

مقایسه درجه 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، همسو کردن 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 هر یک 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 درجه تصاعد خمس و مالیات بر درآمد حاکی از این است که خمس ارباح مکاسب با وجود داشتن نرخ یکنواخت، به واسطه معافیت‌های هزینه زندگی، مالیاتی تصاعدی با نرخ تصاعد ملایم است اما درجه 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

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 به واسطه معافیت‌های مالیاتی بر سرمایه‌گذاران و تولید برجا می‌گذارند. البته تحقق این آثار و نتایج، تنها هنگامی میسر 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 سهولت 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 به خصوص 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. ثانیاً، 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 هزینه مصرفی خانوار و هزینه 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 بازه زمانی ۱۳۷۸ تا ۱۳۹۱ 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

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 می‌پردازیم. 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 آن دو 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 به خصوص 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 متناهی از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص داده است. این نوع مالیات در کشورهای 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:^۱ 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. عمده 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

شاخص سوئیتس^۱: 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. به طور 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 احتیاطاً، 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: به طور کلی هر چیزی که به واسطه کسب، نصیب انسان می‌شود، مشمول خمس است. در اخراج خمس فوائدی که داخل عنوان کسب نمی‌باشند مانند هبه، هدایا، جوایز، 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 احتیاطاً در این موارد نیز نیکو است (السید روح الله الموسوی الخمینی، ۱۳۹۰: ۳۵۶).

مطالعه مباحث خمس و فتاوی فقها روشن می‌کند که الف) خمس بر درآمد خالص، پس از کسر هزینه‌های تحصیل تعلق می‌گیرد. چنان که روایات عدیده با لفظ «لخمس بعد المؤمنة» 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، ۱۳۱۳ه.ق.: ۴۶۴؛ الطباطبائی الیزدی، ۱۳۶۳: ۲۹۴؛ النجفی، ۱۹۸۲م.:

1. Suits, Daniel (1997)

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 هزینه‌های 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 (شانیت) 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 اندازه‌ای 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 به‌طور کلی نظام خمس با کمترین اختلال در کارایی اقتصادی، موجب تقویت عدالت عمودی خواهد شد (گیلک حکیم‌آبادی، ۱۳۷۹؛ ۱۸۹-۲۲۸).

کیاء الحسینی (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 (کیاء الحسینی، ۱۳۸۷: ۱۴۹-۱۷۸).

رفیعی آتانی (۱۳۹۰) در مقاله ای تحت عنوان «تجزیه و تحلیل 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 این که 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 معمولاً 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 دغدغه توزیع عادلانه درآمد را داشته باشد، در پی توزیع عادلانه ثروت و مساوات در الگوی مصرف است. اسلام از طریق گسترش نظام اخلاقی مساوات طلب و مال اندیش تلاش می‌نماید که مصرف از درآمد مستقل شود یا دست کم میل نهایی در اقبال پر درآمدتر با سرعت بیشتری کاهش یابد. چنین تغییراتی موجب می‌شود که خمس ماهیتی تصاعدی‌تر بیابد و به توزیع ثروت به‌طور عادلانه کمک نماید. اثر بخشی این دو واجب مالی - به ویژه خمس - تا اندازه 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،

۱۳۹۳) و همچنین تاثیر خمس ارباح مکاسب بر توزیع درآمد (کیاء الحسینی، 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

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 مجموعه‌ای 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 مؤدی 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. از آنجا 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 به‌طور کلی 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 بابتی مستقل بیان می‌کنیم.

۴-۲- فروض انتقال اجزاء مالیات بر درآمد

فرض معمول درباره 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 نحوه 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 و ۵۰٪ به مصرف‌کننده منتقل می‌شود. در گزینه سوم فرض بر این است که مالیات دریافت شده در قالب قیمت‌های بالاتر به مصرف‌کنندگان منتقل می‌شود. در گزینه چهارم ۵۰٪ مالیات به خود فرد شاغل و ۲۵٪ دیگر به مصرف‌کننده 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، کسب جانشینی پایین بین سرمایه و کار 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 مصرف‌کنندگان، 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:

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 افراد 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

از آن جا 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 هر سال برای خانوار شهری و روستایی محاسبه کردیم. برای اجتناب از ملال آوردن تحقیق در این جا فقط محاسبات مربوط به سال ۱۳۹۰ را برای نمونه آورده‌ایم.

