

تخمین نرخ مؤثر مالیاتی در پایه های مشاغل و اشخاص حقوقی

محسن حسنی^۱

سعیده شفیعی^۲

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

چکیده

نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان یکی از مهم ترین شاخص های کارایی مالیاتی همواره یکی از مسائل مهم قابل پژوهش در این حوزه از اقتصاد بوده است. همچنین کارایی نظام مالیاتی نیز معمولاً به وسیله مقایسه دو جانبه هزینه وصول مالیات با سرمایه گذاری جانشین توسط "نرخ مؤثر مالیاتی"^۳ ارزیابی می شود. که با بررسی و محاسبه علمی آن امکان افزایش عدالت مالیاتی و بررسی دقیق فشار مالیاتی بر مؤدیان فراهم می شود. نرخ مؤثر مالیاتی علاوه بر کاربردهای گسترده آن در تصمیمات اقتصادی و سیاست گذاری ها می تواند به عنوان ابزاری جهت هدایت سرمایه نیز استفاده شود. در این مقاله تلاش شده است تا با تخمین نرخ مؤثر مالیاتی در پایه های مشاغل و اشخاص حقوقی، میزان فشار مالیاتی بر مؤدیان این بخش مورد بررسی قرار گیرد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که نرخ مؤثر اشخاص حقوقی طی دوره 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.

۱ کارشناس ارشد توسعه اقتصادی، کارشناس گروه مطالعات اقتصادی، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی

mohsen83021@gmail.com

۲ کارشناس ارشد اقتصاد انرژی، کارشناس گروه مطالعات اقتصادی، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی،

2.sh1362@gmail.com

۱- مقدمه

تعیین "نرخ مؤثر مالیاتی"^۱ 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 می‌شود. به عبارت دیگر این نرخ از تقسیم مالیات بخش مورد نظر بر پایه درآمد آن بخش حاصل می‌گردد.^۲ نرخ مؤثر مالیاتی را می‌توان 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 می‌شود. در بخش اول به بررسی تعاریف موجود از نرخ مؤثر مالیاتی پرداخته می‌شود و در بخش‌های دوم و سوم به تخمین نرخ مؤثر اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) و مشاغل پرداخته خواهد شد.

۲- تعاریف

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

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.

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

1 - Effective Tax Rate

که در آن t برابر با زمان اختصاص داده شده به سرمایه گذاری می باشد. 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 گزارش گری مالی تقسیم بر درآمد حسابداری پیش از مالیات می دانند. از دیدگاه سرمایه گذاری، نرخ مؤثر مالیات برای یک پروژه یا سرمایه گذاری برابر با نرخ بازده قبل از اعمال مالیات بر روی افزایش سرمایه گذاری منهای نرخ بازده بعد از اعمال مالیات تقسیم بر نرخ بازده قبل از اعمال مالیات می باشد.

۲-۲ تفاوت های میانگین نرخ مؤثر مالیاتی با نرخ نهایی آن

میانگین نرخ مؤثر مالیاتی معمولاً پایه متغیرهای حسابداری قرار می گیرد. این در حالی است که نرخ مؤثر نهایی مالیات، مفهومی انتزاعی است که برای اندازه گیری فشار مالیاتی به کار گرفته می شود. میانگین نرخ مؤثر مالیاتی معمولاً به صورت طبیعی گذشته نگر است، در حالی که نرخ نهایی مؤثر مالیاتی معمولاً آینده نگر می باشد. پژوهش های عدالت مالیاتی به صورت معمول بر روی توزیع فشار مالیاتی و قدرت پرداخت مؤدی متمرکزند، اما پژوهش ها 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 مالیات ها را نشان می دهد. نرخ مؤثر مالیاتی متوسط، نشان دهنده خالص پرداختی های مالیات به صورت نسبتی از درآمدی است که مالیات بر آن وضع شده است. از این رو نرخ های مؤثر متوسط مالیاتی برای ارزیابی میزان درآمدی که با توجه به درآمد افراد و شرایط زمان به دولت منتقل می شود، مناسب می باشد. از طرف دیگر نرخ مؤثر نهایی مالیات نشان دهنده نرخ است که براساس آن بر درآمد اضافی افراد مالیات وضع می شود. لذا نرخ مؤثر نهایی ابزار بسیار مناسبی برای ارزیابی انگیزه ها 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 پرداخت کنندگان مالیات را روی بار مالیاتی ارزیابی کرد.

