

فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران / شماره ۱۰ / بهار ۸۱

بررسی مالیات بر شرکت‌ها در ایران بر اساس الگوی مالیات‌های اسلامی

محمد حسین حمزه پور*، دکتر سید کاظم صدر**، دکتر محمدعلی کفائی***

تاریخ ارسال: ۸۰/۱۱/۸۰ تاریخ پذیرش: ۸۱/۴/۱۱

چکیده

در این مقاله، نخست الگوی براساس مالیات‌های اسلامی در صدر اسلام استخراج می‌شود، سپس، تطابق و سازگاری نظام سابق مالیات بر شرکت‌ها با آن مورد آزمون قرار می‌گیرد. نتایج به‌دست آمده از تحلیل‌های مختلف از جمله کشش‌های مالیاتی و تحلیل واریانس نشان می‌دهد که نظام سابق مالیات بر شرکت‌ها با الگوی یاد شده تطابق ندارد. این نتایج، براساس یک جامعه آماری مرکب از ۱۰۱۰۸ پرونده مالیاتی مربوط به سال ۱۳۷۳ به‌دست آمده است. به منظور دستیابی بیشتر به کارایی و عدالت اقتصادی که هدف الگوی مالیات‌های اسلامی است، نظام جدیدی برای بخش مالیات بر شرکت‌ها طراحی و میزان تطابق آن با الگوی مورد مطالعه آزمون شد. این تطبیق موجب می‌شود که هم، کارایی و عدالت مالیاتی تحقق یابد و هم، درآمدهای مالیاتی دولت کاسته نشود.

واژه‌های کلیدی: مالیات‌های اسلامی، مالیات درصدر اسلام، مالیات مستقیم، مالیات نسبی.

* کارشناس اقتصادی بانک کشاورزی

** استاد اقتصاد دانشگاه شهید بهشتی

*** استادیار اقتصاد دانشگاه شهید بهشتی

۱. مقدمه

مالیات‌ها نقش مهمی در اقتصاد دارند. منبع اصلی درآمدهای دولت در اکثر کشورهای جهان به‌ویژه کشورهای پیشرفته صنعتی، درآمدهای مالیاتی است که برای عرضه خدمات عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد. هدایت فعالیت‌های اقتصادی نیز به کمک سیاست‌های مالی انجام می‌شود؛ افزایش (یا کاهش) مالیات‌های وضع شده بر بخش‌های اقتصادی یا فعالیت‌های گوناگون موجب محدودیت (یا گسترش) آن فعالیت‌ها می‌شود. هم‌چنین، به کمک ابزارهای مالیاتی می‌توان به توزیع مجدد درآمد ملی بین صاحبان نهاده‌های تولید مبادرت کرد و سهم درآمدی گروه‌های مختلف را تغییر داد.

قبل از پیروزی انقلاب اسلامی، مالیات‌ها نقش چشم‌گیری در هدایت و تنظیم فعالیت‌های اقتصادی کشور نداشتند. وجود ذخایر عظیم نفتی و افزایش قیمت جهانی آن به‌ویژه در دهه ۵۰ موجب افزایش درآمدهای ارزی ناشی از صادرات نفت و کاهش توجه به اهمیت درآمدهای مالیاتی شده بود. اما، پس از انقلاب شرایط به‌طور کامل دگرگون شد، تحمیل جنگ به ایران، استخراج و صدور نفت را دشوار ساخت و تحریم اقتصادی ایران نیز فروش آن را بیش از پیش مشکل کرد. کاهش قیمت‌های جهانی نفت درآمد صادرات نفتی را کاهش داد. در نتیجه، درآمدهای ارزی دولت علاوه بر کاهش، بی‌ثبات هم شد. بروز این شرایط زمینه توجه و اعتماد بیشتر به مالیات‌ها را به صورت یک درآمد دایمی برای دولت پدید آورد. لزوم بازسازی اقتصاد کشور پس از پایان جنگ تحمیلی و تهیه برنامه‌های پنج‌ساله اول و دوم برای توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، نقش مهم سیاست‌های مالی از جمله نظام مالیاتی را بیش از گذشته آشکار کرد. نامتناسب بودن مالیات‌های مستقیم با مالیات‌های غیرمستقیم به‌ویژه مالیات‌های حقوق و دستمزد در مقابل سایر منابع مالیاتی، نقش توزیعی نظام مالیاتی را در تقسیم درآمد و تأمین عدالت اجتماعی به روشنی آشکار کرد.

پیدایش دیدگاه جدید نسبت به نظام مالیاتی اصلاحاتی را در پی آورد؛ مالیات‌های مستقیم اهمیت تازه‌ای یافتند و قانون مالیات بر شرکت‌ها اصلاح شد. نرخ‌های مالیات بر مستغلات تغییر کرد. معافیت مالیاتی حقوق و دستمزد افزایش یافت. براساس سیاست‌های جدید تجاری و تشویق ایجاد بازارچه‌های مرزی، مالیات بر صادرات و واردات تغییر کرد. نرخ تعرفه، سود و عوارض گمرکی و سهمیه‌های ارزی

برای فعالیت‌های یاد شده نیز، دستخوش تغییرهای پی‌درپی شد. علی‌رغم اصلاحات یاد شده هنوز نارسایی‌هایی در نظام مالیاتی ایران به چشم می‌خورد. نه سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای دولت به حد کافی بالاست و نه ترکیب مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم مطلوب است.

طی سالهای ۱۳۶۹ تا ۱۳۷۲ متوسط سهم مالیات بر شرکت‌ها از کل درآمد مالیاتی در ایران حدود ۳۰ درصد، در کشورهای خاورمیانه ۲۸ درصد و در کشورهای صنعتی ۶ درصد بوده است. در حالی که طی همین دوره سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی از کل درآمد مالیاتی در ایران ۳ درصد، در کشورهای خاورمیانه ۱۰ درصد و در کشورهای توسعه یافته ۳۰ درصد بوده است.^۱ بدیهی است که این وضعیت نه به توزیع مجدد درآمد در ایران کمک می‌کند و نه ایجاد تناسب میان مالیات و درآمد مشمول آن را آسان می‌کند. از سوی دیگر، علی‌رغم سهم بالای مالیات بر شرکت‌ها، مالیات‌های مستقیم در مجموع نقش چندانی در هدایت فعالیت‌های اقتصادی ندارند. از مطالعات مختلف چنین نتیجه گرفته می‌شود که، مالیات بر شرکت‌ها تأثیر معنی‌داری بر فعالیت‌های سرمایه‌گذاری نداشته است^(۱) شاید این پدیده به خاطر مشکل تشخیص و برآورد صحیح ظرفیت مالیات بر شرکت‌ها و وصول توأم با تأخیر آن باشد.

تا پیش از اردیبهشت ۱۳۷۱، قانون مالیات بر شرکت‌ها بنگاه‌ها را به ۱۹ طبقه درآمدی تقسیم می‌کرد به طوری که طبقات درآمدی بالاتر با نرخ‌های بالاتر مشمول مالیات می‌شدند. در سال یاد شده تعداد طبقات و نرخ‌های مربوط به آن‌ها به ۹ طبقه و نرخ کاهش یافت و نسبت به سابق بهبودی حاصل شد، اما مشکلات مالیاتی این بخش از بین نرفت. با توجه به این‌که در کشورهای صنعتی، از شرکت‌ها با یک یا حداکثر دو نرخ مالیات گرفته می‌شود؛ به‌کارگیری ۹ نرخ در ایران هزینه برآورد و اخذ مالیات یاد شده را احتمالاً بالا می‌برد. قانون مالیات‌های مستقیم یاد شده بین سهام با نام و بی‌نام تبعیض زیادی قایل شده است، به این شکل که سهام بی‌نام هر شرکت را یک‌جا و در مجموع مشمول مالیات می‌کرد، در حالی که سهام بانام را به تفکیک هر سهم مورد عمل قرار می‌داد. در این روش، ارزش سهام گروه اول در طبقات درآمدی بالا قرار می‌گیرند در حالی که در گروه دوم چون ارزش یاد شده میان

1. IMF, Government Finance Statistics (GFS)

سهام‌داران تقسیم می‌شود، سود سهام هر فرد در طبقه پایین درآمدی قرار می‌گیرد. در نتیجه، دو شرکت با سود برابر مالیات متفاوتی پرداخت می‌کنند.

این مشکلات و برخی نارسایی‌های دیگر که در سایر بخش‌های همین مقاله مورد رسیدگی قرار خواهند گرفت نشان می‌دهد، اصلاحاتی که پس از انقلاب در نظام مالیاتی ایران صورت گرفته است، از یک الگوی مالیاتی جامع و منسجم پیروی نکرده است. پس از انقلاب اسلامی، تلاش‌های گسترده و وسیعی صورت گرفت تا فعالیت‌های ربوی از نظام بانکداری حذف شود، اما، به‌طور هم‌زمان هیچ تلاش مشابهی برای تغییر نظام مالیاتی ایران انجام نشد. شاید این امر به دلیل جواز اخذ مالیات در قانون اسلام باشد. آنچه از نظرها پوشیده مانده ماهیت و شکل نظام مالیاتی اسلام است؛ به این معنی که هر نوع مالیاتی لزوماً با نظام مالیاتی اسلام تطابق ندارد.