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

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

منبع: نتایج تفصیلی آمارگیری از هزینه درآمد خانوار شهری

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

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

۲۲,۸	۲,۸	۰,۸	۴,۹	۰,۰۰۸	۰,۰۳	۳۱,۵	دوم
۲۵,۶	۵,۲	۲,۰۶	۹,۳	۰,۰۰۹	۰,۲	۴۲,۵	سوم
۲۸,۹	۶,۶	۳,۸	۱۲,۶	۰,۰۱	۰,۲	۵۲,۲	چهارم
۳۱,۶	۸,۲	۴,۵	۱۶,۶	۰,۰۴	۰,۷	۶۱,۸	پنجم
۳۵	۱۰,۱	۷,۶	۱۸,۵	۰,۰۸	۱,۱	۷۲,۵	ششم
۳۹	۱۱,۳	۱۰,۶	۲۰,۷	۰,۰۹	۲,۵	۸۴,۸	هفتم
۴۳,۴	۱۳,۶	۱۳	۲۵,۲	۰,۱	۶,۳	۱۰۰,۷	هشتم
۴۹,۴	۲۱,۲	۱۴,۵	۳۷,۲	۰,۳	۱۱,۸	۱۲۴,۷	نهم
۷۰,۱	۵۰,۴	۳۴,۶	۳۰,۸	۰,۱۸	۲۳,۷	۲۱۰,۰۸	دهم

منبع: نتایج آمارگیری از هزینه خانوار روستایی

سپس از این جداول، جدول مربوط به کل کشور را با میانگین گیری وزنی از خانوار شهری و روستایی برآورد می کنیم. آنگاه برای توزیع آن روی دهک های 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 می نماییم. عدد بدست آمده، ضریب جینی هر جزء درآمدی در سطح کشور است. حال با برآورد ضریب جینی مربوط به درآمد بخش خصوصی می توان با توزیع دوطرفه پارتو آن را بین دهک های مختلف درآمدی و حتی با تقریب بیشتر بین خانوارها توزیع کرد که یکی از مدل های معروف برای توزیع متغیرهای کلان اقتصادی مثل درآمد، مصرف، پس انداز می باشد. تابع چگالی توزیع فوق به صورت زیر است:

$$f(y) = \begin{cases} (1-k) \left(\frac{y}{y_0}\right)^{\alpha} & , y < y_0 \\ 1-k \left(\frac{y}{y_0}\right)^{-\alpha} & , y > y_0 \end{cases} \quad \text{رابطه (۱)}$$

که در این رابطه y_0 سطح درآمدی است که در آن تابع چگالی تغییر علامت می دهد و k درصدی از جمعیت است که درآمدشان از y_0 کمتر باشد و α پارامتر شکل دهنده توزیع دوطرفه پارتو محسوب می شود.

1. Double Pareto Distribution

در مطالعات تجربی ثابت شده است که تقریباً در مطلوب‌ترین حالت $k=0,5$ 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^۱:

$$G = \frac{3a}{4a^2 - 1} \quad \text{رابطه (۲)}$$

$$l(p) = \begin{cases} \frac{(a-1)}{2a} (2p)^{\frac{1}{a}+1}, & p \leq 1/2 \\ 1 - \frac{a+1}{2a} \cdot (2q)^{-\frac{1}{a}+1}, & q=1, p > 1/2 \end{cases} \quad \text{رابطه (۳)}$$

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 شهری 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 کیالاحسینی، ۱۳۷۸، همایش مالیات‌های اسلامی مراجعه نماید.

متفرقه	۰,۳۱۹۶	۰,۳۰۶۶	۰,۲۷۱۸	۰,۷۲۸۲	۰,۲۸۳۰	۲,۷۴۱۸
--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

منبع: ستون دوم و سوم 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 (سهم‌ها)

