سال هفتم، شماره ۲۷، پاییز ۱۳۹۸، صفحات ۴۲–۷

مخارج مالیاتی: بررسی مؤلفه‌های گزارش‌های مخارج مالیاتی کشورهای منتخب

یگانه موسوی جهرمی
استاد اقتصاد دانشگاه پیام نور
mosavi@pnu.ac.ir

الهام غلامی
دکتری اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران
elham_gholami۴@yahoo.com

وجود امتیازهای مالیاتی امکان کاهش بدهی مالیاتی را از طریق روزنه‌های قانونی برای برخی از مؤدیان فراهم می‌کند و موجب از دست رفتن بخشی از درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود. مخارج مالیاتی درآمد مالیاتی از دست رفته ناشی از وجود برخی از امتیازهای مالیاتی برای گروه‌ها، مناطق و بخش‌های اقتصادی خاص است. هرچند مخارج مالیاتی ازجمله ابزارهای سیاستی دولت برای دستیابی به اهداف ویژه‌ای است، اما برای دولت به عنوان مخارج غیرمستقیم تلقی می‌شود که خارج از قوانین بودجه، بار مالی را به آن تحمیل می‌کند. این موضوع به‌خصوص در دهه اخیر دولت‌ها را بر آن داشته است که مخارج مالیاتی را بررسی و گزارش‌های مربوط به آن را تهیه کنند. یافته‌های حاصل از تحقیق حاضر که به روش توصیفی- تحلیلی با تأکید بر مقایسه تطبیقی مخارج مالیاتی در کشورهای منتخب انجام‌شده، حاکی از آن است که مخارج مالیاتی در تمامی این کشورها عمدتاً با هدف افزایش شفافیت مالی دولت بررسی و با استفاده از روش درآمد از دست رفته محاسبه شده است. در تدوین گزارش‌های مخارج مالیاتی اکثر کشورها، مخارج مالیاتی به‌صورت انحراف از سیستم مالیات مبنای تعیین‌شده تعریف شده و این گزارش‌های به‌صورت مستقل یا در ارتباط با فرایند بودجه‌ریزی دولت ارائه می‌شود.

طبقه‌بندی JEL: C۲۲، E۶۲، H۲.
واژگان کلیدی: مالیات، مخارج مالیاتی، سیستم مالیات مبنا، گزارش مخارج مالیاتی

* تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۷/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۹/۲۵

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

۱. مقدمه

در عین حال که دولت‌ها با استفاده از مالیات و امتیازهای مالیاتی اقدام به اجرای سیاست‌های اقتصادی می‌کنند اما هدف عمده مالیات دستیابی به منابع تأمین مالی برای پوشش مخارج دولت است. امتیازهای مالیاتی (ازجمله معافیت مالیاتی، استثنائات مالیاتی، کسورات و اعتبارات مالیاتی، کسورات از بدهی مالیاتی، نرخ ترجیحی مالیات) هرچند ممکن است با هدفی مانند تشویق سرمایه‌گذاری و تولید در حوزه خاصی، در نظام مالیاتی وضع شده باشد، موجب کاهش میزان درآمد دولت می‌شود که مخارج مالیاتی نام دارد. مخارج مالیاتی به عنوان یکی از جنبه‌های سیاست‌گذاری مالیاتی مورد توجه دولت‌ها قرار می‌گیرد و گاه به عنوان ابزار سیاستی به کار گرفته می‌شود. درواقع مخارج مالیاتی مخارج غیرمستقیم دولت است که خارج از قوانین بودجه (فرابودجه[۱]) است و دولت‌ها آن را به منظور شفافیت و انضباط مالی در نظر می‌گیرند. در سال‌های اخیر، به‌رغم وجود مشکلات و دشواری‌های مرتبط با تعریف و مصادیق مخارج مالیاتی به این مقوله توجه زیادی شده است.

درواقع تصمیم‌گیری در مورد اینکه از بین مخارج مستقیم (به عنوان ابزاری ارزان‌تر، کاراتر و شفاف‌تر) و مخارج مالیاتی کدام یک بهتر هستند یک انتخاب سیاستی است. لازمه انتخاب سیاستی آن است که اطلاعات کاملی از مخارج مالیاتی و مفاهیم مرتبط با آن در اختیار باشد. از این رو، بررسی ادبیات تئوریکی و دشواری‌های مرتبط با تعریف و مصادیق آن و همچنین بهره‌مندی از تجربه کشورهایی که در حال حاضر بررسی مخارج مالیاتی یکی از اولویت‌های کاری آن‌ها محسوب می‌شود، در مقاله حاضر مورد توجه قرار گرفته است تا بدین ترتیب راهنمایی در اختیار مقامات مالیاتی کشور قرار گیرد و بتوانند گزارش‌های مخارج مالیاتی را به منظور برآورد حجم واقعی مخارج دولت و همچنین ارزیابی آثار واقعی آن تهیه کنند.

۱. Off Budget

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

سامان‌دهی تدوین این مقاله بدین ترتیب است که بعد از مقدمه ادبیات موضوع در دو بخش مخارج مالیاتی (شامل مفهوم مخارج مالیاتی، انواع مخارج مالیاتی و روش‌های محاسبه مخارج مالیاتی) و سیستم مالیات مبنا ارائه و سپس در بخش سوم مقایسه تطبیقی از کشورها در خصوص مؤلفه‌های مرتبط با مخارج مالیاتی و ساختار گزارش مخارج مالیاتی ارائه شده است. در آخر نیز جمع‌بندی و نتیجه‌گیری بیان شده است.

۲. ادبیات موضوع

۲-۱. مخارج مالیاتی و مفاهیم مرتبط با آن

تعریف مخارج مالیاتی

بررسی ادبیات مربوط به مخارج مالیاتی و تجزیه‌وتحلیل گزارش‌های مخارج مالیاتی سایر کشورها و بررسی تعدادی از نشریه‌های سازمان‌های بین‌المللی بیانگر این است که تعاریف متعددی برای مخارج مالیاتی وجود دارد که در این بخش تعدادی از آن‌ها ذکر می‌شود.

- در مطالعات مربوط به کشورهای عضو OECD مخارج مالیاتی یک نوع انتقال منابع عمومی است که به‌جای هزینه مستقیم، از طریق کاهش تعهدات و بدهی مالیاتی مؤدیان نسبت به مالیات مبنا (سیستم مالیات استاندارد) حاصل می‌شود. با توجه به این تعریف، فقط آن دسته از اقدامات مالیاتی که از مبنای پذیرفته‌شده برای نوع خاصی از مالیات منحرف شده است باید به عنوان مخارج مالیاتی طبقه‌بندی شود؛ بنابراین، تعریف OECD حاکی از آن است که طراحی و تدوین دقیق سیستم مالیاتی مبنا از عوامل کلیدی برای شناسایی مخارج مالیاتی محسوب می‌شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۱۹۸۴).[۱]
- تمامی مشوق‌های مالیاتی که دولت مرکزی با هدف دستیابی به اهداف اقتصادی و اجتماعی خاص و به‌جای مخارج مستقیم برقرار می‌شوند، می‌توانند به عنوان مخارج مالیاتی در نظر

۱. تعدادی از کشورهای غیرعضو OECD مانند بلغارستان که گزارش‌های مخارج مالیاتی را مرتباً منتشر می‌کنند نیز تعریف مذکور را برای مخارج مالیاتی پذیرفته‌اند (وزارت امور دارایی بلغارستان، ۲۰۰۹).

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

گرفته شوند. همچنین تمامی ساده‌سازی‌های یک سیستم مالیاتی به‌صورت ارفاق، معافیت، کسورات از بدهی مالیاتی و استثنائات مالیاتی، مخارج مالیاتی محسوب می‌شوند (برتیک[۱]، ۲۰۰۶).

- هر نوع معافیت مالیاتی، استثنائات مالیاتی، کسورات و اعتبارات مالیاتی، کسورات از بدهی مالیاتی، نرخ ترجیحی مالیات و هر آنچه که موجب کاهش میزان درآمد دولت مرکزی می‌شود، مخارج مالیاتی محسوب می‌شود (آلن و توماسی[۲]، ۲۰۰۴).
- ماسگریو[۳] (۱۹۹۳) بیان می‌کند که واژه مخارج مالیاتی برای تبیین وضعیت شکست در جمع‌آوری درآمد مالیاتی که به دلیل کاهش پایه درآمدی مشمول مالیات اتفاق می‌افتد، به کار می‌رود و دقیقاً معادل مبلغی است که اگر مالیات جمع‌آوری شده بود، سپس یک‌بار دیگر به مؤدیان پرداخت می‌شد تا موقعیت آن‌ها بدون تغییر باقی بماند. وی دلیل کاهش پایه درآمد مشمول مالیاتی را وجود ترجیحات مالیاتی، ارفاق‌های خاص و ... می‌داند.
- روزن[۴] (۱۹۹۹) استثنائات و کسورات را مخارج مالیاتی می‌داند و بین استثنائات و کسورات در سیستم مالیات بر درآمد اشخاص تفاوت قائل شده است. بر اساس تعریف روزن، استثنائات بیانگر میزان درآمدی است که از پایه مشمول مالیات حذف شده است. این میزان قابل حذف بر حسب تورم تعدیل می‌شود و به مؤدیانی که درآمد حاصل از کار آن‌ها بالاتر از یک سطح مشخصی باشد، تعلق نمی‌گیرد. استثنائات می‌تواند به عنوان روشی برای اعطای ارفاقات مالیاتی به خانواده‌های با درآمد پایین، به کار رود. با وجود این، هر چه درآمد ناخالص قبل از پرداخت مالیات بیشتر باشد، بهره‌مندی از استثنائات نیز بیشتر خواهد بود. در مقابل کسورات مالیاتی یک رقم قابل کسر از بدهی مالیات است که تمام مؤدیان امکان بهره‌مندی از آن را دارند؛ به عبارت دیگر روزن کسورات مالیاتی را اقلام قابل کسر

۱. Bratić.
۲. Allen and Tommasi
۳. Musgrave and Musgrave
۴. Rosen

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

از بدهی مالیاتی می‌داند که طبق قانون مشخص شده اند و همانند اعتبارات مالیاتی از بدهی مالیاتی قابل کسر است نه درآمد مشمول مالیات.

