

## بررسی اثر مالیات حقوق بر توزیع درآمد در ایران

دکتر یداله دادگر<sup>۱</sup>

علی اکبر غفاری<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۸۷/۲/۸

تاریخ دریافت: ۸۶/۱/۲۰

### چکیده

در قالب تئوری‌های اقتصاد متعارف، مالیات اصلی‌ترین منبع درآمد دولت‌ها است. اما در عین حال به عنوان ابزار برای تخصیص منابع و حصول به توزیع عادلانه درآمدها و ثروت‌ها نیز مطرح می‌باشد. در نتیجه علاوه بر آنکه ابزار تأمین هزینه‌های بخش عمومی است، دارای آثار تخصیصی و توزیعی نیز می‌باشد. یک نقش کلیدی مالیات که در تحلیل‌های اقتصادی دولت جایگاه ویژه‌ای دارد، آثار توزیعی آن است. به همین دلیل نقش عادلانه بودن ابزار مالیات یک اصل از دو اصل اساسی آن (در کنار اصل کارایی) می‌باشد.

این مقاله نقش مالیات حقوق را بر توزیع درآمد در ایران مورد بررسی قرار می‌دهد. روشهای تحلیلی، توصیفی و کتابخانه‌ای و آزمون مدل‌های *Raddatz* و *Galeotic Engel*، چارچوب متدولوژیک مقاله را شکل می‌دهد. با توجه به سابقه مدل‌های مورد نظر در ادبیات مالیاتی و بویژه نقش سه صاحب نظر از طراحان این گونه مدل‌ها، کاربرد مدل‌های *GER* برای آنها مناسب می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که نرخهای مالیات بر درآمد مطلوب برای سالهای برنامه سوم توسعه به ترتیب ۲۵/۱۸، ۲۸/۲۸، ۱۲/۵، ۱۲/۵ و ۱۲/۵ می‌باشد.

واژگان کلیدی: نرخ مالیات بهینه، مالیات بر حقوق، توزیع درآمد، مدل‌های *EGR*، اقتصاد ایران.

طبقه بندی **JEL**: H21 , H24

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

۱. دکترای اقتصاد و عضو هیأت علمی دانشگاه شهید بهشتی، [y\\_dadgar@sbu.ac.ir](mailto:y_dadgar@sbu.ac.ir)

۲. کارشناس ارشد علوم اقتصادی

### ۱- مقدمه و چارچوب اولیه

هزینه‌های دولت نیازمند منابع درآمدی است. یکی از نقش‌های کلیدی مالیات، تأمین هزینه‌های دولت می‌باشد. درآمدهای دولت به دو گروه درآمدهای مالیاتی و غیر مالیاتی تقسیم می‌شود. تجربه کشورهای با سیستم مالیاتی کار آمد، نشان داده است که بالا بودن سهم منابع مالیاتی نسبت به منابع غیر مالیاتی از برخی آثار نامطلوب اقتصادی تا حد زیادی جلوگیری می‌کند. به عبارت دیگر نظام مالیاتی کارآمد، نظام اقتصادی را در مقابل بسیاری از خطرهای بیمه می‌کند. این در حالی است که در کشور ما منابع غیرمالیاتی بویژه درآمدهای نفتی سهم عمده‌ای از درآمد دولت را تشکیل می‌دهند؛ به طوری که وجود آسان و ارزان این درآمدها موجب عدم نیاز و عدم توجه جدی به مالیات و سامان‌دهی یک سیستم کارآمد مالیاتی شده و بخصوص همچنین بی‌ثباتی‌های دو دهه اخیر درآمدهای نفتی، موجب بی‌ثباتی درآمدهای دولت شده و وابستگی شدید برخی از بخش‌های درآمدی به درآمدهای نفتی، این بی‌ثباتی را تشدید نموده است. بررسی روند درآمدهای مالیاتی کشور، سهم آن از تولید ناخالص داخلی و سهم آن از هزینه‌های جاری دولت، نشانگر فاصله بسیار و شکاف قابل توجه سیستم کنونی مالیاتی با وضعیت مطلوب است. مالیات بر حقوق از اجزاء مهم تشکیل دهنده مالیات بر درآمد می‌باشد. از آنجا که این مالیات مستقیماً از حقوق کارکنان کسر می‌گردد، منبع درآمد تقریباً مطمئنی است. توزیع عادلانه درآمد از جمله بارزترین اهداف تئوری‌های مالیاتی متولیان اقتصادی کشورها می‌باشد.

در تحقیق حاضر اثر توزیعی مالیات بر درآمد حقوق با مطالعه اثر این مالیات بر شاخص‌های ضریب جینی و سهم درآمد دهک‌ها بررسی شده است. برای این منظور، ابتدا با استفاده از آمار هزینه خانوار، ضرایب جینی و سهم دهک‌ها از درآمد، محاسبه و تغییرات شاخص‌های نابرابری فوق در اثر اعمال مالیات مشاهده گردیده است. مدل‌های گزینش شده از چنان ساختاری برخوردار هستند که می‌توانند برای بررسی عملکرد مالیاتی از یک تا پنج سال به کار روند و به طول دوره حساس نیستند. در این مقاله سالهای برنامه سوم توسعه ایران برگزیده شده و سه مدل مالیاتی تعیین کننده GER مورد آزمون واقع گردیده است.

### متدولوژی، پیشینه و مروری بر ادبیات موضوع

یکی از اصلی‌ترین اهداف این پژوهش، بررسی اثر مالیات حقوق و پرداخت‌های انتقالی بر توزیع درآمد در ایران می‌باشد. هدف اساسی دیگر، مقایسه اثر توزیعی مالیات تصاعدی و تناسبی بر حقوق و سرانجام تعیین نرخ بهینه مالیات بر حقوق از اهداف فرعی این مقاله است. با توجه به اینکه آمارهای مربوط به هزینه خانوار، انعکاس بهتر و دقیقتری از وضعیت بودجه خانوار در ایران را ارائه می‌دهند،

از این رو برای بررسی توزیع درآمد، از آمارهزینه خانوار به جای آمار درآمد خانوار استفاده می‌شود. مناسب است که در ارتباط به متدولوژی حاکم بر این مقاله اشاره شود که پس از جمع‌آوری آمار و اطلاعات مورد نیاز از منابع کتابخانه‌ای و مراکز اطلاع‌رسانی، محاسبات و تجزیه و تحلیل لازم صورت می‌گیرد. ضمناً جهت محاسبه ضریب جینی به عنوان شاخص نابرابری توزیع درآمد از بسط میلر استفاده گردیده است.

مالیات از مهمترین پایه‌های تئوریک در اقتصاد دولت می‌باشد و سیاست‌های مالیاتی نیز از مؤثرترین خط‌مشی‌ها در بخش عمومی هستند (Rosen, 2005 و جعفری صمیمی، ۱۳۷۵) و مالیات بر حقوق از سنتی‌ترین ابزارهای توزیع عادلانه درآمدها و ثروت‌ها محسوب شده است (پور مقیم، ۱۳۷۸ و Musgrave, 1985). در این مقاله موضوع از منظر توزیع درآمد دنبال می‌شود. در این رابطه ادبیات قابل توجهی شکل گرفته و مطالعاتی، هم در ایران و هم، در خارج از ایران انجام شده است که در این قسمت به مهمترین آنها اشاره می‌شود.

رضا رحیمی در بررسی "نقش مالیاتها در توزیع مجدد در ایران" نتیجه می‌گیرد که نظام مالیاتی ایران طی سالهای ۶۷ - ۱۳۵۲ در ارتباط با بهبود توزیع در آمد و ثروت، جهت‌دار عمل نموده و صرفاً به عنوان منبع درآمدی دولت عمل کرده است.

سهیلا پروین در «زمینه‌های اقتصادی فقر در ایران» با مقایسه ضرایب جینی و سهم طبقات مختلف از درآمد قبل و بعد از مالیات نشان می‌دهد که سیاست‌های مالیاتی در ایران تقریباً هیچگونه اثر تعدیل‌کنندگی بر توزیع درآمد نداشته است (پروین، ۱۳۷۲).

رسول ناصری در تحلیل "نقش مالیات در توزیع درآمد" نتیجه می‌گیرد: ۱- رابطه ضریب جینی، سهم ۲۰ درصد جمعیت درآمد بالا با کل مالیات و مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم، معکوس می‌باشد. ۲- رابطه سهم ۴۰ درصد جمعیت با درآمد متوسط و ۴۰ درصد جمعیت با درآمد پایین با مالیاتهای فوق، مستقیم (مثبت) می‌باشد. ۳- اثر مالیات مستقیم روی ضریب جینی، بیش از مالیات غیر مستقیم می‌باشد. ۴- اثر مالیات بر ثروت روی ضریب جینی بیش از اثر مالیات بر درآمد می‌باشد (ناصری، ۱۳۷۵).

اسماعیل ابونوری در تحلیل «اثر شاخصهای اقتصاد کلان بر توزیع درآمد در ایران» نتیجه می‌گیرد که در ازای یک درصد افزایش در کل مالیاتهای دریافتی از هر خانوار، بیش از ۰/۸۱ درصد به سطح نابرابری در سال بعد اضافه می‌شود و به طور کلی، نظام مالیاتی به جای کاهش نابرابری اقتصادی، در جهت افزایش آن عمل نموده است (ابونوری، ۱۳۷۶).

مریم خطیب زاده به بررسی اثر مالیات بر درآمد بر توزیع درآمد با تأکید بر سهم نیروی کار برای سالهای ۷۵ - ۱۳۵۵ می‌پردازد و نتیجه می‌گیرد که با افزایش مالیات بر درآمد واقعی، شکاف

درآمدی کاهش می‌یابد (خطیب زاده، ۱۳۷۷).

