ارائه الگویی برای حمایت مالیاتی از کمکهای خیریه در ایران (بازنگری ماده ۱۷۲ ق.م.م با رویکرد اعتبار مالیاتی)

عباس عرب مازار[۱]

آیت زایر[۲]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۸/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۱۰/۲۸

چکیده

نقش کمکهای داوطلبانه بخش خصوصی در کاهش فاصله طبقاتی، افزایش رفاه افراد نیازمند و کاهش هزینه‌های دولت و همچنین توجه روزافزون به مؤسسات خیریه برای ارتکاب انواع جرایم مالیاتی و پولشویی از سوی مجرمان مالیاتی و پولشویان بر هیچ دولتی پوشیده نیست. در قوانین مالیاتی کشورمان در کنار کمکهای دریافتی که مطابق ماده ۱۳۹ از مالیات معاف هستند، برای کمکهای خیریه پرداختی نیز مطابق ماده ۱۷۲ق.م.م، تحت شرایط خاص امتیازات مالیاتی به شکل کسور در نظر گرفته شده است. با این حال ادبیات موضوع و تجربه جهانی نشان می‌دهد که این الگوی حمایتی دارای اشکالات متعددی است و هم اکنون بسیاری از کشورهای جهان در حال بازنگری این سیاست و انتقال از سیستم کسور به سمت سیستم اعتبار مالیاتی هستند. با عنایت به اهمیت موضوع و نقش بی‌بدیلی که نظام مالیاتی کشورها در تشویق کمکهای خیریه و نظارت بر این بخش بر عهده دارند، در کنار الزام ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه به جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی به جای معافیتهای قانونی، ضرورت بازنگری در سیاستهای فعلی حمایتی در این بخش بیش از پیش احساس می‌شود. به همین منظور در این مقاله تلاش می‌شود الگویی برای حمایت مالیاتی از کمکهای خیریه ارائه شود. سیاست اعتبار مالیاتی غیرقابل استرداد با دو نرخ متفاوت برای سطوح مختلف کمکهای خیریه، به عنوان سیاست جایگزین نظام فعلی حمایت از کمکهای خیریه در ایران معرفی شده است.

واژه‌های کلیدی: کمکهای خیریه، کسور مالیاتی، اعتبار مالیاتی، عدالت عمودی، مشوقهای مالیاتی

۱- دانشیار اقتصاد دانشگاه شهید بهشتی

۲- کارشناس ارشد برنامه‌ریزی سیستم‌های اقتصادی و رئیس گروه مطالعات اقتصادی سازمان امور مالیاتی کشور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

۱- مقدمه

امروزه کمکهای خیریه بخش خصوصی در کنار پرداختهای انتقالی دولت یکی از مهمترین راهکارهای کاهش فاصله طبقاتی و تحقق اهداف تأمین اجتماعی و فرهنگی در جوامع مختلف قلمداد می‌شود. سهم این نوع کمکها از کشوری به کشور دیگر متفاوت است و میزان آن به عوامل متعددی نظیر درآمد، ترکیب سنی و جنسی جمعیت، تحصیلات، سابقه فرهنگی، اجتماعی، باورهای دینی و مذهبی و سیاستهای دولت بستگی دارد. به عنوان نمونه در سال ۲۰۰۵ سهم کمکهای خیریه پرداختی به صورت درصدی از GDP در ایالات متحده آمریکا حدود ۱.۶۷ درصد، انگلستان ۰.۷۳، کانادا ۰.۷۲، استرالیا ۰.۶۹ درصد، ترکیه حدود ۰.۲۳ درصد و در فرانسه حدود ۰.۱۴ درصد بوده است(جدول۱).

جدول(۱)-کمکهای خیریه اشخاص به صورت درصدی از GDP در سال ۲۰۰۵

کشور	آمریکا	انگلستان	کانادا	استرالیا	ایرلند	هلند	نیوزلند	ترکیه	آلمان	فرانسه
کمک خیریه (% GDP)	۱.۶۷	۰.۷۳	۰.۷۲	۰.۶۹	۰.۴۷	۰.۴۵	۰.۲۹	۰.۲۳	۰.۲۲	۰.۱۴
کل مالیات (درصدی از درآمد فرد)*	۲۹.۱	۳۳.۵	۳۱.۶	۲۸.۳	۲۵.۷	۳۸.۶	۲۰.۵	۴۲.۷	۵۱.۸	۵۰.۱

*شامل مالیات بر درآمد، پرداختی بیمه اجتماعی سهم کارگر، پرداختی بیمه اجتماعی سهم کارفرما

منبع:WDI(2005)

نکته قابل ذکر دیگر در خصوص رفتارهای پرداخت خیریه است: شرکتها در تمامی کشورها رفتار نسبتاً مشابهی در این زمینه از خود نشان می‌دهند، اما این مورد در خصوص اشخاص حقیقی صادق نیست. به عنوان نمونه در سال ۲۰۰۵، سهم شرکتها از کمکهای خیریه در سه کشور آمریکا، هلند و ژاپن تقریباً ثابت و نزدیک ۰.۱ درصد GDP بوده و این در حالی است که سهم اشخاص حقیقی از تفاوت بسیار معنی‌داری برخوردار بوده به گونه‌ای که سهم آن در سه کشور مذکور به ترتیب ۱.۵۷، ۰.۳۵ و ۰.۰۴

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

درصد GDP بوده است (WDI, 2005). رفتار اشخاص حقیقی اغلب به پیشینه فرهنگی، اجتماعی و عواملی چون سن، جنسیت، وضع درآمد، میزان مالیات پرداختی و باورهای دینی وابستگی بیشتری دارد. رفتار شرکتها بیشتر از اشخاص حقیقی از سیاستهای تشویقی اقتصادی تأثیر می پذیرد.

بسیاری از کشورهای جهان از یک سو با آگاهی از نقش و تأثیر مهم بخشهای مردمی و داوطلب در کمک به ایجاد اشتغال و افزایش رفاه اجتماعی، از تهدیدات بالقوه‌ای که از سوی این بخش و فعالیتهای مرتبط با آن در قالب فرار مالیاتی و پولشویی متوجه اقتصاد کشورشان است، نیز آگاهی دارند. به همین دلیل در کنار اتخاذ سیاستهای مختلف حمایتی از این بخش، مسائل مربوط به نظارت بر فعالیتهای این بخش، افزایش پاسخ‌گویی و شفافیت آنها نیز با جدیت دنبال می‌شود و در این راه، نظام مالیاتی نقش ویژه‌ای برعهده دارد.

اگرچه بررسی‌های موجود در بسیاری از کشورهای جهان نشان می‌دهد که پرداخت کمک به هم‌نوع بالاخص در سطح فردی و غیرشرکتی، یک امر شخصی و بر اساس احساس فردی صورت می‌گیرد و انگیزش‌های مادی تأثیر کمتری در این حرکت دارند، اما این موضوع در سطح بنگاه و شرکتها و نیز برای مبالغ بزرگی از کمکهای خیریه قدری متفاوت است و برای گروه اخیر، استراتژیها و مشوقهای مالیاتی و حمایتی می‌تواند، انگیزه بنگاهها و حجم این نوع کمکها را تحت تأثیر قرار دهد.

دلایل متعددی بر ضرورت حمایت دولت از کمکهای خیریه و مؤسسات خیریه وجود دارد که عبارتند از:

۱. مؤسسات خیریه نقش بسیار مهمی در کمک به تأمین اهداف مورد نظر دولتها در بخش اجتماعی و حمایت از اقشار ضعیف و آسیب‌پذیر دارند؛

۲. منافع بسیاری از فعالیت‌های خیریه بیشتر از ارزش کمکهای دریافتی از افراد خیّر و دولت است؛

۳. سازمانها و مؤسسات خیریه در مقایسه با برنامه‌های حمایتی دولت به نیازهای اجتماعی پاسخ‌گوترند و افراد خیّر و مؤسسات خیریه اغلب سریع‌تر از برنامه‌های دولت به نیازهای در حال تغییر اجتماعی واکنش نشان می‌دهند؛

۴. به دلیل استفاده فعالیتهای خیریه از کالاها و نیروی کار رایگان، ارائه کمک اجتماعی از این طریق کاراتر از برنامه‌های دولت است؛

۵. کارایی حمایتهای غیرمستقیم دولت بیشتر از پرداخت مستقیم است.

با این حال همانطوری که پیشتر به آن اشاره شد، مؤسسات خیریه و فعالیتهای مرتبط با آن‌ها با تهدیدهای اقتصادی همراه هستند که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

- امکان سوء استفاده از مؤسسات خیریه تحت عناوین مختلف برای فرار مالیاتی؛
- احتمال سوء استفاده از مؤسسات خیریه و فعالیتهای مرتبط با آن برای مقاصد پولشویی.

در این میان، یکی از بخشهای مهمی که در تمامی کشورهای دنیا برای حمایت از مشارکت بخش خصوصی و تقویت نظارت[1] بر فعالیتهای آنها مورد توجه دولتها قرار گرفته، نظام مالیاتی است.

طی چند دهه گذشته تلاشهای زیادی در دنیا برای افزایش کمکهای خیریه از طریق تغییر سیاستهای دولت صورت گرفته است. بهبود مقررات نظارتی خیریه‌ها و سایر سازمانهای غیرانتفاعی، توسعه مشوقهای مالیاتی برای حمایت از افراد خیّر از یک‌سو و مؤسسات خیریه از سوی دیگر به منظور افزایش حجم کمکها و در نتیجه افزایش شفافیت و مسئولیت‌پذیری نهادی خیریه‌ها از اهمّ اقدامات و تلاشهای مستمری است که کشورهای مختلف جهان انجام می‌دهند.

