

## نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران: کاربردی از رفاه اجتماعی رالزی

وحید مهربانی<sup>\*</sup>، علی نصیری اقدم<sup>\*\*</sup>

**مقدمه:** مالیات از منابع درآمد دولت و از ابزارهای بسیار مهم برای توزیع مجدد درآمدها و کاستن از شکاف طبقاتی است و در این بین، مالیات مستقیم به خصوص مالیات بر درآمد، به دلیل سهل الوصول بودن، بیشتر کانون توجه قرار گرفته است. اهمیت مالیات‌ستانی از درآمد افراد، از نظر رویکردهای مختلف درباره عدالت توزیعی، باعث هدایت این بحث به سوی شناسایی ویژگی‌های مالیات بر درآمد بهینه با معیارهای هنجاری متفاوت، در طول چهار دهه گذشته شده است.

**روش:** بر این اساس، این مطالعه در پی آن است تا با به کار بردن روش حداکثر حداقل‌ها به عنوان معیار رفاه اجتماعی متناسب به رالز، به تحلیل این مسئله و برآورد نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران بپردازد. منظور از نرخ مؤثر مالیات بر درآمد، نسبت مالیات بر درآمد به درآمد ملی است.

**یافته‌ها:** یافته‌های این مطالعه که با استفاده از داده‌های سال‌های ۱۳۵۰ تا ۱۳۸۷ و روش خودرگرسیون با وقفه گسترده (ARDL) و به دنبال آن بهینه‌یابی به دست آمده است، نشان می‌دهد که در ایران، نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد در کوتاه مدت برابر با ۳۱ درصد و در بلند مدت برابر با ۱/۲۶ درصد است.

**بحث:** براساس آنچه از برآورد نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد به دست آمده است، می‌توان نتیجه گرفت که اگر نرخ مؤثر مالیات بر درآمد برابر با نرخ‌های ذکر شده باشد و سپس، درآمد مالیاتی حاصل شده به صورت یکجا و برابر، میان تمام مؤدیان مالیاتی توزیع مجدد شود، باعث حداکثر شدن رفاه اجتماعی رالزی، به ترتیب در کوتاه‌مدت و بلندمدت می‌شود.

**کلیدواژه‌ها:** رفاه اجتماعی، مالیات بر درآمد، نابرابری درآمدها، نرخ بهینه مالیاتی.

تاریخ دریافت: ۹۰/۰۶/۲۸ تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۴/۳۰

\* دکتر اقتصاد، دانشگاه تهران. <vmehrbani@ut.ac.ir> (نویسنده مسئول).

\*\* دکتر اقتصاد، مرکز پژوهش‌های مجلس.

## مقدمه

دانش اقتصاد از نظریه اثباتی<sup>۱</sup> درباره این که جهان چگونه است و نظریه دستوری<sup>۲</sup> درباره این که چه کاری باید انجام داد، تشکیل شده است. در نظریه اثباتی، رفتار اقتصادی افراد در قالب پی‌جویی منفعت شخصی (مطلبیت یا سود) بررسی می‌شود و از اهداف آن، کشف حقایق مربوط به سیاست عمومی است. اما برای استخراج نتایج سیاستی از این حقایق، به نظریه دستوری نیاز است (لیارد و والترز، ۱۳۷۷) که از آن به اقتصاد رفاه<sup>۳</sup> نیز تعبیر می‌شود.

در اقتصاد رفاه، درباره مسائل عمده مختلفی بحث می‌شود و یکی از سؤال‌های بسیار مهم آن، این است که چگونه می‌توان گفت هر تغییر اقتصادی که صورت می‌پذیرد یا سیاستی که اعمال می‌شود، به معنی وضعیت بهتری است. بر این اساس، معمولاً تابع رفاه اجتماعی معینی انتخاب می‌شود تا از طریق آن، درباره موجه یا ناموجه بودن سیاست اقتصادی قضاوت شود. در این بین، آنچه بیشتر محل چالش و کنکاش علمای اقتصاد و حتی سیاست قرار گرفته، سیاست دولت در مواجهه با فقر و نابرابری‌های درآمد و ثروت در جوامع مختلف است؛ زیرا یکی از وظایف دولت‌ها، نقش توزیعی است و دولت‌ها نمی‌توانند در قبال این ناهنجاری‌ها بی‌تفاوت باشند.

اهمیت این موضوع تا حدی است که نحوه برخورد دولت‌ها با این مسئله، موجبات ظهور یا سقوط آن‌ها را در یک نظام حکومتی یا بعضاً تغییر نظام‌های سیاسی حکومتی فراهم آورده است. از این رو، برای یک دولت بسیار مهم است که برای کاهش فقر و تعدیل نابرابری‌ها و تأمین و ترفیع رفاه اجتماعی در جامعه، از چه ابزاری و به چه میزان استفاده کند.

چنین مسائلی باعث ظهور و بسط مبحث مالیّه عمومی<sup>۴</sup> شد که در آن، درآمد و هزینه دولت و چگونگی رفتار دولت با این دو مقوله، محور اساسی بحث را تشکیل می‌دهد. بر

1. positive theory    2. normative theory    3. welfare economics    4. public finance

این مبنای دولت‌ها با اهداف مختلفی اقدام به وضع مالیات می‌کنند تا از آن به عنوان منبع عمده درآمد استفاده کنند و که یکی از اهداف بسیار مهم، اصلاح توزیع درآمد و دادن یارانه به کسانی است که استحقاق دارند (لیارد و والترز، ۱۳۷۷).

از سوی دیگر، به نظر می‌رسد در تحول تاریخی مسئله تأمین مالی دولت، مالیات بر درآمد<sup>۱</sup> امری نسبتاً بدیع و نوظهور است. مشکل می‌توان شواهدی در زمینه وضع مالیات بر درآمد تا اواخر قرن ۱۸ میلادی یافت؛ یعنی زمانی که ویلیام پیت<sup>۲</sup> قانونی را در سال ۱۷۹۹ به اجرا گذاشت که به موجب آن، مالیات بر درآمد فراگیر با وجود معافیت‌ها و تخفیف‌هایی برای نیازمندان، بر همه شهروندان بریتانیا وضع کرد؛ تا آنجا که امروزه این نوع مالیات از منابع بسیار مهم درآمدی دولت‌ها در کشورهای توسعه یافته است (ایتول و همکاران، ۱۹۸۸). اما، سیاست‌گذاران اقتصادی اجتماعی در برخورد با مقوله مالیات‌بندی با مسائلی روبه‌رو هستند که نمی‌توان آن‌ها را از نظر دور داشت.

یکی از مناقشات بر سر بحث در زمینه مالیات‌بندی بهینه، تقابل کارایی - برابری است. این موضوع زمانی اهمیت بیشتری دارد که هدف سیاست‌گذار ارتقای رفاه اجتماعی باشد. این موضوع که افزایش رفاه منوط به تحقق برابری درآمدها یا تأمین کارایی (بهینگی) در توزیع درآمد است، زمینه‌ساز بحث‌های چالش‌برانگیز بسیاری بوده و همچنان به عنوان مسئله‌ای باز مطرح است.

آنچه در ادبیات اقتصادی با عنوان تضاد کارایی - برابری مطرح می‌شود، از مقولاتی است که به نواقص بازار مربوط می‌شود. نقص بازار در اینجا به این صورت است که توزیع درآمد حاصل از کارکرد بازار که خود در وضعیت آرمانی، ویژگی کارایی را تأمین می‌سازد، نادرست بوده؛ نیز، از لحاظ اجتماعی نامطلوب به نظر می‌آید. در این وضعیت، اگر دولت در توزیع درآمد دخالت کند، مانع از کارایی نظام بازار می‌شود؛ زیرا اگر مردم به استفاده از درآمدی که می‌توانند با تصمیم‌هایشان کسب کنند، مجاز نباشند، تصمیم‌هایشان

1. income tax

2. William Pitt

به نوبه خود، تحت تأثیر قرار می‌گیرد و کارایی نظام بازار آسیب می‌بیند (میر، ۱۳۷۸، ج ۲). چنین موضوعی از دغدغه‌های سیاست‌گذاران در انتخاب میان رویکردهای مختلف به مالیات‌بندی بهینه است.

