

ارائه الگوی مناسب برای اجرای مالیات بر ارزش زمین در ایران

علی طیب نیا^۱

کریم زاهدی خوزانی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۶/۱۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۱/۲۲

چکیده

نظام مالیاتی مطلوب دارای اهدافی چون تأمین درآمد کافی برای دولت، تخصیص بهینه منابع و توزیع عادلانه درآمد است. این نظام پایه‌های مالیاتی کارا، عادلانه و از نظر اجرایی کم‌هزینه را برمی‌گزیند. منابع مالیاتی که این ویژگی‌ها را داشته باشند، برای دولت‌ها از اهمیت بالایی برخوردارند. مالیات بر ارزش زمین یکی از پایه‌های مالیاتی است که تمامی ویژگی‌های فوق را داراست. بنابراین پژوهش حاضر به بررسی الگوی مناسب اجرای مالیات بر ارزش زمین در ایران می‌پردازد. این پژوهش با بررسی مبانی نظری مالیات-ستانی و میزان پوشش اهداف و ویژگی‌های نظام مالیاتی مطلوب توسط مالیات بر ارزش زمین، و با بررسی نتایج حاصل از اجرای این مالیات در ادبیات اقتصادی و بررسی تطبیقی اجرای آن در سایر کشورها، به بیان اهمیت استخراج الگوی مناسب اجرایی برای کشور از این طریق می‌پردازد. در نهایت نیز مدل مناسب اجرای مالیات بر ارزش زمین در ایران استخراج می‌شود. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که برای اجرای مالیات بر ارزش زمین در کشور، نیاز است قانون جدیدی در این خصوص تدوین شود.

واژه های کلیدی: مالیات بر ارزش زمین، روش اخذ مالیات، مالیات بر دارایی

۱- دانشیار دانشکده اقتصاد، دانشگاه تهران taiebni@ut.ac.ir

۲- کارشناس ارشد اقتصاد، دانشگاه تهران zahedikhoosani@gmail.com

۱- مقدمه

بازار زمین از بخش‌های مهم اقتصاد کشور است که سیاست‌های حاکم بر آن، تأثیر مستقیمی بر سایر بخش‌های اقتصادی دارد. به همین سبب کشورهای مختلف، ساماندهی عملکرد این بازار را در دستور کار خود قرار داده‌اند. دولت‌ها با استفاده از ابزار مالیاتی، در کنار سایر سیاست‌های مالی و پولی، سعی در افزایش کارآمدی بازار زمین و مسکن در سطوح ملی و محلی دارند. مالیات بر ارزش زمین، یکی از انواع مالیات است. این مقاله بر آن است تا به تبیین نقش مالیات بر ارزش زمین به عنوان یکی از پایه‌های مالیاتی مؤثر و قدرتمند در تأمین درآمد، در کنار مزایایی مانند تثبیت بازار زمین و مسکن، و افزایش ساخت و ساز بپردازد.

در این پژوهش، پس از بیان مختصر مبانی نظری مالیات‌ستانی، مفهوم مالیات بر ارزش زمین شرح داده می‌شود، آنگاه پس از بیان ضرورت وضع چنین مالیاتی، به بیان چند تجربه جهانی در اجرای مالیات بر ارزش زمین می‌پردازد. در انتها نیز با طراحی پرسشنامه، به استخراج الگوی مناسب اجرای این مالیات در کشور می‌پردازد.

۲- مبانی نظری

در این قسمت ابتدا مالیات بر ارزش زمین تعریف می‌شود، سپس با توجه به اصول طراحی یک مالیات خوب، ضرورت وضع مالیات بر ارزش زمین بیان می‌شود.

۲-۱- مفهوم مالیات بر ارزش زمین

مالیات بر ارزش زمین، به معنی اخذ درصدی از ارزش زمین، به صورت دوره‌ای است.^۱ در این تعریف ارزش زمین عبارتست از ارزش یا قیمت آن، صرف‌نظر از هر نوع اعیانی که روی زمین ایجاد شده باشد. ارزش افزوده ناشی از توسعه زمین‌های مجاور و همچنین ارزش‌افزوده ناشی از زیرساخت‌های شهری، منطقه جغرافیایی و شرایط آب و هوایی در ارزش‌گذاری زمین لحاظ می‌شوند. در تعریف فوق، معمولاً دوره سالانه در نظر گرفته می‌شود.

۱- بر اساس تعریف لغت نامه Business dictionary

۲-۲- ویژگی‌های مالیات بر ارزش زمین

مالیات بر ارزش زمین دارای ویژگی‌هایی است که آن را از سایر انواع پایه‌های مالیاتی متمایز می‌کند. مهم‌ترین ویژگی‌های این مالیات عبارتند از:

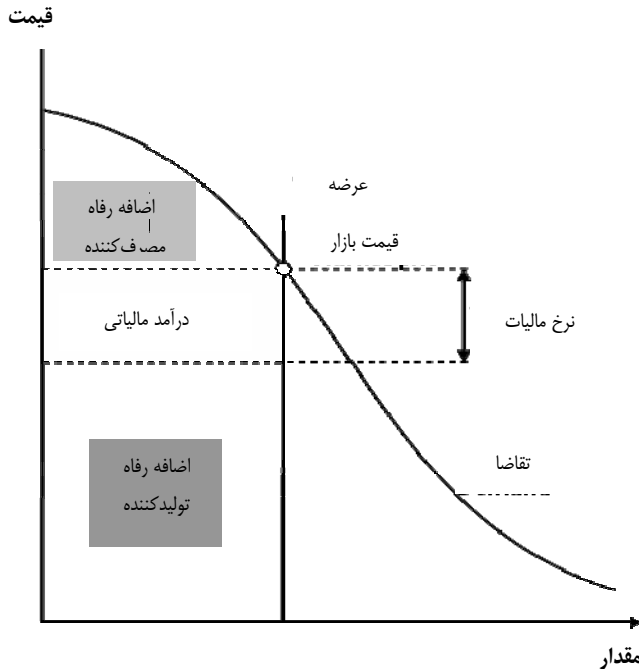
۱- از منظر اقتصادی، زمین عرضه ثابت دارد. لذا با وضع مالیات بر ارزش زمین، عرضه زمین تغییر نمی‌کند. با توجه به عرضه ثابت زمین، وضع مالیات بر ارزش زمین، منجر به کاهش مبادله آن در بازار نمی‌شود. بنابراین کارایی اقتصادی را کاهش نمی‌دهد. در این شرایط مجموع اضافه رفاه مصرف‌کننده، تولید کننده و دولت، قبل و بعد از وضع مالیات تغییر نخواهد کرد.

اکثر مالیات‌ها، انتخاب اقتصادی را تحت تأثیر منفی قرار می‌دهند. این موضوع در مورد مالیات بر ارزش زمین که استفاده از زمین یا بدون استفاده ماندن آن تأثیری در وضع مالیات ندارد، مصداق ندارد. از آنجا که عرضه زمین بی‌کشش است، نرخ اجاره در بازار زمین، صرف نظر از خواست زمین‌داران، وابسته به تقاضای مستأجران خواهد بود. بنابراین مالیات بر ارزش زمین نمی‌تواند به طور مستقیم به مستأجران منتقل شود. در نتیجه اجرای مالیات بر ارزش زمین، فرایند بازار را تغییر نداده و تأثیری در کاهش سطح عرضه و موجودی جامعه نخواهد داشت (Mc Cluskey & Franzsen, 2005).

