

# تخمین نرخ مؤثر مالیاتی در پایه های مشاغل و اشخاص حقوقی

محسن حسنی<sup>۱</sup>

سعیده شفیعی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۸۸/۹/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱/۱۸

## چکیده

نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان یکی از مهم ترین شاخص های کارایی مالیاتی همواره یکی از مسائل مهم قابل پژوهش در این حوزه از اقتصاد بوده است. همچنین کارایی نظام مالیاتی نیز معمولاً به وسیله مقایسه دو جانبه هزینه وصول مالیات با سرمایه گذاری جانشین توسط "نرخ مؤثر مالیاتی"<sup>۳</sup> ارزیابی می شود. که با بررسی و محاسبه علمی آن امکان افزایش عدالت مالیاتی و بررسی دقیق فشار مالیاتی بر مؤدیان فراهم می شود. نرخ مؤثر مالیاتی علاوه بر کاربردهای گسترده آن در تصمیمات اقتصادی و سیاست گذاری ها می تواند به عنوان ابزاری جهت هدایت سرمایه نیز استفاده شود. در این مقاله تلاش شده است تا با تخمین نرخ مؤثر مالیاتی در پایه های مشاغل و اشخاص حقوقی، میزان فشار مالیاتی بر مؤدیان این بخش مورد بررسی قرار گیرد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که نرخ مؤثر اشخاص حقوقی طی دوره ۱۳۸۰-۸۷ ۱۳۸۰ صعودی بوده و از ۶/۰/۱۳۸۰ به ۵۹/۱۱ درصد در سال ۱۳۸۷ رسیده است در حالی که این نرخ در بخش مشاغل روند نزولی داشته و از ۱/۲ درصد تا ۱/۳ درصد طی دوره ۸۷-۱۳۸۰ در نوسان بوده است.

## واژگان کلیدی:

نرخ مؤثر مالیاتی، پایه اشخاص حقوقی، پایه مشاغل، کارایی مالیاتی.

۱ کارشناس ارشد توسعه اقتصادی، کارشناس گروه مطالعات اقتصادی، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی  
mohsen83021@gmail.com

۲ کارشناس ارشد اقتصاد انرژی، کارشناس گروه مطالعات اقتصادی، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی،  
2.sh1362@gmail.com

## ۱- مقدمه

تعیین "نرخ مؤثر مالیاتی"<sup>۱</sup> از مهم‌ترین موارد بحث در حوزه مالیات می‌باشد. نرخ مؤثر مالیاتی می‌تواند به عنوان ابزاری جهت هدایت سرمایه استفاده شود و می‌توان با کاهش یا افزایش آن رفتار سرمایه‌گذار را در جهت سیاست‌های کلان دولت هدایت نمود. نرخ مؤثر مالیاتی عبارت است از نرخی واحد که بر اساس آن از فعالیت مشمول مالیات، مالیات اخذ می‌شود. به عبارت دیگر این نرخ از تقسیم مالیات بخش مورد نظر بر پایه درآمد آن بخش حاصل می‌گردد.<sup>۲</sup> نرخ مؤثر مالیاتی را می‌توان برای هر یک از بخش‌ها نظیر مشاغل، اشخاص حقوقی، درآمد و... محاسبه نمود اما محدودیت اطلاعات، برآوردن نرخ مؤثر مالیاتی در بخش‌ها را مشکل می‌نماید. علاوه بر این، حتی برآوردن نرخ مؤثر واقعی مالیاتی به دلیل موجود نبودن اطلاعات، گرچه ناممکن نیست اما بسیار مشکل و هزینه‌بر خواهد بود. بدین جهت در این مقاله تنها به برآوردن نرخ مؤثر مالیاتی که نزدیک به واقعیت باشد، اکتفا خواهیم نمود. این مقاله در سه بخش ارائه می‌شود. در بخش اول به بررسی تعاریف موجود از نرخ مؤثر مالیاتی پرداخته می‌شود و در بخش‌های دوم و سوم به تخمین نرخ مؤثر اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) و مشاغل پرداخته خواهد شد.

## ۲- تعاریف

در این بخش به تعاریف مختلف در رابطه با نرخ مؤثر مالیاتی پرداخته می‌شود.

### ۱-۱ نرخ مؤثر مالیاتی و میانگین نرخ مؤثر مالیاتی

نرخ مؤثر مالیاتی و میانگین نرخ مؤثر مالیاتی هر دو به طور گسترده برای تعیین آثار تغییر قوانین مالیاتی بر سرمایه‌گذاری به کار گرفته می‌شوند. سرمایه‌ها همواره به مناطقی سوق پیدا می‌کنند که دارای سود بیشتری باشند. سرمایه‌گذاران به نرخ مالیات در مکان‌هایی که سرمایه‌گذاری می‌کنند توجه دارند. نرخ مؤثر مالیاتی عموماً به عنوان بازه‌ای مدرج شده تعریف می‌شود که بین ارزش ویژه پروژه قبل از پرداخت مالیات و بعد از پرداخت مالیات قرار دارد.

$$\text{رابطه شماره (۱)} \quad \text{npv}(t) - \text{npvt}(t)^T$$

1 - Effective Tax Rate

2. الله محمد آقایی (۱۳۸۰)، ص ۱۲۵.