در این مقاله، نظام مالیات‌های اسلامی ارایه و ویژگی‌های آن تبیین می‌شود. همان‌طور که ملاحظه خواهید کرد الگوی مالیات‌های اسلامی تطابق و سازگاری بیشتری با مالیات‌های مستقیم (در مقابل مالیات‌های غیرمستقیم) دارد. در حال حاضر، مالیات بر شرکت‌ها مهم‌ترین مالیات مستقیم در ایران است. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز، اطلاعات بیشتری پیرامون شرکت‌ها در مقایسه با اشخاص دارد. بنابراین، تحول مالیات‌های مستقیم فعلی به سوی مالیات‌های اسلامی، اولویت را به اصلاح مالیات بر شرکت‌ها می‌دهد؛ زیرا این تغییر (از صورت فعلی به شکل مطلوب) بسیار سریع‌تر و کم هزینه‌تر از تبدیل نظام مالیات بر اشخاص خواهد بود. به همین جهت در این مقاله، چگونگی تحول مالیات شرکت‌ها به سوی الگوی مالیات‌های اسلامی مورد پژوهش و بررسی قرار خواهد گرفت. سپس، به بررسی مطالعات انجام شده در داخل و خارج کشور درباره مالیات‌ها مبادرت می‌شود تا هم از تجربه‌های دیگران و نتایج کار آن‌ها آگاه شویم و هم از آن‌ها به عنوان راهنما در مطالعه حاضر استفاده کنیم. آن‌گاه، جامعه آماری مورد مطالعه از جهات مختلف ارزیابی و توصیف می‌شود. بر پایه این جامعه آماری یک نظام کارآمد مالیات بر شرکت‌ها که با الگوی مالیات‌های اسلامی سازگار باشد طراحی خواهیم کرد.

چنان که گفته شد، این مطالعه، براساس اطلاعات مستخرج از جامعه آماری شرکت‌ها و مالیات‌های وصول شده از آن‌ها طبق قانون مصوب وقت در سال ۱۳۷۳ انجام گرفته است. در سال ۱۳۸۰، قانون

مالیات‌های مستقیم در مجلس شورای اسلامی مورد تجدید نظر قرار گرفت و براساس آن طبقات مالیاتی و نرخ مالیات به یک طبقه و یک نرخ که ۲۵ درصد است کاهش یافت که از سال ۱۳۸۱ به اجرا درآمد. بدیهی است که قانون مورد عمل در زمان انجام این مطالعه قانون قبلی بوده و مقررات همان قانون در تحلیل‌های این مقاله ملاک عمل قرار گرفته است. شاید نتایج این مطالعه یکی از عوامل تجدیدنظر و اصلاح قانون مالیاتی در مجلس شورای اسلامی بوده باشد.

۲. نظام مالیات‌های اسلامی

مالیات‌های اصلی در اسلام خمس^۱ و زکات هستند که با نزول آیات قرآنی در سال‌های دوم و هشتم هجرت الزامی شدند^(۴). پرداخت این دو نوع مالیات جزو عبادت‌ها محسوب می‌شود و هم‌چون سایر عبادت‌ها ثواب دارد. به همین جهت شکل و زمان پرداخت آن‌ها نیز از جانب شارع اسلام تعیین شده است. خراج، مالیات دیگری است که در صدر اسلام مهم‌ترین منبع تأمین کننده درآمدهای بیت‌المال بود. مقدار آن را هرساله پیامبر اسلام (ص) یا خلیفه مسلمان‌ها تعیین می‌کرد. بنابراین، مبلغ آن با توجه به مناطق و زمان‌های مختلف تغییر می‌کرد. جزیه، مالیات ثابتی بود که به طور سرانه از غیر مسلمان‌ها گرفته می‌شد. مبلغ آن را نیز، دولت در مقابل خدمات اجتماعی که به ایشان ارایه می‌شد تعیین می‌کرد. درآمد حاصل از جزیه در مقابل سایر مالیات‌ها در اقتصاد صدر اسلام ناچیز بود؛ بنابراین، با معرفی ویژگی‌های خمس، زکات و خراج نظام مالیات‌های اسلامی قابل استنباط می‌شود.

مالیات‌های صدر اسلام همگی از مالیات‌های مستقیم بودند. خراج از اجاره زمین، خمس از سود یا پس‌انداز اشخاص و زکات از شبه اجاره یا سود گرفته می‌شود؛ یعنی؛ از مانده درآمد کل ایشان (پس از آن‌که مخارج مصرفی و سرمایه‌ای و نیز پرداخت‌های انتقالی در طی سال از آن‌ها کسر می‌شود) مالیات گرفته می‌شود. هیچ‌یک از مالیات‌ها برارزش تولید یا نهاده‌های به‌کار رفته در تولید وضع نمی‌شود، بنابراین، هیچ نوع اثر نامطلوب بر کارایی فعالیت‌های اقتصادی ندارند. هم‌چنین این مالیات‌ها قابل انتقال

۱. برطبق آیه چهلم سوره انفال، آنچه به غنیمت مسلمانان در می‌آید مشمول خمس قرار می‌گیرد. علمای امامیه بر طبق روایاتی که از ائمه اطهار رسیده خمس را هم شامل غنایم جنگی و هم مکاسب اقتصادی و هم معادن و نیز چند مورد دیگر می‌دانند. فقهای اهل سنت در این مورد برداشت متفاوتی دارند.

به مصرف‌کنندگان یا سایر تولیدکنندگان نیستند. مالیات‌های اسلامی به علت تعلق به مازاد اقتصادی به صورت‌های اجاره، شبه اجاره، سود یا پس‌انداز موجب توزیع مجدد درآمد می‌شوند.

پیش از اسلام در بازارهای مکاره‌ای که تشکیل می‌شد، مالیاتی غیرمستقیم به نام "مکس" از داد و ستدهای بازار گرفته می‌شد (۱۷). علی‌رغم سابقه این سنت هیچ مالیات غیرمستقیمی نه در قرآن و نه در سیره پیامبر (ص) تشریح نشده است. خراج نیز پیش از اسلام متداول بوده است، ولی پیامبر آن را به صورت مالیاتی مستقیم که بستگی به اجاره یا بهره مالکانه هر واحد زمین داشت، اخذ می‌کردند. براساس برخی گزارش‌های تاریخی، پیامبر (ص) و امیرالمومنین علی (ع) از زمین‌ها و مغازه‌های بازار مالیاتی دریافت نمی‌کردند (۲۱)، اما خلفای دیگر دریافت می‌کردند.

مالیات‌های اسلامی همگی نسبی هستند. خمس از بیست درصد سود یا پس‌انداز تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان گرفته می‌شود. گندم، جو، کشمش و خرما اگر به شکل دیم زراعت شوند زکات آن‌ها ده درصد و اگر با آب چاه آبیاری شوند پنج درصد است. زکات گوسفند، گاو و شتر به ترتیب یک، یک و نیم و دو درصد است (۶). زکات دینار و درهم دو درصد و نیم است. مقدار خراج نیز متناسب با اجاره مزرعه یا باغ تعیین می‌شود و شواهد تاریخی پیرامون موضوع، حکایت از رابطه مستقیم مبلغ خراج با اجاره زمین زراعی دارد. نسبی بودن مالیات‌های یاد شده موجب می‌شد تا به صورت تثبیت کننده‌های خودکار در اقتصاد صدر اسلام عمل کنند به طوری که هنگام رونق اقتصاد از بروز تورم و موقع رکود آن از رخداد کساد و بیکاری پیش‌گیری کنند (۶).

از دیدگاه سیاست‌های مالی، مالیات‌های اسلامی دارای ویژگی‌های شایان توجهی است. به طور مثال اخذ خراج مشابه سیاست‌های مالی انبساطی و انقباضی در نظام‌های مالیاتی دوران کنونی عمل می‌کرد. حضرت علی (ع) دستور صریح به مالک اشتر می‌دهند که هنگام خشک‌سالی یا بروز سایر آفت‌های طبیعی مقدار خراج زمین‌های کشاورزی را کاهش دهد (۱۳). درآمدها و مخارج بیت‌المال به‌طور معمول متعادل بود و هیچ‌گاه بودجه سالانه آن با کسری مواجه نشد (۶). درآمدهای مالیاتی، هرکدام، دارای مصارف معین بودند و نخست در محل جمع‌آوری به مصرف می‌رسیدند و مازاد به مرکز فرستاده می‌شد (۷). حفظ توازن و شیوه تأمین درآمدها و مصرف آن تأثیر شایانی در توسعه اقتصاد صدر اسلام داشت. دامنه فعالیت‌های بخش عمومی را، همین درآمدها تعیین می‌کرد. به‌همین

دلیل توازن میان فعالیت‌های دو بخش عمومی و خصوصی حفظ می‌شد؛ هم فعالیت‌های همگانی که از سوی بیت‌المال عرضه می‌شد توسعه می‌یافت، و هم عرضه کالاهای خصوصی از طریق نهاد بازار و بخش خصوصی رشد مطلوب خود را داشت. به عبارت دیگر، اقتصاد صدر اسلام پیوسته شاهد توازن مطلوبی میان دو بخش عمومی و خصوصی بود و هیچ بخشی به زیان دیگری گسترش نیافت (۶).

رسیدن به توازن در فعالیت‌های اقتصادی و تناسب در وضع مالیات‌ها منحصر به همین موارد نبود. این وضع مصداق یکی از تعاریف عدالت است که هدف عمده مکتب اقتصادی اسلام است (۵).