اکبر کمیجانی و فریبا فهیم یحیایی در "تحلیلی بر ترکیب مالیاتها و برآورد ظرفیت مالیاتی ایران" نشان می‌دهند که روند ترکیب مالیاتها و وصول آن بر حسب مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم طی سالهای ۱۳۵۶-۱۳۵۸ جهت دار عمل نکرده است (کمیجانی، ۱۳۷۰).

مطالعات دیگری در مقوله مالیات در ایران بین سالهای ۱۳۷۵ تا ۱۳۸۵ انجام شده که به طور مشخص به ارتباط توزیع و مالیات بر حقوق نپرداخته اند و از این رو شاید نتوان آنها را پیشینه ای معنادار برای این مقاله قلمداد کرد، اما مباحث کلی مالیاتی و ابعادی از توزیع را پوشش می‌دهند. بحث کاهش فقر (پژویان، ۱۳۷۵)، توزیع درآمد و رشد (پروین، ۱۳۷۵)، مالیات و درآمدهای مالیاتی (تقی پور، ۱۳۷۸)، تحولات توزیع درآمد (محمودی، ۱۳۸۳)، تأمین اجتماعی و کاهش فقر (سلیمی‌فر، ۱۳۸۴) و نابرابری و توزیع مجدد (اخباری، ۱۳۸۵)، از این نمونه هستند.

مطالعات مربوط به موضوع بحث این مقاله در خارج از ایران (مثل هر موضوع دیگر) فراوان است و در اینجا مواردی ذکر می‌شود که ارتباط نزدیک تری با موضوع دارند.

کیانگ چو و همکارانش به بررسی وضعیت توزیع درآمد کشورهای در حال توسعه طی دهه‌های اخیر، قبل و بعد از مالیات می‌پردازند و نشان می‌دهند ضریب جینی بعد از اعمال مالیات، به طور متوسط از ضریب جینی قبل از مالیات کمتر است. این بهبود توزیع در کشورهای صنعتی بیشتر از کشورهای در حال توسعه است و این به دلیل ساختار مالیاتی این کشورهاست (Young, 2000).

ادوارد انگل و همکارانش "اثر مالیات بر توزیع درآمد در شیلی" و اثر توزیعی چهار متغیر اساسی را در ساختار مالیات آن کشور بررسی کرده اند. نتایج به دست آمده، نشان می‌دهد که جایگزینی مالیات ثابت، بر خلاف انتظار، اثر توزیعی بیشتری دارد و پرداختهای انتقالی، اثر توزیعی ناچیزتری از مالیات بر درآمد داشته‌اند. آنها در پایان، نرخ بهینه مالیات برای شیلی را برآورد کرده‌اند (Engel, 2000).

پالم مارتن در «اثر اصلاحات مالیاتی روی توزیع درآمد»، با بررسی دو مقطع قبل و بعد از اصلاحات مالیاتی در سوئد به این نتیجه رسیده که اصلاحات مالیاتی منجر به متعادل‌تر شدن توزیع درآمد شده است (Marten, 1996).

اریک برگ و جان راتسو در "ساختار مالیات و توزیع درآمد"، اهمیت ساختار مالیات در توزیع درآمد را در یک دولت محلی در نروژ مورد مطالعه قرار داده و نتیجه گرفته‌اند با وجودی که مالیات بر مصرف، حجم زیادی از مالیات را شامل می‌شود، لیکن مالیات بر ثروت اثر توزیعی بیشتری دارد (Borg, 2001).

در «توزیع درآمد و بار مالیات درآمد در بلغارستان» زلی کو بگتیک و همکارانش به تحلیل اثرات توزیعی مالیات درآمد در بلغارستان پرداخته و نتیجه‌گیری که مالیات درآمد تصاعدی، نقش قابل

ملاحظه‌ای در کاهش نابرابری درآمدی دارد (Hassan, 2004).

در "توزیع مجدد از طریق مالیات"، ریچارد برد نشان داده است در کشورهای در حال توسعه، مالیات درآمد، ناقص و غیرتصادفی است و هزینه‌های اجرایی و سیاسی اجرای سیستم مالیات تصاعدی بالاست و بنابراین نمی‌توان از این سیستم برای بهبود توزیع درآمد استفاده کرد. وی تقویت مالیات بر مصرف و سیاست‌های هزینه‌ای در جهت منافع فقرا را از روش‌های جایگزین جهت کاهش فقر و نابرابری معرفی می‌کند (Bird, 2005).

داموری و پردانا تأثیر سیاست مالی روی توزیع درآمد و فقر در کشور اندونزی را بررسی کرده و نتیجه گرفته‌اند که سیاست انبساطی مالی به طور معناداری روی توزیع درآمد مؤثر بوده است (Damouri, 2003).

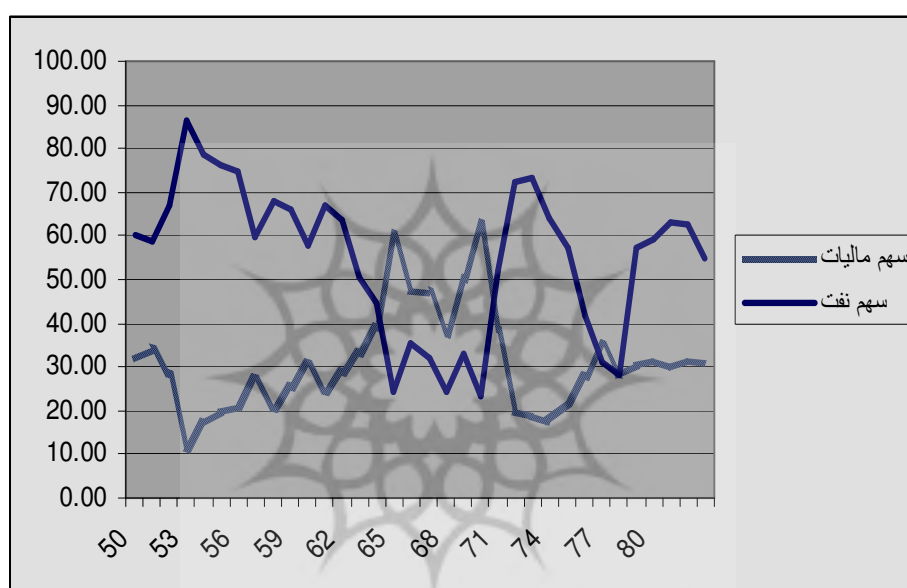
مطالب اصلی این مقاله در قالب سه بخش تدوین می‌گردد. پس از توصیف کارکرد نظام مالیاتی، مدل‌ها معرفی و آزمون می‌شوند و در بخش پایانی ضمن تحلیل نتایج، به برخی پیامدهای سیاستی اشاره می‌شود. در این تحقیق مدل ترکیبی EGR در قالب سه مدل فرعی برآزش می‌گردد. مدل اول، اثر توزیعی مالیات بر درآمد را آزمون می‌کند. مدل دوم، ضرایب جینی قبل و بعد از اعمال سیاست مالیاتی را مقایسه می‌کند و مدل سوم، به استخراج نرخ بهینه مالیات با استفاده از روش‌های ریاضی و اقتصاد سنجی مبادرت می‌ورزد.

## ۲- نظام مالیاتی ایران و سازگاری با مدل‌های مورد نظر

در قالب تئوری‌های بخش عمومی و همچنین در توصیف کارکرد درآمدی دولت ایران، درآمدهای دولت معمولاً شامل درآمدهای مالیاتی، درآمدهای غیر مالیاتی و سایر درآمدها می‌باشد. درآمدهای غیر مالیاتی در واقع درآمدهای ناشی از فعالیتهای اقتصادی دولت است و شامل موارد زیر می‌شود: الف) سود ناشی از انحصارات دولت مثل نفت، راه آهن. ب) کارمزد ارائه خدمات توسط سازمانها و نهادهای دولتی ج) درآمدهای ناشی از املاک عمومی، فروش یا اجاره د) اعطای وام یا درآمد فعالیت نهادهای پولی (انتشار اسکناس) می‌باشد. منظور از سایر درآمدهای، دولت درآمدهای حاصل از انحصارات و مالکیت دولت، خدمات و فروش کالا (و فروش ارز)، درآمدهای متفرقه و بهره وامها و سود حاصل از سرمایه‌گذاری دولت در خارج کشور می‌باشد.

در ادامه ابتدا روند درآمدها و سپس سازگاری آن با مدل‌های مورد نظر را بررسی می‌کنیم. بررسی عملکرد نظام مالیاتی کشور حاکی از آن است که پیش از رشد چشمگیر درآمدهای نفتی در سال ۱۳۵۳، درآمدهای مالیاتی روند معتدلی داشته، اما افزایش شدید بهای نفت موجب کاهش سهم درآمدهای مالیاتی و افزایش سهم نفت در بودجه عمومی گردیده است. بررسی روند درآمدهای

دولت (پس از افزایش قیمت نفت) نشان می دهد که :  
 اولاً، ترکیب درآمدهای دولت به گونه ای بوده که جز در یکی - دو سال، همواره سهم مالیاتها کمتر از ۵۰ درصد درآمدهای دولت بوده است.  
 ثانیاً، تحولات بازار جهانی نفت همواره درآمدهای مالیاتی را تحت تأثیر قرار داده، زیرا بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی به طور مستقیم یا غیر مستقیم وابسته به درآمد نفت بوده است؛ مثلاً مالیات بر واردات که همواره سهم زیادی از مالیاتهای مستقیم و بیش از ۳۰ درصد درآمدهای مالیاتی را تشکیل می دهد، به طور مستقیم وابسته به ارزش حاصل از صادرات نفت است و همچنین مالیات بر شرکتها که حدود ۳۵ درصد درآمدهای مالیاتی را تشکیل می دهد.



