

دوره نهم - سال اول

شماره چاپ: ۲۶۸

تاریخ چاپ: ۱۳۹۱/۹/۱

شماره ثبت: ۱۶۵

اظهار نظر کارشناسی درباره:
«لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی آن»
۳. مالیات بر ارث

کد موضوعی: ۲۲۰

شماره مسلسل: ۱۲۹۹۱

خردادماه ۱۳۹۲

دفتر: مطالعات اقتصادی

به نام خدا

فهرست مطالب

| | |
|----|---|
| ۱ | چکیده..... |
| ۱ | مقدمه |
| ۴ | ۱. مالیات بر ارث در قانون مالیات‌های مستقیم..... |
| ۹ | ۲. مشکلات مالیات بر ارث در قانون مالیات‌های مستقیم..... |
| ۱۲ | ۳. راه‌حل لایحه برای اصلاح مالیات بر ارث |
| ۱۳ | ۴. ارزیابی نقاط قوت و ضعف لایحه |
| ۱۶ | ۵. پیشنهادی جهت اصلاح لایحه در مبحث مالیات بر ارث..... |
| ۳۷ | جمع‌بندی و نتیجه‌گیری..... |
| ۳۸ | منابع و مأخذ..... |



اظهار نظر کارشناسی درباره:

«لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی آن»

۳. مالیات بر ارث

چکیده

در قانون مالیات‌های مستقیم بر مجموع ماترک متوفی مالیات وضع می‌شود و هر یک از وراثت به نسبت سهم‌شان از ارث، مشمول مالیات می‌شوند. این نظام چند ایراد اساسی دارد که در نهایت باعث شده است درآمد حاصل از این مالیات برابر هزینه جمع‌آوری آن شود. با این ملاحظه لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم رویکرد جدیدی را نسبت به مبحث ارث اتخاذ کرده و بنا دارد انتقال اموال و دارایی‌های متوفی به وراثت را مشابه انتقال اختیاری مشمول مالیات نماید. هر چند مالیات بر ارث و مالیات بر نقل و انتقال هر دو از مصادیق مالیات بر ثروت هستند و به دلیل فقدان پشتوانه علمی و عدم موفقیت تجربی می‌توانند حذف شوند، تغییر رویکرد پیشنهادی می‌تواند از بوروکراسی سنگین نظام موجود، برای سازمان امور مالیاتی و مؤدیان ارث بکاهد. مهمترین اشکالی که در زمینه اصلاح مالیات بر ارث مطرح شده این است که بدهی‌ها و سایر واجبات مالی را پیش از وضع مالیات از ماترک متوفی کسر نکرده است. این گزارش ضمن تأیید رویکرد پیشنهادی لایحه، دو سناریو را جهت رفع مشکل بدهی‌های متوفی مطرح نموده و متناسب با آنها احکامی را جهت اصلاح لایحه پیشنهاد کرده است.

مقدمه

یکی از اجزای مالیات‌های مستقیم مالیات بر ثروت است که خود متشکل از سه بخش مالیات بر دارایی (یا همان مالیات بر ثروت مشهور)، مالیات بر ارث و مالیات بر نقل و انتقال است. وقتی به منطق مالیات‌ستانی مراجعه می‌کنیم نوعاً منطقی قوی برای وضع این گونه مالیات‌ها یافت نمی‌کنیم.

از زاویه نگاه نظریه اقتصادی دو نوع عمده از مالیات‌ها قابل تشخیص است:

۱. مالیات بر جریان درآمد،

۲. مالیات بر مخارج.

منطق مالیات بر جریان درآمد به طور ساده این است که افراد در جریان فعالیت‌های اقتصادی خود سودی را کسب می‌کنند که هزینه‌های فنی و مبادلاتی آن را قبلاً پرداخت کرده‌اند، ولی هزینه

استفاده از کالا و خدمات عمومی را به عموم مردم پرداخت نکرده‌اند. دولت هزینه این خدمات عمومی را به نمایندگی از مردم از عملکرد فعالان اقتصادی (یعنی سود تحقق یافته ایشان) اخذ می‌کند و صرف باز تولید و توسعه کالاها و خدمات عمومی می‌کند. از این منظر، دولت‌ها خود را به نوعی شریک فعالان اقتصادی می‌دانند، زیرا افزایش سودآوری بنگاه‌ها به معنای افزایش درآمد مالیاتی و افزایش کمی و کیفی کالاها و خدمات عمومی است و بهبود موارد اخیر زمینه سودآوری بیشتر فعالیت‌های اقتصادی است. بنابراین برای اخذ مالیات بر درآمد (سودهای تحقق یافته) یک منطق اقتصادی قابل دفاع وجود دارد.

اما مالیات بر ثروت در اقسام خود فاقد چنین پشتوانه‌ای است. مالیات بر ثروت به مثابه وضع مالیات بر اموال و دارایی‌هایی است که پیش‌تر در جریان کسب درآمد مالیات آنها پرداخت شده است و دلیلی ندارد که مجدداً مشمول مالیات گردد. با این حال، دولت‌ها در اغلب کشورهای دنیا، برای کسب درآمد و احتمالاً به دلیل دشواری در تشخیص سودهای تحقق یافته فعالان اقتصادی تلاش کرده‌اند گلوگاه‌هایی را شناسایی کنند که اولاً قابل مشاهده است (بر خلاف سود محقق که بدون اطلاعات به دشواری قابل تشخیص است) و ثانیاً مردم ناچارند که برای سپری شدن امورشان مالیات مربوط به آن گلوگاه را بپردازند.

این گلوگاه‌ها یکی مربوط به زمانی است که افراد فوت می‌کنند و اموال و دارایی‌هایی به‌جا می‌گذارند و دولت می‌تواند ثبت انتقال آنها به نام وراث را منوط به پرداخت مالیات بر ارث کند. گلوگاه دیگر مربوط به معاملات افراد است که دولت می‌تواند انتقال را مشمول مالیات کند و نظایر آنها. گلوگاه سوم مربوط به زمانی است که افراد در ملکی سکنی گزیده‌اند و برای دولت این سکونت قابل تشخیص است. اما نکته مهم این است که دلیلی ندارد افراد لزوماً از معاملات یا ملکی که در آن زندگی می‌کنند، سود به دست آورده باشند. فرض این نوع مالیات این است که افراد حتماً از معاملات و سکونت در محل سود کسب می‌کنند در حالی که ممکن است واقعاً چنین نباشد.

به هر حال، این نوع مالیات‌ها به مرور زمان مقبولیت خود را از دست داده است. زمانی در انگلستان بر خانه‌هایی که بیش از ۵ پنجره داشت برای بیش از ۱۰۰ سال مالیات وضع می‌شد. برای مدتی مشابه در این کشور مالیات بر شومینه اخذ می‌شد و نظایر آن. اما نتیجه آن شد که برای مثال مردم پنجره ششم را گل گرفتند و هنوز هم آثار آن در خانه‌های قدیمی قابل مشاهده است. در کشورهای مختلف این نوع مالیات وضع شد و تبعات مشابهی داشت. لذا دولت‌ها برای جلوگیری از فرار سرمایه‌هایی که می‌تواند سودهای محقق داشته باشد، اشتغال داشته باشد و مالیات بیشتری هم داشته باشد، از دامنه مالیات بر ثروت در انواع خود کاستند. مطالعه سازمان امور مالیاتی



(۱۳۸۸: ۱۸) نشان می‌دهد که در دوره ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ سهم مالیات بر ثروت از کل درآمدهای مالیاتی در کشورهای عضو G8 حدود ۱/۷ درصد، در کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا ۳/۹۷ درصد، در کشورهای آسیا و اقیانوسیه حدود ۱/۲۴ درصد و در کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) ۲/۲۸ درصد بوده است. این عدد برای ایران در همین دوره ۴/۳۲ درصد بوده است که از متوسط مناطق فوق‌الذکر بیشتر است و هنوز هم برای مسئولان امر وضع چنین مالیات‌هایی جذاب است.^۱

یکی از انواع مالیات بر ثروت، مالیات بر ارث است^۲ که در ایران دارای نظامی با هزینه اداری بالا و با هزینه تمکین بالاست. با توجه به اینکه می‌توان استدلال کرد مجموع هزینه‌های اداری و هزینه‌های تمکین از درآمد این نوع مالیات بالاتر است، می‌توان استدلال کرد که مالیات بر ارث از نظام مالیاتی ایران حذف گردد. این پیشنهاد زمانی قوت می‌گیرد که مدیریت اقتصادی کشور در جهت شفاف‌سازی اطلاعات اقتصادی حرکت می‌کند و جهت‌گیری اساسی نظام مالیاتی شناسایی سوده‌های محقق است. با توجه به اینکه چنین نظامی طراحی شده و در سال‌های آتی اجرایی می‌شود، می‌توان انتظار داشت که عایدی افراد از محل ارث مشمول مالیات بر درآمد گردد و لذا نیازی نیست که گلوگاهی به نام ارث برای اخذ مالیات حفظ شود.

با این حال، لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم رویکردی میانی را پیشنهاد کرده است. در این رویکرد مالیات بر ارث تبدیل به مالیات بر نقل و انتقال می‌شود.^۳ با اینکه هر دوی آنها از مصادیق مالیات بر ثروت هستند، اما مالیات بر نقل و انتقال هزینه‌های اداری و هزینه‌های تمکین را به شدت کاهش می‌دهد و می‌توان آن را به عنوان دوران گذر برای حرکت به سمت مالیات بر مجموع درآمد اشخاص در نظر گرفت.

در چارچوب این تصویر کلی از نظام مالیاتی، گزارش حاضر به دنبال چند هدف است: هدف اول آن مقایسه قوت و ضعف نظام فعلی مالیات بر ارث با نظام پیشنهادی لایحه است. با توجه به اینکه این گزارش کلیات رویکرد پیشنهادی را می‌پذیرد هدف دوم آن ارائه پیشنهاداتی برای رفع نقاط ضعف لایحه است.

برای دستیابی به اهداف مورد نظر، گزارش بدین ترتیب سازماندهی شده است. پس از مقدمه

۱. مقایسه تطبیقی سهم منابع مالیاتی ایران و برخی کشورهای مختلف جهان، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات سازمان امور

مالیاتی کشور، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، گزارش شماره ۱۲۸۸۰۳۹، ۱۳۸۸.

۲. سهم مالیات بر ارث از کل مالیات بر ثروت طی سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ به ترتیب حدود ۱۱/۲ و ۱۲/۵ درصد و نسبت به کل درآمد مالیاتی دولت طی این سال‌ها به ترتیب ۰/۴۵ و ۰/۴۷ درصد می‌باشد.

۳. البته اگر وراثت بخواهند اموال و دارایی‌های متوفی را به اشخاص ثالث منتقل کنند، مالیات آن نقل و انتقال باید جداگانه محاسبه و پرداخت شود.

نظام کنونی مالیات بر ارث معرفی شده است. در قسمت سوم مشکلات این نظام تشریح شده و پس از آن راه‌حل لایحه برای رفع کاستی‌های مذکور بیان گردیده است. در قسمت پنجم نقاط قوت و ضعف لایحه ارزیابی شده است و در قسمت ۶ احکامی برای رفع نقص‌های لایحه پیشنهاد شده است. در انتها مطالب جمع‌بندی شده است.

۱. مالیات بر ارث در قانون مالیات‌های مستقیم

در قانون فعلی از نظر مالیاتی با اموال و دارایی‌های متوفی به‌منزله ثروت و دارایی وراثت برخورد می‌شود. در این قانون ماترک متوفی به ارزش روز فوت ارزیابی می‌شود^۱ و پس از کسر بدهی محقق و پرداخت هزینه کفن و دفن و کسر واجبات شرعی، به نسبت سهم الارث بین وراثت تقسیم می‌شود و هر وارث به نسبت سهمش مشمول مالیات می‌شود. جزئیات مالیات بر ارث به شرح ذیل است:

۱-۱. اموال مشمول مالیات

پس از کسر «هزینه کفن و دفن» و «واجبات مالی»، «مهریه و نفقه ایام عده» و «دیون محقق متوفی»، کلیه ماترک متوفی مشمول مالیات بر ارث می‌باشد. از این حیث فرقی نمی‌کند که اموال متوفی منقول باشد یا غیرمنقول. همچنین مطالبات قابل وصول و حقوق مالی متوفی نیز جزء ماترک وی محسوب می‌گردد. (ماده ۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم علاوه بر این، اموال و حقوق مالی متوفی که در خارج از کشور باشد نیز مشمول مالیات است.^۲ (ماده ۱۷) قانون مالیات‌های مستقیم

لازم به ذکر است که مطابق ماده (۲۴) قانون مالیات‌های مستقیم برخی از اموال متوفی از

شمول مالیات بر ارث خارج است که اهم آنها به شرح ذیل است:

الف) ۸۰ درصد اوراق مشارکت و سپرده‌های بانکی متوفی،

ب) ۵۰ درصد ارزش سهام متوفی در شرکت‌های بورسی،

ج) ۴۰ درصد ارزش سهام یا سهم الشرکه متوفی در سایر شرکت‌ها،

۱. مطابق ماده (۳۰) قانون مالیات‌های مستقیم مأخذ ارزیابی املاک اعم از عرصه و اعیان ارزش معاملاتی در روز فوت است و مأخذ ارزیابی سایر اموال و حقوق مالی متوفی ارزش آنها در تاریخ فوت است.

۲. در راستای انجام این حکم، مأموران کنسولی ایران در خارج از کشور موظفند ظرف مدت سه ماه از تاریخ اطلاع از وقوع فوت اتباع ایرانی مراتب را ضمن ارسال کلیه اطلاعات در مورد ماترک آنان اعم از منقول یا غیرمنقول واقع در کشور محل مأموریت خود، با تعیین مشخصات و ارزش آنها، از طریق وزارت امور خارجه به وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند (ماده ۲۳) قانون مالیات‌های مستقیم.