ارفاق مالیاتی به شکل اجازه کسر کمکهای خیریه از درآمد مشمول مالیات و تخفیف مالیاتی(اعتبار مالیاتی) از رایج‌ترین اشکال حمایت مالیاتی از کمکهای خیریه بخش خصوصی در کشورهای مختلف است، که در همه کشورهای جهان تحت شرایط و ضوابط خاص به افراد واجد شرایط اعطاء می‌شود.

با عنایت به اهداف نظام مقدس جمهوری اسلامی ایران مبنی بر کاهش فقر و تحقق عدالت اجتماعی، این مسئله از جایگاه ویژه‌ای در کشورمان برخوردار است، به طوری که عدالت اجتماعی را می‌توان روح حاکم بر قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تلقی کرد. در ۹ فصل از ۱۴ فصل قانون اساسی و ۲۶ اصل آن، به طور صریح بر عدالت و حتی ارائه راه‌کار و ذکر مصادیق آن تأکید شده است. جهت‌گیری دولت در اجرای سیاستهای عدالت محور، نظیر اجرای قانون هدفمندی یارانه‌ها نیز در همین راستا است.

با نگاه به قوانین مالیاتی کشور می‌توان به مواد ۱۳۹ و ۱۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ اشاره کرد که مطابق با آنها به ترتیب فعالیتهای عام‌المنفعه و کمکهای دریافتی از سوی مؤسسات خیریه و عام المنفعه و کمکهای پرداختی افراد و شرکتها به مؤسسات خیریهٔ تعیین شده از سوی دولت از مالیات معاف شده‌اند. تصمیم‌گیری در خصوص نوع ابزار مالیاتی، نحوه تعیین نرخ حمایت، چگونگی تعیین سقف برای مشوقها و کف برای کمکها و میزان آنها، ارزیابی کارایی و اثربخشی سیاست

۱- اگرچه مورد اخیر هدف این مقاله نیست، اما بحث نظارت و افزایش شفافیت در بخش خیریه از طریق نظام مالیاتی می‌تواند یکی از موضوعات مهم مطالعاتی باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

مشوق مالیاتی و غیره از اهم موضوعات مورد بحث در حوزه سیاست‌گذاری مالیاتی در بخش خیریه است.

از اینرو با عنایت به اهمیت موضوع و نقش بی‌بدیلی که نظامهای مالیاتی در تشویق کمکهای خیریه دارند در کنار الزام به جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی به جای معافیتهای قانونی مطابق ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه، ضرورت بازنگری در سیاستهای حمایتی از بخش خیریه کشور بیش از پیش آشکار می‌شود. به همین منظور در این مقاله تلاش می‌شود تا با بررسی ادبیات موضوع، تجربه جهانی و نتایج مطالعات داخلی و خارجی، الگویی برای حمایت مالیاتی از کمکهای خیریه و راهکارهایی برای نظارت بهتر بر عملکرد عاملان این بخش از سوی نظام مالیاتی طراحی شود.

این مقاله به صورت زیر سازماندهی شده است. در بخش اول بعد از مقدمه ضرورت حمایت از کمکهای خیریه و انواع حمایتهای مالیاتی از کمکهای خیریه مورد بحث قرار می‌گیرد. در بخش دوم مقاله، ادبیات موضوع، نحوه تعیین نرخ حمایت و نتایج مطالعات انجام شده در سایر کشور به همراه تجارب بین‌المللی موجود در این زمینه ارائه شده است. در بخش پایانی مقاله نیز الگوی حمایت از کمکهای خیریه در قالب ماده ۱۷۲ مورد نقد و بازنگری قرار گرفته و سیستم جدیدی برای حمایت از کمکهای خیریه بر اساس سیاست اعتبار مالیاتی معرفی شده است.

۲- انواع روشهای حمایت دولت از بخش خیریه

به طور کلی دولتها دو رویکرد اساسی را در حمایت از بخش خیریه دنبال می‌کنند؛ *رویکرد مستقیم* که در آن یارانه‌ها و پرداختهای انتقالی به طور مستقیم به افراد و مؤسسات خیریه پرداخت می‌شود و *رویکرد غیرمستقیم که در آن* از سیاستهای حمایتی، برای تشویق بخش خصوصی به پرداخت کمکهای خیریه استفاده می‌شود. اگرچه پرداخت کمک به هم‌نوع در سطح فردی، یک امر شخصی است و بر اساس احساس فردی صورت می‌گیرد و انگیزشهای مادی تأثیر کمتری در این حرکت دارند، اما این موضوع در سطح بنگاهها و شرکتها و برای مبالغ بزرگ از کمکهای خیریه متفاوت است و برای گروه اخیر، استراتژیها و حمایتهای غیرمستقیم می‌تواند انگیزه افراد و حجم این نوع کمکها را تحت تأثیر قرار دهد.

به هر حال حمایت غیرمستقیم در مقایسه با حمایتهای مستقیم از چندین مزیت عمده برخوردار است:

- در روش غیرمستقیم، به دلیل اینکه مؤدیان مالیاتی می‌توانند به دلخواه بخشی از درآمدهای مالیاتی خود را به خیریه‌های مورد نظر خود پرداخت نمایند، تکثرگرایی یا به تعبیر دیگر انتخاب فردی باعث

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

باعث افزایش اثربخشی کمکهای خیریه می‌شود، اگرچه ممکن است نوع خیریه‌های انتخابی از سوی مؤدیان با اولویتهای دولت یکی نباشند؛

- حمایت غیرمستقیم از طریق اعطای مشوق مالیاتی ممکن است به افزایش سطح کمکهای مردمی به میزانی بیشتر از امتیازات مالیاتی دولت منجر شود؛
- حمایت غیرمستقیم فاقد فرآیندهای معمول بازبینی و نظارت بوده و برخلاف روش مستقیم چندان تحت انتقادهای اجتماعی قرار نمی‌گیرد؛
- از نظر کوردس(۱۹۹۹)، روش غیرمستقیم به دلیل اتکاء بر تصمیم‌گیری غیرمتمرکز فردی، موجب عدم اطمینان در سطح مخارج دولت نمی‌شود؛
- رویکرد غیرمستقیم از کارایی بیشتری برای دولت برخوردار است.

۳- کسور مالیاتی در مقابل تخفیف یا اعتبار مالیاتی

در روش غیرمستقیم حمایت از کمکهای خیریه، عموماً از دو نوع مشوق مالیاتی استفاده می‌شود:

۱. کسور مالیاتی؛ که با کاهش درآمد مشمول مالیات افراد به میزان کمک صورت گرفته، موجب کاهش تعهد مالیاتی مؤدی می‌شود. در این روش هزینه(قیمت) اعطای کمک به خیریه، به نرخ نهایی مالیات مؤدی بستگی دارد و در یک سیستم مالیاتی با نرخهای تصاعدی، افرادی که نرخ نهایی بالاتری دارند، قیمت کمتری را متحمل می‌شوند.

۲. *تخفیف یا اعتبار مالیاتی*؛ که به طور مستقیم و متناسب با کمک صورت گرفته موجب کاهش تعهد مالیاتی مؤدی می‌شود. میزان اعتبار مالیاتی به میزان درآمد فرد ارتباطی ندارد و ممکن است قابل استرداد نیز باشد.

در روش کسور مالیاتی، دولت تمام یا بخشی از هزینه‌های مؤدی را از بابت کمک به خیریه تقبل می‌نماید. سهم دولت از هزینه‌های خیریهٔ پرداخت شده توسط فرد i به نرخ مالیاتی وی(t_i) بستگی دارد. برای میزان مشخصی از کمک به خیریه مثلاً X_i، سهم فرد خیّر معادل $(1-t_i)X_i$ و سهم دولت معادل $t_i X_i$ خواهد بود. بنابراین اعطای کسور مالیاتی موجب کاهش قیمت کمک اعطایی برای مؤدی مالیاتی می‌شود. چنانچه کل کمکهای خیریه مشمول کسور مالیاتی نباشد، برای آن بخش از کمکهای خیریهٔ غیرمشمول کسور و نیز برای مؤدیان معاف از مالیات، کمک به خیریه توسط فرد i به میزان Y_i

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

سبب تحمیل هزینه‌ای معادل همین مبلغ برای وی شده و برای دولت هزینه‌ای در بر نخواهد داشت. بنابراین *کل کمکهای خیریه پرداختی به مؤسسات خیریه خصوصی* عبارتند از:

$$TCh = \sum_{i=1}^{N}(X_i + Y_i)$$

همچنین کل هزینه‌هایی که اشخاص به دلیل پرداخت بخشی از درآمد خود به خیریه متحمل می‌شوند عبارتند از:

$$TCost = \sum_{i=1}^{N}((1-t_i)X_i + Y_i)$$

در اینجا (1-t) قیمت کمک خیریه است که بیانگر خالص هزینه یک واحد کمک به خیریه از سوی فرد خیّر است. با فرض تصاعدی بودن نرخ مالیات بر درآمد، مؤدیان با درآمدهای بالاتر از نرخهای بالاتر کسور مالیاتی و یا به تعبیری دیگر از قیمتهای کمتر کمکهای خیریه برخوردار بوده، و لذا سود بیشتری خواهند برد.

