تخمین نرخ مؤثر مالیاتی در پایه های مشاغل و اشخاص حقوقی

محسن حسنی[1]
سعیده شفیعی[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۸۸/۹/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۸۹/۱/۱۸

چکیده

نرخ موثر مالیاتی به عنوان یکی از مهم ترین شاخص‌های 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"[3] ارزیـابی می‌شود. که با بررسی و محاسبه علمی آن امکان افزایش عدالت مالیاتی و بررسی دقیق فشار مالیاتی بر مؤدیان فراهم می‌شود. نرخ مؤثر مالیاتی علاوه بر کاربردهای گسترده آن درتصمیمات اقتصادی و سیاست‌گذاری ها می‌تواند 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 ۸۷-۱۳۸۰ صعودی بوده و از ۶/۰۸۳ در سال ۱۳۸۰ به ۱۱/۵۹ درصد در سال ۱۳۸۷ رسیده است در حالی که این نرخ در بخش مشاغل روند نزولی داشته و از ۲/۱ درصد تا ۱/۳ درصد طی دوره ۸۶-۱۳۸۰ در نوسان بوده است.

واژگان کلیدی:

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

۱کارشناس 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

3. Effective Tax Rate

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۱- مقدمه

تعیین "نرخ مؤثر مالیاتی"[1] از مهم‌ترین موارد مورد 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 می شود. به عبارت دیگر این نرخ از تقسیم مالیات بخش مورد نظر بر پایه درآمد آن بخش حاصل می‌گردد.[2] نرخ مؤثر مالیاتی را می توان برای هر یک از بخش‌ها نظیر مشاغل، اشخاص حقوقی، درآمد و... محاسبه نمود اما محدودیت اطلاعات، برآورد نرخ مؤثر مالیاتی در بخش‌ها را مشکل می‌نماید. علاوه بر این، حتی برآورد 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 برآورد نرخ مؤثر مالیاتی که نزدیک به واقعیت باشد، اکتفا خواهیم نمود. این مقاله در سه بخش ارائه می شود. در بخش اول به بررسی تعاریف موجود از نرخ مؤثر مالیاتی پرداخته می شود 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.

۲-۱ 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 معمولاً به عنوان بازه‌ای مدرج شده تعریف می‌شود که بین ارزش ویژه پروژه قبل از پرداخت مالیات و بعد از پرداخت مالیات قرار دارد.

رابطه شماره (۱) $npv\ (t) - npvt\ (t)^T$

1 - Effective Tax Rate

۲. اله محمد آقایی (۱۳۸۰) ، ص ۱۲۵.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

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 یـــک 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 مؤدی متمرکزند، 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 مشوق های مالی است که برای درگیر شدن در یک فعالیتی که به منظور کسب درآمد یا افزایش درآمد ایجاد شده است، و از این طریق می توان آثار تغییر در درآمدهای افراد و پرداخت‌کنندگان مالیات را روی بار مالیاتی ارزیابی کرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

محاسبه نرخ مؤثر متوسط و نهایی برای یافتن پاسخ طیف وسیعی از سؤالات 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[1] و بیکاری[2] 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.[3] از اوایل دهه ۱۹۹۰ روش‌هایی برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی از روی داده‌های کل وصولی مالیات و حساب‌های ملی به وجود آمده است.[4] 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 مختلفی وجود دارد که با توجه به سطح دسترسی به داده های 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.

---

1 – Agell۱۹۹۹ و ۱۹۹۷ و دیگران

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

3 – Mercades-Prats (1997)

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۳-۱ 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.

۳-۲ 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.[۱] 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[۲] روش مناسبی نیست. در حالی که نرخ مؤثر مالیاتی متوسط[۳] 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)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

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

٤- 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 اشاره‌ای نیز به محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی نیز داشته اند. 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 ناخالص 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 پایه ای مشاغل و شرکت‌ها – موضوع قبل از اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم سال۱۳۸۰– 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

- مطالعه چن و مینتز (۲۰۱۰)

دوانجی چن و جک مینتز در مطالعه خود با عنوان "نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی در امریکا؛ بالاترین نرخ در بین کشورهای OECD"[1] به بررسی نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی در سال ۲۰۰۹، از طریق روش خرد اقتصادی در بین ۸۰ کشور جهان پرداخته اند و به نتایج جدول شماره (۱)رسیده‌اند. شایان ذکر است نرخ متوسط بین ۸۰ کشور برابر با ۱۸/۲ درصد بوده است.