- برومرهوف[۱] (۲۰۰۰) معتقد است که بیان مخارج مالیاتی در یک چارچوب مناسب در عمل غیرممکن است و از طریق تغییرات در پایه مالیاتی، نرخ مالیاتی یا اعتبارات مالیاتی به وجود می‌آید.
- سنفورد[۲] (۲۰۰۲) تعریف رایج OECD را مد نظر قرار داده و بین پنج گروه از مخارج مالیاتی شامل معافیت‌ها، پاداش‌ها، کسورات از بدهی مالیاتی یا اعتبارات مالیاتی، ارفاق‌های مالیاتی و تعویق در پرداخت مالیات تفاوت قائل شده است.
- اسچیک[۳] (۲۰۰۷) معتقد است مخارج مالیاتی برای دولت به معنای درآمد مالیاتی از دست رفته است و هیچ ارتباطی با هزینه‌های وصول مالیات ندارد و برای مؤدیان به معنای کاهش بدهی مالیاتی است.
- آندرسون[۴] (۲۰۰۸) بیان کرده است که مخارج مالیاتی تمهیداتی از قانون، مقررات یا دستورالعمل‌های مالیاتی هستند که درآمد قشر محدودی از مؤدیان را نسبت به مالیات مبنا[۵] کاهش می‌دهد یا به تعویق می‌اندازد؛ به عبارت دیگر وی بر این باور است که مخارج مالیاتی یک تمهید از قانون و مقررات مالیاتی است که بار مالیاتی برخی از فعالیت‌های اقتصادی یا مؤدیان را در مقایسه با مالیات مبنا (مالیاتی که بر اساس سیستم مبنا واقعاً باید پرداخت شود) کاهش می‌دهد.
- به اعتقاد اونر[۶] (۲۰۱۱) زمانی که یک‌سری مقررات خارج از سیستم استاندارد مالیاتی برای تحقق چندین هدف اقتصادی، اجتماعی و مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ مخارج مالیاتی

۱. Brümmerhof
۲. Sandford
۳. Schick
۴. Anderson
۵. Benchmark Tax
۶. Oner

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

به موجب این مقررات مالیاتی ترجیحی اتفاق می‌افتد که ضرر و زیان‌هایی را برای دولت به همراه دارند.

- تعدادی از افراد (ساراک ۲۰۱۰؛ پداک ۲۰۰۵؛ کوسکان و بلین ۲۰۰۲ و اوزکر ۲۰۰۲[۱]) نیز بیان کرده‌اند که مخارج مالیاتی از سیستم مالیاتی می‌آید و متمایز از هزینه‌های وصول مالیات و به صورت معافیت‌ها، استثنائات، تخفیفات مالیاتی و حذف یا تخفیف مربوط به سایر تعهدات مالی با هدف اجرای اهداف سیاستی- اجتماعی هستند که به طور کلی به میزان درآمدهای مالیاتی که دولت از دست می‌دهد اشاره دارد. مقامات صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی بیان کردند که مخارج مالیاتی به عنوان امتیازها، استثنائات و تخفیفاتی هستند که منجر به کاهش کل درآمد دولت می‌شوند و از ساختار مالیات استاندارد دور هستند (بانک جهانی، ۲۰۰۳).

به طور کلی تمامی تعاریف فوق‌الذکر صراحتاً یا به طور ضمنی به چند جنبه مشترک از مخارج مالیاتی اشاره دارند؛ نخست اینکه هدف از معرفی مخارج مالیاتی دستیابی به اهداف اقتصادی، اجتماعی و مالی مد نظر دولت‌ها است، دوم، هر آنچه (مانند امتیازهای مالیاتی شامل مشوق‌ها، تخفیفات، معافیت‌ها، کسورات، استثنائات و ...) که منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش بدهی مالیاتی برخی از مؤدیان می‌شود، مخارج مالیاتی قلمداد می‌شود.

سازمان‌های بین‌المللی و محققان حوزه مخارج مالیاتی بر این باورند که با وجود مشترکات تعاریف ارائه شده از حیث نظری، در عمل به دلیل وجود تنوع قابل توجه میان سیستم‌های مالیاتی ملی و همچنین رویکردها و اهداف واگرا و متنوع کشورهای مختلف برای کارکرد مخارج مالیاتی[۲]، تعریف عملیاتی واحدی از مخارج مالیاتی در کشورها مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. مخارج مالیاتی و به‌خصوص مصادیق مربوط به آن در هر کشوری بر اساس قوانین مالیاتی آن

۱. Sarac, ۲۰۱۰; Peduk, ۲۰۰۵;Coskun and Bilen, ۲۰۰۲; Ozker, ۲۰۰۲
۲. Function of Tax Expenditures

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

کشور و سیستم مبنای مبتنی بر آن تفسیر می‌شود (وایت هاوس[۱]، ۱۹۹۹). علاوه بر این، از آنجا که تعریف مصادیق مخارج مالیاتی مستلزم تعیین سیستم مالیاتی مبنا است، عملاً شناسایی این مصادیق به دلیل دشواری تعیین ساختار مالیاتی مبنا[۲]، با مشکلات زیادی روبه‌رو است؛ زیرا برخی از اقدامات مالیاتی را نمی‌توان به آسانی به عنوان بخشی از سیستم مالیاتی مبنا یا جزء استثناها در نظر گرفت و اینکه اکثر کارشناسان بر این باورند که مؤلفه‌های ساختاری یک نظام مالیاتی را نباید به عنوان مخارج مالیاتی قلمداد کرد.[۳]

انواع مخارج مالیاتی

مخارج مالیاتی به دو دسته کلی یعنی آن‌هایی که منجر به کاهش پایه مالیات (درآمد مشمول مالیات بر شرکت یا اشخاص) می‌شوند و آن‌هایی که بدهی مالیاتی را کاهش می‌دهند، تقسیم می‌شوند. برای مثال؛ پاداش‌ها و کسورات در نظر گرفته شده برای مالیات بر درآمد اشخاص، درآمد مشمول مالیات را به عنوان پایه مالیاتی کاهش می‌دهد، این در حالی است که اعتبارات مالیاتی منجر به کاهش بدهی مالیاتی (مالیات قابل پرداخت) می‌شود. نکته حائز اهمیت این است که در بعضی مواقع تصمیم‌گیری در خصوص اینکه گروه یا زیرگروهی از انواع مشخصی از مخارج مالیاتی در کدام یک از دو گروه مذکور طبقه‌بندی شوند، دشوار است و گاهی اوقات نیز یک نوع مخارج مالیاتی در هر دو گروه مذکور، قرار می‌گیرند (برتیک،۲۰۰۶). صرف نظر از تنوع نظام‌های مالیاتی، مخارج مالیاتی از دیدگاه قانونی و در عمل می‌تواند به‌صورت یکی از اشکال امتیازهای مالیاتی نظیر ارفاق مالیاتی[۴]، کسورات مالیاتی[۵]، مشوق مالیاتی[۶]، معافیت مالیاتی[۷]،

۱. Whitehouse
۲. Basic Tax Structure
۳. این موضوع در قسمت انواع مخارج مالیاتی بیشتر توضیح داده شده است.
٤. Allowances
٥. Tax Deduction
٦.Tax Incentive
۷. Tax Exemption

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

اعتبارات مالیاتی[۱]، تخفیف نرخ مالیاتی[۲] و تعویق مالیاتی[۳] و ... وجود داشته باشد که منتج به کاهش در پایه مشمول مالیات یا میزان مالیات قابل پرداخت می‌شود. در ادامه برخی از امتیازهای مالیاتی، به عنوان مصادیق مخارج مالیاتی در قالب دو گروه مذکور ارائه شده است.

الف) مخارج مالیاتی کاهش‌دهنده پایه مالیاتی- کسورات مالیاتی

طبقه‌بندی کسورات (پاداش‌های) مالیاتی از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. به طور کلی، موارد زیر به عنوان کسورات مالیاتی مطرح است:

- ترجیحات، ارفاقات یا تعویقات مالیاتی: این نوع از امتیازهای مالیاتی به‌صورت کسورات ویژه از درآمد اشخاص یا شرکت‌هایی است که مشمول مالیات متعارف بر این نوع از درآمدها هستند. این گروه شامل کمک‌هزینه مالیاتی بیشتر برای استهلاک سریع، هزینه‌های نامشهود حفاری[۴] و کمک‌های خیریه است.
- کمک‌هزینه‌های مالیاتی: این نوع کسورات مالیاتی درواقع مبلغ قابل کسر از درآمد مشمول مالیات است که بر این اساس پایه مشمول مالیات در نظام مالیات بر درآمد اشخاص تعیین می‌شود. بهترین و شناخته شده‌ترین نوع از کمک‌هزینه‌های مالیاتی عبارت‌اند از: هزینه‌های آموزش، سهم حقوق بازنشستگی، کمک‌های مالی به خیریه، حق بیمه عمر، بهره وام مسکن، هزینه‌های پزشکی و دندانپزشکی، مالیات پرداخت‌شده به سایر سطوح دولتی و زیان‌های ناشی از تصادف یا سرقت.
- ارفاق مالیاتی: هرگونه رقم قابل کسر از پایه مبنا برای دستیابی به پایه مالیات تحت عنوان ارفاق مالیاتی مطرح است که در برخی از کشورها نیز به تخفیف یا معافیت مالیاتی تفسیر می‌شود. ارفاق مالیاتی بر اساس شرایط خاص شخص پرداخت‌کننده مالیات، برای مثال

۱. Tax Credit
۲. Rate Relief =Rebate
۳. Tax Deferral
٤. Intangible DrillingCosts

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

مسئولیت‌های اضافی مؤدی مالیات به واسطه فرزندان و وابستگان تحت تکفل، معمولاً به‌صورت کسر میزان استانداری از درآمد شخص مذکور (پایه مالیات) در نظر گرفته می‌شود.

- ارفاق مالیاتی استاندارد: ارفاق مالیاتی استاندارد اگر در قوانین مالیاتی لحاظ شود، ارفاقی است که با توجه به یک‌سری شرایط خاص مؤدی (وضعیت تأهل، سن، بیمه درمانی، افراد تحت تکفل، منبع درآمد) اعطا می‌شود. این نوع ارفاق با هزینه‌های واقعی که مؤدی مالیاتی متحمل می‌شود مرتبط نیست. قابل ذکر است، در برخی از نظام‌های مالیاتی ارفاق قابل کسر از بدهی مالیاتی است.
- نرخ‌های خاص: نرخ‌های خاص، غالباً یک نرخ مالیاتی کاهش یافته است که برای طبقه خاصی از مؤدیان مالیاتی یا معاملات مشمول مالیات به کار می‌رود. برای مثال، در نظر گرفتن نرخی کمتر از نرخ استاندارد مالیات بر درآمد اشخاص برای وضع مالیات بر سود سرمایه یا تعطیلی مالیاتی[۱].
- معافیت‌های مالیاتی: در قوانین مالیاتی غالباً برای اشخاص، اقلام، معاملات و غیره معافیت‌هایی قائل می‌شوند که اگر چنین نبود آن موارد مشمول مالیات قرار می‌گرفتند. معافیت‌ها در اکثر موارد، اما نه همیشه، برای برخی اهداف اقتصادی و اجتماعی به کار می‌روند. برای مثال، یک شخص حقیقی می‌تواند به دلیل درآمد پایین از پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص معاف شود یا از معافیت پایه هنگام محاسبه مالیات بر درآمد مشمول مالیات بهره‌مند شود.[۲]
- استثنائات[۳] از مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت: این نوع استثنائات درواقع مربوط به بخشی از درآمد است که در محاسبه درآمد ناخالص منظور نمی‌شود (کاهش پایه مالیات به روشی مشابه با کسورات مالیاتی).

