



بررسی مقایسه‌ای مالیات بر دارایی و عایدی سرمایه

در ایران و کشورهای منتخب



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



تهران؛ پایتخت تجارت ایران

معاونت مطالعات اقتصادی و آینده پژوهی

اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران

**بررسی مقایسه‌ای مالیات بر دارایی و عایدی سرمایه
در ایران و کشورهای منتخب**

شهریور ۱۴۰۴

از طریق پست الکترونیکی زیر می‌توانید پیشنهادهای و نظرات اصلاحی خود را به واحد مربوطه منعکس کنید:

Economic_research@tccim.ir

مواضع این گزارش، الزاماً مواضع اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران نیست.

استفاده از مطالب این گزارش با ذکر منبع بلامانع است.



چکیده مدیریتی

سیاست‌گذاری مالیاتی نقشی اساسی در ثبات اقتصادی و تأمین مالی پایدار دولت‌ها دارد، زیرا با کاستن از وابستگی به درآمدهای ناپایدار، به‌ویژه منابع طبیعی، می‌تواند زمینه‌ساز رشد اقتصادی شود. در همین راستا، «قانون مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی» دارایی و عایدی آن را به‌عنوان یک پایه مالیاتی مدنظر قرار داده و امکان بهره‌گیری از تجربه سایر کشورها را برای بهبود نظام مالیاتی ایران فراهم کرده است.

بررسی نظام‌های مالیاتی کشورهای نشان می‌دهد تفاوت‌ها بیشتر به ساختار اقتصادی، ایدئولوژی سیاسی و سطح توسعه‌یافتگی برمی‌گردد. به‌طور کلی اگر کشورها را به دو گروه اصلی توسعه‌یافته و در حال توسعه طبقه‌بندی کنیم و در گروه دوم نیز، کشورهای نفت‌خیز و غیرنفتی را از هم تفکیک کنیم، تفاوت‌ها در نظام مالیاتی قابل مشاهده خواهد بود.

کشورهای نفت‌خیز معمولاً مالیات بر دارایی و عایدی دارایی را در نظام مالیاتی خود لحاظ نمی‌کنند و تمرکز اصلی‌شان بر مالیات بر درآمد شرکت‌هاست. در کشورهای در حال توسعه غیرنفتی با اینکه مالیات بر دارایی و عایدی سرمایه دریافت می‌شود، اما سهم این مالیات‌ها در کل درآمد چندان بالا نیست و بخش عمده منابع مالیاتی از مالیات بر ارزش افزوده تأمین می‌شود. در مقابل، در کشورهای توسعه‌یافته، نظام مالیاتی جامع‌تر است. در این کشورها مالیات بر دارایی و نقل‌وانتقال آن وضع می‌شود، اما تمرکز اصلی بر مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شرکت‌ها و سپس مالیات بر ارزش افزوده است.

ایران، به‌عنوان یک کشور در حال توسعه، با چالش‌هایی مشابه دیگر کشورها روبه‌روست؛ از جمله دشواری ارزش‌گذاری دقیق و به‌روز دارایی‌ها. ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی، نبود سامانه‌های جامع کاداستر، تورم مهارنشده و پذیرش پایین مودیان به‌دلیل ضعف شناسایی و ارزش‌گذاری، زمینه‌ساز فرار مالیاتی است. علاوه بر این، اخذ مالیات همزمان از مالکیت و عایدی دارایی‌هایی مانند زمین، املاک و خودرو نیز چالش دیگری محسوب می‌شود.

برای افزایش کارایی نظام مالیاتی ایران، تقویت زیرساخت‌های اطلاعاتی و سامانه‌های داده‌ای ضروری است تا ثبت دقیق و به‌روزرسانی منظم دارایی‌ها امکان‌پذیر شود. همچنین، کنترل تورم می‌تواند ارزش‌گذاری منصفانه دارایی‌ها را آسان‌تر کند و انگیزه فرار مالیاتی را کاهش دهد.

Executive Summary

Tax policy plays a crucial role in economic stability and sustainable government financing, as it reduces dependence on unstable revenues, especially natural resources, and can pave the way for economic growth. In this regard, the “Tax on Speculation and Arbitrage Law” has considered assets and their gains as a tax base, creating an opportunity to benefit from the experiences of other countries to improve Iran’s tax system.

A review of countries’ tax systems shows that differences mainly stem from economic structure, political ideology, and the level of development. Generally, countries can be classified into two main groups: developed and developing. Within the developing group, oil-exporting and non-oil countries can be distinguished, and these categories highlight differences in tax systems.

Oil-exporting countries usually do not include taxes on assets and capital gains in their tax systems, focusing mainly on corporate income taxes. In non-oil developing countries, although taxes on assets and capital gains are collected, their share of total revenue is relatively low, with the bulk of tax revenues coming from value-added tax (VAT). In contrast, developed countries have more comprehensive tax systems. In these countries, taxes are imposed on assets and their transfers, but the main focus is on personal and corporate income taxes, followed by VAT.

Iran, as a developing country, faces challenges similar to others, including difficulties in accurate and up-to-date asset valuation. Weak information infrastructure, the absence of comprehensive cadastre systems, uncontrolled inflation, and low taxpayer compliance due to weak identification and valuation, all contribute to tax evasion. Moreover, levying taxes simultaneously on ownership and capital gains of assets such as land, property, and vehicles presents another challenge.

To improve the efficiency of Iran’s tax system, strengthening information infrastructure and data systems is essential to enable accurate registration and regular updating of assets. In addition, controlling inflation can facilitate fair asset valuation and reduce incentives for tax evasion.

فهرست مطالب

| | |
|--------------------------------------------------------|----|
| ۱- مقدمه..... | ۲ |
| ۲- اصول و معیارهای بنیادین مالیات‌ستانی..... | ۳ |
| ۲-۱- کارایی..... | ۴ |
| ۲-۲- عدالت..... | ۴ |
| ۲-۳- پایداری و پیش‌بینی‌پذیری..... | ۵ |
| ۲-۴- سادگی اداری..... | ۵ |
| ۲-۵- قطعیت و شفافیت قانونی..... | ۵ |
| ۲-۶- پذیرش و تحمل اجتماعی..... | ۶ |
| ۲-۷- تعامل اصول مالیات‌ستانی در اجرا..... | ۶ |
| ۳- آشنایی با نظام‌های مالیاتی..... | ۷ |
| ۳-۱- نظام‌های مالیاتی بر اساس پایه مالیاتی..... | ۷ |
| ۳-۱-۱- درآمد به عنوان پایه مالیاتی..... | ۷ |
| ۳-۱-۲- مصرف یا هزینه به عنوان پایه مالیاتی..... | ۸ |
| ۳-۱-۳- دارایی به عنوان پایه مالیاتی..... | ۹ |
| ۳-۲- نظام‌های مالیاتی بر اساس نوع پرداخت..... | ۱۰ |
| ۳-۳- نظام‌های مالیاتی بر اساس نرخ مالیات..... | ۱۰ |
| ۳-۴- ملاحظات انتخاب نظام مالیاتی..... | ۱۰ |
| ۳-۵- ظرفیت اجرا..... | ۱۱ |
| ۳-۵-۱- تأمین پایدار نیازهای درآمدی دولت..... | ۱۲ |
| ۳-۵-۲- اهداف توزیعی و عدالت اجتماعی..... | ۱۳ |
| ۳-۵-۳- پذیرش سیاسی و اجتماعی..... | ۱۴ |
| ۴- جایگاه و نقش دارایی در نظام‌های مالیاتی..... | ۱۴ |
| ۵- مالیات بر دارایی در ایران..... | ۱۷ |
| ۵-۱- دارایی به مثابه پایه مالیاتی..... | ۱۷ |
| ۵-۲- عواید دارایی سرمایه‌ای به مثابه پایه مالیاتی..... | ۱۹ |
| ۶- مالیات بر دارایی در کشورهای منتخب..... | ۲۰ |
| ۶-۱- کشورهای نفت‌خیز..... | ۲۱ |

- ۶-۱-۱- عربستان سعودی..... ۲۲
- ۶-۱-۲- امارات متحده عربی..... ۲۲
- ۶-۱-۳- عمان..... ۲۳
- ۶-۲- کشورهای در حال توسعه..... ۲۳
- ۶-۲-۱- برزیل..... ۲۳
- ۶-۲-۲- ترکیه..... ۲۵
- ۶-۲-۳- چین..... ۲۶
- ۶-۲-۴- هند..... ۲۷
- ۶-۳- کشورهای توسعه‌یافته..... ۲۸
- ۶-۳-۱- نروژ..... ۲۹
- ۶-۳-۲- بریتانیا..... ۳۱
- ۶-۳-۳- ژاپن..... ۳۲
- ۶-۳-۴- آمریکا..... ۳۳
- ۷- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری..... ۳۵
- منابع..... ۳۷

۱- مقدمه

سیاست‌گذاری مالیاتی نقشی محوری در ثبات اقتصادی و دستیابی به اهداف توسعه‌ای کشورها ایفا می‌کند. یک نظام مالیاتی کارآمد و عادلانه، مهم‌ترین رکن تأمین مالی پایدار دولت‌هاست و می‌تواند وابستگی به درآمدهای ناپایدار مانند منابع طبیعی را کاهش دهد. یک نظام مالیاتی که شفافیت و اصول عدالت را رعایت کند، با جلب اعتماد سرمایه‌گذاران، رشد اقتصادی را تقویت می‌کند.

در نظام‌های مالیاتی، «دارایی» به شیوه‌های مختلفی برای مالیات‌ستانی مورد توجه سیاست‌گذار قرار می‌گیرد. در یک نگاه، مالکیت انواع دارایی، مستلزم پرداخت مالیات است و در نگاه دیگر، عایدی حاصل از دارایی، برای وضع و اخذ مالیات مورد توجه قرار می‌گیرد. مجموعه قوانین مالیاتی ایران در مواجهه با دارایی، در حال تغییر و تحول هستند. پیش از این و به موجب قانون «مالیات‌های مستقیم»، مالکیت دارایی مورد توجه سیاست‌گذار بود و اخیراً به واسطه ابلاغ قانون «مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی» عایدی انواع دارایی‌ها مورد توجه قرار گرفته‌اند.

با توجه به این تغییرات، در گزارش پیش رو، ابتدا اصول و معیارهای بنیادین مالیات‌ستانی بررسی شده است و سپس انواع نظام‌های مالیاتی معرفی شده‌اند تا جایگاه دارایی در نظام‌های گوناگون، قابل شناسایی شود. در بخش بعد، شباهت‌ها و تفاوت‌های رویکردهای مختلف نظام‌های مالیاتی در مواجهه با دارایی تشریح شده است. پس از آن رویکرد نظام مالیاتی ایران در خصوص دارایی با واکاوی مجموعه قوانین این حوزه انجام شده است و بخش بعدی، واکاوی مشابه را برای کشورهای منتخب در پیش گرفته است. بخش پایانی گزارش ضمن جمع‌بندی مباحث طرح‌شده، توصیه‌هایی را بر اساس اصول علمی و تجارب کشورها برای ایران ارائه داده است.

۲- اصول و معیارهای بنیادین مالیات‌ستانی

طراحی یک نظام مالیاتی مؤثر، نیازمند درک عمیق اصول بنیادین مالیات‌ستانی و معیارهای ارزیابی آن است. این اصول، علاوه بر فراهم کردن چارچوب نظری لازم برای تحلیل سیاست‌های مالیاتی، به سیاست‌گذاران در اتخاذ تصمیمات آگاهانه برای دستیابی به اهداف اقتصادی و اجتماعی نیز کمک می‌کنند. (۱)

در مقام اجرا، ممکن است چالش‌هایی برای رعایت همزمان همه این اصول وجود داشته باشد اما هدف نهایی، بهینه‌سازی مجموعه‌ای از این اصول به گونه‌ای است که بیشترین رفاه اجتماعی را ایجاد کند. در ادامه، اصول اساسی مالیات‌ستانی مرور می‌شود.

۲-۱- کارایی

یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های یک نظام بهینه مالیات‌ستانی، حفظ کارایی تخصیصی و به حداقل رساندن اختلال در فعالیت‌های اقتصادی است. هزینه ناکارایی مالیات که با عناوینی همچون بار اضافی یا تلفات مرده^۱ شناخته می‌شود، به کاهش رفاه مصرف‌کننده فراتر از درآمد از دست رفته ناشی از مالیات اشاره دارد. بار اضافی به کاهش رفاه اقتصادی کل ناشی از ناکارآمدی بازار گفته می‌شود که در اثر مداخله دولت، مانند مالیات یا یارانه، ایجاد می‌شود. این کاهش رفاه، فراتر از درآمد از دست رفته دولت یا تولیدکننده است و نشان‌دهنده منابعی است که به طور کامل هدر می‌روند زیرا تصمیمات مصرف‌کننده و تولیدکننده با قیمت‌ها و مشوق‌های جدید تغییر می‌کند و تعادل بهینه بازار مختل می‌شود.

علاوه بر این، مالیات‌ها بر رفتارهای کلیدی اقتصادی مانند عرضه نیروی کار، پس‌انداز و میزان ریسک‌پذیری تأثیر می‌گذارند. برای مثال، تصمیم دولت برای افزایش مالیات بر ارزش افزوده بر فروش یک کالای خاص، می‌تواند مجموعه‌ای از پیامدهای اقتصادی ایجاد کند که فراتر از اثر اولیه بر قیمت آن کالا باشد. هدف از طراحی مالیاتی کارآمد، کاهش این اثرات نامطلوب بر رفتار اقتصادی و به حداقل رساندن هزینه‌های رفاهی ناشی از وضع و اخذ مالیات است. (۱)

۲-۲- عدالت

عدالت در مالیات‌ستانی دو بعد اساسی دارد: «عدالت افقی» و «عدالت عمودی». «عدالت عمودی» به معنای توزیع بار مالیاتی میان افراد با سطوح درآمدی یا ثروت متفاوت است. مالیات تصاعدی بر درآمد اشخاص مثالی از تلاش برای تحقق عدالت عمودی است. در این نوع مالیات، افراد با درآمد بالاتر درصد بیشتری از درآمد خود را به عنوان مالیات می‌پردازند.

«عدالت افقی» بیان می‌کند افرادی که در وضعیت اقتصادی مشابهی قرار دارند، باید مالیات یکسانی بپردازند. در عمل، دستیابی به این نوع عدالت به‌ویژه در مورد مالیات بر دارایی می‌تواند چالش‌برانگیز باشد. دشواری‌های ارزیابی دقیق دارایی‌ها بر عدالت مالیات بر دارایی تأثیر می‌گذارد. رویکردهای مختلف در نظریه‌های عدالت توزیعی نیز چگونگی توزیع عادلانه بار مالیاتی را بررسی می‌کنند. به‌طور کلی، یک نظام مالیاتی عادلانه می‌تواند با افزایش شفافیت از بار مالیاتی نامتوازن جلوگیری کند. (۱)

¹ Deadweight Loss



۲-۳- پایداری و پیش‌بینی‌پذیری

ثبات و پیش‌بینی‌پذیری درآمدهای مالیاتی از ارکان اصلی سلامت مالی دولت محسوب می‌شود. این ثبات، توانایی دولت در برنامه‌ریزی و تأمین مالی خدمات عمومی را تضمین می‌کند. (۲) اتکای بیش از حد به درآمدهای ناپایدار، مانند منابع طبیعی، می‌تواند اقتصاد را در برابر شوک‌های بیرونی آسیب‌پذیر کند. (۳) به همین دلیل، ایجاد منابع درآمدی داخلی پایدار اهمیت پیدا می‌کند.