د) ۴۰ درصد از ارزش خالص دارایی متوفی در واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و کشاورزی،

و) وجوه بازنشستگی و وظیفه و پسراننداز خدمت و مزایای پایان خدمت، مطالبات مربوط به خسارت اخراج، بازخرید خدمت و مرخصی استحقاقی استفاده نشده و بیمه های اجتماعی و نیز وجوه پرداختی توسط مؤسسات بیمه یا بیمه گزار و یا کارفرما از قبیل بیمه عمر، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آنها حسب مورد که یکجا و یا به طور مستمر به ورثه متوفی پرداخت می گردد،
ز) اثاث البیت محل سکونت (تبصره «۱» ماده (۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم).

نکته حائز اهمیت دیگر آن است که مأخذ ارزیابی املاک، ارزش معاملاتی ملک در زمان فوت است و مأخذ ارزیابی سایر اموال و حقوق مالی متوفی، ارزش آنها در تاریخ فوت است. (ماده (۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم)

۱-۲. نرخ مالیات بر ارث و محاسبات آن

در قانون مالیات‌های مستقیم پس از تعیین درآمد مشمول مالیات (و کسر انواع کسورات) سهم هر یک از ورثه از طریق فرآیند انحصار وراثت تعیین می‌گردد. اگر سهم هر یک از ورثه طبقه اول کمتر از ۳۰ میلیون ریال باشد، وارث معاف از مالیات ارث می‌شود. این سطح معافیت برای ورثه طبقه اولی که کمتر از ۲۰ سال سن دارند یا محجور هستند یا معلول از کار افتاده می‌باشند، ۵۰ میلیون ریال می‌باشد. نسبت به مازاد معافیت هر یک از ورثه به نسبت سهمی که از ارث برده است مشمول مالیات به نرخ مندرج در جدول ذیل می‌گردد. (ماده (۲۰) قانون مالیات‌های مستقیم)

جدول ۱. نرخ مالیات بر ارث نسبت به سهم الارث موضوع ماده (۲۰)

قانون مالیات‌های مستقیم پس از کسر معافیت

| شرح | طبقه اول (درصد) | طبقه دوم (درصد) | طبقه سوم (درصد) |
|---|-----------------|-----------------|-----------------|
| تا مبلغ ۵۰ میلیون ریال | ۵ | ۱۵ | ۳۵ |
| تا مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال نسبت به مازاد ۵۰ میلیون ریال | ۱۵ | ۲۵ | ۴۵ |
| تا مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال نسبت به مازاد ۲۰۰ میلیون ریال | ۲۵ | ۳۵ | ۵۵ |
| نسبت به مازاد ۵۰۰ میلیون ریال | ۳۵ | ۴۵ | ۶۵ |

بنابراین، اگر فردی ۶۰۰ میلیون ریال ارث به دست آورد و جزء وراثت طبقه اول باشد ۳۰ میلیون ریال آن به عنوان معافیت کسر می‌شود و مازاد آن به شرح ذیل مشمول مالیات می‌گردد:

$$(50-3)*(0.05)+(200-50)*(0.15)+(500-200)*(0.25)+(570-500)*(0.35)=124.5$$

به عبارت دیگر اگر فردی ۶۰۰ میلیون ریال از محل ارث عایدی داشته باشد باید ۱۲۴/۵ میلیون ریال یا ۲۰/۷۵ درصد از آن را بابت ارث بپردازد. در این سیستم هر چه عایدی افزایش یابد نرخ متوسط مالیاتی افزایش می‌یابد. برای مثال، اگر سهم‌الارث فرد ۱۰۰۰ میلیون ریال باشد باید ۲۶۶/۵ میلیون ریال مالیات پرداخت کند که نرخ متوسط آن می‌شود ۲۶/۴۵ درصد.

۳-۱. تکمیل و ارسال اظهارنامه برای تمام اموال متوفی

پس از فوت متوفی تا ۶ ماه وراثت فرد (یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها) مکلفند کلیه اقلام ماترک متوفی را به ارزش روز فوت حساب کنند و اظهارنامه آن را به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم کنند. ماترک متوفی فقط شامل اموال و دارایی‌های وی نمی‌شود، بلکه شامل مطالبات و بدهی‌های متوفی نیز می‌باشد (ماده ۲۶) قانون مالیات‌های مستقیم).

علاوه بر این، بانک‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات و اشخاصی که اموالی از متوفی نزد خود دارند مکلفند ظرف یک ماه از تاریخ اطلاع از فوت صورت آن اموال اعم از وجوه نقد یا سفته یا جواهر و نیز مقدار سهام‌الشرکه متوفی را تنظیم و به اداره امور مالیاتی محل تسلیم نمایند. اشخاص مذکور همچنین موظفند در صورت مراجعه اداره امور مالیاتی، دفاتر و اسناد مورد نیاز را برای رسیدگی در اختیار آنها بگذارند (ماده ۳۴) قانون مالیات‌های مستقیم).

در صورتی که افرادی که مکلف به ارائه اظهارنامه ارث هستند از تسلیم اظهارنامه خودداری کنند یا در اظهارنامه قسمتی از اموال را ذکر ننمایند، اداره امور مالیاتی اموال را ارزیابی می‌کند و تشخیص خود را به مؤدی ابلاغ می‌کند (ماده ۳۰) قانون مالیات‌های مستقیم).

۴-۱. اداره مالیاتی صلاحیت‌دار

وراثت مکلفند اظهارنامه ارث را به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم کنند و از نظر قانون اداره مالیاتی صلاحیت‌دار آن اداره‌ای است که آخرین اقامتگاه قانونی متوفی در محدوده آن واقع گردیده باشد. یعنی اگر وراثت در شهر همدان زندگی کنند و متوفی در تهران زندگی و فوت کرده باشد، اظهارنامه باید به اداره مالیاتی تهران تسلیم گردد (ماده ۲۷) قانون مالیات‌های مستقیم).



۱-۵. فرآیند رسیدگی به اظهارنامه ارث

اداره امور مالیاتی پس از دریافت اظهارنامه و صدور گواهی جهت انجام امور حصر وراثت (ماده ۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم^۱، باید اظهارنامه را به دفتر مرکزی ارث در تهران ارسال کند تا آن دفتر اظهارنامه را ثبت و مهیور کند و برای اقدامات مقتضی به اداره مالیاتی صلاحیت‌دار عودت دهد (ماده ۲۹) قانون مالیات‌های مستقیم). سپس، اداره مالیاتی مربوط باید ارزش اموال متوفی را ارزیابی کند. اگر تشخیص اداره مالیاتی با ارزش اظهار شده توسط وراثت بیش از ۱۵ درصد اختلاف نداشته باشد، اظهارنامه قطعی تلقی می‌شود و در غیر این صورت، تشخیص اداره امور مالیاتی مناط اعتبار خواهد بود (ماده ۳۰) قانون مالیات‌های مستقیم).

۱-۶. پرداخت مالیات بر ارث

مطابق ماده (۲۸) قانون مالیات‌های مستقیم ملاک پرداخت مالیات بر ارث اظهارنامه است و مشمولین مالیات بر ارث مکلفند مالیات متعلق را براساس اظهارنامه تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به رسم علی‌الحساب پرداخت و رسید دریافت دارند. در صورتی که تفاوتی بین مالیات اظهار شده و تشخیص اداره امور مالیاتی وجود داشت مؤدی مکلف است مابه‌التفاوت را مطابق برگ تشخیص مالیاتی که به وی تسلیم شده است، پرداخت نماید.^۱

قابل ذکر است که در این نظام در صورتی که وجه نقد در اموال متوفی وجود نداشته باشد، پرداخت مالیات دشوار می‌شود. لذا در قانون تمهیداتی به شرح زیر برای آن اندیشیده شده است:

الف) تقسیط مالیات تا سه سال از زمان قطعی شدن مالیات (ماده ۴۰) قانون مالیات‌های مستقیم).

ب) قبول بخشی از اموال متوفی به جای مالیات به قیمت روز فوت با توافق وراثت (ماده ۴۱) قانون مالیات‌های مستقیم).

ج) تقسیط بلندمدت در صورتی که کارخانه یا کارگاه تولیدی یا واحد کشاورزی جزء ماترک باشد و ارزش سایر اموال متوفی تکافوی مالیات ارث را نکند (ماده ۴۲) قانون مالیات‌های مستقیم).

البته در چارچوب قانون فعلی می‌توان سازوکار گواهی مشروط را قانونی کرد که طبق آن سازمان امور مالیاتی بتواند اجازه فروش اموال و پرداخت مالیات از محل درآمد آن را صادر نماید.

۱. در حال حاضر بحثی در این خصوص مطرح است که جریمه یا مجازات عدم پرداخت به موقع مالیات بر ارث چیست. براساس ماده (۱۹۰) قانون مالیات‌های مستقیم پرداخت مالیات (عملکرد) پس از موعد مقرر جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد به ازای هر ماه تأخیر دارد که در مورد مالیات بر ارث هم بدان استناد می‌شود ولی چون مالیات بر ارث را نمی‌توان مالیات بر عملکرد قلمداد نمود. ماده مذکور نیاز به اصلاح دارد. می‌توان جریمه را مربوط به هر کسی که وظیفه تسلیم اظهارنامه دارد. در این صورت، جریمه تأخیر در پرداخت مالیات ارث سالیانه ۳۰ درصد خواهد شد که بسیار سنگین است.

۷-۱. وظایف اشخاص ثالث در مالیات بر ارث

مطابق مواد (۳۴) تا (۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص ثالث مکلف شده‌اند بدون دریافت گواهی‌نامه اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار اقدامی را در جهت انتقال اموال متوفی یا ثبت آنها یا تسلیم آنها به وراثت انجام ندهند و در صورتی که اموال متوفی نزد آنهاست صورت اموال را به اداره مالیاتی تسلیم کنند. اهم موارد به شرح ذیل است:

الف) بانک‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات و اشخاصی که اموالی از متوفی نزد خود دارند مکلفند صورت آن اموال متوفی را تنظیم و به اداره امور مالیاتی محل تسلیم نمایند (ماده (۳۴) قانون مالیات‌های مستقیم).

ب) ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیرمنقول را به اسم وراثت یا موصی له ثبت می‌نمایند، باید گواهی‌نامه اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار را مطالبه نمایند (ماده (۳۵) قانون مالیات‌های مستقیم).

ج) دفاتر اسناد رسمی در موقعی که می‌خواهند تقسیم‌نامه یا هر نوع معامله وراثت راجع به ماترک را ثبت کنند، باید گواهی‌نامه اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار را مطالبه نمایند (ماده (۳۵) قانون مالیات‌های مستقیم).

د) بانک‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات و اشخاصی که وجوه نقد یا سفته یا جواهر یا سهام یا سهم‌الشرکه و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند مجاز نخواهند بود آن را به وارث یا وصی حسب مورد تسلیم و یا به نام آنان ثبت نمایند مگر اینکه گواهی‌نامه اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار ارائه گردد (ماده (۳۶) قانون مالیات‌های مستقیم).

هـ) در صورتی که به موجب احکام دادگاه‌ها براساس حقوق مالی متوفی مالی به ورثه برسد مدیران دفتر دادگاه‌ها مکلفند رونوشت حکم را به اداره امور مالیاتی مربوط ارسال دارند (ماده (۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم).

و) در مواردی که اسناد و مدارک تازه‌ای مربوط به دارایی متوفی به دست آید، باید رونوشتی از حکم دادگاه به اداره امور مالیاتی ارسال گردد (ماده (۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم).^۱

در صورتی که بانک‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات و اشخاصی که مالی از متوفی نزد خود دارند از وظایف فوق‌الذکر تخلف نمایند علاوه بر مسئولیت تضامنی نسبت به اصل مالیات و جریمه‌های آن مشمول جریمه‌ای معادل ۵ درصد قیمت مال نیز می‌شوند (ماده (۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم).

۱. دقیقاً به موجب همین ماده (۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم است که پرونده‌های ارث از سال ۱۳۴۶ تاکنون باز است.



۲. مشکلات مالیات بر ارث در قانون مالیات‌های مستقیم

به نظر می‌رسد مالیات بر ارث در وضع کنونی به همه ابعاد توجه کرده است و برای هر مسئله‌ای تدبیری اندیشیده شده است. با این حال، این نظام تقریباً ایدئال در عمل مجری و مؤدی را با مشکلات عدیده‌ای دست به گریبان کرده است و نه تنها باعث شده است مؤدیان گرفتار یک نظام سنگین بوروکراتیک شوند، بلکه درآمدی هم برای دولت ایجاد نمی‌کند. در سال ۱۳۹۱ مجموع عایدی حاصل از مالیات بر ارث حدود ۱۲۵ میلیارد تومان شده است. با توجه به بودجه ۱۲۰۰ میلیارد تومانی سازمان امور مالیاتی و اختصاص ۱۰ تا ۱۲ درصد پرسنل و امکانات سازمان امور مالیاتی به مالیات بر ارث، ملاحظه می‌شود که هزینه مستقیم نظام فعلی با درآمدهای آن برابری می‌کند. این برابری درآمد-هزینه‌هایی است که به مؤدیان مالیاتی تحمیل می‌گردد. ایرادهای قانون فعلی که باعث شده است چنین وضعی پیش آید به شرح ذیل قابل احصاست:

۲-۱. لزوم تعیین تکلیف برای تمام اموال و دارایی‌های متوفی

بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم پس از فوت متوفی وراث باید صورتی از همه ماترک متوفی تهیه کنند و ارزش روز فوت آن را در قالب اظهارنامه به اداره امور مالیاتی اعلام کنند و مالیات متعلق را یکجا حساب کنند و مطابق محاسبات اظهار شده خود آن را بپردازند. پیش از پرداخت مالیات یا تقسیط سه ساله آن یا انتقال بخشی از اموال به اداره امور مالیاتی نمی‌توانند اموال متوفی را منتقل کنند. اگر وراث بخواهند برای پرداخت هزینه بیمارستانی یکی از وراث یا نزدیکان از اموال متوفی استفاده کنند امکانپذیر نیست، مگر اینکه مسئله مالیاتی آن تعیین تکلیف شود. این امر برای مؤدیان مالیاتی بسیار دردسرساز است.

