

مطالعه تطبیقی خط مشی های مالیات بر ارث در کشورهای مختلف کشور ایران و کشورهای منتخب اروپایی و ایالات متحده^۱

وحید چناری^۱، سید محسن عبدالهی موسوی^۲

^۱ استادیار گروه مدیریت دولتی، واحد شوشتر، دانشگاه آزاد اسلامی شوشتر، ایران (نویسنده مسئول)

^۲ دانشجوی دکتری مدیریت دولتی گرایش خط مشی گذاری واحد شوشتر، دانشگاه آزاد اسلامی

چکیده

این پژوهش مروری بر خط مشی های مختلف مالیات بر ارث در کشورهای منتخب اروپایی و ایالات متحده و ایران انجام شده است. در اکثر کشورها نرخ مالیات مربوط به رابطه بین موصی و ذی نفع و همچنین ارزش دارایی های موروثی است. در بیشتر کشورها، انتقال ثروت در خانواده ها ترجیحا مورد توجه قرار می گیرد. (نرخ های مالیات پایین تر، معافیت های مالیاتی و برجستگی ها). این امر به ویژه در مورد دارایی های تجاری و خانه های خانوادگی صادق است. این تحلیل بیشتر در مورد ویژگی ها و اثرات رژیم های مالیات بر ارث بحث می کند، که شامل پاسخ های رفتاری افراد و اثرات توزیعی مختلف مالیات بر ارث است. اگرچه درآمد واقعی مالیات بر ارث در کشورهای منتخب بسیار پایین است، برخی از شاخص ها به پتانسیل های درآمدی بالاتر در آینده اشاره دارند. یک طرح مناسب برای مالیات بر ارث می تواند به کاهش بیشتر نابرابری ثروت کمک کند.

واژه های کلیدی: مالیات بر ارث، رژیم های مالیاتی، نابرابری ثروت

۱. مقدمه

مالیات بر املاک در حال حاضر موضوع مهمی هم در سیاست و هم در اقتصاد است. مالیات بر انتقال ثروت در طول نسل‌ها به طور خاص بحث‌برانگیز است. در ارزیابی مالیات ارث، مخالفت با هر گونه مالیاتی توسط کسانی که حقوق مالکیت لیبرال را اولویت‌بندی می‌کنند، فراهم می‌شود. با این حال، انتقال ثروت ممکن است نابرابری ثروت را افزایش دهد که منجر به افزایش نابرابری فرصت‌ها می‌شود. در بحث در مورد مفاهیم اساسی مالیات، بین اصول برابری، عدالت و خانواده تمایز قایل می‌شوند. با پیروی از اصل برابری، مالیات ارث باید انتقال بین‌نسلی نابرابری را کاهش دهد و در نتیجه حداقل رشد در تمرکز ثروت در سلسله‌های خانوادگی و طبقات بالا را کاهش دهد. بنابراین مالیات بر ارث در پی دستیابی به سطح بالاتری از برابری فرصت در یک جامعه است. اصل عدالت نشان می‌دهد که افراد ثروتمند باید مشارکت بیشتری در حمایت از گروه‌های فقیرتر در جامعه داشته باشند، زیرا آن‌ها توانایی بیشتری برای پرداخت دارند. در مقابل، اصل خانواده بر ادعای خانواده در رابطه با اموال فردی و در نتیجه انتقال آن از طریق ارث تأکید دارد. ثروت فرد متوفی به عنوان دارایی خانواده در نظر گرفته می‌شود و دولت حق مداخله ندارد. واضح است که دو استدلال اول با استدلال آخر در مورد اجرای مالیات بر ارث مخالف هستند. Marter.bauer and Schürz (2007)

نقش خانواده به ویژه برای نگرش کلی نسبت به مالیات ارث مهم است (Fessler and Schurz 2020). از آنجا که به نظر می‌رسد ارزش‌های خانوادگی نقش غالب را برای وراثت ایفا می‌کنند و در بحث‌های مربوط به مالیات‌بندی آن، مالیات‌های ارث نسبتاً منفور هستند. دریافتند که افراد تمایل به درک نقشی که ثروت موروثی در نابرابری فرصت‌ها ایفا می‌کند، ندارند. (see Fessler and Schürz, 2020)

Economist (2017) استدلال می‌کند که ادراک منفی مالیات بر ارث در بسیاری از کشورها به افزایش غیر شرعی مالکیت خانه مربوط می‌شود.

برخلاف این پیش‌زمینه، تعجب‌آور است که سازمان‌های بین‌المللی، مانند OECD و IMF، اخیراً خواستار مالیات بیشتر بر ثروتمندان و تغییر از مالیات بر کار به مالیات بیشتر بر ثروت شده‌اند. با انجام این کار، بر نقش بالقوه مالیات بر ارث تأکید شده‌است. (ECD, 2018).