با این حال، عواملی مانند تورم می‌توانند بر ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی و در نتیجه بر پیش‌بینی‌پذیری آن‌ها تأثیر منفی بگذارند. برای سنجش ثبات، می‌توان به روند تغییرات درآمدهای مالیاتی نسبت به تولید ناخالص داخلی در طول زمان توجه کرد. همچنین، پراکندگی این درآمدها بین گروه‌های مختلف کشورها می‌تواند شاخص دیگری برای ارزیابی پیش‌بینی‌پذیری باشد. (۴)

۲-۴- سادگی اداری

یک نظام مالیاتی مطلوب باید از سادگی اداری برخوردار باشد و با حداقل هزینه وصول، هم برای دولت و هم برای مودیان مالیاتی عمل کند. (۱) سادگی اداری فقط به معنای کاهش بوروکراسی نیست و شامل وضوح در قوانین و مقررات نیز می‌شود تا شهروندان و کسب‌وکارها بتوانند به راحتی به تعهدات مالیاتی خود عمل کنند. (۵)

اگر هزینه‌های اداری و وصول مالیات بالا باشد، کارایی کلی نظام مالیاتی تضعیف می‌شود. این وضعیت حتی می‌تواند به عدم تمکین مالیاتی بیانجامد. تعیین دقیق و شفاف پایه مالیاتی از طریق سیاست‌گذاری مالیاتی، پیش شرط اساسی برای گردآوری کامل درآمد از طریق مدیریت مالیاتی کارآمد است. بررسی جنبه‌های اقتصادی مدیریت مالیات و نقش آن در تضمین کارایی مالیاتی اهمیت بالایی دارد. این اصل را می‌توان با نسبت هزینه‌های اداری به درآمدهای وصول شده، پیچیدگی فرم‌های مالیاتی و نرخ تمکین مالیاتی سنجید. (۶)

۲-۵- قطعیت و شفافیت قانونی

قطعیت و شفافیت قانونی، پایه‌های اصلی اعتماد عمومی به نظام مالیاتی و تضمین رعایت آن هستند. شفافیت در قوانین مالیاتی به این معناست که قوانین باید برای همه واضح، بدون ابهام و قابل درک باشد. این امر به افراد و شرکت‌ها کمک می‌کند تا از تعهدات مالیاتی خود به‌طور دقیق مطلع شوند و برنامه‌ریزی‌های اقتصادی بلندمدت خود را بر اساس چارچوبی ثابت انجام دهند.

قطعیت قانونی نیز تضمین می‌کند که قوانین مالیاتی به‌طور یکسان و پیش‌بینی‌پذیر اعمال شوند. این موضوع باعث کاهش تفاسیر و تغییرات ناگهانی می‌شود. رعایت این اصل به کاهش عدم قطعیت برای سرمایه‌گذاران و فعالان اقتصادی کمک می‌کند و از تبعیض‌های مالیاتی احتمالی جلوگیری می‌کند. (۷)

۲-۶- پذیرش و تحمل اجتماعی

میزان موفقیت یک نظام مالیاتی، فقط به طراحی اقتصادی آن وابسته نیست. پذیرش نظام مالیاتی از سوی جامعه و تحمل اقتصادی-سیاسی آن نیز عامل مهمی در موفقیت است. (۱) مالیات‌ها ماهیت اجباری دارند و این اجبار می‌تواند با مقاومت اقتصادی و سیاسی مواجه شود. رضایت مالیاتی نشان‌دهنده تمایل شهروندان به رعایت داوطلبانه قوانین مالیاتی است و نقش مهمی در پایداری نظام مالیاتی دارد. (۷)

این رضایت متأثر از عوامل متعددی است، از جمله درک عدالت مالیاتی، شفافیت دولت در هزینه‌کرد درآمدها و میزان مشارکت شهروندان در فرآیندهای سیاسی. درک این موضوع که چگونه مالیات‌ها بر رفتار افراد تأثیر می‌گذارد و چگونه می‌توان هزینه‌های اجتماعی ناشی از مالیات را کاهش داد، برای حفظ پذیرش اجتماعی ضروری است. این فقط یک اصل نظری نیست و تجربه کشورهای مختلف نشان می‌دهد که عدم پذیرش عمومی می‌تواند شکست سیاست‌های مالیاتی را رقم بزند. (۲) حتی اگر یک سیاست از دیدگاه نظری توجیه‌پذیر باشد، بدون پذیرش عمومی موفق نخواهد بود. این اصل با معیارهایی مانند نرخ‌های تمکین مالیاتی و میزان اعتراض‌ها و شکایت‌های مالیاتی قابل ارزیابی است.

۲-۷- تعامل اصول مالیات‌ستانی در اجرا

اصول بنیادین مالیات‌ستانی در عمل همواره با یکدیگر تعامل دارند و این تعامل می‌تواند نتایج متفاوتی ایجاد کند. گاهی اصول مختلف در راستای هم قرار می‌گیرند و گاهی مقابل هم می‌ایستند. به عنوان مثال، تقابل کارایی و عدالت، یکی از شناخته‌شده‌ترین چالش‌ها در طراحی نظام مالیاتی است. معمولاً دستیابی به عدالت بیشتر، مثلاً از طریق مالیات‌های تصاعدی بالاتر، می‌تواند انگیزه برای کار، سرمایه‌گذاری یا ریسک‌پذیری را کاهش دهد و در نتیجه کارایی مالیاتی را پایین بیاورد.

علاوه بر این، سادگی اداری معمولاً در مقابل عدالت یا کارایی قرار می‌گیرد. نظام مالیاتی که سازوکارهای ویژه برای شرایط فردی مؤدیان یا رفتارهای خاص اقتصادی داشته باشد، معمولاً پیچیدگی اداری و هزینه وصول بالایی دارد. این پیچیدگی‌ها می‌تواند باعث کاهش تمکین مالیاتی شود.

در این میان نظریه مالیات بهینه به دنبال یافتن تعادلی بین کارایی و عدالت است. در این نظریه تلاش می‌شود نرخ‌های مالیاتی طوری تنظیم شوند که بیشترین رفاه اجتماعی با حداقل بار اضافی به دست آید. (۸)

از سوی دیگر، در برخی موارد اصول مالیات‌ستانی هم‌راستا عمل می‌کنند و یکدیگر را تقویت می‌کنند. برای مثال، برخی اصلاحات در مالیات بر مصرف که فرآیند مالیات‌ستانی را ساده می‌کنند، هم‌زمان باعث کاهش هزینه وصول و بهبود کارایی و عدالت می‌شوند.



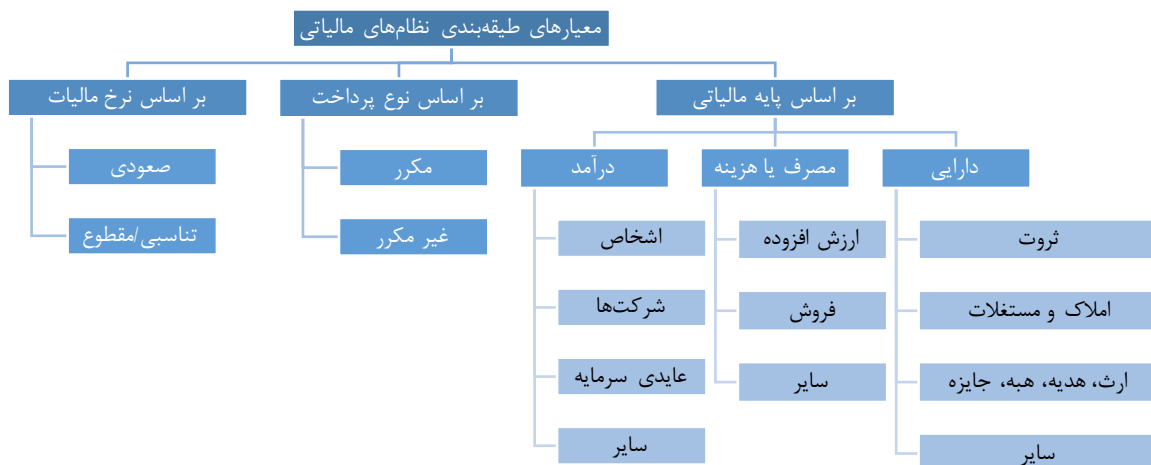
پس از درک اصول بنیادین مالیات‌ستانی و تعامل آن‌ها، می‌توان به بررسی ساختار و عملکرد نظام‌های مالیاتی پرداخت و با رویکردها و ویژگی‌های رایج آن‌ها آشنا شد.

۳- آشنایی با نظام‌های مالیاتی

پس از آشنایی با اصول و معیارهای مالیات‌ستانی لازم است با انواع نظام‌های مالیاتی آشنا شویم. ساختار نظام مالیاتی یک کشور، عاملی تعیین‌کننده در عملکرد اقتصادی آن به شمار می‌رود. یک نظام مالیاتی بهینه، علاوه بر آنکه رعایت قوانین مالیاتی را برای مؤدیان آسان می‌کند، می‌تواند در توسعه و رشد اقتصادی نقش داشته باشد. در مقابل، نظام‌های مالیاتی که ساختار بهینه‌ای ندارند با اعمال هزینه به مؤدیان، بر تصمیم‌گیری‌های آنها اثر می‌گذارد و ممکن است موجب گسترده شدن بخش غیر رسمی اقتصاد و مانع رشد و توسعه اقتصادی شوند. بنابراین می‌توان گفت نظام‌های مالیاتی در سراسر جهان نقش‌های متفاوتی در زمینه رشد اقتصادی، توزیع ثروت و درآمد و نیز تحریک یا ممانعت از سرمایه‌گذاری ایفا می‌کنند.

نظام‌های مالیاتی را می‌توان با توجه به ویژگی‌های مشترکی که دارند بر اساس معیارهایی همچون پایه مالیاتی، نحوه دریافت، نوع نرخ و نیز دامنه و مرجع مالیاتی، طبقه‌بندی و بررسی کرد. در عمل دولت‌ها ترکیبی از انواع مالیات‌ها را برای دستیابی به اهداف خود انتخاب می‌کنند.

شکل ۱- طبقه‌بندی نظام‌های مالیاتی



۳-۱- نظام‌های مالیاتی بر اساس پایه مالیاتی (۹)

۳-۱-۱- درآمد به عنوان پایه مالیاتی

این نظام‌ها درآمد را به عنوان پایه مالیاتی اصلی در نظر می‌گیرند و شامل مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات بر درآمد شرکت‌ها هستند. بیشتر کشورهای از ترکیبی از پایه‌های مالیاتی که در ادامه معرفی می‌شوند، استفاده

می‌کنند. این رایج‌ترین شکل نظام مالیاتی است که در آن تعادل بین اهداف کارایی، عدالت و درآمدزایی برای دولت دنبال می‌شود.

مالیات بر درآمد شخصی: مالیاتی است که بر مجموع درآمد افراد حقیقی در یک دوره مالیاتی مشخص وضع می‌شود. این مالیات شامل حقوق، دستمزد، سود سرمایه‌گذاری و سایر منابع درآمد فرد است.

مالیات بر درآمد شرکت‌ها: مالیاتی است که بر سود خالص شرکت‌ها و واحدهای تجاری اعمال می‌شود. معمولاً محاسبه این مالیات پس از کسر هزینه‌های مجاز، استهلاک و سایر تعدیل‌های قانونی انجام می‌شود.

مالیات بر عایدی سرمایه: این مالیات بر درآمدها، سودها و عایدی‌های سرمایه‌ای که از فروش یا واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای مانند سهام، املاک و مستغلات، یا سایر سرمایه‌گذاری‌ها به دست می‌آید اعمال می‌شود. این مالیات به طور کلی در دسته مالیات بر درآمد، سود و عایدی سرمایه قرار می‌گیرد و از سایر انواع مالیات مانند مالیات بر استفاده از کالاها یا اموال یا مالیات‌های مکرر بر اموال غیرمنقول یا ثروت، متمایز است. مالیات بر استفاده از کالا یا دارایی بر استفاده از آنها یا برای اجازه انجام فعالیت‌های خاص اعمال می‌شود و ارتباطی به بر سود حاصل از فروش ندارد. مالیات‌های مکرر بر دارایی‌های غیرمنقول به صورت مکرر، مثلاً سالانه بر دارایی‌های غیرمنقول مانند زمین و ساختمان وضع می‌شوند. این نوعی مالیات بر نگهداری یا مالکیت این اموال است و ارتباطی با فروش یا سودی که از آنها حاصل می‌شود ندارد. مالیات مکرر بر ثروت نیز به صورت مکرر بر کل ثروت خالص افراد یا شرکت‌ها وضع می‌شود. این مالیات نیز بر میزان کلی ثروت نگهداری شده تمرکز دارد و با سود یک معامله خاص روی دارایی‌های سرمایه‌ای ارتباطی ندارد.

۲-۱-۳- مصرف یا هزینه به عنوان پایه مالیاتی

این نظام‌ها مصرف کالاها و خدمات را به عنوان پایه مالیاتی خود قرار می‌دهند. مهم‌ترین پایه‌های مالیاتی مالیات بر مصرف یا هزینه شامل موارد زیر است:

مالیات بر ارزش افزوده: مالیاتی است که بر کالاها و خدمات که بر اساس ارزش آنها در طول زنجیره تولید و توزیع وضع می‌شود. مزیت مالیات بر ارزش افزوده، جلوگیری از ایجاد اثر آبشاری^۱ است. پرداخت‌کننده نهایی این مالیات، مصرف‌کننده است.

^۱ اثر آبشاری یعنی مالیات در چندین مرحله از تولید و توزیع کالا یا خدمات، بدون در نظر گرفتن مالیات‌های پرداخت‌شده در مراحل قبلی، اعمال شود. این امر منجر به انباشت مالیات و افزایش قیمت نهایی محصول برای مصرف‌کننده می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده از آنجایی مانع این اثر می‌شود که در آن، مالیات‌های پرداختی در مراحل قبل، قابل کسر هستند.



مالیات بر فروش: مالیاتی است که بر فروش کالاها و خدمات به مصرف کننده نهایی اعمال می شود. این مالیات معمولاً به صورت درصدی از قیمت فروش کالا یا خدمات محاسبه و توسط فروشنده از خریدار دریافت و سپس به دولت پرداخت می شود. یکی از ویژگی های مهم مالیات بر فروش سنتی، احتمال بروز آبخاری شدن است. اگر این مالیات در هر مرحله از زنجیره تولید و توزیع اعمال شود، می تواند منجر به انباشت مالیات و افزایش غیر ضروری قیمت نهایی برای مصرف کننده شود چرا که مالیات های پرداخت شده در مراحل قبلی، از مالیات مرحله بعدی کسر نمی شوند.

انواع مالیات های غیر مستقیم خاص: مالیات هایی که بر کالاها یا خدمات خاص اعمال می شود در این گروه قرار می گیرند به عنوان مثال مالیات بر دخانیات یا الکل از انواع این مالیات ها هستند. این مالیات ها اغلب برای اصلاح اثرات خارجی منفی وضع می شوند.

مالیات های تجارت بین الملل: این مالیات ها اغلب همان تعرفه های گمرکی هستند که بر کالاها و خدماتی که از مرزهای یک کشور عبور می کنند، اعمال می شوند. تعرفه های وارداتی رایج ترین نوع این مالیات ها هستند که بر کالا های وارداتی اعمال می شوند و منجر به افزایش قیمت آن ها در بازار داخلی می شوند. تعرفه های صادراتی نیز بر کالا های صادراتی اعمال می شوند، اما کمتر رایج هستند و معمولاً با هدف حفظ منابع داخلی یا کنترل قیمت در بازار جهانی استفاده می شوند.

۳-۱-۳- دارایی به عنوان پایه مالیاتی

انواع دارایی هایی که به عنوان پایه مالیات بر دارایی در نظر گرفته می شوند شامل «املاک و مستغلات»، «ثروت یا ثروت خالص» و «ارث، هدیه و جایزه» است. در این نظام مالیاتی، ارزش زمین و املاک و مستغلات به عنوان پایه مالیاتی و مبنای محاسبه مالیات است و دریافت مالیات از این دارایی ها ممکن است به صورت مکرر و معمولاً سالانه، یا غیر مکرر باشد.

مالیات بر ثروت یا ثروت خالص نیز نوعی مالیات است که بر مجموع ارزش دارایی های انباشته شده یک فرد، پس از کسر بدهی های او یعنی بر خالص ثروت وضع می شود. این مالیات اغلب زمانی اعمال می شود که ثروت فرد از یک آستانه مشخص فراتر رفته باشد.

در مواردی نیز از املاک و مستغلات و همچنین خودرو، در صورتی که ارزش آنها از مقدار مشخص شده از طرف دولت بیشتر باشد، مالیات گرفته می شود و این مالیات نیز نوعی مالیات بر دارایی از نوع دارایی های لوکس است.

دریافت مالیات بر ارث و هدیه معمولاً هنگام انتقال این دارایی ها دریافت می شود. در خصوص جایزه باید گفت می توان جایزه را به عنوان یک دارایی در نظر گرفت یا به عنوان یک درآمد اتفاقی. در صورتی که جایزه

به عنوان یک درآمد اتفاقی در نظر گرفته و از آن مالیات اخذ شود، تحلیل و بررسی آن در مالیات بر درآمد اشخاص قابل انجام است. به طور کلی مالیات بر «ارث، هدیه و جایزه» نوعی مالیات بر انتقال رایگان دارایی است.

