

بازخوانی مالیات بر ارث

(رویکرد فقهی، تاریخی و مقایسه با سایر کشورها)

مجید حبیبیان نقیبی^۱

سیده شریفه نبوی^۲

زینب هاشم پور^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۰۷/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۱۱/۱۶

چکیده

ارث و انتقال ماترک میت به ورثه امر مستحدثه‌ای نیست. در همه تمدن‌ها و جوامع جهان در طول تاریخ شاهد حضور این موضوع و وضع قوانین روشن برای آن بوده‌ایم. مسأله مالیات بر ارث به همراه سایر مالیات‌های متعارف در کشورهای پیشرفته ابداع، وضع و به اجرا درآمد و سایر کشورها نیز با تأسی از آن کشورها قوانینی را وضع و مالیات‌هایی را اخذ نمودند. این مقاله در صدد بررسی پرسش‌هایی در این زمینه است که برخی از آن‌ها عبارتند از: ۱- با وجود ارث در صدر اسلام و توجه معنی‌دار شریعت اسلامی به آن و تبیین احکام جزئی مربوط به آن در کتاب و سنت، آیا اثری از وضع تکلیف مالی بر ارث در آموزه‌های اسلامی می‌توان یافت؟ ۲- آیا در حکومت‌های صدر اسلام و حتی سایر خلفا در جامعه اسلامی سابقه‌ای از مالیات بر ارث وجود دارد؟ ۳- در صورتی که پاسخ به پرسش‌های قبلی منفی باشد، وضع و اخذ مالیات بر ارث در جوامع اسلامی چه حکمی دارد؟ آیا از موارد منطقه الفراغ محسوب می‌گردد؟ ۴- مالیات بر ارث در سایر کشورها در چه جایگاهی قرار دارد؟ ۵- کدامیک از اسناد (قوانین موجود یا لایحه بازنگری) در ایران، با نتیجه مطالعات سازگاری بیشتری دارد؟ برای بررسی و پاسخ به پرسش‌های مذکور به روش توصیفی (تحلیل محتوا)، در سه زمینه: ۱- بررسی فقهی؛ ۲- بررسی تاریخی؛ ۳- بررسی وضعیت مالیات بر ارث در سایر کشورهای جهان مطالعه قابل قبولی باید صورت پذیرد و در نهایت قانون موجود و لایحه پیشنهادی، در ترازوی ارزیابی قرار گیرد و نسبت به سازگاری بیشتر هر یک از آن‌ها با مطالعه انجام شده، اظهارنظر و احیاناً پیشنهاد جایگزین ارائه شود.

واژه‌های کلیدی: ماترک میت، بررسی فقهی، بررسی تاریخی، مالیات بر ارث

۱- عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبائی (نویسنده مسئول) majidhabibian@atu.ac.ir

۲- پژوهشگر تاریخ اسلام و ایران shnabavi47@gmail.com

۳- کارشناس اقتصادی اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان قم zhashempour@gmail.com

۱- مقدمه

بی‌تردید وضع و اخذ مالیات، امری عقلایی است که به نوعی در همه تمدن‌ها و جوامع گذشته وجود داشته است و دلیل قابل اتکایی برای ناسازگاری آن با شریعت اسلامی نیافته‌ایم. ادبیات مربوط، غالباً کارکرد مالیات را در سه زمینه تأمین درآمد، تخصیص بهینه و توزیع مناسب در نظر گرفته‌اند. به علاوه مالیاتی را کارآمد دانسته‌اند که از درآمدها خصوصاً از نوع اتفاقی آن اخذ گردد و به عبارتی روشن‌تر بین نرخ مالیات و اتفاقی (باد آورده) بودن، رابطه‌ای مثبت برقرار باشد.

مالیات بر ارث^۱ از جمله مواردی است که به رغم برخورداری از پیشینه‌ای ضعیف، در اقتصاد متعارف در عصر حاضر مورد توجه قرار گرفت. در واقع مالیات بر ارث، مالیات بر تملک دارایی‌ها است. انتقال دارایی به دو صورت ۱- اختیاری (معاملات و مانند آن)؛ و ۲- قهری (ارث و مانند آن) صورت می‌پذیرد. البته در ارث با این استدلال که درآمدی اتفاقی و به نوعی باد آورده است، وضع و اخذ مالیات حتی با نرخ‌های بالا، توجیه‌پذیر می‌گردد.

مقاله حاضر تلاش می‌کند نگاه به ارث را تصحیح نماید. با این بیان که اولاً: ارث موضوعی مستحدثه نیست و شاید از فروعاتی است که قرآن مجید بیش از سایر موارد به جزئیات آن پرداخته و در روایات و کتب فقهی قدما نیز به صورت مبسوط به آن اشاره شده است. با این وجود در آموزه‌های اسلامی شاهی نمی‌توان یافت که تکلیف مالی بر آن بار شده باشد؛ ثانیاً: در تاریخ حکومت صدر اسلام و خلفای بعد از آن نیز مورد قابل اتکایی که دلالت بر وجود مالیات بر ارث باشد، مشاهده نمی‌شود؛ ثالثاً: ارث اصلاً درآمد جدید نیست که احیاناً آن را اتفاقی و باد آورده بدانیم و بر آن مالیاتی با نرخ بالا وضع نماییم؛ رابعاً: با نگاه دقیق ممکن است ادعا شود تملک دارایی جدید نیز بر آن صادق نمی‌باشد که با این نگرش وضع مالیات بر تملک دارایی نیز خدشه‌دار خواهد شد.

در واقع نهاد خانواده در ایران و دیگر کشورهای شرقی و نیز کشورهای اسلامی، تفاوت ماهوی با این نهاد در کشورهای غربی دارد. در کشورهای غربی غالباً فرزندان خصوصاً پس از بلوغ و رشد قانونی از والدین خویش جدا می‌شوند و زندگی مستقلی دارند و در مواردی از مرگ یکدیگر بی‌خبرند و بعد از مدتی برای تعلق ارث، از موضوع باخبر می‌گردند که به حق، تملک دارایی و ایجاد ثروت و درآمدی باد آورده می‌تواند مصداق بارزی برای آن باشد. اما در ایران و کشورهای مشابه این‌گونه نیست. بلکه معمولاً مادامی که پدر زنده است، فرزندان حتی بعد از ازدواج و تشکیل خانواده جدید نیز

1-Inheritance Tax or Estate Tax

به لحاظ مالی به صورت رسمی و غیررسمی به منبع درآمدی پدر وابسته و از عایدات آن بهره‌مندند. پس از وفات پدر نیز به لحاظ مالی تغییر معنی‌داری به وجود نمی‌آید؛ بلکه مثلاً کارخانه‌ای که در بیست سال قبل منبع درآمد و ارتزاق ۷ نفر (پدر، مادر و فرزندان) بود، اینک باید ۲۰ نفر (آنان به انضمام نوه و نتیجه) را تأمین نماید. البته به لحاظ رسمی و صوری، فرزندان و دیگر وراث، مالک املاک جدیدی می‌شوند. به عبارتی دیگر می‌توان بیان داشت که در برخی از خانواده‌ها، فرزندان برای والدین کار می‌کنند و حتی در پیشرفت و توسعه کسب و کار والدین و خصوصاً پدر مؤثر می‌باشند. از این رو می‌توان این پرسش را مطرح کرد که آیا به طور واقعی، اصلاً اموال (تملک دارایی) جدیدی برای این خانواده ایجاد شده است که بحث از اتفاقی و باد آورده بودن و وضع مالیات بر آن به میان آید؟

همان‌گونه که گفتیم، مسأله مطرح شده در این مقاله به صورت توصیفی در سه زمینه ۱- فقهی (کتاب، سنت و مباحث فقهی)، ۲- تاریخی (ایران باستان، صدر اسلام و حکومت حاکمان پس از آن) و ۳- وضعیت مالیات بر ارث در کشورهای جهان، مورد بررسی قرار خواهد گرفت. البته نتیجه نهایی مقاله نفی وضع و اخذ مالیات بر ارث نخواهد بود، بلکه پیش‌بینی می‌شود پیشنهاد نماییم که با ارث (انتقال قهری دارایی) مانند انتقالات اختیاری املاک برخورد شود و در تحول نظام مالیاتی (لایحه بازنگری قانون مالیات‌های مستقیم)، در مورد ارث به یک ماده زیر اکتفا و ساده‌سازی شود:

"در نظام مالیاتی، ارث (انتقال قهری دارایی) به منزله انتقال‌های اختیاری دارایی در نظر گرفته می‌شود و وضع، اخذ و نرخ مالیات در ارث مانند مصادیق آن در انتقال‌های اختیاری خواهد بود."