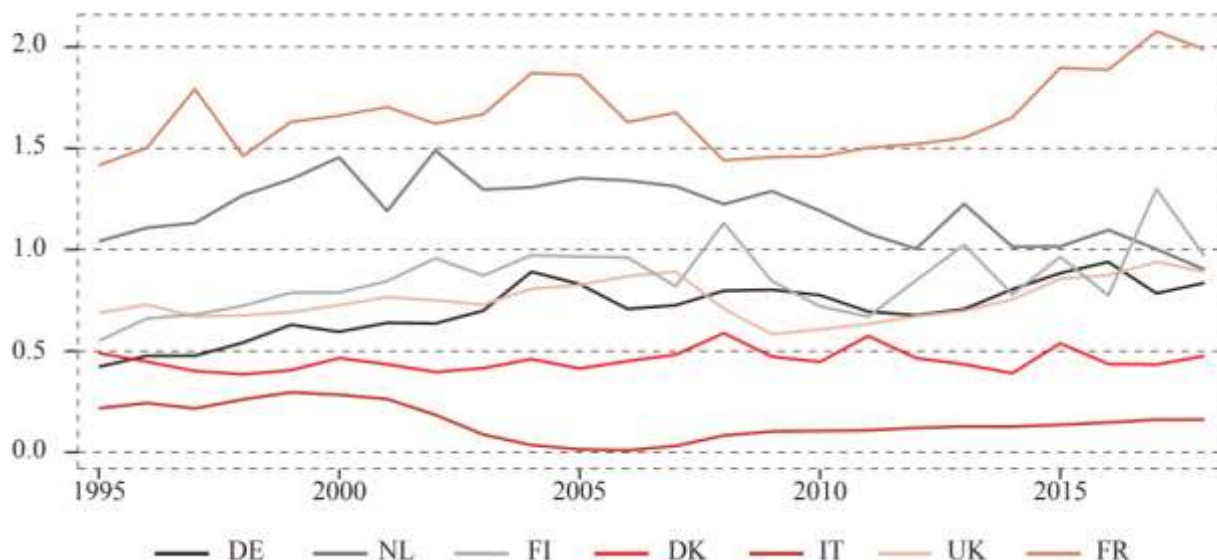
انتظار می‌رود که مالیات انتقال ثروت بین‌نسلی کم‌تر از مالیات بر کار که منجر به اثرات سودمند برای رشد اقتصادی می‌شود، کم رنگ شود. این امر از استفاده از مالیات بر ارث از دیدگاه بهره‌وری حمایت می‌کند.

(OECD, 2019; Bastani and Waldenström, 2020).

در تمام کشورهای عضو اتحادیه اروپا در سال ۲۰۱۸، به جز سوئد، لاتویا، استونی، اتریش، قبرس و مالتا، از وصیت‌ها مالیات گرفته شد. طراحی مالیات ارث در کشورهای اروپایی ناهمگن است. اگر چه برخی شباهت‌ها در میان کشورها در مفهوم کلی مالیات وجود دارد، ما می‌توانیم تفاوت‌هایی را در رابطه با نرخ مالیات و معافیت مالیاتی بیابیم. در بسیاری از کشورها، حتی زمانی که نرخ مالیات تصاعدی است، اصل خانواده هنوز هم تا حدی در طراحی مالیات ارث در نظر گرفته می‌شود. (Iara 2015)

تفاوت های میان کشورها نیز وقتی به مالیات ارث به عنوان درصدی از مالیات کل در کشورهای منتخب اروپایی در شکل ۱ نگاه می کنیم، قابل مشاهده است. بیشترین سهم را می توان در فرانسه و هلند و کمترین سهم را در ایتالیا و دانمارک یافت.

شکل (۱) سهم مالیات ارث (به عنوان درصدی از مالیات کل)، ۱۹۹۵ - ۲۰۱۸



منبع: کمیسیون اروپا، مالیات DG و اتحادیه گمرکی،

در گذشته، بسیاری از کشورهای اروپایی تغییرات و اصلاحاتی را در رابطه با مالیات بر ارث انجام داده اند. علاوه بر این، مالیات ارث از سال ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۶ در ایتالیا به حالت تعلیق درآمد. (STEFAN JESTL, ۲۰۲۱)

اصلاحات در آلمان، که در سال ۲۰۱۷ به تصویب رسید، معافیت های مالیاتی موجود و نقش برجسته های آن را برای تجارت های خانوادگی به کار گرفت. در انگلستان، معافیت های اضافی برای انتقال بین نسلی در خانواده معرفی شد. علاوه بر آن، جمهوریخواهان در ایالات متحده یک طرح اصلاح مالیاتی با هدف لغو مالیات از میراث تا سال ۲۰۲۵ دارند.

(The Economist, 2017).

این پژوهش با ارائه مروری بر سیستم های مختلف مالیات بر ارث مبتنی بر مجموعه ای از کشورهای منتخب اروپایی و ایالات متحده و همچنین کشور ایران با شناسایی اثرات مختلف اقتصادی ناشی از این سیستم ها به ادبیات موضوع کمک می کند ،

این پژوهش به این دو سوال می پردازد:

- ۱- سیستم های مختلف مالیات بر ارث چگونه می توانند بر نابرابری ثروت تاثیر بگذارند ؟
- ۲- کدام عناصر مالیات بر ارث به طور بالقوه به اثرات انحرافی منجر می شوند؟

این پژوهش به طور خاص بر کشورهای اروپایی آلمان، دانمارک، فنلاند، فرانسه، ایتالیا، هلند، بریتانیا، ایالات متحده و همچنین ایران تمرکز دارد.

ویژگی کلی مقررات مالیات بر ارث

در این بخش به ویژگی های اصلی سیستم های مالیات بر ارث در کشورهای منتخب اروپایی و ایالات متحده اشاره می شود. به طور کلی، مالیات بر ارث را می توان با موارد زیر توصیف کرد:

اساس ارزیابی مالیات

آیا مالیات بر کل میراث تحمیل می شود یا بر هر میراث به طور جداگانه؟

طراحی نرخ مالیات

عوامل تعیین کننده نرخ مالیات کدامند؟

طرح کلی معافیت های مالیاتی چیست؟ گروه های خاص افراد - رفتار خاص با دارایی های تجاری - تبعیض بین انواع دارایی ها.

اساس ارزیابی مالیات

مالیات نقل و انتقالات بین نسلی مربوط به فوت موصی معمولاً مالیات بر ارث نامیده می شود. با این حال، می توان بین مالیات بر ارث به معنای محدود و مالیات بر املاک به معنای کلی تمایز قائل شد. در مورد اول مالیات برای وضع شدن بر وارث در نظر گرفته می شود، در حالی که در مورد دوم مالیات بر خود ملک وضع می شود. (see Nass-Schmidt et al., 2011)

مالیات بر املاک در کشورهای آنگلوساکسون رایج است، در حالی که مالیات بر ارث به معنای محدود در اکثر کشورهای اروپایی اعمال می شود (جدول ۱). با این حال، کشورهایی با مالیات بر ارث نیز وجود دارند که از هر دو مفهوم تشکیل شده اند.