جدول شماره (۱) – نرخ مؤثر مالیات بر شرکت ها در کشورهای جهان

نام کشور	نرخ (درصد)	نام کشور	نرخ (درصد)	نام کشور	نرخ (درصد)
آمریکا	۳۵/۰	زامبیا	۲۰/۳	مجارستان	۱۳/۶
آرژانتین	۴۱/۷	**ایران**	**۱۹/۹**	لهستان	۱۳/۶
چاد	۴۰/۸	فنلاند	۱۹/۶	جمهوری چک	۱۳/۴
برزیل	۳۶/۵	سوئد	۱۹/۵	شیلی	۱۳/۳
هند	۳۵/۷	مالزی	۱۸/۶	ترینیداد و توباگو	۱۳/۳
ازبکستان	۳۵/۵	پرتقال	۱۸/۶	نیجریه	۱۳/۲
فرانسه	۳۴/۴	لوکزامبورگ	۱۸/۴	غنا	۱۲/۴
ژاپن	۳۳/۵	تایلند	۱۸/۴	ایرلند	۱۲/۳
کره	۳۲/۶	عمان	۱۸/۴	جمهوری اسلواکی	۱۲/۲
اسپانیا	۳۰/۹	دانمارک	۱۸/۲	ویتنام	۱۲/۲
کانادا	۲۸/۰	نیوزیلند	۱۷/۷	یونان	۱۲/۰
انگلیس	۲۷/۵	جورجیا	۱۷/۶	کرواسی	۹/۸
ایتالیا	۲۷/۲	رواندا	۱۷/۴	ایسلند	۹/۶
روسیه	۲۶/۷	قزاقستان	۱۷/۲	مصر	۹/۲
استرالیا	۲۵/۹	سوئیس	۱۶/۸	کنیا	۹/۱
اتریش	۲۵/۲	بوتسوانا	۱۶/۶	رومانی	۸/۹

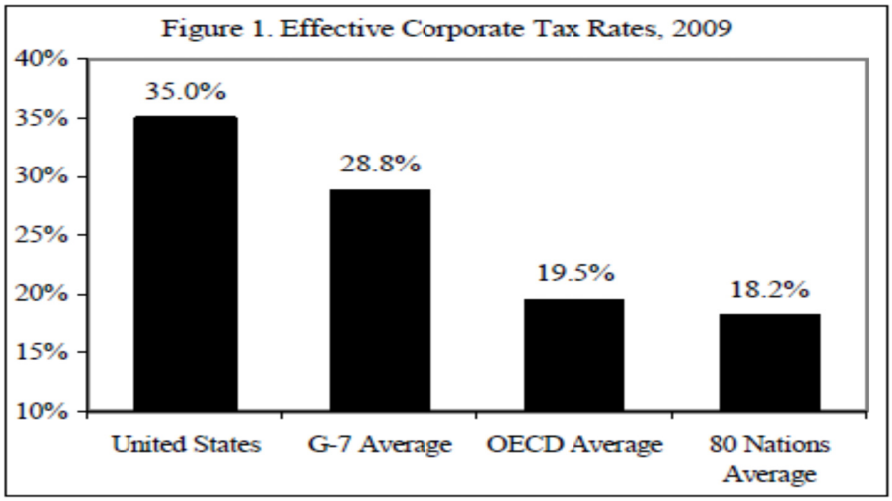
1- Duanjie Chen and Jack Mintz (2010).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

نام کشور	نرخ (درصد)	نام کشور	نرخ (درصد)	نام کشور	نرخ (درصد)
پاکستان	۲۵/۰	اکوادور	۱۶/۴	سنگاپور	۸/۸
آلمان	۲۴/۴	هلند	۱۶/۳	اتیوپی	۸/۰
لسوتو	۲۴/۲	چین	۱۶/۰	مائوریتیوس	۷/۰
کاستاریکا	۲۳/۹	اوگاندا	۱۵/۹	ترکیه	۴/۱
نروژ	۲۳/۸	مکزیک	۱۵/۸	بلغارستان	۴/۱
بولیوی	۲۳/۶	پرو	۱۵/۲	لیتوانی	۳/۸
اندونزی	۲۲/۳	جامائیکا	۱۵/۰	اوکراین	۳/۷
تونس	۲۲/۰	مراکش	۱۴/۹	سیبریا	-۵/۴
سیرالئون	۲۱/۱	بنگلادش	۱۴/۶	بلژیک	-۶/۵
فیجی	۲۰/۸	ماداگاسکار	۱۴/۳	**نرخ متوسط**	**۱۸/۲**
تانزانیا	۲۰/۴	آفریقای جنوبی	۱۴/۲		

Source: Duanjie Chen and Jack Mintz (2010).