ویلیام ویکری^۱ برنده جایزه نوبل اقتصاد در سال ۱۹۹۶ معتقد است: « حذف تقریباً تمامی مالیات‌های کسب و کار از جمله مالیات بر دارایی، به استثنای مالیات بر موارد دارای هزینه‌های اجتماعی که بر فعالیت‌های خاص اعمال می‌شود، و جایگزینی آنها با مالیات بر ارزش زمین، به طور قابل ملاحظه‌ای کارایی اقتصادی را در حوزه جغرافیایی خود بهبود می‌بخشد» (Vickery, 1996).

1-William Vickery

شکل ۱: نمودار عرضه و تقاضا که اثرات مالیات بر ارزش زمین را نشان می‌دهد. اگر عرضه ثابت باشد، بار مالیاتی به طور کامل بر دوش زمین‌داران خواهد بود.



۲- با توجه به اینکه برخی با انگیزه افزایش قیمت زمین در آینده اقدام به احتکار زمین می‌کنند، وضع مالیات بر ارزش زمین، انگیزه نگهداری زمین به منظور انتفاع از افزایش قیمت آن را کاهش می‌دهد. این مسئله به افزایش عرضه زمین در بازار منجر شده و می‌تواند قیمت زمین را کاهش دهد.

همچنین از آنجا که در شرایط وضع مالیات، خریداران که مجبور به پرداخت مالیات بر ارزش زمین هستند، حاضر به خرید زمین در قیمت‌های قبل از اعمال مالیات نیستند، در واقع خرید زمین به قیمت‌های قبل از اعمال مالیات بر ارزش زمین توجیه اقتصادی خود را از دست می‌دهد. بنابراین وضع مالیات بر ارزش زمین منجر به کاهش قیمت زمین (صرف نظر از مالیات آن) خواهد شد. مطابق تحقیقات انجام شده در کشور نیوزیلند، وضع مالیات بر ارزش زمین با نرخ ۱٪، با توجه به شرایط مختلف منجر به

کاهش قیمت زمین، از ۱۶/۷٪ تا ۲۶/۴٪ خواهد شد (Willmington Land Group, 2009).

۳- ارزش زمین (به معنای عرصه و صرف نظر از ارزش اعیانی) ناشی از حضور جمعیت، دسترسی به زیر ساخت‌ها و مرغوبیت زمین است. تفاوت زمین‌ها در سه مورد فوق، منجر به ایجاد و رواج اصطلاحی به معنای رانت زمین شده است. از آنجا که رانت زمین حاصل تلاش و کار مالک زمین نیست، وضع مالیات بر ارزش زمین عادلانه است. طرفداران اعمال چنین مالیاتی معتقد هستند زمین جزو منابع خدادادی است که به همه مردم و نسل‌ها تعلق دارد و یک عده افراد خاص نمی‌توانند با تملک آن، همه منافع حاصل از زمین را کسب کنند. در نتیجه مقتضای عدالت آن است که بدون از میان بردن انگیزه کار و سرمایه‌گذاری، منافع حاصل از منابع طبیعی میان همه تقسیم شود. هنری جرج، فیلسوف و تئوری‌پرداز قرن نوزدهم معتقد است اخذ درصدی از منافع حاصل از زمین به عنوان مالیات، از عادلانه‌ترین مالیات‌های ممکن است زیرا موجب می‌شود منافع حاصل از این ثروت خدادادی تنها در اختیار گروهی خاص قرار نگیرد. به اعتقاد او «منابع طبیعی به صورت ابتدایی، دارای مشترک همه مردم بوده است. به این ترتیب مالیات بر زمین در حقیقت جمع‌آوری رانت به نفع صاحبان واقعی زمین است. در نتیجه این مالیات باید به صورت حداکثر جمع‌آوری شود و به صورت مساوی (مثل بازده سهام) میان همه شهروندان تقسیم شود» (George, 1879).

۴- از آنجا که زمین کالای غیر منقول است و قابل پنهان سازی نیست، لذا جمع‌آوری این مالیات نسبت به سایر انواع پایه‌های مالیاتی ساده‌تر و ارزاتر خواهد بود (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، دفتر مطالعات اقتصادی، ۱۳۸۷). باید توجه داشت که مقادیر مالیات قابل پرداخت، مشخص و قانونمند باشد و زمان و میزان پرداخت مالیات برای پرداخت‌کنندگان و سایر افراد قابل درک و مشخص باشد. طراحی ساده و قابل فهم مالیات بر ارزش زمین، تأثیر بسیاری در کاهش هزینه‌های اجرایی این مالیات دارد.

۵- دو سوم از زمین‌های کشاورزی در آمریکا در اختیار یک درصد از مردم و ۴۵ درصد از کل زمین‌ها در اختیار پنج درصد از مردم است (U.S. Department of Commerce,

۱- این میزان کاهش با توجه به شرایط اقتصادی کشور نیوزیلند بدست آمده است. بدیهی است اجرای چنین مالیاتی در شرایط اقتصادی متفاوت، می‌تواند منجر به کاهش ارزش زمین، به میزان بیشتر یا کمتر از ارقام مذکور شود.

Economics and Statistics Administration, 1993) همچنین در انگلیس یک درصد از مردم دو سوم کل زمین‌ها و تنها ۱۷۰۰ نفر حدود یک سوم از کل زمین‌ها را در اختیار دارند (Home, 2009). بنابراین توزیع زمین اغلب بسیار نامتقارن است و عده کمی از افراد جامعه، سهم بالایی از تملک اراضی را در اختیار دارند. در نتیجه وضع مالیات بر ارزش زمین، اثر بازتوزیعی قدرتمندی خواهد داشت.

۲-۳- ضرورت وضع مالیات بر ارزش زمین

در سیستم‌های مالیاتی پیشرفته‌ای مانند آمریکا، ۱۰ اصل راهنما^۱ برای طراحی نظام مالیاتی مطلوب^۲ وجود دارد. بنابراین برای بررسی ضرورت و اهمیت اجرای نوع مشخصی از مالیات، میزان تطابق اجرای آن مالیات با اصول راهنما بررسی می‌شود. همانگونه که در قسمت قبل بیان شد، مالیات بر ارزش زمین ویژگی‌هایی دارد که پنج مورد از اصول راهنما را پوشش می‌دهد. سایر اصول راهنما، بیشتر جنبه اجرایی داشته و باید در طراحی مدل لحاظ شوند. بنابراین به منظور پوشش سایر موارد، مدل اجرایی که در انتهای این پژوهش استخراج می‌شود، باید سایر موارد را نیز پوشش دهد. خوشبختانه مدلی که در نهایت استخراج شد، می‌تواند سایر قواعد را نیز پوشش دهد. بنابراین از منظر قواعد راهنمای طراحی نظام مالیاتی خوب، نظام پیشنهادی برای مالیات بر ارزش زمین، از ارزش فنی لازم برخوردار است. نهایتاً از آنجا که این مالیات و مدل اجرایی بیان شده در این مقاله تمامی اصول طراحی مدل مالیات مطلوب را رعایت می‌کند، این مالیات در برابر بسیاری از پایه‌های مالیاتی دیگر ضرورت اجرای بالاتری می‌یابد.

۳- مطالعه تطبیقی اجرای مالیات بر ارزش زمین در برخی نقاط جهان

کشورهای مختلفی با نظام‌های متفاوت اقتصادی و مالیاتی، اقدام به وضع مالیات بر ارزش زمین و حتی جایگزینی سیستم‌های پیشین مالیات بر زمین و مسکن خود با مالیات بر ارزش زمین کرده‌اند. بر همین اساس تاکنون بیش از ۷۰۰ شهر در سراسر جهان اقدام به وضع مالیات بر ارزش زمین کرده‌اند (Craig, 2003). در ادامه به چند مورد از نتایج اجرای این مالیات در نقاط مختلف اشاره می‌شود.