مالیات بر دارایی	مالیات بر ارث و دارایی
(DK2, UK, USA1)	DE, DK2, NL, FI, FR, IT
<p>ایالات متحده مالیات املاک و مستغلات را در سطح فدرال اعمال می کند. با این حال، در سطح حکومت های فردی، هر دو سیستم، سیستم مالیات بر املاک و مستغلات و سیستم مالیات بر ارث را می یابیم. با این حال، در تحلیل خود از رژیم ایالات متحده، ما تنها مالیات املاک فدرال را در نظر می گیریم. (۲) دانمارک هر دو سیستم را اعمال می کند: مالیات بر املاک و مستغلات با مالیات بر ارث ترکیب می شود (EY (2015) & (۲۰۱۱)</p>	
<p>آلمان، فنلاند، فرانسه، ایتالیا و هلند مالیات ارث وضع می کنند. بریتانیا مالیات بر املاک اعمال می کند، به عنوان مثال مالیات بر دارایی های فرد متوفی وضع می شود، اگر چه این مالیات از نظر قانونی "مالیات بر ارث" نامیده می شود. به همین ترتیب، در ایالات متحده، مالیات بر املاک و مستغلات متوفی، پس از مرگ، وضع می شود. دانمارک هر دو نوع مالیات ارث را اعمال می کند. مالیات بر ملک و مالیات دوم در موارد خاص بر وارثان فردی وضع می کند.</p> <p>(see below) on the individual inheritors</p>	

جدول ۱ مالیات بر ارث و املاک

طرح نرخ مالیات

به منظور ارزیابی اثرات مالیات بر ارث، بررسی تفاوت‌ها در عوامل تعیین‌کننده نرخ مالیات مهم است. دو عامل تعیین‌کننده اصلی نرخ مالیات، ارزش دارایی‌های موروثی و همچنین رابطه بین موصی و ذی‌نفع را نشان می‌دهند. همانطور که در جدول ۲ نشان داده شده‌است، ما می‌توانیم چهار گروه کشور را با توجه به عوامل تعیین‌کننده طراحی نرخ مالیات شناسایی کنیم.

کشور	عوامل تعیین‌کننده نرخ مالیات
IT, DK	رابطه بین افراد
US	ارزش (کل) دارایی‌های موروثی
E, NL, FI, FR	رابطه بین افراد و ارزش دارایی‌های موروثی
UK	هیچکدام (نرخ ثابت)

آلمان، فنلاند، فرانسه، ایتالیا و هلند مالیات ارث وضع می‌کنند. بریتانیا مالیات بر املاک اعمال می‌کند، به عنوان مثال مالیات بر دارایی‌های فرد متوفی وضع می‌شود، اگر چه این مالیات از نظر قانونی "مالیات بر ارث" نامیده می‌شود. به همین ترتیب، در ایالات متحده، مالیات بر املاک و مستغلات متوفی، پس از مرگ، وضع می‌شود. دانمارک هر دو نوع مالیات ارث را اعمال می‌کند (یدت و همکاران ۲۰۱۵)

به منظور ارزیابی اثرات مالیات بر ارث، بررسی تفاوت‌ها در عوامل تعیین‌کننده نرخ مالیات مهم است. دو عامل تعیین‌کننده اصلی نرخ مالیات، ارزش دارایی‌های موروثی و همچنین رابطه بین موصی و ذی‌نفع را نشان می‌دهند. همانطور که در جدول ۲ نشان داده شده‌است، ما می‌توانیم چهار گروه کشور را با توجه به عوامل تعیین‌کننده طراحی نرخ مالیات شناسایی کنیم. معافیت‌های مالیاتی و نقش برجسته‌ها در عوامل تعیین‌کننده در نظر گرفته نمی‌شوند در ایتالیا و دانمارک، نرخ مالیات بر ارث تنها به رابطه بین متوفی و گیرنده ثروت موروثی بستگی دارد. در مقابل، در ایالات متحده، تنها عامل تعیین‌کننده برای نرخ مالیات بر ارث، ارزش کل دارایی‌های موروثی است. علاوه بر این، در بسیاری از کشورها مانند آلمان، فنلاند، فرانسه و هلند، نرخ مالیات اعمال شده به هر دو عامل بستگی دارد. با این حال، در انگلستان، نرخ مالیات صرف‌نظر از هر دو است که منجر به نرخ ثابت می‌شود. این دو عامل تعیین‌کننده ساختار مالیات بر ارث را در کشورهای مربوطه شکل می‌دهند. با توجه به رابطه بین متوفی و دریافت‌کننده دارایی‌های موروثی، ما کلاس‌های مالیاتی مختلفی را مشاهده می‌کنیم. جدول ۳ گروه افراد در طبقات مالیاتی در کشور مربوطه را نشان می‌دهد. در ایالات متحده و بریتانیا، ما هیچ کلاس مالیاتی پیدا نمی‌کنیم، زیرا نرخ مالیات به رابطه بین متوفی و گیرنده بستگی ندارد. با این حال، این موضوع متفاوت از معافیت‌های مالیاتی و برجستگی‌ها است، همانطور که در هر دو کشور، معافیت و برجستگی‌ها به خویشاوندی بین افراد درگیر در فرآیند ارث مربوط می‌شود.

کشور	تکالیف کلاس
آلمان	خویشاوندان نزدیک شامل نوه - / فرزندان ناتنی خانواده بزرگتر (شامل خواهر و برادر)، دیگران
ایتالیا	اقوام نزدیک (از جمله نوه‌ها)، خواهر و برادر، سایر خویشاوندان (فرزندان ناتنی)، دیگران
هلند	خویشاوندان نزدیک، نوه‌ها، و دیگران
فنلاند	اقوام نزدیک (شامل بزرگ / ناتنی)، همه موارد دیگر

اولاد و اولاد خواهر و برادر،	فرانسه
خویشاوندان خونی (تا درجه چهارم)	دانمارک

در نظر گرفتن رابطه بین افراد، امکان تعریف طبقات مختلف مالیاتی را فراهم می‌آورد.