۲-۲. باز بودن پرونده مالیات بر ارث در طول زمان

در این سیستم بنا به دلایل مختلفی پرونده‌ها باز می‌ماند و ادارات مالیاتی مکلف به نگهداری پرونده افراد تا زمانی نامعلوم هستند. مثلاً اگر به موجب حکم دادگاه حقوق مالی متوفی به ورثه برسد، باید به سهم الارث ایشان اضافه شود و بر اساس نرخ‌های مذکور در ماده (۲۰) قانون مالیات‌های مستقیم مالیات متعلق حساب شود. این امر مستلزم نگهداری تمام اسناد است. علاوه بر این، اگر پس از قطعیت مالیات اسناد و مدارک تازه‌ای مربوط به بدهی متوفی یا عدم تعلق دارایی به وی ارائه گردد، محاسبات مالیاتی باید مجدداً انجام شود و طبق رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی نسبت به استرداد مالیات اقدام گردد (ماده (۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم).

همچنین ممکن است وراثت هنگام تسلیم اظهارنامه به هر دلیلی از جمله اجتناب از تعیین تکلیف برای تمام اموال متوفی قسمتی از اموال را در اظهارنامه ذکر نکنند و اداره مالیاتی هم موفق به تشخیص آن نشود. در این صورت هرگاه وراثت اسناد و مدارک جدیدی در خصوص اموال و دارایی‌ها و همچنین بدهی‌های متوفی ارائه دهند، ارزش آنها با ارزش اموال موجود در اظهارنامه قبلی جمع می‌شود و مبنای محاسبه مالیات جدید قرار می‌گیرد و با ابلاغ برگ تشخیص تکمیلی نسبت به مابه‌التفاوت مالیاتی قبلی و مالیات فعلی اقدام می‌گردد. این اموال تشخیص داده شود مالیات آن محاسبه و ابلاغ می‌گردد.

نکته مهم دیگر این است اموال متوفی به ارزش روز فوت تقویم و مشمول مالیات می‌شود. به همین دلیل، لازم است اولاً ارزش کلیه اموال و بدهی‌های متوفی در روز فوت در دسترس باشد و ثانیاً امکان تقویم اموال و بدهی‌های تازه به قیمت‌های روز فوت تقویم گردد.

۲-۳. لزوم تسلیم اظهارنامه به اداره مالیاتی مربوطه

در نظام کنونی اظهارنامه باید به اداره مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم شود. این موضوع برای امکانپذیر نمودن تقویم دقیق‌تر اموال متوفی است. با این حال، مشکل وراثت این است که باید بین محل اقامت متوفی، محل سکونت خود و محل اموال و دارایی‌های متوفی در رفت و آمد باشند که این امر بسیار هزینه‌بر است. لازم به ذکر است که چنین هزینه‌هایی در هزینه‌های سازمان مالیاتی به حساب نمی‌آید.

۲-۴. ملاک عمل بودن ارزش روز فوت برای محاسبه مالیات بر ارث

اموال و دارایی‌های متوفی به ارزش روز فوت تقویم و به ارزش روز فوت مشمول مالیات می‌شود. این موضوع چند آسیب دارد. اول اینکه ممیز مالیاتی مجبور است به نحوی از انحاء ارزش اموال متوفی را به قیمت سال گذشته یا ۱۰ سال گذشته یا حتی ۲۰ سال گذشته تقویم کند که با توجه به شرایط تورمی اقتصاد این کار امری دشوار است. دوم اینکه این امر تا حد زیادی به تشخیص ممیز وابسته است و از همین رو مسئله‌ای فساد زاست، زیرا احتمال دارد برای تقویم کمتر از حد اموال و دارایی‌ها و تقویم بیشتر از حد بدهی‌ها و واجبات شرعی و هزینه کفن و دفن پیشنهادهایی وجود داشته باشد و سوم اینکه وراثت انگیزه دارند تا جای ممکن پرداخت مالیات را به تعویق بیندازند، زیرا این کار ارزش واقعی مالیات را کاهش می‌دهد و برای وراثت نوعی اعتبار ایجاد می‌کند.



۲-۵. مسئله بدهی متوفی

بدون تردید بدهی‌های متوفی بر گردن متوفی است و آنچه به عنوان ماترک از او باقی می‌ماند اموال و دارایی‌های خالص از بدهی‌هاست. به همین دلیل در قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است که بدهی‌ها پیش از وضع مالیات از اموال و دارایی‌های متوفی کسر گردد. این امر درست و مشروع زمینه تخلفات گسترده را در نظام مالیاتی به وجود آورده است. افراد به طرق مختلف می‌توانند از این قانون سوءاستفاده کنند. مثلاً وراثت می‌توانند جمع شوند و شهادت دهند که متوفی به یک از آنها فلان مبلغ بدهکار بوده است یا می‌توانند با دسته چک متوفی چکی را صادر کنند که موعد وصول آن پس از تاریخ فوت است و مانند آن. لذا پذیرش گسترده بدهی متوفی به عنوان نوعی هزینه قابل کسر وصولی سیستم را کم و بوروکراسی آن را زیاد کرده است که لازم است تدبیری برای آن اندیشیده شود.

۲-۶. بالا بودن نرخ‌های مالیاتی و نقض اصل برابری در نظام مالیاتی

پیش‌تر بر بالا بودن و تصاعدی بودن نرخ‌های مالیات بر ارث تصریح شد. دیگر نکته حائز اهمیت آن است که در قانون فعلی بسته به اینکه منشأ درآمد چه باشد، سهم‌الارث به شیوه‌های متفاوتی مشمول مالیات می‌شود. مثلاً اگر متوفی ۶ نفر ورثه داشته باشد که هر یک ۱۰۰۰ میلیون ریال بابت ارث عایدی کسب کرده باشند، ولی نوع ماترک متوفای آنها متفاوت باشد، آنها باید مالیات متفاوتی بپردازند. مثلاً فرض کنید سهم‌الارث این افراد به ترتیب ۱۰۰۰ میلیون ریال «ملک»، «اوراق مشارکت یا سپرده بانکی»، «سهم شرکت‌های بورسی»، «سهم‌الشركه»، «دارایی واحدهای تولیدی» و «حق واگذاری» باشد. سهم‌الارث این افراد به طرق متفاوتی مشمول مالیات می‌شود و نرخ متوسط مالیات برای ایشان متفاوت است.

جدول ۲. برخورد مالیاتی ناهمگون با سهم‌الارث وراثت (ارقام به میلیون ریال / درصد)

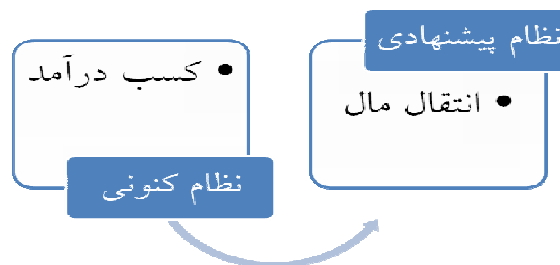
| نوع ماترک متوفی | ارزش ماترک | ارزش مشمول مالیات ماترک | مالیات پرداختی | نرخ متوسط مالیات |
|-----------------------------|------------|-------------------------|----------------|------------------|
| ملک | ۱۰۰۰ | حدود ۱۰ (ارزش معاملاتی) | مشمول معافیت | - |
| اوراق مشارکت یا سپرده بانکی | ۱۰۰۰ | ۲۰۰ | ۲۰/۵ | ۲/۰۵ |
| سهم شرکت‌های بورسی | ۱۰۰۰ | ۵۰۰ | ۹۲/۵ | ۹/۲۵ |
| سهم‌الشركه | ۱۰۰۰ | ۶۰۰ | ۱۲۴/۵ | ۱۲/۴۵ |
| دارایی واحدهای تولیدی | ۱۰۰۰ | ۶۰۰ | ۱۲۴/۵ | ۱۲/۴۵ |
| حق واگذاری | ۱۰۰۰ | ۱۰۰۰ | ۲۶۴/۵ | ۲۶/۴۵ |

بنابراین، نه تنها نرخ‌های مالیاتی زیاد و تصاعدی است، بلکه تبعیض آمیز و نابرابر نیز می‌باشد و بسته به نوع سهم‌الارث ممکن است افراد معاف از مالیات شوند، ممکن است مشمول حدود ۲ درصد مالیات شوند و ممکن است به‌طور متوسط مشمول مالیاتی با نرخ ۲۷/۳۵ درصد شوند. لذا تبعیض آمیز بودن نرخ‌های مالیاتی در نظام کنونی امری مشهود است.

۳. راه‌حل لایحه برای اصلاح مالیات بر ارث

همان‌طور که گفته شد برخورد مالیاتی با مقوله ارث دچار کاستی‌هایی است. در قانون فعلی با ماترک متوفی به‌صورت درآمد اتفاقی برای وراثت برخورد می‌شود و از این‌رو، لازم است تمام تدابیر لازم برای شناسایی تمام دارایی‌های متوفی و سهم وراثت از آنها اندیشیده شود. لذا ضرورت دارد به نحوی از بار سنگین بوروکراسی در این نظام کاسته شود، تا هم هزینه‌های سازمان امور مالیاتی در جمع‌آوری مالیات کاسته شود و هم هزینه وراثت در رسیدن به حق خود از ارث به جای مانده از متوفی منطقی و قابل تحمل گردد. در این راستا لایحه یک تغییر رویکرد را پیشنهاد کرده است.

شکل ۱. تغییر نگاه نسبت به دارایی‌های متوفی



در نظام پیشنهادی با نقل و انتقال اموال و دارایی‌های متوفی به وراثت مانند یک نقل و انتقال اختیاری برخورد می‌شود. در نظام پیشنهادی از نظر مالیاتی چنان رفتار می‌شود که گویی فرد زنده است و می‌خواهد مالی را به وراثت خود منتقل کند. به عبارت دیگر فرض می‌شود که متوفی زنده است و می‌خواهد ملک خود را به نام فرزند خود کند. در این صورت چگونه مشمول مالیات می‌شد. حالا که فوت کرده است هم به همان طریق این انتقال ملک مشمول مالیات شود. همچنین، اگر متوفی سهام یا سهم‌الشرکه داشته باشد و بنا باشد به وراثت منتقل شود طوری رفتار می‌شود که جز از حیث میزان نرخ گویا متوفی زنده است و قرار است این اموال خود را به فرزند یا همسر خود منتقل کند.



براساس ماده (۲) لایحه^۱ اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی انتقال می‌یابد، به شرح زیر مشمول مالیات می‌باشد:

- نسبت به املاک و حق واگذاری محل یک و نیم (۱/۵) برابر نرخ‌های مذکور در ماده (۵۹) این قانون به مأخذ ارزش معاملاتی املاک و یا به مأخذ ارزش روز حق واگذاری حسب مورد، در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث.

- نسبت به سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم آنها یک و نیم (۱/۵) برابر نرخ‌های مذکور در تبصره «۱» ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر این قانون طبق مقررات مزبور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث.

- نسبت به سپرده های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار و سودهای متعلق به آنها تا تاریخ ثبت انتقال به نام وراث و یا پرداخت و تحویل به آنها به نرخ سه درصد (۳٪).

- نسبت به انواع وسایل نقلیه موتوری زمینی، دریایی و هوایی به نرخ دو درصد (۲٪) بهای اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی کشور.

- نسبت به سود سهام و سهم‌الشرکه و حق‌الامتياز و سایر اموال و حقوق مالی که در بندهای فوق تصریح نشده است، به نرخ ده درصد (۱۰٪) ارزش روز در زمان تحویل یا ثبت انتقال.

همان طور که ملاحظه می‌شود در این ماده با انتقال اموال و دارایی‌های متوفی به مثابه یک انتقال اختیاری، البته با نرخ‌های متفاوت برخورد می‌شود.

۴. ارزیابی نقاط قوت و ضعف لایحه

می‌توان گفت که در صورت تصویب لایحه مالیات بر ارث حذف و مالیات نقل و انتقال جایگزین آن می‌شود. این تغییر رویکرد چند حسن بزرگ دارد:

الف) اموال متوفی تک به تک قابل رسیدگی مالیاتی است. هر مالی که به یکی از وراث قابل انتقال باشد هنگام انتقال مالیات آن پرداخت می‌شود و آن مال آزاد می‌شود.

ب) نیازی به تشکیل پرونده و بازنگه داشتن آن برای یک دوره نامعلوم نیست. هرگاه مال جدیدی شناسایی شود و بنا بر انتقال آن باشد مالیات آن به ارزش روز محاسبه و اخذ می‌شود و نیازی به در نظر گرفتن سایر اموال و بدهی‌های متوفی در محاسبه مالیات بر ارث وجود ندارد.

ج) پرسنل ویژه اخذ مالیات بر ارث و ادارات مالیات بر ارث و به طور کلی بوروکراسی اداری

۱. این ماده پیشنهاد حکامی است به عنوان جایگزین ماده (۱۷) قانون مالیات‌های مستقیم که مطابق آن مواد (۱۹)، (۲۰)، (۲۱)، (۲۲)، بند «۴» ماده (۲۴)، مواد (۲۶)، (۲۷)، (۲۸)، (۲۹)، (۳۰)، (۳۱)، (۳۲) و تبصره‌های ذیل آنها نیز حذف می‌شود.

مالیات بر ارث کاهش می‌یابد، زیرا در فرآیند نقل و انتقال معمولی اموال، مالیات بر ارث هم قابل اخذ است. پس از اخذ مالیات مال مورد نظر دیگر نیازی به نگهداری پرونده برای سال‌های آتی وجود ندارد.

د) ارزش معاملاتی املاک و ارزش سایر اموال و دارایی‌های متوفی به قیمت‌های روز تقویم و مشمول مالیات می‌شود و به همین دلیل اولاً انگیزه‌ها برای به تأخیر انداختن پرداخت مالیات کاهش می‌یابد و نوعی رفتارسازی در جهت تعیین تکلیف سریع ارث می‌شود و ثانیاً نیازی نیست که اموال و بدهی‌ها به ارزش روز فوت تقویم شود و در نتیجه مفاسد آن را هم در پی ندارد.