نمودار شماره (۱) : نتایج محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی در کشورهای مختلف جهان



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

- مطالعه اله محمد آقایی (۱۳۸۰)

وی در پژوهش خود با عنوان "بررسی معافیت زیربخش های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران"[۱] 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 مالیات‌های مستقیم اجزای معاف از پرداخت مالیات را شناسایی و از تولید ناخالص داخلی کم نموده است.[۲]

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 می‌گردد که از لحاظ نمودن آن صرف‌نظر شود. علاوه بر این حجم پایین درآمد مشمول مالیات این دو بخش تأثیر قابل ملاحظه‌ای 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 مالیات‌های مستقیم (فصل اول از باب چهارم و ماده ۲) و بخشنامه‌ها از پرداخت مالیات معاف می‌باشند.[۳] هر چند بررسی‌های اولیه نشان می‌دهد که این قسمت از درآمدها سهم بالایی از ارزش افزوده را تشکیل می‌دهد و بایستی از ارزش افزوده کم گردد،

۱. اله 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

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 خوشبینانه 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 : اله محمد آقایی (۱۳۸۰) ، ص ۱۲۸.

آقایی در ادامه با توجه به نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده و ارزش افزوده های 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 ۱۳۷۶-۱۳۷۰ مجموعاً ۱۳۹۶۵ 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.[۱]

۱. همان، صص ۱۳۲-۱۳۰.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

جدول شماره (۳) : مالیات از دست رفته ناشی از معافیت های موضوعی بخش کشاورزی (میلیارد ریال)

سال	مالیات زراعت	مالیات دامپروری	مالیات جنگلداری	مالیات ماهیگیری	مالیات کل
۱۳۷۰	۳۱۰	۲۱۱	۱۰	۱	۵۳۲
۱۳۷۱	۴۶۱	۳۲۷	۱۲	۲	۸۰۲
۱۳۷۲	۶۳۸	۴۲۶	۱۷	۲	۱۰۸۴
۱۳۷۳	۹۹۴	۶۵۱	۴۰	۴	۱۶۸۹
۱۳۷٤	۱۵۴۳	۸۹۷	۴۴	۷	۲۴۹۱
۱۳۷۵	۱۸۳۵/۲	۱۴۸۵/۸	۶۶/۲	۶/۸	۳۳۹۴
۱۳۷٦	۲۰۰۰	۱۹۰۸/۰	۵۷/۸	۶/۶	۳۹۷۳
جمع کل					**۱۳۹٦۵**

منبع : آقایی، اله محمد (۱۳۸۰)، ص۱۲۹.

- مطالعه سو بارزو (۲۰۰٤)[1]

در این مطالعه برای ارزیابی ظرفیت مالیاتی در مکزیک از روشی تحت عنوان «سیستم مالیاتی نمونه»[2] که توسط فدرال رزو برای سیستم های مالیاتی فدرالی که از نوعی آزادی عمل در تعیین نرخ های مالیاتی و سیاست‌گذاری برخوردارند ابداع شده، استفاده شده است. روش کار وی مبنی بر برآورد می باشد. وی برای هر استان و هر نوع مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان نسبت بین وصولی های مالیاتی به ارزش پایه مالیاتی تعریف کرده است و با استفاده از پایه مالیاتی به دنبال محاسبه ظرفیت مالیاتی می باشد. بدین ترتیب که برای هر نوع مالیات، میانگین نرخ مؤثر را حساب کرده (میانگین غیر وزنی) و سپس پایه مالیاتی در میانگین نرخ مالیاتی ضرب می شود، بنابراین یک مالیات بالقوه برای هر استان محاسبه می‌شود که این عدد نشان‌دهنده آن مبلغ از درآمد مالیاتی است که هر استان اگر از پایه مالیاتی بالقوه‌اش بهره برداری صحیح کند، می‌تواند وصول کند. برای هر استان و هر نوع مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان نسبت بین وصولی‌های مالیاتی به ارزش پایه مالیاتی تعریف شده است. آخرین مرحله

1. Horaccio Sobarzo (2004).
2. Representative Tax System

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

اضافه نمودن کل مالیات‌ها است که بیان‌کننده کل درآمد مالیاتی است که بر طبق سیستم مالیاتی نمونه خود قادر به وصول آن می باشد. 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 برآوردی 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 می آورند.

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 جداگانه‌ای 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 حداکثر 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 دارای 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 بارز 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 عمده‌ای 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

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 می‌شد، در محاسبات این تحقیق از مالیات‌های وصولی کسر شده است. همچنین مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خود شامل مالیات 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 می باشد.[۱]

۵-۱ 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

رابطه شماره (٤) :

پایه مالیاتی اشخاص حقوقی =
محصول ناخالص داخلی – ارزش افزوده بخش نفت - ارزش افزوده بخش کشاورزی – ارزش افزوده خدمات عمومی – (پایه مالیات بر درآمد – پرداختی حقوق و دستمزد)

جدول شماره (۴) : پایه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (میلیارد ریال)