شهید محمد باقر صدر هدف مکتب اقتصادی اسلام را تأمین عدالت اعلام می‌کند و نشان می‌دهد که احکام و مقررات اسلام به نحوی وضع شده‌اند که اجرای عدالت کنند (۵). شکل تعلق خمس، زکات و خراج به گونه‌ای است که عدالت مورد نظر اسلام تأمین شود. گویی پیش از تشریح این مالیات‌ها، "عدالت مالیاتی" در مکتب اسلام تعریف شده است و براساس آن، مالیات‌های یادشده وضع شده‌اند. بنابراین، استخراج ویژگی‌های مشترک مالیات‌های گفته شده می‌تواند به کشف و تأمین عدالت اسلامی کمک کند و الگویی برای وضع مالیات‌های جدید قرار گیرد.

شهید صدر، دولت را یکی از ارکان تأمین‌کننده عدالت در نظام اقتصادی اسلام معرفی می‌کند و افزون بر تأمین نیازهای معیشتی، رسالت آن را ایجاد توازن میان درآمدهای اقتصادی قشرهای مختلف جامعه اعلام می‌کند (۶). یکی از ابزارهای تحت اختیار دولت برای ایجاد توازن اقتصادی، مالیات‌ها است. مستقیم و متناسب بودن مالیات‌های اسلامی با درآمدهای مشمول آن به روشنی قابلیت آن‌ها را در ایجاد توازن و عدالت اقتصادی نمایان می‌کند.

شهید مطهری سه تعریف برای عدالت ارایه می‌کند. نخست، ایجاد تناسب میان اجزای یک مجموعه به گونه‌ای که مصلحت آن مجموعه را تأمین می‌کند. دوم، نبود تبعیض میان افراد جامعه هنگامی که استحقاق آن‌ها مساوی باشد. سوم، دادن پاداش به هر عضو براساس حقی که او دارد (۱۱) و (۱۲). شهید مطهری استدلال می‌کند که براساس قرآن افراد جامعه همه نسبت به نعمتهای خدادادی بالقوه محق هستند. در عین حال همه موظفند که به عمران و آبادی جامعه خویش پردازند (۱۲). کسانی که به این "تکلیف" عمل می‌کنند صاحب "حق" می‌شوند، حقی که مکتب اسلام برای ایشان به رسمیت شناخته است، و عدالت با اعطای سهم و پاداش متناسب با این حق تحقق می‌یابد.

اساس تعریف شهید مطهری را همان وجود تناسب و توازن میان اجزای مجموعه یا افراد جامعه تشکیل می‌دهد. تعریف دوم آن شهید، نبود تبعیض هنگام مساوی بودن استحقاق‌ها، مصداق همان تعریف اول است؛ زیرا در این مقام رعایت تناسب، مساوات بین افراد را ایجاب می‌کند. تعریف سوم نیز مصداق همین تعریف است زیرا دادن سهم هرکس به اندازه حق او در واقع رعایت کردن تناسب میان آنهاست.

حق افراد را در فعالیت‌های اقتصادی اعم از تولید، توزیع و مصرف شارع اسلام تعیین می‌کند و شهید صدر سعی کرده است تا این حقوق را در کتاب "اقتصاد ما" نشان دهد. چنانچه پیش‌تر گفته شد، این حقوق، به نظر شهید صدر، طبق تعریف اسلام از عدالت ناشی شده است^(۵). بنابراین، بهره بردن افراد در هر فعالیتی - که مطابق "تکلیف الهی" خود انجام می‌دهند و در اقتصاد ایجاد ارزش می‌کنند - به اندازه "حقی" که مکتب برای ایشان تعیین کرده است، موجب برقراری عدالت در جامعه می‌شود. مالیات‌ها نیز، براساس همین حقوق افراد و جامعه وضع شده‌اند. افراد فقیر و مسکین که به علت ناتوانی جسمی یا بیماری یا پیری "تکلیفی" بر عهده ندارند، بالقوه صاحب حق هستند^(۱۲) و بخشی از درآمدهای حاصل از زکات و خمس و خراج حق ایشان است. سایر نهادها و گروه‌های صاحب حق جامعه را امیرالمومنین (ع) در فرمان خود به مالک اشتر و همچنین سایر احکام اسلامی معرفی کرده‌اند و مانده درآمدهای مالیاتی صرف آنها می‌شود.

بنابراین، براساس نظر شهید صدر و شهید مطهری عدالت عبارت است از، ایجاد توازن و تناسب در جامعه از طریق دادن سهم افراد و گروه‌ها مطابق با مشارکت ایشان در ادای تکلیف و حقی که از این طریق برای ایشان ایجاد می‌شود. براین اساس، مالیاتی عادلانه است که چه در مرحله اخذ و تعلق و چه هنگام توزیع و تقسیم آنها متناسب و متوازن با حقوق و دستاوردهای اقتصادی افراد جامعه باشد.

مالیات‌های اسلامی مانند خمس، زکات و خراج به‌طور کامل از این ویژگی برخوردار هستند؛ مقدار تعلق آنها از یک سو با درآمد مشمول مؤدیان متناسب است و از سوی دیگر، اعطای آنها به نیازمندان و واجدین شرایط به فقر و ناتوانی ایشان بستگی دارد. از این رو متناسب کردن مالیات‌ها و هم شکل و همانند کردن آنها با مالیات‌های صدر اسلام به عادلانه کردن نظام مالیاتی موجود مطابق با مکتب اقتصادی اسلام کمک می‌کند.

بر اساس الگوی مالیات‌های اسلامی تابع مالیات اسلامی به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$T = ty \quad (1)$$

در این تابع y ، سود، اجاره، شبه اجاره، افزایش ارزش دارایی‌ها، پس‌انداز، یا به‌طور خلاصه مازاد خالص اقتصادی است. این متغیر، برای مصرف‌کنندگان مجموع پس‌انداز نقدی و خالص افزایش ارزش دارایی‌هاست و برای تولیدکنندگان سود، اجاره یا شبه اجاره است.

ضریب t ، نرخ مالیات است که برای خمس $\frac{1}{5}$ و برای زکات از $\frac{1}{10}$ تا $\frac{1}{20}$ بسته به مورد تغییر می‌کند. برای خراج مقدار ضریب به سیاست‌های مالی انبساطی و انقباضی دولت بستگی دارد^(۱). در سطح کلان این ضریب میانگین وزنی نرخ‌های یاد شده است. متغیر T ، مبلغ مالیات به صورت خمس، زکات یا خراج است.

چون زکات دارای معافیت مالیاتی است، ممکن است برای این تابع یک عرض از مبدأ منفی هنگام تطبیق آن با زکات در نظر گرفت.

بر اساس تابع (۱) مالیات کرانه‌ای و میانگین مساوی است. همچنین با توجه به معادله (۲) ضریب کشش مالیاتی برابر با واحد است؛ درصد افزایش مالیات با درصد افزایش درآمد خالص مشمول مالیات مساوی است.

$$\eta = \frac{dT}{dy} \frac{y}{T} = t \left(\frac{1}{t} \right) = 1 \quad (2)$$

این نتیجه که از نسبی بودن مالیات‌های خمس و زکات و خراج به دست می‌آید یافته مهمی است که به کمک آن شکل مالیات‌های مستقیم مختلف را می‌توان آزمون کرد و نسبت به تطابقی آن با الگوی اسلامی مالیات اظهار نظر کرد. به همین جهت نظام موجود مالیات بر شرکت‌ها را در ایران می‌توان مورد آزمون قرار داد و در صورت مطابقت نداشتن آن با الگوی تدوین شده، شکل جدیدی برای آن پیشنهاد کرد.

۲-۱. ضریب کشش درآمد و نرخ مالیات

اگر مالیات‌های اسلامی را به صورت خمس و زکات تلقی کنیم، پرداختن آن‌ها برای مؤدی ثواب دارد. خراج البته جزو عبادت‌ها نیست ولی با توجه به مصارف آن می‌توان فرض کرد که، پرداخت آن نیز

برای مؤدی مطلوبیت دارد. پس، می‌توان تابع (۱) را یک رابطه رفتاری تصور کرد و پیش‌بینی کرد که با یک درصد افزایش در درآمد خالص مؤدی، مالیات پرداختی او نیز، یک درصد افزایش خواهد یافت. منظور از مؤدی هم مصرف‌کننده است و هم تولیدکننده، و درآمد مشمول آن‌ها به ترتیب پس‌انداز و سود است. این ضریب کشش را می‌توان ضریب کشش درآمدی مالیات نامید، زیرا نشان می‌دهد که یک درصد تغییر در درآمد مؤدیان چند درصد درآمد مالیاتی دولت را تغییر خواهد داد.