"تبصره: نرخ مالیات در انتقال ارث به وراث درجه دوم ۵ برابر و به وراث درجه سوم ۱۰ برابر نرخ انتقال به وراث درجه اول می‌باشد."

البته بر این نکته تأکید می‌شود که مفهوم و مضمون ماده مذکور مدنظر است و بالطبع باید ویراستاری و اصلاحات لازم در آن صورت پذیرد.

۲- بررسی فقهی

بی‌تردید ارث و مطالب مربوط به آن، از فروعاتی است که قرآن کریم به تفصیل به آن پرداخته (نساء/۱۱، ۱۲ و ۱۷۶) و حتی سهم برخی از وراث را تعیین نموده است که به فریضه شهرت یافته‌اند (نساء/۱۱) و به تبع آن روایات بسیاری از معصومین (ع) وارد شده است (وسائل الشیعه؛ ج ۹؛ ص ۱۴۷) و فقها نیز کتاب مستقلی (الموسوعة الفقهية؛ ج ۳، صص ۸۰ - ۱۷؛ والموسوعة الفقهية

(علیاصغرمروارید)؛ ج ۹۷، ۹۸، ۹۹، ۱۰۰؛ اللعۃ دمشقیة؛ ج ۸؛ جواهر الکلام؛ ج ۲۷) به آن اختصاص داده‌اند. با این وجود، نسبت به تکلیف مالی بر ارث در کتاب، سنت و نظر فقهای اسلامی اثری دیده نمی‌شود. البته در ادامه تلاش می‌شود از منظر شریعت اسلامی دلالتی را که بر صحت وضع و اخذ مالیات بر ارث و عدم صحت آن می‌توان مطرح کرد مطمح نظر قرار دهیم.

الف) دلایل قائلین به صحت وضع مالیات بر ارث

برای اثبات صحت مالیات بر ارث از منظر شریعت اسلامی می‌توان مواردی را بیان کرد که برخی از آن‌ها عبارتند از:

۱) تأمین منابع لازم برای اداره نظام اسلامی:

با قبول ضرورت تشکیل حکومت اسلامی توسط مسلمانان به عنوان اصل موضوعه و بدیهی بودن نیاز حکومت به منابعی برای تأمین مخارج و عدم کفایت تکالیف مالی و منابع معمول مانند خمس، زکات، خراج، جزیه، غنایم جنگی، فیه و انفال، چاره‌ای جز قبول وضع و اخذ مالیات‌های جدید نیست و مالیات بر ارث می‌تواند به عنوان مالیات بر دارایی احیاناً جدید و اتفاقی، توجیه‌پذیر باشد. بر این اساس گفته شده است: اصل اولی اقتضا دارد که مردم بر جان‌ها و مال‌های خویش مسلط باشند^۱ (عوالی اللئالی؛ ج ۱؛ ص ۲۲۲؛ بحار الانوار؛ ج ۲؛ ص ۲۷۲) و به ناروا نتوان وجوهی را از آنان دریافت کرد، ولی از دیگر سو تأسیس حکومت و حفظ نظام اسلامی و اداره قوای سه‌گانه و ایجاد امنیت در شهرها و روستاها و پاسداری از مرزها و اقامه ارکان دین و امر به معروف و نهی از منکر به مفهوم وسیع آن، یعنی گسترش نیکی‌ها در جامعه و برکندن ریشه تباهی‌ها و بدی‌ها و اموری همانند اینها در حکومت حقه صالحه، چیزی است که به حکم عقل و شرع از ضروریات است و حکومت اسلامی حتی در زمان غیبت نیز تعطیل بردار نیست و حتی در برخی روایات (وسایل الشیعة؛ ج ۱؛ ص ۱۸؛ ح ۱۰)، حکومت و ولایت والاترین رکن اسلام شمرده شده است (مبانی حکومت اسلامی؛ ۱۳۸۹؛ ص ۱۴۷).

۲) امکان تعمیم اطلاق زکات در قرآن:

بی‌تردید وجوب زکات به طور مطلق از آیات محکمه قرآن کریم قابل استنباط است. چنان‌که می‌فرماید: "نماز را بپا دارید و زکات را بپردازید (بقره/۴۳)" و "ای مؤمنان از رزق پاکیزه‌ای که به

۱ - قاعده فقهی "الناس مسلطون علی اموالهم" که از حدیث مرسل نبوی اصطیاد شده است.

دست آورده‌اید و از آنچه برای شما از زمین رویانده‌ایم، انفاق کنید" (بقره/ ۲۶۷). در واقع زکات وظیفه‌ای مالی است که در اسلام و در ادیان گذشته در کنار نماز به طور مطلق تشریع شد، ولی مصداق آن در قرآن تعیین نگردید و ظاهر آیه دوم آن است که به همه آنچه برای انسان حاصل می‌شود زکات تعلق می‌گیرد. به علاوه ظهور جمع مضاف (اموالهم) در کریمه "خذ من اموالهم صدقه تطهرهم و تزکیهم بها" (همان) دلالت دارد که از همه اموال می‌توان زکات گرفت یعنی ممکن است گفته شود متعلق زکات، همه اموال است و تعیین مصداق به حاکمان حکومت اسلامی در زمان‌ها و مکان‌های مختلف واگذار شده است. به عبارت دیگر، چون دارایی‌ها و اموال مردم بر حسب زمان و مکان متفاوت است و اسلام شریعتی جاودانه و برای همه مردم، در همه مکان‌ها تا روز قیامت است، پس بر والی مسلمانان است که در هر عصر و زمانی با توجه به دارایی‌های مردم و نیازهای زمان، مالیات‌های متناسبی را وضع کند و این قهراً همان صیغه زکات را خواهد گرفت (مبانی حکومت اسلامی؛ ج ۷، ص ۶۷) و وضع مالیات بر ارث نیز از این مقوله است.

۳) مشروعیت مالیات بر ارث با وجود ضرورت یا مصلحت:

در صورت وجود ضرورت یا اقتضای مصلحت در جامعه، حاکم اسلامی می‌تواند با حکم حکومتی که در عرض حکم اولی است هزینه‌های دولت را با وضع مالیات بر ارث و مانند آن تأمین کند. بدیهی است که در این صورت، مشروعیت اخذ چنین مالیاتی دائر مدار وجود ضرورت یا مصلحت است و با تغییر ضرورت‌ها و مصلحت‌ها، حکم به جواز یا وجوب اخذ این مالیات تغییر می‌یابد. به علاوه حکومت اسلامی نباید مخارج غیرضروری ایجاد کند و برای تأمین منابع، به وضع و اخذ مالیات‌های جدید مضطر گردد.

۴) عدم صحت مقایسه مالیات بر ارث با تکالیف مالی اسلامی:

در اسلام هم مالیات ثابت و منصوص شرعی داریم و هم مالیات حکومتی مثل خراج. مالیات حکومتی مثل خمس و زکات نرخ ثابتی ندارد. مالیات‌های حکومتی را نباید با مالیات‌هایی که نرخ ثابت و معینی دارند مقایسه کرد. مالیات بر ارث نیز مالیاتی حکومتی است و نباید با مالیات‌های منصوص شرعی مثل خمس و زکات مقایسه شود. وجود یا فقدان مالیات بر ارث نباید معیاری برای مشروعیت یا عدم مشروعیت آن باشد. در واقع باید در کتاب و سنت و اقوال فقها مشروعیت آن مورد بررسی قرار گیرد و صرف فقدان سابقه، دلیل بر عدم مشروعیت آن نیست و با قبول مشروعیت

مالیات‌های حکومتی، حتی با فقدان سابقه، می‌توان وضع و اخذ مالیات بر ارث را برای حاکم اسلامی جایز دانست.

۵) فقدان دلیل خاص بر حرمت مالیات بر ارث:

دلیل خاصی در کتاب و سنت بر حرمت این نوع مالیات و یا لوازم و اقتضائات آن دیده نمی‌شود. از این رو به استناد دلیل خاصی نمی‌توان وضع و اخذ این نوع مالیات را حرام دانست.