هـ) اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار موضوعیت خود را از دست می‌دهد. هرگاه مالی وجود داشته باشد و به وراث منتقل گردد، مالیات آن پرداخته می‌شود.

و) هزینه‌های اداری سازمان امور مالیاتی به شدت کاهش می‌یابد و پرسنل و امکانات آن جهت پرداختن به سایر انواع مهمتر مالیات که دارای پشتوانه علمی قوی‌تری هم هستند آزاد می‌شود.

ز) نرخ‌های مالیاتی به شدت کاهش می‌یابد. اگر در نظام فعلی برای انتقال ارثیه‌ای به ارزش ۱۰۰۰ میلیون ریال که فقط شامل حق واگذاری است باید مالیاتی حدود ۲۷۳/۵ میلیون ریال پرداخت شود، براساس لایحه این مبلغ به ۳۰ میلیون ریال کاهش می‌یابد. جدول ۳ بازتولید جدول ۲ است که نظام پیشنهادی لایحه را در خصوص اموال مختلف با قانون فعلی مقایسه می‌کند.

جدول ۳. برخورد مالیاتی با سهم الارث وراث در قانون مالیات‌های مستقیم و لایحه اصلاح آن

(ارقام به میلیون ریال / درصد)

| نوع ماترک متوفی | ارزش ماترک | قانون مالیات‌های مستقیم | | | لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم | | |
|-----------------------------|------------|-------------------------|----------------|------------------|-------------------------------------|----------------|------------------|
| | | ارزش مشمول مالیات ماترک | مالیات پرداختی | نرخ متوسط مالیات | ارزش مشمول مالیات ماترک | مالیات پرداختی | نرخ متوسط مالیات |
| ملک | ۱۰۰۰ | حدود ۱۰ (ارزش معاملاتی) | مشمول معافیت | - | حدود ۱۰ (ارزش معاملاتی) | ۰/۰۰۰۷۵ | |
| اوراق مشارکت یا سپرده بانکی | ۱۰۰۰ | ۲۰۰ | ۲۰/۵ | ۲/۰۵ | ۳۰ | ۳ | |
| سهم شرکت‌های بورسی | ۱۰۰۰ | ۵۰۰ | ۹۲/۵ | ۹/۲۵ | ۷/۵ | ۰/۷۵ | |
| سهم الشرکه | ۱۰۰۰ | ۶۰۰ | ۱۲۴/۵ | ۱۲/۴۵ | ۶۰ | ۶ | |
| دارایی واحدهای تولیدی | ۱۰۰۰ | ۶۰۰ | ۱۲۴/۵ | ۱۲/۴۵ | ۱۰۰ | ۱۰ | |
| حق واگذاری | ۱۰۰۰ | ۱۰۰۰ | ۲۶۴/۵ | ۲۶/۴۵ | ۳۰ | ۳ | |



یکی از انتقاداتی که به لایحه وارد شده این است که با درآمدی که به وراثت از منابع مختلف می‌رسد برخوردهای متفاوتی شده است و نرخ‌های مالیاتی متفاوتی مطالبه شده است. جدول ۳ به وضوح نشان می‌دهد که با پذیرش لایحه این تبعیض کاهش می‌یابد. علاوه بر این، اشکال مذکور به تغییر رویکرد لایحه در خصوص مالیات بر ارث برنمی‌گردد. در عوض این اشکال مربوط به ساختار کنونی مالیات بر نقل و انتقال در قانون مالیات‌های مستقیم است.

در عین حال، لایحه دچار چند ایراد است که بدون رفع آنها مشکلاتی را در فرآیند تصویب و اجرا خواهد داشت. اهم نقاط ضعف لایحه به شرح ذیل است:

الف) بدهی متوفی: در لایحه فرض شده است که هر گاه نقل و انتقالی رخ دهد مالیات آن اخذ می‌شود. لذا این پرسش قابل طرح است که اگر انتقال مذکور برای بازپرداخت بدهی متوفی یا واجبات شرعی وی یا نفقه همسر وی در زمان عده و نظایر آن باشد، آیا می‌توان از آن مالیات اخذ نمود و آیا آن مال اساساً ماترک متوفی محسوب می‌شود. اجمالاً پاسخ منفی است. تفصیل این اجمال آن است که اموال متوفی پس از کسر بدهی‌ها باید مشمول مالیات شود.

ناگفته نماند که ارزش مالیات پرداختی نسبت به مال مورد انتقال متوفی بسیار پایین است و امکان بازپرداخت بدهی متوفی از تنه بیش از ۹۰ درصدی مال نوعاً وجود دارد. با این حال، اولاً در موارد معدودی که ممکن است مجموع بدهی‌ها از مجموع دارایی‌ها بیشتر باشد، این مالیات باید به نوعی مسترد گردد یا اساساً مشمول مالیات نباشد و ثانیاً در مواردی که مجموع بدهی کمتر از ارزش کل اموال است، نرخ متوسط مالیاتی پیش از کسر بدهی و پس از آن برای وراثت متفاوت خواهد بود. بنابراین، باید برای انواع بدهی‌های متوفی تدبیری اندیشید. در غیر این صورت، حتی احتمال عدم پذیرش در شورای نگهبان قانون اساسی وجود خواهد داشت.

ب) اموال خارج از کشور متوفای ایرانی: در قانون مالیات‌های مستقیم اموال خارج از کشور ایرانی‌های مقیم یا غیرمقیم در ایران مشمول مالیات شده است و مأموران کنسولی ایران مأموریت دارند که اطلاعات ماترک ایشان را جمع‌آوری و از طریق وزارت امور خارجه به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال کنند. احکام مربوط به این قسم از دارایی‌ها در لایحه حذف شده است. هر چند که عملکرد این مواد در سنوات گذشته نزدیک به صفر بوده و یک مأمور مالیاتی در طول سنوات خدمت خود به تعداد انگشتان دست با چنین پرونده‌هایی روبرو نبوده است و با سرد شدن روابط خارجی تعداد آنها به شدت کاسته شده است، شاید از جهت حفظ پرستیژ سیاسی وجود چنین موادی در قانون لازم باشد.

این استدلال که در صورت نبود این احکام افراد اموال خود را به خارج کشور منتقل می‌کنند مسموع نیست، زیرا اولاً این کار همین الان هم میسر است؛ ثانیاً انتقال اموال بسیار هزینه‌بر است و

ثالثاً در کشورهای مقصد هم با نرخ‌های بالاتری مشمول مالیات می‌شود.

ج) مسئولیت تضامنی برای اشخاص حقوقی عمومی: در ماده (۳) لایحه اشخاص ثالث مکلف شده‌اند پیش از دریافت گواهی پرداخت مالیات هیچ یک از اموال و دارایی‌های متوفی را به وراثت یا موصی‌له تسلیم نکنند، یا به نام آنها ثبت نکنند و معامله‌ای در مورد آنها انجام ندهند. ذیل این ماده برای این اشخاص نسبت به اصل مالیات و جریمه‌های آن مسئولیت تضامنی در نظر گرفته شده و علاوه بر این جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد ارزش مال هم در نظر گرفته شده است. از آنجا که بر اساس قوانین حاکم نمی‌توان برای اشخاص حقوقی عمومی (نظیر محاکم دادگستری) مسئولیت تضامنی در نظر گرفت، این ماده نیاز به اصلاح دارد.

د) بقایای قانون مالیات بر ارث: برای سالیان طولانی قانون فعلی درخصوص مالیات بر ارث ساری و جاری بوده است. سؤال این است که آیا با تصویب لایحه با پرونده‌های قبلی بر اساس قانون مذکور برخورد می‌شود یا بر اساس اصلاحات جدید. این موضوع نیاز به تعیین تکلیف دارد.

هـ) ارزش روز فوت یا ارزش روز انتقال: بخشی از انتقادات لایحه معطوف به این نکته است که در لایحه اموال و دارایی‌های متوفی به ارزش روز مشمول مالیات بر نقل و انتقال می‌شود و این امر وراثت را ترغیب می‌کند به سرعت اموال متوفی را منتقل کنند. این امر به خودی خود نامطلوب نیست و اتفاقاً راهکاری است برای غلبه بر تأخیرها در نظام کنونی که مالیات به ارزش روز فوت محاسبه می‌گردد. در عین حال، برای اینکه فرصت کافی برای طی شدن مراسم عزا و حصول توافق وجود داشته باشد می‌توان تمهیدی اندیشید مبنی بر اینکه تا ۶ ماه، مالیات به ارزش روز فوت محاسبه شود.

انتقادات دیگری هم بر لایحه در زمینه ارث وارد شده است که بعضاً قابل قبول به نظر نمی‌رسد. مثلاً در این خصوص انتقاد شده است که نرخ‌های مالیاتی به نحوی طراحی شده است که اصل برخورد یکسان با درآمدها را نقض می‌کند. همان طور که توضیح داده شد اولاً ساختار نرخ‌ها در لایحه در جهت برابری بیشتر است و ثانیاً این موضوع مربوط به لایحه نیست بلکه مربوط به ساختار فعلی مالیات بر نقل و انتقال در قانون مالیات‌های مستقیم است. در واقع، حتی اگر انتقاد وارد باشد نتیجه آن اصلاح ساختار نرخ‌ها در قانون مالیات‌های مستقیم است و از این حیث خللی به رویکرد لایحه در مبحث ارث وارد نیست.

۵. پیشنهادی جهت اصلاح لایحه در مبحث مالیات بر ارث

در مجموع به نظر می‌رسد تغییر رویکرد لایحه قابل دفاع است مشروط بر آنکه بتوان کاستی‌های آن را، مخصوصاً از نظر تمهید سازوکاری برای در نظر گرفتن بدهی‌های متوفی، برطرف نمود. با



این حال، این موضوع کار ساده‌ای نیست و می‌تواند ضمن پیچیده کردن قانون مجدداً زمینه سوءاستفاده را ایجاد کند.

با موضوع بدهی‌های متوفی حداقل به دو طریق می‌توان برخورد کرد.

• **سناریوی اول.** در این سناریو سازوکار لایحه حفظ می‌شود به نحوی که امکان انتقال هر یک از اموال متوفی به وراث وجود داشته باشد و مالیات آن زمان نقل و انتقال پرداخت شود. اما در صورتی که وراث یا موصی له یا وکیل آنها مدارکی ارائه کنند مبنی بر اینکه مجموع بدهی‌ها، واجبات شرعی و مخارج کفن و دفن متوفی از مجموع دارایی‌های متوفی بیشتر است، کل اموال و دارایی‌های متوفی از مالیات معاف شود.

اجرای این سناریو مستلزم ارائه اظهارنامه توسط این دسته از افراد و اثبات ادعای آنها توسط هیئت حل اختلاف مالیاتی است. در این سناریو، در صورتی که بدهی متوفی کمتر از مجموع اموال و دارایی‌های متوفی باشد، بدهی قابل کسر از اموال متوفی پیش از پرداخت مالیات نیست.

• **سناریوی دوم.** پیشنهاد این سناریو آن است که مالیات پس از کسر بدهی‌ها بر اموال و دارایی‌های متوفی وضع شود. در این سناریو سازوکاری پیش‌بینی می‌شود که بر اساس آن بر قسمت نقدتر اموال متوفی (نظیر وجوه نقد، حقوق مالی، سپرده‌های بانکی، اوراق بهادار و ...) پس از کسر بدهی‌های متوفی مالیات وضع می‌شود و سایر اموال به‌صورت معمول قابل انتقال است. در صورتی که اموال نقدتر متوفی کفایت نکند اموال غیرنقد نیز مشمول این حکم می‌شود.

در این سناریو دایره بیشتری از افراد باید اظهارنامه بدهند. با این حال، می‌توان ورثه را مختار نمود که وارد نظام اظهار برای کسر بدهی بشوند یا به طور معمول عمل نمایند. ضمن اینکه در این سناریو ارزش دارایی‌های متوفی باید مانند بدهی‌های وی به ارزش روز محاسبه گردد.

به این ترتیب متن پیشنهادی باید سازوکاری داشته باشد که اولاً بدهی‌ها به یکی از دو روش فوق قابل کسر باشد و ثانیاً تمهیدات لازم برای ارائه اظهارنامه و رسیدگی به آن اندیشیده شود. در حاشیه این موضوع اساسی می‌توان سایر مشکلات را نیز مرتفع نمود. در ادامه متنی پیشنهاد شده است که به نوعی اصلاح لایحه براساس سناریوی دوم فوق است. تغییراتی که لازم است انجام شود تا اهداف سناریوی اول تأمین گردد در پاورقی پیشنهاد شده است.