که در آن  $t$  برابر با زمان اختصاص داده شده به سرمایه‌گذاری می‌باشد. با توجه به این مطلب، نرخ مؤثر مالیاتی برابر است با حاصل تقسیم عبارت فوق بر ارزش ویژه پروژه قبل از پرداخت مالیات. از دیدگاه حسابداری، صاحب نظران حسابداری میانگین نرخ مؤثر مالیاتی را هزینه مالیات بر درآمد برای اهداف گزارش‌گری مالی تقسیم بر درآمد حسابداری پیش از مالیات می‌دانند. از دیدگاه سرمایه‌گذاری، نرخ مؤثر مالیات برای یک پروژه یا سرمایه‌گذاری برابر با نرخ بازده قبل از اعمال مالیات بر روی افزایش سرمایه‌گذاری منهای نرخ بازده بعد از اعمال مالیات تقسیم بر نرخ بازده قبل از اعمال مالیات می‌باشد.

## ۲-۲ تفاوت‌های میانگین نرخ مؤثر مالیاتی با نرخ نهایی آن

میانگین نرخ مؤثر مالیاتی معمولاً پایه متغیرهای حسابداری قرار می‌گیرد. این در حالی است که نرخ مؤثر نهایی مالیات، مفهومی انتزاعی است که برای اندازه‌گیری فشار مالیاتی به کار گرفته می‌شود. میانگین نرخ مؤثر مالیاتی معمولاً به صورت طبیعی گذشته‌نگر است، در حالی که نرخ نهایی مؤثر مالیاتی معمولاً آینده‌نگر می‌باشد. پژوهش‌های عدالت مالیاتی به صورت معمول بر روی توزیع فشار مالیاتی و قدرت پرداخت مؤدى متمرکzend، اما پژوهش‌ها در خصوص کارایی مالیاتی بر آثار انواع مختلف مالیات بر توزیع امکانات تمرکز دارند.

نرخ مؤثر مالیاتی در حقیقت خالص بار مالیاتی ناشی از برآیند انواع مالیات‌ها را نشان می‌دهد. نرخ مؤثر مالیاتی متوسط، نشان‌دهنده خالص پرداختی‌های مالیات به صورت نسبتی از درآمدی است که مالیات بر آن وضع شده است. از این رو نرخ‌های مؤثر متوسط مالیاتی برای ارزیابی میزان درآمدی که با توجه به درآمد افراد و شرایط زمان به دولت منتقل می‌شود، مناسب می‌باشد. از طرف دیگر نرخ مؤثر نهایی مالیات نشان‌دهنده نرخی است که براساس آن بر درآمد اضافی افراد مالیات وضع می‌شود. لذا نرخ مؤثر نهایی ابزار بسیار مناسبی برای ارزیابی انگیزه‌ها و یا مشوق‌های مالی است که برای درگیر شدن در یک فعالیتی که به منظور کسب درآمد یا افزایش درآمد ایجاد شده است، و از این طریق می‌توان آثار تغییر در درآمدهای افراد و پرداخت‌کنندگان مالیات را روی بار مالیاتی ارزیابی کرد.

محاسبه نرخ مؤثر متوسط و نهایی برای یافتن پاسخ طیف وسیعی از سوالات سیاستگذاری از اهمیت زیادی برخوردار است. نرخ متوسط برای نمونه، به عنوان یک متغیر توضیحی یا مستقل در مطالعات مربوط به تأثیر بارهای مالیاتی بر رشد اقتصادی<sup>۱</sup> و بیکاری<sup>۲</sup> مورد استفاده قرار گرفته است. همچنین در مطالعات مربوط به توزیع درآمد، داشتن اطلاع کامل از تعلق یا اصابت مالیاتی از اهمیت زیادی برخوردار است.<sup>۳</sup> از اوایل دهه ۱۹۹۰ روش‌هایی برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی از روی داده‌های کل وصولی مالیات و حسابهای ملی به وجود آمده است.<sup>۴</sup> با به دست آوردن رابطه بین مالیات‌های وصولی و پایه‌های مربوط، شاخص بهتری برای اندازه‌گیری بار مالیاتی به وجود آمده است.