---

۱. Tax holidays

۲. بدیهی است، فرد دارای درآمد پایین‌تر از معافیت پایه، مالیاتی پرداخت نخواهد کرد.

۳. Exceptions (exclusions)

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

- استثنائات یا کسورات مربوط به اعضای خانواده: بعد از تعیین میزان درآمد مشمول مالیات، درآمد ناخالص از طریق اعطای یک‌سری کسورات یا استثنائات، بر اساس تعداد اعضای خانواده، کاهش می‌یابد.

ب) مخارج مالیاتی کاهش‌دهنده بدهی مالیاتی- اعتبارات مالیاتی

بعد از اینکه مالیات بر درآمد شخص مشمول مالیات تشخیص داده شد، مبلغ مالیات تعیین شده می‌تواند به میزان ثابت و مشخصی کاهش داده شود که این میزان کاهش‌یافته، در اصطلاح کسر از بدهی مالیات یا اعتبار مالیاتی نامیده می‌شود. بنابراین، اعتبار مالیاتی به‌صورت کسر یا تهاتر در ازای مالیات متعلق است که با تهاتر در مقابل درآمد متفاوت است. با وجود این، اعتبارات مالیاتی را می‌توان قرینه ارفاق کسورات مالیاتی دانست که با توجه به اوضاع شخصی مؤدیان مقرر می‌شود. اعتبار مالیاتی معمولاً مربوط به ارفاق‌های اعطا شده برای خانوارهای با درآمد بسیار پایین یا دارای تعداد زیادی فرزند است.

با عنایت به مطالب ذکر شده می‌توان عنوان کرد رابطه بسیار نزدیکی بین مفهوم امتیاز مالیاتی و مخارج مالیاتی وجود دارد، زیرا اعمال امتیاز مالیاتی منجر به کاهش بدهی مالیاتی مؤدیان و درنتیجه کاهش وصول درآمد مالیاتی دولت می‌شود. شایان ذکر است که نمی‌توان هر امتیاز مالیاتی و هر کاهش درآمد مالیاتی را در زمره مخارج مالیاتی به شمار آورد؛ فقط امتیاز مالیاتی ازجمله مصادیق مخارج مالیاتی خواهد بود که خارج از سیستم مبنای طراحی شده باشد. بر این اساس، در شناسایی مصادیق مخارج مالیاتی در هر کشوری سؤال اساسی این است که کدام یک از امتیازهای مالیاتی با توجه به سیستم مبنا به عنوان مخارج مالیاتی تلقی می‌شوند. از این رو است که تفاوت در سیستم مبنای طراحی‌شده در کشورهای مختلف، منتج به مصادیق مختلف مالیاتی در این کشورها می‌شود (وزارت امور دارایی بلغارستان، ۲۰۱۳).

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

اندازه‌گیری مخارج مالیاتی

برخلاف انتقالات مستقیم (مخارج بودجه عمومی)، میزان مخارج مالیاتی از قبل مشخص نیست و امکان دستیابی به میزان دقیق آن بعد از انتهای سال مالی محدود است به‌خصوص در مواردی که الزامات لازم برای گزارش تفصیلی مخارج مالیاتی وجود ندارد. علاوه بر این، از آنجا که مخارج مالیاتی هزینه‌های واقعی نیستند، با توجه به چگونگی رفتار مؤدیان تحت شرایط خاص، میزان این مخارج به‌صورت حدسی، ذهنی و مبتنی بر فروضی برآورد می‌شوند (وایت هاوس، ۱۹۹۹). از این رو، اندازه‌گیری مخارج مالیاتی نیازمند برآوردهایی با بهره‌گیری از مجموعه روش‌های خاص است که ازجمله این روش‌های معمول می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- **روش درآمد صرف‌نظر شده**[۱]: بر اساس این روش با فرض عدم تغییر رفتار اقتصادی، مالیات قابل پرداخت در صورت حذف امتیازهای مالیاتی محاسبه می‌شود؛ به عبارت دیگر، روش درآمد صرف‌نظر شده مبتنی بر اندازه‌گیری درآمد از دست رفته است و تفاوت درآمد مالیاتی بین دو موقعیت وجود و عدم وجود امتیازهای مالیاتی را نشان می‌دهد (اونر،۲۰۱۱).
- **روش منفعت درآمد (درآمد به دست آمده)**[۲]: این روش مبتنی بر برآورد مبالغی است که می‌توانند در بودجه منظور شود؛ یعنی برآورد مبالغ قابل واریز به بودجه در شرایطی که مخارج مالیات سیستم مالیاتی خاص حذف شود اما تغییری در رفتار مؤدیان مالیاتی ناشی از حذف چنین مخارجی ایجاد نشود؛ به عبارت دیگر روش درآمد به دست آمده مبتنی بر برآورد درآمد مورد انتظار هنگام حذف امتیازهای مالیات است.
- **روش مخارج معادل**[۳]: این روش شامل اندازه‌گیری هزینه‌های نقدی مورد نیاز برای تأمین مالی یک هدف مشخص خارج از سیستم، مانند هزینه افزایش کمک اجتماعی یا یارانه برای خرید تکنولوژی جدید، است.

۱. Revenue Loss =Forgone Revenue
۲. Revenue Gain= Revenue Obtainment (Obtained Revenue)
۳. Equivalent Expenditure (Expenditure Substitution)

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

لازم به ذکر است که از بین سه روش مذکور روش درآمد از دست رفته در عمل متداول‌ترین روش است.[۱]

ضرورت ارزیابی و تهیه گزارش‌های مخارج مالیاتی

هنگامی که دولت تمایل به تحقق آثار اقتصادی و اجتماعی خاصی دارد مکرراً از ابزار مخارج مالیاتی استفاده می‌کنند. افزایش تعداد و دامنه مصادیق مخارج مالیاتی، موضوعاتی مانند استفاده درست، کیفیت اجرا و ثبت رکوردهای آن‌ها به یک چالش بزرگ برای مقامات مالیاتی و کل دولت تبدیل شده‌اند که بررسی دقیق و موشکافانه مخارج مالیاتی را اجتناب‌ناپذیر می‌سازد (برتیک،۲۰۰۶). علاوه بر این، دلایل متعدد دیگری نیز برای ضرورت بررسی مخارج مالیاتی و تهیه گزارش‌های مخارج مالیاتی وجود دارد که ازجمله آن‌ها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- یکی از اصول اساسی بودجه بخش عمومی جامعیت است، یعنی باید بودجه تمام منابع در دسترس برای دولت و اختصاص هزینه به تمام فعالیت‌هایی که دولت اختیار هزینه‌های آن‌ها را دارد، پوشش دهد. با وجود این مخارج مالیاتی علی‌رغم اینکه منجر به کاهش بودجه دولت می‌شود، اما اغلب بخشی از نظام بودجه‌ریزی محسوب نمی‌شود و به همین دلیل میزان مخارج مالیاتی قابل‌کنترل نیست و هیچ‌گونه حساب‌رسی و کنترلی در مورد آن صورت نمی‌گیرد. از این رو، ایجاد چارچوبی مناسب برای برآورد و لحاظ مخارج مالیاتی در بودجه نه تنها مبتنی بر اصل جامعیت بودجه است، بلکه منجر به ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی دولت خواهد شد (گلندی و زیچنگ[۲]، ۲۰۰۶)؛
- در اختیار داشتن اطلاعات مربوط به مخارج مالیاتی از حیث سیاست‌های کلان اقتصادی حائز اهمیت است. آگاهی از میزان درآمد قابل وصول از منابع مالیاتی موجود، میزان درآمد از

۱. همچنین علاوه بر سه روش پذیرفته شده فوق‌الذکر، روش دیگری تحت عنوان روش ارزش فعلی نیز وجود دارد. در این روش ارزش فعلی امتیازات مالیات متناسب مرتبط با مخارج مالیاتی برای هر سال پیش‌بینی و محاسبه می‌شود.

۲. Glenday and Zhicheng

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

دست رفته بابت وجود مقرراتی در منابع مختلف مالیاتی و همچنین میزان درآمد قابل وصول از منابع معاف در صورت مشمولیت به منظور بررسی هر یک از کارکردهای سه گانه مالیات برای مدیریت و هماهنگی سیاست‌های کلان اقتصادی امری ضروری هستند؛

- تصمیم‌گیری در مورد اینکه از بین مخارج مستقیم و مخارج مالیاتی، کدام یک بهتر هستند انتخابی سیاستی است. برای تصمیم‌گیری در این زمینه در اختیار داشتن اطلاعات مربوط به مخارج مالیاتی، ارزیابی و تحلیل آن لازم و ضروری است. به‌علاوه، این امکان وجود دارد که مخارج مالیاتی باعث به وجود آمدن تضاد نامشهود منافع و اثر توزیع مجدد بین مردم شود. چرا که مخارج مالیاتی فقط بر بنگاه‌های اقتصادی که مالیات پرداخت می‌کنند، اثرگذار است و منافع مخارج مالیاتی به افراد با درآمد پایین تسری نمی‌یابد زیرا آن‌ها بار مالیاتی را تحمل نمی‌کنند. بنابراین، مخارج مستقیم ممکن است به عنوان سیاست توزیع مجدد درآمد مناسب‌تر از مخارج مالیاتی باشد. بر این اساس، در اختیار داشتن مفهوم مخارج مالیاتی به منظور درک دقیق اثرات توزیع مجدد دو نوع مخارج مذکور اهمیت زیادی دارد (اومرا[۱]، ۲۰۰۹)؛
- مخارج مالیاتی علاوه بر مزایا دارای معایبی مانند بی‌عدالتی، ناکارآمدی، غیرمؤثر و ... نیز هستند. برای مثال، انواع متعددی از مصادیق مخارج مالیاتی به جای برآورده کردن نیازهای حقیقی و واقعی برای نفع رساندن به گروه‌های مختلفی از ذی‌نفعان عمل می‌کنند و اینکه غالباً مخارج مالیاتی معرفی شده کنترل نمی‌شوند و به‌ندرت لغو می‌گردند. بر این اساس، اگر دولت‌ها در کنار معرفی مخارج مالیاتی تمایل به کاهش معایب آن داشته باشند و علاقه‌مند به افزایش کارایی، اثربخشی و عدالت سیستم مالیاتی باشند، لازم است که کیفیت مدیریت برنامه‌های مخارج مالیاتی را ارتقا دهند. این موضوع ضرورت ارائه مخارج مالیاتی در بودجه

