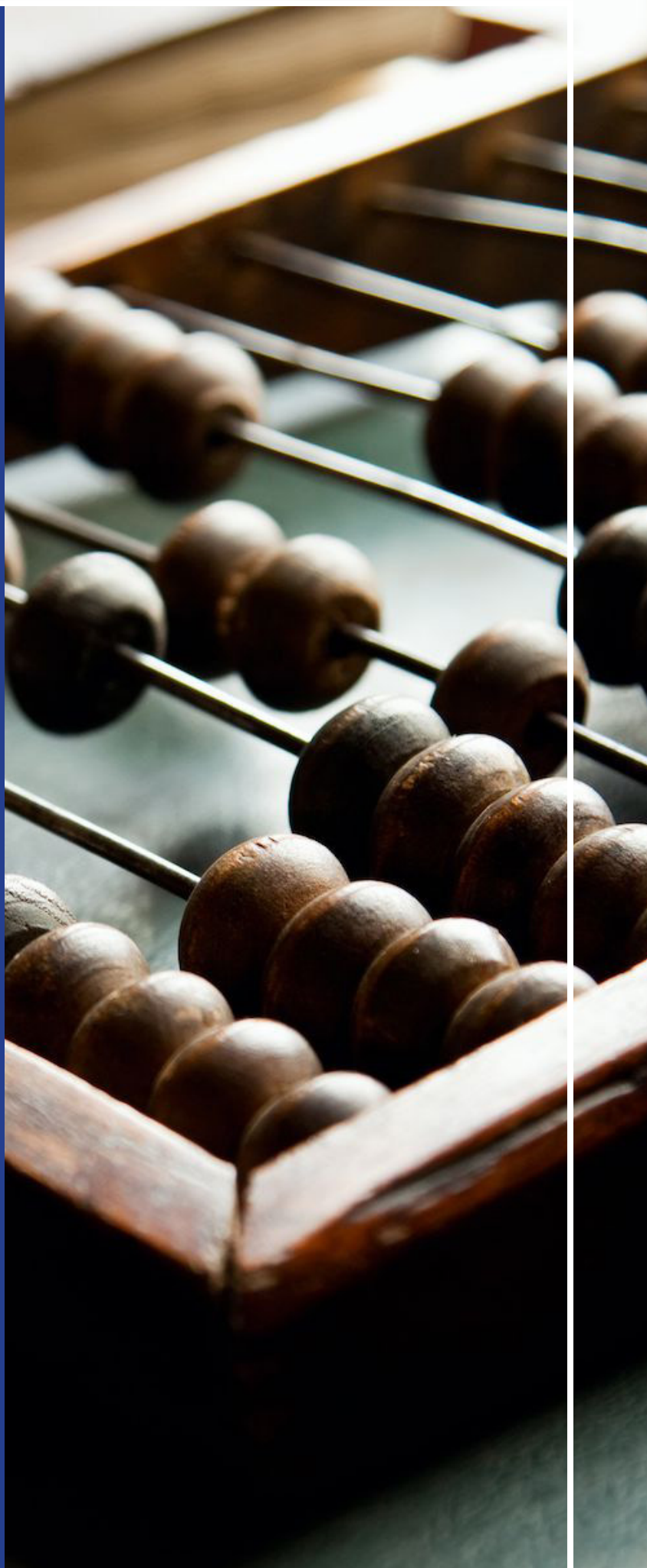




مرکز پژوهش‌های اتاق ایران

ارائه تصویر کلان از  
نظام‌های مالیات بر درآمد  
اشخاص (PIT) و بررسی  
تجربه کشورها

دی ۱۴۰۱



شناسنامه گزارش



عنوان:

ارائه تصویر کلان از نظام‌های مالیات بر درآمد اشخاص (PIT) و بررسی تجربه کشورها

مدیریت پژوهش‌های اقتصادی

تهیه‌کنندگان: دکتر پریسا مهاجری

ناظر: دکتر علی اکبر عرب‌مازار

تاریخ انتشار: دی ۱۴۰۱

واژه‌های کلیدی: مالیات بر درآمد اشخاص، عدالت افقی و عدالت عمودی، کارایی، پایه مالیاتی

نشانی: تهران، خیابان طالقانی، نبش خیابان شهید موسوی (فرصت)، پلاک ۱۷۵



## فهرست مطالب

۵	خلاصه مدیریتی
۹	مقدمه
۱۰	۱. اصول بنیادین و مفاهیم کلیدی در مالیات‌ستانی از درآمد اشخاص
۱۸	۲. مروری کلی بر سیستم‌های مالیات بر درآمد اشخاص و طبقه‌بندی آن‌ها
۲۰	۳. تبیین پایه مالیاتی، معایب و مزایای پیاده‌سازی سیستم مالیات بر جمع درآمد (CIT)
۴۴	۴. معرفی سیستم مالیات بر درآمد دوگانه (DIT) و شبه دوگانه و بررسی مزایا و انتقادات وارد بر آن
۵۰	۵. پایه مالیاتی، مزایا و معایب پیاده‌سازی سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت
۵۵	۶. مقایسه سه نظام مالیات بر درآمد از منظر عدالت، کارایی و سادگی
۵۹	۷. تجربیات کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد در انتخاب نوع سیستم مالیاتی
۶۵	۸. بررسی وضعیت اقتصادی کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد با تأکید بر ثبات اقتصادی، سرمایه‌گذاری و درآمد سرانه
۷۴	۹. جمع‌بندی از یافته‌های کلیدی
۷۸	فهرست منابع





## خلاصه مدیریتی

هر شخصی در طول دوران زندگی، درآمدهای مختلفی را از محل ارائه خدمات نیروی کار و سرمایه خود کسب می‌کند که اصلی‌ترین آن‌ها شامل «درآمدهای حاصل از نیروی کار»، «درآمدهای بهره‌ای»، «سودهای توزیع شده شرکت‌ها»، «درآمدهای اجاره‌ای»، «درآمدهای شغلی یا حِرَف» و «درآمدهای مالکانه» می‌باشد. نحوه برخورد مالیاتی با پایه‌های درآمدی مذکور بستگی به سیستم‌های مالیاتی منتخب در هر کشور دارد. اگر سیستم «مالیات بر درآمد جامع یا مالیات بر جمع درآمد» انتخاب شده باشد، تمامی درآمدهای کسب شده از منابع مختلف جمع شده و سپس در قالب نرخ‌های تصاعدی مشمول مالیات می‌شوند. در «سیستم مالیات بر درآمد دوگانه»، درآمدهای سرمایه‌ای از پایه مالیات بر درآمد اشخاص منفک شده و عمدتاً با نرخ‌های تناسبی و اندک مشمول مالیات می‌شوند، حال آنکه بدهی مالیاتی درآمدهای نیروی کار و آن بخش از درآمدهای شغلی که قابل انتساب به خدمات نیروی کار است طبق یک جدول مالیاتی و با نرخ‌های تصاعدی محاسبه می‌گردد. در طبقه سوم از سیستم‌های مالیاتی که از آن به «سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت» یاد می‌شود، مجموع درآمدهای کسب شده توسط اشخاص از منابع گوناگون با یکدیگر جمع شده و کسورات قانونی از آن کسر می‌گردد و مابقی با نرخ یکنواخت یا تناسبی مشمول مالیات می‌شوند. این رویه مالیاتی دلالت بر آن دارد که بدهی مالیاتی تابعی از کل درآمدهای کسب شده توسط مؤدی است و معافیت مالیاتی، مقدار ثابت و مشخصی است که به سطح درآمد وابسته نمی‌باشد.

از آنجایی که تأمین اصل عدالت افقی (رفتار مالیاتی برابر یا یکسان با اشخاصی که توانایی پرداخت مالیات برابر دارند) در قرن بیستم حاکم بر تفکرات اقتصادی بود، سیستم مالیات بر مجموع درآمد عمدتاً مورد استقبال کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی قرار گرفت. اما در اواخر قرن بیستم و به دلیل تحرک‌پذیری بالای سرمایه و ملاحظات کارایی، به سوی مالیات بر درآمد دوگانه حرکت شد که در آن، مالیات‌ستانی از درآمدهای حاصل از سرمایه با نرخ‌های مالیاتی اندکی صورت می‌گرفت. در ادامه، با برجسته شدن اهمیت رعایت اصل سادگی در طراحی نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، سیستم‌های مالیات بر درآمد یکنواخت انتخاب گردید که با سرعت نسبتاً بالایی به ویژه در کشورهای CIS در حال پیاده‌سازی است.

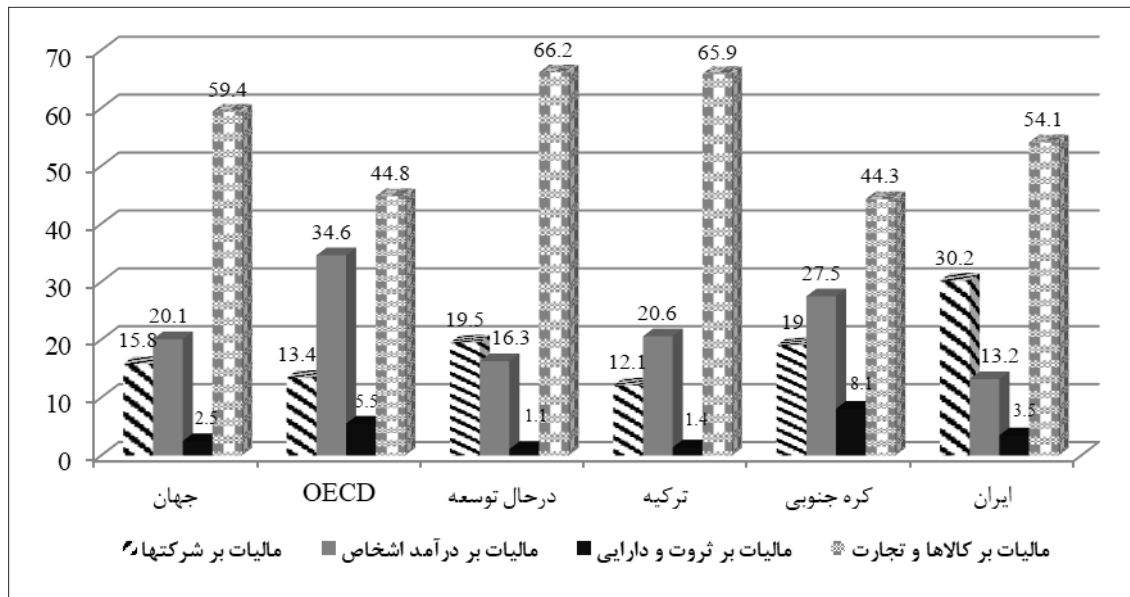
بررسی تجربه ۱۲۶ کشور مجری نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در سال ۲۰۲۰ حاکی از آن است که نظام مالیات بر جمع درآمد در ۳۷ کشور (۳۰ درصد)، نظام مالیات بر درآمد دوگانه در ۷۶ کشور (۶۰ درصد) و نظام مالیات بر درآمد یکنواخت در ۱۳ کشور (۱۰ درصد) انتخاب شده است. لازم به ذکر است «نسبت سرمایه‌گذاری ثابت به GDP» در کشورهایی که سه نظام مذکور را انتخاب

کرده‌اند، متفاوت است به طوری که در کشورهایی با نظام مالیات بر مجموع درآمد، مالیات بر درآمد دوگانه و مالیات بر درآمد یکنواخت به ترتیب ۱۹/۹ درصد، ۲۴/۱۵ درصد و ۲۵/۱۰ درصد است. این حقایق آماری حکایت از آن دارد که اعمال نرخ‌های مالیاتی اندک روی درآمدهای سرمایه در کشورهای با نظام مالیات بر درآمد دوگانه در مقایسه با نظام مالیات بر مجموع درآمد، موجب تجربه نرخ‌های سرمایه‌گذاری بالاتری شده است.

صرف‌نظر از نوع نظام مالیاتی منتخب، طیفی از راهکارها برای تضمین استانداردهای حداقلی زندگی و تعمیق ادراک عادلانه بودن نظام مالیاتی در قوانین کشورها قابل شناسایی است که از جمله آن‌ها می‌توان به «اعمال معافیت پایه یا اعمال نرخ صفر برای طبقه نخست درآمدی در نظام‌هایی با ساختار تصاعدی»، «لحاظ کسورات استاندارد متناسب با ویژگی‌ها و شرایط هر خانوار» به ویژه در ارتباط با شاغل یا غیرشاغل بودن همسر، تعداد و سن فرزندان، سالمندان و سایر اقوام نزدیک تحت پوشش مؤدی، معلولیت یا ناتوانی برخی از اعضای خانوار و در نهایت «کسورات یا هزینه‌های قابل قبول» خصوصاً مخارج پزشکی، دارویی و درمانی، پرداخت بهره وام مسکن، مخارج مربوط به مهدکودک و تحصیل فرزندان اشاره کرد. نکته جالب توجه اینکه برای جلوگیری از بروز پدیده «خزش مالیاتی»، اکثر کشورها تمهیداتی را برای شاخص‌بندی طبقات درآمدی، معافیت پایه، کسورات و مخارج قابل قبول اشخاص اندیشیده‌اند.

مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی از منظر دستیابی به اهداف عدالت و بازتوزیع درآمدی، مهم‌ترین پایه مالیاتی در هر نظام مالیاتی است. به رغم آنکه در کشورهای پیشرفته بیش از ۳۴ درصد از درآمدهای مالیاتی به مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی اختصاص یافته است اما در ایران، یک روند ثابت حدود ۱۳ درصدی دارد و تقریباً یک‌سوم کشورهای OECD است. مقایسه عملکرد ترکیه و کره جنوبی در این پایه مالیاتی به ترتیب با سهم ۲۰/۶ و ۲۷/۵ درصدی از کل درآمدهای مالیاتی نیز حاکی از نامطلوب بودن عملکرد نظام مالیاتی در ایران است. اندک بودن سهم مالیات بر درآمد اشخاص در ایران عمدتاً به دلیل کمبود آمار و اطلاعات مشاغل، عدم پیاده‌سازی نظام مالیات بر درآمد اشخاص و وجود معافیت‌های گسترده پایه‌های مالیاتی است که تداوم این روند می‌تواند به «تضعیف ادراک عدالت مالیاتی» و «تعمیق نابرابری» منجر گردد.

سهم پایه‌های عمده مالیاتی از کل مالیات وصولی در ایران و برخی کشورهای جهان



مأخذ: صندوق بین‌المللی پول، آمارهای مالی دولت (GFS) در سال ۲۰۱۸





## مقدمه

به طور کلی، سه نوع نظام مالیات بر درآمد اشخاص (PIT)<sup>۱</sup> در اکثر کشورهای مختلف جهان (به استثنای کشورهای نفتی حاشیه خلیج فارس و چند کشور کوچک) در حال پیاده‌سازی است که مشتمل بر «سیستم مالیات بر جمع درآمد»<sup>۲</sup>، «سیستم مالیات بر درآمد دوگانه»<sup>۳</sup> و «نظام مالیات بر درآمد یکنواخت»<sup>۴</sup> می‌باشد. وجه تمایز این سیستم‌ها در دو محور اصلی قابل طبقه‌بندی است:

- برخورد با درآمدهای حاصل از سرمایه و درآمدهای حاصل از کار بایستی متفاوت باشد یا یکسان؟
- درآمدهای مشمول مالیات اشخاص با یک نرخ ثابت مشمول مالیات شوند یا در قالب یک نظام مالیاتی تصاعدی مشمول مالیات گردند؟

بدیهی است انتخاب هر یک از سه نوع مختلف PIT دلالت‌های متفاوتی روی عدالت و کارایی خواهد داشت. این مطالعه در پی بررسی دقیق ابعاد مختلف چند مسئله است که عبارتند از اینکه: اولاً چه اصولی در طراحی نظام مالیات بر درآمد اشخاص باید مدنظر قرار گیرد. ثانیاً مؤلفه‌ها و ویژگی‌های سه نوع نظام مالیات بر جمع درآمد چیست و این نظام‌های مالیاتی تا چه اندازه قادر به تأمین اصول بنیادین هستند. ثالثاً کشورهای مجری PIT، چه نظامی را برگزیده‌اند و آیا می‌توان یکسری قواعد کلی از رفتار مالیاتی در ۱۲۶ کشور مورد بررسی، استخراج نمود؟

---

1. Personal Income Tax  
2. Comprehensive Income Tax  
3. Dual Income Tax  
4. Fixed Tax System

## ۱. اصول بنیادین و مفاهیم کلیدی در مالیات‌ستانی از درآمد اشخاص<sup>۱</sup>

درک و قضاوت صحیح‌تر از نظام‌های مالیات بر درآمد اشخاص که در اکثر کشورهای جهان در حال اجرا است، مستلزم تبیین دقیق چند مفهوم و اصل بنیادین است. از این‌رو ضروری است پیش از ارائه مباحث مرتبط با انواع نظام‌های مالیات بر درآمد اشخاص، مرور مختصری بر این اصول داشته باشیم. پیرامون هر یک از موضوعات بنیادین که در ادامه مطرح می‌شود ادبیات وسیعی مشتمل بر پیچیدگی‌های فلسفی و مسائل فنی وجود دارد. لکن برخورد عمیق با چنین موضوعاتی فراتر از مطالعه حاضر است و به پژوهش‌های جداگانه‌ای نیاز دارد.

### ۱-۱. عدالت افقی و عدالت عمودی

یکی از موضوعات اساسی در طراحی نظام مالیات بر درآمد اشخاص، ملاحظات مربوط به عدالت است که غالباً در صدر توصیه‌های سیاستی قرار می‌گیرد. این ملاحظات بر حسب دو مفهوم رایج از عدالت یعنی «عدالت افقی» (HE)<sup>۲</sup> و «عدالت عمودی» (VE)<sup>۳</sup> مطرح می‌شوند که با اصل «توانایی پرداخت مالیات» سازگارند. به طور کلی، عدالت افقی به عنوان قاعده‌ای برای تضمین منصفانه یا عادلانه بودن سیستم مالیاتی در نظر گرفته می‌شود در حالی که عدالت عمودی، قاعده اصلی در دستیابی به عدالت توزیعی<sup>۴</sup> است. البته به محض آنکه بخواهیم به این مفاهیم، جامه عمل بپوشانیم و محتوای عملیاتی هر یک از آن‌ها را مشخص کنیم، مشکلات و دشواری‌های متعددی پدیدار می‌شوند. مثلاً در خصوص عدالت افقی، مسائل متعددی هم در تعریف «عدالت» (برای نمونه عدالت در درآمد یا رفاه، موهبت‌های اولیه یا عایدی‌ها، در یک زمان مشخص یا در طول چرخه زندگی) و مشخصه «رفتار مالیاتی برابر یا یکسان» (یعنی برابری در پرداخت‌های مطلق مالیاتی یا برابری در پرداخت‌های مالیاتی مرتبط با درآمد) مطرح می‌گردد. در خصوص عدالت عمودی نیز اینکه چگونه باید با نابرابری‌ها، برخورد غیریکسان و نابرابری داشت، مسلماً مسئله قضاوت ارزشی است. عدالت توزیعی می‌تواند بین دو دیدگاه حدی قرار گیرد؛ مطلوبیت‌گرایان (که معتقدند رفاه اجتماعی، مجموع رفاه اشخاص است) و رالزیون<sup>۵</sup> (که بر اساس باور آنان رفاه اجتماعی، رفاه کم‌درآمدترین افراد است) که هر یک از آن‌ها، دیدگاه متفاوتی درباره درجه و شدت رفتار نابرابر با نابرابری‌ها را ارائه می‌دهند و لذا دلالت‌های سیاستی متفاوتی در طراحی PIT دارند که از جمله آن‌ها می‌توان به درجه تصاعدی بودن سیستم مالیاتی اشاره کرد.

اثرات عدالت عمودی و افقی در یک نظام مالیات بر درآمد اشخاص، موضوع همیشگی بحث‌ها در ادبیات مالیاتی است. مالیات، هر توزیع درآمد پیش از وضع مالیات را به یک توزیع درآمد متفاوت بعد از وضع مالیات تبدیل می‌کند.

۱. تنظیم مطالب بخش حاضر عمدتاً مبتنی بر پژوهش‌های (Piper & Murphy (2005), Brich Soerensen (1993), Lehmann (2018), Zee (2005) و (Atkinson & Sandmo (1980) بوده است.

2. Horizontal Equity (HE)  
3. Vertical Equity (VE)  
4. Distributive Justice  
5. Rawlsian

چنانچه افرادی که دارای سطح درآمد یکسانی قبل از وضع مالیات باشند اما پس از برقرار مالیات، سطوح درآمد متفاوتی را تجربه کنند در این صورت، عدالت افقی نقض خواهد شد.<sup>۱</sup>

## ۱-۲. مالیات‌ستانی بر مبنای رویکرد جمع درآمد یا رویکرد دوگانه

مسئله بنیادی دیگری که طراحی PIT با آن روبرو می‌شود آن است که باید منابع درآمدی مختلف اشخاص تجمیع شده و در قالب یک جدول مالیاتی واحد مشمول مالیات شوند (رویکرد درآمد جامع یا جمع درآمد) یا نرخ‌های مالیاتی متفاوتی برای انواع مختلف درآمدی به کار گرفته شود (رویکرد مالیات بر درآمد دوگانه). این موضوع دارای اهمیت اساسی است زیرا مشخص می‌کند که درآمدهای حاصل از کار و سرمایه آیا باید به طور جداگانه و متمایز مشمول مالیات شوند یا خیر؟

قبل از شروع قرن بیست و یکم، رویکرد جمع درآمد که متکی به آثار کلاسیک هایگ و سیمونز بود، بر تفکرات اقتصادی حاکم بود. رویکرد جمع درآمد از اصول عدالت افقی تبعیت می‌کند و کل درآمد اشخاص صرف‌نظر از اینکه از چه محلی کسب شده‌اند، مبنای مالیات‌ستانی قرار می‌گیرند. این در حالی است که برخورد مالیاتی متفاوت با درآمدهای حاصل از نیروی کار و سرمایه که در سیستم مالیات بر درآمد دوگانه اعمال می‌شود می‌تواند اصل عدالت افقی را نقض کند. البته به دلیل درجه بالای تحرک‌پذیری سرمایه طی دهه‌های اخیر، توصیه به پیاده‌سازی رویکرد مالیات بر جمع درآمد به مرور زمان کاهش یافته است و در مقابل، کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد به سمت سیستم مالیات بر درآمد دوگانه حرکت نموده‌اند. این مشاهده حکایت از آن دارد که مزایای ناشی از عدالت افقی می‌بایستی در مقابل تفاوت‌های قابل ملاحظه در تحرک‌پذیری بین نیروی کار و سرمایه مورد بررسی و مقایسه قرار گیرد. در واقع، دشواری‌های مالیات‌ستانی از یک پایه مالیاتی به شدت تحرک‌پذیر در غیاب کنترل‌های مضر کمی، در حال حاضر بسیاری از کشورها را وادار نموده است که تعقیب اهداف عدالت افقی را کنار بگذارند<sup>۲</sup> و مالیات‌ستانی متمایزی از درآمدهای ناشی از کار و سرمایه انجام دهند. از این رو به نظر می‌رسد که جذابیت رویکرد مالیات بر جمع درآمد به مرور زمان کمرنگ‌تر شده است.

۱. بر اساس ادبیات مالیاتی، میزان این انحراف را می‌توان به شیوه زیر اندازه‌گیری کرد. در ابتدا لازم است که متوسط درآمد بعد از وضع مالیات را برای اشخاصی که درآمد یکسانی قبل از وضع مالیات دارند محاسبه نمود و یک توزیع درآمد متوسط فرضی بعد از وضع مالیات را به دست آورد. سپس بر اساس یک تابع رفاه اجتماعی، تفاوت بین رفاه اجتماعی مرتبط با توزیع واقعی درآمد پس از وضع مالیات و آنچه که با توزیع درآمد فرضی مرتبط است را محاسبه نمود. این اختلاف می‌تواند میزان نابرابری افقی را مشخص سازد. در مورد سنجش میزان نابرابری عمودی نیز می‌توان اختلاف رفاه اجتماعی بین توزیع درآمد فرضی و توزیع درآمد داده‌شده‌ای که از نظر اجتماعی مطلوب و بهینه به نظر می‌رسد را اندازه‌گیری کرد.

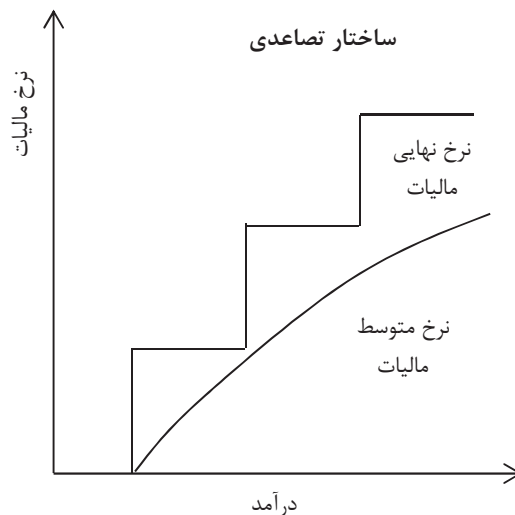
۲. البته اینکه مبنای سنجش عدالت افقی، درآمد سالانه افراد باشد یا درآمد کل طول عمر، نتایج متفاوتی به دست می‌آید که در مباحث مرتبط با مالیات بر درآمد دوگانه به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت. طرفداران نظام مالیات بر درآمد دوگانه بر این باورند که چنانچه درآمد کل عمر فرد، ملاک اندازه‌گیری عدالت افقی باشد آنگاه پیاده‌سازی نظام مالیات بر درآمد دوگانه به اهداف عدالت افقی نزدیک‌تر خواهد بود.

### ۳-۱. سنجش تصاعدی بودن

هر چند عدالت افقی در مباحث مالیات بر جمع درآمد و مالیات بر درآمد دوگانه، یکی از ملاحظات مهم محسوب می‌شود اما به هنگام تصمیم درباره نحوه تصاعدی بودن PIT، عدالت عمودی در کانون توجه قرار می‌گیرد. روش‌های گوناگونی برای سنجش درجه تصاعدی بودن سیستم مالیاتی وجود دارد. قبل از آنکه درباره اعتبار و اهمیت چنین اندازه‌گیری‌هایی بحث شود، ضروری است که تعریف دقیق‌تری از «مالیات تصاعدی» ارائه شود. مالیاتی را در نظر بگیرید که بسته به سطح درآمد قبل از مالیات ( $y$ ) تغییر می‌کند بدین ترتیب مالیات ( $t$ ) تابعی از  $y$  خواهد بود که با  $t(y)$  مشخص می‌شود. نرخ مالیات نهایی در یک درآمد مفروض  $y$  را می‌توان با  $m(y)$  نشان داد که میزان تغییر در مالیات وصولی را با افزایش یک واحد در درآمد قبل از مالیات نشان می‌دهد. به عبارت دیگر  $m(y) = \Delta t(y) / \Delta y$  که در آن  $\Delta$  منعکس‌کننده تغییر در یک متغیر است. برای ساده‌سازی در بحث جاری، فرض می‌شود که نرخ مالیات نهایی همیشه غیرمنفی و کوچکتر از یک است.

نرخ مالیات متوسط به ازای یک  $y$  مفروض نیز با  $a(y)$  نشان داده می‌شود که نسبت مالیات به درآمد قبل از مالیات یعنی  $a(y) = t(y) / y$  را نشان می‌دهد. نرخ مالیات متوسط نیز غیرمنفی و کمتر از واحد است. یک مالیات را زمانی می‌توان تصاعدی نامید که نرخ متوسط مالیات متوسط به موازات با افزایش درآمد، افزایش یابد یعنی به ازای هر  $y$ ،  $\Delta a(y) / \Delta y > 0$  باشد. بدین ترتیب  $m(y) > a(y)$  خواهد بود. شرط مذکور، کاملاً شهودی است و صرفاً زمانی نرخ متوسط مالیات به موازات افزایش درآمد، افزایش می‌یابد که نرخ مالیات نهایی بیشتر از نرخ متوسط مالیات باشد (به نمودار ۱ نگاه کنید). اگر نرخ مالیات نهایی با نرخ مالیات متوسط برابر باشد از آن به مالیات تناسبی یاد می‌شود و چنانچه نرخ نهایی مالیات کوچکتر از نرخ متوسط باشد به آن، مالیات تنازلی اطلاق می‌گردد. در نمودار (۱)، ساختار مالیات تصاعدی به تصویر کشیده شده است.

#### نمودار (۱). ساختار تصاعدی مالیاتی





البته داشتن یک تعریف از تصاعدی بودن به تنهایی کافی نیست تا بتوان درجه تصاعدی بودن نسبی مالیات‌های مختلف را با یکدیگر مقایسه کرد. بدین منظور، معیار یا شاخصی برای اندازه‌گیری درجه تصاعدی بودن مالیاتی مورد نیاز است. به طور کلی، چهار شاخص معروف تصاعدی بودن در ادبیات مالیاتی قابل شناسایی است؛ شاخص تصاعدی بودن نهایی، متوسط، بدهی و پسماند.

### جدول (۱). شاخص‌های متداول اندازه‌گیری درجه تصاعدی بودن سیستم مالیات بر درآمد

نام شاخص	توضیحات
تصاعدی بودن نهایی (MP) <sup>۱</sup>	معیار MP، تصاعدی بودن مالیات‌های مختلف را در یک سطح درآمدی قبل از مالیات مقایسه می‌کند و حاصل تقسیم تغییر نرخ مالیات نهایی به تغییر درآمد یعنی $MP = \Delta m(y)/\Delta y$ است هر چه MP بزرگتر باشد، درجه تصاعدی بودن نیز بالاتر است. این شاخص کاملاً منطبق بر مفهوم تصاعدی بودن مالیاتی است. یک مالیات، تصاعدی‌تر از دیگری است اگر نرخ‌های نهایی مالیاتی آن با سرعت بالاتری افزایش یابند.
تصاعدی بودن متوسط (AP) <sup>۲</sup>	مشابه با شاخص MP، شاخص AP نیز درجه تصاعدی بودن نسبی مالیات‌های مختلف را در یک سطح مفروض درآمد قبل از مالیات اندازه‌گیری می‌کند. شاخص AP از تقسیم تغییرات نرخ مالیات متوسط به تغییر در درآمد مشخص می‌شود یعنی $AP = \Delta a(y)/\Delta y = [m(y) - a(y)]/y$ هر چه AP بزرگتر باشد، درجه تصاعدی بودن مالیات بالاتر خواهد بود.
تصاعدی بودن بدهی مالیاتی (LP) <sup>۳</sup>	شاخص تصاعدی بودن بدهی مالیاتی (LP) به کشش بدهی مالیاتی نسبت به درآمد پیش از مالیات توجه دارد یعنی نسبت تغییرات نسبی در عبارت نخست به تغییرات نسبی در عبارت دوم. بدین ترتیب در هر سطح مشخص از درآمد قبل از مالیات، داریم: $LP = [\Delta t(y)/t(y)]/[\Delta y/y] = m(y)/a(y)$ هر چه LP بزرگتر باشد مالیات، تصاعدی‌تر خواهد بود.
تصاعدی بودن پسماند (RP) <sup>۴</sup>	شاخص تصاعدی بودن پسماند (RP) به کشش درآمد بعد از مالیات نسبت به درآمد قبل از مالیات در یک سطح مشخص و داده‌شده‌ای از درآمد پیش از مالیات تمرکز دارد. از آنجایی که درآمد بعد از کسر مالیات به صورت $[y - t(y)]$ تعریف می‌شود لذا: $RP = \{\Delta [y - t(y)]/[y - t(y)]\}/[\Delta y/y] = [1 - m(y)]/[1 - a(y)]$ واضح است که RP همواره کوچکتر از یک است و هر چه این شاخص کوچکتر باشد حکایت از تصاعدی‌تر بودن مالیات دارد.

هنگام مقایسه تصاعدی بودن نسبی مالیات‌های مختلف، شاخص‌های ۴ گانه مذکور ضرورتاً نتایج یکسانی را به دست نمی‌دهند. لذا این پرسش مطرح می‌شود که اگر نتایج شاخص‌ها متفاوت باشد، کدامیک از ۴ شاخص فوق‌الذکر را باید ملاک عمل قرار داد؟ با کمی تأمل روی این سوال، پرسش دیگری مطرح می‌شود که ویژگی‌های مطلوب یک شاخص سنجش تصاعدی بودن مالیات چیست؟ شاید یک ویژگی نسبتاً جذاب، «مشخصه تغییرناپذیری» مربوط به آن شاخص باشد یعنی اگر بدهی مالیاتی شخصی به یک میزان مشخص کاهش یا افزایش یابد، نباید اندازه تصاعدی بودن تحت تأثیر قرار بگیرد. بدین ترتیب LP تنها شاخصی است که این ویژگی را تأمین می‌کند. همچنین باید توجه داشت که تمامی ۴ شاخص اندازه‌گیری تصاعدی بودن، شاخص‌های موضعی یا محلی هستند به این معنا که هر یک از آن‌ها صرفاً اندازه درجه تصاعدی بودن مالیات را در یک سطح مشخص و

1. Marginal Progression (MP)  
2. Average Progression (AP)  
3. Liability Progression (LP)  
4. Residual Progression (RP)

داده‌شده‌ای از درآمد قبل از مالیات ارائه می‌دهند. در واقع هیچ‌یک از آن‌ها درجه تصاعدی بودن کل سیستم مالیاتی را مشخص نمی‌سازند. این مسئله در توضیحات مرتبط با تأثیر PIT بر توزیع درآمد مورد واکاوی قرار می‌گیرد.

#### ۱-۴. دلالت‌های کارایی: اثر بر عرضه نیروی کار و پس‌انداز

تردیدی نیست که PIT همانند هر مالیات دیگری، روی رفتار اشخاص تأثیر می‌گذارد. از آنجایی که پایه مالیاتی در PIT شامل درآمدهای نیروی کار و سرمایه می‌شود قطعاً تصمیمات عرضه نیروی کار و پس‌انداز افراد را متأثر خواهد کرد. این موضوع که PIT چه اختلالاتی در رفتار اشخاص ایجاد خواهد کرد بستگی به جدول نرخ‌های مالیاتی و ساختار پایه مالیاتی خواهد داشت. در مباحث مربوط به اختلالات منتج از PIT، لازم است دو مسئله مرتبط اما متفاوت از یکدیگر را از هم تفکیک کنیم. اولاً مالیات موجب تغییر در رفتار می‌شود و میزان عرضه نیروی کار و پس‌انداز تغییر می‌کند و ثانیاً تغییرات رفتاری منتج از مالیات اعمال شده، هزینه‌های کارایی به همراه دارد. برای شفاف شدن این موضوع لازم است که آثار درآمدی و جانشینی PIT را درک کرد. این آثار در ادامه با توجه به تصمیمات عرضه کار و پس‌انداز به طور جداگانه بحث می‌شود.

