

# مالیات‌ستانی از مجموع درآمد اشخاص

کد موضوعی: ۲۳۰

شماره مسلسل: ۱۳۴۵۰

دفتر: مطالعات برنامه و بودجه

دی‌ماه ۱۳۹۲

## به نام خدا

### فهرست مطالب

۱	خلاصه مدیریتی	۱
۲	چکیده	۲
۳	مقدمه	۳
۴	۱. پایه	۴
۴	۱-۱. خاستگاه‌ها	۴
۵	۱-۲. اثرگذاری هنری سیمونز	۵
۶	۱-۳. مباحث پایه مالیاتی جامع	۶
۷	۱-۴. موفقیت اندروز	۷
۸	۱-۵. درآمد یا مصرف؟	۸
۱۰	۱-۶. مباحث تکمیلی	۱۰
۱۱	۱-۷. ظهور مالیات‌ستانی بهینه	۱۱
۱۴	۱-۸. تغییر الگو	۱۴
۱۴	۲. واحد	۱۴
۱۴	۲-۱. انتخاب: شخصی، زناشویی یا خانوادگی	۱۴
۱۵	۲-۲. بحث اولیه	۱۵
۱۷	۲-۳. الگوهای خانوادگی واگرا و نگاهی بر واکنش رفتارگرایانه	۱۷
۱۸	۲-۴. بسط این حوزه	۱۸
۱۹	۳. نرخ‌ها	۱۹
۱۹	۳-۱. معمای تصاعد	۱۹
۲۰	۳-۲. چارچوب مالیات یکنواخت و مالیات‌ستانی بهینه	۲۰
۲۱	نتیجه‌گیری	۲۱
۲۱	منابع و مأخذ	۲۱



## مالیات‌ستانی از مجموع درآمد اشخاص<sup>۱</sup>

### خلاصه مدیریتی

۱. مالیات‌ستانی از مجموع درآمد شخصی به سه مؤلفه بستگی دارد که عبارتند از: پایه، واحد و نرخ‌های مالیاتی. همچنین بر اساس یافته‌های موجود، مالیات‌ستانی از درآمد، ارتباط تنگاتنگی با شکل‌گیری سرمایه انسانی، انتخاب میان کار و فراغت، تصمیم‌گیری مصرف یا سرمایه‌گذاری، پابندی به قانون یا فرار از آن و استقرار منابع جغرافیایی دارد.

۲. در حوزه مالیات بر درآمد اشخاص، دو پایه مالیاتی مطرح می‌شود؛ مالیات بر درآمدی که به تصرف اشخاص در می‌آید و مالیات بر مصرف یا آن بخش از درآمد که از تصرف افراد هنگام خرج کردن، خارج می‌شود. برخی اقتصاددانان (از قبیل وارن) بر این باورند که مالیات بر مصرف، ابزاری کافی برای تحقق بسیاری از اهداف منطقی نظام مالیات پایه محسوب نمی‌شود. در مقابل، گروهی دیگر (نظیر اندروز) معتقدند که ملاحظه مذکور، نمی‌تواند دلیل قانع‌کننده‌ای باشد که مالیات بر مصرف، منصفانه‌ترین مالیات نیست. همچنین، گروه دوم بر این باورند که مالیات بر درآمد، ابزار ناقصی برای رفع نابرابری در ثروت است. از منظر کارآیی، اقتصاددانان تقریباً اتفاق نظر دارند که پایه مالیات بر درآمد موجب تشویق به مصرف جاری و تحدید پس‌انداز می‌شود در حالی‌که مالیات بر مصرف، اثر کمتری بر تصمیم‌گیری افراد برای پس‌انداز دارد.

۳. در مالیات بر درآمد اشخاص، سیاستگذار با سه انتخاب در خصوص واحد مالیاتی مواجه است. نخست اینکه از شخص حقیقی به عنوان یک شخص منفرد مالیات اخذ شود. دوم اینکه واحد مالیاتی زناشویی انتخاب شود، سوم اینکه بر واحد خانوار مالیات وضع گردد. تجربه کشورهای OECD حاکی از آن است که برخی کشورها نظیر استرالیا، کانادا، دانمارک، ایتالیا، ژاپن، انگلستان و سوئد، نظام واحد فردی را برگزیده‌اند. بلژیک، آلمان و اسپانیا از نظام واحد زناشویی پیروی می‌کنند. فرانسه و لوکزامبورگ نیز از نظام واحد خانوادگی تبعیت می‌نمایند. برخی از صاحب‌نظران (نظیر

۱. این مقاله، ترجمه مطالعه زیر می‌باشد:

Masui, Yoshihiro and Nakazato, Minoru (1999), "Personal Income Taxation", Published in "Encyclopedia of law and Economics", Vol VI, "Tax Law, Social Security and Administrative Law", Cheltenham, Edward Elgar, Edited by Bouckaert, Boudewin and De Geest, Gerrit (2000), pp. 139-164.

اولدمن و تمپل) از نظام واحد زناشویی جانبداری می‌کنند و آن را نسبت به نظام واحد فردی منطقی‌تر می‌دانند.

۴. نرخ‌های مالیات بر سه دسته‌اند؛ تصاعدی، تناسبی و تنازلی. نرخ مالیاتی که در مجموع درآمد شخصی موضوعیت دارد همان نرخ مالیات تصاعدی است، زیرا می‌تواند تضمین‌کننده کاهش نابرابری اقتصادی باشد. البته برخی اقتصاددانان (مانند بنکمن و گریفیث) بحث نمودند که نرخ‌های تصاعدی مالیات، موجب افزایش هزینه‌های اجرایی، تخصیص نامناسب سرمایه و فرار مالیاتی می‌شود.

۵. برخی اقتصاددانان در جانبداری از ساختار نرخ مالیات بر درآمد تصاعدی، نکات مهمی را مطرح می‌کنند که عبارتند از:

- هرچند مالیات تصاعدی «دشوار» است، نرخ خطی مالیاتی نیز دشوار می‌نماید؛
- تصاعدی بودن مالیات بر درآمد فدرال موجب خنثی شدن گرایش‌های تنازلی در سایر مالیات‌های فدرال، ایالتی و محلی می‌شود؛
- تصاعد، پیامد گریزناپذیر معافیت اشخاص در محاسبه دیون مالیات بر درآمد است؛
- وقتی درآمد شخص افزایش می‌یابد، امنیت اقتصادی او با سرعتی بیش از سرعت افزایش درآمدش زیاد می‌شود؛
- مزایای مخارج حکومتی به شکل تصاعدی با درآمد و ثروت زیاد می‌شود؛
- نرخ‌های مالیات تصاعدی ابزاری برای کاهش نابرابری اقتصادی بوده، به خوبی با سرمایه‌داری مردم‌سالارانه سازگار هستند.

### چکیده

در این بررسی، مطالعات صورت گرفته در حوزه سه مؤلفه اصلی مالیات‌ستانی از مجموع درآمد اشخاص یعنی پایه، واحد و نرخ‌های مالیاتی مورد تأمل قرار می‌گیرد. ابتدا بحث‌های مربوط به انتخاب بین پایه مالیات بر درآمد و پایه مالیات بر مصرف، به ترتیب زمان مطرح شدن آنها، بررسی خواهند شد که ابتدا سیمونز به آنها پرداخت و تا دهه ۱۹۹۰ نیز در قالب نوشته‌های «حقوق و اقتصاد» مطرح گردید. سپس مقالات جدید حقوقی درباره واحد مالیات بر درآمد اشخاص بررسی خواهد شد. در نهایت، ساختار نرخ‌های تصاعدی مالیاتی مورد بررسی قرار خواهد گرفت. یافته‌های این مطالعه حاکی از آن است که به‌علت ظهور نظریه مالیات بهینه، گذار آشکاری در این رویکرد مالیاتی رخ داده است.



مالیات‌ستانی یکی از حوزه‌های «دیرینه» در پژوهش‌های حقوق و اقتصاد است که اقتصاددانان آن را یکی از موضوعات مهم در تأمین مالی عمومی دانسته‌اند و حقوقدانان نیز آن را شاخه‌ای تفکیک‌ناپذیر از حقوق مالکیت خصوصی می‌دانند. به این ترتیب مالیات‌ستانی از مجموع درآمد اشخاص را - به‌ویژه پس از آنکه در کشورهای توسعه‌یافته صنعتی به منبع مهم درآمدزایی برای دولت‌ها تبدیل شد - می‌توان یکی از قدیمی‌ترین مباحث تحقیقاتی در حوزه حقوق و اقتصاد دانست.

درواقع، مفهوم امروزی و جامع واژه درآمد را می‌توان ابتدا در نوشته‌های شانتز<sup>۱</sup> یافت که مبتنی بر نظریه سنتی «توانایی در پرداخت»<sup>۲</sup> بود. وی با نظریه‌پردازان ماقبل خود که درآمد را به مثابه افزایش دارایی‌های خالص در بازه زمانی مشخص تعریف می‌کردند، مخالفت کرد. تردیدی نیست که نظر وی در آن سوی اقیانوس اطلس [ایالات متحده] مقبول واقع شد و هایگ و سیمونز<sup>۳</sup> آن را تصحیح کردند. سیمونز را می‌توان بنیانگذار مفهوم مالیات‌ستانی از مجموع درآمد اشخاص در ایالات متحده دانست که مفاهیم فیشری<sup>۴</sup> «درآمد به مثابه مصرف» را نادرست می‌شمرد.

همچنین تکاپوهای فکری حقوقدانان درباره مالیات‌ستانی از مجموع درآمد اشخاص نیز در کشورهای مختلف با هم متفاوت بوده است. بی‌تردید غنی‌ترین پژوهش‌های دانشگاهی درباره ابعاد حقوقی - اقتصادی مالیات‌ستانی در ایالات متحده انجام شده است. حقوقدانان آلمانی طبق سنت‌های خود از مطالعات حوزه حقوق و اقتصاد دوری می‌کردند، هرچند آن کشور زادگاه آدولف واگنر<sup>۵</sup> و جورج شانتز است، «عایدی سرمایه»<sup>۶</sup> از محل دارایی شخصی در آن کشور مشمول مالیات بر درآمد اشخاص نبود. چنان رویه‌ای، تخطی آشکار از مفهوم جامع درآمد است. انگلستان همواره به‌جای مفهوم جامع درآمد، خود را به نظام تفصیلی<sup>۷</sup> (از پیش معلوم) برای مالیات‌ستانی از درآمد شخصی مقید کرده است. در آن کشور حقوقدانان مالیاتی طوری تربیت می‌شوند که مالیات بر درآمد را به مثابه عوارض (دریافتی‌های) متنوع برای معاملات متنوع بدانند و نه نوعی مالیات شخصی بر پایه واحد. حقوقدانان ژاپنی پس از «توصیه‌های شوپ»<sup>۸</sup> در سال ۱۹۴۹ مطالعات منسجمی را درباره مالیات بر درآمد شروع کردند و توجه ایشان به این حوزه اخیراً پس از پیشرفت‌های مطالعاتی در زمینه حقوق و اقتصاد، تشدید شده است.

1. Schantz, 1896.

2. Ability- to- Pay

3. Haig, 1921; Simons, 1938.

4. Fisherian

5. Adolf Wagner

6. Capital Gain

7. Scheduling

8. Shoup Recommendation; see Kaneko, 1995.

با توجه به سابقه دیرینه پژوهش‌های مالیاتی و انواع مطالعاتی که در مناطق مختلف جهان انجام شده است، نمی‌توان همه مطالعات مهم را معرفی کرد و تهیه یک مخزن پژوهشی دانشگاهی در این حوزه به ناچار ناقص خواهد بود.

در این فصل به‌جای تلاش در تکمیل چنان مخزنی، به برخی مقالات - عمدتاً به زبان انگلیسی - اشاره می‌شود که موجب بحث‌های ارزشمند درباره سه مؤلفه بنیادی مالیات‌ستانی از مجموع درآمدهای شخصی شدند: پایه، واحد و نرخ‌های مالیاتی.

به این ترتیب مطالب فصل حاضر چنین خواهد بود: بخش اول به تشریح بحث‌های مهم در انتخاب بین پایه مالیات بر درآمد و پایه مالیات بر مصرف - برحسب ترتیب ظهور بحث‌ها - اختصاص دارد که از پژوهش‌های سیمونز در سال ۱۹۳۸ آغاز شد و تا نوشته‌های مربوط به حقوق و اقتصاد در دهه ۱۹۹۰ ادامه یافت. بخش دوم به مرور مقالات جدیدتر درباره واحدهای مالیاتی مربوط است و بخش سوم به نوشته‌های ساختار تصاعدی نرخ مالیات می‌پردازد. بخش پایانی همان نتیجه‌گیری اجمالی است.

در این فصل از الگوی ET (مالیات‌ستانی منصفانه)<sup>۱</sup> پیروی می‌کنیم یعنی «مالیات بر مجموع درآمد اشخاص» را با «مالیات بر مصرف» - به‌عنوان دو ابزار مالیات‌ستانی منصفانه - با یکدیگر مقایسه می‌کنیم.<sup>۲</sup> با این حال لازم است رویکرد OT (مالیات‌ستانی بهینه)<sup>۳</sup> را نیز فراموش نکنیم زیرا در نوشتارهای جدید روز به روز بیشتر از مالیات‌ستانی بهینه (OT) استفاده می‌شود. برای بررسی گلچینی از منابع پژوهشی مذکور می‌توان به وایت، بکر و الیوت، مک اینتایر، ساندر و وست فال<sup>۴</sup> مراجعه کرد. آثار رویکرد مالیات‌ستانی بهینه (OT) نیز در مقاله کوپر<sup>۵</sup> وجود دارد.