در رابطه (۱) نرخ مالیات نیز ممکن است تغییر کند. درصد تغییر این نرخ نسبت به درصد تغییر درآمد مالیاتی را ضریب کشش نرخ مالیات نامیده و آن را تعریف می‌کنیم:

$$\frac{dT}{dt} \cdot \frac{t}{T} = k \quad (3)$$

این رابطه نشان می‌دهد که اگر به‌طورمثال، نرخ زکات یک درصد تغییر کند، جوهی که به صورت زکات عاید دولت می‌شود k درصد تغییر می‌کند. اگر این ضریب را برای مالیات‌های اسلامی از تابع (۱) استخراج کنیم، مشاهده می‌کنیم که مقدار آن برابر یک است:

$$\frac{dT}{dt} \cdot \frac{t}{T} = y \left(\frac{1}{y} \right) = 1 \quad (4)$$

چنان که مشاهده شد نسبت زکات از $\frac{1}{100}$ تا $\frac{1}{10}$ تغییر می‌کرد، منتهی این تغییر به مقدار درآمد خالص مشمول زکات بستگی نداشت بلکه به نوع آن وابسته بود. به بیان دیگر، ضریب t ، مستقل از y بود و به همین جهت ضریب کشش نرخ مالیات‌های اسلامی نیز برابر یک است. اگر نرخ زکات یک درصد تغییر کند، درآمد حاصل از آن نیز یک درصد تغییر می‌کند.

مقادیر این دو ضریب به همان دو ویژگی مستقیم و نسبی بودن مالیات‌های اسلامی بستگی دارد؛ یعنی همان خصوصیتی که موجب کارایی و عادلانه شدن مالیات‌های یاد شده می‌شود. تناسب میان مالیات و درآمد مشمول آن در تمام سطوح درآمد محفوظ می‌ماند. اگر نرخ مالیات تصاعدی باشد، این تناسب چنان که در زیر نشان داده خواهد شد ناپدید می‌شود.

اگر نرخ مالیات تابع درآمد مشمول باشد، تابع (۱) و ضریب کشش‌های یاد شده به‌صورت زیر

درخواهد آمد:

$$T = t(y)y \quad (5)$$

$$e = \frac{dt}{dy} \cdot \frac{y}{t} \quad (6)$$

$$\frac{dT}{dy} = \frac{dt}{dy} y + t = t \left(1 + \frac{dt}{dy} \frac{y}{t} \right) = t(1+e) \quad (7)$$

$$\eta = \frac{dT}{dy} \frac{y}{T} = \left(\frac{t(1+e)y}{ty} \right) = 1+e \quad (8)$$

از رابطه (۸) ملاحظه می‌شود که ضریب کشش درآمدی مالیات تابع ضریب کشش نرخ مالیات (e) است. چنانچه e مثبت باشد مقدار η بزرگتر از واحد و اگر e منفی باشد کوچکتر از واحد خواهد بود. اگر نرخ مالیات تصاعدی باشد، انتظار می‌رود با افزایش یک درصد در میزان درآمد مشمول، مالیات دریافت شده بیشتر از یک درصد بالا رود.

این انتظار به جاست در صورتی که محاسبه میزان مالیات متعلق به مؤدی و هم‌چنین برآورد و جمع‌آوری آن برای گیرنده هیچ هزینه‌ای نداشته باشد. اما ممکن است افزایش نرخ مالیات و پیچیده‌تر شدن کیفیت تعلق آن، مؤدی را ناگزیر کند تا منابع بیشتری را به محاسبه آن اختصاص دهد و دولت نیز ناچار شود برای اطمینان از میزان مالیات پرداخته شده و وصول به هنگام آن منابع بیشتری را صرف نظارت، برآورد و جمع‌آوری کند. این مخارج به ترتیب هزینه تمکین و هزینه اداره خوانده می‌شوند. اگر درآمد خالص مالیاتی S و هزینه‌ای را که پرداخت کننده و دریافت کننده مالیات صرف آن می‌کنند C باشد، می‌توان نوشت:

$$S(y) = T(y) - C(y) \quad (9)$$

$$\frac{dS}{dy} = \frac{dT}{dy} - \frac{dC}{dy} \quad (10)$$

با فرض $\frac{dC}{dy} > 0$ رابطه (۱۰) نشان می‌دهد که با افزایش درآمد مشمول مالیات، ممکن است هزینه کرانه‌ای مالیات با درآمد کرانه‌ای آن برابر شود و در نتیجه، درآمد خالص کرانه‌ای آن به صفر برسد. در مقابل، نسبی بودن نظام مالیاتی هزینه کرانه‌ای محاسبه و تشخیص مالیات را ناچیز یا در حداقل نگه می‌دارد، هم‌چنین میل به پرداخت آن را از بین نمی‌برد. غیر متمرکز کردن شیوه جمع‌آوری مالیات، چه در سطوح دولت‌های ملی و محلی و چه در پهنه مناطق، هزینه کرانه‌ای جمع‌آوری مالیات را به حداقل می‌رساند.

در صدر اسلام هر مؤدی خود توزیع کننده مالیات به افراد یا مصارف مستحق آن بود. مالیات‌های هر محل نخست در همان محل صرف می‌شد و چنانچه مازادی باقی می‌ماند برای مرکز فرستاده می‌شد.^۱ بالاخره، شیوه برآورد و برخورد مأموران مالیاتی چنان که در فرمان‌های حضرت علی علیه‌السلام آمده است به شکلی بود که انگیزه پرداخت آن را کاهش نمی‌داد.^(۷)

۲-۲. اثر کامل تغییر نرخ مالیات بر درآمد کل مالیاتی

اگر بخش‌های مختلف یک اقتصاد با نرخ‌های متفاوتی مشمول مالیات شوند، تغییر نرخ مالیات در هر بخش باعث تغییر درآمد خالص آن بخش می‌شود. این تغییر ممکن است بر تقاضای این بخش برای سایر بخش‌های اقتصاد یا بر عرضه آن اثر گذارد. تغییر درآمد مشمول مالیات در سایر بخش‌ها، باعث تغییر در درآمد دریافتی دولت از آن بخش‌ها می‌شود. در نتیجه، وضع مالیات یا تغییر نرخ مالیات در هر بخش به طور مستقیم بر درآمد مالیاتی حاصل از آن بخش و به‌طور غیرمستقیم بر درآمد مالیاتی حاصل از سایر بخش‌ها اثر می‌گذارد. پس، وضع مالیات بر هر بخش هم دارای اثر مستقیم و هم اثر غیرمستقیم است و اثر کل فقط در یک الگوی تعادل کلی قابل پیش‌بینی است.

این پدیده که توسط پژوهشگران زیادی یادآوری شده است، اخیراً به‌وسیله "جابر اهدایی" تدوین و در دو کشور آفریقایی برآورد شده است^(۱۸). الگوی یاد شده در ایران نیز به اجرا درآمده و آثار مستقیم و غیر مستقیم مالیات بر هر بخش اندازه‌گیری شده است که نتایج آن، در قسمت بعدی ملاحظه می‌شود.

هرچند اثر کامل مالیات‌های اسلامی جز در یک الگوی تعادل عمومی قابل مشاهده نیست، با این وجود با توجه به ساختار الگو می‌توان برخی آثار آن را پیش‌بینی کرد. مالیات‌های اسلامی بر درآمد ناخالص مصرف کننده یا تولید کننده تعلق نمی‌گیرد؛ در نتیجه، به تقاضای کل ایشان برای سایر بخش‌ها یا بر عرضه کل آن‌ها به طور مستقیم اثری ندارد. مالیات‌های اسلامی بر پس‌انداز مصرف‌کنندگان و سود بنگاه‌ها تعلق می‌گیرند، یعنی، بر مانده درآمد کل ایشان پس از آن‌که مخارج مصرفی و سرمایه‌ای و نیز پرداخت‌های انتقالی در طی سال از آن کسر شود. تعلق مالیات به این مانده احتمالاً از حجم کالاهای

۱. نهج البلاغه، نامه ۲۵.

خصوصی کاسته و میزان کالاهای عمومی را افزایش می‌دهد، یا جابه جایی دیگری براساس سیاست مالی دولت صورت خواهد گرفت. در نتیجه، می‌توان تصور کرد که اثر غیرمستقیم مالیات‌های اسلامی که نسبی نیز هستند و بر درآمد خالص تعلق می‌گیرند در مقایسه با نظامی که مالیات‌ها غیرمستقیم باشد و بر درآمد ناخالص یا بر مقدار مصرف و سرمایه‌گذاری تعلق بگیرد، بسیار ناچیز است.

نکته قابل ذکر دیگر این است که در الگوی اسلامی مالیات، همه بخش‌ها با یک نرخ مشمول مالیات قرار می‌گیرند، در حالی که در نظام فعلی بخش‌های مختلف با نرخ‌های متفاوت مشمول مالیات می‌شوند، بنابراین، دارای رشد متفاوتی نیز خواهند شد و ممکن است یک بخش به زیان بخش دیگر توسعه یابد. در حالی که اگر درآمد همه بخش‌ها با یک نرخ مشمول مالیات شود، این تبعیض پیش نمی‌آید و مزیت‌های نسبی اقتصادی بخش‌ها باعث رونق و پیش‌افتادگی آن‌ها می‌شود. در صورت آزاد بودن تجارت و انتقال درآمد میان کشورهای مختلف، نابرابری نرخ‌های مالیات ممکن است موجب کاهش جذب سرمایه‌گذاری در برخی کشورها و افزایش جذب آن در سایر کشورها شود.

جالب توجه است که اقتصاد صدر اسلام یک اقتصاد باز و با روم و ایران در حال داد و ستد بود. رشد و توسعه اقتصاد یاد شده نشان می‌دهد که نظام مالیاتی آن هیچ مانعی برای توسعه داخلی، منطقه‌ای و جهانی پدید نیاورده بود.

