

تخمین نرخ مؤثر مالیاتی در پایه‌های مشاغل و اشخاص حقوقی

محسن حسنی *

سعیده شفیعی **

چکیده

نرخ مالیات به عنوان یکی از مهم‌ترین شاخص‌های کارایی مالیاتی همواره یکی از مسائل مهم قابل پژوهش در این حوزه از اقتصاد بوده است. همچنین کارایی نظام مالیاتی نیز معمولاً به وسیله مقایسه دو جانبه هزینه وصول مالیات با سرمایه‌گذاری جانشین توسط "نرخ مؤثر مالیاتی" ارزیابی می‌شود. تعیین نرخ مؤثر مالیاتی یکی از مهم‌ترین موارد مورد بحث در حوزه مالیات می‌باشد؛ زیرا با بررسی و محاسبه علمی آن امکان افزایش عدالت مالیاتی و بررسی دقیق فشار مالیاتی بر مؤدیان فراهم می‌شود. نرخ مؤثر مالیاتی علاوه بر کاربردهای گسترده آن در اقتصاد و سیاست‌گذاری مالیاتی می‌تواند به عنوان ابزاری جهت هدایت سرمایه نیز استفاده شود. به عبارت دیگر می‌توان با کاهش یا افزایش آن رفتار سرمایه‌گذار را تغییر داد و آن را در جهت سیاست‌های کلان دولت هدایت نمود. در این مقاله تلاش شده است تا با تخمین نرخ مؤثر مالیاتی در پایه‌های مشاغل و اشخاص حقوقی، میزان فشار مالیاتی بر مؤدیان این بخش مورد بررسی قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: نرخ مؤثر مالیاتی، کارایی، مشاغل، اشخاص حقوقی.

* کارشناس ارشد توسعه اقتصادی، کارشناس گروه مطالعات اقتصادی، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور.

** کارشناس ارشد اقتصاد انرژی، کارشناس گروه مطالعات اقتصادی، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور.

۱. مقدمه

تعیین "نرخ مؤثر مالیاتی" یکی از مهم‌ترین موارد مورد بحث در حوزه مالیات می‌باشد، زیرا با بررسی و محاسبه علمی آن امکان افزایش عدالت مالیاتی و بررسی دقیق فشار مالیاتی بر مؤدیان فراهم می‌شود. نرخ مؤثر مالیاتی علاوه بر کاربردهای گسترده آن در سیاست‌گذاری مالیاتی می‌تواند به عنوان ابزاری جهت هدایت سرمایه نیز استفاده شود. به عبارت دیگر می‌توان با کاهش یا افزایش آن رفتار سرمایه‌گذار را تغییر داد و آن را در جهت سیاست‌های کلان دولت هدایت نمود. نرخ مؤثر مالیاتی عبارت است از نرخ واحد که بر اساس آن از فعالیت مشمول، مالیات اخذ گردیده است. به عبارت دیگر این نرخ از تقسیم مالیات بخش مورد نظر بر درآمد آن حاصل می‌گردد. (الله‌محمد آقایی، ۱۳۸۰، ۱۲۵)

نرخ مؤثر مالیاتی را می‌توان برای هر یک از بخش‌ها نظیر مشاغل، اشخاص حقوقی، درآمد 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 می‌گردد. در بخش اول تعاریف موجود از نرخ مؤثر مالیاتی و مطالعات انجام شده در این بخش بررسی می‌گردد و در بخش‌های دوم و سوم به تخمین نرخ مؤثر اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) و مشاغل پرداخته خواهد شد.

تعاریف

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

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

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

قرار دارد. از دیدگاه صاحب‌نظران حسابداری مالی، میانگین نرخ مؤثر مالیاتی، هزینه مالیات بر درآمد برای اهداف گزارش‌گری مالی تقسیم بر درآمد حسابداری پیش از مالیات می‌باشد. از دیدگاه سرمایه‌گذاری، نرخ مؤثر مالیات برای یک پروژه یا سرمایه‌گذاری برابر با نرخ بازده قبل از اعمال مالیات بر روی افزایش سرمایه‌گذاری منهای نرخ بازده بعد از اعمال مالیات تقسیم بر نرخ بازده قبل از اعمال مالیات است.

این نرخ نشان‌دهنده بار مالیاتی متعلقه واقعی (و یا تقریب معمولی از آن) است که به صورت درصدی از پایه درآمدی قبل از محاسبه مالیات بر درآمد نمایش داده می‌شود و نه به صورت درصدی از درآمد مشمول مالیات. به عبارت دیگر نرخ مؤثر مالیاتی چنان‌رخمی است که نه تنها نرخ‌های قانونی مالیات، بلکه سایر جنبه‌های سیستم مالیاتی را که در تعیین میزان مالیات مؤثر است، مورد نظر قرار می‌دهد. نرخ مؤثر مالیات بار مالیاتی واقعی و اقتصادی را نشان می‌دهد و نقطه مقابل حالتی است که نسبت بین بدهی مالیاتی و سود و امثال آن، که غالباً از نظر مالیاتی به طور تصنعی تعدیل می‌شود، مورد نظر قرار می‌گیرد. معمولاً - و نه الزاماً- در محاسبه نرخ مؤثر مالیات تأثیر موارد تعویق مالیات نیز در نظر گرفته می‌شود. (توکل، ۱۳۷۹، ۱۳۶)