سال	محصول ناخالص داخلی	ارزش افزوده بخش نفت	ارزش افزوده بخش کشاورزی	ارزش افزوده خدمات عمومی	(پایه درآمد – پرداختی حقوق و دستمزد)	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی (با نفت)	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی (بدون نفت)
۱۳۷۰	۴۲۴۲۸	۴۰۹۸	۸۹۷۷	۵۱۳۱	۱۷۵۱۹	۱۶۸۰۱	۱۲۷۰۳
۱۳۷۱	۶۴۵۰۲	۵۷۹۸	۱۲۰۳۳	۶۶۰۳	۲۲۷۸۳	۲۳۰۸۳	۱۷۲۸۴
۱۳۷۲	۱۰۰۱۲۴	۲۱۰۹۶	۱۵۳۳۱	۱۳۳۱۷	۲۶۹۷۱	۴۴۵۰۵	۲۳۴۰۹
۱۳۷۳	۱۳۱۷۷۱	۲۶۶۶۶	۲۰۴۸۲	۱۷۹۲۸	۳۵۸۱۴	۵۷۵۴۷	۳۰۸۸۱
۱۳۷۴	۱۸۸۱۸۴	۳۱۴۲۶	۳۴۵۷۵	۲۵۸۳۳	۵۲۶۶۵	۷۵۱۱۲	۴۳۶۸۶
۱۳۷۵	۲۴۸۹۷۲	۴۱۸۰۶	۳۸۸۶۸	۳۰۴۶۴	۷۵۷۶۵	۱۰۳۸۷۵	۶۲۰۶۹
۱۳۷۶	۲۹۱۷۶۹	۴۰۷۶۳	۴۳۱۶۲	۳۷۳۲۷	۹۰۷۹۱	۱۲۰۴۸۸	۷۹۷۲۵
۱۳۷۷	۳۲۸۵۲۲	۲۸۲۶۷	۵۶۷۵۱	۴۴۵۲۵	۱۰۵۹۹۷	۱۲۱۲۴۹	۹۲۹۸۲
۱۳۷۸	۴۳۴۳۸۵	۶۳۲۹۳	۶۵۴۲۱	۵۴۴۵۴	۱۳۳۴۵۰	۱۸۱۰۶۰	۱۱۷۷۶۷
۱۳۷۹	۵۷۶۴۹۳	۱۰۱۷۰۵	۷۹۱۲۱	۷۰۷۱۳	۱۶۸۶۸۲	۲۵۷۹۷۸	۱۵۶۲۷۲
۱۳۸۰	۶۶۴۶۲۰	۱۰۰۳۹۱	۸۵۲۳۸	۸۲۳۷۹	۲۰۷۱۸۷	۲۸۹۸۱۶	۱۸۹۴۲۴
۱۳۸۱	۹۱۳۸۳۵	۲۰۷۹۰۶	۱۱۱۲۷۶	۱۰۳۱۲۳	۲۵۸۳۳۱	۴۴۱۱۰۵	۲۳۳۱۹۸

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سال	محصول ناخالص داخلی	ارزش افزوده بخش نفت	ارزش افزوده بخش کشاورزی	ارزش افزوده خدمات عمومی	(پایه درآمد – پرداختی حقوق و دستمزد)	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی (با نفت)	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی (بدون نفت)
۱۳۸۲	۱۱۲۴۰۷۳	۲۵۴۰۵۹	۱۳۰۲۲۶	۱۱۶۴۰۶	۳۲۳۸۰۱	۵۵۳۶۴۰	۲۹۹۵۸۱
۱۳۸۳	۱۴۵۵۶۹۰	۳۵۰۸۰۱	۱۵۶۶۹۷	۱۵۱۰۱۱	۴۱۸۵۵۳	۷۲۹۴۲۹	۳۷۸۶۲۸
۱۳۸۴	۱۸۵۴۷۱۱	۵۲۲۱۱۹	۱۷۱۸۱۱	۱۹۴۶۰۱	۵۱۸۰۸۵	۹۷۰۲۱۴	۴۴۸۰۹۵
۱۳۸۵	۲۲۶۰۵۳۰	۶۱۳۲۱۳	۲۰۷۰۳۷	۲۳۵۵۱۳	۶۲۳۴۹۳	۱۱۹۴۴۸۷	۵۸۱۲۷۴
۱۳۸۶	۲۸۹۰۳۴۷	۸۰۵۹۸۶	۲۶۷۶۷۹	۲۴۴۰۳۲	۸۱۸۹۶۵	۱۵۵۹۶۷۱	۷۵۳۶۸۵
۱۳۸۷	۳۶۹۰۹۷۳	۱۰۲۹۲۴۴	۳۴۱۸۲۶	۳۱۱۶۲۹	۱۰۴۵۸۱۸	۱۹۹۱۷۰۰	۹۶۲۴۵۶
۱۳۸۸	۳۹۳۴۵۷۷	۱۰۹۷۱۷۴	۳۶۴۳۸۷	۳۳۲۱۹۶	۱۱۱۴۸۴۲	۲۱۲۳۱۵۳	۱۰۲۵۹۷۸

منبع : بانک مرکزی، حساب‌های ملی.

