مقایسه درجهٔ تصاعد و عدالت مالیاتی خمس ارباح مکاسب با مالیات بر درآمد در ایران (۹۱- ۱۳۷۸)

سیدضیاءالدین کیاءالحسینی[۱]
سیدمحسن سجادی[۲]
مژگان غلامی[۳]

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۲/۱۱، تاریخ پذیرش: ۹۶/۳/۳

چکیده

مالیات‌ستانی بر اساس عدالت و توزیع بار مالیاتی به همه قشرهای مردم، از محوری‌ترین مباحث مورد نظر سیاستگذاران در وضع مالیات‌ها می‌باشد. نظر به اینکه ایران، کشوری اسلامی است و الهام گرفتن از فرامین الهی، همسوکردن نظام‌های موجود با الگوهای اسلامی مشابه و ایجاد رویکرد نوین به مالیات‌ها و مالیات‌های اسلامی، می‌تواند کمک شایانی به بهبود کارایی نظام مالیاتی کنونی نماید، در این مقاله درصددیم تا با مقایسه مالیات بر درآمد به عنوان یک پایه مالیاتی در نظام اقتصادی فعلی با خمس ارباح مکاسب به عنوان عمده‌ترین مالیات بر درآمد در فقه امامیه، ویژگی‌ها و مزایای این نظام مالیات اسلامی را بررسی کنیم تا شاید بتوانیم با الهام از این فرمان الهی و شناخت مزایا و آثار مثبت آن در توزیع درآمد و بار مالیاتی، گامی در جهت رفع کاستی‌های نظام مالیاتی کنونی برداریم. روش تحقیق در این مقاله تجربی بوده و با توجه به احکام فقهی خمس، مقدار خمس بالقوه خانوارهای ایرانی را برای دوره زمانی ۱۳۷۸ تا ۱۳۹۱ بر اساس توزیع دوطرفه پارتو به دست آورده و سپس بر اساس آن، توزیع بار مالیاتی انجام پذیرفت. توزیع بار مالیاتی هریک از دو نظام مالیاتی روی دهک‌ها نشان می‌دهد که بار مالیاتی بر دوش خانوارها به‌خصوص خانوارهای پر درآمد در خمس نسبت به مالیات بر درآمد کمتر بوده و در نتیجه اختلالات کارایی و تخصیص منابع در خمس نسبت به مالیات بر درآمد کمتر است. همچنین درجهٔ تصاعد خمس و مالیات بر درآمد حاکی از این است که خمس ارباح مکاسب با وجود داشتن نرخ یکنواخت، به واسطهٔ معافیت‌های هزینه زندگی، مالیاتی تصاعدی با نرخ تصاعد ملایم است اما درجهٔ تصاعد آن از مالیات بر درآمد کم‌تر است.

واژه‌های کلیدی: خمس ارباح مکاسب، مالیات بر درآمد، توزیع مجدد درآمد، اصابت مالیاتی، درجه تصاعد

۱. عضو هیأت علمی گروه اقتصاد، دانشگاه مفید (نویسنده مسئول) kiaalhoseini@mofidu.ac.ir
۲. عضو هیأت علمی گروه اقتصاد، دانشگاه مفید sajadi@mofidu.ac.ir
۳. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد رشته اقتصاد اسلامی، دانشگاه مفید mojgan.gholami68@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

۱- مقدمه

مالیات‌ها، ابزاری برای تأمین هزینه‌های دولت، تعدیل نوسانات اقتصاد، توزیع عادلانه درآمد، رشد اقتصادی متوازن و حمایت از مناطق محروم هستند. به موازات این موارد، آثار انگیزشی شدیدی به‌واسطه معافیت‌های مالیاتی بر سرمایه‌گذاران و تولید برجا می‌گذارند. البته تحقق این آثار و نتایج، تنها هنگامی میسّر است که در تعیین نرخ مالیات و نحوه دریافت آن، علاوه بر توجه به شرایط اقتصادی – اجتماعی حاکم بر جامعه، اصولی نیز رعایت گردد. آدام اسمیت چهار قاعده اصلی در مورد مالیات را ذکر نموده که عبارتند از: ۱) اصل عدالت؛ ۲) اصل مشخص بودن مالیات؛ ۳) اصل سهل الوصول بودن؛ و ۴) اصل صرفه جویی. گرچه بعضی از اقتصاددانان اصول دیگری چون ۵) اصل سالانه بودن مالیات؛ ۶) اصل محدود بودن مدت مالیات؛ ۷) اصل سالانه بودن بودجه؛ ۸) اصول تعیین مالیات (بر مبنای تقسیم مخارج بین افراد کشور) شامل دو اصل بهای خدمات و قدرت پرداخت را ذکر نمودند.

خمس یکی از واجبات مالی در اسلام به‌خصوص نزد شیعیان است و وجوب خمس از ضروریات اسلام می‌باشد (الموسوی خویی، ۱۳۶۴: ۹ ؛ حسینعلی المنتظری، ۱۴۱۲ ه.ق.: ۷). این مالیات اسلامی شباهت‌های فراوانی با مالیات بر درآمد دارد و از طرفی ایران یک کشور اسلامی است، لذا مطالعه خمس ارباح مکاسب به دلایل زیر لازم است: اولاً، یکی از چالش‌های نظام مالیات‌ستانی، پرداخت هم‌زمان دو نوع مالیات است. ثانیا، از آنجا که احکام این واجب از جانب خداوند سبحان و معصومین (ع) صادر گردیده و توسط بعضی از معصومین (ع) اجراء گردید، پس می‌تواند درس‌ها و دلالت‌هایی برای نظام فعلی مالیاتی کشور داشته باشد. در راستای هدف دوم، این پژوهش سعی دارد تا با نگرشی تطبیقی بین دو نوع نظام مالیاتی در اقتصاد متعارف و اسلام، بررسی کند هر یک از آنها چه تأثیری بر توزیع درآمد خواهد داشت؟ همچنین عدالت مالیاتی و بار مالیاتی هر یک از این دو چگونه است؟

به دلیل نرخ ثابت مالیاتی در خمس ارباح مکاسب و استثناء شدن هزینهٔ مصرفی خانوار و هزینهٔ سرمایه‌گذاری، فرضیه مقاله این است که خمس ارباح مکاسب در مقایسه با مالیات بر درآمد، از عدالت مالیاتی بیشتر برخوردار باشد. روش تحقیق این مقاله در مباحث نظری، تحلیل محتوی و در بخش تجربی، تحلیل آماری می‌باشد. جامعه آماری، خانوار کشور در بازهٔ زمانی ۱۳۷۸ تا۱۳۹۱ می‌باشد. آمار مربوط به ترکیب اجزای درآمد خانوار به تفکیک دهک‌های درآمدی از نتایج آمارگیری از هزینه – درآمد خانوار استخراج شد. از آن‌جا که این آمار در سطح خانوار شهری و روستایی وجود دارد، داده‌های مربوط به کل کشور را با میانگین‌گیری وزنی از خانوار شهری و روستایی به دست آوردیم. همچنین آمار مربوط به خمس بالفعل به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

تفکیک دهک‌های درآمدی از داده‌های خام خانوارها استخراج گردید.

مقاله حاضر مرکب از هفت بخش می‌باشد. بخش دوم به مفاهیم و ادبیات موضوع می‌پردازد که در آن به تعریف مفاهیم و همچنین مختصری از مباحث فقهی مربوط به خمس ، بالاخص خمس ارباح مکاسب می–پردازیم. بخش سوم به پیشینه تحقیق می‌پردازد. بخش چهارم به تحلیل روش رایج اصابت مالیاتی اختصاص دارد. توزیع بار مالیاتی خمس و مالیات بر درآمد در بخش پنجم و اندازه‌گیری درجه تصاعد آن‌دو در بخش ششم مقاله بررسی می‌گردد و در نهایت در بخش نهایی نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌گردد.

۲- ادبیات موضوع

۲-۱- تعاریف

خمس و موارد تعلق آن: خمس یکی از واجبات مالی در اسلام به‌خصوص نزد شیعیان است. وجوب خمس فی‌الجمله از ضرورت‌های اسلام بوده و قرآن، روایات و اجماع فریقین بر وجود آن دلالت دارد (الموسوی خویی، ۱۳۶۴: ۹ ؛ حسینعلی المنتظری، ۱۴۱۲ ه.ق.: ۷). فقهای شیعه با توجه به معنای لغوی غنیمت در آیه ۴۱ سوره انفال و به استناد روایات و اجماع، موارد تعلق خمس را تا هفت مورد احصاء کرده‌اند که عبارتند از: ۱. غنایم جنگی؛ ۲. معدن؛ ۳. گنج؛ ۴. غوص؛ ۵. درآمد کسب؛ ۶. زمینی که ذمی از مسلمان بخرد؛ و ۷. مال حلال مخلوط به حرام . از آنجا که خمس ارباح مکاسب، تکلیفی عمومی بوده و بعضی از خصوصیات مالیات بر درآمد را دارد بحث مقاله را بر آن متمرکز می‌کنیم.

مالیات بر درآمد: امروزه مالیات بر درآمد خالص، مهم‌ترین و اساسی‌ترین مالیات خالص در کشورهای توسعه یافته می‌باشد که سهم متنابهی از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص داده است. این نوع مالیات درکشورهای درحال توسعه هم بیش از ۳۰ درصد مالیات مستقیم را تشکیل می‌دهد. یکی از مباحث عمده در مالیات‌ها بالاخص مالیات بر درآمد، وجود عدالت در دریافت این مالیات است.

عدالت مالیاتی[1]: بدین معنی است که بار مالیات عادلانه بین مردم تقسیم شود؛ که یکی از معانی آن لزوم پرداخت بر اساس توانایی پرداخت مالیات دهنده می‌باشد. عمدهٔ اقتصاددانان، مالیات تناسبی را به عنوان مالیاتی عادلانه تلقی می‌کنند (پیرنیا:۵۴–۵۵) و در تقسیم‌بندی‌ها، عدالت مالیاتی را به عدالت افقی و عدالت عمودی تقسیم می‌کنند.

اصابت مالیاتی: تحلیل اصابت مالیاتی برای بررسی آثار توزیعی مالیات‌هاست. به بیان دیگر نظریه اصابت مالیاتی، نظریه توزیع کاربردی است و بر این امر متمرکز است که رژیم‌های مالیاتی مختلف چگونه بازدهی عوامل و قیمت کالا را تغییر می‌دهند. همچنین از طریق آن می‌توان نسبت به عدالت مالیاتی قضاوت کرد.

1. Tax Equity

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

شاخص سوئیتس[1]: یکی از راه‌های اندازه‌گیری درجه تصاعدی بودن، شاخصی است که توسط سوئیتس طراحی شده است (تانزی،۱۹۹۰). این شاخص به دلیل سادگی در محاسبات و عدم نیاز به اطلاعات اضافی برای اندازه‌گیری تصاعد خمس و مالیات بر درآمد و در نتیجه تحلیل آثار توزیعی و در نهایت عدالت مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۲-۲- شرایط تعلق خمس بر ارباح مکاسب (درآمد)

ارباح مکاسب در خمس، درآمد کسب یا فایده کسب است. فقهاء در تعریف فایده و حدود آن اختلاف نظر دارند و این اختلاف ناشی از اجتهاد و برائت آنها از مقتضیات اولیه وجوب خمس است. به‌طور کلی بعضی از آنها تنها سودهای حاصل از هر نوع کسب را موضوع خمس می‌دانند و بعضی دیگر موضوع آن را هر نوع فایده ولو از طریق غیر کسب می‌دانند (الطباطبایی الحکیم، ۱۳۹۰: ۵۲۱).

در العروة الوثقی این گونه آمده است: خمس بر مازاد سودهای تجارت و دیگر کسب‌ها نظیر صنایع و کشاورزی، اجاره و حتی خیاطی، نویسندگی، نجاری، صید، حیازت مباحات و اجرت عبادات استیجاری (مانند حج، روزه، نماز و زیارات) و آموزش کودکان و سایر اعمال دارای اجرت واجب است. بلکه احتیاط، وجوب خمس در مطلق فائده است ولو از طرقی مثل هبه، هدیه، جائزه و وصیت و غیر آن به دست آمده باشد و حتی ثبوت خمس در این موارد خالی از قوت نیست، ولی میراث خمس ندارد (الطباطبایی الیزدی، ۱۳۶۳: ۳۹۸).

امام خمینی در تحریر الوسیله می‌نویسد: به‌طورکلی هر چیزی که به واسطه کسب، نصیب انسان می‌شود، مشمول خمس است. در اخراج خمس فوائدی که داخل عنوانِ کسب نمی‌باشند مانند هبه، هدایا، جوائز، میراثی که دور از انتظار باشد و مالی که به واسطه صدقه مستحبی مالک می‌شوند، شایسته نیست احتیاط ترک شود. گرچه عدم تعلق خمس به غیر از ارباح مکاسب خالی از قوت نیست. چنانچه اقوی عدم تعلق خمس به مطلق ارث و مهر و عوض خلع است، گرچه احتیاط در این موارد نیز نیکو است (السید روح الله الموسوی الخمینی، ۱۳۹۰: ۳۵۶).

مطالعه مباحث خمس و فتاوای فقها روشن می‌کند که الف) خمس بر درآمد خالص، پس از کسر هزینه‌های تحصیل تعلق می‌گیرد. چنان که روایات عدیده با لفظ «الخمس بعد المؤنة» بر این مطلب دلالت می‌کند. اطلاق این روایات هزینه‌های تحصیل را نیز شامل می‌شود. ب) بین درآمد سرمایه و درآمد ناشی از کار تفاوتی نیست.) خمس به درآمد واقعی تعلق می‌گیرد نه درآمد اسمی.) خمس به درآمد تحقق یافته تعلق می‌گیرد (الشهید الثانی، ۱۴۱۳ه.ق.: ۴۶۴؛ الطباطبائی الیزدی، ۱۳۶۳: ۲۹۴؛ النجفی، ۱۹۸۲م.:

1. Suits, Daniel (1997)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

۲۳۴-۳۵؛ الخمینی، همان:۳۵۷).