1-Guiding principles: Equity and fairness, Certainty, Convenience of payment, Economy of collection, Simplicity, Neutrality, Economic growth and efficiency, Transparency and visibility, Minimum tax gap, Appropriate government revenues

2-Principles of good tax policy

۳-۱- کیائو-چائو^۱

کیائو-چائو، منطقه‌ای به وسعت حدود ۵۰۰ کیلومتر مربع در ساحل دریای زرد چین است. این منطقه، در فاصله سال‌های ۱۸۹۸ تا ۱۹۱۵ تحت قیمومیت آلمان بوده است. در سال ۱۸۹۸ (سال اول) قانونی مبنی بر اخذ مالیاتی به مآخذ ۶٪ بر تمام زمین‌های خصوصی با توجه به ارزش آنها، وضع شد. در زمان فروش نیز افزایش ارزش زمین، مشمول مالیاتی به اندازه یک‌سوم افزایش ارزش زمین خواهد شد (Peterson, Germany, 1955).

با اجرای این قوانین، زمین‌خواری از بین رفت و رشد اقتصادی بسیار سریع شد. وقتی آلمان این منطقه را اجاره کرد، شهر سینگتائو^۲، واقع در منطقه کیائو-چائو، روستای ماهیگیری گمنامی بود. کل جمعیت منطقه نیز ۸۳۰۰۰ نفر برآورد می‌شد. وقتی این منطقه در سال دوم از جنگ جهانی اول از آلمان باز پس گرفته شد، سینگتائو چهارمین مرکز مهم تجارت در ساحل چین بود و کل جمعیت منطقه به ۲۷۵۰۰۰ نفر افزایش یافته بود. موفقیت اجرای مالیات بر ارزش زمین در کیائو-چائو، منجر به اجرای گسترده آن در کل آلمان و در چند صد شهر گردید (Peterson & Hsiao, Kiao-Chau, 2000).

۳-۲- آمریکا

چند ایالت در آمریکا اقدام به برقراری مالیات بر ارزش زمین یا بررسی اجرای آن کرده‌اند. حدود یکصد سال قبل، در سال ۱۹۱۳ مسئولین ایالت پنسیلوانیا، اجازه برقراری مالیات بر ارزش زمین را در دو شهر پیتزبورگ^۳ و اسکرانتون^۴ صادر کردند. این مالیات در واقع همان مالیات بر دارایی بود، با این تفاوت که در آن نرخ مالیات بر زمین، بیشتر از نرخ مالیات بر ارزش افزوده‌های روی زمین مثل ساختمان بود (Dye & England). اکنون ۱۴ شهر در پنسیلوانیا اقدام به وضع مالیات بر ارزش زمین کرده‌اند (Bourassa, 2009).

هاریسبورگ، مرکز ایالت پنسیلوانیا، از سال ۱۹۷۵ اقدام به وضع مالیات بر ارزش زمین کرد. شهرداری و رهبران محلی، امیدوار بودند که کاهش نرخ مالیات بر ارزش ساختمان و افزایش این نرخ بر

1-Kiao-Chau

2-Tsingtao

3-Pittsburgh

4-Scranton

ارزش زمین، منجر به ساخت و سازهای جدید و بازسازی ساختمان‌های قدیمی شهر خواهد شد. در عمل این اقدام مسئولین محلی، همان‌طور که پیش‌بینی می‌شد، منجر به تغییر شرایط اقتصادی شهر، رونق ساخت و ساز و حتی کاهش آمار املاک خالی شد؛ به گونه‌ای که تعداد املاک خالی از ۴۰۰۰ واحد به ۵۰۰ واحد رسید (Saunders, 1999) که حدود ۸۵ درصد کاهش را نشان می‌دهد.

مقایسه شهرهایی که در این ایالت اقدام به وضع این مالیات کرده‌اند، با دیگر شهرهای مجاور، به خوبی توانایی مالیات بر ارزش زمین در افزایش میزان ساخت و عرضه مسکن را نمودار می‌سازد. برای مثال دو شهر مجاور آلن تاون^۱، و بتلهم^۲ که در شهر اول از سال ۱۹۹۷ مالیاتی بر مبنای ارزش زمین اجرا شد و در نتیجه سه سال بعد از وضع این مالیات در مقایسه با سه سال قبل از آن، میزان ساخت و ساز در حدود ۳۲ درصد افزایش یافت؛ در حالی که آمار شهر بتلهم، که دارای مالیات تک‌نرخ بر ساختمان بود، افزایش چندانی را در ساخت و ساز نشان نمی‌دهد (اسکویی نژاد، ۱۳۷۵).

این شرایط در مورد دو شهر اوایل‌سیتی^۳ و فرانکلین^۴ نیز تکرار شد. شهر اول مالیات بر ارزش زمین را از سال ۱۹۸۹ و شهر دوم مالیات تک‌نرخ بر ساختمان را از همان سال به اجرا گذاشتند. با مقایسه سه سال قبل و بعد از اجرای این مالیات‌ها در دو شهر مشخص شد که در شهر اول میزان ساخت و ساز حدود ۵۸/۲ درصد افزایش داشته است؛ در صورتی که آمار در شهر دوم کاهش ۲۶ درصدی را طی مدت مشابه نشان می‌دهد.

پیتزبورگ نیز از سیستم مالیات بر دارایی دو‌نرخ استفاده می‌کرد و تا سال ۱۹۷۹، نرخ مالیات بر ارزش زمین، دو برابر نرخ مالیات بر ساختمان بود. در سال ۱۹۷۹ و ۱۹۸۰ نسبت نرخ‌های مالیاتی در این شهر اصلاح شد. در نتیجه این اصلاح نرخ، ساخت و ساز در سال ۱۹۸۰، نسبت به سال ۸-۱۹۷۷، ۳۱۲٪ رشد را نشان می‌داد. در سال ۱۹۸۰ ۹/۵ میلیون فوت مربع فضای جدید ساخته شد، این در حالی است که این نرخ بالای ساخت و ساز تا پایان دهه ۱۹۸۰ ادامه داشت. در این دوره بسیاری از شرکت‌ها تصمیم به گسترش دفاتر مرکزی خود در پیتزبورگ گرفتند (Oates & Schwab, 1997).

1-Allentown
2-Bethlehem
3-OilCity
4-Franklin

تحقیقات انجام شده در زمینه اجرای مالیات بر ارزش زمین در پیتزبورگ، نشان دهنده قدرت این مالیات در رونق ساخت و ساز است. در یکی از این تحقیقات، ارقام مربوط به مجوزهای ساخت جدید در ۱۵ شهر مقایسه شدند. داده‌های این تحقیق از سال ۱۹۶۰ تا ۱۹۸۹ را در بر می‌گیرد. این بازه به دو قسمت از ۱۹۶۰-۷۹ و ۱۹۸۰-۸۹ تقسیم شده است. در بین ۱۵ شهر بررسی شده تنها دو شهر در دوره دوم، نسبت به دوره اول، رشد ساخت و ساز داشته‌اند. کلمبوس^۱ رشد اندکی را نشان می‌دهد، اما پیتزبورگ تا اندازه‌ای متفاوت است. ارزش واقعی مجوزهای صادره در پیتزبورگ در دهه ۱۹۸۰، نسبت به قبل از آن، ۷۰ درصد رشد داشته است (Oates & Schwab, 1997).