منبع: محاسبات تحقیق با کمک نماگرهای مالیاتی، نشریه شماره ۲، ۱۳۸۵؛ سازمان امور مالیاتی

در نتیجه درآمد مالیاتی از این ناحیه به دلیل وابستگی شدید این شرکتها به واردات مواد اولیه و واسطه‌ای، همواره تحت تأثیر نوسانهای درآمدهای نفتی بوده است. به طور کلی علاوه بر سهم پایین درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای دولت، وابستگی متجاوز از ۵۰ درصدی درآمدهای مالیاتی به درآمد نفت، حاکی از ساخت نامناسب و نامطلوب این درآمدها می باشد. مقایسه این نسبت در سالهای مختلف قبل و بعد از انقلاب نشان دهنده نوسان و نیز کاهش آن در سالهای اخیر

بوده است. از جمله دلایل این نوسانات، نوسان قیمت نفت و تأثیر متقابل آن بر درآمدهای مالیاتی و تولید ناخالص داخلی بوده که نشانگر وابستگی اقتصاد کشور به درآمدهای نفتی و عملکرد نامطلوب نظام مالیاتی است. نمودار شماره ۱ میزان و تغییرات سهم نفت و مالیاتها را از درآمدهای دولت را نشان می دهد.

ثالثاً، میزان پوشش پرداختهای جاری به وسیله درآمدهای مالیاتی از جمله معیارهای ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی است. مشاهده سهم مالیاتها از هزینه‌های جاری نشان دهنده این امر است که در طول سالهای مورد بررسی این درآمدها در سطحی نبوده که بتواند حداقل نیمی از هزینه‌های جاری دولت را پوشش دهد و درآمدهای نفتی و سایر درآمدها بخشی از این شکاف را پوشش داده است. این واقعیت‌ها، نشان دهنده نارسایی نظام مالیاتی و لزوم تلاش بیشتر در جهت رفع این نارسایی‌هاست.

رابعاً، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، از دیگر شاخصهای مهم ارزیابی کارایی نظام مالیاتی است. استفاده از این نسبت به عنوان ضابطه‌ای برای نشان دادن اصل رعایت عدالت و مساوات مالیاتی، تنها هنگامی امکان پذیر است که بدانیم چه میزان از تولید ناخالص داخلی قابل برداشت است و بعلاوه این برداشت چگونه در بین بخشهای مختلف اقتصاد کشور توزیع می‌گردد (پژویان، ۱۳۸۰، شبیری نژاد، ۱۳۷۵).

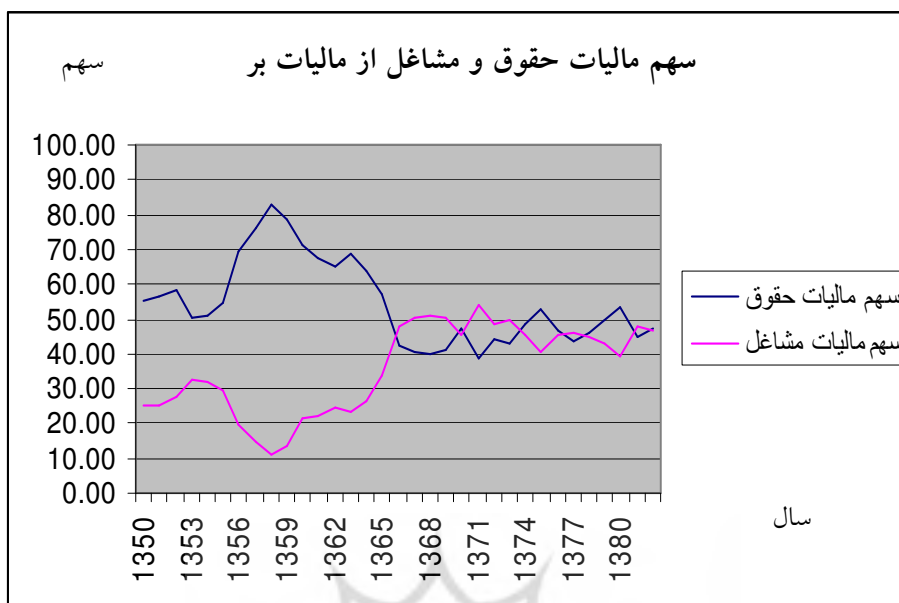
از مقایسه سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی در ایران با دیگر کشورها، این نتیجه حاصل می شود که در طول سالهای مورد مطالعه، این نسبت در کلیه کشورهای صنعتی و پیشرفته رو به افزایش بوده است. هم بررسی واقعی و هم برآوردهای علمی (تا سال ۲۰۰۸) نشان می‌دهد که میانگین نسبت سهم مالیات از تولید ناخالص ملی در اغلب کشورهای پیشرفته از مرز ۳۰ درصد گذشته است (Rosen, 2005)؛ درحالی که این سهم در ایران تا سال ۲۰۰۳ حدود ۵/۵ درصد بوده و با وجود تغییرات ایجاد شده در نظام مالیاتی و رشد این شاخص در ایران، در سال ۲۰۰۴ سهم مالیات حدود ۷ درصد تولید ناخالص داخلی بوده است. این در شرایطی است که بخش قابل توجهی از مالیات در ایران مربوط به بخش نفت است و بنابراین میزان حقیقی مالیات بدون نفت در ایران کمتر از ۷ درصد تولید ناخالص می‌باشد. روند مالیاتی سالهای ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ و دورنمای آن در بودجه ۱۳۸۶ نیز تغییر محسوسی را نشان نمی‌دهد (برنامه، ۱۳۸۵ - الف).

### روند مالیات بر درآمد حقوق

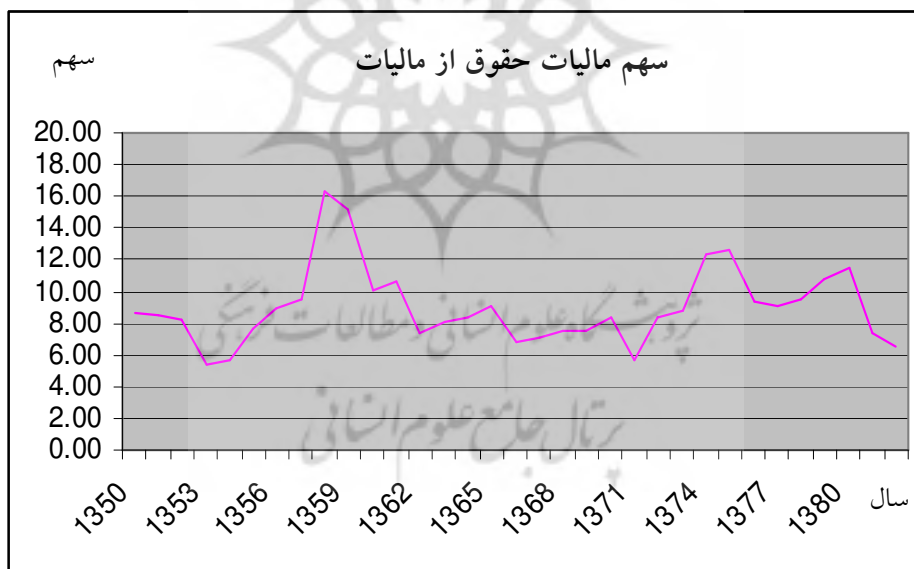
باستناد ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم، درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران بر حسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیرنقد تحصیل می‌کند، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است. این مالیات به همراه مالیات مشاغل و مالیات بر مستغلات، اجزاء تشکیل دهنده مالیات بر درآمد می‌باشند. مالیات بر درآمد پس از مالیات بر شرکتها بیشترین سهم را در مالیاتهای مستقیم دارا می‌باشد؛ اما سهم آن از درآمدهای مالیاتی با نوسانات شدیدی همراه بوده، به طوری که طی سالهای مورد بررسی، میانگین سهم آن از کل درآمدها برابر ۱۶/۷۹ درصد (حداکثر ۲۵/۶ و حداقل ۱۰/۸۸) بوده است. از بین اقلام تشکیل دهنده مالیات بر درآمد، مالیات بر حقوق تا سال ۱۳۶۵ همواره صاحب بیشترین سهم بوده و پس از آن، مالیات بر مشاغل قرار داشته است. طی سالهای ۱۳۷۳-۱۳۶۷ و بجز سال ۱۳۷۰ سهم مالیات بر مشاغل بیش از سهم مالیات بر حقوق بوده و پس از آن هم سهم هر دو متناوباً تغییر کرده و نهایتاً در سال ۱۳۸۳ سهم مالیات بر حقوق ۴۷/۴۷ و سهم مالیات مشاغل ۴۶/۳۹ درصد گردیده است. طی سالهای ۱۳۵۰-۱۳۸۳ میانگین سهم مالیات حقوق برابر ۵۴/۳۶ درصد (حداقل سهم مالیات حقوق مربوط به سال ۱۳۷۱ و برابر ۳۸/۷۴ درصد و حداکثر مربوط به سال ۱۳۵۸ و برابر ۸۲/۹۳ درصد) بوده است (کردیچه، ۱۳۷۵، قانون مالیاتها، ۱۳۸۳). در عین حال گزارش‌های رسمی و لوایح بودجه در ایران معمولاً از بهبود سهم مالیاتی حکایت می‌کنند ولی واقعیت‌های اجرایی و عملکردها نتیجه دیگری را منعکس می‌سازد (برنامه، ۱۳۸۵ - ب).<sup>۱</sup> به دلیل سهل‌الوصول بودن، پایین بودن هزینه وصول و پنهان نکردن درآمد از سوی این مؤدیان (حقوق‌بگیران)، درصد زیادی از ظرفیت بالقوه مالیات حقوق وصول می‌شود؛ اما علی‌رغم ظرفیت بالقوه بالای مالیات بر مشاغل، فرار مالیاتی، بخشودن جرایم مالیاتی و وصول مالیات با تأخیرهای قانونی و غیرقانونی و کتمان درآمد حقیقی توسط مؤدیان، سبب شده است وصولی این بخش از اندازه‌های واقعی خود فاصله بگیرد و در این راستا عدالت مالیاتی بین کارکنان بخش دولتی و صاحبان حرف به نفع مشاغل آزاد مخدوش گردد (نمودارهای ۲ و ۳ سهم مالیات حقوق از مالیات درآمد و درآمدهای مالیاتی را نشان می‌دهد).