متفرقه	کشاورزی غیر کشاورزی	کشاورزی	درآمد حقوق و دستمزد				دهک‌ها
			خصوصی	تعاونی	عمومی	کل	
۰,۹۳۴۱	۰,۰۶۳۵	۰,۰۲۴۹	۰,۴۳۰۱	۰,۰۰۲۳	۰,۰۹۸۹	۰,۵۳۱۳	دهک اول
۰,۷۸۴۱	۰,۰۷۶۲	۰,۰۲۷۸	۰,۳۱۹۹	۰,۰۰۱۹	۰,۱۰۱۹	۰,۴۲۳۶	دهک دوم
۰,۷۲۲۲	۰,۰۸۳۴	۰,۰۲۹۴	۰,۲۷۹۱	۰,۰۰۱۷	۰,۱۰۳۴	۰,۳۸۴۲	دهک سوم
۰,۶۸۴۱	۰,۰۸۸۵	۰,۰۳۰۵	۰,۲۵۵۲	۰,۰۰۱۶	۰,۱۰۴۴	۰,۳۶۱۲	دهک چهارم
۰,۶۵۷۰	۰,۰۹۲۵	۰,۰۳۱۳	۰,۲۳۸۷	۰,۰۰۱۶	۰,۱۰۵۱	۰,۳۴۵۴	دهک پنجم
۰,۶۳۴۷	۰,۰۹۶۱	۰,۰۳۲۱	۰,۲۳۵۴	۰,۰۰۱۵	۰,۱۰۵۸	۰,۳۳۲۷	دهک ششم
۰,۶۰۹۳	۰,۱۰۰۶	۰,۰۳۳۰	۰,۲۱۰۷	۰,۰۰۱۴	۰,۱۰۶۶	۰,۳۱۸۷	دهک هفتم
۰,۵۷۶۷	۰,۱۰۶۹	۰,۰۳۴۲	۰,۱۹۲۴	۰,۰۰۱۳	۰,۱۰۷۶	۰,۳۰۱۴	دهک هشتم
۰,۵۲۹۱	۰,۱۱۷۷	۰,۰۳۶۳	۰,۱۶۶۹	۰,۰۰۱۲	۰,۱۰۹۳	۰,۲۷۷۵	دهک نهم
۰,۳۶۹۲	۰,۲۰۵۳	۰,۰۴۹۴	۰,۰۹۵۷	۰,۰۰۰۸	۰,۱۱۷۹	۰,۲۱۱۴	دهک دهم

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

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 (۱۳۷۸-۱۳۹۱)

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	۰	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	۰,۰۲۲۳	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	۰,۳۳۳۰
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

فروض انتقال در بین خانوار سطح کشور محاسبه می‌گردد. همانطور که از جدول مشاهده می‌شود گزینه ۱ و ۳ به ترتیب بیشترین و کمترین 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 این که 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 چشم‌پوشی شد.

✓ پایه مالیات بر سود شرکت‌ها؛ درآمد خانوارها ناشی از سود شرکت‌ها می‌باشد که در درآمدهای متفرقه گنجانده شده است ولی به دلیل 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، تقریباً 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 بر درآمد 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 به دست 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.

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 این رو مالیات تناسبی تأثیری در توزیع مجدد درآمد ندارد، در حالی که 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 این رو لازم است که نه تنها جهت تصاعد بلکه درجه آن نیز اندازه‌گیری 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 طور کلی 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 و L مساحت مثلث OABC که مابین منحنی لورنز و محور افقی OA است به شرح زیر تعریف می‌شود:

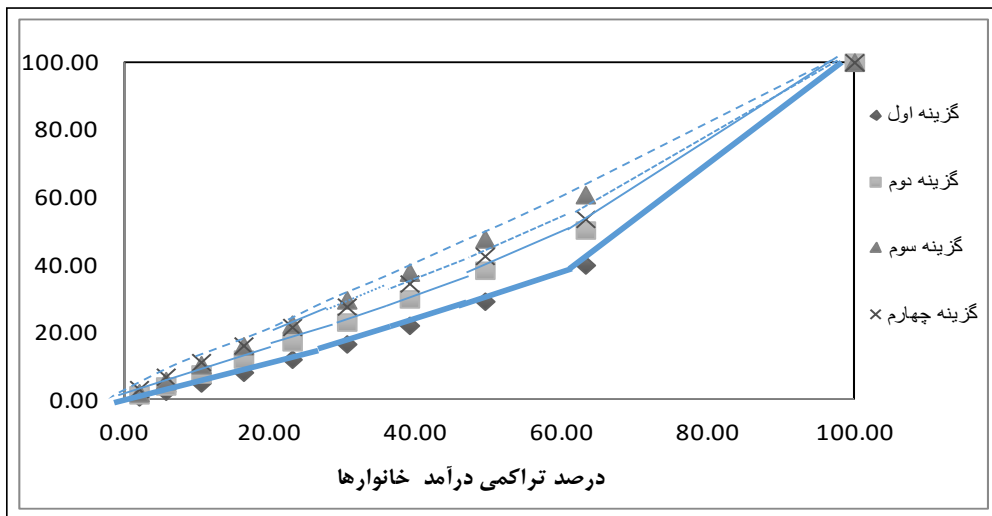
$$S = \frac{K - L}{K} = 1 - \left(\frac{L}{K} \right) \quad \text{رابطه (۴)}$$

که برای یک مالیات تناسبی $L=K$ و در نتیجه $S=0$ است و برای مالیات تصاعدی $0 < S \leq 1$ است و برای مالیات نزولی $0 < S \leq -1$ که دو حالت $S=1$ و $S=-1$ 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.