## ۱. پایه

### ۱-۱. خاستگاه‌ها

بحث درباره مفهوم درآمد، به‌عنوان مبنای مالیات‌ستانی از اشخاص، از اواخر قرن نوزدهم شروع شد. مفاهیم مختلف درآمد در آن زمان در مقالات ووئلر<sup>۶</sup> بررسی شده است و به دو گونه تقسیم می‌شود: ۱. «گونه به تصرف درآمده»<sup>۷</sup> که ورود دارایی به تصرف شخص را معیار می‌داند و

1. Equitable Taxation

2. Musgrave, 1976.

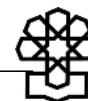
3. Optimal Taxation

4. White, 1995; Baker and Elliot, 1990; and McIntyre, Sander and Westfall, 1983.

5. Cooper, 1994.

6. Wueller, 1983a, 1983b, 1939.

7. Accrual Type



۲. «گونه از تصرف خارج شده»<sup>۱</sup> که بر مخارج یا خروج دارایی از تصرف شخص متمرکز است. گونه دوم را /ایروینگ فیشر<sup>۲</sup> مطرح کرد که نطه‌ای مجزا در مباحث این فصل خواهد بود. کالدور<sup>۳</sup> بیش از همه از این گونه درآمدی طرفداری کرد و طرحی دقیق برای مالیات بر مخارج ارائه نمود. با این حال مالیات بر مخارج تا همین اواخر غیرعملی تلقی می‌شد. مفهوم اول یعنی درآمد «به تصرف درآمد» در نسخه‌های متنوعی ارائه شده است. بهتر دیدیم که بدون اشاره به مطالعات قبل از هنری سیمونز - که قواعد او بر بحث‌های بعد از وی مسلط شده است - بحث را از نوشته‌های وی آغاز کنیم. خوانندگان علاقمند به سیر تاریخی بحث‌ها می‌توانند خلاصه‌ای مفید از بحث‌های صورت گرفته توسط هایگ، هیویت، سیمونز و ویکری<sup>۴</sup> را در نوشته مک‌کامبز<sup>۵</sup> بیابند. نوشته‌هایی از هتیچ، کایزلینگ و لانگ<sup>۶</sup> نیز درباره نظام قضاوت ارزشی سیمونز مفید هستند.

## ۲-۱. اثرگذاری هنری سیمونز

سیمونز (۱۹۳۸) درآمد شخصی را به شکل «مجموع جبری ۱. ارزش بازاری حقوق اعمال شده در مصرف کردن، ۲. تغییر ارزش موجودی حقوق مالکیت از ابتدا تا انتهای بازه زمانی مورد نظر» سنجید. مشخصه اصلی در قاعده وی، تعریف درآمد به‌عنوان اضافه ارزش عاید شده برای هر فرد در یک بازه زمانی است. چنین تعریفی جامع است چون تمایزی از لحاظ منبع درآمد یا تکرار درآمد در آن وجود ندارد؛ این تعریف شامل درآمدهای غیرنقدی، جوایز و ارثیه و افزایش ارزش سرمایه است. سیمونز درآمد جامع را پایه مناسب برای مالیات شخصی می‌دانست زیرا در چنان ساختاری می‌توان مالیات‌ها را به شکل منصفانه بین اشخاص تقسیم کرد (به‌ویژه وقتی ساختار درجه‌بندی شده<sup>۷</sup> به‌کار رود). در کتاب سیمونز اکثر مباحث مربوط به مالیات‌ستانی از مجموع درآمد شخصی وجود دارد و تعریف اولیه وی اصلاح شده است تا با ملاحظات اجرایی در دنیای واقعی سازگار شود.

مفهوم درآمدی سیمونز - هرچند در هیچ کشوری تمام و کمال اجرا نشد - به چارچوب تحلیلی متداول در مطالعات صاحب‌نظران - به‌ویژه در سنت آنگلوساکسون - تبدیل گردید. این موضوع خصوصاً درباره ایالات متحده پس از جنگ جهانی دوم مصداق دارد که پرونده‌های بیشماری از «مالیات‌ستانی بر درآمد فدرال» با تأکید بر مفهوم درآمد - مطابق با روال حقوقی و پرونده‌های

1. Disposition Type

2. Irving Fisher

3. Kaldor, 1958.

4. Haig, Hewett, Simons and Vickrey

5. McCombs, 1990.

6. Hettich 1979; Kiesling, 1981 and Long, 1990.

7. Graduated

دادگاهی - بررسی شده‌اند. ساری<sup>۱</sup> یکی از سرشناس‌ترین طرفداران مالیات‌ستانی جامع درآمدی بود و می‌گفت تخطی از ساختار متعارف در مالیات بر درآمد، به مثابه نوع دیگری از یارانه معروف به «مخارج مالیاتی»<sup>۲</sup> است. در سال ۱۹۷۴ بر مبنای همین طرز فکر بودجه مالیاتی تعیین شد. ساری و مک دانیل<sup>۳</sup> سیر تحول مفهوم مخارج مالیاتی را با در نظر گرفتن اثر آن بر سیاست تعیین بودجه، سیاست مالیاتی و اجرای مالیات‌ها و انتخاب بین مخارج مالیاتی یا مخارج بی‌واسطه برای پیاده‌سازی برنامه‌های یارانه‌ای از سال ۱۹۷۳ بررسی کرده‌اند.

جالب است که مفهوم مالیات‌ستانی از درآمد جامع در کشورهای دیگر نیز شکل گرفت. کانکو<sup>۴</sup> در ژاپن به دقت مفاهیم مختلف درآمد از نظر اقتصاددانان تأمین مالی عمومی را بررسی کرد و طبق بررسی تفصیلی‌اش درباره نظام‌های حقوقی در کشورهای مختلف، مفهوم جامع درآمدی را برای قانون مالیات‌های اثباتی ژاپن در زمینه‌هایی مانند تحقق درآمدها، درآمد غیرپولی<sup>۵</sup> و درآمد غیرقانونی به کار برد.

### ۳-۱. مباحث پایه مالیاتی جامع

در همان دوره - وقتی طرفداران مالیات‌ستانی از درآمد جامع - برای بهبود کارایی نظام مالیاتی تقلا می‌کردند، ناخرسندی‌ها افزون شد و در نهایت به بحث‌های «مالیات جامع» در اواخر دهه ۱۹۶۰ منجر گردید. ابتدا بیتکر<sup>۶</sup> بحث‌ها را آغاز کرد و گفت که هرگونه معیار علمی و کاملاً منصفانه برای مالیات‌ستانی از درآمد یک سراب است. وی ادعا کرد مفهوم درآمد اقتصادی مورد نظر هایگ و سیمونز هیچ کمکی به رفع ابهام از موضوع بحث برانگیز «تعریف درآمدها» نمی‌کند. وی براساس مشاهدات خود نتیجه‌گیری کرد که هیچ معیاری برای اصلاحات مالیاتی وجود ندارد؛ هرگونه پیشنهاد اصلاحی را باید مورد به مورد و حوزه به حوزه برحسب تناسب آن در هر مورد در نظر گرفت.

انتقاد نافذ بیتکر موجب شد عده‌ای از طرفداران مالیات بر درآمد جامع - از قبیل ماسگریو، بچمان و گالوین<sup>۷</sup> به او بپیوندند. آن بحث‌ها معلوم کرد که پایه درآمدی موجود از بسیاری جهات به ناچار از مفهوم محض درآمد جامع دور شده و خود آن مفهوم نیز حد و مرز مشخصی ندارد. با این حال بیتکر هم بدیلی نظام‌یافته ارائه نکرد که شاید نشانه‌ای از بی‌اطلاعی وی نسبت به مبانی سیاست مالیاتی باشد. به این ترتیب معلوم می‌شود که چرا ساری - علیرغم انتقاد بیتکر - توانست نوعی بودجه مخارج مالیاتی را پس از آن بحث‌ها بنیانگذاری کند.

1. Surrey, 1973.

2. Tax Expenditure

3. Surrey and McDaniel

4. Kaneko, 1966-75.

5. Imputed Income

6. Bittker

7. Musgrave, 1967; Pechman, 1967 and Golvin, 1968.



#### ۴-۱. موفقیت اندروز

مدت زمان طولانی نگذشته بود که در بحث‌ها بدیلی ارائه شد. دو مورد از مطالعات ویلیام اندروز<sup>۱</sup> چشم‌انداز بحث‌ها را دگرگون کرد. هرچند اندروز (۱۹۷۲) می‌پذیرفت که مفید است فاصله گرفتن مالیات بر درآمد کامل (آرمانی) را به مثابه تبدیل شدن آن به مخارج مالیاتی بدانیم، کماکان معتقد بود که باید مالیات بر درآمد کامل را با دقت تبیین و طراحی کرد تا اهداف ذاتی مالیات کامل در آن مجسم گردد. اندروز با شروع از قاعده سیمونز گفت مالیات بر مجموع درآمد آرمانی، مالیاتی است که در آن، بار مالیاتی برای کل مصرف و انباشت شخصی مالیات‌دهنده وضع گردد. او با تأکید بر مؤلفه «مصرف» در پایه مالیاتی اظهار کرد دلایلی قانع‌کننده وجود دارد که چرا باید مفهوم مصرف شخصی را در موضوع مالیات‌ها به دقت شرح داد تا شامل خدمات درمانی و تمامی مزایای ناشی از کمک‌های خیریه نباشد. خواننده شاید از دقت نظر اندروز در قاعده سیمونز - و تمیز دادن مصرف از مؤلفه‌های انباشت ثروت در پایه مالیات بر مجموع درآمد اشخاص - تعجب کند. اندروز نشان داد که حذف کردن مؤلفه انباشت ثروت از پایه مالیات بر مجموع درآمد موجب پدید آمدن مالیات بر مصرف شخصی درجه‌بندی شده می‌شود. وی به این ترتیب، مسیر را برای بحث‌های تازه درباره مالیات بر مصرف شخصی باز کرد.

اندروز (۱۹۷۴) تحلیل‌های خود را توسعه داد و بر این باور بود که ناخوشایندترین نابرابری‌ها، اختلال‌ها و پیچیدگی‌ها در مالیات فعلی و نیز بفرنج‌ترین مشکلات در مسیر رسیدن به حالت آرمانی جمع درآمد‌ها،<sup>۲</sup> در اصل مؤلفه انباشتی جمع درآمد‌ها نهفته هستند. به این ترتیب پیشنهاد کرد جانشین آرمانی دیگری مدنظر قرار گیرد که در آن، درآمد شخصی مشمول مالیات بتواند بر حسب گردش ساده نقدینگی محاسبه شود و صرفاً منعکس‌کننده مصرف شخصی باشد و انباشت ثروت به شکل دارایی‌های کسب‌وکار و سرمایه‌گذاری کنار گذاشته شوند. او نشان داد که پیروی از چنین روشی در کل موجب ساده‌سازی چشمگیر در حوزه مالیات‌ها و نیز منصفانه‌تر و کارآمدتر شدن توزیع بار مالیاتی می‌شود. اندروز برخلاف بیتکر - که می‌خواست رویکردی جزء به جزء<sup>۳</sup> در پیش بگیرد - توانست چارچوبی مفهومی براساس «اقتصاد قدرت خرید پول در هر زمان» بسازد که ابزار تحلیلی اصلی در مؤلفه انباشتی پایه مالیات بر درآمد بود.

تلاش اندروز پیشرفتی بزرگ بود: هرچند در نسخه پیشین از طرح مالیات بر مصرف، توجه به محاسبه استقراض، خرج از پس‌انداز (پس‌انداز منفی) و درآمد غیرپولی از محل دارایی‌ها لازم بود، نظام

---

1. William Andrews  
2. Accretion Ideal  
3. Piecemeal Approach

پیش‌پرداخت مورد نظر او به آسانی درآمد سرمایه را کنار گذاشته، با تفریق کردن بخش انباشتی از پایه مالیاتی، مؤلفه مصرفی را به دست می‌آورد. اندروز همچنین به خوبی نشان داد مالیات فعلی بر مجموع درآمد شخصی در واقع نسبت نزدیکی با الگوهای مصرف و تجمیع درآمدها در بحث‌های انباشت ثروت دارد و پیوندی از آن دو است. هر دو دسته کارشناسان و سیاستگذاران مالیاتی - صرفنظر از موافقت یا مخالفت با پیشنهادهای ویژه اصلاحات وی - با این نظر اندروز موافقت نمودند.

### ۵-۱. درآمد یا مصرف؟

وقتی صاحب‌نظران مالیاتی دریافته‌اند مالیات موجود بر مجموع درآمد شخصی، مختلط است، خواستند بفهمند باید حالت آرمانی مالیات بر درآمد اشخاص جامع را جستجو کنند یا مالیات بر مصرف آرمانی را. در بحث‌های بعدی چند عامل - از قبیل انصاف، کارایی و امکانپذیری اجرایی - طرح و آزمون شد.