۱ - مثلاً عملکرد دولت در ابعاد مالیاتی در سال ۱۳۸۵ به گونه ای بوده که (به دلیل عدم تحقق درآمدها و فشار هزینه) تا بهمن آن سال ۵ بار متمم بودجه به مجلس ارائه شد. این در حالی است که دولت مردان حاکم، از انضباط مالی دولت دم می‌زنند (برنامه ۱۳۸۵ - ب).





منبع: محاسبات تحقیق با کمک نماگرهای مالیاتی، نشریه شماره ۳، ۱۳۸۵، سازمان امور مالیاتی



منبع: محاسبات تحقیق با کمک نماگرهای مالیاتی، نشریه شماره ۳، ۱۳۸۵، سازمان امور مالیاتی

### سازگاری با مدل‌های تحقیق

در این قسمت می‌خواهیم نشان دهیم که برای تحلیل اوضاع مالیاتی ایران در قالب مدل‌های گزینش شده در این مقاله (EGR)، به جز برخی موارد جزئی، سازگاری کافی وجود دارد. مالیات بر درآمد در ایران شامل مالیات بر درآمد حقوق، مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر درآمد املاک است. میزان معافیت مالیات بر درآمد حقوق تا پیش از اصلاحات (مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) شصت برابر حداقل حقوق مبنای حقوق بگیران بود. لیکن بعد از این تاریخ تا میزان یکصد و پنجاه برابر حداقل حقوق مبنای حقوق بگیران از پرداخت مالیات معاف می‌شود. از طرف دیگر نرخ مالیات بر درآمد حقوق در مورد کارکنان مشمول نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت (مصوب ۷۰/۶/۱۳) پس از کسر معافیتهای مقرر در این قانون به نرخ مقطوع (۱۰٪) و در مورد سایر حقوق بگیران تا مبلغ ۴۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال به نرخ ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مازاد آن به نرخهای مقرر (در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم) خواهد بود (قانون مالیاتهای مستقیم، سالهای مختلف).

در خصوص نحوه انجام این مطالعه و آمارهای مورد استفاده و فرضیات مربوطه، اشاره به چند نکته ضروری است:

اولاً، در بررسی‌ها، از آمار و ارقام منتشره توسط مرکز آمار ایران و از آمار هزینه به جای درآمد خانوارها استفاده گردیده است. بر اساس جریان دایره وار اقتصاد مجموع مخارج هزینه شده برای کل کالاها و خدمات مصرفی معادل با درآمدی است که فرد یا خانوار یا جامعه دارا می‌باشد، زیرا پس انداز خانوارها سرمایه‌گذاری بنگاهها را تأمین مالی می‌کند در نهایت پس انداز از طریق سرمایه‌گذاری به هزینه تبدیل می‌شود. لذا مخارج کل معادل در آمد کل تلقی می‌گردد و در طول بررسی‌ها بجای درآمد از آمار هزینه استفاده می‌کنیم. دوم اینکه چون در ایران نظام مالیاتی کارآ نیست، معمولاً آمار و اطلاعات کافی و دقیقی در مورد سطوح و طبقات درآمدی در دسترس نمی‌باشد که بتوان الگویی از توزیع درآمد (بالاخص در ارتباط با طبقات متوسط و بالای درآمد که قاعدتاً باید پرداخت کننده اصلی مالیات باشند) را بدست آورد. در نتیجه در مواردی از مطالعات مستقل و یا برآوردهای نویسندگان مقاله استفاده شده است. در ضمن با وجودی که نظام تأمین اجتماعی قسمت دیگری از نظام توزیع درآمدی را در بر می‌گیرد اما چون نظام تأمین اجتماعی ایران بطور جامع و کامل همه اقشار را در بر نمی‌گیرد، لذا اطلاعات وسیعی روی الگوی توزیع درآمد علی‌الخصوص در سطوح پایین‌تر درآمدی وجود ندارد (سال نامه آماری تأمین اجتماعی، ۱۳۸۳). آمارهای مربوط به درآمد و دستمزد در ایران یا به اندازه کافی نبوده یا به دلیل عدم اظهار صحیح افراد قابل استفاده نمی‌باشد. همچنین با توجه به شرایط اقتصادی جامعه، بخش قابل توجهی از افراد در ایران چند شغله می‌باشند و معمولاً از اظهار صحیح دریافت‌های مربوط به مشاغل مربوطه

خودداری می‌کنند.

ثالثاً، اینکه در این مقاله به بررسی اثرات توزیع مالیات بر درآمد حقوق طی سالهای ۱۳۸۳ - ۱۳۷۹ با توجه به قوانین مالیاتی سالهای مربوطه می‌پردازیم. مالیات حقوق برای سالهای ۷۹ و ۸۰ طبق قانون این سالها و برای سالهای ۸۱، ۸۲ و ۸۳ با توجه به آخرین اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم در سالهای ۱۳۸۰ و ۱۳۸۳ محاسبه می‌گردد. در ضمن در این تحقیق از ضریب جینی به عنوان شاخص محاسبه توزیع درآمد و از روش بسط میلر برای محاسبه این ضریب استفاده شده است.

روش آغازین به صورت زیر می‌باشد:

$$G = 1 - \sum_{i=1}^N (P_{i+1} - P_i) (Y_{i+1} + Y_i)$$

G: ضریب جینی

$P_i$ : سهم تجمعی خانوار یا دهک i ام هزینه‌ای

$P_{i+1}$ : سهم تجمعی خانوار یا دهک i+1 ام هزینه‌ای

$Y_i$ : فراوانی تجمعی سهم درآمد طبقه i از کل درآمد

$Y_{i+1}$ : فراوانی تجمعی سهم درآمد طبقه i+1 از کل درآمد

رابعاً، در مورد پرداختهای انتقالی، این پرداختها مربوط به پرداختهای تعلق گرفته به هر دهک می‌باشد. برای این تحقیق نیاز به سهم پرداختهای انتقالی از کل هزینه‌های دولت و سهم پرداختهای انتقالی هر دهک درآمدی از کل پرداختهای انتقالی است؛ اما به دلیل معنی دار شدن مطالعه با مدل‌های EGR و همچنین با توجه به دلایل ذیل، یارانه کالاهای اساسی را به عنوان جانشین در نظر گرفته‌ایم:

۱- پرداختهای انتقالی دولت شامل یارانه‌ها، کمکهای کمیته امداد، طرح شهید رجایی، بهزیستی و ... می‌باشد که با توجه به آمار ارائه شده توسط مرکز آمار، نمی‌توان سهم کلیه پرداختهای انتقالی هر دهک درآمدی از کل پرداختهای انتقالی را محاسبه نمود.

۲- یارانه کالاهای اساسی شامل نان، قند، شکر، شیر، پنیر، روغن، گوشت و برنج می‌باشد که سهم یارانه نان بیش از ۸۰ درصد می‌باشد و با توجه به اینکه مقدار مصرف نان یارانه‌ای هر دهک مشخص می‌باشد، سهم یارانه نان تعلق گرفته به هر دهک قابل محاسبه است و یارانه کالاهای دیگر نیز به طور مساوی در همه دهکها توزیع شده است و لذا ما سهم یارانه کالاهای اساسی را به عنوان شاخص پرداختهای انتقالی مورد استفاده قرار داده‌ایم.

مطلب تکمیلی آنکه برای محاسبه متوسط هزینه‌های ناخالص سالانه یک خانوار در سطح کشور

در هر یک از دهک‌ها، میانگین وزنی هزینه ناخالص شهری و روستایی را گرفته و آمار مورد نظر را به دست می‌آوریم. همچنین با توجه به تفاوت بعد خانوارهای شهری و روستایی، هزینه ناخالص سالانه یک خانوار به شکل زیر مورد نظر قرار گرفته است:

$$\text{هزینه ناخالص سالانه یک خانوار شهری} \times \frac{\text{جمعیت شهری}}{\text{جمعیت کشور}} = \text{هزینه ناخالص سالانه یک خانوار ایرانی}$$

$$\text{هزینه ناخالص سالانه یک خانوار روستایی} \times \frac{\text{جمعیت روستایی}}{\text{جمعیت کشور}} +$$

همان‌گونه که در قسمت بعدی و هنگام معرفی مدل‌ها ملاحظه خواهد شد، فروض کمکی به کار گرفته شده در این قسمت به نویسندگان کمک می‌کند تا زمینه مطالعه بررسی آثار توزیعی مالیات بر حقوق در ایران را با مدل‌های گزینش شده سازگار نمایند.