نکته: به دلیل نبود اطلاعات، محاسبات سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ بر اساس رشد ۲۷/۷ و ۶/۶ درصدی این سال‌ها انجام گرفته است.

۵-۲ معافیت‌ها و کسورات

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی دارای معافیت‌های متعددی است که برخی از آنها به شرح ذیل است:

– وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی ودستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود و شهرداری‌ها

– **ماده ۱۳۲**: درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج به میزان ۸۰ درصد و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

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:** صددرصد درآمد شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است.

– **ماده ۱۳٤:** 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 منحصراً 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 ۱٤۱:** الف– صددرصد 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– صد درصد 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 کالاها و خدماتی که صادر می‌شوند مشمول پرداخت عوارض و مالیات نخواهد بود.

ماده ۱٤۲: درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع‌دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

ماده ۱۴۳: شرکت‌هایی که سهام آنها طبق قانون مربوط از طرف هیأت پذیرش برای معامله در بورس قبول می‌شود، از سال پذیرش تا سالی که از فهرست نرخ ها در بورس حذف نشده، در صورتی که کلیه نقل و انتقالات سهام از طریق کارگزاران بورس انجام و در دفاتر مربوط ثبت گردد معادل ۱۰ درصد مالیات آنها بخشوده می‌شود.

۵-۳ محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی

برای محاسبه نرخ مؤثر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، با توجه به این که طی برنامه سوم و چهارم توسعه صادرات کالا و خدمات از پرداخت مالیات معاف بوده است لازم است ابتدا رقم صادرات هر سال را از پایه مالیاتی کسر کرده و سپس نسبت مالیات‌های وصولی آن به پایه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی تقسیم نمود.

جدول شماره (۵) : نرخ مؤثر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی با احتساب نفت (میلیارد ریال)

سال	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی	صادرات	پایه مالیاتی پس از کسر صادرات	مالیات وصولی اشخاص حقوقی	نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی
۱۳۸۰	۲۸۹۸۱۶	۷۴۱۳	۲۸۲۴۰۳	۱۲۳۷۲	۴.۳۸
۱۳۸۱	۴۴۱۱۰۵	۳۶۳۷۳	۴۰۴۷۳۲	۱۷۴۷۳	۴.۳۲
۱۳۸۲	۵۵۳۶۴۰	۴۷۳۰۰	۵۰۶۳۴۰	۲۰۳۷۶	۴.۰۲
۱۳۸۳	۷۲۹۴۲۹	۵۸۲۰۲	۶۷۱۲۲۷	۲۶۰۲۸	۳.۸۸
۱۳۸۴	۹۷۰۲۱۴	۹۴۶۴۶	۸۷۵۵۶۷	۳۲۵۹۱	۳.۷۲
۱۳۸۵	۱۱۹۴۴۸۷	۱۱۹۵۰۵	۱۰۷۴۹۸۲	۴۶۷۲۸	۴.۳۵
۱۳۸۶	۱۵۵۹۶۷۱	۱۴۲۲۱۱	۱۴۱۷۴۶۱	۶۳۳۷۳	۴.۴۷
۱۳۸۷	۱۹۹۱۷۰۰	۱۷۲۸۰۰	۱۸۱۸۹۰۰	۹۱۵۱۴	۵.۰۳

منبع : آمارنامه گمرک و محاسبات پژوهشگران

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

ملاحظه می شود که اگر ارزش افزوده بخش نفت را در پایه مالیاتی اشخاص حقوقی به حساب آوریم، نرخ مؤثر مالیاتی این بخش طی سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۸۰ بین ۳/۷۲ و ۵/۰۳ درصد در نوسان بوده است که حداکثر آن نیز در سال ۱۳۸۷ حاصل شده است.

جدول شماره (۶) : نرخ مؤثر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی بدون احتساب نفت (میلیارد ریال)

سال	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی	صادرات	پایه مالیاتی پس از کسر صادرات	مالیات وصولی اشخاص حقوقی	نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی
۱۳۸۰	۱۸۹۴۲۴	۷۴۱۳	۱۸۲۰۱۲	۱۲۳۷۲	۶.۸
۱۳۸۱	۲۳۳۱۹۸	۳۶۳۷۳	۱۹۶۸۲۵	۱۷۴۷۳	۸.۸۸
۱۳۸۲	۲۹۹۵۸۱	۴۷۳۰۰	۲۵۲۲۸۲	۲۰۳۷۶	۸.۰۸
۱۳۸۳	۳۷۸۶۲۸	۵۸۲۰۲	۳۲۰۴۲۶	۲۶۰۲۸	۸.۱۲
۱۳۸۴	۴۴۸۰۹۵	۹۴۶۴۶	۳۵۳۴۴۸	۳۲۵۹۱	۹.۲۲
۱۳۸۵	۵۸۱۲۷۴	۱۱۹۵۰۵	۴۶۱۷۶۹	۴۶۷۲۸	۱۰.۱۲
۱۳۸۶	۷۵۳۶۸۵	۱۴۲۲۱۱	۶۱۱۴۷۵	۶۳۳۷۳	۱۰.۳۶
۱۳۸۷	۹۶۲۴۵۶	۱۷۲۸۰۰	۷۸۹۶۵۶	۹۱۵۱۴	۱۱.۵۹