۲-۷- اندازه‌گیری درجه تصاعد خمس

از آنجا که در محاسبه خمس، هزینه سرمایه‌گذاری و هزینه‌های مصرفی خانوار از موارد معفو خمس می‌باشد و به دلیل صعودی بودن نرخ نهایی پس‌انداز (MPS)، گرچه مالیات خمس با نرخ متناسبی 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 و گزینه سوم کمترین درجه تصاعد را دارد. همچنین به ترتیب گزینه دوم و چهارم از درجه تصاعد بعدی برخوردارند.

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



منبع: یافته‌های تحقیق

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

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

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

شاخص s	دهم	نهم	هشتم	هفتم	ششم	پنجم	چهارم	سوم	دوم	اول	دهک ها	سال
	۱۰۰	۶۸۰۸۴	۵۴۱۷۸	۴۳۳۸۲	۳۴۲۱۲	۲۶۰۸۹	۱۸۷۵۸	۱۲۲۶۰	۶۷۳۳	۲۴۱۷		درصد تراکمی درآمد
۰,۳۲۴	۱۰۰	۳۹,۰۸۶	۲۸,۴۸۱	۲۱,۴۴۱	۱۶,۰۳۰	۱۱,۵۷۷	۷,۸۰۲	۴,۶۹۱	۲,۲۹۰	۰,۶۷۲		گزینه اول
۰,۲۱۰	۱۰۰	۴۹,۳۴۲	۳۷,۵۵۱	۲۹,۱۷۱	۲۲,۴۲۲	۱۶,۶۶۹	۱۱,۶۳۵	۷,۳۳۱	۳,۸۳۱	۱,۲۷۲		گزینه دوم
۰,۰۹۳	۱۰۰	۵۹,۱۲۵	۴۶,۸۲۰	۳۷,۰۷۱	۲۸,۹۵۴	۲۱,۸۷۲	۱۵,۵۵۲	۱۰,۰۲۸	۵,۴۰۵	۱,۸۸۶		گزینه سوم
۰,۱۳۵	۱۰۰	۵۳,۶۰۴	۴۲,۶۸۵	۳۴,۵۴۲	۲۷,۷۰۲	۲۱,۶۴۴	۱۶,۱۴۱	۱۱,۱۸۹	۶,۸۲۳	۳,۰۹۱		گزینه چهارم
۸۵												
	۱۰۰	۶۷,۶۶	۵۳,۷۶	۴۳,۰۰	۳۳,۸۷	۲۵,۸۰	۱۸,۵۳	۱۲,۰۹	۶,۶۲	۲,۳۷		درصد تراکمی درآمد
۰,۳۰۱	۱۰۰	۴۰,۸۴	۲۹,۸۹	۲۲,۵۷	۱۶,۹۲	۱۲,۲۵	۸,۲۸	۵,۰۰	۲,۴۵	۰,۷۳		گزینه اول
۰,۱۹۱	۱۰۰	۵۰,۶۷	۳۸,۶۵	۳۰,۰۷	۲۳,۱۴	۱۷,۲۲	۱۲,۰۴	۷,۶۰	۳,۹۸	۱,۳۳		گزینه دوم
۰,۰۷۸	۱۰۰	۶۰,۷۶	۴۷,۶۴	۳۷,۷۶	۲۹,۵۳	۲۲,۳۲	۱۵,۹۰	۱۰,۲۶	۵,۵۴	۱,۹۴		گزینه سوم
۰,۱۱۴	۱۰۰	۵۵,۱۲	۴۳,۹۴	۳۵,۵۶	۲۸,۵۱	۲۲,۲۵	۱۶,۵۸	۱,۴۷	۶,۹۷	۳,۱۳		گزینه چهارم
۸۶												
	۱۰۰	۶۷,۸۰	۵۳,۸۹	۴۳,۱۲	۳۳,۹۸	۲۵,۸۹	۱۸,۶۰	۱۲,۱۴	۶,۶۶	۲,۳۸		درصد تراکمی درآمد
۰,۳۷۲	۱۰۰	۳۳,۸۱	۲۴,۳۳	۱۸,۱۶	۱۳,۴۸	۹,۶۶	۶,۴۶	۳,۸۴	۱,۸۵	۰,۵۳		گزینه اول
۰,۲۳۹	۱۰۰	۴۵,۹۹	۳۴,۸۹	۲۷,۰۵	۲۰,۷۶	۱۵,۴۱	۱۰,۷۴	۶,۷۶	۳,۵۳	۱,۱۷		گزینه دوم
۰,۱۰۲	۱۰۰	۵۸,۶۲	۴۵,۸۵	۳۶,۲۷	۲۸,۳۲	۲۱,۳۸	۱۵,۱۹	۹,۷۹	۵,۲۷	۱,۸۳		گزینه سوم
۰,۱۵۹	۱۰۰	۵۰,۸۶	۴۰,۵۰	۳۲,۷۹	۲۶,۳۳	۲۰,۶۰	۱۵,۴۰	۱۰,۷۱	۶,۵۶	۳,۰۰		گزینه چهارم
۸۷												
	۱۰۰	۶۹,۰۰	۵۵,۱۰	۴۴,۲۴	۳۴,۹۷	۲۶,۷۳	۱۹,۲۷	۱۲,۶۴	۶,۹۸	۲,۵۳		درصد تراکمی درآمد