### ۳- معرفی و آزمون مدل‌ها

در این مطالعه، توزیع درآمد بین خانوارها یا سهم خانوارها از درآمد و نحوه توزیع آن مورد نظر قرار گرفته است. در ادامه به بررسی اثر توزیعی مالیات درآمد در ایران با استفاده از مدل‌های ترکیبی سه گانه (EGR)، می‌پردازیم. این سه مدل به صورت یک سنتز کلی، اهداف مورد نظر را پوشش می‌دهند. مدل اول، به بررسی اثر توزیعی مالیات بر درآمد و پرداخت‌های انتقالی می‌پردازد. با استفاده از این مدل، همچنین به مقایسه اثر توزیعی مالیات تناسبی و مالیات تصاعدی بر درآمد خواهیم پرداخت. مدل دوم، به مقایسه ضرایب جینی قبل و بعد از اعمال مالیات می‌پردازد و مدل سوم، وظیفه دارد که نرخ مالیات بهینه را استخراج کند. بنابراین مدل‌های مربوطه در بررسی یک مطالعه توزیعی مالیات، مکمل هم هستند و مدل‌های اول و دوم، بسترهای لازم برای بررسی مدل سوم را فراهم می‌کنند. در ادامه، ابتدا کارکرد مدل‌های اول و دوم را توصیف و مدل سوم را به همراه تحلیل نتایج و در یک بخش مستقل آزمون می‌کنیم. در مدل اول، پارامترهای در نظر گرفته شده با داده‌های اقتصاد ایران تحلیل می‌گردد. لذا اگر:

$\lambda_i$ : سهم درآمد دهک  $i$  ام قبل از مالیات و توزیع مجدد

$t_i$ : متوسط نرخ مالیات پرداختی توسط دهک  $i$  ام

$T = \sum \lambda_i t_i$  سهم کل درآمدهای مالیاتی از دهک‌های درآمدی می‌باشد و خواهیم داشت:

$$\lambda'_i = \frac{1 - t_i}{1 - T} \lambda_i \quad (1)$$

سهم درآمد دهک  $i$  ام از کل درآمدها بعد از مالیاتها و قبل از توزیع مجدد درآمد  $\beta_i (1 - \alpha)$ : سهم پرداختیهای انتقالی دولت که به دهک  $i$  ام می‌رسد؛ به طوری که:

$\alpha$ : سهم درآمد از دست رفته دولت در نتیجه توزیع مجدد درآمد و

$$\sum \beta_i = 1$$

در نتیجه سهم درآمد دهک  $i$  ام پس از کسر مالیات و توزیع مجدد عبارت خواهد بود از:

$$\lambda_i = \frac{1}{1 - \alpha T} [(1 - t_i) \lambda_i + (1 - \alpha) TB_i] \quad (2)$$

از معادلات (۱) و (۲) می‌توان تغییر در سهم درآمدی دهکها قبل از مالیاتها و توزیع مجدد و پس از مالیاتها و توزیع مجدد را تعیین نمود:

$$\lambda_i - \lambda_i = \frac{1 - \alpha}{1 - \alpha T} T \beta_i - \frac{t_i - \alpha T}{1 - \alpha T} \lambda_i \quad (3)$$

که مساوی خواهد بود با:

$$\lambda_i - \lambda_i = \frac{1}{1 - \alpha T} [(T - t_i) \lambda_i + (1 - \alpha)(\beta_i - \lambda_i) T] \quad (4)$$

برای آزمون مدل اول، سهم دهکها از درآمد را در سه وضعیت اولیه، پس از وضع مالیات و پس از وضع مالیات و پرداختیهای انتقالی مورد مقایسه قرار می‌دهیم. جدول شماره ۱ وضعیت شاخصهای توزیع درآمد در مرحله آغازین را نشان می‌دهد.

جدول ۱. شاخصهای توزیع درآمد اولیه در سالهای ۱۳۸۳ - ۱۳۷۹

سال	سهم ۴۰٪ طبقات	سهم ۴۰٪ طبقات	سهم ۲۰٪ طبقات بالا
۱۳۷۹	۱۵/۸۸۱	۳۷/۰۵۸	۴۷/۰۶۲
۱۳۸۰	۱۵/۸۵۳	۳۶/۹۹۵	۴۷/۱۵۲
۱۳۸۱	۱۶/۲۱	۳۷/۰۸	۴۶/۷۱
۱۳۸۲	۱۷/۰۰	۳۷/۸۰	۴۵/۲۰
۱۳۸۳	۱۶/۴۷۷	۳۱/۷۷۶	۴۶/۲۵۵

مأخذ: محاسبات تحقیق با استفاده از داده‌های مرکز آمار و بانک مرکزی.

برای بررسی اثر توزیعی مالیات حقوق، با توجه به چارچوب مدل اول و داده‌های اقتصاد ایران، ابتدا معافیت مالیاتی سالانه را بر هر دهک درآمدی اعمال می‌کنیم و پس از مشخص نمودن درآمد

مشمول مالیات، نرخ مالیات مربوط به هر دهک را طبق قانون مالیاتها به دست می آوریم. سهم هر دهک درآمدی پس از اعمال مالیات از طریق رابطه ذیل بدست می آید:

$$\lambda_i = \frac{1 - t_i}{1 - T} \lambda_i$$

## جدول ۲. شاخصهای توزیع درآمد پس از اعمال مالیات و قبل از اعمال توزیع مجدد

سهم ۲۰٪ طبقات بالا	سهم ۴۰٪ طبقات متوسط	سهم ۴۰٪ طبقات پایین	سال
۳۹/۶۴۴	۳۸/۴۷۱	۱۷/۸۸۴	۱۳۷۹
۴۴/۸۱۳	۳۸/۳۹۷	۱۸/۰۹۰	۱۳۸۰
۴۵/۲۴۴	۳۷/۲۹۰	۱۷/۴۶۶	۱۳۸۱
۴۳/۷۵۱	۳۷/۹۴۹	۱۸/۳۰۰	۱۳۸۲
۴۴/۷۹۲	۳۷/۸۲۶	۱۷/۳۸۲	۱۳۸۳

مأخذ: محاسبات تحقیق

مقایسه جدولهای ۱ و ۲ نشان می دهد که توزیع درآمد پس از اعمال مالیات بهبود یافته است؛ زیرا در هر سه سال، اعمال مالیات موجب افزایش سهم طبقات پایین و متوسط و کاهش سهم ۲۰٪ طبقات ثروتمند گردیده است. برای بررسی اثر توزیعی اعمال همزمان مالیات و پرداختهای انتقالی بر اساس مدل معرفی شده عمل می کنیم. با توجه به اینکه طبق آمار ارائه شده توسط مرکز آمار محاسبه سهم پرداختهای انتقالی هر دهک درآمدی از کل پرداختهای انتقالی ممکن نیست، بنابراین برای جایگزینی  $\alpha$  از سهم یارانه کالاهای اساسی از کل پرداختهای هزینه ای دولت و به جای  $\beta$  از سهم یارانه دریافتی هر دهک بابت کالاهای اساسی از کل یارانه استفاده می کنیم. جدول شماره ۳، میزان یارانه کالاهای اساسی در سالهای مورد مطالعه را نشان می دهد (ترازنامه بانک مرکزی، سالهای مختلف).

جدول ۳. میزان یارانه کالاهای اساسی میلیارد ریال

سال	گندم	قند، شکر، شیر، پنیر	روغن، گوشت و برنج	جمع
۱۳۷۹	۵۸۳۵	۸۲۷	۴۹/۶	۶۷۱۱/۶
۱۳۸۰	۶۸۱۸/۷	۱۲۲۸/۴	۳۲۸/۲	۸۳۷۵/۳
۱۳۸۱	۱۰۰۶۰/۵	۶۵۱/۴	۲۹۸/۵	۱۱۰۱۰/۴
۱۳۸۲	۱۱۷۸۸/۱	۲۰۲۸	۴۱۵	۱۴۲۳۱/۱
۱۳۸۳	۱۴۰۴۸/۸		۶۳۸۴/۴	۲۰۴۳۳/۲

مأخذ: ترازنامه بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سالهای مختلف

با توجه به توضیحات فوق خواهیم داشت:

$\alpha$  کل پرداختهای هزینه ای دولت / میزان یارانه کالاهای اساسی =

$\beta$  = کل پرداختهای یارانه ای دولت / میزان یارانه کالاهای اساسی

که مقدار  $\alpha$  برای سالهای ۱۳۷۹، ۱۳۸۰، ۱۳۸۱، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ برابر خواهد بود با:

$$\alpha_{79} = 0.789026 \quad \alpha_{80} = 0.805610$$

$$\alpha_{81} = 0.742445 \quad \alpha_{82} = 0.798337$$

$$\alpha_{83} = 0.88103$$

نتایج محاسبات و بررسی های انجام شده در جدول ۴ ارائه شده است:

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی

جدول ۴. شاخصهای توزیع درآمد پس از اعمال مالیات و توزیع مجدد درآمد

سال	سهام ۴۰٪ طبقات فقیر	سهام ۴۰٪ طبقات متوسط	سهام ۲۰٪ طبقات ثروتمند
۱۳۷۹	۲۰/۹۶۰	۳۹/۵۳۲	۳۹/۵۰۸
۱۳۸۰	۲۰/۸۱۵	۳۹/۳۹۹	۳۹/۷۸۴
۱۳۸۱	۱۸/۹۶۹	۳۷/۹۰۵	۴۳/۱۲۵
۱۳۸۲	۱۹/۷۵۳	۳۸/۴۲۸	۴۱/۸۱۹
۱۳۸۳	۱۹/۰۴۵	۳۸/۳۸۶	۴۲/۵۶۹

مأخذ: محاسبات تحقیق

همان‌طور که از جدول ۴ و مقایسه آن با جدول‌های ۱ و ۲ مشاهده می‌شود، وضعیت توزیع درآمد پس از اعمال مالیات و توزیع مجدد بهبود یافته است. در ادامه با استفاده از مدل اول به مقایسه اثر توزیعی مالیات تناسبی و مالیات تصاعدی می‌پردازیم. در ایران، حقوق کارمندان دولت مشمول نرخ مالیات تصاعدی و نرخ حق التدریس و به طور کلی شغل دوم حقوق بگیران به صورت تناسبی است و نرخ آن ۱۰ درصد می‌باشد (رنگریز، ۱۳۷۷، سالنامه آماری مرکز آمار). مقایسه نشان می‌دهد که با وجودی که اعمال مالیات تناسبی و پرداختهای انتقالی به بهبود توزیع درآمد کمک کرده است، اما اثر آن کمتر از مالیات تصاعدی می‌باشد. همان‌طور که از جدول ۵ قابل مشاهده است، اثر مالیات تصاعدی بر توزیع درآمد در همه سالهای مورد بررسی، بیش از اثر توزیعی مالیات تناسبی می‌باشد.