۶) تعلق زکات به منابع عمده درآمدی:

شواهد تاریخی نشان می‌دهد که نقدین، انعام ثلاثه و غلات اربعه از منابع اصلی درآمدی افراد در صدر اسلام بوده‌اند و از این رو می‌توان استظهار کرد که از منظر اسلام، بر منابع عمده درآمدی، تکلیف مالی بار شده است. خصوصاً با تصریح به این واقعیت که اگر کفایت نمی‌کرد، در اموال اغنیا حقی برای نیازمندان در نظر گرفته می‌شد (وسائل الشیعه؛ ج ۹؛ ص ۱۸۷).^۱

۷) عدم کفایت مالیات‌های منصوص برای تأمین مخارج حکومت اسلامی ۲:

مصادیق محدود نه‌گانه نقدین، انعام و غلات با عدم تحقق شرایط تعلق زکات در این عصر، ناموزونی منابع درآمدی حکومت اسلامی با مخارج ضروری آن را به وضوح نشان می‌دهد. در این رابطه گفته شده است: آیا در زمانه‌ای هم‌چون زمان ما با توجه به گستردگی مصارف هشت‌گانه زکات، می‌توان آن را به همان نه چیز که از زمان‌های قدیم وجود داشته منحصر دانست؟ با توجه به این که طلا و نقره سکه‌دار و نیز چهارپایان سه‌گانه که بیابان‌چر باشند و غلات چهارگانه نیز در برابر دیگر منابع ثروت، همانند کارخانه‌های عظیم و تجارتخانه‌های بزرگ و برج‌ها و ساختمان‌های آسمان‌خراش و کشتی‌های غول‌پیکر و ماشین‌ها و محصولات زراعی متنوع و مانند آن بسیار ناچیزند و مصارف هشت‌گانه زکات که عمده مشکلات و نارسایی دولت‌ها و ملت‌ها را در بر می‌گیرد بودجه بسیار سنگینی را می‌طلبد، که به هیچ وجه با موارد نه‌گانه زکات قابل مقایسه نیست (مبانی حکومت اسلامی، ج ۷؛ ص ۱۲۳). از این رو باید به منابع جدید برای وضع مالیات توجه کرد که مالیات بر ارث می‌تواند مصداق مناسبی برای این هدف باشد. در واقع، بی‌تردید اداره حکومت اسلامی، جز با وضع

۱ - صحیح زراره و محمد بن مسلم و ابوبصیر و برید بن معاویه ابوبکر خضرمی و فضیل بن یسار، همه از امام باقر (ع) و امام صادق (ع)؛ آمده است "عفی عن سوی ذلک" (وسائل الشیعه؛ ج ۹؛ ص ۱۸۷).

۲ - در این سر فصل از «بررسی لایحه تحول نظام مالیاتی کشور بر اساس آموزه‌های اسلامی» ص ۲۲۷ استفاده شده است.

مالیات‌های جدید غیر از تکالیف مالی سابق امکان‌پذیر نیست و مالیات بر ارث می‌تواند از مصادیق مناسب برای وضع مالیات‌های جدید باشد.

۸) تجویز تکلیف مالی بر غیر موارد منصوص:

وجود روایاتی مانند: ۱- وضع زکات توسط رسول خدا (ص) بر نه چیز و چشم‌پوشی از بقیه موارد (وسائل الشیعه؛ ج ۹؛ ص ۱۸۷)؛ ۲- وضع مالیات دو دینار بر اسب‌ها و یک دینار بر قاطرها در هر سال توسط امیرالمؤمنین (ع) (همان؛ ص ۲۱۹)؛ ۳- حق حکومت بر وضع مالیات بر غیر موارد نه‌گانه (همان؛ ص ۲۳۲)؛ بیان‌گر آن است که وضع مالیات بر غیر موارد منصوص توسط حاکم اسلامی جایز است. به عبارت روشن‌تر مالیات بر ارث از مصادیق تکلیف مالی بر موارد غیرمنصوص است که حاکم اسلامی در صورت نیاز و احساس ضرورت می‌تواند وضع و اخذ نماید. در واقع ممکن است گفته شود، حکومت اسلامی اجازه دارد در صورت لزوم برای اداره جامعه، غیر از مالیات‌های مذکور، تکلیف مالی جدیدی مانند مالیات بر ارث وضع و اخذ نماید.

ب) دلایل قائلین به عدم صحت وضع مالیات بر ارث

برای مخالفت با وضع و اخذ مالیات بر ارث نیز دلایلی می‌توان ارائه کرد که برخی از آن‌ها عبارتند از:

۱) فقدان سابقه مالیات بر ارث:

با وجود آن‌که ارث امری نوظهور نیست بلکه از قدمتی به اندازه سابقه زندگی اجتماعی انسان‌ها برخوردار است، ولی در کتاب و سنت و سیره معصومین (ع) اثری از وضع و اخذ مالیات بر آن دیده نمی‌شود. در واقع قرآن کریم به صورت تفصیلی به موضوع ارث پرداخته، روایات زیادی به این موضوع اختصاص یافته و کتب فقهی فقها نیز به طور مبسوط و دقیق مسأله ارث را بررسی کرده‌اند، اما نسبت به تکلیف مالی بر آن اشاره‌ای نشده است. این واقعیت بیان‌گر آن است که زمینه‌ای برای وضع تکلیف مالی بر ارث وجود نداشته و ندارد.

به عبارت دیگر، در شریعت اسلامی انواع متنوع تکالیف مالی وجود دارد که می‌توان آن‌ها را به مالیات بر پس‌انداز، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت و دارایی تقسیم کرد. خمس ارباب مکاسب در زمره مالیات بر پس‌انداز قرار می‌گیرد، البته با تبدیل آن به دارایی، می‌توان آن را مالیات بر دارایی دانست. خمس بر معدن، غوص و گنج، و زکات بر غلات اربعه در طبقه مالیات بر درآمد قرار می‌گیرد و خمس در جنگ هم مالیات بر درآمدهای اتفاقی است. خمس زمین‌های فروخته شده به اهل ذمه

نیز مالیات بر انتقال دارایی است. خمس مال مخلوط به حرام مالیات خاصی است که بیشتر شبیه یک جریمه می‌باشد. زکات نقدین و زکات انعام ثلاثه، مالیات بر دارایی و ثروت محسوب می‌گردد. زکات فطره، نوعی مالیات سرانه برای افرادی است که توانایی مالی دارند. با این اوصاف و با وجود تنوع مالیاتی در اسلام، مالیات بر ارث در نظام مالیاتی اسلام جایگاهی ندارد. بنابراین تثبیت سازگاری مالیات بر ارث با نظام مالیاتی اسلام آسان نیست. از این رو در مقام طراحی نظام مالیاتی مطلوب برای جامعه اسلامی، وضع مالیات‌هایی که دارای پیشینه‌ای در میان مالیات‌های منصوص شرعی می‌باشند بر مالیات بر ارث رجحان دارد.

۲) هزینه‌های بالای اجتماعی:

وضع و اخذ مالیات بر ارث بر کسانی که در طول زندگی تکالیف مالی شرعی و مالیات‌های موضوعه را پرداخت کرده‌اند و در شرایطی که به دلیل وفات عزیزشان محزونند، هزینه‌های اجتماعی قابل ملاحظه‌ای بر حکومت اسلامی تحمیل می‌کند و با توجه به درآمد اندک، مجرای مناسب کسب درآمد برای حکومت‌های اسلامی نیست.

۳) ترغیب اسلام آوردن یهودیان به دلیل فقدان مالیات بر ارث:

بررسی تاریخ صدر اسلام نشان می‌دهد که سه موضوع ۱- فقدان تکلیف مالی بر ارث، ۲- تأمین مخارج زندگی خانواده‌های بی‌سرپرست و ۳- پرداخت دین مدیون متوفا، تأثیر چشمگیری در گرویدن مشرکان و اهل کتاب به دین نوظهور اسلام داشته است. گویی در دیگر آیین‌ها مالیات بر ارث مرسوم بوده و از سوی اسلام امضا نشده است. در برخی از منابع معتبر آمده است علت گرایش اکثریت یهود به اسلام ابلاغ همین امور از سوی پیامبر اکرم (ص) بوده است (اصول کافی، ج ۳، ص ۱۴۴، ح ۶).