۲-۳- معافیت‌ها و مصارف خمس

از آنجا که مصرف خمس از مراتب امامت می‌باشد، عمدهٔ نظریه‌پردازی‌ها در این باب مربوط به دوران غیبت امام زمان (عج) می‌باشد به نحوی که حدود بیست نظر فقهی در خصوص مصرف خمس در زمان غیبت در میان فقهای شیعه وجود دارد. شیخ مفید دو علت را برای این اختلاف آراء ذکر می‌کند، یکی فقدان دلیل روشن و دیگری اهمیتی است که تصرف در اموال و حقوق دیگران از نظر عقل و نقل دارد. مثل عمده نظامات مالی، هزینه تولید از شمول مالیات معاف است. ولی در خمس علاوه بر هزینه‌های جاری تولید، هزینه‌های زندگی مکلفین از مهم‌ترین معافیت‌های آن می‌باشد که در کتب فقهی اقلام هزینه خانوار به این شرح شمارش شده است: هزینهٔ خوراک، پوشاک، مسکن و اثاث منزل، هزینهٔ ایاب و ذهاب، یا خرید وسیله نقلیه، هزینهٔ خدمتکار، هزینه‌های سفرهای زیارتی (واجب و مستحبی)، هزینه‌های مهمانی، حقوق واجب شرعی (نذر، کفاره، ارش جنایت و ...)، هزینه‌های آموزش (کتب، تحصیل و...)، هزینهٔ تفریحات، هزینه ازدواج فرزندان، هزینه‌های درمانی و پزشکی و ... (الطباطبائی، ۱۳۶۳؛ ۳۹۴؛ الموسوی الخمینی، همان:۳۵۷) . لکن صاحب جواهر ضمن نقل عبارات فقها بیان می‌کند که به جای شمارش تفصیلی این اقلام بهتر است موارد هزینهٔ فرد و خانوار به عرف سپرده شود. لذا بدیهی است که این هزینه‌ها با توجه به شرایط مختلف زمانی و مکانی و ابعاد خانوارها و موقعیت‌های اجتماعی‌شان (شأنیت) فرق خواهد کرد.

۳- مطالعات پیشین

گیلک حکیم‌آبادی (۱۳۷۹) در مطالعه‌ای تحت عنوان «تحلیل مقایسه‌ای آثار توزیعی مالیات بر درآمد در اسلام و نظام مالیات بر درآمد در ایران» این فرض را مطرح می‌کند که اجرای مالیات بر درآمد در اسلام می‌تواند با توجه به ویژگی‌ها و پشتوانه‌های اعتقادی آن در کشور، کاستی‌های آثار توزیعی نظام مالیات بر درآمد فعلی را تا اندازه ای مرتفع سازد. سال مورد مطالعه سال ۱۳۷۵ می‌باشد. در این مقاله برای برآورد آثار توزیعی خمس از روش رایج اصابت مالیاتی با چهار فرض انتقال، متناسب با ویژگی‌های خمس و شرایط اقتصادی کشور استفاده شد. شاخص سوئیتس به عنوان شاخص انتخاب شده برای اندازه‌گیری تصاعد در این پژوهش نشان می‌دهد که اثر توزیعی خمس نسبت به مالیات‌های متناظر بیشتر می‌باشد. یعنی در صورت اصلاح نظام مالیاتی کشور با جایگزینی خمس به جای مالیات بر درآمد، اثر توزیعی نظام مالیاتی بهبود خواهد یافت و به‌طورکلی نظام خمس با کمترین اختلال در کارایی اقتصادی، موجب تقویت عدالت عمودی خواهد شد (گیلک حکیم آبادی، ۱۳۷۹: ۱۸۹-۲۲۸).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

کیاءالحسینی (۱۳۸۷) در مقاله خود تحت عنوان بررسی «تأثیر خمس ارباح مکاسب بر توزیع درآمد، مطالعه موردی (۱۳۶۵-۱۳۸۴)» از طریق روش تحلیل آماری، میزان خمس بالقوه را تخمین می‌زند و در آخر از طریق تحلیل مقایسه‌ای، به مقایسه ضریب جینی قبل و بعد از ادای خمس می‌پردازد. مقایسه ضریب جینی قبل و بعد از ادای خمس هم نشان می‌دهد که خمس بنابر دو قرائت در پرداخت و توزیع آن در توزیع مجدد درآمد مؤثر می‌باشد. لکن در این مطالعه ضریب جینی بعد از ادای خمس، با ملاحظه پرداخت مالیات بر درآمد محاسبه شده است (کیاءالحسینی، ۱۳۸۷: ۱۴۹-۱۷۸).

رفیعی آتانی (۱۳۹۰) در مقاله ای تحت عنوان «تجزیه وتحلیل آثار اقتصادی خمس به عنوان نرخ مالیات در نظام اقتصاد اسلام»، با این تصور رایج که خمس یک نرخ مالیاتی تناسبی و ثابت است مخالفت می‌کند و با شاخص‌های متعدد نشان می‌دهد که حتی با فرض افزایش کاهنده مخارج زندگی به موازات افزایش درآمد، با معیار نرخ نهایی مالیاتی نیز خمس یک نرخ صعودی مالیاتی خواهد بود. بنابراین با توجه به این‌که نسبت به سطح توانایی افراد از آنان دریافت می‌گردد، یک ابزار سیاستی برای توزیع مجدد درآمد است (رفیعی آتانی، ۱۳۸۹: ۲۹-۴۴).

الهی (۱۳۹۳) در مقاله‌ای تحت عنوان «تحلیل نظری وضعیت مطلوب تصاعدی بودن مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم با الهام از زکات و خمس» درصدد است که نشان دهد اسلام برای تحقق دو هدف متفاوت در تنظیم نظام مالیه چه تدبیری اندیشیده است. نتیجه این پژوهش حاکی از آن است که معمولاً مالیات مستقیم صبغه‌ای تصاعدی و مالیات غیرمستقیم -که معمولا از طریق مالیات بر ارزش افزوده جمع‌آوری می‌شود، ماهیتی تنازلی دارد. این طراحی سیستم مالیاتی، نظام انگیزشی را تخریب و نظام توزیعی را نا برابرتر می‌سازد. با تأمل در نظام زکوی و خمس در می‌یابیم که زکات ماهیتی تنازلی و خمس ماهیتی تصاعدی دارد. این نشان می‌دهد که اسلام به جای این که دغدغهٔ توزیع عادلانهٔ درآمد را داشته باشد، در پی توزیع عادلانهٔ ثروت و مساوات در الگوی مصرف است. اسلام از طریق گسترش نظام اخلاقی مساوات طلب و مآل اندیش تلاش می‌نماید که مصرف از درآمد مستقل شود یا دست کم میل نهایی در اقشار پردرآمدتر با سرعت بیشتری کاهش یابد. چنین تغییراتی موجب می‌شود که خمس ماهیتی تصاعدی‌تر بیابد و به توزیع ثروت به-طور عادلانه کمک نماید. اثر بخشی این دو واجب مالی- به ویژه خمس -تا اندازهٔ بسیار زیادی به نهادینه شدن جهان‌بینی اسلامی بستگی دارد (الهی، ۱۳۹۳).

گرچه مطالعات انجام پذیرفته در قلمرو مالیات‌های اسلامی منحصر به این تعداد نمی‌باشد، لکن این مطالعات به دلیل پرداختن به نرخ مالیاتی خمس (رفیعی،۱۳۹۰) و یا تصاعدی بودن یا نبودن خمس (الهی،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

۱۳۹۳) و همچنین تاثیر خمس ارباح مکاسب بر توزیع درآمد (کیاءالحسینی ،۱۳۸۷) و در نهایت آثار توزیعی خمس (گیلک حکیم‌آبادی، ۱۳۷۹) قرابت بیشتری با موضوع مقاله حاضر دارد. تمایز این مطالعه با مطالعات دیگر در تجربی بودن آن است، به نحوی که با توجه به اطلاعات آماری، یک دوره ۱۳ ساله را مورد مطالعه قرار می‌دهد که در این مهم کاری بدیع می‌باشد. همچنین در این مطالعه اصابت مالیاتی و بار مالیاتی خمس ارباح با مالیات بر درآمد برای این دوره مقایسه می‌گردد.

۴- تحلیل روش رایج اصابت مالیاتی

در این روش، اصابت مالیات از طریق اثر آن بر درآمد دریافتی توسط تولید کننده کالا یا بخش مشمول مالیات (منابع وجوه) و مخارج مصرفی خانوارهای فردی (مصارف وجوه) مورد بررسی قرار می‌گیرد. بار یک مالیات بر هر خانوار، مجموعه بارهایی است که توسط اعضای آن به عنوان تولیدکننده و مصرف‌کننده تحمیل می‌شود. در این روش توزیع بار مالیاتی با تکیه بر فروض معقول درباره اصابت مالیات‌های مختلف می‌باشد که بر قضاوت درباره کشش‌های مختلف تقاضا و عرضه و عوامل دیگر استوار می‌باشد (کینگ، ۱۹۹۵: ۴۳-۴۴).

اصابت مالیاتی به اثر مالیات بر قیمت‌های نسبی و درآمد نسبی عوامل بستگی دارد. معمولاً در تحلیل‌ها، فرض بر رقابت کامل، انعطاف‌پذیری قیمت و تحرک کامل عوامل است. همچنین فرض می‌شود که عوامل تولید، ارزش محصول نهایی خود را دریافت می‌کنند. گرچه تحقق یا حفظ این فروض در کوتاه‌مدت ممکن نیست ولی در درازمدت نیز غیرمعقول نمی‌باشد. زیرا در بلندمدت انتظار می‌رود تغییراتی در قیمت‌های نسبی عوامل و قیمت محصول رخ دهد. به علاوه فرض می‌شود که عرضه نیروی کار و پس‌انداز نسبت به تغییرات در بازدهی به قدری بی‌کشش می‌باشند که حتی در بلندمدت می‌توان آنها را ثابت فرض کرد.

یک مالیات، قیمت محصول یا عوامل مشمول مالیات را نسبت به قیمت محصولات یا عوامل غیر مشمول مالیات و یا مشمول مالیات کمتر، افزایش خواهد داد، در نتیجه تولیدکنندگان تمایل دارند تا از عوامل تولیدی که مشمول مالیات سنگینی هستند، کمتر استفاده کنند و مصرف‌کنندگان نیز به مصرف کالاهای مشمول مالیات سنگین‌تر، کم‌تر تمایل خواهند داشت. در نتیجه، تغییرات قیمت‌های نسبی، ممکن است سبب انتقال اساسی نیروی کار و سرمایه در بین صنایع و در الگوهای مصرفی خانوارها شود و همچنین ممکن است فعالیت‌های غیر بازاری افراد در خانوار را افزایش و یا کاهش داده و بالمآل موجب تغییر میزان کار و یا مصرف کالا شود. این اثرات تخصیصی ممکن است رضایت خاطر مصرف‌کننده از کالایی خاص را کاهش دهد که در این تحقیق نادیده گرفته می‌شوند، زیرا اعتقاد بر این است که این دو، نسبت به کل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

بار مالیات‌ها کوچک بوده و همچنین اندازه‌گیری آن‌ها با خطاهای جدی همراه می‌باشد. بنابراین آن‌چه مورد توجه قرار می‌گیرد تغییر در درآمدهای بدست آمده توسط عوامل تولید است که در نتیجه مالیات ایجاد می‌شود و تغییر در قدرت خرید این درآمدها به واسطه انتقالات در قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات مصرفی می‌باشد (گیلک حکیم آبادی، ۱۳۷۹: ۱۸۵-۱۸۷).

یکی دیگر از موضوعات عمده در تحلیل اصابت مالیاتی، چگونگی مصارف وجوه مالیاتی توسط دولت است. به وضوح عایدات نسبی عوامل و قیمت‌های نسبی کالاها در اقتصاد خصوصی ممکن است با طریقی که دولت، درآمدهای خود را خرج می‌کند و طریقی که آن‌ها را افزایش می‌دهد، به‌طور بسیار زیاد تغییر نماید. این فرض که مخارج دولت با هر مالیات یا مجموعه ای از مالیات‌ها یکسان می‌باشد، از پیچیده شدن مسأله می‌پرهیزد که به واسطه الگوهای متفاوت مخارج دولت ممکن است به وجود آید (همان، ۱۸۷).

۴-۱- فروض انتقال خمس و مالیات بر درآمد

انتقال مالیاتی به معنی انتقال مالیات از جانب مودّی به دیگران می‌باشد و بار مالیاتی یکی از روش‌هایی است که آن را به صورت ساده و در عین حال نموداری و ریاضی نشان می‌دهد. ازآنجا که اطلاعات دقیقی از انتقال مالیات بر درآمد و همچنین خمس وجود ندارد، برای اهداف کاربردی مقاله در این بخش با فروضی آن را روشن می‌کنیم. خمس، بر درآمد افراد و سهم آنان از سود شرکت‌ها تعلق می‌گیرد. بنابراین برای مقایسه باید آن را مثل مالیات بر شرکت و درآمد شخصی بدانیم.

مالیات بر درآمد افراد مشتمل بر مالیات بر درآمد حقوق و دستمزد، مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر درآمد املاک می‌باشد. شاید چنین به نظر برسد که از آن‌جا که مالیات‌های ثابت اسلامی مانند زکات و خمس یک امر عبادی هستند و مؤدیان آن را به عنوان یک تکلیف الهی تلقی می‌کنند، پس مؤدی آن را شخصاً پرداخته و به دیگران منتقل نمی‌کند. اما این ادعا به‌طورکلی صحیح نیست، زیرا اولاً مفهوم اصابت مالیاتی اعم از انتقال بار پولی به دیگران می‌باشد و هر نوع کاهش در تلاش کاری و پس‌انداز و همچنین کلیه تأثیراتی که موجب کاهش رفاه دیگران در اثر این تغییر مالیاتی انجام شود، نیز به نوعی انتقال بار واقعی مالیاتی می‌باشد. به‌علاوه، اجتناب مالیاتی به‌صورت گرایش به سمت هزینه بیشتر زندگی و استفاده از ویژگی معافیت هزینه زندگی در خمس که حتی امروزه در نزد متعهدان به پرداخت خمس نیز مشاهده می‌شود، خود نوعی نتیجه انتقال را در بر دارد. بنابراین فروضی که در مالیات بر درآمد انتخاب می‌شود، در رابطه با نظام خمس نیز به همان صورت اعمال می‌شود تا عملکرد هر دو نظام قابل محاسبه و ارزیابی باشد که ذیلاً هر کدام را در بابی مستقل بیان می‌کنیم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

۴-۲- فروض انتقال اجزاء مالیات بر درآمد

فرض معمول دربارهٔ توزیع بار مالیات بر درآمد این است که این نوع مالیات منتقل نمی‌شود و بر مؤدیان تحمیل می‌شود. با توجه به وضعیت بیکاری در کشور و نظر به نحوهٔ اخذ مالیات حقوق و دستمزد و همچنین با نادیده گرفتن اثرات کاهش تلاش کاری و پس‌انداز و... می‌توان گفت که فرض فوق در مورد مالیات حقوق و دستمزد صحیح است و این مالیات به غیر مؤدی منتقل نمی‌شود.

اما در مورد توزیع بار مالیات بر مشاغل، مالیات بر مشاغل در بازارهای انحصاری (نظیر پزشکان و قضات و...) ممکن است بهای این خدمات را افزایش دهند. از این رو در مطالعات تجربی اصابت مالیاتی در مورد مشاغل، چهار گزینه وجود دارد: در گزینه اول می‌توان فرض کرد که مالیات بر مشاغل شبیه مالیات بر حقوق و دستمزد بر مالیات دهندگان قانونی تحمیل می‌شود. در گزینه دوم ۵۰٪ مالیات به خود فرد شاغل و۵۰٪ به مصرف‌کننده منتقل می‌شود. در گزینه سوم فرض بر این است که مالیات دریافت شده در قالب قیمت‌های بالاتر به مصرف کنندگان منتقل می‌شود. در گزینه چهارم ۵۰٪ مالیات به خود فرد شاغل و ۲۵٪ دیگر به مصرف کننده و ۲۵٪ به کارکنان حقوق و دستمزدبگیر منتقل می‌شود (پروین، ۱۳۷۲). در رابطه با مالیات بر املاک و دارایی هم گزینه‌های فوق را می‌توان پذیرفت.