## جدول ۵. مقایسه اثر توزیعی مالیات تناسبی و مالیات تصاعدی بر درآمد

سال		۱۳۷۹		۱۳۸۰		۱۳۸۱		۱۳۸۲		۱۳۸۳	
مالیات		تصادی	تناسبی	تصادی	تناسبی	تصادی	تناسبی	تصادی	تناسبی	تصادی	تناسبی
سهم ۴۰٪ طبقات فقیر		۲۴/۴۴	۱۷/۴۲	۲۱/۴۹	۱۷/۳۹۸	۱۹/۵۴	۱۷/۷۶	۲۰/۳۷	۱۷/۷۶	۱۹/۰۴۵	۱۸/۰۲۷
۴۰٪ طبقات متوسط		۳۸/۹۷	۳۷/۶۵	۳۹/۰۶	۳۷/۶۴۰	۳۷/۹۵	۳۷/۶۸	۳۸/۵۹	۳۷/۶۸	۳۸/۳۸۶	۳۷/۸۱۳
۲۰٪ طبقات ثروتمند		۳۹/۵۹	۴۴/۹۲	۳۹/۴۶	۴۴/۹۶۰	۴۲/۵۱	۴۴/۵۶	۴۱/۰۶	۴۴/۵۶	۴۲/۵۶۹	۴۴/۱۶۱

مأخذ: محاسبات تحقیق

## کاربر مدل دوم

همان گونه که اشاره شد مدل دوم (از زیر مجموعه مدل‌های سه گانه EGR)، به مقایسه ضرایب جینی وضعیت اولیه و ضرایب جینی پس از کسر مالیات و توزیع مجدد می‌پردازد. بدیهی است مقایسه ضرایب جینی از طریق محاسبه این ضریب در هر وضعیت و مقایسه آن با وضعیت‌های دیگر امکان پذیر است. در این قسمت ابتدا به بررسی نتایج گذشته با استفاده از ضریب جینی پرداخته و سپس با استفاده از مدل، مجدداً این نتایج را تجزیه و تحلیل می‌کنیم. جدول شماره ۶ ضریب جینی سه وضعیت مورد بحث (وضعیت اولیه، وضع مالیات، وضع مالیات و توزیع مجدد درآمد) را نشان می‌دهد.

## جدول ۶. مقایسه ضرایب جینی در وضعیت‌های سه گانه

سال	ضریب جینی	ضریب جینی پس از	ضریب جینی پس از مالیات و
۱۳۷۹	۰/۴۰۱	۰/۳۶۲	۰/۳۰۸
۱۳۸۰	۰/۴۰۱	۰/۳۶۵	۰/۳۱۰
۱۳۸۱	۰/۳۹۵	۰/۳۷۴	۰/۳۶۴
۱۳۸۲	۰/۳۷۸	۰/۳۵۷	۰/۳۳۱
۱۳۸۳	۰/۳۸۹	۰/۳۷۱	۰/۳۴۲

مأخذ: محاسبات تحقیق

همان‌طور که از جدول مشاهده می‌شود، اعمال هر کدام از سیاستها در همه سالهای مورد بررسی، موجب کاهش ضریب جینی و بهبود توزیع درآمد گردیده است. این موضوع در عین حال نتایج گذشته مبنی بر اثر توزیعی سیاستهای توزیعی را مورد تأیید قرار می‌دهد. مقایسه اثر توزیعی مالیات تناسبی و مالیات تصاعدی بر درآمد از طریق محاسبه تغییرات سهم دهک‌ها نشان داد که مالیات تصاعدی اثر توزیعی بیشتری از مالیات تناسبی دارد. در اینجا این مقایسه را با استفاد از شاخص جینی انجام می‌دهیم. جدول ۷ نتایج حاصل از این مقایسه را نشان می‌دهد.

جدول ۷. مقایسه ضرایب جینی مالیات تناسبی و مالیات تصاعدی

سال	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳
ضریب جینی مالیات تناسبی	۰/۳۷۳	۰/۳۷۳	۰/۳۶۷	۰/۳۴۴	۰/۳۶۲
ضریب جینی مالیات تصاعدی	۰/۳۶۲	۰/۳۶۵	۰/۳۷۴	۰/۳۵۷	۰/۳۷۱

مأخذ: محاسبات تحقیق

همان‌طور که مشاهده می‌گردد، مقایسه ضرایب جینی نیز نتایج گذشته مبنی بر اثر توزیعی بیشتر مالیات تصاعدی نسبت به مالیات تناسبی را تأیید می‌کند. زیرا در تمامی سالهای مورد بررسی، ضریب جینی وضع مالیات تناسبی بیشتر از این ضریب در شرایط وضع مالیات تصاعدی است.

#### ۴- تعیین نرخ مالیات و تحلیل نتایج

ابتدا با کمک مدل سوم به استخراج نرخ بهینه مالیات می‌پردازیم. سپس تحلیل نتایج کل مقاله را انجام می‌دهیم. در مدل سوم، جامعه‌ای شامل دو فرد و با درآمدهای ناخالص  $\lambda r$  و  $\lambda p$  در نظر می‌گیریم؛ به طوری که

$$\lambda r + \lambda p = 1 \quad \text{و} \quad \lambda p < \lambda r$$

هدف از این مدل، بررسی چگونگی توزیع مجدد از فرد ثروتمند به فرد فقیر است. توزیع مجدد درآمد فرد  $i$  بعد از مالیات و توزیع مجدد را  $d_i$  نامیده و تعریف می‌کنیم:

$$d \equiv dr + dp$$

(به دلیل اینکه بعد از مالیاتها زیان اجتماعی وجود خواهد داشت، لذا  $d_r + d_p$  برابر یک نخواهد

بود).

$$\Delta\lambda = \lambda_r - \lambda_p \quad \text{و} \quad \Delta d \equiv dr - dp$$

دولت قادر به وضع دو نوع مالیات است: یکی مالیات تناسبی بر درآمد به نرخ  $t_1$  می باشد که مستلزم هزینه جمع آوری مالیات برابر با کسر  $\alpha_1$  از کل مالیات است و دیگری مالیات تصاعدی بر درآمد که فقط بر افراد ثروتمند و به نرخ  $t_2$  وضع می شود و مستلزم هزینه جمع آوری مالیات برابر با کسر  $\alpha_2$  از کل مالیات است. تابع رفاه جامعه را برای سادگی به صورت زیر تعریف می کنیم:

$$S(t_1, t_2) \equiv d - \frac{C}{\gamma} (\Delta d)^2 \quad (5)$$

C: درجه توجه جامعه به مباحث توزیعی است.

چهار تساوی زیر برای مدل تعریف می گردد:

$$\begin{aligned} K_1 &\equiv (2\beta - 1)(1 - \alpha_1) \\ K_2 &\equiv 1 + (2\beta - 1)(1 - \alpha_2) \\ L_1 &\equiv \frac{(\gamma\beta - 1) + \Delta\lambda}{(\gamma\beta - 1) + (C\Delta\lambda)^{-1}} \\ L_2 &\equiv \frac{\gamma\beta C\Delta\lambda}{1 + C\Delta\lambda(\gamma\beta - 1)} \end{aligned} \quad (6)$$

$K_1$  و  $K_2$  معیارهای تأثیرگذاری کلی جمع آوری مالیات و هدفگذاری هزینهها در توزیع درآمد به افراد فقیر است؛ به طوری که مقادیر ثابت بالاتر به معنی کارایی بیشتر سیستم است و:

$$K_2 \leq 2 \quad K_1 \leq 1$$

همچنین M را نیز به صورت زیر تعریف می کنیم  $M \equiv \frac{L_2}{L_1}$  و نیز داریم:

$$M = \frac{\beta}{\beta - \lambda_p}$$

$\beta$ : سهم فرد فقیر از هزینههای دولتی است.

برای انتخاب سیستم مالیات بهینه  $(t_1, t_2)$ ، تابع رفاه جامعه را با توجه به روابط فوق حداکثر می کنیم.

اگر  $\beta > \frac{1}{\gamma}$  و مقادیر C و  $\Delta\lambda$  مشخص باشند، سه ترکیب ممکن از  $\alpha_1$  و  $\alpha_2$  در سه ناحیه صفر

و ۱ و ۲ به شکل زیر به دست می آید:

در ناحیه صفر:  $\alpha_1 \geq L_1$  و  $\alpha_2 \geq L_2$ ، وضعیت مالیات مناسب نیست.