مسئله دومی که ممکن است بر تصمیم‌گیری درباره مالیات‌بندی بهینه مؤثر باشد، نرخ مالیات است. یکی از درس‌های اساسی در زمینه سیاست موفق رشد اقتصادی، اجتناب از تعیین نرخ‌های کلان مالیات بر درآمد است. چنین نرخ‌هایی رفتار عاملان اقتصادی را منحرف و بی‌انگیزگی‌های زیادی در فعالیت اقتصادی ایجاد می‌کند و به ناچیز شدن درآمد منجر می‌شود (میر، ۱۳۷۸، ج ۲). در این وضع، اگر نرخ بهینه مالیات بر درآمد زیاد باشد، باز هم چالشی در پیش روی سیاست‌گذار قرار خواهد گرفت. با توجه به مسائل یاد شده، تحقیقی که دربرگیرنده مقوله‌های بهینگی و برابری و تعیین میزان نرخ مالیات در اقتصاد ایران باشد، لازم به نظر می‌رسد.

به‌طور کلی، دو روش در تحلیل سیاست عمومی مناسب وجود دارد: یکی، استفاده از تابع رفاه برای نظریه سیاست بهینه است و دیگری، الگوسازی وضعیت موجود امور که بر پایه آن، آثار احتمالی تغییر سیاست دولت به نمایش گذاشته می‌شود. در این بین، روش دوم بیشتر برای ارائه آثار سیاستی به کار برده می‌شود؛ درحالی‌که روش اول، برای ارزیابی سیاستی مناسب‌تر است.

بحث‌هایی در حمایت از روش اول (استفاده از تابع رفاه) برای تحلیل سیاست عمومی وجود دارد. یکی از این بحث‌های بسیار مهم، چنین است که این روش امکان تحلیل اقتصادسنجی را برای نظریه‌پرداز مالیات‌بندی بهینه فراهم می‌کند (مایرلیز، ۲۰۰۶). از آنجاکه سیاست مالیات بهینه بر درآمد از اجزای بسیار مهم بحث در زمینه مالیات‌بندی بهینه است و این خود بخشی مهم از مباحث سیاست عمومی است؛ لذا در این مقاله، با پیوند زدن مطلوبیت شخصی به رفاه اجتماعی (روش اول یاد شده) تلاش می‌شود نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد استخراج شود.

به دلیل اهمیتی که مالیات بر درآمد در تأمین مالی دولت‌ها یافته است و از سوی دیگر، مستقیماً با وضع رفاهی مؤدیان ارتباط دارد، توجه این مطالعه به مالیات بر درآمد، به این معنا که دولت بخشی از درآمد هر فعال اقتصادی را به عنوان مالیات بگیرد، معطوف می‌گردد. از این رو در قالب اقتصاد دستوری، سؤالی که با آن روبه‌رو هستیم، این است: دولت باید نسبت مالیات بر درآمد به درآمد ملی را در چه سطحی تعیین کند تا بهینه باشد؟ بدین منظور در این مطالعه، مبنای قضاوت درباره حد بهینه این سیاست دولت، ایده جان رالز<sup>۱</sup> درباره عدالت است و از آن استفاده می‌شود تا بتوان نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد را برای اقتصاد ایران به دست آورد.

در راستای حل مسئله پیش رو، مقاله حاضر به این صورت تدوین شده است: در بخش دوم، به مرور اجمالی مطالعات انجام شده درباره مالیات بهینه بر درآمد پرداخته می‌شود. در بخش سوم، ادبیات موضوع در خصوص عدالت توزیعی ارائه شده و اندیشه‌های رقیب درباره این موضوع مطرح می‌گردد و پس از آن، چارچوب نظری بحث ارائه می‌شود. در بخش چهارم، الگوی استفاده شده برای برآورد نرخ بهینه مالیات بر درآمد تصریح می‌گردد و نتایج به دست آمده، در قسمت پنجم بررسی می‌شود. در بخش ششم، نتیجه‌گیری از بحث ارائه می‌شود.

### مروری بر مطالعات انجام شده: درباره وضع مالیات بهینه، نظریه‌های مختلفی مطرح

شده که هر یک راجع به موضوع خاصی درباره مالیات عمومی است؛ از جمله توازن میان مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و تصاعدی بودن مالیات بر درآمد و این که آیا برای وضع مالیات، درآمد مبنای مناسبی است یا مخارج و امثال آن (ایتول و همکاران، ۱۹۸۸). بر پایه این نظریه‌ها، مطالعات مختلفی درباره مالیات بهینه بر درآمد در متون لاتین ارائه شده است که غالب آن‌ها جنبه نظری دارد و از پرداختن به جنبه‌های تجربی پرهیز کرده‌اند.<sup>۲</sup> با وجود این، به تعدادی مطالعه تجربی درباره اقتصاد ایران و ایالات متحده اشاره می‌شود.

1. John Rawls

۲. برای مثال می‌توان به مقالات مهم زیر اشاره کرد که مبنای مطالعات پس از خود شدند:

Mirrlees (1971), Phelps (1973), Sadka (1976), Seade (1977).

هژبر کیانی و دیگران (۱۳۸۸) نرخ‌های بهینه مالیات بر درآمد مشاغل و شرکت‌ها را محاسبه کرده‌اند. آن‌ها براساس الگوی دایموند<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) نرخ بهینه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی شهر تهران و اشخاص حقوقی شهرهای تهران و کرمانشاه را برآورد کردند؛ به گونه‌ای که با در نظر گرفتن مقادیر مختلف نابرابری‌گریزی، نرخ‌های بهینه را در سطح دهک‌های مختلف درآمدی به دست آوردند. در این مطالعه، نرخ‌های بهینه در بالاترین دهک‌ها، بزرگ‌تر از نرخ‌های بهینه در پایین‌ترین دهک‌ها به دست آمد. عرب مازار و باجلان (۱۳۸۷) نیز در زمینه مالیات بهینه در ایران مطالعه کردند؛ اما کار آن‌ها محدود به کالاها و خدمات بود. کنزا و کروگر<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) به منظور بررسی حد بهینه سیستم تصاعدی مالیات بر درآمد در ایالات متحده، الگوی تعادل عمومی پویا را که در آن خانوارهای ناهمگن وجود دارد، انتخاب کردند. آن‌ها از معیار رفاه اجتماعی پایدار مطلوبیت‌گرایانه<sup>۳</sup> استفاده کردند و دریافتند که نرخ بهینه مالیات بر درآمد، در اقتصاد آمریکا برابر با ۱۷/۲ درصد است.

**چارچوب نظری:** نظریه‌های مالیات بر درآمد بهینه<sup>۴</sup> دو معیار رتبه‌بندی اجتماعی رقیب را بررسی می‌کند: یکی معیار سنتی مجموع مطلوبیت‌ها<sup>۵</sup> یا به عبارتی، نوعی تابع رفاه اجتماعی جمع‌پذیر و دیگری، معیار حداکثر حداقل‌های<sup>۶</sup> رالز (سادکا، ۱۹۷۶). معیار اول مربوط به دیدگاه مطلوبیت‌گرایان درباره عدالت توزیعی بوده و متناسب به بنتام<sup>۷</sup> است و به این موضوع اشاره می‌کند که رفاه اجتماعی، برابر با مجموع مطلوبیت افراد جامعه است. معیار دوم برگرفته از دیدگاه رالز در عدالت توزیعی است و بیانگر آن است که وضعیت رفاه اجتماعی منوط به وضعیت محروم‌ترین افراد جامعه است. لذا در ادامه، به بیان دیدگاه‌های رقیب در عدالت توزیعی پرداخته می‌شود که منشأ بحث‌های فراوانی در زمینه سیاست‌های توزیع مجدد درآمد و ثروت شده‌اند:

1. Diamond      2. Conesa and Krueger      3. utilitarian steady state social welfare criterion  
4. optimal income taxation      5. sum-of-utilities      6. max-min criterion      7. Bentham

**مطلوبیت گرایی:** مطلوبیت گرایی مجموعه‌ای از اندیشه‌هاست که هم فلسفه اخلاقی و هم سیاسی را دربرمی‌گیرد. مطلوبیت گرایی یا خیرخواهی عمومی به صورتی که از آثار جرمی بنتام و جان استوارت میل سرچشمه می‌گیرد، به چگونگی حداکثر رساندن بهره و خیر عمومی معطوف است. از آنجاکه بنتام عقیده داشت لذت و درد را می‌توان اندازه گرفت، به این نتیجه رسید که مطلوبیت را می‌توان اندازه‌گیری کرد (فیتزپتریک، ۱۳۸۳). با وجود این، وجود مطلوبیت گرایی در زمره آموزه‌های مساوات‌طلبانه قرار می‌گیرد؛ زیرا بر آن است که با خوشبختی یا ترجیحات همه افراد، باید به شکلی برابر رفتار کرد. این امر تا حدودی ناشی از آن است که برابری، ارزشی ذاتی تلقی می‌شود؛ ولی تا حدودی نیز مربوط به آن است که برابری ارزش ابزاری دارد: رفتار برابر با همه مردم، بهترین راه به حداکثر رساندن مطلوبیت عمومی است (فیتزپتریک، ۱۳۸۳).