#### ۱-۴-۱. عرضه کار

در تمامی انواع PIT، درآمد نیروی کار مشمول مالیات است و به تبع آن، نرخ دستمزد پس از مالیات کاهش می‌یابد. بدیهی است که تأثیر آن روی تصمیم نیروی کار مزدبگیر به کشش عرضه نیروی کار نسبت به دستمزد بستگی دارد. از آنجایی که اغلب مطالعات تجربی نشان داده‌اند که کشش مذکور برای نیروی کار مرد نسبتاً اندک است، برخی از این شواهد چنین استنباط و برداشتی دارند که هزینه کارایی مرتبط با اثرات PIT بر عرضه کار اندک است و یا دست‌کم، هزینه‌های کارایی صرفاً به تأثیر PIT روی نیروی کار ثانویه (یعنی زنان) محدود می‌شود لذا اثر معنی‌داری بر کل اقتصاد ندارد. با این حال، چنین نتیجه‌گیری مستلزم بررسی دقیق‌تری است زیرا وضع مالیات، دو اثر مخالف روی عرضه کار دارد.

اولاً وضع مالیات موجب کاهش پاداش کار و افزایش انگیزه فرد برای فراغت می‌شود که از آن به اثر جانشینی یاد می‌شود. در عین حال، با وضع مالیات، نیروی کار احساس می‌کند که فقیرتر شده است و وادار به عرضه کار بیشتر می‌شود که به آن، «اثر درآمدی» اطلاق می‌گردد. در عمل، این دو اثر ممکن است همدیگر را خنثی کنند که در این صورت، کشش دستمزدی عرضه نیروی کار اندک می‌شود. اما قطعاً این نتیجه به این معنی نیست که اثر جانشینی (یعنی اثری که باید به عنوان هزینه کارایی وضع مالیات مورد سنجش قرار گیرد) ناچیز است. در واقع، شواهد اخیر نشان می‌دهد که اثر جانشینی می‌تواند بسیار بزرگ بوده و هزینه کارایی قابل ملاحظه‌ای را به نظام اقتصادی تحمیل کند.

### ۱-۴-۲. پس‌انداز

اگر درآمد سرمایه مشمول PIT شود (مثلاً سود تقسیم‌شده، درآمدهای بهره‌ای، عایدی‌های سرمایه‌ای و ...)، نرخ بازدهی پس‌انداز بعد از کسر مالیات، کاهش می‌یابد. میزان اثرگذاری این نوع مالیات بر پس‌انداز بستگی به کشش بهره‌ای پس‌انداز دارد. متأسفانه تخمین‌های تجربی از کشش مذکور در دامنه وسیعی از صفر تا یک قرار می‌گیرد و همین مسئله موجب تردید درباره محدودده قرارگیری ارزش واقعی این کشش می‌شود.

حتی اگر کشش بهره‌ای پس‌انداز اندک باشد، لزوماً نمی‌توان این نتیجه را گرفت که هزینه کارایی مالیات بر درآمد سرمایه اندک است. دلیل این موضوع را هم مجدداً باید در اثرات جانشینی و درآمدی جستجو کرد. اثر جانشینی خیر از کاهش پس‌انداز به دلیل افت نرخ بازدهی پس‌انداز بعد از کسر مالیات می‌دهد در حالی که طبق اثر درآمدی، پس‌اندازکنندگان به دلیل آنکه احساس فقیرتر شدن می‌کنند، پس‌انداز بیشتری انجام می‌دهند. هر چند برآیند این دو نیروی مخالف جهت ممکن است ناچیز باشد اما اثر جانشینی که منعکس‌کننده هزینه کارایی است، می‌تواند قابل ملاحظه باشد.

نگرانی جدی دیگری که در ارتباط با مالیات‌ستانی از درآمدهای سرمایه‌ای وجود دارد اما در خصوص وضع مالیات بر درآمدهای نیروی کار اساساً موضوعیتی ندارد، هزینه‌های پویای کارایی است. در واقع، پس‌انداز کمتر به مفهوم سرمایه‌گذاری کمتر، انباشت سرمایه پایین‌تر و نهایتاً رشد اقتصادی کمتر خواهد بود. حتی اگر کاهش در سطح پس‌انداز در یک زمان مشخص، اندک باشد اثرات مرکب آن در طول زمان، تأثیر نامطلوبی بر رشد اقتصادی خواهد داشت.

### ۱-۵. دلالت‌های عدالت: اثر بر تصاعدی بودن و توزیع درآمد

در حالی که بحث فوق درباره دلالت‌های کارایی PIT اشاره به آن دارد که برای حداقل‌سازی هزینه کارایی، هم نرخ‌ها و هم درجه تصاعدی بودن بایستی اندک باشند، ملاحظات مربوط به عدالت عمودی (یعنی عدالت توزیعی) که در کانون توجه طراحی PIT قرار دارند، توصیه معکوس دارد. در اینجا سیاستگذاران علاقمندند تا به دو سؤال اساسی پاسخ داده شود. اولاً کدام PIT می‌تواند نابرابری درآمدی را بیش از دیگر گزینه‌ها کاهش دهد؟ و ثانیاً برندگان و بازندگان وضع چنین PIT چه کسانی هستند؟ هر چند دو سؤال فوق به یکدیگر مرتبط‌اند اما یکسان نیستند. پرسش اولی مرتبط با مقایسه درجه تصاعدی بودن نسبی انواع مختلف PIT است در حالی که سؤال دومی، اثرات توزیعی را در بین گروه‌های مختلف درآمدی مشخص می‌سازد. تفاوت بین این دو در این واقعیت نهفته است که تمامی مالیات‌های تصاعدی، یک اثر بازتوزیعی ضمنی دارند بدین مفهوم که توزیع درآمد بعد از مالیات ممکن است نابرابری کمتری در مقایسه با توزیع درآمد قبل از مالیات داشته باشد و اصلاح PIT ممکن است با هدف غیرصریح، منتفع‌سازی برخی گروه‌های درآمدی به ضرر سایر گروه‌ها را دنبال کند.

شاخص‌های مختلفی که قبلاً در ارتباط با تصاعدی بودن مطرح شد، شاخص‌های موضعی یا محلی در سطوح درآمدهای قبل از مالیات‌ستانی هستند و نمی‌توانند به پرسش‌های فوق، پاسخ دهند. آنچه مورد نیاز است، شاخص



تصاعدی بودن جامع یا عمومی است که کل دامنه درآمد قبل از مالیات را پوشش دهد. یکی از شاخص‌های معروف تصاعدی بودن جامع، شاخص کاکوانی<sup>۱</sup> یا شاخص  $K$  است که از آن به «منحنی تمرکز بدهی مالیاتی»<sup>۲</sup> یاد می‌شود. همانطور که می‌دانیم منحنی لورنز<sup>۳</sup> (قبل از مالیات) رابطه بین دو متغیر را نشان می‌دهد: سهم تجمعی درآمد قبل از مالیات که روی محور عمودی و در محدوده صفر تا یک قرار می‌گیرد و نسبت تجمعی افرادی که آن درآمد را دریافت می‌کنند که روی محور افقی و در محدوده صفر تا یک قرار دارند. اگر درآمد کاملاً برابر توزیع شود، منحنی لورنز روی خط ۴۵ درجه که از مبدأ مختصات رسم می‌شود، منطبق خواهد شد، در غیر این صورت به صورت منحنی، زیر خط ۴۵ درجه قرار می‌گیرد. یک منحنی لورنز عادی همانند منحنی  $L$  در نمودار (۲) ترسیم شده است. همچنین ضریب جینی که یکی از پرکاربردترین شاخص‌های اندازه‌گیری نابرابری درآمدی است، با منحنی لورنز مرتبط است و از طریق نسبت مساحت ناحیه بین خط ۴۵ درجه با منحنی لورنز (مثلاً ناحیه  $X$ ) به ناحیه پایین خط مورب (یعنی ناحیه  $X+Y+Z$ ) به دست می‌آید، یعنی ضریب جینی معادل

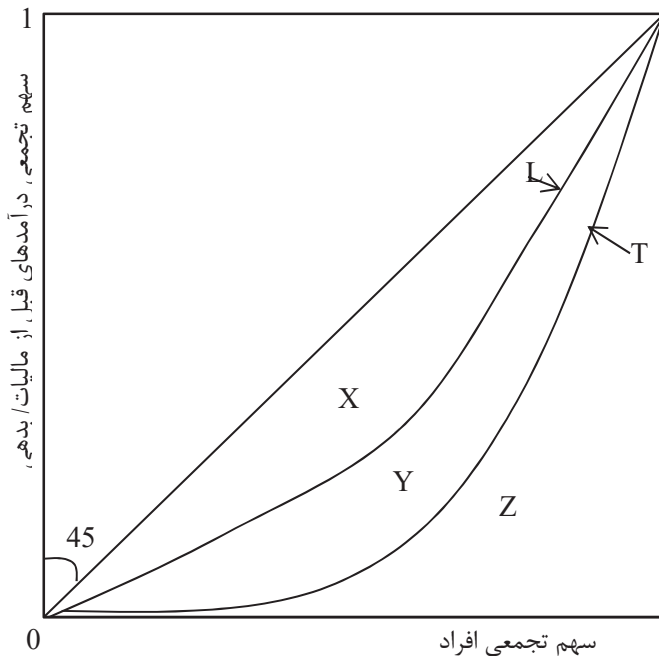
$$G = X / (X + Y + Z) = 1 - 2(Y + Z)$$

قرار می‌گیرد.

منحنی تمرکز برای بدهی مالیاتی، ساختاری مشابه با منحنی لورنز دارد با این تفاوت که متغیر محور عمودی، سهم تجمعی از بدهی مالیاتی است. در نمودار (۲)، منحنی مذکور با  $T$  نمایش داده شده است. مشابه ضریب جینی، ضریب تمرکز برای بدهی مالیاتی یا  $N$  می‌تواند به صورت یک منهای دو برابر سطح زیر منحنی تمرکز برای بدهی مالیاتی به دست آید، یعنی  $N = 1 - 2Z$ . کاملاً واضح است که  $N$  می‌تواند در محدوده صفر (بالاترین درجه تنازلی بودن که منحنی  $T$  بر خط مورب ۴۵ درجه منطبق می‌شود) و یک (بالاترین درجه تصاعدی بودن مالیاتی) تغییر کند. شاخص کاکوانی نیز به صورت  $K = N - G = 2Y$  تعریف می‌شود که دو برابر فاصله بین منحنی لورنز و منحنی تمرکز بدهی مالیاتی است. هر چه  $K$  بزرگتر باشد مالیات در سطح عمومی یا جامع، تصاعدی‌تر خواهد بود. به ازای یک مقدار ضریب جینی داده شده، مقدار  $K$  می‌تواند از  $-G$  تا  $1-G$  در نوسان باشد که ارقام منفی برای  $K$  منعکس‌کننده تنازلی بودن مالیات است و اگر مالیات تناسبی باشد منحنی  $T$  روی  $L$  منطبق شده و  $K$  مساوی صفر خواهد گردید.

1. Kakwani  
2. Concentration Curve for Tax Liability  
3. Lorenz Curve

### نمودار (۲). منحنی لورنز و منحنی تمرکز بدهی مالیاتی



### ۱-۶. رفاه اجتماعی و شکل بهینه جدول نرخ‌های مالیاتی

بده-بستان بین ملاحظات عدالت عمودی و کارایی یکی از موضوعات اساسی سیاستگذاری در طراحی PIT است. در واقع، مسئله اصلی، حداکثرسازی یک تابع رفاه اجتماعی مشروط به واکنش‌های رفتاری اشخاص (یعنی اینکه چگونه مالیات، پس‌انداز آن‌ها و تصمیمات عرضه‌کارشان را تحت تأثیر قرار می‌دهد) و محدودیت‌های فنی اقتصاد (مثلاً نحوه ترکیب سرمایه و نیروی کار برای ایجاد درآمد در اقتصاد) است. اینکه آیا می‌توان از طریق حل مسئله بهینه‌یابی فوق، یافته قابل استفاده‌ای در مورد طراحی جدول نرخ PIT به دست آورد یا خیر، موضوع بسیاری از تحقیقات نظری و شبیه‌سازی بوده است. به طور کلی، مطالعات نظری بینش بسیار محدودی درباره جدول نرخ‌های مالیاتی ارائه می‌دهد. بر اساس مدل یک‌دوره‌ای که فقط دستمزدها مشمول مالیات هستند، مهم‌ترین یافته‌ها حمایت از آن دارد که نرخ‌های مالیاتی نهایی بهینه غیرمنفی و کمتر از واحد هستند. اما نظریه بینش اضافی دیگری در مورد شکل بهینه نرخ‌های مالیاتی بین نقاط مختلف توزیع درآمد ارائه نمی‌دهد. با توجه به دلالت‌های اندکی که می‌توان از مطالعات نظری در خصوص نرخ‌های بهینه مالیاتی استخراج کرد، پژوهشگران به سمت شبیه‌سازی‌های مبتنی بر فروض خاص در ارتباط با «ساختار ترجیحات فردی درباره مصرف و فراغت»، «نابرابری در مهارت‌ها و به تبع آن نابرابری در دستمزدها» و «ادراک سیاستگذاران از عدالت توزیعی» متمایل شدند و یافته‌های آن‌ها بعضاً حکایت از جداول نرخ‌های مالیاتی نسبتاً یکنواخت داشت و بعضاً نرخ‌های تصاعدی به عنوان نرخ‌های بهینه گزارش می‌شد. بدین ترتیب، یافته‌های این مطالعات نیز راهنمای عملیاتی قابل اتکایی برای تعیین سطوح و ساختار نرخ‌های بهینه PIT نبود.

## ۲. مروری کلی بر سیستم‌های مالیات بر درآمد اشخاص و طبقه‌بندی آن‌ها

هر شخصی در طول دوران عمر خود از منابع مختلفی کسب درآمد می‌کند که مهم‌ترین آن‌ها مشتمل بر «درآمدهای حاصل از نیروی کار»، «درآمدهای بهره‌ای»، «سودهای تقسیم‌شده»، «درآمدهای اجاره»، «درآمدهای شغلی» و «درآمدهای مالکانه» هستند. به طور کلی سه نوع سیستم برای مالیات‌ستانی از درآمدهای مذکور وجود دارد که عبارتند از «مالیات بر درآمد جامع یا مالیات بر جمع درآمد»<sup>۱</sup>، «سیستم مالیات بر درآمد دوگانه»<sup>۲</sup> و «سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت»<sup>۳</sup>.

تحت سیستم «مالیات بر درآمد جامع یا مالیات بر جمع درآمد»، بدهی مالیاتی تابعی از مجموع تمامی درآمدهای کسب شده خواهد بود. در حالی که در سیستم «مالیات بر درآمد تفکیک شده»<sup>۴</sup>، هر یک از درآمدها طبق جدول مالیاتی مختص به آن درآمد مشمول مالیات خواهد شد. در سیستم مالیات بر درآمد تفکیک شده یا مجزا که از آن به «سیستم مالیات بر درآمد دوگانه»<sup>۵</sup> نیز یاد می‌شود، درآمدهای سرمایه‌ای از پایه مالیات بر درآمد اشخاص منفک شده و تحت یک جدول مالیاتی خاص که عمدتاً تناسبی است، مشمول مالیات می‌گردد. سوئد در سال ۱۹۹۱، نروژ در سال ۱۹۹۲، فنلاند در سال ۱۹۹۳، اسپانیا در سال ۲۰۰۶ و آلمان از جمله کشورهایی هستند که با خارج کردن بخش عمده‌ای از درآمدهای سرمایه‌ای از پایه مالیات بر درآمد اشخاص، به سیستم مالیات بر درآمد دوگانه پیوستند. دانمارک نیز یک سیستم مالیاتی ترکیبی را اخیراً پیاده نموده است. در فرانسه نیز سودهای تقسیم‌شده به شیوه دوگانه‌ای طی سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۲ مشمول شدند و هم‌اکنون نیز این کشور در حال پیاده‌سازی مالیات‌ستانی دوگانه از درآمدهای سرمایه‌ای از ۲۰۱۷ تاکنون است. پس از اصلاحات ۲۰۰۱ هلند، سیستم مالیاتی این کشور نیز از مالیات بر جمع درآمد به سمت سیستم مالیات بر درآمد دوگانه حرکت کرد (Lehmann, 2018).

در سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت، تمامی انواع درآمدها با نرخ مالیات یکنواختی مشمول مالیات می‌شوند بدین معنا که مجموع درآمدهای کسب شده توسط اشخاص از منابع گوناگون با یکدیگر تجمیع شده و کسورات قانونی (از جمله معافیت پایه) از آن کسر می‌شود و مابقی با نرخ یکسانی مشمول مالیات می‌شوند. این رویه دلالت بر آن دارد که درآمد حاصل از کار و سرمایه با نرخ یکسانی مشمول مالیات می‌شوند و همچنین مقدار معافیت مالیاتی نیز به سطح درآمد وابسته نیست.

هر سه سیستم مالیاتی فوق‌الذکر، مزایا و معایب متعددی دارند که در ادامه درباره هر یک از آن‌ها به تفصیل بحث خواهد شد. نکته مهمی که بایستی خاطر نشان کرد آن است که هیچ یک از کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد، نسخه محض نظری این سیستم‌ها را اعمال نکرده‌اند و همانطور که در بخش هفتم این مطالعه ذکر خواهد شد اکثر کشورها در حال پیاده‌سازی سیستم‌های مالیات بر درآمد شبه جامع، شبه دوگانه و شبه یکنواخت هستند. در ادامه

1. Comprehensive Income Tax System  
2. Dual Income Tax System  
3. Flat Income Tax System  
4. Separate Income Tax System  
5. Dual Income Tax System



ضمن تبیین دقیق پایه مالیاتی، معایب و مزایای پیاده‌سازی هر سه نوع سیستم مالیات بر درآمد ارائه خواهد شد و پس از آن با توجه به اصول سه گانه «عدالت»، «کارایی» و «سادگی»، این سه نوع سیستم مقایسه خواهد شد.

### ۳. تبیین پایه مالیاتی، معایب و مزایای پیاده‌سازی سیستم مالیات بر جمع درآمد (CIT)<sup>۱</sup>

مالیات بر جمع درآمد بر اساس تعریف گسترده و جامعی از درآمد اقتصادی که پایه مالیاتی را تشکیل می‌دهد، پایه‌ریزی می‌شود. هرچند درباره اینکه درآمد اقتصادی متشکل از چه اجزایی است، تفاوت‌ها و اختلاف‌نظرهای زیادی وجود دارد اما با درجه احتمال بالایی می‌توان گفت که بسیاری از موارد مستثنی از درآمد اقتصادی تحت ساختار مالیاتی موجود، در قالب یک نظام مالیات بر جمع درآمد نیز وجود نخواهند داشت. علاوه بر این، بسیاری از کسورات و اعتبارات مالیاتی موجود، تحت یک نظام مالیات بر جمع درآمد توجیه اقتصادی نخواهند داشت. اکثر طرح‌های پیشنهادی در ارتباط با مالیات بر جمع درآمد، کاهش نرخ‌های مالیاتی به موازات با افزایش پایه‌ها به منظور پایدار نگهداشتن درآمدهای مالیاتی را دنبال می‌کنند. با این وجود، نیازی نیست که یک نظام مالیات بر جمع درآمد، یک نرخ یکتا و تناسبی را مدنظر قرار دهد و یا اصطلاحاً ساختار نرخ یکنواخت را انتخاب کند. از آنجایی که در اکثر نظام‌های تک‌نرخ نیز مالیات روی پایه مالیات بر درآمد وسیع و جامعی اعمال می‌شود لذا این دو نظام غالباً به طور همزمان ارزیابی می‌شوند. اگرچه بین یک ساختار جمع درآمد و ساختار نرخ یکنواخت تفاوت‌های غیرقابل انکاری وجود دارد که در این مطالعه، هزینه‌ها و مزایای منحصر به فرد هر یک از ساختارها به طور کامل تبیین می‌شود.

نظام مالیات بر جمع درآمد مبتنی بر دو ویژگی اساسی است. ویژگی اول، ارائه یک تعریف گسترده و جامع از درآمد مشمول مالیات است که تلاش می‌کند درآمد اقتصادی را به طور تقریبی مشخص سازد. چنین معیاری، پایه مالیاتی را معین می‌کند که بیشترین شباهت و نزدیکی را با مفهوم «توانایی پرداخت» دارد که یک پایه مالیاتی ایده‌آل و صدالبته دست‌نیافتنی است. از آنجایی که در یک نظام مالیات بر جمع درآمد، معافیت پایه درآمدی موضوعیت نداشته و صرفاً در نظر گرفتن برخی کسورات، مرسوم و رایج است لذا این نوع نظام، دو مزیت مهم خواهد داشت که عبارتند از «سادگی» و «عدالت افقی».

ویژگی دوم یک نظام مالیات بر جمع درآمد، وجود یک جدول نرخ‌های مالیاتی است که عمدتاً این نرخ‌ها، بسیار کمتر از نرخ‌های مالیاتی مرتبط با ساختار مالیاتی است که پایه مالیاتی محدودی دارد. بدیهی است جدول نرخ‌های مالیاتی مرتبط با نظام مالیات بر جمع درآمد، دو مزیت جدی دارند؛ اولاً آثار اختلال‌زای این مالیات بر تصمیمات اقتصادی کمتر است و ثانیاً تمکین مالیاتی بیشتر است که هر دوی آن‌ها منجر به بهبود خنثایی مالیات و صرفه اقتصادی آن می‌شود. البته تردیدی نیست که پیاده‌سازی یک نظام مالیات بر جمع درآمد، هزینه‌هایی را نیز به کشور تحمیل کند. اولاً تغییر ساختار مالیاتی موجود و حرکت به سمت چنین ساختار متفاوتی، هزینه‌های اجرایی قابل توجه و پیچیدگی‌های گذار را تحمیل می‌کند. علاوه بر این، پایه مالیاتی جامع ممکن است موجب تخصیص نادرست و انحراف در تصمیمات اقتصادی شود. سادگی این ساختار نیز انعطاف را در ساختار مالیاتی از بین ببرد و

۱. آماده‌سازی مطالب این بخش با استفاده از مطالعات Bittker (1968), Hulthen & Schwab (1991), Robinson (1984), Lefebvre et.al. (2019) صورت گرفته است و در خصوص شیوه‌های تجمیع مالیات بر درآمد شرکت‌ها و اشخاص عمدتاً از پژوهش‌های Graetz & Warrern, Ballard, et.al. (1985), Rosenthal (2016), Gravelle (2016), (2016) برای تنظیم مطالب بهره گرفته شده است.



در نتیجه توانایی آن را در تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی کاهش دهد. با عنایت به این توضیحات، در ادامه به تبیین پایه مالیاتی و مزایا و معایب پیاده‌سازی سیستم مالیات بر جمع درآمد خواهیم پرداخت.

### ۳-۱. پایه مالیاتی

طبق نسخه محض مالیات بر مجموع درآمد که مبتنی بر تعریف شیونز-هیوگ-سیمونز (SHS)<sup>۱</sup> از سیستم مالیات بر مجموع درآمد است پایه مالیاتی از مجموع ارزش بازاری مصرف و تغییرات در ثروت خالص مبتنی بر زمان رخ دادن آنها (روش تعهدی)<sup>۲</sup> تشکیل می‌شود. در نسخه محض این سیستم اصل بر این است که مجموع درآمدها مشتمل بر حقوق و دستمزد، سودهای تقسیم‌شده، درآمدهای بهره روی سپرده‌ها و اوراق قرضه، درآمدهای اجاره‌ای اعم از صریح و ضمنی، عایدی‌های سرمایه بر اساس زمان رخ دادن آن، مشارکت در صندوق های بازنشستگی، مزایای نقدی و غیر نقدی شغلی، پرداخت‌های انتقالی دولت، یارانه‌های دریافتی از شرکت‌های دولتی و سایر نهادهای خیریه، حق تألیف، حق بهره‌برداری و حق امتیاز و درآمد مشاغل با یکدیگر جمع شده و صرف‌نظر از محل کسب آن، با نرخ‌های تصاعدی مشمول مالیات شود. در این سیستم بازدهی سرمایه و همه عایدی‌های ناشی از آن سرمایه (با لحاظ زیان‌های قابل کسر از پایه مالیاتی و تعدیل نسبت به تورم) باید به شیوه تعهدی مشمول مالیات شوند.

همانطور که اشاره شد مالیات بر مجموع درآمد، رفتار یکسانی با درآمدهای کسب شده از منابع مختلف دارد لذا این مالیات نسبت به شیوه‌های مختلف کسب درآمد و روش سازماندهی کسب و کارها (اینکه به صورت شرکتی باشد یا غیرشرکتی) خنثی است. همچنین این سیستم مسئله آربیتراژ مالیاتی و انتقال درآمدها از یک منبع درآمدی به منبع درآمدی دیگر را منتفی می‌سازد. علاوه بر این، همانطور که اشاره شد این سیستم بازتوزیع درآمدها را به شکل مؤثری از طریق اعمال یک ساختار نرخ‌های تصاعدی امکان‌پذیر می‌سازد. از این رو بستر مناسبی برای برقراری عدالت افقی، عدالت عمودی و ادارک عدالت مالیاتی را فراهم می‌سازد. البته در کشورهایی که سیستم مالیات بر مجموع درآمد را اجرا نموده‌اند برخی ملاحظات کارایی یا سادگی و یا دشواری‌های اندازه‌گیری پایه درآمدی، موجب اعمال برخی معافیت‌ها و استثنائات مالیاتی شده است که نهایتاً به فاصله گرفتن نسخه‌های اجرایی این سیستم از نسخه محض آن منجر گردیده است.

بر اساس سیستم مالیات بر مجموع درآمد، تمامی درآمدها به افراد منتسب می‌شود لذا یکی از مهم‌ترین مسائل در پیاده‌سازی سیستم مالیات بر مجموع درآمد، شیوه تجمیع مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات بر شرکت‌ها است. به بیان دیگر هنگامی که سیستم مالیات بر درآمد پیاده می‌شود و درآمدهای حاصل از سهام سهامداران، مشمول مالیات بر درآمد اشخاص می‌شود، این موضوع به مثابه آن است که درآمدهای شرکتی دو بار مشمول مالیات می‌شوند، یکبار مالیات بر شرکت و بار دیگر مالیات بر سهامداران. وجود دو سطح از مالیات‌ها، اختلالات جدی در

1. Schunz-Huig-Simons  
2. Accruals Basis

تصمیم‌گیری کسب و کارها از چندین جهت ایجاد می‌کند؛ اولاً آیا یک شرکت تأسیس کنند یا به شیوه شراکتی یا سایر اشکال کسب و کار به فعالیت بپردازند؛ ثانياً آیا تأمین مالی را از طریق بدهی انجام دهند یا سهام منتشر کنند و ثالثاً آیا درآمدها را بین سهامداران توزیع کنند یا در شرکت باقی نگه‌دارند و از این طریق، سود انباشته را افزایش دهند.

در اصلاحات سیستم مالیاتی پیشنهاد می‌شود که از طریق تجمیع مالیات‌های پرداختی سهامداران و شرکت بایستی به مالیات ستانی مضاعف خاتمه بخشید. مثلاً در ایالات متحده، درآمدهای شرکتی یا صرفاً از طریق شرکت مشمول مالیات می‌شود، یا صرفاً از طریق سهامداران مشمول مالیات می‌شود و یا اینکه هم در سطح شرکت و هم در سطح سهامداران مشمول مالیات می‌شود لکن بابت مالیات‌های پرداخت شده توسط شرکت، اعتبار مالیاتی برای سهامداران در نظر گرفته می‌شود.

به طور کلی ۴ الگوی اصلی درباره تجمیع مالیات بر درآمد شرکت‌ها و مالیات بر سود توزیع شده سهامداران وجود دارد که در ادامه به تبیین آن‌ها خواهیم پرداخت. این الگوها عبارتند از: یک) الگوی مستثنی‌سازی سود تقسیم شده<sup>۱</sup>، دو) الگوی تخصیص سهامداران<sup>۲</sup>، سه) الگوی مالیات بر درآمد کسب و کار جامع (CBIT)<sup>۳</sup> و چهار) الگوی اعطای اعتبار مالیاتی و کسر سودهای تقسیم شده<sup>۴</sup>. روش‌های فوق‌الذکر بسته به تمرکز آن‌ها برای حذف مالیات مضاعف، انحراف در روش تأمین مالی و درجه سادگی یا پیچیدگی‌شان متفاوت هستند.

**یک) الگوی مستثنی‌سازی سودهای تقسیم شده:** تحت این الگو، شرکت‌ها اقدام به محاسبه درآمد خود با استفاده از قوانین و مقررات جاری می‌نمایند و با نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها، مالیات می‌پردازند. سهامدارانی که از سود توزیع شده شرکت‌ها، کسب درآمد می‌کنند عموماً سودهای تقسیم شده از درآمد ناخالص آن‌ها خارج می‌شود. این الگو مستلزم آن است که شرکت‌ها یک حساب توزیع سود غیرمشمول (EDA)<sup>۵</sup> برای اندازه‌گیری مقدار سودهایی داشته باشند که باید از درآمد سهامداران، خارج یا مستثنی شود (یعنی مقادیری که مشمول پرداخت مالیات‌های شرکتی شده‌اند). لذا در این الگو، هم سودهای توزیع شده و هم درآمدهای باقیمانده با نرخ مالیات بر شرکت مشمول مالیات می‌شود اما مالیات در سطح سهامداران روی سودهای تقسیم شده‌ای که به طور کامل مشمول مالیات بر درآمد شرکت شده‌اند، حذف می‌شود. سایر توزیع‌های دیگر نظیر بهره و یا عایدی سرمایه به همان شیوه مشمول مالیات خواهد بود.

الگوی مستثنی نمودن سودهای تقسیم شده به طور خودکار سرمایه سهامی عرضه شده توسط سهامداران معاف از مالیات را مشمول مالیات بر درآمد شرکت‌ها می‌کند. به بیان دیگر درآمدهای ناشی از سرمایه‌گذاری در سهام توسط نهادهای معاف از مالیات، مشمول مالیات بر درآمد شرکت‌ها خواهد شد اما هنگام توزیع درآمد، از مالیات

1. Dividend Exclusion Prototype  
2. Shareholder Allocation Prototype  
3. Comprehensive Business Income Tax (CBIT) Prototype  
4. Imputation Credit Prototype and a Dividend Deduction Alternative  
5. Excludable Distributions Account (EDA)



در سطح سهامداران معاف خواهد بود. در الگوی فوق، رجحان مالیات شرکتی تحت قوانین جاری و اعمال مالیات حداقلی شرکتی حفظ می‌شود. برای ممانعت از بسط رجحان مالیات شرکتی به سهامداران، در این روش به سهامداران اجازه داده می‌شود تا صرفاً آن بخش از سودهای تقسیم شده‌ای که در سطح شرکتی به طور کامل مشمول مالیات شده‌اند را کنار بگذارند و از درآمدهایشان جدا کنند.

بر اساس این الگو و سایر سیستم‌های مرتبط با سودهای توزیع شده، مسئله مالیات ستانی مضاعف صرفاً برای درآمدهای توزیع شده منتفی می‌شود. پیامد استفاده از چنین رویکردی، ایجاد این انگیزه برای شرکت‌ها خواهد شد که تمایل بیشتری به توزیع سود داشته باشند و بدین ترتیب میزان سودهای توزیع نشده بنگاه کاهش یابد که به مرور، منابع درونی بنگاه برای تأمین مالی پروژه‌های سرمایه‌گذاری‌اش را تحت تأثیر قرار خواهد داد.

**(دو) الگوی تخصیص سهامداران:** در این الگو با شرکت به عنوان یک واحد مجزا و جداگانه برای اهداف گزارش‌دهی و ممیزی برخورد می‌شود. تمامی موارد مالیاتی مشتمل بر انواع مختلف درآمدها، کسورات، زیان‌ها و اعتبارات در سطح شرکتی تجمیع شده و به سهامداران انتقال نمی‌یابد. برای بهبود تمکین مالیاتی و کاهش مسائل جریان نقدینگی سهامداران، در این الگو شرکت‌ها ملزم به پرداخت مالیات‌های بر درآمد بر اساس نرخ‌های عادی مالیات بر شرکت‌ها هستند. شرکت، درآمد مشمول مالیات خود را بین سهامدارانش تخصیص می‌دهد. سهامداران نیز این درآمد تخصیص یافته را به درآمدهایشان می‌افزایند و در مقابل مالیات‌های پرداختی شرکت، اعتبار مالیاتی دریافت می‌کنند. سهامدارانی با نرخ‌های نهایی مالیاتی کمتر از نرخ مالیات شرکت‌ها می‌توانند اعتبار مالیاتی مازاد خود برای کاهش بدهی مالیاتی سایر درآمدهایشان استفاده کنند و البته ممکن است نتوانند خواستار استرداد اعتبار مالیاتی‌شان شوند. برای ابقای وجود یک نوع از مالیات روی درآمد شرکت‌ها که به سهامداران معاف از مالیات اختصاص می‌یابد، اعتبار مالیاتی برای مالیات شرکتی قابل استرداد برای سهامداران معاف از مالیات نیست.

**(سه) الگوی مالیات بر درآمد کسب و کار جامع (CBIT):** در الگوی CBIT، توزیع درآمدهای کسب و کارها در قالب سودهای تقسیم‌شده یا بهره عموماً تحت مالیات ستانی قرار نمی‌گیرد هنگامی که به وسیله سرمایه‌گذاران دریافت می‌شود. درآمدهای تمامی واحدهای کسب و کار مشتمل بر کسب و کارهای شرکتی و غیر شرکتی در سطح همان واحد و با نرخ‌های مالیات بر درآمد شرکت‌ها مشمول مالیات می‌شود. پایه مالیاتی CBIT عمدتاً پایه مالیات بر درآمد شرکت‌ها است با این تفاوت که هیچ‌گونه کسوراتی برای مخارج بهره‌ای در نظر گرفته نمی‌شود و سودهای تقسیم‌شده و درآمدهای بهره‌ای حاصل از واحدهای CBIT از آن خارج می‌شوند. زیان‌هایی که در سطح واحد رخ می‌دهد به سهامداران انتقال نمی‌یابد. این زیان‌ها در سطح همان واحد کسب و کار به جلو منتقل می‌شود و به همان شیوه‌ای رفتار می‌شود که تحت قوانین جاری در مورد شرکت‌ها به کار گرفته می‌شود.



از آنجایی که جداسازی درآمدهای سرمایه‌ای از درآمدهای نیروی کار در مورد کسب و کارهای بسیار کوچک بسیار مشکل است و علاوه بر آن مشمول مالیات کردن تمامی درآمدهای سرمایه‌ای در این کسب و کارها با نرخ CBIT منجر به مالیات‌ستانی بیش از حد از درآمد کار می‌شود (زیرا ممکن است درآمدهای کار در براکت‌های درآمدی پایین‌تر قرار گرفته و مشمول مالیات با نرخ‌های نهایی پایین‌تر گردند) لذا در الگوی CBIT عمده‌تاً استثنایی برای کسب و کارهای کوچک در نظر گرفته می‌شود.