۴-۲-۱- فروض انتقال برای مالیات بر شرکت‌ها

مالیات بر شرکت‌ها شامل مالیات بر شرکت‌های خصوصی و شرکت‌های دولتی می‌باشد، ولی از آنجا که تنها شرکت‌های خصوصی مشمول خمس می‌باشند، بنابراین انتقال مالیات تنها در رابطه با آن مورد بحث قرار می‌گیرد.

شرایط مناسب برای انتقال بار مالیاتی به کارکنان شرکت‌ها، کشش جانشینی پایین بین سرمایه وکار و نیز استفاده از تکنولوژی کاربر است (که این شرایط در ایران کمتر صادق است). بنابراین با توجه به سطح دستمزدها و یارانه‌هایی که در قالب اعتبارات ارزان به سرمایه پرداخت می‌شود، مالیات بر سود شرکت‌ها کمتر می‌تواند به مزد و حقوق بگیران این بخش منتقل شود. بنابراین منطقی‌ترین فرض در مورد توزیع مالیات بر سود شرکت‌ها، تغییر در قیمت‌های نسبی کالاها و انتقال آن به مصرف‌کننده است و در عین حال در تعیین سهم مالیات بر شرکت‌ها در نرخ اصابت مالیاتی چهار گزینه در نظر گرفته شده است. بنابراین فرض شده است که در گزینه اول تمام بار بر صاحبان سهام، در گزینه دوم نیمی بر صاحبان سهام و نیمی بر مصرف کنندگان، در گزینه سوم تمام بار بر مصرف‌کننده و گزینه چهارم نیمی بر صاحب سهام، ۲۵٪ بر مصرف‌کنندگان و ۲۵٪ بر کارکنان شرکت‌ها تحمیل شود. مجموعه فرضیات در جدول زیر آمده است:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

جدول (۱)- گزینه‌های مختلف در توزیع مالیات خانوار (فروض انتقال)

گزینه‌ها	مالیات بر حقوق و دستمزد	مالیات مشاغل	مالیات بر مستغلات	مالیات بر سود شرکت‌های خصوصی
اول	مؤدیان مالیاتی	مؤدیان مالیاتی	مؤدیان مالیاتی	مؤدیان مالیاتی
دوم	مؤدیان مالیاتی	نیمی بر مؤدی نیمی بر مصرف‌کننده	نیمی بر مؤدی نیمی بر مستأجر	نیمی بر مؤدی نیمی بر مصرف‌کننده
سوم	مؤدیان مالیاتی	بر مصرف‌کننده	بر مستأجر	بر مصرف‌کننده
چهارم	مؤدیان مالیاتی	نیمی بر مؤدی، ۲۵٪ بر مصرف‌کننده و ۲۵٪ بر کارکنان	نیمی بر مؤدی و نیمی بر مستأجر	نیمی بر مؤدی، ۲۵٪ بر مصرف‌کننده و ۲۵٪ بر کارکنان

منبع: فروض تحقیق

لازم به ذکر است که افرد به عنوان تولیدکننده یا مصرف‌کننده، پرداخت‌کننده نهایی مالیات‌ها می‌باشند. ولی برای سادگی و با توجه به دسترسی آمار، خانوار کوچک‌ترین واحد پرداخت‌کننده نهایی مالیات در نظر گرفته شده و مالیات بر مبنای منابع درآمد و مصارف خانوار بر او تحمیل می‌شود. بنابراین مالیات بر مشاغل از درآمد مشاغل، مالیات بر شرکت از درآمد ناشی از دارایی خانوار پرداخت می‌شود. در بعضی گزینه‌ها بار مالیاتی بر مبنای ترکیبی از منابع فوق و یا مصارف مشمول مالیات خانوار توزیع می‌شود.

۵- توزیع بار مالیاتی خمس

ازآن‌جا که مالیات خمس برای تمام منابع درآمدی دارای نرخ واحدی می‌باشد و با توجه به همگونی نسبی گزینه‌ها، بنابراین خمس را بر مبنای سه منبع حقوق و دستمزد، درآمد مشاغل و درآمد متفرقه، بین خانوار توزیع می‌نماییم. آمار اجزاء درآمد را (به صورت توزیع شده روی دهک‌های درآمدی مختلف) از نتایج آمارگیری از هزینه درآمد خانوار برای خانوار شهری و روستایی در هر سال استخراج نمودیم. سپس سهم اجزاء (تقسیم هر جزء درآمد بر کل درآمد) را برای هرسال برای خانوار شهری و روستایی محاسبه کردیم. برای اجتناب از ملال‌آورشدن تحقیق دراین‌جا فقط محاسبات مربوط به سال ۱۳۹۰ را برای نمونه آورده‌ایم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

جدول (۲)- متوسط درآمد خانوار شهری سال ۱۳۹۰ (ارقام به میلیون ریال)

دهک‌ها	کل	سهم حقوق و دستمزد			درآمد مشاغل آزاد غیر کشاورزی	درآمد مشاغل آزاد کشاورزی	درآمد متفرقه
		بخش عمومی	بخش تعاونی	بخش خصوصی			
کل درآمد	۱۳۰,۳	۱۵,۹	۰,۱۶	۲۲,۲	۱۸,۶۷	۱,۳	۷۱,۹
اول	۳۳,۶۴	۰,۱۴	۰	۷	۱,۵۸	۰,۲۸	۲۴,۶
دوم	۶۰	۰,۶	۰,۰۳	۱۶,۴	۹,۰۶	۰,۷۸	۳۳,۱۳
سوم	۷۶,۱	۱,۷	۰,۱۴	۱۹,۲	۱۱,۳	۱,۰۲	۴۲,۳
چهارم	۹۰,۵	۴,۷	۰,۰۲	۲۱,۶	۱۴,۲	۰,۷۸	۴۹,۱۹
پنجم	۱۰۴,۴	۸,۳	۰,۱	۲۲,۷	۱۶	۰,۵۵	۵۶,۶
ششم	۱۱۹,۱	۱۳,۴	۰,۱۵	۲۳,۲	۱۶,۸	۱,۴	۶۴,۰۵
هفتم	۱۳۷	۱۸,۳	۰,۳	۲۳,۱	۱۸,۳	۰,۸۷	۷۶
هشتم	۱۶۱,۵	۲۴,۷	۰,۲۳	۲۴,۶	۲۱,۴۲	۱,۱	۸۹,۳
نهم	۲۰۰,۶۹	۵۹,۱	۶,۵	۲۴	۰,۶۷	۲۹,۳	۱۰۹,۹
دهم	۳۱۹,۷	۸۵,۳	۸,۸	۳۱,۸	۵۲,۳	۵۷,۵	۱۷۴,۰۲

منبع: نتایج تفصیلی آمارگیری از هزینه درآمد خانوار شهری

جدول (۳)- متوسط درآمد خانوار روستایی سال ۱۳۹۰ (ارقام به میلیون ریال)

دهک ها	کل	سهم حقوق و دستمزد			درآمد مشاغل آزاد غیر کشاورزی	درآمد مشاغل آزاد کشاورزی	درآمد متفرقه
		بخش عمومی	بخش تعاونی	بخش خصوصی			
کل درآمد	۷۹,۷	۴,۷	۰,۰۸	۱۶,۵	۹,۲	۱۲,۸	۳۶,۲
اول	۱۶,۰۳	۰,۰۴	۰	۰,۷۷	۰,۱	-۰,۹	۱۶

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

دوم	۳۱,۵	۰,۰۳	۰,۰۰۸	۴,۹	۰,۸	۲,۸	۲۲,۸
سوم	۴۲,۵	۰,۲	۰,۰۰۹	۹,۳	۲,۰۶	۵,۲	۲۵,۶
چهارم	۵۲,۲	۰,۲	۰,۰۱	۱۲,۶	۳,۸	۶,۶	۲۸,۹
پنجم	۶۱,۸	۰,۷	۰,۰۴	۱۶,۶	۴,۵	۸,۲	۳۱,۶
ششم	۷۲,۵	۱,۱	۰,۰۸	۱۸,۵	۷,۶	۱۰,۱	۳۵
هفتم	۸۴,۸	۲,۵	۰,۰۹	۲۰,۷	۱۰,۶	۱۱,۳	۳۹
هشتم	۱۰۰,۷	۶,۳	۰,۱	۲۵,۲	۱۳	۱۳,۶	۴۳,۴
نهم	۱۲۴,۷	۱۱,۸	۰,۳	۲۷,۲	۱۴,۵	۲۱,۲	۴۹,۴
دهم	۲۱۰,۰۸	۲۳,۷	۰,۱۸	۳۰,۸	۳۴,۶	۵۰,۴	۷۰,۱

منبع: نتایج آمارگیری از هزینه خانوار روستایی

سپس از این جداول، جدول مربوط به کل کشور را با میانگین‌گیری وزنی از خانوار شهری و روستایی برآورد می‌کنیم. آنگاه برای توزیع آن روی دهک‌های مختلف درآمدی، ابتدا ضریب جینی هر جزء درآمدی را به صورت جدا برای هر سال در سطح خانوار شهری و روستایی محاسبه نموده، سپس میانگین وزنی ضریب جینی خانوار شهری و روستایی را محاسبه می‌نماییم. عدد بدست آمده، ضریب جینی هر جزء درآمدی در سطح کشور است. حال با برآورد ضریب جینی مربوط به درآمد بخش خصوصی می‌توان با توزیع دوطرفه پارتو[1] آن را بین دهک‌های مختلف درآمدی و حتی با تقریب بیشتر بین خانوارها توزیع کرد که یکی از مدل‌های معروف برای توزیع متغیرهای کلان اقتصادی مثل درآمد، مصرف، پس‌انداز می‌باشد. تابع چگالی توزیع فوق به صورت زیر است:

رابطه (۱)

$$f(y)=\begin{cases}(1-k)\left(\frac{y}{y}\right)^{\alpha} & ,\langle y \langle y_0 \\ 1-k\left(\frac{y}{y}\right)^{-\alpha} & ,y \langle y_0\end{cases}$$

که در این رابطه y_0 سطح درآمدی است که درآن تابع چگالی تغییر علامت می‌دهد و k درصدی از جمعیت است که درآمدشان از y_0 کمتر باشد وα پارامتر شکل دهنده توزیع دوطرفه پارتو محسوب می‌شود.

1. Double Pareto Distribution

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

در مطالعات تجربی ثابت شده است که تقریبا در مطلوب‌ترین حالت k=۰,۵ می‌باشد. در این صورت روابط مورد نیاز به صورت زیر خلاصه می‌شود که رابطه اول رابطه بین ضریب جینی و پارامتر α را بیان نموده و سپس با تعیین مقدار α و جایگذاری آن در روابط l(p) سهم و مقدار درآمد هریک از دهک‌ها از درآمد بخش خصوصی (حقوق و دستمزد، مشاغل و متفرقه) بدست می‌آید[1] :

رابطه (۲)
$$G = \frac{3a}{4a^2 - 1}$$

رابطه (۳)
$$l(p) = \begin{cases} \frac{(a-1)}{2a}(2p)^{\frac{1}{a}+1} \ , \ p \le 1/2 \\ 1 - \frac{a+1}{2a}.(2q)^{-\frac{1}{a}+1} \ , q = 1, p > 1/2 \end{cases}$$

که جداول زیر، نتیجه محاسبات برای محاسبه و برآورد متغیرهای مربوطه را نشان می‌دهد:

جدول (۴)- ضریب جینی ترکیب اجزاء درآمد و α متناظر با آن (سال ۱۳۹۰)

اجزاء درآمد	ضریب جینی روستایی	ضریب جینی شهری	نسبت خانوار روستایی به کل	نسبت خانوار شهر ی به کل	ضریب جینی کل کشور	α متناظر کل کشور
عمومی	۰,۷۱۱۳	۰,۶۱۷۲	۰,۲۷۱۸	۰,۷۲۸۲	۰,۶۴۲۸	۱,۳۵۱۸
تعاونی	۰,۵۷۴	۰,۷۷۴۱	۰,۲۷۱۸	۰,۷۲۸۲	۰,۷۱۹۷	۱,۲۴۳۲
خصوصی	۰,۳۱۹۲	۰,۱۴۴۸	۰,۲۷۱۸	۰,۷۲۸۲	۰,۱۹۲۲	۳,۹۶۵۳
کشاورزی	۰,۵۰۳۳	۰,۷۶۸۹	۰,۲۷۱۸	۰,۷۲۸۲	۰,۶۹۶۷	۱,۲۷۲۹
غیر کشاورزی	۰,۶۸۵۹	۰,۴۱۳۱	۰,۲۷۱۸	۰,۷۲۸۲	۰,۴۸۷۲	۱,۶۸۷۴

۱. بدلیل حجم زیاد روابط مربوطه در متن مقاله، بنا را بر اختصار گذاشته و خواننده برای تفصیل روابط می‌تواند به کار کاکوانی (۱۹۸۰: ۱۴-۱۶) و برای کاربرد آن و محاسبه متغیرهای ملی در ایران به محمد تقی گیلک حکیم‌آبادی، رساله دکتری سال ۱۳۷۹ و سید ضیاءالدین کیاالحسینی، ۱۳۷۸ ، همایش مالیات‌های اسلامی مراجعه نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

متفرقه	۰,۲۱۹۶	۰,۳۰۶۶	۰,۲۷۱۸	۰,۷۲۸۲	۰,۲۸۳۰	۲,۷۴۱۸

منبع: ستون دوم وسوم توسط محققین محاسبه و ستون پنجم از حاصل جمع ضرب ستون دوم در ستون چهارم و ستون سوم در ستون پنجم به دست آمده است. ستون ششم هم از رابطه بدست آمده است.

حال با استفاده از مقدار کل آن‌ها در سطح کشور، نسبت هر جزء به کل درآمد را در سطح کل کشور تخمین می‌زنیم.