اگر دولت برای کسور مالیاتی محدویتی وضع نکند، در آن صورت قیمت یک واحد کمک اضافی(1-t)، به میزان کمک خیریه از سوی مؤدیان مالیاتی واقع در هر طبقه یا براکت نرخ مالیاتی، ارتباط نخواهد داشت. بنابراین کل هزینه‌های دولت بابت اعطای ارفاق مالیاتی در قالب کسور عبارتند از:

$$TGCost = \sum_{i=1}^{N}(t_i X_i)$$

به طور کلی کاهش قیمت کمک به خیریه از طریق اعطای کسور مالیاتی، می‌تواند یکی از پیامدهای زیر را برای کمکهای خیریه به همراه داشته باشد:

۱. *عدم افزایش کمکهای خیریه*؛ اعطای کسور سبب می‌شود تا کمک فرد نیز به همان میزان(به میزان یارانه مالیاتی) افزایش یابد. در چنین شرایطی هیچگونه تغییری در کل کمک افراد ایجاد نمی‌شود؛

۲. *اثر تحریکی بر کمکهای خیریه*؛ اعطای کسور موجب افزایش کمک خیریه افراد به میزانی بیش از یارانه یا ارفاق مالیاتی می‌شود؛

۳. اثر جایگزینی؛ اعطای کسور موجب می‌شود تا کمک افراد کمتر از میزان امتیاز یا کسور افزایش یابد، اما به دلیل همین امتیاز مالیاتی، کل وجوه دریافتی به عنوان خیریه، افزایش می‌یابد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

همچنین اعطای کسور مالیاتی هزینه‌های اداری دولت را افزایش و در مقابل هزینه‌های تمکین سازمانهای وصول کننده را نسبت به روش حمایت مستقیم کاهش می‌دهد.

از طرف دیگر در سیستم *اعتبار مالیاتی*، قیمت کمک به خیریه معادل(1-r) است که در آن نرخ اعتبار مالیاتیr ، مستقل از سطح درآمد مشمول مالیات مؤدی است و به آن ارتباطی ندارد.

سیاست اعتبار مالیاتی از چندین جهت با سیاست کسور مالیاتی تفاوت دارد: اولاً، در سیاست اعتبار مالیاتی، قیمت کمک خیریه(1-r) همواره ثابت بوده و ارتباطی به میزان کمک به خیریه و همچنین به سطح درآمد فرد خیّر ندارد، در حالی که در کسور مالیاتی این قیمت متناسب با درآمد تغییر می‌کند.

ثانیاً، *کسور مالیاتی و اعتبار مالیاتی*، هر دو موجب کاهش تعهدات مالیات بر درآمد افراد می‌شوند، اما این کاهش با روشهای مختلف صورت می‌گیرد. *کسور مالیاتی* موجب کاهش میزان درآمد مشمول مالیات مؤدی می‌شود، و میزان آن به نرخ نهایی مالیات وی(t_i) بستگی دارد. از آنجا که در سیستم کسور مالیاتی درآمد مشمول مالیات مؤدی نمی‌تواند تا کمتر از صفر کاهش یابد، لذا ارزش آن به میزان تعهدات مالیاتی فرد قبل از اعمال کسور بستگی دارد. همچنین کسور مالیاتی برای طبقات درآمدی بالاتر اهمیت بیشتری دارد. بر عکس، اعتبار مالیاتی به طور مستقیم، تعهدات مالیاتی مؤدی را کاهش داده و بدین ترتیب ارزش آن برای تمام افرادی که تعهدات مالیاتی آنها حداقل با اعتبار مالیاتی برابر است، یکسان است(کریور، ۱۹۹۱).

ثالثاً، روش اعتبار مالیاتی هزینه‌های اداری را برای *اشخاص خیّر، سازمانهای دریافت‌کننده کمک و دولت* کاهش می‌دهد. میزان این کاهش به نوع تخفیف(تخفیف فردی یا سازمانی) بستگی دارد. در تخفیف فردی یا انفرادی، تقاضا برای برخورداری از تخفیف مالیاتی به عهده فرد خیّر است که معمولاً در اظهارنامه مالیاتی فرد لحاظ می‌شود. در حالی که در تخفیف سازمانی، سازمانهای دریافت‌کننده کمک موظفند از جانب افراد خیّر درخواست تخفیف مالیاتی دهند. در حالت اول هزینه‌های اداری برای فرد خیّر و دولت افزایش می‌یابد و در مورد دوم، هزینه‌های اداری برای سازمان وصول کننده کمک و دولت قابل توجه خواهد بود.

یکی دیگر از تفاوتهای عمده این دو روش که منجر به انتقاد از *روش کسور مالیاتی شده*، ایجاد بی‌عدالتی عمودی است. در روش کسور مالیاتی بیشترین منافع نصیب افراد با درآمدهای بالا می‌شود، در حالی که در روش اعتبار مالیاتی، برای تمامی خیّرین، بدون توجه به سطح درآمد آنها، امتیاز مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

یکسانی ارائه می‌شود. به همین دلیل، روش اعتبار مالیاتی موجب بهبود عدالت عمودی می‌شود(کریور،۱۹۹۱، ص ۲۰).

۴- بررسی نظری تعیین نرخ بهینه حمایت مالیاتی از کمکهای خیریه

محاسبه نرخ بهینهٔ مشوق مالیاتی برای کمک‌های خیریه فی نفسه به دلیل تفاوت مدل‌سازی رفتارهای نوع دوستانه، متفاوت است. در تلاشهای اولیه برای الگوسازی نحوهٔ حمایت مالیاتی از کمکهای خیریه، این نوع کمک‌ها به عنوان یک کالای عمومی در تابع مطلوبیت افراد وارد می‌شدند. از نظر فک و لاندیس(۲۰۰۹) این مدل به پیش‌بینی‌های غیرواقع بینانه‌ای منجر می‌شود، چراکه در این حالت به دلیل بوجود آمدن پدیده برون رانش[1] کامل بین مخارج برای کالاهای عمومی و کمک‌های خیریه خصوصی، هر نوع رفتار مالیاتی با کمک‌های خیریه کارایی خود را از دست می‌دهد. به نظر این محققین، جایگزینی اجباری کامل بین این دو در عمل صورت نمی‌گیرد و افراد علیرغم کوچک بودن حجم کمک‌هایشان در مقایسه با کل کمک‌ها، باز به دلیل نفع و مطلوبیتی که از کمک کردن عایدشان می‌شود، کمک خواهند کرد.

در تلاشهای اخیر برای مدل‌سازی رفتار کمکهای خیریه و به تبع آن استخراج نرخ بهینه حمایت مالیاتی از کمک‌های نوع دوستانه از مفهومی که برای اولین بار در سال ۱۹۹۰ توسط جیمز آندرونی بنام « اعطای *دست‌کش گرم*»[2] معرفی شد، استفاده می‌شود. مفهوم اقتصادی این اصطلاح این است که علاقه به رفاه و حل مشکلات دیگران، به تنهایی نمی‌تواند عاملی برای کمک کردن از سوی افراد خیّر باشد، بلکه در این فرآیند، افراد خیّر خود نیز از این عمل مطلوبیت بدست می‌آورند.

براساس این الگو، یک فرد نه تنها از مصرف کالاهای عمومی(G) بلکه ازکمکهایی خود به دیگران(g) مطلوبیت بدست می‌آورد. با این فرض در مدل‌های جدید، حجم کمک‌های خیریه افراد وارد تابع مطلوبیت آنها می‌شود. با این رویکرد اخیر، دیگر بین مخارج دولت در کالاهای عمومی و کمک‌های خیریه بخش خصوصی پدیده برون رانش کامل اتفاق نمی‌افتد. سائز(۲۰۰۴) و دایموند(۲۰۰۶) از پیشگامانی هستند که نحوهٔ رفتار بهینه دولتها با کمک‌های خیریه را بر اساس *انگیزهای دستکش گرم جیمز آندرونی* مدل‌سازی کرده‌اند. دایموند(۲۰۰۵) نشان می‌دهد که منابع مالی لازم برای تولید کالاهای

1-Crowding out

2 -Warm-glow giving

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

عمومی را می‌توان با اعطای مشوق مالیاتی به کمک‌های بخش خصوصی، و اعطای نرخهای حمایتی بالاتر برای افراد با درآمد بالا، تأمین کرد. این مدل برای سیاست کسور مالیاتی مناسب است.

در اینجا ما از الگوی سائز(۲۰۰۴) برای استخراج نرخ بهینه حمایت مالیاتی(اعتبار مالیاتی) از کمک‌های خیریه استفاده می‌کنیم. در مدل سائز، قیمت کمکهای خیریه به سطح درآمد آنها و بالاخص به نرخ نهایی مالیات بستگی ندارد. در این الگو، افراد از سه منبع کالای *مصرف خصوصی*(c)، *درآمد*(z)، *و کمک خیریه*(g)، به *علاوه سطح کل کمکهای خیریه*(G)، مطلوبیت بدست می‌آورند: بر این اساس تابع مطلوبیت خود را به صورت زیر حداکثر می‌کنند:

$$MaxU(c,g,z,G)$$
$$\text{s.t: } c+g(1-r)\le z(1-\tau)+R$$

که در آن r نرخ حمایت(اعتبار) مالیاتی، τ نرخ مالیات بر درآمد و R پرداخت‌های انتقالی دولت است. در این جا تعداد افرادی که به مؤسسات خیریه کمک می‌کنند بسیار زیاد فرض شده به گونه‌ای که هنگام حداکثر کردن تابع مطلوبیت، G ثابت در نظر گرفته می‌شود(فک و لاندیس۲۰۰۷).