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^۱ و بیکاری^۲ 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.^۳ از اوایل دهه ۱۹۹۰ روش‌هایی برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی از روی داده‌های کل وصولی مالیات و حساب‌های ملی به وجود آمده است.^۴ 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 داده‌های آماری به انواع مختلف تقسیم‌بندی می‌شوند. در ساده‌ترین روش نرخ مؤثر مالیاتی از تقسیم میزان مالیات وصول شده در هر سال بر پایه مالیاتی برآورد شده هر منبع به دست می‌آید. براین اساس نرخ مؤثر مالیاتی از نرخ قانونی متفاوت خواهد بود. دلیل این امر نیز وجود انواع معافیت‌های مالیاتی یا تمکین ناقص مالیاتی (به دلیل فرار و یا اجتناب مالیاتی) از سوی مؤدیان مالیاتی می‌باشد. به طور کلی برای محاسبه نرخ مؤثر متوسط مالیاتی دو روش کلی وجود دارد: روش خرد و روش کلان که در روش خرد از داده‌های مربوط به ترازنامه و اطلاعات اظهارنامه‌های مالیاتی شرکت‌ها و مشاغل مختلف، برای محاسبه بار مالیاتی و یا همان نرخ مؤثر مالیاتی استفاده می‌شود.

۱ - Agell ۱۹۹۹ و دیگران ۱۹۹۷

۲ - Daveri and Tabellini 2000, Fernandez- Bayon and Martinez- Mangay 2001

۳ - Mercades-Prats (1997)

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

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)

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 حاصل ضرب نرخ مؤثر مالیاتی در پایه مالیاتی آن بخش خواهد بود.

۴- مطالعات انجام شده

نکته قابل توجه در این بخش آن است که اکثر مطالعات صورت گرفته در این حوزه مربوط به محاسبه ظرفیت مالیاتی است که برای محاسبه آن از پایه مالیاتی نیز استفاده کرده‌اند و در این حین اشاره‌ای نیز به محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی نیز داشته‌اند. شایان ذکر است این که با ملاحظه قوانین موجود مشخص می‌شود در قانون مالیات‌های مستقیم کشور و همچنین قوانین برنامه توسعه فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی (از جمله قانون چهارم توسعه) معافیت‌های مختلفی وجود دارد و بخشی از تولید ناخالص داخلی کشور از مالیات معاف می‌باشد که در محاسبه پایه مالیاتی بایستی مورد توجه قرار گیرد و در صورت بی‌توجهی 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 سال ۱۳۸۰- و ارزش افزوده بخش کشاورزی به برآورد پرداختند. در برخی دیگر از مطالعات از روش دهک‌های درآمدی و هزینه‌ای استفاده نموده و ظرفیت بالقوه قانونی مالیات را برآورد کردند. البته در این نوع تحقیقات نیز صرفاً معافیت پایه‌ای در نظر گرفته شده و بقیه معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم نادیده گرفته شده‌اند.

- مطالعه 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"^۱ 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

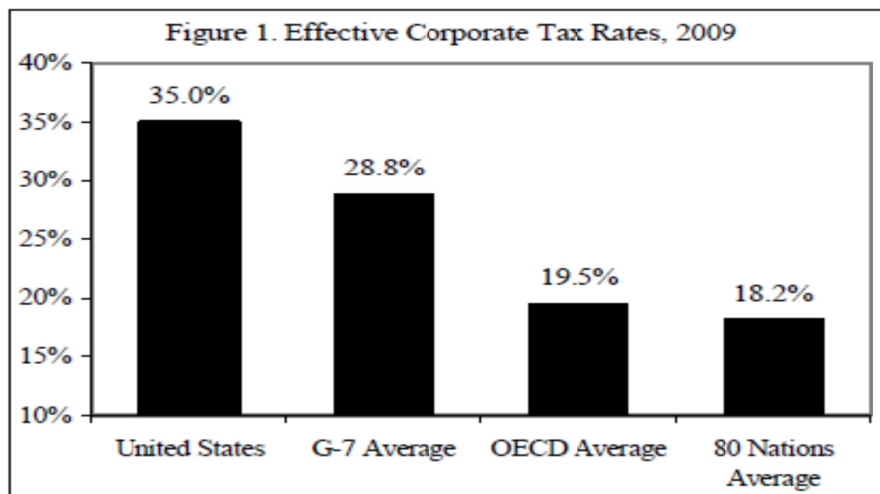
نرخ (درصد)	نام کشور	نرخ (درصد)	نام کشور	نرخ (درصد)	نام کشور
۱۳/۶	مجارستان	۲۰/۳	زامبیا	۳۵/۰	آمریکا
۱۳/۶	لهستان	۱۹/۹	ایران	۴۱/۷	آرژانتین
۱۳/۴	جمهوری چک	۱۹/۶	فنلاند	۴۰/۸	چاد
۱۳/۳	شیلی	۱۹/۵	سوئد	۳۶/۵	برزیل
۱۳/۳	ترینیداد و توباگو	۱۸/۶	مالزی	۳۵/۷	هند
۱۳/۲	نیجریه	۱۸/۶	پرتغال	۳۵/۵	ازبکستان
۱۲/۴	غنا	۱۸/۴	لوکزامبورگ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