منبع : آمارنامه گمرک و محاسبات پژوهشگران

طبق محاسبات فوق، نرخ مؤثر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (بدون احتساب ارزش افزوده بخش نفت در پایه مالیات) طی سال‌های ۸۷-۱۳۸۰ بین ۶/۰۸۳ و ۱۱/۵۹ درصد در نوسان بوده است.

٦- مالیات بر درآمد مشاغل

افراد از طرق مختلف درآمد کسب می‌کنند که عمومی‌ترین نوع از این گروه درآمدها، دستمزد و حقوق است. عامل کار با عرضه اوقات فراغت خویش در بازار کار در مقابل درآمدی کسب می کند. نوع دیگر درآمد که متوجه بعضی از افراد می شود، درآمد حاصل از انواع دارایی ها و فعالیت های اقتصادی افراد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

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 کالاها و خدمات به وسیله اشخاص وجود دارد که تحت عنوان "خویش‌فرمایان" طبقه‌بندی می‌شود که می‌توان خویش‌فرمایان را با مشاغل مترادف دانست. صاحبان مشاغل یا خویش‌فرمایان در استخدام کسی نیستند و فعالیت‌های 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 خویش‌فرمایان بیکار نمی‌شوند 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 بازنشستگی نیز در مورد مشاغل و خویش‌فرمایان تطبیق کامل ندارد و بازنشستگی برای خویش‌فرمایان و مشاغل اختیاری است که معمولاً خویش‌فرمایان بیش از مستخدمین به فعالیت اقتصادی ادامه می‌دهند.

مالیات بر مشاغل[1] بخشی از مالیات های مستقیم را تشکیل می دهد. پایه این نوع مالیات را عمدتاً درآمد فعالیت‌های بازرگانی، رستوران و هتلداری، مؤسسات پولی و مالی و خدمات عمومی شکل می دهد. در فصل چهارم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم به موضوع مالیات بردرآمد مشاغل پرداخته شده است. درآمدی که اشخاص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل در ایران تحصیل می‌کنند پس از کسر معافیت‌های مقرر، مشمول مالیات بر درآمد 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 مالیات‌های مستقیم می باشد. مؤدیان این بخش به دو گروه تقسیم می‌شوند: 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 می‌شوند و یا از طریق علی‌الرأس و با اعمال نرخ مالیات بر مشاغل به صورت تصاعدی (بر اساس ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم حداقل ۱۵ درصد و حداکثر ۳۵ درصد از ابتدای سال ۱۳۸۱) محاسبه می‌گردد. 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 مراتب کمتر از مبلغ فوق داشته باشند تعلق می گیرد. به دلیل تحت کنترل نبودن و ثبت نشدن

1. Business Tax

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

معاملات و گردش وجوه در ایران صاحبان مشاغل عمدتاً ترجیح می دهند مشمول تشخیص مالیات علی الرأس قرار گیرند؛ زیرا در آن صورت درآمد کلی که تشخیص داده می شود ممکن است قسمت ناچیزی از درآمد واقعی مؤدی باشد ضمن آن که ضرایب علی الرأس نیز معمولاً عامل مشوق برای عدم ثبت و ارائه مستندات واقعی برای تشخیص درآمد است عده دیگری از صاحبان مشاغل نیز که منافع خود را در ثبت بخشی از درآمدها می‌یابند فقط آن بخش‌ها را ثبت و مستند می‌کنند و به دلیل نبود کنترل بر معاملات و گردش وجوه در مصونیت کامل به سر می‌برند همین امر موجب شده است که صاحبان مشاغل برای معاملاتی که ناچار از ارائه صورت‌حساب معتبر هستند مالیات متعلق را از خریداران مطالبه کنند. مجموعه موارد فوق نشان از فرار مالیاتی گسترده برای صاحبان مشاغل و سپس استفاده از نرخ‌های مالیاتی به مراتب کمتر از سهامداران اشخاصی حقوقی دارد.

جدول شماره (۷) : نرخ مالیات بر مشاغل در طبقات مختلف

شرح	بند الف	بند ب	بند ج
تا مبلغ ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال	٪۱۵	٪۱۵	٪۱۵
تا مبلغ ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال	٪۲۰	٪۲۰	٪۲۰
تا مبلغ ۲۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال	٪۲۵	٪۲۵	٪۲۵
نسبت به مازاد ۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال	٪۳۰	٪۳۰	٪۳۰
نسبت به مازاد ۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال	٪۳۵	٪۳۵	٪۳۵

منبع : قانون مالیات های مستقیم.