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

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

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.

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

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

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

شاخص s	دهم	نهم	هشتم	هفتم	ششم	پنجم	چهارم	سوم	دوم	اول	دهک ها	سال
												۸۲
	۱۰۰	۶۷,۶۴	۵۳,۷۳	۴۲,۹۷	۳۳,۸۵	۲۵,۷۸	۱۸,۵۱	۱۲,۰۸	۶,۶۲	۲,۳۷	درصد تراکمی درآمد	
۰,۴۵۲	۱۰۰	۲۵,۱۹	۱۷,۷۷	۱۳,۰۹	۹,۶۱	۶,۸۲	۴,۵۰	۲,۶۳	۱,۲۴	۰,۳۴	گزینه اول	درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار
۰,۲۹۶	۱۰۰	۴۰,۰۰	۳۰,۲۲	۲۳,۳۷	۱۷,۹۱	۱۳,۲۷	۹,۲۴	۵,۸۰	۳,۰۲	۱,۰۰	گزینه دوم	
۰,۱۳۶	۱۰۰	۵۵,۲۱	۴۳,۰۰	۳۳,۹۳	۲۶,۴۳	۱۹,۹۰	۱۴,۱۱	۹,۰۵	۴,۸۵	۱,۶۸	گزینه سوم	
۰,۲۱۶	۱۰۰	۴۴,۶۴	۳۵,۶۹	۲۹,۰۶	۲۳,۴۹	۱۸,۵۳	۱۴,۰۰	۹,۸۹	۶,۲۰	۲,۹۵	گزینه چهارم	
												۸۳
	۱۰۰	۶۶,۸۰۰	۵۲,۹۰۲	۴۲,۲۱۲	۳۳,۱۸۶	۲۵,۲۲۴	۱۸,۰۶۷	۱۱,۷۵۰	۶,۴۰۸	۲,۲۷۳	درصد تراکمی درآمد	
۰,۴۰۱	۱۰۰	۲۹,۵۵۵	۲۱,۰۵۳	۱۵,۶۱۲	۱۱,۵۲۵	۸,۲۱۹	۵,۴۵۷	۳,۲۱۸	۱,۵۲۹	۰,۴۲۸	گزینه اول	درصد تراکمی بدهی خمس هر خانوار
۰,۲۵۳	۱۰۰	۴۳,۳۱۴	۳۲,۸۳۳	۲۵,۴۵۶	۱۹,۵۴۳	۱۴,۵۱۵	۱۰,۱۲۴	۶,۳۷۶	۳,۳۳۳	۱,۱۰۷	گزینه دوم	
۰,۱۰۲	۱۰۰	۵۷,۳۳۲	۴۴,۸۳۴	۳۵,۴۸۶	۲۷,۷۱۲	۲۰,۹۲۹	۱۴,۸۷۸	۹,۵۹۳	۵,۱۷۱	۱,۷۹۹	گزینه سوم	
۰,۱۷۶	۱۰۰	۴۷,۶۷۶	۳۸,۱۲۱	۳۱,۰۲۲	۲۵,۰۴۶	۱۹,۷۳۰	۱۴,۸۷۷	۱۰,۴۷۵	۶,۵۳۹	۳,۰۷۹	گزینه چهارم	
												۸۴
	۱۰۰	۶۸,۰۸۴	۵۴,۱۷۸	۴۳,۳۸۲	۳۴,۲۱۲	۲۶,۰۸۹	۱۸,۷۵۸	۱۲,۲۶۰	۶,۷۳۳	۲,۴۱۷	درصد تراکمی درآمد	