۱. Uemura

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

سالانه و اینکه همانند مخارج مستقیم دولت به طور تفصیلی و دقیق در طول فرایند بودجه‌ریزی مورد تجزیه‌وتحلیل قرار گیرد را آشکار می‌سازد (برتیک،۲۰۰۶)؛

- مخارج مالیاتی ممکن است به عنوان ابزاری برای تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی دولت از طریق اجرای سیاست‌های مالی و مالیاتی، به‌صورت جایگزینی برای مخارج عمومی مورد استفاده قرار گیرد. از این رو، در راستای دستیابی به موفقیت در سیاست‌هایی مالی مورد هدف، بررسی و گزارش مخارج مالیاتی و همچنین توجه ویژه به دوره بودجه‌ریزی امری مهم و حائز اهمیت است (اونر، ۲۰۱۱)؛

بنابراین بسیاری از کشورها به‌خصوص کشورهای عضو OECD با عنایت به موارد مذکور، در دهه‌های اخیر به منظور تدوین بودجه‌ای جامع اقدام به برآورد هزینه- فایده مخارج مالیاتی، انتشار حساب‌های مخارج مالیاتی و به‌کارگیری آن در فرایند بودجه‌ریزی کردند (گلندی و زیچنگ، ۲۰۰۶).

۲-۲. تعریف سیستم مبنا و نحوه تعیین آن در کشورهای منتخب

تعریف سیستم مالیات مبنا برای تعیین اینکه آیا مقررات مالیاتی مشخصی به‌منزله مخارج مالیاتی است یا اینکه از خصوصیات ذاتی سیستم مالیاتی است، امری حائز اهمیت است. با وجود این، تعریف دقیق مالیات مبنا (سیستم مالیات استاندارد) بسیار دشوار است، زیرا هر تمهید مالیاتی باید برای تعیین اینکه یکی از خصوصیات ذاتی سیستم مالیاتی است یا امتیازی برای گروه خاصی از مؤدیان، فعالیت‌ها یا بخش‌های اقتصادی است، به‌خوبی مورد تجزیه‌وتحلیل قرار گیرد.

بنا به تعریف کارن[۱] (۲۰۰۴) سیستم مالیاتی مبنا متشکل از ساختار نرخ‌های مالیاتی، کنوانسیون‌های حسابداری، معافیت از پرداخت‌های اجباری، مقررات مربوط به تسهیل رویه‌های اجرایی[۲] و تمهیدات مربوط به تعهدات مالی بین‌المللی است. با وجود این، هیچ مدل پذیرفته شده منحصربه‌فردی برای تعریف و تعیین مالیات مبنا در کشورهای مختلف وجود ندارد و به دلیل تنوع

۱. Kraan
۲. Administration

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

قابل توجه سیستم‌های مالیاتی در کشورهای مختلف، هر یک از کشورها رویکرد خاص خود را برای تعریف مالیات‌های مبنا برمی‌گزینند که این رویکردها می‌توانند تحت یکی از چارچوب‌های کلی شامل رویکرد مفهومی، رویکرد حقوقی و رویکرد مشابه یارانه که غالباً به کار می‌روند، قرار گیرند. علاوه بر این، کشورها با توجه به اهدافی که از یک نظام مالیاتی مطلوب و تجزیه‌وتحلیل مخارج مالیاتی دارند، سیستم مالیات مبنا را تعریف می‌کنند. در این ارتباط در برخی از کشورها مانند کشورهای کانادا، فرانسه و آمریکا برای شناسایی سیستم مالیات مبنا از یک راهنمای استاندارد ساده استفاده می‌شود. در حالی که در برخی از کشورها تعیین سیستم مالیات مبنا مبتنی بر ساختار مالیات هنجاری[۱] است.

الف) تعیین سیستم مبنا بر اساس سیستم مالیات هنجاری

همان‌طور که بیان شد، سیستم مبنا به عنوان معیاری برای تعیین مصادیق مخارج مالیاتی مطرح است. با وجود این ، آنچه حائز اهمیت است ساختار سیستم مالیات مبنا است. در ادبیات این حوزه بیان شده که سیستم مبنا مبتنی بر مفهوم سیستم مالیات هنجاری و درک درست از مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده این سیستم است. بر این اساس، سیستم مالیات هنجاری ملاک و معیاری برای شناسایی و سنجش میزان مخارج مالیاتی است. درواقع تحلیل مخارج مالیاتی منوط به آگاهی از مفهوم سیستم مالیات هنجاری است.

به طور کلی، سیستم مالیات هنجاری در بردارنده مؤلفه‌های پذیرفته شده سیستم مالیاتی است که این مؤلفه‌ها برای دستیابی به اهداف مالی و پیاده‌سازی اهدافی نظیر کارایی، عدالت و سادگی ضروری هستند. لذا، تحلیل مخارج مالیاتی به درک درست از اهداف و عملکرد مؤلفه‌های یک مالیات خاص نیاز دارد. به طوری که بر اساس چنین درکی، ساختار هنجاری تعریف و مخارج مالیاتی به‌صورت انحراف از این هنجار تعیین می‌شود؛ بنابراین رسیدن به درکی مناسب از سیستم مالیاتی جهت تعیین ساختار سیستم مالیات هنجاری مهم‌ترین گام در شناسایی مخارج مالیاتی است.

۱. Normative Tax Structure

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

این درک می‌تواند با الگو گرفتن از برخی ساختارهای ایدئال مالیاتی مبتنی بر نتایج تحقیقات انجام‌شده در این زمینه حاصل شود. برای مثال، در مطالعات زیادی سیستم‌های ایدئال مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد ارائه شده‌اند. در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده بیان شده است که مالیات بر فروش عمومی غیرآبشاری می‌تواند یک مفهوم انتزاعی مفید برای تعیین سیستم مالیات مبنا در خصوص مالیات بر ارزش افزوده و یا حتی تمامی مالیات‌های بر مصرف خصوصی باشد.

در رابطه با سیستم مالیات ایدئال مالیات بر درآمد نیز مفهوم درآمد اقتصادی شانز- هایک- سیمونز (SHS)[۱] و مفهوم درآمد جامع[۲] به عنوان دو ابزار مؤثر جهت تصریح هنجارهای مربوط به پایه مالیات بر درآمد در کشورهای مختلف مطرح شده است. به طوری که:

- در مفهوم درآمد SHS، درآمد یک دوره به‌صورت «مصرف به‌علاوه تغییر در خالص ثروت طی دوره» تعریف می‌شود. در این رویکرد، سیستم مالیات مبنا معمولاً ترکیبی از مؤلفه‌های تئوریکی انتزاعی و غیرعملی و مؤلفه‌های سیستم مالیات واقعی در نظر گرفته شده است. مؤلفه‌های سیستم مالیات واقعی پذیرفته‌شده در سیستم مبنا عبارت‌اند از ساختار نرخ مالیات، واحد مالیات، زمان تعلق مالیات، اصول حسابداری، اصل تحقق[۳] به عنوان پایه مالیات و پتانسیل عدم حذف منافع تورم[۴]. همچنین برخی از کمک‌هزینه‌های (پاداش‌های) اعطا شده با هدف توزیع مجدد درآمد، تعدادی از کسورات یا تخفیف‌های اعطا شده با هدف ساده‌سازی اجرای مالیات یا قانون مالیات، بخشی از سیستم مبنا محسوب می‌شوند (جاکوپسن و همکاران، ۲۰۰۹).
- در مفهوم درآمد جامع، انواع درآمدها باید مشمول مالیات شوند و پایه مالیاتی باید تا حد امکان گسترده باشد؛ به عبارت دیگر، پایه مالیاتی در سیستم مالیات مبنا به‌صورت یک پایه

---

۱. Schanz-Haig-Simmons

۲. Comprehensive Income

۳. معمولاً درآمد تحقق یافته مشمول مالیات بر درآمد اشخاص است.

٤ . potential Non-elimination of Inflation Gains.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

مالیاتی جامع در نظر گرفته می‌شود که شامل منافع و درآمد ناشی از سرمایه، درآمد نیروی کار، مزایای شغلی غیر نقدی[۱] و پرداخت‌های انتقالی دولت است. سیستم مالیاتی مبنا شامل درآمد ضمنی[۲] و پرداخت‌های انتقالی است و در این سیستم کسورات فقط مربوط به هزینه‌های واقعی می‌شود. تمامی معافیت‌های ناشی از مالیات بر درآمد نیز به عنوان مخارج مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند (برتیک،۲۰۰۶).

ب) تعیین سیستم مبنا بر اساس دستورالعمل کشورهای OECD

نکته قابل ذکر در رابطه با مفهوم درآمد SHS این است که این مفهوم از درآمد انتزاعی است و در تعیین سیستم مالیات هنجاری بر اساس این مفهوم چندین جنبه مهم نادیده گرفته می‌شود. به‌علاوه، سیستم مالیات مبنا هماهنگی بین سیستم مالیات واقعی و سیستم مالیات ایدئال تئوریکی تعریف شده است که همین مسئله انتقاداتی را در خصوص تحلیل مخارج مالیاتی در سال‌های اخیر، به‌خصوص در کشور آمریکا، به دنبال داشته است. نگرانی که در این رویکرد از مفهوم درآمد وجود دارد، این است که هنجار نمی‌تواند با دقت کافی تعریف شود و بر این اساس، شناسایی مخارج مالیاتی نیز به دستاوردی قابل قبول و عینی منتج نخواهد شد (جاکوپسن و همکاران،۲۰۰۹). از این رو، در برخی از کشورهای OECD شامل کانادا، آلمان، فرانسه، هلند، سوئد، آمریکا و انگلستان برای شناسایی سیستم مالیات هنجاری مبنا از یک راهنمای استاندارد ساده استفاده می‌شود.