بهره و سودهای تقسیم‌شده‌ای که توسط یک واحد CBIT به سرمایه‌گذاران خارجی یا معاف از مالیات پرداخت می‌شود، قبلاً در سطح واحد کسب و کار مشمول مالیات شده است و به طور کلی، نه سرمایه‌گذاران خارجی و نه سرمایه‌گذاران معاف از مالیات، مشمول مالیات اضافی دیگری روی درآمدهای بهره‌ای و سودهای تقسیم شده نمی‌شوند.

الگوی CBIT برای تمامی کسب و کارها با هر اندازه و شکل قانونی سازمانی قابل اعمال است. بدین ترتیب با اعمال CBIT، اختلالات قوانین در ارتباط با کسب و کارهای شرکتی و غیرشرکتی مرتفع می‌شود و انتخاب مؤدیان در ارتباط با واحد کسب و کارشان صرفاً بستگی به ملاحظات غیرمالیاتی خواهد داشت. البته برای حفظ مزایای خنثایی، استثنائات کسب و کارهای کوچک باید محدود به واحدهای بسیار کوچک گردد. در مورد این کسب و کارهای کوچک که درآمدهای ناخالص آن‌ها کمتر از یک حد آستانه مشخصی است، کسورات مخارج بهره‌ای قابل قبول خواهد بود و هر بهره‌ای که آن‌ها پرداخت می‌کنند نیز مشمول مالیات خواهد گردید. همچنین تمامی دستمزدهای پرداختی یا سودهای توزیع شده توسط این کسب و کارهای کوچک توسط و وصول‌کننده مشمول مالیات خواهد شد.

**چهار) الگوی اعطای اعتبار مالیاتی:** در این الگو، درآمد شرکت‌ها بر اساس قوانین جاری محاسبه شده و با نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها مشمول مالیات می‌شوند. سهامدارانی که سود توزیع شده دریافت می‌کنند، بسته به میزان آن سود (مشمول بر مقدار سودی که توزیع می‌شود و اعتبار مالیاتی مرتبط با آن که به سودهای تقسیم‌شده اختصاص می‌یابد)، درآمد شناسایی می‌کنند و می‌توانند از اعتبار مالیاتی‌شان برای جبران بخشی از بدهی مالیاتی‌شان استفاده نمایند. اعتبار مالیاتی قابل استرداد نیست و صرفاً برای مالیات‌های پرداختی پس از تاریخ مؤثر اظهارنامه قابل استفاده است. در این الگو درآمدهای حاصل از سهام شرکت‌ها توسط سهامداران معاف از مالیات، در همان سطح شرکتی مشمول مالیات می‌شود و اعتبار مالیاتی مرتبط با آن نیز غیرقابل استرداد می‌باشد. در جدول (۲) چهار الگوی اصلی تجمیع مالیات بر درآمد شرکت و مالیات بر درآمدهای توزیع‌شده با یکدیگر مقایسه شده‌اند. در جدول (۳) نیز نرخ‌های مالیاتی قابل اعمال روی انواع درآمدهای کسب و کار (شرکتی یا غیرشرکتی) در ۴ نوع مختلف الگوی تجمیع ارائه شده است.



## جدول (۲). مقایسه چهار الگوی اصلی تجمع مالیات بر درآمد شرکت و مالیات بر سودهای تقسیم شده سهامداران

الگوی انتساب اعتبار مالیاتی	الگوی CBIT	الگوی تخصیص به سهامداران	الگوی معافیت یا مستثنی نمودن سود تقسیم شده		الگوی انتساب اعتبار مالیاتی
			نرخ مالیات بر شرکت	درآمدهای تقسیم شده (الف)	
نرخ مالیات بر سهامداران (نرخ مالیات بر درآمد اشخاص)	نرخ CBIT	نرخ مالیات بر سهامداران (نرخ مالیات بر درآمد اشخاص)	نرخ مالیات بر شرکت	درآمدهای تقسیم شده (الف)	نرخ‌ها
نرخ مالیات بر شرکت (اعمال مالیات اضافی در سطح سهامداران بستگی به رفتار مالیاتی با عایدی‌های سرمایه‌ای دارد)	نرخ CBIT (اعمال مالیات اضافی در سطح سرمایه‌گذار بستگی به رفتار مالیاتی با عایدی‌های سرمایه‌ای دارد)	نرخ مالیات بر سهامداران (نرخ مالیات بر درآمد اشخاص)	نرخ مالیات بر شرکت (اعمال مالیات اضافی در سطح سهامداران بستگی به رفتار مالیاتی با عایدی‌های سرمایه‌ای دارد)	درآمدهای باقیمانده (یا توزیع نشده) (ب)	
بدون تأثیر	الگوی CBIT روی تمامی کسب و کارهای غیرشرکتی همانند شرکت‌ها اعمال می‌شود و تنها موارد استثنا مربوط به کسب و کارهای بسیار کوچک است.	بدون تأثیر	بدون تأثیر		برخورد با کسب و کارهای غیرشرکتی
اولویت‌دهی و رجحان به سهامداران توسعه داده نمی‌شود. درآمد ترجیحی مشمول مالیات بر سهامداران است هنگامی که توزیع می‌شود.	اولویت‌دهی و رجحان به سهامداران توسعه داده نمی‌شود. درآمد ترجیحی مشمول مالیات جبرانی یا مالیات در سطح سهامداران است هنگامی که توزیع می‌شود.	اولویت‌دهی و رجحان سهامداران عمومیت دارد.	اولویت‌دهی و رجحان به سهامداران توسعه داده نمی‌شود. درآمد ترجیحی مشمول مالیات بر سهامداران است هنگامی که توزیع می‌شود.		رجحان مالیات شرکت
درآمدهای سهام شرکتی صرفاً در یک سطح مالیاتی، متحمل مالیات می‌شود.	درآمدهای سهام واحد CBIT و درآمدهای مورد استفاده در پرداخت بهره در یک سطح مشمول مالیات می‌شود.	درآمدهای سهام شرکتی صرفاً در یک سطح مالیاتی، متحمل مالیات می‌شود.	درآمدهای سهام شرکتی صرفاً در یک سطح مالیاتی، متحمل مالیات می‌شود.		سرمایه‌گذاران معاف از مالیات

الگوی انتساب اعتبار مالیاتی	الگوی CBIT	الگوی تخصیص به سهامداران	الگوی معافیت یا مستثنی نمودن سود تقسیم شده	
<p>مالیات‌های خارجی در سطح شرکتی قابل اعتباردهی است، اما درآمدهای پوششی مشمول مالیات بر سهامداران به هنگام توزیع درآمد است.</p>	<p>مالیات‌های خارجی در سطح شرکتی قابل اعتباردهی است، اما درآمدهای پوششی مشمول مالیات جبرانی یا مالیات در سطح سرمایه‌گذاران به هنگام توزیع درآمد است.</p>	<p>مالیات‌های خارجی قابل اعتباردهی در سطح شرکتی و در سطح سهامداران است.</p>	<p>مالیات‌های خارجی در سطح شرکتی قابل اعتباردهی است، اما درآمدهای پوششی مشمول مالیات بر سهامداران به هنگام توزیع درآمد است.</p>	<p>درآمدهای با منشأ خارجی</p>
<p>درآمد سهام شرکت مشمول مالیات در سطح شرکت و مالیات‌های تکلیفی است که به هنگام توزیع سود اعمال می‌شود.</p>	<p>درآمد سهام واحد CBIT و درآمد استفاده شده برای پرداخت بهره صرفاً در سطح واحد مشمول مالیات هستند و هیچ مالیات تکلیفی روی سودهای توزیع شده بر سهامداران یا پرداخت‌های بهره‌ای اعمال نمی‌شود.</p>	<p>درآمد سهام شرکت مشمول مالیات در سطح شرکت و مالیات‌های تکلیفی است که به هنگام توزیع سود اعمال می‌شود.</p>	<p>درآمد سهام شرکت مشمول مالیات در سطح شرکت و مالیات‌های تکلیفی است که به هنگام توزیع سود اعمال می‌شود.</p>	<p>سرمایه‌گذاران خارجی</p>
<p>بدون تأثیر (مگر آنکه سیستم اعتبار مالیاتی برای دارندگان اوراق قرضه اتخاذ شود)</p>	<p>رفتار بین بدهی و سهام یکسان می‌شود.</p>	<p>بدون تأثیر</p>	<p>بدون تأثیر</p>	<p>برخورد با بدهی</p>

جدول (۳). نرخ‌های مالیاتی روی انواع درآمدهای مرتبط با منبع کسب‌وکار در قالب الگوهای مختلف تجمیع

Imputation Credit Prototype	CBIT	Shareholder Allocation Integration	Dividend Exclusion Prototype	انواع درآمدها	انواع دریافت کنندگان درآمد
$\frac{[(1-t_i)t_c + t_i - t_i^m]/(1-t_i^m)}{t_c + (1-t_c)t_g}$	$\frac{t_i^m}{t_i^m + (1-t_i^m)t_g}$	$t_i$	$\frac{t_c}{t_c + (1-t_c)t_g}$	سهام شرکت توزیع شده توزیع نشده	سرمایه‌گذار فردی دریافت‌کننده درآمد است.
$t_i$	$t_i^m$	$t_i$	$t_i$	سهام غیرشرکتی	
$t_i$	$t_i^m$	$t_i$	$t_i$	بهره	
$t_i$	$t_i$	$t_i$	$t_i$	رانت‌ها و درآمد مالکانه	
$t_c$ $t_c$	$t_i^m$ $t_i^m$	$t_c$ $t_c$	$t_c$ $t_c$	سهام شرکت توزیع شده توزیع نشده	واحد معاف از مالیات، دریافت‌کننده درآمد است.
$t_c$	$t_i^m$	$t_c$	$t_c$	سهام غیرشرکتی	
0	$t_i^m$	0	0	بهره	
0	0	0	0	رانت‌ها و درآمد مالکانه	
$\frac{t_c + (1-t_c)t_{WD}}{t_c}$	$\frac{t_i^m}{t_i^m}$	$\frac{t_c + (1-t_c)t_{WD}}{t_c}$	$\frac{t_c + (1-t_c)t_{WD}}{t_c}$	سهام شرکت توزیع شده توزیع نشده	سرمایه‌گذار خارجی، دریافت‌کننده درآمد است.
$t_{WN}$	$t_i^m$	$t_{WN}$	$t_{WN}$	سهام غیرشرکتی	
$t_{WI}$	$t_i^m$	$t_{WI}$	$t_{WI}$	بهره	
$t_{WR}$	$t_{WR}$	$t_{WR}$	$t_{WR}$	رانت‌ها و درآمد مالکانه	

$t_c$ : نرخ مالیات بر درآمد شرکت،  $t_i$ : نرخ مالیات بر درآمد اشخاص،  $t_g$ : نرخ مالیات مؤثر اشخاص روی عایدی‌های سرمایه‌ای،  $t_i^m$ : بالاترین نرخ مالیات بر درآمد اشخاص،  $t_{WD}$ ،  $t_{WN}$ ،  $t_{WI}$ ،  $t_{WR}$ : نرخ‌های تکلیفی روی پرداختی‌های به خارجی‌ان به ترتیب مشتمل بر سودهای تقسیم شده، درآمد سهام غیرشرکتی، بهره پرداختی کسب و کارها، رانت و درآمدهای مالکانه.

## ۳-۲. مزایای پیاده‌سازی نظام مالیات بر جمع درآمد

### ۳-۲-۱. سادگی

متخصصین مالیاتی بر این باورند که سادگی، لازمه موفقیت هر ساختار مالیاتی است که دو منفعت عمده دارد؛ تمکین و اجرا. مزیت تمکین را می‌توان در کاهش هزینه‌ها و تلاشی دانست که هر مؤدی برای درک قانون و تمکین از آن صرف می‌کند. منفعت اجرا و پیاده‌سازی نیز از کاهش هزینه‌ها یا بهبود کارایی در تفسیر و اجرای قوانین قابل استخراج است. سادگی در نظام مالیات بر جمع درآمد به طرق مختلفی رخ می‌دهد از جمله مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به عدم تبعیض بین درآمدهای کار و سرمایه اشاره کرد. در واقع، پیاده‌سازی این نظام مانع از پیچیدگی‌های اجرایی اضافی می‌شود زیرا تمامی درآمدها صرف نظر از آنکه از محل کار باشد یا سرمایه، با رویه واحدی مشمول مالیات خواهد شد. البته برخی پیچیدگی‌ها در هر ساختار مالیاتی بایستی پیش‌بینی و لحاظ شود و قطعاً اعمال این پیچیدگی‌ها، هزینه‌های تمکین و اجرای قانون را افزایش خواهد داد. در واقع، ساده‌سازی می‌تواند در قالب یک ساختار مالیاتی جامع که فاقد صدها معافیت، کسورات و اعتبار باشد، تحقق یابد.

### ۳-۲-۲. خنثایی

یکی از مزیت‌های حرکت به سمت مالیات بر جمع درآمد آن است که به دلیل گسترده‌تر شدن پایه مالیاتی، امکان اعمال نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر وجود خواهد داشت و بدین ترتیب، اثرات اختلال‌زای مالیات بر تصمیمات اقتصادی کاهش می‌یابد. به بیان دیگر، دستیابی به چنین مزیتی مستلزم هر چه وسیع‌تر کردن پایه مالیاتی از یک سو و از سوی دیگر، کاهش نرخ‌های مالیاتی است. البته اثر خنثایی در یک نظام درآمد جامع با نرخ واحد، مشهودتر خواهد بود. وجود یک نرخ یکنواخت، انگیزه انتقال درآمد بین اعضای خانوار را کاهش می‌دهد و موجب می‌شود که سرمایه‌گذاران، تمایل کمتری به انتخاب گزینه‌های مختلف سرمایه‌گذاری با اهداف مالیاتی داشته باشند و یا بخواهند زمان معاملات خود را با هدف کاهش مالیات پرداختی تنظیم سازند.

بی‌تردید موسع‌تر کردن پایه مالیاتی به موازات با کاهش نرخ‌های مالیاتی موجب کاهش ناکارآمدی‌ها، کاهش انگیزه استفاده از روش‌های اجتناب مالیاتی و کاهش حجم اقتصاد زیرزمینی می‌شود. هر چند ارزش پولی چنین منفعتی می‌تواند قابل ملاحظه باشد، اما ارزشمندترین دستاورد هر اصلاح مالیاتی، افزایش خنثایی به موازات با احیای مجدد اعتماد عمومی به ساختار مالیاتی و تقویت ادراک عمومی از مالیات بر درآمد به عنوان «یک مالیات عادلانه» محسوب می‌گردد. البته با کاهش نرخ‌های نهایی مالیاتی ممکن است نتوان به چنین نتیجه‌ای دست‌یافت مگر آنکه نرخ‌های مالیاتی با مفهوم توانایی پرداخت منطبق باشد به این معنا که کاهش نرخ‌های مالیاتی نهایی، نابرابری‌های موجود بین مؤدیان ثروتمند و بقیه مردم را تشدید نکند.

نخستین گام برای دستیابی به خنثایی، حذف ترجیحات مالیاتی و مفرهای موجود است. از آنجایی که بخش عمده‌ای از اجتناب مالیاتی ثروتمندان، مرتبط با قوانین مالیاتی است که در راستای تشویق رفتار خاصی تدوین شده است لذا چنین ترجیحات مالیاتی باید حذف شده و یا به حداقل برسند. لازم به ذکر است که این اقدام، گامی مهم



در راستای استقرار یک پایه مالیاتی جامع و وسیع خواهد بود. البته وضع یک نرخ مالیاتی حداقلی بر ترجیحات مالیاتی ممکن است نخستین گام برای پیاده‌سازی یک نرخ مالیاتی یکنواخت یا کاهش یافته محسوب گردد اما روی بینش یا برداشت عمومی در خصوص حذف ترجیحات مالیاتی، ممکن است اثری نداشته باشد.

### ۳-۲-۳. عدالت افقی

یکی از مهم‌ترین مزایای نظام مالیات بر جمع درآمد، بهبود عدالت افقی در ساختار مالیاتی است. عدالت افقی، حاوی این مفهوم است که مؤدیان با موقعیت مشابه، باید مالیات یکسانی پرداخت کنند. مالیات بر جمع درآمد می‌تواند از طریق اندازه‌گیری دقیق و جامع درآمدها، ترجیحات مالیاتی را کاهش داده و تغییرات نرخ مالیاتی درون‌گروهی را کنترل کند و بدین ترتیب نقش مؤثری در عدالت افقی ایفا نماید. مهم‌ترین مؤلفه این مزیت، تغییر ادراک مردم از ساختار مالیاتی است به طوری که مردم نظام مالیاتی را «عادلانه و مبتنی بر توانایی پرداخت» می‌پندارند نه نظام مالیاتی که مبتنی بر ترجیحات و تبعیض مالیاتی است. بدیهی است چنین بینش و ادراکی موجب کاهش اجتناب مالیاتی و مشارکت در اقتصاد زیرزمینی خواهد شد و تمکین مالیاتی را نیز افزایش خواهد داد. موضوعی که باید قبل از لغو ترجیحات مالیاتی بدان توجه کرد آن است که اگر ترجیحات مالیاتی به دلیل منطقی معتبری در قانون فعلی تعبیه شده باشد (مثل کسورات مخارج پزشکی)، در آن صورت حذف این قبیل از ترجیحات مالیاتی، عدالت را کاهش خواهد داد.

### ۳-۳. هزینه‌های پیاده‌سازی نظام مالیات بر جمع درآمد

حرکت به سمت یک نظام مالیات بر جمع درآمد به طور خاص با سه هزینه «عدالت عمودی»، «هزینه‌های پیاده‌سازی» و «زبان‌های کارایی» روبرو خواهد بود هر چند که باید به سایر هزینه‌های غیرمستقیم نیز توجه نمود. هزینه‌های غیرمستقیم که نوعاً به عنوان عدم قطعیت اصلاحات شناخته می‌شود، دربرگیرنده این نگرانی است که توسعه پایه‌های مالیاتی می‌تواند منجر به افزایش مالیات‌ها شود اگر که نرخ‌های مالیاتی کاهش نیابد و یا حتی بعد از اصلاحات، مجدداً به سطوح اولیه خود افزایش یابند. این نااطمینانی خصوصاً در زمانی که اصلاحات مالیاتی در دوره‌ای در حال انجام است که دولت با کسری بودجه روبرو است و یا اصلاحات به صورت مرحله به مرحله و غیرمنسجم صورت می‌پذیرد، حادث خواهد بود.

### ۳-۳-۱. عدالت عمودی

یکی از هزینه‌های بالقوه مستقیم در اصلاح نظام مالیاتی و حرکت به سمت یک نظام مالیات بر جمع درآمد، وجود احتمال کاهش نرخ‌های مالیاتی است که عملاً منجر به بازتوزیع بار مالیاتی خواهد شد. درست است که برخی اختلالات، جزء جدایی‌ناپذیر هر اصلاحات مالیاتی است اما یک تغییر قابل ملاحظه در بار مالیاتی و انتقال آن به سمت طبقه متوسط می‌تواند منافع ناشی از بهبود ادراک عمومی از عادلانه بودن نظام مالیاتی را کاملاً خنثی سازد. هزینه مربوط به عدالت عمودی حتی در خصوص یک نظام مالیاتی با نرخ یکنواخت می‌تواند شدیدتر باشد چراکه

عملاً با کاهش بار مالیاتی طبقات پایین درآمدی و بالای درآمدی، عملاً بار مالیاتی بر دوش طبقه متوسط قرار می‌گیرد.

زیان مربوط به عدالت عمودی را می‌توان با طراحی یک ساختار مالیاتی با نرخ‌های خاص که بار مالیاتی را نسبتاً بدون تغییر نگه‌دارد، کنترل و یا به حداقل رساند. البته پرسشی که در این میان مطرح می‌شود آن است که آیا بازتولید بار مالیاتی موجود، مطلوب و بهینه است یا خیر؟ از سوی دیگر این ملاحظه وجود دارد که مسئله درجه عدالت عمودی، یک موضوع سیاستی است و عملاً فراتر از محدوده یک مالیات جامع قرار می‌گیرد. بدین ترتیب مسئله‌ای که می‌بایستی در مالیات بر جمع درآمد مدنظر قرار گیرد آن است که آیا بار مالیاتی بازتوزیع خواهد شد و آیا منافع این بازتوزیع، بیشتر از هزینه‌های احتمالی کاهش اعتماد مردم است یا خیر؟

### ۳-۲. هزینه‌های اجرا

پیچیده‌ترین مسائل و شاید بالاترین هزینه‌های مرتبط با پیاده‌سازی یک نظام مالیات بر جمع درآمد است که از دو موضوع نشأت می‌گیرد؛ تغییرات قیمتی و هزینه‌های گذار. تغییرات قیمتی برای دارایی‌های خاص به عنوان یک واکنش لحظه‌ای به تغییرات در شیوه مشمول شدن درآمدها یا عایدی‌های حاصل از فروش دارایی‌ها رخ می‌دهد. به عبارت دیگر، قیمت دارایی‌ها به تغییر در جریان خالص پس از کسر مالیات دارایی مربوطه، واکنش نشان می‌دهد. هزینه‌های گذار نیز به دلیل جایگزینی مجموعه‌ای از قوانین و رویه‌های مالیاتی توسط قوانین و مقررات جدید ایجاد می‌شود. مثلاً درآمدهایی که در قوانین قبلی، معاف از مالیات بود هم‌اکنون ممکن است به عنوان درآمد مشمول مالیات شناسایی شود.

### ۳-۳. زیان در کارایی

هزینه‌ها و زیان در کارایی قابل مقایسه با عایدی‌های خنثایی هستند با این تفاوت که در دو جهت مخالف حرکت می‌کنند. در واقع، منافع خنثایی از افزایش کارایی (یعنی اقتصادی که از هر گونه تأثیر مالیاتی، آزاد است) نشأت می‌گیرد و زیان‌های در کارایی نیز هنگامی رخ می‌دهد که تغییرات مالیاتی موجب اختلال در تصمیمات اقتصادی می‌شوند و به رفتارهای غیربهینه منجر می‌گردد. نظام مالیات بر جمع درآمد به سه دلیل عمده می‌تواند موجب زیان‌های در کارایی شود.

اولاً مالیات بر جمع درآمد ممکن است به گونه‌ای ساختار بندی نشود که منجر به تصمیمات نارایب کسب و کارها گردد. نمونه بارز این زیان، تعامل مالیات بر درآمد شرکت‌ها و مالیات بر درآمد اشخاص است. کاهش نرخ مالیات بر درآمد اشخاص اگر با کاهش مشابه نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها همراه نباشد ممکن است تصمیمات مرتبط با راه‌اندازی شرکت یا توزیع درآمد شرکت را متأثر سازد. شاید ادغام مالیات بر درآمد شرکت‌ها، راه‌حلی احتمالی برای این مسئله خاص باشد، هر چند مسائل مشاهده‌نشده دیگری نیز ممکن است که پدیدار شود.

ثانیاً قوانین مالیاتی موجود از مجموعه انگیزه‌هایی پشتیبانی می‌کند که به منظور تحقق برخی اهداف اقتصادی و اجتماعی، طراحی شده‌اند. حذف این مشوق‌ها می‌تواند ضررهای دائمی ایجاد کند زیرا اهداف معتبر آن‌ها نیز کنار

گذاشته می‌شود. مثلاً کسورات مربوط به مشارکتهای عام‌المنفعه و کمک به خیریه‌ها، انگیزه‌ای برای امور خیرخواهانه ایجاد می‌کند که احتمالاً شاید نتوان تمامی آن‌ها را از طریق کمک‌های دولتی جبران نمود. ثالثاً، سومین نوع از ضررهای در کارایی را می‌توان به عنوان تعامل اقتصاد و ساختار مالیاتی توصیف کرد. در موارد خاص، نظام مالیات بر جمع درآمد، رفتارهای ناکارایی را ایجاد می‌کند زیرا تغییرات در اقتصاد بدون تغییر در ساختار مالیات رخ می‌دهد. برای نمونه، تورم و پدیده «خزش براکت‌ها» یکی از انواع هزینه‌های کارایی است که در آن، اشخاص افزایش بیشتری در دستمزدهایشان را برای جبران پرداختی‌های مالیاتی مطالبه می‌کنند. البته در یک نظام مالیات بر جمع درآمد با نرخ یکنواخت می‌توان این مشکل خاص را به حداقل رساند.

هر سه اختلال فوق در رفتار کارا در هر اصلاح مالیاتی وجود دارد. برخی از این اختلال‌ها را از قبل می‌توان ارزیابی کرد اما بسیاری از آن‌ها، پیش از پدیدار شدن ناکارایی‌ها، قابل شناسایی و اندازه‌گیری نیستند. راه‌حل حداقل‌سازی ناکارآمدی‌های مذکور، نظارت مستمر، ارزیابی مجدد ساختار مالیاتی و ارتقای انعطاف‌پذیری ساختار مالیاتی است.



#### ۴. معرفی سیستم مالیات بر درآمد دوگانه (DIT) و شبه دوگانه و بررسی مزایا و انتقادات وارد بر آن<sup>۱</sup>

در طول دهه ۱۹۸۰، کشورهای شمال اروپا (نوردیک) در تلاش برای اصلاحات شدید مالیاتی بودند و در اوایل دهه ۱۹۹۰، اصلاحات عمیقی در نظام مالیاتی سوئد و نروژ صورت گرفت و نرخ‌های نهایی مالیاتی به شدت کاهش یافتند. در بسیاری از جنبه‌ها، اصلاحات مالیاتی کشورهای اسکاندیناوی از اصول مشابهی پیروی نمودند که در سایر کشورهای OECD به ویژه در اصلاحات مالیاتی آمریکا در سال ۱۹۸۶ مشاهده می‌شد. در واقع کشورهای اسکاندیناوی، پایه‌های مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت‌ها را گسترش دادند و با محدود کردن و با درآمدهای اضافی به دست آمده از طریق حذف بسیاری از کسورات خاص، به کاهش نرخ‌های نهایی مالیات بر درآمد شرکت‌ها و اشخاص اقدام نمودند. به طور خاص، اصلاحات سوئد و نروژ حاکی دو ویژگی مهم داشت؛ اولاً اطمینان از اینکه تمامی انواع درآمدی در پایه مالیاتی قرار می‌گیرند و ثانیاً احیای مجدد این اصل که تنها مخارج ضروری برای حفظ سطح حداقل استانداردهای زندگی مؤدیان باید به عنوان کسورات پذیرفته شود.

با این حال، ویژگی اصلی سیستم‌های مالیاتی جدید کشورهای اسکاندیناوی، حرکت آن‌ها از سیستم مالیات بر جمع درآمد به سمت سیستم مالیات بر درآمد دوگانه بود. همانطور که می‌دانیم تحت نظام مالیات بر جمع درآمد تصاعدی، یک جدول مالیاتی تصاعدی واحد برای تمامی انواع درآمدی اعمال می‌شود بدین معنا که مجموع درآمد مؤدیان از تمامی منابع در قالب جدول نرخ‌های مالیاتی تصاعدی، مشمول مالیات می‌شوند. در مقابل، مالیات بر درآمد دوگانه کشورهای اسکاندیناوی، درآمد سرمایه را از سایر درآمدها تفکیک کرده و با نرخ‌های متفاوتی مشمول مالیات می‌کند. با وجودی که در برخی کشورهای اروپایی، به دلیل فشارهای ناشی از افزایش درجه تحرک‌پذیری سرمایه، نرخ‌های مالیاتی کمتری را برای انواع خاصی از درآمدهای سرمایه‌ای به کار گرفته‌اند، ویژگی خاص سیستم مالیات بر درآمد دوگانه کشورهای اسکاندیناوی آن است که تمامی اشکال درآمد سرمایه‌ای را با نرخ‌های تناسبی مشمول مالیات می‌کند در حالی که باقیمانده درآمدهای مؤدیان از منابع دیگر را با نرخ‌های تصاعدی مشمول مالیات می‌کند. در قوانین مالیاتی کشورهای اسکاندیناوی، «درآمدهای باقیمانده» با عنوان «درآمد اشخاص» (در قوانین دانمارک و نروژ) و «درآمد کسب شده» (در سوئد و فنلاند) یاد می‌شود و معادل با درآمدهای نیروی کار، مستمری‌های بازنشستگی دولتی و خصوصی و سایر انتقالات دولتی است، در حالی که «درآمد سرمایه» به طور عمده از درآمدهای بهره‌ای، سودهای تقسیم‌شده، عایدی‌های سرمایه‌ای مشمول مالیات و درآمدهای منتسب به دارایی‌های شغلی خویش‌فرمایان تشکیل می‌شود. در دانمارک، درآمد سرمایه مشمول مالیات شامل اجاره‌های مرتبط با خانه‌های شخصی است. در سیستم محض مالیات بر درآمد دوگانه، پایین‌ترین نرخ مالیات بر درآمدهای

۱. مطالب این بخش عمدتاً مبتنی بر تلخیص و ترکیبی از مطالعات زیر می‌باشد: (Soerensen (1993), (Kaplow (1993), (Lefebvre et al. (2019), (Lehmann (2018), (Pirttila & Selin (2011), (Bastani & Waldenstrom (2018), (Bird & Zolt (2010), (Zee (2005) و (Lindencrona (1993).



کسب شده (یا درآمد شخصی) به عنوان نرخ مالیات تناسبی انتخاب می‌شود که روی درآمد سرمایه‌ای اعمال می‌شود که از سوی دیگر برابر با نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها می‌باشد.

#### ۴-۱. پایه مالیاتی در نظام مالیات بر درآمد دوگانه

در نسخه محض سیستم مالیات بر درآمد دوگانه، درآمد نیروی کار در قالب یک جدول با نرخ‌های نهایی تصاعدی مالیاتی مشمول مالیات می‌شوند و نرخ مالیات بر درآمدهای سرمایه‌ای که با نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها برابر است معادل با نرخ نهایی مالیات بر درآمد کار در اولین براکت درآمدی است. سیستم مالیات بر درآمد دوگانه بر این فلسفه اصلی استوار است که به منظور تضمین بالاترین درجه خنثایی، پایه مالیات بر درآمد سرمایه باید وسیع و گسترده شود. وجه مشخصه و ویژگی‌های اصلی سیستم مالیات بر درآمد دوگانه در پنج بحث قابل ارائه و تبیین است.<sup>۱</sup>

یک- درآمد به دو جزء درآمد سرمایه (شامل بهره، سود سهام، عایدی سرمایه، درآمد اجاره‌ای، بازدهی ضمنی منزل مسکونی شخصی، بازدهی ضمنی سرمایه سرمایه‌گذاری شده در فعالیت‌های اقتصادی غیرشرکتی) و درآمد کار (شامل حقوق و دستمزد، درآمد بازنشستگی، تأمین اجتماعی و مزایای جانبی شغلی) تفکیک می‌شود. پس از آن، درآمد سرمایه در نرخی یکنواخت و درآمد کار در نرخ‌های تصاعدی مشمول مالیات می‌شوند. نرخ یکنواخت مالیات بر درآمد سرمایه، غالباً با پایین‌ترین نرخ مالیات بر درآمد کار برابر است.<sup>۲</sup>

دو- کاربست سیستم تجمیع کامل<sup>۳</sup> مالیات‌های پرداخت شده روی درآمد شرکت‌ها، مانع از وضع مالیات مضاعف کامل در سطح شرکت و سهامداران می‌شود.

سه- تفکیک سودهای مشمول مالیات حاصل از شرکت‌های با مالکیت فردی یا مالکیت‌های محدود خانوادگی و تعداد محدودی مالک فعال (CHC)<sup>۴</sup> به دو جزء درآمد سرمایه و درآمد کار که جزء اول با انتساب نرخ بازدهی خاصی به ارزش ناخالص / خالص سرمایه به دست می‌آید و تفاوت بین سودها و درآمد سرمایه، درآمد حاصل از کار را شکل می‌دهد. در نهایت جزء اول به روش مالیات بر درآمد سرمایه و جزء دوم به روش مالیات بر درآمد کار مشمول می‌شوند.

چهار- جلوگیری از کسورات خاص مانند استهلاک سریع.

پنج- ارائه فرصت به مؤدیان برای انتخاب بین مالیات مشترک یا مالیات جداگانه بر درآمد کار و سرمایه، روش مالیات مشترک به جبران درآمد منفی سرمایه در مقابل درآمد مثبت کار اجازه می‌دهد در حالی که روش مالیات

<sup>۱</sup>- Sorensen (1998, 2001), Cnossen (2000)

<sup>۲</sup>- Nielsen and Sorensen (1997)

<sup>۳</sup>. همانطور که قبلاً مطرح گردید در سیستم‌های تجمیع کامل (Full Imputation System)، شرکت به عنوان یک انتقال‌دهنده در نظر گرفته می‌شود بدین معنا که هر سود و زیانی به صاحبان و سهامداران منتقل می‌شود و شرکت به عنوان یک واحد مجزا مشمول مالیات نمی‌شود. در این مورد مالیات شرکت صرفاً به عنوان پیش‌پرداخت مالیات سهام در سطح سهامداران به کار می‌رود، سهامداران بابت مالیات پرداختی شرکت بر سود سهام توزیع شده یک اعتبار مالیاتی دریافت می‌کنند.

<sup>۴</sup>. Closely Held Companies

جداگانه به وضع مالیات‌های تناسبی بر انواع مختلف درآمد سرمایه اجازه می‌دهد، در نتیجه از طریق مالیات با کسر در مبدأ<sup>۱</sup> در سطح شرکت تضمین می‌کند که درآمد سرمایه صرفاً یک بار مشمول مالیات شود.

#### ۲-۴. مروری بر تجربه کشورهای اسکاندیناوی در حرکت به سمت سیستم مالیات بر درآمد دوگانه و تغییر در برخورد مالیاتی با انواع پایه‌های درآمدی

ایده مبنایی سیستم مالیات بر درآمد دوگانه اسکاندیناوی از دانمارک نشأت گرفت که نخستین کشوری بود که نوعی از سیستم DIT را اجرا کرد. به نظر می‌رسد که نیلز کریستین نیلسن، نخستین فردی بود که پیشگام پیشنهاد درباره جایگزینی سیستم مالیات بر جمع درآمد با سیستم دیگری بود که بر اساس آن، درآمدهای سرمایه با یک نرخ یکنواخت (در سطح نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها) با یک مالیات‌ستانی تصاعدی از کل درآمدهای مؤدی از سایر منابع ترکیب می‌شد. در جریان مذاکرات سیاسی در بهار ۱۹۸۵، دولت اقلیت دانمارک، سیستم مالیاتی را پیشنهاد کرد که به موجب آن نرخ مالیات تناسبی یکنواخت ۵۰ درصدی برای تمامی درآمدهای سرمایه‌ای به همراه یک نرخ ۵۰ درصدی مالیات بر درآمد شرکت‌ها اعمال می‌شد. با این حال به دلیل فشار مخالفان که تمایلی به کنار نهادن نظام مالیات بر درآمد سرمایه‌ای تصاعدی نداشتند، نهایتاً لایحه اصلاحات مالیاتی که از سال ۱۹۸۷ اجرایی شد، شامل یک اضافه مالیات ۶ درصدی روی درآمدهای مازاد بر یک حد آستانه مشخصی می‌شد. به موجب وضع این اضافه مالیات، درآمد خالص سرمایه مشمول مالیات‌ستانی اندک تصاعدی می‌شد هر چند نرخ نهایی مالیات ۵۶ درصدی روی درآمد سرمایه بسیار کمتر از بالاترین نرخ نهایی مالیات ۶۸ درصدی روی درآمد نیروی کار بود. همچنین شمار زیادی از مؤدیان با درآمدهای سرمایه‌ای خالص منفی که نوعاً صاحبخانه‌هایی با کسورات پرداخت بهره‌ای وام‌های رهنی بودند با نرخ‌های نهایی ۵۰ درصدی (که معادل با پایین‌ترین نرخ نهایی مالیاتی روی درآمد اشخاص بود)، مشمول مالیات می‌شدند.