پیامد توزیع درآمد در این دیدگاه، برابری کامل درآمدهاست<sup>۱</sup>؛ اما این مطلب در صورتی صادق است که تابع مطلوبیت افراد کاملاً یکسان باشد و در غیر این صورت، برابری در توزیع حاصل نخواهد شد.

**مساوات‌طلبی لیبرال:** رویکرد دیگری که درباره عدالت توزیعی مطرح است، مساوات‌طلبی لیبرال است که برای برابری، ارزش ذاتی قائل است. «مساوات‌طلبان لیبرال افرادی هستند که اعتقاد دارند برابری اجتماعی واجد ارزش فی‌نفسه است» (فیتزپتریک، ۱۳۸۳). این دیدگاه اشاره به این مطلب دارد که نابرابری به‌خودی‌خود، نامطلوب است و در بین گزینه‌های مختلف در زمینه توزیع مجدد درآمد و ثروت، آن گزینه‌ای مطلوب‌تر است که به نابرابری کمتری منجر می‌شود. منشأ این طرز تفکر در این است که وجود نابرابری و فاصله طبقاتی در جامعه باعث می‌شود که هر عضو اجتماع صرفاً به دنبال منافع خود باشد و آن‌هایی که در طبقات محروم‌تر هستند، تصور می‌کنند که از جامعه و توجه

۱. این نتیجه از حداکثر کردن رفاه اجتماعی حاصل می‌شود.

دیگران جدا هستند؛ لذا حس اعتماد و روحیه همکاری اجتماعی مخدوش می‌شود و جامعه به سوی تباهی حرکت می‌کند. بر همین اساس، برابری مقدم بر آزادی است و اهداف آزادی‌طلبانه فقط تا آنجایی دنبال می‌شود که برابری را مخدوش نسازد.

**حداکثر حداقل‌ها:** همان‌طور که قبلاً بیان شد، معیار رالز در حوزه عدالت توزیعی، معیار دیگری برای بحث‌های مربوط به مالیات بر درآمد بهینه است. رالز در دهه ۱۹۷۰، نظریه‌ای از عدالت را معرفی کرد که باب بحث‌های فراوانی را درباره عدالت، آزادی، رفاه اجتماعی و به خصوص، توزیع درآمد گشود.

طرح اساسی نظریه عدالت رالز بر پایه دو اصل مهم و محوری است:

۱. هر شخصی نسبت به طرحی کاملاً کافی از آزادی‌های اساسی برابر که با طرح مشابهی از آزادی‌ها برای همگان هم‌ساز باشد، حق لغو ناشدنی یکسانی دارد.
۲. نابرابری‌های اجتماعی و اقتصادی به دو شرط پذیرفتنی است: نخست این‌که این نابرابری‌ها باید مختص به مناصب و مقام‌هایی باشد که در وضعیت برابری منصفانه فرصت‌ها، باب آن‌ها به روی همگان گشوده است و دوم این‌که این نابرابری‌ها باید بیشترین سود را برای محروم‌ترین اعضای جامعه داشته باشد (اصل تفاوت) (رالز، ۱۳۸۵).

اصل اول عدالت، به آزادی معطوف است؛ درحالی‌که اصل دوم، جنبه توزیعی آن را دربرمی‌گیرد. در ادبیات رفاه و نابرابری، از اصل تفاوت به معیار حداکثر حداقل‌ها تعبیر شده است و دلالت بر این دارد که در دو جامعه با موقعیت یکسان و با تحقق اصل اول عدالت، آن جامعه‌ای که در آن وضع فقیرترین افراد بهتر است، رفاه اجتماعی بیشتری دارد. در دنیایی که در آن دو فرد وجود دارد، اگر یک فرد به گونه‌ای یکنواخت<sup>۱</sup> تابع رفاه پایین‌تری از فرد دیگر داشته باشد و اگر وضعیت نفر اول با منتقل کردن درآمد از نفر دوم به او بهتر شود، آنگاه ضابطه رالز مستلزم آن است که فردی که تابع رفاه پایین‌تری دارد، به

---

1. uniformly



مقداری درآمد زیادتاری داشته باشد که سطح واقعی مطلوبیت وی برابر با سطح واقعی مطلوبیت دیگری شود (سن، ۱۳۸۶).

در نظر رالز «اصل اول (آزادی) مقدم بر اصل دوم است؛ همچنین در اصل دوم، برابری منصفانه فرصت‌ها مقدم بر اصل تفاوت است» (رالز، ۱۳۸۵). اما بدین معنا نیست که نابرابری اقتصادی، از جمله نابرابری درآمدها، در جامعه رالزی کمتر محل توجه است؛ چرا که به عقیده وی نادرست به نظر می‌رسد که عده‌ای یا بخشی عمده‌ای از جامعه، در ناز و نعمت غوطه‌ور باشند؛ در حالی که عده زیادی یا حتی عده کمی با مشکلات شدیدی صرف‌نظر از گرسنگی و بیماری‌های درمان‌شدنی دست‌وپنجه نرم کنند (رالز، ۱۳۸۵).

در عدالت رالزی، دو مفهوم دیگر وجود دارد که در شناخت ما از دیدگاه رالز و ساخت الگویی مناسب برای تحلیل رفتار یک مؤدی مالیاتی اهمیت شایانی دارد. مفهوم اول، «ایده جامعه به عنوان نظام منصفانه همکاری اجتماعی در طول زمان از نسلی به نسل بعد است که از آن به عنوان ایده سازماندهی‌کننده محوری در تلاش برای بسط برداشتی سیاستی از عدالت استفاده می‌شود» (رالز، ۱۳۸۵). براساس این ایده، افراد رفتاری در چارچوب نظام همکاری اجتماعی دارند و این گونه نیست که هر فردی خود را به عنوان عضوی جدا از جامعه تصور کند و بدون توجه به اوضاع اجتماعی جامعه به پیگیری منفعت شخصی خود بپردازد. به عبارت دیگر، رفتار افراد براساس بهینه‌یابی شخصی و حداکثر کردن مطلوبیت شکل می‌گیرد؛ اما با لحاظ تأثیر از اجتماع. به دیگر سخن، این گونه نیست که فردی بدون توجه به وضعیت نابرابری‌های اقتصادی و اجتماعی و فقر به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت خود از بابت مصرف کالاها و خدمات باشد.

مفهوم دیگری که در آرای رالز نقش محوری دارد، «حجاب جهل»<sup>۱</sup> است. براساس این ایده، اشخاص از موقعیت‌های اجتماعی یا آموزه‌های جامع خاص خود آگاه نیستند (رالز، ۱۳۸۵). نظریه عدالت رالز دلالت بر این دارد که «فرض می‌شود افراد با رفتارهای عقلانی،

1. veil of ignorance

در یک وضعیت ابتدایی، بر نوعی توزیع درآمد توافق می‌کنند و هر فرد شرکت کننده در تصمیم‌گیری ذکر شده با نوعی حجاب جهل روبه‌رو است؛ زیرا اطلاعی ندارد که خود وی در توزیع (درآمد) نهایی چه وضعی خواهد داشت» (دادگر، ۱۳۸۰). پیامد وجود حجاب جهل در میان افراد، (مؤدیان مالیاتی) این است که آن‌ها چون نمی‌دانند که جزو کدام یک از طبقات درآمدی هستند و احتمال می‌دهند که خود نیز در زمره محروم‌ترین اقشار جامعه باشند؛ لذا از توزیع مجدد درآمد به سوی محروم‌ترین افراد حمایت می‌کنند و آن را در جهت منافع شخصی خود می‌دانند.