جدول ۴، در یک نگاه، نرخ‌های مالیات بر ارث اعمال شده در نمونه کشور های مورد مطالعه را نشان می‌دهد.

علاوه بر آن، دارایی به عنوان یک تعیین کننده نرخ مالیات، امکان اعمال نرخ مالیات متغیر را بسته به ارزش دارایی‌های به ارث برده نشان می‌دهد. در کشورهایی که هر دو عامل تعیین کننده اجرا می‌شوند، ما افزایش نرخ متوسط مالیات را در داخل و خارج از طبقات مالیاتی می‌یابیم. بدیهی است که خویشاوندان نزدیک عموماً با نرخ مالیات نسبتاً کمتری مواجه هستند. رفتار با همسر یا شریک زندگی، به ویژه، و دیگر خویشاوندان مستقیم، مزایای مالیاتی را آشکار می‌کند.

این اغلب به عنوان "پیشرفت دوگانه" شناخته می‌شود.

با توجه به اهمیت موضوع، این پژوهش به بررسی عوامل موثر بر نرخ مالیات می‌پردازد. همانطور که انتظار می‌رفت، ما کمترین تغییر در نرخ مالیات در انگلستان را مشاهده می‌کنیم. در دانمارک، اولین طبقه مالیاتی به مالیات بر املاک و مستغلات اشاره دارد که بر ثروت موروثی وضع می‌شود. هنگامی که وارثان اعضای خانواده نیستند، مالیات بر ارث علاوه بر این بر وارث تحمیل می‌شود، که به موجب آن نرخ کل مالیات ۳۶,۲۵٪ حاصل می‌شود. در مقابل، اعضای خانواده تنها باید ۱۵ درصد مالیات املاک را پرداخت کنند.

کشور	نرخ مالیات، شماره ۱۶، پاییز ۱۴۰۲
آلمان	طبقات مالیاتی با پیشرفت متفاوت : I : ۷-۳۰٪ II : ۱۵-۴۳٪، III : ۳۰-۵۰٪
ایتالیا	طبقات مالیاتی نرخ های ثابت I : ۴٪ II : ۶٪، III : ۶٪،
هلند	طبقات مالیاتی با پیشرفت متفاوت : I : ۱۰-۲۰٪ II : ۱۸-۳۶٪، III : ۳۰-۴۰٪
فنلاند	طبقات مالیاتی با پیشرفت متفاوت I : ۱۰-۲۰٪ II : ۱۹-۳۳٪
فرانسه	I : ۴۵-۵٪ II : ۴۵-۳۵٪
دانمارک	I - ۱۵٪ II : ۳۶,۲۵٪

جدول ۴

یادداشت ها:

- (۱) کلاس II شامل مالیات بر مبلغ معاف از مالیات است، در حالی که کلاس III فاقد آن است.
- (۲) نرخ مالیات را می توان در صورت واگذاری ۱۰ درصد از املاک به موسسات خیریه کاهش داد. منبع: (EY ۲۰۱۵؛ ۲۰۱۶؛ ۲۰۲۰)؛

سیستم‌های مالیاتی ارث نیز می‌توانند با توجه به معافیت و برجستگی‌های خود طبقه‌بندی شوند. در اصل، معافیت‌های مالیاتی و برجستگی‌ها، امکان کاهش پایه مالیاتی و متعاقباً بار مالیاتی را فراهم می‌آورند. این بخش به معافیت‌های مالیاتی میراث و برجستگی‌ها با توجه به گروه‌های خاص افراد و رفتار خاص دارایی‌های تجاری و همچنین تبعیض بین انواع دارایی‌ها می‌پردازد.

کشورهایی که رابطه بین موصی و ذی‌نفع در طراحی مالیات بر ارث در نظر گرفته می‌شود به طور کلی توسط سیستمی از آستانه‌های مختلف معاف از مالیات مشخص می‌شوند. به عنوان مثال، در آلمان، ما حتی مقادیر مختلف مالیات آزاد را در این کلاس‌ها پیدا می‌کنیم.

الگوی مقادیر بدون مالیات تا حد زیادی با ساختار طبقات مالیاتی در جداول ۳ و ۴ مطابقت دارد.

یک ویژگی مشترک تقریباً در تمام کشورهای منتخب ما این است که همسر / شریک می‌تواند بدون مالیات ارث دریافت کند.

این حتی در کشورهایی که در آن‌ها رابطه بین اشخاص در واقع در طراحی نرخ مالیات در نظر گرفته نمی‌شود، مانند ایالات متحده و بریتانیا، صادق است.

با این حال، افراد طبقه اول مالیاتی می‌توانند از میزان معافیت ۱ میلیون یورو استفاده کنند. در ایالات متحده و بریتانیا، ما مقادیر بدون مالیات یکسانی پیدا کردیم. با این حال، همانطور که در بالا بحث شد، حتی در این کشورها، مبالغ مالیات اضافی برای وراث مربوطه وجود دارد. در ایالات متحده، مقدار مالیات یکنواخت دارایی‌های ثروت ۱۱ میلیون دلاری را پوشش می‌دهد و "اعتبار مالیاتی واحد" نامیده می‌شود. علاوه بر آن، انتقال به همسر می‌تواند به طور کامل از مالیات مستثنی باشد. در بریتانیا، مبلغ مالیات بدون مالیات یکنواخت تنها ۳۲۵۰۰۰ پوند است، اما با این حال می‌تواند برای اعضای نزدیک خانواده تمدید شود. موارد خاص دیگر دانمارک، هلند و فنلاند هستند که در آن‌ها حتی دولت می‌تواند از معافیت بهره‌مند شود.