در اوایل دهه ۱۹۹۰، دانمارک بدون کاهش نرخ مالیات بر درآمد سرمایه، نرخ مالیات بر شرکت را از ۵۰ به ۳۴ درصد کاهش داد و در لایحه اصلاحات جدید مالیات در سال ۱۹۹۳، با کاهش نرخ‌های نهایی مالیات بر درآمد کار، از نسخه محض نظام مالیات بر درآمد دوگانه فاصله گرفت. بدین ترتیب در سیستم مالیاتی جدید دانمارک از سال ۱۹۹۴، درآمد خالص مثبت سرمایه بالاتر از ۲۰ هزار کرون مشمول نرخ‌های نهایی مالیاتی مشابه با نرخ مالیاتی درآمد اشخاص گردید و درآمدهای حاصل از سهام (اعم از سودهای تقسیم شده و عایدی‌های سرمایه‌ای مشمول مالیات) به شیوه‌ای کاملاً متفاوت و در قالب دو براکت با نرخ ۳۰ درصد برای درآمدهای حاصل از سهام کمتر از ۳۰ هزار کرون و با نرخ مالیات نهایی ۴۵ درصد نسبت به مازاد آن مشمول مالیات شدند.

هر چند دانمارک در اجرای مالیات بر درآمد دوگانه با شکست روبرو شد اما ایده بنیادی سیستم مالیات بر درآمد دوگانه در سایر کشورهای اسکاندیناوی پیاده شد و نروژ، سوئد و فنلاند، مالیات‌ستانی تناسبی از درآمدهای سرمایه‌ای را با نرخ معادل با نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها در پیش گرفتند. نروژ و فنلاند همچنین سیستمی

۱. Withholding Tax



برای حذف مالیات‌ستانی مضاعف از سودهای تقسیم‌شده شرکت‌ها را معرفی نمودند و همچنین دولت سوئد نیز برای حذف مالیات مضاعف از سودهای توزیع‌شده، سودهای تقسیم‌شده را از شمول مالیات بر درآمد سرمایه اشخاص خارج کرد.

لازم به ذکر است که مالیات‌ستانی از درآمد سرمایه در فنلاند، نروژ و سوئد کاملاً تناسبی است و این کشورها هزینه‌های معاف از مالیات را برای درآمدهای کسب‌شده و نه برای درآمد سرمایه در نظر گرفته‌اند. در مقابل، سیستم مالیاتی دانمارک از مخارج معاف از مالیات برای هر دو منبع درآمدی حمایت می‌کند.

### ۳-۴. انتقادات وارد بر سیستم مالیات بر درآمد دوگانه

ادبیات مرتبط با اصول مالیات‌ستانی صرفاً دو شاخص را به عنوان توانایی اشخاص برای پرداخت مالیات به رسمیت می‌شناسد؛ درآمد یا مصرف. هر چند هر دو معیار توانایی پرداخت، طرفداران خاص خود را دارد اما دفاع از سیستم مالیات‌ستانی دوگانه اسکاندیناوی با توجه به یکی از استانداردهای پذیرفته‌شده در ارتباط با رفتار عادلانه با مؤدیان بسیار دشوار است. بر اساس سیستم مالیات بر درآمد دوگانه، برگه تشخیص مالیاتی مؤدی نه تنها به درآمد کل وی، بلکه به تقسیم آن درآمد بین سرمایه و سایر اشکال درآمد نیز بستگی دارد. در حالی که این موضوع کاملاً با فلسفه نظام مالیات بر جمع درآمد مغایر است. علاوه بر این، برگه تشخیص مالیاتی فرد تحت سیستم دوگانه با برگه تشخیص مالیات بر مصرف اشخاص منطبق نیست مگر به صورت تصادفی.

ناقدان سیستم دوگانه همچنین به این موضوع اشاره کرده‌اند که بر اساس سیستم مالیات بر درآمد دوگانه لازم است که درآمد خویش‌فرمایان و مشاغل و درآمد صاحبان کارگاه‌های کوچک به دو جزء مشتمل بر «درآمد کار» و «درآمد سرمایه» تفکیک شود که دشواری‌ها و مشکلات اجرایی زیادی دارد. علاوه بر این، سیستم مالیات بر درآمد دوگانه، فضای جدیدی برای اجتناب مالیاتی از طریق انتقال بخشی از درآمد کار (که مشمول نرخ‌های مالیاتی نهایی بالاست) به درآمد سرمایه (که مشمول مالیات با نرخ‌های پایین‌تری است) فراهم می‌کند.

با این وجود، برخی از بحث‌ها را می‌توان به نفع مالیات بر درآمد دوگانه پیش برد. هر چند برخی از این مباحث به ندرت واقع‌بینانه بوده و به صورت دقیق نیز به طرح موضوع نپرداخته‌اند اما بعضاً مبتنی بر اصول پایه‌ای‌تری هستند. در ادامه تلاش می‌شود تا برخی از این استدلال‌ها را ارائه نمود. تشخیص این موضوع که مباحث موجود مبتنی بر ملاحظات عدالت است یا از موضوعات مرتبط با کارایی اقتصادی نشأت می‌گیرد، مفید خواهد بود. همچنین تلاش می‌شود بحث‌های مرتبط با نرخ مالیات اندک روی درآمد سرمایه را از مباحث مربوط به نرخ‌های مالیاتی تناسبی بر این درآمدها منفک کرد. از آنجایی که عمده انتقادات از سیستم مالیات بر درآمد دوگانه در خصوص «نقض عدالت افقی» است لذا بحث‌ها روی برخی استدلال‌های عدالت برای نرخ‌های تناسبی مالیاتی پایین متمرکز خواهد شد. ملاحظه جدی و مهم در ارتباط با مفهوم «عدالت افقی» است یعنی مسئله تضمین برخورد مالیاتی برابر با افرادی که در موقعیت‌های یکسانی قرار دارند. در ادامه نیز به طور مختصر ارتباط سیستم مالیاتی دوگانه با اصل عدالت

عمودی (که بر اساس آن، اشخاص با توانایی پرداخت بالاتر باید بار مالیاتی بیشتری را به دوش بکشند) بررسی خواهد شد.

#### ۴-۴. ابعاد عدالت در سیستم مالیات بر درآمد دوگانه

##### ۴-۴-۱. مالیات بر درآمد دوگانه در چشم‌انداز چرخه زندگی

مدتهاست که نظریه‌پردازانی که مالیات بر مصرف اشخاص را بر مالیات بر درآمد مرسوم ارجح می‌دانند بحث می‌کنند که مالیات بر درآمد سرمایه تحت نظام مالیات بر درآمد موجب تبعیض علیه اشخاصی می‌شود که مصرف خود را به مراحل بعدی چرخه زندگی‌شان انتقال می‌دهند. این نکته در جداول (۴) و (۵) نشان داده شده است.

#### جدول (۴). برخورد مالیاتی تحت مالیات بر درآمد با مصرف‌کنندگان دارای ترجیحات زمانی مختلف مصرف

شخص ب	شخص الف			
	دوره ۱	دوره ۲		
دوره ۲	دوره ۱	دوره ۲	دوره ۱	۱. حقوق و دستمزد
۲۰۰۰	۲۰۰۰	۲۰۰۰	۲۰۰۰	۲. درآمدهای بهره‌ای
۱۰۰	۰	۰	۰	۳. مالیات (۵۰٪)
۱۰۵۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۴. پس‌انداز
-۱۰۰۰	۱۰۰۰	۰	۰	۵. مصرف
۲۰۵۰	۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰	ارزش فعلی کل پرداخت‌های مالیاتی
۲۰۰۰	۱۹۵۲/۴			

پرداخت‌های مالیاتی در دوره ۱ به اضافه ارزش تنزیل شده مالیات پرداختی در دوره (۲) منعکس‌کننده ارزش فعلی کل پرداخت‌های مالیاتی فرد خواهد بود. با فرض آنکه نرخ بهره‌ای قبل از مالیات ۱۰ درصد باشد و نرخ مالیات بر درآمد نیز ۵۰ درصد در نظر گرفته شود نرخ تنزیل شده یا همان نرخ بهره بعد از کسر مالیات معادل ۵ درصد خواهد بود.

در جدول (۴) افراد الف و ب، دستمزد یکسانی در دو دوره چرخه زندگی خود به دست می‌آورند. با این حال چون فرد «ب» تصمیم می‌گیرد بخشی از درآمد خود را در دوره ۱ پس‌انداز کند، بنابراین مصرف را به دوره ۲ مؤکول می‌سازد و در این دوره، مشمول مالیات بر درآمد بهره‌ای می‌شود. بنابراین در مقایسه با شخص «الف»، مالیات بیشتری در طول عمر خود (حتی با محاسبه ارزش فعلی مالیات پرداختی) پرداخت خواهد کرد، به رغم این واقعیت که هر دو فرد، فرصت‌های زندگی دقیقاً یکسانی را در اختیار داشته و هر دو، دستمزد کاملاً یکسانی در هر یک از دوره‌ها دریافت می‌کنند.

## جدول (۵). برخورد مالیاتی تحت مالیات بر درآمد با صاحبان درآمد دارای افق زمانی متفاوت در کسب درآمد

شخص ب		شخص الف		
دوره ۲	دوره ۱	دوره ۲	دوره ۱	
۲۱۰۰*	۰	۰	۲۰۰۰	۱. حقوق و دستمزد
۰	۰	۱۰۰	۰	۲. درآمدهای بهره‌ای
۱۰۵۰	۰	۵۰	۱۰۰۰	۳. مالیات (۵۰٪)
۰	۰	-۱۰۰۰	۱۰۰۰	۴. پس‌انداز
۱۰۵۰	۰	۱۰۵۰	۰	۵. مصرف
۱۰۰۰		۱۰۴۷/۶		ارزش فعلی کل پرداخت‌های مالیاتی

پرداخت‌های مالیاتی در دوره ۱ به اضافه ارزش تنزیل شده مالیات پرداختی در دوره (۲) منعکس‌کننده ارزش فعلی کل پرداخت‌های مالیاتی فرد خواهد بود. با فرض آنکه نرخ بهره‌ای قبل از مالیات ۱۰ درصد باشد و نرخ مالیات بر درآمد نیز ۵۰ درصد در نظر گرفته شود نرخ تنزیل شده یا همان نرخ بهره بعد از کسر مالیات معادل ۵ درصد خواهد بود.

\* با فرض یک نرخ تنزیل ۵ درصدی، درآمدهای کسب شده از محل حقوق و دستمزد دارای ارزش فعلی ۲۰۰۰ خواهد بود که معادل با دستمزد شخص الف در دوره ۱ است.

در جدول (۵) موردی در نظر گرفته شده است که هر دو شخص ترجیح می‌دهند مصرفشان را به دوره ۲ مؤکول کنند و ارزش فعلی حقوق و دستمزد هر دو نیز در طول زندگی، یکسان است اما فرد الف، دستمزد خود را زودتر از فرد ب به دست می‌آورد. به دلیل اعمال مالیات بر درآمدهای بهره‌ای، همانطور که مشاهده می‌شود ارزش فعلی مالیات پرداختی کل عمر برای فرد الف بیشتر از فرد ب است چرا که درآمدهای فرد الف در دوره‌های اولیه چرخه زندگی‌اش تحقق می‌یابد.

واضح است که اگر مالیات بر درآمد سرمایه وجود نداشت چنین نابرابری‌های افقی به وجود نمی‌آمد. از آنجایی که سیستم مالیات بر درآمد دوگانه اسکاندیناوی، نرخ مالیات بر درآمد سرمایه‌ای کمتری نسبت به مالیات بر جمع درآمد هایگ-سیمونز دارد، می‌توان ادعا کرد که سیستم مالیات بر درآمد دوگانه به کاهش تبعیض افقی بین مؤدیانی با جریان‌های زمانی درآمد و مصرف متفاوت یاری می‌رساند.

## ۴-۲. مالیات‌ستانی از درآمد سرمایه در یک اقتصاد تورمی

مالیات بر جمع درآمد واقعی صرفاً بازدهی واقعی سرمایه را مشمول مالیات می‌کند و بخشی از درآمد اسمی سرمایه را از شمول مالیات مستثنی می‌نماید زیرا مؤدی باید کاهش ارزش واقعی موجودی‌های اسمی دارایی‌اش را جبران نماید. در اصل، درآمد اسمی مشمول مالیات باید قبل از مالیات‌ستانی نسبت به تورم تعدیل شود. با این حال، مقامات اجرایی مالیاتی به ندرت در تلاش برای تعدیل سیستماتیک تورم روی درآمد مشمول مالیات هستند مگر در شرایط ابرتورم. دلیل اصلی این است که مشکلات اجرایی و اداری قابل ملاحظه‌ای در تعدیل سیستماتیک تورم وجود دارد.

اگر به دلایل اجرایی، به جای اعمال مالیات بر درآمد واقعی سرمایه، روی درآمد اسمی، مالیات وضع شود، با ثبات سایر شرایط این به مفهوم وضع مالیات اضافی روی درآمدهای سرمایه‌ای خصوصاً در شرایط حاد تورمی است. به بیان دیگر، اگر مالیات روی کل بازدهی اسمی وضع شود، نرخ مؤثر مالیات روی درآمد واقعی سرمایه‌ای که با  $m$  نمایش داده می‌شود از طریق رابطه زیر قابل محاسبه است:

$$m = \frac{t(r + p)}{r}$$

که در آن  $t$  نرخ مالیات،  $r$  نرخ واقعی بازدهی قبل از کسر مالیات و  $p$  نرخ تورم است. بنابراین اگر نرخ بازده واقعی ۵ درصد و نرخ تورم نیز ۵ درصد و نرخ مالیات ۵۰ درصد باشد، نرخ مؤثر مالیات ۱۰۰ درصد خواهد بود که به معنی اخذ کل بازده واقعی است.

در ادبیات اسکاندیناوی از این مشاهده برای توجیه به‌کارگیری نرخ‌های مالیاتی کمتر روی درآمد سرمایه در مقایسه با درآمد نیروی کار استفاده می‌کنند. لازم به ذکر است که در این ادبیات استدلال می‌شود که درآمدهای کار یک نوع جریان نقدینگی است که به طور خودکار نسبت به تورم شاخص‌بندی می‌شود. برای مثال، اگر سیاستگذاران مایل باشند که درآمدهای نیروی کار را مشابه با درآمدهای واقعی سرمایه با نرخ مؤثر ۵۰ درصدی مشمول مالیات کنند، چنانچه نرخ بازدهی اسمی سرمایه ۱۰ درصد و نرخ تورم ۲ درصد باشد، سیستم مالیاتی باید از یک نرخ مالیاتی ۵۰ درصدی برای درآمدهای کار و از یک نرخ ۴۰ درصدی برای درآمدهای اسمی سرمایه‌ای استفاده کند زیرا  $50\% = (0.1 - 0.02) / (0.4 * 0.1)$ .

ذکر این نکته خالی از لطف نیست که بحث تورم در سیستم مالیات بر درآمد دوگانه، اهمیت پیشین خود را تا حد زیادی از دست داده است زیرا وضعیت تورم در کشورهای اسکاندیناوی شدیداً تغییر نموده از تورم‌های بالا به تورم‌های پایین رسیده‌اند. اما این مسئله در خصوص کشورهایی با نرخ‌های تورم بسیار بالا مانند ایران همچنان موضوعیت دارد.

#### ۴-۳. مالیات‌ستانی از سرمایه انسانی

علاوه بر تبعیض مالیاتی بین اشخاصی با درآمدهای قابل اکتساب در دوره‌های زمانی متفاوت که قبلاً تشریح شد، سیستم مالیات بر درآمد متعارف منجر به بروز تبعیض بین سرمایه‌گذاری در «سرمایه‌های مالی و فیزیکی» و «سرمایه انسانی» می‌شود. در جدول (۶) تلاش شده تا این موضوع نمایش داده شود.



### جدول (۶). سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی در مقابل سرمایه‌گذاری مالی تحت مالیات بر درآمد متعارف

شخص ب (سرمایه‌گذاری مالی در دوره ۱)		شخص الف (سرمایه‌گذاری در آموزش در دوره ۱)		
دوره ۲	دوره ۱	دوره ۲	دوره ۱	
۲۰۰	۲۰۰	۴۲۰	۲۰۰	۱. حقوق و دستمزد بالقوه
۲۰۰	۲۰۰	۴۲۰	۰	۲. درآمد واقعی دستمزد
۱۰	۰	۰	۰	۳. درآمدهای بهره‌ای
۱۰۵	۱۰۰	۲۱۰	۰	۴. مالیات (۵۰ درصد از مجموع ۲ و ۳)
-۱۰۰	۱۰۰	۰	۰	۵. سرمایه‌گذاری مالی
۲۰۵	۰	۲۱۰	۰	۶. مصرف

توجه: نرخ بازدهی قبل از مالیات دارایی مالی و سرمایه‌گذاری سرمایه انسانی، ۱۰ درصد در نظر گرفته شده است. این مقدار برابر با حقوق ۲۰۰ واحدی برای یک شخص غیرآموزش دیده است که باید با درآمد اضافی  $۲۲۰ = ۲۰۰ * ۱/۱$  (که عایدی سرمایه‌گذاری آموزشی در دوره ۱ است) جمع بسته شود.

در دوره ۱ هر دو شخص الف و ب که مهارت یکسانی دارند دستمزد مشابه ۲۰۰ واحد پولی را به دست می‌آورند. شخص «ب» تصمیم می‌گیرد که دوره ۱ را به کارکردن اختصاص داده و درآمد ۲۰۰ واحدی را به دست آورد. نیمی از درآمد کار خود را به عنوان مالیات پرداخت نموده و مابقی را در یک دارایی مالی با بازدهی قبل از مالیات ۱۰ درصدی سرمایه‌گذاری می‌کند. مقدار مصرف شخص ب در دوره ۲ از طریق حاصل جمع سه جزء مشتمل بر «دستمزد»، «درآمدهای بهره‌ای کسب شده از پس‌انداز دوره قبل» و «فروش دارایی مالی» که مالیات بر درآمد از آن کسر می‌شود، قابل محاسبه خواهد بود و بدین ترتیب وی ۲۰۵ واحد مصرف خواهد کرد که در جدول (۶) نشان داده شده است.

فرد الف همان فرصت‌های شخص ب را در اختیار دارد اما ترجیح می‌دهد به شکلی متفاوت رفتار کند. وی در دوره ۱ تصمیم می‌گیرد که از درآمد بالقوه ۲۰۰ واحدی خود چشم‌پوشی نموده و وقت خود را روی تقویت مهارت‌هایش سپری کند. به منظور مقایسه فرض می‌شود که بازدهی قبل از مالیات سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی با بازده سرمایه‌گذاری مالی برابر است، یعنی ۱۰ درصد. بدین ترتیب فرد الف در دوره ۲ می‌تواند به دستمزد ۲۲۰ واحدی ( $۲۰۰ * ۱/۱$ ) دست یابد. با فرض مالیات ۵۰ درصدی روی درآمد کار، مصرف شخص الف در دوره ۲ معادل ۲۱۰ واحد خواهد بود.

اگرچه این دو فرد در ابتدای دوره ۱ با فرصت‌های یکسانی روبرو بوده‌اند و علی‌رغم اینکه بازده سرمایه‌گذاری مالی قبل از مالیات و سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی یکسان است، در سطوح متفاوتی از مصرف قرار می‌گیرند. این مشاهده ریشه در آن دارد که مالیات بر درآمد مرسوم اساساً رفتار مالیات مصرفی با سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی از خود نشان می‌دهد. تحت مالیات بر مصرف شخصی، مؤدی می‌تواند مخارج خود روی دارایی‌های فیزیکی و مالی را از پایه مالیاتی‌اش کسر کند. تحت نظام مالیات بر درآمد متعارف، برخورد مالیاتی مشابهی با سرمایه‌گذاری



در سرمایه انسانی انجام می‌شود زیرا هزینه کسب سرمایه انسانی به شکل دستمزدهای صرف‌نظر شده طی دوره تحصیل یا آموزش لحاظ می‌شود. از آنجایی که در نظام مالیات بر درآمد مرسوم، دستمزدها در زمان کسب شدن مشمول مالیات می‌شوند، هزینه سرمایه‌گذاری سرمایه انسانی (دستمزدهای صرف‌نظر شده) دلالت به «کسورات فوری» از مقادیر مشابه از درآمد مشمول مالیات دارد. به این معنا که «مخارج کامل» روی سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی تحت نظام مالیاتی مرسوم وجود دارد درحالی‌که هزینه‌های تحصیل سرمایه فیزیکی صرفاً به میزان استهلاک در طول عمر دارایی پذیرفته می‌شود.

بر خلاف مالیات بر درآمد متعارف، سیستم مالیات بر درآمد ترسیم شده توسط هایگ-سیمونز از مصرف مؤدیان به اضافه تمامی بازدهی‌های ثروت خالص حقیقی از جمله ذخیره سرمایه انسانی وی، مالیات‌ستانی می‌کند. در اصل، درآمد مشمول مالیات در دوره  $t$  برای یک شخص مزدبگیر تحت سیستم مالیات بر درآمد هایگ-سیمونز برابر است با:

$$Y_t = w_t + H_t - H_{t-1}$$

که  $w_t$  دستمزد جاری فرد و  $H_t$  ذخیره سرمایه انسانی‌اش در دوره  $t$  است که با ارزش فعلی درآمدهای کار پس از کسر مالیات برابر است. تردیدی نیست پیاده‌سازی چنین نظام مالیات بر جمع درآمدی که تغییرات در ذخیره سرمایه انسانی را در پایه مالیاتی لحاظ کند، امکان‌پذیر نیست. اولاً مشکلات لاینحلی درباره اندازه‌گیری سرمایه انسانی هر مؤدی وجود دارد. ثانیاً طبق این قاعده لازم است که مقدار زیادی مالیات روی افراد تازه‌متولد شده‌ای وضع کرد که قرار است عایدی‌های سرمایه انسانی قابل ملاحظه‌ای را پس از تولد تجربه کنند!

کاپلو (۱۹۹۳) بیان می‌کند که اگر حقوق و دستمزد مشمول مالیات در هر سال از طریق یک عامل یا فاکتوری تعدیل شود (مانند  $1 + \frac{ar}{1+r}$  که در آن،  $a$  سن مؤدیان و  $r$  نرخ تنزیل است)، در آن صورت ارزش فعلی مالیات‌های پرداختی در طول چرخه زندگی برابر با ارزش فعلی مالیات‌هایی خواهد بود که تحت سیستم مالیات بر درآمد هایگ-سیمونز و با استفاده از پایه مالیاتی  $Y_t = w_t + H_t - H_{t-1}$  پرداخت می‌شود. بنابراین حتی هنگامی که بدهی‌های مالیاتی باید بر مبنای درآمدهای دستمزد قابل مشاهده جاری تعیین شود، امکان‌پذیر است که با توجه به ارزش فعلی، بتوان به همان توزیع بار مالیاتی در طول عمری دست یافت که بر اساس مالیات بر درآمد محض و برای الگوی دستمزد قبل از مالیات مفروضی قابل دستیابی بود.

ارتباط نتایج مطالعه کاپلو با مباحث مرتبط با سیستم مالیات بر درآمد دوگانه اسکاندیناوی آن است که تعدیل دستمزد مشمول مالیات جاری توسط فاکتور  $1 + \frac{ar}{1+r}$  (که به استثنای دوره نخست از زندگی کاری مؤدی، بزرگتر از ۱ می‌باشد) برابر با مالیات‌ستانی از درآمدهای نیروی کار غیرتعدیل شده با نرخ بالاتر از نرخ درآمدهای سرمایه است. مسئله‌ای که در فرآیند تعدیل پیشنهادی کاپلو وجود دارد آن است که نرخ مالیات مؤثر بر درآمد فعلی با افزایش سن مؤدیان، افزایش می‌یابد. صرف‌نظر از مشکلاتی که در توضیح و توجیه فلسفه چنین سیستم مالیاتی برای مؤدیان وجود دارد، چنین برخوردی ممکن است انگیزه اشخاص برای تلاش و کار در مراحل پایانی عمر را تضعیف کند.



سیستم مالیات بر درآمد دوگانه اسکاندیناوی، برخورد مالیاتی یکسانی با تمامی درآمدهای نیروی کار صرف‌نظر از سن مؤدیان ارائه می‌دهد. لذا بدیهی است که این سیستم، تغییرات ذخیره ثروت انسانی فرد که در پایه مالیاتی لحاظ نمی‌شود را به طور دقیق تعدیل و تصحیح نمی‌کند. هدف ارائه این بحث آن است که اگر فلسفه مالیات بر جمع درآمد به طور جدی مورد توجه قرار گیرد، بر خلاف باورهای رایج، بحث نظری برای برقراری نرخ‌های مالیاتی بالاتر برای درآمدهای کار در مقایسه با درآمد سرمایه وجود دارد.

در جمع‌بندی این قسمت می‌توان بیان کرد که تحلیل مرتبط با جدول (۶)، استدلال عدالت افقی برای ترکیب یک سیستم مالیاتی تصاعدی روی درآمدهای کار با یک سیستم تناسبی روی درآمدهای حاصل از سرمایه غیرانسانی را ارائه می‌دهد زیرا تصاعدی بودن مالیات‌ستانی از درآمدهای کار تضمین‌کننده آن است که درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی نیز مشمول مالیات شوند. علاوه بر این، به نظر می‌رسد که تحلیل‌های ارائه شده توسط کاپلو، مهر تأییدی بر اعمال نرخ‌های نهایی مالیاتی بالاتر برای درآمدهای کار در مقایسه با به‌کارگیری نرخ تناسبی مالیاتی بر درآمد سرمایه باشد.

#### ۴-۴-۴. عدالت عمودی، عایدی‌های سرمایه‌ای و مالیات‌ستانی تناسبی از درآمدهای ناشی از سرمایه

همانطور که قبلاً توضیح داده شد اگر چشم‌انداز چرخه زندگی پذیرفته شده توسط طرفداران مالیات مصرف، مورد اتفاق نظر قرار گیرد، نرخ مالیاتی نسبتاً پایین برای درآمدهای سرمایه‌ای دارای توجیه خواهد بود. علاوه بر این، تبیین شد که حتی اگر فلسفه مالیات بر جمع درآمد هایگ-سیمونز به طور کامل پذیرفته شود، به دلیل مشکلات اجرایی مربوط به تعدیل درآمدهای اسمی نسبت به تورم و عدم امکان عملی لحاظ نمودن تغییرات در سرمایه انسانی در پایه مالیاتی، باز هم لازم است که نرخ‌های مالیات بر درآمدهای سرمایه‌ای کمتر از نرخ‌های مالیات بر درآمد کار باشد.

این استدلال‌ها دقیقاً بر خلاف بحث‌های کلاسیکی در زمان‌های گذشته است که بر اساس آن، درآمدهای سرمایه به دلیل «مؤلفه درآمد کسب نشده از سرمایه» با نرخ‌های بالاتری در مقایسه با درآمدهای نیروی کار باید مشمول مالیات می‌شدند. نسخه مدرن از این استدلال می‌تواند این موضوع باشد که با وجود ریسک‌های اشتغال، خطر بیماری و ناتوانی در کار، درجه ریسک و مخاطره مرتبط با درآمدهای کار و دستمزد بالاتر از ریسک‌های مرتبط با درآمد بهره‌ای است. از سوی دیگر، برخی از اشکال درآمد سرمایه‌ای نیز مخاطرات جدی دارد و دولت رفاه مدرن اسکاندیناوی، مبالغ سخاوتمندانه‌ای از بیمه‌های اجتماعی را به حقوق‌بگیران ارائه می‌دهد.

استدلال‌های فوق به اصل عدالت افقی، یعنی اصل رفتار برابر مالیاتی با اشخاصی که در موقعیت یکسان قبل از وضع مالیات قرار دارند، متوسل می‌شوند. با این حال برخی از ناقدان سیستم مالیات بر درآمد دوگانه مطرح می‌کنند که اعمال نرخ‌های مالیات کمتر بر درآمد سرمایه موجب بدتر شدن وضعیت عدالت عمودی می‌شود زیرا بخش عمده‌ای از درآمد سرمایه در دهک‌های درآمدی بالا متمرکز است.

مدافعان مالیات بر درآمد دوگانه به انتقاد فوق چنین پاسخ می‌دهند که اگر فردی می‌خواهد از سیستم مالیاتی برای مقابله با تمرکز درآمد یا ثروت استفاده کند در آن صورت مالیات‌های بر ارث یا ثروت، ابزار بهتری نسبت به نرخ‌های مالیاتی نهایی بالا روی درآمدهای اسمی سرمایه محسوب می‌شود. علاوه بر این، آنها بحث می‌کنند که ممکن است در عمل، پیاده‌سازی یک مالیات بر عایدی‌های سرمایه‌ای سازگار امکان‌پذیر نباشد مگر آنکه نرخ‌های نهایی مالیات بر درآمدهای سرمایه‌ای (مشمول بر عایدی‌های سرمایه) نسبتاً اندک باشد، زیرا مادامی که عایدی‌های سرمایه‌ای، تحقق نیافته باشند مشمول مالیات نخواهند بود. اگر نرخ‌های نهایی مالیاتی روی عایدی‌های سرمایه بیش از حد بالا باشد، «اصل تحقق» منجر به بروز اثر «قفل شدن» غیرقابل تحمل خواهد شد که بر اساس آن، مؤدیان مالیاتی تا حد ممکن سعی می‌کنند که دارایی‌شان را نگهدارند و همین موضوع، معاملات عادی در بازار سرمایه را مختل می‌سازد. اگر سیاستگذاران اصرار بر اعمال نرخ‌های نهایی مالیاتی بالا بر درآمد سرمایه داشته باشند ممکن است مجبور شوند انواع معافیت‌ها یا امتیازات را به هنگام اعمال مالیات بر عایدی‌های سرمایه بپذیرند. این در حالی است که اعمال نرخ مالیاتی یکنواخت و اندک روی درآمدهای سرمایه‌ای می‌تواند مالیات‌ستانی از عایدی‌های سرمایه‌ای (که شکل دیگری از بازدهی سرمایه است) را آسان‌تر سازد.

استدلال دیگر برای مالیات‌ستانی تناسبی از درآمدهای سرمایه آن است که مالیات‌ستانی تصاعدی از عایدی‌های سرمایه‌ای تحقق یافته موجب وضع مالیات بیش از حد می‌شود زیرا ممکن است مؤدیان در سال تحقق این عایدی، به برکت درآمدی بالاتر انتقال یابند و مشمول مالیات غیرعادلانه‌ای شوند. اگر به دلیل فوق‌الذکر، مجبور به پذیرش مالیات‌ستانی تناسبی از عایدی‌های سرمایه‌ای باشیم بایستی برخورد مالیاتی مشابهی با سایر اشکال درآمد سرمایه‌ای وجود داشته باشد تا از تبعیض به نفع نوع خاصی از درآمد سرمایه جلوگیری شود.

حامیان سیستم مالیات بر درآمد دوگانه به این نکته اشاره نموده‌اند که مالیات متناسب (در مقایسه با مالیات تصاعدی) روی درآمدهای سرمایه‌ای، فرصت شکل‌گیری انواع خاصی از آربیتراژ مالیاتی را ایجاد می‌کند که مبتنی بر بهره‌برداری از اختلافات در نرخ‌های نهایی مالیاتی است که مؤدیان مختلف با آن روبرو هستند. به طور خاص، همانطور که لیندنکرونا<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) تأکید کرد هنگامی که مؤدیان با نرخ‌های مالیاتی مشابهی روی درآمدهای سرمایه روبرو باشند، محدوده اجتناب مالیاتی از طریق انتقال ثروت بین اعضای خانوار به طور معنی‌داری کاهش می‌یابد.

#### ۴-۵. ابعاد کارایی سیستم مالیات بر درآمد دوگانه

##### ۴-۵-۱. سیستم مالیات دوگانه و نظریه مالیات‌ستانی بهینه

در قسمت قبلی، سیستم مالیات بر درآمد دوگانه با توجه به اصول سنتی عدالت مورد بحث قرار گرفت. در این قسمت تلاش می‌شود تا برخی از استدلال‌های مطرح درباره اینکه چرا سیستم مالیات بر درآمد دوگانه در مقایسه با سیستم مالیات بر درآمد مرسوم، سازگاری بیشتری در ارتباط با کارایی اقتصادی دارد مورد بررسی قرار گیرد. با توجه به مشارکت‌های علمی افرادی نظیر اتکینسون و ساندمو (۱۹۸۰) و کینگ (۱۹۸۰)، مشخص شده است که

1. Lindencrona (1993)



مالیات‌ستانی با نرخ یکسان از درآمدهای سرمایه و نیروی کار که منطبق با رویه مالیات بر جمع درآمد است، به طور کلی ناکاراست. در عوض، اگر لازم است که درآمدهای مالیاتی از طریق مالیات‌های اختلال‌زا بر درآمد سرمایه یا نیروی کار افزایش یابد، نرخ‌های مالیاتی مربوط به دو نوع درآمد بایستی با توجه به حساسیت نسبی عرضه نیروی کار و پس‌انداز نسبت به نرخ دستمزد بعد از مالیات و نرخ بهره واقعی پس از کسر مالیات متفاوت باشد. به عنوان نمونه، اگر تغییرات در قیمت‌های عوامل تولید بعد از کسر مالیات، اثرات جانیشینی اندک برای عرضه نیروی کار اما اثرات جانیشینی نسبتاً بزرگ برای پس‌انداز داشته باشد، پیروی از بهینه دوم، اعمال نرخ مالیاتی بالاتر روی درآمدهای نیروی کار نسبت به نرخ مالیات روی درآمد سرمایه را الزامی می‌کند.

علاوه بر این، کینگ (۱۹۸۰) بر اساس برآوردهای کشش‌های جانیشینی عرضه نیروی کار و پس‌انداز به این نکته اشاره می‌کند که به جای مالیات‌ستانی از درآمد سرمایه، بایستی به آن یارانه داد و در مقابل بایستی بار مالیاتی روی دوش نیروی کار باشد. با این وجود، به دلیل نااطمینانی از اندازه واقعی کشش‌های جانیشینی (و کشش‌های متقاطع)، به نظر می‌رسد که مسئله اندازه نسبی نرخ‌های مالیاتی بهینه دوم مرتبط با درآمد سرمایه و نیروی کار هنوز به عنوان یک موضوع لاینحل در یک اقتصاد بسته باقی مانده است.