بررسی آمارهای چهار دهه گذشته نشان می دهد نسبت مالیات بر مشاغل از کل مالیات مستقیم از ۱۰ درصد در سال ۱۳۵۰ به ۳ درصد در سال ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ رسید که پایین ترین رقم طی دوره مورد بررسی می باشد. دلیل آن نیز می‌تواند وقوع انقلاب اسلامی و تعطیلی بسیاری از مشاغل به تبع آن کاهش مالیات آنها باشد. بالاترین رقم سهم مالیات مشاغل از کل مالیات‌های مستقیم (۱۷ درصد) مربوط به سال‌های ۱۳۶۸ و ۱۳۶۹ می‌باشد که با توجه به شرایط بحرانی و جنگی اقتصاد کشور و افزایش مالیات‌ها

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

منطقی به نظر می‌رسد. طی دهه ۱۳۷۰ این سهم به حدود ۱۴ درصد از کل مالیات‌های 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 ۱۳۶۴-۱۳۵۰ 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 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 بنگاه‌های 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 می‌توان نوعی نقصان در دستاوردهای نظام مالیاتی تلقی کرد که باید از طریق راهکارهای عملیاتی مناسب تصحیح شود.

٦-١ تخمین پایه مالیاتی مشاغل

دهقانی (۱۳۸۸) در مطالعه خود با عنوان "برآورد ظرفیت مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور"[1] از رابطه شماره (۵) جهت تخمین پایه مالیاتی مشاغل استفاده نموده است، اما در این مطالعه از رابطه شماره (۶) که گسترده‌تر و جامع‌تر از رابطه شماره (۵) می‌باشد 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 واحدهای مسکونی و غیرمسکونی) + (ارزش افزوده کل صنعت – ارزش افزوده کارگاه های بزرگ صنعتی)

۱. علی دهقانی (۱۳۸۸).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

رابطه شماره (٦) :

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)

٦-۲ 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 می‌شود:

– 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 می‌گردد، تعلق می‌گیرد. شایان ذکر است این رقم برای سال ۱۳۸۹ برابر با ۵۰/۲۵۰/۰۰۰ ریال بوده است.

– **ماده ١٣٤** قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌دارد 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 پروانه فعالیت از مراجع ذی‌ربط هستند و درآمد باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت‌های منحصراً ورزشی معاف از پرداخت مالیات می‌باشند. صاحبان مراکز مذکور از این معافیت برخوردارند.

– همچنین **ماده ١٣٦** این قانون وجوه پرداختی بابت بیمه عمر از طرف مؤسسات بیمه که به موجب قراردادهای منعقده بیمه عاید ذی‌نفع می‌شود را از پرداخت مالیات معاف دانسته است. از این رو بیمه شدگان مشمول این معافیت می‌باشند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

– در **ماده ۱۳۷** قانونگذار بیان می‌دارد هزینه‌های درمانی پرداختی هر مودی بابت معالجه خود یا همسر، اولاد، پدر، مادر، برادر، خواهر تحت تکفل وی در یک سال مالیاتی، به شرط این که دریافت کننده مؤسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد و دریافت وجه را گواهی نماید و چنانچه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی برسد که به علت عدم وجود امکانات لازم معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است و پرداخت هزینه مزبور به گواهی مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیده باشد. همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت بیمه عمر و بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد. در مورد معلولان و بیماران خاص و صعب‌العلاج علاوه بر هزینه های مذکور هزینه مراقبت و توانبخشی آنان نیز قابل کسر از درآمد مشمول مالیات معلول یا بیمار یا شخصی که تکفل او را عهده‌دار است، می‌باشد.

٦-۳ محاسبه نرخ مؤثر مشاغل

در این بخش با رابطه شماره ۶ پایه مالیاتی محاسبه شده و سپس نرخ مؤثر بخش مشاغل حاصل می شود. وصولی مالیات بخش مشاغل بخش بر پایه مالیاتی پس از کسر معافیت‌ها این نرخ را به دست می‌دهد.

جدول شماره (۸): تعداد اظهارنامه های مالیاتی طی سال های ۱۳۸۷-۱۳۸۱

شرح	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۷	۱۳۸۶
بند الف	۳۱۲۳۰	۴۹۳۷۸	۵۲۱۳۵	۶۰۹۴۵	۶۷۶۴۴	۸۰۴۶۰	۷۵۶۷۵
بند ب	۱۰۲۶۴۸	۲۰۰۵۶۸	۱۹۲۳۳۷	۲۱۶۶۵۴	۲۴۱۷۹۹	۳۴۲۶۰۷	۲۸۹۶۰۷
بند ج	۵۸۰۹۱۹	۱۳۴۵۷۷۱	۱۴۶۶۱۰۰	۱۳۵۰۷۵۱	۱۱۸۵۶۶۷	۲۰۵۶۶۰۶	۲۲۳۵۱۹۳
جمع مشاغل	۷۱۴۷۹۷	۱۵۹۵۷۱۷	۱۷۱۰۵۷۲	۱۶۲۸۳۵۰	۱۴۹۵۱۱۰	۲۴۷۹۶۷۳	۲۶۰۰۴۷۵
اظهارنامه مشمول	۳۱۴۵۱۰	۷۰۲۱۱۵	۷۵۲۶۵۱	۷۱۶۴۷۴	۶۵۷۸۴۸	۱۰۹۱۰۵۶	۱۱۴۴۲۰۹