معافیت‌های عمومی و برجستگی‌ها

استخراج و برجسته کردن کشور مقادیر مختلف معاف از مالیات در کلاس‌ها بسته به درجه آلمان از خویشاوندی، کاهش مقادیر معاف از مالیات در کلاس‌ها، خانه خانوادگی برای همسر و فرزندان و فرزندخوانده‌ها مقادیر مختلف معاف از مالیات بسته به درجه خویشاوندی، معافیت‌های ویژه برای افراد معلول و میزان مالیات اضافی واحد دولتی برای اعضای نزدیک خانواده پادشاهی متحده که به همسر / شریک مدنی منتقل می‌شوند، معاف از مالیات برای کارمندان دولتی و موسسات دولتی است. مبلغ بالای معاف از مالیات، کسر نامحدود برای همسران که شهروندان ایالات متحده آمریکا هستند، کسر برای همسر غیر آمریکایی شهروند، محدود کردن مبلغ مختلف معاف از مالیات در سراسر طبقات مالیاتی، انتقال به همسر فرانسه معافیت معاف از مالیات برای انتقال به همسر یا سازمان خدمات عمومی دانمارک و همچنین ارائه مقادیر مختلف معاف از مالیات در میان طبقات، عدم وجود آستانه معافیت مالیاتی ایتالیا برای دیگر بستگان (فرزندخوانده) و دیگران (III)، معافیت‌های ویژه برای افراد معلول است.

کشور	معافیت‌ها
آلمان	مبالغ معاف از مالیات مختلف در طبقات بسته به درجه خویشاوندی، کاهش مبالغ معاف از مالیات در بین طبقات، خانواده خانه برای همسر و همچنین فرزندان و فرزندخوانده‌ها
هلند	مبالغ معاف از مالیات متفاوت بسته به درجه خویشاوندی، معافیت‌های ویژه برای افراد معلول و دولت
انگلستان	مقدار یکنواخت معاف از مالیات مبلغ معاف از مالیات اضافی برای بسته شدن انتقال اعضای خانواده به

	همسر یا شریک مدنی معاف از مالیات است
فنلاند	معافیت برای دولت و موسسات آن، عمومی خاص کارمندان (به عنوان مثال دیپلمات ها)، معافیت برای همسر امکان پذیر است
ایالات متحده	مبلغ معاف از مالیات بالا، کسر نامحدود برای همسرانی که هستند شهروندان ایالات متحده، کسر برای همسر غیر شهروند آمریکایی محدود است
فرانسه	مبلغ معاف از مالیات متفاوت در بین طبقات مالیاتی، انتقال به همسر بدون مالیات
دانمارک	معافیت انتقال به همسر یا سازمان عمومی ابزار و همچنین دولت
ایتالیا	مبالغ معاف از مالیات متفاوت در بین طبقات، بدون آستانه معافیت مالیاتی برای سایر بستگان (فرزندان ناتنی) و دیگران (III) و (IV)، ویژه معافیت برای افراد معلول

(منبع: (OECD، ۲۰۱۵؛ ۲۰۱۶؛ ۲۰۲۰)؛

رفتار ترجیحی با کسب و کارها و کسب و کارهای خانوادگی به طور کلی یک موضوع مرکزی مورد بحث است، و به طور خاص در بحث اصلاحات اخیر رژیم مالیات بر ارث آلمان بود. استدلال اصلی برای رفتار ترجیحی نشان می دهد که مالیات بندی این انتقال ها ممکن است منجر به مشکلات نقدینگی شرکت ها و متعاقبا به انحلال شود (براتیگام و همکاران، ۲۰۱۷ را ببینید). علاوه بر این، رفتار ترجیحی کسب و کارهای (خانوادگی) ممکن است سرمایه گذاری های خاص شرکت را افزایش دهد و برنامه ریزی بلند مدت و تمرکز کسب و کارها را ممکن سازد (ویب و فیتزر، ۲۰۱۵). بنابراین، برای اقتصاد مفید است که بار مالیاتی ارث را بر کسب و کارهای (خانوادگی) تعدیل کند (بزنوکا، هنتز و استاکخوسن، ۲۰۲۰).

اعتبار مالیاتی واحد از ۵ میلیون دلار آمریکا به ۱۱ میلیون دلار آمریکا در زمان ریاست جمهوری دونالد ترامپ افزایش یافت.

بر سر مرگ. کشورهای بدون معافیت یا کمک های ویژه عبارتند از بلغارستان، دانمارک، لوکزامبورگ، لیتوانی و اسلونی. علاوه بر این، ایالات متحده امتیازات مالیاتی جداگانه ای را به خانواده یا کسب و کارهای نزدیک اختصاص نمی دهد. این ممکن است مربوط به مقدار مالیات آزاد بالا باشد ("اعتبار مالیاتی یکپارچه"). در برخی کشورها، معافیت تنها به انتقال کسب و کارها اشاره دارد که در آن موصی آینده نگر به عنوان یک کارآفرین عمل می کند و / یا متوفی باید یک دوره زمانی مشخص قبل از مرگ صاحب کسب و کار باشد. برای مثال، دومی به منزله یک پیش نیاز برای معافیت مالیاتی در انگلستان است. علاوه بر این، وارث باید کسب و کار را پس از دریافت حداقل برای یک دوره زمانی خاص در برخی کشورها ادامه دهد (برای مثال ایتالیا، هلند). علاوه بر آن، معافیت های مالیاتی و نقش برجسته ها برای کسب و کارها ممکن است اساسا به نفع یک نوع معمول از فرم قانونی باشد، تا جایی که کسب و کارهای خانوادگی و همچنین مشارکت تجاری در مقایسه با شرکت های شرکتی ترجیح داده شوند (OECD، ۲۰۱۶). به طور کلی، رفتار ترجیحی کسب و کارها ممکن است با برنامه ریزی مالیات استراتژیک مرتبط باشد، زیرا انگیزه ای برای تبدیل دارایی های غیر کسب و کار به دارایی های کسب و کار وجود دارد (بزنوکا، هنتز و استاکخوسن، ۲۰۲۰).

در آلمان، معافیت های مربوط به نقل و انتقالات تجاری به یک کلاس مالیاتی خاص محدود نمی شود و بنابراین مستقل از رابطه بین موصی و ذی نفع است.