در سال ۲۰۰۰، انتخابات محلی در پیتزبورگ انجام گرفت. براساس تبلیغات انجام گرفته در مورد حذف مالیات بر ارزش زمین، رأی‌دهندگان فکر کردند می‌توانند با کاهش نرخ مالیات بر ارزش زمین، از میزان پرداخت مالیات خود بکاهند. بنابراین مسئولین شهری سیستم مالیات دو نرخ بر زمین و ساختمان را که چنان نتایج مفیدی در بازسازی شهر پیتزبورگ داشت را حذف کردند و به جای آن از سیستم مالیات بر دارایی تک نرخ استفاده کردند. با این حال مالیات پرداختی اکثر افراد در سیستم جدید کاهش نیافت، زیرا با استفاده از سیستم تک نرخ بر زمین و ساختمان، نرخ مالیات بر ساختمان باید به اندازه‌ای بالا می‌رفت تا بتواند درآمدهای مناسب برای اداره شهر را تأمین کند. همان‌گونه که انتظار می‌رفت، ساخت و ساز کاهش پیدا کرد. با مقایسه ۲ سال قبل از تغییرات و ۲ سال بعد از آن (۲-۲۰۰۱)، معلوم شد هزینه‌های ساخت و ساز در دوره قبل از تغییرات، ۲۱٪ بیشتر از دوره بعد از تغییرات بوده است؛ این در حالی است که در کل امریکا و در حومه پیتزبورگ فعالیت‌های ساخت و ساز در دو سال ۲۰۰۱ و ۲۰۰۲ بیشتر بوده است (Cord S. , 2003)(Alas, 2003).

اعمال تغییرات در نرخ‌های مالیاتی در ژانویه ۲۰۰۱، و حذف مالیات بر ارزش زمین، همچنین منجر به افزایش شدید ارزش زمین شد. علاوه بر افزایش شدید ارزش زمین، نرخ افزایش ارزش نیز در مناطق مختلف یکسان نبوده و توزیع نرخ افزایش ارزش زمین در مناطق مختلف بسیار نابرابر بوده است. در نتیجه با افزایش ارزش زمین و عدم کاهش ارزش ساختمان، اکثر خانه‌داران، مجبور به پرداخت مالیات‌های بیشتری نسبت به قبل شدند (Hughes, 2007).

۳-۳- استرالیا

ایالت نیو ساوت ولز^۱ در جنوب شرقی استرالیا واقع شده است. میزان ساخت و ساز در این منطقه در سه سال بعد از تغییر مبنای مالیاتی به مالیات بر ارزش زمین، ۵۵٪ افزایش داشته است در عین حال ارزش دلاری (دلار استرالیا) مجموع ساختمان‌ها نیز ۹۹٪ بهبود یافته است. در تمامی ۲۲ ناحیه‌ای که در این منطقه قرار داشته و این مالیات را به اجرا گذاشته‌اند، شرایط مشابهی دیده می‌شود.

سیدنی و ملبورن دو شهر مهم استرالیا هستند که دارای اندازه‌ای مشابه (به ترتیب دارای جمعیتی معادل ۲/۷ میلیون نفر و ۲/۴ میلیون نفر) هستند اما تفاوت اساسی این دو شهر در مبنای مالیاتی است. درآمد شهرداری سیدنی تنها از راه مالیات بر ارزش زمین است در حالیکه شهر ملبورن دارای مبنای مالیات بر دارایی است. از سال ۱۹۷۶ نرخ ساخت و ساز مسکن در سیدنی نسبت به ملبورن با سرعت زیادی رشد یافت. طی سال‌های ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۲ ارزش ساختمان‌های مسکونی که در سیدنی اجازه ساخت گرفته بودند، ۱۱۵٪ افزایش یافت که این مقدار در مدت مشابه در ملبورن ۱۰٪ بود (Forster, 2000).

۳-۴- هنگ کنگ و سنگاپور

مشابهت‌های زیادی بین هنگ کنگ و سنگاپور وجود دارد. هر دو در چهار دهه گذشته، رشد سریع اقتصادی را تجربه کرده‌اند و در زمانی کوتاه، به اقتصادهای تازه صنعتی شده پیوسته‌اند. هر دو تحت قیمومیت انگلستان بوده‌اند و سیستم قانونی انگلستان در آنجا برقرار بوده است. هنگ کنگ و سنگاپور، هر دو شهرهای با تراکم جمعیتی بالا هستند. زمین منبعی کمیاب به حساب آمده، و قیمت آن حتی نسبت به کشورهای صنعتی [غیر از ژاپن] بالا است. با توجه به این شرایط، زمین‌خواری، یا سرمایه‌گذاری در زمین به منظور افزایش قیمت‌های آتی، در هر دو شهر جذابیت بالایی دارد. هر دو شهر به عنوان مراکز تجارت آزاد و مراکز مالی بین‌المللی با محدودیت‌های کم برای تجارت و جریان سرمایه، شناخته شده‌اند. با این حال آنچه کمتر گفته شده است، این واقعیت است که کل زمین‌ها در هنگ کنگ و چهارپنجم زمین‌ها در سنگاپور، تحت مالکیت دولت قرار دارد.

مالیات بر زمین، یکی از مهمترین منابع درآمد هنگ کنگ است. در سال‌های ۱۹۷۰ تا ۱۹۹۱، مالیات بر زمین، ۵۵ درصد از سرمایه‌گذاری سالانه در زیرساخت‌ها را تأمین کرده است. با توجه به درآمدهای

1-New South Wales, NSW

مالیات بر زمین، دولت توانایی داشته است سایر مالیات‌ها را کاهش دهد. مالیات بر درآمد شرکت‌ها بین ۱۵ تا ۱۶/۵ درصد و مالیات بر حقوق افراد، دارای نرخ تصاعدی تا سقف ۱۵٪ است. همچنین حدود ۵۳٪ از نیروی کار، هیچ مالیاتی بر حقوق‌شان نمی‌پردازند. سطح پایین نرخ مالیات بر درآمد و حقوق و شیب کم تصاعد آن، منجر به کارایی هرچه بیشتر بازار نیروی کار و نهایتاً پویایی اقتصاد هنگ‌کنگ شده است (Phang, 2000).

در سنگاپور نیز در نتیجه درآمد سرشار و سالم حاصل از زمین، سایر درآمدهای ناشی از فعالیت‌های اقتصادی، مشمول مالیات کمتری شده‌اند. بدین ترتیب نسبت بالایی از درآمدها در سنگاپور، معاف از مالیات هستند. در سال ۱۹۹۴، درآمد دولت از اجاره زمین، ۸/۷ میلیارد دلار سنگاپور بوده است. این رقم بیش از کل مالیات بر درآمد مشاغل و شرکت‌ها (۸/۳ میلیارد دلار سنگاپور) بوده است. دولتمردان سنگاپور، از سال ۱۹۶۸، با مزاد بودجه مواجه بوده‌اند. نرخ‌های مالیاتی بر درآمد و سود، به‌طور پیوسته در طول زمان کاهش یافته است. در سال ۱۹۶۶، نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص، از ۶٪ تا ۵۵٪ متغیر بود. در مقابل، نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص، به ۲٪ تا ۲۸٪ کاهش یافته است. این در حالی است که سیاست صنعتی سنگاپور، به منظور افزایش سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، بسیاری معافیت‌ها و تخفیف‌های مالیاتی را نیز در نظر گرفته است (Phang, 2000).