جدول (۵)- ترکیب درآمد خانوار سطح کشور برای سال ۱۳۹۰ (سهم ها)

دهک ها	درآمد حقوق و دستمزد				کشاورزی	غیر کشاورزی	متفرقه
	کل	عمومی	تعاونی	خصوصی			
دهک اول	۰,۵۳۱۳	۰,۰۹۸۹	۰,۰۰۲۳	۰,۴۳۰۱	۰,۰۲۴۹	۰,۰۶۳۵	۰,۹۳۴۱
دهک دوم	۰,۴۲۳۶	۰,۱۰۱۹	۰,۰۰۱۹	۰,۳۱۹۹	۰,۰۲۷۸	۰,۰۷۶۲	۰,۷۸۴۱
دهک سوم	۰,۳۸۴۲	۰,۱۰۳۴	۰,۰۰۱۷	۰,۲۷۹۱	۰,۰۲۹۴	۰,۰۸۳۴	۰,۷۲۲۲
دهک چهارم	۰,۳۶۱۲	۰,۱۰۴۴	۰,۰۰۱۶	۰,۲۵۵۲	۰,۰۳۰۵	۰,۰۸۸۵	۰,۶۸۴۱
دهک پنجم	۰,۳۴۵۴	۰,۱۰۵۱	۰,۰۰۱۶	۰,۲۳۸۷	۰,۰۳۱۳	۰,۰۹۲۵	۰,۶۵۷۰
دهک ششم	۰,۳۳۲۷	۰,۱۰۵۸	۰,۰۰۱۵	۰,۲۳۵۴	۰,۰۳۲۱	۰,۰۹۶۱	۰,۶۳۴۷
دهک هفتم	۰,۳۱۸۷	۰,۱۰۶۶	۰,۰۰۱۴	۰,۲۱۰۷	۰,۰۳۳۰	۰,۱۰۰۶	۰,۶۰۹۳
دهک هشتم	۰,۳۰۱۴	۰,۱۰۷۶	۰,۰۰۱۳	۰,۱۹۲۴	۰,۰۳۴۲	۰,۱۰۶۹	۰,۵۷۶۷
دهک نهم	۰,۲۷۷۵	۰,۱۰۹۳	۰,۰۰۱۲	۰,۱۶۶۹	۰,۰۳۶۳	۰,۱۱۷۷	۰,۵۲۹۱
دهک دهم	۰,۲۱۱۴	۰,۱۱۷۹	۰,۰۰۸	۰,۰۹۵۷	۰,۰۴۹۴	۰,۲۰۵۳	۰,۳۶۹۲

منبع: محاسبات تحقیق

حال باید درآمد قابل تصرف هر سال در سطح کشور را در دهک‌ها با توزیع پارتو توزیع کنیم. برای این کار نیز نیاز به میانگین‌گیری موزون از ضریب جینی درآمدی خانوار شهری و روستایی داریم. بنابراین از ستون اول جداول (۲) و (۳) که متوسط درآمد کل خانوار شهری و روستایی سال ۱۳۹۰ است، ضریب جینی گرفته و با میانگین‌گیری موزون از آن و محاسبه α متناظر آن در سطح کشور درآمد قابل تصرف هر سال را که از حساب‌های ملی استخراج کردیم روی دهک‌ها توزیع می‌کنیم. سپس متوسط درآمد به دست آمده برای هر دهک را در سهم آن دهک از درآمد (که با توزیع پارتو محاسبه شد) ضرب کرده و متوسط درآمد هر دهک به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

تفکیک اجزاء درآمد در سطح کشور برای هر سال محاسبه می‌شود. همچنین بر اساس آمار جمعیت کشور و نرخ رشد جمعیت، می‌توان تقریبی از متوسط درآمد یک خانوار ایرانی در هر دهک درآمدی را استخراج نمود.

جدول (۶)- سهم برآوردی دهک‌های درآمدی از درآمد (۱۳۹۱-۱۳۷۸)

سال	دهک اول	دهک دوم	دهک سوم	دهک چهارم	دهک پنجم	دهک ششم	دهک هفتم	دهک هشتم	دهک نهم	دهک دهم
۱۳۷۸	۰,۰۱۹۲	۰,۰۳۶۶	۰,۰۴۸۴	۰,۰۵۸۲	۰,۰۶۶۷	۰,۰۷۴۹	۰,۰۸۵۹	۰,۱۰۳۴	۰,۱۳۷۸	۰,۳۶۸۸
۱۳۷۹	۰,۰۲۱۴	۰,۰۳۹۶	۰,۰۵۱۶	۰,۰۶۱۴	۰,۰۶۹۸	۰,۰۷۸۰	۰,۰۸۸۸	۰,۱۰۵۷	۰,۱۳۸۷	۰,۳۴۵۰
۱۳۸۰	۰,۰۲۲۹	۰,۰۴۱۵	۰,۰۵۳۶	۰,۰۶۳۳	۰,۰۷۱۷	۰,۰۷۹۸	۰,۰۹۰۴	۰,۱۰۷۰	۰,۱۳۹۰	۰,۳۳۰۸
۱۳۸۱	۰,۲۲۳	۰,۰۴۰۸	۰,۰۵۲۹	۰,۰۶۲۶	۰,۰۷۱۱	۰,۰۷۹۱	۰,۰۸۹۸	۰,۱۰۶۶	۰,۱۳۸۹	۰,۳۳۵۸
۱۳۸۲	۰,۰۲۳۷	۰,۰۴۲۵	۰,۰۵۴۶	۰,۰۶۴۳	۰,۰۷۲۷	۰,۰۸۰۷	۰,۰۹۱۲	۰,۱۰۷۶	۰,۱۳۹۱	۰,۳۲۳۶
۱۳۸۳	۰,۰۲۲۷	۰,۰۴۱۴	۰,۰۵۳۴	۰,۰۶۳۲	۰,۰۷۱۶	۰,۰۷۹۶	۰,۰۹۰۳	۰,۱۰۶۹	۰,۱۳۹۰	۰,۳۳۲۰
۱۳۸۴	۰,۰۲۴۲	۰,۰۴۳۲	۰,۰۵۵۳	۰,۰۶۵۰	۰,۰۷۳۳	۰,۰۸۱۲	۰,۰۹۱۷	۰,۱۰۸۰	۰,۱۳۹۱	۰,۳۱۹۲
۱۳۸۵	۰,۰۲۳۷	۰,۰۴۲۶	۰,۰۵۴۷	۰,۰۶۴۴	۰,۰۷۲۷	۰,۰۸۰۷	۰,۰۹۱۲	۰,۱۰۷۶	۰,۱۳۹۱	۰,۳۲۳۴
۱۳۸۶	۰,۰۲۳۸	۰,۰۴۲۷	۰,۰۵۴۹	۰,۰۶۴۶	۰,۰۷۲۹	۰,۰۸۰۹	۰,۰۹۱۴	۰,۱۰۷۷	۰,۱۳۹۱	۰,۳۲۲۰
۱۳۸۷	۰,۰۲۵۳	۰,۰۴۴۵	۰,۰۵۶۶	۰,۰۶۶۳	۰,۰۷۴۵	۰,۰۸۲۴	۰,۰۹۲۷	۰,۱۰۸۷	۰,۱۳۹۰	۰,۳۱۰۰
۱۳۸۸	۰,۰۱۱۸	۰,۰۲۵۵	۰,۰۳۵۸	۰,۰۴۴۷	۰,۰۵۲۸	۰,۰۶۰۸	۰,۰۷۱۸	۰,۰۹۰۰	۰,۱۲۷۸	۰,۴۷۹۱
۱۳۸۹	۰,۰۲۵۹	۰,۰۴۵۳	۰,۰۵۷۴	۰,۰۶۷۰	۰,۰۷۵۲	۰,۰۸۳۰	۰,۰۹۳۲	۰,۱۰۹۰	۰,۱۳۸۹	۰,۳۰۵۰
۱۳۹۰	۰,۰۲۳۵	۰,۰۴۲۳	۰,۰۵۴۴	۰,۰۶۴۱	۰,۰۷۲۵	۰,۰۸۰۵	۰,۰۹۱۰	۰,۱۰۷۵	۰,۱۳۹۰	۰,۳۲۵۳
۱۳۹۱	۰,۰۲۹۳	۰,۰۴۹۳	۰,۰۶۱۳	۰,۰۷۰۷	۰,۰۷۸۶	۰,۰۸۶۱	۰,۰۹۵۸	۰,۱۱۰۶	۰,۱۳۸۲	۰,۲۸۰۳

منبع: محاسبات تحقیق

حال متوسط خمس برآوردی و لازم‌الاداء هر خانوار ایرانی در هر دهک را با کسر هزینه مصرفی خانوار و هزینه سرمایه‌گذاری بخش خصوصی از درآمد خانوار و ضرب حاصل آن در ۲۰٪ برآورد نموده و برای اینکه خمس اصابت‌شده به هر یک از اجزاء درآمد را بدست آوریم، بر اساس گزینه‌های چهارگانه فوق‌الذکر درباره

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

فروض انتقال در بین خانوار سطح کشور محاسبه می‌گردد.

همانطور که از جدول مشاهده می‌شود گزینه ۱ و ۳ به ترتیب بیشترین وکمترین آثار توزیعی را دارند. بنابراین برای مقایسه توزیع بار مالیات دو گزینه فوق برای نظام مالیات بر درآمد محاسبه می‌شود.

۶- توزیع بار مالیاتی مالیات بر درآمد

آمار مقدار مالیات به تفکیک پایه‌های آن برای هر سال وجود دارد، اما برای توزیع بار مالیاتی مالیات بر درآمد با فروض انتقال ، لازم است که این داده‌ها روی دهک‌ها توزیع شوند. بنابراین ابتدا بدهی مالیاتی را در سطح هر دهک برآورد کرده و با به دست آوردن نسبت هر دهک از کل مالیات، مالیات‌های پرداخت شده واقعی را در سطح دهک‌ها توزیع می‌کنیم. در رابطه با چگونگی محاسبات فوق، ذکر چند نکته ضروری است:

- ✓ محاسبه مالیات بر اساس نرخ‌های مالیات مستقیم در اصلاحات تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ صورت گرفته است[۱].
- ✓ با توجه به این‌که به دست آوردن میزان سهم هر خانوار از درآمد مستغلات که جزء درآمدهای متفرقه است، ممکن نبود و نیز به لحاظ اندک بودن این نوع مالیات نسبت به مالیات‌های مورد بحث و در نتیجه تأثیر کم آن بر توزیع مجدد درآمد، از توزیع آن چشم پوشی شد.
- ✓ پایه مالیات بر سود شرکت‌ها؛ درآمد خانوارها ناشی از سود شرکت‌ها می‌باشد که در درآمدهای متفرقه گنجانده شده است ولی به‌دلیل معین نبودن سهم آن، بر اساس مطالعات حمزه‌پور بیش از ۸۹٪ مالیات دریافتی شرکت‌ها مشمول نرخ نهایی ۵۴٪ می‌باشد؛ به عبارت دیگر از طبقات درآمدی بالا مالیات دریافت شده است (حمزه‌پور، ۱۳۷۳). همچنین به ادعای کارشناسان، تقریبا دو دهک آخر درآمد مالیات بر شرکت را می‌پردازند، لذا با نظر به سهم بدهی مالیاتی برآوردی مشاغل، میزان بدهی واقعی خانوارها در مالیات بر شرکت‌ها برآورد گردید.
- ✓ مالیات بردرآمد مشاغل کشاورزی نیز با نرخ صفر محاسبه شد.

حال با استفاده از نتایج حاصله، توزیع بار مالیاتی برای مالیات متعارف را طبق گزینه ۱ و ۳ فروض انتقال، برآورد می‌کنیم. گزینه ۱ که میزان بدهی مالیاتی هر خانوار است، از جمع بدهی‌های واقعی مالیاتی به‌دست آمده است. همچنین برای محاسبه بدهی‌های مالیاتی در گزینه ۳ که فرض بر این است که تمام مالیات‌های درآمد به جز مالیات حقوق و دستمزد به مصرف کنندگان تحمیل می‌شود، میزان بدهی فوق بر اساس برآورد سهم‌های مخارج مصرفی خانوار بین آن‌ها تقسیم شد و سپس با جمع بدهی بابت مالیات حقوق و دستمزد،

۱. مواد ۸۴، ۸۵ و ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم با اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

بدهی کل هر خانوار تحت گزینه ۳ محاسبه شد.

۷- اندازه‌گیری درجه تصاعد

مالیات‌ها هرچه از درجه تصاعد بیشتری برخوردار باشند، از لحاظ نظری به توزیع مجدد درآمد بیشتر کمک می‌کنند و از این‌رو مالیات تناسبی تأثیری در توزیع مجدد درآمد ندارد، در حالی‌که مالیات تنازلی موجب بدتر شدن وضعیت آن می‌شود. البته ممکن است در اثر انتقال مالیات، نتایج نهایی فرق نماید. از طرف دیگر بنا بر بعضی از مبانی، مالیات تناسبی به عدالت مالیاتی نزدیک‌تر است. از این‌رو لازم است که نه تنها جهت تصاعد بلکه درجه آن نیز اندازه گیری شود. یکی از راه‌های اندازه‌گیری، شاخص سوئیتس است که به لحاظ سادگی در محاسبه و عدم نیاز به اطلاعات اضافی برای اندازه‌گیری تصاعد خمس و مالیات بر درآمد و در نتیجه تحلیل آثار توزیعی دو نوع نظام مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. هرچند به طورکلی نمی‌توان یک پدیده پیچیده را با یک معیار واحد به طور کامل تبیین نمود ولی با این همه این شاخص در صورت کاربرد دقیق، اندازه بسیار مفیدی از تصاعد مالیاتی را ارائه می‌دهد.

۷-۱- شاخص تصاعد مالیاتی سوئیتس (s)

این شاخص با توجه به منحنی لورنز و ضریب جینی به دست می‌آید. با این تفاوت که درصد تجمعی درآمد بر روی محور عمودی در مقابل در صد تجمعی بار مالیاتی بر روی محور افقی ترسیم می‌شود. مانند منحنی لورنز هرگاه بار مالیاتی متناسب با درآمد خانوار باشد، منحنی مزبور بر قطر منطبق می‌شود و هرگاه مالیات بر درآمد تصاعدی (تنازلی) باشد درصد بار مالیاتی که توسط پایین‌ترین گروه‌های درآمدی تحمل می‌شود، کوچکتر (بزرگ‌تر) از سهم آن‌ها از درآمد کل می‌باشد و در نتیجه منحنی در زیر (بالای) قطر قرار می‌گیرد. شاخص تصاعد S بر حسب K مساحت مثلث OAB وL مساحت مثلث OABC که مابین منحنی لورنز و محور افقی OA است به شرح زیر تعریف می‌شود:

$$S = \frac{K - L}{K} = 1 - \left(\frac{L}{K}\right)$$ رابطه (۴)

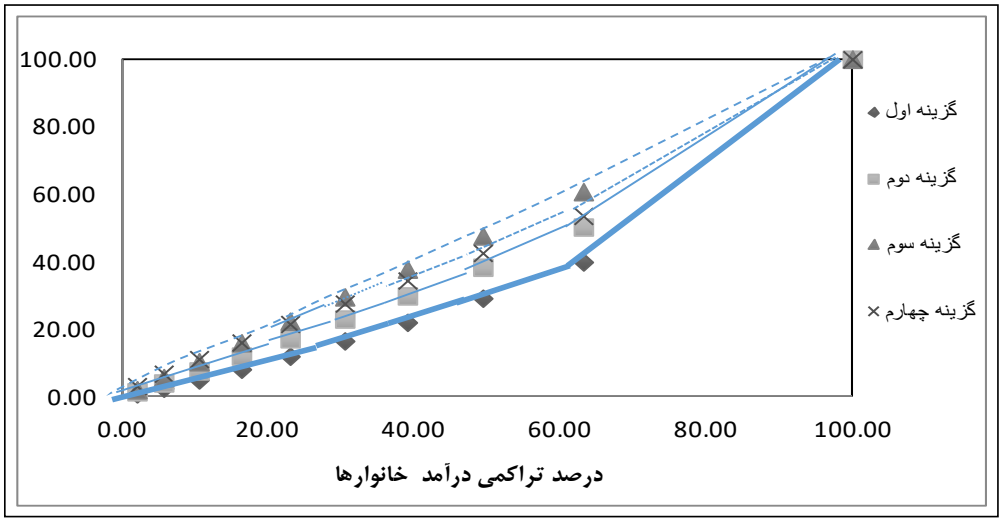
که برای یک مالیات تناسبی L=K و در نتیجه S=۰ است و برای مالیات تصاعدی ۰<S≤۱ است و برای مالیات نزولی ۰>S≥-۱ که دو حالت S=۱ و S=-۱ حالت افراطی است که به ترتیب نابرابرترین حالات تصاعدی و نزولی می‌باشند. حال اگر تعداد مشاهدات به سمت بی‌نهایت میل نماید، مساحت توسط انتگرال‌گیری محاسبه می‌گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

۷-۲- اندازه‌گیری درجه تصاعد خمس

از آنجا که در محاسبه خمس، هزینه سرمایه‌گذاری و هزینه‌های مصرفی خانوار از موارد معفوّ خمس می‌باشد و به دلیل صعودی بودن نرخ نهایی پس‌انداز (MPS)، گرچه مالیات خمس با نرخی تناسبی است، ولی می‌توان قضاوت کرد که خمس نوعی مالیات تصاعدی بر درآمد است. لذا با محاسبه شاخص S می‌توان قضاوت بهتری نسبت بدان داشت. جدول (۷) شاخص S را برای خمس نشان می‌دهد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در همه سال‌ها گزینه اول دارای بیشترین درجه تصاعد وگزینه سوم کمترین درجه تصاعد را دارد. همچنین به ترتیب گزینه دوم وچهام ازدرجه تصاعد بعدی برخوردارند.