۴) دلالت برخی روایات بر نفی مالیات بر ارث:

در روایتی آمده است که اسحاق بن عمار از امام موسی بن جعفر (ع) می‌پرسد که اگر فردی دارای ۱۰۰ درهم و ۱۰ دینار باشد، آیا باید زکات بدهد؟ امام علیه السلام می‌فرماید: اگر بخواهد با این حيله از زکات فرار کند، باید زکات را بدهد. راوی می‌گوید قصد فرار از زکات را ندارد بلکه این اموال به او ارث رسیده است. امام علیه السلام فرمود: بر او زکاتی واجب نیست و برای فرار از زکات، آن‌ها را به دیگری تبدیل نکند (وسائل الشیعه؛ ج ۹، ص ۱۵۲). این نوع روایات، تعلق تکلیف مالی بر ارث را با صراحت نفی می‌کند.

(۵) اتفاقی نبودن دارایی ارث:

ماترک میت اموالی است که در طول زندگی تحصیل شده و اصل بر ادای تکالیف مالی اسلامی و موضوعه در زمان حیات نسبت به اموال می‌باشد. بنابراین تعلق هر نوع مالیات جدید محتاج دلیل است و در قرآن و سنت و نیز کتب فقهی اسلامی از فریقین، دلیلی بر تعلق تکلیف مالی بر ارث نیافته‌ایم. واقعیت آن است که انتقال قهری ماترک میت به وراث، دارایی اتفاقی و غیرمترقب نیست، بلکه منبعی است که میت و وراث با ادای تکالیف مالی از آن ارتزاق می‌کردند و پس از وفات میت احیاناً دارایی مذکور منبع تأمین نیازهای افراد بیشتری شده است. بنابراین وضع مالیات بر ارث، هیچ توجیه شرعی و عقلی ندارد.

(۶) تفاوت معنی‌دار بین وارث من لا وارث له و وارث همه:

ممکن است گفته شود بر اساس روایات و نظر فقهی عظام، بی‌تردید امام و حاکم اسلامی وارث کسی است که وارثی ندارد (وسائل الشیعه؛ ج ۹، ص ۲۲۴) و اگر بر ارث تکلیف مالی بار شود، گویی امام را وارث همه افراد در نظر گرفته‌ایم و در طبقات مختلف شریک دیگر وراث قرار داده‌ایم. البته تثبیت وارث بی‌وارث بودن حاکم از منابع فقهی بسیار آسان است، ولی مهم آن است که به سادگی نمی‌توان حاکم را وارث همه در نظر گرفت.

۲-۱- نتیجه بحث فقهی

ارث از موضوعاتی است که قرآن مجید به تفصیل به آن پرداخته و در روایات مرویه از معصومین (ع) مسائل جزئی آن بررسی شده است و فقها نیز کتب و فصول قابل ملاحظه‌ای را به آن اختصاص داده‌اند. با این اوصاف نسبت به تکلیف مالی در آن اشاره‌ای نشده است. البته برای قائلین به صحت وضع و اخذ مالیات بر ارث و نیز عدم صحت آن می‌توان دلایلی را ذکر کرد. از مجموع مباحث می‌توان استظهار کرد که اگرچه برای ناسازگاری مالیات بر ارث دلیل صریح و غیرقابل خدشه نیافته‌ایم و به سادگی نمی‌توان نسبت به آن فتوا داد؛ ولی اثبات سازگاری آن با شریعت اسلامی نیز آسان نیست. از این رو بهتر است حتی‌المقدور از وضع و اخذ مالیات بر ارث اجتناب و به مقدار ضرورت و حداقلی آن اکتفا نمود.

۳- بررسی تاریخی

مشارکت آحاد جامعه در تأمین منابع مخارج عمومی از دیرباز حتی در جوامع کوچک و ابتدایی وجود داشته است و به همراه تکامل کمی و کیفی جوامع، تکالیف مالی عمومی و مالیات‌ها نیز به لحاظ کمی و کیفی تحول معنی‌داری را تجربه کرده‌اند. در این قسمت تلاش می‌شود با بررسی اجمالی مالیات‌ها در حکومت‌های مختلف ایران باستان و حکومت‌های پس از ظهور اسلام، وجود یا عدم تکلیف مالی بر ارث بررسی گردد. نکته قابل توجه این که فقدان گزارش از مالیات بر ارث ممکن است به یکی از دلایل ۱- فقدان تکلیف مالی بر ارث؛ ۲- فقدان ارزش گزارش به دلیل ناچیز و اندک بودن درآمد مالیاتی حاصل از ارث باشد. در هر حال، فقدان گزارش از مالیات بر ارث می‌تواند قرینه‌ای بر عدم مشروعیت یا عدم ضرورت آن به لحاظ تاریخی باشد. در زیر وضعیت مالیات بر ارث در چند دوره آورده شده است:

مادها: در این دوره، امرا بر روستائیان حکومت می‌کردند. کشاورزان روی زمین‌های متعلق به امرا کار می‌کردند. البته تکالیف مالی بسیار بسیط بود و از دریافت مالیات بر ارث خبری گزارش نشده است.

هخامنشیان: به دلیل گستردگی محدوده حکومت هخامنشیان، داریوش ایران را به ۲۰ حوزه مالیاتی تقسیم کرد و این روش ادامه داشت و با این وجود از مالیات بر ارث خبری نرسیده است. سلوکیان: در این دوره حکومت‌های مرکزی و محلی قدرت چندانی نداشتند و از این رو وضع و اخذ مالیات به صورت منظم و قوی وجود نداشت و ظاهراً از ارث نیز مالیاتی اخذ نمی‌شد. ساسانیان: مالیات نقدی به شکل سکه در این دوران وضع و اخذ گردید و در کنار مالیات جنسی قرار گرفت و از مالیات بر ارث خبری نبود.

صدراسلام: در زمان حکومت پیامبر اکرم (ص) و خلیفه اول، ۱- زکات، ۲- غنائم و ۳- جزیه، منابع اصلی درآمدی دولت محسوب می‌شد. در زمان خلیفه دوم با تصرف ایران و روم، درآمد حکومت افزایش چشم‌گیری پیدا کرد و تأسیس بیت‌المال و تنظیم امور مالی در دفاتر مرسوم گشت و مالیات سرانه و خراج نیز به منابع دیگر اضافه شد. با این وجود، از مالیات بر ارث خبری نرسیده است. جالب آن است در موردی از خلیفه دوم نقل شد که دستور داد تا سهم ارث فردی که تازه مسلمان شده بود پرداخت شود ولی از تکلیف مالی نسبت به آن چیزی مطرح نکرد (أسد الغابۃ؛ ج ۱؛ ص ۹۱). در مورد دیگر نیز بدون در نظر گرفتن تکلیف مالی، ارث فرزندان ام‌سالام را که در یمامه شهید شده بود، به او

اعطا کرد (الإصابة؛ ج ۸؛ ص ۳۹۸) و چیزی را برای حکومت در نظر نگرفت. حتی ممکن است گفته شود مالیات بر ارث که امروزه متداول است، امری مستحدثه و نوظهور نیست، بلکه قبل از اسلام و حتی در میان یهود و نصارا نیز مرسوم بود که پیامبر اکرم (ص) در مدینه بعنوان رئیس حکومت با این بیان که «هر کسی از دنیا رفت و ثروتی باقی گذاشت، آن ثروت از آن وارث اوست» آنرا باطل کردند.^۱

امویان: در این دوره مالیات به یازده مورد (۱- صدقه و زکات؛ ۲- جزیه؛ ۳- خراج؛ ۴- گمرک داخلی؛ ۵- باج ماهیگیری؛ ۶- ده یک (عشر) کشتیرانی؛ ۷- پنج یک (خمس) معدن؛ ۸- گمرک خارجی؛ ۹- عایدات ضرابخانه؛ ۱۰- مالیات مستغلات؛ ۱۱- مالیات صنعتگران) افزایش یافت و مقاطعه کاری مالیاتی نیز مرسوم گشت. به این معنی که یک نفر پرداخت مالیات منطقه خاصی به حکومت مرکزی را عهده دار می شد و از مردم هر چه که می خواست مالیات دریافت می کرد.^۲ البته امویان اقلام دیگری را نیز از مردم می گرفتند. هدایای نوروز و مهرگان، مکوس و عشور، و کسور از آن جمله اند.^۳ با این وجود مالیات بر ارث شایع و رایج نبود. البته در دوران حکومت امویان، موارد نادری وجود دارد که توسط حکام جور از مایهات میت زکات گرفته می شد. چنان که آورده اند: وقتی کار حکومت به دست ولید بن یزید بن عبدالملک افتاد، ابن حرملة (مولای عثمان بن عفان) را متصدی عسرها و بازارهای مدینه کرد. او از هر مردی که با زنی ازدواج می کرد زکات مهر او را می گرفت و هر کس می مرد از میراث بازمانده اش زکات می ستاند (البدء و التاريخ؛ ج ۶؛ ص ۵۲؛ آفرینش و تاریخ؛ ج ۲؛ ص ۹۳۲).