با کنکاش در نظریه عدالت رالز مشخص می‌شود که او برخلاف مساوات‌طلب‌های لیبرال، آزادی را مقدم بر برابری می‌داند؛ اما در عین حال، از سیاست‌هایی که اجرای آنها به بهبود وضع معیشتی فقیرترین افراد منجر می‌شود، حمایت می‌کند. در این وضعیت، اگر کل درآمد جامعه ثابت و معین باشد، بهبود وضع فقیرترین افراد از طریق سیاست‌های بازتوزیع درآمد، به معنای کاهش نابرابری درآمدها نیز خواهد بود.

بر پایه ادبیات موضوعی مطرح شده، مطالعات مختلفی در زمینه مالیات بر درآمد بهینه انجام شده است که از رویکردهای مختلفی در تحلیل خود بهره جسته‌اند. مایرلیز (۱۹۷۱) مطالعه اساسی و برجسته‌ای در این باره انجام داد؛ به گونه‌ای که بعد از کار او، مطالعات دیگری را اقتصاددانانی با نگرش‌های متفاوت ارائه دادند. نظریه مالیات بهینه راجع به مسئله تعیین آن ساختار مالیاتی است که درباره ارتباط با حداکثر رفاه اجتماعی باشد (کاکوانی<sup>۱</sup>، ۱۹۹۱). بر این اساس، برخی اقتصاددانان مانند مایرلیز از تابع رفاه اجتماعی مطلوبیت‌گرایی استفاده کردند و برخی دیگر مانند بودوی و ژاکت<sup>۲</sup> (۲۰۰۸)، با رویکرد حداکثر حداقل‌ها به این مسئله نگرستند و به حداکثرسازی مطلوبیت محروم‌ترین فرد جامعه پرداختند. وین<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) نیز مالیات بر درآمد بهینه را با در نظر گرفتن فقر به عنوان کالایی که از لحاظ عموم مردم بد<sup>۴</sup> است، تحلیل کرد. دو ویژگی که غالب این مطالعات

1. Kakwani 2. Boadway and Jacquet 3. Wane 4. poverty as a public bad

دارد، این است که جنبه کار کمی ندارد و بیشتر، از تابع مطلوبیتی استفاده کرده‌اند که در آن، مطلوبیت فرد تابعی از مصرف و فراغت است. از آنجاکه برای بحث در این زمینه، نیاز به یک معیار هنجاری است، در تحلیل حاضر از نرخ بهینه مالیات بر درآمد در ایران، از معیار حداکثر حداقل‌های رالز بهره برده می‌شود و رفتار یک فرد نوعی از محروم‌ترین طبقه جامعه در یک اقتصاد فرضی بررسی می‌شود.

### فرضیات مطالعه

۱. مالیات‌ها از نوع مالیات بر درآمد تناسبی هستند؛
۲. همه مؤدیان مالیاتی به طور برابر یارانه دریافت می‌کنند؛
۳. ترجیحات افراد درباره مالیات به صورت تک‌اوجی<sup>۱</sup> است.<sup>۲</sup>

این فرضیات دور از واقعیت نیست؛ اما به منظور ساخت الگویی برای نیل به هدف تحقیق، اساسی تلقی می‌شود. مثلاً نظام مالیاتی تناسبی که در فرض ۱ معرفی شده، یکی از ساختارهای موجود در ادبیات مالیه عمومی است و در برخی کشورها مشاهده می‌شود. مثلاً در ایران، ترکیبی از نظام مالیات بر درآمد تناسبی و تصاعدی وجود دارد. به منظور آشنایی با ساختار مالیات بر درآمد ایران، چنین می‌توان اظهار کرد که مالیات بر درآمد سه جزء اصلی دارد: مالیات بر درآمد (سود) شرکت و مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر حقوق و دستمزد. در این مقاله، مالیات بر درآمد مشاغل و حقوق و دستمزد محور مباحث است. درآمد مشمول مالیات صاحبان مشاغل، مطابق ماده ۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم عبارت است از: کل درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات، منهای هزینه‌های قابل

#### 1. single-peakedness

۲. ترجیحات تک‌اوجی درباره نرخ مالیات به این معناست که نرخی برای مالیات وجود دارد که از نظر فرد، مرجح‌ترین گزینه است و ترجیحات فرد برای هر نرخ دیگری، در مرتبه پایین‌تری قرار دارد. معمولاً درباره ترجیحات افراد درباره نرخ مالیات، چنین فرضی در نظر گرفته می‌شود و در این مطالعه نیز به تبعیت از رویه اقتصاددانان، از جمله رومر (۱۹۷۵)، این فرض انتخاب شده است.

قبول و استهلاکات. درآمد مشمول مالیات این دسته از مؤدیان، براساس ماده ۱۳۱، مطابق این نرخ‌ها مشمول مالیات می‌شود:

تا ۳۰ میلیون ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه با نرخ ۱۵ درصد؛

از ۳۰ تا ۱۰۰ میلیون ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه با نرخ ۲۰ درصد؛

از ۱۰۰ تا ۲۵۰ میلیون ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه با نرخ ۲۵ درصد؛

از ۲۵۰ تا ۱۰۰۰ میلیون ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه با نرخ ۳۰ درصد؛

بیش از ۱۰۰۰ میلیون ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه با نرخ ۳۵ درصد.

در این ساختار، اگر فردی ۳ میلیون تومان در سال سود کسب کند، باید سالانه ۴۵۰ هزار تومان مالیات بپردازد و اگر ۴ میلیون تومان در سال سود خالص کسب کند، باید سالانه ۶۵۰ هزار تومان مالیات پرداخت کند. نفر اول ۱۵ درصد از کل درآمدش را مالیات می‌دهد؛ اما نفر دوم ۱۶/۲۵ درصد از کل سودش را مالیات می‌دهد؛ بنابراین نوعی ساختار تصاعدی در مالیات بر درآمد مشاغل (اشخاص حقیقی) پیش‌بینی شده است. این نرخ در مالیات بر درآمد شرکت (اشخاص حقوقی)، تناسبی و معادل ۲۵ درصد است (ماده ۱۰۵ ق.م.م).

اما نرخ مالیات بر درآمد حقوق درباره کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت‌ها و سایر کارکنان متفاوت است. درباره دسته اول، درآمد حقوق پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون، مشمول نرخ ۱۰ درصد است و درباره سایر کارکنان، تا ۴۲ میلیون ریال درآمد در سال، با نرخ ۱۰ درصد و نسبت به مازاد آن، با نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ مشمول مالیات است<sup>۱</sup> (پناهی، ۱۳۸۹).

دومین فرض الگو نیز واقع‌گرایانه است. بهترین نمود این موضوع، پرداخت یارانه به طور برابر به اقشار مختلف جامعه در پی هدفمندسازی یارانه‌هاست. اکنون، اقتصادی در نظر گرفته می‌شود که شامل تعداد محدود اما زیادی از عاملان

۱. ماده ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم.

اقتصادی است که با  $i = 1, \dots, N$  نشان داده می‌شود.<sup>۱</sup> هر یک از این افراد، درآمد اولیه  $y_{i0}$  دارند که بر اثر فرایند توزیع درآمد اولیه معین شده است و همه آن‌ها ترجیحات یکسانی<sup>۲</sup> دارند که از درآمد آن‌ها بعد از توزیع مجدد درآمد و نیز از نحوه توزیع درآمد در میان افراد تأثیر می‌پذیرد.

از آنجاکه ترجیحات افراد یکسان است، این تحلیل بر فردی نوعی که خود را از افراد بسیار محروم جامعه تصور می‌کند، تمرکز می‌کند و تابع مطلوبیت این فرد به صورت کلی رابطه (۱) تعریف می‌شود:

$$U_i = V(y_{i1}) + W(y_{11}, \dots, y_{N1}) \quad (1)$$

در رابطه (۱)، جزء اول در سمت راست تساوی ( $V$ ) مطلوبیت فرد از درآمد خودش بعد از پرداخت مالیات و دریافت یارانه<sup>۳</sup>، یعنی بعد از توزیع مجدد است؛ در حالی که، جزء دوم ( $W$ ) نشان دهنده مطلوبیتی است که وی از بابت توزیع درآمد در میان جمعیت به دست می‌آورد. تابع  $W$  رجحان مربوط به برابری را ثبت می‌کند؛ به این معنا که مقدار یا ارزش آن در نتیجه یک انتقال برابر ساز<sup>۴</sup> از یک فرد ثروتمند به فرد فقیر افزایش می‌یابد.