۱-۲- تفاوت‌های میانگین نرخ مؤثر مالیاتی با نرخ نهایی آن

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

نرخ مؤثر مالیاتی در حقیقت خالص بار مالیاتی ناشی از برآیند انواع مالیات‌ها را نشان می‌دهد. نرخ مؤثر مالیاتی متوسط، نشان‌دهنده خالص پرداختی‌های مالیات به صورت نسبی از درآمدی است که مالیات بر آن وضع شده است. از این رو نرخ‌های مؤثر متوسط

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

محاسبه نرخ مؤثر متوسط و نهایی برای یافتن پاسخ طیف وسیعی از 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، بیکاری 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. از اوایل دهه ۱۹۹۰ روش‌هایی برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی از روی داده‌های کل وصولی مالیات و حساب‌های ملی به وجود آمده است. (لوکاس (۱۹۹۰) و مندوزا و دیگران (۱۹۹۴)) با به دست آوردن رابطه بین مالیات‌های وصولی و پایه‌های مربوط، شاخص بهتری برای اندازه‌گیری بار مالیاتی به وجود آمده است.

۲- روش‌های محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی

روش نرخ مؤثر مالیاتی برای پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی در هریک از منابع یا پایه‌های موجود ابتدا بایستی پایه مالیاتی هر منبع و نیز نرخ مؤثر مالیاتی مربوط محاسبه شود. پس از محاسبه دو متغیر مذکور، مقدار مالیات پیش‌بینی شده برابر با حاصل ضرب نرخ مؤثر مالیاتی در پایه مالیاتی پیش‌بینی شده خواهد بود. 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 معافیت-



های مالیاتی یا تمکین ناقص مالیاتی (به دلیل فرار و یا امتناع مالیاتی) از سوی مؤدیان مالیاتی می‌باشد. به همین دلیل این روش در شرایطی که پایه‌های مالیاتی، نرخ‌های مالیاتی، ظرفیت اداری وصول مالیات و تمکین مالیاتی مؤدیان در نوسان باشد، می‌تواند به پیش-بینی‌های ضعیفی منجر شود. به طور کلی برای محاسبه نرخ مؤثر متوسط مالیاتی دو روش کلی وجود دارد: روش خرد و روش کلان که در ادامه به آنها اشاره می‌شود.

۲-۱- 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 اطلاعات اظهارنامه‌های مالیاتی شرکت‌ها و مؤدیان استفاده می‌شود. رویکردی که اغلب در کشورهایی که از زیر ساخت‌های اطلاعاتی خوبی برخوردار هستند، بسیار مناسب می‌باشد.

۲-۲- روش کلان اقتصادی

پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی و عدم وجود آمار و اطلاعات کافی و قذابیل مقایسه در سطح خرد منجر به شکل‌گیری تلاش‌هایی شده است تا شاخصی ساده و جامع نظیر نرخ‌های 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. 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 نرخ‌های 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.

2. Marginal Effective Tax Rate (METR)

3. Average Effective Tax Rate (AETR)

علاوه بر این محاسبات به دست آمده از روش کلان قادر به دادن پاسخ 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.

۳- مطالعات انجام شده

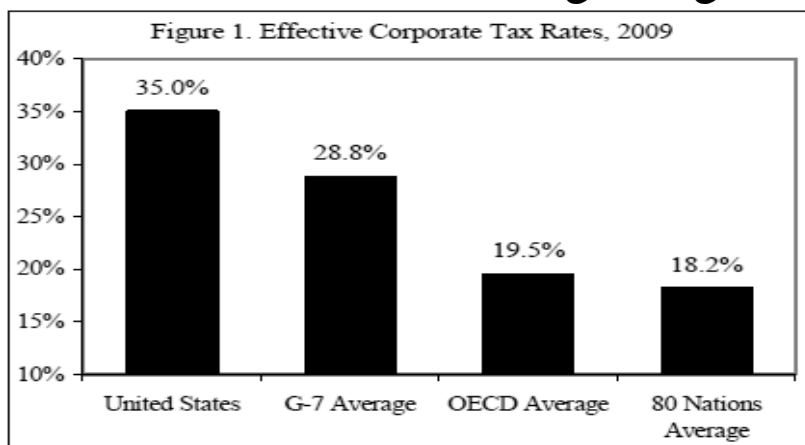
نکته قابل توجه در این بخش آن است که اکثر مطالعات صورت گرفته در این حوزه مربوط به محاسبه ظرفیت مالیاتی است که برای محاسبه آن از پایه مالیاتی نیز استفاده کرده‌اند و در این حین اشاره‌ای نیز به محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی نیز داشته‌اند. نکته قابل ذکر این که با ملاحظه قوانین موجود مشخص می‌شود در قانون مالیات‌های 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 عدم ملاحظه 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. به طور کلی در مطالعاتی که به روش حسابداری به برآورد ظرفیت بالقوه قانونی مالیات انجام پرداخته‌اند، از دو روش به موضوع توجه شده است. در برخی از مطالعات از ارزش افزوده بخش‌های مختلف اقتصادی استفاده نموده و با کسر تنها معافیت پایه‌ای مشاغل و شرکت‌ها - موضوع قبل از اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰- و ارزش افزوده بخش کشاورزی به برآورد پرداخته‌اند. در برخی دیگر از مطالعات از روش دهک‌های درآمدی و هزینه‌ای استفاده نموده و ظرفیت بالقوه قانونی مالیات را برآورد کردند که در ادامه به بررسی آنها پرداخته می‌شود.