بر اساس راهنمای OECD، تعدادی سؤال در خصوص هر یک از مقررات یا مواد قانون مالیاتی برای تعیین اینکه آیا آن تمهید و مقررات مالیاتی جزء سیستم مبنا محسوب می‌شود یا نه، مطرح می‌گردد. به طوری که اگر پاسخ به یکی از سؤالات در خصوص یک مقررات یا یک ماده از قانون مالیاتی مثبت باشد، آنگاه جزئی از سیستم مبنا خواهد بود. این سؤالات به شرح زیر هستند:

۱. Fringe Benefits
۲. Imputed Income

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

۱. آیا این مقررات برای تعیین پایه مالیاتی که به‌صورت هنجاری در انطباق با ماهیت بنیادی مالیات تعریف می‌شود، ضروری است؟
۲. آیا این مقررات بخشی از ساختار نرخ‌های مالیاتی است که قابلیت اجرا دارند؟
۳. آیا این مقررات برای اجرای مالیات ضروری است؟
۴. آیا این مقررات برای پیاده‌سازی مالیات در معاملات بین‌المللی ضروری است؟
۵. آیا این مقررات برای اطمینان از اینکه مالیات طی یک دوره زمانی معین وضع شود، ضروری است؟
۶. آیا این مقررات برای تعریف واحدهای مشمول مالیات به عنوان مؤدی مالیات ضروری است؟ (گلندی و زیچنگ، ۲۰۰۶).

۳. مقایسه تطبیقی مخارج مالیاتی در کشورهای منتخب از حیث مؤلفه‌های مرتبط با گزارش‌های مخارج مالیاتی

مقایسه مخارج مالیاتی بین کشورها به دلیل تفاوت درسیستم‌های مالیاتی، سیستم مبنا، سیستم‌های طبقه‌بندی و دامنه پوشش گزارش مخارج مالیاتی دشوار و تا حد زیادی بعید است. برای مثال، تفاوت در انتخاب هر یک از دو رویکرد حاکم (رویکرد درآمد جامع و رویکرد مخارج) بر تعیین سیستم مبنای مالیاتی می‌تواند منشأ دشواری مقایسه باشد. همچنین، از آنجا که دو رویکرد مذکور خود می‌توانند مبتنی بر رویکرد اسمی (بدون در نظر گرفتن اثرات تورمی) یا حقیقی (با در نظر گرفتن اثرات تورمی) باشند و اینکه مبنا می‌تواند بر حسب درآمد تعهدی (درآمدی که به صورت تغییر در قیمت دارایی‌ها و بدهی‌ها) یا بر پایه تحقق یافته (تغییرات در ارزش دارایی‌ها در زمان فروش) تعیین شود، فرایند مقایسه پیچیده‌تر می‌شود.

به هر حال، در این بخش از مطالعه برای مقایسه تطبیقی مخارج مالیاتی در یازده کشور منتخب (نروژ، سوئد، دانمارک، فنلاند، آلمان، استرالیا، بلغارستان، فرانسه، کانادا، ترکیه و آمریکا)، با پرهیز از پیچیدگی‌های اشاره شده، از مؤلفه‌هایی شامل هدف یا کاربرد، الزام قانونی، تعریف مخارج مالیاتی، نوع سیستم مبنا، شمولیت انواع مالیات، طبقه‌بندی مخارج مالیاتی، رابطه با بودجه،

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

دوره گزارش، روش برآورد و سطوح دولت، استفاده شده است. نتیجه مقایسه تطبیقی در قالب جدول (۱) ارائه شده است. شایان ذکر است که داشتن رویه‌های مشترک در تهیه گزارش‌های مخارج مالیاتی توسط کشورهای منتخب، دلیل انتخاب کشورهای مذکور در مطالعه حاضر بوده است.

یافته‌های حاصل از بررسی مخارج مالیاتی و مؤلفه‌های مرتبط با گزارش مخارج مالیاتی در کشورهای مذکور حاکی از آن است که:

- تمامی کشورهای منتخب مخارج مالیاتی را بر اساس هدف و کاربردی از آن، مانند افزایش شفافیت مالی دولت، استفاده در سیاستگذاری‌های مالیاتی و حمایتی، بررسی آثار سیاست‌های مالیاتی و عمدتاً برای الزام قانونی موجود محاسبه می‌کنند؛
- نه کشور از یازده کشور مورد مطالعه (به جز آلمان و آمریکا) مخارج مالیاتی را به‌صورت انحراف از سیستم مبنای تعیین شده تعریف کرده‌اند. سیستم مبنای برخی از این کشورها هنجاری است؛
- در بیش از نیمی از کشورهای منتخب مخارج مالیاتی بر حسب نوع مالیات طبقه‌بندی می‌شود. برخی از آن‌ها این طبقه‌بندی را بر حسب مواردی مانند اهداف اقتصادی و اجتماعی و بخش-های اقتصادی، انجام می‌دهند؛
- تمامی کشورهای منتخب از روش درآمد از دست رفته برای محاسبه مخارج مالیاتی استفاده می‌کنند و در اکثر آن‌ها میزان مخارج مالیاتی بر حسب ارقام نقدی برآورد می‌شود؛
- در کشورهای با سیستم حکومتی فدرالی، دولت مرکزی متولی مخارج مالیاتی است؛
- در تمامی کشورهای منتخب، به جز آلمان، گزارش مخارج مالیاتی سالانه تهیه می‌شود و در بیش از نیمی از کشورهای منتخب این گزارش در قالب بودجه، پیوست طرح و یا قانون بودجه و یا به عنوان بخشی از اسناد بودجه به مجلس یا به مقامات قانونی ذی‌ربط ارائه می-شود؛

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

- کشورهای منتخب بر اساس سیستم مالیاتی خود مصادیق مخارج مالیاتی مرتبط با انواع مالیات (مالیات بر درآمد اشخاص و کسب‌وکارها، ثروت، مصرف و مالیات بر ارزش افزوده) را مد نظر قرار می‌دهند و به محاسبه مخارج مالیاتی آن‌ها اقدام می‌کنند؛

در تعدادی از کشورهای اتحادیه اروپا انتشار گزارش‌های مخارج مالیاتی بر اساس قانون تنظیم می‌شود و در نتیجه، این گزارش‌ها پیوند مستقیمی با بودجه دولت مرکزی دارد و در فرایند بودجه‌ریزی مورد استفاده قرار می‌گیرد. به‌علاوه، تقریباً در اکثر کشورهای عضو OECD شامل اتریش، فرانسه، آلمان و آمریکا که برنامه گزارش مخارج مالیاتی را در دستور کار قرار دادند، مقامات به طور قانونی تهیه گزارش‌های مخارج مالیاتی را تعهد کرده‌اند. در خصوص پیوند گزارش‌های مخارج مالیاتی با فرایند بودجه‌ریزی در این کشورها نیز گزارش مخارج مالیاتی در کشورهایی مانند استرالیا، بلژیک، فنلاند، فرانسه، پرتغال و اسپانیا صریحاً به فرایند بودجه‌ریزی مرتبط است (برتیک،۲۰۰۶). در آمریکا گزارش مخارج مالیاتی به عنوان بخشی از بودجه دولت تهیه می‌شود اما جزئی از فرایند بودجه‌ریزی به شمار نمی‌آید (پولوکوا و همکاران، ۲۰۰۴). در برخی از کشورها مانند اتریش و آلمان، گزارش مخارج مالیاتی به همراه تمامی اشکال حمایت دولت از طریق مخارج مستقیم مانند یارانه، تهیه و تنظیم می‌شود، این در حالی است که در برخی از کشورها گزارش‌های مخارج مالیاتی به طور مستقل ارائه می‌شود.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

جدول ۱. مخارج مالیاتی و ساختار گزارش مخارج مالیاتی در کشورهای منتخب

کشور	هدف یا کاربرد	الزام قانونی	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	انواع مالیات	طبقه‌بندی مخارج مالیاتی	رابطه با بودجه	دوره گزارش	روش برآورد	سطوح دولت
نروژ	بررسی آثار تغییر سیاست مالیاتی ازجمله آثار درآمدی آن.	گزارش مخارج مالیاتی به مجلس ارائه می‌شود.	* سیستم مالیاتی مرجع (مقررات و پایه‌های مالیاتی) که به‌منزله سیستم مبنا است * مبتنی بر قواعد کلی نظام مالیاتی تعریف می‌شود. *هنجاری نیست *سخت‌گیرانه است. *با اصلاح نظام مالیاتی تغییر می‌کند. *نظام مالیاتی حاکم تا حد زیادی متأثر از رویکرد نرخ پایین یا پایه گسترده است و بر اساس اصول اساسی برابری، بی‌طرفی و تقارن شکل گرفته است.	* مخارج مالیاتی موضوعی بحث برانگیز و چالشی نیست. * هرگونه انحراف از نرخ‌های نظام مالیاتی حاکم به منزله مخارج مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. * بیشتر معافیت‌ها و کسورات به عنوان مخارج مالیاتی در نظر گرفته می‌شود.	مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر درآمد شرکت، مالیات بر ثروت، مالیات غیرمستقیم و مالیات بر ارزش افزوده	بر حسب پایه مشمول مالیات (مالیات مستقیم)، بر حسب نوع مالیات در مورد مالیات غیرمستقیم (مالیات بر ارزش افزوده و مالیات موردی بر مصرف) و اهداف (مالی، زیست‌محیطی و سلامت)	درچارچوب بودجه ملی به مجلس گزارش می‌شود.	سالانه	* روش درآمد از دست رفته * محاسبه مخارج مالیاتی مالیات مستقیم توسط اداره آمار نروژ بر اساس مدللوت– اسکات (شبیه‌سازی خرد) با استفاده از اطلاعات اظهارنامه‌های مالیاتی تعداد منتخبی از خانوارها محاسبه می شود. * مخارج مالیاتی مرتبط با مالیات غیرمستقیم با به‌کارگیری مدل‌ها محاسبه نمی‌شوند بلکه محاسبه آن از طریق روش‌های مبتنی بر اطلاعات آماری بخشی و اطلاعات سیستم	دولت مرکزی

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

کشور	هدف یا کاربرد	الزام قانونی	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	انواع مالیات	طبقه‌بندی مخارج مالیاتی	رابطه با بودجه	دوره گزارش	روش برآورد	سطوح دولت
			* انواع درآمدها و دارایی‌ها باید مشمول مالیات شوند و پایه مالیاتی باید تا حد ممکن به ارزش‌های واقعی نزدیک باشد.						اجرایی مالیات، انجام می‌گیرد. * برخی از مخارج مالیاتی مالیات مستقیم که امکان محاسبه با مدل مذکور را ندارند، توسط وزارت امور دارائی محاسبه شده‌اند. * وزارت امور دارائی برخی از مخارج مالیاتی را برای مثال مخارج مالیاتی مرتبط با نرخ‌ها یا استهلاک بالاتر از نرخ استهلاک واقعی را با افق زمانی محاسبه می‌کند.	
فنلاند	* استفاده برای برنامه‌ریزی اصلاح مالیات	*در قوانین و مقررات هیچ اشاره‌ای در باره رفتار با	* مبتنی بر درآمد جامع است (انواع درآمدها باید مشمول مالیات	به عنوان انحراف از سیستم مالیاتی مبنا تعریف می-شود.	مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر درآمد شرکت، مالیات بر ثروت،	* در ۱۱ گروه شامل اداره عمومی، دفاع، آموزش، علم و فرهنگ، تأمین	* پیوست طرحچ یشنهادی بودجه	سالانه	روش درآمد از دست رفته * مدل محاسبه مخارج مالیات بر	دولت مرکزی