۳. مروری بر مطالعات انجام شده

در ایران، مطالعاتی پیرامون نظام مالیاتی براساس الگوی جابراهادی انجام شده و ضریب کشش مالیاتی در بخش‌های مختلف برآورد شده است. "محبوبی ازگمی" در پایان‌نامه خود مالیات‌ها را به چهار بخش مالیات بردرآمد شرکت‌ها، مالیات بر خرید و فروش داخلی، مالیات بر واردات و سایر مالیات‌های مستقیم تقسیم کرد و برای دوره زمانی ۴۲-۱۳۶۲ به برآورد کشش‌های مالیاتی هر بخش به‌طور هم‌زمان پرداخت. این ضریب برای بخش مالیات بر شرکت‌ها بزرگتر از یک برآورد شد (۸). در بررسی دیگری پژوهان همین مطالعه را برای سالهای ۶۷-۱۳۴۳ انجام داد و ضریب کشش یاد شده را مجدداً بزرگتر از واحد برآورد کرد. وی دلیل این یافته را داشتن نظام مالی منظم‌تر و دفاتر حسابداری در مقایسه با سایر بخش‌ها دانسته که وظیفه ممیزین مالیاتی را نسبت به سایر بخش‌ها در اخذ سریع مالیات تسهیل می‌کند

(۲). در این مطالعه، نرخ مؤثر مالیاتی ۴۴ درصد به دست آمده و کاهش نرخ‌های مالیاتی به دو یا سه نرخ پیشنهاد شده است^(۲). یافته‌های این مطالعه، بهبود نسبی بخش مالیات بر شرکت‌ها را در ایران نسبت به سایر بخش‌ها نشان می‌دهد و سهولت تحول آن را به الگوی اسلامی در مقایسه با سایر مالیات‌ها آشکار می‌کند.

محضرینیا در پایان نامه خود، الگوی جابر اهدایی را با افزودن بخش مالیات بر مشاغل برای دوره ۴۲-۱۳۷۲ تکرار کرد و نتیجه گرفت که، کشش مالیات بر شرکت‌ها کمتر از یک و همین ضریب در بخش مشاغل بزرگتر از یک است^(۹). در مطالعه‌های پیشین بخش مشاغل جزئی از بخش شرکت‌ها محسوب می‌شد و دوره مطالعه نیز کوتاه‌تر بوده است. یافته محضرینیا نشان می‌دهد که از ظرفیت‌های موجود مالیاتی در بخش شرکت‌ها نسبت به بخش مشاغل بیشتر استفاده شده است.

در مطالعه‌های مالیاتی که خارج از ایران انجام شده بر تعدیل نرخ مالیات بر شرکت‌ها و هماهنگ شدن آن با سایر مالیات‌ها در کشورهای مختلف تأکید شده است. اندرسون نشان می‌دهد که در امریکا نرخ‌های بالای مالیات بر شرکت‌ها سبب تخصیص نابهینه منابع شده و کاهش نرخ مالیاتی می‌تواند در تخصیص بهینه آن‌ها مؤثر باشد^(۱۴). وی در مقاله دیگری بر یک‌پارچه کردن نرخ مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت‌ها در امریکا تأکید می‌کند که در تخصیص کارای منابع در اقتصاد بسته و باز امریکا می‌تواند مؤثر واقع شود^(۱۵). اندرسون در تحقیق سومی پیرامون دو کشور مجارستان و لهستان برای جذب سرمایه مورد نیاز جهت تبدیل ساختار و رشد اقتصادی توصیه می‌کند که مالیات بر شرکت‌ها را کاهش داده و در عوض پایه‌های مالیاتی در تأمین بودجه دولت را گسترش دهند^(۱۶).

در پژوهشی پیرامون جامعه اروپا جهت هماهنگ‌سازی مالیات‌ها و تخصیص بهینه سرمایه‌ها گراندر یکسان‌سازی نرخ‌ها و پایه‌های مالیاتی را یک ضرورت تلقی می‌کند^(۱۹). در مطالعه مشابهی که تنزی پیرامون جامعه اروپا انجام می‌دهد هماهنگ‌سازی پایه‌های مالیاتی و حداقل کردن نرخ‌های مالیات بر شرکت‌ها را توصیه می‌کند^(۲۴). سرانجام، تاچی باناکی و ایجیوکا در مطالعه‌ای که پیرامون تغییر نظام ژاپن انجام می‌دهند نتیجه می‌گیرند که، بالا بودن نرخ مالیات بر شرکت‌ها باعث شده تا ژاپن در برابر امریکا نسبت به جذب سرمایه‌ها در موقعیت نامطلوب‌تری قرار گیرد^(۲۳).

ملاحظه می‌شود که در مطالعات خارج از ایران بر هماهنگی و قابل رقابت بودن نرخ مالیات بر شرکت‌ها تأکید می‌شود تا این امر موجب رشد تجارت و سرمایه‌گذاری شود. در مطالعات داخل ایران بر تقلیل نرخ‌ها، کارآمد کردن نظام مالیاتی و گسترش پایه‌های مالیاتی تأکید می‌شود. برآورد کشش‌های مالیاتی در ایران نشان می‌دهد که علی‌رغم اصلاحاتی که تاکنون صورت گرفته هنوز نظام موجود از الگوی مالیات اسلامی فاصله دارد.

۴. جامعه آماری و خصوصیات آن

به منظور بررسی مالیات بر شرکت‌ها در ایران اطلاعات مربوط به درآمد مشمول مالیات و مالیات سود سهام از ۱۰۱۰۸ پرونده رسیدگی شده در سال ۷۳، در بخش مالیات بر شرکت‌ها در وزارت امور اقتصادی و دارایی جمع‌آوری شد. در این جامعه آماری کل درآمد مشمول مالیات قبل و پس از کسر مالیات ده درصد به ترتیب، ۲۱۶۱۸۸۶ و ۱۹۴۵۶۹۷ میلیون ریال است. کل مالیات پرداختی توسط این شرکت‌ها ۱۱۳۲۶۸۰ میلیون ریال است. این مبلغ شامل دو جزء مالیات سود سهام و مالیات ده درصد است و به ترتیب، برابر ۹۱۶۴۹۲ و ۲۱۶۱۸۹ میلیون ریال است. متوسط درآمد مشمول مالیات و مالیات سود سهام به ترتیب، برابر ۲۱۳/۸۸ و ۹۰/۶۷ میلیون ریال می‌شود. کمترین درآمد و مالیات به ترتیب ۱۳۴۸ و ۲۸۵ ریال و بیشترین آن ۲۴۹/۸ و ۱۴۶/۴ میلیارد ریال است.

نسبت کل مالیات سود سهام به کل درآمد مشمول مالیات، پس از کسر مالیات ده درصد که نرخ متوسط مالیات سود سهام را تشکیل می‌دهد ۴۷ درصد است. هم‌چنین، نسبت کل مالیات پرداختی به درآمد مشمول مالیات که نرخ متوسط مالیات می‌باشد، ۵۴ درصد است.

۴-۱. نحوه توزیع مالیات در طبقات درآمدی مختلف

ماده ۱۳۱ قانون مالیاتی موجود، درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها را به ۹ گروه تقسیم می‌کند و هر یک را با نرخ متفاوتی مشمول مالیات می‌کند. طبقه‌بندی جامعه آماری براساس نرخ‌ها و طبقات ماده ۱۳۱ در جدول (۱) مشاهده می‌شود. در گروه اول این جدول، ۵۰۲ شرکت قرار دارند که ۰/۱۳ درصد کل درآمد را دارا هستند ولی ۰/۰۵ درصد کل مالیات را می‌پردازند. در گروه آخر، ۶۱۲ شرکت قرار دارند

که ۸۵/۹ درصد کل درآمد را به خود اختصاص داده و ۸۹/۵۷ درصد کل مالیات را می‌پردازند. به عبارت دیگر، در کل جامعه آماری ۹۴۹۶ شرکت ۱۴/۱ درصد کل درآمد را به خود اختصاص داده و ۱۰/۴ درصد کل مالیات را می‌پردازند در حالی که ۶۱۲ شرکت بقیه ۸۹/۶ درصد کل مالیات را می‌پردازند.

برای بررسی خصوصیات ۶۱۲ شرکت واقع در گروه ۹ جدول (۱)، جامعه آماری به ۲۵۰۰ طبقه تقسیم شد. ملاحظه شد که درآمد یک شرکت (واقع در طبقه ۴۹۹۹) به تنهایی با درآمد ۹۲۸۴ شرکت برابری می‌کند و مالیات آن معادل با مالیات ۹۳۶۰ شرکت است. درآمد و مالیات این شرکت به ترتیب، ۱۱/۶ و ۱۳ درصد کل جامعه آماری را تشکیل می‌دهد. همچنین، معلوم شد که ۱۶ شرکت، ۴۷/۳ درصد از کل مالیات بر شرکت‌ها را می‌پردازند. به عبارت دیگر، شرکت‌های یاد شده بیشتر از سهم درآمدشان از کل درآمد جامعه مورد بررسی، مالیات می‌پردازند. عکس این حالت نیز در این جامعه ملاحظه شد؛ به طوری که شرکتی با اختصاص ۱/۱ درصد کل درآمد جامعه آماری، ۰/۴۳ درصد از کل مالیات را پرداخته است. با بررسی بیشتر وضعیت شرکت‌هایی که با درآمد بالا مالیات کمتری پرداخته‌اند معلوم شد که این شرکت‌ها توانسته‌اند از ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم و مزایایی که سهام با نام برای معافیت مالیات دارد سود ببرند.