1- Duanjie Chen and Jack Mintz (2010).

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

Source: Duanjie Chen and Jack Mintz (2010).

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



- 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 مالیات های 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 می گردد که از لحاظ نمودن آن صرف نظر شود. علاوه بر این حجم پایین درآمد مشمول مالیات این دو بخش تأثیر قابل ملاحظه ای بر نرخ مورد نظر نخواهد گذاشت. از سوی دیگر قسمتی از ارزش افزوده ناشی از گروه معادن، برق، گاز، آب، بازرگانی، هتلداری، رستوران، ساختمان و... بر اساس قانون مالیات های مستقیم (فصل اول از باب چهارم و ماده ۲) و بخشنامه ها از پرداخت مالیات معاف می باشند.^۳ هر چند بررسی های اولیه نشان می دهد که این قسمت از درآمدها سهم بالایی از ارزش افزوده را تشکیل می دهد 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

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.

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
۱۳۷۴	۱۵۴۳	۸۹۷	۴۴	۷	۲۴۹۱
۱۳۷۵	۱۸۳۵/۲	۱۴۸۵/۸	۶۶/۲	۶/۸	۳۳۹۴
۱۳۷۶	۲۰۰۰	۱۹۰۸/۰	۵۷/۸	۶/۶	۳۹۷۳
					۱۳۹۶۵
					جمع کل

منبع: آقای، اله محمد (۱۳۸۰)، ص ۱۲۹.

– مطالعه سو بارزو (۲۰۰۴)^۱

در این مطالعه برای ارزیابی ظرفیت مالیاتی در مکزیک از روشی تحت عنوان «سیستم مالیاتی نمونه»^۲ که توسط فدرال رزو برای سیستم های مالیاتی فدرالی که از نوعی آزادی عمل در تعیین نرخ های مالیاتی و سیاست گذاری 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 می شود که این عدد نشان دهنده آن مبلغ از درآمد مالیاتی است که هر استان اگر از پایه مالیاتی بالقوه اش بهره برداری صحیح کند، می تواند وصول کند. برای هر استان و هر نوع مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان نسبت بین وصولی های مالیاتی به ارزش پایه مالیاتی تعریف شده است. آخرین مرحله

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

اضافه نمودن کل مالیات‌ها است که بیان‌کننده کل درآمد مالیاتی است که بر طبق سیستم مالیاتی نمونه خود قادر به وصول آن می‌باشد. تقسیم مالیات واقعی جمع‌آوری شده بر مالیات بالقوه، نشان‌دهنده شاخص استفاده از مالیات بالقوه می‌باشد که به کمک آن می‌توان تلاش مالیاتی هر استان را حساب کرد که این 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 می‌آورند.

۵- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی فصل پنجم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم را به خود اختصاص داده است. طبق ماده ۱۰۵ این قانون، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، مالیاتی است که از جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات قانونی دارای نرخ 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

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 می‌باشد.^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 در نظر 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.

رابطه شماره (۴):

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

سال	محصول ناخالص داخلی	ارزش افزوده بخش نفت	ارزش افزوده بخش کشاورزی	ارزش افزوده خدمات عمومی	پایه در آمد - 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، حساب های ملی.