نمودار (۱)- مقایسه شاخص S در چهار گزینه خمس (۱۳۷۸)



منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

جدول (۷) - شاخص S برای چهار گزینه خمس (۱۳۸۱-۱۳۷۸)

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص S
۷۸												
درصد تراکمی درآمد		۱,۹۲	۵,۵۸	۱۰,۴۲	۱۶,۲۴	۲۲,۹۱	۳۰,۴۰	۳۹,۰	۴۹,۳۴	۶۳,۱۲	۱۰۰	–
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۶۹	۲,۳۶	۴,۸۲	۸,۰۰	۱۱,۸۶	۱۶,۴۰	۲۱,۹۲	۲۹,۰۸	۳۹,۸۳	۱۰۰	۰,۲۵۷
	گزینه دوم	۱,۳۱	۳,۹۴	۷,۵۱	۱۱,۹۱	۱۷,۰۴	۲۲,۹۰	۲۹,۷۷	۳۸,۲۷	۵۰,۲۱	۱۰۰	۰,۱۴۰
	گزینه سوم	۱,۹۳	۵,۵۳	۱۰,۲۴	۱۵,۸۶	۲۲,۲۸	۲۹,۴۷	۳۷,۷۰	۴۷,۵۷	۶۰,۷۰	۱۰۰	۰,۰۲۲
	گزینه چهارم	۳,۰۱	۶,۶۹	۱۱,۰۲	۱۵,۹۵	۲۱,۴۴	۲۷,۵۰	۳۴,۳۵	۴۲,۵۲	۵۳,۵۰	۱۰۰	۰,۰۷۹
۷۹												
درصد تراکمی درآمد		۲,۱۴	۶,۱۰	۱۱,۲۶	۱۷,۳۹	۲۴,۳۸	۳۲,۱۷	۴۱,۰۵	۵۱,۶۲	۶۵,۵۰	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۷۰	۲,۳۷	۴,۸۳	۸,۰۲	۱۱,۸۹	۱۶,۴۴	۲۱,۹۷	۲۹,۱۴	۳۹,۹۱	۱۰۰	۰,۲۸۴
	گزینه دوم	۱,۳۱	۳,۹۲	۷,۵۰	۱۱,۸۸	۱۷,۰۰	۲۲,۸۵	۲۹,۷۰	۳۸,۲۰	۵۰,۱۲	۱۰۰	۰,۱۷۰
	گزینه سوم	۱,۹۲	۵,۴۹	۱۰,۱۷	۱۵,۷۶	۲۲,۱۴	۲۹,۲۹	۳۷,۴۸	۴۷,۳۱	۶۰,۳۸	۱۰۰	۰,۰۵۵
	گزینه چهارم	۳,۰۰	۶,۶۵	۱۰,۹۵	۱۵,۸۴	۲۱,۲۸	۲۷,۲۹	۳۴,۰۹	۴۲,۲۰	۵۳,۱۳	۱۰۰	۰,۱۱۰
۸۰												
درصد تراکمی درآمد		۲,۲۹	۶,۴۴	۱۱,۸۰	۱۸,۱۳	۲۵,۳۰	۳۳,۲۸	۴۲,۳۲	۵۳,۰۲	۶۶,۹۲	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۵۳	۱,۸۶	۳,۸۷	۶,۵۰	۹,۷۲	۱۳,۵۶	۱۸,۲۶	۲۴,۴۶	۳۳,۹۸	۱۰۰	۰,۳۶۰
	گزینه دوم	۱,۱۸	۳,۵۶	۶,۸۱	۱۰,۸۱	۱۵,۵۰	۲۰,۸۶	۲۷,۱۶	۳۵,۰۲	۴۶,۱۴	۱۰۰	۰,۲۲۷
	گزینه سوم	۱,۸۵	۵,۲۹	۹,۸۰	۱۵,۲۰	۲۱,۳۸	۲۸,۳۰	۳۶,۲۳	۴۵,۷۷	۵۸,۵۱	۱۰۰	۰,۰۹۲
	گزینه چهارم	۲,۸۵	۶,۲۸	۱۰,۲۸	۱۴,۸۳	۱۹,۸۹	۲۵,۴۸	۳۱,۸۱	۳۹,۳۸	۴۹,۶۴	۱۰۰	۰,۱۶۳

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص S
۸۱												
درصد تراکمی درآمد		۲,۲۳	۶,۳۲	۱۱,۶۰	۱۷,۸۷	۲۴,۹۸	۳۲,۸۹	۴۱,۸۷	۵۲,۵۳	۶۶,۴۲	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۳۶	۱,۳۱	۲,۷۹	۴,۷۵	۷,۱۹	۱۰,۱۲	۱۳,۷۶	۱۸,۶۵	۲۶,۳۶	۱۰۰	۰,۴۲۷
	گزینه دوم	۱,۰۱	۳,۰۷	۵,۹۱	۹,۴۲	۱۳,۵۵	۱۸,۲۸	۲۳,۸۷	۳۰,۸۷	۴۰,۸۷	۱۰۰	۰,۲۷۳
	گزینه سوم	۱,۶۸	۴,۸۷	۹,۰۹	۱۴,۱۸	۲۰,۰۲	۲۶,۶۰	۳۴,۱۷	۴۳,۳۲	۵۵,۶۵	۱۰۰	۰,۱۱۷
	گزینه چهارم	۲,۸۵	۶,۰۶	۹,۷۲	۱۳,۸۴	۱۸,۳۹	۲۳,۳۹	۲۹,۰۲	۳۵,۷۵	۴۴,۸۷	۱۰۰	۰,۲۰۲
۸۲												
درصد تراکمی درآمد		۲,۳۷	۶,۶۲	۱۲,۰۸	۱۸,۵۱	۲۵,۷۸	۳۳,۸۵	۴۲,۹۷	۵۳,۷۳	۶۷,۶۴	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۳۴	۱,۲۴	۲,۶۳	۴,۵۰	۶,۸۲	۹,۶۱	۱۳,۰۹	۱۷,۷۷	۲۵,۱۹	۱۰۰	۰,۴۵۲
	گزینه دوم	۱,۰۰	۳,۰۲	۵,۸۰	۹,۲۴	۱۳,۲۷	۱۷,۹۱	۲۳,۳۷	۳۰,۲۲	۴۰,۰۰	۱۰۰	۰,۲۹۶
	گزینه سوم	۱,۶۸	۴,۸۵	۹,۰۵	۱۴,۱۱	۱۹,۹۰	۲۶,۴۳	۳۳,۹۳	۴۳,۰۰	۵۵,۲۱	۱۰۰	۰,۱۳۶
	گزینه چهارم	۲,۹۵	۶,۲۰	۹,۸۹	۱۴,۰۰	۱۸,۵۳	۲۳,۴۹	۲۹,۰۶	۳۵,۶۹	۴۴,۶۴	۱۰۰	۰,۲۱۶
۸۳												
درصد تراکمی درآمد		۲,۲۷۳	۶,۴۰۸	۱۱,۷۵۰	۱۸,۰۶۷	۲۵,۲۲۴	۳۳,۱۸۶	۴۲,۲۱۲	۵۲,۹۰۲	۶۶,۸۰۰	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۴۲۸	۱,۵۲۹	۳,۲۱۸	۵,۴۵۷	۸,۲۱۹	۱۱,۵۲۵	۱۵,۶۱۲	۲۱,۰۵۳	۲۹,۵۵۵	۱۰۰	۰,۴۰۱
	گزینه دوم	۱,۱۰۷	۳,۳۳۳	۶,۳۷۶	۱۰,۱۲۴	۱۴,۵۱۵	۱۹,۵۴۳	۲۵,۴۵۶	۳۲,۸۳۳	۴۳,۳۱۴	۱۰۰	۰,۲۵۳
	گزینه سوم	۱,۷۹۹	۵,۱۷۱	۹,۵۹۳	۱۴,۸۷۸	۲۰,۹۲۹	۲۷,۷۱۲	۳۵,۴۸۶	۴۴,۸۳۴	۵۷,۳۳۲	۱۰۰	۰,۱۰۲
	گزینه چهارم	۳,۰۷۹	۶,۵۳۹	۱۰,۴۷۵	۱۴,۸۷۷	۱۹,۷۳۰	۲۵,۰۴۶	۳۱,۰۲۲	۳۸,۱۲۱	۴۷,۶۷۶	۱۰۰	۰,۱۷۶
۸۴												

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص S
درصد تراکمی درآمد		۲,۴۱۷	۶,۷۳۳	۱۲,۲۶۰	۱۸,۷۵۸	۲۶,۰۸۹	۳۴,۲۱۲	۴۳,۳۸۲	۵۴,۱۷۸	۶۸۰۸۴	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۶۷۲	۲,۲۹۰	۴,۶۹۱	۷,۸۰۲	۱۱,۵۷۷	۱۶,۰۳۰	۲۱,۴۴۱	۲۸,۴۸۱	۳۹,۰۸۶	۱۰۰	۰,۳۲۴
	گزینه دوم	۱,۲۷۲	۳,۸۳۱	۷,۳۳۱	۱۱,۶۳۵	۱۶,۶۶۹	۲۲,۴۲۲	۲۹,۱۷۱	۳۷,۵۵۱	۴۹,۳۴۲	۱۰۰	۰,۲۱۰
	گزینه سوم	۱,۸۸۶	۵,۴۰۵	۱۰,۰۲۸	۱۵,۵۵۲	۲۱,۸۷۲	۲۸,۹۵۴	۳۷,۰۷۱	۴۶,۸۲۰	۵۹,۸۲۵	۱۰۰	۰,۰۹۳
	گزینه چهارم	۳,۰۹۱	۶,۸۲۳	۱۱,۱۸۹	۱۶,۱۴۱	۲۱,۶۴۴	۲۷,۷۰۲	۳۴,۵۴۲	۴۲,۶۸۵	۵۳,۶۰۴	۱۰۰	۰,۱۳۵
۸۵												
درصد تراکمی درآمد		۲,۳۷	۶,۶۲	۱۲,۰۹	۱۸,۵۳	۲۵,۸۰	۳۳,۸۷	۴۳,۰۰	۵۳,۷۶	۶۷,۶۶	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۷۳	۲,۴۵	۵,۰۰	۸,۲۸	۱۲,۲۵	۱۶,۹۲	۲۲,۵۷	۲۹,۸۹	۴۰,۸۴	۱۰۰	۰,۳۰۱
	گزینه دوم	۱,۳۳	۳,۹۸	۷,۶۰	۱۲,۰۴	۱۷,۲۲	۲۳,۱۴	۳۰,۰۷	۳۸,۶۵	۵۰,۶۷	۱۰۰	۰,۱۹۱
	گزینه سوم	۱,۹۴	۵,۵۴	۱۰,۲۶	۱۵,۹۰	۲۲,۳۲	۲۹,۵۳	۳۷,۷۶	۴۷,۶۴	۶۰,۷۶	۱۰۰	۰,۰۷۸
	گزینه چهارم	۳,۱۳	۶,۹۷	۱,۴۷	۱۶,۵۸	۲۲,۲۵	۲۸,۵۱	۳۵,۵۶	۴۳,۹۴	۵۵,۱۲	۱۰۰	۰,۱۱۴
۸۶												
درصد تراکمی درآمد		۲,۳۸	۶,۶۶	۱۲,۱۴	۱۸,۶۰	۲۵,۸۹	۳۳,۹۸	۴۳,۱۲	۵۳,۸۹	۶۷,۸۰	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۵۳	۱,۸۵	۳,۸۴	۶,۴۶	۹,۶۶	۱۳,۴۸	۱۸,۱۶	۲۴,۳۳	۳۳,۸۱	۱۰۰	۰,۳۷۲
	گزینه دوم	۱,۱۷	۳,۵۳	۶,۷۶	۱۰,۷۴	۱۵,۴۱	۲۰,۷۶	۲۷,۰۵	۳۴,۸۹	۴۵,۹۹	۱۰۰	۰,۲۳۹
	گزینه سوم	۱,۸۳	۵,۲۷	۹,۷۹	۱۵,۱۹	۲۱,۳۸	۲۸,۳۲	۳۶,۲۷	۴۵,۸۵	۵۸,۶۲	۱۰۰	۰,۱۰۲
	گزینه چهارم	۳,۰۰	۶,۵۶	۱۰,۷۱	۱۵,۴۰	۲۰,۶۰	۲۶,۳۳	۳۲,۷۹	۴۰,۵۰	۵۰,۸۶	۱۰۰	۰,۱۵۹
۸۷												
درصد تراکمی درآمد		۲,۵۳	۶,۹۸	۱۲,۶۴	۱۹,۲۷	۲۶,۷۳	۳۴,۹۷	۴۴,۲۴	۵۵,۱۰	۶۹,۰۰	۱۰۰	