### ۳- روش‌های محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی

برای محاسبه نرخ مؤثر روش‌های مختلف وجود دارد که با توجه به سطح دسترسی به داده‌های آماری به انواع مختلف تقسیم‌بندی می‌شوند. در ساده‌ترین روش نرخ مؤثر مالیاتی از تقسیم میزان مالیات وصول شده در هرسال بر پایه مالیاتی برآورد شده هر منبع به دست می‌آید. براین اساس نرخ مؤثر مالیاتی از نرخ قانونی متفاوت خواهد بود. دلیل این امر نیز وجود انواع معافیت‌های مالیاتی یا تمکین ناقص مالیاتی (به دلیل فرار و یا اجتناب مالیاتی) از سوی مؤدیان مالیاتی می‌باشد. به طور کلی برای محاسبه نرخ مؤثر متوسط مالیاتی دو روش کلی وجود دارد: روش خرد و روش کلان که در روش خرد از داده‌های مربوط به ترازنامه و اطلاعات اظهارنامه‌های مالیاتی شرکت‌ها و مشاغل مختلف، برای محاسبه بار مالیاتی و یا همان نرخ مؤثر مالیاتی استفاده می‌شود.

۱ - Agell ۱۹۹۷ و دیگران ۱۹۹۹

2 - Daveri and Tabellini 2000. Fernandez- Bayon and Martinez- Mangay 2001

3 - Mercades-Prats (1997)

۴. لوکاس (۱۹۹۰) و مندوزا و دیگران (۱۹۹۴).

### ۱-۳ روش خرد اقتصادی

در روش خرد اقتصادی، برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی و یا به عبارت دیگر بار مالیاتی مؤدیان، از اطلاعات ترازنامه و حساب سود و زیان شرکتها و مؤدیان استفاده می‌شود. رویکردی که اغلب در کشورهایی که از زیر ساختهای اطلاعاتی خوبی برخوردار هستند، بسیار مناسب می‌باشد.

### ۲-۳ روش کلان اقتصادی

پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی و عدم وجود آمار و اطلاعات کافی و قابل مقایسه در سطح خرد منجر به شکل‌گیری تلاش‌هایی شده است تا شاخصی ساده و جامع نظیر نرخ های مؤثر مالیاتی ضمنی برای نشان دادن نرخ مؤثر مالیاتی ساخته شود که بر اساس آمار و اطلاعات موجود از کل مالیات‌های وصولی در سطح منابع یا پایه‌های مالیاتی و داده‌های حساب‌های ملی قابل محاسبه می‌باشد.<sup>۱</sup> اگرچه شاخص کلان نرخ مؤثر مالیاتی می‌تواند بینش خوبی در خصوص مالیات‌ها در سطح کلان به سیاستگذاران ارائه دهد اما با این وجود استفاده از داده‌های کلان برای محاسبه نرخ مؤثر نهایی مالیات<sup>۲</sup> روش مناسبی نیست. در حالی که نرخ مؤثر مالیاتی متوسط<sup>۳</sup> در شرایطی که خالص مالیات‌های پرداختی توسط هر واحد درآمد، یکسان باشد، تخمین خوبی از نرخ های مؤثر نهایی ارائه می‌دهد، اما از آنجا که محاسبات کلان نرخ مؤثر نهایی، قواعد نهادی که برای هر پرداخت کننده مالیات به کار می‌رود را در نظر نمی‌گیرد، ممکن است معیار درستی از نرخ مؤثر نهایی نباشد. علاوه بر این محاسبات به دست آمده از روش کلان قادر به پاسخ دادن به سؤالات مربوط به جزئیات توزیع پرداختی مالیات بین افراد نیست. شایان ذکر است در ادبیات مالیاتی، تعریف پذیرفته شده‌ای از نرخ مؤثر مالیاتی وجود ندارد و محققین مالیاتی تعاریف متفاوتی از آن ارائه می‌نمایند که بیان آنها در حوصله این بحث نمی‌گنجد. بدین جهت در این مقاله تنها از روش محاسبه کلان نرخ مؤثر استفاده می‌شود. بدین ترتیب که برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی در هریک از منابع یا پایه‌های موجود، ابتدا پایه مالیاتی هر منبع محاسبه شده و سپس با تقسیم

1- Martinez-Mongay,2002

2 -Marginal Effective Tax Rate (METR)

3-Average Effective Tax Rate (AETR)

مالیات وصولی از آن منبع، نرخ مؤثر مالیاتی به دست می‌آید. پس از محاسبه دو متغیر مذکور، مقدار مالیات پیش‌بینی شده نیز برابر با حاصل ضرب نرخ مؤثر مالیاتی در پایه مالیاتی آن بخش خواهد بود.

#### ۴- مطالعات انجام شده

نکته قابل توجه در این بخش آن است که اکثر مطالعات صورت گرفته در این حوزه مربوط به محاسبه ظرفیت مالیاتی است که برای محاسبه آن از پایه مالیاتی نیز استفاده کرده‌اند و در این حین اشاره‌های نیز به محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی نیز داشته‌اند. شایان ذکر است این که با ملاحظه قوانین موجود مشخص می‌شود در قانون مالیات‌های مستقیم کشور و همچنین قوانین برنامه توسعه فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی (از جمله قانون چهارم توسعه) معافیت‌های مختلفی وجود دارد و بخشی از تولید ناچالص داخلی کشور از مالیات معاف می‌باشد که در محاسبه پایه مالیاتی بایستی مورد توجه قرار گیرد و در صورت بی توجهی این مهم، ظرفیت مالیاتی بیشتر از حد برآورد می‌شود. با این حال این موضوع در مطالعات انجام شده (بالاخص در مطالعاتی که به روش اقتصادسنجی انجام شده‌اند) مورد توجه قرار نگرفته است. در این مطالعات تنها ارزش افزوده بخش کشاورزی که معاف از مالیات است در برآورد ظرفیت مالیاتی لحاظ نشده است. به طور کلی در مطالعاتی که به روش حسابداری به برآورد ظرفیت بالقوه قانونی مالیات انجام پرداخته‌اند، از دو روش به موضوع توجه شده است.