وارن<sup>۱</sup> درباره انصاف می‌گوید که خنثایی مالیات بر مصرف<sup>۲</sup> به بهای خارج شدن درآمدهای ناشی از ثروت - از مجموعه درآمدهای مشمول مالیات - حاصل شد. وی که مالیات مبتنی بر مصرف را مشابه با وضع مالیات بر «فقط دستمزد» می‌داند، آن را ابزاری کافی برای تحقق بسیاری از اهداف منطقی یک نظام مالیات پایه محسوب نمی‌کند. اندروز معتقد است که این ملاحظه نمی‌تواند ما را قانع کند که مالیات بر مصرف منصفانه‌ترین مالیات نیست و برای این ادعای خود به تفاوت‌های مهم بین مالیات بر دستمزد و مالیات بر مجموع درآمد شخصی - از نوع مصرف - اشاره می‌کند. به نظر اندروز، مالیات بر درآمد - حتی اگر کاملاً از نوع تجمعی باشد - ابزاری ناقص برای رفع نابرابری در ثروت است. پنج سال بعد وارن (۱۹۸۰) با دقت بیشتری به بررسی ادعاهای مربوط به برتری معیار مصرف نسبت به معیار درآمد پرداخت. او نتیجه‌گیری کرد که هرچند هر دو نوع مالیات را می‌توان ابزاری برای اجرای اصل شدنی عدالت توزیعی دانست، ادعای منصفانه‌تر بودن مالیات بر مصرف به خودی خود قانع‌کننده نیست.

فراید<sup>۳</sup> که به طور مشروط ادعای بنیادگرایانه هابزی<sup>۴</sup> را کنار گذاشته بود، کار خود را فقط بر ادعای غیرمنصفانه بودن مالیات‌ستانی از عواید سرمایه معطوف کرد. او سه نظریه را در طرفداری از معافیت عواید سرمایه از مالیات نهفته دید:

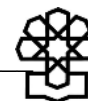
۱. عواید سرمایه - به عنوان ابزار تکمیل‌کننده مالیات بر درآمد - باید از مالیات معاف شود،

1. Warren, 1975.

2. The Neutrality of the Consumption- Type Tax

3. Fried, 1992.

۴. بر مبنای این ادعا ثروت نباید به مثابه دارایی تصرف شده اشخاص به حساب آید، مگر هنگامی که اجازه استفاده از منابع عمومی (Common Pool) برای مصرف شخصی وجود داشته باشد.



۲. عواید سرمایه - به عنوان ابزار اجرای مالیات بر موهبت اولیه<sup>۱</sup> - معاف گردد،  
۳. آن عواید از مالیات معاف گردد تا رفاه نسبی پیش از مالیاتی پس اندازکنندگان و مصرف کنندگان در حد پیش از وضع مالیات حفظ شود.  
وی نتیجه گیری کرد هیچ یک از آن سه نظریه نمی تواند دلیلی قانع کننده ای بر منصفانه تر بودن مالیات بر مصرف باشد.

از منظر کارآیی، اقتصاددانان تقریباً اجماع دارند که پایه مالیات بر درآمد موجب تشویق مصرف جاری و تحدید پس انداز می شود، در حالی که پایه مالیات بر مصرف، اثر کمتری بر تصمیم گیری برای پس انداز فردی دارد.

گریتز<sup>۲</sup> برای بررسی امکان پذیری اجرایی، تحلیل کلی خود درباره گذار حقوقی را به موضوع جانشینی مالیات بر مصرف تصاعدی به جای مالیات بر درآمد معطوف کرده، اظهار کرد که موانع جدی اما غلبه پذیر در مسیر اجرای مالیات تصاعدی بر مصرف وجود دارد. با این حال وی با توجه به دشواری های اجرایی هشدار داد که لازم است طرفداران مالیات بر مخارج ثابت کنند مزایای ادعا شده مالیات بر مخارج - از لحاظ عدالت و کارآیی اقتصادی - حقیقت دارد و دستیابی به آن اهداف به روشی ساده تر میسر نیست. وی ادعا کرد فقط و فقط در صورتی که دلایل متقن ارائه شود، جانشین کردن مالیات بر مصرف شخصی تصاعدی به جای مالیات بر درآمد باید در فهرست اولویت های سیاسی - آن هم نه در صدر فهرست - قرار گیرد. همچنین هدف اصلی تحلیل های مالیات بر مخارج باید کماکان روشنگری درباره مالیات سستانی از درآمد و افزایش شناخت نسبت به سیاست مالیاتی باشد.

شاکار<sup>۳</sup> موضوع گذار را بررسی کرده، معتقد است تغییر رویه مالیاتی در هر دو حوزه دارایی ها و دیون باید با در نظر گرفتن مبنای مورد به مورد انجام پذیرد تا معلوم شود کدام قاعده گذار موجب می شود بار مالیاتی بر دوش فرد مخاطره پذیر اصلی قرار گیرد. وی می گوید قواعد گذار ضروری هستند تا از ثروت های باد آورده و نیز از مالیات سستانی مضاعف جلوگیری شود. بین طرفداران مالیات بر درآمد و طرفداران مالیات بر مصرف بحث های جدی در محافل دانشگاهی و سیاست گذاری سر گرفته است.<sup>۴</sup> برخی<sup>۵</sup> تلاش کرده اند از الگوی مالیات بر درآمد دفاع کنند و برخی دیگر<sup>۶</sup> خواسته اند از الگوی مالیات بر مصرف به دفاع بپردازند. ناکازاتو<sup>۷</sup> از چشم انداز کل دوره عمر

1. Endowment Tax

2. Graetz, 1979.

3. Shachar, 1984.

4. Pechmann, 1977; Gulper and Pechmann, 1980; Aaron, 1988 and Marshall and Wells, 1993.

5. Gunn, 1979; Shakow, 1986; Fellows, 1990.

6. Institute for Fiscal Studies, 1978; Bradford et al. 1984 and Bradford, 1986.

7. Nakazato, 1991a.

از پایه مالیات بر درآمد طرفداری کرده، ادعا می‌کند که درآمد مورد نظر سیمونز به شکلی غیرواقعی باعث محدود شدن بازه زمانی سنجش پایه می‌شوند و شیوه متعارف توجیه عدالت در گفته‌های درآمدی سیمونز فاقد پشتوانه است. همچنین پایه مصرف نسبت به ترجیحات زمانی افراد خنثی است.

#### ۱-۶. مباحث تکمیلی

در همین بحث‌ها/استرند<sup>۱</sup> درباره مناسبت مقایسه پایه‌های درآمدی و مصرفی تردید کرد. وی گفت در شرایط فقدان تعادل عمومی - که اثر مالیات‌ها بر قیمت‌های پیش از وضع مالیات در تحلیل‌ها وارد نمی‌شود - مالیات بر درآمد از نوع گردش نقدینگی (و نه از نوع مالیات بر درآمد متعارف) شرایط آرمانی هایگ - سیمونز را برآورده می‌کند و به این علت تحلیل‌های پذیرفته شده درباره مالیات برای فعالیت‌های متنوع - از سرمایه‌گذاری شرکت‌ها در ماشین‌آلات گرفته تا پرداخت حق بیمه بازنشستگی توسط اشخاص و تأمین مالی کسب‌وکارها از راه استقراض - بر هیچ‌گونه مبنای نظری استوار نیست. کاپلو و وارن<sup>۲</sup> آن ارزیابی شورانگیز استرند را مردود دانسته، ثابت کردند نتیجه‌گیری وی یعنی اجرای مالیات بر «درآمد» به شکل صحیح با اجرای مالیات بر گردش نقدینگی درست است ولی آشکار است که از بحث‌های استرند نتیجه و دستاوردی متفاوت از بحث‌های درآمدی هایگ - سیمونز، به دست نمی‌آید.

پاپکین<sup>۳</sup> نظر کاپلو و وارن را قبول کرد که نتیجه‌گیری سیمونز مبتنی بر تعریف شرایط آرمانی هایگ - سیمونز است که در آن تورش و جانبداری از مالیات بر مصرف وجود دارد. وی علاوه بر این افزود که نظر استرند درباره تعریف هایگ - سیمونز در زمینه انصاف معیوب است زیرا در آن، برداشتی غلط از وضعیتی وجود دارد که هر مالیات‌دهنده بتواند از حکومت درخواست کند مالیات پرداختی‌اش مسترد گردد. استرند (۱۹۸۶ و ۱۹۸۷) به پاپکین، کاپلو و وارن پاسخ داد. او به موضوع «تناوب»<sup>۴</sup> یعنی به تعداد تغییرات در ارزش پرداخت که باید در فرآیند اجرای مالیات‌ستانی یکپارچه مورد ارزیابی و مالیات‌ستانی قرار گیرند.

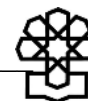
مالیات بر درآمد - علیرغم بحث‌های دامنه‌دار و انتقادات جدی به آن - در عمل کارآمد شد. وزارت خزانه‌داری ایالات متحده (۱۹۸۴) خواستار گسترش پایه مالیات بر درآمد با ساختار نرخ‌های کمتر درجه‌بندی شده، گردید و آن پیشنهاد مبنای «اصلاحات مالیاتی ریگان» در سال ۱۹۸۶ قرار

1. Strand, 1985.

2. Kaplow and Warren, 1986.

3. Popkin, 1986.

4. Periodicity



گرفت. اصلاحات مالیاتی مشابهی در اواخر دهه ۱۹۸۰ - با گسترش پایه مالیاتی و یکسان‌سازی نرخ مالیات - در کشورهای دیگر رخ داد ولی هیچ کشوری به‌طور کامل نظام مالیاتی‌اش را به ساختار مالیات بر مصرف تبدیل نکرد. نظام مالیات بر مصرف همچنان حالت مختلط دارد و به شکل الگوی محض تراکمی یا الگوی کامل مالیات بر مصرف در نیامده است.

ویت<sup>۱</sup> یکی از صاحب‌نظران علوم سیاسی از این منظر به موضع‌گیری سیمونز تاخته، آن را در نهایت متکی به مجموعه‌ای نامشخص از فروض مربوط به ارزش می‌داند. با این حال، وی از نظام جامع مالیات بر درآمد دفاع می‌کند که بر مبنای عمل‌گرایانه - از قبیل ظرفیت‌های درآمدی، کارآیی اجرایی، قطعیت، سادگی و قانونی بودن - استوار باشد و نه بر مبنای معیارهای ارزشی متعارف مانند انصاف و کارآیی.

آیزنبرگ<sup>۲</sup> در عین حال که آینده مالیات بر درآمد را مبهم می‌داند، مالیات بر مصرف اشخاص را نیز مردود دانسته، از نوعی مالیات بر ارزش‌افزوده طرفداری می‌کند که در اصل نوعی مالیات بر بنگاه‌هاست. گریتز (۱۹۹۲) علیرغم اشاره به اجماع تقریبی میان اقتصاددانان - که معتقدند اگر مالیات‌ها به جای درآمد بر مصرف وضع شوند، اثر نامطلوبی در بلندمدت بر رشد اقتصادی نمی‌گذارند - هشدار می‌دهد که مالیات بر مصرف نباید خیلی سختگیرانه باشد و به جای آن از مالیات بر مصرف انرژی حمایت می‌کند.

## ۷-۱. ظهور مالیات‌سنانی بهینه

نظام مختلط به نظر طرفداران مالیات بر درآمد آرمانی شاید مانند نوعی بن‌بست جلوه کند ولی نسل جدید طرفداران مالیات بر درآمد به نظام مختلط به شکل یک فرض قطعی نگاه می‌کنند. بحث‌های دهه ۱۹۹۰ به تمرکز بر ارزیابی قواعد و تمهیدات ویژه چارچوب مالیات مختلط - از منظر سیاستی - معطوف بود ولی ارزیابی هنجاری چندانی درباره مناسب بودن هر یک از پایه‌های مالیاتی انجام نمی‌شد. از آن بحث‌ها چارچوب مالیات بهینه<sup>۳</sup> و تشریح دقیق نظریه تأمین مالی بیرون آمد. مک کافری<sup>۴</sup> می‌گوید باید ماهیت دوگانه مالیات بر مصرف و درآمد را پذیرفت و تلاش کرد تا معلوم شود بهترین شکل سازماندهی آن مالیات چیست. او با تقسیم‌بندی پس‌اندازها به سه دسته (چرخه عمر، احتیاطی و پس‌اندازهای ارث) معتقد است. به علت متفاوت بودن ارزشی که هر فرد ممکن است برای انواع پس‌اندازها قائل باشد، برخی از شکل‌های مختلط احتمالاً آرمانی بوده، عملی نیستند.

1. Witte, 1985.

2. Isenberg, 1990.

3. Optimal Tax

4. McCaffery, 1992.

هرچند مطالعات تجربی و بررسی‌های هنجاری کامل‌تری لازم است، حرف‌های وی مصداق بارز یک روند جدید در پیگیری بحث‌های قبلی است. نال<sup>۱</sup> تلاش می‌کند توجه پژوهشگران را به طراحی مجدد مالیات‌های مختلط در مقیاسی بزرگ جلب کند و درباره وجود یا عدم وجود مالیات بر درآمد یا مالیات بر مصرف صحبت می‌کند. وی سه نوع مالیات مختلط را تشریح و ارزیابی کرده است: یکی مختلط ترکیبی<sup>۲</sup> که نرخ کمتری برای مالیات بر درآمد سرمایه‌گذاری‌ها وضع می‌کند و چون نمی‌تواند عواید سرمایه و تلاش‌ها<sup>۳</sup> و همچنین عواید سرمایه‌گذاری‌های مختلف را از هم تمیز دهد، مردود است؛ دیگری مختلط ساده<sup>۴</sup> که در آن بخشی از سرمایه‌گذاری را برای به حساب آوردن استهلاک اقتصادی منظور می‌کنند و سوم یک نظام COCA (پذیرش هزینه سرمایه)<sup>۵</sup> که استهلاک اقتصادی را با تدارک دیدن نوعی تخفیف مالیاتی و براساس بخش مستهلک نشده دارایی‌های مالیات‌دهنده در نظر می‌گیرد.<sup>۶</sup> این سه گونه در زمره الگوهای اصلاحات جامع مالیاتی هستند.