اثرات منفی بالقوه مالیات بر ارث بر فعالیت های تجاری توسط ستارگان و توتو (۱۹۹۶) مورد بررسی قرار گرفته است.

به همین ترتیب، برونیتی (۲۰۰۶) با استفاده از سوابق احتمالی برای سانفرانسیسکو، به بررسی تاثیر مالیات بر املاک و مستغلات بر فروش کسب و کار پرداخت.

در مقابل، هوبن و مایترث (۲۰۱۱) از داده های آمار مالیات بر میراث آلمانی و همچنین داده های SOEP استفاده کردند و سیستم مالیات بر میراث آلمانی را با سیستم قبلی با توجه به امتیازات برای کسب و کارهای به جای مانده مقایسه کردند.

آن ها به این نتیجه رسیدند که به منظور حمایت از تداوم تجارت، نیازی به معافیت های مالیاتی میراث و نقش برجسته ها برای کسب و کارها وجود ندارد.

در سال ۲۰۱۶، اصلاحات مالیاتی در آلمان در رابطه با انتقال بین نسلی کسب و کارها رخ داد.

با این حال، رفتار ترجیحی با کسب و کارهای خانوادگی هنوز هم پس از اصلاحات مورد انتقاد قرار می گیرد.

در نهایت، ما تبعیض میان انواع دارایی های خاص را می یابیم. در این رابطه، میراث خانه های خانوادگی در برخی از کشورها، یک مالیات ترجیحی دریافت می کند. به عنوان مثال، در انگلستان، اگر مقدار مالیات آزاد بالا باشد، قابل کسر است.

خانه ارثی خانواده به فرزندان منتقل می شود. به همین ترتیب، یک مقدار مالیات آزاد بالاتر برای خانه های خانوادگی به بستگان در کلاس I در آلمان اعمال می شود. به طور خاص، خانه خانوادگی کاملاً معاف از مالیات برای همسران است اگر در آن ساکن باشند. علاوه بر این، با دارایی های کشاورزی و جنگل داری در برخی کشورها ترجیحا با توجه به مالیات ارث برخورد می شود (به عنوان مثال آلمان، فرانسه).

ارزیابی سیستم های مالیات بر میراث

به منظور مقایسه سیستم های مالیات بر ارث، ما باید مالیات را با توجه به معیارهای معنی دار ارزیابی کنیم. برونر (۲۰۱۴) به طور کلی برای معیارهایی مانند درآمدهای بالقوه، هزینه های بالقوه و اثرات توزیعی برای ارزیابی مالیات بر ارث استدلال می کند. علاوه بر این، (Schratzstaller ۲۰۱۳؛ ۲۰۱۵) یک لیست از evalu را پیشنهاد می کند. معیارهای ارزیابی و مقایسه انواع مالیات ها. در زیر ما رژیم های مالیات بر ارث را با استفاده از معیارهای زیر مقایسه می کنیم:

پاسخ فرد به مالیات بر ارث وارث آیا واکنش های مطلوب (نا مطلوب) افراد به دریافت ارث و همچنین تحمیل مالیات بر ارث وجود دارد؟ آن ها چگونه در سیستم های مختلف مالیات بر ارث رخ می دهند؟

اثرات توزیعی / دقت مالیات

تاثیر توزیعی مالیات بر ارث چیست؟ تفاوت های مربوط به اثرات توزیعی در میان رژیم های مالیات بر ارث در سراسر کشورها چیست؟

درآمد مالیاتی واقعی و پتانسیل ها

درآمد مالیاتی واقعی در میان کشورها چگونه متفاوت است و پتانسیل درآمد مالیات بر ارث چیست؟

۳.۱ پاسخ شخص به حفظ و حفظ امنیت

به طور کلی، مالیات بر ارث به عنوان سازگار با رشد در نظر گرفته می شود.

با این حال، پاسخ های رفتاری فرد را نمی توان به طور کامل حذف کرد.

به طور کلی، واکنش ها ممکن است تغییر در رفتار پس انداز و همچنین در رفتار انباشت ثروت باشد.

در این رابطه، باکجا و اسلموند (۲۰۰۴) رفتار مهاجرت افراد ثروتمند را به دلیل تغییرات در مالیات املاک، با استفاده از داده های ایالات متحده از ۱۹۶۵ تا ۱۹۹۸ تجزیه و تحلیل کردند.

آن ها بیشتر بر اثرات منفی خالص بر درآمدهای مالیاتی تاکید می کنند. به همین ترتیب، کانوی و رک لک (۲۰۰۶) به کاوش در این زمینه پرداختند.

وضع مالیات

پاسخ در رفتار حکم پیش بینی عمدتاً با انگیزه طلب تعیین می شود (کرمر و پستیو، ۲۰۱۱ را ببینید). این پاسخ های رفتاری عمدتاً در یک چارچوب نظری مدل سازی و تجزیه و تحلیل می شوند، در حالی که شواهد تجربی کمیاب هستند (برای یک بررسی کلی از تجزیه و تحلیل انجام شده، Kopczuk, ۲۰۱۳ b). چه وضعیت یک ملک مربوط به یک انگیزه خاص باشد، مانند نوع دوستی، لذت دادن یا برخی اهداف استراتژیک، یک مالیات بر ارث قرار است تاثیری بر رفتار فرد تصمیم گیرنده داشته باشد، که به طور بالقوه منجر به تغییرات در مصرف و همچنین رفتار پس انداز می شود (کوپچوک و اسلرادر، ۲۰۰۱). از آنجا که این انگیزه ها به شدت بر خانواده متمرکز هستند، ما می توانیم انتظار تغییرات رفتاری قوی تر را هنگامی که دریافت کنندگان بستگان نزدیک تری هستند، داشته باشیم. در این رابطه، نرخ مالیات پایین تر و همچنین معافیت های مالیاتی برای بستگان نزدیک می تواند چنین اثری را تعدیل کند (کرمر و پستیو، ۲۰۱۱). بنابراین، این رابطه به نفع سیستم های مالیات بر ارث است که در آن رابطه بین افراد در نظر گرفته می شود.