در برخی از مطالعات از ارزش افزوده بخش‌های مختلف اقتصادی استفاده نموده و با کسر تنها معافیت پایه‌ای مشاغل و شرکت‌ها - موضوع قبل از اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰- و ارزش افزوده بخش کشاورزی به برآورد پرداختند. در برخی دیگر از مطالعات از روش دهک‌های درآمدی و هزینه‌ای استفاده نموده و ظرفیت بالقوه قانونی مالیات را برآورد کردند. البته در این نوع تحقیقات نیز صرفاً معافیت پایه‌ای در نظر گرفته شده و بقیه معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم نادیده گرفته شده‌اند.





### - مطالعه الله محمد آقایی (۱۳۸۰)

وی در پژوهش خود با عنوان "بررسی معافیت زیربخش های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران"<sup>۱</sup> به برآورد نرخ مؤثر مالیاتی پرداخته که نتایج آن در جدول شماره (۲) ارائه گردیده است. برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی که نزدیک به واقعیت باشد، وی پایه درآمد مشمول مالیات را محاسبه نموده و سپس برای دستیابی به پایه درآمد مشمول مالیات با توجه به قانون مالیات های مستقیم اجزای معاف از پرداخت مالیات را شناسایی و از تولید ناخالص داخلی کم نموده است.<sup>۲</sup>

پایه درآمد مشمول مالیات = تولید ناخالص داخلی – ارزش افزوده  
 بخش نفت – ارزش افزوده بخش کشاورزی – ارزش افزوده مؤسسات  
 پولی و مالی – ارزش افزوده خدمات عمومی – صادرات کالاهای صنعتی

رابطه شماره (۲)

نکته قابل توجه در مورد رابطه شماره (۲) آن است که قسمتی از ارزش افزوده ناشی از گروه خدمات مؤسسات پولی و مالی و ارزش افزوده ناشی از خدمات عمومی مشمول مالیات می باشد اما عدم دسترسی به اطلاعات برای تعیین حجم مشمول مالیات این دو بخش موجب می گردد که از لحاظ نمودن آن صرفنظر شود. علاوه بر این حجم پایین درآمد مشمول مالیات این دو بخش تأثیر قابل ملاحظه ای بر نرخ مورد نظر نخواهد گذاشت. از سوی دیگر قسمتی از ارزش افزوده ناشی از گروه معادن، برق، گاز، آب، بازرگانی، هتلداری، رستوران، ساختمان و... بر اساس قانون مالیات های مستقیم (فصل اول از باب چهارم و ماده ۲) و بخشنامه ها از پرداخت مالیات معاف می باشند.<sup>۳</sup> هر چند بررسی های اولیه نشان می دهد که این قسمت از درآمدها سهم بالایی از ارزش افزوده را تشکیل می دهد و باقیستی از ارزش افزوده کم گردد.

۱. الله محمد آقایی (۱۳۸۰)، ص ۱۲۵.

۲. همان.

۳. نظیر معافیت سهم بنیاد مستضعفان، بنیاد پانزده خرداد، آستان قدس رضوی از درآمد حاصل از بخش های مختلف غیرمعاف

اما به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات، فرض شده است که سهم ارزش افزوده ناشی از قسمت اول (آن قسمت از ارزش افزوده غیرمعاف که به علت عدم دسترسی به اطلاعات معاف فرض گردید) اثر ناشی از ارزش افزوده معاف را که به علت عدم دسترسی به اطلاعات، غیرمعاف فرض گردیده، خنثی می‌نماید. شایان ذکر است با توجه به این که ارزش افزوده در مخرج کسر قرار می‌گیرد، این یک فرض خوبشینانه برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی و هزینه فرصتی خواهد بود.

جدول شماره (۲) : نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده

| سال  | پایه (میلیارد ریال) | مالیات وصولی (میلیارد ریال) | نرخ مؤثر (درصد) |
|------|---------------------|-----------------------------|-----------------|
| ۱۳۷۰ | ۲۹۴۴۴               | ۱۳۹۶/۱                      | ۴/۷             |
| ۱۳۷۱ | ۳۸۱۹۲               | ۱۹۸۹/۲                      | ۵/۲             |
| ۱۳۷۲ | ۴۶۹۰۶               | ۲۶۱۵/۷                      | ۵/۶             |
| ۱۳۷۳ | ۶۲۲۳۳               | ۳۸۵۴/۲                      | ۶/۲             |
| ۱۳۷۴ | ۹۰۹۳۴               | ۵۶۴۸/۸                      | ۶/۲             |
| ۱۳۷۵ | ۱۲۶۲۱۷              | ۸۹۷۰/۵                      | ۷/۱             |
| ۱۳۷۶ | ۱۶۲۲۶۲              | ۱۱۰۵۳                       | ۶/۸             |

منبع : الله محمد آقایی (۱۳۸۰) ، ص ۱۲۸.