این یافته‌ها، نبود تناسب و توازن بین مالیات اخذ شده و درآمد مشمول آن را در ایران نشان می‌دهد. طبق ستون آخر جدول (۱) نرخ متوسط مالیات از گروه اول تا نهم بیشتر از دو برابر افزایش می‌یابد. اختلاف مالیات میانگین و کرانه به شکلی دیگر نبود تناسب را نشان می‌دهد.

۴-۲. تعدد گروه‌های نه گانه

بررسی مقدماتی یادشده نشان می‌دهد که تقسیم شرکت‌ها به ۹ گروه براساس قانون مالیاتی کشور چندان موجه نیست و باید مورد تجدید نظر قرار گیرد. تحلیل واریانس نسبت مالیات و سودسهام برای گروه‌های یادشده نشان داد که، تفکیک شرکت‌ها به ۹ گروه براساس جدول (۱) از توجیه آماری برخوردار نیست. این تحلیل، مطابق جدول (۲) روشن کرد که تمام گروه‌های یادشده به دو گروه جدید با اختلاف معنی داری قابل تقسیم هستند. گروه‌های یک تا پنج را می‌توان در یک طبقه و گروه‌های

جدول ۱- نحوه توزیع مالیات و درآمد بر اساس طبقات ماده ۱۳۱

گروه	فاصله طبقاتی (میلیون ریال)	فروانی شرکت‌ها	فروانی نسبی شرکت‌ها	کل درآمد گروه (میلیون ریال)	فروانی نسبی درآمد گروه (درصد)	کل مالیات پرداختی گروه (میلیون ریال)	فروانی نسبی کل مالیات پرداختی گروه (درصد)	نرخ متوسط مالیاتی (درصد)
۱	۱-۰	۰۰۲	۴/۹۶۶	۷۸۳۷	۰/۰۱۳	۵۹	۰/۰۰۵	۲۰/۸
۲	۱-۷/۵	۱۰۲۵	۱۰/۱۴۰	۱۸۳۸۲	۰/۰۸۵	۳۹۴/۹	۰/۰۳۵	۲۱/۴۸
۳	۴-۲/۵	۸۰۶	۷/۹۷۴	۳۶۴۹۷	۰/۱۲۳	۵۹۴/۸	۰/۰۵۳	۲۲/۴۵
۴	۹-۴	۱۸۱۷	۱۷/۹۷۶	۱۱۳۳۹/۸	۰/۵۲۶	۷۸۳۰	۰/۲۵۰	۲۴/۹۰
۵	۹-۲۵	۲۲۴۷	۲۲/۲۳	۳۴۸۲۸	۱/۱۱۱	۱۰۳۹۷	۰/۱۹۱۸	۲۹/۸۵
۶	۲۵-۵۰	۱۳۲۵	۱۳/۱	۴۶۷۷۵	۲/۱۶۴	۱۳۴۱/۵	۱/۴۴۳	۳۴/۹۴
۷	۵۰-۱۰۰	۹۱۸	۹/۰۸۲	۶۵۵۱۸/۱	۳/۰۳	۲۵۵۷۸	۲/۲۵۴	۳۸/۹۶
۸	۱۰۰-۳۰۰	۸۵۶	۸/۴۶۹	۱۴۱۷۵۵/۷	۶/۵۵۷	۶۱۹۳/۳	۵/۴۶۸	۴۳/۷۰
۹	۳۰۰-بی‌نهایت	۶۱۲	۶/۰۵۵	۱۸۵۶۸۶۶/۳	۸۵/۸۹۱	۱۰۱۴۵۹۷/۶	۸۹/۵۷۵	۵۴/۶۴

شش تا نه را در طبقه‌ای دیگر ادغام کرد^(۳). روش دیگر برای آزمون معنی دار بودن فاصله طبقات، استفاده از خط رگرسیون شکسته است. این روش نیز برای گروه‌های یاد شده به کار گرفته شده و نتایج تحلیل واریانس را تأیید کرد^(۳).

جدول ۲- تحلیل واریانس طبقات ماده ۱۳۱

آماره F	میانگین مجزورات داخل طبقات	میانگین مجزورات بین طبقات	منبع تغییرات
			گروه‌ها
۰/۰۲۵	۰/۰۳۵	۰/۰۰۰۹	۵ تا ۱
۰/۰۲۸	۰/۰۷۱	۰/۰۰۰۲	۹ تا ۶

این یافته‌ها نشان می‌دهد که قانون فعلی با اعمال نرخ‌های تصاعدی مالیاتی میان شرکت‌های مشابه تبعیض قایل می‌شود و به شکل متفاوتی بر آن‌ها مالیات وضع می‌کند. تفکیک شرکت‌ها و کاربرد نرخ تصاعدی مالیات، نتوانسته است هدف قانون‌گذار را که اخذ مالیات بیشتر از شرکت‌های ثروتمندتر است به طور کامل تأمین کند. برای اطمینان بیشتر از این نتیجه‌گیری، ضریب کشش مالیاتی برای کل جامعه آماری و نیز به تفکیک گروه‌های نه گانه برآورد می‌شود تا مشاهده شود که ضرایب یادشده معادل با واحد هستند و با الگوی ارایه شده مطابقت دارند یا خیر.

در بخش ۱-۲ در معادله (۸) نشان داده شد که اگر نرخ مالیات تصاعدی باشد، ضریب کشش مالیاتی بزرگتر از یک خواهد شد. با این پیش‌بینی، مالیات وصول شده به صورت تابعی از درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها برای جامعه آماری برآورد می‌شود:

$$\ln T = -3/48 + 1/14 \ln Y \quad (11)$$

$$(t) \quad (-244/9) \quad (1329/8)$$

$$R^2 = 0/99 \quad F=17386.04 \quad DW=1/6 \quad n= 10108$$

مطابق پیش‌بینی معادله (۱۱) مقدار ضریب کشش مالیاتی ۱/۱۴ و بزرگتر از یک است. این نتیجه نشان می‌دهد با افزایش یک درصد درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها در جامعه آماری مورد مطالعه، مالیات آن‌ها ۱/۱۴ درصد افزایش می‌یابد. طبق پیش‌بینی یاد شده مقدار این ضریب برای گروه‌های

درآمدی پایین باید کمتر از گروه‌های بالاتر باشد. به این ترتیب، به برآورد همین ضریب برای گروه‌های نه‌گانه پرداخته و نتایج آن در جدول (۳) نشان داده شده است.

شکل تابع مالیات لگاریتمی است و آماره‌های F ، t و R^2 در جدول ارائه شده‌اند. عرض از مبدأ برای تمام گروه‌ها همانند کل جامعه آماری منفی است و معافیت موجود در قانون فعلی به این صورت در تابع نمایان می‌شود. ضریب کشش برای تمام گروه‌ها معنی‌دار است؛ تغییرات آن از یک گروه به گروه دیگر حایز اهمیت است. مقدار این ضریب از گروه یک تا پنج از ۰/۹۹ درصد تا ۱/۱۹ درصد افزایش می‌یابد. در گروه پنج و شش مقدار ۱/۱۹ درصد ثابت می‌ماند و سپس در گروه‌های هفت تا نه، به تدریج کاهش می‌یابد تا به ۱/۰۳ درصد می‌رسد. از آنجایی که مالیات هر گروه با یک نسبت معین محاسبه می‌شود، هرچند که این نسبت به طور تصاعدی از یک گروه به گروه دیگر افزایش می‌یابد، انتظار داریم که ضریب برآورد شده برای هر گروه برابر با واحد باشد. آزمون آماری اختلاف این ضریب با واحد، نشان می‌دهد که برای تمام گروه‌های درآمدی این تفاوت معنی‌دار است؛ یعنی، در داخل هر گروه شرکت‌ها به یک نحو مشمول مالیات قرار نگرفته‌اند و تبعیض صورت گرفته است؛ در حالی که از نظر قانون استحقاق آن‌ها مساوی بوده است. نتیجه جالب دیگر این که از گروه ششم به بالا، با افزایش درآمد مشمول مالیات، مقدار ضریب کشش مالیاتی کاهش می‌یابد؛ این وضعیت، پیش‌بینی تابع^(۱۰) را تأیید می‌کند، با افزایش نسبت مالیات، هزینه‌های مؤدیان برای استفاده از معافیت مالیاتی و هزینه دستگاه اجرایی برای اطمینان از تخلف نکردن مؤدی افزایش می‌یابد، به طوری که درآمد خالص مالیات‌کرانه‌ای ممکن است کاهش یابد. در مورد جامعه آماری، این کاهش صورت گرفته است. اعمال نسبت‌های تصاعدی و تفکیک گروه‌ها به ۹ گروه متفاوت نه فقط نتوانسته عدالت مالیاتی را میان گروه‌ها و بین شرکت‌های هر گروه اعمال کند، بلکه موجب کاهش درآمد خالص مالیاتی دولت نیز شده است. بنابراین، معلوم می‌شود که اجرای قانون فعلی مالیات بر شرکت‌ها نه کارآمد است و نه عادلانه. به عبارت دیگر، نه تبعیض بین شرکت‌های داخل هر گروه را از بین می‌برد و نه هزینه اخذ مالیات شرکت‌ها را برای دولت به حداقل می‌رساند. اختلاف ضریب کشش هر گروه با یک، تبعیض داخلی و بزرگتر بودن ضریب گروه پنجم و ششم از سایر گروه‌ها، تبعیض بیرونی را نشان می‌دهد.