۴- استخراج الگوی مناسب برای اجرای مالیات بر ارزش زمین

۴-۱- طراحی پرسشنامه

همانطور که بیان شد نظامی که ما برای اعمال و اخذ مالیات بر ارزش زمین در نظر می‌گیریم، باید کارا و عادلانه باشد، ضمن اینکه از نظر فن‌آوری، انعطاف پذیر بوده و هزینه‌های اجرایی قابل قبولی داشته باشد. حال برای طراحی چنین الگویی باید به تعدادی از سوالات مهم پاسخ مناسب دهیم. مهمترین سوالات برای طراحی مدل مالیات‌ستانی از زمین عبارتند از: چه نوع زمین‌هایی مشمول این نوع مالیات خواهند بود؟ گزینه‌های مطرح در این زمینه عبارتند از: تمامی زمین‌ها، زمین‌های مسکونی، تجاری، اداری، کشاورزی و باغی، زمین‌های داخل محدوده شهرها یا خارج از محدوده شهر، یا زمین‌های بایر. چه انواع خاصی از زمین‌ها را باید از مالیات معاف کرد؟ برخی از مثال‌های بارز در این زمینه عبارتند از: پارک‌های ملی، زمین‌های مذهبی، آموزشی، ورزشی و ... آیا زمین‌های دولتی از مالیات معافند؟ آیا

موضوع معافیت مالیاتی را باید به طور ادواری مورد بازنگری یا تجدید نظر قرار داد؟ آیا امتیازات ویژه‌ای برای گروه‌های خاص مثل اقشار کم درآمد، معلولان یا مؤدیان مالیاتی مسن وجود دارد؟ مسئولیت ارزیابی، وصول، نظارت و داوری به عهده چه کسی خواهد بود؟ آیا بخشی از مالیات‌های وصول شده به مقاصد ویژه اختصاص می‌یابد؟ آیا نرخ مالیاتی هر ساله تغییر می‌کند؟ در این صورت محدوده تغییرات به چه شکلی است؟ چه سطحی از دولت مسئول تعیین نرخ مالیاتی است؟ چگونه زمین‌ها را ارزش‌گذاری کنیم؟ آیا مالیات‌های پرداخت نشده، نوعی حق حبس مال را نسبت به زمین‌ها به دنبال دارد؟ آیا می‌توان برای برخورد با مؤدیان دارای معوقه مالیاتی، آنان را از برخی خدمات اجتماعی مانند ترانکش بانکی، حق ثبت و ... محدود یا محروم کرد؟ (International Monetary Fund, 1996).

پرسشنامه اول بصورت باز، جهت یافتن پاسخ این سوالات طراحی شد. به دلیل نوع مخاطبان و خبرگان انتخاب شده که اکثراً جزء مدیران بوده‌اند، امکان ارسال پرسشنامه و انتظار صرف وقت کافی، معقول نبود. لذا به جای ارسال پرسشنامه، مصاحبه حضوری با خبرگان صورت گرفت. پس از چند مرحله تکرار، و ارائه نتایج به هر یک از خبره‌ها در مورد هر یک از سوالات به یک اجماع نسبی یافتیم. در این مرحله برای برخی از سوالات بیش از یک پاسخ ارائه شد و همچنین سوالات دیگری نیز ایجاد شد. لذا پرسشنامه دوم بصورت بسته طراحی شد با این هدف که هم جوابهای سوالات پرسشنامه اول با دقت بیشتری مشخص شوند و هم به برخی از سوالات دیگر پاسخ داده شود. پس از جمع‌آوری این پرسشنامه، بدلیل آنکه حجم نمونه کمتر از ۳۰ نفر بود، نتایج با استفاده از آزمون‌های ناپارامتری مورد ارزیابی قرار گرفت و نتایج بدست آمد. در مرحله آخر با استفاده از نتایج این پرسشنامه که در واقع پاسخ سوالاتی است که در یک الگوی مالیاتی مطرح است، الگویی برای اخذ مالیات بر ارزش زمین ارائه شد. پرسشنامه اول به شکل مصاحبه و پرسشنامه دوم در حضور محقق تکمیل شد. در تهیه پرسشنامه از نظرات اساتید و متخصصان مالیاتی و نیز متخصصان حوزه زمین و مسکن و متخصصان حوزه سیاست‌گذاری استفاده شد و آزمونهای لازم جهت اطمینان از روایی^۱ و پایایی^۲ آن، انجام گردید. در این تحقیق به منظور تعیین پایایی آزمون از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ ابتدا باید واریانس نمره‌های هر زیر مجموعه سوال‌های پرسشنامه و واریانس کل را محاسبه کرد.

1-Validity

2-Reliability

سپس با استفاده از رابطه زیر مقدار ضریب آلفا را محاسبه می‌کنیم.

$$r_{\alpha} = \left(\frac{k}{k-1}\right) \left(1 - \frac{\sum \sigma_j^2}{\sigma^2}\right) \quad (1)$$

در این رابطه r_{α} ضریب پایایی کل آزمون، k تعداد زیر مجموعه‌های سؤال‌های پرسشنامه یا آزمون، σ_j^2 واریانس زیر آزمون j ام و σ^2 واریانس کل سوالات است. طبق گفته چرچیل^۱ برای آنکه آزمون، پایا باشد، کافی است که میزان آلفای آن بیشتر از ۰/۶ باشد (Churchil, 1979). اما نظر غالب بر این است که اگر ضریب آلفا بیشتر از ۰/۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. (مؤمنی & فعال قیومی، ۱۳۸۹)

نتیجه آزمون پایایی برای سوالات پرسشنامه دوم، از روش آلفای کرونباخ و با استفاده از نرم افزار SPSS بصورت جدول ۱ است:

جدول ۱: نتیجه آزمون پایایی پرسشنامه دوم

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.735	36

از آنجائی که مقدار آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ است، لذا آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. پس از تحقیق و بررسی‌های به عمل آمده جهت جامعه آماری مورد نظر، ۱۸ نفر واجد شرایط شناخته شدند. در جداول ضمیمه خلاصه‌ای از مشخصات این خبرگان ارائه شده است.

۴-۲- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

روش تجزیه و تحلیل اطلاعات در پرسشنامه اول، روش دلفی است. برای ارزیابی سوالات پرسشنامه دوم از روش‌های ناپارامتری استفاده می‌کنیم. علت استفاده از روشهای ناپارامتری آن است که تعداد

1-Churchil

نمونه آماری ما کمتر از ۳۰ می‌باشد. یکی از آزمونهای ناپارامتری آزمون علامت است. آزمون علامت یک نمونه‌ای، موقعی بکار می‌رود که می‌خواهیم از جامعه متقارن پیوسته‌ای نمونه‌ای بگیریم، به طوری که احتمال اینکه عددی کوچکتر از میانگین و یا بزرگتر از آن باشد $\frac{1}{2}$ است (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۷). همچنین آماره p که نشان دهنده نسبت موفقیت در نمونه است بصورت $p = \frac{x}{n}$ می‌باشد که x تعداد موقعیها و n حجم نمونه است و نیز $q = 1 - p$ (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۷). البته لازم به ذکر است که در مسأله مورد بررسی ما حجم نمونه برابر با $n=18$ است. همچنین برای نمونه‌هایی که در آن np و nq هر دو بزرگتر از ۵ هستند، می‌توان بجای توزیع دو جمله‌ای از تقریب نرمال استفاده کرد (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۷). در این صورت آماره آزمون بصورت رابطه ۲ خواهد بود:

$$Z = \frac{x^+ - np_0}{\sqrt{np_0q_0}} \quad (2)$$

که در آن x^+ برابر است با تعداد افرادی از جامعه که به گزینه‌های خیلی زیاد و یا زیاد رأی داده‌اند. این آماره تقریباً توزیع نرمال استاندارد دارد.