آقایی در ادامه با توجه به نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده و ارزش افزوده‌های بخشی، هزینه فرصت درآمدهای مالیاتی از دست رفته ناشی از معافیت بخش کشاورزی به تفکیک زیربخش‌های مختلف را محاسبه نموده است. ملاحظه جدول شماره (۳) نشان می‌دهد که طی سال‌های ۱۳۷۰-۱۳۷۶ مجموعاً ۱۳۹۶ میلیارد ریال از درآمدهای مالیاتی به خاطر معافیت بخش کشاورزی وصول نگردید. این در حالی است که کل مالیات وصول شده طی همین مدت ۳۵۵۲۹ میلیارد ریال می‌باشد. به عبارت دیگر تقریباً به اندازه ۳۹/۳ درصد مالیات‌های مستقیم به خاطر معافیت بخش کشاورزی وصول نشده است. وی در پایان چنین نتیجه می‌گیرد که حدود ۴۲/۷ درصد کسری بودجه دولت طی دوره مذکور از طریق درآمد مالیاتی از دست رفته ناشی از معافیت مالیاتی بخش کشاورزی قابل جبران بوده است.<sup>۱</sup>

۱. همان، صص ۱۳۰-۱۳۲.



اضافه نمودن کل مالیات‌ها است که بیان‌کننده کل درآمد مالیاتی است که بر طبق سیستم مالیاتی نمونه خود قادر به وصول آن می‌باشد. تقسیم مالیات واقعی جمع‌آوری شده بر مالیات بالقوه، نشان‌دهنده شاخص استفاده از مالیات بالقوه می‌باشد که به کمک آن می‌توان تلاش مالیاتی هر استان را حساب کرد که این برآورده از ظرفیت مالیاتی بلااستفاده در استان‌های فقیرتر است. از نتایج این تحقیق چنین برمی‌آید که شهرهای بزرگ مسائلی از قبیل فعالیت‌های غیررسمی، فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی و دیگر فعالیت‌های غیر قانونی را به وجود می‌آورند.

## ۵- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی فصل پنجم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم را به خود اختصاص داده است. طبق ماده ۱۰۵ این قانون، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، مالیاتی است که از جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات قانونی دارای نرخ جداینده‌ای می‌باشند، به نرخ ۲۵ درصد وصول می‌شود. مطابق ماده ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی آنها و تحت شرایط مندرج در ماده ۹۷ به طور علی‌الرأس تشخیص می‌گردد. اشخاص حقوقی نیز طبق ماده ۱۱۰ مکلف هستند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک به همراه مدارک مربوط به شرکت را حداقل تا چهار ماه پس از سال مالیاتی به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند.

میزان وصولی مالیات بر درآمد شرکت‌ها از سال ۱۳۵۷ تا اوایل دهه ۱۳۷۰ روند تقریباً ثابتی بوده است، اما از ابتدای این دهه افزایش این وصولی‌ها مشاهده می‌گردد، به طوری که از ۷۷۴/۶ میلیارد ریال در سال ۱۳۷۰ به ۱۳۰۵۶۸ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۸ رسیده است. با ملاحظه میزان واقعی مالیات بر درآمد شرکت‌ها کاهش شدید آن پس از سال ۱۳۵۷ باز است که از میانه‌های دهه ۱۳۷۰ روند افزایش تدریجی آن آغاز می‌گردد و نکته جالب این که میزان آن تنها پس از سال ۱۳۸۵ از سال ۱۳۵۷ پیشی می‌گیرد. البته مالیات بر شرکت‌ها سهم عمدتی از مالیات‌های وصولی را به خود اختصاص داده است و قابل توجه این که در تمام سال‌های ۱۳۷۰ تا ۱۳۸۸ مالیات بر شرکت‌ها بیش از نیمی از مالیات‌های

مستقیم را تشکیل داده است. حتی این سهم در سال ۱۳۸۴ به ۷۵/۸ درصد مالیات‌های مستقیم می‌رسد. همچنین سهم قابل توجهی از کل مالیات‌های وصولی نیز مربوط به این منبع می‌باشد که حداکثر آن در سال ۱۳۸۸ و برابر با ۴۹/۶ درصد بوده است.