بنکمان و گریفیث<sup>۷</sup> به مهمتر بودن ریسک (مخاطره) در مقایسه با تأخیر در پرداخت‌ها اشاره می‌کنند. آنان با بررسی داده‌های تاریخی نشان می‌دهند که تقریباً همه عواید واقعی و تحقق‌یافته سرمایه‌گذاری‌ها در ۶۰ سال گذشته را می‌توان ناشی از مخاطره سرمایه‌گذاری دانست و به این دلیل بهتر است مقایسه دو مالیات درآمدی و مصرفی را طوری انجام داد که در دو پایه مالیاتی به سرمایه‌گذاری‌های مخاطره‌آمیز تأکید شود و نه به نرخ بهره (بهره همان عواید دارایی‌های بدون ریسکی است که با نرخ تورم تعدیل می‌شود). به نظر ایشان مالیات‌ستانی از حاشیه ریسک<sup>۸</sup> خیلی کم در سرترا از اخذ مالیات از بهره است زیرا بسیاری از مالیات‌دهندگان قادرند آثار مالیات بر حاشیه ریسک را با افزایش سهم دارایی‌های مخاطره‌آمیز جبران نمایند و ملاحظات مربوط به کارآیی نیز اهمیت بیشتری می‌یابد. علاوه بر این چنان مالیات‌دهندگانی از مالیات بر درآمد متضرر نمی‌شوند. آن دو نتیجه‌گیری می‌کنند که مالیات‌ستانی از حق بیمه - بدون جبران کامل خسارت‌ها - به ضرر سرمایه‌گذاران در کالاهای پرمخاطره است و کارآیی را به خطر می‌اندازد. بنکمان و گریفیث اصلاح موضوع مخاطره را به بحث‌ها وارد کردند، در حالی که تحقیقات همگی بر ارزش پول در گذر زمان تمرکز یافته بودند.

1. Knoll, 1994.

2. Blended Hybrid

3. Effort

4. Simple Hybrid

5. Cost of Capital Allowance

۶. در روش مختلط ساده، وقتی بنگاه مثلاً در ماشین‌آلات سرمایه‌گذاری می‌کند، می‌تواند هر ساله بخشی از ارزش ماشین‌آلات را مستهلک تلقی نماید و معادل بخش مستهلک از درآمد مشمول مالیات خود کسر نماید. اما در روش پذیرش هزینه سرمایه، هزینه‌ای که بابت سرمایه‌گذاری تقبل می‌شود، از سود (یا درآمد مشمول مالیات) مالیات‌دهنده کسر می‌گردد (مترجم).

7. Bankman and Griffith, 1992.

8. Risk Premia



ضعف مفهومی تعریف هایگ - سیمونز از درآمد - به عنوان اصل مالیاتی بهینه اول و حتی در صورتی که فقط یک ابزار تحلیلی باشد - در مطالعه شایرو<sup>۱</sup> توضیح داده شده است. شایرو آن دسته از مواد «قانون درآمدها» را که در واکنش به سلیقه‌ها طراحی شده‌اند و از این رو درآمدها را کمتر از واقع ارزیابی می‌کنند، در این دسته از مواد قانونی برخی مزایای مالیاتی به ویژگی‌های درآمدی مالیات‌دهنده یا به مقادیر برخی از اقلام در فهرست درآمد وی بستگی دارد. وی بر این باور است که این‌گونه محدودیت‌های سلیقه‌ای - به‌ویژه تعریف هایگ - سیمونز از درآمد - را نمی‌توان صرفاً با در نظر گرفتن اصول مالیاتی بهینه اول تحلیل کرد و موضوع به بهینه‌های دومی کشیده خواهد شد که ساختار نظری آنها و اجزای آنها مشخص است ولی اطلاعات تجربی درباره آنها موجود نیست.

شایرو (۱۹۹۰) در سنجش مصرف مشمول مالیات‌ها، عدم قطعیت مشابهی را در تعریف هایگ - سیمونز از درآمدها شرح می‌دهد. وی در این مطالعه، نظام مالیات مختلط را از لحاظ کارآیی بررسی کرده، ادعا می‌کند مزیت اصلی قواعد تحقق<sup>۲</sup> و شناسایی<sup>۳</sup> - در قیاس با فقدان هرگونه مالیات، حتی در صورت تحقق - آن است که آن قواعد شاید موجب برابر شدن مالیات انتظاری پیش از وقوع در فعالیت‌ها یا سرمایه‌گذاری‌های مختلف شوند.

کاپلو (۱۹۹۱) توسل به تعاریف را - که به مثابه کانون بحث‌های مربوط به مالیات بر درآمد در مقایسه با مالیات بر مصرف بودند - کنار گذاشته، صحبت درباره تعاریف را برای رسیدن به خط‌مشی مالیاتی چندان راهگشا نمی‌بیند مگر اینکه آن بحث‌ها با اهداف مستقر در تعاریف مرتبط باشند. کاپلو ترجیح می‌دهد آثار قواعد مالیاتی بر رفاه اشخاص را به شکل بی‌واسطه ارزیابی کند. او استدلال‌های مربوط به کسورات (تخفیف‌های) خسارت‌های سوانح و هزینه‌های درمان را مجدداً بررسی کرده، امکان وجود بیمه خصوصی را نیز در نظر می‌گیرد. وی می‌گوید وقتی افراد بتوانند خود را بیمه کنند، لایه دوم بیمه که در کسورات (تخفیف‌های) خسارت سوانح و هزینه‌های درمان نهفته است، آثار نامطلوبی بر انتخاب افراد میان مصرف و تصمیم‌گیری‌های بیمه‌ای آنان می‌گذارد. به این ترتیب ممکن است مردم خود را به دلیل کسورات بیمه در معرض خطر قرار دهند زیرا گمان می‌کنند که آن کسورات باعث کاستن از زیان‌ها می‌شود. وی نتیجه‌گیری می‌کند که مردم با توجه به چنین انتخابی ترجیح می‌دهند چارچوبی فاقد کسورات را انتخاب کنند و به جای آن، نرخ‌های مالیات کمتر باشد. مطالعه بعدی وی (۱۹۹۴) مصداق دیگری از سهم فرد در این زمینه است که با مشاهدات بی‌واسطه انجام می‌شود و نشان می‌دهد بین تخفیف‌های متعارف و کاهش نرخ‌های مالیاتی نوعی

1. Shaviro, 1989b.  
2. Realization  
3. Recognition

امکان تعویض وجود دارد.

زولت<sup>۱</sup> حالت مالیات‌ستانی متحدالشکل<sup>۲</sup> را از لحاظ کارآیی و عدالت بررسی کرده، نتیجه‌گیری می‌کند هیچ‌یک از ملاحظات نظریات اقتصادی یا عدالت نمی‌تواند کاربرد روش مالیات متحدالشکل را توجیه کند. وی معتقد است حتی اگر بتوان قواعدی طراحی کرد که از اقلامی مانند سود تحقق نیافته، درآمد غیرپولی، یا خدمات دولتی «به‌درستی» مالیات‌ستانی شود، شاید بتوان با نوعی شیوه مالیاتی که بسته به نوع درآمد یا ویژگی‌های مالیات‌دهنده تنظیم می‌شود، به کارآیی و عدالت دست یافت. با این حال، او با احتیاط می‌افزاید که فایده کاربرد مالیات‌های غیریکنواخت در کشورها و زمان‌های مختلف با هم متفاوت است.

## ۸-۱. تغییر الگو

در نوشته‌های جدید در حوزه حقوق و اقتصاد، روندهای فکری جریان اصلی در اقتصاد بخش عمومی را مشاهده می‌کنیم که از الگوی متعارف مالیات‌ستانی منصفانه (ET) عدول کرده، به چارچوب مالیات‌ستانی بهینه (OT) متمایل شده‌اند. تأمل برانگیز است که بدانیم آیا این پژوهش‌های دانشگاهی بر سیاستگذاری در دنیای واقعی اثر گذاشته‌اند یا خیر و تأثیر آنها چگونه بوده است.

### ۲. واحد

## ۸-۲. انتخاب: شخصی، زناشویی یا خانوادگی

برای سنجش درآمد در یک دوره ویژه لازم است معلوم کنیم که درآمد چه فردی مورد نظر است. سیمونز (۱۹۳۸) نظریه خود را بر اساس فرضی استوار کرده که در آن باید از شخص حقیقی به‌عنوان یک شخص منفرد مالیات گرفت. رویکرد وی نتیجه منطقی فردگرایی روش‌شناختی است. دیگران ممکن است افراد را موجوداتی اجتماعی به حساب آورند که پیوندهای خانوادگی بر ظرفیت پرداخت مالیاتشان اثر می‌گذارد. پذیرش چنین باوری به مثابه رد کردن فردگرایی افراطی و پذیرش طرز تلقی ویژه از مفهوم «خود»<sup>۳</sup> است که در بطن محیط جمعی نهفته است.

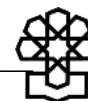
واحدهای مالیات شخصی را می‌توان بر یکی از مبانی زیر تعیین کرد: فردی، زناشویی یا خانوادگی.<sup>۴</sup> مدت‌هاست که بر سر انتخاب از میان این سه معیار در بسیاری از کشورها بحث شده و

1. Zolt, 1996.

2. Uniform Taxation

3. Self

4. Individual, Marital, or Family



اقدامات قانونگذارانه متعددی به انجام رسیده است.<sup>۱</sup>

طراحی واحدهای مالیاتی در کشورهای OECD نیز بسیار متنوع است: برخی از آن کشورها مانند استرالیا، کانادا، دانمارک، ایتالیا، ژاپن، انگلستان و سوئد نظام واحد فردی را برگزیده، برخی دیگر (بلژیک، آلمان و اسپانیا) به نظام واحد زناشویی روی آورده، بعضی نیز (فرانسه و لوکزامبورگ) از نظام واحد خانوادگی پیروی می‌کنند. در ایالات متحده برای: ۱. افراد، ۲. افراد متأهلی که عواید مالیاتی آنها به‌طور مشترک ثبت شده و بیوه‌های افراد متوفی، ۳. افراد متأهلی که عواید مالیاتی آنها جداگانه ثبت می‌شود و ۴. سرپرست‌های خانوار، نرخ‌های مالیاتی متفاوت وضع شده است. نظام‌های مالیاتی در هر کشور - علاوه بر آنکه با کشورهای دیگر تفاوت دارد - همواره در حال تغییر بوده است.

بحث درباره واحد مالیاتی چند بُعدی است زیرا نشان‌دهنده نوع نگرش به خانواده - نهادی بحث برانگیز در جوامع به‌شدت دگرگون شونده امروزی - است. با توجه به آنکه طرز برخورد با خانواده در شیوه مالیات‌ستانی از مجموع درآمد شخصی با هر سه مؤلفه اصلی مالیات‌ستانی (پایه واحد و نرخ‌ها) مرتبط است، این چند جنبه‌ای بودن پیچیده‌تر هم می‌شود. مثلاً در نظام واحد فردی، تخفیف‌های شخصی را می‌توان با توجه به شأن خانوادگی فرد تعیین کرد. علاوه بر این، بسیاری از بحث‌های مربوط به مالیات‌ستانی از خانواده در ساختار نرخ‌های تصاعدی مستتر است.

## ۲-۲. بحث اولیه

اولدمن و تمپل<sup>۲</sup> - علیرغم آگاهی از دشواری‌های مذکور - تلاش کردند تا قدری بر خط‌مشی‌های روشن‌گرانه در طراحی واحدهای مالیاتی بیافزایند. ایشان پس از توصیف تکمیلی نظام‌های مالیاتی فعال در فیلیپین، انگلستان، سوئد، کانادا، ایالات متحده و هلند، از نظام واحد زناشویی جانبداری کرده، آن را نسبت به نظام فردی - و با توجه به واقعیت‌های اقتصادی و امکان‌پذیری اجرایی - منطقی‌تر دانستند. ایشان پیشنهاد کردند:

۱. هر زوج که فقط یکی از ایشان درآمد کسب کند، باید در مجموع مالیاتی بیش از مجموع مالیات زوج دیگری بپردازد که هر دوی آنها درآمد دارند (به شرط آنکه کل درآمد دو خانواده مساوی باشد)،

۲. زوجی که هر دوی ایشان درآمد دارند، باید در مجموع مالیاتی بپردازد که - به‌علت برخورداری از مزایای اقتصادی زندگی مشترک - از مجموع مالیات دو فرد مجرد با همان درآمد

1. Pechman and Engelhardt, 1990; and Kaneko, 1996b.

2. Oldman and Temple, 1960.

بیشتر است،

۳. یک فرد مجرد باید مالیاتی مساوی یا بزرگ‌تر از زوج متأهلی بپردازد که همان مقدار درآمد دارند چون مزایای اقتصادی زندگی مشترک به اندازه‌ای نیست که هزینه‌های دو نفر کمتر از یک نفر شود.

بیتکر (۱۹۷۵) در صحت این خط‌مشی‌ها تردید کرد. وی نشان داد غیرممکن است هر سه مورد در کنار هم وجود داشته باشند:

(الف) مالیات تصاعدی،

(ب) مالیات مساوی برای زوج‌های متأهل با درآمد برابر،

(ج) مالیات خنثی نسبت به تأهل افراد.