۳-۱- مطالعه چن و میتز

دوانجی چن و جک میتز در مطالعه خود با عنوان "نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی

در امریکا؛ بالاترین نرخ در بین کشورهای OECD" به بررسی نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی از طریق روش خرد اقتصادی در بین ۸۰ کشور جهان پرداخته‌اند و به نتایج جدول شماره (۱) رسیده‌اند. شایان ذکر است نرخ متوسط بین ۸۰ کشور برابر با ۱۸/۲ درصد بوده است. (دانجی چن و جک میتنز، ۲۰۱۰)

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



جدول ۱: نرخ مؤثر مالیات بر شرکت‌ها در کشورهای جهان

نام	نرخ (درصد)	نام	نرخ (درصد)	نام	نرخ (درصد)
آمریکا	۳۵/۰	زامبیا	۲۰/۳	مجارستان	۱۳/۶
آرژانتین	۴۱/۷	ایران	۱۹/۹	لهستان	۱۳/۶
چاد	۴۰/۸	فنلاند	۱۹/۶	جمهوری چک	۱۳/۴
برزیل	۳۶/۵	سوئد	۱۹/۵	شیلی	۱۳/۳
هند	۳۵/۷	مالزی	۱۸/۶	ترینیداد و توباگو	۱۳/۳
ازبکستان	۳۵/۵	پرتغال	۱۸/۶	نیجریه	۱۳/۲
فرانسه	۳۴/۴	لوکزامبورگ	۱۸/۴	غنا	۱۲/۴
ژاپن	۳۳/۵	تایلند	۱۸/۴	ایرلند	۱۲/۳
کره	۳۲/۶	عمان	۱۸/۴	جمهوری اسلواکی	۱۲/۲
اسپانیا	۳۰/۹	دانمارک	۱۸/۲	ویتنام	۱۲/۲
کانادا	۲۸/۰	نیوزیلند	۱۷/۷	یونان	۱۲/۰

نام	نرخ (درصد)	نام	نرخ (درصد)	نام	نرخ (درصد)
انگلیس	۲۷/۵	جورجیا	۱۷/۶	کرواسی	۹/۸
ایتالیا	۲۷/۲	رواندا	۱۷/۴	ایسلند	۹/۶
روسیه	۲۶/۷	قزاقستان	۱۷/۲	مصر	۹/۲
استرالیا	۲۵/۹	سوئیس	۱۶/۸	کنیا	۹/۱
اتریش	۲۵/۲	بوتسوانا	۱۶/۶	رومانی	۸/۹
پاکستان	۲۵/۰	اکوادور	۱۶/۴	سنگاپور	۸/۸
آلمان	۲۴/۴	هلند	۱۶/۳	اتیوپی	۸/۰
لسوتو	۲۴/۲	چین	۱۶/۰	مائوریتئوس	۷/۰
کاستاریکا	۲۳/۹	اوگاندا	۱۵/۹	ترکیه	۴/۱
نروژ	۲۳/۸	مکزیک	۱۵/۸	بلغارستان	۴/۱
بولیوی	۲۳/۶	پرو	۱۵/۲	لیتوانی	۳/۸
اندونزی	۲۲/۳	جامائیکا	۱۵/۰	اوکراین	۳/۷
تونس	۲۲/۰	مراکش	۱۴/۹	سیبیریا	-۵/۴
سیرالئون	۲۱/۱	بنگلادش	۱۴/۶	بلژیک	-۶/۵
فیجی	۲۰/۸	ماداگاسکار	۱۴/۳	نرخ متوسط	۱۸/۲
تانزانیا	۲۰/۴	آفریقای جنوبی	۱۴/۲		

Source: Duanjie Chen and Jack Mintz (2010).

۳-۲- مطالعه الله محمد آقایی (۱۳۸۰)

وی در پژوهش خود با عنوان "بررسی معافیت زیربخش‌های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران" به برآورد نرخ مؤثر مالیاتی پرداخته که نتایج آن در جدول شماره (۲) ارائه گردیده است. برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی که نزدیک به واقعیت باشد، وی پایه درآمد مشمول مالیات را محاسبه نموده و سپس برای دستیابی به پایه درآمد مشمول مالیات با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم اجزای معاف از پرداخت مالیات را شناسایی و از تولید ناخالص داخلی کم نموده است. (الله محمد آقایی، ۱۳۸۰، ۱۲۵)

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 (۱)



نکته قابل توجه در مورد رابطه شماره (۱) آن است که قسمتی از ارزش افزوده ناشی از گروه خدمات مؤسسات پولی و مالی و ارزش افزوده ناشی از خدمات عمومی مشمول مالیات می‌باشد اما عدم دسترسی به اطلاعات برای تعیین حجم مشمول مالیات این دو بخش موجب می‌گردد که از لحاظ نمودن آن صرف نظر شود. علاوه بر این حجم پایین درآمد مشمول مالیات این دو بخش تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر نرخ مورد نظر نخواهد گذاشت.