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

۲-۵ معافیت ها و کسورات

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

- وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و دستگاه هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می شود و شهرداری ها

- ماده ۱۳۲: درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش های تعاونی و خصوصی، از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان ۸۰ درصد و

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 دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است.

- **ماده ۱۳۴:** درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذی‌ربط هستند، همچنین درآمد باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت‌های 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 ۱۴۱: 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 کالاهای و خدماتی که صادر می‌شوند مشمول پرداخت عوارض و مالیات نخواهد بود.

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

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 نرخ‌ها 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.

۳-۵ 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	۴۳۸
۱۳۸۱	۴۴۱۱۰۵	۳۶۳۷۳	۴۰۴۷۳۲	۱۷۴۷۳	۴۳۲
۱۳۸۲	۵۵۳۶۴۰	۴۷۳۰۰	۵۰۶۳۴۰	۲۰۳۷۶	۴۰۲
۱۳۸۳	۷۲۹۴۲۹	۵۸۲۰۲	۶۷۱۲۲۷	۲۶۰۲۸	۳۸۸
۱۳۸۴	۹۷۰۲۱۴	۹۴۶۴۶	۸۷۵۵۶۷	۳۲۵۹۱	۳۷۲
۱۳۸۵	۱۱۹۴۴۸۷	۱۱۹۵۰۵	۱۰۷۴۹۸۲	۴۶۷۲۸	۴۳۵
۱۳۸۶	۱۵۵۹۶۷۱	۱۴۲۲۱۱	۱۴۱۷۴۶۱	۶۳۳۷۳	۴۴۷
۱۳۸۷	۱۹۹۱۷۰۰	۱۷۲۸۰۰	۱۸۱۸۹۰۰	۹۱۵۱۴	۵۰۳

منبع: آمارنامه گمرک و محاسبات پژوهشگران

ملاحظه می شود که اگر ارزش افزوده بخش نفت را در پایه مالیاتی اشخاص حقوقی به حساب آوریم، نرخ مؤثر مالیاتی این بخش طی سال های ۱۳۸۰-۱۳۸۸ 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 سال های ۸۷-۱۳۸۰ بین ۰.۸۳/۶ و ۵۹/۱۱ درصد در نوسان بوده است.

۶- مالیات بر درآمد مشاغل

افراد از طرق مختلف درآمد کسب می کنند که عمومی ترین 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

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 "خویش فرمایان" طبقه بندی می شود که می توان خویش فرمایان را با مشاغل مترادف دانست. صاحبان مشاغل یا خویش فرمایان در استخدام کسی نیستند و فعالیت های اقتصادی آنان نیز شکل شرکت ندارد. از نقطه نظر مسائل مالیاتی و تأمین اجتماعی بررسی وضعیت مشاغل یا خویش فرمایان قابل توجه خاصی است. معمولاً خویش فرمایان بیکار نمی شوند یا به عبارت دیگر اجرای قوانین بیکاری در مورد خویش فرمایان قابل اجرا نبوده بلکه در اینصورت جزء گروه مشاغل ورشکسته به حساب می آیند. از سوی دیگر بازنشستگی نیز در مورد مشاغل و خویش فرمایان تطبیق کامل ندارد و بازنشستگی برای خویش فرمایان و مشاغل اختیاری است که معمولاً خویش فرمایان بیش از مستخدمین به فعالیت اقتصادی ادامه می دهند.

مالیات بر مشاغل^۱ بخشی از مالیات های مستقیم را تشکیل می دهد. پایه این نوع مالیات را عمدتاً درآمد فعالیت های بازرگانی، رستوران و هتلداری، مؤسسات پولی و مالی و خدمات عمومی شکل می دهد. در فصل چهارم از باب سوم قانون مالیات های مستقیم به موضوع مالیات بردرآمد مشاغل پرداخته شده است. درآمدی که اشخاص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل در ایران تحصیل می کنند پس از کسر معافیت های مقرر، مشمول مالیات 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 مالیات های مستقیم می باشد. مؤدیان این بخش به دو گروه تقسیم می شوند: گروه نخست مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند و گروه دوم تکلیفی از این جهات ندارند. بنابراین مالیات بر مشاغل یا از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی تشخیص داده می شوند و یا از طریق علی الرأس و با اعمال نرخ مالیات بر مشاغل به صورت تصاعدی (بر اساس ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم حداقل ۱۵ درصد و حداکثر ۳۵ درصد از ابتدای سال ۱۳۸۱) محاسبه می گردد. چنانچه مجموع درآمد سالانه مؤدی بیش از ۳۵۰ میلیون ریال شود نرخ مؤثر بر مجموع درآمد وی ۲۵ درصد می شود که معادل با مالیات شرکت ها است که حتی به سهامداران جزء که ممکن است درآمدی به مراتب کمتر از مبلغ فوق داشته باشند تعلق می گیرد. به دلیل تحت کنترل نبودن و ثبت نشدن

