

مقررات مربوط به مالیات بر ارث

شماره: 11823

تاریخ: 1384/6/30

نظر به ضرورت اتخاذ رویه واحد در خصوص پاره‌ای از احکام فصل مالیات بر ارث که مواجه با ابهام و یا سبب اعمال رویه‌های مختلف نسبت به پرونده‌های مالیاتی مربوط بوده، نکات زیر را یادآوری و مقرر می‌دارد ماموران و مراجع مالیاتی در رسیدگی‌های خود حسب مورد مطابق مفاد این بخشنامه عمل نمایند:

1. راجع به قبول بدهی متوفی به وراثت طبق تبصره **ماده 19** قانون مالیاتهای مستقیم قبول بدهی متوفی به وراثت مستلزم تأیید اصالت بدهی توسط هیات حل اختلاف مالیاتی است. بنابراین این ادارات امور مالیاتی مکلفند قبل از صدور برگ تشخیص مالیات طی گزارش پرونده را با دعوت از وراثت یا نماینده قانونی آنها جهت تأیید یا رد بدهی مورد بحث به هیات حل اختلاف مالیاتی احاله و نظر هیات صلاحیتدار را در این مورد اخذ و براساس آن عمل نمایند. چنانچه در مواردی بر این منوال عمل نشده و وراثت پس از ابلاغ برگ تشخیص مالیات نسبت به عدم قبول بدهی معترض باشند، رسیدگی به موضوع همراه با سایر اعتراضات احتمالی مطروحه برابر تبصره **ماده 239** قانون مذکور به هیات حل اختلاف مالیاتی ذریبط ارجاع خواهد شد.

2. در خصوص واجبات مالی و عبادی موضوع ماده 19 در مواردی که متوفی نسبت به ایفای واجبات مالی و عبادی در زمان حیات اقدام ننموده و در نتیجه وراثت یا وصی به موجب احکام و قواعد شرع انور اسلام از این حیث خود را مکلف به ادای دیون و یا پرداخت هزینه‌های مربوط از محل ماترک دانسته به منظور براءت ذمه متوفی مبادرت به این امر بنمایند، چنانچه از مراجع عظام تقلید یا نمایندگان مسلم‌الوکاله آنها قبض رسید و یا گواهی‌نامه مهور و ممضی به مهر و امضای ایشان دایر بر پرداخت وجه بابت واجبات مذکور دریافت و رایبه نمایند ماموران مالیاتی مربوط موظفند پس از رسیدگی‌های لازم و کسب اطمینان از صحت مندرجات رسید و یا گواهی‌نامه یاد شده نسبت به کسر مبلغ پرداختی از ماترک مشمول مالیات متوفی اقدام کنند.

3. راجع به غیر قابل وصول بودن مطالبات متوفی غیر قابل وصول بودن مطالبات متوفی که طبق **ماده 22** قانون مالیاتهای مستقیم، پذیرفتن آن در احتساب سهم‌الارث مشمول مالیات مستلزم اخذ رای هیات حل اختلاف مالیاتی است، ممکن است به یکی از طرق زیر مطرح گردد:

الف- مطالبات در اظهارنامه تسلیمی قید و یا به طریقی در پرونده منعکس شده و وراثت قبل از صدور برگ تشخیص مالیات موضوع غیر قابل وصول بودن را به اداره امور مالیاتی مربوط اعلام می‌نمایند.

ب- پس از صدور و ابلاغ برگ تشخیص مالیات که طی آن مطالبات نیز جزء ارقام ماترک منظور شده، اعتراض دایر بر غیر قابل وصول بودن تسلیم می‌شود.