جدول ۲: نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده

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

منبع: الله محمد آقایی (۱۳۸۰)، ص ۱۲۸.

از سوی دیگر قسمتی از ارزش افزوده ناشی از گروه معادن، برق، گاز، آب، بازرگانی، هتلداری، رستوران، ساختمان و... بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم (فصل اول از باب چهارم و ماده ۲) و بخشنامه‌ها (نظیر معافیت سهم بنیاد مستضعفان، بنیاد پانزده خرداد، آستان قدس رضوی از درآمد حاصل از بخش‌های مختلف غیرمعاف) از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. هر چند بررسی‌های اولیه نشان می‌دهد که این قسمت از درآمدها سهم بالایی از ارزش افزوده را تشکیل می‌دهد و بایستی از ارزش افزوده کم گردد، 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 منجر کسر قرار می‌گیرد، این یک فرض خوشبینانه برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی و هزینه فرصتی خواهد بود. آقایی در ادامه با توجه به نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده و ارزش افزوده‌های بخشی، هزینه فرصت درآمدهای مالیاتی از دست رفته ناشی از معافیت بخش کشاورزی به تفکیک زیربخش‌های مختلف را محاسبه نموده است. ملاحظه جدول شماره (۳) نشان می‌دهد که طی سال‌های 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. (همان، ۱۳۲-۱۳۰)

جدول ۳. مالیات از دست رفته ناشی از معافیت‌های 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
		جمع کل			۱۳۹۶۵

منبع: آقایی، الله محمد (۱۳۸۰)، ص ۱۲۹.

در این مطالعه برای ارزیابی ظرفیت مالیاتی در مکزیک از روشی تحت عنوان «سیستم مالیاتی نمونه»^۴ که توسط فدرال رزو برای سیستم‌های مالیاتی فدرالی که از نوعی آزادی عمل در تعیین نرخ‌های مالیاتی و سیاست‌گذاری برخوردارند ابداع شده، استفاده شده است. وی برای هر استان و هر نوع مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان نسبت بین وصولی‌های مالیاتی به ارزش پایه مالیاتی تعریف کرده و با استفاده از پایه مالیاتی به دنبال محاسبه ظرفیت مالیاتی می‌باشد. بدین ترتیب که برای هر نوع مالیات، میانگین نرخ مؤثر را حساب کرده (میانگین غیروزنی) و سپس پایه مالیاتی در میانگین نرخ مالیاتی ضرب می‌شود، بنابراین یک مالیات بالقوه برای هر استان محاسبه می‌شود که این عدد نشان‌دهنده آن مبلغ از درآمد مالیاتی است که هر استان اگر از پایه مالیاتی بالقوه‌اش بهره برداری صحیح کند، می‌تواند وصول کند. برای هر استان و هر نوع مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان نسبت بین وصولی‌های مالیاتی به ارزش پایه مالیاتی تعریف شده است. آخرین مرحله اضافه نمودن کل مالیات‌هاست 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. (سوبارزو، ۲۰۰۴، ۵)

۴- محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی

در این بخش به محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی در بخش مشاغل و اشخاص حقوقی پرداخته می‌شود.

۴-۱- 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 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 بیش از نیمی از مالیات‌های مستقیم را مالیات بر شرکت‌ها تشکیل داده است. حتی این سهم در سال ۱۳۸۴ به ۷۵/۸ درصد مالیات‌های مستقیم می‌رسد. همچنین سهم قابل توجهی از کل مالیات‌های وصولی نیز مربوط به این منبع می‌باشد که حداکثر آن در سال ۱۳۸۸ و برابر با ۴۹/۶ درصد بوده است. لازم به ذکر است که با وجود این که مالیات عملکرد نفت طی سال‌های گذشته جزئی از این منبع مالیاتی (و همچنین کل مالیات‌ها) محسوب می‌شد، در محاسبات این تحقیق از مالیات‌های وصولی کسر شده است. همچنین مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خود شامل

مالیات علی الحساب اشخاص حقوقی دولتی، معوق اشخاص حقوقی دولتی و وصولی مالیات عملکرد سال قبل، نهادها و بنیادهای انقلاب اسلامی، اشخاص حقوقی غیردولتی، عملکرد نفت و مالیات اضافی شرکت مخابرات می باشد. 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 می باشد.

۴-۲- 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 می شود، با حذف ارزش افزوده بخشهای دیگر اقتصاد و نیز منابع معاف از مالیات، پایه مالیاتی آن را به دست می آید. در حقیقت ارزش افزوده بخشهای معافی که در تولید ناخالص داخلی قرار دارند و همچنین بخشهایی که شامل اشخاص حقوقی نمی شوند از تولید ناخالص داخلی کسر می شود. لازم به ذکر است که پایه مالیات بر درآمد که در رابطه شماره (۲) و (۳) استفاده شده است در این تحقیق مورد محاسبه قرار گرفته است. بدین صورت که در رابطه (۲) ارزش افزوده بخش نفت نیز در پایه مالیاتی اشخاص حقوقی در نظر گرفته شده است اما در رابطه (۳) از آن کسر گردیده است.