جدول ۴. پیشنهادی جهت اصلاح لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در زمینه مالیات بر ارث

| قانون فعلی | لایحه جدید | مواد پیشنهادی |
|---|--|--|
| <p>ماده (۱۷) - هرگاه در نتیجه فوت شخصی اعم از فوت واقعی یا فرضی اموالی از متوفی باقی بماند به شرح زیر مشمول مالیات است:</p> <p>۱. در صورتی که متوفی یا وارث یا هر دو ایرانی مقیم ایران باشند نسبت به سهم‌الارث هریک از اموال مشمول مالیات بر ارث موضوع ماده (۱۹) این قانون واقع در ایران یا در خارج از ایران پس از کسر مالیات بر ارثی که بابت آن قسمت از اموال واقع در خارج از ایران به دولت محلی که مال در آن واقع گردیده پرداخت شده است به نرخ مذکور در ماده (۲۰) این قانون</p> <p>۲. در صورتی که متوفی و وارث هر دو ایرانی مقیم خارج از ایران باشند سهم‌الارث هریک از وارث را از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است به نرخ مذکور در ماده (۲۰) این قانون و نسبت به آن قسمت که در خارج از ایران وجود دارد پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن بابت به دولت محل وقوع پرداخت شده است به نرخ بیست و پنج درصد</p> <p>۳. در مورد اتباع خارجی و سایر موارد نسبت به آن قسمت از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود</p> | <p>ماده (۱۷) - اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی انتقال می‌یابد، به شرح زیر مشمول مالیات می‌باشد:</p> <p>۱. نسبت به املاک و حق واگذاری محل یکونیم (۱/۵) برابر نرخ‌های مذکور در ماده (۵۹) این قانون به مأخذ ارزش معاملات املاک و یا به مأخذ ارزش روز حق واگذاری حسب مورد، در تاریخ ثبت انتقال به نام وارث.</p> <p>۲. نسبت به سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم آنها یک و نیم (۱/۵) برابر نرخ‌های مذکور در تبصره «۱» ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر این قانون طبق مقررات مزبور در تاریخ ثبت انتقال به نام وارث</p> <p>۳. نسبت به سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت و سوده‌های متعلق به آنها تا تاریخ ثبت انتقال به نام وارث و یا پرداخت تا تحویل به آنها به نرخ سه درصد (۳٪)</p> <p>۴. نسبت به انواع وسایل نقلیه موتوری زمینی، دریایی و هوایی به نرخ دو درصد (۲٪) بهای اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور، <u>در تاریخ انتقال</u></p> <p>۵. نسبت به حق‌الامتياز و سایر اموال و <u>مطالبات و حقوق مالی که در بندهای فوق تصریح نشده است، پس از کسر «هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادت»، «واجبات مالی در حدود قواعد شرعی» و «دیون محقق متوفی»، به نرخ سه درصد (۳٪) ارزش روز در زمان تحویل یا ثبت انتقال.^۱</u></p> <p>۶. نسبت به اموال و دارایی‌های متعلق به متوفای ایرانی که در خارج از</p> | <p>ماده (۱۷) - اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی مشمول مالیات می‌باشد:</p> <p>۱. نسبت به املاک و حق واگذاری محل یکونیم (۱/۵) برابر نرخ‌های مذکور در ماده (۵۹) این قانون به مأخذ ارزش معاملات املاک و یا به مأخذ ارزش روز حق واگذاری حسب مورد، در تاریخ ثبت انتقال به نام وارث.</p> <p>۲. نسبت به سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم و سود سهام متعلق به آنها یکونیم (۱/۵) برابر نرخ‌های مذکور در تبصره «۱» ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر این قانون طبق مقررات مزبور در تاریخ ثبت انتقال به نام وارث</p> <p>۳. نسبت به سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار و سوده‌های متعلق به آنها تا تاریخ ثبت انتقال به نام وارث و یا پرداخت و تحویل به آنها به نرخ سه درصد (۳٪)</p> <p>۴. نسبت به انواع وسایل نقلیه موتوری زمینی، دریایی و هوایی به نرخ دو درصد (۲٪) بهای اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور، <u>در تاریخ انتقال</u></p> <p>۵. نسبت به حق‌الامتياز و سایر اموال و <u>مطالبات و حقوق مالی که در بندهای فوق تصریح نشده است، پس از کسر «هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادت»، «واجبات مالی در حدود قواعد شرعی» و «دیون محقق متوفی»، به نرخ سه درصد (۳٪) ارزش روز در زمان تحویل یا ثبت انتقال.^۱</u></p> <p>۶. نسبت به اموال و دارایی‌های متعلق به متوفای ایرانی که در خارج از</p> |

۱. بند «۵» براساس سناریوی دوم نگارش شده است. نگارش آن بر اساس سناریوی اول به شرح ذیل خواهد بود:

بند «۵» - نسبت به حق‌الامتياز و سایر اموال و مطالبات و حقوق مالی که در بندهای فوق تصریح نشده است، به نرخ سه درصد (۳٪) ارزش روز در زمان تحویل یا ثبت انتقال.

Deleted: سود سهام و سهم‌الشرکه و

Deleted: ده

Deleted: ۱۰

Deleted: ده

Deleted: ۱۰



| قانون فعلی | لایحه جدید | مواد پیشنهادی |
|--|---|---|
| است کلاً مشمول مالیات به نرخ مذکور در ماده (۲۰) این قانون برای وراث طبقه دوم | ۵. نسبت به سود سهام و سهم‌الشرکه و حق‌الامتیاز و سایر اموال و حقوق مالی که در بندهای فوق تصریح نشده است، به نرخ ده درصد (۱۰٪) ارزش روز در زمان تحویل یا ثبت انتقال تبصره «۱»- نرخ‌های مذکور در این ماده مربوط به وراث طبقه اول است، در صورتی‌که وراث طبقات دوم و سوم باشند، نرخ‌های مالیات مذکور در این ماده به ترتیب دو (۲) و چهار (۴) برابر خواهد شد تبصره «۲»- در صورتی که متوفی تبعه خارجی باشد مشمول مالیات به نرخ وراث طبقه دوم خواهد بود تبصره «۳»- در صورتی که متوفی اتباع خارجی باشد مشمول مالیات به نرخ وراث طبقه دوم خواهد بود تبصره «۴»- در صورتی که متوفی تبعه خارجی باشد مشمول مالیات به نرخ وراث طبقه دوم خواهد بود تبصره «۵»- بدهی که متوفی به وراث خود دارد در صورتی‌که مستند به | کشور واقع شده است پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن بابت به دولت محل وقوع اموال و دارایی‌ها پرداخت شده است، براساس نرخ‌ها و ارزش‌های مقرر در بندهای «۱» تا «۵» فوق‌الذکر تبصره «۱»- نرخ‌های مذکور در این ماده مربوط به وراث طبقه اول است، در صورتی‌که وراث طبقات دوم و سوم باشند، نرخ‌های مالیات مذکور در این ماده به ترتیب دو (۲) و چهار (۴) برابر خواهد شد تبصره «۲»- در صورتی که متوفی تبعه خارجی باشد مشمول مالیات به نرخ وراث طبقه دوم خواهد بود تبصره «۳»- در مواردی که وراث سهم خود از اموال موضوع بندهای «۱» و «۲»، و «۴» این ماده را به اشخاص ثالث یا وراث دیگر انتقال دهند، علاوه بر مالیات بر ارث به شرح این فصل مشمول مالیات طبق مقررات فصول مربوط خواهند بود تبصره «۴»- در صورتی‌که هزینه‌های کفن و دفن، واجبات مالی و دیون محقق متوفی بیشتر از اموال موضوع بند «۵» باشد، مازاد آن به ترتیب از اموال و دارایی‌های مذکور در بندهای «۳»، «۲»، «۴» و «۱» این ماده کسر خواهد شد. در اجرای حکم این تبصره، تمام اموال و دارایی‌ها و بدهی‌های متوفی به ارزش روز تقویم خواهد شد تبصره «۵»- بدهی که متوفی به وراث خود دارد در صورتی‌که مستند به |

Deleted: اتباع

۱. تبصره «۴» براساس سناریوی دوم نوشته شده است. اصلاح این تبصره براساس سناریوی اول به شرح ذیل خواهد شد:

تبصره «۴»- چنانچه مجموع ارزش روز ماترک متوفی کمتر از مجموع «دیون محقق متوفی»، «هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادات» و «واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی» باشد، با تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی اموال و دارایی‌های متوفی مشمول مالیات موضوع این ماده نخواهد شد. در صورتی که بخشی از دارایی‌ها و اموال متوفی در اظهارنامه ذکر نگردد، در زمان انتقال مشمول مالیات موضوع ماده (۱۷) خواهد شد.

| مواد پیشنهادی | لایحه جدید | قانون فعلی |
|---|------------|------------|
| <p>مدارک قانونی بوده و اصالت آن مورد تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود. در مورد مهریه و نفقه ایام عده، تأیید هیئت مذکور لازم نیست. در مورد وراث طبقه دوم و سوم کسر دیون منوط به آن است که متوفی تا تاریخ فوت خود دارای وراث از طبقه ماقبل حسب مورد بوده باشد (احیای تبصره ماده (۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم)^۱</p> <p>تبصره «۶» - حقوق ناشی از عقود اجاره به شرط تملیک با بانک‌ها و سایر نهادهای مالی و اعتباری، نسبت به عرصه و اعیان املاک براساس ارزش معاملاتی در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث محاسبه خواهد شد (احیای تبصره «۴» ماده (۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم)</p> <p>تبصره «۷» - در صورتی که وراث ظرف ۶ ماه از تاریخ فوت نسبت به پرداخت مالیات موضوع بندهای «۱» تا «۵» اقدام نمایند، ارزش روز فوت ملاک خواهد بود</p> <p>تبصره «۸» - بانک‌ها و سایر نهادهای مالی، شرکت‌ها، مؤسسات، نهادهای عمومی غیردولتی و سایر اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی که از متوفی اموال موضوع بند «۳» را نزد خود دارند، مکلفند حسب اعلام سازمان امور مالیاتی، مالیات متعلق را از وجوه نقد یا سپرده‌های نزد خود کسر و تا آخر ماه بعد از پرداخت به حساب سازمان امور مالیاتی واریز و مابقی آن را به وراث یا ذینفعان دیگر پرداخت نمایند</p> <p>اشخاص مذکور مکلفند پس از واریز وجوه مذکور مشخصات وراث یا ذینفعان دیگر و مبالغ پرداختی را به اطلاع سازمان امور مالیاتی برسانند</p> <p>سازمان امور مالیاتی مکلف است حسب درخواست وراث یا ولی یا</p> | | |

۱. براساس سناریوی اول این تبصره حذف خواهد شد.



| قانون فعلی | لایحه جدید | مواد پیشنهادی |
|--|--------------------------|--|
| | | امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها میزان مالیات موضوع این ماده را مشخص و به مراجع مذکور اعلام نماید |
| <p>ماده (۱۸) - وراث این قانون به سه طبقه تقسیم می‌شوند:</p> <p>۱. وراث طبقه اول که عبارتند از: پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و اولاد اولاد</p> <p>۲. وراث طبقه دوم که عبارتند از: اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها</p> <p>۳. وراث طبقه سوم که عبارتند از: عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها</p> | <p>بدون تغییر</p> | <p>موافق لایحه</p> |
| <p>ماده (۱۹) - اموال مشمول مالیات بر ارث عبارت است از کلیه ماترک متوفی واقع در ایران یا خارج از ایران اعم از منقول و غیرمنقول و مطالبات قابل وصول و حقوق مالی پس از کسر هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی</p> <p>تبصره - بدهی که متوفی به وراث خود دارد در صورتی که مستند به مدارک قانونی بوده و اصالت آن مورد تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود. در مورد مهریه و نفقه ایام عده تأییده هیئت مذکور لازم نیست و در مورد وراث طبقه دوم و سوم کسر دیون منوط به آن است که متوفی تا تاریخ فوت خود دارای وراث از طبقه ماقبل حسب مورد بوده باشد</p> | <p>حذف شد</p> | <p>ماده (۱۹) - اموال مشمول مالیات بر ارث عبارت است از کلیه ماترک متوفی واقع در ایران یا خارج از ایران اعم از منقول و غیرمنقول و مطالبات قابل وصول و حقوق مالی پس از کسر هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی. در مورد اتباع خارجی حکم این ماده نسبت به کلیه ماترک واقع در ایران جاری است</p> |

| مواد پیشنهادی | لایحه جدید | قانون فعلی | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|------------|---|----------|----------|----------|----------|-------------------------|----|-----|-----|--|-----|-----|-----|---|-----|-----|-----|--------------------------------|-----|-----|-----|
| موافق حذف | حذف شد | <p>ماده (۲۰) - نرخ مالیات بر ارث نسبت به سهم الارث به شرح زیر می‌باشد:</p> <table border="1" data-bbox="1585 438 2072 805"> <thead> <tr> <th>شرح</th> <th>طبقه اول</th> <th>طبقه دوم</th> <th>طبقه سوم</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>تا مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال</td> <td>۵٪</td> <td>۱۵٪</td> <td>۳۵٪</td> </tr> <tr> <td>تا مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال</td> <td>۱۵٪</td> <td>۲۵٪</td> <td>۴۵٪</td> </tr> <tr> <td>تا مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال</td> <td>۲۵٪</td> <td>۳۵٪</td> <td>۵۵٪</td> </tr> <tr> <td>نسبت به مازاد ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال</td> <td>۳۵٪</td> <td>۴۵٪</td> <td>۶۵٪</td> </tr> </tbody> </table> <p>از سهم الارث هر یک از وراث طبقه اول مبلغ سی میلیون ریال به‌عنوان معافیت کسر و مازاد به نرخ‌های مذکور مشمول مالیات می‌باشد</p> <p>معافیت مذکور برای هر یک از وراث طبقه اول که کمتر از بیست سال سن داشته یا محجور یا معلول از کار افتاده باشند مبلغ پنجاه میلیون ریال خواهد بود</p> | شرح | طبقه اول | طبقه دوم | طبقه سوم | تا مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال | ۵٪ | ۱۵٪ | ۳۵٪ | تا مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال | ۱۵٪ | ۲۵٪ | ۴۵٪ | تا مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال | ۲۵٪ | ۳۵٪ | ۵۵٪ | نسبت به مازاد ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال | ۳۵٪ | ۴۵٪ | ۶۵٪ |
| شرح | طبقه اول | طبقه دوم | طبقه سوم | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| تا مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال | ۵٪ | ۱۵٪ | ۳۵٪ | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| تا مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال | ۱۵٪ | ۲۵٪ | ۴۵٪ | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| تا مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال | ۲۵٪ | ۳۵٪ | ۵۵٪ | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| نسبت به مازاد ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال | ۳۵٪ | ۴۵٪ | ۶۵٪ | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p>ماده (۲۱) - اموالی که جزء ماترک متوفی باشد و حسب گواهی سازمان زیربط به‌طور بلاعوض در اختیار وزارتخانه‌ها، مؤسسه‌های دولتی، شهرداری‌ها، نهادهای انقلاب اسلامی یا شرکت‌هایی که صددرصد (۱۰۰٪) سهام آنها متعلق به دولت باشد، قرار گیرد، از شمول مالیات بر ارث خارج می‌شود و در صورتی که بابت سلب مالکیت عوضی داده شود آن عوض جزء اموال مشمول مالیات بر ارث محسوب می‌گردد.</p> | حذف شد | <p>ماده (۲۱) - اموالی که جزء ماترک متوفی باشد و تا یک سال پس از قطعیت مالیات و غیرقابل رسیدگی بودن پرونده امر در مراجع مالیاتی طبق قوانین یا احکام خاص مالکیت آنها سلب و یا به موجب گواهی سازمان زیربط بلاعوض در اختیار وزارتخانه‌ها، مؤسسه‌های دولتی، شهرداری‌ها، نهادهای انقلاب اسلامی یا شرکت‌هایی که</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |



| قانون فعلی | لایحه جدید | مواد پیشنهادی |
|--|-------------------------|---|
| <p>صددرصد (۱۰۰٪) سهام آنها متعلق به دولت باشد قرار گیرد، از شمول مالیات بر ارث خارج و در صورتی که بابت سلب مالکیت عوضی داده شود ارزش آن عوض یا اموال سلب مالکیت شده هر کدام کمتر است جزء اموال مشمول مالیات بر ارث محسوب و در هر حال چنانچه مالیاتی اضافه پرداخت شده باشد مسترد خواهد شد</p> <p>حکم این ماده در مواردی که وراثت تمام یا قسمتی از اموال را که جزء ماترک باشد به طور رایگان به یکی از اشخاص مذکور در ماده (۲) این قانون واگذار کنند نیز جاری است</p> | | |
| <p>ماده (۲۲) - در صورتی که به موجب رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی مطالبات متوفی غیرقابل وصول تشخیص داده شود، مطالبات مذکور جزء ماترک منظور نمی شود و اگر مالیات آن قبلاً وصول شده باشد مسترد خواهد شد و در صورت وصول احتمالی این گونه مطالبات ورثه ملزم به پرداخت مالیات متعلق خواهند بود. در هر صورت وزارت امور اقتصادی و دارایی از نظر تأمین مالیات متعلق می تواند به عنوان ثالث در دعوی مربوط شرکت و یا رأساً اقامه دعوی نماید</p> | حذف شد | موافق حذف |
| <p>ماده (۲۴) - اموال زیر از شمول مالیات این فصل خارج است:</p> <p>۱. وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس انداز خدمت و مزایای پایان خدمت، مطالبات مربوط به خسارت اخراج، بازخرید خدمت و مرخصی استحقاقی استفاده نشده و بیمه های</p> | بند «۴» این ماده حذف شد | <p>موافق حذف بند «۴» ماده (۲۴)</p> <p>پیشنهاد احیای تبصره «۱» ماده (۳۲) قانون مالیات های مستقیم به عنوان بند «۴» ماده (۲۴)</p> <p>۴. اثاث البیت محل سکونت متوفی</p> |

| مواد پیشنهادی | لایحه جدید | قانون فعلی |
|---------------|------------|--|
| | | <p>اجتماعی و نیز وجوه پرداختی توسط مؤسسات بیمه یا بیمه‌گزار و یا کارفرما از قبیل بیمه عمر، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آنها حسب مورد که یک جا و یا به‌طور مستمر به ورثه متوفی پرداخت می‌گردد</p> <p>۲. اموال منقول متعلق به مشمولین بند «۴» ماده (۳۹) قرارداد وین مورخ فروردین ۱۳۴۰ و ماده (۵۱) قرارداد وین مورخ اردیبهشت‌ماه ۱۳۴۲ و بند «۴» ماده (۳۸) قرارداد وین مورخ اسفندماه ۱۳۵۳ با رعایت شرایط مقرر در قرارداد مزبور با شرط معامله متقابل</p> <p>۳. اموالی که برای سازمان‌ها و مؤسسه‌های مذکور در ماده (۲) این قانون مورد وقف یا نذر یا حبس واقع گردد به شرط تأیید سازمان‌ها و مؤسسه‌های مذکور</p> <p>۴. هشتاد درصد اوراق مشارکت و سپرده‌های متوفی نزد بانک‌های ایرانی و شعب آنها در خارج از کشور و مؤسسه‌های اعتباری غیربانکی مجاز، همچنین پنجاه درصد ارزش سهام متوفی در شرکت‌هایی که سهام آنها طبق قانون مزبور در بورس پذیرفته شده باشد و چهل درصد ارزش سهام‌الشرکه متوفی در سایر شرکت‌ها و نیز چهل درصد ارزش خالص دارایی متوفی در واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و کشاورزی</p> |



| مواد پیشنهادی | لایحه جدید | قانون فعلی |
|--|----------------------|---|
| <p>ماده (۲۶) - کسر «هزینه‌های کفن و دفن»، «واجبات مالی» و «دیون محقق متوفی» از اموال و دارایی‌های متوفی، موضوع بند «۵» ماده (۱۷) این قانون، منوط به آن است که وراث (منفرداً یا مجتمعاً) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها ظرف ۶ ماه از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه‌ای روی نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود حاوی کلیه اقلام ما ترک با تعیین بهای زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهی‌هایی که طبق مقررات این فصل قابل احتساب هستند به ضمیمه مدارک زیر به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم و رسید دریافت دارند</p> <p>۱. رونوشت یا تصویر گواهی شده اسناد مربوط به بدهی و مطالبات متوفی</p> <p>۲. رونوشت یا تصویر گواهی شده کلیه اوراقی که مثبت حق مالکیت متوفی نسبت به اموال و حقوق مالی است</p> <p>۳. در صورتی که اظهارنامه از طرف وکیل یا قیم یا ولی داده شود رونوشت یا تصویر گواهی شده وکالت‌نامه یا قیم‌نامه</p> <p>۴. رونوشت یا تصویر گواهی شده آخرین وصیتنامه متوفی اگر وصیتنامه موجود باشد</p> <p>۵. رونوشت یا تصویر گواهی فوت از اداره ثبت احوال</p> <p>مشمولین حکم این ماده مکلفند مالیات متعلق را براساس مفاد ماده (۱۷) این قانون محاسبه و ظرف همین مدت پرداخت نمایند.^۲</p> <p>تبصره- در صورتی که اظهارنامه و اسناد مربوط به بدهی تا ۶ ماه به سازمان امور مالیاتی تسلیم نشود، از نظر مالیاتی به اسناد مذکور ترتیب اثر داده نخواهد شد</p> | <p>حذف شد</p> | <p>ماده (۲۶) - وراث (منفرداً یا مجتمعاً) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها مکلفند ظرف ۶ ماه از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه‌ای روی نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود حاوی کلیه اقلام ما ترک با تعیین بهای زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهی‌هایی که طبق مقررات این فصل قابل احتساب هستند به ضمیمه مدارک زیر به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم و رسید دریافت دارند</p> <p>۱. رونوشت یا تصویر گواهی شده اسناد مربوط به بدهی و مطالبات متوفی</p> <p>۲. رونوشت یا تصویر گواهی شده کلیه اوراقی که مثبت حق مالکیت متوفی نسبت به اموال و حقوق مالی است</p> <p>۳. در صورتی که اظهارنامه از طرف وکیل یا قیم یا ولی داده شود رونوشت یا تصویر گواهی شده وکالت‌نامه یا قیم‌نامه</p> <p>۴. رونوشت یا تصویر گواهی شده آخرین وصیتنامه متوفی اگر وصیتنامه موجود باشد</p> <p>تبصره - تسلیم اظهارنامه با مشخصات مذکور از طرف یکی از وراث، سالب تکلیف سایر ورثه می‌گردد</p> |

Deleted: مکلفند

۱. براساس سناریوی اول در ماده (۲۶) اصلاحی باید به جای عبارت «موضوع بند «۵» ماده (۱۷) این قانون» از عبارت «موضوع تبصره «۴» ماده (۱۷) این قانون» استفاده شود.

۲. براساس سناریوی اول پاراگراف اخیر مبنی بر پرداخت مالیات ظرف ۶ ماه باید حذف شود.

| قانون فعلی | لایحه جدید | مواد پیشنهادی |
|--|------------|---|
| <p>ماده (۲۷) - اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار در مورد ارث، اداره امور مالیاتی است که آخرین اقامتگاه قانونی متوفی در محدوده آن واقع بوده است و اگر متوفی در ایران مقیم نبوده، اداره امور مالیاتی مربوط در تهران خواهد بود</p> <p>تبصره - اقامت از نظر این قانون تابع تعاریف مقرر در قانون مدنی می‌باشد</p> | حذف شد | موافق حذف |
| <p>ماده (۲۸) - مشمولین مالیات بر ارث مکلفند مالیات متعلق را براساس اظهارنامه تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به رسم علی‌الحساب پرداخت و رسید دریافت دارند</p> <p>تبصره - اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است پس از رسیدگی و قطعی شدن مالیات و پرداخت آن مفاصاً حساب مالیات را حداکثر ظرف مهلت یک هفته طبق مقررات این قانون صادر و به ذینفع تسلیم نماید</p> | حذف شد | <p>ماده (۲۸) - اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است پس از رسیدگی به اظهارنامه موضوع ماده (۲۶) این قانون و قطعی شدن مالیات و پرداخت آن مفاصاً حساب مالیات را حداکثر ظرف مهلت یک هفته طبق مقررات این قانون صادر و به ذینفع تسلیم نماید^۱</p> <p>تبصره - عدم پرداخت مالیات موضوع این ماده در موعد مقرر مشمول جریمه موضوع ماده (۱۹۰) این قانون خواهد بود</p> |
| <p>ماده (۲۹) - سازمان امور مالیات کشور مکلف است به منظور اجرای صحیح مقررات مالیات بر ارث، دفتر مرکزی ارث را در تهران تشکیل دهد. ادارات امور مالیاتی مکلفند</p> | حذف شد | <p>ماده (۲۹) - سازمان امور مالیاتی مکلف است ترتیبات اجرایی لازم را جهت اخذ مالیات از انتقال اموال و دارایی‌های متوفی به وراث، پس از کسر هزینه‌های کفن و دفن، واجبات مالی و بدهی‌های محقق، اتخاذ نماید^۲</p> |

۱. براساس سناریوی اول ماده (۲۸) باید به شیوه زیر نگارش شود:

ماده (۲۸) - اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است پس از رسیدگی به اظهارنامه موضوع ماده (۲۶) این قانون و قطعی شدن آن، گواهی معافیت از مالیات موضوع ماده (۱۷) را حداکثر ظرف مهلت یک هفته طبق مقررات این قانون صادر و به ذینفع تسلیم نماید.

۲. براساس سناریوی اول ماده (۲۹) بدین ترتیب اصلاح می‌شود:

ماده (۲۹) - سازمان امور مالیاتی مکلف است ترتیبات اجرایی لازم را جهت اخذ مالیات از انتقال اموال و دارایی‌های متوفی به وراث، اتخاذ نماید.



| قانون فعلی | لایحه جدید | مواد پیشنهادی |
|---|------------|---|
| اظهارینامه‌های دریافتی را ظرف مدت یک هفته پس از دریافت به دفتر مذکور ارسال نمایند. دفتر مرکزی ارث اظهارنامه‌های واصله را ثبت و مهیور و ظرف یک ماه جهت اقدامات قانونی بعدی به اداره امور مالیاتی مربوط اعاده خواهد نمود. در صورتی که برای یک متوفی اظهارنامه‌های متعددی واصل شده باشد، دفتر مرکزی ارث اظهارنامه‌های مذکور را به اداره امور مالیاتی که اولین اظهارنامه را به دفتر مزبور فرستاده است ارسال و مراتب را به سایر ادارات امور مالیاتی ذیربط اعلام خواهد نمود | | |
| ماده (۳۰) - اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است اظهارنامه مؤدیان را طبق مقررات این فصل رسیدگی و ارزش اموال را تشخیص و به شرح زیر عمل کند: الف) در صورتی که جمع ارزش اموال مشمول مالیات اظهار شده در اظهارنامه با ارزش تعیین شده همان اموال توسط اداره امور مالیاتی بیش از ۱۵ درصد اختلاف | حذف شد | ماده (۳۰) ^۱ - ادارات امور مالیاتی مکلفند اظهارنامه مؤدیان موضوع ماده (۲۶) این قانون را طبق مقررات این فصل رسیدگی و ارزش اموال را تعیین و به شرح زیر عمل کنند: الف) در صورتی که جمع ارزش اموال مشمول مالیات اظهار شده در اظهارنامه، موضوع ماده (۲۶) این قانون، با ارزش تعیین شده همان اموال توسط اداره امور مالیاتی بیش از ۱۵ درصد اختلاف نداشته باشد، اظهارنامه |

۱. براساس ستاریوی اول ماده (۳۰) بدین ترتیب اصلاح می‌شود:

ماده (۳۰) - ادارات امور مالیاتی مکلفند اظهارنامه مؤدیان موضوع ماده (۲۶) این قانون را طبق مقررات این فصل رسیدگی و ارزش اموال را تعیین و به شرح زیر عمل کنند:

الف) در صورتی که ارزش روز کلیه ماترک متوفی کمتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و هزینه‌های کفن و دفن باشد، مشمول مالیات نمی‌شوند و گواهی لازم مبنی بر بلامانع بودن ثبت یا انتقال یا پرداخت یا تحویل به وراث در موارد مذکور در ماده (۱۷) این قانون صادر می‌گردد.

ب) در صورتی که ارزش روز ماترک بیشتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و هزینه‌های کفن و دفن باشد، مراتب به وراث جهت اجرای مقررات ماده (۱۷) این قانون اعلام می‌گردد.

تبصره «۱» - هرگاه وراث ظرف یک ماه از تاریخ اخطار کتبی ممیز مالیاتی از ارائه اموال به منظور ارزیابی خودداری نمایند، ممیز مالیاتی نسبت به تعیین بهای اموال رأساً اقدام خواهد نمود.