تابع مطلوبیت (۱) می‌تواند برای فرد پردرآمدی باشد که جزو محروم‌ترین افراد نیست؛ اما به دلیل وجود پرده جهل، رفتار او به گونه‌ای است که گویی جزو محروم‌ترین طبقه اجتماع است؛ لذا تابع مطلوبیت (۱) نشان دهنده رجحان‌های محروم‌ترین فرد یا گروه جامعه است.

حال مناسب است که  $W$  به یک معیار نابرابری متعارف مانند ضریب جینی مرتبط گردد و مطلوبیت فرد  $\lambda$ م به صورت ترکیبی خطی از درآمد خود فرد و چنین معیاری از نابرابری در نظر گرفته شود. این مطلب در رابطه (۲) نشان داده شده است:

۱. در این تحلیل از این مطالعه گراداشتاین و همکاران (۲۰۰۱) استفاده شده است.

2. identical preferences

۳. اندیس دوم که عدد یک است به این مطلب اشاره دارد.

4. equalizing transfer

$$U_i = y_{i1} - I(y_{11}, \dots, y_{N1}) \quad (2)$$

در رابطه (۲)،  $I$  شاخص نابرابری درآمدها است که تابعی از درآمد افراد جامعه بوده و لذا علامت منفی قبل از آن، بدین معناست که نابرابری درآمدی برای فرد  $i$ ام، مطلوبیت نیست و لذا هرچه شاخص نابرابری ( $I$ ) افزایش یابد، از مطلوبیت او کاسته می‌شود.<sup>۱</sup> همچنین، اگر شاخص نابرابری صفر باشد، به این معنا که برابری کامل در توزیع درآمد وجود داشته باشد، مطلوبیت فرد به بیشترین میزان خود می‌رسد.

اکنون باید مسئله توزیع مجدد رسمی که همانا فرایند مالیات‌ستانی دولت و اعطای یارانه به افراد فقیر و کم‌درآمد (گروه‌های هدف) است، وارد بحث گردد. با توجه به ادبیات موجود در این زمینه، در اینجا نیز فرایند توزیع مجدد به صورت ترکیبی از مالیات بر درآمد<sup>۲</sup> تناسبی و پرداخت یک‌جا<sup>۳</sup> در نظر گرفته می‌شود.<sup>۴</sup> اگر  $t$  نرخ مالیات بر درآمد باشد، اضافه‌بار مالیاتی ( $D$ ) به صورت رابطه (۳) تعریف می‌شود:

$$D = B(t) \cdot \bar{Y}_0 \quad B' > 0, B'' < 0 \quad (3)$$

در رابطه بالا،  $\bar{Y}_0$ ، درآمد میانگین جامعه و  $B(t)$ ، تابعی از نرخ مالیات را نشان می‌دهد که میزان اضافه‌بار مالیاتی را ارائه می‌کند و به طور مثبت، با نرخ مالیات ارتباط دارد. از طرفی فرض می‌شود:

$$B(0) = 0, B(1) = 1$$

با وارد کردن بحث اضافه‌بار ناشی از وضع مالیات، رابطه میان درآمد قبل و بعد از توزیع مجدد درآمد، برای فرد  $i$ ام را می‌توان به این صورت نوشت:

۱. چون همان‌طور که گفته شد، در جامعه‌الزی افراد به وضع هم‌نوع خود بی‌اعتنا نیستند و لذا افزایش نابرابری را نمی‌پسندند؛ بنابراین، می‌توان گفت در الگوی ارائه شده، نابرابری درآمدها از منظر اجتماعی کالای بدی محسوب می‌شود و این مطلب متناظر است با مطالعه وین (۲۰۰۱) که فقر را کالای بدی در نظر گرفته است.  
 ۲. در اینجا منظور از مالیات بر درآمد، مالیات بر درآمد ناشی از کار یا به عبارتی، مالیات بر مزد و حقوق است؛ بنابراین، وضع مالیات با ایجاد اضافه‌بار مالیاتی (deadweight loss) همراه است.

3. lump-sum transfer

۴. اشاره به فرضیات ۱ و ۲.

$$y_{i1} = (1-t)y_{i0} + [t - B(t)]\bar{Y}_0 \quad (4)$$

در رابطه (۴)، اولین جمله عبارت سمت راست تساوی، به پرداخت مالیات توسط فرد  $i$ ام و جمله دوم به عایدی او از یارانه‌های دولت اشاره دارد؛ زیرا  $t.\bar{Y}_0$  نشان می‌دهد که هر فرد جامعه که مستحق دریافت یارانه است، به طور متوسط چه میزان از یارانه‌ها را دریافت می‌کند.  $B(t).\bar{Y}_0$  نیز بیانگر این است که به طور متوسط، هر فرد چه میزان از درآمد را به علت اضافه‌بار مالیاتی از دست می‌دهد.<sup>۱</sup>

قبلاً نشان داده شد که شاخص نابرابری تابعی از درآمد افراد جامعه است. اکنون می‌توان با جایگذاری رابطه (۴) به جای درآمد هر یک از افراد در شاخص نابرابری، رابطه‌ای را میان شاخص نابرابری و نرخ مالیات برقرار کرد:

$$I(t) = I\{[(1-t)y_{i1} + (t - B(t))\bar{Y}_0], \dots, [(1-t)y_{N0} + (t - B(t))\bar{Y}_0]\} \quad (5)$$

و با جایگزینی رابطه (۴) در رابطه (۲)، مطلوبیت فرد  $i$ ام به این صورت به دست می‌آید:

$$U_i = (1-t)y_{i0} + [t - B(t)]\bar{Y}_0 - I(t) \quad (6)$$

طبق رابطه (۶)، مطلوبیت شخص تابعی از درآمد او و نرخ مالیاتی است و لذا می‌توان با استفاده از این رابطه، تعادل را نشان داد.

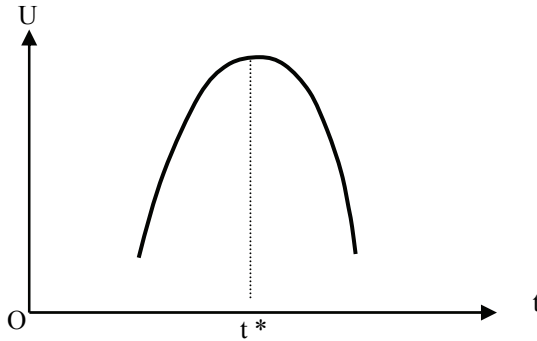
از آنجاکه در رابطه (۶)،  $\bar{Y}_0$  و  $y_{i0}$  مقادیری معین و داده شده است، از تابع مطلوبیت فرد (رابطه ۶) نسبت به  $t$  دیفرانسیل گرفته می‌شود؛ لذا برطبق شرایط مرتبه اول (FOC) خواهیم داشت:

$$\frac{dU_i}{dt} = -y_{i0} + [1 - B'(t)]\bar{Y}_0 - \frac{dI}{dt} = 0 \quad (7)$$

از حل رابطه (۷) نسبت به  $t$ ، آن نرخ مالیاتی که باعث می‌شود با توزیع مجدد برابری کامل درآمدی حاصل گردد و مطلوبیت فرد را حداکثر سازد، به دست می‌آید که نرخ بهینه

۱. توجه داریم که درآمد متوسط جامعه بعد از توزیع مجدد، عبارت است از:  $\bar{Y} = [1 - B(t)]\bar{Y}_0$

مالیات بر درآمد<sup>۱</sup> نامیده شده و با  $t^*$  نشان داده می‌شود. این مطلب در شکل (۱) نمایش داده شده است.<sup>۲</sup>



شکل ۱. ترجیحات تکاوجی نسبت به نرخ مالیات.

برای اثبات این موضوع که در  $t^*$  مطلوبیت فرد حداکثر می‌شود، از رابطه (۷)، مجدداً نسبت به  $t$  دیفرانسیل می‌گیریم:

$$\frac{d^2 U_i}{dt^2} = -B''(t)\bar{Y}_0 - \frac{d^2 I}{dt^2} < 0 \quad (8)$$

شرایط مرتبه دوم (SOC) ایجاب می‌کند که رابطه (۸) علامت منفی داشته باشد و از آنجاکه طبق تعریف،  $B''(t) > 0$  است و برای معیارهای نابرابری درآمدی مانند ضریب جینی و ضریب تغییرات،  $d^2 I/dt^2 \geq 0$  است؛ بنابراین شرایط مرتبه دوم نیز برقرار است.