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

رابطه شماره (۲)

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)

رابطه شماره (۳)

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

سال	محصول ناخالص داخلی	ارزش افزوده بخش کشاورزی	ارزش افزوده خدمات عمومی	(پایه درآمد - پرداختی حقوق و دستمزد)	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی (با نقت)	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی (بدون نقت)
۱۳۷۰	۴۲۴۲۸	۴۰۹۸	۸۹۷۷	۵۱۳۱	۱۶۸۰۱	۱۲۷۰۳
۱۳۷۱	۶۴۵۰۲	۵۷۹۸	۱۲۰۳۳	۶۶۰۳	۲۳۰۸۳	۱۷۲۸۴
۱۳۷۲	۱۰۰۱۲۴	۲۱۰۹۶	۱۵۳۳۱	۱۳۳۱۷	۴۴۵۰۵	۲۳۴۰۹
۱۳۷۳	۱۳۱۷۷۱	۲۶۶۶۶	۲۰۴۸۲	۱۷۹۲۸	۵۷۵۴۷	۳۰۸۸۱
۱۳۷۴	۱۸۸۱۸۴	۳۱۴۲۶	۳۴۵۷۵	۲۵۸۳۳	۷۵۱۱۲	۴۳۶۸۶
۱۳۷۵	۲۴۸۹۷۲	۴۱۸۰۶	۳۸۸۶۸	۳۰۴۶۴	۱۰۳۸۱۷۵	۶۲۰۶۹
۱۳۷۶	۲۹۱۷۶۹	۴۰۷۶۳	۴۳۱۶۲	۳۷۳۲۷	۱۲۰۴۸۸	۷۹۷۲۵
۱۳۷۷	۳۲۸۵۲۲	۲۸۲۶۷	۵۶۷۵۱	۴۴۵۲۵	۱۲۱۲۴۹	۹۲۹۸۲
۱۳۷۸	۴۳۴۳۸۵	۶۳۲۹۳	۶۵۴۲۱	۵۴۴۵۴	۱۸۱۰۶۰	۱۱۷۷۶۷
۱۳۷۹	۵۷۶۴۹۳	۱۰۱۷۰۵	۷۹۱۲۱	۷۰۷۱۳	۲۵۷۹۷۸	۱۵۶۲۷۲
۱۳۸۰	۶۶۴۶۲۰	۱۰۰۳۹۱	۸۵۲۳۸	۸۲۳۷۹	۲۸۹۸۱۶	۱۸۹۴۲۴
۱۳۸۱	۹۱۴۸۳۵	۲۰۷۹۰۶	۱۱۱۲۷۶	۱۰۳۱۲۳	۴۴۱۱۰۵	۲۳۳۱۹۸
۱۳۸۲	۱۱۲۴۰۷۳	۲۵۴۰۵۹	۱۳۰۲۲۶	۱۱۶۴۰۶	۵۵۳۶۴۰	۲۹۹۵۸۱
۱۳۸۳	۱۴۵۵۶۹۰	۳۵۰۸۰۱	۱۵۶۶۹۷	۱۵۱۰۱۱	۷۲۹۴۲۹	۳۷۸۶۲۸
۱۳۸۴	۱۸۵۴۷۱۱	۵۲۲۱۱۹	۱۷۱۸۱۱	۱۹۴۶۰۱	۹۷۰۲۱۴	۴۴۸۰۹۵
۱۳۸۵	۲۲۶۰۵۳۰	۶۱۳۲۱۳	۲۰۷۰۳۷	۲۳۵۵۱۳	۱۱۹۴۴۸۷	۵۸۱۲۷۴
۱۳۸۶	۲۸۹۰۳۴۷	۸۰۵۹۸۶	۲۶۷۶۷۹	۲۴۴۰۳۲	۱۵۵۹۶۷۱	۷۵۳۶۸۵
۱۳۸۷	۳۶۹۰۹۷۳	۱۰۲۹۲۴۴	۳۴۱۸۲۶	۳۱۱۶۲۹	۱۹۹۱۷۰۰	۹۶۲۴۵۶
۱۳۸۸	۳۹۳۴۵۷۷	۱۰۹۷۱۷۴	۳۶۴۳۸۷	۳۳۲۱۹۶	۲۱۲۳۱۵۳	۱۰۲۵۹۷۸

منبع: بانک مرکزی، حساب‌های ملی.

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

۴-۳- معافیت‌ها و کسورات

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

شرح ذیل است:

- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و دستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود و شهرداری‌ها

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

۴-۴- محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها

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 که در جداول شماره (۵) و (۶) نتایج این محاسبات آمده است.

