lohnsteuer.html?view=renderHelp&nn=e537fc8c-9e05-4840-90c8-53f93fac9cf8 adresinden alındı
- Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, Mafon, IRRF 2019*. (tarih yok). 06 22, 2020 tarihinde Receita Federal Ministério da Economia: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/arquivos-tributos/mafon-2019-v1-2.pdf> adresinden alındı
- Musgrave, R. A. (1990). Horizontal Equity, Once More . *National Tax Journal* , 113-122.
- Özcan, G. (2019). Vergi Kavramının Teorik Çerçevesinin İdeal Bir Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi. 3. *International Congress of Eurasian Social Sciences ICOESS*, (s. 287-295). Muğla.
- Öztürk, N. (2005). Ücret Kuramında Yeni Yaklaşımlar. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29-49.
- Pehlivan, O. (2006). *Kamu Maliyesi* . Trabzon : Derya Kitapevi .
- Perez, W. 04 16, 2020 tarihinde <https://www.thebalance.com/wage-and-salary-income-3193071> adresinden alındı
- Personel Income Tax*. 05 28, 2020 tarihinde SARS: <https://www.sars.gov.za/TaxTypes/PIT/Pages/default.aspx> adresinden alındı
- Publication 15(2020), (Circular E). Employer's Tax Guide*. 04 2020, 17 tarihinde Internal Revenue Service (IRS): https://www.irs.gov/publications/p15#en_US_2019_publink1000202313 adresinden alındı
- Register for employees' tax*. 05 28, 2020 tarihinde Republic of South Africa: <https://www.gov.za/services/company-income-tax/register-employees-tax> adresinden alındı
- SA Income Tax*. 06 03, 2020 tarihinde South African Tax Guide: <http://www.sataxguide.co.za/sa-income-tax/> adresinden alındı

- Santana, A. d., Cruz, W. C., & Silva, A. d. (2018). Imposto De Renda Pessoa Física: Conceito e Principios. *Revista Eletronica Organizações e Sociedade*, 7(8), 103-118.
- Sars. 06 02, 2020 tarihinde <https://www.sars.gov.za/TaxRates/IncomeTax/Pages/Rates%20of%20Tax%20for%20Individuals.aspx> adresinden alındı
- South Africa Tax Act. 06 03, 2020 tarihinde Republic of South Africa: https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201505/act-58-1962s.pdf adresinden alındı
- Start OECD . 10 15, 2020 tarihinde <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVBRA> adresinden alındı
- Stiglitz, J. E. (1994). *Kamu Kesimi Ekonomisi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:396.
- Taxing Wages. 10 15, 2020 tarihinde Start OECD: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AWCOMP> adresinden alındı
- Taxing Wages In Selected Partner Economies: Brazil, China, India, Indonesia And Soufh Africa In 2018*. Stats OECD. adresinden alınmıştır
- Tekeli, E. (1960). En Az Geçim İndirimi ve Aile Tahsisatı. *Sosyal Siyaset Konferansları*, (s. 84-94).
- Thorndike, J., & Ventry, D. J. (2002). *The Ongoing Debate Tax Justice*. Washington : The Urban Institute Press.
- Topan, D. (2019). Vergi Adaleti ve 2000 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2015). *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Türk, İ. (2008). *Kamu Maliyesi*. Ankara : Turhan Kitapevi.
- Ünlükaptan, İ. (2011). Türk Vergi Sisteminin Artan Oranlılığının Ölçülmesi: 1924-2008 Dönemine Yönelik Uygulamalı Bir Analizi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 387-406.
- Weidenbaum, M. (1995). The Nunn-Domenici USA Tax: Analysis and Comparisons. *Center For the Study of American Business, Occasional Paper*.
- Yıldız, Z. (1999). Türk Gelir Vergisi Kanunundaki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Amaçlarının Değerlendirilmesi. *Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 141-149.
- Yılmaz, Y. (2019). Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış. *Vergi Raporu*(237), 11-27.
- Yılmaz, Y. (2020). Çin'in Gelişen Ekonomisi ve Vergi Sistemi. *Vergi Raporu*(246), 38-55.

Vergi. (2015, 11 16). 05 04, 2020 tarihinde http://www.gov.cn/fuwu/2015-11/18/content_5013936.htm adresinden alındı

Alman Vergilendirme Sistemi. (2017, 09 11). 04 20, 2020 tarihinde Intercompany Solutions: <https://tr.intercompanysolutions.com/Alman-vergi-sistemi/> adresinden alındı

Choosing the Correct Filing Status. (2017, 02 01). 04 15, 2020 tarihinde Internal Revenue Service: <https://www.irs.gov/newsroom/correct-filing-status> adresinden alındı

IRS provides tax inflation adjustments for tax year 2019. (2018, 11 15). 04 2020, 15 tarihinde Internal Revenue Service: <https://www.irs.gov/newsroom/irs-provides-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2019> adresinden alındı

Önümüzdeki ay 5000 yuan "eşik" uygulandığında ne kadar vergi ödeyebilirsiniz? (2018, 09 11). 05 04, 2020 tarihinde http://www.gov.cn/xinwen/2018-09/11/content_5321034.htm adresinden alındı

Here are one, two and three, and the State Council will issue red envelopes to the working-class! (2019, 11 11). 05 08, 2020 tarihinde http://www.gov.cn/zhengce/2019-11/22/content_5454538.htm adresinden alındı

IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). (2020, 11 13). 05 24, 2020 tarihinde Receita Federal Ministério da Economia: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#dedu--o-mensal-por-dependente> adresinden alındı

Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen. (2020). 04 23, 2020 tarihinde Bundesministerium der Finanzen: <https://lsth.bundesfinanzministerium.de/lsth/2020/A-Einkommensteuergesetz/II-Einkommen/1-Sachliche-Voraussetzungen-fuer-die-Besteuerung/Paragraf-2/inhalt.html> adresinden alındı

Africa Tax Guide 2019-2020. 09 14, 2020 tarihinde <https://www.pkf.com/publications/tax-guides/africa-tax-guide-2019-20/> adresinden alındı

193 Gelir Vergisi Kanunu. (1960 tarih, 12 31).