علاوه بر این، پاسخ های رفتاری کاهش آینده ممکن است با برنامه ریزی مالیاتی به منظور به حداقل رساندن و اجتناب از بار مالیاتی بالا مرتبط باشد.

بنابراین برنامه ریزی مالیاتی به احتمال زیاد بر درآمدهای مالیاتی تاثیر می گذارد (بزنوکا، هنتز و استاکخوسن، ۲۰۲۰ را ببینید).

او شواهدی برای برنامه ریزی مالیاتی می یابد، چرا که اهداکنندگان به طور قابل توجهی ارزش ثروت گزارش شده در اظهارنامه مالیاتی را کاهش می دهند.

در مقابل، ساممر (۲۰۱۷) انتقال ثروت را با بهره برداری از داده های اداری برای آلمان تحلیل کرد و شواهدی برای برنامه ریزی مالیاتی در مورد وراثت پیدا نکرد.

با این حال، کوپچک (۲۰۰۷) نشان می‌دهد که افراد ثروتمند تمایل دارند دارایی‌های خود را تا زمان مرگ نگه دارند و تمایلی به انتقال ثروت در زمان حیات ندارند.

تحت یک سیستم مالیاتی که در آن درجه رابطه بین موصی و تاثیر آن‌ها بر بار مالیاتی واقعی، اجتناب مالیاتی ممکن است شایع‌تر باشد. همانطور که پیش از این بحث کردیم، مالیات اساساً می‌تواند بر روی کل اموال افراد محروم یا دارایی‌های موروثی دریافت‌شده توسط دریافت کنندگان انفرادی، وضع شود. بنابراین، مشاوران می‌توانند بار مالیاتی را با اختصاص دادن طلب به تعداد بیشتری از دریافت کنندگان در مورد مالیات بر ارث به معنای محدود، کاهش دهند.

علاوه بر این، معافیت‌های مالیاتی میراث و دلایل برجسته برای دارایی‌های تجاری ممکن است بر رفتار زوال آینده تاثیر بگذارد.

سرمایه‌گذاری را به سمت دارایی‌های تجاری خاص سوق می‌دهد یا بر انتخاب شکل قانونی کسب و کارها تاثیر می‌گذارد، حتی اگر این گزینه‌ها کم‌بازده باشند. بنابراین چنین فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی ناکارآمد می‌تواند باعث تخصیص نادرست سرمایه شود. علاوه بر این، یک امتیاز مالیاتی وراثت برای کسب و کارهای خانوادگی ممکن است منجر به کیفیت مدیریتی پایین‌تر شود، زیرا مجموعه مدیران بالقوه محدود به توانایی مدیریتی اعضای خانواده است (اندروز و وستمر، ۲۰۱۴). بنابراین، امتیازات مالیاتی برای کسب و کارهای خانوادگی به احتمال زیاد به اثرات قفل شدگی منجر می‌شود که از تخصیص مجدد سرمایه جلوگیری می‌کند (OECD، ۲۰۱۶) و ممکن است تصمیمات سرمایه‌گذاری مغرضانه را القا کند.

علاوه بر این، پژوهش‌هایی در مورد پاسخ‌های رفتاری بالقوه وارثان به وارثان آینده بحث می‌کنند. نه تنها رسید واقعی، بلکه حتی انتظار از ارث نیز ممکن است بر رفتار وارثان (بالمقه) تاثیر بگذارد. تغییر رفتاری مستقیم دریافت ارث توسط هولتز - اکین، جولا فینان و روزن (۱۹۹۳) با اشاره به کاهش درآمدهای مالیاتی به دلیل به اصطلاح "اثر کارنگی" مورد بحث قرار گرفته‌است. این امر کاهش قابل‌مشاهده در عرضه نیروی کار پس از انتقال را توصیف می‌کند، که با افزایش قابلیت مصرف تحریک می‌شود. سه عامل تعیین‌کننده برای اندازه این اثر وجود دارد: هزینه‌های ثابت تعدیل (یعنی هزینه کاهش در عرضه نیروی کار)، سن و ساختار خانواده. هر چه مقدار ثروت موروثی بیشتر باشد، "اثر کارنگی" قوی‌تر خواهد بود، زیرا هزینه‌های ثابت سازگاری در حال حاضر پوشش داده شده‌اند. اندازه اثر با سن گیرنده ارتباط مثبت دارد. افراد مسن‌تر تمایل به واکنش حساس‌تر نسبت به دارایی‌های موروثی دارند، به خصوص زمانی که منابع درآمدی جایگزین بالایی در جایگزین‌های غیر کاری دارند (به عنوان مثال طرح‌های بازنشستگی پیش از موعد). علاوه بر این، وارثان بدون فرزند ۴ و وارثان غیر مرتبط تمایل دارند که با کاهش بیشتر در عرضه کار واکنش نشان دهند. بوو، هالوورسن و ثوروسن (۲۰۱۹) شواهدی را برای اثرات معکوس قوی‌تر عرضه کار "اثر کارنگی" برای افراد مسن‌تر، وارثان غیر مرتبط و افرادی که مقادیر بیشتری از ثروت را با استفاده از داده‌های ثبت اداری نروژ دریافت کرده‌اند، فراهم می‌کنند. آن‌ها نتیجه می‌گیرند که نرخ رو به رشد مالیات به طور کلی و همچنین بار مالیاتی بالاتر غیر بستگان می‌تواند "اثر کارنگی" را کاهش دهد. این امر دوباره به نفع سیستم مالیات بر ارث است که در آن رابطه بین افراد اجرا می‌شود. به طور مشابه، کوپچک (۲۰۱۳) استدلال می‌کند که مالیات بر ارث نسبت به مالیات بر دارایی ترجیح داده می‌شود، زیرا می‌تواند رفتار انحرافی وارثان را تا حد زیادی تحت تاثیر قرار دهد.