منبع : نماگرهای مالیاتی، سال‌های مختلف، سازمان امور مالیاتی کشور.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

آمار سازمان امور مالیاتی کشور[۱] نشان می‌دهد که در سال ۱۳۸۷، حدود ۵۶ درصد از اظهارنامه‌های کل کشور و ۱۲ درصد از اظهارنامه‌های استان تهران معاف از مالیات بوده‌اند. به عبارت دیگر تنها ۴۴ درصد از اظهارنامه‌ها در کل کشور و ۸۸ درصد از پرونده‌ها در استان تهران مشمول مالیات گردیده‌اند. اگر فرض شود که این توزیع در سایر سال‌ها نیز برقرار بوده است، می‌توان از این طریق میزان معافیت پایه را از پایه مالیاتی کسر نمود. تا قبل از سال ۱۳۸۲ باید تعداد پرونده های فعال را در معافیت پایه ضرب نمود. از آن جا که بر طبق ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم پس از سال ۱۳۸۲، شرط استفاده از معافیت پایه حقوق، تسلیم اظهارنامه می‌باشد و پس از سال ۱۳۸۲ باید تعداد اظهارنامه‌ها را در معافیت پایه ضرب نمود. برای سال‌های قبل از ۱۳۸۲، نرخ مؤثر مالیاتی بدون در نظر گرفتن معافیت محاسبه گردیده است. به دلیل نبود اطلاعات سال ۱۳۸۷، محاسبات تا سال ۱۳۸۶ انجام گرفته است.

جدول شماره (۹) : برآورد نرخ مؤثر مالیات بر مشاغل

سال	پایه (میلیارد ریال)	معافیت پایه (میلیون ریال)	تعداد پرونده یا اظهارنامه	معافیت (میلیارد ریال)	پایه پس از کسر معافیت	وصولی (میلیارد ریال)	نرخ مؤثر (درصد)
۱۳۸۱	۲۳۴۰۳۴	-	۳۱۴۵۱۰	-	-	۳۹۷۸/۶	۱/۸
۱۳۸۲	۲۹۳۴۱۰	۱۹/۲	۷۰۲۱۱۵	۱۳۴۸۰	۲۷۹۹۲۹	۴۱۷۹/۳	۱/۴
۱۳۸۳	۳۷۷۹۳۷	۲۱	۷۵۲۶۵۱	۱۵۸۰۵	۳۶۲۱۳۲	۵۲۸۹/۱	۱/۴
۱۳۸۴	۴۶۴۵۳۷	۲۲/۸	۷۱۶۴۷۴	۱۶۳۳۵	۴۴۸۲۰۲	۶۲۸۹/۰	۱/۴
۱۳۸۵	۵۵۹۲۶۸	۲۶/۱	۶۵۷۸۴۸	۱۷۱۶۹	۵۴۲۰۹۹	۷۵۱۵/۶	۱/۳
۱۳۸۶	۷۳۴۴۴۸	۲۷/۲۴	۱۱۴۴۲۰۹	۳۱۱۶۸	۷۰۳۲۸۰	۹۷۲۶/۵	۱/۳

منبع : محاسبات تحقیق

همان گونه که جدول شماره (۹) نشان می‌دهد نرخ مؤثر مالیاتی در بخش مشاغل طی ۸۶-۱۳۸۱ دارای روندی نزولی بوده و از ۱/۸ درصد تا ۱/۳ درصد کاهش یافته است. نکته قابل توجه آن است که در این بخش بر خلاف بخش اشخاص حقوقی، روند نرخ مؤثر طی دوره مورد بررسی کاهشی بوده است.

۱. سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر حساب‌های مالیاتی، سال های مختلف.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

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 قرارگیرد. 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 ۸۷-۱۳۸۰ 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 ۸۶-۱۳۸۱ و نرخ قانونی بین ۱۵ تا ۳۵ درصد در این بخش، می‌توان نتیجه گرفت امکان افزایش درآمد مالیاتی در این بخش وجود دارد. با توجـــه به معافیت‌های گسترده در این بخش، هدفمند نمودن معافیت‌ها پیشنهاد سیاستی قابل اجرا می‌تواند باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

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 پیش بینی 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. فرزبد 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.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

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 Insti tute, No 62, and May 2010.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]