ج- موضوع غیر قابل وصول بودن پس از قطعیت و یا ختم پرونده تحقق می‌یابد و یا بطور کلی وراثت موضوع را در این مرحله عنوان می‌نمایند. در حالت منطبق با بند الف، ادارات امور مالیاتی مکلفند قبل از صدور برگ تشخیص مالیات ابتدا با احاله پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی محل و اخذ رای آن هیات تکلیف مطالبات مزبور را روشن و سپس عنداللزوم با ملحوظ داشتن رای ماخوذه مبادرت به صدور برگ تشخیص بنمایند و در این حالت چنانچه با پرداخت مالیات بر مبنای اظهارنامه تسلیمی، مالیات اضافی پرداخت شده باشد، اضافی مذکور مسترد خواهد شد. در حالت موضوع بند «ب» بالا پرونده امر حسب مورد براساس تبصره **ماده 239** قانون مالیاتهای مستقیم به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود تا همراه با سایر موارد اعتراض احتمالی مورد رسیدگی واقع گردد، توضیح آنکه رسیدگی به قضیه مطالبات غیر قابل وصول منحصرأ در صلاحیت هیات حل اختلاف مالیاتی است و اقدام درباره آن وفق **ماده 238** قانون مذکور میسر نمی‌باشد. در حالت موضوع بند «ج» یا شده، نیز قطعیت پرونده حسب مفاد ماده 22 مورد بحث مانع فتح باب مجدد نبوده بلکه بایستی با اعتراض یا درخواست مودی پرونده امر به هیات حل اختلاف مالیاتی احاله و در نهایت برابر رای آن هیات اقدام و اضافه پرداختی احتمالی مسترد گردد. چنانچه مطالبات متوفی مورد طرح دعوی در محاکم قضایی واقع شده و موضوع از حیث حقوق دولت به

تشخیص رییس امور مالیاتی مربوط واجد اهمیت باشد ، ادارات امور مالیاتی مکلفند فوراً موضوع را به دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور اعلام و دفتر حقوقی مزبور نیز مکلف است با ورود در دعوی و یا اعتراض به عنوان شخص ثالث حسب مورد براساس [مواد \(130\)](#) تا [\(140\)](#) [قانون آیین دادرسی مدنی](#) مصوب فروردین ماه 1379 و یا مواد [\(417\)](#) تا [\(425\)](#) قانون اخیرالذکر اقدامات لازم را در جهت دفاع از حقوق حقه دولت معمول و موضوع را تا اخذ نتیجه نهایی پیگیری و آن را به اداره امور مالیاتی مربوط ابلاغ کند تا اداره مزبور پرونده را همراه با رای نهایی محکمه قضایی به هیات حل اختلاف مالیاتی ارسال نماید .

4. راجع به نحوه محاسبه هزینه‌ها و بدهی‌های متوفی نسبت به ماترک مشمول مالیات هزینه کفن و دفن و واجبات مالی و عبادی و دیون محقق موضوع [ماده 19](#) قانون مالیاتهای مستقیم بایستی حسب مورد به نسبت اقلام معاف (موضوع بندهای 1 و 4 ماده 24 به استثنای حقوق بازنشستگی و وظیفه که مستمراً به وراثت پرداخت خواهد شد) و غیر معاف تسهیم و فقط آن بخش از هزینه‌ها و دیون که به ماترک مشمول مالیات مربوط می‌شود از ماترک مزبور کسر گردد . در این خصوص به مثال عددی زیر توجه شود: فهرست اقلام ماترک شخصی که ماترک به سال 1383 می‌باشد ، به قرار زیر است:

اگر طبق دادنامه حصر وراثت عبارت از عیال دائم و یک فرزند پسر و دو فرزند دختر بوده و پس از وضع بدهی‌ها و هزینه کفن و دفن سهم الارث عیال معادل ابنیه و اشجار و اموال منقول و باقیمانده سهم الارث فرزندان به نسبت دو برابر دختر و ضمناً بدهی‌ها و هزینه کفن و دفن جمعاً مبلغ 50.400.000 ریال باشد ، سهم الارث هر یک از وراثت از حیث مالیاتی به ترتیب زیر محاسبه خواهد شد:

ریال $138.000.000 = 230.000.000 \times 60\%$ = اعیان مشمول مالیات مربوط به واحد کشاورزی ریال $42.000.000 = 60\% \times$
 $70.000.000$ = عرصه مشمول مالیات مربوط به واحد کشاورزی (40% ارزش معاف و 60% باقیمانده مشمول مالیات است)
ریال $120.000.000 = 60.000.000 \times 20\%$ = موجودی حساب بانکی مشمول مالیات $310.000.000 = 40.000.000 +$
 $138.000.000 + 12.000.000 + 120.000.000$ جمع ارزش اعیان و اموال منقول مشمول مالیات قبل از کسر بدهی‌ها و
هزینه کفن و دفن $630.000.000 = 40.000.000 + 300.000.000 + 30.000.000 + 60.000.000 + 80.000.000$
 $120.000.000$ جمع ماترک ناخالص از حیث مالیاتی بدهی و هزینه کفن و دفن ماترک ناخالص $50.400.000$
 $630.000.000 \times 310.000.000$ بدهی و هزینه کفن و دفن نسبت به اعیان و اموال منقول مشمول مالیات بدهی و هزینه کفن و دفن ماترک ناخالص $50.400.000 \times 630.000.000$ بدهی و هزینه کفن بابت کل ماترک مشمول مالیات
عدد تسهیم سهم الارث $4 = 1 + 1 + 2$. توضیح راجع به تبصره ماده 26 طبق این تبصره ، تسلیم اظهارنامه از طرف یکی از وراثت ، سالب تکلیف سایر ورثه می‌گردد .

در این خصوص باید توجه داشت که سایر وراثت از تسهیلات و ضمانت اجرایی این تبصره فقط در مورد جرائم برخوردار خواهند شد وگرنه نمی‌توان مالیات مندرج در این قبیل اظهارنامه‌ها را که فاقد امضاء همه وراثت و یا نمایندگان قانونی آنها است ، برای همه وراثت قطعی تلقی و حکم [تبصره 2 ماده 210](#) را نسبت به آنها اعمال نمود ، بلکه قطعیت مندرجات اظهارنامه با رعایت سایر شرایط و مقررات قانونی تنها مختص امضاءکنندگان آن خواهد بود .

6. توضیح راجع به مفاد ماده 30 الف- تا 15 درصد مابه‌التفاوت موضوع [بند "الف" ماده 30](#) در صورتی قابل اغماض خواهد بود که آن میزان مابه‌التفاوت ناشی از ارزیابی اموال منقول و حقوق مالی متوفی بوده باشد و در این صورت حکم مزبور مابه‌التفاوت اقلامی را که ناشی از عدم درج صحیح ارزش معاملاتی املاک و یا مبلغ واقعی وجوه نقد باشد ، شامل نخواهد بود .
ب- مبدا شش ماه مذکور در [بند "الف" ماده 30](#) مزبور تاریخ تسلیم اظهارنامه می‌باشد و عدم اقدام ظرف آن مدت به منزله تخلف انتظامی تلقی می‌شود .

7. تذکر در مورد حکم ماده 35 در مواردی که مودی بنا به دلایلی و با پرداخت مالیات علی‌الحساب تقاضای صدور گواهینامه موضوع ماده 35 بابت قسمتی از ماترک را می‌نماید ، ادارات امور مالیاتی می‌توانند با توجه به وضعیت پرونده و در صورتی که باقیمانده ماترک تکافوی پرداخت بدهی‌های مالیاتی را بنماید و با رعایت ضرورت نقد و اسهل در وصول مطالبات ، نسبت به صدور گواهی مورد تقاضا اقدام نمایند .

8. راجع به ادعاها و اسنادی که وراثت در مورد بدهی متوفی ارایه می‌نمایند چنانچه متوفی دارای شغل تجارت بوده و رویدادهای