وی در بحث‌های مربوط به بار مالیاتی نسبی زوج‌های متأهل و دیگر مالیات‌دهندگان بررسی کرد که آیا فروض منتقدان - از قبیل بار هزینه‌های تکفل همسر، صرفه‌های مقیاس و خدمات غیرپولی خانوارها - قابلیت به‌کارگیری در عمل را دارند یا خیر. وی نتیجه‌گیری کرد که نظریه‌پردازان - صرفنظر از زمینه‌های فکری ایشان، اعم از اقتصاد، انسان‌شناسی یا جامعه‌شناسی - نمی‌توانند مشکل مالیات‌ستانی از درآمد خانواده را «حل کنند»؛ ایشان فقط قادرند مشکلات را شناخته، به تقابل اهداف اشاره کرده، رویکردهای جانشین پیشنهاد کرده و پیامدهای انتخاب یک شیوه به‌جای شیوه دیگر را پیش‌بینی کنند. هر کارشناس با این اقدامات باید زندگی عامه شهروندان را آسان‌تر سازد؛ شهروندانی که قضاوت ایشان بر اساس چیزی دقیق‌تر یا ماندگارتر از ترجیحات اجتماعی مشترک استوار نیست. بیتکر به این ترتیب تردید بنیادی دوگانه‌ای بین «بی‌تفاوتی زوج‌ها» و «بی‌تفاوتی تصمیم‌گیری‌های زناشویی» در شرایط مالیات بر درآمد تصاعدی تشخیص داد. هیچ صاحب‌نظری تا به حال نتوانسته است راه‌حلی برای این دوگانگی پیدا کند.

مک‌این‌تایر و اولدن<sup>۱</sup> در بررسی اختلاف‌نظرهای مربوط به برخورد با خانواده در مالیات بر درآمد فدرال، به ساختن یک الگوی هنجاری برای مالیات‌ستانی از خانواده پرداختند که مبتنی بر آرمان پایه مالیاتی جامع بود. ایشان از این حالت آرمانی به برنامه‌ای اصلاحی رسیدند که در آن بار مالیاتی باید برحسب تخمین‌های تجربی درآمد پولی هر فرد مالیات‌دهنده توزیع گردد.

### ۲-۳. الگوهای خانوادگی واگرا و نگاهی بر واکنش رفتارگرایانه

هرچند بحث‌های دهه ۱۹۷۰ ظاهراً به اجماع فراگیر منجر گردید که زوج‌های متأهل همان واحد

1. McIntyre and Oldman, 1977.



مالیاتی مناسب هستند، در دهه ۱۹۸۰ به جای عدم بی‌تفاوتی نسبت به زوج‌ها به جنبه تاوان‌زایی (هزینه‌ساز بودن) ازدواج توجه شد.

گان<sup>۱</sup> می‌گوید هر نظام مالیات بر درآمد بی‌تفاوت نسبت به ازدواج - که در آن کل افراد عواید خود را جداگانه در یک نظام مالیاتی با ساختار نرخ واحد ثبت کنند - در بلندمدت منطقی‌ترین نظام است. وی (۱۹۸۳) اقدامات مربوط به تخفیف مالیات بر «درآمد ناشی از کار» در قانون سال ۱۹۸۱ ایالات متحده را نامناسب دانسته، آن را با معیار عدالت در «بی‌تفاوتی نسبت به ازدواج» سازگار نمی‌داند؛ هرچند می‌گوید که آن اقدام تاحدی موجب کارایی مالیاتی شده است.

کورن هاوزر<sup>۲</sup> به بررسی فرضی می‌پردازد که طبق آن زوج‌های متأهل درآمدهای خود را به شراکت گذاشته یا یک کاسه می‌کنند. وی به بررسی پیمایشی تغییر مفهوم و ماهیت «خانواده» پرداخته، چند تحقیق تجربی را که به مشکل تخصیص منابع مالی بین اعضای خانواده‌ها مربوط بوده‌اند، ارزیابی می‌کند. یافته‌های وی از این قرار است: همه زوج‌ها دارایی‌های خود را یک کاسه نمی‌کنند؛ یک کاسه شدن درآمدها فقط مخصوص زوج‌های متأهل نیست؛ ترتیبات مالی گاهی در طول مدت رابطه تغییر می‌کنند و حتی بین زوج‌هایی که ادعا می‌کنند جیب آنها یکی است، همسری که درآمد ندارد، معمولاً به اندازه شریک خود به منابع مالی دسترسی ندارد. او براساس این شواهد ادعا می‌کند که نظام ثبت مشترک درآمدها غیرمنصفانه است زیرا علاوه بر اینکه دچار شمول ناقص است (برخی از یک‌کاسه‌کننده‌های غیرمتأهل از مزایای آن مستثنا هستند)، دچار شمول اضافی نیز هست (مزایای آن نصیب زوج‌های متأهل غیر یک‌کاسه‌کننده نیز می‌شود).

مک کافری<sup>۳</sup> سعی کرده است بفهمد چگونه قوانین مالیاتی، برخی انگیزه‌های رفتاری ایجاد می‌کنند که بر این سه تصمیم اثر می‌گذارند: ازدواج کردن یا نکردن، وجود یک فرد صاحب درآمد در خانواده یا دو فرد و انتخاب بین کار تمام‌وقت و پاره‌وقت. وی درمی‌یابد که قوانین مالیاتی در به حاشیه راندن زنان در محیط کار سهم داشته‌اند و نیز مانعی برای طراحی الگوهای خلاقانه‌تر و متنوع شغلی و خانوادگی شده‌اند. وی با اشاره کردن به جنبه‌های بی‌چون و چرای طبقاتی در الگوهای مؤثر در دنیای واقع، پیشنهاد می‌کند اقداماتی برای برخورد یکسان با خانواده‌های تک‌نار آور یا دو‌نار آور انجام شود. وی سپس از تغییر دادن ساختار نرخ پایه به شکلی که نرخ‌های بسیار کمتر و حتی منفی برای دومین نار آور وضع شود (و به جای آن نرخ‌های بیشتری از نخستین نار آور اخذ گردد) جانبداری می‌کند. رویکرد مک کافری همان اصرار بر انگیزه‌های رفتارگرایانه بود، درحالی که در رویه متعارف به بار توزیعی مالیات توجه می‌شود. روش مک کافری در مقاله

1. Gann, 1980.

2. Kornhauser, 1993.

3. McCaffery, 1993.

۱۹۷۷ ترکیبی از تحقیقات وی براساس این رویکرد بود.

زلانک<sup>۱</sup> پس از تلاش برای رفع دوگانگی بیتکر می‌گوید جامعه آمریکا در انتهای قرن بیستم از جدا بودن درآمدها بیشتر منتفع خواهد شد و پیش‌بینی می‌کند که نظام درآمدهای جداگانه منسوخ خواهد شد و فقط تاریخ نسخ آن معلوم نیست.

ناکازاتو (۱۹۹۵) نظریه گری بکر<sup>۲</sup> درباره مصرف مولد - در بررسی خانواده‌ها در الگوی مالیات بر درآمد جامع، انتقال درآمد، درآمد غیرپولی و تفریحات درون‌خانوار - را به‌کار می‌گیرد و نتیجه‌گیری می‌کند که واحدهای مالیاتی و تخفیف مالیاتی، راه‌حل‌های مطلوب نیستند و اجرای تمام و کمال پایه درآمد جامع در نظام واحدی فردی از لحاظ مالیاتی تقریباً نسبت به سازمان خانواده بی‌طرف (خنثی) است. طراحی واحدهای مالیاتی، طراحی تخفیف‌ها و نیز اعتبارات درون خانوار جنبه دیگری نیز دارد: جایگاه آن به‌عنوان ابزار رفاهی و تعیین‌کننده خط‌مشی خانواده.

آلستات<sup>۳</sup> جایگاه نظام مالیاتی در برنامه‌های رفاهی را بررسی کرده، ادعا می‌کند که مورد EITC (اعتبارات مالیات بر درآمد ناشی از کار)<sup>۴</sup> به دو شکل بیش از حد ساده‌انگارانه شده است:

نخست اینکه بحث‌های متعارف درباره انگیزه‌های رفتارگرایانه EITC خیلی تنگ‌نظرانه مطرح شده‌اند. دوم آنکه EITC به‌عنوان یک برنامه انتقال درآمد با توسل به مالیات، با محدودیت‌های نهادی ذاتی روبرو است که در برنامه‌های رفاهی سنتی وجود ندارند. این محدودیت‌ها شامل مشکل عدم دقت، ناسازگاری و عدم پذیرش است که در ذات اجرای مالیات‌ها هستند.

#### ۲-۴. بسط این حوزه

تحقیقات اخیر به‌طور کلی شامل تحلیل‌هایی درباره واکنش‌های رفتاری مردم به ساختار واحدهای مالیاتی و نیز بررسی‌های دقیق‌تر درباره مالیات‌ستانی از خانواده - در تعامل با سیاست‌های اجتماعی و رفاهی - بوده‌اند.

### ۳. نرخ‌ها

#### ۳-۱. معمای تصاعد

مهمترین موضوع درباره نرخ‌های مالیات بر مجموع درآمد شخصی همان تصاعد است. ساختار نرخ

1. Zelanek, 1994b.

2. Gray Becker

3. Alstott, 1995.

4. Earned Income Tax Credit



مالیات تصاعدی یکی از مؤلفه‌های سازوکار مالیات تصاعدی است و کل تصاعد مالیات به هر سه مؤلفه مالیات‌ستانی از مجموع درآمد شخصی بستگی دارد: پایه، واحد و نرخ‌ها. سیمونز (۱۹۳۸) به این موضوع پی برده، علیه نظریه نزولی بودن مطلوبیت سخن گفته و به روش خود به بررسی توزیع مجدد درآمد و ثروت می‌پردازد.

حمایت از توزیع مجدد و مالیات‌ستانی تصاعدی - به‌عنوان ابزار افزایش برابری اقتصادی - در میان طرفداران نیو دیل<sup>۱</sup> خیلی رواج داشت. آنان طرفدار بحث‌هایی بودند که مالیات تصاعدی برای تمامی درآمدهای بزرگ‌تر از حداقل درآمد معاف از مالیات را توجیه کند و به‌دنبال این اهداف بودند:

۱. حفظ ثبات اقتصادی و رونق فعالیت‌های کسب‌وکار،

۲. متناسب بودن مالیات‌ها با مزایای کسب شده،

۳. کاهش مطلوبیت پول (نظریه ایثار)<sup>۲</sup>،

۴. کاهش نابرابری اقتصادی.

ایشان همچنین به بررسی پیامدهای معافیت از مالیات تصاعدی پرداخته، بررسی کردند آیا هیچ‌یک از تحلیل‌های قبلی درباره فواید مالیات تصاعدی تحت تأثیر شیوه خرج کردن درآمدهای مالیاتی حکومت قرار می‌گیرد یا خیر. ایشان نتیجه‌گیری کردند که مالیات تصاعدی بسیار موجه ولی دشوار است.

گالوین و بیتکر<sup>۳</sup> چند نکته در جانبداری از ساختار نرخ مالیات بر درآمد تصاعدی فدرال بیان

۱. هرچند مالیات تصاعدی «دشوار» است، نرخ خطی مالیاتی نیز دشوار می‌نماید،

۲. تصاعدی بودن مالیات بر درآمد فدرال موجب خنثی شدن گرایش‌های تنازلی<sup>۴</sup> در سایر

مالیات‌های فدرال، ایالتی و محلی می‌شود،

۳. تصاعد، پیامد گریزناپذیر معافیت اشخاص در محاسبه دیون مالیات بر درآمد است،

۴. وقتی درآمد شخص افزایش می‌یابد، امنیت اقتصادی او با سرعتی بیش از سرعت افزایش

درآمدش زیاد می‌شود،

۵. مزایای مخارج حکومتی به شکل تصاعدی با درآمد و ثروت زیاد می‌شود،

۶. نرخ‌های مالیات تصاعدی ابزاری برای کاهش نابرابری اقتصادی بوده، به خوبی با

سرمایه‌داری مردم‌سالارانه سازگار هستند.

۱. نیو دیل (New Deal) تدابیر متنوعی است که دولت رئیس‌جمهور فرانکلین روزولت برای احیای اقتصادی پس از بحران اقتصادی سال ۱۹۳۰ در ایالات متحده به‌کار برد - م (فرهنگ اقتصادی منوچهر فرهنگ).