با این حال، در یک اقتصاد کوچک و باز و با فرض تحرک‌پذیری سرمایه، ادبیات مالیاتی نشان داده است که اگر نظارت و اجرای مالیات بر درآمد سرمایه کسب شده در خارج از کشور برای مقامات اجرایی مالیاتی امکان‌پذیر نباشد بهتر است درآمد سرمایه از مالیات معاف و تمرکز بار مالیاتی روی درآمد نیروی کار متمرکز شود. در واقع، چنین توصیه سیاستی ریشه در یک بینش سنتی دارد که تلاش برای تحمیل بار مالیاتی روی عوامل تولیدی که عرضه آن‌ها کاملاً کشش‌پذیر است، بیهوده و ناکارآمد می‌باشد. بنابراین وقتی ممکن است سرمایه با انتقال به خارج از کشور از مالیات‌ستانی داخلی فرار کند باید بار مالیاتی توسط عوامل تولید با تحرک‌پذیری کمتر به دوش کشیده شود. زیرا اعمال مالیات بر درآمد سرمایه، صرفاً منجر به فرار سرمایه می‌شود و بازدهی سایر عوامل تولید داخلی را نیز به دلیل کاهش شدت استفاده از سرمایه در تولید داخل، کاهش می‌دهد.

در عمل، نرخ‌های مالیاتی نهایی روی بازدهی دارایی‌های مالی (به ویژه نرخ بهره) در اصلاحات مالیاتی کشورهای اسکانديناوی کاهش یافت. با این وجود، حتی اگر نرخ‌های مالیاتی قانونی روی سود کسب و کارها کاهش یافته باشد، به دلیل گسترش پایه‌های مالیاتی به نظر می‌رسد که نرخ مؤثر مالیات بر سرمایه‌گذاری فیزیکی کسب و کار افزایش یافته باشد. از آنجایی که تحرک‌پذیری بین‌المللی سرمایه‌های مالی به شدت بالا است اما سرمایه‌های فیزیکی تا حدی تحرک‌پذیری کمتری دارند به نظر می‌رسد که این تغییر ساختار مالیات بر درآمد سرمایه از منظر تئوری توجیه‌پذیرتر است. علاوه بر این، با برهم زدن ارتباط بین نرخ مالیات بر درآمد سرمایه‌ای و نرخ نهایی مالیات اشخاص روی درآمدهای کار، دولت‌های اسکانديناوی راحت‌تر می‌توانند اقداماتی در راستای کاهش نرخ‌های مالیات بر درآمد سرمایه در صورت افزایش تحرک بین‌المللی سرمایه انجام دهند.

#### ۴-۵-۲. بازبینی استدلال‌های مربوط به سرمایه انسانی

وجود سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی به عنوان جانشینی برای سرمایه‌گذاری مالی و فیزیکی، دلایل بیشتری در ارتباط با کارایی برای سیستم مالیاتی کشورهای اسکاندیناوی فراهم می‌سازد. در قالب مثال‌های ارائه شده در جدول (۴) تبیین شد که مالیات بر درآمد متعارف به نفع سرمایه‌گذاری در تشکیل سرمایه انسانی و به ضرر سرمایه‌گذاری مالی (و فیزیکی) تبعیض قائل می‌شود. در صورت ساده‌سازی فروض (مشابه با جدول ۴)، می‌توان نشان داد که برای مقابله با این اختلال، وضع مالیات با نرخ‌های بالاتر روی درآمدهای حاصل از کار، می‌تواند بهینه دوم قلمداد شود. به عبارت دیگر در صورت وجود سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی، سیستم مالیات بر درآمد دوگانه کشورهای اسکاندیناوی از طریق ترکیب یک مالیات تناسبی روی درآمد سرمایه و یک مالیات تصاعدی روی درآمدهای کار می‌تواند کارتر از مالیات بر درآمد متعارف باشد.

البته اگر صرفه‌های خارجی مثبت قابل ملاحظه‌ای در آموزش وجود داشته باشد، اگر وجود نقص‌های بازار سرمایه، استقرار جوانان برای گذراندن تحصیلات را دشوار سازد، اگر هزینه فرصت آموزش متشکل از درآمدهای کار از دست رفته، فراغت از دست رفته و سایر موارد هزینه‌ای نظیر شهریه‌های پرداختی باشد، در آن صورت مالیات‌ستانی تصاعدی از سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی با هدف ارتقای کارایی، تا حد زیادی توجیه خود را از دست خواهد داد. البته ممکن است دلایل دیگری پیرامون کارایی در ارتباط با مالیات‌ستانی تصاعدی از درآمد نیروی کار و مالیات‌ستانی تناسبی از درآمد سرمایه وجود داشته باشد. بسیاری از محققین از جمله لاکوود و مینینگ (۱۹۹۳) بحث می‌کنند که وضع مالیات‌های تصاعدی بر درآمد نیروی کار، مطالبات دستمزدی را کاهش داده و در نتیجه بیکاری‌های غیرارادی را کاهش می‌دهد.

#### ۴-۵-۳. استدلال‌های درآمدی

برای کسب درآمد کافی به منظور تأمین نیاز دولت، لازم است که به موازات با کاهش نرخ‌های مالیاتی بر درآمد سرمایه، نرخ‌های نهایی مالیاتی بالاتر روی درآمدهای نیروی کار وضع کرد. هر چند که در بستر نهادی کشورهای اسکاندیناوی، چنین فرضی گمراه‌کننده است. در واقع برخورد مالیاتی مساعد با برخی از انواع درآمدهای سرمایه‌ای خصوصاً بازدهی‌های پس‌اندازهای بازنشستگی و بازدهی خانه‌های تحت تملک شخصی و وضع قوانین لیبرال برای کسورات بهره‌ای از جمله مشخصه‌های اصلی سیستم‌های مالیاتی دانمارک، نروژ و سوئد محسوب می‌شود. در نتیجه به جای تأمین منابع درآمدی برای دولت، وضع مالیات بر درآمد سرمایه‌ای اشخاص به طور تاریخی موجب از دست رفتن بخش قابل ملاحظه‌ای از درآمد دولت‌های اسکاندیناوی خصوصاً دانمارک و سوئد شده است. البته مدافعان سیستم مالیات بر جمع درآمد هایگ-سیمونزی بر این باورند که چنین مشکلی صرفاً به دلیل عدم پایداری دولت‌ها به اصول اساسی سیستم مالیات بر جمع درآمد به وجود می‌آید. هر چند صحت این ادعا بدیهی است اما با توجه به مشکلات جدی حذف امتیازات مالیاتی روی مالکیت خانه و پس‌اندازهای بازنشستگی، چنین استدلالی چندان جذاب نیست.



اگر این امتیازات به عنوان یک داده سیاسی در نظر گرفته شود، مالیات بر درآمد سرمایه نهایتاً به یک مالیات انتخابی و گزینشی روی درآمدهای بهره‌ای و اعطاکننده سوبسید به استقراض‌کننده به دلیل قابل کسر بودن هزینه‌های بهره‌ای تبدیل می‌شود. در چنین فضایی، کاهش نرخ مالیات بر درآمد سرمایه به سمت نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها به عنوان روشی عملی برای کاهش درآمدهای از دست رفته ناشی از قابل کسر بودن بهره قلمداد می‌شود و بدین ترتیب زمینه کاهش نرخ‌های نهایی بسیار بالای اختلال‌زا روی درآمدهای نیروی کار را فراهم می‌سازد.

فرآیند پرشتاب جهانی شدن ممکن است اهمیت «استدلال‌های درآمدی» برای نرخ‌های مالیاتی نسبتاً کمتر برای درآمد سرمایه را تقویت سازد. با افزایش تحرک‌پذیری بین‌المللی سرمایه، سرمایه‌گذاری بخشی از پس‌انداز در خارج از کشور برای مؤدیان امری عادی خواهد بود. از آنجایی که نظارت بر درآمد سرمایه‌ای در خارج از کشور برای مقامات مالیاتی داخلی دشوار است، ممکن است به موازات با افزایش تحرک سرمایه پایه مالیات بر درآمد سرمایه نیز کاهش یابد و برای غلبه بر انگیزه‌های رو به رشد خروج سرمایه از کشور لازم باشد که نرخ مالیات بر درآمد سرمایه نیز کاهش یابد.

#### ۴-۵-۴. استدلال مربوط به ختتایی

دشواری‌های سیاسی و فنی پیاده‌سازی یک سیستم مالیات‌ستانی جامع و سازگار که تمامی انواع درآمدهای سرمایه‌ای مشتمل بر اجاره ضمنی و عایدی‌های سرمایه را در بر گیرد به طور حتم تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در نرخ‌های نهایی مؤثر مالیاتی روی انواع مختلف پس‌انداز و سرمایه‌گذاری تحت سیستم مالیات مرسوم خواهد داشت. اختلالات ناشی از الگوی پس‌انداز و سرمایه‌گذاری در کشورهایی که سطوح بالایی از مخارج دولتی را تجربه می‌کنند و ناگزیر به اعمال نرخ‌های نهایی مالیاتی بالایی روی درآمد سرمایه در چارچوب سیستم مالیات بر جمع درآمد هستند، شدیدتر خواهد بود.

در عمل ممکن است اختلالات بین بخشی تخصیص سرمایه که نتیجه یک سیستم مالیاتی مرسوم است بسیار جدی‌تر از اختلالات موقت و گذرای سطح پس‌اندازی باشد که نظریه مالیات بهینه مرسوم روی آن تمرکز دارد و به نظر می‌رسد کاهش نرخ مالیات بر درآمد سرمایه در سیستم مالیات بر درآمد دوگانه، تلاشی برای کاهش اختلالات بین بخشی باشد.

استدلال کارایی مربوط به وضع مالیات تناسبی بر درآمد سرمایه آن است که اگر نرخ‌های نهایی مالیاتی، یکسان نباشد بازدهی بعد از مالیات پس‌انداز برای مؤدیان متفاوت خواهد بود. بنابراین تصاعدی بودن ساختار مالیاتی سبب می‌شود که نرخ نهایی جانشینی بین مصرف جاری و آتی از یک مؤدی به مؤدی دیگر متفاوت باشد که به معنای تخصیص ناکارای سطح پس‌انداز کل خواهد بود.

#### ۴-۵. استدلال مربوط به پس‌انداز

همانطور که قبلاً بیان شد سطح بالای هزینه‌های عمومی موجب می‌شود که تحت یک نظام مالیات بر درآمد مرسوم، نرخ‌های نهایی مالیاتی بالاتری روی درآمد سرمایه مطالبه شود. تا جایی که مقامات قادر به کنترل و نظارت بر درآمدهای سرمایه‌ای از خارج کشور شوند (مثلاً در قالب توافقنامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات بین سازمان‌های مالیاتی کشورها)، بالا بودن نرخ‌های نهایی مالیات در داخل کشور موجب فرار سرمایه به خارج نخواهد شد و صرفاً انگیزه‌های پس‌انداز داخلی را تضعیف خواهد نمود.

به طور خاص، تحت مالیات بر درآمدی که مبتنی بر اصل اقامت است، تحرک بین‌المللی سرمایه موجب برابری سطوح نرخ‌های بهره قبل از مالیات در بین کشورها خواهد شد و پس‌اندازکنندگان در کشورهایی با بالاترین نرخ‌های نهایی مالیاتی روی درآمد سرمایه با کمترین نرخ‌های بازدهی پس‌اندازشان بعد از کسر مالیات روبرو خواهند شد. همین موضوع موجب کسری پس‌انداز و کسری تراز پرداخت‌ها در این کشورها خواهد شد.

در کشورهای اسکانديناوی که سیستم‌های بیمه اجتماعی عمومی گسترده‌ای وجود دارد، پس‌انداز احتیاطی و پس‌اندازها با انگیزه نگرانی‌های چرخه زندگی به شدت کاهش یافته است و با وجود یک سیستم مالیاتی ضدانگیزشی برای پس‌انداز خصوصی، کارایی اقتصادی صدمه خواهد خورد. لذا نگرانی درباره سطح پایین پس‌انداز خصوصی، انگیزه زیادی برای کاهش نرخ مالیات بر درآمد سرمایه از طریق معرفی سیستم مالیات بر درآمد دوگانه ایجاد کرد. البته باید به این موضوع توجه کرد که عدم انگیزه پس‌انداز کردن در یک سیستم مالیات بر درآمد مرسوم دو دلیل عمده دارد؛ اولاً کسر هزینه‌های بهره‌ای و ثانیاً نرخ‌های نهایی مالیاتی بالا.

#### ۴-۶. سیستم مالیات بر درآمد دوگانه و ارتباط بین مالیات بر درآمد شرکت‌ها و اشخاص

در نسخه محض سیستم مالیات بر درآمد دوگانه، نرخ مالیات بر درآمد سرمایه اشخاص یکنواخت بوده و با نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها مطابقت دارد. چنین تطابقی تضمین‌کننده آن است که هیچ عایدی آربیتراژی از محل تجمع بازدهی مربوط به دارایی‌های تأمین مالی شده از طریق بدهی به دلیل مالیات‌ستانی اندک از شرکت‌ها و کسر نمودن پرداخت‌های بهره‌ای وجود نداشته باشد.

یکی از مزایای بالقوه سیستم مالیات بر درآمد دوگانه آن است که همسویی نرخ مالیات بر درآمد سرمایه اشخاص با نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها، در اصل نیاز به مالیات‌ستانی در منبع در سطح شخصی را منتفی می‌سازد. هنگامی که درآمدهای کسب شده توسط شرکت‌های داخلی و سایر انواع درآمدهای سرمایه‌ای نظیر درآمدهای بهره‌ای مشمول مالیات با نرخ یکسانی می‌شوند، هر مالیات اضافی روی سودهای تقسیم شده و عایدی‌های سرمایه‌ای سهام که از سود شرکت‌ها منتج می‌شود به معنای مالیات‌ستانی مضاعف از درآمد شرکت‌ها است. هر چند کشورهای اسکانديناوی، گام‌هایی برای کاهش مالیات‌ستانی مضاعف از درآمد شرکت‌ها انجام داده‌اند اما هنوز سودهای تقسیم‌شده و عایدی‌های سرمایه‌ای سهام را از مالیات اشخاص معاف نکرده‌اند. به نظر می‌رسد ملاحظات



بین‌المللی، یکی از دلایل حفظ مالیات بر درآمد این نوع از سرمایه‌های اشخاص باشد. همچنین عدم تمایل به انتقال امتیازهای مالیات بر درآمد شرکت‌ها به سرمایه‌گذاران شخصی، یکی دیگر از دلایل این موضوع است. لازم به ذکر است که حفظ مقداری از مالیات اشخاص روی درآمد سرمایه‌ای از منابع شرکتی برای صاحبان شرکت دشوار است و بار مالیاتی را از طریق تبدیل بخشی از درآمدهای نیروی کار به سودها یا عایدی‌های سرمایه‌ای کاهش می‌دهند.

#### ۴-۷. مالیات‌ستانی از درآمد بنگاه‌های کوچک؛ پاشنه آشیل سیستم مالیات بر درآمد دوگانه

##### ۴-۷-۱. مالیات‌ستانی از خویش‌فرمایان

پس از تبیین ملاحظات مرتبط با مباحث عدالت و کارایی در سیستم مالیات بر درآمد دوگانه، لازم است که درباره بزرگترین کاستی و نقطه ضعف سیستم مذکور بحث شود و آن کاستی، مالیات‌ستانی از بنگاه‌های کوچک است. درآمد صاحبان کسب و کارهای کوچک از دو جزء تشکیل می‌شود؛ بخشی از آن مرتبط با تلاش‌های کاری فرد است و بخشی دیگر نیز بازدهی پس‌اندازهایی است که در آن بنگاه سرمایه‌گذاری شده است. در سیستم مالیاتی که درآمدهای نیروی کار و سرمایه با نرخ‌های متفاوتی مشمول مالیات می‌شوند، لازم است که درآمدهای خویش‌فرمایان را به دو جزء درآمد کار و درآمد سرمایه تفکیک نمود و به طور مجزا مشمول مالیات کرد. تفکیک این درآمد، مشکلات اجرایی زیادی را به دنبال دارد.

از آنجایی که این دو جزء درآمدی به طور مستقیم قابل مشاهده نیستند لذا دو راهکار پیش‌رو وجود دارد؛ با بایستی دستمزد را برآورد نمود و مابقی درآمدهای کسب و کار شخص را به درآمد سرمایه منتسب کرد، یا اینکه بازدهی سرمایه مورد استفاده در بنگاه را تخمین زد و باقیمانده درآمد کسب و کار را به حساب درآمد نیروی کار نوشت. محاسبه دستمزد، مشکلات مهمی را به وجود می‌آورد زیرا اولاً مقامات مالیاتی نمی‌توانند به طور مؤثر و دقیقی، تلاش افراد خویش‌فرما را ارزیابی کنند و ثانیاً تصمیم‌گیری درباره نرخ مناسب دستمزد در هر ساعت کار بسیار دشواری است. علاوه بر این، چنین فرآیندی به طور تلویحی بدین معناست که نرخ نهایی مالیاتی خویش‌فرمایان برابر با نرخ مالیات تناسبی اندکی است که برای درآمد سرمایه در نظر گرفته می‌شود. اگر قرار باشد یک مقدار مشخص شده درآمد کار را مشمول مالیات با نرخ تصاعدی کنیم، در آن صورت به موازات با افزایش درآمد کسب و کار، نرخ متوسط مالیات (که منعکس‌کننده نسبت بدهی کل مالیاتی به درآمد کل کسب و کار است) کاهش می‌یابد و چنین سیستمی تمایل به تنازلی شدن خواهد داشت. بنابراین تعجبی ندارد که چرا کشورهای اسکانندیناوی تمایل دارند که بازدهی سرمایه برآوردی را از کل درآمد کسب و کار خارج نموده و مابقی درآمد را به عنوان درآمد کار در نظر بگیرند. البته اتخاذ چنین رویه‌ای باز هم به ظهور مسائل دیگری دامن می‌زند.

اولاً باید انواع دارایی‌های کسب و کار را مشخص نمود و در خصوص دارایی‌هایی که منشأ استفاده شخصی یا شغلی دارند، تعیین چنین حد و مرزی، بسیار مشکل است. ثانیاً، محاسبه بازدهی مترتب به دارایی‌ها مستلزم آن است که ارزش دارایی‌های کسب و کارها از قبل ارزیابی شده باشد. در خصوص دارایی‌های مستهلک‌شونده با



نرخ‌های استاندارد شاید به راحتی بتوان ارزش دفتری دارایی را از استهلاک کسر کرد اما مشکلات ویژه‌ای در ارزشگذاری دارایی‌های نامشهود وجود دارد. ثالثاً بایستی روی نرخ بازده مناسب برای سرمایه تصمیم‌گیری شود تا درآمد سرمایه‌ای مشخص گردد. بدیهی است که تعیین چنین نرخ بسیار دشوار است زیرا با توجه به ضرورت لحاظ «صرفه ریسک» در طیف وسیعی از کسب و کارها، در نظر گرفتن یک نرخ بهره ثابت، مناسب نخواهد بود. رابعاً باید تصمیم‌گیری شود که آیا دارایی‌ها و بدهی‌های مالی باید مبنای محاسبه بازده دارایی قرار گیرند یا خیر. اگر بدهی‌های مالی خالص از دارایی‌های کل بنگاه کسر شود، درآمد کار خویش‌فرما بایستی به صورت سودهای خالص کسب و کار بعد از کسر پرداخت‌های بهره‌ای و کسر نمودن بازدهی دارایی خالص به دست آید. از این رویکرد به «روش خالص» یاد می‌شود. سناریوی جانشین آن است که درآمد نیروی کار از طریق تفاضل درآمدهای کسب و کار از قلم بازدهی برآورد شده برای دارایی به دست آید. بدین ترتیب در «روش ناخالص»، اجازه کسر نمودن بدهی مالی از دارایی‌ها وجود ندارد. این دو روش، نتایج یکسانی خواهند داشت اگر نرخ بازدهی مورد استفاده در فرآیند محاسبه بازدهی دارایی‌ها برابر با نرخ بهره حقیقی پرداختی روی بدهی‌اش باشد. اگر نرخ بهره واقعی بالاتر باشد، روش خالص نسبت به روش ناخالص برای صاحبان کسب و کارها مطلوب‌تر خواهد بود و بالعکس. در حالی که روش ناخالص، تصمیمات سرمایه‌گذاری را به هنگام متفاوت بودن نرخ بهره از نرخ بازدهی برآورد شده با اختلال روبرو می‌کند، می‌توان نشان داد که روش خالص، حتی در صورت وجود چنین تفاوتی، غیراختلال‌زا است. از سوی دیگر روش خالص، خویش‌فرمایان را قادر می‌سازد تا بدهی مالیاتی‌شان را از طریق ثبت «بدهی شخصی» به عنوان «بدهی شغلی» با نرخ بهره بالاتر از نرخ بازدهی اعمال شده روی کسب و کار، کاهش دهند.

#### ۴-۷-۲. مالیات‌ستانی از شرکت‌ها با مالکان فعال در شرکت

تحت سیستم مالیات بر درآمد دوگانه، وضع مالیات بر شرکت‌های کوچکی که مالکان در آن شرکتها فعال هستند باعث ایجاد مشکلاتی در ارتباط با مالیات بر درآمد حاصل از خوداشتغالی است. هنگامی که یک سهامدار در شرکتی که در آن سهام دارد به عنوان مدیر به کار گرفته می‌شود وی درآمد کار و همچنین درآمد سرمایه از شرکت کسب می‌کند. اگر وی سهام‌کنترلی شرکت را در اختیار داشته باشد به هنگام تصمیم‌گیری درباره اینکه چه بخشی از درآمد شرکت به صورت دستمزد، سود تقسیم شده یا عایدی سرمایه‌ای سهام توزیع شود، از درجه بالای انعطاف‌پذیری منتفع خواهد شد. اگر بار مالیاتی اشخاص و شرکت روی سودهای تقسیم شده یا عایدی سرمایه‌ای کمتر از نرخ‌های نهایی مالیات بر درآمد نیروی کار باشد (که نسخه محض سیستم مالیات بر درآمد دوگانه، چنین ویژگی دارد)، سهامدار می‌تواند به جای پرداخت دستمزد به خود، سود تقسیم‌شده بیشتری پرداخت نماید و بدین ترتیب بدهی مالیاتی‌اش را کاهش دهد.

برای جلوگیری از چنین اجتناب مالیاتی، در برخی قوانین مالیاتی از جمله قانون مالیاتی نروژ ایجاب می‌کند که مالکین فعال در شرکت‌ها مطابق صاحبان مشاغل خویش‌فرما مشمول مالیات شوند. بنابراین، نرخ بازدهی روی دارایی‌های شرکت اعمال شده و درآمد سرمایه‌ای مشخص می‌شود و با کسر نمودن آن از سود کل شرکت، درآمد

نیروی کار تعیین می‌شود. این قانون زمانی اعمال می‌شود که یک یا چندین مالک شرکت، دو سوم سهام آن شرکت را در اختیار داشته باشند یا دو سوم سود سهام شرکت را از آن خود کنند. اما مشکل اصلی، تعیین آن است که چه هنگام یک سهامدار در شرکت خودش «فعال» باشد. به عبارت دیگر، در چه سطحی از «فعالیت»، وی «شاغل یا فعال» در آن شرکت محسوب می‌شود؟ بدیهی است که تفکیک سهامداران به «فعال» یا «منفعل» به نوعی دل‌به‌خواهی خواهد بود.

در سوئد، درآمد مالکان «فعال» در شرکت به دو جزء درآمد سرمایه و درآمد کار تفکیک می‌شود. درآمد سرمایه از طریق اعمال یک نرخ بازدهی روی قیمت اکتساب سهام به دست می‌آید. قانون مالیات فنلاند، مشکل سهامداران فعال از غیرفعال را با مشمول مالیات کردن تمامی شرکت‌های غیربورسی بر اساس قانون بنگاه‌های خصوصی رفع نموده است که بازده ضمنی ۱۵ درصدی روی خالص دارایی‌های شرکت‌های غیرسهامی در نظر گرفته و با نرخ مالیات بر سرمایه (که برابر با نرخ مالیات بر شرکت‌ها است) مشمول مالیات می‌کند در حالی که مابقی درآمد مشمول مالیات بر درآمد اشخاص می‌شود. کاملاً مشخص است که در این روش، سودهایی که منعکس‌کننده بازدهی سرمایه شرکت هستند به عنوان «درآمد کسب شده» قلمداد می‌شوند. در مقابل، دانمارک نیازی به تقسیم درآمد سهامداران فعال ندارد و به جای آن به مالیات‌ستانی مضاعف از درآمد منبع شرکت تمرکز دارد تا انتقال دستمزد سهامداران فعال به سود تقسیم شده یا عایدی‌های سرمایه‌ای را جلوگیری نماید.

## ۵. پایه مالیاتی، مزایا و معایب پیاده‌سازی سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت<sup>۱</sup>

تا قبل از قرن ۱۹ میلادی، روش مالیات با نرخ یکنواخت به طور گسترده‌ای استفاده می‌شد اما بعد از آن، سیستم مالیات تصاعدی در قالب براکت‌های درآمدی عمومیت یافت و در حال حاضر، عمده کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه، مالیات‌ستانی در قالب سیستم تصاعدی را ملاک عمل قرار داده‌اند. در اروپا نیز همین سیستم به شکل بسیار متنوع‌تری در حال پیاده‌سازی است زیرا اعضای اتحادیه اروپا مصرند که استقلال خود در سیستم مالیات بر درآمد اشخاص را حفظ نمایند.

به دلیل پیچیدگی این سیستم‌ها، در آغاز دهه ۱۹۸۰ رابرت هال و آلوین رابوشکا (۱۹۹۵) از ساده‌سازی سیستم حمایت نموده و پیشنهاد اعمال یک نرخ یکنواخت ۱۹ درصدی برای تمامی درآمدها و معافیت مالیاتی خانوارهای با درآمد ۲۵ هزار دلار به پایین را ارائه نمودند. از نظر آن‌ها اجرای اصل انصاف و عادلانه بودن، وظیفه سیاست‌های اجتماعی است و نه سیاست‌های مالیاتی. آنان بر این باور بودند که با راه‌اندازی سیستم مالیات با نرخ یکنواخت، می‌توان هزینه‌های اداری را به شدت کاهش داد و نیازی نیز به اظهارنامه مالیاتی وجود نخواهد داشت و علاوه بر این، یک سیستم شفاف‌تر را به نحو کاراتری می‌توان کنترل کرد.

پیاده‌سازی سیستم مالیات یکنواخت در جهان به موازات با شکل‌گیری کشورهای تازه‌استقلال یافته در اروپای شرقی در دهه ۱۹۹۰ رخ داد. در این دوره که دولت‌های جدید قدرت تجدید ساختار اقتصادی و همچنین بازسازی سیستم مالیاتی را به دست آوردند و برخی از آن‌ها، تصمیم به معرفی سیستم مالیات یکنواخت گرفتند و از نرخ‌های مالیات بر درآمد شخصی تصاعدی پیروی نکردند. در ادامه پایه مالیاتی و انواع مالیات بر درآمد یکنواخت تبیین شده و پس از آن، معایب و مزایای این نظام تشریح می‌گردد.

### ۵-۱. پایه مالیاتی و انواع مالیات بر درآمد یکنواخت

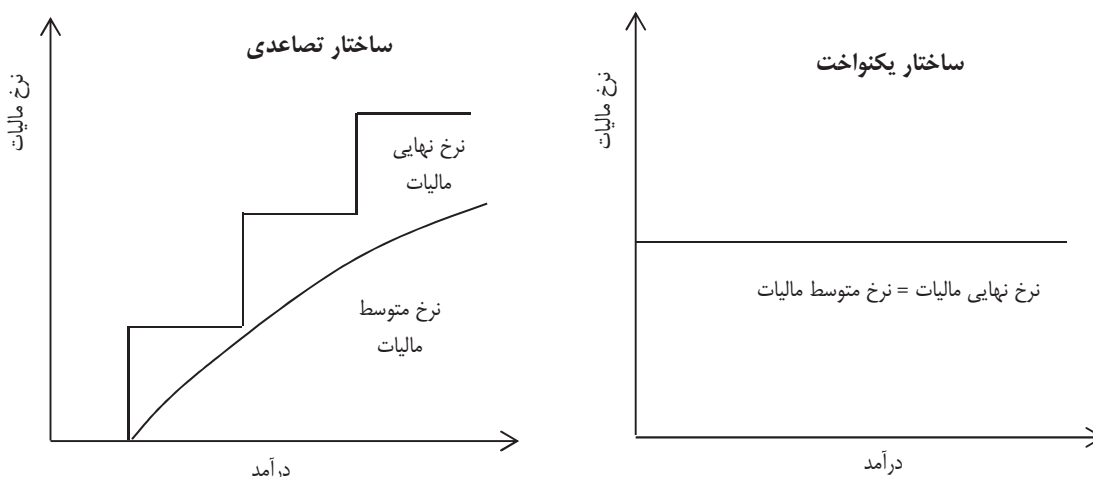
در نسخه مرسوم سیستم مالیات با نرخ یکنواخت، تمامی درآمدها صرف نظر از منبع‌شان به شیوه مشابهی مشمول مالیات می‌شوند و نرخ مالیات بر درآمد اشخاص و نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها یکسان هستند. برای نمونه، اگر نرخ مالیات یکنواخت ۱۰ درصد باشد شخصی با ۱۰۰ میلیون تومان درآمد مشمول مالیات می‌بایستی ۱۰ میلیون تومان مالیات بپردازد و شخصی با درآمد ۵۰۰ میلیون تومانی، مشمول مالیات ۵۰ میلیون تومانی خواهد بود. در محض‌ترین نسخه مالیات بر درآمد یکنواخت، هیچ حد آستانه یا معافیت پایه‌ای در نظر گرفته نمی‌شود و بدین ترتیب، نرخ نهایی و نرخ متوسط با یکدیگر برابر بوده و سیستم مالیاتی اکیداً تناسبی خواهد بود.

مالیات‌های یکنواخت به عنوان جایگزین مالیات تصاعدی پیشنهاد شده‌اند. همانطور که قبلاً توضیح داده شد در ساختار نرخ‌های تصاعدی، نرخ مالیات متوسط به موازات با افزایش درآمد، افزایش می‌یابند و چنین ساختاری از طریق اعمال نرخ‌های نهایی مالیاتی بالاتر برای براکت‌های درآمدی بالاتر قابل حصول و دستیابی است. نمودار

۱. مطالب این بخش بر پایه پژوهش‌های (Ambrus (2012), Piper & Murphy (2005), Baldini & Rizzo (2010), Basham & Mitchell (2008) و Zoltan (2014) تنظیم شده است.

(۳)، ساختار نرخ‌های یکنواخت و تصاعدی را نمایش می‌دهد. واژه «یکنواخت» ناظر به شرایطی است که یک نرخ نهایی مالیاتی یکتا و منحصر به فرد روی پایه مالیاتی مفروض اعمال می‌شود. هر چند در عمل، تغییرات متعددی روی نسخه محض صورت گرفته است.

### نمودار (۳). ساختار تصاعدی در مقابل ساختار یکنواخت مالیاتی



کشورهای عضو OECD انواع دیگری از مالیات‌های یکنواخت را نیز معرفی کردند که پیچیدگی متفاوتی داشته و در نمودار (۴) نمایش داده شده‌اند. در این نمودار، خط ۴۵ درجه منعکس‌کننده آن است که درآمد قابل تصرف با درآمد ناخالص فرد برابر است و هیچ مالیاتی پرداخت نمی‌شود. ناحیه زیر خط ۴۵ درجه منعکس‌کننده محدوده‌ای است که مالیات پرداخت شده است و ناحیه بالای این خط نیز بیانگر آن است که درآمد قابل تصرف، بیشتر از درآمد ناخالص است (بدین معنا که اعتبارات مالیاتی قابل بازگشت به مؤدی پرداخت شده است).

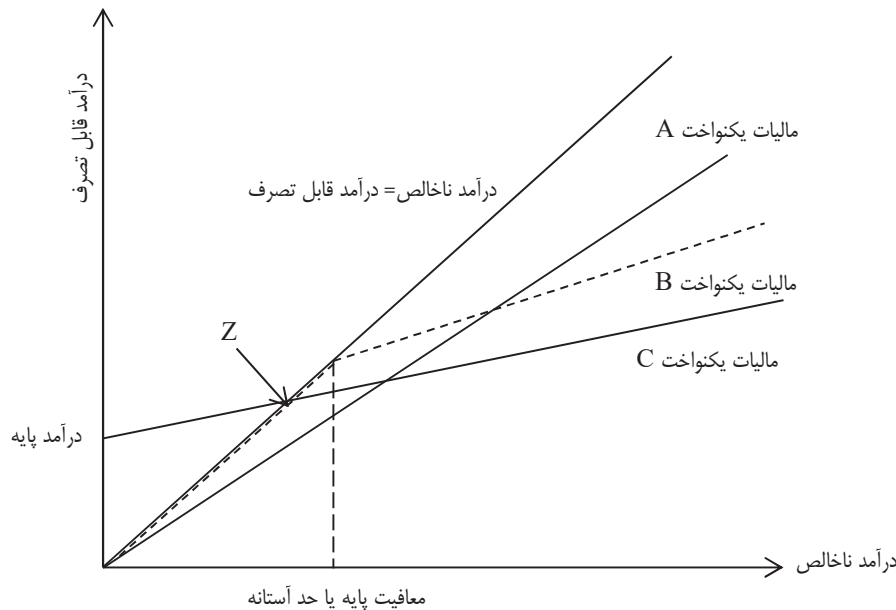
❖ مالیات یکنواخت از نوع A، مالیات یکنواخت محض یا ساده است که تمامی درآمدها با نرخ یکنواخت منحصر به فردی مشمول مالیات شده‌اند.

❖ مالیات یکنواخت از نوع B نیز درآمدها را با نرخ یکنواخت مشمول مالیات می‌کند اما صرفاً درآمدهایی که بالاتر از آستانه معافیت مالیاتی (یا معافیت پایه) باشند، مشمول مالیات خواهند شد. در نتیجه، این نوع مالیات را نمی‌توان به عنوان مالیات یکنواخت محض در نظر گرفت. در نظر گرفتن معافیت پایه موجب می‌شود که این مالیات یک ساختار تصاعدی پیدا کند بدین معنا که افرادی با درآمد اندک، یا مالیات نمی‌پردازند و یا به میزان اندکی مالیات می‌دهند. نرخ‌های متوسط مالیاتی نیز به موازات با افزایش درآمد، افزایش یافته و به سمت نرخ نهایی مالیات (که همان نرخ مالیات یکنواخت است) حرکت می‌کند.