#### 1. optimal income tax rate

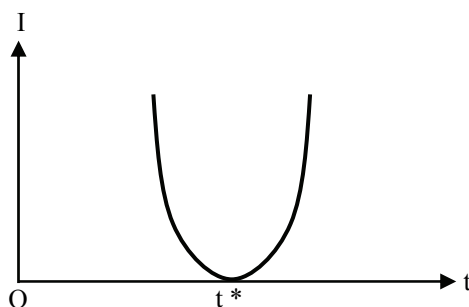
۲. رابطه مطلوبیت و نرخ مالیاتی از منظر فرد، شباهت زیادی به رابطه درآمد مالیاتی دولت و نرخ مالیاتی دارد. لفر (Laffer) این نکته را مطرح کرد که نرخ مالیاتی ممکن است آن قدر بالا باشد که کاهش آن، درآمد مالیاتی را افزایش دهد و این نکته کانون توجه اقتصاددانان طرف عرضه قرار گرفت. منحنی موسوم به لفر همانند شکل ۱ است؛ جز آن‌که در محور عمودی، به جای مطلوبیت، درآمد مالیاتی قرار دارد. افزایش نرخ مالیات به فراتر از یک سطح خاص، ممکن است انگیزه‌ها را تضعیف کند و تولید و درآمد مالیاتی را نیز کم کند؛ بنابراین، یک نرخ مالیاتی وجود دارد که درآمد مالیاتی در آن حداکثر می‌شود (Stiglitz, 2000).



با مرتب کردن رابطه (۷) خواهیم داشت:

$$\frac{dI}{dt} = [1 - B'(t)]\bar{Y}_0 - y_{i0} \quad (9)$$

رابطه (۹) نشان می‌دهد که در دامنه‌ای از نرخ مالیات،  $\frac{dI}{dt} < 0$  و در دامنه‌ای دیگر از آن  $\frac{dI}{dt} > 0$  است. بنابراین، رابطه‌ای غیرخطی و از نوع درجه دوم میان شاخص نابرابری و نرخ مالیات بر درآمد وجود دارد که این مطلب را از شکل (۱) نیز می‌توان حدس زد. شکل (۲) بیانگر رابطه غیرخطی بین شاخص نابرابری و نرخ مالیات بر درآمد است.



شکل ۲. رابطه U شکل میان نابرابری و نرخ مالیات.

در شکل ۲،  $t^*$  همان نرخ بهینه مالیات بر درآمد است که متناظر با  $t^*$  در شکل ۱ است. اکنون می‌توان با بررسی تأثیر عوامل مختلف بر نابرابری، از جمله نرخ مالیات بر درآمد، به نرخ بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران دست یافت.

## روش

مسئله بهینه‌یابی ارائه شده در قسمت قبل، حکایت از آن دارد که نرخ بهینه مالیات را می‌توان براساس الگویی محاسبه کرد که در آن شاخص نابرابری درآمدها به عنوان متغیری مستقل قرار دارد. به منظور شناسایی نوع رابطه میان نابرابری درآمدها و نرخ مالیات بر

درآمد و برآورد مقدار بهینه این نرخ، باید به مهم‌ترین عوامل مؤثر بر نابرابری درآمدها نیز توجه کرد تا بدین وسیله، از انحراف در برآورد نرخ بهینه مالیات حتی المقدور اجتناب شود؛ لذا نیاز به الگوی آزموده شده‌ای است که این مسئله را تأمین کند. به این منظور، از الگوی استفاده شده در مطالعه نیلی و فرح‌بخش (۱۳۷۷) استفاده می‌گردد. آن‌ها در مطالعه‌ای، به بررسی رشد اقتصادی و توزیع درآمد در ایران پرداختند و برای این منظور، از یک الگوی رگرسیونی استفاده کردند که در آن، ضریب جینی به عنوان معیار نابرابری، تابعی از نرخ رشد اقتصادی، تورم و بیکاری (هر دو با یک دوره وقفه) و متغیر مجازی جنگ بود. بر این اساس، الگوی ذکر شده به عنوان مبنای کار تجربی استفاده می‌شود که البته نرخ مؤثر مالیات بر درآمد<sup>۱</sup> با توان اول و دوم نیز به معادله اضافه شده است.

برای اطلاع از صحت انتخاب متغیرهای الگو، آزمون‌های تورش تصریح انجام می‌گیرد؛ بدین منظور نتایج آزمون متغیر زائد<sup>۲</sup> و متغیر حذف شده<sup>۳</sup> براساس داده‌های سال‌های ۱۳۷۰ تا ۱۳۸۵ در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. حداقل مقدار  $P$  آماره  $F$  برای آزمون‌های تورش تصریح.

متغیرها					نوع آزمون
نرخ مالیات بر درآمد	بیکاری	تورم	تولید ناخالص داخلی سرانه	نرخ رشد تولید ناخالص داخلی	
۰/۰۴۷	۰/۰۰۴	۰/۰۰۹	—	۰/۸۷۹	متغیر زائد
—	—	—	۰/۱۸۹	—	متغیر حذف شده

آزمون متغیر زائد نشان می‌دهد که براساس داده‌های مطالعه حاضر، متغیر نرخ رشد تولید ناخالص داخلی در الگوی استفاده شده نیلی و فرح‌بخش (۱۳۷۷) متغیری زائد بوده<sup>۴</sup>

۱. منظور از نرخ مؤثر مالیات بر درآمد، نسبت مالیات بر درآمد به درآمد ملی است.

2. redundant variable

3. omitted variable

۴. حداقل سطح معنی‌داری برای متغیر جنگ در آزمون متغیر زائد برابر با ۰/۶۳ به دست آمد که نشان می‌دهد این متغیر نیز زائد است.

و لذا به عنوان یک جانشین برای آن از متغیر تولید ناخالص داخلی سرانه استفاده شده است؛ اما نتیجه آزمون متغیر حذف شده حکایت از این دارد که حداقل مقدار  $P$  آماره  $F$  برای این متغیر، بیش از ۱۰ درصد است. لذا فرضیه صفر مبنی بر این که متغیر ذکر شده تأثیر معنی داری بر ضریب جینی ندارد، رد نمی شود؛ بنابراین متغیر تولید ناخالص داخلی سرانه نیز عامل مؤثری بر ضریب جینی نیست و لذا نباید وارد الگو شود. همان طور که از نتایج جدول ۱ پیداست، سایر متغیرهای الگو به نحو چشمگیری غیرزائد هستند و باید در الگو باقی بمانند. از این رو چهار متغیر تورم، بیکاری و نرخ مالیات بر درآمد اول و دوم در الگو قرار می گیرد و نرخ رشد تولید ناخالص داخلی از الگو حذف می شود و متغیر جانشینی نیز به جای آن قرار نمی گیرد<sup>۱</sup>.

ورود متغیر مالیات بر درآمد با توان اول و دوم به الگو، براساس حل مسئله بهینه یابی اقتصاد خرد صورت گرفته است که در چارچوب نظری ارائه شد. همچنین، برای آزمون شکل تبعی غلط و متغیر حذف شده به طور هم زمان، مسئله خودهم بستگی در الگو بررسی شد. برای بررسی این مسئله، از آماره دوربین-واتسون و نمودارهای خودهم بستگی (AC) و خودهم بستگی جزئی (PAC) استفاده شد. نتایج به دست آمده از این معیارها، بیانگر نبود خودهم بستگی در الگو است. با در نظر گرفتن تمام این شواهد، می توان به استفاده از چهار متغیر تورم، بیکاری و نرخ مالیات بر درآمد با توان اول و دوم به عنوان متغیرهای توضیحی مطمئن بود. بر این اساس، معادله رگرسیونی زیر مبنای کار قرار می گیرد.

$$GINI_t = C + \alpha_1 INF_t + \alpha_2 UN_t + \alpha_3 TAX_t + \alpha_4 TAX_t^2 + U_t \quad (10)$$

در رابطه (۱۰)،  $GINI_t$  بیانگر ضریب جینی،  $INF_t$  نرخ تورم،  $UN_t$  میزان بیکاری،  $TAX_t$  نرخ مؤثر مالیات بر درآمد و  $C$  و  $U$  به ترتیب، جزء ثابت و جزء اخلاص رگرسیون هستند و  $t$  زمان را نشان می دهد.

۱. هدف آن بود که الگوی رگرسیونی براساس نظریه کوزنتس تصریح شود؛ اما به دلیل تبعیت از رویه علمی اقتصادسنجی در قالب آزمون های متغیر حذف شده و زائد، نمی توان متغیرهای مربوط به رشد اقتصادی را در الگو وارد کرد.