عباسیان: مالیات در این دوره تحت نظر وزراء قرار گرفت و اخذ مالیات محصولات کشاورزی به شکل مقاسمه (سهم معینی از محصول) مرسوم گشت.^۴ مالیات بر ارث نیز از درآمدهای دولت به شمار می رفت. ظاهراً این رسم پس از نیمه سده سوم (ه.ق) در زمان خلافت معتمد (۲۵۶ - ۲۷۹ ه. ق) از طریق دستگاهی به نام دیوان الموارث بنا نهاده شد. معتضد در ۲۸۳ (ه.ق) این دیوان را ملغی کرد و دستور داد مازاد بر سهم موارث را به ارحام بازگردانند (تاریخ الطبری؛ ج ۱؛ ص ۱۳۸)، اگر چه باز برقرار و مجدد ملغی گردید (وفیق السامرائی؛ ص ۲۲۸؛ اوضاع اقتصادی سامانیان؛ ص ۱۳). البته

1. <http://www.shaaer.com/articles/viewarticle-29119.aspx>.

2. <http://www.wikipg.com/topic>.

3. http://www.spv.ir/index.php?option=com_content&view=article&id=۹۰&Itemid=۹۲

4. <http://www.wikipg.com/topic/>

مالیات بر ارث به لحاظ زمانی و سهم در درآمد دولت، بسیار محدود و ناچیز بوده به علاوه وجود دیوان الموارث لزوماً به معنی وضع و اخذ مالیات بر ارث در آن دوران نبوده است. چنان که فاطمیان دیوان الموارث الحشریه را برای اداره اموال توقیفی و بی‌وارث تأسیس کردند (ابن میسر؛ ص ۵۶ و قلشندی؛ ج ۳؛ ص ۴۹۶).

جالب آن است افرادی که در برخی از برهه‌های زمان (سال ۳۴۰ ه.ق) از ماترک میت سهمی را به عنوان زکات می‌گرفتند، به شیادی شهرت یافته‌اند (الکامل؛ ج ۸؛ ص ۴۹۵). غیاث‌الدین متصف به صفات نیکو و املاک فراوان، پس از ناامیدی نسبت به وجود ورثه، اموال میت را به صورت صدقه در میان نیازمندان تقسیم می‌کرد (تاریخ ابن خلدون؛ ج ۴؛ ص ۵۳۷).

در کتب تاریخی اصیل نیز نقل شده است که در عصر امویان و عباسیان به طور کلی، تقسیم اموال بدون وارث در بین نیازمندان مرسوم بود، بدون آن که سهمی برای حکومت در نظر گرفته شود (تاریخ‌الإسلام؛ ج ۴۲؛ ص ۴۰۵) و حتی سهمی از اماناتی که نزد میت باقی مانده بود برای حکومت در نظر گرفته نمی‌شد (تاریخ‌الإسلام؛ ج ۴۹؛ ص ۶۳). جالب آن است که حاکمی به دلیل اخذ زکات از میتی که وارث داشت توبیخ شد (همان؛ ص ۶۴). در واقع اگر کسی می‌مرد و وارثی نداشت از طریق تجار، ماترک را به شهرش می‌فرستادند و اگر امکان ارسال نبود، آن را به قاضی می‌سپردند. قاضی آن را مهر و موم می‌کرد تا بر اساس شریعت اسلامی به دست فرد مستحق برسد (الکامل؛ ج ۱۲؛ ص ۱۸۲). ولی سهمی را به عنوان تکلیف مالی برای حکومت به عنوان مالیات بر ارث در نظر نمی‌گرفتند.

آل‌بویه: سلاطین این دوره از زمین به صورت نقدی و جنسی مالیات می‌گرفتند و از مالیات بر ارث گزارشی نرسیده است.

سامانیان: در اوایل دوره سامانیان مالیات به شکل معمول وضع و اخذ می‌شد و در اواخر نرخ مالیاتی را افزایش دادند.^۱ ظاهراً اخذ مالیات بر ارث در اواخر عهد سامانیان و آن هم تنها از دیوانیان متدوال گردید. یعنی هر که از دیوانیان وفات می‌یافت از ترکه او مالی به عنوان مالیات می‌گرفتند (بیهقی؛ ص ۲۲۶). البته باید توجه داشت که پایه مالیاتی ارث (دیوانیان) و درآمد حاصله ناچیز بوده است.

1. <http://www.wikipedia.com/topic/>

غزنویان: در این دوره نیز روند وضع و اخذ مالیات دوره سامانیان ادامه یافت و عاملان به اقطاع-داران شهرت یافتند که سهمی از کل مالیات اخذ شده به آنان تعلق می گرفت. مالیات بر ارث دیوانیان که در دوره سامانیان وضع شده بود، تا عهد سلطان محمود غزنوی جریان داشت و چون او به قدرت رسید، این رسم ظالمانه را برانداخت و منع کرد که از ورثه چیزی بگیرند (همان؛ ص ۲۲۵ - ۲۲۶). این گزارش بیان گر آن است که وجدان عمومی با مالیات بر ارث سازگار نبود و زمینه را فراهم کرد که حتی اخذ مالیات بر ارث از قشر خاص مرفه جامعه نیز مورد تجدید نظر قرار گیرد.

سلجوقیان و خوارزمشاهیان: روند وضع و اخذ مالیات در ایران در این دوران استمرار یافت و سختگیری اقطاعداران آرامش مردم را بر هم زد. ولی گزارشی در مورد مالیات بر ارث نرسیده است.

مغولان: در این دوره مالیات سنگینی وضع و اخذ، و حتی از مسلمانان جزیه دریافت می شد. اما غازان خان اصلاحاتی در نظام مالیاتی ایجاد کرد و میزان خراج ثابت و مشخص گردید و دستور داد بر روی صفحات آهنین، سنگ و دیوار مساجد نوشته شود و به اطلاع عموم برسد و کسی جرأت خلاف نداشته باشد. مقاطعه دادن مالیات نیز از بین رفت.^۱ اما گزارشی نسبت به وضع و اخذ مالیات بر ارث در این دوره مشاهده نمی گردد.

چنان که ملاحظه می شود به رغم نهادینه بودن ارث از زمان های بسیار دور، مالیات بر ارث حضور ناچیز و کم رنگی در جوامع مختلف داشته است. به طوری که یا اصلاً چنین تکلیف مالی وضع و اخذ نشد و یا ارزش ذکر را نداشت. جالب آن که در برخی از برهه ها که چنین مالیاتی حتی به شکل محدود وضع گردید، توسط حاکم بعدی لغو شد. گویا وضع چنین مالیاتی نشانی از ظلم بر آحاد مردم محسوب می گردید. ضمناً وجود دیوان الموارث لزوماً به معنی وجود مالیات بر ارث نیست، بلکه بیشتر برای سامان دهی اموال مجهول المالک و ارث بی وارث بوده است، چنان که امروزه نیز شاهد وجود چنین نهادی هستیم که ربطی به سازمان مالیاتی و مالیات بر ارث ندارد.