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

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

سال	دهک‌ها	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم	دهم	شاخص‌s
درصد	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰,۳۸	۱,۳۵	۳,۰۸	۵,۹۶	۱۰,۹۵	۱۰۰	۰,۶۲
	تراکمی	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	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰,۴۴	۲,۵۹	۸,۱۱	۱۰۰	۰,۴۷
	تراکمی	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	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱,۶۸	۴,۰۳	۷,۶۱	۱۰۰	۰,۶۵
	تراکمی	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	گزینه اول	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱,۳۴	۳,۳۹	۶,۷۷	۱۰۰	۰,۶۳
	تراکمی	گزینه سوم	۱,۳۰	۵,۱۳	۱۰,۰۲	۱۵,۷۳	۲۲,۱۷	۲۹,۲۸	۳۸,۱۶	۴۸,۹۰	۶۳,۱۳	۱۰۰	۰,۰۶

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		
گزینه اول درصد	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱,۷۷	۴,۳۴	۸,۳۲	۱۰۰	۰,۶۷	
گزینه سوم تراکمی	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)

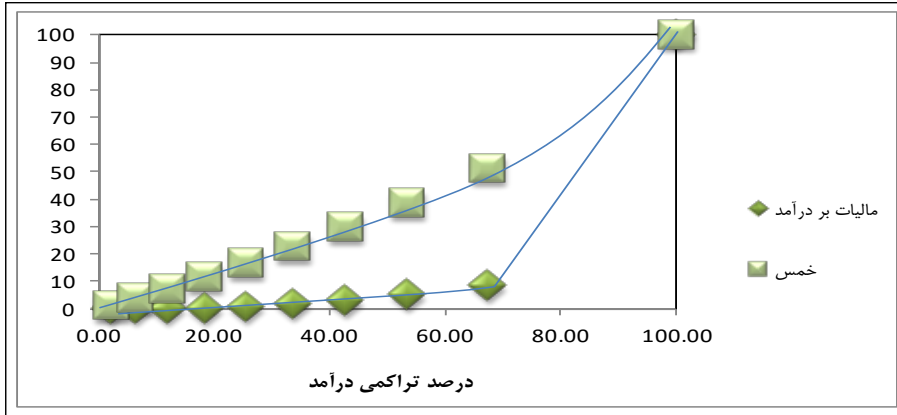
تفاوت دو شاخص	گزینه سوم		تفاوت دو شاخص	گزینه اول		سال
	شاخص S مالیات	شاخص S خمس		شاخص S مالیات	شاخص S خمس	
۰,۰۱	۰,۰۱	۰,۰۲	-۰,۰۸	۰,۳۴	۰,۲۶	۱۳۷۸
۰,۰۲	۰,۰۳	۰,۰۵	-۰,۰۲	۰,۳۱	۰,۲۸	۱۳۷۹
۰,۰۵	۰,۰۵	۰,۰۹	۰,۰۸	۰,۲۸	۰,۳۶	۱۳۸۰
۰,۰۱	۰,۱۱	۰,۱۲	-۰,۲۳	۰,۶۶	۰,۴۳	۱۳۸۱
۰,۰۱	۰,۱۲	۰,۱۴	-۰,۲۱	۰,۶۷	۰,۴۵	۱۳۸۲
۰,۰۱	۰,۱۰	۰,۱۰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