تابع تقاضای مارشال برای کمک‌های خیریه را بدین صورت می‌توان نوشت:

$$g=g(1-\tau,1-r,R,G)$$

و تابع مطلوبیت غیرمستقیم به صورت زیر نوشته می‌شود:

$$v=v(1-\tau,1-r,R,G)$$

با فرض اینکه هر فرد تابع مطلوبیت متفاوتی دارد، در این صورت میانگین کمکهای خیریه بخش خصوصی را می‌توان به صورت زیر نوشت:

$$G^p=\int g^i f(i)di$$

که در آن i نشان‌دهنده فرد خیّر از مجموع کل افراد خیّر (I) با تابع چگالی $f(i)$ است.

در این صورت امکان وارد کردن اثرات پدیده برون رانش بوجود می‌آید: اگر فرض شود دولت به طور مستقیم می‌تواند کالای عمومی به مقدار G_0 را ارائه نماید، در آن صورت $G=G^p+G_0$ خواهد بود و لذا G^p به طور مستقیم تحت تأثیر مقدار G_0 قرار می‌گیرد، زیرا G جزئی از تابع تقاضای هر فرد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

$gi(1-\tau,1-r,R,G)$ است. برای تبیین مفهوم برون رانش، سائز، میانگین مشارکت بخش خصوصی را به ازای پارامترهای معین مالیاتی و یک مقدار مشخصی از G_0 به این صورت معرفی می‌کند: $\overline{G} = \overline{G}(1-\tau,1-r,R,G_0)$. بدین ترتیب اثر برون رانش ناشی از افزایش G_0 برابر خواهد بود با $\frac{\partial \overline{G}}{\partial G_0}$ که ما در اینجا آن را با علامت $\overline{G}_{G_0}$ نشان می‌هیم.

برنامه دولت برای حداکثر سازی تابع رفاه اجتماعی نسبت به نرخ مالیات τ، مشوق مالیاتی r، پرداختهای انتقالی R، و کمک دولت G_0 را می‌توان به پیروی از سائز(۲۰۰۴) به صورت زیر نوشت:

$$\text{Max } W = \int \mu^i v^i (1-\tau,1-r,R,\overline{G},G_0)\, f(i)di$$
$$\text{s.t. } \tau\overline{Z} - r\overline{G} \geq R + G_0$$

که در آن کل کمک‌های خیریه بخش خصوصی و دولت برابر است با $G = G^p + G_0$.، و μ^i تمایلات بازتوزیعی دولت، $\overline{Z}$ میانگین درآمد افراد به ازای سطح معینی از پارامترهای مالیاتی و کمکهای دولت است.

سائز(۲۰۰۴) برای استخراج نرخ بهینه حمایت مالیاتی(اعتبار مالیاتی)، سه فرض زیر را مطرح نموده است:

۱. این سیاست هیچگونه اثر درآمدی در سطح فردی ندارد؛

۲. سطح کمک‌های خیریه و نرخ اعتبار، تأثیری بر درآمد افراد($\overline{Z}_{G_0} = 0$ و $\overline{Z}_{1-r} = 0$) ندارد؛و

۳. کمک‌های خیریه تنها با تغییر درآمد قابل تصرف افراد، تحت تأثیر تغییر در نرخ مالیات بر درآمد قرار می‌گیرد.

از نظر سائز با فرض وجود یک مقدار برون رانش بین مخارج دولت و کمک‌های خیریه خصوصی، رابطه بین نرخ بهینه اعتبار مالیاتی r، و کشش قیمتی کمک‌های خیریه ε_{1-t} نسبت به (1-t)، زمانی بدست می‌آید که رابطه زیر به عنوان قاعده کارایی برقرار باشد[۱]:

$$\varepsilon_{1-t} = (1+\overline{G}_{G_0})(1-\beta(G)) \qquad (۱)$$

۱- برای جزئیات بیشتر به سائز(۲۰۰۴) مراجعه شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

که در آن $\beta(G)$ رفاه موزون شده افراد خیّر از سوی دولت با سطوح مختلف کمک‌های خیریه است و به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$\beta(G) = \int g^i \beta^i f(i) di / \bar{G}$$

فک و لاندیس(۲۰۰۹)، با بسط رابطه فوق تلاش نمودند تا به جای تمرکز روی رابطه بین کمک‌های خیریه و کشش قیمتی آنها ε_{1-t}، رابطه آن را با کشش کمک‌های خیریه نسبت به نرخ مشوق مالیاتی ε_r بدست آورند. از نظر آنها با این روش، می‌توان نحوه تغییر نرخ اعتبار مالیاتی را با تغییر کشش‌های مذکور مشاهده کرد. نتایج آنها نشان داد که کشش قیمتی و کشش حمایتی به صورت زیر با یکدیگر ارتباط دارند:

$$\varepsilon_r = -[r/(1-r)]\varepsilon_{1-t} \qquad (۲)$$

با جایگزین کردن رابطه(۲) در رابطه(۱)، نرخ بهینه اعتبار مالیاتی برای کمک‌های خیریه به صورت زیر بدست می‌آید:

$$r = \frac{(1+\bar{G}_{G0})(1-\beta(G))}{(1+\bar{G}_{G0})(1-\beta(G)) + \varepsilon_r} \qquad (۳)$$

با فرض عدم وجود برون رانش در کمکهای خیریه بخش خصوصی($\bar{G}_{G0} = 0$) و بدون در نظر گرفتن رفاه افراد خیّر از طرف دولت($\beta(G) = 0$)، نرخ بهینه اعتبار مالیاتی برای کمک‌های خیریه به صورت زیر بدست می‌آید:

$$r = 1 - \frac{1}{(1+\varepsilon_r)} \qquad (۴)$$

اگر بین مخارج دولت در بخش خیریه و کمک‌های خیریه بخش خصوصی، قدری جایگزینی اجباری وجود داشته باشد($\bar{G}_{G_0} \leq 0$)، سیاست مناسب این است که به کمکهای بخش خصوصی تکیه بیشتری شود و نرخ اعتبار مالیاتی به سطوح بالاتر افزایش یابد، حتی اگر کمک‌های بخش خصوصی واکنش کمتری به این حمایتها نشان دهد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

در چارچوب تعادل جزیی، که در آن دولت تنها بدنبال افزایش کمک‌های خیریه بخش خصوصی است، افزایش نرخ اعتبار مالیاتی از نقطه نظر تأمین مالی بخش عمومی روش کارآمدی خواهد بود، مشروط بر اینکه کل افزایش در کمک‌های خیریه بیشتر از زیان مالیاتی دولت باشد.

به طور خلاصه با فرض عدم وجود برون رانش و نبود اثر درآمدی سیاست حمایت مالیاتی برای مؤدیان، توصیه‌های سیاستی زیر از روابط فوق قابل ارائه است:

۱. میزان مشوق مالیاتی بایستی افزایش یابد اگر $\varepsilon_r > \frac{r}{(1-r)}$ باشد؛

۲. میزان مشوق مالیاتی بایستی کاهش یابد اگر $\varepsilon_r < \frac{r}{(1-r)}$ باشد؛

۳. اگر کشش کمکهای خیریه نسبت به مشوق‌های مالیاتی ε_r تغییر چندانی نکند، آنگاه نرخ بهینه مشوق مالیاتی که قاعده کارآیی سائز را برآورده می‌نماید، همان رابطه(۴) است.

۵- رفتار مالیاتی با کمکهای خیریه و تجربه جهانی

توسعه بخش خیریه و روشهای برخورد مالیاتی با مؤسسات و کمک‌های خیریه در کشورهای مختلف جهان از تنوع بسیار زیادی به شرح زیر برخوردار است:

۱. تفاوت در شکل کمک که می‌تواند به صورت *کسور مالیاتی*، *اعتبار مالیاتی* و یا *ترکیبی از هر دو* باشد؛

۲. وجود *کف یا حداقل کمک* برای برخورداری از امتیازات مالیاتی در برخی از کشورها نظیر *آفریقای جنوبی، استرالیا و تایوان؛*

۳. وجود *سقف برای مشوق‌ها و نیز کمکها* در برخی کشورها نظیر *ترکیه، آمریکا، فرانسه و اسپانیا؛*

۴. *وجود کف کمک و سقف مشوق و کمک در برخی از کشورها نظیر نروژ، هلند، دانمارک، جمهوری چک، کانادا، بلژیک، پورتوریکو؛*

۵. رفتار متفاوت با انواع کمکها از جهت اینکه از قبل برنامه‌ریزی شده و یا اتفاقی باشد. چنانچه کمک-های خیریه برنامه‌ریزی شده باشند، به دلیل تأثیرات قابل پیش‌بینی آنها بر رفتار کمک کننده‌ها و نیز

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

برنامه‌های مرتبط با فعالیتهای مؤسسات خیریه و همچنین تأثیرپذیری آنها از سیاستهای حمایتی، بیشتر مورد توجه دولتها هستند[۱]؛

۶. یکی از روشهای حمایت از کمکهای برنامه‌ریزی شده در برخی از کشورها، اعطای کمک ثابت از سوی افراد شاغل است که کمک آنها به صورت ماهیانه از حقوقشان کسر می‌شود. این شکل از کمکهای نوع دوستانه تاریخ طولانی در برخی از کشورها نظیر آمریکا، کانادا، استرالیا و انگلستان دارد و از امتیازات مالیاتی ویژه‌ای نیز برخوردارند؛

۷. در برخی از کشورها تنها به کمکهای نقدی امتیازات مالیاتی تعلق می‌گیرد و در برخی دیگر کمکهای غیرنقدی نیز از امتیازات مالیاتی برخوردار هستند؛

۸. در برخی از کشورها، تنها برخی از اقلام کمکها از امتیازات مالیاتی برخوردار هستند.