❖ نوع مالیات یکنواخت C که بر اساس آن، یک مالیات منفی برای اشخاصی که درآمدها از سطح مشخصی پایین‌تر است اعمال می‌شود و مالیات منفی (یعنی یارانه) به آن‌ها بازگردانده می‌شود. این نوع مالیات نیز قطعاً نسخه محض مالیات یکنواخت نیست. همانطور که مشاهده می‌شود اگر این جبران (یارانه) بزرگتر از بدهی مالیاتی

در سطوح درآمدی کمتر از  $Z$  باشد، این مقدار مالیات منفی پرداخته شده موجب خواهد شد که درآمد قابل تصرف شخص در سطوح درآمدی کمتر از  $Z$ ، بیش از درآمد ناخالص قرار بگیرد.

#### نمودار (۴). انواع مختلف مالیات‌های یکنواخت



اقتصادهای کشورهای اروپای شرقی تمایل به معرفی سیستم مالیات بر درآمد شخصی مشابه نوع B داشته‌اند و حد آستانه‌ای را مشخص نموده‌اند.

#### ۵-۲. انطباق سیستم مالیات یکنواخت با اصول بنیادین مالیاتی

اصول استاندارد مالیاتی که برای ارزیابی اثربخشی بالقوه هر سیستم مالیاتی استفاده می‌شود مشتمل بر برابری (یا منصفانه بودن)، کارایی (یا اختلال‌زایی حداقلی) و ساده‌سازی (درک آسان) می‌باشد. در عمل، هیچ نظام مالیاتی قادر به تأمین هر سه شاخص فوق نیست و در برخی مواقع، هر یک از این معیارها در تضاد با سایر اصول قرار می‌گیرند.

در ارتباط با مباحث مربوط به عدالت، همانطور که قبلاً نیز مطرح شد، دو مفهوم عدالت افقی و عدالت عمودی وجود دارد. طبق عدالت افقی، مؤدیانی که شرایط اقتصادی یکسانی دارند باید به نحو مشابه مشمول مالیات شوند. در حالی که طبق مفهوم عدالت عمودی، اشخاص با پتانسیل و ظرفیت بالاتر پرداخت (که بر حسب درآمد، ثروت یا مخارج اندازه‌گیری می‌شود) باید مالیات بیشتری را بپردازند. در یک سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت محض، اصل عدالت افقی به خوبی تأمین می‌شود زیرا تمامی انواع درآمدها با نرخ یکسانی مشمول مالیات می‌شوند. اما این سیستم از تأمین اصل عدالت عمودی ناتوان است زیرا هم اشخاص با درآمد بالا و هم افراد با درآمد اندک با نرخ مالیاتی یکسانی مشمول مالیات می‌شوند. اعمال «حد آستانه معافیت مالیاتی» و برقراری «مالیات منفی یا



جبران کسری درآمد» از جمله اقداماتی است که می‌تواند عملکرد سیستم مالیات یکنواخت را در خصوص معیار عدالت عمودی بهبود بخشد چراکه موجب افزایش نرخ متوسط مالیاتی به موازات افزایش درآمد می‌شود. معیار کارایی مرتبط با این مفهوم است که سیستم مالیاتی چه مقدار درآمد مالیاتی می‌تواند جمع‌آوری کند بدون آنکه رفتار اقتصادی را تحت تأثیر قرار دهد. مفهوم «خنثایی» برای تشریح مالیاتی که در آن، مؤدیان رفتار اقتصادی خود را تغییر نمی‌دهند، مورد استفاده قرار می‌گیرد. در یک سیستم مالیاتی یکنواخت محض، چنانچه نرخ مالیاتی اندکی روی پایه مالیاتی گسترده اعمال شود، این سیستم نسبتاً کارا خواهد بود. در واقع، هنگامی که نرخ مالیاتی اندک است احتمال کمتری برای تغییر رفتار اقتصادی وجود خواهد داشت. علاوه بر این، انگیزه اجتناب و فرار مالیاتی نیز در این سیستم کاهش خواهد یافت. البته، اختلالاتی که به دلیل حد آستانه معافیت مالیاتی یا امتیازات مالیاتی به وجود می‌آید، کارایی را کاهش می‌دهد.

معیار ساده‌سازی مرتبط با آن است که مؤدیان، سیاستگذاران و مجریان قوانین و مقررات، بتوانند سیستم مالیاتی را درک نموده و از آن تمکین کنند. هزینه‌های تمکین مؤدیان بایستی حداقل شود و مؤدیان باید به راحتی قادر به درک پیامدهای مالیاتی فعالیت‌هایشان باشند. طرفداران سیستم مالیاتی یکنواخت بر این باورند که این سیستم مالیاتی، به لحاظ اجرایی بسیار ساده است. اعمال یک نرخ مالیات یکنواخت بر پایه مالیاتی که گسترده بوده و به طور شفاف تعیین شده است، می‌تواند اطمینان و قطعیت را برای مؤدیان به همراه داشته باشد. البته پیچیدگی‌های مربوط به جبران مالیاتی یا مالیات منفی (با اهداف عدالت) و اعمال سایر درآمدهای مرتبط با مالیات‌ها نظیر پرداخت‌های تأمین اجتماعی، می‌تواند ساده بودن سیستم مالیاتی را کاهش دهد.

### ۵-۳. مزایا و معایب پیاده‌سازی سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت

در ادبیات تخصصی مالیاتی مزایای متعددی در ارتباط با مالیات با نرخ یکنواخت ذکر شده است که برخی از مهم‌ترین آن‌ها عبارتند از: ساده‌سازی سیستم مالیاتی (به شرط آن که با اصلاحات پایه‌های مالیاتی یا هزینه‌های قابل قبول پیچیده نشود)، بهبود عملکرد نظام مالیاتی (مشروط به آنکه نرخ مالیات بیش از اندازه بالا نباشد)، کاهش اجتناب مالیاتی (اگر نرخ‌های مالیاتی به اندازه کافی پایین باشد و جریمه‌های سنگین و کنترل‌های مؤثری بر رفتار مؤدیان اعمال گردد)، افزایش اشتغال افزایش (به دلیل وجود اثر ترکیبی و نه صرفاً به دلیل متأثر شدن از سیستم مالیاتی)، امکان افزایش درآمدهای مالیاتی افزایش یابد (مشروط به اینکه یک یا چند مورد از مزایای فوق‌الذکر وجود داشته باشد)، کاهش بوروکراسی (به دلیل نیاز به تشکیلات محدودتر برای کنترل و ثبت)، بهبود رشد اقتصادی (اثر ترکیبی)، افزایش پس‌انداز و سرمایه‌گذاری و افزایش رقابت‌پذیری کشور (این مورد نیز یک اثر ترکیبی است و در مواردی که سیستم شفاف، به درستی ساختار بندی شده، ساده‌تر و قابل درک‌تر باشد و همچنین بار مالیاتی نسبتاً اندکی به فعالان اقتصادی تحمیل کند بر جذابیت فعالیت در آن کشور خواهد افزود).

اما همانطور که قبلاً نیز مطرح شد مهم‌ترین کاستی مالیات بر درآمد اشخاص با نرخ یکنواخت (ضمن اعمال یک برکت معاف از مالیات)، مغایرت با اصل عدالت عمودی است. به همین دلیل مخالفان با این نوع مالیات، ناعادلانه

بودن عمودی را به عنوان یکی از نقص‌ها و کاستی‌های سیستم مالیات یکنواخت قلمداد می‌کنند. این مؤلفه به ویژه در مقایسه با سیستم مالیات تصاعدی، از آن جهت دارای اهمیت است که بار مالیاتی مضاعفی به گروه‌های با دستمزد اندک وارد می‌کند در حالی که منجر به کاهش بار مالیاتی در گروه‌های درآمدی بالاتر می‌شود. تغییرات در درآمدهای خالص ممکن است منجر به افزایش تنش‌های اجتماعی شود. هر چند با اصلاح برخی موارد ممکن است این احتمال را کاهش داد اما در مقابل، سیستم مالیاتی پیچیده‌تر می‌شود. حامیان و طرفداران نظام مالیات بر درآمد اشخاص تصاعدی بر این باورند که در عصر تکنولوژی‌های اطلاعات مدرن، براکت‌ها و نرخ‌های مالیاتی نباید مورد تأکید قرار گیرد بلکه باید روی تضمین شفافیت قوانین مالیاتی متمرکز شد. همچنین اثر بر درآمدهای مالیاتی را به سختی می‌توان مدلسازی کرد. نرخ‌های مالیاتی نسبتاً اندک، درآمدهای مالیاتی را در کوتاه‌مدت کاهش می‌دهد هر چند که ممکن است بر مبنای برآوردهای دقیق، افزایش درآمدهای مالیاتی در بلندمدت پیش‌بینی گردد. علاوه بر این، عملکرد موفقیت‌آمیز هر سیستم مالیاتی به شدت بستگی به تمایل مؤدیان برای پرداخت مالیات دارد. نتایج مطالعات نیز حاکی از آن است که خواسته مؤدیان به پرداخت مالیات، رابطه مستقیمی با کنترل مؤثر و جریمه‌های سخت‌گیرانه دارد.

هر چند سیستم مالیات با نرخ ثابت نوعاً تداعی کننده کاهش درآمدهای مالیاتی است اما نتایج مطالعات تجربی گیج‌کننده است. معمولاً به رساله آرتور لافر استناد می‌شود که افزایش نرخ‌های مالیاتی نه تنها درآمدهای مالیاتی را افزایش نمی‌دهد بلکه حتی ممکن است آن را کاهش دهد. با این حال، تحلیل‌های کمی مبتنی بر اقتصادسنجی ماریا لاکو (۲۰۰۹) نشان می‌دهد که در صورت لحاظ فساد، کاهش نرخ مالیاتی منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی نمی‌شود. با توجه به توضیحات فوق، بسیار دشوار است که اثرات مورد انتظار حرکت به سمت سیستم مالیاتی یکنواخت را حتی در کشورهایی با نظام مالی پایدار پیش‌بینی کرد.



## ۶. مقایسه سه نظام مالیات بر درآمد از منظر عدالت، کارایی و سادگی

در این بخش از مطالعه، سه نظام مالیات بر مجموع درآمد، مالیات بر درآمد دوگانه و مالیات یکنواخت بر اساس معیارهای عدالت، کارایی و سادگی مقایسه می‌شوند.

### ۶-۱. عدالت افقی و عمودی

بسیاری از اقتصاددانان بر این باورند که سطح مصرف افراد توسط درآمد کل‌شان مشخص می‌شود لذا کل درآمد افراد از منابع مختلف به عنوان اصلی‌ترین معیار توانایی پرداخت مدنظر قرار می‌گیرد. اما در اینجا سوآلی که مطرح می‌شود آن است که آیا درآمد سالانه فرد باید ملاک عمل بررسی عدالت مالیاتی قرار گیرد یا درآمد فرد در طول عمرش؟ همانطور که قبلاً تبیین شد اگر مبنای بررسی عدالت مالیاتی درآمد سالیانه باشد مالیات بر مجموع درآمد و مالیات بر درآمد یکنواخت، تضمین‌کننده عدالت افقی خواهند بود زیرا اشخاص با مجموع درآمد یکسان مشمول مالیات یکسانی می‌شوند. این در حالی است که تحت نظام مالیات بر درآمد دوگانه، اشخاص با سطوح یکسان درآمدی اما با ترکیبات متفاوت درآمد کار و درآمد سرمایه، مالیات متعلق متفاوتی را تجربه خواهند کرد، بنابراین بر مبنای درآمد سالیانه سیستم مالیات بر درآمد دوگانه اصل عدالت افقی را نقض می‌کند.

از سوی دیگر، اگر درآمدهای سالانه فرد، معیار بررسی و مقایسه سه نظام مالیاتی از منظر تأمین عدالت عمودی قلمداد شود، صرفاً نظام مالیات بر مجموع درآمد است که قادر به تضمین رعایت عدالت عمودی است. در مقابل، چون در نظام مالیات یکنواخت، تمامی اقشار درآمدی با نرخ یکسان مشمول مالیات می‌شوند لذا نرخ نهایی مالیاتی مشابه خواهند داشت و حتی با در نظر گرفتن یک معافیت پایه، درجه تصاعدی بودن نظام مالیات یکنواخت بسیار اندک خواهد بود. در نظام مالیات بر درآمد دوگانه نیز کاملاً واضح است که برقراری نرخ‌های مالیاتی نسبتاً روی درآمد حاصل از سرمایه در تغایر با اصل عدالت عمودی قرار خواهد گرفت چرا که بخش عمده‌ای از درآمدهای سرمایه‌ای در دهک‌های درآمدی بالا متمرکز است و صاحبان درآمدهای قابل ملاحظه سرمایه‌ای، با نرخ‌های نهایی مالیاتی اندک مشمول مالیات می‌شوند.

در صورتی که درآمد طول عمر ملاک سنجش عدالت قرار بگیرد، تصویر کاملاً متفاوتی به دست می‌آید. در این حالت اگر الگوهای پس‌انداز و مصرف طول عمر دو فرد با درآمد یکسان، متفاوت باشد ارزش فعلی مالیات اعمال شده بر آن‌ها تحت نظام مالیات بر مجموع درآمد و نظام مالیات بر درآمد یکنواخت متفاوت خواهد بود که در تضاد با اصل عدالت قرار می‌گیرد. در صورتی که بنا بر استدلال‌های ارائه شده توسط مدافعان سیستم مالیات بر درآمد دوگانه که پیش‌تر تشریح شد ارزش فعلی مالیات پرداختی آنها بسیار نزدیک به هم خواهد بود لذا نظام مالیات بر درآمد دوگانه بهتر از دو نظام مالیاتی دیگر می‌تواند برقراری عدالت را تضمین کند.



## ۶-۲. کارایی

در مباحث مالیات‌ستانی بهینه به تفصیل درباره ضرورت حداقل کردن زیان در کارایی بحث شد و مشاهده گردید که نظام مالیاتی که اخلال کمتری در تصمیمات عوامل اقتصادی ایجاد می‌کند نسبت به نظامی که به اخلال در تصمیمات دامن می‌زند، ارجحیت دارد. بر این اساس طرفداران سیستم‌های مالیات یکنواخت، بر این باورند که نظام مالیات یکنواخت به دو دلیل اساسی کارتر از سیستم نرخ‌های جدولی تصاعدی عمل می‌کند. اولاً به دلیل کاهش نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص، اثرات مثبتی بر عرضه کار و پس‌انداز دارد و از این طریق، آثار اختلال‌زای سیستم مالیاتی را کاهش می‌دهد. از سوی دیگر به دلیل گستردگی پایه مالیاتی و حذف معافیت‌ها و تبعیض‌های مالیاتی، انگیزه‌های مالیاتی برای انجام یکسری فعالیت‌های مشخص را تا حد زیادی از بین می‌برد. مقایسه بین نظام مالیات بر مجموع درآمد و نظام مالیات بر درآمد دوگانه از منظر کارایی حاکی از آن است که به دلیل وجود مشکلات فنی و سیاسی برای تضمین وضع مالیات جامع و سازگار بر همه اشکال درآمد سرمایه (مشمول بر اجاره ضمنی منزل مسکونی شخصی و عایدی‌های سرمایه)، نرخ‌های نهایی مؤثر مالیاتی روی انواع مختلف پس‌انداز و سرمایه‌گذاری تحت سیستم مالیاتی مجموع درآمد به شدت متفاوت خواهد بود و به تبع آن، الگوهای پس‌انداز و سرمایه‌گذاری با اخلال‌های شدیدی روبرو خواهند شد. از طرف دیگر در عمل درآمد سرمایه در اشکال مختلفی تحقق می‌یابد، وضع مالیات بر برخی اشکال درآمد سرمایه به دلایل سیاسی و اجرایی دشوار است. لذا با کاهش دادن نرخ مالیات بر اشکالی از درآمد سرمایه که می‌توان آنها را مشمول مالیات نمود می‌توان اخلال ناشی از وضع مالیات بر درآمد سرمایه که ناشی از تغییر شکل درآمد سرمایه است را محدود سازد. طرفداران سیستم مالیات بر درآمد دوگانه معتقدند که وضع مالیات سنگین بر سرمایه موجب فرار سرمایه می‌شود که نتیجه آن کاهش شدت سرمایه‌بری و کاهش بهره‌وری نهایی نیروی کار است، که در نتیجه آن نرخ‌های دستمزد داخلی کاهش می‌یابند به طوری که در نهایت بار نهایی مالیات بر سرمایه، بر نیروی کار تحمیل می‌شود. از این رو طبق استدلال آنان، مالیات بر سرمایه باعث ناکارایی در تولید و کاهش سرمایه در اقتصاد می‌شود. بنابراین در شرایط وجود رقابت مالیاتی و تحرک‌پذیری بالای سرمایه، وضع مالیات بر درآمد کار به صورت صریح بسیار کارتر از وضع نرخ‌های بالای مالیات بر درآمد سرمایه است. علاوه بر این طبق نظر طرفداران نظام مالیات بر درآمد دوگانه، وضع مالیات بر عایدی سرمایه بر اساس اصل تحقق عایدی که در نسخه محض نظام مالیات بر مجموع درآمد تو صیه می‌شود باعث قفل شدن دارایی‌ها خواهد شد که به نوبه خود، موانعی برای بازتخصیص مجدد سرمایه به منظور استفاده‌های با بهره‌وری بیشتر ایجاد خواهد کرد. این در حالی است که می‌توان با وضع نرخ‌های پایین و یکنواخت مالیات بر درآمد سرمایه، از بروز پدیده قفل شدن دارایی‌ها جلوگیری نمود.



### ۳-۶. سادگی نظام مالیاتی

یکی از معیارهای مهم در مقایسه نظام‌های مالیاتی درجه سهولت درک و تمکین از نظام مالیاتی موجود و ساده‌بودن پیاده‌سازی و اجرای آن می‌باشد. تردیدی نیست که ساده‌سازی در نظام مالیاتی با گسترش پایه مالیاتی یعنی حذف ده‌ها و چه بسا صدها موارد معاف از مالیات، کسورات و اعتبارهای مالیاتی به دست می‌آید. توفیق در طراحی یک نظام مالیاتی ساده و قابل فهم، کشور را از منافع متعددی در زمینه تمکین و اجرای مالیات بهره‌مند می‌سازد زیرا اولاً باعث می‌شود که تدوین آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی متعدد از موضوعیت خارج شوند و ثانیاً به دلیل ساده بودن سیستم، تفسیرهای متعدد از قوانین پیچیده موجود منتفی شده و همین موضوع می‌تواند هزینه‌های تمکین و اجرای مالیات را به شدت کاهش دهد.

با عنایت به توضیحات مذکور، طرفداران سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت بر این باورند که نظام مذکور، بسیار ساده‌تر از نظام‌های مالیاتی تصاعدی (از جمله نظام مالیات بر جمع درآمد و نظام مالیات بر درآمد دوگانه) است زیرا ویژگی مشترک همه نسخه‌های پیشنهادی مالیات یکنواخت، اعمال یک نرخ واحد مالیاتی است که با لغو همه یا اکثر معافیت‌ها و اعتبارات مالیاتی تلفیق می‌شود. بر اساس استدلال طرفداران این نظام مالیاتی، حذف معافیت‌ها مهم‌ترین عاملی است که سیستم مالیات یکنواخت را به نظامی ساده‌تر از سیستم‌های مالیات تصاعدی تبدیل می‌کند. البته گروهی بر این باورند که برقراری نرخ‌های جدولی تصاعدی به جای نرخ یکنواخت، کار چندان پیچیده‌ای نیست. شاید پیاده‌سازی یک نظام تصاعدی از منظر اجرایی چندان دشوار نباشد، اما وجود تعداد زیادی از طبقات درآمدی در مقایسه با روش یکنواخت ممکن است فهم سیستم و اینکه در واقعیت چه مقدار به عنوان مالیات پرداخت می‌شود را برای مؤدیان پیچیده‌تر و سخت‌تر می‌کند. بعلاوه نرخ‌های جدولی تصاعدی موجب می‌شوند که با افزایش درآمد افراد انگیزه‌های اجتناب مالیاتی (یعنی فرار قانونی) و فرار غیر قانونی از پرداخت مالیات افزایش یابد که در نتیجه درآمد مالیاتی، کارایی سیستم مالیاتی و عدالت سیستم را به طور منفی تحت تأثیر قرار می‌گیرند.

در مقایسه بین دو نظام مالیات بر جمع درآمد و مالیات بر درآمد دوگانه برخی استدلال‌ها به نفع نظام مالیات بر جمع درآمد و برخی نیز به نفع نظام مالیات بر درآمد دوگانه مطرح می‌شود. طرفداران نظام مالیات بر جمع درآمد بر این باورند که به دلیل برخورد یکسان این نظام مالیاتی با درآمدهای نیروی کار و درآمدهای سرمایه‌ای، نظام مذکور به طور قابل توجهی می‌تواند سیستم مالیاتی را ساده‌تر سازد. این در حالی است که موافقان سیستم مالیات بر درآمد دوگانه استدلال می‌کنند این سیستم از طریق یکسان‌سازی نرخ مالیات بر درآمد شرکت و نرخ مالیات بر درآمد سرمایه اشخاص، بروز آربیتراژ مالیاتی را عملاً منتفی می‌سازد و از برنامه‌ریزی مالیاتی بنگاه‌جویی می‌کند. علاوه بر این اگر مالیات ستانی از تمامی انواع درآمدهای سرمایه‌ای به صورت تناسبی و در منبع صورت گیرد اجرای آن ساده‌تر خواهد بود زیرا ضرورتی برای محاسبه درآمد حاصل از سرمایه وجود نخواهد داشت. همچنین اگر نرخ مالیات بر سودهای شرکت و درآمد سرمایه برابر باشند وضع مالیات در مبدأ جداگانه بر سود

سهام و عایدی‌های سرمایه ضروری نیست. از طرفی نرخ یکنواخت مالیات بر درآمد سرمایه و مجاز کردن تجمیع درآمد بهره و سود سهام در مالیات سالیانه بر درآمد سرمایه اجرا را تسهیل می‌کند. علاوه بر این همانطور که قبلاً به تفصیل بحث شد در نظام مالیات بر درآمد دوگانه، برخورد مالیاتی با درآمد کسب و کارها و خویش‌فرمایان با دشواری و پیچیدگی‌های متعددی روبروست زیرا مستلزم تفکیک درآمدهای کسب و کار به دو جزء درآمد نیروی کار و درآمد سرمایه‌ای است.

## ۷. تجربیات کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد در انتخاب نوع سیستم مالیاتی

بررسی نظام مالیات بر درآمد حاکی از آن است که در سال ۲۰۱۹-۲۰۲۰ از میان ۱۲۶ کشور، ۱۳ کشور نظام مالیات بر درآمد یکنواخت را انتخاب نموده‌اند. نظام مالیات بر جمع درآمد در ۳۷ کشور در حال پیاده‌سازی است و در نهایت، ۷۶ کشور مجری نظام مالیات بر درآمد دوگانه هستند. لازم به ذکر است که کشورهای امارات متحده عربی، عربستان سعودی، قطر، عمان، بحرین، کویت، مالدیو و موناکو فاقد نظام مالیات بر درآمد هستند، اطلاعات نظام مالیات بر درآمد برخی کشورها نیز در آخرین گزارش‌های منتشر شده توسط نهادهای بین‌المللی وجود ندارد و همچنین نظام مالیات بر درآمد ۲۴ جزیره (یا مجمع‌الجزایر) مستقل نیز در بررسی‌های این مطالعه مورد توجه قرار نگرفته است.

### جدول (۷). نوع نظام‌های منتخب مالیات بر درآمد در کشورهای OECD و غیر OECD

کشورهای غیر OECD	کشورهای OECD	نوع نظام مالیات بر درآمد
آرژانتین، اروپا، برزیل، جمهوری دموکراتیک کنگو، جمهوری کنگو، اکوادور، فیجی، گابن، گویان، اندونزی، عراق، اردن، کوزوو، لیختن‌اشتاین، مالاویا، مالزی، مولداوی، موزامبیک، میانمار، نیجریه، پاپواگینه‌نو، پاراگوئه، سنگاپور، تانزانیا، تایلند، ترینیداد و توباگو، ونزوئلا	استرالیا، کانادا، شیلی، فرانسه، کره جنوبی، لوکزامبورگ، نیوزیلند، انگلستان، ایالات متحده آمریکا	نظام مالیات بر مجموع درآمد
آلبانی، الجزایر، آنگولا، ارمنستان، آذربایجان، بوتسوانا، کامبوج، کامرون، چاد، چین، کلمبیا، کاستاریکا، کرواسی، قبرس، جمهوری دومینیکن، مصر، السالوادور، غنا، گواتمالا، گینه، هندوراس، هنگ کنگ، هند، جامائیکا، کنیا، لاتوس، لبنان، لسوتو، لیبی، لیتوانی، ماداگاسکار، مالت، موریتانی، مراکش، نامیبیا، نیکاراگوئه، پاکستان، فلسطین اشغالی، پاناما، پرو، فیلیپین، رواندا، سنگال، جمهوری صربستان، اسلوانی، آفریقای جنوبی، سودان جنوبی، سریلانکا، سورینام، تایوان، تونس، اوگاندا، اروگوئه، ویتنام، زامبیا، زیمبابوه	اتریش، بلژیک، دانمارک، فنلاند، آلمان، ایسلند، جمهوری ایرلند، ایتالیا، ژاپن، یونان، لتونی، هلند، نروژ، لهستان، پرتغال، جمهوری اسلواکی، اسپانیا، سوئد، سوئیس، ترکیه	نظام مالیات بر درآمد دوگانه <sup>۱</sup>
بلاروس، بولیوی، بلغارستان، گرجستان، مجارستان، قزاقستان، مغولستان، رومانی، اوکراین، ازبکستان، روسیه	جمهوری چک، استونی	نظام مالیات بر درآمد یکنواخت

مروری بر نحوه پیاده‌سازی نظام مالیات بر درآمد در کشورهای مجری PIT ما را به چند مشاهده کلی رهنمون می‌سازد. ❖ اولاً نظام مالیات بر جمع درآمد به مرور زمان جای خود را به نظام مالیات بر درآمد دوگانه و مالیات بر درآمد یکنواخت داده است، بدین معنا که ملاحظات مربوط به «کارایی و رقابت‌پذیری بین‌المللی» مشوق انتخاب نظام مالیات بر درآمد دوگانه بوده و انگیزه «ساده‌سازی نظام مالیاتی» منجر به انتخاب نظام مالیات بر درآمد یکنواخت شده است.

۱. نظام مالیات بر درآمد ایران، از نوع نظام مالیات تفصیلی است که با توجه به نوع منبع درآمدی، برخورد مالیاتی متفاوتی اعمال می‌گردد. البته با توجه به معافیت‌های گسترده در حوزه درآمدهای سرمایه‌ای خصوصاً معافیت درآمدهای حاصل از تقسیم سود شرکت‌ها و سودهای بانکی و اوراق قرضه، نظام مالیات بر درآمد ایران تا حدودی مشابه با نظام مالیات بر درآمد اشخاص از نوع دوگانه است.

- ❖ صرف‌نظر از اینکه کشورهای مجری PIT چه نوع نظامی را برگزیده‌اند به چند روش مختلف در تلاش برای تضمین استانداردهای زندگی و حداقل رفاهی خانوار می‌باشند. اولاً عمده کشورهای مجری PIT، از یک معافیت پایه برای مؤدی استفاده می‌کنند و یا براکت اول درآمدی را با نرخ صفر، مشمول مالیات می‌کنند. ثانیاً در اکثر کشورها، کسورات استاندارد با توجه به مشخصه‌های هر خانوار اعم از «شاغل یا غیرشاغل بودن همسر»، «تعداد فرزندان»، «تعداد سالمندان»، «معلولیت یا ناتوانی برخی از اعضای خانوار» در نظر گرفته می‌شود. ثالثاً در شماری از کشورها نیز امکان کسر نمودن برخی مخارج صورت‌گرفته از قبیل «مخارج درمانی، پزشکی و دارویی»، «پرداخت‌های بهره‌ای بابت وام مسکن»، «مخارج مربوط به مهدکودک» و نظایر آن فراهم می‌شود.<sup>۱</sup> بدیهی است اتخاذ چنین رویکردی موجب تعمیق «ادراک عدالت» از نظام مالیاتی خواهد شد.
- ❖ در قانون مالیاتی کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد تصاعدی (نظام مالیات بر جمع درآمد و مالیات بر درآمد دوگانه) به طور متوسط از ۴ الی ۵ طبقه درآمدی استفاده شده است و نکته مهم آنکه بر اساس آخرین اطلاعات در دسترس در سال ۲۰۱۹، بالاترین نرخ‌های نهایی مالیاتی در اکثر کشورها به کمتر از ۳۰ درصد کاهش یافته است. این در حالی است که در دهه‌های مختلف قرن بیستم میلادی، بالاترین نرخ‌های نهایی مالیاتی به ۶۰ تا ۷۰ درصد نیز می‌رسید. این مشاهده حکایت از آن دارد که کشورها به مرور زمان با گسترش پایه‌های مالیاتی و حذف معافیت‌های غیرضروری موفق به کاهش نرخ‌های نهایی مالیاتی شده‌اند و گام‌های مؤثری در راستای ارتقای تمکین مالیاتی برداشته‌اند.
- ❖ در کشورهایی که نظام مالیات بر درآمد دوگانه را انتخاب نموده‌اند، انواع مختلف درآمدهای سرمایه‌ای (از جمله سودهای تقسیم‌شده، درآمدهای بهره‌ای، درآمدهای اجاره‌ای و درآمدهای مالکانه) با نرخ‌های اندک و مشابه با پایین‌ترین نرخ‌های مالیات بر درآمد کار، مشمول مالیات شده‌اند.
- ❖ به دلیل جلوگیری از بروز پدیده «خزش مالیاتی»، اکثر کشورهای مجری PIT تمهیداتی به منظور شاخص‌بندی براکت‌های درآمدی، معافیت پایه، کسورات و مخارج قابل قبول اشخاص و کسب و کارها در نظر گرفته‌اند. در بسیاری از کشورها، نصاب‌های قانونی با شاخص قیمت مصرف‌کننده (CPI) تعدیل می‌شود. در ادامه روی نظام مالیات بر درآمد سه کشور غیر OECD گرجستان (نظام مالیات بر درآمد یکنواخت)، مالزی (نظام مالیات بر مجموع درآمد) و چین (نظام مالیات بر درآمد دوگانه) تمرکز شده و ساختار مالیاتی آن‌ها به عنوان نمونه بررسی می‌شود.

## ۷-۱. بررسی ساختار نظام مالیات بر درآمد یکنواخت در گرجستان

**الف) درآمد مشمول مالیات:** انواع درآمدهای مختلف مشمول مالیات در گرجستان عبارتند از: درآمدهای نیروی کار (مشمول بر تمامی انواع جبران خدمات کارکنان و عواید نقدی و غیرنقدی)، درآمدهای کسب و کارها و

۱. ارائه تصویر دقیق توأم با جزئیات مرتبط با هر یک از کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد اشخاص خارج از مطالعه حاضر بوده و در گزارش دیگری به تفصیل در این باره بحث خواهد شد.



خویش‌فرمایان (که از تفاضل درآمد ناخالص از مخارج قابل کسر به دست می‌آید)، دستمزدها و پاداش‌های مدیران و اعضای هیئت مدیره، درآمدهای سرمایه‌گذاری (درآمدهای بهره‌ای و سود تقسیم شده مشمول یک مالیات با نرخ تکلیفی ۵ درصدی است که در منبع وصول شده و نهایی تلقی می‌شود) و سایر درآمدها (شامل ارث و هدایا). لازم به ذکر است که برخی موارد استثنا در خصوص درآمدهای به دست آمده از محل سودهای تقسیم‌شده و درآمدهای بهره‌ای نیز در قانون این کشور در نظر گرفته شده است.

**ب) درآمدهای معاف از مالیات بر درآمد:** درآمد نیروی کار اشخاص غیرمقیم که در سازمان‌های دیپلماتیک واقع در گرجستان مشغول به کارند؛ یارانه‌ها، حقوق بازنشستگی دولتی و خصوصی، کمک‌هزینه دانشجویی دولتی؛ پاداش‌ها و جوایز مرتبط با فعالیت‌های ورزشی، مربی‌گری یا مدال‌آوری در بازی‌های المپیک و سایر رویدادهای جهانی و اروپا؛ نفقه؛ ارزش دارایی یا درآمدهای به دست آمده به دلیل طلاق؛ عایدی‌های سرمایه‌ای ناشی از فروش وسائط نقلیه نگهداری شده به مدت بیش از ۶ ماه؛ عایدی‌های سرمایه‌ای ناشی از فروش آپارتمان مسکونی (یا خانه مسکونی) که بیش از ۲ سال از دوره نگهداری آن گذشته باشد، عایدی‌های سرمایه‌ای ناشی از فروش سایر دارایی‌ها (به جز وسائط نقلیه و خانه یا آپارتمان) که بیش از ۲ سال از نگهداری آن گذشته باشد و در فعالیت‌های اقتصادی مورد استفاده قرار نگرفته باشد و نظایر آن.

**ج) عایدی یا زیان سرمایه‌ای:** عایدی‌های سرمایه‌ای تحقق یافته مشمول مالیات بر درآمد خواهند شد و از عایدی‌های سرمایه‌ای تحقق نیافته، مالیاتی وصول نمی‌شود. نکته مهم آنکه اشخاص صرفاً زیان‌های سرمایه‌ای خود را از محل عایدی‌های به دست آمده از فروش همان نوع دارایی می‌توانند جبران کنند. اگر زیان‌های سرمایه‌ای در همان سال تحقق زیان قابل جبران نباشد، این مقدار زیان را نمی‌توان به سال‌های آتی منتقل کرد.

**د) کسورات شغلی:** مؤدیان می‌توانند تمامی مخارج مستند شده که مرتبط با تحصیل درآمد است (از قبیل مواد خام و اولیه، کسورات استهلاک، پرداخت‌های اجاره‌ای، دستمزدها، پرداخت‌های بهره‌ای) را از درآمدهای ناخالص خود کسر نمایند البته مخارج سرمایه‌ای و مخارج غیرمرتبط با تحصیل درآمد، قابل کسر نخواهند بود. مخارجی که قابل کسر نیست شامل موارد زیر است:

✓ مخارج غیرمرتبط با فعالیت‌های اقتصادی به جز کمک به صندوق‌های خیریه. البته حداکثر کسورات قابل قبول در خصوص چنین کمک‌هایی صرفاً تا ۱۰ درصد درآمد مشمول مالیات قبل از کسر مخارج خیریه‌ای است.

✓ مخارج تفریحی مگر آنکه مؤدی در مشاغل تفریحی و سرگرمی مشغول به فعالیت باشد و این مخارج نیز در چارچوب چنین فعالیتی رخ داده باشد.

✓ مخارج مرتبط با مصرف شخصی و هزینه‌های مرتبط با برنده شدن در لاتاری و بخت‌آزمایی.

✓ جریمه‌های پرداخت شده یا قابل پرداخت به دولت.