بررسی پرسشنامه دوم به این صورت است که هر سؤال در این پرسشنامه مبنای دو فرضیه مختلف قرار می‌گیرد و دو بار آزمون فرضیه برای هر سؤال صورت می‌گیرد. فرضیه اول موافقت پرسش‌شوندگان را با موضوع مورد سؤال بررسی می‌کند. فرضیه دوم مخالفت پاسخ‌دهندگان را در موضوع مورد سؤال بررسی می‌کند. بنابراین یکبار بررسی می‌شود که آیا پاسخ‌دهندگان با موضوع مورد سؤال موافق هستند یا خیر؟ در مرحله دوم بررسی می‌شود که آیا پرسش‌شوندگان با موضوع مورد سؤال مخالف هستند یا خیر؟ بر این اساس سه حالت مختلف برای نظر پاسخ‌دهندگان به هر سؤال متصور است.

۱- پرسش‌شوندگان با موضوع مورد سؤال موافق هستند.

۲- پرسش‌شوندگان با موضوع مورد سؤال مخالف هستند.

۳- پرسش‌شوندگان با موضوع مورد سؤال نه موافق‌اند و نه مخالف.

بر این اساس در سطح خطای ۵٪ فرضیه‌های مربوط به هر سؤال را برای سؤالات پرسشنامه‌های دوم آزمون می‌کنیم. با مراجعه به جدول نرمال استاندارد در سطح خطای ۵٪، $Z_{0.05} = 1/645$ است. در

بررسی موافقت پاسخ‌دهندگان با موضوع مورد نظر سؤال، با استفاده از رابطه ۲، و با استفاده از جدول ۲ تعداد افرادی که در پرسشنامه دوم برای این سؤال گزینه‌های «خیلی زیاد» یا «زیاد» (یا به عبارت دیگر اعداد ۴ یا ۵) را انتخاب کرده‌اند، برابر با x^+ می‌باشد. با استفاده از رابطه ۲، آماره آزمون را برای هر سؤال می‌توان حساب کرد. در مورد بررسی مخالفت پاسخ‌دهندگان نیز، x^- برابر با مجموع تعداد افرادی است که برای سؤال مورد نظر گزینه‌های «خیلی کم» یا «کم» (یا به عبارت دیگر اعداد ۱ یا ۲) را انتخاب کرده‌اند، خواهد بود.

در نهایت برای هر یک از سؤالات پرسشنامه دوم، فرضیه آزمون بیان شده و آماره آزمون محاسبه می‌شود. نهایتاً مشخص می‌شود که فرضیه H_0 رد می‌شود یا پذیرفته می‌شود. اگر $Z > Z_{0.05}$ باشد، فرضیه H_0 رد شده و فرضیه H_1 پذیرفته می‌شود.

در ادامه یک نمونه از محاسبات انجام شده برای آزمون فرضیه سؤال اول به عنوان نمونه آورده شده است. نتایج آزمون فرضیه برای سؤالات ۱ تا ۳۶، در جدول ۳ آمده است.

نمونه آزمون فرض برای سوال اول:

۱- وضع مالیات بر ارزش زمین نسبت به سایر انواع پایه‌های مالیاتی تا چه اندازه با عدالت سازگار است؟

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: p \leq p_0 \text{ وضع مالیات بر ارزش زمین نسبت به سایر انواع پایه های مالیاتی با عدالت سازگار است.} \\ H_1: p > p_0 \text{ وضع مالیات بر ارزش زمین نسبت به سایر انواع پایه های مالیاتی با عدالت سازگار است} \end{array} \right.$$

$$x^+ = 11$$

$$Z = \frac{x^+ - 18 * 0.5}{\sqrt{18 * 0.5 * 0.5}} = 0.94 < 1.645 \implies H_0 \text{ رد شده و } H_1 \text{ پذیرفته می شود.}$$

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: q \leq q_0 \text{ وضع مالیات بر ارزش زمین نسبت به سایر انواع پایه های مالیاتی با عدالت سازگار نیست.} \\ H_1: q > q_0 \text{ وضع مالیات بر ارزش زمین نسبت به سایر انواع پایه های مالیاتی با عدالت سازگار نیست.} \end{array} \right.$$

$$x^- = 3$$

$$Z = \frac{x^- - 18 * 0.5}{\sqrt{18 * 0.5 * 0.5}} = -2.83 < 1.645 \implies H_0 \text{ رد شده و } H_1 \text{ پذیرفته می شود.}$$

نتیجه: در این سؤال پاسخ‌دهندگان با موضوع مورد سؤال موافقت یا مخالفت مشخصی نداشته‌اند. بنابراین رسیدن به پاسخ این سؤال نیازمند انجام پژوهش‌های بیشتری است.

جدول ۲: خلاصه نتایج پرسشنامه دوم

شماره سؤال	X+	X-	مبارزه آزمون اول	مبارزه آزمون دوم	فرضیه پذیرفته شده در آزمون اول	فرضیه پذیرفته شده در آزمون دوم
Q _۱	۱۱	۳	۰.۹۴	-۲.۸۳	H _۰	H _۰
Q _۲	۱۵	۲	۲.۸۳	-۳.۳	H _۱	H _۰
Q _۳	۱۲	۴	۱.۴۱	-۲.۳۶	H _۰	H _۰
Q _۴	۱۷	۰	۳.۷۷	-۴.۲۴	H _۱	H _۰
Q _۵	۴	۱۰	-۲.۳۶	۰.۴۷	H _۰	H _۰
Q _۶	۴	۷	-۲.۳۶	-۰.۹۴	H _۰	H _۰
Q _۷	۱۰	۴	۰.۴۷	-۲.۳۶	H _۰	H _۰
Q _۸	۰	۱۳	-۴.۲۴	۱.۸۹	H _۰	H _۱
Q _۹	۱۴	۱	۲.۳۶	-۳.۳	H _۱	H _۰
Q _{۱۰}	۱۷	۰	۳.۷۷	-۴.۲۴	H _۱	H _۰
Q _{۱۱}	۱۸	۰	۴.۲۴	-۴.۲۴	H _۱	H _۰
Q _{۱۲}	۱۴	۲	۲.۳۶	-۳.۳	H _۱	H _۰
Q _{۱۳}	۱۷	۱	۳.۷۷	-۳.۷۷	H _۱	H _۰
Q _{۱۴}	۱۰	۱	۰.۴۷	-۳.۷۷	H _۰	H _۰
Q _{۱۵}	۱۲	۳	۱.۴۱	-۲.۸۳	H _۰	H _۰
Q _{۱۶}	۱۵	۱	۲.۸۳	-۳.۷۷	H _۱	H _۰
Q _{۱۷}	۱۳	۲	۱.۸۹	-۳.۳	H _۱	H _۰
Q _{۱۸}	۹	۶	۰	-۱.۴۱	H _۰	H _۰
Q _{۱۹}	۳	۱۲	-۲.۸۳	۱.۴۱	H _۰	H _۰
Q _{۲۰}	۱۵	۰	۲.۸۳	-۴.۲۴	H _۱	H _۰
Q _{۲۱}	۱۴	۱	۲.۳۶	-۳.۷۷	H _۱	H _۰
Q _{۲۲}	۹	۵	۰	-۱.۸۹	H _۰	H _۰
Q _{۲۳}	۱۳	۱	۱.۸۹	-۳.۷۷	H _۱	H _۰
Q _{۲۴}	۱۴	۰	۲.۳۶	-۴.۲۴	H _۱	H _۰
Q _{۲۵}	۱۶	۱	۳.۳	-۳.۷۷	H _۱	H _۰
Q _{۲۶}	۲	۹	-۳.۳	۰	H _۰	H _۰
Q _{۲۷}	۶	۷	-۱.۴۱	-۰.۹۴	H _۰	H _۰
Q _{۲۸}	۱۷	۰	۳.۷۷	-۴.۲۴	H _۱	H _۰
Q _{۲۹}	۱۴	۱	۲.۳۶	-۳.۷۷	H _۱	H _۰
Q _{۳۰}	۱۴	۰	۲.۳۶	-۴.۲۴	H _۱	H _۰
Q _{۳۱}	۱۸	۰	۴.۲۴	-۴.۲۴	H _۱	H _۰
Q _{۳۲}	۱۸	۰	۴.۲۴	-۴.۲۴	H _۱	H _۰
Q _{۳۳}	۱۲	۱	۱.۴۱	-۳.۷۷	H _۰	H _۰
Q _{۳۴}	۱۶	۰	۳.۳	-۴.۲۴	H _۱	H _۰
Q _{۳۵}	۱۱	۳	۰.۹۴	-۲.۸۳	H _۰	H _۰
Q _{۳۶}	۶	۶	-۱.۴۱	-۱.۴۱	H _۰	H _۰