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص S
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰٫۶۰	۲٫۰۸	۴٫۳۰	۷٫۱۸	۱۰٫۷۰	۱۴٫۸۶	۱۹٫۹۴	۲۶٫۶۰	۳۶٫۷۱	۱۰۰	۰٫۳۵۸
	گزینه دوم	۱٫۲۰	۳٫۶۱	۶٫۹۲	۱۰٫۹۹	۱۵٫۷۶	۲۱٫۲۲	۲۷٫۶۵	۳۵٫۶۵	۴۶٫۹۹	۱۰۰	۰٫۲۴۵
	گزینه سوم	۱٫۹۶	۵٫۵۸	۱۰٫۲۸	۱۵٫۸۸	۲۲٫۲۶	۲۹٫۳۹	۳۷٫۵۴	۴۷٫۲۸	۶۰٫۱۹	۱۰۰	۰٫۰۹۹
	گزینه چهارم	۲٫۵۲	۵٫۹۲	۱۰٫۰۶	۱۴٫۸۶	۲۰٫۲۵	۲۶٫۲۵	۳۳٫۰۸	۴۱٫۲۷	۵۲٫۳۴	۱۰۰	۰٫۱۶۷
۸۸												
درصد تراکمی درآمد		۱٫۱۸	۳٫۷۳	۷٫۳۱	۱۱٫۷۸	۱۷٫۰۵	۲۳٫۱۳	۳۰٫۳۱	۳۹٫۳۱	۵۲٫۰۹	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰٫۵۵	۱٫۹۳	۴٫۰۱	۶٫۷۲	۱۰٫۰۴	۱۳٫۹۸	۱۸٫۸۱	۲۵٫۱۶	۳۴٫۸۹	۱۰۰	۰٫۱۸۳
	گزینه دوم	۱٫۱۶	۳٫۵۲	۶٫۷۶	۱۰٫۷۶	۱۵٫۴۵	۲۰٫۸۳	۲۷٫۱۶	۳۵٫۰۷	۴۶٫۲۸	۱۰۰	۰٫۰۵۶
	گزینه سوم	۱٫۸۱	۵٫۲۱	۹٫۷۰	۱۵٫۰۷	۲۱٫۲۳	۲۸٫۱۵	۳۶٫۰۹	۴۵٫۶۶	۵۸٫۴۷	۱۰۰	-۰٫۰۷۹
	گزینه چهارم	۲٫۸۳	۶٫۳۷	۱۰٫۵۷	۱۵٫۳۷	۲۰٫۷۳	۲۶٫۶۶	۲۳٫۳۷	۴۱٫۳۹	۵۲٫۱۸	۱۰۰	-۰٫۰۲۷
۸۹												
درصد تراکمی درآمد		۲٫۵۹	۷٫۱۲	۱۲٫۸۶	۱۹٫۵۶	۲۷٫۰۸	۳۵٫۳۸	۴۴٫۷۱	۵۵٫۶۱	۶۹٫۵۰	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰٫۸۱	۲٫۶۹	۵٫۴۴	۸٫۹۷	۱۳٫۲۱	۱۸٫۱۸	۲۴٫۱۶	۳۱٫۸۷	۴۳٫۲۷	۱۰۰	۰٫۲۹۹
	گزینه دوم	۱٫۳۸	۴٫۱۴	۷٫۸۹	۱۲٫۴۹	۱۷٫۸۶	۲۳٫۹۷	۳۱٫۱۲	۳۹٫۹۶	۵۲٫۲۹	۱۰۰	۰٫۱۹۸
	گزینه سوم	۱٫۹۸	۵٫۶۶	۱۰٫۴۷	۱۶٫۲۱	۲۲٫۷۵	۳۰٫۰۸	۳۸٫۴۶	۴۸٫۴۹	۶۱٫۷۹	۱۰۰	۰٫۰۹۱
	گزینه چهارم	۲٫۹۴	۶٫۸۴	۱۱٫۵۳	۱۶٫۹۱	۲۲٫۹۳	۲۹٫۵۸	۳۷٫۰۹	۳۶٫۰۲	۵۷٫۸۷	۱۰۰	۰٫۱۱۳
۹۰												
درصد تراکمی درآمد		۲٫۳۵	۶٫۵۷	۱۲٫۰۱	۱۸٫۴۲	۲۵٫۶۷	۳۳٫۷۱	۴۲٫۸۲	۵۳٫۵۶	۶۷٫۴۷	۱۰۰	

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص S
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۱,۱۴	۳,۶۲	۷,۱۱	۱۱,۴۹	۱۶,۶۶	۲۲,۶۳	۲۹,۷۱	۳۸,۵۹	۵۱,۲۶	۱۰۰	۰,۱۹۰
	گزینه دوم	۱,۷۷	۵,۱۳	۹,۵۹	۱۴,۹۵	۲۱,۱۱	۲۸,۰۶	۳۶,۰۷	۴۵,۷۸	۵۸,۹۲	۱۰۰	۰,۰۹۸
	گزینه سوم	۲,۴۳	۶,۷۱	۱۲,۱۶	۱۸,۵۴	۲۵,۷۴	۲۳,۷۰	۴۲,۶۸	۵۳,۲۵	۶۶,۸۷	۱۰۰	۰,۰۰۳
	گزینه چهارم	۳,۰۶	۷,۴۲	۱۲,۱۷	۱۸,۸۰	۲۵,۵۷	۳۳,۰۳	۴۱,۳۹	۵۱,۲۱	۶۳,۹۲	۱۰۰	۰,۰۲۴
۹۱												
درصد تراکمی درآمد		۲,۹۳	۷,۸۶	۱۳,۹۹	۲۱,۰۵	۲۸,۹۱	۳۷,۵۲	۴۷,۰۹	۵۸,۱۵	۷۱,۹۷	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۹۳	۳,۰۳	۶,۰۶	۹,۹۱	۱۴,۵۲	۱۹,۸۸	۲۶,۳۰	۳۴,۴۹	۴۶,۴۳	۱۰۰	۰,۲۹۸
	گزینه دوم	۱,۶۳	۴,۷۶	۸,۹۲	۱۳,۹۶	۱۹,۸۷	۲۶,۳۶	۳۳,۹۸	۴۳,۲۸	۵۵,۹۹	۱۰۰	۰,۱۸۸
	گزینه سوم	۲,۳۷	۶,۵۷	۱۱,۹۲	۱۸,۲۱	۲۵,۳۱	۲۳,۱۷	۴۲,۰۵	۵۲,۵۱	۶۶,۰۲	۱۰۰	۰,۰۷۲
	گزینه چهارم	۲,۹۱	۷,۰۱	۱۱,۹۹	۱۷,۷۴	۲۳,۱۶	۳۱,۳۴	۳۹,۲۲	۴۸,۶۴	۶۰,۹۹	۱۰۰	۰,۱۱۴

منبع: محاسبات تحقیق

۷-۳- اندازه‌گیری درجه تصاعد مالیات بر درآمد و مقایسه آن با درجه تصاعد خمس ارباح مکاسب

حال بر اساس مطالب و روابط مذکور، شاخص S را برای مالیات بر درآمد محاسبه می‌نماییم که جدول (۸) نشان دهندهٔ آن است. لکن برای اختصار این امر تنها بر اساس گزینه و فروض (۱) و (۳) انجام پذیرفته است. در ادامه درجه تصاعد خمس ارباح مکاسب با مالیات بر درآمد برای دورهٔ زمانی مذکور مقایسه گردیده است که نتیجه آن در جدول (۹) آمده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

جدول (۸)- شاخص s در گزینه ۱ و ۳ برای مالیات بر درآمد (۱۳۸۴-۱۳۷۸)

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص s
۷۸												
درصد تراکمی درآمد		۱,۹۲	۱,۹۲	۱۰,۴۲	۱۶,۲۴	۲۲,۹۱	۳۰,۴۰	۳۹	۴۹,۳۴	۶۳,۱۲	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰,۷۰	۲,۶۲	۵,۶۲	۹,۶۹	۱۵,۲۳	۲۳,۱۶	۳۶,۰۵	۱۰۰	۰,۳۴
	گزینه سوم	۱,۱۳	۴,۵۶	۹,۱۱	۱۴,۸۰	۲۱,۴۵	۲۹,۰۳	۳۷,۸۴	۴۸,۵۶	۶۲,۹۸	۱۰۰	۰,۰۱
۷۹												
درصد تراکمی درآمد		۲,۱۴	۲,۱۴	۱۱,۲۶	۱۷,۳۹	۲۴,۳۸	۳۲,۱۷	۴۱,۰۵	۵۱,۶۲	۶۵,۵۰	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰,۱۰	۱,۷۶	۴,۵۸	۸,۴۴	۱۳,۳۰	۱۹,۵۵	۲۸,۰۲	۴۱,۰۲	۱۰۰	۰,۳۱
	گزینه سوم	۱,۱۹	۴,۵۲	۹,۲۳	۱۵,۰۵	۲۱,۸۴	۲۹,۵۵	۳۸,۴۸	۴۹,۲۹	۶۳,۷۴	۱۰۰	۰,۰۳
۸۰												
درصد تراکمی درآمد		۲,۲۹	۲,۲۹	۱۱,۸۰	۱۸,۱۳	۲۵,۳۰	۳۳,۲۸	۴۲,۳۲	۵۳,۰۲	۶۶,۹۲	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰,۷۳	۲,۸۶	۶,۱۶	۱۰,۴۸	۰,۱۵,۸۰	۲۲,۴۸	۳۱,۳۲	۴۴,۵۳	۱۰۰	۰,۲۸
	گزینه سوم	۱,۱۶	۴,۵۶	۹,۳۶	۱۵,۲۸	۲۲,۱۷	۲۹,۹۶	۳۸,۹۷	۴۹,۸۵	۶۴,۳۲	۱۰۰	۰,۰۴
۸۱												
درصد تراکمی درآمد		۲,۲۳	۲,۲۳	۱۱,۶۰	۱۷,۸۷	۲۴,۹۸	۳۲,۸۹	۴۱,۸۷	۵۲,۵۳	۶۶,۴۲	۱۰۰	

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص s
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱,۴۵	۱۰۰	۰,۶۶
	گزینه سوم	۱,۷۶	۵,۰۵	۹,۳۷	۱۴,۵۱	۲۰,۳۷	۲۶,۹۳	۳۴,۴۲	۴۳,۳۶	۵۶,۵۸	۱۰۰	۰,۱۱
۸۲												
درصد تراکمی درآمد		۲,۳۷	۲,۳۷	۱۲,۰۸	۱۸,۵۱	۲۵,۷۸	۳۳,۸۵	۴۲,۹۷	۵۳,۷۳	۶۷,۶۴	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰,۱۷	۲,۲۹	۱۰۰	۰,۶۷
	گزینه سوم	۱,۲۲	۴,۷	۹,۱۸	۱۴,۵۰	۲۰,۵۳	۲۷,۲۳	۳۴,۹۲	۴۴,۹۵	۵۹,۴۵	۱۰۰	۰,۰۹
۸۳												
درصد تراکمی درآمد		۲,۴۲	۲,۴۲	۱۲,۲۶	۱۸,۷۶	۲۶,۰۹	۳۴,۲۱	۴۳,۳۸	۵۴,۱۸	۶۸,۰۸	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰,۳۰	۱,۴۱	۳,۷۴	۸,۳۵	۱۰۰	۰,۶۳
	گزینه سوم	۱,۲۲	۴,۷۰	۹,۱۸	۱۴,۵۰	۲۰,۵۳	۲۷,۲۳	۳۴,۹۲	۴۴,۹۵	۵۹,۴۵	۱۰۰	۰,۰۹
۸۴												
درصد تراکمی درآمد		۲,۴۲	۲,۴۲	۱۲,۲۶	۱۸,۷۶	۲۶,۰۹	۳۴,۲۱	۴۳,۳۸	۵۴,۱۸	۶۸,۰۸	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰,۳۰	۱,۴۱	۳,۷۴	۸,۳۵	۱۰۰	۶۳.
	گزینه سوم	۰,۶۸	۴,۳۶	۹,۱۴	۱۴,۸۰	۲۱,۲۳	۲۸,۵۱	۳۷,۱۰	۴۷,۷۱	۶۲,۲۱	۱۰۰	۰,۰۸

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص s
۸۲												
درصد تراکمی درآمد		۲,۳۷	۶,۶۲	۱۲,۰۸	۱۸,۵۱	۲۵,۷۸	۳۳,۸۵	۴۲,۹۷	۵۳,۷۳	۶۷,۶۴	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۳۴	۱,۲۴	۲,۶۳	۴,۵۰	۶,۸۲	۹,۶۱	۱۳,۰۹	۱۷,۷۷	۲۵,۱۹	۱۰۰	۰,۴۵۲
	گزینه دوم	۱,۰۰	۳,۰۲	۵,۸۰	۹,۲۴	۱۳,۲۷	۱۷,۹۱	۲۳,۳۷	۳۰,۲۲	۴۰,۰۰	۱۰۰	۰,۲۹۶
	گزینه سوم	۱,۶۸	۴,۸۵	۹,۰۵	۱۴,۱۱	۱۹,۹۰	۲۶,۴۳	۳۳,۹۳	۴۳,۰۰	۵۵,۲۱	۱۰۰	۰,۱۳۶
	گزینه چهارم	۲,۹۵	۶,۲۰	۹,۸۹	۱۴,۰۰	۱۸,۵۳	۲۳,۴۹	۲۹,۰۶	۳۵,۶۹	۴۴,۶۴	۱۰۰	۰,۲۱۶
۸۳												
درصد تراکمی درآمد		۲,۲۷۳	۶,۴۰۸	۱۱,۷۵۰	۱۸,۰۶۷	۲۵,۲۲۴	۳۳,۱۸۶	۴۲,۲۱۲	۵۲,۹۰۲	۶۶,۸۰۰	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۴۲۸	۱,۵۲۹	۳,۲۱۸	۵,۴۵۷	۸,۲۱۹	۱۱,۵۲۵	۱۵,۶۱۲	۲۱,۰۵۳	۲۹,۵۵۵	۱۰۰	۰,۴۰۱
	گزینه دوم	۱,۱۰۷	۳,۳۳۳	۶,۳۷۶	۱۰,۱۲۴	۱۴,۵۱۵	۱۹,۵۴۳	۲۵,۴۵۶	۳۲,۸۳۳	۴۳,۳۱۴	۱۰۰	۰,۲۵۳
	گزینه سوم	۱,۷۹۹	۵,۱۷۱	۹,۵۹۳	۱۴,۸۷۸	۲۰,۹۲۹	۲۷,۷۱۲	۳۵,۴۸۶	۴۴,۸۳۴	۵۷,۳۳۲	۱۰۰	۰,۱۰۲
	گزینه چهارم	۳,۰۷۹	۶,۵۳۹	۱۰,۴۷۵	۱۴,۸۷۷	۱۹,۷۳۰	۲۵,۰۴۶	۳۱,۰۲۲	۳۸,۱۲۱	۴۷,۶۷۶	۱۰۰	۰,۱۷۶
۸۴												
درصد تراکمی درآمد		۲,۴۱۷	۶,۷۳۳	۱۲,۲۶۰	۱۸,۷۵۸	۲۶,۰۸۹	۳۴,۲۱۲	۴۳,۳۸۲	۵۴,۱۷۸	۶۸۰۸۴	۱۰۰	