۲-۳- نظام‌های مالیاتی بر اساس نوع پرداخت

نظام‌های مالیاتی را می‌توان بر اساس نحوه جمع‌آوری مالیات نیز طبقه‌بندی کرد. در این طبقه‌بندی، دو گروه مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیر مستقیم وجود دارند. (۲)

مالیات‌های مستقیم همان‌طور که از نام آن برمی‌آید مستقیماً بر درآمد، سود یا ثروت افراد و شرکت‌ها وضع می‌شوند و پرداخت‌کننده مالیات معمولاً همان متحمل‌شونده نهایی بار مالیاتی است مالیات بر درآمد شخصی و شرکتی، مالیات بر دارایی‌ها و مالیات بر حقوق و دستمزد از انواع مالیات‌های مستقیم هستند.

در مقابل، مالیات‌های غیرمستقیم وجود دارند که بر مصرف کالاها و خدمات وضع می‌شوند. مالیات‌های غیر مستقیم اغلب توسط فروشنده کالا یا ارائه‌دهنده خدمت جمع‌آوری و سپس به دولت پرداخت می‌شوند. با اینکه جمع‌آوری مالیات توسط فروشنده یا خدمات‌دهنده انجام می‌شود بار نهایی مالیات به مصرف‌کننده منتقل شده است. مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر فروش و مالیات‌های غیرمستقیم خاص مانند مالیات بر دخانیات یا مالیات بر صادرات و واردات از جمله مالیات‌های غیرمستقیم هستند. (۴)

۳-۳- نظام‌های مالیاتی بر اساس نرخ مالیات

در مالیات‌های تصاعدی نرخ مالیات با افزایش پایه مالیاتی مانند درآمد یا ثروت افزایش پیدا می‌کند. هدف اصلی مالیات‌های تصاعدی، توزیع مجدد درآمد و افزایش عدالت مالیاتی است. مالیات بر درآمد شخصی اغلب با ساختار تصاعدی طراحی می‌شود.

در مقابل مالیات‌های تصاعدی، مالیات‌های تناسبی با نرخ ثابت را داریم که در آن نرخ مالیات برای همه پایه‌های مالیاتی صرف‌نظر از میزان درآمد یا ثروت، یکسان است. علاوه بر این، مالیات‌های مقطوع نیز وجود دارند که آنها هم نه بر اساس ارزش بلکه بر مبنای یک مقدار ثابت یا بر اساس واحد خاصی از کالا یا خدمت وضع می‌شوند. معمولاً مالیات‌های غیرمستقیم خاص از این نوع هستند.

۴-۳- ملاحظات انتخاب نظام مالیاتی

پس از آشنایی با انواع پایه‌های مالیاتی و نقش هر یک در ساختار نظام مالیاتی، گام بعدی بررسی ملاحظات مرتبط با انتخاب و تعدیل یک نظام مالیاتی است. این انتخاب، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، فراتر از صرفاً مسأله بهینه‌سازی است و نیازمند توجه همزمان به اهداف اقتصادی و اجتماعی است. نظام مالیاتی باید ضمن تأمین منابع درآمدی، اثرات نامطلوب بر رفاه و رفتار اقتصادی افراد را نیز به حداقل برساند. از این رو



طراحی آن مستلزم برقراری تعادل میان اهداف متعدد و محدودیت‌های عملی است. ایجاد یک نظام مالیاتی، فرآیندی چندوجهی و پیچیده است که نمی‌توان آن را صرفاً بر اساس یک معیار یا جنبه اقتصادی انجام داد. در عمل، دولت‌ها معمولاً از ترکیبی از انواع نظام‌های مالیاتی استفاده می‌کنند و برای دستیابی به اهداف خود، پایه‌های مالیاتی مختلف، نوع پرداخت و نرخ‌های متنوع را در کنار یکدیگر به کار می‌گیرند. این ترکیب به سیاست‌گذاران امکان می‌دهد تا تعادل میان عدالت، کارایی و درآمدزایی را بهتر برقرار کنند و انعطاف بیشتری در مدیریت منابع مالی کشور داشته باشند. با این حال، با توجه به شرایط هر کشور، معمولاً یک یا چند ویژگی از نظام‌های مالیاتی معرفی شده، غالب هستند.

برای انتخاب و تعدیل یک نظام مالیاتی، بررسی معیارها و ملاحظات مختلف ضروری است. این ملاحظات به سیاست‌گذاران کمک می‌کنند تا ضمن برقراری تعادل میان اهداف اقتصادی و اجتماعی، بلکه محدودیت‌های عملی و ظرفیت‌های اجرایی نظام مالیاتی را نیز مدنظر قرار می‌دهند. (۱۰) در ادامه، مهم‌ترین این ملاحظات، شامل ظرفیت اجرا، تأمین پایدار نیازهای درآمدی دولت، اهداف توزیعی و عدالت اجتماعی و پذیرش سیاسی و اجتماعی بررسی می‌شود.

۳-۵- ظرفیت اجرا

یکی از مهم‌ترین ملاحظات در طراحی سیاست‌های مالیاتی، امکان‌پذیری اجرایی و ظرفیت اداره مالیاتی است. ظرفیت اجرا شامل جنبه‌های فنی و اداری جمع‌آوری مالیات و همچنین توانایی نظام سیاسی-اقتصادی برای ایجاد قوانین، اعمال آنها و مدیریت مؤثر منابع به منظور دستیابی به اهداف عمومی است.

نظام‌های مالیاتی بیش از حد پیچیده، می‌توانند منجر به ناکارآمدی، نابرابری، هزینه‌های بالای رعایت و فرار مالیاتی شوند. بنابراین هر پیشنهادی برای اصلاح یا طراحی مجدد نظام مالیاتی باید با نگاهی واقع‌بینانه به توانایی‌های اجرایی سنجیده شود. مهم‌ترین توانمندی‌های اجرایی شامل منابع انسانی متخصص، ساختار سازمانی کارآمد، فرآیندهای جمع‌آوری مالیات و ابزارهای نظارتی است که اطمینان می‌دهد مؤدیان به قوانین پایبند باشند. از جنبه حقوقی، وجود چارچوب قانونی روشن و توانایی اعمال حقوق مالکیت، زیربنای اجرای مؤثر سیاست‌ها را فراهم می‌کند.

ظرفیت مالی و عمومی دولت، از جمله مدیریت درآمدها و تخصیص منابع، نقش مهمی در پشتیبانی از کارآمدی اداره مالیات دارد. تحول دیجیتال و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین نیز بر بهبود عملکرد و کاهش هزینه‌های اجرایی تأثیرگذار است.

مهم‌ترین مؤلفه‌های عملی ظرفیت اجرا شامل موارد زیر است:

۱. **زیرساخت‌های داده‌ای قوی:** داشتن سیستم‌های کاداستر^۱ با توجه به ثبت جامع و دقیقی که ارائه می‌دهند به‌ویژه برای مالیات‌هایی مانند مالیات بر دارایی، اهمیت حیاتی دارد و مبنای ارزیابی و ارزش‌گذاری مالیاتی را فراهم می‌کند. (۱۱)

۲. **نظام‌های اطلاعاتی مدرن:** سامانه‌های الکترونیکی برای ثبت و تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی، نشانه‌ای از به‌روز بودن نظام مالیاتی هستند و با بهره‌گیری از فناوری دیجیتال، فرآیند مالیات‌ستانی را ساده و شفاف می‌کنند. همچنین، سامانه‌هایی که ارتباط بین نظام بانکی و مالیاتی را برقرار می‌کنند، در بهبود کارآمدی نقش دارند. (۵)

۳. **پوشش گسترده مؤدیان:** در اقتصادهای در حال توسعه، مالیات‌ستانی ممکن است بر مؤدیان بزرگ تمرکز کند و برای مؤدیان کوچک‌تر از روش‌های مقطوع استفاده شود. هدف یک نظام مالیاتی رو به بلوغ، افزایش پوشش مؤدیان به مرور زمان است. (۱۲)

ظرفیت اجرا می‌تواند با ساده‌سازی ساختارهای مالیاتی موجود نیز تقویت شود. این ساده‌سازی از طریق کاهش تعداد نرخ‌ها، گسترش پایه‌های مالیاتی و حذف امتیازات ویژه قابل انجام است. به عنوان مثال، مالیات‌های جدید و ساده‌ای مانند مالیات بر ارزش افزوده می‌توانند جایگزین مالیات‌های قدیمی و پیچیده شوند و توان اجرایی نظام را بهبود دهند.

۱-۵-۳- تأمین پایدار نیازهای درآمدی دولت

هدف اولیه مالیات‌ستانی، ایجاد منابع مالی مطمئن برای تأمین هزینه‌های عمومی و اجرای سیاست‌های مالی دولت است و از این نظر، اهمیت آن در کوتاه‌مدت از سایر اهداف مانند بازتوزیع یا تخصیص منابع بیشتر است. پایداری درآمدی، به معنای توانایی نظام مالیاتی در تأمین منابع کافی در طول زمان و در برابر نوسان‌های اقتصادی، پایه‌ای برای برنامه‌ریزی مالی و اجرای سیاست‌های توسعه‌ای دولت محسوب می‌شود.

یکی از عوامل مهم در تأمین پایدار درآمد، تنوع و ماهیت منابع درآمدی است. نظام‌های مالیاتی می‌توانند بر مبنای مالیات‌های مستقیم مانند مالیات بر درآمد شخصی و شرکتی، مالیات بر دارایی و ثروت، مالیات بر حقوق و دستمزد یا بر مبنای مالیات‌های غیرمستقیم مانند مالیات بر مصرف طراحی شوند. همچنین عوارض بین‌المللی شامل تعرفه‌های واردات و صادرات و برخی مالیات‌های ویژه می‌توانند به عنوان منابع مکمل درآمدی

^۱ کاداستر، (Cadastre) یا حدنگاری، فهرستی منظم و جامع از اطلاعات مربوط به قطعات زمین است که مشخصه‌هایی مانند مساحت، کاربری، موقعیت مکانی، ویژگی‌های ثبتی و حقوقی را در قالب نقشه‌های بزرگ‌مقیاس ارائه می‌کند.



در نظر گرفته شوند. انتخاب ترکیب مناسب این منابع از آنجایی اهمیت دارد که هر نوع مالیات ماهیت، ظرفیت درآمدی و ثبات متفاوتی دارد و سهم هر یک می‌تواند به ثبات یا نوسان درآمدهای دولت اثرگذار باشد.

پایداری درآمدی در برابر شوک‌ها و نوسانات اقتصادی نیز از دیگر عوامل مهم است. نظام مالیاتی باید توانایی مقاومت در برابر رکودها، تغییرات قیمت کالاها و خدمات و سایر نوسانات اقتصادی را داشته باشد تا درآمد دولت در طول زمان قابل پیش‌بینی و مستمر باقی بماند. وابستگی بیش از حد به منابع طبیعی یا درآمدهای متغیر می‌تواند منجر به افزایش نوسان درآمدها و ایجاد مشکلات در برنامه‌ریزی بودجه‌ای شود.

موفقیت یا عدم موفقیت یک نظام مالیاتی در تأمین منابع مالی دولت را می‌توان با شاخص‌هایی همچون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، سهم هر نوع مالیات در کل درآمد مالیاتی و نوسان درآمدها در طول زمان ارزیابی کرد.

۲-۵-۳- اهداف توزیعی و عدالت اجتماعی

نظام‌های مالیاتی به طور طبیعی بر توزیع درآمد و ثروت تأثیر می‌گذارند. برخی سیاستگذاران وزن بیشتری برای اهداف توزیعی نسبت به سایر اهداف در نظر می‌گیرند و بر این باورند که مالیات می‌تواند ابزاری برای کاهش نابرابری‌های اجتماعی باشد. از این دیدگاه، نظام مالیاتی باید به گونه‌ای باشد که ویژگی‌های لازم برای تحقق عدالت اجتماعی و توزیع عادلانه بار مالیاتی را فراهم کند.

ساختار نرخ‌های مالیاتی نقش مهمی در این زمینه دارد. نرخ‌های تصاعدی مالیاتی، به ویژه در مالیات بر درآمد، این امکان را فراهم می‌کنند که افراد با توانایی پرداخت بیشتر، سهم بیشتری از مالیات را متقبل شوند. همچنین رعایت عدالت افقی و عمودی و توجه به اصابت مالیاتی کمک می‌کند تا بار واقعی مالیات به شکل عادلانه بین گروه‌های مختلف توزیع شود. اصابت مالیاتی یعنی در نهایت چه فردی بار نهایی و واقعی مالیات را تحمل می‌کند.

مالیات بر دارایی، ثروت، ارث و هدایا ابزار مهم دیگری برای بازتوزیع ثروت است. این مالیات‌ها می‌توانند نقش قابل توجهی در کاهش نابرابری داشته باشند و حتی با طراحی نرخ‌های تصاعدی، هدف عدالت را تقویت کنند. در کنار این، مالیات بر حقوق و دستمزد و مالیات‌های خاص بر کالاها یا خدمات می‌توانند به حمایت از گروه‌های آسیب‌پذیر و تأمین مالی سیستم‌های اجتماعی کمک کنند.

انتخاب نظام مالیاتی با اهداف توزیعی باید همزمان کارایی اقتصادی را نیز در نظر بگیرد. این نظام باید امکان تأمین مالی پایدار خدمات عمومی مانند آموزش و حفاظت اجتماعی را فراهم آورد و از سوی دیگر، فشار مالی اضافی یا آثار بازدارنده بر فعالیت اقتصادی را به حداقل برساند.

۳-۵-۳- پذیرش سیاسی و اجتماعی

پذیرش سیاسی و اجتماعی دیگر ملاحظه اساسی در طراحی و انتخاب نظام مالیاتی است. موفقیت اجرای یک نظام مالیاتی به میزان پذیرش آن در سطح جامعه و میان نهادهای سیاسی بستگی دارد. این پذیرش تحت تأثیر عواملی مانند ایدئولوژی سیاسی، چرخه‌های انتخاباتی و ساختارهای نهادی شکل می‌گیرد.

ایدئولوژی سیاسی دولت تعیین‌کننده نوع نظام مالیاتی است. دولت‌های «چپ‌گرا» معمولاً به سیاست‌های بازتوزیعی و مداخلات دولت در کاهش نابرابری درآمد تمایل دارند، در حالی که دولت‌های «راست‌گرا» معمولاً به حداقل‌سازی مداخله دولت و کاهش بار مالیاتی بر درآمد و شرکت‌ها گرایش دارند. بنابراین دولت‌های چپ‌گرا معمولاً تمایل دارند منابع مالی خود را از طریق مالیات بر سرمایه و نرخ‌های بالای مالیات بر درآمد شخصی تأمین کنند. در مقابل، دولت‌های راست‌گرا تمایل دارند مالیات بر درآمد و شرکت‌ها را کاهش دهند و به جای آن بر مالیات بر کالاها و خدمات و مالیات‌های غیرمستقیم مانند مالیات بر ارزش افزوده تکیه کنند. بنابراین، ایدئولوژی سیاسی دولت، هم بر انتخاب نظام مالیاتی و هم بر میزان پذیرش سیاسی آن تأثیرگذار است. (۲)

از سوی دیگر، پذیرش اجتماعی و ادراک عمومی نسبت به عدالت، شفافیت و نحوه هزینه شدن مالیات‌ها تعیین‌کننده موفقیت نظام مالیاتی است. (۲) و (۴) نگرانی‌هایی مانند فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند مانع اجرای مؤثر سیاست‌های مالی شود. حتی مالیات‌هایی که از نظر روان‌شناختی برای مردم پذیرفته‌تر هستند، مانند مالیات بر درآمد شرکت‌ها که به عنوان مالیات پنهان درک می‌شوند، می‌توانند اثر واقعی بر تصمیمات اقتصادی و رفاه جامعه داشته باشند. (۱)

۴- جایگاه و نقش دارایی در نظام‌های مالیاتی

همان‌طور که در معرفی نظام‌های مالیاتی گفته شد، دارایی خود می‌تواند به عنوان یک پایه مالیاتی در نظر گرفته شود که در این صورت، مالکیت دارایی مبنای وضع و اخذ مالیات خواهد بود. رویکرد دیگر، نه مالکیت دارایی بلکه درآمد حاصل از آن است که در مجموعه کلی‌تر مالیات بر عایدی سرمایه و ذیل مالیات بر درآمد قرار می‌گیرد.

بسته به رویکرد نظام مالیاتی می‌توان دارایی و تا حدودی، عواید آن را هم منبعی پایدار و قابل پیش‌بینی برای درآمد دولت در نظر گرفت و هم ابزاری برای حمایت از عدالت توزیعی دانست.

علاوه بر تأمین درآمد برای دولت مانند دیگر انواع مالیات‌ها، مالیات بر دارایی به ویژه در قالب مالیات بر ثروت، به عنوان ابزاری برای بازتوزیع ثروت و عدالت بین‌نسلی معرفی می‌شود. با این حال، به نظر می‌رسد



رویکرد مناسب‌تر در خصوص دارایی در یک نظام مالیاتی قرار دادن آن ذیل ثروت خالص یا درآمد باشد، هر چند که در عمل ممکن است دولت‌ها ترکیبی از این دو را در نظام مالیات خود در نظر بگیرند.