رفتار مالیاتی با کمکهای خیریه و تجربه برخی از کشورها در جدول(۲) به طور خلاصه ارائه شده است:

۱- به عنوان نمونه در سال ۲۰۰۵، در استرالیا تنها ۱۶ درصد کمکها از قبل برنامه‌ریزی شده بودند. در این کشور کمکهای برنامه‌ریزی شده ۴ برابر بیشتر از کمکهای اتفاقی است(لیونز، مک گریگوری و همکاران، ۲۰۰۶). در آمریکا بیشترین حجم از کمکهای خیریه از قبل برنامه‌ریزی شده، است و دلیل آن نیز وجود انواع حمایتها از جمله مشوقهای مالیاتی است که در این کشور بالاخص برای قشر ثروتمند پیش‌بینی شده است(مک گریگور و نیوتن ۲۰۰۹).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

جدول(۲)- مشوقهای مالیاتی برای کمکهای خیریه در کشورهای مختلف جهان

کشور	کسور مالیاتی(نرخ)	اعتبار مالیاتی
ترکیه	حداکثر تا ۵ درصد درآمد(ناخالص) فرد خیّر	-
سوئد، اتریش و فنلاند	عدم وجود مشوق	عدم وجود مشوق
نروژ	هر نوع کمک که سالانه بیش از ۶۲ یورو باشد تا سقف ۱۵۰۰ یورو برای هر مؤدی از درآمد مشمول مالیات قابل کسر است.	-
آمریکا	الف)کمکهای نقدی و غیرنقدی به خیریه‌های دولتی و خصوصی به ترتیب تا ۵۰ و ۳۰ درصد درآمد ناخالص فرد قابل کسر است. ب) کمک داراییهای سرمایه‌ای به خیریه‌های دولتی و خصوصی به ترتیب تا ۳۰ و ۲۰ درصد درآمد ج) قابلیت انتقال کسور به سنوات بعد(حداکثر تا ۵ سال).	کمکهای خیریه حداکثر تا سقف ۴۰ درصد کمک پرداختی از مالیات بر درآمد دولت فدرال قابل کسر هستند.
هلند	الف) کمکهای اشخاص حقیقی حداقل به میزان ۱ (حداقل ۶۰ یورو) و حداکثر تا ۱۰ درصد درآمد مشمول مالیات، قابل کسر است. ب) کف کمک اشخاص حقوقی ۲۲۷ یورو و حداکثر تا ۱۰ درصد سود مشمول مالیات است.	-
فرانسه	-	الف)حداکثر ۶۶ درصد کمک اشخاص حقیقی و ۶۰ درصد اشخاص حقوقی از مالیات بر درآمد قابل کسر است.
دانمارک	الف) کمک اشخاص حقیقی و حقوقی به مؤسسات خیریه، از ۱۶۷ یورو تا ۱۸۰۰ یورو مشمول کسور است. ب) کمکهای رفاهی به انجمنهای مذهبی مشمول کسور از ۲۰۰۰ یورو و تا ۱۵ درصد درآمد سالیانه قابل کسر است	-
جمهوری چک	الف) به کمکهای خیریه تا سقف ۱۰ درصد درآمد خالص سالانه کسور مالیاتی داده می‌شود. ب) کف کمک برای استفاده از مشوق، ۱ درصد درآمد خالص فرد یا ۸۱ یورو است.	-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

کشور	کسور مالیاتی(نرخ)	اعتبار مالیاتی
کانادا	الف) کمک شرکتها مشمول کسور مالیاتی حداکثر تا ۷۵ درصد درآمد خالص سالانه آنها می‌شود. ب)کمکهای غیرنقدی نیز مشمول کسور است.	الف) کمک نقدی و غیرنقدی (زمین و سهام) کمتر از ۲۰۰ دلار ۱۷ درصد و کمکهای بالاتر از ۲۰۰ دلار و حداکثر تا ۷۵ درصد درآمد مشمول، ۲۹ درصد اعتبار مالیاتی ب) اعتبار حداکثر تا ۵ سال به سنوات بعد قابل انتقال می‌باشد.
بلژیک	الف) کمکهای بیشتر از ۳۰ یورو مشمول کسور هستند. ب) حداکثر کسور برای اشخاص خیّر،۱۰ درصد کل درآمد خالص سالانه ج) شرکتها حداکثر تا ۵ درصد کل درآمد خالص سالانه کسور می‌گیرند.	–
آفریقای جنوبی	کمک‌های بیش از ۵ درصد درآمد مشمول مالیات، کسور می‌گیرند.	–
استرالیا	الف) کسور مالیاتی غیرقابل استرداد برای کمکهای نقدی بیش از ۲ دلار ب) کمکهای غیرنقدی با ارزش بیش از ۵۰۰۰ دلار مشمول کسور هستند. ج) کسور مالیاتی حداکثر تا ۵ سال به سنوات بعد قابل انتقال است.	–
نیوزلند	–	الف) اعتبار مالیاتی قابل استرداد معادل ۳۳ درصد کمک
ایتالیا		۱۹ درصد اعتبار
اسپانیا		۲۵ درصد اعتبار برای اشخاص حقیقی و ۳۵ درصد برای اشخاص حقوقی(حداکثر تا ۱۰ درصد درآمد مشمول مالیات)
تایوان	الف) کمکهای نوع دوستانه بیش از ۲ دلار به سازمانهای مورد تأیید	–
پورتوریکو	الف) کمکهای خیریه بیش از ۳ درصد درآمد ناخالص تعدیل شده یک فرد و حداکثر تا ۱۵ درصد درآمد فرد	–

منبع: OECD(2008)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

۶- مطالعات تجربی در زمینه مشوق‌های مالیاتی و کمکهای خیریه

مطالعات در زمینه حمایتهای مالیاتی از کمکهای خیریه عمدتاً به کشورهای توسعه یافته محدود است. این مطالعات در دو گروه کلی قابل دسته بندی هستند؛ گروه اول از مطالعات روی تأثیر انواع مشوق‌های مالیاتی بر کمکهای خیریه و گروه دوم روی نحوه طراحی سیاست حمایتی و کارایی آنها تمرکز دارند.

جانسون و کینگمن(۲۰۰۴) در مطالعه خویش که به بررسی چالشها و راههای افزایش کمکهای خیریه در جهان پرداخته‌اند به این نکته اشاره دارند که بسیاری از کشورهای جهان هنوز در تأثیرگذاری سیاستهای مالیاتی در افزایش کمکهای نوع دوستانه تردید دارند و در خیلی از کشورها اجماع کاملی در تأثیر آن بر کمکهای خُرد وجود ندارد و حتی بسیاری بر وجود یک رابطه ضعیف بین این دو اشاره دارند. به همین دلیل نتایج مطالعات انجام شده در این زمینه نیز متفاوت است. به عنوان نمونه مطالعات رادولف(۱۹۹۵)، بارت و همکاران(۱۹۹۷)، باکیجا(۲۰۰۰) و باکیجا و هیم(۲۰۱۱)که با استفاده از روش پانل دیتا انجام شده به نتایج متفاوتی دست یافته‌اند. فلدستاین و تیلور(۱۹۷۶) با مطالعه کمکهای خیریه در آمریکا نشان دادند که کشش کمک‌های خیریه نسبت به مالیات بزرگتر از یک است که به نوبه خود بیانگر حساسیت بالای کمکهای خیریه به مشوق‌های مالیاتی است. نتایج برخی از مطالعات حاکی از آن است که مشوق‌های مالیاتی، تمایل افراد را به دادن کمک خیریه افزایش می‌دهد و اینکه افراد پر درآمد واکنش بیشتری به مشوق‌های مالیاتی از خود نشان می‌دهند. چانگ(۲۰۰۵) با استفاده از مدل توبیت، با بررسی اثرات درآمد، مالیات و نیز متغیرهای جمعیتی بر کمکهای خیریه در تایوان نشان داد که تغییر در بار مالیاتی تأثیر قابل توجهی بر احتمال افزایش کمک به سازمانهای خیریه ندارد. علاوه بر این کاهش مالیات تنها بر سطح کمک به امور مذهبی و خیریه تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد، در حالی که تأثیر مالیات بر میزان کمک به سایر سازمانهای غیر انتفاعی معنی‌دار نیست. مطالعه گیلک حکیم آبادی(۱۳۸۹)که با استفاده از اطلاعات بودجه خانوارهای شهری کشور در سال ۱۳۸۷ انجام شده، کشش کمک‌های خیریه را نسبت به درآمد بعد از مالیات برآورد کرده، که بر تأثیر مثبت مشوقهای مالیاتی بر کمک‌های خیریه در کشور اشاره دارد. وی کشش کمکهای خیریه را ۰.۳۳ برآورد نمودند.