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

سال	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی	صادرات	پایه مالیاتی پس از کسر صادرات	مالیات وصولی اشخاص حقوقی	نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی
۱۳۸۰	۲۸۹۸۱۶	۷۴۱۳	۲۸۲۴۰۳	۱۲۳۷۲	۴,۳۸
۱۳۸۱	۴۴۱۱۰۵	۳۶۳۷۳	۴۰۴۷۳۲	۱۷۴۷۳	۴,۳۲
۱۳۸۲	۵۵۳۶۴۰	۴۷۳۰۰	۵۰۶۳۴۰	۲۰۳۷۶	۴,۰۲

سال	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی	صادرات	پایه مالیاتی پس از کسر صادرات	مالیات وصولی اشخاص حقوقی	نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی
۱۳۸۳	۷۲۹۴۲۹	۵۸۲۰۲	۶۷۱۲۲۷	۲۶۰۲۸	۳,۸۸
۱۳۸۴	۹۷۰۲۱۴	۹۴۶۴۶	۸۷۵۵۶۷	۳۲۵۹۱	۳,۷۲
۱۳۸۵	۱۱۹۴۴۸۷	۱۱۹۵۰۵	۱۰۷۴۹۸۲	۴۶۷۲۸	۴,۳۵
۱۳۸۶	۱۵۵۹۶۷۱	۱۴۲۲۱۱	۱۴۱۷۴۶۱	۶۳۳۷۳	۴,۴۷
۱۳۸۷	۱۹۹۱۷۰۰	۱۷۲۸۰۰	۱۸۱۸۹۰۰	۹۱۵۱۴	۵,۰۳

منبع: آمارنامه گمرک و محاسبات محققین

جدول 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 محققین

ملاحظه می‌شود که اگر ارزش افزوده بخش نفت را در پایه مالیاتی اشخاص حقوقی به حساب آوریم، نرخ مؤثر مالیاتی این بخش طی سال‌های ۱۳۸۰-۱۳۸۸ بین ۳/۷۲ و ۵/۰۳ درصد در نوسان بوده است که حداکثر آن نیز در سال ۱۳۸۷ حاصل شده است. طبق محاسبات فوق، نرخ مؤثر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (بدون احتساب ارزش افزوده بخش نفت در پایه مالیات) طی سال‌های ۸۷-۱۳۸۰ بین ۶/۰۸۳ و ۱۱/۵۹ درصد در نوسان بوده است.

مالیات بر درآمد مشاغل

افراد از طرق مختلف کسب درآمد می‌کنند که عمومی‌ترین نوع از این گروه درآمدها دستمزد و حقوق است. عامل کار با عرضه اوقات فراغت خویش در بازار کار در مقابل درآمدی کسب می‌کند. نوع دیگر درآمد که متوجه بعضی از افراد می‌شود، درآمد حاصل از انواع دارایی‌ها و فعالیت‌های اقتصادی افراد است. در بین انواع دارایی می‌توان سهام سرمایه گذاری در شرکت‌ها، اجاره املاک، درآمد فروش محصولات را نام برد. در کنار انواع فعالیت‌های اقتصادی و روش‌های کسب درآمد، یک نوع فعالیت اقتصادی گسترده ناشی از تولید کالاها و خدمات به وسیله اشخاص وجود دارد که تحت عنوان "خویش‌فرمایان" طبقه‌بندی می‌شود که می‌توان خویش‌فرمایان را با مشاغل مترادف دانست. صاحبان مشاغل یا خویش‌فرمایان در استخدام کسی نیستند و فعالیت‌های اقتصادی آنان نیز شکل شرکت ندارد. از نقطه نظر مسائل مالیاتی و تأمین اجتماعی بررسی وضعیت مشاغل یا خویش‌فرمایان قابل توجه خاصی است. معمولاً خویش‌فرمایان بیکار نمی‌شوند یا به عبارت دیگر اجرای قوانین بیکاری در مورد خویش‌فرمایان قابل اجرا نبوده بلکه گروه مشاغل ورشکسته می‌شوند. از سوی دیگر بازنشستگی نیز در مورد مشاغل و خویش‌فرمایان تطبیق کامل ندارد و بازنشستگی برای خویش‌فرمایان و مشاغل اختیاری است که معمولاً خویش‌فرمایان بیش از مستخدمین به فعالیت اقتصادی ادامه می‌دهند.

مالیات بر مشاغل^۵ بخشی از مالیات‌های مستقیم را تشکیل می‌دهد. پایه این نوع مالیات را عمدتاً درآمد فعالیت‌های بازرگانی، رستوران و هتلداری، مؤسسات پولی و مالی و خدمات عمومی شکل می‌دهد. در فصل چهارم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم به موضوع مالیات بر درآمد مشاغل پرداخته شده است. درآمدی که اشخاص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل در ایران تحصیل می‌کنند پس از کسر معافیت‌های مقرر، مشمول بر درآمد مشاغل می‌باشد. درآمد مشمول مالیات مؤدیان این بخش عبارت از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای شناخته نشده پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوطه طبق ماده ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. مؤدیان این بخش به دو گروه تقسیم می‌شوند: گروه نخست مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند و گروه دوم تکلیفی از این