✓ مالیات بر درآمد، به جز مالیات بر درآمد پرداخت شده توسط اشخاص.

- ✓ مخارج بهره‌ای بالای ۲۴ درصد در سال.
- ✓ مخارج اخذ نمایندگی مازاد بر ۱ درصد درآمد ناخالص به دست آمده در طول سال مالیاتی.
- ✓ مخارج تعمیر دارایی‌های سرمایه‌ای ثابت بالغ بر ۵ درصد موجودی سرمایه ثابت در انتهای سال مالیاتی قبلی.

**(و) نرخ مالیات:** نرخ مالیات بر درآمد گرجستان ۲۰ درصد است لکن همانطور که قبلاً گفته شد درآمدهای به دست آمده از سودهای تقسیم شده و درآمدهای بهره‌ای با نرخ ۵ درصد به صورت تکلیفی در منبع مشمول مالیات می‌شوند و هیچ مالیات دیگری از این درآمدها وصول نمی‌شود.

## ۲-۷. بررسی ساختار نظام مالیات بر مجموع درآمد در مالزی

**(الف) درآمد مشمول مالیات:** درآمدهای ناخالص ناشی از اشتغال (شامل حقوق، دستمزد، پاداش، پرداخت‌های انفعال از خدمت، کارمزد، کمیسیون، هدایا و کمک‌ها، عواید مازاد بر حقوق مشتمل بر نقدی و غیرنقدی)، درآمدهای کسب و کار و مشاغل خویش‌فرما، درآمدهای بهره‌ای (به استثنای بهره پرداختی توسط مؤسسات مورد تأیید)، سودهای تقسیم شده و درآمدهای اجاره‌ای مشمول مالیات بر درآمد می‌شوند. همچنین از عایدی‌های سرمایه‌ای نیز با ترتیبات جداگانه‌ای، مالیات وصول می‌شود.

**(ب) کسورات:** هر چند امکان کسر نمودن مخارج مرتبط با تحصیل درآمد به طور کلی فراهم است اما شروطی که در نظر گرفته می‌شود عملاً میزان کسورات را محدود نموده است. هزینه‌های مسافرت، تفریحی و حرفه‌ای برای کارفرمایان به عنوان کسورات در نظر گرفته می‌شود. اما هزینه‌های سفر از خانه به کار قابل کسر شدن نیست. همچنین هزینه‌های بهره‌ای به طور عمومی قابل کسر شدن نیست اما بهره‌های پرداخت شده برای تأمین مالی خرید دارایی‌های درآمدزا یا سرمایه‌گذاری‌ها ممکن است قابل کسر شدن از درآمدهای اکتسابی باشند. کمک‌های نقدی به دولت، نهادهای محلی یا مؤسسات اجتماعی و سازمان‌هایی که مورد تأیید سازمان مالیاتی باشد، قابل کسر شدن می‌باشند.

در قانون این کشور مجوزهایی در خصوص کسورات قابل قبول برای اشخاص مقیم نیز در نظر گرفته شده است. کسورات ۹۰۰۰ رینگیت<sup>۱</sup> (حدود ۲۱۷۰ دلار) برای مؤدی، کسورات اضافی ۶۰۰۰ رینگیت برای همسر ناتوان (اگر هیچ منبع درآمدی نداشته باشد و یا اظهارنامه به صورت مشترک تنظیم شده باشد)، کسورات اضافی ۴۰۰۰ رینگیت برای فرزند معلول همسر، مجوز کسر ۲۰۰۰ رینگیت برای فرزندان (که کمتر از ۱۸ سال دارند یا ۱۸ سال و به بالا هستند به شرط آنکه در حال تحصیل تمام وقت باشند)، ۸۰۰۰ رینگیت برای هر فرزند معلولی که در مؤسسات شناخته شده مشغول به تحصیل است، کسورات ۶۰۰۰ رینگیت برای فرزند معلول، مخارج پزشکی برای والدین حداکثر تا سقف ۵۰۰۰ رینگیت، خرید اقلام و تجهیزات حمایتی برای خود مؤدی، همسر، فرزند یا والدین ناتوانش

۱. در سال ۲۰۲۰ هر ۱ دلار تقریباً ۴/۱۵ رینگیت می‌باشد.



حداکثر تا ۶۰۰۰ رینگیت، مراقبت‌های والدین تا ۱۵۰۰ رینگیت، شهریه پرداختی برای ارتقای سطح مهارت در مؤسسات فنی و حرفه‌ای تا سقف ۷۰۰۰ رینگیت، حق بیمه عمر پرداختی برای فرد و یا همسرش تا سقف ۷۰۰۰ رینگیت، مشارکت در طرح‌های بازنشستگی شخصی تا ۳۰۰۰ رینگیت، حق بیمه پزشکی برای خود، همسر و فرزندان تا سقف ۳۰۰۰ رینگیت، مخارج پزشکی و دارویی برای خود، همسر و فرزندان با بیماری‌های صعب‌العلاج تا ۶۰۰۰ رینگیت، سپرده‌های پس‌انداز فرزندان مشروط به اینکه سپرده‌ها در Skim Simpanan Pendidikan Nasional برای تحصیل فرزندان افتتاح شده باشد تا سقف ۸۰۰۰ رینگیت، مخارج زندگی (مشمول بر اینترنت، روزنامه، کتاب، گوشی هوشمند، تبلت، کامپیوتر، تجهیزات ورزشی و حق عضویت باشگاه) حداکثر تا ۲۵۰۰ رینگیت، پرداخت به مهدکودک برای کودکان کمتر از ۶ سال حداکثر تا سقف ۱۰۰۰ رینگیت.

**(و) نرخ مالیات:** تمامی درآمدهای کسب شده توسط اشخاص مقیم صرف‌نظر از آنکه از محل کار باشد یا سرمایه، در قالب جدولی با ۱۱ طبقه مالیاتی و از نرخ ۰ تا ۲۸ درصد مشمول مالیات می‌شود که در جدول (۸) ترسیم شده است.

#### جدول (۸). نرخ‌ها و طبقات مالیاتی در مالزی

نرخ مالیات	طبقات مالیاتی
۰ درصد	رینگیت [۰-۵,۰۰۰]
۱ درصد	رینگیت [۵,۰۰۰-۲۰,۰۰۰]
۳ درصد	رینگیت [۲۰,۰۰۰-۳۵,۰۰۰]
۸ درصد	رینگیت [۳۵,۰۰۰-۵۰,۰۰۰]
۱۴ درصد	رینگیت [۵۰,۰۰۰-۷۰,۰۰۰]
۲۱ درصد	رینگیت [۷۰,۰۰۰-۱۰۰,۰۰۰]
۲۴ درصد	رینگیت [۱۰۰,۰۰۰-۲۵۰,۰۰۰]
۲۴/۵ درصد	رینگیت [۲۵۰,۰۰۰-۴۰۰,۰۰۰]
۲۵ درصد	رینگیت [۴۰۰,۰۰۰-۶۰۰,۰۰۰]
۲۶ درصد	رینگیت [۶۰۰,۰۰۰-۱,۰۰۰,۰۰۰]
۲۸ درصد	بالای ۱,۰۰۰,۰۰۰ رینگیت

عایدی‌های سرمایه‌ای به طور کلی در مالزی مشمول مالیات نمی‌شوند. اما املاک و مستغلات و فروش سهام در شرکت‌هایی که به صورت بسته کنترل می‌شوند مشمول مالیات بر عایدی دارایی‌های حقیقی (RPGT) است. نرخ‌های مالیات بر عایدی‌های املاک بسته به طول مدت نگهداری متفاوت است. نرخ مالیات برای طول مدت نگهداری ۳ سال، ۳۰ درصد است، اگر دارایی بین ۳ تا ۴ سال نگهداری شده باشد نرخ مالیات به ۲۰ درصد می‌رسد، برای دارایی‌هایی با طول مدت نگهداری بین ۴ تا ۵ سال، نرخ مالیات به ۱۵ درصد کاهش می‌یابد و در نهایت، دارایی‌هایی که بیش از ۵ سال از نگهداری آن‌ها می‌گذرد با نرخ ۵ درصدی مشمول مالیات می‌شوند.



### ۷-۳. بررسی ساختار نظام مالیات بر درآمد دوگانه در چین

**الف) درآمدهای مشمول مالیات:** تمامی اشکال نقدی و غیرنقدی جبران خدمات نیروی کار، درآمدهای خویش فرمایان، درآمدهای سرمایه‌گذاری مشتمل بر سودهای تقسیم‌شده، درآمدهای بهره‌ای، درآمدهای مالکانه و درآمدهای رانتی، پاداش هیئت مدیره و مدیران با ترتیبات جداگانه‌ای مشمول مالیات هستند.

**ب) درآمدهای معاف از مالیات:** پاداش و جوایز پولی اعطا شده از سوی مقامات دولتی و سازمان‌ها و نهادهای بین‌المللی برای کسب موفقیت‌هایی در حوزه‌های مختلف نظیر علم، آموزش، تکنولوژی، فرهنگ، سلامت عمومی، ورزش و حمایت‌های محیط‌زیستی؛ بهره‌های اوراق قرضه دولتی، بازنشستگی‌های معلولیت، غرامت‌های بیمه‌ای، پرداخت‌های بازنشستگی، یارانه‌های معیشتی؛ درآمدهای نمایندگان دیپلماتیک و اداره‌های کنسول‌گری و نظایر آن.

**ج) عایدی‌های سرمایه‌ای:** پس از کسر هزینه‌ها و مخارج مرتبط، درآمدهای حاصل از فروش یا انتقال دارایی‌های منقول و غیرمنقول با نرخ یکنواخت ۲۰ درصد مشمول مالیات می‌شود. عایدی‌های ناشی از انتقال سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از مالیات معاف است.

**د) کسورات:** هر شهروند چینی می‌تواند از کسورات ۶۰ هزار یوان چین در هر سال بهره‌مند شود. علاوه بر این، کسورات مالیاتی اضافی نیز به شرح زیر وجود خواهد داشت؛ بابت تحصیل هر فرزند ۱۰۰۰ یوان در هر ماه، بابت ادامه تحصیلات در مقطع دانشگاهی ۴۰۰ یوان در هر ماه، ادامه تحصیلات برای ارتقای مهارت‌های فنی و حرفه‌ای ۳۶۰۰ یوان در هر سال، مخارج پزشکی برای بیماری‌های صعب‌العلاج برای مخارج بالای ۱۵ هزار یوان تا سقف ۸۰ هزار یوان در سال، بهره وام مسکن ۱۰۰۰ یوان در هر ماه، اجاره خانه ۸۰۰، ۱۰۰ و ۵۰۰ در هر ماه بسته به شهرهای مختلف، نگهداری از سالمندان ۲۰۰۰ یوان در هر ماه.

**و) نرخ مالیات:** درآمدهای بهره‌ای، سودهای تقسیم شده و سایر درآمدهای سرمایه‌گذاری مشمول یک مالیات یکنواخت ۲۰ درصدی است و هیچ کسوراتی برای آن پذیرفته نمی‌شود. درآمدهای نیروی کار و درآمدهای مالکانه همگی با یکدیگر تجمیع شده و در قالب نرخ‌های مندرج در جدول (۹) مشمول مالیات می‌شود.

#### جدول (۹). نرخ‌ها و طبقات مالیاتی در چین

نرخ مالیات	طبقات مالیاتی
۳ درصد	[۰-۳۶,۰۰۰] یوان
۱۰ درصد	[۳۶,۰۰۰-۱۴۴,۰۰۰] یوان
۲۰ درصد	[۱۴۴,۰۰۰-۳۰۰,۰۰۰] یوان
۲۵ درصد	[۳۰۰,۰۰۰-۴۲۰,۰۰۰] یوان
۳۰ درصد	[۴۲۰,۰۰۰-۶۶۰,۰۰۰] یوان
۳۵ درصد	[۶۶۰,۰۰۰-۹۶۰,۰۰۰] یوان
۴۵ درصد	بالای ۹۶۰,۰۰۰ یوان

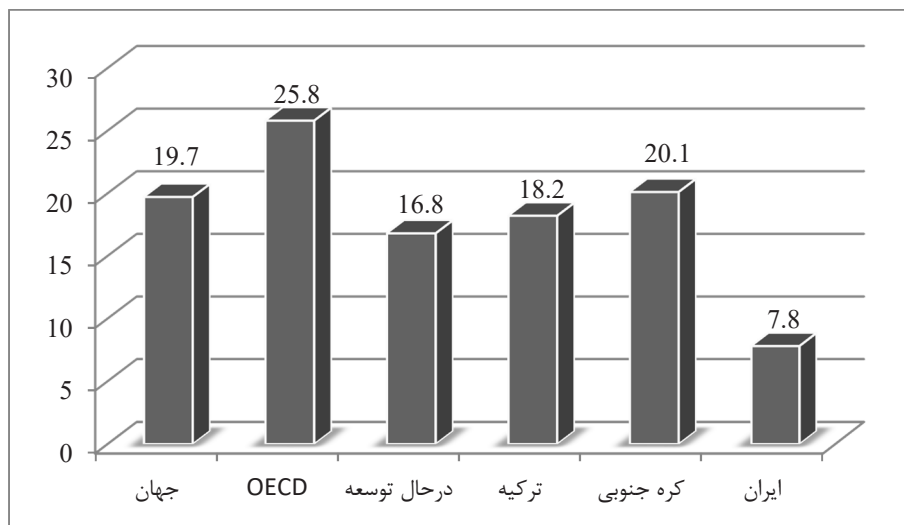
## ۸. بررسی وضعیت اقتصادی کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد با تأکید بر ثبات اقتصادی،

### سرمایه‌گذاری و درآمد سرانه

حقایق آماری در خصوص عملکرد شاخص‌های سه‌گانه مالیاتی (نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت مالیات به منابع عمومی دولت و نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای) از یک سو و تحمیل بار مالیاتی به پایه‌های مختلف مالیاتی از سوی دیگر نشان‌دهنده نامطلوب بودن وضعیت کشور در مقایسه با سایر کشورهای پیشرفته و در حال توسعه است که اصلاحات مالیاتی به ویژه حرکت به سمت اصلاح نظام مالیات بر درآمد در ایران را ضروری می‌سازد. این حقایق آماری عبارتند از:

❖ یک- نسبت مالیات به GDP از مهم‌ترین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و کارایی نظام مالیاتی است. این نسبت در کشورهای OECD و متوسط کل کشورها به ترتیب  $\frac{3}{3}$  و  $\frac{2}{5}$  برابر ایران است. در کشور ترکیه نیز بیش از  $\frac{2}{15}$  برابر ایران است.

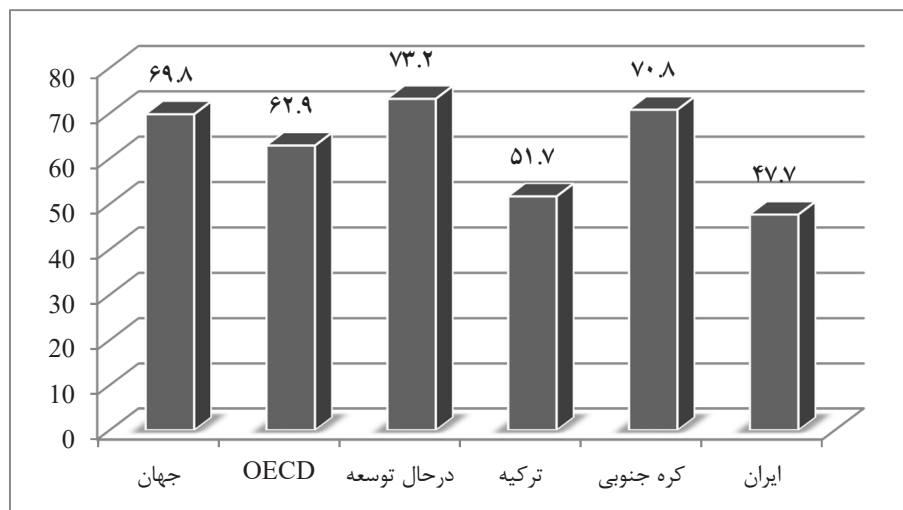
نمودار (۵). نسبت مالیات به GDP در ایران و کشورهای منتخب



مأخذ: صندوق بین‌المللی پول، آمارهای مالی دولت (GFS) در سال ۲۰۱۸

❖ دو- نسبت مالیات‌ها به هزینه‌های جاری دولت که از دیگر شاخص‌های ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی است نیز عملکرد نامناسبی در ایران نسبت به کشورهای دیگر دارد و کمتر از نیمی از هزینه‌های جاری دولت از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود. این در حالی است که متوسط این شاخص در کشورهای جهان به حدود ۷۰ درصد (یعنی  $\frac{1}{5}$  برابر ایران) می‌رسد.

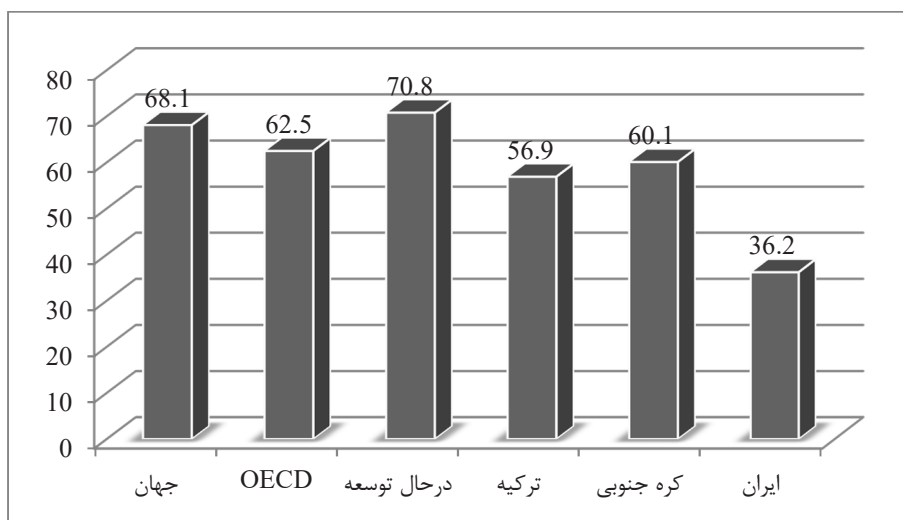
### نمودار (۶). نسبت مالیات‌ها به هزینه‌های جاری در سال ۲۰۱۸



مأخذ: صندوق بین‌المللی پول، آمارهای مالی دولت (GFS) در سال ۲۰۱۸

❖ سه - نسبت مالیات‌ها به منابع عمومی دولت به عنوان یکی از شاخص‌های پایداری نظام مالی دولت می‌تواند بر حجم سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی و تأمین مالی برنامه‌های رفاهی دولت اثرگذار باشد. عملکرد کشور در این شاخص نیز نامطلوب است به طوری که متوسط این شاخص در کشورهای جهان به حدود ۱/۹ برابر ایران می‌رسد.

### نمودار (۷). نسبت T به منابع عمومی دولت در کشورهای منتخب در سال ۲۰۱۸



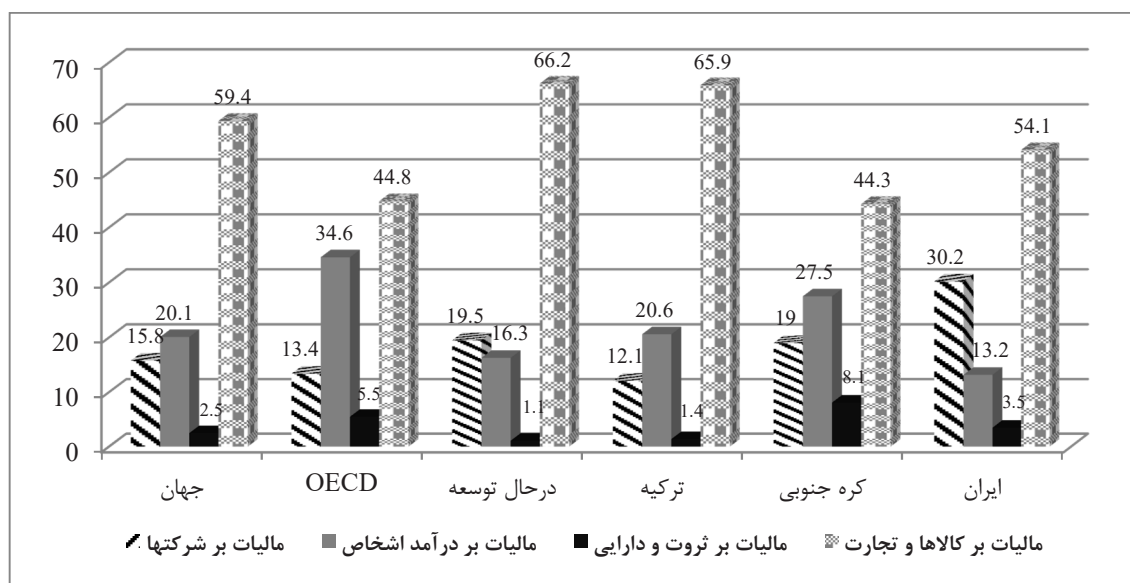
مأخذ: صندوق بین‌المللی پول، آمارهای مالی دولت (GFS) در سال ۲۰۱۸

❖ چهار - نه تنها عملکرد نظام مالیاتی در شاخص‌های سه‌گانه کلان مطلوب نیست بلکه ترکیب مالیات‌ستانی در ایران نیز تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای با کشورهای پیشرفته و حتی متوسط جهان دارد به طوری که ترکیب مالیات‌ستانی در ایران، اختلال‌زا، ناکارا و ناعادلانه است. همانطور که مشاهده می‌شود نظام مالیاتی در ایران روی مالیات‌ستانی از شرکت‌ها و کالاها و تجارت تمرکز دارد و سهم مالیات بر درآمد اشخاص (PIT) و مالیات بر دارایی

از کل درآمدهای مالیاتی در ایران بسیار محدود است. در واقع، فشار مالیاتی در ایران عمدتاً روی بنگاه‌های صنعتی است. مالیات بر شرکت‌ها در ایران بیش از ۳۰ درصد درآمد مالیاتی را تشکیل می‌دهد که بیش از ۲/۲۵ برابر همین نسبت در کشورهای پیشرفته OECD و حدود ۲ برابر متوسط جهان است. همچنین مقایسه سهم مالیات بر سود شرکت‌ها از درآمدهای مالیاتی با ترکیه و کره جنوبی نیز حاکی از اختلاف قابل ملاحظه‌ای است که به ترتیب حدود ۲/۵ و ۱/۶ برابر این کشورها است.

### نمودار (۸). سهم پایه‌های عمده مالیاتی از کل مالیات وصولی در ایران و برخی کشورهای جهان در سال

۲۰۱۸



مأخذ: صندوق بین‌المللی پول، آمارهای مالی دولت (GFS) در سال ۲۰۱۸

همانطور که قبلاً تشریح شد از منظر دستیابی به اهداف عدالت و بازتوزیع درآمدی، «مالیات بر درآمد اشخاص» مهم‌ترین پایه مالیاتی در هر نظام مالیاتی است. به رغم آنکه در کشورهای پیشرفته حدود ۳۴/۶ درصد از درآمدهای مالیاتی به «مالیات بر درآمد اشخاص» اختصاص یافته است اما در ایران، یک روند ثابت حدود ۱۳ درصدی دارد و حدود یک‌سوم کشورهای OECD است. مقایسه عملکرد ترکیه و کره جنوبی در این پایه مالیاتی به ترتیب با سهم ۲۰/۶ و ۲۷/۵ درصدی از کل درآمدهای مالیاتی نیز حاکی از نامطلوب بودن عملکرد نظام مالیاتی در ایران است. اندک بودن سهم مالیات بر درآمد اشخاص در ایران عمدتاً به دلیل کمبود آمار و اطلاعات مشاغل، عدم پیاده‌سازی نظام مالیات بر درآمد اشخاص و وجود معافیت‌های گسترده پایه‌های مالیاتی به ویژه درآمدهای بهره‌ای است. بدیهی است تداوم این روند، به «تضعیف ادراک عدالت مالیاتی»، «تعمیق نابرابری»، «گسترش اقتصاد غیررسمی و زیرزمینی» و «ترویج فساد و رشوه در میان مؤدیان و مأموران مالیاتی» دامن خواهد زد.

با عنایت به توضیحات فوق‌الذکر و ضرورت حرکت به سمت اعمال نظام مالیات بر درآمد اشخاص (PIT)، سوآلی که مطرح می‌شود آن است که وضعیت کشورهای مجری PIT از منظر ثبات اقتصادی و سرمایه‌گذاری و سایر شاخص‌های اقتصاد کلان چگونه است. جدول (۱۰) حاوی اطلاعات مرتبط با وضعیت متغیرهای اصلی اقتصاد کلان برای سال ۲۰۱۹ در کشورهای مجری PIT است که از آن، نکات زیر را می‌توان استخراج کرد.

❖ به استثنای ۷ کشور آرژانتین (با تورم ۵۳/۵ درصدی)، پاکستان (با تورم ۱۰/۶ درصدی)، نیجریه (با تورم ۱۱/۴ درصدی)، سودان جنوبی (با تورم ۱۸۸ درصدی)، سورینام (با تورم ۲۱ درصدی)، ترکیه (با تورم ۱۵/۲ درصدی) و ونزوئلا (با تورم ۲۵۵ درصدی)، نرخ تورم در سایر کشورها (یعنی ۱۱۹ کشور از ۱۲۶ کشور)، تک رقمی است. نرخ بیکاری نیز صرفاً در ۲۰ کشور (حدود ۱۵ درصد کشورهای مجری PIT) دو رقمی است و در ۱۰۶ کشور باقیمانده، تک‌رقمی بوده و بعضاً بسیار کمتر از نرخ بیکاری متناظر با اشتغال کامل (یعنی نرخ بیکاری حدود ۵ تا ۶ درصدی) است. با عنایت به اینکه وضعیت این دو متغیر، انعکاسی از شرایط اقتصاد کلان کشورهای مجری PIT است می‌توان به این جمع‌بندی دست یافت که ثبات اقتصادی نسبی در کشورهای مجری PIT برقرار است. البته درآمد سرانه جایگاهی در انتخاب نوع نظام مالیات بر درآمد ندارد و همانطور که در جدول (۱۰) مشاهده می‌شود طیف‌های مختلفی از درآمدهای سرانه اندک تا درآمدهای سرانه بالا، مجری انواع مختلف PIT هستند.

❖ نسبت تشکیل سرمایه ثابت به GDP به طور متوسط در کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد یکنواخت ۲۵/۱ درصد، در کشورهای با نظام مالیات بر درآمد دوگانه ۲۴/۱۵ درصد و در کشورهای مجری نظام مالیات بر مجموع درآمد ۱۹/۹ درصد است. این بدین معناست که با ثبات سایر شرایط، اعمال نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر روی درآمدهای سرمایه‌ای در کشورهای با نظام مالیات بر درآمد دوگانه (در مقایسه با نظام مالیات بر مجموع درآمد) موجب تجربه نسبت سرمایه‌گذاری به GDP بالاتری شده است.

❖ طرفداران نظام مالیات بر درآمد دوگانه استدلال‌های مختلفی در خصوص ضرورت اعمال نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر بر درآمدهای سرمایه‌ای را ذکر نموده‌اند که از جمله آن‌ها می‌توان به «جبران نرخ تورم»، «رفع تبعیض علیه تشکیل سرمایه فیزیکی» و «ارتقای رقابت‌پذیری بین‌المللی» یاد کرد. به نظر می‌رسد که به دلیل تجربه نرخ‌های تورم اندک و تک‌رقمی در کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد دوگانه، این استدلال طرفداران نظام مالیاتی مذکور، عملاً از موضوعیت خارج شده است.



## جدول (۱۰). وضعیت شاخص‌های اقتصاد کلان در کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد اشخاص در سال

۲۰۱۹

نام کشور	نوع سیستم	درآمد سرانه (دلار)	نرخ رشد اقتصادی	نسبت تشکیل سرمایه ثابت به GDP	نرخ بیکاری	نرخ تورم	ثبات اقتصادی (رتبه)
آلبانی	مالیات بر درآمد دوگانه	۵۳۲۵/۹	۲/۲	۲۵/۱ (۲۰۱۷)	۱۲/۳	۱/۴	(۱۴۰) ۷۰
الجزایر	مالیات بر درآمد دوگانه	۳۹۴۸/۳	۰/۸	۴۴/۳	۱۱/۷	۲	(۱۰۲) ۷۱
آنگولا	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۹۷۳/۶	-۰/۹	۱۷/۹ (۲۰۱۸)	۶/۹	۱۷/۱	(۱۳۷) ۴۱
آرژانتین	مالیات بر جمع درآمد (شبه جامع)	۱۰۰۰۶/۱	-۲/۲	۱۸/۲	۹/۸	۵۳/۵	(۱۳۹) ۳۴
ارمنستان	مالیات بر درآمد دوگانه	۴۶۲۲/۷	۷/۶	۱۷/۴	۱۷	۱/۴	(۶۴) ۷۵
آروبا	مالیات بر جمع درآمد (شبه جامع)	۲۹۰۰۷/۷	۲ (سال) (۲۰۱۷)	۲۰/۸ (۲۰۱۷)	-	۴/۳	-
استرالیا	مالیات بر مجموع درآمد	۵۴۹۰۷/۱	۱/۹	۲۳/۳	۵/۳	۱/۶	(۱) ۱۰۰
اتریش	سیستم مالیات بر درآمد دوگانه	۵۰۲۷۷/۳	۱/۶	۲۵/۴	۴/۷	۱/۵	(۱) ۱۰۰
آذربایجان	مالیات بر درآمد دوگانه	۴۷۹۳/۶	۲/۲	۲۰/۱	۵/۵	۲/۶	(۱۳۰) ۷۰
بلاروس	مالیات بر درآمد یکنواخت	۶۶۶۳/۳	۱/۲	۲۸/۹	۴/۶	۵/۶	-
بلژیک	مالیات بر درآمد دوگانه	۴۶۱۱۶/۷	۱/۴	۲۵/۲	۵/۶	۱/۴	(۱) ۱۰۰
بولیوی	مالیات یکنواخت	۳۵۵۲/۱	۲/۲	۱۹/۹	۳/۵	۱/۸	(۸۸) ۷۴
بوتسوانا	مالیات بر درآمد دوگانه	۷۹۶۱	۲/۹	۳۳/۱	۱۸/۲	۲/۸	(۱) ۱۰۰
برزیل	مالیات بر جمع درآمد	۸۷۱۷/۲	۱/۱	۱۵/۱	۱۲/۱	۳/۷	(۱۱۵) ۶۹
بلغارستان	مالیات بر درآمد یکنواخت	۹۷۳۷/۶	۳/۴	۱۹/۵	۴/۳	۳/۱	(۴۳) ۹۰
کامبوج	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۶۴۳/۱	۷/۱	۲۴/۲	۰/۷	۲/۵	(۷۵) ۷۵
کامرون	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۴۹۷/۹	۴	۲۴/۲	۳/۴	۲/۵	(۷۹) ۷۵
کانادا	مالیات بر جمع درآمد	۴۶۱۹۴/۷	۱/۶	۲۲/۷	۵/۶	۱/۹	(۱) ۱۰۰
چاد	مالیات بر درآمد دوگانه	۷۰۹/۵	۳/۲	۲۱/۴	۱/۹	-۱	(۶۴) ۷۵
شیلی	مالیات بر مجموع درآمد	۱۴۸۹۶/۵	۱	۲۲/۸	۷/۱	۲/۶	(۱) ۱۰۰
چین	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۰۲۶۱/۷	۶/۱	۴۳/۸ (۲۰۱۸)	۴/۳	۲/۹	(۳۹) ۹۹
کلمبیا	مالیات بر درآمد شبه دوگانه	۶۴۳۲/۴	۳/۳	۲۲/۳	۹/۷	۳/۵	(۴۳) ۹۰
جمهوری دموکراتیک کنگو	مالیات بر جمع درآمد	۵۴۵/۲	۴/۴	۲۵/۳	۴/۲	۲/۹ (۲۰۱۶)	(۱۴۰) ۳۱
جمهوری کنگو	مالیات بر جمع درآمد	۲۰۱۱/۱	-۰/۹	۱۸/۸	۹/۴	۲/۲	-
کاستاریکا	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۲۲۳۸/۴	۲/۱	۱۷/۹	۱۱/۸	۲/۱	(۸۵) ۷۴
کروواسی	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۴۸۵۳/۲۰	۲/۹	۲۲/۸	۶/۹	۰/۸	(۴۳) ۹۰