۴- بررسی مالیات بر ارث در سایر کشورها

واقعیت آن است که مالیات بر ارث با وجود فراز و نشیب تاریخی، مجدداً در اقتصاد متعارف ظهور و بروز یافت. بررسی ها نشان می دهد حدود نیمی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه دنیا از مالیات بر ارث برخوردارند.^۲ البته همین واقعیت بیان گر آن است که در میان صاحب نظران و قانون-

1. <http://www.wikipedia.com/topic/>

2. Strawczynski, M. P:2.

گزاران در سراسر جهان، اختلاف نظر در زمینه سطح معافیت مالیات بر ارث و نرخ آن و حتی صحت وضع مالیات بر ارث وجود دارد. در حالی که سایر انواع مالیات از قبیل مالیات بر درآمد^۱ و مالیات بر شرکتها^۲ تقریباً در تمامی کشورهای دنیا وضع و اخذ می‌شود و نسبت به آن تشکیکی مشاهده نشده است. مطالعه‌ای که برای ۸۰ کشور دنیا انجام شده است^۳، نشان می‌دهد که تنها ۵۶.۵ درصد از کشورهای توسعه یافته و ۵۰.۹ درصد از کشورهای در حال توسعه از مالیات بر ارث برخوردارند. نکته قابل تأمل این است که درصد بالایی از کشورهای توسعه یافته نیز از این مالیات برخوردار نیستند. جدول زیر همین نکته را به تصویر کشیده است:

جدول یک: مالیات بر ارث در کشورهای جهان

کشورها	نسبت وجود مالیات بر ارث به سایر موارد	مالیات بر ارث	مالیات بر شرکتها	مالیات بر درآمد
کل کشورها	۵۲.۵	۴۲	۸۰	۸۰
توسعه یافته	۵۶.۵	۱۳	۲۳	۲۳
در حال توسعه	۵۰.۹	۲۹	۵۷	۵۷

در مطالعه دیگری^۴، نرخ مالیات بر ارث برای افراد درجه یک، به همراه سطح دارایی حاصل از ارث و معاف از مالیات^۵ برای این افراد بر حسب دلار و نسبت سطح دارایی حاصل ارث معاف از مالیات به درآمد سرانه^۶ بر حسب دلار در تعدادی از کشورهای جهان به تفکیک توسعه یافته و در حال توسعه در سال ۲۰۱۲، بررسی شده که در جدول زیر آمده است:

-
1. Income Tax
 2. Corporate Tax
 3. Source: Income Tax around the World (80 countries surveyed)
 4. Strawczynski; 2012
 5. Tax Threshold
 6. Threshold as % of GDP per Capita

جدول دو: سطح دارایی معاف از مالیات

کشور	مالیات بر ارث (درصد)	سطح دارایی معاف از مالیات	نسبت سطح دارایی معاف از مالیات به درآمد سرانه (درصد)
کشورهای توسعه یافته			
فرانسه	۴-۴۵	۱۰,۵۰۰	۲۳۸
آلمان	۷-۳۰	۶۵۴,۳۵۰	۱۵۰۰
یونان	۱۰	۷۸۸,۰۰۰	۲۹۱۰
ایتالیا	۴	۱,۳۳۷,۰۰۰	۳۶۵۹
ژاپن	۱۰-۵۰	۸۵۹,۰۰۰	۱۸۷۰
نروژ	۶-۱۰	۸۲,۰۰۰	۸۴
انگلستان	۴۰	۵۲۷,۰۰۰	۱۳۶۵
آمریکا ^۱	۱۸-۳۵	۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۳۳۳
کشورهای در حال توسعه			
کلمبیا	۲۰	۱۷,۱۶۰	۲۴۰
لبنان	۳-۱۲	۲۰,۰۰۰	۲۰۲
فیلیپین	۵-۲۰	۴,۷۴۰	۲۱۳
سنگال	۳-۵۰	۱۵۰	۱۴
آفریقای جنوبی	۱۰-۴۰	۴۵۳,۰۰۰	۵۶۱۶
تایوان	۱۰	۳۶۰,۰۰۰	۱۷۹۱
ترکیه	۱-۱۰	۹۷,۰۰۰	۹۲۲
ونزوئلا	۱-۲۵	-	

همان طور که مشاهده می‌شود ژاپن و آمریکا بالاترین نرخ مالیات بر ارث در میان کشورهای ذکر شده را دارند. ایتالیا و تایوان نیز پایین‌ترین نرخ را در این مجموعه دارند. اما نکته قابل تأمل و درخور امعان نظر، سطح دارایی معاف از مالیات و نسبت این سطح به درآمد سرانه در این کشورها می‌باشد. برای مثال در ژاپن که نرخ مالیات بر ارث در آن، نسبتاً بالاست، سطح دارایی معاف از مالیات ۸۵۹,۰۰۰ دلار (بیش از ۱۸ برابر درآمد سرانه این کشور) است. همچنین برای غالب کشورها سطح دارایی معاف از مالیات چند برابر درآمد سرانه در کشور می‌باشد. به علاوه باید توجه داشت که

۱- از سال ۲۰۱۳ سطح دارایی معاف از مالیات ۱ میلیون دلار و حد اکثر نرخ مالیاتی ۵۵ درصد می‌باشد.

در بسیاری از کشورهای اسلامی مانند پاکستان، عربستان سعودی و مالزی قانون مالیات بر ارث وجود ندارد^۱ و کشورهایی همچون استرالیا، برزیل، روسیه و کانادا نیز مالیات بر ارث ندارند^۲.

۵- بررسی مالیات بر ارث در ایران کنونی

بررسی اجمالی نشان می‌دهد مالیاتی که شرکت‌های دولتی و غیردولتی، بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی به دولت می‌پردازند به علاوه مالیات عملکرد نفت و شرکت‌های مخابرات تابعه وزارت ارتباطات، مالیات بر درآمد (مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی، خصوصی، مشاغل، مستغلات و مالیات‌های متفرقه درآمد) و مالیات بر ثروت (مالیات بر ارث، اتفاقی، نقل و انتقالات سرقفلی، سهام و املاک و حق تمیر و اوراق بهادار) در ایران جزو درآمدهای مالیاتی مستقیم دولت به شمار می‌روند^۳.

بر اساس اطلاعات بدست آمده در سال ۱۳۸۹، مالیات‌های غیرمستقیم ۱۱۵۷۷۹۱۸۲ میلیون ریال (شامل کالا و خدمات "۱- ارزش افزوده: ۲۰۸۹۷۳۸۹ و ۲- سایر: ۱۶۹۹۵۷۸۸"؛ واردات: ۷۷۸۸۶۰۰۵)،^۴ بوده است. در همین سال مالیات بر ثروت (شامل مالیات بر ارث، اتفاقی، نقل و انتقالات سرقفلی، سهام و املاک و حق تمیر و اوراق بهادار)، ۷ درصد کل درآمد مالیاتی مالیات‌های مستقیم را به خویش اختصاص داده است که در مقایسه با کل درآمد مالیاتی حدود ۴ درصد از کل درآمد مالیاتی خواهد شد و اگر سهم هریک از اجزای مالیات بر ثروت را مساوی در نظر بگیریم، سهم مالیات بر ارث از کل درآمد مالیاتی سال ۱۳۸۹، کمتر از ۰.۷ درصد خواهد شد که با گزارش شفاهی برخی از مسؤولان سازمان مالیاتی در جلسه بررسی لایحه بازنگری مالیات‌های مستقیم در مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی سازگار است که درآمد حاصله از مالیات بر ارث ۰.۷ درصد کل درآمد مالیاتی کشور می‌باشد. در حالی که بر اساس همین گزارش، بررسی و اخذ مالیات بر ارث حدود ۱۳ درصد از توان نیروهای سازمان مالیاتی در کشور را به خویش اختصاص داده است.

۵-۱- نگاهی اجمالی به قانون مالیات بر ارث و لایحه بازنگری

فصل چهارم از باب دوم مالیات بر دارائی قانون مالیات‌های مستقیم به مالیات بر ارث اختصاص یافته است که مواد ۱۷ تا ۴۳ این قانون را شامل می‌شود. در ماده ۱۷ با بیان این‌که: "هرگاه در نتیجه فوت

1. <http://www.globalpropertyguide.com>

2. International Estate and Inheritance Tax Guide IEITG (2012), Ernst & Young's personal Tax Services Network

3. <http://vista.ir/article/247590>

۴ - نماگرهای مالی اقتصادی استان‌های کشور؛ وزارت امور اقتصاد و دارایی؛ ۱۳۸۹.