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص s
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۶۷۲	۲,۲۹۰	۴,۶۹۱	۷,۸۰۲	۱۱,۵۷۷	۱۶,۰۳۰	۲۱,۴۴۱	۲۸,۴۸۱	۳۹,۰۸۶	۱۰۰	۰,۳۲۴
	گزینه دوم	۱,۲۷۲	۳,۸۳۱	۷,۳۳۱	۱۱,۶۳۵	۱۶,۶۶۹	۲۲,۴۲۲	۲۹,۱۷۱	۳۷,۵۵۱	۴۹,۳۴۲	۱۰۰	۰,۲۱۰
	گزینه سوم	۱,۸۸۶	۵,۴۰۵	۱۰,۰۲۸	۱۵,۵۵۲	۲۱,۸۷۲	۲۸,۹۵۴	۳۷,۰۷۱	۴۶,۸۲۰	۵۹,۸۲۵	۱۰۰	۰,۰۹۳
	گزینه چهارم	۳,۰۹۱	۶,۸۲۳	۱۱,۱۸۹	۱۶,۱۴۱	۲۱,۶۴۴	۲۷,۷۰۲	۳۴,۵۴۲	۴۲,۶۸۵	۵۳,۶۰۴	۱۰۰	۰,۱۳۵
۸۵												
درصد تراکمی درآمد		۲,۳۷	۶,۶۲	۱۲,۰۹	۱۸,۵۳	۲۵,۸۰	۳۳,۸۷	۴۳,۰۰	۵۳,۷۶	۶۷,۶۶	۱۰۰	
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۷۳	۲,۴۵	۵,۰۰	۸,۲۸	۱۲,۲۵	۱۶,۹۲	۲۲,۵۷	۲۹,۸۹	۴۰,۸۴	۱۰۰	۰,۳۰۱
	گزینه دوم	۱,۳۳	۳,۹۸	۷,۶۰	۱۲,۰۴	۱۷,۲۲	۲۳,۱۴	۳۰,۰۷	۳۸,۶۵	۵۰,۶۷	۱۰۰	۰,۱۹۱
	گزینه سوم	۱,۹۴	۵,۵۴	۱۰,۲۶	۱۵,۹۰	۲۲,۳۲	۲۹,۵۳	۳۷,۷۶	۴۷,۶۴	۶۰,۷۶	۱۰۰	۰,۰۷۸
	گزینه چهارم	۳,۱۳	۶,۹۷	۱,۴۷	۱۶,۵۸	۲۲,۲۵	۲۸,۵۱	۳۵,۵۶	۴۳,۹۴	۵۵,۱۲	۱۰۰	۰,۱۱۴
۸۶												
درصد تراکمی درآمد		۲,۳۸	۶,۶۶	۱۲,۱۴	۱۸,۶۰	۲۵,۸۹	۳۳,۹۸	۴۳,۱۲	۵۳,۸۹	۶۷,۸۰	۱۰۰	

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص s
درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار	گزینه اول	۰,۵۳	۱,۸۵	۳,۸۴	۶,۴۶	۹,۶۶	۱۳,۴۸	۱۸,۱۶	۲۴,۳۳	۳۳,۸۱	۱۰۰	۰,۳۷۲
	گزینه دوم	۱,۱۷	۳,۵۳	۶,۷۶	۱۰,۷۴	۱۵,۴۱	۲۰,۷۶	۲۷,۰۵	۳۴,۸۹	۴۵,۹۹	۱۰۰	۰,۲۳۹
	گزینه سوم	۱,۸۳	۵,۲۷	۹,۷۹	۱۵,۱۹	۲۱,۳۸	۲۸,۳۲	۳۶,۲۷	۴۵,۸۵	۵۸,۶۲	۱۰۰	۰,۱۰۲
	گزینه چهارم	۳,۰۰	۶,۵۶	۱۰,۷۱	۱۵,۴۰	۲۰,۶۰	۲۶,۳۳	۳۲,۷۹	۴۰,۵۰	۵۰,۸۶	۱۰۰	۰,۱۵۹
۸۵												
درصد تراکمی درآمد	۲,۳۷	۲,۳۷	۱۲,۰۹	۱۸,۵۳	۲۵,۸۰	۳۳,۸۷	۴۳	۵۳,۷۶	۶۷,۶۶	۱۰۰		
	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰,۸۳	۲,۹۷	۷,۵۵	۱۰۰	۰,۶۳
درصد تراکمی	گزینه سوم	۰,۷۱۴	۴,۲۷	۸,۸۸	۱۴,۳۵	۲۰,۷۸	۲۸,۱۷	۳۶,۷۹	۴۷,۳۸	۶۱,۶۸	۱۰۰	۰,۰۸
۸۶												
درصد تراکمی درآمد		۲,۳۸	۲,۳۸	۱۲,۱۴	۱۸,۶۰	۲۵,۸۹	۳۳,۹۸	۴۳,۱۲	۵۳,۸۹	۶۷,۸۰	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰,۴۸	۱,۴۷	۳,۱۳	۵,۸۱	۱۰,۳۸	۱۰۰	۰,۶۱
	گزینه سوم	۰,۷۱	۴,۲۷	۸,۸۸	۱۴,۳۵	۲۰,۷۸	۲۸,۱۷	۳۶,۷۹	۴۷,۳۸	۶۱,۶۸	۱۰۰	۰,۰۸
۸۷												
درصد تراکمی درآمد		۲,۵۳	۲,۵۳	۱۲,۶۴	۱۹,۲۷	۲۶,۷۳	۳۴,۹۷	۴۴,۲۴	۵۵,۱۰	۶۹	۱۰۰	

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص s
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰,۳۸	۱,۳۵	۳,۰۸	۵,۹۶	۱۰,۹۵	۱۰۰	۰,۶۲
	گزینه سوم	۰,۶۷	۴,۴۴	۹,۳۰	۱۵,۰۲	۲۱,۶۴	۲۹,۲۰	۳۸,۰۱	۴۸,۷۵	۶۳,۱۵	۱۰۰	۰,۰۸
۸۸												
درصد تراکمی درآمد		۱,۱۸	۱,۱۸	۷,۳۱	۱۱,۷۸	۱۷,۰۵	۲۳,۱۳	۳۰,۳۱	۳۹,۳۱	۵۲,۰۹	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰,۴۴	۲,۵۹	۸,۱۱	۱۰۰	۰,۴۷
	گزینه سوم	۰,۷۶	۲,۱۸	۴,۰۳	۶,۲۲	۸,۷۱	۱۱,۵	۱۵,۱۱	۲۱,۰۴	۳۱,۵۲	۱۰۰	۰,۲۲
۸۹												
درصد تراکمی درآمد		۲,۵۹	۲,۵۹	۱۲,۸۶	۱۹,۵۶	۲۷,۰۸	۳۵,۳۸	۴۴,۷۱	۵۵,۶۱	۶۹,۵۰	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰۰۰	۱,۶۸	۴,۰۳	۷,۶۱	۱۰۰	۰,۶۵
	گزینه سوم	۱,۱۹	۴,۶۰	۹,۰۳	۱۴,۳۰	۲۰,۳۰	۲۶,۹۹	۳۵,۷۹	۴۶,۵۱	۶۰,۹۳	۱۰۰	۰,۱۲
۹۰												
درصد تراکمی درآمد		۲,۳۵	۲,۳۵	۱۲,۰۱	۱۸,۴۲	۲۵,۶۷	۳۳,۷۱	۴۲,۸۲	۵۳,۵۶	۶۷,۴۷	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱,۳۴	۳,۳۹	۶,۷۷	۱۰۰	۰,۶۳
	گزینه سوم	۱,۳۰	۵,۱۳	۱۰,۰۲	۱۵,۷۳	۲۲,۱۷	۲۹,۲۸	۳۸,۱۶	۴۸,۹۰	۶۳,۱۳	۱۰۰	۰,۰۶

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص s
۹۱												
درصد تراکمی درآمد		۲,۹۳	۲,۹۳	۱۳,۹۹	۲۱,۰۵	۲۸,۹۱	۳۷,۵۲	۴۷,۰۹	۵۸,۱۵	۷۱,۹۷	۱۰۰	
درصد تراکمی	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱,۷۷	۴,۳۴	۸,۳۲	۱۰۰	۰,۶۷
	گزینه سوم	۱,۴۱	۵,۲۱	۱۰,۰۴	۱۵,۶۹	۲۲,۰۴	۲۹,۰۵	۳۸,۱۹	۴۹,۲۳	۶۳,۸۴	۱۰۰	۰,۱۱

منبع: محاسبات تحقیق

جدول (۹) - مقایسه شاخص s در دو نظام مالیاتی خمس ارباح مکاسب و مالیات بر درآمد (۱۳۷۸-۱۳۹۱)

سال	گزینه اول		تفاوت دو شاخص	گزینه سوم		تفاوت دو شاخص
	شاخص s خمس	شاخص s مالیات		شاخص s خمس	شاخص s مالیات	
۱۳۷۸	۰,۲۶	۰,۳۴	-۰,۰۸	۰,۰۲	۰,۰۱	۰,۰۱
۱۳۷۹	۰,۲۸	۰,۳۱	-۰,۰۲	۰,۰۵	۰,۰۳	۰,۰۲
۱۳۸۰	۰,۳۶	۰,۲۸	۰,۰۸	۰,۰۹	۰,۰۵	۰,۰۵
۱۳۸۱	۰,۴۳	۰,۶۶	-۰,۲۳	۰,۱۲	۰,۱۱	۰,۰۱
۱۳۸۲	۰,۴۵	۰,۶۷	-۰,۲۱	۰,۱۴	۰,۱۲	۰,۰۱
۱۳۸۳	۰,۴۰	۰,۶۴	-۰,۲۴	۰,۱۰	۰,۱۰	۰,۰۱
۱۳۸۴	۰,۳۲	۰,۶۳	-۰,۳۱	۰,۰۹	۰,۰۹	۰,۰۱
۱۳۸۵	۰,۳۰	۰,۶۳	-۰,۳۳	۰,۰۸	۰,۰۹	-۰,۰۱
۱۳۸۶	۰,۳۷	۰,۶۱	-۰,۲۳	۰,۱۰	۰,۰۹	۰,۰۱
۱۳۸۷	۰,۳۶	۰,۶۲	-۰,۲۶	۰,۱۰	۰,۰۹	۰,۰۱

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

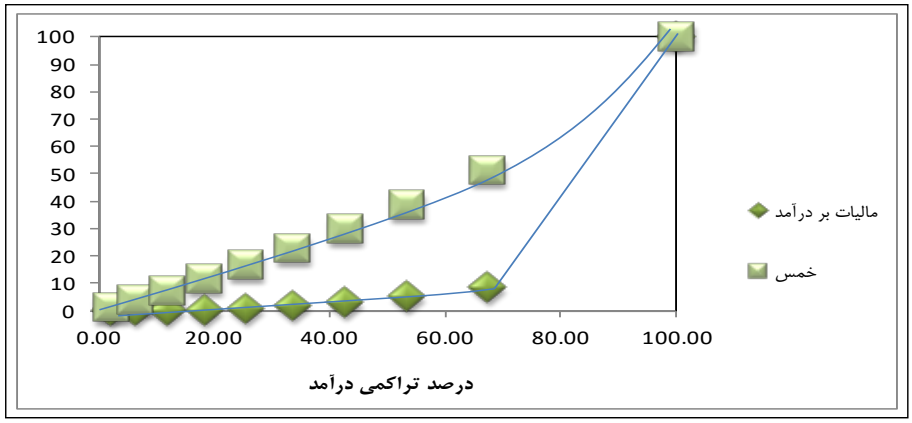
۱۳۸۸	۰,۱۸	۰,۵۰	−۰,۳۲	−۰,۰۸	۰,۱۸	−۰,۲۶
۱۳۸۹	۰,۳۰	۰,۶۲	−۰,۳۲	۰,۰۹	۰,۱۱	−۰,۰۲
۱۳۹۰	۰,۱۹	۰,۶۲	−۰,۴۳	۰,۰	۰,۰۶	−۰,۰۵
۱۳۹۱	۰,۳۰	۰,۶۴	−۰,۳۵	۰,۰۷	۰,۱۱	−۰,۰۴

منبع: محاسبات تحقیق

باتوجه به جدول(۸)، شاخص تصاعد در همه سال‌ها برای خمس مثبت است و این یعنی خمس ارباح مکاسب دارای الگوی تصاعدی است. اما درجه تصاعد آن در همه سال‌ها در گزینه اول از مالیات بر درآمد کمتر است. درسال ۱۳۸۱ و هم‌زمان با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، شاخص s در مالیات بر درآمد افزایش یافته است و این گویای این امر است که اصلاحات صورت گرفته در توزیع درآمد مؤثر بوده است. همان‌طور که قبلا ذکر شد، مبنای محاسبات فوق برای بدهی خمس هر خانوار، مقدار بالقوه است در حالی‌که این مقدار در مالیات بر درآمد، مقادیر واقعی است. این مسأله خود موجب می‌شود اصولاً توزیع بار مالیات و نرخ مؤثر مالیاتی در دو فضای برآوردی و واقعی صورت گیرد که شاید مقایسه اثر توزیع خمس و مالیات بر درآمد را با محدودیت مواجه می‌کند. با این وجود می‌توان چنین ادعا کرد که با توجه به ویژگی‌های خمس (پشتوانه اعتقادی، استثنای هزینهٔ مصرفی خانوار، استثنای هزینهٔ سرمایه‌گذاری، کاهش بار مالیاتی، کاهش نرخ‌های تصاعدی) چنین نتیجه‌ای دور از انتظار نخواهد بود. نمودار زیر شاخص s را برای دو نظام مالیاتی در دو گزینه (۱) و (۳) مقایسه می‌نماید که نشان‌دهندهٔ تصاعد کم‌تر در خمس ارباح مکاسب نسبت به مالیات بر درآمد است.