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

کشور	هدف یا کاربرد	الزام قانونی	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	انواع مالیات	طبقه‌بندی مخارج مالیاتی	رابطه با بودجه	دوره گزارش	روش برآورد	سطوح دولت
	* سرفصلی ازسیاست مالی * ارتقای شفافیت تأمین مالی دولت * ایجاد شروط لازم برای توصیف بهتر یارانه‌های دریافتی توسط بخش‌های مختلف و تسهیل مقایسه بین اشکال مختلف یارانه	مخارج مالیاتی نشده است هرچند در سال ۱۹۸۸ (آغاز تهیه گزارش مخار ج مالیاتی) در طرح پیشنهادی قانون مالیات مطرح شد.	شوند). * سیستم مالیاتی مبنا همگام با تغییر در سیستم مالیاتی حاکم تغییر می- کند. * سیستم مبنای عمومی وجود ندارد، بدین معنا که مخارج مالیاتی برای هریک از اقلام مشمول مالیات به طور مجزا محاسبه می‌شود. * سیستم مالیاتی مبنا برای مالیات بر املاک و مستغلات، مالیات بر ارث و حق بیمه‌های تأمین اجتماعی تعریف نشده است.		مالیات غیرمستقیم و مالیات بر ارزش افزوده	اجتماعی، مراقبت بهداشتی، محیط زیست و مسکن، کشاورزی و جنگلداری، ارتباطات و حمل‌ونقل، صنعت، سایر مخارج و موارد متفرقه طبقه‌بندی می‌شود. *بر حسب نوع مالیاتی یعنی مالیات بر درآمد، مالیات بر کسب‌وکار و مالیات غیرمستقیم نیز طبقه‌بندی می‌شود.	* الحاق به گزارش مجلس در خصوص روش‌های تأمین مالی دولت		درآمد اشخاص: مدل شبیه‌سازی خرد	

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

کشور	هدف یا کاربرد	الزام قانونی	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	انواع مالیات	طبقه‌بندی مخارج مالیاتی	رابطه با بودجه	دوره گزارش	روش برآورد	سطوح دولت
سوئد	* آشکار کردن و شفاف‌سازی حمایت‌های ضمنی از حوزه‌های مختلف سیاستی * مبنایی برای اولویت‌بندی یا تعیین اهمیت نسبی حوزه‌های مختلف سیاستی	گزارش مخارج مالیاتی به مجلس ارائه می‌شود. شروع گزارشگری: سال ۱۹۹۶	اصل مالیات یکنواخت: وضع هر نو عمالیات به طور یکنواخت و بدون استثنائات (معافیت)	هر نوع انحراف از اصل مالیات یکنواخت منجر به ایجاد مخارج مالیاتی می‌شود.	مالیات بر درآمد، مالیات غیرمستقیم بر درآمد نیروی کار، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مصرف موردی	۱- بر اساس تأثیرگذاری و عدم‌تأثیر بر تراز بودجه ۲- بر اساس پایه مالیاتی و اهداف مربوط به معرفی آن‌ها (مخارج با هدف اجرایی و فنی و مخارج با هدف سیاسی)	تا قبل از ۲۰۰۸، به‌صورت پیوست لایحه بودجه و بعد از آن در یک ابلاغیه دولتی به همراه لایحه سیاست مالی بهار گزارش و در پاییز، مخارج مالیاتی هر حوزه سیاستی به صورت ضمیمه لایحه بودجه، دوباره گزارش می‌شود.	سالانه	* روش درآمد از دست رفته *روش معادل مبلغ سرمایه‌گذاری شده (خرجکرد)	دولت
دانمارک	* بررسی تغییر مخارج مالیاتی ناشی از اصلاح قوانین و		*هنجاری *اگرسیستم مالیاتی حاکم متحمل اصلاحات شود یا تغییر یابد،	به عنوان انحرافات از یک سیستم مالیاتی هنجاری تعریف می‌شود. تقریباً تمامی	مالیات بر درآمد، مالیات بر درآمد شرکت، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات غیرمستقیم	مخارج مالیاتی در قالب ۹ طبقه شامل خدمات دولتی عمومی، رفاه و تأمین اجتماعی، عرضه	ابتدا همراه طرح پیشنهادی بودجه ارائه می‌شد لیکن حال حاضر	سالانه	*روش درآمد از دست رفته *معادل مبلغ خرج کرد	دولت

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

کشور	هدف یا کاربرد	الزام قانونی	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	انواع مالیات	طبقه‌بندی مخارج مالیاتی	رابطه با بودجه	دوره گزارش	روش برآورد	سطوح دولت
	مقررات و سیستم مبنا (هرچند محاسبات به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات کافی، مطابق با واقعیت نیست) و نیز بررسی دلایل مربوط		سیستم مبنا نیز تغییر خواهد کرد؛ بنابراین، مبتنی بر رویکرد واقع‌گرایانه است.	مخارج مالیاتی در این کشور دائمی هستند.	(مالیات خاص)	انرژی، مسکن، بهداشت، آموزش، حمل‌ونقل و ارتباطات، خدمات فرهنگی و غیره و توسعه کسب‌وکار گزارش شده است.	لیستی از مخارج مالیاتی در پورتال وزارت مالیات نمایه و بخش‌هایی از مخارج مالیاتی نیز به طور جداگانه در متون مختلف گزارش می‌شود			
بلغارستان	*افزایش شفافیت مالیه عمومی * افزایش آگاهی عمومی از سیستم مرجع مالیاتی و	در قوانین ملی الزامات مورد نیاز برای برآورد مخارج مالیاتی وجود ندارد، * اولین گزارش	* نبود تعریف جامعی برای سیستم مبنا * مالیات مبنا برای دو گروه از مالیات‌ها شامل مالیات بر سود و درآمد و مالیات بر مصرف تعریف	هزینه غیرمستقیمی است که در قالب کاهش یا به تعویق افتادن درآمد بودجه‌ای، ناشی از امتیازهای مالیاتی، در مقایسه با اجرای سیستم مبنای مربوط به	مالیات بر سود و درآمد، مالیات بر مصرف (مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مصرف موردی)	۱- بر حسب انواع مالیات با توجه به مصادیق مخارج مالیاتی مربوط ۲- بر حسب هدف (اقتصادی و اجتماعی) ۳- بر حسب بخش و زیربخش اقتصادی (کشاورزی، انرژی،	جای‌گزینی برای مخارج بودجه عمومی	سالانه	*روش درآمد از دست رفته *اطلاعات لازم برای این منظور از اظهارنامه مالیاتی و اسناد گمرکات که توسط اداره درآمد ملی و اداره گمرک گزارش می‌شود و	دولت

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

کشور	هدف یا کاربرد	الزام قانونی	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	انواع مالیات	طبقه‌بندی مخارج مالیاتی	رابطه با بودجه	دوره گزارش	روش برآورد	سطوح دولت
	حجم مشوق‌های مالیاتی	مخارج مالیاتی و برآورد آن در سال ۲۰۱۱ انتشار یافت که سه سال ۲۰۰۷ الی ۲۰۰۹ را پوشش می‌دهد.	شده است.	هر نوع مالیات می‌شود، تحمیل می‌شود.		مالی و...) ۴- بر حسب ذی‌نفعان (اشخاص حقیقی و حقوقی)			همچنین بانک ملی و سازمان‌های آمار ملی استخراج شده است.	
ترکیه	افزایش اطلاعات مربوط به مخارج مالیاتی	تعهد قانونی برای ارائه گزارش مخارج مالیاتی وجود دارد.	* هنجاری * وضع مقررات مالیاتی مانند امتیازهای مالیاتی با در نظر داشتن توانایی افراد در پرداخت و تمکین مالیات، ارتقای کارایی وصول و کارایی اقتصادی مالیات * رفتار مالیاتی یکسان برای	مقررات و تمهیدات مالیاتی منحرف شده از یک سیستم مالیاتی مبنا به عنوان مخارج مالیاتی تعریف می‌شود.	مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر درآمد شرکت، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر مصرف موردی	بر حسب انواع مالیات	پیوست قانون بودجه	سالانه	روش درآمد از دست رفته	دولت

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

کشور	هدف یا کاربرد	الزام قانونی	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	انواع مالیات	طبقه‌بندی مخارج مالیاتی	رابطه با بودجه	دوره گزارش	روش برآورد	سطوح دولت
			فعالیت‌های مؤدیان مشابه * ساده‌سازی یا تسهیل جرایم مالیات * اطمینان دریافت اطلاعات کافی از گزارش مخارج مالیاتی برای اتخاذ سیاست‌های مناسب							
استرالیا	*تسهیل ارزیابی مخارج مالیاتی در کنار مخارج مستقیم؛ *کمک به طراحی سیستم مالیاتی و اطلاع رسانی مباحث عمومی	تعهد قانونی برای ارائه گزارش مخارج مالیاتی وجود دارد.	*هنجاری * متناسب با نوع مالیات تعریف می‌شود.	*به عنوان انحراف سیستم مالیاتی استاندارد ازسیستم مالیاتی مبنا، تعریف می‌شود. *مخارج مالیاتی به جهت به‌کارگیری مقررات مالیاتی خاص برای یک فعالیت یاگروهی از مؤدیان ایجاد می‌شود.	مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر حقوق بازنشستگی، مالیات بر کسب و کار، مالیات موردی بر مصرف	بر اساس عملکرد اقتصادی، نوع مؤدی و معیار خاصی که به آن‌ها مرتبط است.	یک سند دولتی مجزا به همراه خلاصه‌ای در بودجه	سالانه	روش درآمد از دست رفته بر اساس اقلام تعهدی	دولت مرکزی (دولت مشترک المنافع)