شخصی اعم از فوت واقعی یا فرضی اموالی از متوفی باقی بماند به شرح زیر مشمول مالیات است" به تشریح موارد می‌پردازد. در ماده ۱۸ طبقات ارث بر اساس فقه اسلامی آمده است: "وراث از نظر این قانون به سه طبقه تقسیم می‌شوند: ۱- وراث طبقه اول که عبارتند از: پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و اولاد اولاد ۲- وراث طبقه دوم که عبارتند از: اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها ۳- وراث طبقه سوم که عبارتند از: عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها". در ماده ۱۹ اموال مشمول مالیات و در ماده ۲۰ نرخ مالیات بر ارث تعیین شده است. مواد ۲۱ تا ۴۳ به کیفیت رسیدگی پرونده‌ها، موارد خارج از شمول مالیات بر ارث، سازمان متکفل امور مربوط به آن و کیفیت اخذ مالیات بر ارث پرداخته است.

در لایحه بازنگری مالیات‌های مستقیم، تغییرات اساسی در فصل مربوط به مالیات بر ارث ایجاد شده است. در ماده ۱۷ آمده است: "اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی انتقال می‌یابد" و در ادامه به تفصیل، تشریح موارد و نرخ‌ها را مدنظر قرار داده است. مواد ۱۹ تا ۲۲، بند ۴ ماده ۲۴ و مواد ۲۶ تا ۳۳ و تبصره‌های آن‌ها حذف شده است. در ماده ۳۴ زمینه‌های اجرای این قانون را هموار می‌سازد و مواد ۳۵، ۳۶ و ۳۷ حذف گردید. در ماده ۳۸ کیفیت مالیات ماترکی که به صورت نذر و وصیت به وراث و غیروراث منتقل می‌گردد به دقت تبیین و مواد ۳۹ تا ۴۳ و تبصره‌های آن حذف گردید.

در واقع، در حال حاضر سهم قابل ملاحظه‌ای از قانون مالیات‌های مستقیم (فصل چهارم از باب دوم مالیات بر دارایی مواد ۱۷ تا ۴۳) به موضوع مالیات بر ارث اختصاص یافته است. به واسطه وجود مشکلات اساسی، سازمان مالیاتی، سهم قابل قبولی را برای مالیات بر ارث در لایحه بازنگری مالیات‌های مستقیم در نظر گرفته و با حذف و اضافه نمودن مواد بسیاری در صدد دستیابی به ساختاری جدید، ساده و کم‌نقص برای وضع و اخذ مالیات بر ارث برآمده است.

به عبارت روشن‌تر، سازمان مالیاتی به اصل اشکال به خوبی توجه و برای رفع آن تلاش زاید الوصفی نموده است. برخی از مهم‌ترین اشکالات در قانون موجود عبارتند از: ۱- پیچیدگی موضوع، ۲- زمینه‌سازی اختلاف بین مؤدیان و سازمان مالیاتی، ۳- مخاطرات اخلاقی، ۴- درآمد اندک برای سازمان مالیاتی، ۵- هزینه قابل ملاحظه تحصیل درآمد، ۶- هزینه قابل ملاحظه اجتماعی (پیگیری سازمان برای تسریع در محاسبه ارث و مالیات و عدم تمکین وراث به دلیل حزن و اندوه از دست دادن عزیز)، ۷- عدم تحقق دارایی جدید، ۸- مالیات مضاعف با فرض انجام تکالیف مالی سابق. با این وجود، بررسی‌ها نشان می‌دهد، محور تلاش در لایحه پیشنهادی، رفع مشکلات متوجه سازمان

مالیاتی بوده است و با ساده‌سازی و در عین حال قرار داشتن این نوع مالیات در زمره مالیات بر دارایی، بسیاری از موارد مذکور پوشش داده شده است. در این مقاله با قبول رویکرد موجود در بازنگری، طرف دیگر قضیه مورد توجه قرار گرفته است. در واقع موضوع اساسی آن است که در ارث، دارایی جدیدی تحقق نیافته بلکه دارایی موجود که قبلاً احیاناً متکفل تأمین زندگی افراد کمتری بوده است به واسطه وفات بزرگ خانواده، انتقال قهری صورت پذیرفته و در اغلب موارد تأمین زندگی افراد بیشتری را به عهده دارد و فرض بر این است که همه تکالیف مالی شرعی و قانونی مربوط به آن قبلاً پرداخت شده است. در واقع مال جدیدی تحصیل نشده تا مالیات بر تملک دارایی وضع و اخذ گردد و حتی ممکن است گفته شود انتقال واقعی صورت نپذیرفته است؛ بلکه صرفاً بر روی کاغذ و به صورت رسمی و صوری انتقالات انجام می‌پذیرد. با این رویکرد، در مورد ارث صرفاً دریافت مالیات بر انتقال دارایی‌ها ممکن است توجیه‌پذیر باشد نه مالیات بر دارایی‌ها. به همین دلیل و بر اساس بررسی‌های اجمالی انجام شده پیشنهاد می‌شود مالیات بر ارث در زمره مالیات بر نقل و انتقالات دارایی قرار گیرد و ماده پیشنهادی در لایحه بازنگری مالیات‌های مستقیم به صورت زیر تدوین گردد:

"در نظام مالیاتی، ارث (انتقال قهری دارایی) به منزله انتقال‌های اختیاری دارایی در نظر گرفته می‌شود و وضع، اخذ و نرخ مالیات در ارث مانند مصادیق آن در انتقال‌های اختیاری خواهد بود."

"تبصره: نرخ مالیات در انتقال ارث به وراثت درجه دوم ۵ برابر و به وراثت درجه سوم ۱۰ برابر نرخ انتقال به وراثت درجه اول می‌باشد."

البته مجدداً بر این نکته تأکید می‌شود که مفهوم و مضمون ماده مذکور مدنظر است و بالطبع باید ویراستاری و اصلاحات لازم در آن صورت پذیرد.

۶- خلاصه و نتیجه‌گیری

این نوشتار تلاش کرده است مالیات بر ارث را از سه منظر ۱- شریعت اسلامی، ۲- تاریخی و ۳- سایر کشورها بررسی نماید و در ادامه در مورد نسبت سازگاری قانون موجود و لایحه بازنگری با نتایج بدست آمده اظهار نظر نماید. بررسی‌های فقهی نشان می‌دهد، تثبیت سازگاری مالیات بر ارث با نظام حاکم بر نهاد خانواده در جوامع اسلامی و تأکید ادبیات اسلامی، به سادگی امکان‌پذیر نیست. مرور دلایل موافقان و مخالفان مالیات بر ارث نیز تعامل محتاطانه با این نوع مالیات را می‌طلبد. در واقع، وضع مالیات در هنگام ضرورت نتیجه بررسی فقهی است. یعنی در زمانی که مالیات‌های دیگر

کفاف نیازهای اداره امور جامعه توسط حکومت را نکند، می‌توان به شکل محدود از مالیات بر ارث استفاده کرد. البته باید توجه داشت که حکومت نباید بی‌دلیل مخارجش را افزایش دهد.

بررسی تاریخی نشان می‌دهد، به رغم نهاده‌ها بودن ارث از زمان‌های بسیار دور، مالیات بر ارث حضور ناچیز و کم‌رنگی در جوامع مختلف داشته است. به طوری که یا اصلاً چنین تکلیف مالی وضع و اخذ نشد و یا ارزش ذکر را نداشت. جالب آن‌که در برخی از برهه‌ها که چنین مالیاتی حتی به شکل محدود وضع گردید، توسط حاکم بعدی لغو شد. گویا وضع چنین مالیاتی نشانی از ظلم بر آحاد مردم محسوب می‌گردید. ضمناً وجود دیوان الموارث لزوماً به معنی وجود مالیات بر ارث نیست، بلکه بیشتر برای سامان‌دهی اموال مجهول‌المالک و ارث بی‌وارث بوده است، چنان‌که امروزه نیز شاهد وجود چنین نهادی هستیم که ربطی به سازمان مالیاتی و مالیات بر ارث ندارد.

بررسی سایر کشورها نیز بیان‌گر آن است که حدود نیمی از کشورهای توسعه یافته و درحال توسعه دنیا و حتی برخی از کشورهای اسلامی از مالیات بر ارث برخوردار نیستند. به علاوه در کشورهایی که این نوع مالیات دریافت می‌گردد با سطح بالایی از معافیت همراه است.