با این حال به طور کلی دارایی چه خود به عنوان پایه مالیاتی در نظر گرفته شود و چه عایدی آن ذیل درآمد مشمول مالیات باشد، با ایجاد هزینه نگهداری دارایی‌های غیرمولد، به عنوان یک سیگنال اقتصادی، انگیزه افراد برای استفاده بهینه از منابع را تغییر می‌دهد. این اثر سیگنال‌دهی ممکن است منجر به تخصیص کارآمدتر منابع، بهبود سرمایه‌گذاری و تصمیمات بهتر بین‌زمانی، شامل پس‌انداز و ریسک‌پذیری شود. بنابراین رویکردهای گوناگون در خصوص دارایی در یک نظام مالیاتی، می‌تواند به عنوان ابزاری برای هدایت رفتار نیز در نظر گرفته شود.

طراحی بهینه مالیات بر دارایی و همچنین مالیات بر عایدی سرمایه مستلزم توجه همزمان به اهداف درآمدی، عدالت اجتماعی و رفتار مالیات‌دهنده است. یکی از نکات اساسی، تعیین نرخ‌های مالیاتی مناسب است. نرخ‌ها باید به گونه‌ای تعیین شوند که ضمن تأمین منابع درآمدی برای دولت، از اثرات منفی بر رفتار پرداخت مالیات‌دهندگان جلوگیری کنند. در خصوص دارایی به عنوان پایه مالیاتی باید گفت نرخ‌های مالیات بر دارایی بر انتخاب نحوه پرداخت مالیات یعنی پرداخت یکجا یا اقساطی، تأثیر قابل توجهی دارند و استفاده از تخفیف‌های زودهنگام می‌تواند انگیزه پرداخت به موقع را تقویت کند.

در بخش‌های قبل، اشکال مختلف دارایی که می‌توانند هدف مالیاتی باشند را معرفی کردیم که شامل «املاک و مستغلات»، «ثروت یا ثروت خالص» و «ارث، هدیه و جایزه» هستند. نحوه ارزش‌گذاری هر کدام از این موارد در اجرای موفق مالیات بر دارایی و نیز مالیات بر عایدی سرمایه نقش دارد. به عنوان مثال اگر «املاک و مستغلات» به عنوان پایه در نظر گرفته شود لازم است ارزش کاداستر یا ارزش ثبت شده املاک به شیوه‌ای شفاف قابل تعیین باشد. این ارزش‌گذاری باید به‌روز، معتبر و با در نظر گرفتن اثر تورم باشد تا از مغایرت بین ارزش واقعی و ارزش مالیاتی جلوگیری شود.

طراحی مطلوب مالیات بر دارایی و همچنین عایدی سرمایه مستلزم توجه به کارایی اقتصادی و عدم تحمیل بار اضافی است. مالیات‌ها باید به گونه‌ای تنظیم شوند که از تحمیل هزینه‌های اضافی بر اقتصاد جلوگیری کنند و حداقل اختلال در انگیزه‌های اقتصادی افراد و بنگاه‌ها را به همراه داشته باشند. به عنوان مثال اگر ثروت خالص به عنوان یکی از پایه‌های مالیات بر دارایی در نظر گرفته شود، می‌تواند بر رفتار افراد در پس‌انداز، سرمایه‌گذاری و مصرف تأثیر بگذارد.

در کنار طراحی نرخ‌ها و پایه مالیاتی، سازوکارهای اجرایی مالیات بر دارایی نیز مهم هستند. یکی از این سازوکارهای اجرایی همانطور که پیش از این به آن اشاره شد، ارزش‌گذاری است. ارزیابی و ارزش‌گذاری دارایی‌ها و عایدی حاصل از آنها به ویژه در کشورهای در حال توسعه، کشورهایی که دست به گریبان تورم‌های کنترل نشده هستند یا مراجع اطلاعاتی مانند کاداستر در آنها به خوبی شکل نگرفته یا استفاده نشده، موضوعی پیچیده است. بنابراین ممکن است مؤدیان این نوع مالیات را به دلیل ضعف در شناسایی یا ارزش‌گذاری نپذیرند و به دنبال روش‌هایی برای گریز از پرداخت این مالیات باشند. بنابراین قرار دادن دارایی و عایدی سرمایه در نظام مالیاتی با چالش‌های اجرایی روبه‌رو است.

یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های اجرایی، مدیریت مالیات‌دهندگان متخلف است. عدم پرداخت به موقع یا ناقص مالیات می‌تواند درآمدهای دولت را کاهش دهد و کارایی سیستم مالیاتی را کاهش دهد. همچنین، ارزیابی و ارزش‌گذاری دقیق دارایی‌ها و عواید سرمایه دشوار و نیازمند زیرساخت‌های اطلاعاتی پیشرفته، فرآیندهای شفاف و نیروی انسانی متخصص است.

از دیدگاه نظری نیز، هم مالیات بر دارایی و هم مالیات بر عایدی سرمایه می‌تواند بر تصمیم‌گیری‌های بلندمدت اقتصادی تأثیرگذار باشد. این اثرات شامل تغییر در رفتار سرمایه‌گذاری، پس‌انداز و ریسک‌پذیری افراد و بنگاه‌ها است. تحلیل اثرات مالیات بر دارایی به محدودیت‌های رفتاری، پیچیدگی‌های نظری ایجاد می‌کند و نیازمند مدل‌های پیشرفته و داده‌های گسترده است. مطالعات اقتصاد مالی رفتاری نشان می‌دهند که عوامل روانشناختی می‌توانند رفتار مالیات‌دهندگان و اثرات رفاهی مالیات بر دارایی را تغییر دهند و پذیرش اجتماعی مالیات را تحت تأثیر قرار دهند.

ظرفیت اداره مالیاتی نیز نقش کلیدی دارد. کارآمدی این ظرفیت شامل مدیریت داده‌ها، کیفیت نیروی کار، ارائه خدمات به مالیات‌دهندگان و هماهنگی بین سیاست مالیاتی و اجرای آن است. علاوه بر این، رعایت اصول عدالت و شفافیت در فرآیند اجرا می‌تواند پذیرش اجتماعی مالیات را افزایش دهد و مقاومت‌های احتمالی را کاهش دهد.

عوامل سیاسی و اجتماعی نیز تأثیر قابل توجهی بر پذیرش و اجرای مالیات بر دارایی دارند. جهت‌گیری سیاسی دولت، محدودیت‌های نهادی و انتخابات می‌توانند بر تصمیم‌گیری‌های مالیاتی اثرگذار باشند. نرخ‌های مالیاتی، نحوه پرداخت و شفافیت استفاده از درآمد مالیات بر دارایی، مستقیماً بر پذیرش اجتماعی آن تأثیر می‌گذارد.



در خصوص مالیات بر ثروت، نگرانی‌های مربوط به مهاجرت ثروت و کاهش پایه‌های مالیاتی، یکی از چالش‌های اساسی است. این نگرانی‌ها می‌توانند بر برآوردهای درآمدی و سیاستگذاری دولت اثر بگذارند و نیازمند راهکارهای متعادل‌کننده، مانند تعیین نرخ‌های متناسب و ایجاد مشوق‌های پرداخت هستند.

۵- مالیات بر دارایی در ایران

همان‌طور که گفته شد رویکرد به دارایی در نظام‌های مالیاتی به دو صورت است: نخست، دارایی به مثابه یک پایه مالیاتی است که عموماً بر مالکیت یا انتقال دارایی وضع می‌شود و دوم، درآمد حاصل از انواع دارایی‌ها که تحت عنوان عایدی سرمایه ذیل درآمد قرار می‌گیرد. مجموعه قوانین مالیاتی ایران، دارایی و عواید حاصل سرمایه را به عنوان پایه مالیاتی در نظر گرفته‌اند. رویکرد نخست عمدتاً در قانون مالیات‌های مستقیم و برخی تبصره‌های قوانین بودجه سنواتی دیده می‌شود و رویکرد دوم در قانون مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی قابل مشاهده است.

۵-۱- دارایی به مثابه پایه مالیاتی

در قانون مالیات‌های مستقیم^۱ بخش خاصی با عنوان «باب دوم: مالیات بر دارایی» در نظر گرفته شده است. این باب، ساختار اصلی مالیات‌های مبتنی بر دارایی را نشان می‌دهد و شامل فصول مختلفی است که در ادامه به بررسی آنها می‌پردازیم.

فصل اول، دوم و سوم مالیات بر دارایی، با عناوین «مالیات مستغلات مسکونی خالی»، «مالیات سالانه املاک» و «مالیات بر اراضی بایر» به این طبقه مالیاتی اختصاص داشت که در اصلاحات سال ۱۳۹۴ حذف یا اصلاح شده است.

فصل چهارم باب دوم بر مالیات بر ارث می‌پردازد و ماده ۱۷ آن دارایی‌های مشمول مالیات بر ارث را معرفی می‌کند. این دارایی‌ها شامل سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت، انواع اوراق بهادار، سهام و سهم‌الشرکه، حق امتیاز و اموال و حقوق مالی، انواع وسایل نقلیه موتوری و نیز املاک و حق واگذاری آنهاست.

با بررسی قانون مالیات‌های مستقیم، مواردی که به صراحت در خصوص مالیات بر هدیه یا هبه باشند، مشاهده نمی‌شود با این حال می‌توان مواردی مانند مالیات بر اموال منتقل شده از طریق وصیت و نذر در قانون مشاهده می‌شود که به نوعی هدیه یا هبه فرد متوفی تلقی می‌شود. اینکه این دارایی‌ها بر اساس وصیت‌نامه یا نذر به چه فردی منتقل شده باشد، موجب تعیین نوع مالیات می‌شود. بر اساس ماده ۳۸ اموالی که به موجب نذر یا وصیت به «وراث» منتقل شوند، مشمول مالیات بر ارث هستند، اما اگر این اموال به غیر وراث انتقال

^۱ قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳، با اصلاحات و الحاقات بعدی

پیدا کنند، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهند بود. همچنین اگر جایزه را نیز نوعی هدیه در نظر بگیریم بر اساس ماده ۱۱۹، نوعی درآمد تلقی می‌شود و مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود نه مالیات بر دارایی. برخی از حق تمبرها را نیز می‌توان مالیات بر نقل و انتقال دارایی در نظر گرفت. به عنوان مثال حق تمبر چک‌های بانکی، اوراق بهادار، حق تمبر سپرده‌های سرمایه‌گذاری و نیز حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه از این دست هستند.

علاوه بر این، از سال ۱۴۰۰، خودروها و املاکی که ارزش آنها از مقدار مشخصی بیشتر باشد، به موجب تبصره ۶ قانون بودجه کل کشور، مشمول مالیات شدند که می‌توان این مالیات‌ها را نیز به عنوان مالیات بر دارایی در نظر گرفت.^۱ بند «ش» این تبصره در خصوص مالیات بر خودروهای گران‌قیمت و بند «خ» آن در خصوص مالیات بر واحدهای مسکونی، باغ و ویلاهای گران‌قیمت است.

بر این اساس در صورتی که مجموع ارزش خودروهای مالکان خودروهای سواری و وانت‌های دو کابین تا پایان سال ۱۴۰۰ بیش از یک میلیارد تومان باشد، مشمول مالیات سالانه خودرو می‌شوند که نرخ‌های آن به شرح زیر است:

- نسبت به مازاد یک میلیارد تا ۱.۵ میلیارد تومان، یک درصد
- نسبت به مازاد ۱.۵ میلیارد تا ۳ میلیارد تومان، ۲ درصد
- نسبت به مازاد ۳ میلیارد تا ۴.۵ میلیارد تومان، ۳ درصد
- نسبت به مازاد ۴.۵ میلیارد تومان، ۴ درصد

مأخذ محاسبه مالیات خودرو، قیمت روز انواع خودرو با توجه به تاریخ ساخت یا واردات آنها است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تا پایان سال ۱۳۹۹ تعیین و اعلام شده است. با توجه به اخذ سالانه این مالیات، می‌توان آن را از انواع مالیات‌های مکرر بر دارایی دانست.

واحدهای مسکونی و باغ‌ویلاهایی که ارزش روز آنها با احتساب عرصه و اعیان برابر یا بیش از ۱۰ میلیارد تومان باشد نیز بر همین اساس، مشمول مالیات سالانه به نرخ‌های زیر هستند:

- نسبت به مازاد ۱۰ میلیارد تا ۱۵ میلیارد تومان، یک در هزار
- نسبت به مازاد ۱۵ میلیارد تا ۲۵ میلیارد تومان، دو در هزار
- نسبت به مازاد ۲۵ میلیارد تا ۴۰ میلیارد تومان، سه در هزار
- نسبت به مازاد ۴۰ میلیارد تا ۶۰ میلیارد تومان، چهار در هزار

^۱ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، مصوب ۲۶/۱۲/۱۳۹۹ مجلس شورای اسلامی



• نسبت به مازاد بیش از ۶۰ میلیارد تومان، ۵ در هزار

در محاسبه این مالیات، هر واحد مسکونی و هر باغ‌ویلا به عنوان یک مستغلات مستقل در نظر گرفته می‌شود و به صورت جداگانه مشمول مالیات قرار می‌گیرد.

۲-۵- عواید دارایی سرمایه‌ای به مثابه پایه مالیاتی

در این بخش، مالیات بر درآمد دارایی‌ها یا عایدی سرمایه با تکیه بر قانون مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی که در تیر ماه ۱۴۰۴ در مجلس شورای اسلامی تصویب و در مرداد ۱۴۰۴ ابلاغ شد، بررسی می‌شود.

بر اساس این قانون، عواید حاصل از دارایی‌های زیر، مشمول مالیات بر عایدی سرمایه هستند:

- املاک با انواع کاربری و حق واگذاری محل
- انواع خودروی سواری دارای شماره انتظامی (پلاک) شخصی
- انواع طلا، نقره، پلاتین و مسکوکات آنها و جواهرآلات
- انواع ارز
- انواع رمزدارایی، رمزپول (به استثنای رمزریال جمهوری اسلامی ایران) و رمزارز

تمرکز این قانون در اغلب موارد بر سودی است که از فروش دارایی‌های مشخص شده، به دست می‌آید. همچنین مواردی همچون دوره تملک و نیز کسر کردن عایدی ناشی از تورم در این قانون مورد توجه قرار گرفته است. به طور کلی نرخ‌هایی که بر دوره تملک در نظر گرفته شده‌اند با افزایش دوره تملک کاهش پیدا می‌کند. بیشترین نرخ‌های مربوط به فروش دارایی در مدتی کمتر از یک سال از خرید و کمترین نرخ‌ها مربوط به فروش دارایی در مدتی بیش از ۲ سال از خرید هستند.

بر اساس این قانون، عایدی ناشی از تورم از عایدی سرمایه مشمول مالیات حاصل از انتقال دارایی‌های فوق، از عایدی مشمول مالیات کسر می‌شود. عایدی ناشی از تورم عبارت است از مازاد قیمت خرید تعدیل شده از قیمت خرید. ارزش روز دارایی‌ها بر اساس صورت حساب الکترونیکی تعیین می‌شود. در مواردی که این صورت حساب موجود نباشد از روش‌هایی همچون قیمت اظهاری و تغییرات شاخص مصرف‌کننده در طول دوره تملک استفاده می‌شود. در خصوص فلزات گران‌بها و ارز کشورها نیز قیمت هر گرم طلای هجده عیار و قیمت هر یورو که توسط بانک مرکزی اعلام می‌شود، ملاک است.

بررسی جزئیات مالیات بر عایدی املاک و مستغلات و زمین نشان می‌دهد سرپرستان خانوار می‌توانند حداکثر ۲ واحد مسکونی داشته باشند و در صورتی که هر یک از این واحدها را حداقل ۲ سال پس از تاریخ خرید به فروش برسانند، از پرداخت مالیات معاف خواهند بود. همچنین هر فرد بالای ۱۸ سال مجاز است یک واحد مسکونی به نام خود داشته باشد و در صورت فروش آن پس از گذشت ۲ سال، مشمول مالیات نمی‌شود.

مالکان زمین‌های کشاورزی، باغی و زراعی در صورتی که زمین خود را پس از گذشت سه سال از زمان تملک واگذار کنند، از پرداخت مالیات بر عایدی فروش این زمین‌ها معاف می‌شوند.