جهات ندارند. بنابراین مالیات بر مشاغل یا از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی تشخیص داده می‌شوند و یا از طریق علی‌الرأس نرخ مالیات بر مشاغل به صورت تصاعدی (بر اساس ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم حداقل ۱۵ درصد و حداکثر ۳۵ درصد از ابتدای سال ۱۳۸۱) محاسبه می‌گردد. چنانچه مجموع درآمد سالانه مؤدی بیش از ۳۵۰ میلیون ریال شود نرخ مؤثر بر مجموع درآمد وی ۲۵ درصد می‌شود که معادل با مالیات شرکت هاست که حتی به سهامداران جزء که ممکن است درآمدی به مراتب کمتر از مبلغ فوق داشته باشند تعلق می‌گیرد. به دلیل تحت کنترل نبودن و ثبت نشدن معاملات و گردش وجوه در ایران صاحبان مشاغل عمدتاً ترجیح می‌دهند مشمول تشخیص مالیات علی‌الرأس قرار گیرند؛ زیرا در آن صورت درآمد کلی که تشخیص داده می‌شود ممکن است قسمت ناچیزی از درآمد واقعی مؤدی باشد ضمن آن که ضرایب علی‌الرأس نیز معمولاً عامل مشوق برای عدم ثبت و ارائه مستندات واقعی برای تشخیص درآمد است عده دیگری از صاحبان مشاغل نیز که منافع خود را در ثبت بخشی از درآمدها می‌یابند فقط آن بخش‌ها را ثبت و مستند می‌کنند و به دلیل نبود کنترل بر معاملات و گردش وجوه در مصونیت کامل به سر می‌برند همین امر موجب شده است که صاحبان مشاغل برای معاملاتی که ناچار از ارائه صورت‌حساب معتبر هستند مالیات متعلق را از خریداران مطالبه کنند. مجموعه موارد فوق نشان از فرار مالیاتی گسترده برای صاحبان مشاغل و سپس استفاده از نرخ‌های مالیاتی به مراتب کمتر از سهامداران اشخاصی حقوقی دارد.

جدول ۷: نرخ مالیات بر مشاغل در طبقات مختلف

نرخ	شرح
٪۱۵	تا مبلغ ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال
٪۲۰	تا مبلغ ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال
٪۲۵	تا مبلغ ۲۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال
٪۳۰	نسبت به مازاد ۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال
٪۳۵	نسبت به مازاد ۱/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

منبع: قانون مالیات‌های مستقیم.

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

۵- تخمین پایه مالیاتی مشاغل

دهقانی (۱۳۸۸) در مطالعه خود با عنوان "برآورد ظرفیت مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور" از رابطه شماره (۴) جهت تخمین پایه مالیاتی مشاغل استفاده نموده است، اما در این مطالعه از رابطه شماره (۵) که گسترده‌تر و جامع‌تر از رابطه شماره (۴) می‌باشد استفاده شده است. (علی دهقانی، ۱۳۸۸، 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) رابطه شماره (۴)

پایه مالیاتی مشاغل = ارزش افزوده گروه صنایع - ارزش افزوده کارگاه‌های بزرگ صنعتی - ارزش افزوده ساختمان (بخش دولتی) + ارزش افزوده رستوران، هتلداری + ارزش افزوده خدمات خانگی و اجتماعی + ارزش افزوده حمل و نقل زمینی (بخش خصوصی) + ارزش افزوده خدمات مستغلات (شامل خدمات دلالان مستغلات و خدمات حرفه‌ای و تخصصی)

رابطه شماره (۵)

۵-۱- کسورات و معافیت‌ها

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

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

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

- همچنین ماده ۱۳۶ این قانون وجوه پرداختی بابت بیمه عمر از طرف مؤسسات بیمه که به موجب قراردادهای منعقد بیمه عاید ذی‌نفع می‌شود را از پرداخت مالیات معاف دانسته است. از این رو بیمه شدگان مشمول این معافیت می‌باشند.

- در ماده ۱۳۷ قانونگذار بیان می‌دارد هزینه‌های درمانی پرداختی هر مودی بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل در یک سال مالیاتی به شرط این که اگر دریافت کننده مؤسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد

دریافت وجه را گواهی نماید و چنانچه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به علت فقدان امکانات لازم معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است 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 هزینه‌های 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.

۵-۲- محاسبه نرخ مؤثر مشاغل

در این بخش با توجه به پایه مالیاتی محاسبه شده در بخش قبل، می‌توان نرخ مؤثر بخش مشاغل را محاسبه نمود. وصولی مالیات بخش مشاغل بخش بر پایه مالیاتی پس از کسر معافیت‌ها این نرخ را به دست می‌دهد که این محاسبات در جدول شماره (۸) آمده است. همان گونه که این جدول نشان می‌دهد نرخ مؤثر مالیاتی در بخش مشاغل طی ۸۸-۱۳۸۰ دارای روندی نزولی بوده و از ۱/۴۱ درصد تا ۱/۱۸ درصد کاهش یافته است. نکته قابل توجه آن است که این رقم تا سال ۱۳۷۸ افزایشی بوده و پس از آن این روند کاهش یافته است. همچنین در این بخش بر خلاف بخش اشخاص حقوقی، روند نرخ مؤثر طی دوره مورد بررسی کاهشی بوده است.