در قانون مالیات‌های مستقیم موجود جمهوری اسلامی ایران، مالیات بر ارث با مشکلات عدیده-ای همراه است که البته لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، با اذعان به اشکالات، به خوبی در صدد رفع آن برآمده است و در مجموع مواد پیشنهادی در لایحه با نتایج مقاله بسیار نزدیک است. یعنی تلاش شده است مالیات بر ارث (انتقال قهری دارایی‌ها) به مالیات بر انتقال اختیاری دارایی نزدیک گردد که پیشنهاد نهایی مقاله نیز همین است.

در پایان تأکید بر این نکته ضروری است که نویسندگان به هیچ عنوان مدعی تشخیص صحیح موضوع و بیان درست آن و پیمودن راه صحیح و عاری از خدشه نیستند، اما امیدوارند زمینه مناسبی را برای بررسی و بازنگری این نوع قوانین فراهم کرده باشند.

فهرست منابع

- ۱- قرآن کریم.
- ۲- ابن ابی جمهور؛ عوالی اللئالی العزیزیه فی الاحادیث الدینیة؛ چاپ مجتبی عراقی؛ ۱۴۰۳؛ ج ۱؛ ص ۲۲۲.
- ۳- ابن اثیر جزری، عزالدین علی بن محمد (م ۶۳۰)؛ أسد الغابة فی معرفة الصحابة، ناشر: دار الفکر- بیروت ۱۹۸۹/۱۴۰۹.
- ۴- ابن حجر عسقلانی، احمد بن علی؛ الإصابة فی تمییز الصحابة (م ۸۵۲)، تحقیق عادل احمد عبد الموجود و علی محمد معوض، ناشر: دارالکتب العلمیة- بیروت، چاپ اول ۱۹۹۵/۱۴۱۵، جلد ۸.
- ۵- ابن خلدون، عبدالرحمن بن محمد؛ تاریخ ابن خلدون (دیوان المبتدأ و الخبر فی تاریخ العرب و البربر و من عاصرهم من ذوی الشأن الأكبر)(جلد ۴)؛ تحقیق: خلیل شحادة، ناشر: دار الفکر- بیروت، چاپ دوم، ۱۹۸۸/۱۴۰۸.
- ۶- ابن اثیر، أبوالحسن علی بن ابی الکرم؛ الكامل فی التاریخ (جلد ۸ و ۱۲)؛ ناشر: دارصادر و دار بیروت، ۱۹۶۵/۱۳۸۵ (نورالسیره).
- ۷- بیهقی؛ تاریخ بیهقی؛ مصحح: محمد جعفر یاحقی، مهدی سیدی؛ انتشارات سخن؛ ۱۳۸۸؛ تهران؛ ص ۲۲۶.
- ۸- طبری، ابوجعفر محمد بن جریر؛ تاریخ الطبری تاریخ الرسل والملوک؛ المطبعة کاتولیکیة؛ الطبعة الثانية؛ بیروت، ۱۹۹۶.
- ۹- حبیبیان نقیبی، مجید؛ الهی، ناصر؛ باقری، مجتبی؛ زمانی، احمد؛ بررسی لایحه تحول نظام مالیاتی کشور بر اساس آموزه های اسلامی؛ پژوهشنامه مالیات؛ شماره ۶۰؛ زمستان ۱۳۹۰.
- ۱۰- حر عاملی، محمد بن حسن؛ وسائل الشیعة (جلد ۱، ۹ و ۲۶)؛ ناشر: مؤسسه آل البيت لإحياء التراث- قم، ۱۴۰۹. (جامع الاحادیث الشیعه ۲/۵).
- ۱۱- ذهبی، محمد بن احمد؛ تاریخ الإسلام و وفيات المشاهیر و الأعلام؛ تحقیق: عمر عبدالسلام تدمری؛ ناشر: دار الكتاب العربی- بیروت چاپ دوم ۱۹۹۳/۱۴۱۳.
- ۱۲- قانون مالیات های مستقیم.
- ۱۳- سلطانی مقدم، سعیده؛ اوضاع اقتصادی سامانیان؛

<http://www.pajoohe.com/fa/index.php?Page=definition&UID=۴۵۷۷۳>

- ۱۴- قلفشندی، احمد بن علی مقریزی؛ السلوک لمعرفة دول الملوك، چاپ محمد عبدالقادر عطا، بیروت؛ <http://www.encyclopaediaislamica.com/madkhal2.php?sid=4402>. ۱۹۹۷/۱۴۱۸
- ۱۵- کلینی رازی، محمد بن یعقوب بن اسحاق؛ الکافی (جلد ۷، ۶، ۵، ۴، ۳، ۲، ۱)؛ ناشر: دار الکتب الإسلامية- تهران، چاپ چهارم ۱۳۱۴، (جامع الاحادیث الشیعه ۲/۵).
- ۱۶- كنوز الذهب فی تاریخ حلب؛ سیط ابن العجمی، موفق الدین؛ ج ۱؛ ص ۱۳۸.
- ۱۷- لایحه تحول نظام مالیاتی کشور (بازنگری مالیات‌های مستقیم).
- ۱۸- مجلسی، محمدباقر؛ بحار الانوار الجامعة لدرر اخبار الائمة الاطهار؛ مؤسسه تحقیقات و نشر معارف اهل البيت (ع)؛ بیروت، ۱۹۸۱.
- ۱۹- مروارید، علی اصغر؛ الموسوعة الفقهية؛ دار التراث، لبنان- بیروت؛ ۱۴۰۲ ه.ق.
- ۲۰- مقدسی، مطهر بن احمد (م ۵۰۷)؛ البدء و التاريخ، ناشر: مكتبة الثقافة الدينية- بورسعيد، بی تا، جلد ۶.
- ۲۱- مقدسی، مطهر بن طاهر؛ آفرینش و تاریخ (ترجمه «البدء و التاريخ»؛ ترجمه: محمد رضا شفیعی کدکنی، معاصر، ناشر: آگه- تهران، چاپ اول، ۱۳۷۴.
- ۲۲- مکی العاملی، محمد بن جمال الدین؛ الروضة البهیة فی شرح اللمعة الدمشقیة؛ انتشارات و چاپخانه علمیه قم؛ ۱۳۹۶ ه.ق.
- ۲۳- منتظری، حسینعلی، مبانی فقهی حکومت اسلامی، ترجمه کتاب (دراسات فی ولاية الفقیه و فقه الدولة الاسلامیة)، ترجمه و تقریر: محمود صلواتی، تهران: انتشارات سرای، ۱۳۷۹.
- ۲۴- نجفی، محمدحسن؛ جواهر الکلام فی شرح شرائع الاسلام؛ دار احیاء التراث العربی ۱۴۲۵ ه.ق.
- ۲۵- وزارة الاوقاف والشئون الاسلامیة الكويت؛ الموسوعة الفقهیة؛ ناشر: وزارة الاوقاف والشئون الاسلامیة الكويت؛ ۱۴۱۵ ه.ق.
- ۲۶- نماگرهای مالی اقتصادی استان های کشور؛ وزارت امور اقتصاد و دارایی؛ ۱۳۸۹.
۲۷. وفیق السامرای، ویرانی دروازه شرقی، مترجم: عدن انقارونی، مرکز فرهنگی سپاه، تهران.
28. 80 countries surveyed; Source: Income tax around the world.
29. <http://vista.ir/article/247590>.
30. <http://www.globalpropertyguide.com>.

31. <http://www.globalpropertyguide.com>2012/11/10.
32. <http://www.khr-gto.com/portal/---formslawsandinfo-14/25---.html>.
33. <http://www.shaaer.com/articles/viewarticle-29119.aspx>.
34. http://www.spv.ir/index.php?option=com_content&view=article&id=۹۰&Itemid=۹۲
35. <http://www.wikipg.com/topic>.
36. International Estate and Inheritance Tax Guide IEITG (2012), Ernst & Young' s personal Tax Services Network.
37. Scheve. K & Stasavage. D, (2012). Democracy, War, and Wealth: Lessons from Two Centuries of Inheritance Taxation, American Political Science Review, Vol. 106, No. 1
38. Strawczynski, M. (October 2012). The optimal inheritance tax in the presence of Investment in Education First Draft, Comments Welcome papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2179179.