در خصوص املاک و مستغلات، نگاه قانون‌گذار گسترده‌تر از بخش تقاضا بوده و بخش عرضه را نیز به نوعی مشمول کرده است. بر این اساس، سازندگان واحدهای مسکونی در صورتی که واحدهای نوساز خود را حداکثر ظرف ۲ سال از تاریخ صدور پروانه ساختمانی بفروشند، عایدی حاصل از فروش ملک معاف از مالیات بر عایدی سرمایه خواهد بود.

بررسی جزئیات مالیات بر عایدی خودرو نیز مانند ملک نشان می‌دهد هر سرپرست خانوار می‌تواند در طول یک سال بدون آنکه مشمول مالیات شود حداکثر ۲ بار اقدام به خرید و فروش خودرو کند و در صورت افزایش تعداد معاملات، مالیات بر اساس سود حاصل از فروش متناسب با دوره نگهداری اخذ خواهد شد. همچنین در صورتی که خانواده‌ای فقط یک خودرو در اختیار داشته باشد، از پرداخت این مالیات معاف است. علاوه بر این، انتقال خودرو از طریق ارث یا هبه و نیز نقل و انتقال‌های درون خانوادگی، خارج از دایره شمول این قانون است. در خصوص طلا و ارز نیز معاملات تا سقف پنج برابر معافیت‌هایی که سالانه در قوانین بودجه سنواتی اعلام می‌شوند معاف از مالیات خواهند بود.

۶- مالیات بر دارایی در کشورهای منتخب

در این بخش، مالیات بر دارایی را در کشورهای منتخب بررسی می‌شود. (۱۴) کشورهای مورد بررسی به سه گروه تقسیم شده‌اند تا تنوع اقتصادی، اجتماعی و سطح توسعه‌یافته بودن نظام مالیاتی آن‌ها لحاظ شود.^۱ این گروه‌ها به شرح زیر هستند:

۱. کشورهای نفت‌خیز شامل عربستان، امارات و عمان. این کشورها از نظر وابستگی به درآمدهای نفتی و ساختار اقتصادی شباهت‌هایی با ایران دارند و تجارب آن‌ها می‌تواند درباره چالش‌ها و فرصت‌های مالیات بر دارایی در اقتصادهای نفت‌محور نکاتی ارائه دهد.

۲. کشورهای در حال توسعه شامل برزیل، هند، چین و ترکیه. مطالعه آن‌ها کمک می‌کند تا اثرات عملیاتی، پذیرش اجتماعی و محدودیت‌های اجرایی مالیات بر دارایی در شرایط اقتصادی مشابه ایران شناسایی شود.

^۱ در تهیه این بخش، از راهنمای جهانی مهاجرت و مالیات اشخاص که مؤسسه حسابرسی و مشاوره «ارنست و یانگ» آن را منتشر کرده برای رویه‌های مالیات‌ستانی کشورهای منتخب بهره‌برداری شده است. همچنین، آمار و داده‌های مورد استفاده، از بانک‌های اطلاعاتی که بسته به مورد نام برده شده، استخراج شده‌اند. برای اطلاعات بیشتر به بخش منابع مراجعه کنید.



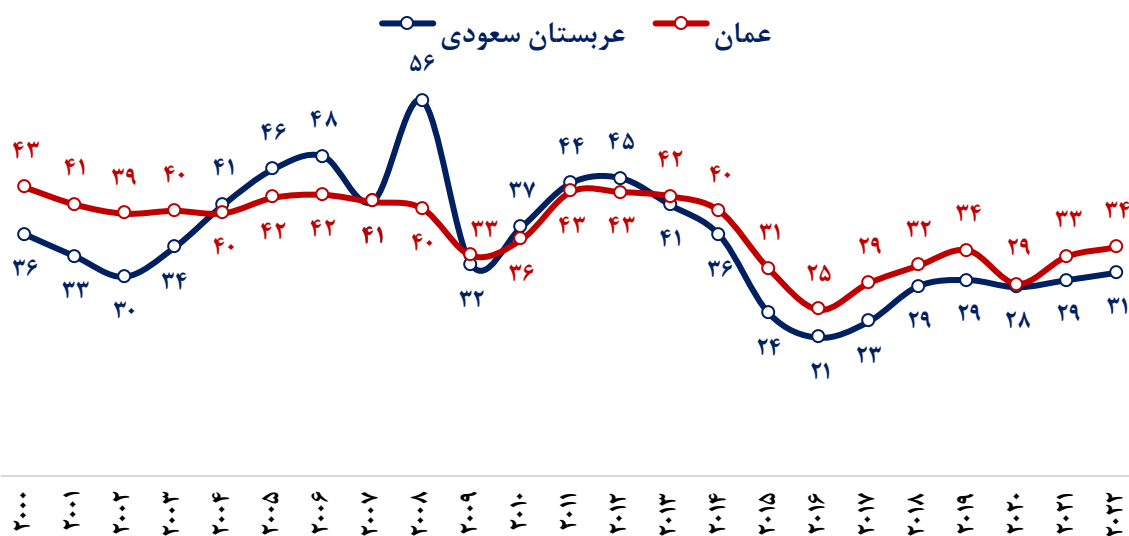
۳. کشورهای توسعه‌یافته شامل انگلیس، آمریکا، ژاپن و نروژ. این کشورها نظام‌های مالیاتی پیشرفته با تجربه طولانی در مالیات بر دارایی دارند و شیوه‌های ارزش‌گذاری، طراحی نرخ‌ها، سازوکارهای جمع‌آوری و چارچوب‌های قانونی و اجتماعی آن‌ها می‌تواند به عنوان الگوی تطبیقی برای اصلاحات در ایران مورد استفاده قرار گیرد.

۱-۶- کشورهای نفت‌خیز

در کشورهای نفت‌خیز منتخب، نظام مالیاتی اشخاص حقیقی بسیار محدود است و در عمل هیچ مالیات مستقیمی بر درآمد اشخاص وجود ندارد. در عوض، تمرکز اصلی بر مالیات شرکت‌ها و فعالیت‌های تجاری است. مالیات بر دارایی نیز در این کشورها محدود است. هیچ نوع مالیات بر ثروت، ارث، هدیه یا سود سرمایه‌ای برای افراد حقیقی وضع نشده و فقط درآمد حاصل از فعالیت‌های تجاری آن‌ها هم از طریق مالیات بر شرکت‌ها اعمال می‌شود.

این ویژگی‌ها نشان‌دهنده رویکرد مالیاتی اقتصادهای نفت‌محور است که به دلیل وابستگی به درآمدهای نفتی، به طور کلی سهم مالیات در تولید ناخالص داخلی آن‌ها در مقایسه با کشورهای فاقد منابع طبیعی، کمتر است. این موضوع از روند نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در دو کشور عربستان سعودی و عمان قابل مشاهده است به طور کلی نیز بررسی رویه‌های مالیاتی این کشورها نشان می‌دهد بار مالیاتی بر اشخاص حقیقی در آنها کمتر است و جمع‌آوری مالیات بیشتر از طریق شرکت‌ها صورت می‌گیرد.

شکل ۲- نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای نفت‌خیز بر حسب درصد



منبع: The IMF's World Revenue Longitudinal Database, ۲۰۲۴

۱-۱-۶- عربستان سعودی

در عربستان سعودی نظام مالیاتی بر اشخاص حقیقی در عمل وجود ندارد و مالیات بر درآمد شخصی وضع نمی‌شود. افراد حقیقی تنها در صورتی ممکن است با مالیات مواجه شوند که از طریق فعالیت‌های تجاری سود کسب کنند که این سود بخشی از مالیات شرکت‌ها محسوب می‌شود. مقررات مالیاتی عربستان، افراد را بر اساس اقامت مالیاتی طبقه‌بندی می‌کند. فردی که محل اقامت دائم داشته باشد و حداقل ۳۰ روز در سال در عربستان حضور داشته باشد یا در مجموع ۱۸۳ روز در سال در این کشور اقامت کند به عنوان مقیم مالیاتی شناخته می‌شود و می‌تواند برای دریافت گواهی اقامت مالیاتی درخواست دهد. سود سرمایه نیز در چارچوب مالیات شرکت‌ها لحاظ می‌شود و مالیات مستقیمی بر دارایی‌های افراد خارجی یا غیرسعودی وجود ندارد. از منظر مالیات بر دارایی، عربستان فقط زکات را دارد که نوعی مالیات مذهبی و بر دارایی خالص است. زکات بر شهروندان سعودی یا اعضای شورای همکاری خلیج که در عربستان مقیم هستند و در فعالیت‌های تجاری، سرمایه‌گذاری، خدمات، صنعتی، مالی یا بازرگانی مشغول به کسب سود هستند، اعمال می‌شود.

۲-۱-۶- امارات متحده عربی

در امارات متحده عربی نیز نظام مالیاتی بر اشخاص حقیقی وجود ندارد و مالیات بر درآمد شخصی وضع نمی‌شود. افرادی که در امارات فعالیت تجاری انجام می‌دهند ممکن است مشمول مالیات شرکت‌ها شوند، اما درآمد شخصی آن‌ها به صورت مستقیم مشمول مالیات نمی‌شود.

افراد می‌توانند وضعیت اقامت مالیاتی خود را در امارات تعیین کنند. فردی که به مدت ۱۸۳ روز یا بیشتر در هر دوره ۱۲ ماهه متوالی در امارات حضور فیزیکی داشته باشد، به عنوان مقیم مالیاتی شناخته می‌شود. همچنین، افرادی که بین ۹۰ تا ۱۸۲ روز در امارات حضور داشته باشند و شهروند کشورهای عضو شورای همکاری خلیج فارس باشند یا دارای مجوز اقامت معتبر امارات باشند و شرایط اقامت دائمی و اشتغال یا فعالیت تجاری در کشور را داشته باشند، مقیم مالیاتی محسوب می‌شوند. حتی افرادی که کمتر از ۹۰ روز حضور دارند، در صورتی که محل اقامت اصلی و مرکز منافع مالی و شخصی آن‌ها در امارات باشد یا شرایط تعیین شده توسط وزارت دارایی را داشته باشند، می‌توانند مقیم مالیاتی تلقی شوند. امکان اخذ گواهی اقامت مالیاتی برای استفاده در توافق‌نامه‌های جلوگیری از مالیات مضاعف نیز وجود دارد.

از منظر مالیات بر دارایی، امارات هیچ مالیات بر سرمایه، زکات، ارث یا هدیه‌ای وضع نمی‌کند. سود سرمایه نیز در چارچوب مالیات شرکت‌ها لحاظ می‌شود و بنابراین، نظام مالیاتی امارات در زمینه مالیات بر دارایی برای افراد حقیقی بسیار محدود است و تمرکز اصلی بر سازوکار مالیات شرکت‌ها و مقررات مربوط به اقامت مالیاتی است.



۳-۱-۶- عمان

در عمان، مالیات بر درآمد شخصی وجود ندارد و مزایای پرداخت شده توسط کارفرما به کارکنان محلی و خارجی به عنوان بخشی از درآمد شغلی، مشمول مالیات بر درآمد نمی‌شود. با این حال، افرادی که در عمان فعالیت تجاری انجام می‌دهند ممکن است مشمول مالیات شرکت‌ها شوند.

در ۲۷ ژوئن ۲۰۲۴، مجلس شورای عمان پیش‌نویس قانون مالیات بر درآمد شخصی را تصویب و به شورای دولتی برای تأیید ارسال کرد. انتظار می‌رود نظام مالیات بر درآمد شخصی پس از سال ۲۰۲۶ در عمان معرفی شود. هدف از این مالیات، وضع مالیات بر درآمد برای شهروندان عمان و اتباع خارجی خواهد بود.

از نظر اقامت مالیاتی، بر اساس قانون مالیات بر درآمد عمان، فردی به عنوان مقیم مالیاتی شناخته می‌شود که ۱۸۳ روز یا بیشتر (به صورت متوالی یا پراکنده) در طول سال مالی در عمان حضور داشته باشد. امکان اخذ گواهی اقامت مالیاتی برای تأیید وضعیت مقیم مالیاتی فرد وجود دارد که می‌تواند برای اهداف استفاده از توافق‌نامه‌های جلوگیری از مالیات مضاعف نیز صادر شود.

در زمینه مالیات بر دارایی، عمان هیچ مالیات بر سود سرمایه، ثروت، ارث یا هدیه‌ای وضع نمی‌کند و سود سرمایه تنها در چارچوب مالیات شرکت‌ها لحاظ می‌شود. بنابراین، نظام مالیاتی عمان برای افراد حقیقی تمرکز محدودی بر مالیات بر دارایی دارد و محور اصلی آن بر سازوکار مالیات شرکت‌ها و مقررات مربوط به اقامت مالیاتی است.

۲-۶- کشورهای در حال توسعه

نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی در کشورهای در حال توسعه با توجه به تنوع ساختار اقتصادی این کشورها و نیز ظرفیت و توان مالیاتی، متفاوت است

در کشورهای در حال توسعه، نظام‌های مالیاتی بر دارایی تنوع بالایی دارند و شامل مالیات بر ارث، هدیه، مالکیت ملک و حتی دارایی‌های مجازی می‌شوند. این مالیات‌ها معمولاً توسط سطوح مختلف دولتی وضع و جمع‌آوری شده و نرخ‌ها، معافیت‌ها و پایه‌های متفاوتی دارند.

۱-۲-۶- برزیل

برزیل دارای نظام مالیاتی گسترده و چندلایه است که درآمد اشخاص و شرکت‌ها را مشمول مالیات می‌کند. در بین کشورهای در حال توسعه منتخب، برزیل بیشترین سهم مالیات را در تولید ناخالص داخلی نشان می‌دهد این نسبت در سال ۲۰۲۳ برابر یا ۴۲ درصد بوده است.

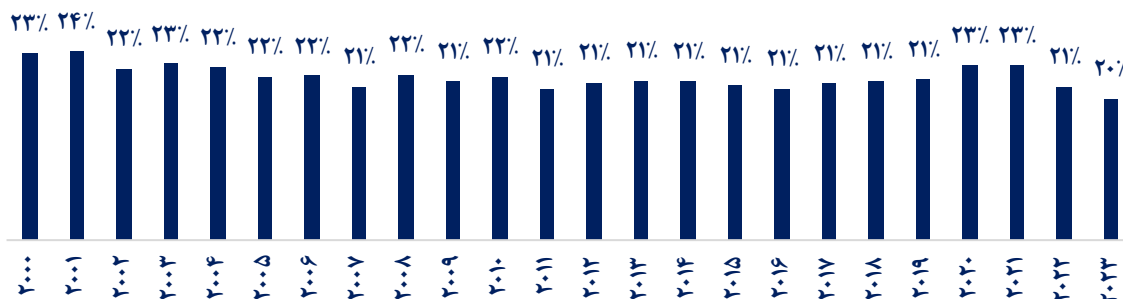
درآمد مشمول مالیات شامل حقوق و دستمزد، مزایای غیرنقدی، درآمد فعالیت‌های مستقل، سود سرمایه، درآمد اجاره و سرمایه‌گذاری‌ها است. حقوق و دستمزد شامل دستمزد، مزایای نقدی و برخی کمک‌هزینه‌های ارائه‌شده توسط کارفرما است. مزایای غیرنقدی مانند کمک‌هزینه تحصیل خانواده کارکنان، کمک‌هزینه مسکن و سایر مزایا بسته به شرایط، به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی می‌شوند. کمک‌هزینه‌های معمول مانند وعده‌های غذایی، مسکن و پوشاک جزو حقوق قانونی و مبنای محاسبه حق بیمه و سایر مزایا نیستند، اما برخی کمک‌هزینه‌های دیگر برای کارکنان خارجی یا خدمات ویژه مشمول مالیات عادی هستند.

درآمد حاصل از فعالیت‌های مستقل برای افراد ساکن در برزیل مشمول مالیات تصاعدی بر درآمد شخصی است. درآمد سرمایه‌گذاری‌های داخلی و خارجی نیز دارای قواعد خاص خود است. از ۲۰۲۴، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌های خارجی ساکنان برزیل مشمول مالیات ثابت ۱۵ درصد می‌شود و این مالیات باید سالانه گزارش و پرداخت شود. زیان‌های مربوط به سرمایه‌گذاری‌های خارجی می‌توانند برای کاهش سایر سودها استفاده شوند، مشروط بر اینکه مستندات مناسب ارائه شود. درآمدهای مالی محلی و سودهای سرمایه از سرمایه‌گذاری‌های با بهره ثابت یا متغیر به طور مستقیم در محل پرداخت و کسر مالیات می‌شوند و نرخ‌ها بسته به مدت سرمایه‌گذاری بین ۱۵ تا ۲۲.۵ درصد متغیر است.