جدول ۸: برآورد نرخ مؤثر مالیات بر مشاغل

سال	وصولی مشاغل	پایه ناخالص مشاغل	نرخ مؤثر بدون وقفه	نرخ مؤثر با وقفه
۱۳۷۰	۲۲۱	۱۵,۷۲۵	۱/۴۱	—
۱۳۷۱	۲۹۶	۲۰,۵۷۷	۱/۴۴	۱/۸۸
۱۳۷۲	۳۷۵	۲۴,۲۵۱	۱/۵۵	۱/۸۲
۱۳۷۳	۵۶۵	۳۲,۲۴۷	۱/۷۵	۲/۲۳
۱۳۷۴	۸۵۲	۴۷,۶۹۳	۱/۷۹	۲/۶۴

سال	وصولی مشاغل	پایه ناخالص مشاغل	نرخ مؤثر بدون وقفه	نرخ مؤثر با وقفه
۱۳۷۵	۱,۲۱۴	۶۸,۷۹۹	۱/۷۷	۲/۵۵
۱۳۷۶	۱,۶۰۲	۸۰,۹۰۸	۱/۹۸	۲/۳۳
۱۳۷۷	۱,۸۲۰	۹۴,۴۷۲	۱/۹۳	۲/۲۵
۱۳۷۸	۲,۴۴۸	۱۱۷,۹۶۱	۲/۰۸	۲/۵۹
۱۳۷۹	۲,۹۵۶	۱۵۰,۷۵۵	۱/۹۶	۲/۵۱
۱۳۸۰	۳,۴۳۶	۱۸۵,۰۲۸	۱/۸۶	۲/۲۸
۱۳۸۱	۳,۹۷۸	۲۳۰,۵۸۵	۱/۷۳	۲/۱۵
۱۳۸۲	۴,۱۷۹	۲۸۸,۸۶۴	۱/۴۵	۱/۸۱
۱۳۸۳	۵,۲۸۹	۳۷۰,۲۲۵	۱/۴۳	۱/۸۳
۱۳۸۴	۶,۲۸۹	۴۵۸,۳۵۸	۱/۳۷	۱/۷۰
۱۳۸۵	۷,۵۱۵	۵۵۰,۳۸۲	۱/۳۷	۱/۶۴
۱۳۸۶	۹,۷۲۶	۷۲۲,۹۸۳	۱/۳۵	۱/۷۷
۱۳۸۷	۱۰,۸۸۱	۹۲۳,۲۴۹	۱/۱۸	۱/۵۱
۱۳۸۸	۱۱,۶۲۳	۹۸۴,۱۸۳	۱/۱۸	۱/۲۶

منبع: محاسبات تحقیق

۶- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

در این مقاله تلاش گردید تا به صورت اجمالی به بررسی اهمیت نرخ مؤثر مالیاتی و تخمین آن در دو بخش اشخاص حقیقی (مشاغل) و اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) پرداخته شود. بررسی نتایج محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی در بخش اشخاص حقوقی نشان می‌دهد که نرخ مؤثر در بهترین سال (۱۳۸۷) با احتساب نفت ۵ درصد و بدون احتساب نفت ۱۱/۵ درصد بوده است. با توجه به این که این بخش دارای نرخ قانونی ۲۵ درصدی می‌باشد، پتانسیل افزایش درآمد مالیاتی این بخش تا دو برابر وجود دارد. همچنین نرخ مؤثر به دست آمده در بخش مشاغل زیر سه درصد محاسبه گردیده است که با توجه به نرخ قانونی بین ۱۵ تا ۳۵ درصد در این بخش می‌توان نتیجه گرفت امکان افزایش درآمد مالیاتی در این

بخش وجود دارد. با توجه به معافیت‌های گسترده در این بخش، پیشنهاد سیاستی قابل اجرا می‌تواند هدفمند نمودن معافیت‌ها در بخش مشاغل باشد.

منابع

الف. فارسی

آقایی، الله‌محمد (۱۳۸۰)، بررسی معافیت زیربخش‌های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی.

بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سری زمانی آمارهای اقتصادی.

پروین، سهیلا و مرتضی قره‌باغیان (۱۳۷۳)، برآورد ظرفیت مالیاتی در استان‌های مختلف کشور در سال ۱۳۷۳، معاونت امور اقتصاد و دارایی.

پژوهشکده اقتصاد، بررسی توان بالفعل و بالقوه مالیاتی استان مازندران، دانشگاه تربیت مدرس.

تقی پور، انوشیروان و روزبه علیخان قمی (۱۳۷۸)، تحلیل عوامل مؤثر بر مالیات و پیش بینی آن (مورد مطالعه ایران ۱۳۷۸-۱۳۵۲)، مجله برنامه و بودجه، مرداد و شهریور ۱۳۷۸، شماره ۴۰ و ۴۱.

توکل، محمد (۱۳۷۹)، فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، تهران، دانشکده امور اقتصادی.

دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، الگوهای پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۷.

دهقانی، علی (۱۳۸۸)، برآورد ظرفیت مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور، پایان‌نامه کارشناسی ارشد به راهنمایی علی‌اکبر عرب‌مازار، دانشگاه شهید بهشتی، تهران.

سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر حساب‌های مالیاتی.

ظهوریان، ابوالفضل (۱۳۸۶)، محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران، مجموعه مقالات اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، سازمان امور مالیاتی کشور.

عظیمی، حسین (۱۳۶۵)، ظرفیت بالقوه مالیاتی در بخش خدمات غیردولتی ایران طی سال-
های پس از جنگ (۶۵-۱۳۵۹)، دفتر اقتصاد کلان سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی
کشور.

فرزید و همکاران (۱۳۸۲)، برآورد توان‌های بالقوه و بالفعل مالیاتی استان خراسان، فصلنامه
پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی شماره ۲۵.
مرکز آمار ایران، سرشماری کارگاه‌های صنعتی، سال‌های مختلف.

ب. انگلیسی

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

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