در ارتباط با گروه دوم از مطالعات، می‌توان به مطالعه اسمیتون و مارش(۲۰۰۴) اشاره کرد که با مطالعه تأثیر اعتبار مالیاتی بر کمک‌های خیریه در انگلستان نشان دادند که حجم و دفعات کمک شهروندان انگلیسی از سال ۱۹۸۸ به این طرف علیرغم اعطای مشوق مالیاتی ثابت باقی مانده است. بر اساس یافته‌های این تحقیق، هیچ گونه رابطه مستقیمی بین مشوق‌های مالیاتی و میزان کمکهای خیریه افراد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

وجود ندارد. همچنین فک و لاندیس(۲۰۰۹)، با مقایسه اصلاحات انجام شده در نظام مالیاتی فرانسه طی سالهای ۲۰۰۳ و ۲۰۰۵، که در پی آن نرخ اعتبار مالیاتی غیرقابل استرداد برای کمکهای خیریه از ۵۵ به ۶۶ درصد افزایش یافت، نشان دادند که کشش کمک‌های خیریه نسبت به مشوق مالیاتی نسبتاً کوچک و کمتر از یک است. بر اساس یافته‌های این مطالعه واکنش کمک‌های خیریه نسبت به مشوق‌های مالیاتی با افزایش سطح کمک‌ها افزایش می‌یابد.

همچنین بوریس و همکاران(۲۰۱۰) در مطالعهٔ خویش با بررسی اثرات بالقوه افزایش مشوق‌های مالیاتی بر کمک‌های خیریه در کشور پورتوریکو نشان دادند که حذف محدودیت سقف برای مشوقهای مالیاتی، به افزایش کمک‌های خیریه به میزانی بیشتر از مالیات از دست رفته، منجر می‌شود. یافته‌های این محققین نشان می‌دهد که حذف سقف مشوق‌ها در مقایسه با کمکهای مستقیم، روش کارآمدتری برای افزایش کمک‌های خیریه است. همچنین برنامه‌هایی که موجب اصلاح یا حذف کف کمکها شود در مقایسه با مالیات از دست رفته، تأثیرات کمتری بر کمکهای خیریه خواهد داشت، اما با این حال این کار موجب ساده‌سازی مالیات شده و ممکن است به مشارکت بیشتر در فعالیت‌های خیریه منجر شود. اداره مالیات استرالیا با استفاده از اطلاعات مربوط به درآمد مشمول مالیات و کمک‌های قابل کسر از درآمد مشمول مالیات برای سالهای ۲۰۰۶ و ۲۰۰۷ با هدف جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی به جای کسور مالیاتی، اقدام به برآورد نرخ بهینه اعتبار مالیاتی برای کمکهای خیریه در این کشورکرده است. این نرخ طوری برآورد شده که تأثیری بر درآمدهای مالیاتی این کشور نداشته باشد و در عین حال غیرقابل استرداد در نظر گرفته شده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که یک نرخ اعتباری خنثی برای درآمدهای مالیاتی موجب کاهش هزینه یا قیمت کمک نوع‌دوستانه برای مؤدیان کم درآمد و با درآمد متوسط می‌شود، اما قیمت آن را برای مؤدیان پر درآمد افزایش می‌دهد. در مجموع در این مطالعه نرخ اعتبار مالیاتی خنثی برای درآمدهای مالیاتی در سالهای مذکور حدود ۳۸ درصد برآورد شده است. همچنین تررانس و کارتر(۲۰۱۰) در مطالعه خویش در کانادا نشان دادند که جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی با کسور مالیاتی تأثیری بر حجم کمکهای خیریه در کانادا نداشته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

۷- نظام حمایتهای مالیاتی از کمکهای خیریه در ایران

از نظر شوستر(۱۹۹۹)[1]، معرفی هر نوع مشوق مالیاتی در یک بافت اجتماعی که در آن ابتکار عمل بخش عمومی به عنوان یک هنجار تلقی شده و ابتکار عمل بخش خصوصی با اهداف و مقاصد جمعی توسعه نیافته است، بسیار ناکارآمدتر از بافتی خواهد بود که در آن سنت حمایت بخش خصوصی از اهداف عمومی، همواره وجود داشته است.

حمایتهای مالیاتی از کمکهای خیریه در قوانین مالیاتی کشور سابقه نسبتاً طولانی دارد. ماده ۱۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ شاید اولین تلاش برای نهادینه کردن اعطای مشوق‌های مالیاتی به کمکهای خیریه با هدف ترغیب بخش خصوصی به اعطای کمکهای خیریه باشد. بر اساس این ماده، صد درصد وجوه پرداختی به حسابهای تعیین شده از طرف دولت تحت عنوان کمک و نظایر آن به صورت بلاعوض از درآمد مشمول مالیات منبعی که مؤدی انتخاب می‌کرد، قابل کسر بود. ماده مذکور تا اصلاح آن در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ اجرا شد. بر اساس اصلاحیه مذکور، که تاکنون نیز به قوت خود باقی است صد در صد وجوهی که به حسابهای تعیین شده از طرف دولت به منظور بازسازی یا کمک و نظایر آن به صورت بلاعوض پرداخت شود و همچنین وجوه پرداختی یا تخصیصی و یا کمکهای غیرنقدی بلاعوض اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس، دانشگاهها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی و یا اردوگاههای تربیتی و آسایشگاهها و مراکز بهزیستی و کتابخانه و مراکز فرهنگی و هنری(دولتی) طبق ضوابطی که توسط وازرتخانه‌های آموزش و پرورش، فرهنگ و آموزش عالی، بهداشت درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود، از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت منبعی که مؤدی انتخاب خواهد کرد، قابل کسر است.

ذکر این نکته ضرروی است که فهرست مؤسسات دریافت کننده واجد شرایط در مصوبه‌های هیأت وزیران در طول سالهای اجرای این ماده قانونی تغییر کرده و نوع کمک و مؤسسات خیریه دریافت کننده از طرف هیأت وزیران مشخص شده است.

در یک تقسیم‌بندی کلی نوع فعالیتهای مؤسسات واجد شرایط دریافت کمکهای خیریه مشمول مقررات ماده ۱۷۲ ق.م.م و مصوبه‌های بعدی هیئت وزیران را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد:

1-Schuster

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

۱. نوسازی، احداث و تکمیل اردوگاهها، آسایشگاهها و مراکز بهزیستی؛
۲. نوسازی، احداث و تکمیل فضاهای آموزشی؛
۳. نوسازی، احداث و تکمیل مراکز بهداشتی و درمانی؛
۴. نوسازی،احداث و تکمیل کتابخانه، مراکز فرهنگی و هنری دولتی؛
۵. حساب ۱۰۰ امام خمینی(ره)؛
۶. بیماران سرطانی؛
۷. توسعه فاضلاب و بازسازی شبکه‌های آب شهری؛
۸. نوسازی، تکمیل و توسعه اماکن ورزشی؛
۹. محیط زیست.

نظام فعلی حمایت مالیاتی از کمکهای خیریه در ایران بر اساس ماده ۱۷۲ ق.م.م، علاوه بر داشتن تفاوتهای اساسی با نظامهای حمایتی موجود در سایر کشورهای دنیا با چالشهایی به شرح زیر روبرو است:

۱-مطالعات موجود و تجربه جهانی بر تعیین یک مقدار حداقل(کف) برای کمکهای خیریه به منظور افزایش اثربخشی حمایت مالیاتی از یک سو و کاهش هزینه‌های دولت از سوی دیگر تأکید می‌کنند، در حالی که با نگاه به ماده ۱۷۲ ق.م.م در ایران، چنین شرطی برای برخورداری از حمایت دیده نمی‌شود؛

۲- مطالعات موجود و تجربه جهانی بر تعیین سقف برای امتیازات مالیاتی و کمکهای خیریه به منظور افزایش کارآیی سیاست حمایتی و نیز جلوگیری از سوء استفاده‌های احتمالی تأکید دارند. این میزان سقف معمولاً به عنوان درصدی از درآمد مشمول مالیات و یا درآمد ناخالص افراد در نظر گرفته می‌شود. در حالی که بررسی ماده ۱۷۲ ق.م.م بر نبود چنین سقفی برای کمکهای خیریه و نیز مشوقهای مالیاتی در قوانین مالیاتی کشور دلالت دارد؛

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

جدول(۳)- مقایسه بار مالی دولت و مؤدیان از یک مقدار معین کمک خیریه در سیستم کسور مالیاتی

درآمد مشمول مالیات	میزان کمک خیریه	مالیات(بدون اعمال کسور)	مالیات(با اعمال کسور)	مالیات از دست رفته	سهم دولت از قیمت کمک	سهم مؤدی از قیمت کمک
۲۵/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۳/۷۵۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰	۰.۱۵	۰.۸۵
۳۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۴/۵۰۰/۰۰۰	۱/۵۰۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰	۰.۱۵	۰.۸۵
۷۵/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۳/۵۰۰/۰۰۰	۹/۵۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۰.۲	۰.۸
۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۸/۵۰۰/۰۰۰	۱۴/۵۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۰.۲	۰.۸
۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۱/۰۰۰/۰۰۰	۲۶/۰۰۰/۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰	۰.۲۵	۰.۷۵
۲۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۶/۰۰۰/۰۰۰	۵۱/۰۰۰/۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰	۰.۲۵	۰.۷۵
۷۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰۶/۰۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۶/۰۰۰/۰۰۰	۰.۳	۰.۷
۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۸۱/۰۰۰/۰۰۰	۲۷۵/۰۰۰/۰۰۰	۶/۰۰۰/۰۰۰	۰.۳	۰.۷
۱۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۳/۴۳۱/۰۰۰/۰۰۰	۳/۴۲۴/۰۰۰/۰۰۰	۷/۰۰۰/۰۰۰	۰.۳۵	۰.۶۵

منبع: محاسبات محققین

۳-بدیهی است عدم برقراری سقف برای امتیازات مالیاتی و اعطای کسور نامحدود در یک سیستم مالیاتی با نرخهای تصاعدی، به کاهش بیشتر درآمدهای مالیاتی برای سطح معینی از کمکهای خیریه منجر می‌شود. چنانچه کسور نامحدود باشد، قیمت یک واحد کمک اضافی ارتباطی به میزان کمک خیریه توسط مؤدیان مالیاتی واقع در یک طبقه مالیاتی نخواهد داشت؛

۴-هزینه کمک در نظام فعلی حمایت از کمکهای خیریه به نفع گروههای پردرآمد است و هزینه آن برای دولت و مؤدیان بر اساس طبقات مالیاتی جدول ماده ۱۳۱، متفاوت است؛ به عنوان نمونه برای جذب مبلغی معادل ۲۰ میلیون ریال کمک خیریه و با فرض درخواست کسور از سوی مؤدی، میزان هزینه آن برای دولت با حرکت به سمت طبقات درآمدی بالاتر، افزایش و در مقابل برای مؤدیان پردرآمد کاهش می‌یابد. این مسئله با اصل عدالت عمودی مغایر است(جدول۳).