مالی خود را برابر مقررات موضوعه ثبت دفاتر قانونی نموده و با حسابرسی که ماموران مالیاتی به عمل خواهند آورد ، صحت مندرجات دفاتر تایید شود ، اسناد پرداختی و سایر بدهیهای مندرج در این گونه دفاتر نیز طبقاً مورد قبول خواهد بود ، منتهی به موازات آن مراودات متوفی هم باید مد نظر قرار گرفته و سرمایه و اموال مورد استفاده در تجارت هم به نوبه خود جزء ماترک منظور گردد . متأسفانه اخیراً مشاهده می‌شود عده‌ای به قصد فرار از پرداخت مالیات چک و سفته‌هایی ظاهراً ممضی به امضاء متوفی آن هم با مبالغ بسیار بالا که به هیچ وجه تناسبی با امکانات و فعالیت‌های مودی در زمان حیات و ماترک وی ندارد تهیه و به عنوان سند بدهکاری متوفی به ادارات امور مالیاتی ارایه می‌نمایند و تعدادی از آنها همزمان با طرح پرونده در اداره امور مالیاتی و یا قبل از تسلیم اظهارنامه طلبکار صوری را وادار به اقامه دعوی حقوقی در محاکم قضایی نموده آنگاه با اقرار در محکمه حکم محکومیت له طلبکار صوری اخذ و آن را به عنوان سند قضائی به ادارات امور مالیاتی و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی ارایه می‌دهند تا معادل آن از ماترک مشمول مالیات کسر گردد ، ضمناً واحدهای مالیاتی را نیز به موقع مطلع نمی‌کنند تا عداللزوم به عنوان ثالث در دعوی شرکت نمایند ، همچنین بعضاً کارکنان متوفی را وادار می‌کنند به کمیسیونهای وزارت کار و امور اجتماعی مراجعه و حکم دایر بر طلبکار بودن حقوق سنوات خدمت دریافت دارند که این گونه احکام را نیز به عنوان سند بدهی تلقی می‌نمایند . در خصوص این قبیل ادعاها و احکام صادره نکات زیر را متذکر می‌شود:

الف- در مواردیکه این قبیل ادعاها مطرح می‌شود ، ادارات امور مالیاتی و به نوبه خود هیات‌های حل اختلاف مالیاتی مکلفند منشا و دلایل و زمینه‌های ایجاد بدهی مورد ادعا را بررسی و در صورت تحقق بدهی بر مبنای حسابرسی و ممیزی لازم که به عمل خواهند آورد ، آن را بپذیرند ، در همین حال ادارات امور مالیاتی بایستی در صورت دستیابی به دارایی‌هایی که ممکن است با این نحوه تحقیق و حسابرسی و مرتبط با بدهی‌های مورد بحث حاصل شود ، با عنایت به مراحل تشخیص و یا حل اختلاف مستقیماً و یا با رعایت مفاد [ماده 37](#) قانون مالیاتهای مستقیم دارایی‌های مذکور را در احتساب ماترک مشمول مالیات منظور و یا حسب مورد مابه‌التفاوت مالیات متعلق را مطالبه نمایند .

ب- در خصوص پرونده‌هایی که حکم دادگاه یا محاکم اختصاصی غیر قضایی پس از قطعیت مالیات ارایه می‌گردد ، چنانچه موضوع بدهی قبل از قطعیت عنوان شده و مورد قبول قرار نگرفته باشد ، ارایه بعدی اسناد به منزله ارایه اسناد و مدارک تازه وفق ماده 37 نخواهد بود و نبایستی با ارایه این گونه اسناد پرونده بار دیگر در هیات حل اختلاف مالیاتی مطرح شود .

ج- طبق نص صریح ماده 37 مذکور ، مرجع صالح برای رسیدگی به بدهی‌ها از حیث مالیاتی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی است و زکری از مراجع قضایی و یا مراجع دیگر در این ماده به عمل نیامده است ، اما چنانچه سازمان امور مالیاتی کشور یا [130](#) عندالافتضاء واحدهای تابعه آن طبق مواد [140](#) و [417](#) تا [425](#) [قانون آئین دادرسی مدنی](#) به عنوان ثالث و مدافع حقوق مالیاتی دولت وارد در دعوی بین طرفین شده و یا اقدام به اعتراض نموده و در نتیجه دادنامه صادره از سوی محکمه قضایی صراحتاً متضمن حکم قطعی له یا علیه سازمان یا واحد مالیاتی مربوط نیز باشد ، در این حالت حکم مزبور مطاع و مقبول خواهد بود .

ضمناً متذکر می‌گردد ، علیرغم استنباط برخی مسئولین مالیاتی ، مطالبه مالیات از وراثت در این قبیل موارد به منزله تغییر حکم دادگاه یا جلوگیری از اجرای آن بین طرفین اصلی دعوی که در [ماده 8](#) [قانون آیین دادرسی مدنی](#) عنوان گردیده ، نمی‌باشد . در این خصوص آراء مراجع اختصاصی غیر قضایی نیز متذکر می‌گردد که قبول بدون قید و شرط آراء مزبور توسط ادارات و مراجع مالیاتی صحیح نبوده و ارایه این گونه آراء کفایت از تحقیق و بررسی از نقطه نظر مالیاتی نمی‌نماید .