## یافته‌ها

گام بعدی برآورد نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد براساس داده‌های دوره زمانی ۱۳۵۰ تا ۱۳۸۷ است. برای این منظور، معادله (۱۰) با استفاده از روش خودرگرسیون با وقفه گسترده (ARDL)، با افزودن متغیر روند برآورد شده است که نتیجه آن در جداول ۲ و ۳ ارائه می‌شود.<sup>۱</sup> وقفه‌های بهینه در نتایج، براساس معیار هنن کوئین<sup>۲</sup> به دست آمده است. آماره  $\bar{R}^2$  مقدار ۰/۷۷۲۱ را نشان می‌دهد که معرف آن است که متغیرهای موجود در الگو بیش از ۷۷ درصد تغییرات ضریب جینی را در ایران توضیح می‌دهد. مقادیر آماره آزمون گزارش شده درباره هم‌بستگی سریالی که در خروجی رگرسیون در قسمت پیوست ارائه شده است، بیانگر نبود استخراج و تفسیر نرخ بهینه مالیات بر درآمد فراهم آورده است.

جدول ۲. رابطه پویای کوتاه مدت میان نرخ مؤثر مالیات بر درآمد و ضریب جینی.

مقدار $p$	ضریب	متغیرهای مستقل
۰/۰۰۰	۰/۳۷۷	جزء ثابت
۰/۰۸۶	۰/۳۰۱۱۸	ضریب جینی با وقفه ۱
۰/۶۲	-۰/۰۲۰۳	تورم
۰/۱۲	-۰/۲۵۸۴	بیکاری
۰/۱۶	۰/۳۹۸۷	بیکاری (با وقفه ۱)
۰/۰۲۳	-۰/۴۰۸۳	بیکاری (با وقفه ۲)
۰/۰۷۶	-۵/۰۰۵۳	نرخ مؤثر مالیات بر درآمد
۰/۰۶۶	۸۰/۷۱۰۹	نرخ مؤثر مالیات بر درآمد با توان ۲
۰/۰۹۱	-۲۵/۴۰۱۴	نرخ مؤثر مالیات بر درآمد با توان ۲ و وقفه ۱
۰/۰۲۷	۱۴۲/۶۰۱۴	نرخ مؤثر مالیات بر درآمد با توان ۲ و وقفه ۲
۰/۰۷۶	-۰/۰۰۰۷	روند زمانی
—	۰/۷۷۲۱	آماره $\bar{R}^2$

۱. خروجی‌های رگرسیون در پیوست مقاله ارائه شده است.

2. hannan-quinn criterion

برای بررسی وجود رابطه بلند مدت، آماره تی را براساس مقدار برآورد شده ضریب متغیر ضریب جینی با وقفه ۱ و انحراف معیار آن به این صورت محاسبه می‌کنیم:

$$t = \frac{0/30118 - 1}{0/1684} = -4/14$$

با مقایسه مقدار به دست آمده با مقدار بحرانی که بنرجی و دولادو و مستر<sup>۱</sup> گزارش کرده‌اند (۳/۷۲-) درمی‌یابیم که وجود رابطه بلند مدت تأیید می‌گردد.

طبق نتایج به دست آمده، متغیر ضریب جینی با یک دوره وقفه، اثر مثبت و معنی‌داری بر خود ضریب جینی دارد. به عبارت دیگر، افزایش نابرابری پس از یک سال، به افزایش دیگری در نابرابری منجر می‌شود؛ یعنی نابرابری در ایران از ثبات برخوردار است.

تورم، متغیر دیگر موجود در الگوست که از لحاظ آماری اثر معنی‌داری را نشان نمی‌دهد. برعکس تورم، بیکاری عاملی است که با دو سال وقفه، اثر منفی و معنی‌داری بر نابرابری دارد. این یافته با برخی نتایج به دست آمده درباره اقتصاد ایران نیز مطابقت دارد که البته تفسیر آن در این مجال نمی‌گنجد. متغیر روند زمانی<sup>۲</sup> نیز اثر منفی و معنی‌دار را نشان می‌دهد و به این معناست که در طول زمان، نابرابری در اقتصاد ایران روبه‌کاهش گذارده است.

همان‌طور که از رگرسیون برآورد شده پیداست، ضرایب تمام متغیرهای نرخ مؤثر مالیات بر درآمد حداکثر تا سطح احتمال ۱۰ درصد، از لحاظ آماری معنی‌دار است. این در حالی است که متغیر نرخ مؤثر مالیات بر درآمد با توان ۱ فقط، در حالت بدون وقفه در الگو وجود دارد؛ اما نرخ مؤثر مالیات بر درآمد با توان ۲ در سه حالت بدون وقفه و با وقفه ۱ و ۲ ظاهر شده است. اکنون می‌توان با دیفرانسیل‌گیری از ضریب جینی نسبت به نرخ مؤثر مالیات بر درآمد و سپس، برابر صفر قرار دادن عبارت به دست آمده، نرخ مؤثر بهینه

1. Banerjee and Dolado and Mestre

۲. معمولاً در الگوهای رگرسیونی تخمین‌زده شده براساس داده‌های سری زمانی، از متغیر روند زمانی استفاده می‌شود تا از مشکل خودهم‌بستگی کاسته شود. این موضوع فارغ از آن است که آیا الگو از نوع ARDL باشد یا خیر.

مالیات بر درآمد را به دست آورد:

$$\frac{dGINI_t}{dTAX_t} = -0.0053 + (0.80/0.7109)TAX_t = 0 \Rightarrow TAX_t^* = 0.031$$

و شرط مرتبه دوم نیز نشان می‌دهد:

$$\frac{d^2GINI_t}{dTAX_t^2} = 161/4218 > 0$$

و بیانگر این است که طبق انتظار، بین نابرابری درآمدها و نرخ مالیات بر درآمد رابطه‌ای U شکل وجود دارد. با توجه به مقدار به دست آمده برای نرخ بهینه مالیات بر درآمد، از شرط مرتبه اول و تأمین شرط مرتبه دوم، می‌توان اظهار داشت که براساس رویکرد حداکثر حداقل‌ها و در یک سیستم مالیات بر درآمد تناسبی، نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد در کوتاه مدت برابر با ۳/۱ درصد است.

به منظور استخراج نرخ بهینه در بلند مدت، رابطه تعادلی میان متغیرها نیز برآورد می‌شود. نتایج این برآورد در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. رابطه پویای بلند مدت میان نرخ مؤثر مالیات بر درآمد و ضریب جینی.

حداقل مقدار p	ضریب	متغیرهای توضیحی
۰/۰۰۰	۰/۵۴	جزء ثابت
۰/۶۱	-۰/۰۲۹۱	تورم
۰/۰۰۰	-۰/۵۱۲۴	بیکاری
۰/۰۸۷	-۷/۱۶۲۵	نرخ مؤثر مالیات بر درآمد
۰/۰۲۲	۲۸۳/۲۰۵۵	نرخ مؤثر مالیات بر درآمد با توان ۲
۰/۰۲۹	-۰/۰۰۱۱	روند زمانی

ضرایب متغیر نرخ مؤثر مالیات بر درآمد با توان ۱ و ۲ در جدول ۳ به ترتیب، دارای علامت منفی و مثبت است و هر دو از لحاظ آماری معنی‌دار هستند که نشان از وجود رابطه بلند مدت U شکل میان این متغیر و ضریب جینی دارد. با حداقل‌سازی ضریب جینی نسبت

به نرخ مؤثر مالیات بر درآمد در بلند مدت، نرخ بهینه برابر با  $1/26$  درصد حاصل می‌شود. شاید به نظر برسد که ارقام به دست آمده به دلیل کوچک بودن و تفاوت با نرخ‌های موجود در قانون، دور از واقعیت است؛ اما دو نکته درخور توجه است: اولاً داده‌های استفاده شده برای نرخ مالیات بر درآمد، نرخ مؤثر یا به عبارتی دیگر، نسبت درآمد تحقق یافته از محل مالیات بر درآمد به درآمد ملی است که در اغلب سال‌های مشاهده شده، ارقام کوچکی حتی کمتر از نرخ بهینه به دست آمده را شامل می‌شود؛ بنابراین، مقایسه این نرخ با نرخ‌های مالیاتی رایج در اقتصاد کشور صحیح نخواهد بود. البته عملاً در ایران، وضع مالیات بر درآمد با نرخ‌های نزدیک به نرخ بهینه به دست آمده نیز مشاهده شده است. ثانیاً یافته مهم مایرلیز (۱۹۷۱) که خود پیشگام در بحث‌های مالیات بهینه است، دلالت بر آن داشت که نرخ‌های بهینه مالیات بر درآمد نرخ‌های نسبتاً پایینی هستند.