همانطورکه از جدول فوق مشاهده می‌شود، برای یک مقدار معین کمک، مؤدیان واقع در طبقه اول(کم درآمد) ۸۵ درصد و مؤدیان پردرآمد ۶۵ درصد قیمت آن را متحمل می‌شوند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

۵-مطابق ماده ۱۷۲، تنها کمک به موارد مورد نظر دولت از امتیازات مالیاتی برخوردار هستند. این در شرایطی است که در سایر کشورها بیشتر بر مؤسسات خیریه خصوصی که بخش قابل توجهی از بار رسیدگی و کمک به امور نیازمندان را بر دوش می‌کشند، تأکید می‌شود؛

۶-در برخی از کشورها از کمکهای اشخاص حقیقی که مشمول مالیات بر درآمد با نرخهای تصاعدی هستند، با کسور مالیاتی و از کمکهای خیریه شرکت‌ها و اشخاص حقوقی که معمولاً مشمول نرخ مقطوع و ثابتی هستند با اعتبار مالیاتی حمایت می‌کنند،که در ماده ۱۷۲ در نظر نگرفته شده است.

۸- طراحی الگوی حمایت از کمکهای خیریه در ایران- رویکرد اعتبار مالیاتی

در طراحی نظام حمایت مالیاتی از کمکهای خیریه در ایران باید به دو سؤال اساسی زیر پاسخ داده شود:

۱. از چه روش حمایت مالیاتی استفاده شود؟

۲. حمایت مالیاتی با چه نرخی صورت پذیرد؟

همانطور که در بخش قبلی اشاره شد، مطابق ماده ۱۷۲ ق.م.م، میزان درآمدهای مالیاتی از دست رفته به ازای مقدار معین کمک در گروههای مختلف درآمدی متفاوت است و هر چه در جدول ماده ۱۳۱ به سمت گروههای پردرآمد حرکت کنیم، میزان درآمد مالیاتی از دست رفته دولت افزایش می‌یابد (جدول۴). دلیل این امر نیز به نرخ نهایی مالیات گروههای پردرآمد بر می‌گردد.

جدول(۴)-نرخ مالیات موضوع ماده ۱۳۱ ق.م.م

	حداقل	حداکثر	نرخ(درصد)
طبقه اول	۰	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۵
طبقه دوم	۳۰/۰۰۰/۰۰۱	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰
طبقه سوم	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۱	۲۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۵
طبقه چهارم	۲۵۰/۰۰۰/۰۰۱	۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۰
طبقه پنجم	۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۱	بیشتر	۳۵

منبع: قانون مالیاتهای مستقیم

علاوه بر موارد فوق چند دلیل عمده زیر ضرورت انتقال از سیاست فعلی مبتنی بر کسور مالیاتی به سمت سیاست اعتبار مالیاتی را توجیه می‌کند:

۱. سهم گروههای کم درآمد از هزینه یا قیمت یک مقدار معینی از کمک به مراتب بیشتر از سهم گروههای پر درآمد از همان مقدار کمک است و این امر با عدالت عمودی مغایرت دارد؛

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

۲. حجم زیادی از مؤدیان مشاغل(بر طبق آمار بالغ بر ۳/۵ میلیون نفر)، در طبقات متوسط و پایین درآمدی قرار دارند و در شرایط فعلی این گروه در مقایسه با گروه پردرآمد قیمت بیشتری برای کمکهای خیریه پرداخت می‌کنند و لذا برای تشویق این گروه باید هزینه یا قیمت کمک کاهش یابد؛

۳. مؤدیان مالیاتی پردرآمد، بیشترین استفاده کنندگان از امتیازات مالیاتی هستند، در حالی که کمک آنها بیشترین هزینه را بر دولت تحمیل می‌کند؛

۴. سیاست اعتبار مالیاتی در مقایسه با سیاست کسور مالیاتی کارایی بیشتری داشته و از شفافیت بالایی نیز برخوردار است؛

۵. سیاست اعتبار مالیاتی موجب بهبودی عدالت عمودی می‌شود؛

۶. الزام ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم مبنی بر جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی به جای معافیتهای قانونی.

اما برای پاسخ به سؤال دوم مبنی بر اینکه با انتخاب سیستم اعتبار مالیاتی، حمایت مالیاتی با چه نرخی صورت گیرد؟ باید خاطر نشان کرد که عکس‌العمل کمکهای خیریه نسبت به مشوقهای مالیاتی با استفاده از کشش مالیاتی و درآمدی کمک‌های خیریه بررسی می‌شود. چالشهای زیادی در خصوص برآورد قابل اعتماد این پارامتر کلیدی وجود دارد. یکی از مشکلات اساسی در این زمینه تفکیک اثر علّی قیمت بر میزان کمکهای خیریه از تأثیر درآمد و سایر عوامل غیرقابل مشاهده است. نبود آمار و اطلاعات و عدم اظهار این گونه کمکها از سوی مؤدیان یکی دیگر از چالش‌های مذکور است. به عبارت دیگر برای تعیین نرخ بهینه اعتبار مالیاتی، لازم است اطلاع دقیقی از نحوهٔ رفتار و عکس‌العمل مؤدیان نسبت به مشوقهای مالیاتی داشته باشیم.

در اینجا با بکارگیری رابطه(۴) که از الگوی سائز(۲۰۰۴) استخراج شده، نرخ بهینه اعتبار مالیاتی در سناریوهای مختلف و بر اساس سطوح متفاوت کشش مشوقهای مالیاتی محاسبه شده که نتایج آن در جدول(۵) ارائه شده است.

جهت یادآوری رابطه زیر که از بسط الگوی سائز استخراج شده، برای محاسبه نرخ اعتبار مالیاتی مورد استفاده قرار گرفته است:

$$r = 1 - \frac{1}{(1+\varepsilon_r)}$$

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

جدول(۵)- محاسبه نرخ حمایت مالیاتی برای کمکهای خیریه پرداختی

کشش مالیاتی	۰	۰.۱۰	۰.۲۰	۰.۳۰	۰.۴۰	۰.۵۰	۰.۶۰	۰.۷۰	۰.۸۰	۰.۹۰	۱.۰۰	بی نهایت
نرخ اعتبار مالیاتی	۰	٪۹.۱	٪۱۶.۷	٪۲۳.۱	٪۲۸.۶	٪۳۳.۳	٪۳۷.۵	٪۴۱.۲	٪۴۴.۴	٪۴۷.۴	٪۵۰.۰	٪۱۰۰

منبع: محاسبات محققین

چنانچه نتایج برآورد گیلک(۱۳۸۹) از کشش درآمدی بعد از مالیات را به عنوان جانشین یا تقریب کشش مشوقهای مالیاتی در ایران بپذیریم(معادل ۰.۳۳) که به نظر می رسد با توجه به بافت فرهنگی و اجتماعی کشورمان با واقعیت سازگاری بیشتری داشته باشد، در آن صورت نرخ اعتبار مالیاتی ۲۴.۸ درصد به عنوان نرخ بهینه حمایت از کمکهای خیریه در ایران پیشنهاد می‌شود. این نرخ بیان می‌کند که سیاستی که بر اساس آن به طور متوسط ۷۵ درصد قیمت کمک را مؤدی و ۲۵ درصد آن را دولت پرداخت نماید، سیاست کارآتری است. با پذیرش این نرخ به عنوان نرخ پایه، برای هر دو گروه از مؤدیان مشاغل و اشخاص حقوقی سیاست اعتبار مالیاتی غیر قابل استرداد به شرح زیر پیشنهاد می‌شود:

۱. اعمال نرخ ۲۵ درصد اعتبار مالیاتی برای کمکهای بیشتر از ۳ درصد و حداکثر تا ۱۵ درصد درآمد مشمول مالیات مؤدی؛

۲. اعمال نرخ ۳۰ درصد اعتبار مالیاتی برای کمکهای بین ۱۵ تا ۲۵ درصد درآمد مشمول مالیات مؤدی؛

۳. گسترش فهرست تعداد و نوع فعالیت و مؤسسات خیریه خصوصی واجد دریافت کمک خیریه و به تبع آن واجد دریافت اعتبار مالیاتی.