جدول ۳- برآورد ضرایب تابع مالیات بر درآمد شرکت‌ها به تفکیک طبقات درآمدی ماده ۱۳۱

طبقه طبقات درآمدی	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم	هشتم	نهم
ضریب‌ها عرض از مبدأ	-۱/۵۱	-۲/۳۶	-۲/۳۶	-۳/۸۹	-۴/۴	-۴/۴۲	-۳/۷	-۲/۸	-۱/۴
	(-۹۱۸۹)	(-۳۳/۱)	(-۹/۴)	(-۱۹/۳)	(-۲۱/۴)	(-۱۰/۹)	(-۷/۴)	(-۷/۷)	(-۱۱/۹)
ضریب کسب مالیاتی (آماره ۴)	۰/۹۹	۱/۰۱۶	۱/۰۸	۱/۱۶	۱/۱۹	۱/۱۹	۱/۱۵	۱/۱	۱/۰۳
	(۷۶۲۰۳)	(۲۱۳/۱)	۵۵/۴	(۷۸/۳)	(۹۵/۵)	(۵۰/۹)	(۴۱/۴)	(۵۶/۱)	(۱۸۱/۳)
R ²	(۰/۹۹	۰/۹۸	۰/۷۹	۰/۷۹	۰/۸۰	۰/۶۷	۰/۶۶	۰/۷۹	۰/۹۸
آماره F	۵/۸x۱۰ ^۱	۴۵۴۲۹	۳۰۶۹	۷۷۹۴	۹۱۲۶/۳	۷۵۹۱	۱۷۱۰	۳۱۴۳	۳۲۸۷۱

نتایج حاصل از ضریب کشش مالیاتی برآورد شده و آزمون‌های تحلیل واریانس نشان می‌دهد که، لازم است قانون مالیاتی فعلی مورد تجدید نظر قرار گیرد و نظامی کارآمد و عادلانه مشابه با الگوی ارایه شده جانشین آن شود. در بخش بعد پیشنهادهایی برای این تبدیل و تحول داده می‌شود.

۵. یافتن نظام کارآمد

در این بخش، براساس الگوی مالیات‌های اسلامی ارایه شده، به طراحی یک نظام مالیاتی می‌پردازیم که افزون بر تطابق با الگوی یادشده درآمد مالیاتی دولت را کاهش نداده و نظام مالیات بر شرکت‌ها را ساده‌تر کرده و در نهایت، از مراحل غیرضروری و هزینه‌بر بکاهد.

۱-۵. طبقات کارآمد و عادلانه

نتایج تحلیل واریانس نشان داد که شرکت‌های پنج گروه نخست با درآمد صفر تا ۲۵ میلیون ریال را می‌توان در یک طبقه و شرکت‌های گروه‌های ششم تا نهم با درآمد ۲۵ میلیون ریال به بالا را در یک طبقه دیگر ادغام کرد. با این ادغام، انتظار داریم که هزینه جمع‌آوری مالیات و پرداخت آن‌ها توسط شرکت‌ها کاهش یافته و تبعیض میان آن‌ها نیز از بین برود.

طبقه اول ۰ - ۲۵۰۰۰۰۰۰

طبقه دوم ۲۵ میلیون ریال به بالا

۲-۵. نرخ‌های کارآمد و عادلانه

برای یافتن نرخ‌ها از رگرسیون‌های مالیات بر شرکت‌ها با درآمد مشمول مالیات و تجربه سایر کشورهای جهان در رسیدن به یک نظام مالیاتی کارآمد استفاده شده است. به‌این منظور برای به دست‌آوردن نرخ‌های طبقه درآمدی اول (صفر تا ۲۵ میلیون ریال) تابع رگرسیون مالیات برآورد گردید که نتیجه آن به صورت زیر است:

$$T = -310710/64 + 0/32y \quad (12)$$

$$(t) \quad (-29/39) \quad (30/1)$$

$$R^2 = 0/94 \quad F = 93057$$

در این رگرسیون، T مالیات بر شرکت‌ها، مالیاتی که براساس قانون فعلی اخذ شده است و y درآمد مشمول مالیات آن‌هاست. (t) آماره آزمون t است. نتایج به دست آمده حاکی از معنی‌دار بودن ضرایب رگرسیون است. هم‌چنان که از رگرسیون یادشده مشخص است، نرخ مؤثر برای طبقه درآمدی صفر تا ۲۵ میلیون ریال، ۳۲ درصد است. به همین ترتیب، نرخ مؤثر برای طبقه درآمدی دوم (۲۵ میلیون ریال به بالا) در نظام جدید ۵۸ درصد است:

$$T = -26876234 + 0.586y \quad (13)$$

$$(t) \quad (-7/5) \quad (834/5)$$

$$R^2 = 0.99 \quad F = 797355$$

۳-۵. طراحی وضعیت‌های جدید

برای طراحی وضعیت‌های جدید دو نرخ ۲۰ و ۴۰ درصد، به ترتیب برای طبقه اول و دوم با نرخ سود سهام ۲۰ درصد برای هر کدام در وضعیت (۱) در نظر گرفته شد. هم‌چنین نرخ‌های ۲۰ و ۴۵ درصد به ترتیب برای طبقه اول و دوم با نرخ سود سهام ۱۵ درصد برای هر طبقه در وضعیت (۲) منظور شد. این پیشنهاد پس از مطالعه نرخ مالیات بر شرکت‌ها در کشورهای گوناگون به دست آمد زیرا، ملاحظه شد که نرخ‌های مالیات در اکثر کشورها (۷۸ کشور) تک‌نرخ یا دو‌نرخ است و نرخ‌های ۲۰ تا ۴۰ درصد با مالیات سود سهام ۱۵٪ یا ۲۰٪، حداکثر فراوانی را دارند (۳).

با نوشتن یک برنامه رایانه‌ای در محیط فاکس پرو براساس نرخ‌های یادشده مالیات برای تک‌تک ۱۰۱۰۸ شرکت محاسبه شد. نتایج به صورت وضعیت (۱) و (۲) در جدول (۴) درج شده است.

۴-۵. ارزیابی وضعیت‌های جدید مالیات بر شرکت‌ها

چنانچه درآمد شرکت‌ها به دو طبقه زیر ۲۵ میلیون ریال و بالای آن مطابق جدول (۴) تقسیم شود، مقایسه دو وضعیت جدید با وضعیت فعلی نشان می‌دهد که تناسب مالیات متعلقه با درآمد مشمول مالیات بیشتر شده است. درصد مالیات طبقه اول از کل مالیات‌ها از ۱/۲ به ۱/۶ و ۱/۵ می‌رسد، در حالی که درصد درآمد همین طبقه از کل درآمد جامعه آماری ۲/۴ است. هم‌چنین، نرخ مؤثر مالیاتی

جدول - ۴: وضعیت های جدید و فعلی نظام مالیات بر شرکت ها*

فاصله طبقات (میلین ریال)	وضعیت	فرارانی	کل درآمد طبقه (میلین ریال)	کل درآمد طبقه به کل درآمد (درصد)	کل مالیات پرداختی (میلین ریال)	مالیات پرداختی طبقه به کل (درصد)	نرخ مالیات پیشنهادی (مورد سهام)	نرخ مالیات پیشنهادی (مورد سهام)	نرخ مؤثر (درصد)	کاهش یا افزایش درآمد نسبت به وضعیت فعلی (میلین ریال)	کاهش یا افزایش درآمد نسبت به وضعیت فعلی (درصد)	فاصله طبقات (میلین ریال)
۷۵ - ۰	۱	۳۳۹۷	۵۰۹۲۹	۷/۴	۱۸۳۴۸	۱/۶	۳۶	۳۶	۳۶	۴۰۳۳	۴۰۳۳	۷۸/۵۳
۷۵ - ۰	۱	۳۷۱۱	۲۱۱۰۹۱۶	۹۷/۶	۱۰۸۷۸۳۳	۹۸/۳	۵۱	۵۱	۵۱	-۳۵۸۷۱	-۳۵۸۷۱	-۳/۱۸
کل جامعه	۱	۱۰۱۰۸	۲۱۶۱۸۵	۱۰۰	۱۱۰۱۸۰	۱۰۰	۳۹/۶	۳۹/۶	۳۹/۶	-۳۱۴۴۸	-۳۱۴۴۸	-۷/۸
۷۵ - ۰	۲	۲۳۹۷	۵۰۹۲۹	۷/۴	۱۳۳۱۰	۱/۵	۳۲	۳۲	۳۲	۲۰۳۴	۲۰۳۴	۱۴/۲۵
۷۵ - ۰	۲	۳۷۱۱	۲۱۱۰۹۱۶	۹۷/۶	۱۱۰۴۳۴۸	۹۸/۵	۵۲	۵۲	۵۲	-۱۴۰۵۵	-۱۴۰۵۵	-۱/۲۶
کل جامعه	۲	۱۰۱۰۸	۲۱۶۱۸۵	۱۰۰	۱۱۲۰۶۵۸	۱۰۰	۴۴/۵	۴۴/۵	۴۴/۵	-۱۲۰۹۱	-۱۲۰۹۱	-۱/۰۶
۷۵ - ۰	فعلی	۲۳۹۷	۵۰۹۲۹	۷/۴	۱۴۳۹۶	۱/۲	۷۸	۷۸	۷۸	-	-	-
۷۵ - ۰	فعلی	۳۷۱۱	۲۱۱۰۹۱۶	۹۷/۶	۱۱۱۹۰۳	۹۸/۸	۵۳	۵۳	۵۳	-	-	-
کل جامعه	فعلی	۱۰۱۰۸	۲۱۶۱۸۵	۱۰۰	۱۱۳۳۷۹	۱۰۰	۵۳/۸	۵۳/۸	۵۳/۸	-	-	-

* مربوط به قانون مالیات قبل از سال ۱۳۸۱ است.