لازم به ذکر است که با وجود این که مالیات عملکرد نفت طی سال‌های گذشته جزئی از این منبع مالیاتی (و همچنین کل مالیات‌ها) محسوب می‌شود، در محاسبات این تحقیق از مالیات‌های وصولی کسر شده است. همچنین مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خود شامل مالیات‌های علی الحساب اشخاص حقوقی دولتی، معوق اشخاص حقوقی دولتی و وصولی مالیات عملکرد سال قبل، نهادها و بنیادهای انقلاب اسلامی، اشخاص حقوقی غیردولتی، عملکرد نفت و مالیات اضافی شرکت مخابرات می‌باشد.<sup>۱</sup>

## ۱-۵ محاسبه پایه مالیاتی اشخاص حقوقی

برای محاسبه پایه مالیاتی اشخاص حقوقی، از آن رو که تولید ناخالص داخلی از مجموع ارزش افزوده بخش‌ها و گروه‌های مختلف فعالیت اقتصادی حاصل می‌شود، با حذف ارزش افزوده بخش‌های دیگر اقتصاد و نیز منابع معاف از مالیات، پایه مالیاتی آن را به دست می‌آید. در حقیقت ارزش افزوده بخش‌های معافی که در تولید ناخالص داخلی قرار دارند و همچنین بخش‌هایی که شامل اشخاص حقوقی نمی‌شوند از تولید ناخالص داخلی کسر می‌شود. لازم به ذکر است که پایه مالیات بر درآمد که در رابطه شماره (۳) و (۴) استفاده شده است در این تحقیق مورد محاسبه قرار گرفته است. بدین صورت که در رابطه (۳) ارزش افزوده بخش نفت نیز در پایه مالیاتی اشخاص حقوقی درنظر گرفته شده است اما در رابطه (۴) از آن کسر گردیده است.

### رابطه شماره (۳):

پایه مالیاتی اشخاص حقوقی =

محصول ناخالص داخلی – ارزش افزوده بخش کشاورزی – ارزش افزوده خدمات عمومی – (پایه مالیات بر درآمد – پرداختی حقوق و دستمزد)

۱. شایان ذکر است میزان مالیات اضافی شرکت مخابرات تنها در سال ۱۳۸۵ برابر با ۴۴۶/۳ میلیارد ریال بوده و در سایر سال‌ها برابر با صفر می‌باشد.





به مدت ۴ سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان ۱۰۰ درصد و به مدت ۱۰ سال از مالیات معاف است.

**- تبصره ۳ ماده ۱۳۲:** کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی هر سال از پرداخت ۵۰ درصد مالیات متعلق معاف هستند.

**- ماده ۱۳۳:** صدرصد درآمد شرکت‌های تعاونی روتایی، عشايری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است.

**- ماده ۱۳۴:** درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، دانشگاهها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذی‌ربط هستند، همچنین درآمد باشگاهها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت‌های منحصرأً ورزشی از پرداخت مالیات معاف است.

- آن قسمت از سود ابرازی شرکت‌های تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف گردد از ۵۰ درصد مالیات متعلق موضوع **ماده ۱۰۵** معاف خواهد بود.

**- ماده ۱۴۱: الف-** صدرصد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و پنجاه درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف هستند.

ب- صدرصد درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت ترانزیت به ایران وارد شده یا می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف است. لازم به ذکر است که طبق بند (ب) **ماده ۱۱۳** برنامه سوم توسعه و بند (د) **ماده ۱۳۳** قانون برنامه چهارم کالاهای خدماتی که صادر می‌شوند مشمول پرداخت عوارض و مالیات نخواهد بود.