سهام و اختیار معامله ارائه‌شده توسط کارفرما معمولاً در زمان اعمال، مشمول مالیات می‌شوند و تفاوت بین قیمت بازار و قیمت اعمال شده به عنوان مزایای شغلی تا سقف ۲۷.۵ درصد مشمول مالیات است. فروش سهام و دارایی‌های شخصی خارج از کشور، مشمول مالیات ثابت ۱۵ درصدی می‌شود. سود حاصل از نوسان ارز نیز به همین نرخ مشمول مالیات است.

همچنین مالیات بر مصرف کالا و خدمات از طریق مالیات ارزش افزوده، بیش از یک پنجم کل درآمدهای مالیاتی این کشور را تشکیل می‌دهد و می‌توان گفت با وجود نظام مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت‌ها، این مالیات بر ارزش افزوده است که بخش عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی دولت را در این کشور تشکیل می‌دهد.

شکل ۳- سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای مالیاتی در برزیل بر حسب درصد



منبع: OECD و محاسبات انجام شده



مالیات بر دارایی در برزیل شامل مالیات بر ارث و هدایا است و توسط ایالت‌ها تعیین می‌شود، نرخ آن تا ۸ درصد متغیر است. به عنوان مثال، در سائوپائولو نرخ معمول ۴ درصد و در ریودوژانیرو بین ۴ تا ۸ درصد است. ساکنان خارجی و غیرساکنان فقط بر دارایی‌های واقع در برزیل مشمول این مالیات هستند. دارایی‌ها می‌توانند بر اساس ارزش بازار یا ارزش اعلام‌شده در اظهارنامه فرد تعیین شوند و مازاد ارزش بازار بر ارزش اعلام‌شده مشمول مالیات بر سود سرمایه، نرخ‌های ۱۵ تا ۲۲.۵ درصد می‌شود. برخی معافیت‌ها شامل فروش تنها مسکن فرد، در صورتی که مالکیت حداقل پنج سال باشد و درآمد حاصل از فروش برای خرید مسکن دیگر در ۱۸۰ روز استفاده شود، هستند. سهم مالیات بر دارایی از کل درآمدهای مالیاتی برزیل از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۳ به طور متوسط ۱۰ درصد بوده و در سال ۲۰۲۳ برابر با ۱۱ درصد است.

۲-۲-۶- ترکیه

در ترکیه مالیات بر ارث، هدیه، زمین و املاک و مستغلات از انواع مالیات بر دارایی هستند. مالیات بر خانه‌های لوکس و گران‌قیمت نیز در سال‌های اخیر به انواع مالیات بر دارایی در ترکیه اضافه شده است.

در سال ۲۰۲۴، دریافت‌کنندگان ارث و هدیه در ترکیه مشمول مالیات بر ارث و هدیه با نرخ‌های متغیر از ۱ درصد تا ۳۰ درصد هستند. این مالیات طی سه سال و در دو قسط مساوی در ماه‌های مه و نوامبر پرداخت می‌شود.

همچنین در خصوص املاک و مستغلات باید گفت مالیات بر ساختمان‌ها و زمین‌ها در ترکیه اعمال می‌شود. اگر مالیات بر دارایی غیرمنقولی وجود نداشته باشد، مالک حق انتفاع یا مالک حقیقی ساختمان یا زمین صاحب آن محسوب می‌شود. معافیت ۲۵ درصدی از ارزش مالیاتی برای ساختمان‌ها و آپارتمان‌های دارای گواهی پایان کار مسکونی، به مدت پنج سال از سال پس از اتمام ساخت، در نظر گرفته شده است.

پایه مالیاتی بر اساس ارزش ثبت شده در اسناد رسمی تعیین می‌شود. نرخ مالیات بر ساختمان عموماً ۰.۲ درصد است، اما برای ساختمان‌های مسکونی به ۰.۱ درصد کاهش می‌یابد. نرخ مالیات بر زمین ۰.۱ درصد و برای زمین‌های وثیقه شده ۰.۳ درصد است. این نرخ‌ها در کلان‌شهرها و مناطق مشخص تا ۱۰ درصد کاهش می‌یابند. مالیات به صورت سالانه و در دو قسط پرداخت می‌شود.

علاوه بر این از سال ۲۰۲۰، مالیات بر املاک مسکونی لوکس در ترکیه وضع شده است. این مالیات برای املاک با ارزش برابر یا بیشتر از ۱۲,۸۸۰,۰۰۰ لیره ترکیه اعمال می‌شود و نرخ‌های مالیاتی برای سال ۲۰۲۴ به شرح زیر است:

- از ۱۲,۸۸۰,۰۰۰ تا ۲۱,۴۷۲,۰۰۰ لیره: ۰.۳ درصد
- از ۲۱,۴۷۲,۰۰۰ تا ۳۲,۲۰۸,۰۰۰ لیره: ۰.۶ درصد

• مازاد بر ۳۲,۲۰۸,۰۰۰ لیره: ۱ درصد

مالیات خانه‌های لوکس توسط شهرداری‌ها تعیین و دریافت می‌شود.

با وجود تلاش ترکیه برای اخذ مالیات بر دارایی، در این کشور نیز مانند برزیل، مالیات بر ارزش افزوده سهم بالایی در درآمدهای مالیاتی دارد به طوری که مقایسه این دو با یکدیگر نشان می‌دهد از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۳، به طور متوسط سهم مالیات بر ارزش افزوده در درآمدهای مالیاتی، ۸ برابر سهم مالیات بر دارایی بوده است. در سال ۲۰۲۳ سهم مالیات بر ارزش افزوده و سهم مالیات بر دارایی در کل درآمدهای مالیاتی ترکیه به ترتیب ۳ و ۲۴ درصد بوده است.

۳-۲-۶- چین

نظام مالیاتی چین شامل مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر دارایی‌ها و سایر مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم است. در این نظام، درآمدهای حاصل از استخدام، خدمات کاری، حق التالیف و حق امتیاز به عنوان پایه‌های مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند و همه این درآمدها در یک سال مالی به صورت درآمد یکپارچه اظهار می‌شوند.

درآمد خوداشتغالی شامل جبران خدمات شخصی مستقل انجام شده در چین، پرداخت‌های پاداش و سایر درآمدهایی است که توسط وزارت دارایی به عنوان مشمول مالیات تعیین شده‌اند. درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری مانند سود سهام، بهره و سایر سرمایه‌گذاری‌ها از منابع چینی معمولاً با نرخ ثابت ۲۰ درصد مشمول مالیات هستند و هیچ کسری برای آن‌ها مجاز نیست. برای اتباع خارجی غیرمقیم، سود سهام، بهره، حق امتیاز و درآمد اجاره‌ای که از منابع چینی دریافت می‌شود، معمولاً تحت معاهدات مالیاتی دوجانبه مشمول ۱۰ درصد مالیات تکلیفی با تأیید مقامات مالیاتی محلی هستند. همچنین، سود سهام پرداخت شده توسط شرکت‌های با سرمایه‌گذاری خارجی به اتباع خارجی در چین از مالیات بر درآمد فردی معاف است.

هزینه مدیران و درآمد ناشی از اختیار معامله ارائه شده توسط کارفرما نیز مشمول مالیات می‌شوند. هزینه مدیران به عنوان درآمد حاصل از خدمات شخصی مستقل یا خدمات کاری در نظر گرفته می‌شود و نرخ‌های متفاوتی برای کارکنان مقیم و غیرمقیم اعمال می‌شود. در خصوص اختیار معامله، نرخ مالیات بر اساس تفاوت ارزش روز سهم و قیمت اعمال محاسبه می‌شود و برای ساکنان چین نرخ‌های تصاعدی بین ۳ تا ۴۵ درصد اعمال می‌شود.

در زمینه کسورات، مقیمان مالیاتی چین می‌توانند سالانه شصت هزار یوان از درآمد تجمیعی مشمول مالیات خود کسر کنند و کارکنان خارجی غیرمقیم نیز می‌توانند ماهانه ۵ هزار یوان از درآمد حاصل از استخدام کسر کنند. کمک‌های خیریه، کمک به بیمه سلامت تجاری و صندوق‌های بازنشستگی خصوصی نیز تحت



سقف‌های مشخص قابل کسر هستند. علاوه بر این، کسورات اضافی برای تحصیل کودکان، آموزش مداوم، هزینه‌های پزشکی برای بیماری‌های جدی، بهره وام مسکن، اجاره مسکن و مراقبت از سالمندان و نوزادان زیر سه سال برای مقیمان مالیاتی چین در نظر گرفته شده است. با این حال، کارکنان خارجی مقیم چین نمی‌توانند همزمان از مزایای غیرمشمول مالیات و کسورات اضافی بهره‌مند شوند و تنها یکی را می‌توانند انتخاب کنند. در خصوص مالیات بر دارایی در این کشور باید گفت چین مالیات بر ثروت، ارث و هدیه وضع نمی‌کند. مالیات مستقیم سالانه بر مالکیت ملک وجود ندارد، اما درآمدهای مرتبط با ملک مشمول مالیات هستند. به عنوان مثال، درآمد حاصل از فروش یا انتقال اموال منقول و غیرمنقول پس از کسر هزینه‌ها با نرخ ثابت ۲۰ درصد مشمول مالیات است. همچنین درآمد اجاره یا لیزینگ ملک مشمول مالیات بوده و مودی می‌تواند یک کسر ۸۰۰ یوان یا ۲۰ درصد درآمد (هرکدام که بیشتر باشد) را اعمال کند. هزینه‌های تعمیرات معقول نیز به شرط ارائه فاکتور رسمی و تأیید مقامات مالیاتی محلی از درآمد اجاره قابل کسر است.

۴-۲-۶- هند

در هند، نظام مالیاتی بر پایه درآمد فردی و شرکت‌ها و با ترکیبی از نرخ‌های پلکانی و معافیت‌ها اداره می‌شود. این نظام شامل دو بخش اصلی است: نظام مالیاتی عادی و نظام مالیاتی معاف‌کننده یا تشویقی^۱. افراد می‌توانند بر اساس نوع درآمد و ترجیح خود یکی از این نظام‌ها را انتخاب کنند، با این شرط که استفاده از نظام تشویقی مستلزم صرف نظر کردن از برخی کسورات و معافیت‌ها است.

در نظام عادی، نرخ مالیات برای سال مالی به صورت پلکانی اعمال می‌شود. افراد تا ۲۵۰ هزار روپیه درآمد مشمول مالیات از پرداخت مالیات معاف هستند و نرخ‌های بعدی به ترتیب ۵ درصد، ۲۰ درصد و ۳۰ درصد اعمال می‌شوند. برای درآمدهای بالاتر از ۵ میلیون تا ۵۰ میلیون روپیه، مالیات اضافی بین ۱۰ تا ۲۵ درصد و برای درآمد بالاتر از ۵۰ میلیون روپیه، مالیات اضافی ۳۷ درصد به مالیات پایه اضافه می‌شود. علاوه بر آن، ۴ درصد به عنوان هزینه‌های بهداشت و آموزش به مبلغ مالیات و مالیات اضافی تعلق می‌گیرد. برای افراد سالخورده، سقف معافیت افزایش یافته و تا ۵۰۰ هزار روپیه برای افراد بالای ۸۰ سال قابل اعمال است.

در نظام تشویقی، نرخ‌های مالیاتی کمتر هستند اما محدودیت‌هایی در این نظام مالیاتی وجود دارد. درآمد تا ۳۰۰'۰۰۰ روپیه معاف از مالیات است و برای درآمدهای بالاتر، نرخ مالیات به صورت تصاعدی افزایش می‌یابد و هر طبقه درآمدی مازاد بر طبقه قبل با نرخ مشخصی مشمول مالیات می‌شود. درآمد بالای یک میلیون و ۵۰۰ هزار روپیه مشمول نرخ ۳۰ درصد است و برای درآمدهای بالای ۵۰ میلیون روپیه، مالیات اضافی بیست و پنج درصد لحاظ می‌شود. همه این نرخ‌ها شامل مالیات اضافی و هزینه‌های بهداشت و آموزش هستند. علاوه

^۱ Concessional Tax Regime

بر آن، افراد با درآمد مشمول مالیات تا ۷۰۰ هزار روپیه می‌توانند از تخفیف مالیاتی تا سقف ۲۵ هزار روپیه بهره‌مند شوند.

درآمدهای افراد غیر مقیم و دارایی‌های خارجی نیز مشمول نرخ‌های خاصی هستند. برای غیرمقیم‌ها، نرخ مالیات ۲۰ درصد برای حق امتیاز، خدمات فنی و سود سهام اعمال می‌شود. غیرمقیم‌های هندی می‌توانند گزینه انتخاب نرخ ۲۰ درصد روی کل درآمد سرمایه‌گذاری ارزی در هند را بدون هیچ کسری داشته باشند. همچنین، از ۱ اکتبر ۲۰۲۳، هر حواله‌ای از هند که بیش از ۷۰۰ هزار روپیه باشد مشمول مالیات به نرخ ۲۰ درصد است، مگر اینکه حواله برای اهداف پزشکی یا آموزشی باشد که نرخ ۵ درصد اعمال می‌شود.

در هند، مالیات بر هدیه به عنوان مالیات بر دارایی وجود دارد. نکته قابل توجه درباره هند این است که بر دارایی‌های مجازی که به صورت هدیه منتقل شده‌اند نیز مالیات اخذ می‌کند.

هر مبلغ پول یا دارایی بالای ۵۰ هزار روپیه که هدیه داده شود مشمول مالیات می‌شود. اگر افراد از غیرخویشاوند اموالی مثل سهام، جواهرات، آثار هنری یا اموال منقول و غیرمنقولی به ارزش بالای ۵۰ هزار روپیه دریافت کنند، این مقدار به عنوان درآمد مشمول مالیات محسوب می‌شود و با اینکه برای آن مالیات پرداخت می‌شود اما نوعی مالیات بر درآمد است نه دارایی. همچنین اگر اموال با قیمتی کمتر از ارزش واقعی آن و بیش از ۵۰ هزار روپیه دریافت شود، تفاوت ارزش واقعی و مبلغ پرداخت شده نیز مشمول مالیات است با این حال، مواردی مثل دریافت از خویشاوندان، هدیه ازدواج، ارث، دریافت از نهادهای آموزشی یا خیریه از این قانون معاف هستند.

در هند یک طرح جدید برای مالیات‌گذاری دارایی‌های دیجیتال مجازی از ۱ آوریل ۲۰۲۲ معرفی شد که بر اساس آن هرگونه درآمد حاصل از انتقال دارایی‌های دیجیتال مجازی با نرخ ۳۰ درصد مشمول مالیات است. در این طرح، هدیه دادن دارایی‌های دیجیتال مجازی، دریافت‌کننده را مشمول مالیات می‌کند.

۲-۶- کشورهای توسعه‌یافته

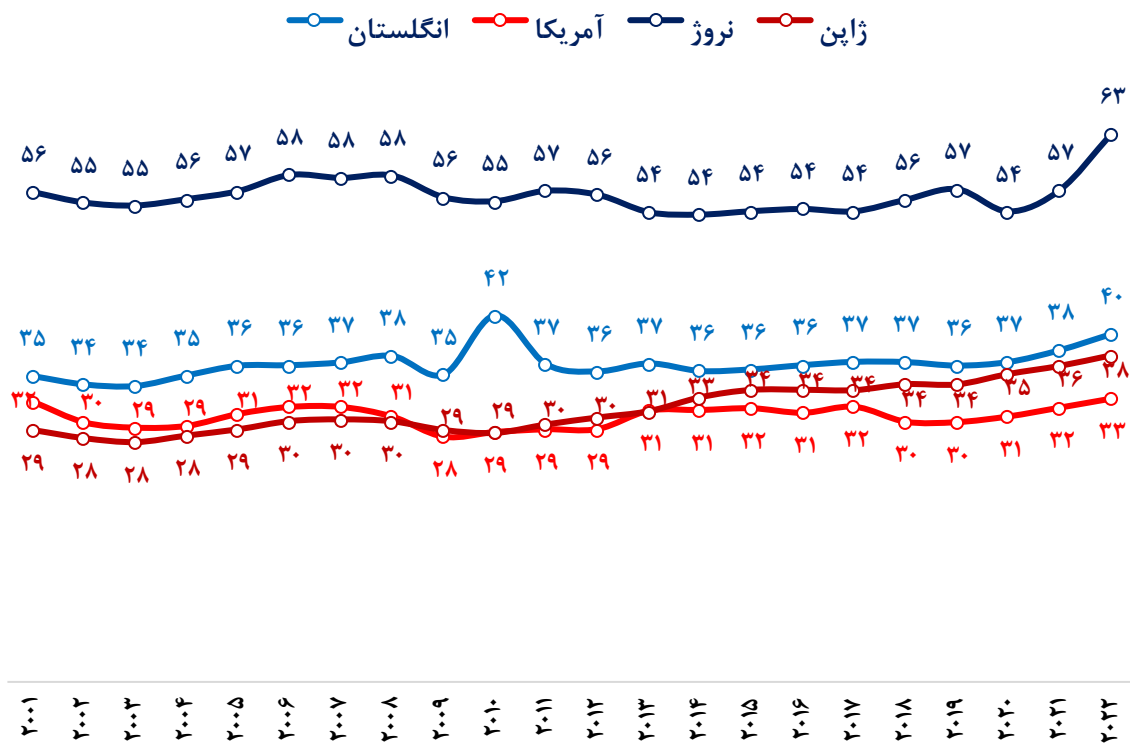
در کشورهای توسعه‌یافته، مالیات سهم بالایی از تولید ناخالص داخلی را تشکیل می‌دهد و دولت بیش از هر منبع درآمدی دیگری وابسته به مالیات‌هاست. این نسبت به ساختار اقتصادی کشور و رویکرد اقتصادی دولت دارد. در دولت‌هایی که سیاست‌های بازتوزیعی و مداخلات دولت در کاهش نابرابری درآمد در اولویت است، سهم بالاتری تولید ناخالص داخلی را مالیات تشکیل می‌دهد و در دولت‌هایی که به حداقل‌سازی مداخله در اقتصاد قائل هستند این سهم پایین‌تر است.