9. راجع به ماترک متوفی واقع در مناطق آزاد تجاری- صنعتی در این خصوص حکم بند 2 رای شماره 4/30-5586 مورخ 1376/5/22 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی وقت که متن آن جهت یادآوری ذیلاً درج می‌گردد ، بقوت خود باقی و لازم‌الرعایه می‌باشد: « ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی معافیت مالیاتی را برای اشخاصی قایل شده است که در این مناطق مبادرت به سرمایه‌گذاری و یا فعالیت اقتصادی می‌نمایند ، بنابر این در موارد فوت اشخاص مزبور در حقیقت متوفی اقدام به سرمایه‌گذاری و یا به ترتیب فعالیت اقتصادی می‌نموده نه وراثت وی ، بالنتیجه وراثت به مناسبت این که اموال یا حقوق مالی مورث آنها در مناطق آزادی تجاری- صنعتی واقع است ، نمی‌توانند بابت اموال و حقوق مذکور از معافیت مالیاتی بهره‌مند گردند . »

10. در مورد انتخاب نماینده موضوع [بند 3 ماده 244](#) در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی در مواردی که پرونده قبل از صدور

برگ تشخیص مالیات در اجرای تبصره ماده 19 و یا ماده 22 و همچنین در مواردی که پرونده در اجرای [ماده 37](#) قانون مالیاتهای مستقیم به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع گردد ، مقرر می‌شود که پرونده امر در هیاتی که نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران در آن عضویت دارد مورد رسیدگی قرار گیرد و اگر در محل مربوط اتاق مذکور یا شعبه آن مستقر نبوده و یا به هر دلیل نماینده آن معرفی نشده باشد ، ادارات کل امور مالیاتی ذیربط می‌توانند پرونده را به هیاتی که از حیث صلاحیت نماینده موضوع [بند 3 ماده 244](#) متناسب تشخیص دهند ارجاع نمایند . راجع به رسیدگی به اعتراض مودیان (پس از ابلاغ برگ تشخیص مالیات) نیز وفق مقررات [بند 3 ماده 244](#) و دستورالعمل‌های مربوط به آن عمل خواهد شد .

11. پرداخت مبلغی از موجودی‌های بانکی بدون صدور گواهی مقررات مندرج در نامه شماره 3786-649-201 مورخ 1382/2/2 این سازمان عنوان بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران دایر بر تجویز پرداخت وجه تا مبلغ ده میلیون ریال از موجودی حساب بانکی توسط بانکها به وراث طبقه اول متوفی بدون لزوم اخذ گواهی موضوع [ماده 35](#) قانون مالیاتهای مستقیم و نیز بخشنامه شماره 8481/5055-211 مورخ 82/10/6 که در همین خصوص صادر گردیده ، همچنان به قوت خود باقی است .

توجه:

آن بخش از مفاد بخشنامه‌هایی که به مناسبت اصلاحیه مصوب 1380/11/27 از ابتدای سال 1381 تاکنون بابت فصل مالیات بر ارث صادر گردیده و مغایر با مفاد این بخشنامه می‌باشد ، از تاریخ ابلاغ این بخشنامه ملغی و در خصوص آن بخش از احکام فصل مزبور که نسبت به احکام قبل از اصلاح تغییر نیافته ، آخرین بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها و نیز آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی صادره لغایت سال 1380 حسب مورد لازم‌الرعایه خواهد بود .
[22](#) ضمناً متذکر می‌گردد در مواردی که پرونده مختومه به لحاظ تسلیم اظهارنامه تکمیلی و یا به لحاظ اجرای مواد و [37](#) مفتوح می‌گردد ، با عنایت به مفاد [ماده 270](#) قانون مالیاتهای مستقیم ، مقررات این بخشنامه موجب آن نخواهد بود که مسئولین امر موارد و موضوعات مختومه را مورد اقدام مجدد قرار دهند .

غلامرضا حیدری کرد زنگنه