**ماده ۱۴۲:** درآمد کارگاههای فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.





است. در بین انواع دارایی می توان سهام سرمایه گذاری در شرکت ها، اجاره املاک، درآمد فروش محصولات را نام برد. در کنار انواع فعالیت های اقتصادی و روش های کسب درآمد، یک نوع فعالیت اقتصادی گسترده ناشی از تولید کالاهای خود و خدمات به وسیله اشخاص وجود دارد که تحت عنوان "خویش فرمایان" طبقه بندی می شود که می توان خویش فرمایان را با مشاغل متراffد دانست. صاحبان مشاغل یا خویش فرمایان در استخدام کسی نیستند و فعالیت های اقتصادی آنان نیز شکل شرکت ندارد. از نقطه نظر مسائل مالیاتی و تأمین اجتماعی بررسی وضعیت مشاغل یا خویش فرمایان قابل توجه خاصی است. معمولاً خویش فرمایان بیکار نمی شوند یا به عبارت دیگر اجرای قوانین بیکاری در مورد خویش فرمایان قابل اجرا نبوده بلکه در اینصورت جزء گروه مشاغل ورشکسته به حساب می آیند. از سوی دیگر بازنیستگی نیز در مورد مشاغل و خویش فرمایان تطبیق کامل ندارد و بازنیستگی برای خویش فرمایان و مشاغل اختیاری است که معمولاً خویش فرمایان بیش از مستخدمین به فعالیت اقتصادی ادامه می دهند. مالیات بر مشاغل<sup>۱</sup> بخشی از مالیات های مستقیم را تشکیل می دهد. پایه این نوع مالیات را عمدتاً درآمد فعالیت های بازرگانی، رستوران و هتلداری، مؤسسات پولی و مالی و خدمات عمومی شکل می دهد. در فصل چهارم از باب سوم قانون مالیات های مستقیم به موضوع مالیات برآمد مشاغل پرداخته شده است. درآمدی که اشخاص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل در ایران تحصیل می کنند پس از کسر معافیت های مقرر، مشمول مالیات برآمد مشاغل می باشد. درآمد مشمول مالیات مؤدیان این بخش عبارت از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای شناخته نشده پس از کسر هزینه ها و استهلاکات مربوطه طبق ماده ۹۳ قانون مالیات های مستقیم می باشد. مؤدیان این بخش به دو گروه تقسیم می شوند: گروه نخست مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند و گروه دوم تکلیفی از این جهات ندارند. بنابراین مالیات بر مشاغل یا از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی تشخیص داده می شوند و یا از طریق علی الرأس و با اعمال نرخ مالیات بر مشاغل به صورت تصاعدی (بر اساس ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم حداقل ۱۵ درصد و حداقل ۳۵ درصد از ابتدای سال ۱۳۸۱) محاسبه می گردد. چنانچه مجموع درآمد سالانه مؤدی بیش از ۳۵۰ میلیون ریال شود نرخ مؤثر بر مجموع درآمد وی ۲۵ درصد می شود که معادل با مالیات شرکت ها است که حتی به سهامداران جزء که ممکن است درآمدی به مرتب کمتر از مبلغ فوق داشته باشند تعلق می گیرد. به دلیل تحت کنترل نبودن و ثبت نشدن

1. Business Tax



منطقی به نظر می رسد. طی دهه ۱۳۷۰ این سهم به حدود ۱۴ درصد از کل مالیات های مستقیم رسید که تا سال ۱۳۸۳ ادامه یافت.

روند نزولی این سهم از سال ۱۳۸۳ آغاز شد و طی چهار سال اخیر این رقم بین ۷ و ۸ درصد در نوسان بوده است. بررسی نسبت مالیات بر مشاغل از کل درآمدهای مالیاتی نیز نشان می دهد این سهم طی دوره ۱۳۵۰-۱۳۶۴ در حدود سه درصد ثابت مانده است. بررسی شاخص های فوق نشان می دهد که با وجود افزایش فعالیت مشاغل در اقتصاد کشور طی سه دهه اخیر، سهم این جزء از مالیات مستقیم و کل درآمدهای مالیاتی تغییر چندانی ننموده و گاه کاهش یافته است. این در حالی است که به دلیل تعداد بسیار زیاد بنگاه های خدماتی به ویژه در بخش خدمات و سهم بالایی که این بخش از درآمد ملی به دست می آورند، پتانسیل افزایش این منبع مالیاتی و در نتیجه افزایش این دو سهم در اقتصاد کشور تا چندین برابر مقدار کنونی وجود دارد. این مورد را می توان نوعی نقصان در دستاوردهای نظام مالیاتی تلقی کرد که باید از طریق راهکارهای عملیاتی مناسب تصحیح شود.

## ۶- تخمین پایه مالیاتی مشاغل

دهقانی (۱۳۸۸) در مطالعه خود با عنوان "برآورد ظرفیت مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان های کشور"<sup>۱</sup> از رابطه شماره (۵) جهت تخمین پایه مالیاتی مشاغل استفاده نموده است، اما در این مطالعه از رابطه شماره (۶) که گسترده تر و جامع تر از رابطه شماره (۵) می باشد استفاده شده است.

### رابطه شماره (۵) :

پایه مالیاتی مشاغل =

ارزش افزوده خدمات + ارزش افزوده بخش ساختمان در بخش خصوصی -  
 ( خدمات عمومی + خدمات مؤسسات پولی و مالی + حمل و نقل دولتی +  
 ارتباطات + خدمات واحد های مسکونی و غیرمسکونی) + ( ارزش افزوده کل  
 صنعت - ارزش افزوده کارگاه های بزرگ صنعتی)

<sup>۱</sup>. علی دهقانی (۱۳۸۸).

### رابطه شماره (۶) :

پایه مالیاتی مشاغل =

ارزش افزوده گروه صنایع - ارزش افزوده کارگاه های بزرگ صنعتی - ارزش افزوده ساختمان (بخش دولتی) + ارزش افزوده رستوران، هتلداری + ارزش افزوده خدمات خانگی و اجتماعی + ارزش افزوده حمل و نقل زمینی (بخش خصوصی) + ارزش افزوده خدمات مستغلات ( شامل خدمات دلالان مستغلات و خدمات حرفه ای و تخصصی)

## ۶- کسورات و معافیت‌ها

در این قسمت به مواردی که طبق قانون مالیات‌های مستقیم قابل کسر از درآمد مشاغل بوده و یا از پرداخت مالیات معاف می باشد اشاره می شود:

- به درآمد مشمول مالیات صاحبان مشاغل پس از وضع، همان معافیت پایه که برای حقوق بگیران بر اساس نرخ های **ماده ۱۳۱** قانون مالیات‌های مستقیم اعمال می گردد، تعلق می گیرد. شایان ذکر است این رقم برای سال ۱۳۸۹ برابر با ۵۰/۲۵۰.۰۰۰ ریال بوده است.