1. Business Tax

معاملات و گردش وجوه در ایران صاحبان مشاغل عمدتاً ترجیح می دهند مشمول تشخیص مالیات علی الراس 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 الراس 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 می یابند فقط آن بخش ها را ثبت و مستند می کنند و به دلیل نبود کنترل بر معاملات و گردش وجوه در مصونیت کامل به سر می برند همین امر موجب شده است که صاحبان مشاغل برای معاملاتی که ناچار از ارائه صورت حساب معتبر هستند مالیات متعلق را از خریداران مطالبه کنند. مجموعه موارد فوق نشان از فرار مالیاتی گسترده برای صاحبان مشاغل و سپس استفاده از نرخ های 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 می تواند وقوع انقلاب اسلامی و تعطیلی بسیاری از مشاغل به تبع آن کاهش مالیات آنها باشد. بالاترین رقم سهم مالیات مشاغل از کل مالیات های مستقیم (۱۷ درصد) مربوط به سال های ۱۳۶۸ و ۱۳۶۹ می باشد که با توجه به شرایط بحرانی و جنگی اقتصاد کشور و افزایش مالیات ها

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 می‌دهد این سهم طی دوره ۱۳۶۴-۱۳۵۰ در حدود سه درصد ثابت مانده است. بررسی شاخص‌های فوق نشان می‌دهد 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 می‌آورند، 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.

۶-۱ تخمین پایه مالیاتی مشاغل

دهقانی (۱۳۸۸) در مطالعه خود با عنوان "برآورد ظرفیت مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور"^۱ 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 کارگاه‌های بزرگ صنعتی)

۱. علی دهقانی (۱۳۸۸).

رابطه شماره (۶):

پایه مالیاتی مشاغل =

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

۲-۶ کسورات و معافیت ها

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

- به درآمد مشمول مالیات صاحبان مشاغل پس از وضع، همان معافیت پایه که برای حقوق بگیران بر اساس نرخ های ماده ۱۳۱ قانون مالیات های مستقیم اعمال می گردد، تعلق می گیرد. شایان ذکر است این رقم برای سال ۱۳۸۹ برابر با ۵۰/۲۵۰/۰۰۰ ریال بوده است.

- ماده ۱۳۴ قانون مالیات های مستقیم بیان می دارد که درآمد حاصل از تعلیم و تربیت، مدارس غیرانتفاعی ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه ای، دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذی ربط هستند و درآمد باشگاه ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت های منحصرأ ورزشی معاف از پرداخت مالیات می باشند. صاحبان مراکز مذکور از این معافیت برخوردارند.

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

- 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.

۳-۶ محاسبه نرخ مؤثر مشاغل

در این بخش با رابطه شماره ۶ پایه مالیاتی محاسبه شده و سپس نرخ مؤثر بخش مشاغل حاصل می‌شود. 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 ۱۳۸۱-۱۳۸۷

شرح	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷
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.

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 پرونده‌های 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 حقوقی، 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 کاهش یافته است.

۱. سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر حساب‌های مالیاتی، سال‌های مختلف.

نتیجه گیری

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 می دهد 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 می باشد، 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، می توان نتیجه گرفت امکان افزایش درآمد مالیاتی در این بخش وجود دارد. با توجه به معافیت های گسترده در این بخش، هدفمند نمودن معافیت ها پیشنهاد سیاستی قابل اجرا می تواند باشد.

فهرست منابع و مأخذ

الف) منابع فارسی

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

ب) منابع انگلیسی

13.Horaccio Sobarzo (2004), “Tax effort and tax potential of state governments in Mexico: A representative tax system”, Working Paper No: 315.

14.Duanjie Chen and Jack Mintz (2010), U.S Effective Corporate Tax Rate on New Investments: Highest in the OECD, Tax & Budget bulletin, CATO Institute, No 62, and May 2010.