برای این گروه از ۲۸ به ۳۶ و ۳۲ درصد به ترتیب برای وضعیت جدید (۱) و (۲) می‌رسد. گروه دوم، شرکت‌های با درآمد بیشتر از ۲۵ میلیون را شامل می‌شود که ۹۷/۶ درصد از کل درآمد جامعه را به خود اختصاص داده‌اند. سهم مالیات این طبقه از کل مالیات‌ها از ۹۸/۸ درصد به ترتیب به ۹۸/۳ به ۹۸/۵ درصد برای وضعیت (۱) و (۲) کاهش می‌یابد. نرخ مؤثر مالیات این طبقه نیز از ۵۳ درصد به ترتیب به ۵۱ و ۵۲ درصد برای وضعیت‌های نامبرده کاهش می‌یابد. نرخ مؤثر مالیات برای کل جامعه از ۵۳/۸ درصد به ترتیب به ۳۹/۶ و ۴۴/۵ درصد برای همان وضعیت‌ها کاهش می‌یابد.

بهبود نظام مالیات بر شرکت‌ها به شکل یادشده بی‌هزینه نیست؛ تغییر یادشده موجب می‌شود که درآمد دریافتی دولت در کل به ترتیب در وضعیت‌های (۱) و (۲)، ۲/۷۸ و ۱/۰۶ درصد کاهش یابد. البته، این پیش‌بینی بدون در نظر گرفتن صرفه‌جویی‌هایی است که در اخذ و پرداخت مالیات نصیب دولت و شرکت‌ها می‌شود، و همچنین بدون توجه به انگیزه‌های جدیدی است که برای پرداخت و دریافت مالیات واقعی ایجاد می‌شود. کاهش یاد شده بدترین حالت ممکن را پیش‌بینی می‌کند.

برای اطمینان بیشتر از بهبود شرایط در وضعیت‌های پیشنهادی نسبت به وضع فعلی، اقدام به برآورد ضرایب کشش مالیاتی شد و نتایج آن‌ها با معیار مطالعه پیشنهادی مورد مقایسه قرار گرفت. توابع برآورد شده برای وضعیت‌های یاد شده به شرح زیر هستند.

وضعیت ۱:

$$\ln T = - 1/9 + \ln y$$

$$(t) \quad (-30.6/9) \quad (2840/5)$$

$$R^2 = 0.99 \quad F = 80.68644$$

وضعیت ۲:

$$\ln T = - 2/16 + \ln y$$

$$(t) \quad (-299/16) \quad (2461/3)$$

$$R^2 = 0.99 \quad F = 60.57947$$

ضریب کشش مالیاتی برای هر دو وضعیت برابر واحد است؛ یک درصد تغییر در درآمد مشمول، باعث یک درصد تغییر در مالیات متعلقه می‌شود. این نتیجه که از لحاظ آماری معنی‌دار است به‌طور کامل

مطابق با پیش‌بینی الگوی مالیات‌های اسلامی است. وضعیت جدید هم نظام مالیاتی کشور را می‌تواند کارآمد کند، و هم با ایجاد تناسب و توازن میان مالیات و درآمد مشمول به عادلانه شدن آن کمک می‌کند.

به منظور اطمینان از نتایج وضعیت‌های پیشنهادی یادشده، حالت‌های هشت‌گانه دیگری نیز با نرخ‌ها و طبقات متفاوت طراحی شد. هیچ‌کدام از حالت‌های اخیر خصوصیات تطابق با الگوی مطالعه پیشنهادی را دارا نبودند. در میان حالت‌های اخیر، موردی نیز بود که درآمد دولت را از وضعیت فعلی بالاتر می‌برد، اما فاقد ویژگی‌های الگوی پیشنهادی بود.

۶ نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش، یافتن الگوی مالیات‌های اسلامی و تطبیق آن بر نظام مالیات بر شرکت‌ها در ایران بود. با بررسی ویژگی‌های خمس و زکات و خراج ضمن استخراج الگوی یادشده، رابطه‌ای قابل مشاهده و قابل آزمون به دست آمد. براساس الگوی یادشده، ضریب کشش مالیاتی برابر با واحد است. مالیات بر شرکت‌ها در ایران از این ویژگی برخوردار نبود. این نتیجه پس از انتخاب یک نمونه ۱۰۱۰۸ موردی از پرونده‌های مالیاتی شرکت‌ها در سال ۱۳۷۳ و بررسی آن طبق قانون وقت به دست آمد. برای بررسی تطبیق آن با الگوی ارایه شده، دو وضعیت جدید پیشنهاد شد که در آن تعداد طبقات درآمدی تعریف شده در قانون یادشده به دو طبقه کاهش یافت و سپس، انطباق وضعیت‌های پیشنهادی با الگوی طراحی شده مورد آزمون قرار گرفت و تأیید شد. استفاده از طرح پیشنهادی می‌تواند به اسلامی کردن نظام مالیات‌های ایران کمک کند. همچنین، تغییر و اصلاح سایر بخش‌های مالیاتی در ایران می‌تواند به تکمیل این فرایند سرعت بخشد.

منابع

۱. پژویان، جمشید و موسوی جهرمی، یگانه. (۱۳۷۲). اثر مالیات بر شرکت‌ها در سرمایه‌گذاری بخش خصوصی. اقتصاد و مدیریت، شماره ۱۸.
۲. پژویان، جمشید. (۱۳۷۳). بررسی کسش‌های مالیاتی با تأکید بر مالیات بر شرکت‌ها. معاونت امور اقتصادی و دارایی.
۳. حمزه‌پور، محمد حسین. (بهمن ۱۳۷۳). بررسی مالیات بر شرکت‌ها در ایران براساس الگوی مالیات‌های اسلامی. رساله کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی.
۴. شهابی، محمود. (۱۳۵۷). ادوار فقه. چاپ سوم، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
۵. صدر، شهید محمدباقر. (۱۳۵۷). اقتصاد ما. ترجمه اسپهبدی، انتشارات اسلامی.
۶. صدر، سید کاظم. (۱۳۷۴). اقتصاد صدر اسلام. دانشگاه شهید بهشتی، تهران.
۷. طباطبائی، محمدحسین. (۱۳۶۲). سنن النبی. ترجمه محمد هادی فقیهی، تهران: کتابفروشی اسلامیة.
۸. محبوبی ازگمی، محمد. (بهمن ۱۳۷۰). برآورد کسش‌های مالیاتی در اقتصاد ایران. رساله کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی.
۹. محضرنیا، محمود. (بهمن ۱۳۷۳). بررسی کسش‌های مالیاتی و پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی در برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی. رساله کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی.
۱۰. مدرسی، محمدرضا. (۱۳۶۳). مقدمه‌ای بر نظام مالیاتی و بودجه در اسلام. انتشارات هجرت، تهران.
۱۱. مطهری، شهید مرتضی. (۱۳۶۱). بیست گفتار. انتشارات اسلامی. تهران.
۱۲. مطهری، شهید مرتضی. (۱۳۵۸). عدل الهی. انتشارات اسلامی. تهران.
۱۳. نهج البلاغه. (۱۳۶۵ ه. ق.). ترجمه و شرح فیض الاسلام، فیض الاسلام.

- 14- Anderson, Krister. (1989). Implication of a Lower Capital Gains Tax Rate in United State, *IMF Working Paper*, No, 66.
15. Anderson, Krister. (1990). Possible Implication of Integrating the Corporate and Individual Income Taxes in United States, *IMF Working Paper*, No. 60.
16. Anderson, Krister. (1990). Taxation and the Cost of Capital in Hungary and Poland, a Comparision With Selected Eroupean Countries. *IMF Working paper*, No. 23.
- ۱۷- الافغانی، سعید. (۱۹۶۰). اسواق العرب فی الجاهلیه والاسلام. دمشق: دارالفکر.
18. Ehdaie, j. (1990). An Econometric Method for Estimating the Tax Elasticity and the Impact on Revenues of Discretionary Tax Measures. World Bank, *Working Paper*, February.
19. Grander, E. (1989). Corporate Income Tax Harmonization and Capital Allocation in the Eroupean Community. *IMF Working Paper*, No. 123.
20. International Monetary Fund. *Government Finance Statistic*, Year Book 1990-94.
- ۲۱- مرتضی، جعفر. (۱۹۸۸). السوق فی ظل الدوله الاسلامیه، بیروت. الدارالاسلامیه.
22. Price Water House. (1993). *Corporate Taxes A World Wide Summary*. USA.
23. Tachibanaki, T&Ichioka, O. (1990). The Japanes Tax Reform: Efficiency Versus Equity, *IMF. Working Paper*, No 86.
24. Tanzi, Vito. (1990). Is There A Need for Harmonizing Capital Income Taxes Within Eu.Countries, *IMF Working Paper* No.17.