به طور کلی نظام مالیاتی بر دارایی در کشورهای توسعه‌یافته شامل چند دسته اصلی است. نخست، مالیات بر نقل و انتقال دارایی که هنگام خرید یا انتقال مالکیت اموال و املاک اخذ می‌شود و بر اساس ارزش و نوع



دارایی و شرایط خریدار تعیین می‌گردد. دوم، مالیات سالانه بر مالکیت دارایی‌های مشخص که به منظور دریافت درآمد ثابت و مدیریت دارایی‌های با ارزش بالا وضع می‌شود. سوم، مالیات بر ارث و هدیه است که بر انتقال دارایی‌ها از طریق ارث یا هدیه اعمال می‌شود و معمولاً شامل معافیت‌ها و نرخ‌های تصاعدی بر اساس ارزش دارایی و نسبت رابطه‌دهنده و گیرنده است. همچنین برخی کشورها مالیات سالانه بر خالص ثروت افراد دارند تا علاوه بر درآمدزایی، توزیع ثروت را نیز مدیریت کنند.

شکل ۴- نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای در حال توسعه بر حسب درصد



منبع: OECD و محاسبات انجام شده

۱-۳-۶- نروژ

نظام مالیاتی نروژ بر انواع مختلفی از درآمدها به عنوان پایه مالیاتی تکیه دارد. درآمدهای حاصل از اشتغال، از جمله حقوق و دستمزد، پاداش‌ها، حق الزحمه مدیران، مزایای غیرنقدی، مستمری‌ها و بازنشستگی‌ها به طور کلی مشمول مالیات هستند و بیشتر کمک‌هزینه‌ها و مزایای جانبی نیز درآمد مشمول مالیات محسوب می‌شوند. افراد غیرمقیم بر درآمد حاصل از کار در نروژ یا در کشتی‌های ثبت شده در این کشور مشمول مالیات می‌شوند.

درآمد حاصل از خوداشتغالی و کسب‌وکار برای ساکنان سراسر جهان و برای غیرمقیمان در صورت فعالیت یا مشارکت در کسب‌وکار در نروژ مشمول مالیات است. نرخ عادی مالیات بر درآمد از دارایی‌های غیرمنقول یا

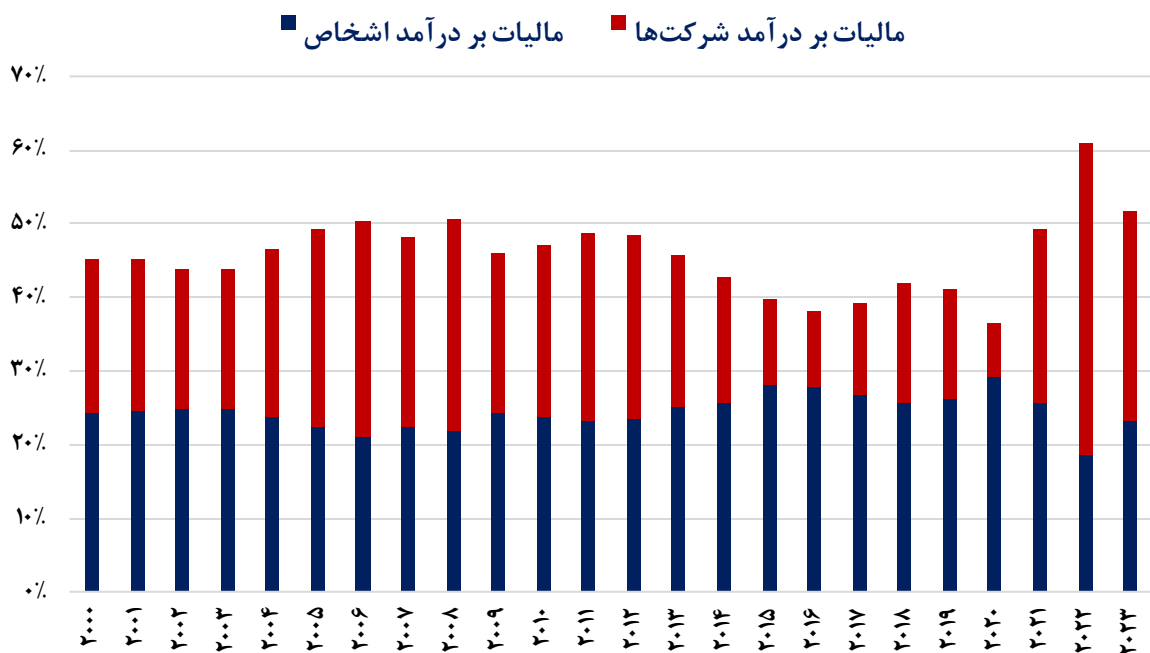
ملموس در نروژ ۲۲ درصد است. برای افراد خوداشتغال، همه سودهای کسب‌وکار که بیش از سود بدون ریسک سرمایه سرمایه‌گذاری شده باشد، به عنوان درآمد شخصی مشمول مالیات می‌شود

درآمد شخصی مشمول مالیات مبنایی برای اخذ مالیات بر درآمد شخصی (مالیات پلکانی) با نرخ تا ۱۷.۶ درصد و حق بیمه تامین اجتماعی با نرخ ۱۱ درصد است.

درآمدهای سرمایه‌گذاری مانند بهره، درآمد اجاره و حق‌الامتياز با سایر درآمدهای عادی با نرخ ۲۲ درصد مشمول مالیات هستند. سود و زیان سرمایه حاصل از فروش دارایی‌های تجاری نیز از جمله املاک و مستغلات، با نرخ ۲۲ درصد مشمول مالیات بر درآمد عادی است

مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت‌ها در مجموع بیش از نیمی از درآمدهای مالیاتی نروژ را تشکیل می‌دهد. این در حالی است که درآمد بر دارایی در بیشترین حالت فقط ۳ درصد از کل درآمدهای مالیاتی این کشور است.

شکل ۵- نسبت مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت‌ها به کل درآمدهای مالیاتی در نروژ بر حسب درصد



منبع: OECD و محاسبات انجام شده

مالیات بر دارایی در نروژ هم در سطح شهرداری و هم در سطح ملی اعمال می‌شود. این مالیات بر ثروت خالص وضع می‌شود. نرخ ۰.۷ درصد بر ثروت خالص در صورتی که بیش از ۱.۷ میلیون کرون نروژ باشد، اعمال می‌شود. یک مالیات اضافی با نرخ ۰.۳ درصد نیز بر خالص ثروتی که ارزش آن بین ۱.۷ میلیون کرون نروژ و ۲۰ میلیون کرون نروژ باشد، اخذ می‌شود. پس از آن مالیات اضافی برای ثروت خالص در صورتی که ارزش آن



بیش از ۲۰ میلیون کرون نروژ باشد، به اندازه ۰.۴ درصد افزایش می‌یابد. همچنین باید گفت مالیات بر ارث و هدیه از ۱ ژانویه ۲۰۱۴ به بعد در نروژ لغو شده است.

۲-۳-۶- بریتانیا

مالیات بر دارایی در بریتانیا شامل مالیات بر نقل و انتقال املاک و مالیات بر ارث و هدیه است.

مالیات بر نقل و انتقال املاک شامل مالیات‌های مختلفی است که هنگام خرید یا انتقال ملک، زمین، یا منافع مرتبط با آنها در بریتانیا پرداخت می‌شود. این مالیات‌ها بسته به منطقه جغرافیایی متفاوت است.

در انگلستان و ایرلند شمالی، مالیات به نام «حق تمیر مالیات بر زمین» شناخته می‌شود. در اسکاتلند، از سال ۲۰۱۵ مالیات بر معاملات زمین و ساختمان جایگزین حق تمیر شده و در ولز از سال ۲۰۱۸، مالیات بر معاملات زمین جایگزین حق تمیر شده است. هر سه مالیات مشابه هستند اما تفاوت‌هایی در نرخ‌ها و شرایط دارند. نرخ مالیات بیشتر برای املاک مسکونی اعمال می‌شود و بین ۰ تا ۶ درصد متغیر است، در حالی که املاک غیرمسکونی یا ترکیبی تا ۵ درصد مالیات دارند. از سال ۲۰۱۶ تا اکتبر ۲۰۲۴، برای خریداران املاک مسکونی که از قبل ملک دیگری دارند، عوارض اضافی ۳ درصد در اسکاتلند و ۴ درصد در ولز در نظر گرفته شده است. این مالیات از اکتبر ۲۰۲۴ به ۵ درصد افزایش یافت. همچنین خریداران غیرمقیم از سال ۲۰۲۱ باید ۲ درصد عوارض اضافی پرداخت کنند. پرداخت این مالیات بر عهده خریدار است.

نوع دیگری از مالیات بر املاک و مستغلات در بریتانیا وجود دارد که به صورت مالیات سالانه بر خانه‌های تحت مالکیت شرکت‌هاست. این مالیات مربوط به افرادی است که املاک مسکونی بریتانیا را از طریق شرکت‌ها یا ساختارهای مشابه نگهداری می‌کنند. از سال ۲۰۱۳، خرید ملک مسکونی از طریق این نوع ساختارها با نرخ ۱۵ درصد مشمول مالیات است، مگر اینکه ملک توسط فرد یا کسب‌وکار غیرشخصی تصرف شود. همچنین از سال ۲۰۱۶، مالیات سالانه‌ای بر املاکی که ارزش آنها ۵۰۰ هزار پوند یا بیشتر است، وضع شده که هر ساله دریافت می‌شود. نرخ مالیات سالانه به شرح زیر است:

- ۴,۴۰۰ پوند برای املاک تا ۱ میلیون پوند
- ۹,۰۰۰ پوند برای املاک تا ۲ میلیون پوند
- ۳۰,۵۵۰ پوند برای املاک تا ۵ میلیون پوند
- ۷۱,۵۰۰ پوند برای املاک تا ۱۰ میلیون پوند
- ۱۴۳,۵۵۰ پوند برای املاک تا ۲۰ میلیون پوند
- ۲۸۷,۵۰۰ پوند برای املاک بالای ۲۰ میلیون پوند

مالیات بر ارث برای دارایی‌های فرد متوفی که در بریتانیا زندگی می‌کند و همچنین دارایی‌های بریتانیایی متوفی که خارج از کشور قرار دارند، اعمال می‌شود. افراد غیرمقیم فقط برای دارایی‌های داخل بریتانیا مالیات می‌پردازند. اقامتگاه فرد بر اساس شرایط مختلفی تعیین می‌شود و حتی شامل کسانی می‌شود که در بریتانیا متولد شده‌اند یا سال‌های متوالی در بریتانیا زندگی کرده‌اند. از ابتدای سال جاری میلادی، مالیات بر ارث بر دارایی‌های خارجی براساس وضعیت اقامت فرد تعیین می‌شود. نرخ پایه مالیات ۴۰ درصد است اما اگر حداقل ۱۰ درصد دارایی به خیریه داده شود، این نرخ به ۳۶ درصد کاهش می‌یابد. معافیت پایه برای سال مالی ۲۵-۲۰۲۴، ۳۲۵,۰۰۰ پوند است. همچنین کمک‌هزینه اضافی برای فرزندان مستقیم وجود دارد که برای املاک به عنوان اقامتگاه اصلی آنها اعمال می‌شود. اگر ارزش دارایی بالاتر از ۲ میلیون پوند باشد، معافیت به تدریج کاهش می‌یابد. مالیات بر ارث همچنین بر هدایایی که در ۷ سال قبل از مرگ داده شده، اعمال می‌شود و هدایای بین همسران معمولاً معاف از مالیات است. هدایای بین زندگان که بالاتر از حد معافیت باشند، مشمول مالیات ۲۰ درصدی می‌شوند.

۳-۳-۶- ژاپن

در ژاپن، نظام مالیاتی شامل مالیات بر درآمد ملی و مالیات محلی ساکنان است. نرخ‌های مالیات بر درآمد ملی تصاعدی هستند و از ۵ درصد برای درآمد تا یک میلیون و ۹۵۰ هزار ین شروع شده و تا ۴۵ درصد برای درآمد بیش از ۴۰ میلیون ین می‌رسند.

علاوه بر این، یک مالیات ویژه برای بازسازی^۱ با نرخ ۲.۱ درصد بر میزان مالیات بر درآمد ملی، از سال ۲۰۱۳ تا ۲۰۳۷ اعمال می‌شود، که نرخ مؤثر بالاترین طبقه مالیاتی را به ۴۵.۹۴۵ درصد می‌رساند. مالیات محلی ساکنان شامل مالیات استانداری (۴ درصد نرخ ثابت به اضافه هزار ین سرانه) و مالیات شهرداری (۶ درصد نرخ ثابت به اضافه ۳ هزار ین سرانه) است. همچنین، مالیات زیست محیطی جنگل به مبلغ هزار ین به عنوان عوارض سرانه وضع می‌شود. مالیات محلی ساکنان بر افرادی اعمال می‌شود که تا اول ژانویه در یک شهرداری ثبت شده‌اند.

در ژاپن، مالیات بر دارایی عمدتاً شامل مالیات بر عایدی سرمایه، مالیات بر ارث و مالیات بر هدیه است. عایدی سرمایه حاصل از فروش سهام به طور کلی با نرخ ۲۰ درصد مشمول مالیات می‌شود. عایدی سرمایه حاصل از فروش زمین و ساختمان به طور جداگانه از سایر درآمدها و با نرخ‌های متفاوتی مشمول مالیات قرار می‌گیرد. سود حاصل از فروش زمین و ساختمان که برای مدت کمتر از پنج سال نگهداری شده‌اند، کوتاه‌مدت

^۱ مالیات ویژه برای بازسازی (Special Surtax for Reconstruction Assistance) مالیاتی است که در ژاپن وضع شده تا به بازسازی پس از فاجعه زلزله توهوکو کمک کند.



محسوب می‌شود و با نرخ ۳۰ درصد به اضافه ۹ درصد مالیات محلی بر عایدی مشمول مالیات می‌شود. سود حاصل از فروش دارایی‌های مشابه که برای مدت بیش از پنج سال نگهداری شده‌اند، بلندمدت تلقی می‌شود و با نرخ ۱۵ درصد به اضافه ۵ درصد مالیات محلی بر عایدی مشمول مالیات می‌شود. سود بلندمدت به عنوان درآمد حاصل از انتقال زمین و ساختمان تعریف می‌شود که تا اول ژانویه سال انتقال، بیش از پنج سال مالکیت شده‌اند.

مالیات بر ارث بر ورثه و افرادی که دارایی‌هایی را از طریق وصیت که اموال را از وصیت به دست می‌آورند، وضع می‌شود. هدایای داده شده در طول سه سال قبل از فوت، به عنوان اموال موروثی تلقی و برای اهداف مالیات بر ارث در اموال مشمول مالیات گنجانده می‌شوند.

مالیات بر ارث برای هر وارث قانونی به طور جداگانه محاسبه می‌شود. سپس مجموع مالیات محاسبه شده به نسبت بین کسانی که در واقع دارایی را دریافت می‌کنند، تقسیم می‌شود. نرخ‌های مالیات بر ارث از ۱۰ درصد تا ۵۵ درصد متغیر است.