تبصره «۲» - در صورتی که مؤدی نسبت به نتیجه ارزیابی اموال و دارایی‌ها و بدهی‌های متوفی اعتراض داشته باشد، می‌تواند با پرداخت هزینه کارشناس از کانون کارشناسان رسمی دادگستری درخواست معرفی کارشناس نماید. در این صورت نظر کارشناس رسمی معرفی شده مناط اعتبار خواهد بود. مهلت اعتراض یک ماه از زمان ابلاغ است.

| قانون فعلی | لایحه جدید | مواد پیشنهادی |
|---|------------|--|
| نداشته باشد، اظهارنامه را قطعی تلقی و مراتب را ظرف ۶ ماه به مؤدی ابلاغ نماید (ب) در صورتی که اختلاف بیش از ۱۵ درصد باشد و همچنین در مواردی که وراثت یا نماینده قانونی آنها و سایر کسانی که طبق مقررات این قانون مکلف به دادن اظهارنامه هستند از تسلیم اظهارنامه خودداری کنند یا در اظهارنامه قسمتی از اموال را ذکر ننمایند مالیات متعلق را بر طبق مقررات این قانون تشخیص و به مؤدی ابلاغ کند تبصره - هرگاه وراثت ظرف یک ماه از تاریخ اخطار کتبی ممیز مالیاتی از ارائه اموال به منظور ارزیابی خودداری نمایند ممیز مالیاتی نسبت به تعیین بهای اموال رأساً اقدام خواهد نمود | | را قطعی تلقی و مراتب را ظرف ۶ ماه به مؤدی ابلاغ نماید (ب) در صورتی که اختلاف بیش از ۱۵ درصد باشد مالیات متعلق را بر طبق مقررات این قانون تشخیص و به مؤدی ابلاغ کند تبصره «۱» - هرگاه وراثت ظرف یک ماه از تاریخ اخطار کتبی ممیز مالیاتی از ارائه اموال به منظور ارزیابی خودداری نمایند ممیز مالیاتی نسبت به تعیین بهای اموال رأساً اقدام خواهد نمود تبصره «۲» - در صورتی که مؤدی نسبت به نتیجه ارزیابی اموال و دارایی‌ها و بدهی‌های متوفی اعتراض داشته باشد، می‌تواند با پرداخت هزینه کارشناس از کانون کارشناسان رسمی دادگستری درخواست معرفی کارشناس نماید. در این صورت نظر کارشناس رسمی معرفی شده مناط اعتبار خواهد بود. مهلت اعتراض یک ماه از زمان ابلاغ است |
| ماده (۳۱) - اداره امور مالیاتی مکلف است پس از تسلیم اظهارنامه از طرف وراثت یا نماینده قانونی آنها در صورت درخواست کتبی ظرف مدت یک هفته گواهینامه متضمن رونوشت مصدق ریز ماترک را که در اظهارنامه نوشته شده صادر و به مؤدی تسلیم نماید. این گواهینامه فقط از نظر صدور برگ حصر وراثت معتبر است. رسیدگی به تقاضای حصر وراثت در دادگاه‌ها موقوف به ارائه گواهی‌نامه مذکور در این ماده خواهد بود و مدیران دفتر | حذف شد | موافق حذف |

Deleted: و همچنین در مواردی که وراثت یا نماینده قانونی آنها و سایر کسانی که طبق مقررات این قانون مکلف به دادن اظهارنامه هستند از تسلیم اظهارنامه خودداری کنند یا در اظهارنامه قسمتی از اموال را ذکر ننمایند

۱. براساس سناریوی اول، بند «ب» ماده (۳۰) بدین ترتیب اصلاح می‌شود:

ماده (۳۰). در صورتی که اختلاف بیش از ۱۵ درصد باشد، مالیات مطابق احکام معمول در ماده (۱۷) این قانون محاسبه و اخذ می‌گردد.



| مواد پیشنهادی | لایحه جدید | قانون فعلی |
|---|---|--|
| <p data-bbox="719 874 831 900" style="text-align: center;">موافق حذف</p> <p data-bbox="584 919 969 944" style="text-align: center;">حفظ تبصره «۴» در قالب بند «۴» ماده (۲۴)</p> | <p data-bbox="1294 896 1379 922" style="text-align: center;">حذف شد</p> | <p data-bbox="1570 341 2089 456">دادگاه‌های صادرکننده تصدیق حصر وراثت موظفند رونوشت گواهی شده آن را ظرف ۱۵ روز از تاریخ صدور به اداره امور مالیاتی محل بفرستند</p> <p data-bbox="1570 475 2089 724">ماده (۳۲) - مأخذ ارزیابی املاک اعم از عرصه یا اعیان، ارزش معاملاتی ملک با رعایت تبصره «۱» ماده (۵۹) این قانون در زمان فوت بوده و مأخذ ارزیابی سایر اموال و حقوق مالی متوفی، ارزش آنها در تاریخ فوت خواهد بود تبصره «۱» - اثاث البیت محل سکونت از نظر مالیاتی جزو ماترک متوفی محسوب نخواهد شد</p> <p data-bbox="1570 743 2089 1037">تبصره «۲» - در مورد ساختمان‌هایی که با توجه به نوع مصالح یا طرز معماری خاص دارای ارزش فوق‌العاده هستند ارزش معاملاتی اعیانی ملاک نبوده و ممیز مالیاتی مکلف است در این مورد و همچنین در ارزیابی جواهر و اشیا نفیس از نظر کارشناس یا کارشناسان و متخصص یا متخصصین ذربط در وزارتخانه‌ها و مؤسسات وابسته به دولت یا نهادهای انقلاب اسلامی استفاده کند</p> <p data-bbox="1570 1056 2089 1343">تبصره «۳» - در مواردی که منفعت مال مورد وصیت یا نذر واقع شود و همچنین در حبس چنانچه پس از انقضای مدت، اصل مال عاید وراثت شود ارزش مال مورد وصیت و نذر و حبس به تاریخ حین‌الفوت مورث یا رعایت مسلوب‌المنفعه بودن آن تقویم و به سهم‌الارث وراثی که مال عاید آنها می‌شود اضافه و مشمول مالیات بر ارث خواهد بود</p> |

| قانون فعلی | لایحه جدید | مواد پیشنهادی |
|---|---|--|
| تبصره «۴»- حقوق ناشی از عقود اجاره به شرط تملیک با بانکها نسبت به عرصه و اعیان املاک براساس ارزش معاملاتی حین الفوت متوفی محاسبه خواهد شد | | |
| ماده (۳۳)- مأموران کنسولی ایران در خارج از کشور موظفند ظرف مدت سه ماه از تاریخ اطلاع از وقوع فوت اتباع ایرانی مراتب را ضمن ارسال کلیه اطلاعات در مورد ماترک آنان اعم از منقول یا غیرمنقول واقع در کشور محل مأموریت خود، با تعیین مشخصات و ارزش آنها، از طریق وزارت امور خارجه به وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام نمایند تبصره - آیین‌نامه اجرایی این ماده ظرف ۶ ماه از تاریخ تصویب این قانون توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و امور خارجه تهیه و به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید. | حذف شد | مخالف حذف |
| ماده (۳۴)- بانکها و شرکتها و مؤسسات و اشخاصی که اموالی از متوفی نزد خود دارند مکلفند ظرف یک ماه از تاریخ اطلاع از فوت صورت آن اموال اعم از وجوه نقد یا سفته یا جواهر و نیز مقدار سهام‌الشرکه متوفی را تنظیم و به اداره امور مالیاتی محل تسلیم نمایند، همچنین موظفند در صورت مراجعه اداره امور مالیاتی، دفاتر و اسناد مورد نیاز را برای رسیدگی در اختیار آنها بگذارند | ماده (۳۴)- اشخاص زیر مجاز نخواهند بود قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات موضوع ماده (۱۷) این قانون اموال و دارایی‌های متوفی را به وراثت یا موصی‌له تسلیم و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی موصی‌له تسلیم و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به آنها انجام دهند ۱. بانکها و سایر مؤسسات پولی و اعتباری، شرکتها، مؤسسات مالی، نهادهای عمومی غیردولتی و سایر اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی که وجوه نقد یا سفته یا جواهر و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند ۲. ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیرمنقول را به اسم وراثت یا سایر اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی که | ماده (۳۴)- اشخاص زیر مجاز نخواهند بود قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات موضوع ماده (۱۷) این قانون اموال و دارایی‌های متوفی را به وراثت یا موصی‌له تسلیم و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به آنها انجام دهند ۱. بانکها و سایر مؤسسات پولی و اعتباری، شرکتها، مؤسسات مالی، نهادهای عمومی غیردولتی و سایر اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی که وجوه نقد یا سفته یا جواهر و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند ۲. ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیرمنقول را به اسم وراثت یا سایر اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی که |



| قانون فعلی | لایحه جدید | مواد پیشنهادی |
|--|--|--|
| <p>وجوه نقد یا سفته یا جواهر و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند</p> <p>۲. ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیرمنقول را به اسم وراثت یا موصی له ثبت می نمایند</p> <p>۳. دفاتر اسناد رسمی موقعی که می خواهند تقسیم نامه یا هر نوع معامله وراثت را به ماترک را ثبت نمایند</p> <p>۴. شرکتهایی که متوفی در آنها مالک سهام یا سهم شرکت می باشد</p> <p>۵. شرکتهای کارگزاری، صندوقهای سرمایه گذاری و سایر <u>نهادهای مالی</u></p> <p>۶. محاکم دادگستری و ادارات اجرای احکام</p> <p>۷. صندوقهای دادگستری و ادارات ثبت اسناد و املاک کشور</p> <p>۸. سازمان اوقاف و امور خیریه</p> <p>۹. اداره سرپرستی صغار و محجورین</p> <p>اشخاص مذکور در صورت تخلف علاوه بر اینکه تا معادل ارزش مالی که نزد آنها بوده با وراثت نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق مسئولیت تضامنی دارند، مشمول جریمه ای معادل ۱۰ درصد قیمت مال نیز خواهند بود. در مورد بانکها،</p> | <p>۳. دفاتر اسناد رسمی موقعی که می خواهند تقسیم نامه یا هر نوع معامله وراثت را به <u>اموال و دارایی های متوفی</u> را ثبت نمایند</p> <p>۴. شرکتهایی که متوفی در آنها مالک سهام یا سهم شرکت می باشد</p> <p>۵. شرکتهای کارگزاری، صندوقهای سرمایه گذاری و سایر <u>نهادهای مالی</u></p> <p>۶. محاکم دادگستری، ادارات اجرای احکام دادگستری و ادارات ثبت اسناد و املاک کشور</p> <p>۷. سازمان اوقاف و امور خیریه</p> <p>۸. اداره سرپرستی صغار و محجورین</p> <p>۹. اداره سرپرستی صغار و محجورین</p> <p>اشخاص مذکور در صورت تخلف علاوه بر اینکه تا معادل ارزش مالی که نزد آنها بوده با وراثت نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق مسئولیت تضامنی دارند، مشمول جریمه ای معادل ۱۰ درصد قیمت مال نیز خواهند بود. در مورد بانکها،</p> | <p>۳. دفاتر اسناد رسمی موقعی که می خواهند تقسیم نامه یا هر نوع معامله وراثت را به <u>اموال و دارایی های متوفی</u> را ثبت نمایند</p> <p>۴. شرکتهایی که متوفی در آنها مالک سهام یا سهم شرکت می باشد</p> <p>۵. شرکتهای کارگزاری، صندوقهای سرمایه گذاری و سایر <u>نهادهای مالی</u></p> <p>۶. محاکم دادگستری، ادارات اجرای احکام دادگستری و ادارات ثبت اسناد و املاک کشور</p> <p>۷. سازمان اوقاف و امور خیریه</p> <p>۸. اداره سرپرستی صغار و محجورین</p> <p>۹. اداره سرپرستی صغار و محجورین</p> <p>اشخاص مذکور در صورت تخلف علاوه بر اینکه تا معادل ارزش مالی که نزد آنها بوده با وراثت نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق مسئولیت تضامنی دارند، مشمول جریمه ای معادل ۱۰ درصد قیمت مال نیز خواهند بود. در مورد بانکها،</p> |

Deleted: ماترک

Deleted: مؤسسات مالی و پولی

Deleted: محاکم دادگستری و

ادارات اجرای احکام دادگستری

<#> صندوقهای دادگستری و ادارات

ثبت اسناد و املاک کشور

<#> سازمان اوقاف و امور خیریه

<#> اداره سرپرستی صغار و

محجورین

Deleted: ۱۰

Deleted: دستورالعمل

| مواد پیشنهادی | لایحه جدید | قانون فعلی |
|--|--|--|
| | <p>شرکت‌ها و مؤسسات دولتی، متخلف و شرکا و معاونین وی، در تخلف نیز مسئولیت تضامنی خواهند داشت</p> <p>تبصره - دستورالعمل اجرایی این ماده به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید</p> | |
| موافق حذف با توجه به الحاق حکم آن در ماده (۳۴) | حذف شد | <p>ماده (۳۵) - ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیرمنقول را به اسم وراثت یا موصی‌له ثبت می‌نمایند، همچنین کلیه دفاتر اسناد رسمی در موقعی که می‌خواهند تقسیم‌نامه یا هر نوع معامله وراثت راجع به ماترک را ثبت کنند، باید گواهی‌نامه اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار را مبنی بر عدم شمول مالیات یا اینکه مالیات متعلق کلاً پرداخت یا ترتیب یا تضمین لازم برای پرداخت آن داده شده است مطالبه نمایند و قبل از ارائه این گواهی‌نامه مجاز به ثبت نیستند</p> |
| موافق حذف با توجه به الحاق حکم آن در ماده (۳۴) | حذف شد | <p>ماده (۳۶) - بانک‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات و اشخاصی که وجوه نقد یا سفته یا جواهر یا سهام یا سهم‌الشرکه و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند مجاز نخواهند بود آن را به وارث یا وصی حسب مورد تسلیم و یا به نام آنان ثبت نمایند مگر اینکه گواهی‌نامه موضوع قسمت اخیر ماده (۳۵) این قانون ارائه گردد</p> |