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

منبع: محاسبات تحقیق

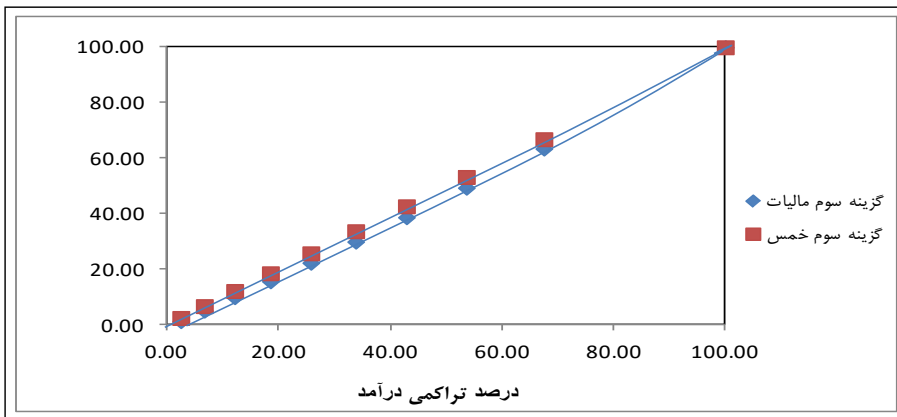
باتوجه به جدول (۸)، شاخص تصاعد در همه سال‌ها برای خمس مثبت است و این یعنی خمس ارباح مکاسب دارای الگوی تصاعدی است. اما درجه تصاعد آن در همه سال‌ها در گزینه اول از مالیات بر درآمد کمتر است. در سال ۱۳۸۱ و هم‌زمان با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، شاخص s در مالیات بر درآمد افزایش یافته است و این گویای این امر است که اصلاحات صورت گرفته در توزیع درآمد مؤثر بوده است. همان‌طور که قبلاً ذکر شد، مبنای محاسبات فوق برای بدهی خمس هر خانوار، مقدار بالقوه است در حالی که 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 هزینه مصرفی خانوار، استثنای هزینه 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.

نمودار (۲) - مقایسه شاخص S در گزینه (۱) بین دو نظام مالیاتی مالیات بر درآمد و خمس ارباح مکاسب (۱۳۹۰)



منبع: یافته‌های تحقیق

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



منبع: یافته‌های تحقیق

۴-۷- 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 این که 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

مالیات خمس را برای سال‌های منتخب ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ به عنوان سال‌های رونق و سال‌های قبل از هدمندسازی یارانه‌ها و سال ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ را به عنوان سال‌های رکود و آغاز 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 و کم‌ترین 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 و کم 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 پیدا کرده است که بیانگر بهبود شرایط توزیع مالیات بر درآمد در نظام فعلی است. پس می‌توان نتیجه گرفت اصلاحات صورت گرفته

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.

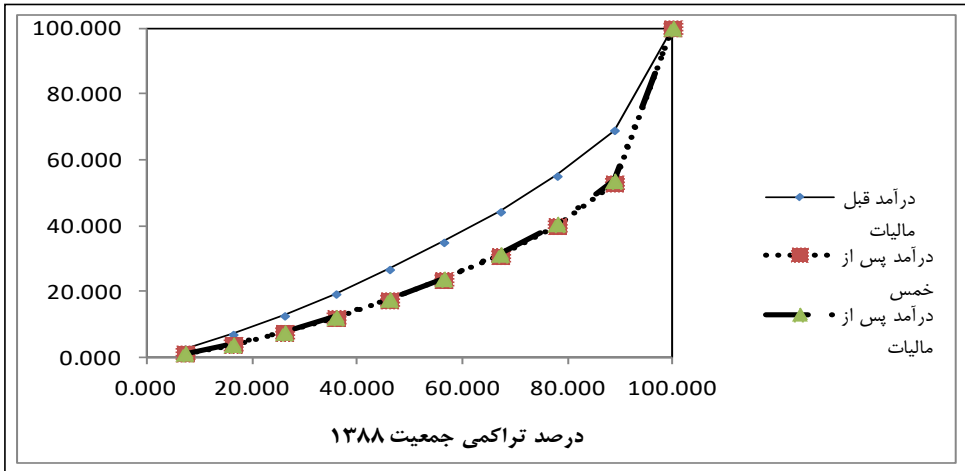
فهرست منابع

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، شماره ۲۲.
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 موردی ۱۳۷۰-۱۳۸۵، فصلنامه علمی پژوهشی اقتصاد اسلامی، سال هفتم، شماره ۳۱.
۱۰. گیلک حکیم آبادی، محمدتقی (۱۳۷۹). «امکان جایگزینی خمس و مالیات بر درآمد و آثار آن بر برخی متغیرهای کلان اقتصادی». رساله دکتری، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.
۱۱. گیلک حکیم آبادی، محمدتقی (۱۳۷۹). «تحلیل مقایسه‌ای 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)، اللعنة الدمشقیة.
۱۴. الطباطبایی الحکیم، السید محسن (۱۳۹۰ القمری). «مستمسک العروة الوثقی»، جلد ۹، منشورات مکتبه آیه الله المرعشی، قم، چاپ سوم.
۱۵. الطباطبایی الیزدی، السید محمد کاظم (۱۳۶۳ الشمسی). «العروة الوثقی»، المکتبه الاسلامیة، جلد دوم، تهران، چاپ سوم.
۱۶. المنتظری، حسینعلی (۱۴۱۲ القمری). الخمس، منشورات دارالفکر، قم چاپ سوم.