به‌هر ترتیب، نتیجه نشان می‌دهد که براساس روش این تحقیق، اگر نسبت مالیات بر درآمد به درآمد ملی برابر با  $3/1$  درصد باشد و سپس، درآمد مالیاتی به صورت یکجا و برابر میان تمام مؤدیان مالیاتی توزیع مجدد شود، از سویی باعث حذف نابرابری درآمدها از جامعه در کوتاه مدت شده و از سوی دیگر، به حداکثر شدن مطلوبیت محروم‌ترین قشر جامعه منجر می‌شود.

از آنجاکه در رویکرد حداکثر حداقل‌ها که متناسب به جان رالز است، رفاه اجتماعی به وضع رفاهی محروم‌ترین قشر بستگی دارد؛ لذا در پی اجرای سیاست ذکر شده، رفاه اجتماعی کل جامعه در کوتاه مدت نیز به حداکثر خود خواهد رسید. اگر هدف آن باشد که جامعه در بلند مدت در وضعیت بهینه و حداکثر رفاه اجتماعی قرار داشته باشد، نرخ مؤثر مالیات بر درآمد باید برابر با  $1/26$  درصد شود. این بدان معناست که میزان مالیات‌ستانی از درآمد افراد برای حصول بهینگی در بلند مدت، باید کمتر از کوتاه مدت باشد.

## بحث

مالیات در انواع و اقسام آن، یکی از منابع درآمدی دولت‌ها بوده و از ابزارهای مهم در تحقق اهداف عدالت‌طلبانه از طریق توزیع مجدد درآمدهاست و به همین دلیل، سیاست‌های مالیاتی را می‌توان در ارتباط مستقیم با مطلوبیت اشخاص و رفاه اجتماعی دانست. از این رو و با توجه به دیدگاه‌های متفاوتی که درباره عدالت توزیعی وجود دارد، موضع‌گیری‌های مختلفی نیز درباره اتخاذ سیاست‌های بازتوزیعی مطرح شده است و همین مسئله زمینه‌ای برای بحث و تحقیق و جدال اندیشه‌ها درباره نرخ بهینه مالیاتی را فراهم آورده است.

نقطه مشترک این دیدگاه‌ها این موضوع است که نرخ بهینه مالیاتی از حداکثر شدن رفاه اجتماعی حاصل می‌شود. از جمله معیارهای هنجاری برای بحث درباره نرخ بهینه مالیات بر درآمد، معیار حداکثر حداقل‌های رالز است که مطلوبیت شخصی محروم‌ترین عضو جامعه را به مسئله رفاه اجتماعی پیوند می‌زند. بر این اساس، در مطالعه حاضر برای به دست آوردن نرخ بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران، از این معیار هنجاری درباره عدالت توزیعی استفاده شده است و با ارائه تابع مطلوبیتی متفاوت از آنچه در ادبیات مالیات بر درآمد بهینه تحلیل شده، نرخ بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران، در کوتاه مدت و بلند مدت، برآورد شده است.

نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که این نرخ در ایران ممکن است عددی برابر با  $3/1$  درصد در کوتاه مدت و  $1/26$  درصد در بلند مدت باشد. بر این اساس، به منظور قرار گرفتن در وضعیت بهینه در کوتاه مدت، باید نسبت مالیات بر درآمد به درآمد ملی برابر با  $3/1$  درصد باشد؛ اما اگر هدف قرار گرفتن در وضعیت بهینه در بلند مدت است، نرخ ذکر شده باید برابر با  $1/26$  درصد باشد تا رفاه اجتماعی رالزی حداکثر شود.



- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی اقتصادی، نشانی: [WWW.cbi.ir](http://WWW.cbi.ir).
- پناهی، م. ق. (۱۳۸۹)، *قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۳/۱۲/۱۳۶۶ با اصلاحات مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰*، تهران، انتشارات بلاغ دانش.
- دادگر، یدالله (۱۳۸۰)، *اقتصاد بخش عمومی*، مؤسسه انتشارات دانشگاه مفید.
- رالز، ج. (۱۳۸۵)، *عدالت به مثابه انصاف* (ترجمه عرفان ثابتی)، تهران، انتشارات ققنوس.
- سن، آمارتیا کومار (۱۳۸۶)، *ناسابری اقتصادی* (ترجمه وحید محمودی و عزت‌الله عباسیان)، تهران: پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس.
- عرب مازار، ع و باجلان، ع. الف. (۱۳۸۶)، نرخ‌های بهینه مالیات بر کالاها و خدمات در ایران، *فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی*، ش ۳۰.
- فیتزپتریک، ت. (۱۳۸۳)، *نظریه رفاه* (ترجمه هرمز همایون‌پور)، تهران، نشر گام نو.
- لیارد، پی. آر. جی. و والترز، الف. (۱۳۷۷)، *تئوری اقتصاد خرد* (ترجمه عباس شاکری)، تهران: نشر نی.
- مرکز آمار ایران، نتایج طرح آمارگیری نیروی کار، ۱۳۸۷.
- خلاصه نتایج طرح آمارگیری نیروی کار.
- میر، جرالدم. (۱۳۷۸)، *مباحث اساسی اقتصاد توسعه* (ترجمه غلامرضا آزاد ارمکی)، ج ۲، تهران، نشر نی.
- نوفرستی، م. (۱۳۷۸)، *ریشه واحد و هم‌جمعی در اقتصادسنجی*، مؤسسه خدمات فرهنگی رسا.
- نیلی، م. و فرح‌بخش، ع. (۱۳۷۷)، ارتباط رشد اقتصادی و توزیع درآمد، *مجله برنامه‌بودجه*، ش ۱۱ و ۱۰.
- هژبر، ک. و همکاران (۱۳۸۸)، محاسبه نرخ‌های بهینه مالیات بر درآمد مشاغل و شرکت‌ها، *فصلنامه مالیات*، ش ۵۴.
- Boadway, R and Laurence J. (2008), Optimal Marginal and Average Income Taxation under Maximin, *Journal of Economic Theory*, doi: 10.1016/j.jet., 01.003.
- Conesa, J. and Dirk K. (2006), On the Optimal Progressivity of the Income Tax Code, *Journal of Monetary Economics*, Vol. 53, pp. 1425-1450.

- Eatwell, J. et al (1988), *The New Palgrave: A Dictionary of Economics*, The Macmillan Press Limited, London and Basingstoke, vol. 4.
- Gradstein, M. et al (2001), Democracy and Income Inequality: An Empirical Analysis, *The World Bank, Policy Research Working Paper Series*, No. 2561.
- Kakwani, N. (1991), Book Review: Optimal Income Tax and Redistribution, by: Matti Tuomala, *Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 93, Issue 4, pp. 599-600.
- Mirrlees, J. (1971), An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation, *Review of Economic Studies*, Vol. 38, pp.175-208.
- Mirrlees, J. (2006) *Welfare, Incentives and Taxation*, Oxford University Press, New York.
- Phelps, E. (1973), Taxation of Wage Income for Economic Justice, The Quarterly, *Journal of Economics*, Vol. LxxxVII, No. 3, pp. 331-354.
- Romer, T. (1975), Individual Welfare, Majority Voting and the properties of a Linear Income Tax, *Journal of Public Economics*, Vol. 4, pp.163-185.
- Sadka, E. (1976), On Income Distribution, Incentive Effects and Optimal Income Taxation, *Review of Economic Studies*, Vol. 43, No. 2, pp. 261-267.
- Seade, J. (1977), On the Shape of Optimal Tax Schedules, *Journal of Public Economics*, Vol. 7, pp. 203-235.
- Stiglitz, J. (2000), *Economics of the Public Sector*, 3<sup>rd</sup> Edition, W.W. Norton & Company Ltd, New York.
- Wane, W. (2001), The Optimal Income Tax When Poverty is a Public Bad, *Journal of Public Economics*, Vol. 82, pp. 271-299.
- WDI, *world Development Indicators*, CD, 2007.