نام کشور	نوع سیستم	درآمد سرانه (دلار)	نرخ رشد اقتصادی	نسبت تشکیل سرمایه ثابت به GDP	نرخ بیکاری	نرخ تورم	ثبات اقتصادی (رتبه)
قبرس	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۷۸۵۸/۴	۳/۲	۱۹/۱	۷/۳	-۰/۳	۹۰ (۴۳)
جمهوری چک	مالیات بر درآمد یکنواخت	۲۳۱۰۱/۸	۲/۶	۲۶/۲	۱/۹	۲/۸	۱۰۰ (۱)
دانمارک	مالیات بر درآمد دوگانه	۵۹۸۲۲/۱	۲/۴	۲۲/۷	۴/۹	-۰/۸	۱۰۰ (۱)
جمهوری دومینیکن	مالیات بر درآمد دوگانه	۸۲۸۲/۱	۵/۷	۲۷/۳	۵/۸	۱/۸	۷۵ (۷۶)
اکوادور	مالیات بر جمع درآمد	۶۱۸۳/۸	۰/۱	۲۴/۹	۳/۹	-۰/۳	۷۴ (۹۲)
مصر	مالیات بر درآمد دوگانه	۳۰۲۰	۵/۵	۱۶/۶ (۲۰۱۸)	۱۰/۸	۱۴/۴	۴۵ (۱۳۵)
السالوادور	مالیات بر درآمد دوگانه	۴۱۸۷/۳	۲/۴	۱۹/۱	۴/۱	-۰/۱	۷۰ (۱۱۲)
استونی	مالیات بر درآمد یکنواخت	۲۳۶۵۹/۶	۴/۳	۲۸/۱	۵/۱	۲/۳	۱۰۰ (۱)
فیجی	مالیات بر جمع درآمد	۶۲۲۰	۱/۱	-	۴/۱	۱/۸	-
فنلاند	مالیات بر درآمد دوگانه	۴۸۶۸۵/۹	۱	۲۴	۶/۶	۱	۱۰۰ (۱)
فرانسه	مالیات بر جمع درآمد	۴۰۴۹۳/۹	۱/۵	۲۴/۲	۸/۴	۱/۱	۱۰۰ (۱)
گابن	مالیات بر درآمد دوگانه	۷۶۶۷/۴	۳/۴	۲۲/۴	۲۰	۲/۵	۷۵ (۷۷)
گرجستان	مالیات بر درآمد یکنواخت	۴۷۶۹/۲	۵/۱	۲۶/۸	۱۴/۴	۴/۹	۷۴ (۸۴)
آلمان	مالیات بر درآمد دوگانه	۴۶۲۵۸/۹	۰/۶	۲۱/۶	۳	۱/۴	۱۰۰ (۱)
غنا	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۲۰۲/۱	۶/۵	۲۶/۴	۴/۳	۷/۲	۶۰ (۱۳۲)
یونان	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۹۵۸۲/۵	۱/۹	۱۲/۵	۱۷/۲	-۰/۳	۷۵ (۶۴)
گواتمالا	مالیات بر درآمد دوگانه	۴۶۲۰	۳/۸	۱۴/۵	۲/۵	۳/۷	۷۵ (۸۱)
کینه	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۰۶۴/۱	۵/۶	۳۰/۶	۴/۳	۹/۵	۶۶ (۱۲۳)
گوئیان	مالیات بر جمع درآمد	۵۴۶۸/۴	۴/۷	۳۶/۸	۱۱/۸	۲/۱	-
هندوراس	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۵۷۴/۹	۲/۷	۲۲/۳	۵/۴	۴/۴	۷۵ (۸۳)
هنگ کنگ	مالیات بر درآمد دوگانه	۴۸۷۵۵/۵	-۱/۲	۱۸/۹	۳/۶	۲/۹	۱۰۰ (۱)
مجارستان	مالیات بر درآمد یکنواخت	۱۶۴۷۵/۷	۴/۹	۲۸/۶	۳/۴	۳/۳	۹۰ (۴۳)
ایسلند	مالیات بر درآمد دوگانه	۶۶۹۴۴/۸	۱/۹	۲۰/۱	۲/۸	۳	۱۰۰ (۱)
هند	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۱۰۴/۱	۵	۳۰/۲	۵/۳	۷/۷	۹۰ (۴۳)
اندونزی	مالیات بر جمع درآمد (شبه جامع)	۴۱۳۵/۶	۵	۳۳/۸	۴/۷	۳	۹۰ (۵۴)
عراق	مالیات بر جمع درآمد (شبه جامع)	۵۹۵۵/۱	۴/۴	۱۲/۹ (۲۰۱۸)	۱۲/۸	-۰/۴ (۲۰۱۸)	-
جمهوری ایرلند	مالیات بر درآمد دوگانه	۷۸۶۶۱	۵/۵	۴۳/۸	۴/۹	-۰/۹	۱۰۰ (۳۴)
ایتالیا	مالیات بر درآمد دوگانه	۳۳۱۸۹/۶	۰/۳	۱۷/۹	۹/۹	۰/۶	۸۵ (۶۳)
جامائیکا	سیستم مالیات بر درآمد دوگانه	۵۵۸۲/۳	۰/۷	۲۹/۳	۸	۳/۹	۷۰ (۱۱۰)
ژاپن	سیستم مالیات بر درآمد دوگانه	۴۰۲۴۶/۹	۰/۶	۲۴/۳ (۲۰۱۸)	۲/۳	-۰/۵	۹۵ (۴۲)
اردن	مالیات بر جمع درآمد	۴۳۳۰/۵ دلار	۲	۱۸/۴ (۲۰۱۸)	۱۴/۷	-۰/۸	۷۰ (۱۱۱)

نام کشور	نوع سیستم	درآمد سرانه (دلار)	نرخ رشد اقتصادی	نسبت تشکیل سرمایه ثابت به GDP	نرخ بیکاری	نرخ تورم	ثبات اقتصادی (رتبه)
قزاقستان	مالیات بر درآمد یکنواخت	۹۷۳۱/۱	۴/۵	۲۷	۴/۶	۵/۲	۸۶ (۶۰)
کنیا	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۸۱۶/۵	۵/۴	۱۷/۴	۲/۶	۴/۷ (۲۰۱۸)	۷۲ (۱۰۰)
کره جنوبی	مالیات بر جمع درآمد	۳۱۷۶۲	۲	۳۱/۲	۲/۷	۰/۴	۱۰۰ (۱)
کوزوو	مالیات بر جمع درآمد	۴۴۱۷/۵	۴/۲	۲۹/۶	-	۲/۷	-
لائوس	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۵۳۴/۹	-	-	-	۳/۳	۷۰ (۱۱۳)
لتونی	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۷۸۳۶/۴	۲/۲	۲۷/۳ (۲۰۱۸)	۶/۵	۲/۸	۱۰۰ (۱)
لبنان	مالیات بر درآمد دوگانه	۷۷۸۴/۳ دلار	-۵/۶	۱۸/۳	۶/۲	۳	۶۷ (۱۲۱)
لسوتو	مالیات بر درآمد دوگانه (شبه دو گانه)	۱۱۵۷/۵	۱/۵	۳۲/۱	۲۳/۴	۵/۲	۷۴ (۹۱)
لیبی	مالیات بر درآمد دوگانه	۷۶۸۳/۸	۲/۵	-	۱۸/۶	۲/۶ (۲۰۱۳)	-
لیختنشتاین	مالیات بر جمع درآمد	۱۷۳۳۵۶,۱ (۲۰۱۷)	-	-	-	-	-
لیتوانی	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۹۴۵۵/۵	۳/۹	۱۶/۷	۶/۳	۲/۳	-
لوکزامبورگ	مالیات بر جمع درآمد (شبه جامع)	۱۱۴۷۰۴/۶	۲/۳	۱۷/۴	۶/۴	۱/۷	۱۰۰ (۱)
ماداگاسکار	مالیات بر درآمد دوگانه	۵۲۲/۵	۴/۸	۲۱/۹	۱/۷	۵/۶	۶۹ (۱۱۴)
مالاویا	مالیات بر جمع درآمد	۴۱۱/۶	۴/۴	۱۲/۳	۵/۶	۹/۴	۶۹ (۱۲۲)
مالزی	مالیات بر جمع درآمد	۱۱۴۱۴/۸	۴/۳	۲۰/۹	۳/۳	۰/۷	۱۰۰ (۱)
مالت	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۹۴۱۶/۲	۴/۴	۲۰	۳/۵	۱/۶	۱۰۰ (۱)
موریتانی	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۶۷۷/۹	۵/۹	۴۰/۹	۹/۵	۲/۳	۷۰ (۱۰۴)
مکزیک	مالیات بر جمع درآمد	۹۸۶۳/۱	-۰/۱	۲۱/۴	۳/۴	۳/۶	۹۸ (۴۱)
مولداوی	مالیات بر جمع درآمد	۴۴۹۸/۵	۳/۹	۲۶/۳	۵/۵	۴/۸	۷۳ (۹۴)
مغولستان	مالیات بر درآمد یکنواخت	۴۲۹۵/۲	۶/۱ (۲۰۱۸)	۳۵/۹	۶	۷/۳	۶۷ (۱۲۰)
مراکش	مالیات بر درآمد دوگانه (شبه دو گانه)	۳۲۰۴/۱	۲/۳	۳۲/۲	۹	۰/۲	۹۰ (۴۳)
موزامبیک	مالیات بر مجموع درآمد	۴۹۱/۸	۲/۲	۴۳/۹	۳/۲	۲/۸	۴۲ (۱۳۶)
میانمار	مالیات بر جمع درآمد	۱۴۰۷/۸	۲/۹	۳۰/۶ (۲۰۱۸)	۱/۶	۸/۸	-
نامیبیا	مالیات بر درآمد دوگانه	۴۹۵۷/۵	-۱/۱	۱۲/۷	۲۰/۳	۳/۷	۷۲ (۹۹)
هلند	مالیات بر درآمد دوگانه	۵۲۴۴۷/۸	۱/۸	۲۱/۲	۳/۲	۲/۶	۱۰۰ (۱)
نیوزیلند	مالیات بر جمع درآمد	۴۲۰۸۴/۴	۲/۲	۲۴ (۲۰۱۸)	۴/۱	۱/۶	۱۰۰ (۱)
نیکاراگوئه	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۹۱۲/۹	-۳/۹	۱۷/۱	۶/۸	۵/۴	۷۴ (۹۳)
نیجریه	مالیات بر جمع درآمد	۲۲۲۹/۹	۲/۲	۱۹/۸ (۲۰۱۸)	۸/۱	۱۱/۴	۶۰ (۱۳۰)
نروژ	مالیات بر درآمد دوگانه	۷۵۴۱۹/۶	۱/۱	۲۹	۳/۳	۲/۲	۱۰۰ (۱)



نام کشور	نوع سیستم	درآمد سرانه (دلار)	نرخ رشد اقتصادی	نسبت تشکیل سرمایه ثابت به GDP	نرخ بیکاری	نرخ تورم	ثبات اقتصادی (رتبه)
پاکستان	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۲۸۴/۷	۱	۱۵/۶	۴/۴	۱۰/۶	۶۹ (۱۱۶)
فلسطین اشغالی	مالیات بر درآمد دوگانه	-	-	-	-	-	-
پاناما	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۵۷۳۱	۳	۴۱/۳ (۲۰۱۸)	۳/۹	-۰/۴	۹۰ (۴۳)
پاپوآ گینه نو	مالیات بر جمع درآمد	۲۸۴۵/۲	۵/۶	-	۲/۴	۳/۶	-
پاراگوئه	مالیات بر جمع درآمد	۵۴۱۴/۸	-۰/۰۳	۲۲/۴	۴/۸	۲/۸	۷۵ (۸۰)
پرو	مالیات بر درآمد دوگانه	۶۹۷۷/۷	۲/۱	۲۰/۸	۳/۳	۲/۱	۱۰۰ (۱)
فیلیپین	مالیات بر درآمد دوگانه	۳۴۸۵/۱	۶	۲۶/۲	۲/۱	۲/۵	۹۰ (۵۵)
لهستان	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۵۵۹۵/۲	۴/۱	۱۹/۶	۳/۵	۲/۲	۱۰۰ (۱)
پرتغال	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۳۱۴۵	۲/۲	۱۸/۹	۶/۳	-۰/۳	۸۵ (۶۲)
رومانی	مالیات بر درآمد یکنواخت	۱۲۹۱۹/۵	۴/۱	۲۲/۹	۳/۹	۳/۸	۹۰ (۵۶)
روسیه	مالیات بر درآمد یکنواخت	۱۱۵۸۵	۱/۳	۲۳/۱	۴/۶	۴/۵	۹۰ (۴۳)
رواندا	مالیات بر درآمد دوگانه	۸۰۱/۷	۹/۴	۲۶/۱	۱/۰۳	۳/۴	۷۳ (۹۶)
سنگال	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۴۴۶/۸	۵/۳	۳۲/۸	۶/۶	۱/۸	۷۰ (۱۰۴)
جمهوری صربستان	مالیات بر درآمد دوگانه	۷۴۰۲/۴	۴/۲	۲۳/۶	۱۲/۷	۱/۸	۷۵ (۶۴)
سنگاپور	مالیات بر مجموع درآمد	۶۵۲۳۳/۳	۰/۷	۲۴/۸	۴/۱	-۰/۶	۱۰۰ (۳۸)
جمهوری اسلواکی	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۹۳۲۹/۱	۲/۴	۲۳/۳	۵/۶	۲/۷	۱۰۰ (۱)
اسلوانی	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۵۷۳۹/۲	۲/۴	۲۰/۷	۴/۲	۱/۶	۱۰۰ (۱)
آفریقای جنوبی	مالیات بر درآمد دوگانه	۶۰۰۱/۴	-۰/۱۵	۱۷/۶	۲۸/۲	۴/۱	۸۸ (۵۹)
سودان جنوبی	مالیات بر درآمد دوگانه	(برای سال ۲۰۱۵) ۱۱۱۹/۷	-۱۰/۸ (۲۰۱۵)	۵/۷ (۲۰۱۵)	۱۲/۲	۱۸۸ (۲۰۱۷)	-
اسپانیا	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۹۶۱۳/۷	۱/۹	۲۰/۸	۱۳/۹	-۰/۷	۹۰ (۴۳)
سریلانکا	مالیات بر درآمد دوگانه	۳۸۵۳/۱	۲/۳	۲۷/۴	۴/۲	۳/۵	۶۸ (۱۱۸)
سورینام	مالیات بر درآمد دوگانه	۶۸۵۴/۹	-۰/۰۸	-	۷/۳	۲۲ (۲۰۱۷)	-
سوئد	مالیات بر درآمد دوگانه	۵۱۶۱۰/۱	۱/۲	۲۵/۱	۶/۵	۱/۸	۱۰۰ (۱)
سوئیس	مالیات بر درآمد دوگانه	۸۱۹۳۳/۷	۰/۹	۲۲/۳	۴/۶	-۰/۴	۱۰۰ (۱)
تایوان	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۴۸۲۷	-	-	-	-	۱۰۰ (۱)
تانزانیا	مالیات بر جمع درآمد	۱۱۲۲/۱	۷/۸	۳۴ (۲۰۱۷)	۲	۳/۵	۷۴ (۸۶)
تایلند	مالیات بر جمع درآمد	۷۸۰۸/۲	۲/۴	۲۳/۹	۰/۷	-۰/۷	۹۰ (۴۳)
ترینیداد و توباگو	مالیات بر جمع درآمد	۱۷۲۷۶/۵	-۰/۰۰۲	-	۲/۷	۱ (۲۰۱۸)	۸۹ (۵۸)
تونس	مالیات بر درآمد دوگانه	۳۳۱۷/۵	۱/۰۴	۱۹/۳ (۲۰۱۷)	۱۶	۶/۷	۶۶ (۱۲۴)



نام کشور	نوع سیستم	درآمد سرانه (دلار)	نرخ رشد اقتصادی	نسبت تشکیل سرمایه ثابت به GDP	نرخ بیکاری	نرخ تورم	ثبات اقتصادی (رتبه)
ترکیه	مالیات بر درآمد دوگانه	۹۰۴۲/۵	۰/۹	۲۵/۱	۱۳/۵	۱۵/۲	(۱۲۹) ۶۱
اوگاندا	مالیات بر درآمد دوگانه	۷۷۶/۸	۹/۷	۲۶/۵	۱/۸	۲/۹	(۸۹) ۷۴
اوکراین	مالیات بر درآمد یکنواخت	۳۶۵۹	۳/۲	۱۲/۶	۸/۹	۷/۹	(۱۱۳) ۵۸
انگلستان	مالیات بر مجموع درآمد	۴۲۳۰۰/۳	۱/۴	۱۷/۴	۳/۸	۱/۷	(۱) ۱۰۰
ایالات متحده	مالیات بر جمع درآمد	۶۵۱۱۸	۲/۳	۲۱ (۲۰۱۸)	۳/۷	۱/۸	(۱) ۱۰۰
اوروگوئه	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۶۱۹۰.۱	۰/۲	۱۶/۲	۸/۷	۷/۹	(۶۱) ۸۶
ازبکستان	مالیات بر درآمد یکنواخت	۱۷۲۴.۸	۵/۶	۳۹/۸	۵/۹	-	-
ونزوئلا	مالیات بر جمع درآمد	۱۶۰۵۴/۵ (۲۰۱۴)	-۳/۹ (۲۰۱۴)	۲۴/۸ (۲۰۱۴)	۸/۸	۲۵۵ (۲۰۱۶)	(۱۴۱) ۰
ویتنام	مالیات بر درآمد دوگانه	۲۷۱۵/۳	۷	۲۶/۸	۲	۲/۸	(۶۴) ۷۵
زامبیا	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۲۹۳/۳	۱/۷	۳۹/۲	۱۱/۴	۹/۲	(۱۲۶) ۶۴
زیمبابوه	مالیات بر درآمد دوگانه	۱۴۶۴	-۸/۱	۹/۳ (۲۰۱۸)	۴/۹	۰/۹ (۲۰۱۷)	(۹۷) ۷۳

مأخذ: بانک جهانی (۲۰۲۰)

## ۹. جمع‌بندی از یافته‌های کلیدی

یکی از مسائل بنیادی طراحی PIT پاسخ بدین پرسش است که آیا باید منابع درآمدی مختلف اشخاص را تجمیع نمود و در قالب یک جدول واحد با نرخ‌های تصاعدی مالیاتی مشمول مالیات شوند (رویکرد مالیات بر مجموع درآمد) یا آنکه بسته به انواع مختلف درآمدی، نرخ‌های متفاوتی برای آن در نظر گرفت (رویکرد مالیات بر درآمد دوگانه). در قرن بیستم میلادی، رویکرد مالیات بر مجموع درآمد به دلیل تبعیت از اصول عدالت افقی بر تفکرات اقتصادی حاکم بود. به مرور زمان و به دلیل تحرک‌پذیری بالای سرمایه، توصیه به پیاده‌سازی رویکرد مالیات بر مجموع درآمد کاهش یافت و در مقابل، به سوی اعمال نظام مالیات بر درآمد دوگانه حرکت شد. در این نوشتار ضمن تبیین موضوعات اساسی نظری به ویژه ملاحظات مرتبط با عدالت و کارایی، ابعاد نظری و تجربی سیستم‌های مالیات بر درآمد اشخاص مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است و یافته‌های گزارش در قالب موارد زیر خلاصه و جمع‌بندی شده‌اند.

❖ **نخست** - یکی از موضوعات اساسی در طراحی نظام مالیات بر درآمد اشخاص، ملاحظات مربوط به عدالت است که در قالب دو مفهوم رایج از عدالت، یعنی عدالت افقی و عدالت عمودی مطرح می‌شود. منصفانه یا عادلانه بودن سیستم مالیاتی در گرو تأمین عدالت افقی است و دستیابی به عدالت توزیعی (که یک مفهوم ارزشی یا هنجاری است) نیز مستلزم برقراری عدالت عمودی است. عدالت افقی اقتضا می‌کند که کل درآمد اشخاص صرف‌نظر از اینکه از چه محلی کسب شده‌اند، مبنای مالیات‌ستانی قرار بگیرند و اشخاص با توانایی‌های پرداخت یکسان، مالیات برابر پرداخت نمایند. عدالت عمودی نیز مستلزم تصمیم درباره نحوه تصاعدی بودن PIT است.

❖ **دوم** - تردیدی نیست که PIT همانند هر مالیات دیگری روی رفتار اشخاص اثر می‌گذارد و از آنجا که پایه مالیاتی PIT، درآمدهای نیروی کار و سرمایه است لذا تصمیمات عرضه نیروی کار و پس‌انداز اشخاص را تحت‌الشعاع قرار خواهد داد. اینکه PIT چه اختلالی در رفتار اشخاص ایجاد کند بستگی به نرخ‌های مالیاتی و ساختار پایه مالیاتی خواهد داشت. نتایج اکثر مطالعات تجربی حکایت از آن دارد که اولاً کشش عرضه نیروی کار نسبت به دستمزد برای نیروی کار مرد نسبتاً اندک است، ثانیاً کشش بهره‌ای پس‌انداز در تخمین‌های تجربی در دامنه وسیعی بین صفر تا یک قرار می‌گیرد. بدین ترتیب بر اساس یافته‌های مطالعات تجربی، وضع مالیات روی درآمد نیروی کار، احتمالاً هزینه کارایی قابل ملاحظه‌ای نداشته باشد اما وضع مالیات روی درآمدهای سرمایه، ممکن است هزینه کارایی معنی‌داری را به نظام اقتصادی تحمیل کند. علاوه بر این، نگرانی جدی دیگری در ادبیات مالیات‌ستانی در خصوص هزینه‌های پویای کارایی در ارتباط با مالیات‌ستانی از درآمدهای سرمایه‌ای مطرح است که اثرات مرکب کاهش پس‌انداز در طول زمان می‌تواند تأثیرات نامطلوبی بر رشد اقتصادی بلندمدت کشور داشته باشد.



❖ **سوم-** بده-بستان بین ملاحظات عدالت عمودی و کارایی از مهم‌ترین موضوعات سیاستگذاری در طراحی PIT است. در واقع، مسئله اصلی حداکثرسازی یک تابع رفاه اجتماعی مشروط به واکنش‌های رفتاری اشخاص (یعنی میزان تأثیرگذاری مالیات‌ها بر رفتار پس‌انداز و عرضه کار افراد) و محدودیت‌های فنی و تکنولوژیکی اقتصاد (یعنی نحوه ترکیب عامل تولید نیروی کار و سرمایه برای دستیابی به سطوح قابل قبول تولید در اقتصاد) است. حل مسئله بهینه‌یابی فوق که به طراحی «جدول نرخ و براکت‌های مالیاتی» منجر می‌شود، موضوع بسیاری از تحقیقات نظری و شبیه‌سازی قرار گرفته است که متأسفانه، یافته‌های این مطالعات، راهنمای عملیاتی قابل اتکایی برای تعیین سطوح براکت‌های درآمدی و ساختار نرخ‌های بهینه مالیاتی به دست نمی‌دهد.

❖ **چهارم-** هر شخصی در طول دوران عمر خود از منابع مختلفی کسب درآمد می‌کند که مهم‌ترین آن‌ها مشتمل بر «درآمدهای حاصل از نیروی کار»، «درآمدهای بهره‌ای»، «سودهای تقسیم‌شده»، «درآمدهای اجاره»، «درآمدهای شغلی» و «درآمدهای مالکانه» هستند. به طور کلی سه نوع سیستم برای مالیات‌ستانی از درآمدهای مذکور وجود دارد که عبارتند از «مالیات بر درآمد جامع یا مالیات بر جمع درآمد»، «سیستم مالیات بر درآمد دوگانه» و «سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت». تحت سیستم «مالیات بر جمع درآمد»، بدهی مالیاتی تابعی از مجموع تمامی درآمدهای کسب شده از تمامی منابع درآمدی خواهد بود. در حالی که در سیستم «مالیات بر درآمد دوگانه»، هر یک از درآمدها طبق جدول مالیاتی مختص به آن درآمد مشمول مالیات خواهد شد. در این سیستم، درآمدهای سرمایه‌ای از پایه مالیات بر درآمد اشخاص منفک شده و تحت یک جدول مالیاتی خاص که عمدتاً تناسبی است، مشمول مالیات می‌گردد. در سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت، تمامی انواع درآمدها با نرخ مالیات یکنواختی مشمول مالیات می‌شوند بدین معنا که مجموع درآمدهای کسب شده توسط اشخاص از منابع گوناگون با یکدیگر جمع شده و کسورات قانونی (از جمله معافیت پایه) از آن کسر می‌شود و مابقی با نرخ یکسانی مشمول مالیات می‌شوند. این رویه دلالت بر آن دارد که درآمد حاصل از کار و سرمایه با نرخ یکسانی مشمول مالیات می‌شوند و همچنین مقدار معافیت مالیاتی نیز به سطح درآمد وابسته نیست.

❖ **پنجم-** سه نظام مالیات بر مجموع درآمد، مالیات بر درآمد دوگانه و مالیات یکنواخت بر اساس معیارهای عدالت، کارایی و سادگی می‌توان با یکدیگر مقایسه کرد. اولاً اگر مبنای بررسی عدالت مالیاتی درآمد سالیانه باشد نظام مالیات بر مجموع درآمد، تضمین‌کننده عدالت افقی و عمودی خواهد بود زیرا از یک سو اشخاص با مجموع درآمد یکسان مشمول مالیات یکسانی می‌شوند و از سوی دیگر اشخاص با درآمدهای بالاتر مشمول مالیات با نرخ نهایی بالاتری می‌شوند. در حالی که اگر درآمد کل طول عمر فرد ملاک سنجش عدالت مالیاتی قرار بگیرد، نظام مالیات بر درآمد دوگانه قادر به تأمین عدالت افقی و عمودی خواهد بود. ثانیاً در مقایسه بین نظام مالیات بر درآمد دوگانه و مالیات بر مجموع درآمد، سیستم مالیات بر درآمد دوگانه هزینه‌های کارایی کمتری خواهد داشت. در واقع از منظر استدلال‌های ارائه شده توسط طرفداران نظام مالیات بر درآمد دوگانه، در شرایط وجود رقابت مالیاتی و تحرک‌پذیری بالای سرمایه، اعمال نرخ‌های مالیاتی اندک بر درآمد سرمایه، مانع اخلاص در تولید و کاهش سرمایه

در اقتصاد می‌شود. علاوه بر این وضع مالیات بر عایدی سرمایه بر اساس اصل تحقق عایدی که در نسخه محض نظام مالیات بر مجموع درآمد توصیه می‌شود باعث قفل شدن دارایی‌ها خواهد شد که به نوبه خود، موانعی برای بازتخصیص مجدد سرمایه به منظور استفاده‌های با بهره‌وری بیشتر ایجاد خواهد کرد. ثالثاً طرفداران سیستم مالیات بر درآمد یکنواخت بر این باورند که نظام مذکور، بسیار ساده‌تر از نظام‌های مالیاتی تصاعدی (از جمله نظام مالیات بر جمع درآمد و نظام مالیات بر درآمد دوگانه) است زیرا ویژگی مشترک همه نسخه‌های پیشنهادی مالیات یکنواخت، اعمال یک نرخ واحد مالیاتی است که با لغو همه یا اکثر معافیت‌ها و اعتبارات مالیاتی تلفیق می‌شود. بر اساس استدلال طرفداران این نظام مالیاتی، حذف معافیت‌ها مهم‌ترین عاملی است که سیستم مالیات یکنواخت را به نظامی ساده‌تر از سیستم‌های مالیات تصاعدی تبدیل می‌کند.

❖ **ششم** - بررسی نظام مالیات بر درآمد حاکی از آن است که در سال ۲۰۱۹-۲۰۲۰ از میان ۱۲۶ کشور، ۱۳ کشور نظام مالیات بر درآمد یکنواخت را انتخاب نموده‌اند. نظام مالیات بر جمع درآمد در ۳۷ کشور در حال پیاده‌سازی است و در نهایت، ۷۶ کشور مجری نظام مالیات بر درآمد دوگانه هستند.

❖ **هفتم** - صرف‌نظر از نوع نظام مالیات منتخب در کشورهای مجری PIT، راهکارهای مختلفی به منظور تضمین استانداردهای زندگی و تعمیق ادراک عادلانه بودن نظام مالیاتی انتخاب شده است که عبارتند از «اعمال معافیت پایه» یا «اعمال نرخ صفر برای برکت اول درآمدی در نظام‌هایی با ساختار تصاعدی»، لحاظ «کسورات استاندارد متناسب با مشخصه‌ها و شرایط هر خانوار» خصوصاً شاغل یا غیرشاغل بودن همسر، تعداد فرزندان، تعداد سالمندان تحت پوشش مؤدی، معلولیت یا ناتوانی برخی از اعضای خانوار و نظایر آن، و در نهایت امکانپذیر بودن کسر نمودن برخی مخارج خاص نظیر «مخارج درمانی، پزشکی و دارویی»، «پرداخت‌های بهره‌ای بابت وام مسکن»، «مخارج مربوط به مهد کودک».

❖ **هشتم** - در قانون مالیاتی کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد تصاعدی (نظام مالیات بر جمع درآمد و مالیات بر درآمد دوگانه) به طور متوسط از ۴ الی ۵ طبقه درآمدی استفاده شده است و نکته مهم آنکه بر اساس آخرین اطلاعات در دسترس در سال ۲۰۱۹، بالاترین نرخ‌های نهایی مالیاتی در اکثر کشورها به کمتر از ۳۰ درصد کاهش یافته است. این در حالی است که در دهه‌های مختلف قرن بیستم میلادی، بالاترین نرخ‌های نهایی مالیاتی به ۶۰ تا ۷۰ درصد نیز می‌رسید. این مشاهده حکایت از آن دارد که کشورها به مرور زمان با گسترش پایه‌های مالیاتی و حذف معافیت‌های غیرضروری موفق به کاهش نرخ‌های نهایی مالیاتی شده‌اند و گام‌های مؤثری در راستای ارتقای تمکین مالیاتی برداشته‌اند. در کشورهایی که نظام مالیات بر درآمد دوگانه را انتخاب نموده‌اند، انواع مختلف درآمدهای سرمایه‌ای (از جمله سودهای تقسیم‌شده، درآمدهای بهره‌ای، درآمدهای اجاره‌ای و درآمدهای مالکانه) با نرخ‌های اندک و مشابه با پایین‌ترین نرخ‌های مالیات بر درآمد کار، مشمول مالیات شده‌اند.

❖ **نهم** - به دلیل جلوگیری از بروز پدیده «خزش مالیاتی»، اکثر کشورهای مجری PIT تمهیداتی به منظور شاخص‌بندی براکت‌های درآمدی، معافیت پایه، کسورات و مخارج قابل قبول اشخاص و کسب و کارها در نظر

گرفته‌اند. به طوری که در بسیاری از کشورها (به رغم آنکه نرخ‌های تورم بسیار ملایم و اندک است)، نصاب‌های قانونی با شاخص قیمت مصرف‌کننده (CPI) تعدیل می‌شود.

❖ **دهم** - از منظر دستیابی به اهداف عدالت و بازتوزیع درآمدی، «مالیات بر درآمد اشخاص» مهم‌ترین پایه مالیاتی در هر نظام مالیاتی است. به رغم آنکه در کشورهای پیشرفته حدود ۳۴/۶ درصد از درآمدهای مالیاتی به «مالیات بر درآمد اشخاص» اختصاص یافته است اما در ایران، یک روند ثابت حدود ۱۳ درصدی دارد و حدود یک‌سوم کشورهای OECD است. مقایسه عملکرد ترکیه و کره جنوبی در این پایه مالیاتی به ترتیب با سهم ۲۰/۶ و ۲۷/۵ درصدی از کل درآمدهای مالیاتی نیز حاکی از نامطلوب بودن عملکرد نظام مالیاتی در ایران است. اندک بودن سهم مالیات بر درآمد اشخاص در ایران عمدتاً به دلیل کمبود آمار و اطلاعات مشاغل، عدم پیاده‌سازی نظام مالیات بر درآمد اشخاص و وجود معافیت‌های گسترده پایه‌های مالیاتی به ویژه درآمدهای بهره‌ای است و بدیهی است تداوم این روند به «تضعیف ادراک عدالت مالیاتی» و «تعمیق نابرابری» منجر خواهد شد.

❖ **یازدهم** - به استثنای ۷ کشور، نرخ تورم در سایر کشورهای مورد بررسی در این مطالعه (یعنی ۱۱۹ کشور از ۱۲۶ کشور)، تک‌رقمی است. نرخ بیکاری نیز صرفاً در ۲۰ کشور (حدود ۱۵ درصد کشورهای مجری PIT) دو رقمی و در ۱۰۶ کشور باقیمانده، تک‌رقمی بوده و بعضاً بسیار کمتر از نرخ بیکاری متناظر با اشتغال کامل (یعنی نرخ بیکاری حدود ۵ تا ۶ درصدی) است. با عنایت به اینکه وضعیت این دو متغیر، انعکاسی از شرایط اقتصاد کلان کشورهای مجری PIT است می‌توان به این جمع‌بندی دست یافت که ثبات اقتصادی نسبی در کشورهای مجری PIT برقرار است.

❖ **دوازدهم** - نسبت تشکیل سرمایه ثابت به GDP به طور متوسط در کشورهای مجری نظام مالیات بر درآمد یکنواخت ۲۵/۱ درصد، در کشورهای با نظام مالیات بر درآمد دوگانه ۲۴/۱۵ درصد و در کشورهای مجری نظام مالیات بر مجموع درآمد ۱۹/۹ درصد است. این بدین معناست که با ثبات سایر شرایط، اعمال نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر روی درآمدهای سرمایه‌ای در کشورهای با نظام مالیات بر درآمد دوگانه (در مقایسه با نظام مالیات بر مجموع درآمد) موجب تجربه نسبت سرمایه‌گذاری به GDP بالاتری شده است.

## فهرست منابع

- Ambrus, A. (2012). The Advantage and Backdraw of the Flat-Rate Personal Income Tax. *Journal of International Studies*, 5(2), 47-57.
- Atkinson, A. B., & Sandmo, A. (1980). Welfare Implications of the Taxation of Savings, *Economic Journal*, Vol. 90, 529-549.
- Baldini, M., & Rizzo, L. (2010). Flat Tax: European Experience and Italian Proposals. Produced by the Berkeley Electronic Press.
- Ballard, Ch. L., Fullerton, D., Shoven, J. B., & Whalley, J. (1985). Integration of the Corporate and Personal Income Taxes, National Bureau of Economic Research, 153-170.
- Basham, P., & Mitchell, D. (2008). Lessons from Abroad- Flat Tax in Practice. Pre-released Chapter from the Impact and Cost of Taxation in Canada: The Case for Flat Tax Reform, the Fraser Institute.
- Bastani, S., & Waldenstrom, D. (2018). How Should Capital Be Taxed? Theory and Evidence from Sweden. IZA Institute of Labor Economics, Discussion Paper Series, No. 11475.
- Bird, R.M., & Zolt, E.M. (2010). Dual Income Taxation and Developing Countries. *Columbia Journal of Tax Law*, Vol. 1:174, 174-217.
- Bittker, B. I. (1968). Comprehensive Income Taxation: A Response. *Harvard Law Review*, Vol. 81, 1032-1043.
- Birch Soerensen, P. (1993). From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in the Nordic Countires, *Economic Policy Research Unit (EPRU) Working Paper Series*, No. 1993-07.
- Ernst and Young (2020), Worldwide Personal Tax and Immigration Guid 2019-2020.
- Graetz, M.J. & Warren, A.C. (2016). Integration of Corporate and Shareholder Taxes. *National Tax Journal*, Vol. 69, No. 3, p. 677-700.
- Gravelle, J. G. (2016). Corporate Tax Integration: In Brief. Congressional Research Service, R44671.
- Hulten, Ch. R., & Schwab, R. M. (1991). A Haig-Simons-Tiebout Comprehensive Income Tax. *National Tax Journal*, Vol. 44, No.1, p. 67-78.
- Kaplow, L. (1993), Human Capital and the Income Tax, National Bureau of Economic Research Working Paper, No. 4299.
- Lefebvre, M.N., Lehmann, E., & Sicsic, M. (2019). Comprehensive or Separate Income Tax? A Sufficient Statistics Approach. Working Paper, p. 1-30.
- Lehmann, E. (2018). Comprehensive or Separate Income Tax? A Sufficient Statistics Approach. p. 1-26.
- Lindencrona, G. (1993). The Taxation of Financial Capital and the Prevention of Tax Avoidance”, Nordic Council for Tax Research.
- Piper, S. & Murphy, C. (2005). Flat Personal Income Taxes: Systems in Practice in Eastern European Economies. The Treseary of Australian, Retriwed in: [https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/04\\_Flat\\_taxes.pdf](https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/04_Flat_taxes.pdf)



- Pirttila, J. & Selin, H. (2011). Income Shifting within a Dual Income Tax System: Evidence from the Finnish Tax Reform of 1993. *The Scandinavian Journal of Economics*, 113(1), 120-144.
- Robinson, J.R. (1984). Tax Reform: Analyzing A Comprehensive Income Tax. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 3, p. 29-38.
- Rosenthal, S. M. (2016). Integrating the Corporate and Individual Tax Systems: the Dividends Paid Deduction Cosidered. Tax Policy Center, Urban Institute & Brookings Institution.
- Zee, H. H. (2005). Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Development. *IMF Working Paper*, WP/05/87.
- Zoltan, B. (2014). Mid-term Effects of the Flat Rate Personal Icome Tax in Hungary. *Munich Personal RePEc Archive*.