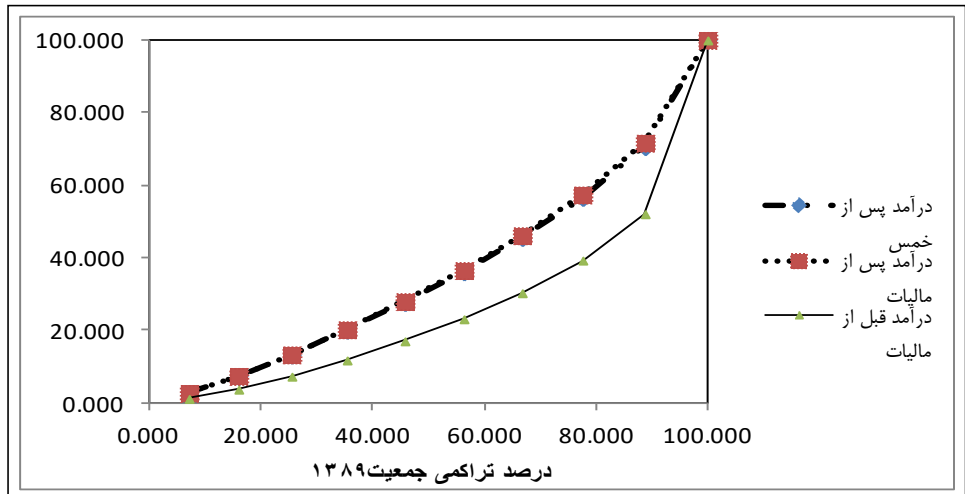
۱۷. الموسوی الخمينی، السيد روح الله (۱۳۹۰ القمري). تحرير الوسيله، مطبعة الادب، النجف العراق.
۱۸. الموسوی خويی، السيد ابوالقاسم (۱۳۶۴ الشمسی). مستند العروه الوثقی، قم، مؤسسه النشرا لاسلامی.
۱۹. النجفی، محمدحسن (۱۹۸۲). جواهر الكلام، دار الحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، الجلد ۱۵.
20. king John , R. (1995). "General Equilibrium Incidence of Taxes in Shame Tax", policy Handbook,43-44.
21. Tanzi, Vito (1990). "THE IMF and Reform" IMF, wp /۳۹/۹۰.

ضمیمه

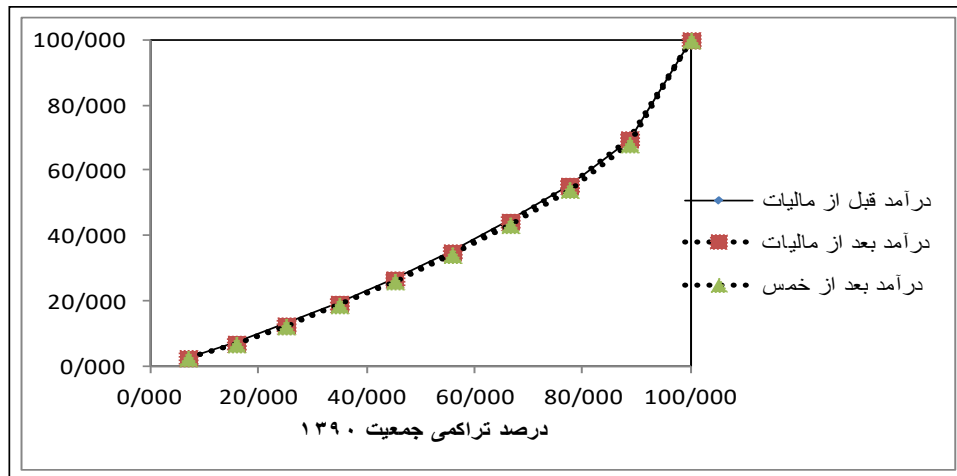
نمودار (۱) - مقایسه توزیع درآمد قبل و بعد از اخذ خمس و مالیات (۱۳۸۸)



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



نمودار (۳) - مقایسه توزیع درآمد قبل و بعد از ادای خمس و پرداخت مالیات ۱۳۹۰



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