2. Sacrifice Theory

3. Galvin and Bittker, 1969.

4. Regressive

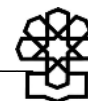
### ۳-۲. چارچوب مالیات یکنواخت<sup>۱</sup> و مالیات‌ستانی بهینه

از دهه ۱۹۸۰ ساختار نرخ تصاعدی به‌درستی مورد توجه قرار گرفت و پیشنهادهای مختلفی برای یکنواخت‌سازی نرخ‌های مالیات بر درآمد شخصی در کنگره ایالات متحده پیشنهاد گردید. «اصلاحات مالیاتی سال ۱۹۸۶» به‌شدت موجب کاهش طبقات مالیاتی و حداکثر نرخ مالیات بر درآمد نهایی شد. کاهش نرخ‌ها در کنار گسترش پایه مالیاتی به یک روند فراگیر جهانی در سایر کشورها نیز تبدیل گردید. گریتز (۱۹۸۳) به مشکل گذار به مالیات با نرخ یکنواخت اشاره کرده، اصلاحات در حداقل مالیات<sup>۲</sup> در قانون سال ۱۹۸۲ - در قالب «قانون درآمد داخلی»<sup>۳</sup> - را موجب ایجاد نوعی سازوکار گذار می‌داند که گام نخست برای استفاده از پایه مالیاتی توسعه‌یافته است. *هال* و *رابوشکا*<sup>۴</sup> برنامه‌ای از نوع مالیات یکنواخت پیشنهاد می‌کنند که در آن کل درآمد - براساس اصل مالیات بر مصرف - مشمول نرخ یکنواخت ۱۹ درصدی گردد. *اوکلی*<sup>۵</sup> (۱۹۸۵) شرح می‌دهد که مالیات بر درآمد جامع با نرخ یکنواخت - اگر همراه با معافیت مالیات شخصی باشد - چگونه ممکن است بهتر از وضعیت فعلی موجب تصاعدی شدن بار مالیاتی گردد. او نوعی معافیت مالیاتی شخصی پیشنهاد می‌کند که مساوی با حداقل دستمزد باشد و ادغام مالیات بر درآمد و نظام تأمین اجتماعی را نیز توصیه می‌کند.

*بنکمن* و *گریفیث* (۱۹۸۷) دوباره به بررسی بحث‌های سنتی اقتصادی پرداخته‌اند که از منظر عدالت توزیعی در مقابل مالیات‌ستانی تصاعدی قرار دارد. ایشان منتقدانه به بررسی هر دو جنبه هزینه‌های مالیات‌ستانی تصاعدی پرداخته‌اند: «تأثیر بر کارآیی نیروی کار» و «بحث‌های متعارف که تصاعد مالیاتی را موجب هزینه‌های اجرایی گزاف، تخصیص نامناسب سرمایه و فرار از مالیات می‌داند». آنان به توصیف الگوی مالیات بهینه برای محاسبه مطلوب‌ترین نرخ مالیات می‌پردازند که هزینه‌های مالیات تصاعدی را با مزایای بالقوه ناشی از توزیع مجدد درآمد به تعادل می‌رساند. الگوی ایشان نشان می‌دهد که در اکثر نظریات رفاهی باید نرخ مالیات بهینه را از نوع تصاعدی - ولی نه در حد مصادره‌ای - وضع کرد. همچنین مالیات تصاعدی در بهترین حالت نه در قالب تدریجی یا نرخ‌های نهایی فزاینده، بلکه با ترکیب بخشودگی مالیاتی و نرخ‌های نهایی ثابت یا حتی کاهشی به اجرا در می‌آید.

---

1. Flat Tax  
 2. Minimum Tax Amendments  
 3. Internal Revenue Code  
 4. Hall and Rabushka, 1995.  
 5. O'Kelley, 1985.



## نتیجه‌گیری

این مقاله<sup>۱</sup> به اختصار به نوشته‌های موجود درباره مالیات‌ستانی از مجموع درآمد شخصی اختصاص یافته بود. مرور مباحث در کل نشان داد که نوعی گذار در رویکرد به موضوع وجود دارد که شامل تغییر «از تعریف به اعداد» است. حوزه علاقه صاحب‌نظران مالیاتی در گذشته به چگونگی مشخص کردن مفهوم درآمد، چگونگی ساختن یک واحد مالیاتی مناسب براساس ظرفیت مالیات‌دهی افراد و چگونگی طراحی نرخ‌ها بر اساس برخی از مفاهیم شهودی از عدالت عمودی معطوف بود. با این حال اخیراً - با ظهور نظریه مالیات‌ستانی بهینه - بحث‌هایی برای تأکید بر توابع رفاه اجتماعی و واکنش بازار به قوانین ویژه مالیاتی سر گرفته است. با بررسی نام نویسندگانی که به آنها اشاره شد، می‌توان فهمید که این گذار فکری ناشی از پیدایش نسل جدیدی از صاحب‌نظران حقوق و اقتصاد است؛ صاحب‌نظرانی برخوردار از ابزارهای تحلیلی ویژه که بحث‌های سیاستی را به شکل مستقیم به معیارهای هنجاری از قبیل عدالت و کارآیی مربوط می‌کنند.

مالیات‌ستانی از مجموع درآمد شخصی رابطه‌ای تنگاتنگ با سایر مؤلفه‌های رفتار انسان‌ها - از قبیل شکل‌گیری سرمایه انسانی، انتخاب بین کار و تفریح، تصمیم‌گیری به سرمایه‌گذاری، رعایت قانون یا فرار از آن و استقرار جغرافیایی منابع - دارد. به این ترتیب مالیات‌ستانی از مجموع درآمد شخصی چیزی جز یکی از جنبه‌های یک موضوع کلی‌تر نیست: بررسی رابطه بین قانون و رفتار انسان.

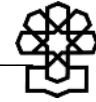
## منابع و مأخذ

1. Aaron, Henry J., Galper, Harveu and Pechman, Joseph A. (eds), *Uneasy Compromise: Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax*, Washington, Brookings Institution, 1988.
2. Alchin, Terry, 'Prota: A New Measure of the Progressivity of Personal Income Taxation', 24 (44) *Australian Economic Papers*, 185-200, 1985.
3. Allen, Tuovi, 'Vahennykset Tuloverotuksessa Tulonsiirtopolitiikan Jatke? (With English summary) (Deductions in Personal Income Taxation Substitutes for Government Transfer Programmes?)', 81(1) *Kansantaloudellinen Aikakauskirja*, 65-72, 1985.
4. Alstott, Anne L. 'The Earned Income Tax Credit and the Limitation of Tax-Based Welfare Reform', 108 *Harvard Law Review*, 533-592, 1995.
5. Anderson, Gary M. and Tollison, Robert D. 'Political Influence and the Ratification of the Income Tax Amendment', 13 *International Review of Law and Economics*, 259-270, 1993.
6. Andrews, William D. 'Personal Deductions in an Ideal Income Tax', 86 *Harvard Law*

۱. مقاله حاضر یکی از فصول دایرةالمعارف زیر است:

"Encyclopedia of law and Economics"; Edited by Bouckaert, B. and De Geest, G. (2000), Cheltenham, Edward Elgar.

- Review, 309-385, 1972.
7. Andrews, William D. 'A Consumption-Type or Cash-Flow Personal Income Tax', 87 *Harvard Law Review*, 1113-1188, 1974.
  8. Andrews, William D. 'Fairness and the Choice Between a Consumption-Type and an Accretion-Type Income Tax: A Reply to Professor Warren', 88 *Harvard Law Review*, 947-958, 1975.
  9. Arnold, Brian J. *Timing and Income Taxation: The Principles of Income Measurement for Tax Purposes*, Canadian Tax Paper, 71, 1983.
  10. Baker, Samuel H. and Elliott, Catherine S. *Readings in Public Sector Economics*, Lexington, D.C. Heath, 1990.
  11. Bankman, Joseph and Griffith, Thomas, 'Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation', 75 *California Law Review*, 1905-1967, 1987.
  12. Bankman, Joseph and Griffith, Thomas, 'Is the Debate Between an Income Tax and a Consumption Tax a Debate About Risk? Does it Matter?', 47 *Tax Law Review*, 377-406, 1992.
  13. Batina, Raymond G. 'Equity, and the Time Consistent Taxation of Income', 93(3) *Scandinavian Journal of Economics*, 407-419, 1991.
  14. Bhargava, P.K. and Jain, A.K. 'Personal Income Taxation and Equity in India', 36(12) *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 535-538, 1982.
  15. Bittker, Boris I. 'A Comprehensive Tax Base as a Goal of Income Tax Reform', 80 *Harvard Law Review*, 925-985, 1967.
  16. Bittker, Boris I. 'Comprehensive Income Taxation: A Response', 81 *Harvard Law Review*, 1032-1043, 1968.
  17. Bittker, Boris I. 'Income Tax Deductions, Credits, and Subsidies for Personal Expenditures', 16 *Journal of Law and Economics*, 193-213, 1973.
  18. Bittker, Boris I. 'Federal Income Taxation and the Family', 27 *Stanford Law Review*, 1389-1463, 1975.
  19. Blum, Walter J. and Kalven, Harry, Jr *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, Chicago: University of Chicago Press, 1953.
  20. Blum, Walter J. and Kalven, Harry, Jr, 'Revisiting the Uneasy Case for Progressive Taxation', 60 *Taxes*, 16 ff, 1982.
  21. Bradford, David F. *Untangling the Income Tax*, A Committee for Economic Development Publication, Harvard University Press, 1986.
  22. Bradford, David F. and the U.S. Treasury Tax Policy Staff, *Blueprints for Basic Tax Reform* (second edition), Arlington, Tax Analysts, 1984.
  23. Chen, Charng Yi, 'Risk-Preferences and Tax-Induced Dividend Clienteles: Evidence from the Insurance Industry', 57 *Journal of Risk and Insurance*, 199-219, 1990.
  24. Chirinko, Robert S. 'A Further Comment on 'Would Tax Shifting Undermine the Tax Based Incomes Policy?''', 15 *Journal of Economic Issues*, 177-181, 1981.
  25. Cooper, Graeme S. 'An Optimal or Comprehensive Income Tax?', 22 *Federal Law Review*, 414-447, 1994.
  26. Coven, G.E. 'Decline and Fall of Taxable Income', 79 *Michigan Law Review*, 1525-1572, 1981.
  27. Davies, John H. 'Income-Plus-Wealth: In Search of a Better Tax Base', 15 *Rutgers Law Journal*, 849-896, 1984.
  28. Fellows, Mary Louise, 'A Comprehensive Attack on Tax Deferral', 88 *Michigan Law Review*, 722-813, 1990.
  29. Fortin, Bernard, 'Should the Current Tax-Transfer System be Replaced by a Flat-Rate Income Tax?', 26 *Osgoode Hall Law Journal*, 423-431, 1988.
  30. Fried, Barbara H. 'Fairness and the Consumption Tax', 44 *Stanford Law Review*, 961-1017, 1992.
  31. Galvin, Charles, 'More on Boris Bittker and the Comprehensive Tax Base: The



- Practicalities of Tax Reform and ABA's CSTR', 81 Harvard Law Review, 1016-1031, 1968.
32. Galvin, Charles and Bittker, Boris I. *The Income Tax: How Progressive Should It Be?: Rational Debate Seminars*, Washington, American Enterprise Institute for Public Policy Research, 1969.
  33. Gann, P.B. 'Abandoning Marital Status as a Factor in Allocating Income Tax Burdens', 59 Texas Law Review, 1980.
  34. Gann, P.B. 'The Earned Income Deduction: Congress's 1981 Response to the "Marriage Penalty" Tax', 68 Cornell Law Review, 468-487, 1983.
  35. Gavrielidou, Alexandra A. 'Enallaktikes Protaseis sto Phoro Eisodematos (Alternative Proposals to the Income Tax)', 38 Nomiko Vema, 382-400, 1990.
  36. Gergen, Mark P. 'The Case for a Charitable Contributions Deduction', 74 Virginia Law Review, 1393-1450, 1988.
  37. Gimeno Ullastres, Juan A. *Imposición Sobre el Consumo y Ddistribución Personal de Rentas (Consumption Taxes and Personal Distribution of Income)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
  38. Gimeno Ullastres, Juan A. 'Los Presupuestos Familiares (Family Budgets)', 1 Estudios Sobre el Consumo, 39-45, 1984.
  39. Graetz, Michael J. 'Assessing the Distributional Effects of Income Tax Revision: Some Lessons from Incidence Analysis', 4 Journal of Legal Studies, 351-368, 1975.
  40. Graetz, Michael J. 'Implementing a Progressive Consumption Tax', 92 Harvard Law Review, 1575-1661, 1979.
  41. Graetz, Michael J. 'The 1982 Minimum Tax Amendments as a First Step in the Transition to a "Flat-Tax"', 56 Southern California Law Review, 527-571, 1983.
  42. Graetz, Michael J. 'Revisiting the Income Tax versus Consumption Tax Debate', 7 Tax Notes, 1437-1442, 1992.
  43. Graetz, Michael J. and McDowell, Barbara, 'Tax Reform 1985: The Quest for a Fairer, More Efficient and Simpler Income Tax', 3 Yale Law and Policy Review, 5-40, 1984.
  44. Griffith, Thomas, 'Theories of Personal Deductions in the Income Tax', 40 Hastings Law Journal, 343-395, 1989.
  45. Griffith, Thomas, 'Efficient Taxation of Mixed Personal and Business Expenses', 41 UCLA Law Review, 1769-1789, 1994.
  46. Gunn, Alan, 'The Case for an Income Tax', 46 University of Chicago Law Review, 370-400, 1979.
  47. Haig, Robert Murray, *The Federal Income Tax*, 1921.
  48. Hall, Robert E. and Rabushka, Alvin, *The Flat Tax*, 2nd edn, Stanford, Stanford University Press, 1995.
  49. Halperin, Daniel I. 'Interest in Disguise: Taxing the "Time Value of Money"', 95 Yale Law Journal, 508-552, 1986.
  50. Hansmann, Henry B. 'Unfair Competition and the Unrelated Business Income Tax', 75 Virginia Law Review, 605-635, 1989.
  51. Hatakeyama, Takemichi, 'Flat Zeiritsu Ronso (Flat Tax Rates Debate)', 964 Juristen, 115-119, 1990.
  52. Head, John G. and Krever, Richard, *Flattening the Tax Rate Scale: Alternative Scenarios and Methodologies*, Longman Professional, 1990.
  53. Head, John G. and Krever, Richard, *Tax Units and the Tax Rate Scale*, Australian Tax Research Foundation, 1996.
  54. Heimler, Alberto and Milana, Carlo, 'Riforma del Salario, Finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale e Crescita Economica (With English summary) (Wage Reform, Functioning of the National Health Service and Economic Growth)', 26(1) Economia e Lavoro, 67-78, 1992.