| مواد پیشنهادی | لایحه جدید | قانون فعلی |
|---|---|---|
| <p>موافق حذف با توجه به الحاق حکم آن در ماده (۳۴)</p> | <p>حذف شد</p> | <p>ماده (۳۷) - در صورتی که به موجب احکام دادگاهها براساس حقوق مالی متوفی مالی به ورثه برسد مدیران دفتر دادگاهها مکلفند رونوشت حکم را به اداره امور مالیاتی مربوط ارسال دارند تا در صورتی که قبلاً مالیات آن وصول نشده باشد اقدام به مطالبه مالیات گردد. این حکم در مواردی که اسناد و مدارک تازه‌ای مربوط به دارایی متوفی به دست آید جاری خواهد بود. در صورتی که پس از قطعیت مالیات اسناد و مدارک تازه‌ای مربوط به بدهی متوفی یا عدم تعلق دارایی به وی ارائه گردد و در محاسبه مالیات مؤثر باشد پرونده امر جهت صدور رأی مقتضی به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارسال و طبق رأی هیئت اقدام خواهد شد</p> |
| <p>ماده (۳۸) - اموالی که به موجب نذر یا وصیت به وراث منتقل می‌شود به نرخ مذکور در ماده (۱۷) این قانون و در صورتی که به غیر وراث به استثنای اشخاص مذکور در بند «۳» ماده (۲۴) این قانون، منتقل شود مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود</p> <p>در مواردی که منافع مالی مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت باشد اشخاص منتفع از منافع به استثنای اشخاص مذکور در بند «۳» ماده (۲۴) این قانون، نسبت به منافع هر سال، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهند بود</p> <p><u>تبصره «۱» - مال مورد وصیت وقتی مشمول مالیات خواهد بود که وصیت با فوت موصی قطعی شده باشد (تبصره «۱» ماده (۳۸) فعلی)</u></p> <p><u>تبصره «۲» - دفاتر اسناد رسمی و ادارات ثبت اسناد و محاکم دادگستری و سازمان حج و اوقاف و امور خیریه و اداره سرپرستی صغار و محجورین و همچنین بانکها و سایر مؤسسات مجاز نخواهند بود به مفاد وصیتنامه‌ای</u></p> | <p>ماده (۳۸) - اموالی که به موجب نذر یا وصیت به وراث منتقل می‌شود به نرخ مذکور در ماده (۱۷) این قانون و در صورتی که به غیر وراث به استثنای اشخاص مذکور در بند «۳» ماده (۲۴) این قانون، منتقل شود مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود</p> <p><u>تبصره - در مواردی که منافع مالی مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت باشد اشخاص منتفع از منافع به استثنای اشخاص مذکور در بند «۳» ماده (۲۴) این قانون، نسبت به منافع هر سال، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهند بود</u></p> | <p>ماده (۳۸) - اموالی که به موجب وقف یا حبس یا نذر یا وصیت منتقل می‌شود، در صورتی که از موارد معافیت مذکور در بند «۳» ماده (۲۴) این قانون نباشند و یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی نگردد، به شرح زیر مشمول مالیات است:</p> <p>الف) در مورد وقف و حبس، منافع مال هر سال مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود</p> <p>ب) در نذر و وصیت چنانچه منافع مورد نذر و وصیت باشد، به شرح بند «الف» فوق و در صورتی که عین مال مورد نذر و وصیت باشد، ارزش مال طبق مقررات این فصل تعیین و یکجا به نرخ مقرر برای وراث طبقه دوم مشمول مالیات خواهد بود</p> |

Deleted: تبصره -

| مواد پیشنهادی | لایحه جدید | قانون فعلی |
|---|----------------------|---|
| <p><u>ترتیب اثر دهند مگر اینکه گواهینامه اداره امور مالیاتی مبنی بر اینکه وصیتنامه مذکور از طرف وصی یا وراث به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم شده است، ارائه گردد</u></p> | | <p>تبصره «۱» - مال مورد وصیت وقتی مشمول مالیات خواهد بود که وصیت با فوت موصی قطعی شده باشد</p> <p>تبصره «۲»- اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار در مورد وقف و حبس و نذر و وصیت اداره امور مالیاتی است که محل اقامت متولی یا حبس و نذرکننده یا موصی در محدوده آن واقع است و در صورتی که افراد مذکور مقیم ایران نباشند اداره امور مالیاتی مربوط در تهران خواهد بود</p> <p>تبصره «۳» - دفاتر اسناد رسمی و ادارات ثبت اسناد و محاکم دادگستری و سازمان حج و اوقاف و امور خیریه و اداره سرپرستی صغار و محجورین و همچنین بانک‌ها و سایر مؤسسات مجاز نخواهند بود به مفاد وصیتنامه‌ای ترتیب اثر دهند مگر اینکه گواهینامه اداره امور مالیاتی مبنی بر اینکه وصیتنامه مذکور از طرف وصی یا وراث به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم شده است، ارائه گردد</p> |
| <p>موافق حذف ماده و احیای تبصره ماده (۳۹) به عنوان اصل ماده (۳۹) ماده (۳۹) - در مواردی که موضوع وقف یا حبس یا نذر یا وصیت از مصادیق بند «۳» ماده (۲۴) این قانون یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی باشد متولی، یا حبس و نذرکننده یا وصی حسب مورد مکلفند مشخصات اموال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت و مشخصات ذینفع را روی نمونه‌ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود درج و حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم و رسید دریافت دارند</p> | <p>حذف شد</p> | <p>ماده (۳۹) - در مورد وقف، متولی و در مورد حبس و نذر، حبس و نذرکننده و در مورد وصیت، وصی مکلفند حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی، حسب مورد، اظهارنامه‌ای روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود حاوی مشخصات و ارزش مال مورد وقف و حبس یا نذر یا وصیت به انضمام اسناد مربوطه به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم و رسید دریافت دارند و همچنین در صورتی که مورد از مصادیق بند «الف» ماده (۲۸) این قانون</p> |



| مواد پیشنهادی | لایحه جدید | قانون فعلی |
|---------------|------------|---|
| | | <p>باشد، مالیات منافع هر سال را تا آخر تیر ماه سال بعد و چنانچه مورد از مصادیق قسمت اخیر بند «ب» ماده مزبور باشد، مالیات متعلق را حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه پرداخت کنند و یا از تسهیلات مذکور در موارد (۴۰) و (۴۱) این قانون استفاده نمایند</p> <p>تبصره - در مواردی که موضوع وقف یا حبس یا نذر یا وصیت از مصادیق بند «۳» ماده (۲۴) این قانون یا مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد اتفاقی باشد متولی، یا حبس و نذرکننده یا وصی حسب مورد مکلفند مشخصات اموال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت و مشخصات ذینفع را روی نمونه‌ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود درج و حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم و رسید دریافت دارند</p> |
| موافق حذف | حذف شد | <p>ماده (۴۰) - در صورتی که مشمولان مالیات این فصل قادر به پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات خود نباشد سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند با اخذ تضمین معتبر قرار تقسیط آن را تا مدت سه سال از تاریخ قطعی شدن مالیات متعلق بدهد و در صورتی که دادن تضمین تقسیط برای وراث مقدور نباشد می‌توانند طبق ماده (۴۱) این قانون عمل کنند</p> |
| موافق حذف | حذف شد | <p>ماده (۴۱) - سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در صورتی که جز ماترک، وجوه نقد موجود نباشد به تقاضای کتبی وراث معادل مالیات متعلق، مالی را اعم از منقول یا غیرمنقول از ماترک</p> |

| مواد پیشنهادی | لایحه جدید | قانون فعلی |
|--|------------|---|
| | | <p>با توافق وراث انتخاب و به قیمتی که مبنای محاسبه مالیات بر ارث قرار گرفته است به جای مالیات قبول کند</p> <p>تبصره - در صورتی که در اجرای این ماده مالی به جای مالیات قبول شود انتقال آن به وزارت امور اقتصادی و دارایی مشمول هیچ‌گونه مالیاتی نخواهد بود</p> |
| موافق حذف | حذف شد | <p>ماده (۴۲) - در صورتی که جز ماترک متوفی کارخانه یا کارگاه تولیدی یا واحدهای کشاورزی باشد و ارزش سایر اموال متوفی تکافوی مالیات بر ارث متعلق به ماترک را نکند، پس از وصول مالیات از محل سایر اموال نسبت به مازاد مالیات و همچنین در مواردی که ماترک منحصر به کارخانه یا کارگاه تولیدی یا واحدهای کشاورزی باشد سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است در صورت تقاضای وراث با تقسیط مالیات در مدت مناسبی موافقت نماید</p> |
| موافق حذف با توجه به الحاق حکم آن در ماده (۳۴) | حذف شد | <p>ماده (۴۳) - در صورتی که بانکها و شرکتها و مؤسسات و اشخاصی که مالی از متوفی نزد خود دارند از اجرای مواد (۳۴) و (۳۶) این قانون تخلف نمایند، علاوه بر اینکه تا معادل ارزش مالی که نزد آنها بوده، با وراث نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق مسئولیت تضامنی دارند، مشمول جریمه‌ای معادل پنج درصد قیمت مال نیز خواهند بود، در مورد بانکها و شرکت‌های دولتی و مؤسسات دولتی، متخلف و شرکا و معاونان وی در تخلف نیز مسئولیت تضامنی خواهند داشت</p> |



جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

به نظر می‌رسد زمان آن فرا رسیده است در نظام مالیات بر ارث تجدید نظر شود. در نظام کنونی درآمدهای حاصل از ارث تکافوی هزینه‌های اداری جمع‌آوری مالیات را نمی‌کند، چه رسد به اینکه بتواند هزینه‌های تمکین مؤدیان را پوشش دهد. لذا مالیات بر ارث در وضع کنونی صرفه اقتصادی ندارد. مهمترین مشکلات مالیات بر ارث این است که نرخ‌های آن بالا و تصاعدی است و با معرفی اموال و دارایی‌های جدید متوسط نرخ آن افزایش می‌یابد. لذا افراد تمایل دارند تا جای ممکن از ارائه اظهارنامه کامل اموال خودداری کنند. وقتی که مالی از اموال متوفی اظهار و شناسایی نمی‌شود پرونده متوفی باز می‌ماند، زیرا به محض شناسایی اموال لازم می‌آید مالیات متعلق به هر وارث مجدد حساب شود. وقتی که مالیات مجدداً محاسبه می‌شود باید به ارزش روز فوت محاسبه شود که این کار اولاً دشوار است و ثانیاً زمینه‌ساز فساد است. در مورد بدهی‌های متوفی هم بحث مشابهی مطرح است. هرگاه بدهی جدیدی شناسایی شود، ولو پس از چند سال، باید از اموال متوفی کسر گردد و مالیات مجدداً به ارزش روز فوت حساب شود. این امر خود زمینه حساب‌سازی‌های جدی و گسترده‌ای است که با افزایش آشنایی با قانون میزان آن نیز افزایش می‌یابد.

لایحه مالیات‌های مستقیم به نظر می‌رسد تلاش نموده است به طور ضمنی مالیات بر ارث را حذف کند و به جای آن نوعی مالیات بر نقل و انتقال وضع کند تا بتواند با حفظ درآمدهای حاصل از این پایه مالیاتی هزینه‌های آن را کاهش دهد. در این نظام حفظ سوابق لازم نیست. هر گاه پس از انحصار وراثت یکی از ورثه بخواهد سهم خود را به نام خود ثبت کند یا به فرد ثالثی منتقل کند باید مالیات آن را در چارچوب قوانین نقل و انتقال بپردازد (البته با نرخ‌های متفاوت). این نظام منجر به حذف بوروکراسی پرهزینه مالیات بر ارث می‌شود و تمکین را برای مؤدیان تسهیل می‌کند.

شاید مهمترین مشکل نظام ساده شده لایحه، کم‌توجهی آن به بدهی‌های متوفی است. در این گزارش دو پیشنهاد برای رفع این مشکل پیشنهاد شده است. پیشنهاد اول این است که در صورتی که مجموع بدهی‌های متوفی از اموال و دارایی‌های وی کمتر باشد، حسب اظهار وراثت یا نماینده قانونی آنها، معافیت از مالیات بر ارث مقرر گردد. پیشنهاد دوم این است که بدهی متوفی از دارایی‌های نقد متوفی کسر گردد حتی اگر مجموع بدهی‌ها کمتر از مجموع اموال و دارایی‌های متوفی باشد. در صورتی که دارایی‌های نقد کفایت از مقصود نکند از دارایی‌های دیگر متوفی استفاده خواهد شد.

هر دو روش پیشنهادی ایجاب می‌کنند که متقاضیان کسر بدهی‌های متوفی از اموال و دارایی‌های وی، اظهارنامه مربوط را در یک مدت معین تکمیل و به یکی از ادارات سازمان امور

مالیاتی تسلیم نمایند و ادارات امور مالیاتی هم باید ترتیباتی را جهت رسیدگی به آن اتخاذ نمایند. با این حال، بار اداری پیشنهاد اول کمتر است و از نظر اقتصادی می‌توان توصیه کرد که از پیشنهاد اول جهت اصلاح لایحه استفاده شود.

منابع و مأخذ

۱. لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، تقدیمی به مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۱۳۹۱/۸/۱.
۲. پناهی، محمدقاسم. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، تهران، انتشارات بلاغ دانش، ۱۳۸۹.
۳. سازمان امور مالیاتی، مقایسه تطبیقی سهم منابع مالیاتی ایران و برخی کشورهای مختلف جهان، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، گزارش شماره ۰۳۹-۱۳۸۸، ۱۳۸۸.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۲۹۹۱

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: اظهارنظر کارشناسی درباره: «لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی آن» ۳. مالیات بر ارث

نام دفتر: مطالعات اقتصادی (گروه بخش عمومی)

تهیه و تدوین: علی نصیری‌اقدم

اظهارنظرکنندگان: ابوالفضل بوالحسنی

ناظر علمی: محمد تقی نژادعمران

متقاضی: معاونت پژوهش‌های اقتصادی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم

۲. مالیات بر ارث

۳. مالیات بر ثروت

۴. مالیات بر نقل و انتقال

تاریخ انتشار: ۱۳۹۲/۳/۱۲