در ناحیه ۱:  $\alpha_1 \leq L_1$  و  $\alpha_2 \geq M\alpha_1$  و وضعیت بهینه وضع مالیات تناسبی است و نرخ آن برابر

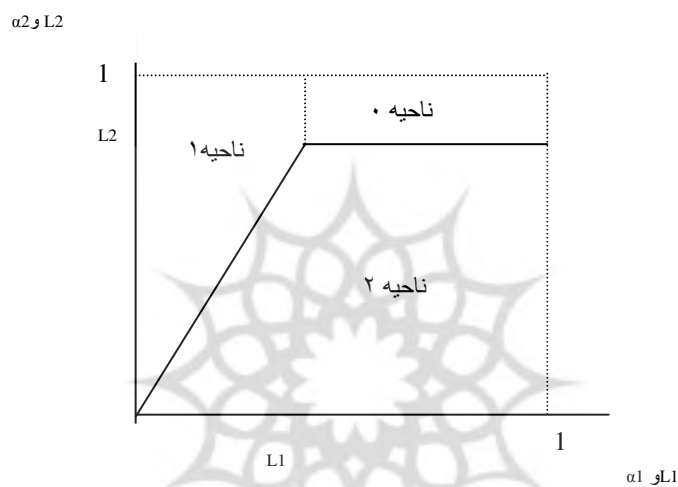
است با:

$$t_1 = \frac{\Delta\lambda}{\Delta\lambda + k_1} - \frac{\alpha_1}{C(\Delta\lambda + k_1)^2} \quad (7)$$

در ناحیه ۲:  $\alpha_2 \leq L_2$  و  $\alpha_2 \leq M\alpha_1$  وضعیت بهینه وضع مالیات تصاعدی است به شرح زیر:

$$t_2 = \frac{\Delta\lambda}{\lambda_r k_2} - \frac{\alpha_2}{C\lambda_r k_2^2} \quad (8)$$

#### نمودار ۴- محدوده بهینه یابی نرخ مالیات



نمودار ۴ نیز نمادی کلی از روند بهینه یابی نرخ مالیات را نشان می دهد. حالا دو فرد با درآمدهای مشخص و سهم آنها از درآمد جامعه ( $\lambda_r$  و  $\lambda_p$ ) را به صورتی در نظر می گیریم که:

درآمد فرد ثروتمند = میانگین درآمد سالانه دو فرد واقع در دهک های نهم و دهم؛

درآمد فرد فقیر = میانگین درآمد سالانه دو فرد واقع در دهک های اول و دوم.

نتایج در جدول شماره ۸ استخراج شده اند.

جدول ۸. سهم درآمد فقیر و ثروتمند (۱۳۷۹-۸۳)

سال		۱۳۷۹		۱۳۸۰		۱۳۸۱		۱۳۸۲		۱۳۸۳	
	درآمد	سهم (A)	درآمد	سهم (A)	درآمد	سهم (A)	درآمد	سهم (A)	درآمد	سهم (A)	
فردفقیر (P)	۵۷۰۱۵۴۱	۰/۱۰۳	۶۷۱۱۳۸۵	۰/۱۰۴	۸۵۲۳۳۸۴	۰/۱۰۸	۱۱۰۳۸۵۸۶	۰/۱۱۸	۱۳۳۴۸۲۶۷	۰/۱۱۲	
فردثروتمند (R)	۴۹۵۳۱۸۳۲	۰/۸۹۷	۵۷۸۵۹۷۴۷	۰/۸۹۶	۷۰۵۱۵۵۶۷	۰/۸۹۲	۸۲۳۱۹۸۱۴	۰/۸۸۲	۱۰۵۹۲۰۶۷۴	۰/۸۸۸	

مأخذ: محاسبات تحقیق

برای تعیین مالیات بهینه از این مدل باید بتوانیم سهم هر دهک را از کلیه پرداختهای انتقالی دولت نظیر کمکهای کمیته امداد و بهزیستی و یارانهها و ... به دست آوریم که با توجه به آمار موجود در ایران، امکان این تفکیک به طور کامل وجود ندارد و لذا باید به دنبال روشهای جایگزین بود. از این رو به صورت زیر عمل می‌کنیم:

۱- میزان سهم یارانه پنج دهک اول از کل یارانه با توجه به عدم امکان لحاظ پرداختهای انتقالی در آن، گزینه صحیحی نمی‌باشد و با توجه به اینکه  $\beta$  به دست آمده کمتر از ۰/۵ می‌گردد، نمی‌توان به عدد صحیحی دست یافت که جوابگوی مدل ما باشد (سهم یارانه تعلق گرفته به پنج دهک اول در سالهای ۸۱، ۸۲، ۸۰، ۷۹ و ۸۳ به ترتیب ۴۲/۷۵، ۴۳/۱۹، ۴۲/۸۳، ۴۳/۴۹ و ۴۳/۵۷ درصد بوده است). بنابراین با توجه به محدودۀ آماری موجود در کشور، محاسبه سهم یارانه و پرداختهای انتقالی دهک‌های مختلف قابل محاسبه نیست و نمی‌توان از این گزینه برای جایگزینی  $\beta$  استفاده نمود.

۲- سهم پرداختهای انتقالی دولت از هزینه‌ها گزینه دیگری است که برای جایگزینی  $\beta$  مورد استفاده قرار می‌گیرد.

با محاسبه این سهم برای سالهای ۸۱ و ۸۲ (نسبت مجموع یارانه، کمکهای بلاعوض و کمکهای اجتماعی به جمع هزینه‌های جاری)، مشاهده می‌گردد این سهم کمتر از ۰/۵ می‌باشد.

$$\beta = 0 / 43$$

$$\beta_{82} = 0 / 27$$

$$\beta_{83} = 0 / 24$$

بنابراین  $\beta$  کمتر از ۰/۵ بوده و نمی‌توان به جواب قابل قبولی از مدل دست یافت.

$\alpha_1$  و  $\alpha_2$  نسبت هزینه‌های اعمال مالیات تناسبی و تصاعدی بردرآمد به مالیات‌های وصول شده هستند که قابل تفکیک نمی‌باشند.  $\alpha_1$  و  $\alpha_2$  را نسبت هزینه وصول مالیات در کشور به درآمدهای مالیاتی وصول شده در نظر می‌گیریم. جدول شماره ۹ نتایج فوق الذکر را نشان می‌دهد.

جدول ۹. هزینه‌های وصول مالیات و درآمدهای مالیاتی

سال	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳
نسبت هزینه به درآمد	۰/۰۰۶	۰/۰۰۶	۰/۰۰۶	۰/۰۰۳	۰/۰۰۶

$\alpha$  محاسبه شده از آمار هزینه و درآمد برای سال‌های ۷۹، ۸۰، ۸۱ و ۸۳ برابر ۰/۰۰۶ و برای سال ۱۳۸۲ برابر ۰/۰۰۳ می‌باشد. با توجه به معلوم بودن  $\alpha$  و برای اینکه بتوانیم مدل را حل نموده و جواب قابل قبولی به دست آوریم، فرض می‌کنیم  $\beta > ۰/۵$  و مدل را حل می‌کنیم. نتایج حاصله نشان می‌دهد که در کلیه سطوح ( $\beta > ۰/۵$ )، مالیات بهینه، مالیات تصاعدی است؛ زیرا در تمامی سطوح:

$$\alpha_2 \leq M\alpha_1 \quad \alpha_2 \leq L_2$$

و ترکیب  $\alpha_1$  و  $\alpha_2$  در ناحیه ۲ قرار می‌گیرد.

همان طور که در جدول ۱۰ مشاهده می‌گردد، در کلیه سطوح  $\beta$ ، شروط مالیات تصاعدی برقرار است و نرخ مالیات به دست آمده، بسیار بالاتر از نرخ مالیات موجود می‌باشد. نرخ متوسط مالیات بر فرد ثروتمند در سال‌های ۷۹، ۸۰، ۸۱، ۸۲ و ۸۳ به ترتیب ۲۵/۱۸، ۲۸/۲۸، ۱۲/۵، ۱۲/۵ و ۱۲/۵ درصد بوده است و با توجه به جدول ۱۰ تأکید می‌گردد.  $\alpha_1$ ،  $\alpha_2$ ،  $\beta$ ، درآمد اولیه  $\lambda_i$ ،  $L_1$  و  $L_2$ ، در تعیین مالیات بهینه (مناسب) مؤثر می‌باشند.

جدول ۱۰. نرخ مالیات بهینه

$\alpha_1$	$\alpha_2$	$\beta$	$L_1$	$L_2$	M	$Ma_1$	$T_2$	$\alpha_2 - M\alpha_1$
.006	.006	.51	.3254	.4048	.2439 <sup>۱</sup>	.0075	.858	-0.0015
		.55	.3462	.4231	.2222 <sup>۱</sup>	.0073	.795	-0.0013
		.6	.3704	.4444	.2000 <sup>۱</sup>	.0072	.728	-0.0012
		.65	.3929	.4643	.1818 <sup>۱</sup>	.0071	.671	-0.0011
		.7	.4138	.4828	.1667 <sup>۱</sup>	.0070	.623	-0.0010
.003	.003	.51	.3254	.4048	.2439 <sup>۱</sup>	.0037	.865	-0.0007
		.55	.3462	.4231	.2222 <sup>۱</sup>	.0037	.802	-0.0007
		.6	.3704	.4444	.2000 <sup>۱</sup>	.0036	.734	-0.0006
		.65	.3929	.4643	.1818 <sup>۱</sup>	.0035	.678	-0.0005
		.7	.4138	.4828	.1667 <sup>۱</sup>	.0035	.629	-0.0005

مأخذ: محاسبات تحقیق و نتایج حاصل از پردازش مدل‌ها

## ۲-۴- نتایج قابل ملاحظه و پیام سیاستی

با کمک آزمون مدل‌های EGR در بررسی آثار توزیعی نظام مالیات بر حقوق در ایران در این مقاله می‌توان به صورت فهرست وار بر مسائل زیر تأکید نمود:

۱- توزیع درآمد پس از وضع مالیات بر درآمد و پس از توزیع مجدد درآمد (پرداخت‌های انتقالی) نسبت به وضعیت قبل از مالیات و قبل از توزیع مجدد بهتر شده است. و این بهبود در شرایطی صورت می‌پذیرد که پرداخت‌های انتقالی مورد استفاده در این تحقق یارانه کالاهای اساسی است. اگر بتوان پرداخت‌های انتقالی به دهک‌های فقیر جامعه را تفکیک نمود، اثر توزیعی بیشتر این پرداخت‌ها مشخص خواهد شد.