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

کشور	هدف یا کاربرد	الزام قانونی	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	انواع مالیات	طبقه‌بندی مخارج مالیاتی	رابطه با بودجه	دوره گزارش	روش برآورد	سطوح دولت
فرانسه	تسهیل فرایند بودجه‌ریزی	تعهد قانونی برای ارائه گزارش مخارج مالیاتی وجود دارد.	هنجاری	به عنوان انحراف سیستم مالیاتی از سیستم مالیاتی مبنا، در قالب کاهش درآمد مالیاتی، تعریف می‌شود.	مالیات بر درآمد، مالیات بر شرکت، مخارج ثبت و حق تمبر، مالیات ارزش افزوده، مالیات حقوق، مالیات داخلی بر مصرف فرآورده‌های نفتی	بر حسب نوع مالیات، اهداف اصلی و ذی‌نفعان	پیوست لایحه بودجه	سالانه	روش درآمد از دست رفته بر اساس اقلام نقدی	دولت مرکزی
آلمان	کاهش مخارج یا یارانه‌ها	تعهد قانونی برای ارائه گزارش مخارج مالیاتی وجود دارد.	عدم وجود تعریف قانونی صریح و روشن	* تعریف قانونی مشخص ندارد. * شامل کمک به بخش‌های اقتصادی و یارانه غیرمستقیم به بخش خصوصی است.	مالیات بر درآمد، مالیات بر شرکت، مالیات بر خالص ثروت، مالیات بر کسب‌وکار، مالیات بر گردش مالی، مالیات بر شرکت‌های بزرگ، مالیات مورد بر مصرف، مالیات بر دارایی، مالیات بر قرعه‌کشی، مالیات بر وسایل نقلیه، مالیات بر ارث	بر حسب بخش صنعتی و درون هر صنعت بر حسب نوع مالیات	بخشی از بودجه که «گزارش یارانه» نامیده می‌شود.	شش ماهه	روش درآمد از دست رفته بر اساس اقلام نقدی	دولت مرکزی (فدرال)

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

کشور	هدف یا کاربرد	الزام قانونی	سیستم مبنا	تعریف مخارج مالیاتی	انواع مالیات	طبقه‌بندی مخارج مالیاتی	رابطه با بودجه	دوره گزارش	روش برآورد	سطوح دولت
کانادا	*تحلیل سیستم مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد فدرال؛ *مشاوره قبل از بودجه‌ریزی	تعهد قانونی برای ارائه گزارش مخارج مالیاتی وجود ندارد.	هنجاری محدود به پرهیز از مالیات مضاعف و در نظر داشتن مواردی نظیر نرخ‌ها و طبقات مالیاتی، واحد مالیات، چارچوب زمانی مالیات، نحوه برخورد با تورم هنگام محاسبه درآمد.	* به صورت انحراف از یک سیستم مالیاتی مبنا تعریف می‌شود. *هرگونه تمایز برای گروه یا بخش خاصی از حیث مؤلفه‌های ساختاری مبنا مخارج مالیاتی محسوب می‌شود.	مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر درآمد شرکت و مالیات بر کالاها و خدمات	مالیات بر درآمد اشخاص: طبقه عملیاتی بودجه‌ریزی؛ مالیات بر شرکت: نوع صنعت و مالیات بر ارزش افزوده به‌صورت ۴ طبقه شامل مشمول نرخ صفر، معاف و تخفیفات و اعتبارات مالیاتی	به فرایند بودجه‌ریزی پیوند داده نشده است اما برای مشاوره قبل از بودجه‌ریزی استفاده می‌شود.	سالانه	روش درآمد از دست رفته بر اساس اقلام نقدی	دولت مرکزی
آمریکا	شکل‌گیری اصلاحات مالیاتی و کاهش کسری	تعهد قانونی برای ارائه گزارش مخارج مالیاتی وجود دارد.	*نبود سیستم مالیاتی مرجع دقیق به دلیل وجود دو سیستم مالیاتی مبنا شامل مالیات متعارف (توسط کارشناسان کمیته مشترک) و مالیات مرجع (اداره خزانه‌داری) و انتخابی بودن سیستم مبنا تا حد زیاد مبتنی بر مفهوم درآمدهای گوسیمز	مخارج مالیاتی یک نوع استثنا کردن ترجیحی بر اساس مقررات ساختار مالیاتی است.	مالیات بر درآمد اشخاص، کسب و کار و شرکت، مالیات بر هدایا و املاک و مستغلات، پرداخت‌های بابت تأمین اجتماعی	بر حسب طبقه عملیاتی بودجه‌ریزی	به‌صورت بخشی از اسناد بودجه سالانه است اما در فرایند بودجه‌ریزی ادغام نمی‌شود.	سالانه	روش‌های درآمد از دست رفته، معادل سرمایه گذاری و ارزش فعلی بر اساس اقلام نقدی	دولت مرکزی (فدرال)

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

٤. جمع‌بندی و پیشنهادها

٤-١. جمع‌بندی

از لحاظ تاریخی همواره دولت‌ها برای دستیابی به اهداف خود از مخارج مالیاتی به عنوان یکی از ابزارهای سیاستی استفاده می‌کنند. طی دهه‌های ۱۹۶۰ الی ۱۹۷۰، این مخارج به‌صورت معافیت‌ها یا تخفیفات مالیاتی به عنوان ابزارهای سیاستی برای تشویق صنایع کلیدی (صادرات، ماشین‌آلات و ماشین‌آلات سنگین) مطرح بودند؛ اما مخارج مالیاتی از دهه ۱۹۸۰ به‌جای تمرکز بر صنایع خاص به سمت اشخاص حقیقی یا حقوقی واجد شرایط سوق پیدا کرد (کیم[۱]، ۲۰۰۸). بر این اساس، مؤدیان مالیاتی توانسته‌اند به‌جای استفاده از روزنه‌های غیرقانونی از طریق بهره‌مندی از مخارج مالیاتی به طور قانونی و رسمی اقدام به کاهش بدهی مالیاتی خود کنند. لذا، اگرچه به دلیل فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات، وصول درآمدهای مالیاتی به میزان توانایی پرداخت جامعه تقریباً امکان‌پذیر نیست، ولیکن برخی از ابزارهای سیاست‌گذاری مانند معرفی مخارج مالیاتی نیز می‌تواند به طور آگاهانه تأثیری منفی بر درآمدهای مالیاتی داشته باشد (وایف[۲]، ۲۰۰۶).

تحلیل مخارج مالیاتی عموماً با توضیحاتی در خصوص اصول سیاست مالیاتی و تعریف یک مبنا[۳] برای مالیات آغاز می‌شود. سپس با عنایت به تعاریف سیستم مالیاتی پایه و اصول مربوط به سیاست مالیاتی، مخارج مالیاتی به عنوان سیاست‌های مالیاتی که انحراف از اصول مالیاتی پایه برای دستیابی به اهداف یا مقاصد خاص را به همراه دارد، مشخص می‌شود. بنابراین، مخارج مالیاتی ناشی از تمهید قانون مالیاتی است که برای یک فعالیت یا یک طبقه از مؤدیان به کار می‌رود و انحراف از رفتار مالیاتی استاندارد یا رفتار مالیاتی مبنا را به دنبال دارد؛ به طوری که مخارج مالیاتی مثبت و منفی بدهی‌های مالیاتی را در مقایسه با سیستم پایه به ترتیب کاهش و افزایش می‌دهند.

---

۱. Kim
۲. Swift
۳. Baseline

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

بر این اساس، دشواری برای تعریف و اندازه‌گیری مخارج مالیات از تعریف و شناسایی یک سیستم مالیات مبنا آغاز می‌شود؛ زیرا برخی از اقدامات مالیاتی قابل‌طبقه‌بندی به عنوان بخشی از سیستم مبنا نیستند و برخی از اقدامات را نیز نمی‌توان از آن خارج ساخت (وایت هاوس،۱۹۹۹). علاوه بر این، مصادیق مخارج مالیاتی نیز در قوانین مالیاتی مختلف می‌تواند متفاوت باشد و طیفی از معافیت‌های مالیاتی، تخفیفات یا جبران‌های مالیاتی، امتیازات مالیاتی در خصوص نرخ‌های مالیاتی و به تعویق انداختن بدهی مالیاتی را در بر داشته باشد. بنابراین، همان‌طور که مشخص است، حتی اگر در خصوص مفهوم مخارج مالیاتی اتفاق‌نظر وجود داشته باشد، اختلاف در مصادیق مخارج مالیاتی و طراحی سیستم مالیاتی پایه هنوز مسئله‌ای چالش‌برانگیز خواهد بود. از این رو، برای بررسی و سنجش مخارج مالیاتی در هر کشوری لازم است در ابتدا تعریف و مصادیق مربوط به مخارج مالیاتی در آن کشور مشخص باشد و با تعیین یک سیستم مالیاتی مبنا، انحراف از سیستم مالیاتی مبنا به دلیل وجود مصادیق مخارج مالیاتی را شناسایی و ارزش آن را به دست آورد. این مسائل در مقاله حاضر مورد بررسی قرار گرفت و ضمن بیان مبانی تئوریکی مخارج مالیاتی، مؤلفه‌های مرتبط با مخارج مالیاتی و گزارش مخارج مالیاتی در کشورهای منتخب به‌صورت تطبیقی مقایسه شدند.

نتایج حاصل از تدوین این مقاله از لحاظ تئوریکی و مقایسه کشورها به شرح زیر قابل جمع‌بندی است:

- با وجود تعاریف متعدد از مخارج مالیاتی، در مجموع آنچه که از تعاریف به دست می‌آید این است که مخارج مالیاتی تمهیداتی از قانون و مقررات یا دستورالعمل‌های مالیاتی است که هدف تحقق اهداف اقتصادی، اجتماعی و مالی مد نظر دولت‌ها معرفی شده و منجر به از دست رفتن درآمد می‌شود و هیچ ارتباطی با هزینه‌های وصول مالیات ندارد. بررسی مفهوم مخارج مالیاتی در گزارش مخارج مالیاتی کشورهای منتخب نشان می‌دهد که در اکثر موارد مخارج مالیاتی به‌صورت انحراف از سیستم مالیات مبنا تعریف و با هدف افزایش شفافیت

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

مالی دولت، استفاده در سیاستگذاری‌های مالیاتی و حمایتی، بررسی آثار سیاست‌های مالیاتی و عمدتاً به جهت الزام قانونی موجود مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند؛