55. Hellmuth, William F. and Oldman, Oliver, Tax Policy and Tax Reform: 1961-1969, Selected Speeches and Testimony of Stanley S. Surrey, CCH, 1973.
56. Hettich, Walter, 'Henry Simons on Taxation and the Economic System', 32 National Tax Journal, 1-9, 1979.
57. Holland, D.M. 'An Evaluation of Tax Incentives for on- the-Job Training of the Disadvantaged', 2 Bell Journal of Economics, 293-327, 1971.
58. Hulten, Charles R. and Schwab, Robert M. 'A Haig-Simons-Tiebout Comprehensive Income Tax', 44(1) National Tax Journal, 67-78, 1991.
60. Institute for Fiscal Studies, The Structure and Reform of Direct Taxes: Report of a Committee Chaired by Professor J.E. Meade, London, George Allen and Unwin Ltd., 1978.
61. Isenberg, Joseph, 'The End of Income Taxation', 45 Tax Law Review, 283-361, 1990.
62. Jepsen, Gunnar Thorlund, 'Horisontal Lighed og den Personlige Indkomstskat (Horizontal)', 1980.
63. Equity in Personal Income Taxation. With English summary', 118(1) Nationalokonomisk Tidsskrift, 37-50.
64. Johnson, Calvin H. 'Soft Money Investing Under the Income Tax', 1989 University of Illinois Law Review, 1019-1093, 1989.
65. Johnson, Manuel H. 'President Reagan's Modified Flat Tax: Analysis and Comparison', 5 Cato Journal, 499-520, 1985.
66. Jones, A.M. and Posnett, J.W. 'The Impact of Tax Deductibility on Charitable Giving by Covenant in the U.K.', 101 Economic Journal, 1117-1129, 1991.
67. Joseph, Richard, J. 'Why Progressive Taxation?', 15 Tax Notes, 313-318, 1996.
68. Kaldor, N. An Expenditure Tax, London, George Allen and Unwin Ltd., 1958.
69. Kale, Jayant R. and Noe, Thomas H. 'Corporate Hedging under Personal and Corporate Taxation', 11(3) Managerial and Decision Economics, 199-205, 1990.
70. Kaneko, Hiroshi, 'Sozeiho Ni Okeru Shotoku Gainen No Kosei (1) (3) (Construction of the Concept of Income in Tax Law)', 92 Hogaku Kyokai Zasshi, 1081-1143, 1966-75.
71. Kaneko, Hiroshi, Shotoku Gainen No Kenkyu (Studies on the Concept of Income), Tokyo, Yuhikaku, 1995.
72. Kaneko, Hiroshi, Shotoku Kazei No Ho to Seisaku (Law and Policy in Income Taxation), Tokyo, Yuhikaku, 1996a.
73. Kaneko, Hiroshi, Kazei Tanni Oyobi Joto Shotoku No Kenkyu (Studies on the Tax Unit and Capital Gains), Tokyo, Yuhikaku, 1996b.
74. Kaplow, Louis, 'An Economic Analysis of Legal Transitions', 99 Harvard Law Review, 509-617, 1986.
75. Kaplow, Louis, Optimal Transition Policy: Replacing Horizontal Equity with an Ex Ante Incentives Perspective, Dissertation accepted by Harvard University Department of Economics, 1987.
76. Kaplow, Louis, 'Savings Incentives in a Hybrid Income Tax: Comment', in Aaron, Henry J., Galper, Harveu and Pechman, Joseph A. (eds), Uneasy Compromise: Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax, Washington, Brookings Institution, 1988.
77. Kaplow, Louis, 'Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle', 42 National Tax Journal, 139-154, 1989.
78. Kaplow, Louis, 'The Income Tax as Insurance: The Casualty Loss and Medical Expense Deductions and the Exclusion of Medical Insurance Premiums', 79 California Law Review, 1485-1510, 1991.
79. Kaplow, Louis, 'Government Relief for Risk Associated with Government Action', 94 Scandinavian Journal of Economics, 525-541, 1992a.
80. Kaplow, Louis, 'Income Tax Deductions for Losses as Insurance', 82 American Economic Review, 1013-1017, 1992b.



81. Kaplow, Louis, 'Should the Government's Allocation Branch be Concerned About the Distortionary Cost of Taxation and Distributive Effects?', Program in Law and Economics Discussion Paper, 122 ff, 1993.
82. Kaplow, Louis, 'Human Capital under An Ideal Income Tax', 80 Virginia Law Review, 1477-1514, 1994a.
83. Kaplow, Louis, Accuracy, Complexity, and the Income Tax, National Bureau of Economic Research Working Paper, No. 4631. Also Harvard Program in Law and Economics Discussion Paper, 1994b.
84. Kaplow, Louis, 'The Standard Deduction and Floors in the Income Tax', 50 Tax Law Review, 1-31, 1994c.
85. Kaplow, Louis, 'A Note on Taxation as Social Insurance for Uncertain Labor Income', 49 Public Finance, 244-256, 1994d.
86. Kaplow, Louis, 'Taxation and Risk Taking: A General Equilibrium Perspective', 47 National Tax Journal, 789-798, 1994e.
87. Kaplow, Louis, 'A Fundamental Objection to Tax Equity Norms: A Call for Utilitarianism', 48 National Tax Journal, 497-514, 1995a.
88. Kaplow, Louis, 'A Note on Subsidizing Gifts', 58 Journal of Public Economics, 469-477, 1995b.
89. Kaplow, Louis, 'Tax Treatment of Families', Encyclopedia of Taxation and Tax Policy, Maryland, University Press of America, 1996a.
90. Kaplow, Louis, 'Fiscal Federalism and the Deductibility of State and Local Taxes in a Federal Income Tax', Virginia Law Review, 1996b.
91. Kaplow, Louis, 'Regional Cost-of-Living Adjustments in Tax-Transfer Schemes', Tax Law Review, 1996c.
92. Kaplow, Louis, 'How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax', 49 National Tax Journal, 135-150, 1996d.
93. Kaplow, Louis, 'Tax and Non-Tax Distortions', 24 Journal of Public Economics, 1996e.
94. Kaplow, Louis, 'On the Divergence Between 'Ideal' and Conventional Income Tax Treatment of Human Capital', 86 American Economic Review. Papers and Proceedings, 1996f.
95. Kaplow, Louis, 'Optimal Distribution and the Family', Scandinavian Journal of Economics, 1996g.
96. Kaplow, Louis and Shavell, Steven, 'Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income', 23 Journal of Legal Studies, 667-681, 1994.
97. Kaplow, Louis and Warren, Alvin, 'An Income Tax by Any Other Name - A Reply to Professor Strnad', 38 Stanford Law Review, 339-421, 1986.
98. Kaplow, Louis and Warren, Alvin, 'Professor Strnad's Rejoinder: Simply Semantics', 39 Stanford Law Review, 419-425, 1987.
99. Katz, Avery and Mankiw N. Gregory, 'How Should Fringe Benefits be Taxed?', 38 National Tax Journal, 37-45, 1985.
100. Kelman, 'Time Preference and Tax Equity', 35 Stanford Law Review, 649-680, 1983.
101. Kiesling, Herbert J. 'Henry Simons, Equality, and the Personal Income Tax', 34 National Tax Journal, 257-259, 1981.
102. Klein, William A. 'Timing in Personal Taxation', 6 Journal of Legal Studies, 461-481, 1977.
103. Knoll, Michael S. 'Designing a Hybrid Income-Consumption Tax', 41 UCLA Law Review, 1791-1860, 1994.
104. Koren, Stephan, 'Ausgewahlte Steuerreformen im Vergleich. (On the Recent Tax Reforms in Five Industrial Countries) (With English summary)', 35(5) Konjunkturpolitik, 251-275, 1989.

105. Kornhauser, Marjorie E. 'The Rhetoric of the Anti- Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction', 86 Michigan Law Review, 465-523, 1987.
106. Kornhauser, Marjorie E. 'Love, Money and the IRS: Family, Income-Sharing, and the Joint Income Tax Return', 45 Hastings Law Journal, 63-111, 1993.
107. Krever, Richard, 'Structural Issues in the Taxation of Capital Gains', 1 Australian Tax Forum, 164-184, 1984.
108. Lindholm, Richard W. (ed.) Examination of Basic Weaknesses of Income as the Major Federal Tax Base, New York, Greenwood Press, 1986.
109. London, Jack R. 'The Impact of Changing Perspectives of Social Equity on Tax Policy: The Marital Tax Unit', 26 Osgood Hall Law Journal, 287-312, 1988.
110. Long, J.B., Jr, 'In Defense of Henry Simons' Standing as a Classical Liberal', 9 Cato Journal, 601-618, 1990.
111. Marshall, Marion B. and Wells, Robert J. 'Prior Coverage of Consumption Tax Issues', 15 Tax Notes, 951-955, 1993.
112. Martinello, F. and West, E.G. 'Education Budget Reductions Via Tax Credits: Some Further Considerations', 19 Public Finance Quarterly, 355-368, 1991.
113. Matthiessen, Lars, 'Recent Trends in Personal Income Taxation in Sweden', 33(2) Finanzarchiv, 272-304, 1975.
114. McCaffery, Edward J. 'Tax Policy Under a Hybrid Income-Consumption Tax', 70 Texas Law Review, 1145-1218, 1992.
115. McCaffery, Edward J. 'Taxation and the Family: A Fresh Look at Behavioral Gender Biases in the Code', 40 UCLA Law Review, 983-1060, 1993.
116. McCaffery, Edward J. Taxing Women, Chicago, University of Chicago Press, 1997.
117. McCaleb, Thomas S. 'Public Choice Perspectives on the Flat Tax Follies', 5 Cato Journal, 613-624, 1985.
118. McClelland, Alison and Krever, Rick, 'Social Security, Taxation Law, and Redistribution: Directions for Reform', 31 Osgood Hall Law Journal, 63-135, 1993.
119. McCombs, J.B. 'An Historical Review and Analysis of Early United States Tax Policy Scholarship: Definition of Income and Progressive Rates', 64 St. John's Law Review, 471-525, 1990.
120. McGee, Robert W. 'Investment Credit for Progress Expenditures Using Phase-In Rule', Taxation for Accountants, 250-251, 1975a.
121. McGee, Robert W. 'T.D. 7352: New Rules on Application of Sick Pay Exclusion to Disability Pension Payments', Taxes, 436-441, 1975b.
122. McGee, Robert W. 'The New Imputed Interest Rules: How They Work', The Practical Accountant, 63-67, 1976.
123. McGee, Robert W. The History of the Income Tax in the United States, Occasional Paper, Deakin University, Australia, No. 69, 1984a.
124. McGee, Robert W. Software Taxation, National Association of Accountants, 1984b.
125. McGee, Robert W. 'Computer Software and the Investment Tax Credit', 5 Computer Law Journal, 347-362. Reprinted in Accounting and Tax Aspects of Computer Software, 1985a.
126. Manufacturing, Praeger Publishing Company, Reprinted in The Monthly Digest of Tax Articles, 1985, 6-21, 1987.
127. McGee, Robert W. Tax Planning in Divorce Settlements, Prentice Hall, 1985b.
128. McGee, Robert W. 'The 1985 Tax Simplification Act', 1 Business Planning, 14-17, 1985c.
129. McGee, Robert W. 'Keeping Track of Fringe Benefits ... When To Tax and When Not To Tax', 1 Controllers Quarterly, 24-27, 1985d.
130. McGee, Robert W. Capital Gains and Losses, Alternative Minimum Tax, Accounting Provisions, Prentice-Hall's Explanation of the Tax Reform Act of 1986, New Jersey, Prentice Hall, 1986a.
131. McGee, Robert W. How Tax Reform Would Affect Profit-Sharing, New Jersey,