- **ماده ۱۳۴** قانون مالیات‌های مستقیم بیان می دارد که درآمد حاصل از تعلیم و تربیت، مدارس غیرانتفاعی ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، دانشگاهها و مراکز آموزش عالی و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پرونده فعالیت از مراجع ذی ربط هستند و درآمد باشگاهها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت‌های منحصرأً ورزشی معاف از پرداخت مالیات می باشند. صاحبان مراکز مذکور از این معافیت برخوردارند.

- **همچنین ماده ۱۳۶** این قانون وجود پرداختی بابت بیمه عمر از طرف مؤسسات بیمه که به موجب قراردادهای منعقده بیمه عاید ذی نفع می شود را از پرداخت مالیات معاف دانسته است. از این رو بیمه شدگان مشمول این معافیت می باشند.





### نتیجه‌گیری

در این مقاله تلاش شده است اهمیت نرخ مؤثر مالیاتی و تخمین آن در دو بخش اشخاص حقیقی (مشاغل) و اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) بطور اجمالی مورد بررسی قرار گیرد. بررسی نتایج محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی در بخش اشخاص حقوقی نشان می‌دهد که نرخ مؤثر در بهترین سال (۱۳۸۷) با احتساب نفت ۵ درصد و بدون احتساب نفت ۱۱/۵ درصد بوده است. همچنین محاسبات حاکی از آن است که این نرخ (بدون احتساب نفت) طی دوره ۱۳۸۰-۸۷ صعودی بوده و از ۶/۰۸۳ در سال ۱۳۸۰ به ۱۱/۵۹ درصد در سال ۱۳۸۷ رسیده است. با توجه به این که این بخش دارای نرخ قانونی ۲۵ درصدی می‌باشد، پتانسیل افزایش درآمد مالیاتی این بخش تا دو برابر وجود دارد.

همچنین نرخ مؤثر به دست آمده در بخش مشاغل زیر دو درصد محاسبه گردیده است که با توجه به روند نزولی آن از ۱/۸ درصد تا ۱/۳ درصد طی دوره ۱۳۸۱-۸۶ و نرخ قانونی بین ۱۵ تا ۳۵ درصد در این بخش، می‌توان نتیجه گرفت امکان افزایش درآمد مالیاتی در این بخش وجود دارد. با توجه به معافیت‌های گسترده در این بخش، هدفمند نمودن معافیت‌ها پیشنهاد سیاستی قابل اجرا می‌تواند باشد.

## فهرست منابع و مأخذ

### (الف) منابع فارسی

۱. سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر حساب‌های مالیاتی.
۲. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سری زمانی آمارهای اقتصادی.
۳. مرکز آمار ایران، سرشماری کارگاه‌های صنعتی، سال‌های مختلف.
۴. دهقانی، علی (۱۳۸۸)، برآورد ظرفیت مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور، پایان‌نامه کارشناسی ارشد به راهنمایی علی‌اکبر عرب مازار، دانشگاه شهید بهشتی، تهران.
۵. تقی پور، انوشیروان و روزبه علیخان قمی (۱۳۷۸)، تحلیل عوامل مؤثر بر مالیات و پیش‌بینی آن (مورد مطالعه ایران ۱۳۷۸-۱۳۵۲)، مجله برنامه و بودجه، مرداد و شهریور ۱۳۷۸، شماره ۴۰ و ۴۱.
۶. بررسی توان بالفعل و بالقوه مالیاتی استان مازندران، پژوهشکده اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس.
۷. فرزید و همکاران (۱۳۸۲)، برآورد توان‌های بالقوه و بالفعل مالیاتی استان خراسان، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی شماره ۲۵.
۸. آقایی، اله‌محمد (۱۳۸۰)، بررسی معافیت زیربخش‌های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی.
۹. محمد رضا عبدی و رضا کباری (۱۳۸۸)، مجموعه قوانین و مقررات مالیات‌های غیرمستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور.
۱۰. غلامحسین دوانی، مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم، مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی دادیاران
۱۱. سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، الگوهای پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی، ۱۳۸۷.
۱۲. آمارنامه صادرات و واردات، گمرک جمهوری اسلامی ایران، سال‌های مختلف.

(ب) منابع انگلیسی

- 13.Horaccio Sobarzo (2004), “Tax effort and tax potential of state governments in Mexico: A representative tax system”, Working Paper No: 315.
- 14.Duanjie Chen and Jack Mintz (2010), U.S Effective Corporate Tax Rate on New Investments: Highest in the OECD, Tax & Budget bulletin, CATO Institute, No 62, and May 2010.