- مخارج مالیاتی دو دسته کلی، شامل مواردی که منجر به کاهش پایه مالیات (مانند پاداش‌ها و کسورات در نظر گرفته شده برای درآمد اشخاص) می‌شوند و آن‌هایی که بدهی مالیاتی را کاهش می‌دهند (مانند اعتبارات مالیاتی)، شناسایی شدند. با وجود این، در مقایسه تطبیقی کشورها در بیش از نیمی از کشورهای منتخب مخارج مالیاتی بر حسب نوع مالیات طبقه‌بندی می‌شود. برخی از آن‌ها این طبقه‌بندی را بر حسب مواردی مانند اهداف اقتصادی و اجتماعی و بخش‌های اقتصادی، انجام می‌دهند. بدین ترتیب که کشورهای منتخب بر اساس سیستم مالیاتی خود مصادیق مخارج مالیاتی مرتبط با انواع مالیات (مالیات بر درآمد اشخاص و کسب‌وکارها، ثروت، مصرف و مالیات بر ارزش افزوده) را مد نظر قرار می‌دهند و به محاسبه مخارج مالیاتی آن‌ها اقدام می‌کنند؛
- در ادبیات تئوریکی سه روش معمول برای اندازه‌گیری مخارج مالیاتی شامل: ۱- روش درآمد صرف‌نظر شده، ۲- روش منفعت درآمد (درآمد به دست آمده) و روش مخارج معادل وجود دارد، لیکن در تمامی کشورهای منتخب از روش درآمد از دست رفته بر حسب ارقام نقدی برای محاسبه مخارج مالیاتی استفاده شده است؛
- تعریف دقیق مالیات مبنا (سیستم مالیات استاندارد) بسیار دشوار است و هیچ مدل پذیرفته شده منحصربه‌فردی برای آن وجود ندارد. سیستم مبنای مالیاتی می‌تواند دارای رویکرد درآمد جامع یا رویکرد مخارج باشد. این دو رویکرد نیز خود می‌توانند مبتنی بر رویکرد اسمی (بدون در نظر گرفتن اثرات تورمی) یا حقیقی (با در نظر گرفتن اثرات تورمی) باشند. به‌علاوه، این پایه می‌تواند بر حسب درآمد تعهدی (درآمدی که به‌صورت تغییر در قیمت دارایی‌ها و بدهی‌ها) یا بر پایه تحقق یافته (تغییرات در ارزش دارایی‌ها در زمان فروش) تعیین شود. بررسی سیستم مالیات مبنا در کشورها حاکی از آن است که سیستم مالیاتی مبنا در برخی از کشور مبتنی بر هنجارها است یعنی مبتنی بر اصول پذیرفته شده سیستم مالیاتی نظیر

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

کارایی، عدالت و سادگی است و در برخی از کشورها مانند کشورهای OECD از یک راهنمای استاندارد ساده برای این منظور استفاده می‌شود؛

- به طور کلی، سیستم مالیاتی مبنا متشکل از مواردی مانند ساختار نرخ‌های مالیاتی، زمان تعلق مالیات، اصول حسابداری، معافیت از پرداخت‌های اجباری با هدف توزیع مجدد درآمد، پتانسیل عدم حذف منافع تورم، برخی امتیازهای مالیاتی و مقررات مربوط به تسهیل رویه‌های اجرایی و تمهیدات مربوط به تعهدات مالی بین‌المللی است؛
- علاوه بر تفاوت ساختار و ویژگی‌های ساختار مبنا در کشورهای مختلف، تعریف یک سیستم مالیات مبنای واحد برای تمام انواع مالیات‌ها نیز امکان‌پذیر نیست. در این رابطه اصول مالیاتی مد نظر برای تعریف سیستم مالیات مبنای عمومی می‌توانند برای هر یک از مالیات‌ها مورد استفاده قرار گیرند، اما با توجه به ویژگی‌های خاص هر مالیات، تعریف یک مالیات مبنای منحصربه‌فرد برای هر نوع مالیات الزامی است؛
- در برخی کشورهای منتخب به دلیل مشکلات فنی (مانند حوزه مالیات بر ارث) و یا به جهت پیچیدگی سیستم مبنا (مانند مد نظر قرار دادن افق زمانی)، مخارج مالیاتی محاسبه نمی‌شود؛
- در رابطه با گزارشگری مخارج مالیاتی لازم به ذکر است که در برخی از کشورها گزارش‌های مخارج مالیاتی به طور مستقل تهیه می‌شود؛ اما گزارش‌های مخارج مالیاتی در تعدادی از کشورهای اتحادیه اروپا بر اساس قانون تنظیم می‌شود و در فرایند بودجه‌ریزی دولت مرکزی مورد استفاده قرار می‌گیرد. کشورهایی مانند استرالیا، فنلاند و فرانسه صریحاً به فرایند بودجه‌ریزی مرتبط هستند. در آمریکا تهیه گزارش مخارج مالیاتی به عنوان بخشی از بودجه دولت تعهد شده اما در فرایند بودجه‌ریزی لحاظ نمی‌شود. در برخی از کشورها مانند اتریش و آلمان، برای تهیه گزارش مخارج مالیاتی به همراه تمامی اشکال حمایت دولت از طریق مخارج مستقیم مانند یارانه، تعهد قانونی وجود دارد؛

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

- دوره گزارشگری مخارج مالیاتی در اکثر کشورها به‌صورت سالانه تولید می‌شود، اما در برخی از کشورها این گزارش‌های به‌صورت هر شش ماه یک‌بار (آلمان) یا به‌صورت دوره‌ای (ایتالیا) تهیه و انتشار می‌یابند؛
- ساختار گزارش‌های مخارج مالیاتی در کشورهای مختلف معمولاً مشابه و متشکل از بخش‌هایی شامل توصیف هنجارهای مالیاتی، اهداف و مبنای قانونی وجود مخارج مالیاتی، پایه مالیاتی، واحدهای مشمول مالیات، نرخ‌های مالیاتی، دوره مالیاتی و برآورد میزان مخارج مالیاتی است.

٤-۲. پیشنهادها

با توجه به نتایج حاصل از مطالعه تطبیقی انجام شده در خصوص مخارج مالیاتی می‌توان پیشنهادهای زیر را برای تهیه گزارش مخارج مالیاتی ایران ارائه کرد:

- مخارج مالیاتی بر اساس ادبیات تئوریک و تجربه کشورها تعریف و سیستم مالیات مبنا به‌صورت کلی یا به تفکیک منابع مالیاتی طراحی می‌شود. باید توجه داشت که این امر مستلزم بررسی و کنکاش در خصوص امتیازهای مالیاتی موجود در قوانین و مقررات مالیاتی ایران است تا بدین ترتیب ضمن مشخص شدن نقشه راه برای طراحی سیستم مالیات مبنا، مصادیق مخارج مالیاتی کشور نیز مشخص شود؛
- دسترسی به اطلاعات آماری غنی و به‌روز در خصوص هر یک از مصادیق مخارج مالیاتی یکی از مهم‌ترین الزامات تهیه گزارش‌های مخارج مالیاتی است؛ بنابراین، در ایران قبل از تدوین گزارش مخارج مالیاتی بسترسازی برای ایجاد و توسعه پایگاه اطلاعاتی حائز اهمیت است؛
- در تهیه و تنظیم گزارش مخارج مالیاتی ایران، به منظور رعایت اصل جامعیت بودجه و شفافیت و انضباط مالی، مخارج مالیاتی به عنوان مخارج غیرمستقیم دولت مورد بررسی و سنجش قرار گیرد.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

منابع

موسوی جهرمی، یگانه و الهام غلامی (۱۳۹۴). «برآورد مخارج مالیاتی در ایران با بهره گیری از تجارب کشورهای منتخب». طرح پژوهشی. سازمان امور مالیاتی کشور.

موسوی جهرمی، یگانه؛ عبدی، محمدرضا و الهام غلامی (۱۳۹۴). «محاسبه مخارج مالیاتی سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران». *پژوهشنامه مالیات*. شماره ۲۵. مسلسل ۷۳. صص ۴۶-۶۹.

Allen, R. and D. Tommasi. (۲۰۰۱), *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*. OECD.

Anderson, John E. (۲۰۰۸), *Measuring Use-Value Assessment Tax Expenditures*, Department of Economics, University of Nebraska.

Bratić, Vjekoslav (۲۰۰۶), "Tax Expenditures: A Theoretical Review", *Financial Theory and Practice*,Vol. ۳۰, No. ۲, PP. ۱۱۳-۱۲۷.

Brümmerhoff, D. (۲۰۰۰), *Public finances*, Zagreb: Mate.

Glenday, Graham and Zhicheng Li Swift (۲۰۰۶), "Establishing Tax Expenditure Accounts –Towards Better Fiscal Accountability and Transparency", *Turkey Public Expenditure Review*, The World Bank.

Jacobsen, Michael Riis et.al (۲۰۱۰), "Tax Expenditures in the Nordic Countries", A report from a Nordic working group.

Kim, John M (۲۰۰۸). "Tax Expenditures in Korea, Integrating Tax Expendituresinto the Budget Process", ۵th OECDAsia SBO.

Kraan, Dirk-Jan (۲۰۰۴), "Off-budget and Tax Expenditures", *OECD Journal on Budgeting*,Vol. ۴, No. ۱, Paris, www.oecd.com.

Oner, Engin (۲۰۱۱), "Tax Expenditure and the Situation in Turkey", *International Journal of Business and Social Science*, Vol. ۲, No. ۲۳.

Polackova, H. B., et.al. (۲۰۰۴), "Tax Expenditures –Shedding Light on Government Spending through the Tax System", Lessons from Developed and Transition Economies. Washington, D.C. The World Bank.

Republic of Bulgaria Ministry of Finance (۲۰۰۹), ۲۰۰۷-۲۰۰۹ TaxExpenditureReport, Tax Policy Directorate.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

Republic of Bulgaria Ministry of Finance (۲۰۱۲), ۲۰۱۰-۲۰۱۱ TaxExpenditureReport, Tax Policy Directorate.

Republic of Bulgaria Ministry of Finance (۲۰۱۳), ۲۰۱۲ TaxExpenditureReport, Tax Policy Directorate.

Rosen, S. H. (۱۹۹۹), *Public finances*. Zagreb: Institute of Public Finance.

Sandford, C. (۲۰۰۰), *Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*, Bath: Fiscal Publications.

Schick, Allen (۲۰۰۷), "Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. ۷, No. ۳, OECD, Paris.

Uemura, Toshiyuki (۲۰۰۹), "An Estimation of Tax Expenditure in Japanese Income Taxfrom the Viewpoint of the Fiscal Transparency", *Government Auditing Review*, Vol.۱۶.

Swift, Zhicheng Li (۲۰۰۶), "Managing the Effects of Tax Expenditures on NationalBudgets", Policy Research Working Paper WPS ۳۹۲۷, The World Bank, Washington.

World Bank. (۲۰۰۳), Why worry about tax expenditures?, Remnotes Economic Policy, Number: ۷۷, ۱-٤. www.worldbank.org (date accessed: ۰۵,۰۳,۲۰۱۱), http://www.bumko.gov.tr (date accessed: ۲۵,۰٦,۲۰۱۱).

Whitehouse, Edward (۱۹۹۹), "The Tax Treatment of Funded Pensions", Social Protection Discussion Paper Series, The World Bank, Washington DC.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-08]