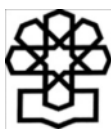
- Prentice Hall, 1986b.
132. McGee, Robert W. *Tax-Wise Executive Comensation Strategies*, New Jersey, Prentice Hall, 1986c.
  133. McGee, Robert W. *International Revenue Service Special Enrollment Examination Questions and Answers*, New Jersey, Prentice Hall, 1986d.
  134. McGee, Robert W. *Taxation, Ethics and Public Policy*, Dumont Institute for Public Policy Research. <<<http://ww.hili.com~dumontin>>>, 1996a.
  135. McGee, Robert W. *Essays on Accounting, Taxation and Public Finance*, Dumont Institute for Public Policy Research. <<<http://ww.hili.com~dumontin>>>, 1996b.
  136. McIntyre, M.J. and Oldman, Oliver, 'Taxation of the Family in a Comprehensive and Simplified Income Tax', 90 *Harvard Law Review*, 1573-1630, 1977.
  137. McIntyre, M.J., Sander, Frank E.A. and Westfall, David, *Readings in Federal Taxation*, 2nd edn, New York, Foundation, 1983.
  138. Meyer, Peter B. 'The Acceptance over Time of Personal Income Taxation: Voluntary Compliance in the Philippines', 1965, 15(4) *Philippine Economic Journal*, 604-613, 1976.
  139. Mookherjee, Dilip and Png, Yvan P.L. 'Enforcement Costs and the Optimal Progressivity of Income Taxes', 6 *Journal of Law, Economics, and Organization*, 411-431, 1990.
  140. Musgrave, Richard A. 'In Defense of an Income Concept', 81 *Harvard Law Review*, 44-62, 1967.
  141. Musgrave, Richard A. 'ET, OT, and SBT', 6 *Journal of Public Economics*, 3-16, 1976.
  142. Nadeau, Serge, 'A Model to Measure the Effects of Taxes on the Real and Financial Decisions of the Firm', 41(4) *National Tax Journal*, 467-481, 1988.
  143. Nakazato, Minoru, 'Shotoku Gainen To Jikan (Income Concept and Timing)', in Kaneko, Hiroshi (ed.), *Shotoku Kazei No Kenkyu (Studies on Income Taxation)*, Tokyo, Yuhikaku, 129-163, 1991a.
  144. Nakazato, Minoru, 'Shotoku No Kosei Yoso Toshiteno Shohi (Consumption as a component of income)', in Kaneko, Hiroshi (ed.), *Shotoku Kazei No Kenkyu (Studies on Income Taxation)*, Tokyo, Yuhikaku, 35-71, 1991b.
  145. Nakazato, Minoru, 'Katei To Sozei Seido (Family and Tax System)', 1059 *Jurist*, 31-36, 1995.
  146. O'Kelley, C.R., 'Rawls, Justice, and The Income Tax', 16 *Georgia Law Review*, 1-32, 1981.
  147. O'Kelley, C.R., 'Tax Policy for Post-Liberal Society: A Flat-Tax-Inspired Redefinition of the Purpose and Ideal Structure of a Progressive Income Tax', 58 *Southern California Law Review*, 727-776, 1985.
  148. Oldman, Oliver and Temple, Ralph, 'Comparative Analysis of the Taxation of Married Persons', 12 *Stanford Law Review*, 585-605, 1960.
  149. Paci, Pierella, 'Tax Based Incomes Policies: Will They Work? Have They Worked?', 9(2) *Fiscal Studies*, 81-94, 1988.
  150. Parsons, Ross W. 'Income Taxation An Institution in Decay?', 3 *Australian Tax Forum*, 233-266, 1986.
  151. Pechman, Joseph A. 'Comprehensive Income Taxation: A Comment', 81 *Harvard Law Review*, 63-67, 1967.
  152. Pechman, Joseph A. *Comprehensive Income Taxation*, Washington, Brookings Institution, 1977.
  153. Pechman, Joseph A. *What Should Be Taxed: Income or Expenditure?*, Washington, Brookings Institution, 1980.
  154. Pechman, Joseph A. and Engelhardt, Gray V. 'The Income Tax Treatment of the Family', 43 *National Tax Journal*, 1-22, 1990.

155. Peterson, Wallace C. *Transfer Spending, Taxes, and the American Welfare*, Dordrecht, Kluwer, 1991.
156. Pope, Jeff 'The Compliance Costs of Personal Income Taxation: A Review of the Issues', 6(2) *Australian Tax Forum*, 125-142, 1989.
157. Pope, Jeff and Fayle, Richard, 'The Compliance Costs of Personal Income Taxation in Australia 1986/87: Empirical Results', 7(1) *Australian Tax Forum*, 85-126, 1990.
158. Popkin, William D. 'Tax Ideals in the Real World: A Comment on Professor Strnad's Approach to Tax Fairness', 62 *Indiana Law Journal*, 63-72, 1986.
159. Rea, Samuel A., Jr, 'Taxes, Transfers and the Family', 34 *University of Toronto Law Journal*, 314-340, 1984.
160. Roin, Julie, A., 'United they Stand, Divided They Fall: Public Choice Theory and the Tax Code', 74 *Cornell Law Review*, 62-134, 1988.
161. Ruiz-Huerta Carbonell, Jesús, *Las Rentas de las Personas Mayores (Eldest Citizens' Income)*, SECOT, 1995.
162. Ruiz-Huerta Carbonell, Jesús, Alvarez, Jesús, Ayala, Luis, Iriondo, Iñaki, Martinez, Rosa and Palacios,
163. Juan Ignacio, *La Distribución Funcional y Personal de la Renta en España (Functional and Personal Distribution of Income in Spain)*, Premio de Investigación 1995 del Consejo Económico y Social, 1995.
164. Rupley, Lawrence A. 'Personal Income-based Taxation in the Northern States of Nigeria and the Effect of Uniform Income Taxation', 32(89) *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 401-410, 1978.
165. Russell, R. Robert, 'Tax Based Incomes Policies: Some Skeptical Remarks', in Colander, David C. (ed.), *IncentiveBased Incomes Policies: Advances in TIP and MAP*, Cambridge, MA, Harper and Row, 159-175, 1986.
166. Salzyn, Vladimir, 'Designing an Optimal Personal Income Tax Rate Structure: Goals and Criteria', 26 *Osgoode Hall Law Journal*, 577-602, 1988.
167. Sanchez, Isabel, 'Evasión Fiscal, Regulación y Mecanismos Óptimos de Inspección (Tax Evasion, Regulation, and Optimal Auditing Mechanisms)', 2 *Cuadernos Económicos de ICE*, 45 ff, 1990.
168. Sanchez, Isabel, 'Hierarchical Design and Enforcement of Income Tax Policies', 50 *Journal of Public Economics*, 345-369, 1993.
169. Schantz, Georg, 'Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze', 13 *Finanzarchiv*, 1-87, 1896.
170. Schmalbeck, Richard L. 'Income Averaging After Twenty Years: A Failed Experiment in Horizontal Equity', 64 *Duke Law Journal*, 509-580, 1984.
171. Schwartz, Eli and Aronson, J. Richard, 'How to Integrate Corporate and Personal Income Taxation', 27(5) *Journal of Finance*, 1073-1080, 1972.
172. Seidl, Christian, 'Reform der Steuern auf Einkommen und Ertrag, Novellierung des herrschenden Steuersystems oder Systemänderung durch eine modifizierte analytische Einkommensteuer? (Reforming the Income Tax, Improving the Traditional Tax or Tax Reform by a Schedule Income Tax?)', 6(4) *Freie Argumente, Freiheitliche Zeitschrift für Politik*, 1-56, 1979a.
173. Seidl, Christian, 'Das Konzept einer Modifizierten Analytischen Einkommensteuer als Alternative zum herrschenden System Direkter Steuern (A Schedule Income Tax as an Alternative to the Traditional System of Direct Taxation)', 26(5) *Wirtschaftspolitische Blätter*, 49-62, 1979b.
174. Seidl, Christian, 'Ein Analytisches Einkommensteuerkonzept mit Flankierenden Steuern (A Schedule Income Tax with Matching Other Taxes)', in Helige, O. (ed.), *Dokumentation zur Steuerreformkommission*, Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, Wien, 128-155, 1980.
175. Sewell, David, 'Towards Longer Time Horizons in Personal Taxation', 26 *Osgoode*



- Hall Law Journal, 235-258, 1988.
176. Shachar, Avishai, 'From Income to Consumption Tax: Criteria for Rules of Transition', 97 Harvard Law Review, 1581-1609, 1984.
  177. Shakow, David J. 'Taxation Without Realization: A Proposal for Accrual Taxation', 134 University of Pennsylvania Law Review, 1111-1205, 1986.
  178. Shaviro, Daniel N. 'The New Alternative Minimum Tax: Perception, Reality, and Strategy', 66 Taxes, 91-113, 1988.
  179. Shaviro, Daniel N. 'Risk and Accrual: The Tax Treatment of Nonrecourse Debt', 44 Tax Law Review, 401-457, 1989a.
  180. Shaviro, Daniel N. 'Selective Limitations on Tax Benefits', 56 University of Chicago Law Review, 1189-1260, 1989b.
  181. Shaviro, Daniel N. 'The Man Who Lost Too Much: Zarin v. Commissioner and the Measurement of Taxable Consumption', 45 Tax Law Review, 215-258, 1990.
  182. Shaviro, Daniel N. 'An Efficiency Analysis of Realization and Recognition Rules Under the Federal Income Tax', 48 Tax Law Review, 1-68, 1992.
  183. Shaviro, Daniel N. 'Commentary: Uneasiness and Capital Gains', 48 Tax Law Review, 393-417, 1993.
  184. Shaviro, Daniel N. 'Risk-Based Rules and the Taxation of Capital Income', 50 Tax Law Review, 643-724, 1995.
  185. Simons, Henry C. Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy, Chicago, University of Chicago Press, 1938.
  186. Sommerhalder, Ruud A. Comparing Individual Income Tax Reforms: a Dutch Perspective, IBFD, 1996.
  187. Steven, Paul B. 'Federal Income Taxation and Human Capital', 70 Virginia Law Review, 1357-1427, 1984.
  188. Stout, Lynn A. 'Note: The Case for Mandatory Separate Filing by Married Persons', 91 Yale Law Journal, 363-382, 1981.
  189. Strnad, Jeff, 'Taxation of Income from Capital: A Theoretical Reappraisal', 37 Stanford Law Review, 1023-1107, 1985.
  190. Strnad, Jeff, 'Tax Timing and the Haig-Simons Ideal: A Rejoinder to Professor Popkin', 62 Indiana Law Journal, 73-94, 1986.
  191. Strnad, Jeff, 'The Bankruptcy of Conventional Tax Timing Wisdom is Deeper Than Semantics: A Rejoinder to Professors Kaplow and Warren', 39 Stanford Law Review, 389-417, 1987.
  192. Strnad, Jeff, 'Periodicity and Accretion Taxation: Norms and Implementation', 99 Yale Law Journal, 1877-1911, 1990.
  193. Surrey, Stanley S. Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures, Harvard University Press, 1973.
  194. Surrey, Stanley S. and McDaniel, P.R. Tax Expenditures, Harvard University Press, 1985.
  195. US Department of the Treasury, Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth, The Treasury Department Report to the President, US Department of the Treasury, 1984.
  196. Veall, Michael R. 'A Note on the Expenditure Tax and Progressivity', 40 National Tax Journal, 261-263, 1987.
  197. Vickrey, William, Agenda for Progressive Taxation, New York, Ronald Press, 1947.
  198. Warren, Alvin, 'Fairness and a Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax', 88 Harvard Law Review, 931-946, 1975.
  199. Warren, Alvin, 'Would a Consumption Tax be Fairer than an Income Tax?', 89 Yale Law Journal, 1081-1124, 1980.
  200. Weck-Hannemann, Hannelore, 'Frauenerwerbstätigkeit und Familienbesteuerung (Female Employment and Family Taxation)', in Thöni, Erich and Winner, Hannes

- (eds), Die Familie im Sozialstaat. Familienbesteuerung aus ökonomischer und juristischer Sicht Veröffentlichungen der Universität Innsbruck 216, Innsbruck, 191-207, 1996.
201. Weiss, Deborah, 'Can Capital Tax Be Fair? Stimulating Savings Through Differentiated Tax Rates', 78 Cornell Law Review, 206-251, 1993.
  202. White, P.D. Tax Law I, II., Dartmouth, Aldershot, 1995.
  203. Witte, John F. The Politics and Development of the Federal Income Tax, Madison, University of Wisconsin, 1985.
  204. Wittmann, Rolf, Das Markteinkommen: einfachgesetzlicher Struckturbegriff und verfassungsdirigierter Anknuepfungsgegenstand der Einkommensteuer?, Augsburg, Verlag Rudolf Wittmann, 1992.
  205. Wueller, Paul H. 'Concepts of Taxable Income I: The German Contribution', 53 Political Science Quarterly, 83-110, 1938a.
  206. Wueller, Paul H. 'Concepts of Taxable Income II: The American Contribution', 53 Political Science Quarterly, 557-583, 1938b.
  207. Wueller, Paul H. 'Concepts of Taxable Income III: The Italian Contribution', 54 Political Science Quarterly, 555-576, 1939.
  208. Yohe, Gary W. 'Improving Tax-based Incomes Policies: The Lessons of the Environmental Literature', 13 Public Finance Quarterly, 183-205, 1985.
  209. Yorio, Edward, 'Federal Income Tax Rulemaking: An Economic Approach', 51 Fordham Law Review, 1 ff, 1982.
  210. Zelenak, Lawrence, 'Children and the Income Tax', 49 Tax Law Review, 349-418, 1994a.
  211. Zelenak, Lawrence, 'Marriage and the Income Tax', 67 Southern California Law Review, 339-405, 1994b.
  212. Zelenak, Lawrence, 'Flat Tax vs. VAT: Progressivity and Family Alloances', 27 Tax Notes, 1129-1134, 1995.
  213. Zelinsky, Edward P. 'Efficiency and Income Taxes: The Rehabilitation of Tax Incentives', 64 Texas Law Review, 973-1037, 1986.
  214. Zolt, Eric M. 'The Uneasy Case for Uniform Taxation', 16 Virginia Tax Review, 39-109, 1996.



مرکز پژوهش‌ها  
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۳۴۵۰

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: مالیات‌ستانی از مجموع درآمد اشخاص

نام دفتر: مطالعات برنامه و بودجه (گروه بخش عمومی)

تهیه و تدوین: اصلاحان قودجانی

ناظران علمی: علی نصیری‌ا قدم، پریسا مهاجری

متقاضی: معاونت پژوهش‌های اقتصادی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات‌ستانی

۲. درآمد

۳. مصرف

۴. پایه مالیاتی

۵. واحد مالیاتی

۶. نرخ‌های مالیاتی

دسته‌بندی JEL: K34

تاریخ انتشار: ۱۳۹۲/۱۰/۲۴