مالیات بر هدیه نیز بر افرادی که هدایا از دیگران دریافت می‌کنند، وضع می‌شود. برای هدایای که از اجداد پدری و مادری به نوادگان بالای ۱۸ سال داده شده باشد نرخ‌ها تصاعدی هستند و از ۱۰ درصد برای تا ۲ میلیون ین شروع شده و تا ۵۵ درصد برای بیش از ۴۵ میلیون ین می‌رسد. سایر هدایا نیز با نرخ تصاعدی مشمول مالیات هستند.

۴-۳-۶- آمریکا

در ایالات متحده آمریکا، نظام مالیاتی شامل انواع مختلفی از مالیات‌ها می‌شود. به طور کلی، درآمد ناخالص به سه دسته اصلی تقسیم می‌شود. نخست، درآمد اکتسابی که شامل حقوق و دستمزد و درآمد حاصل از فعالیت‌های تجاری است. دوم، درآمد سبده‌گردانی که عموماً شامل درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری مانند بهره، سود سهام و سود حاصل از فروش اموال سرمایه‌گذاری است. سوم درآمد غیرفعال که معمولاً درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌های پناهگاه مالیاتی سنتی از جمله املاک و مستغلات است.

برخی اقلام مانند هدایا، افزایش ارزش غیرواقعی دارایی‌ها و بهره اوراق قرضه شهری، از درآمد مشمول مالیات مستثنی هستند. حقوق و مزایای دریافتی از کارفرما، به جز مواردی مانند حق بیمه درمانی و کمک‌هزینه‌های بازنشستگی، مشمول مالیات هستند. همچنین، کمک‌هزینه‌های تحصیلی کودکان کارمندان که توسط کارفرما پرداخت می‌شود، برای مالیات بر درآمد و تامین اجتماعی مشمول مالیات است. نرخ‌های مالیات فدرال بر اساس وضعیت تاهل و نوع ثبت اظهارنامه متفاوت است و در سال ۲۰۲۴ شامل نرخ‌های متغیر از ۱۰ درصد تا ۳۷ درصد می‌شود.

علاوه بر مالیات فدرال، برخی ایالت‌ها، شهرها و شهرداری‌ها نیز مالیات بر درآمد وضع می‌کنند. مالیات‌دهندگان می‌توانند از کسورات مختلف از جمله برخی هزینه‌های پزشکی، مالیات‌های ایالتی و محلی و همچنین و بهره وام مسکن بهره‌مند شوند. همچنین، اعتبارات مالیاتی نیز وجود دارد که به طور مستقیم مالیات قابل پرداخت را کاهش می‌دهند، مانند اعتبار مالیاتی برای فرزندان یا هزینه‌های فرزندخواندگی.

در خصوص مالیات بر دارایی در ایالات متحده باید گفت هیچ مالیات فدرال مستقیمی بر خالص ثروت اشخاص نمی‌شود. با این حال، برخی ایالت‌ها و شهرداری‌ها ممکن است مالیات بر خالص دارایی فردی اعمال کنند. مهم‌ترین اشکال مالیات بر دارایی در سطح فدرال شامل مالیات بر ارث و هدیه و مالیات بر مهاجرت است.

مالیات بر ارث و هدیه در آمریکا بر ارزش اموالی که در اثر مرگ یا هدیه منتقل می‌شوند، با نرخ‌های پلکانی از ۱۸ تا ۴۰ درصد اعمال می‌شود. شهروندان و ساکنان آمریکا از یک معافیت مادام‌العمر به مبلغ ۱۳,۱۶۰,۰۰۰ دلار برخوردار هستند. با این حال، برای غیرشهروندان و غیرساکنان آمریکا این معافیت به طور قابل توجهی محدودتر است به طوری که برای مالیات بر هدیه هیچ معافیتی وجود ندارد و برای مالیات بر ارث فقط ۶۰ هزار دلار معافیت اعمال می‌شود. تعریف «مقیم» یا «غیرمقیم» برای اهداف مالیات بر ارث و هدیه با تعریف آن برای مالیات بر درآمد متفاوت است و بر اساس محل اقامت دائمی فرد تعیین می‌شود. قراردادهای مالیاتی بر ارث و هدیه با کشورهای دیگر می‌توانند این قوانین را تعدیل کنند.

مالیات بر هدیه نیز برای شهروندان و ساکنان آمریکا بر همه اموال، اعم از ملموس و ناملموس، بدون توجه به محل قرارگیری آن‌ها اعمال می‌شود. ارزش هدیه در تاریخ انتقال به عنوان پایه مالیات در نظر گرفته می‌شود و با نرخ‌های پلکانی بر اساس مجموع هدایای مادام‌العمر فرد محاسبه می‌شود. در سال ۲۰۲۴، هر اهداکننده می‌تواند تا ۱۸ هزار دلار برای هر دریافت‌کننده به صورت سالانه معاف از مالیات هدیه دهد. زوجین شهروند یا مقیم آمریکا می‌توانند هدایای خود را تقسیم کنند و در نتیجه، معافیت سالانه را برای هر دریافت‌کننده به ۳۶ هزار دلار افزایش دهند. هدایای به همسر غیرشهروند آمریکایی تا ۱۸۵ هزار دلار در سال ۲۰۲۴ معاف از مالیات هستند. برای اتباع خارجی که در آمریکا اقامت دائم ندارند (غیرمقیم)، مالیات بر هدیه فقط بر اموال غیرمنقول و اموال منقول ملموس واقع در ایالات متحده اعمال می‌شود. اموال ناملموس مانند سهام و اوراق قرضه، عموماً معاف هستند. نرخ‌های مالیات بر هدیه برای غیرمقیمان مشابه شهروندان و مقیمان است، اما آنها نمی‌توانند هدایای خود را با همسرشان تقسیم کنند. همچنین، دریافت هدایا یا ارثیه بیش از ۱۹,۵۷۰ دلار از شرکت‌ها یا مشارکت‌های خارجی اگرچه عموماً مشمول مالیات نیست اما باید گزارش شود.



مالیات بر ارث نیز برای شهروندان یا مقیمان آمریکا، شامل تمام دارایی‌های ملموس و ناملموس، بدون در نظر گرفتن محل قرارگیری آنها می‌شود. برای غیرمقیمان مالیات بر ارث فقط شامل اموالی می‌شود که در زمان فوت در ایالات متحده واقع شده‌اند. این موارد عموماً شامل اموال ملموس، ناملموس و غیرمنقول در آمریکا، سهام شرکت‌های داخلی آمریکا، برخی بدهی‌های ساکنان آمریکا و در برخی موارد، دارایی‌های آمریکایی که از طریق مشارکت‌ها یا شرکت‌های با مسئولیت محدود نگهداری می‌شوند، هستند. نرخ مالیات بر ارث برای غیرمقیمان نیز مشابه شهروندان و مقیمان است و در صورتی که ارزش ناخالص دارایی غیرمقیم از ۶۰ هزار دلار بیشتر شود، باید اظهارنامه مالیاتی ارائه شود.

مالیات بر مهاجرت برای افرادی که قبل از ۱۷ ژوئن ۲۰۰۸ ملیت آمریکایی خود را ترک کرده یا اقامت دائم طولانی مدت خود را پایان داده‌اند تحت قوانین خاصی اعمال می‌شود که می‌تواند تا ۱۰ سال پس از مهاجرت، آنها را مشمول مالیات بر درآمد آمریکا کند. از تاریخ ۱۷ ژوئن ۲۰۰۸، افراد خاصی که به عنوان مهاجران مشمول مالیات شناخته می‌شوند، بلافاصله بر سود غیرواقعی دارایی‌های خود که از ۸۶۶ هزار دلار فراتر رود، مشمول مالیات می‌شوند، گویی که آنها دارایی‌های خود را یک روز قبل از ترک ملیت یا اقامت، به ارزش بازار فروخته‌اند. مهاجران مشمول مالیات عموماً شهروندان آمریکایی یا دارندگان گرین کارت طولانی مدت هستند که یا میانگین بدهی مالیات بر درآمد ۵ ساله آنها بیش از ۲۰۱ هزار دلار باشد، یا خالص دارایی آنها ۲ میلیون دلار یا بیشتر باشد، یا در ۵ سال گذشته به تعهدات مالیاتی خود در آمریکا عمل نکرده باشند. این مالیات شامل بیشتر انواع دارایی‌ها می‌شود.

۷- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

سیاست‌گذاری مالیاتی نقشی محوری در ثبات اقتصادی و تأمین مالی پایدار دولت‌ها ایفا می‌کند چرا که می‌تواند با کاهش وابستگی به درآمدهای ناپایدار مانند منابع طبیعی به تقویت رشد اقتصادی کمک کند. در این میان با ابلاغ قانون مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی می‌توان نگاه ویژه‌ای به دارایی و عایدی آن به عنوان یک پایه مالیاتی در کشور داشت و با مقایسه آن با دیگر کشورها، از تجارب موجود برای بهبود نظام مالیاتی کشور بهره‌مند شد.

بررسی نظام‌های مالیاتی در کشورهای منتخب، تفاوت‌هایی را نشان می‌دهد که ریشه در ساختار اقتصادی، ایدئولوژی سیاسی و سطح توسعه‌یافتگی آنها دارد. از این نظر می‌توان کشورها را به سه گروه طبقه‌بندی کرد:

جدول ۱- مقایسه ویژگی‌های نظام مالیات بر دارایی و عایدی سرمایه در کشورهای منتخب

| گروه‌بندی کشورها | مالیات بر دارایی | مالیات بر عایدی سرمایه | ویژگی نظام مالیاتی |
|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| کشورهای نفت خیز | دارایی و عایدی دارایی به جز وجوه شرعی (مثل زکات) در نظام مالیاتی وجود ندارد | وجود ندارد | نظام مالیاتی عمدتاً بر مالیات بر درآمد شرکتها متمرکز است |
| کشورهای در حال توسعه | مالیات بر دارایی وجود دارد ولی سهم پایین دارد | مالیات بر عایدی سرمایه سهم کمی دارد | مالیات بر ارزش افزوده سهم عمده درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد |
| کشورهای توسعه یافته | نظام مالیاتی جامع، شامل مالیات بر دارایی و نقل و انتقال دارایی‌ها | وجود دارد اما سهم درآمدی کمتر نسبت به مالیات بر مجموع درآمد افراد و شرکتها | تمرکز روی مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شرکتها و سپس مالیات بر ارزش افزوده است |

ایران نیز در گروه کشورهای در حال توسعه قرار می‌گیرد و نظام مالیات بر دارایی آن دارای شباهت‌ها و تفاوت‌هایی با این کشورهاست. یکی از مهم‌ترین چالش‌های مشترک در اجرای مالیات بر دارایی، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه از جمله ایران، ارزش‌گذاری دقیق و به‌روز دارایی‌ها است. ضعف در زیرساخت‌های اطلاعاتی مانند سیستم‌های کاداستر جامع، تورم کنترل‌نشده و عدم پذیرش مودیان به دلیل شناسایی یا ارزش‌گذاری ضعیف، می‌تواند به فرار مالیاتی و کاهش کارایی سیستم منجر شود. این در حالی است که کشورهای توسعه‌یافته اغلب از زیرساخت‌های داده‌ای قوی و نظام‌های اطلاعاتی مدرن برای تسهیل فرآیند مالیات‌ستانی بهره می‌برند.

چالش دیگر، اخذ مالیات از یک طبقه دارایی به بر اساس ۲ معیار مالکیت و عایدی است. به عنوان مثال هم مالکیت و هم عواید حاصل از دارایی‌هایی همچون زمین، املاک و مستغلات و نیز خودرو در هر دو رویکرد وجود دارد.

جدول ۲- شمول مالیاتی طبقات مختلف دارایی و عواید آنها در ایران

| نوع دارایی | مالیات بر دارایی | مالیات بر عایدی سرمایه |
|----------------------------------------|------------------|------------------------|
| زمین، املاک و مستغلات | بله | بله |
| خودرو | بله | بله |
| ارث، هدیه و هبه | بله | بله |
| طلا، نقره، پلاتین و مسکوکات، جواهرآلات | خیر | بله |
| ارز و رمزارزها | خیر | بله |

بر این اساس، پیشنهادهای زیر برای بهبود نظام مالیاتی با تمرکز بر اصلاحات در زمینه مالیات بر دارای و مالیات بر عایدی سرمایه قابل طرح است:

با توجه به چالش‌هایی که بیان کردید، می‌توان چند پیشنهاد عملی برای ایران ارائه داد تا کارایی نظام مالیات بر دارای افزایش یابد:

۱. **تقویت زیرساخت‌های اطلاعاتی و سامانه‌های داده‌ای:** ایجاد و توسعه سیستم‌های کاداستر دقیق و جامع برای ثبت املاک، زمین‌ها و خودروها، همراه با به‌روزرسانی منظم ارزش‌های دارایی‌ها
۲. **بهبود محیط اقتصاد کلان و مدیریت تورم:** این موضوع به ارزش‌گذاری منصفانه دارایی‌ها کمک می‌کند و با کاهش انگیزه فرار مالیاتی، حفظ درآمدهای پایدار دولت را به همراه دارد.
۳. **پیاده‌سازی رویکرد واحد در خصوص طبقات مختلف دارایی:** برای دارایی‌هایی مانند زمین، املاک و خودرو، می‌توان با اصلاحاتی در قانون، این طبقات دارایی را ذیل یکی از انواع پایه‌های مالیاتی دارایی یا عایدی سرمایه قرار داد.

همچنین با توجه به تجارب کشورهای در حال توسعه پیشنهاد می‌شود نظام مالیاتی به سمت مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شرکت‌ها حرکت کند. با در نظر گرفتن همه منابع درآمدی، مالیات به صورت عادلانه‌تر بین افراد و شرکت‌ها توزیع می‌شود. علاوه بر این تمرکز بر مجموع درآمد می‌تواند نیاز به اعمال مالیات‌های جداگانه بر دارایی‌های مختلف یا معاملات مکرر را کاهش دهد، که هم برای مودیان و هم برای سازمان مالیاتی ساده‌تر و شفاف‌تر است.

منابع

1. Shome, Parthasarathi. Tax policy handbook. Washington, D.C : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 2002. ISBN 1-55775-490X.
2. Gaspar, Victor, Gupta, Sanjeev and Mulas-Granados, Carlos. Fiscal politics. Washington, DC : International Monetary Fund, 2017. ISBN 978-1-47554-790-0.
3. Genschel, Philipp and Seelkopf, Laura. Global Taxation: How Modern Taxes Conquered the World. Oxford : Oxford University Press, 2022. ISBN 978-0-19-289757-2.
4. A comparative analysis of tax administration in asia and the pacific. Mandaluyong City : Asian Development Bank, 2024. ISBN 978-92-9277-132-4.
5. Alink, Matthijs and van Kommer, Victor. Handbook on Tax Administration. Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentation, 2016. ISBN 978-90-8722-339-7.
6. Brockmeyer, Anne, et al. Taxing Property in Developing Countries: Theory and Evidence from Mexico. Cambridge : National Bureau of Economic Research (NBER), 2021. DOI 10.3386/w28637 .

7. Salanié, Bernard. The Economics of Taxation. s.l. : The MIT Press, 2003. ISBN 0-262-19486-4.
8. McCaffery, Edward J. Behavioral Economics and the Law: Tax. Los Angeles, CA : University of Southern California Law School, Law and Economics Working Paper Series, 2013. <http://law.bepress.com/usclwps-lewps/171>.
9. Optimal Taxation in Theory and Practice. Mankiw, N. Gregory, Weinzierl, Matthew and Yagan, Danny. 4, s.l. : American Economic Association, 2009, Journal of Economic Perspectives, Vol. 23. ISSN 0895-3309.
10. OECD (Organisation for Economic Co-operation and. The OECD classification of taxes and interpretative guide. Revenue Statistics 2024: Health Taxes in OECD Countries. Paris : OECD Publishing, 2024.
11. —. Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris : OECD Publishing, 2024. ISBN 978-92-64-37185-9.
12. (IAAO), International Association of Assessing Officers. Guidance on Developing Mass Appraisal and Related Tax Policy. Kansas City : International Association of Assessing Officers, 2023. ISBN 978-0-88329-262-4.
13. Menescal, Lucas and Alves, José. Tax Structure and Public Sector Efficiency: New Evidence for Developing Countries. Munich : Munich Society for the Promotion of Economic Research – CESifo GmbH, 2023. ISSN 2364-1428.
14. (EY), Ernst & Young. Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2024–25. London : EYGM Limited, 2025. <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-gl/technical/tax-guides/documents/en-gl-wptig-25-april-2025.pdf>.

۱۵. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶/۰۳/۱۲، با اصلاحات و الحاقات بعدی، قابل دسترسی در:

<https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=892583840653829785>

۱۶. قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، مصوب ۱۳۹۹/۱۲/۲۶ مجلس شورای اسلامی، قابل دسترسی در:

<https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=2235879255926767178>