این نرخها به دلیل اینکه بالاتر از نرخ مالیات بر شرکتها و میانگین نرخ نهایی گروههای درآمدی متوسط است، ضمن افزایش انگیزه مؤدیان مالیاتی، اثراتی به شرح زیر برای دولت و مؤیان به همراه خواهد داشت:

۱) کاهش هزینه‌های دولت به دلیل برقراری نرخ یکسان برای کمکها؛

۲) برقراری عدالت عمودی به دلیل عدم تبعیض بین مؤدیان؛

۳) شفافیت بیشتر برای دولت؛

۴) ایجاد انگیزه برای کمک بیشتر با اعمال نرخهای تبعیضی؛

۵) ساده سازی مالیات.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

۹- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

نقش کمکهای داوطلبانه بخش خصوصی در کاهش فاصله طبقاتی، افزایش رفاه افراد نیازمند و کاهش هزینه‌های دولت بر هیچ دولتی پوشیده نیست و در این میان نظامهای مالیاتی کشورهای مختلف وظیفه بسیار مهمی در تشویق کمکهای خیریه دارند.کشورهای جهان و بالاخص کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاریهای اقتصادی(OECD) به دلیل سهم نسبتاً بالای بخش خیریه در اقتصادشان و هم به دلیل افزایش روزافزون توجه به این بخش برای انجام فعالیتهای پولشویی و فرار مالیاتی، توجه ویژه‌ای به این بخش دارند و این وظیفه مهم را بر عهده نظام مالیاتی خود قرار داده‌اند. اعطای کسور مالیاتی و یا اعتبار مالیاتی دو ابزار رایج مورد استفاده در این کشورها برای تشویق بخش خصوصی به اعطای کمکهای خیریه است. بررسیها نشان می‌دهد که در قوانین مالیاتی کشورمان در کنار کمکهای دریافتی که مطابق ماده ۱۳۹ از مالیات معاف هستند، برای کمکهای خیریه پرداختی نیز مطابق ماده ۱۷۲ ق.م.م. تحت شرایط خاصی امتیازات مالیاتی به شکل کسور مالیاتی اعطاء می‌شود. با این حال ادبیات موضوع و تجربه جهانی نشان می‌دهد این الگوی حمایتی دارای اشکالات متعددی است و هم اکنون بسیاری از کشورهای جهان در حال بازنگری این سیاست و حرکت از کسور مالیاتی به سمت اعتبار مالیاتی هستند. بی‌عدالتی عمودی، بالا بودن هزینه‌های دریافت کمک از مؤدیان پردرآمد، بالا بودن هزینه این سیاست برای دولت و... از معایب این سیستم حمایتی قلمداد می‌شود. موارد فوق در کنار عدم بازنگری قوانین مالیاتی مربوط به کمکهای خیریه در کشور که به ۲۰ سال قبل برمی‌گردد، و همچنین لزوم تبدیل معافیتها به اعتبار مالیاتی مطابق حکم صریح ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم، ضرورت بازنگری در سیاستهای حمایتی در بخش خیریه را بیش از پیش اجتناب‌ناپذیر نموده است. با عنایت به اهمیت موضوع، در این مقاله با بررسی ادبیات موضوع، تجربه جهانی، نتایج مطالعات داخلی و خارجی و سرانجام شرایط کشور، بر اساس الگوی سائز سیستم حمایت مالیاتی از کمکهای خیریه برای کشور ارائه شده است. سیاست اعتبار مالیاتی غیرقابل استرداد با دو نرخ تبعیضی ۲۵ و۳۰ درصد برای سطوح مختلف کمکهای خیریه، به عنوان سیاست جایگزین نظام فعلی حمایت از کمکهای خیریه در ایران پیشنهاد شده است. در پایان به این نکته اشاره می‌شود که مطالعات اندکی در این خصوص در کشور انجام شده و لازم است این مطالعات گسترش یابد تا سیاستهای دقیق‌تری توسط دولت اجرا شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

فهرست منابع

۱- کرمی، غلامرضا(۱۳۸۲)، مجموعه قوانین و مقررات مالیاتی، انتشارات شایور، تهران.

۲- گیلک حکیم آبادی، محمد تقی (۱۳۸۹)، انگیزه‌های مالیاتی و کمک‌های خیریه در ایران، مجموعه مقالات سومین همایش مالیاتهای اسلامی.

۳- شفیعی، سعیده(۱۳۸۹)، بررسی آثار کمک‌های خیریه بر درآمدهای مالیاتی با استفاده از تجربه سایر کشورها، مجموعه مقالات سومین همایش مالیاتهای اسلامی.

4- Andreoni, James (1990)," Impure Altruism and Donations to Public Goods: A Theory of Warm-Glow Giving". Economic Journal 100 (401): 464–477.

5- Bakija, Jon & Bradley T. Heim(2011)," How does charitable giving respond to incentives and income? New estimates from panel data", National Tax Journal, 64 (2, Part 2), 615–650.

6- Bakija, Jon (2000)," Distinguishing transitory and permanent price elasticities of charitable giving with pre-announced changes in tax law". Available at :www.williams.edu/Economics/wp/bakijacharity .pdf.

7- Barett, K.S. A. M. McGuirk, and R. Steinberg(1997)," Further evidence of the dynamic impact of taxes on charitable giving", National Tax Journal, 50(2).

8- Boris, Elizabeth T, Joseph J. Cordes, Mauricio Soto, Eric Toder(2010)," An Analysis of Potential Tax Incentives to Increase Charitable Giving in Puerto Rico", Available at: www.urban.org /uploadedpdf/412014_PRReport_PuertoRico.pdf.

9- CHANG,WEN-CHUN (2005)," Determinants of donations: empirical evidence from Taiwan" . The Developing Economies, XLIII: 217–34

10- Cordes, J.(1999)," The cost of giving: how do changes in tax deductions affect charitable contributions?", paper presented at the Seminar on Emerging Issues in Philanthropy, April, http://www.urban.org/UploadedPDF/philanthropy_2.pdf.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

11- Diamond, Peter (2006), "Optimal tax treatment of private contributions for public goods with and without warm-glow preferences", Journal of Public Economics, 90.
12- Fack, Gabrielle & Camille Landais (2009)," Are Tax Incentives For Charitable Giving Effcient? Evidence from France", Available at: www.stanford.edu/~landais/cgi-bin/Articles/giftfrance.pdf.
13- Feldstein, Martin and Amy Taylor(1976)," The income tax and charitable contributions", Econometrica, 44(6).
14- Johnson, Paula D., Stephen P. Johnson and Andrew Kingman(2004)," Promoting Philanthropy: Global Challenges and Approaches", available at : http://www.wingsweb.org/download/02_Promoting_Philanthropy_Full_Version.pdf.
15- Krever, R.(1991), " Tax deductions for charitable donations: a tax expenditure analysis", in Comparative Public Policy Research Unit and Australian Tax Research Foundations, Charities and Philanthropic Institutions: Reforming the Tax Subsidy and Regulatory Regimes, 22 April, Melbourne, pp. 1–28.
16- Lyons, M., McGregor-Lowndes, M. and O'Donoghue, P.(2006)," Researching giving and volunteering in Australia", Australian Journal of Social Issues, vol. 41, no. 4, pp. 385–39.
17- Mc Gregor-Lowndes, M. (2009)," Planned Giving Strategies, paper delivered to the Modernising Charity Law Conference, Brisbane, 18 April.
18- —— and Newton. C.(2009)," An Examination of Tax–Deductible Donations Made by Individual Australian Taxpayers in 2006-07", Working Paper no. CPNS 45,
http://eprints.qut.edu.au/20579/1/CPNS_Working_Paper_Final.pdf
19- OECD(2008)," Report on Abuse of Charities for Money-Laundering and tax Evasion" available at: www.oecd.org/dataoecd/30/20/42232037.pdf.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]

20- Randolph ,William,C(1995)," Dynamic income, progressive taxes, and the timing of charitable contributions", Journal of Political Economy, 103(4).
21- Saez ,Emmanuel (2004)," The optimal tax treatment of tax expenditures", Journal of Public Economics, 88.
22- Schuster, J.M.D.(1999), " The other side of the subsidized muse: indirect aid revisited', Journal of Cultural Economics, no. 3, p. 51-70.
23- Simon, J.G. (1987), " The tax treatment of nonprofit organizations: a review of federal and state policies". In: Powell, W.W. (ed.) The Nonprofit sector, Yale University Press.
24- Smeaton, Deborah and Alan Marsh(2004)," Individuals' Donations to Charities and their Use of Tax Relief", Policy Studies Institute, Ruth Rajkumar and Andrew Thomas, BMRB Social Research.
25- Steinberg, R.(1990), " Taxes and giving: new findings", Voluntas, vol. 1, no. 2, pp. 61–79,
Appendix G Taxation treatment of charitable giving - Contribution of ... available at : www.pc.gov.au/__data/assets/pdf_file/0003/.../26-appendixg.pdf.
26- Tax Incentives for Charitable Giving to Arts and Culture: A Comparison between the USA, Japan and the Netherlands, available at: www.muziekcentrumnederland.nl/.../4.2.
27- Terrance S. Carter(2010)," Updating Charities and Not-For-Profit Organizations on recent legal developments and risk management considerations", available at: www.carters.ca/pub/update/charity/ 10/jan10.pdf.
28- World Development, Indicators (WDI) Database, quick query. [online]. The World Bank. Available from: http://web.worldbank.org/ WBSITE/EXTERNAL/DATASTATISTICS.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-08]