۴-۳- ارائه الگوی پیشنهادی

در این بخش با توجه به نتایج بدست آمده از پرسشنامه اول و دوم، الگوی مناسب اجرای مالیات بر ارزش زمین در ایران ارائه می‌شود. نتایج بدست آمده در این پژوهش نشان می‌دهد که برای اخذ این مالیات نیازمند قانون جدید هستیم. وضع قانون جدید، کاری اساسی است و نیازمند پیگیری گروهی برای تصویب قانونی قوی در مجلس شورای اسلامی است. در قانونی که برای اخذ این مالیات تصویب می‌شود، باید موارد زیر رعایت شوند:

۱- اصول کلی و حداقل‌ها در حد ملی و در قانون دیده شوند و قانون از انعطاف بالایی برخوردار باشد.
 ۲- نرخ مالیات برای کاربری مسکونی، تصاعدی و برای کاربری تجاری و زمین‌های با فعالیت اقتصادی، ثابت مناسب است.

۳- در قانون مورد نظر تمامی زمین‌ها با شرایط زیر مشمول مالیات‌اند:

a. نرخ‌ها در مورد زمین‌های با کاربری‌های مختلف متفاوت باشد.

b. دوره اخذ مالیات برای زمین‌های مختلف متفاوت باشد.

c. برای زمین‌های عمومی و با کاربری غیرانتفاعی، نرخ مالیاتی می‌تواند خیلی پایین در نظر گرفته شود.

۴- دوره مالیاتی یکساله خواهد بود. در این صورت باید برای کاربری‌های مختلف، امکان تقسیط به قرار زیر باشد:

a. برای زمین‌های مسکونی، دوره یک تا سه ماهه

b. برای زمین‌های تجاری، دوره سه ماهه

c. برای زمین‌های کشاورزی دوره یکساله

طبیعی است که اگر دوره یکساله با امکان تقسیط در نظر گرفته شود، باید تشویقی برای کسانی که مالیات را بطور یکجا پرداخت می‌کنند، در نظر گرفت.

۵- قانون باید سقف و کف نرخ مالیاتی را تعیین کند و استانداردها مجاز به تعدیل نرخ‌ها به صورت محلی باشند.

۶- مطابق قانون مورد نظر، در موضوع معافیت‌ها، هیچ زمینی از پرداخت این مالیات معاف نیست، اما در صورتی که کاربری زمینی به شکل مطمئن خارج از فعالیت‌های اقتصادی انتفاعی باشد، نرخ مالیاتی آن

را می توان کاهش داد. مهمترین موارد برای کاهش نرخ مالیاتی، عبارت از مساجد، خیریه‌ها، زمین‌های آموزشی و پارک‌های ملی است.

۷- ارزیابی و وصول این مالیات در داخل محدوده شهرها باید توسط شهرداری‌ها و در خارج از محدوده شهرها توسط سازمان امور مالیاتی انجام می‌گیرد. بانک اطلاعاتی که توسط شهرداری‌ها ایجاد می‌شود، باید به شکل مجتمع در یک پایگاه داده ملی جمع‌آوری شود.

۸- در خصوص چگونگی برخورد با موقوفات مالیاتی، قانون باید محرومیت از برخی خدمات اجتماعی که به زندگی و حیات و ممت فرد مربوط نیست را مورد نظر قرار دهد.

۹- مطابق نتایج این پژوهش، با توجه به اهمیت زمین در فرهنگ کشور، ارزش‌گذاری واقعی زمین به این معنی که ارزش زمین به قیمت بازاری آن نزدیک باشد، از اهمیت بالایی برخوردار است. لذا به منظور ارزش‌گذاری زمین، استفاده از ممیزان و شیوه‌های غیرمردن ارزش‌گذاری زمین که ریسک کمتری دارند در کوتاه مدت و به طور موازی توسعه سیستم‌های الکترونیک و فرموله برای ارزش‌گذاری زمین و استفاده از آن در بلند مدت بهترین راهکار است.

۱۰- درآمد این مالیات، باید جایگزین هزینه فروش تراکم و صدور پروانه ساختمانی شود. درآمد این مالیات باید در محل جمع‌آوری مالیات هزینه شود. قسمتی از این درآمد باید به شکل ملی در اختیار دولت ملی باشد. دولت ملی از این درآمد در همان مواردی که در قانون برای هزینه‌کرد این درآمد پیش‌بینی شده است می‌تواند استفاده نماید. گرچه در این پژوهش اصول کلی فوق در مورد نحوه هزینه‌کرد درآمد این مالیات استخراج شد، اما مدل جامعی در خصوص موارد مصرف درآمد این مالیات به دست نیامد. استخراج محل مصرف درآمد این مالیات موضوع مهمی است که نیازمند تحقیقات بیشتر است.

۱۱- قانون مورد نظر باید ملاحظات اجرایی چنین مالیاتی را در نظر بگیرد. مهمترین ملاحظات اجرایی چنین مالیاتی به شرح زیر است:

- a. در اجرای چنین قانونی باید زیر ساخت‌های الکترونیک به خوبی طراحی شود.
- b. تدریجی بودن دوره گذار از اهمیت بالایی برخوردار است. تعیین دوره گذار چند ساله و افزایش نرخ مالیات بر ارزش زمین به مرور، در اجرای موفقیت‌آمیز این مالیات مؤثر است.

c. مطابق نتایج این پژوهش، با توجه به اینکه با اخذ این مالیات، استفاده ناکارا از زمین جریمه می‌شود، باید به مالکان ساختمان‌هایی که کمتر از کاربری بهینه ساخته شده‌اند، برای رسیدن به کاربری بهینه، چند سال فرصت داده شود.

d. سیاست‌ها باید پیش‌بینی پذیر باشند. با توجه به اینکه قانون باید از انعطاف بالایی برخوردار باشد، پاسخ دهندگان به سؤالات، اعتقاد داشته‌اند که تصمیم‌اندازی‌ها به تغییر نرخ، معافیت‌ها، دوره یا نحوه وصول، باید از قبل اطلاع رسانی شود.