۲- اعمال همزمان مالیات بر درآمد تصاعدی و توزیع مجدد درآمد نسبت به وضع همزمان مالیات درآمد تناسبی، وضعیت توزیع درآمد را بهتر می‌نماید.

۳- نتایج این مطالعه بیانگر این واقعیت است که با وجود ضعفها و نواقص موجود در سیستم مالیات ستانی کشور، وضع این مالیات به بهبود توزیع درآمد می‌انجامد. بنابراین شناخت ظرفیتهای ناشناخته مالیاتی و اعمال نرخ مناسب مالیاتی، توزیع درآمد را بیشتر بهبود خواهد بخشید.

۴- همچنین با وجودی که یارانه‌های کالاهای اساسی توزیع تقریباً برابری در همه دهک‌ها داشتند، به بهبود توزیع درآمد کمک نمودند و بنابراین ملاحظه دقیقتر پرداخت‌های انتقالی، توزیع را بهبود بیشتری خواهد داد.

۵- مالیات حقوق که در این تحقیق به عنوان مطالعه موردی بررسی شد، به سبب اینکه مقداری از قدرت خرید اقشار پردرآمد جامعه را جذب می‌کند و امکان تأمین مالی برخی خدمات و تسهیلات دولتی را فراهم می‌سازد - که گروه‌های پایین درآمدی می‌توانند از آن بهره‌مند شوند، در تعدیل نابرابری درآمدی می‌توانند نقش قابل توجهی داشته باشند. و اگر این مالیات با توزیع صحیح یارانه‌ها و کمک‌های انتقالی همراه گردد، اثرات توزیعی آن بسیار بیشتر خواهد بود.

۶- مالیات‌های مستقیم در ایران به دلایل مختلف نتوانسته نقش واقعی خود را در این زمینه ایفا نماید. مشاهده ترکیب مالیات‌های مستقیم این مشکل را نشان می‌دهد. همواره مالیات بر شرکتها بیش از نیمی از مالیات‌های مستقیم را تشکیل داده‌اند. از طرف دیگر شرکت‌های دولتی سهم زیادی از مالیات بر شرکتها را تأمین نموده‌اند و سهم مالیات بر ثروت نیز بسیار پایین بوده است.

۷- مشاهده نتایج تحقیق نشان‌دهنده این واقعیت است که مالیات بر درآمد حقوق دارای اثر توزیعی مثبت می‌باشد و به بهبود وضعیت توزیع درآمد کمک می‌کند. با توجه به این نتایج به نظر می‌رسد اگر سیستم مالیات بر درآمد را بتوان به طور دقیقتر اجرا نمود و ظرفیتهای بالقوه آن را شناخت، اثرات توزیعی بیشتری خواهد داشت. در عین حال با توجه به وضعیت داده‌ها، داده‌های مالیاتی کشور، درمورد هرنوع قضاوت قاطع باید احتیاط کرد.

## فهرست منابع

- ابونوری، اسماعیل (۱۳۷۶) اثر شاخصهای کلان بر توزیع درآمد در ایران؛ مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۵۱، پاییز و زمستان.
- برنامه (۱۳۸۵ الف) هفته نامه سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، سال پنجم، شماره ۲۰۰.
- برنامه (۱۳۸۵ ب) هفته نامه سازمان مدیریت، سال ۵، شماره ۲۰۴.
- پروین، سهیلا و قره باغیان، مرتضی (۱۳۷۵) آثار توزیعی مالیات در ایران؛ مجله اقتصاد دانشکده اقتصاد شهید بهشتی، شماره ۱۵، بهار.
- (۱۳۷۵) توزیع درآمد و رشد؛ برنامه و بودجه، ۲ (۱)، ۲۵ تا ۴۶.
- (۱۳۷۹) پایه مالیات بر ارزش افزوده؛ برنامه و بودجه، ۵ تیرماه، ۳ تا ۳۴.
- پژویان، جمشید (۱۳۷۵) اثر سیاستهای تعدیل ساختاری بر توزیع درآمد در ایران؛ مؤسسه تحقیقات پولی و بانکداری.
- (۱۳۷۵) فقر، خط فقر و کاهش فقر؛ مجله برنامه و بودجه، ۲ (۱)، ۵ تا ۲۳.
- (۱۳۸۰) اقتصاد بخش عمومی (مالیاتها)؛ پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس. پور مقیم، جواد (۱۳۷۸) اقتصاد بخش عمومی؛ تهران: نشر نی.
- تقی پور، انوشیروان (۱۳۷۸) مالیات و درآمدهای مالیاتی؛ برنامه و بودجه، سال ۴ مهر، ۳ تا ۲۶.
- جعفری صمیمی، احمد (۱۳۷۵) اقتصاد بخش عمومی (۱)؛ انتشارات سمت.
- حکیمی هریس، فرهاد (۱۳۷۸) تحقیق و بررسی در زمینه اصلاح نظام مالیاتی کشور؛ مطالعه موردی مالیات بر درآمد شرکتها؛ دانشگاه علوم و فنون مازندران.
- خطیبزاده، مریم (۱۳۷۷) اثر مالیات بر درآمد و توزیع درآمد ایران؛ دانشکده امور اقتصادی و دارایی.
- دارسی، نرجس (۱۳۸۱) تأثیر تورم بر توزیع درآمد در ایران؛ دانشگاه بوعلی همدان.
- (۱۳۸۳) ربع قرن نشیب و فراز؛ معاونت امور اقتصادی وزارت اقتصاد.
- رحیمی، رضا (۱۳۶۸) نقش مالیاتها در توزیع مجدد درآمد در ایران؛ دانشگاه امام صادق (ع).
- سالنامه آماری، سازمان تأمین اجتماعی، ۱۳۸۳، تهران: معاونت اقتصادی و برنامه ریزی.
- سالنامه‌های آماری سالهای مختلف، مرکز آمار ایران.
- سلیمی فر، مصطفی و خزایی، جواد (۱۳۸۴) تأمین اجتماعی و کاهش فقر؛ نامه مفید، سال اول، شماره ۲.
- شبییری‌نژاد، علی اکبر (۱۳۷۵) گستره مالی و ساختار بودجه‌ای ایران؛ تهران: نشر نی.
- قانون مالیاتها، سالهای مختلف.
- کردبچه، محمد (۱۳۷۵) بررسی درآمدهای مالیاتی در ایران؛ مجله برنامه و بودجه، شماره ۶.
- کميجانی، اکبر و فهيم يحيایي، فريبا (۱۳۷۰) برآورد ظرفیت مالیاتی کشور؛ دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.



- کیانگ چو، حمید داودی و سانجیوگوپتا (۱۳۸۱) ترجمه محسن کلانتری؛ فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۲۳.
- گزارش اقتصادی و ترازنامه بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سال‌های مختلف.
- لوکایون، ژاک پاکرت و همکاران، (۱۳۷۳) بررسی تحلیلی توزیع درآمد و توسعه اقتصادی؛ ترجمه احمد اخوی؛ مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی.
- ماسگریو، ریچاردایل و ماسگریو، پگی (۱۳۷۲) مالیه عمومی در تئوری و عمل؛ ترجمه یدا... ابراهیمی‌فر؛ انتشارات سازمان برنامه و بودجه.
- محمودی، وحید (۱۳۸۳) تحولات توزیع درآمد؛ پژوهشنامه بازرگانی، شماره ۳۳.
- ناصری گلعداری، رسول (۱۳۷۳) نقش مالیات در توزیع درآمد در ایران؛ دانشگاه مازندران.
- همایی ابیانه، محمدرضا (۱۳۷۶)، بررسی وضعیت توزیع درآمد در استان تهران؛ مجله برنامه و بودجه، شماره ۱۲.
- وایت، کرت (۱۳۸۵) نابرابری و توزیع مجدد درآمد از ارسطو تا سن؛ ترجمه محمد اخباری؛ دین و اقتصاد، سال اول، شماره اول.
- یوسفی، محمد رضا (۱۳۷۵) بررسی تأثیر سیاست‌های مالیاتی بر توزیع درآمد در ایران؛ مجموعه مقالات بررسی مسأله فقر و فقرزدایی، سازمان برنامه و بودجه.
- Bird, R. (2005) Redistribution via Taxation: Role of the Personal Income Tax; International Studies Program, university of Toronto.
- Borge, E. and John Rattso (2001) Income Distribution and tax Structure: Test of the Meltzer-Richard Hypothesis; CES, 543.
- Damuri, Y. and A. Perdana (2003) the Impact of Fiscal policy on Income Distribution and poverty; International Studies, Jakarta, CSLS.
- Engel, E. et al. (2000) Taxes and Income Distribution in Chile; NBER, No.6828.
- Hassan, F. and Bogetic, Z (2004) Distribution of Income and the Income Tax Burden in Bulgaria; Policy Research, world bank.
- Marten, P. (1996) Income Distribution Effects, the Swedish Reform; Journal of Policy Modeling 18.(4), 419-43.
- Musgrave, R. (1985) A History of Fiscal Doctrine; Handbook of public economics, Amsterdam, North Holland.
- Rosen, H. (2005) Public Finance; London, McGraw hill.
- Young, K. et al. (2000) Income Distribution and Tax in Developing Countries; Washington D.C., IMF.