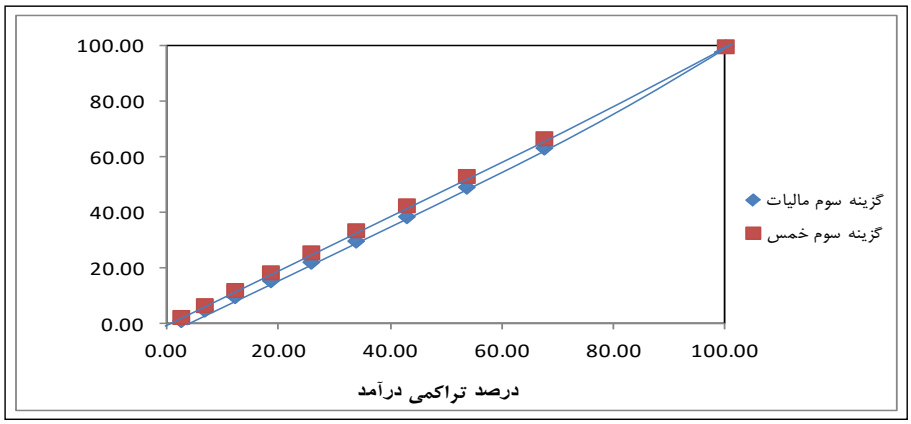
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

نمودار (۲) – مقایسه شاخص s در گزینه (۱) بین دو نظام مالیاتی مالیات بر درآمد وخمس ارباح مکاسب (۱۳۹۰)



منبع: یافته‌های تحقیق

نمودار (۳) – مقایسه شاخص S در گزینه۳ بین دو نظام مالیاتی مالیات بر درآمد و خمس ارباح مکاسب (۱۳۹۰)



منبع: یافته های تحقیق

۷-۴- مقایسه خمس ارباح مکاسب و مالیات بر درآمد در اثر گذاری بر توزیع مجدد درآمد

در پایان بحث برای مقایسه اثر دو نظام مالیاتی بر روی توزیع درآمد و این‌که کدام نظام در بهبود توزیع درآمد مؤثرتر است، با استفاده از شاخص s، وضعیت توزیع درآمد قبل و بعد از اعمال مالیات بر درآمد و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

مالیات خمس را برای سال‌های منتخب ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ به عنوان سال‌های رونق و سال‌های قبل از هدفمندسازی یارانه‌ها و سال ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ را به عنوان سال‌های رکود وآغاز هدف‌مندی یارانه‌ها با هم مقایسه می‌کنیم. این مقایسه نشان می‌دهد که توزیع درآمد مالیات بر درآمد و خمس ارباح مکاسب به یک اندازه موجب بهبود نظام توزیع درآمد می‌شود و در اکثر سال‌ها هر دو نظام موجب بهبود وضعیت توزیع درآمد شده‌اند. درصد تراکمی درآمد در سال ۱۳۸۹ به شدت افت کرده است اما دوباره در سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ درصد تراکمی خمس کمتر از مالیات بر درآمد می‌باشد.

۸- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این مقاله با استفاده از روش رایج اصابت مالیاتی به مقایسه دو نظام مالیات بر درآمد و خمس ارباح مکاسب پرداختیم. با استفاده از روش رایج اصابت مالیاتی و به کمک فروض انتقال مورد استفاده در این روش، میزان بدهی مالیاتی را بر اساس سه گزینه بین دهک‌ها توزیع نمودیم و به این وسیله بار مالیاتی خمس هر خانوار در دهک را بدست آوردیم. میزان بدهی مالیات بر حقوق، مشاغل و شرکت‌های خصوصی را براساس مبانی تخصیص مالیات‌های مربوطه، بین خانوارها در دهک‌های مختلف برای دو گزینه اول و سوم بدست آوردیم. مبانی تخصیص مالیات‌ها از ترکیب درآمد خانوار با استفاده از آمار بودجه خانوار محاسبه شده بود.

برای تحلیل اثر توزیعی انواع مالیات‌ها با استفاده از شاخص تصاعد s، شدت تصاعد یا تنازل مالیات‌ها و خمس را در گزینه‌های مختلف اندازه‌گیری نمودیم. این شاخص نشان داد که گزینه‌های اول و سوم به ترتیب بیش‌ترین وکم‌ترین تصاعد را دارا هستند و همچنین بر خلاف نظر عده‌ای که نرخ خمس ارباح مکاسب را تناسبی می‌دانند، این نظام دارای الگوی تصاعدی است، اما درجه تصاعد آن مخصوصاً در گزینه ۱ که فرض بر این است که همه مالیات را خود مؤدی پرداخت می‌کند، از مالیات بر درآمد متناظر آن در نظام مالیاتی فعلی کم‌تر است. شاخص s به این دلیل که نمی‌تواند شدت و ضعف تصاعد را بین دهک‌ها نشان دهد دارای محدودیت می‌باشد. بنابراین برای رفع این مشکل، از نرخ مؤثر مالیاتی استفاده نمودیم. الگوی تصاعد در خمس در همه سال‌ها در گزینه اول به شکل تصاعدی و در گزینه سوم به شکل u است که نشان می‌دهد توزیع درآمد از طبقات میانی به طبقات پر درآمد وکم درآمد می‌باشد.

مقایسه نرخ‌های مؤثر برآوردی واقعی در مالیات متعارف، بیانگر فرار مالیاتی می‌باشد. در سال ۱۳۸۱ و هم‌زمان با اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم، شاخص s سیر افزایشی شدید پیداکرده است که بیانگر بهبود شرایط توزیع مالیات بر درآمد در نظام فعلی است. پس می‌توان نتیجه گرفت اصلاحات صورت گرفته

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

در بهبود توزیع درآمد مؤثر بوده است. زیرا مالیات بر ارباح مکاسب افزون بر یکنواختی، مخارج سالیانه خانوار از آن کسر می‌شود.کم کردن هزینه مصرفی و تولیدی به نفع گروه‌های آسیب‌پذیر است و به عدالت مالیاتی نزدیک‌تر است، بنابر این مناسب است که نظام مالیات بر درآمد بر اساس کسر هزینه‌های مصرفی خانوار طراحی شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

فهرست منابع

۱. قرآن کریم.
۲. الهی، ناصر (۱۳۹۳). «تحلیل نظری وضعیت مطلوب تصاعدی بودن مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم با الهام از زکات و خمس»، پژوهشنامه مالیات، شماره۲۲.
۳. پروین، سهیلا (۱۳۷۲). «زمینه‌های اقتصادی فقر در ایران»، رساله دکتری، دانشگاه تربیت مدرس.
۴. پیرنیا، حسین. «مالیه عمومی مالیاتها و بودجه».
۵. حمزه پور، محمد حسین (۱۳۷۳). «بررسی مالیات بر شرکت‌ها در ایران بر اساس الگوی مالیات‌های اسلامی»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی.
۶. رفیعی آتانی، عطا الله (۱۳۸۹). «تجزیه و تحلیل آثار اقتصادی خمس به‌عنوان یک نرخ مالیاتی در نظام اقتصادی اسلام»، مجموعه مقالات سومین همایش مالیاتهای اسلامی.
۷. قانون مالیات‌های مستقیم.
۸. سیّد ضیاءالدین،کیاءالحسینی (۱۳۸۷). «تأثیر خمس ارباح مکاسب بر توزیع درآمد مطالعه موردی (۱۳۶۵-۱۳۸۴)»، پژوهشنامه مالیات‌ها، شماره ۴۹.
۹. کیاءالحسینی، سیّد ضیاءالدین (۱۳۸۷). «نقش زکات فطره در فقر زدایی»، مطالعه موردی۱۳۷۰-۱۳۸۵، فصلنامه علمی پژوهشی اقتصاد اسلامی، سال هفتم،شماره۳۱.
۱۰. گیلک حکیم آبادی، محمدتقی (۱۳۷۹). «امکان جایگزینی خمس و مالیات بر درآمد وآثار آن بر برخی متغیرهای کلان اقتصادی». رساله دکتری، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.
۱۱. گیلک حکیم آبادی، محمدتقی (۱۳۷۹). «تحلیل مقایسه ای آثار توزیعی مالیات بر درآمد در اسلام و نظام مالیات بر درآمد در ایران»، مجله تحقیقات اقتصادی ، شماره ۵۷.
۱۲. مرکز آمار ایران. سالنامه‌های آماری.
۱۳. الشهید الثانی (۱۴۱۳ القمری)، اللمعة الدمشقیة.
۱۴. الطباطبایی الحکیم، السید محسن (۱۳۹۰ القمری). «مستمسک العروة الوثقی»، جلد ۹، منشورات مکتبة آیة الله المرعشی، قم، چاپ سوم.
۱۵. الطباطبایی الیزدی، السید محمد کاظم (۱۳۶۳ الشمسی). «العروة الوثقی»، المکتبة الاسلامیة، جلد دوم، تهران، چاپ سوم.
۱۶. المنتظری، حسینعلی(۱۴۱۲ القمری). الخمس، منشورات دارالفکر، قم چاپ سوم.

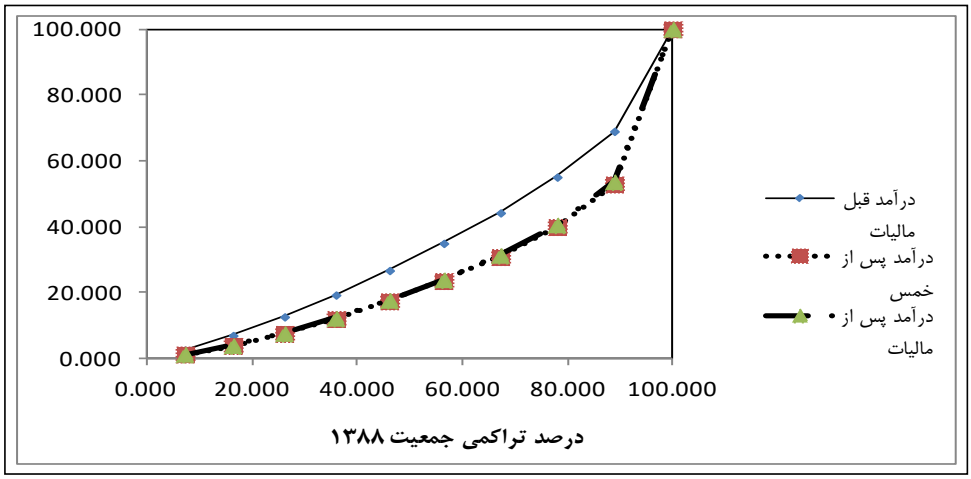
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

۱۷. الموسوی الخمینی، السید روح الله (۱۳۹۰ القمری). تحریر الوسیله، مطبعهٔ الادب، النجف العراق.
۱۸. الموسوی خویی، السید ابوالقاسم (۱۳۶۴ الشمسی). مستند العروه الوثقی، قم، مؤسسه النشرالاسلامی.
۱۹. النجفی، محمدحسن (۱۹۸۲). جواهر الکلام، دار الحیاء التراث العربی، بیروت، لبنان، الجلد ۱۵.
20. king John , R. (1995). "General Equilibrium Incidence of Taxes in Shame Tax", policy Handbook,43-44.
21. Tanzi, Vito (1990). "THE IMF and Reform" IMF, wp /۳۹/۹۰

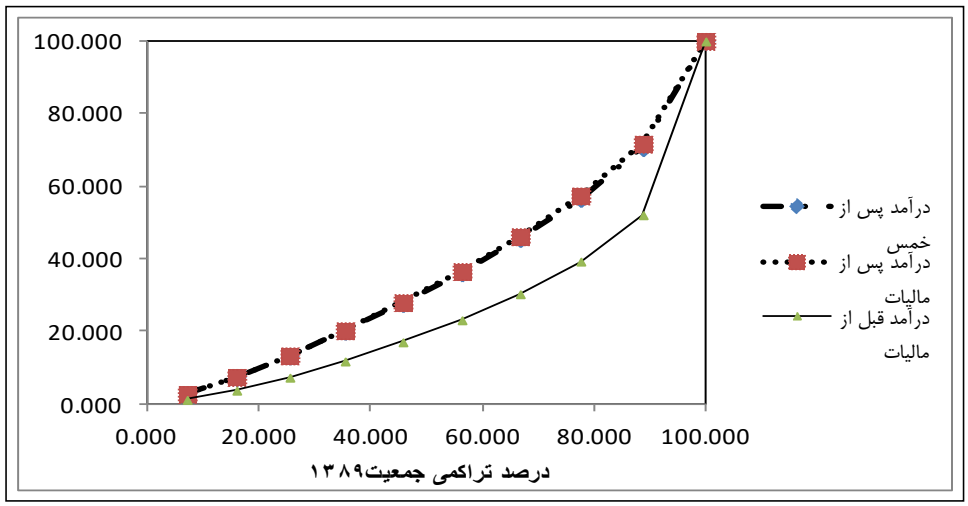
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

ضمیمه

نمودار (۱)- مقایسه توزیع درآمد قبل و بعد از اخذ خمس و مالیات (۱۳۸۸)

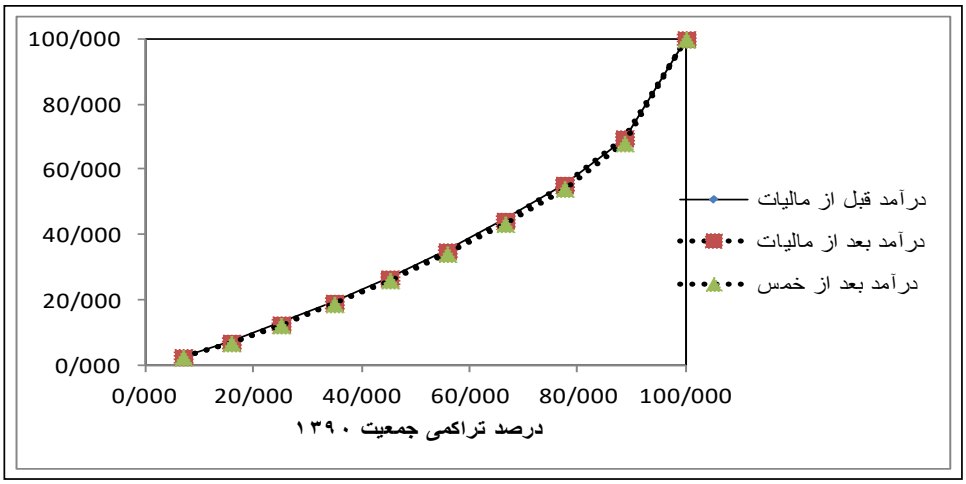


نمودار (۲)- مقایسه توزیع درآمد قبل و بعد از اخذ خمس و مالیات (۱۳۸۹)

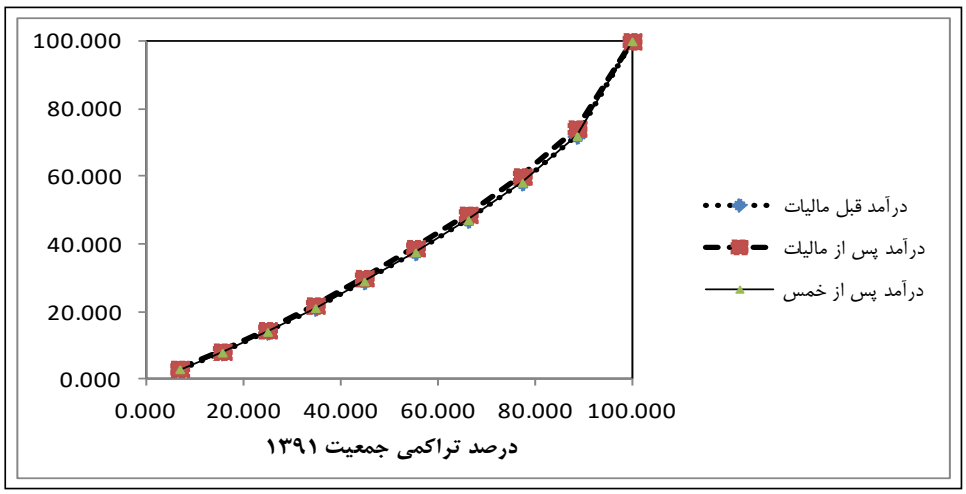


[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]

نمودار (۳)- مقایسه توزیع درآمد قبل و بعد از ادای خمس و پرداخت مالیات۱۳۹۰



نمودار (۴)- مقایسه توزیع درآمد قبل و بعد از ادای خمس و مالیات (۱۳۹۱)



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-11]