۵- جمع بندی

در این مقاله ابتدا مقدمه مختصری در مورد مبانی مالیات‌ستانی و اهداف و شاخص‌های ارزیابی مالیات مطلوب بیان شد. سپس میزان پوشش اهداف و شاخص‌های ارزیابی مالیات مطلوب، توسط مالیات بر ارزش زمین بررسی شد. نهایتاً مشخص شد که مالیات بر ارزش زمین تمامی اهداف و شاخص‌ها را پوشش می‌دهد و می‌تواند اثرات اقتصادی قابل توجهی داشته باشد. در ادامه نتایج اجرای این مالیات در سایر نقاط جهان بررسی شد و نشان داده شد که نتایج اجرای مالیات بر ارزش زمین در این کشورها بسیار چشمگیر بوده است. بنابراین به جاست که کشور نسبت به اجرای این مالیات دست کم به صورت پایلوت مبادرت ورزد. به منظور اجرای مالیات بر ارزش زمین، کشور نیازمند مدل مناسب اجرایی است. به منظور ارائه مدل مناسب اجرای مالیات بر ارزش زمین در ایران، با استفاده از روش دلفی، به مهمترین سؤالات در خصوص طراحی مدل مناسب مالیاتی پاسخ داده شد و در نهایت مدل مناسب اجرای مالیات بر ارزش زمین ارائه شد. نتایج بدست آمده در این پژوهش نشان می‌دهد که اخذ این مالیات نیازمند قانون جدید است. قانون جدید باید قانونی منعطف و با امکان سیاست‌گذاری در سطح ملی و محلی باشد. نرخ مالیاتی باید برای کاربری مسکونی تصاعدی و برای کاربری تجاری نرخ ثابت باشد. نرخ‌های مالیاتی و دوره مالیاتی باید با توجه به کاربری زمین‌ها تعریف شود. در خصوص معافیت‌ها، نتایج نشان می‌دهد هیچ زمینی نباید از پرداخت مالیات معاف باشد و تنها می‌توان نرخ مالیاتی را برای کاربری‌های خاص مانند مساجد، خیریه‌ها، زمین‌های آموزشی یا پارک‌های ملی، خیلی پایین در نظر گرفت. همچنین نتایج نشان می‌دهد در برخورد با معوقات مالیاتی باید انواعی از محرومیت‌های

اجتماعی که به حیات و ممانت فرد مربوط نیست، در نظر گرفته شود. در نهایت باید اجرای این قانون به صورت تدریجی و با طی کردن دوره گذار مناسب انجام گیرد.

فهرست منابع

- ۱- آذر، ع. و م. مؤمنی (۱۳۸۷)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، انتشارات سمت.
- ۲- اسکویی نژاد، م. (۱۳۷۵)، اقتصاد مهندسی یا ارزیابی اقتصادی پروژه های صنعتی.
- ۳- مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی (۱۳۸۷)، دفتر مطالعات اقتصادی، بررسی تطبیقی سیاست های مالیاتی زمین و مسکن در کشورها و ملاحظات به کارگیری آنها در ایران.
- ۴- مؤمنی، م. و ع. فعال قیومی (۱۳۸۹)، تحلیل های آماری با استفاده از SPSS، تهران: مؤلف.
- 5- Alas. (June, 2003), Poor Pittsburgh *Incentive Taxation*.
- 6- Bahl, R. W & , Linn, (1992), *Urban Public Finance in Developing Countries*.
- 7- Bourassa, S. C. (2009), United States Experience with Land Value Taxation .e. Dye and England, *Inland Value Taxation: Theory, Evidence and Practice*.
- 8- Churchil, G.(1979), A Paradigm for Developing Better Measures of Marketing Constructs *Journal of Marketing Research*. Vol 16, pp. 64-73.
- 9- Cord, S. (April, 2003), Construction Declines in Pittsburgh After 2-Rate Graded Tax Rescinded *Incentive Taxation*.
- 10- Cord, S. (1965), How Much Revenue Would a Full Land Value Tax Yield ?*American Journal of Economics and Sociology*.
- 11- Craig, E. D. (2003), Land Value Taxes and Wilmington, Delaware: A Case Study. *Economics Department, University of Delaware*.
- 12- Dye & ,England. *Assessing The Theory and Practice of Land Value Taxation* . Lincoln Institute of Land Policy.
- 13- Feder, K. (1993), Issues in the Theory of Land Value Taxation . *Ph.D. dissertation, Temple University*.

- 14- Foldvary, F. (2005), Geo-Rent: A Plea to Public Economists .
Econ Journal Watch.
- 15- Forster, G. (2000), Australia. *The American Journal of Science and Sociology* , 399-416.
- 16- Gaffney, M. (1982), *Two Centuries of Economic Thought on Taxation of Land Rents*.Madison: University of Wisconsin Press.
- 17- George, H. (1879), *Progress and Poverty*.
- 18- Hall, R. E., & Jones, C. I. (1999), Why Do Some Countries Produce So Much More Output per Worker than Others. *Quarterly Journal of Economics* , 83-116.
- 19- Home, R. (2009), Land ownership in The United Kingdom: Trends, preferences and future challenges. *Land Use Policy*, 26, 103-108.
- 20- Hughes, M. A. (2007), *Why so little georgism in america: using the pensylvania case files to understand the slow, uneven progress of land value taxation*.lincoln institute of land policy.
- 21- International Monetary Fund, (1996), *Tax Law Design and Drafting*. Vol 1. V. Thuronyi
- 22- Mc Clucksey, W& „al., e. (1988), *Land Value Taxation: An Applied Analysis*.Ashgate Publishing Company.
- 23- Mc Cluskey, w. J& Franzsen, R. C. (2005), *Land Value Taxation: An Applied Analysis*.Ashgate.
- 24- Oates, W& „Schwab, R. (March, 1997), The Impact of Urban Land Taxes: The Pittsburgh Experience *National Tax Journal*.
- 25- Peterson, V. G. (1955), Germany. *The American Journal of Economics and Scociology*.
- 26- Peterson, V. G& „Hsiao, T. (2000), Kiao-Chau. *TheAmerican Journal of economics and scociology*. pp. 365-369.

- 27- Phang, S. Y. (2000), Hong Kong and Singapore. *The American Journal of Science and Sociology* , 337-352.
- 28- Rima, I. (1986), *Development of Analysis*. (4th Edition). Illinois: Richard D. Irwin.
- 29- Saunders, V. (1999), *The Two-Rate Property Tax in Wenzler, Kenneth, ed.*MESharpe.
- 30- Smith, A. (1776), *The Wealth of Nations, Book V, Chapter 2, Article I: Taxes upon the Rent of Houses*.
- 31- Tideman, N. (2004), *The Case for Taxing Land*.
- 32- http://www.wealthandwant.com/docs/Tideman_CTL.html.
- 33- U.S. Department of Commerce Economics and Statistics Administration(1993), *Who Owns America's Farmland?* Bureau of the census.
- 34- Udomvitid, K. (2003), *The e-commerce sales tax: a case study of thailand*.
- 35- Vickery, W. (1996), *The Corporate Income Tax in the U.S. Tax System*.
- 36- Willmington Land Group. (2009), *Land Tax*.