علاوه بر این، الیندر، اریکسون و والدنستروم (۲۰۱۸) بر نقش پس‌انداز و تمایلات مصرف مختلف در سراسر توزیع ثروت تاکید می‌کنند. آن‌ها با استفاده از داده‌های ثبت جمعیتی برای سوئد، شواهدی یافتند مبنی بر اینکه خانوارهای بخش پایینی توزیع ثروت به طور پیوسته بیشتر از ثروت موروثی در طول زمان مصرف می‌کنند. این امر علاوه بر این دارای پیامدهایی در تکامل در طول زمان نابرابری ثروت است.

اثرات تعاملی / اعمال مالیات

به نظر می‌رسد انتقال بین‌نسلی ثروت نقش مهمی در انباشت ثروت و همچنین نابرابری ثروت ایفا می‌کند. تعدادی از یافته‌های تجربی نشان می‌دهند که درخواست‌ها تاثیر قویتری بر روی تجمع ثروت نسبت به درآمد کسب‌شده دارند (Leitner, ۲۰۱۶؛ moser, peer و Schnetzer, ۲۰۱۵، ۲۰۱۶؛ و Fessler و Schurz, ۲۰۱۸). ۵ آدرمون، لیندال و والدنستروم (۲۰۱۸) همبستگی بین ثروت والدین و کودکان را با بهره‌برداری از اطلاعات در مورد چهار نسل در سوئد بررسی کردند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که درخواست‌ها و هدایا بخش بزرگی از همبستگی ثروت والدین - فرزندان را تشکیل می‌دهند. بنابراین، یکی از استدلال‌های اصلی برای مالیات بر ارث، برابر سازی بالقوه تاثیر آن بر توزیع ثروت در یک نسل از وارثان است. با این حال، بزرگی اثر کاهش نابرابری مالیات بر ارث به شدت به توانایی وضع مالیات بر افراد ثروتمند بستگی دارد. از آنجا که ثروت معمولاً بسیار متمرکز است، به نظر می‌رسد که دقت مالیات برآورده شده‌است. علاوه بر این، دقت مالیات بر ارث بیشتر مشخص می‌شود، هر چه مقدار مالیات آزاد بیشتر باشد و نرخ مالیات پیشرونده تری داشته باشد (نگاه کنید به Schratzstaller, ۲۰۱۳).

همانطور که در بالا بحث شد، سیستم‌های مالیات بر ارث را می‌توان، در میان موارد دیگر، با طراحی نرخ مالیات و همچنین معافیت‌های مالیاتی و برجستگی‌ها مشخص کرد. طراحی نرخ مالیات به طور معمول توسط رابطه بین آماده و دریافت‌کننده و / یا ارزش دارایی‌ها تعیین می‌شود. اگر یک نرخ مالیات پیشرونده اعمال شود، اثر توزیعی مالیات بر ارث می‌تواند افزایش یابد. در مقابل، در نظر گرفتن رابطه بین افراد تنها (ایتالیا و دانمارک را در جدول ۲ ببینید) اجازه نرخ‌های مالیاتی ثابت مختلف را در میان طبقات مالیاتی می‌دهد. در این مورد، اثر توزیعی کاملاً محدود به خویشاوندی بین افراد درگیر در فرآیند ارث است. با این حال، ترکیبی از هر دو عامل تعیین‌کننده، به معنای نرخ مالیات میانگین متمایز در میان و درون گروه‌ها است. در این سیستم‌های مالیات بر ارث، ما یک پیشرفت دوگانه را می‌یابیم. هنگامی که انتقال‌های بین‌نسلی عمدتاً در خانواده نزدیک رخ می‌دهد، علاوه بر سطح مالیات عمومی پایین‌تر، پیشرفت کمتری در نرخ‌های مالیاتی وجود دارد که اثر برابر سازی را حتی بیشتر محدود می‌کند.

معافیت‌های مالیاتی ارتباط نزدیکی با عوامل تعیین‌کننده طرح مالیات ارث دارند. به طور کلی، مقادیر معاف از مالیات معمولاً برای خویشاوندان نزدیک بیشتر است. اگرچه مقادیر بالاتر معاف از مالیات نشان‌دهنده پیشرفت بیشتر در مالیات است، معافیت‌های مالیاتی یک اثر توزیعی ضعیف‌تر را هنگامی که انتقال‌های بین‌نسلی عمدتاً در خانواده نزدیک رخ می‌دهد، القا می‌کند. علاوه بر این، اساس ارزیابی مالیاتی ممکن است بر توزیع ثروت تاثیر داشته باشد.

تعداد بیشتری از افراد در صورت وضع مالیات بر دریافت‌کنندگان مالیات مراجعه می‌کنند. با تعدادی از کودکان، ثروت موروثی به طور گسترده تری توزیع می‌شود که منجر به یک اثر مساوی می‌شود (به عنوان مثال، آتکینسون و هریسون، ۱۹۷۸)، به خصوص در مورد ثروت بسیار متمرکز در بالا. به منظور ارزیابی اثر توزیعی وراثت، کاراگیاناک (۲۰۱۷) و بونک، وان ویردر و وسترمر (۲۰۱۷) توزیع ثروت را با توزیع ثروت بدون ارث مقایسه کردند. مانند بیشتر مطالعات دیگر که این مقایسه را اعمال می‌کنند، آن‌ها کاهش در نابرابری ثروت نسبی را پیدا می‌کنند، اگرچه نابرابری ثروت مطلق افزایش می‌یابد. وراثت برای تجمع ثروت برای خانوارهای کم‌تر ثروتمند نسبت به خانوارهای ثروتمندتر نسبتاً مهم‌تر است. با این حال، این رویکرد فرض می‌کند که کل ثروت موروثی حفظ می‌شود و در نتیجه ذخیره ثروت افراد و خانواده‌ها را افزایش می‌دهد. تفاوت‌ها در پس‌انداز و همچنین رفتار مصرف در سراسر توزیع ثروت ممکن است منجر به متفاوت شدن نتایج شود (الیندر، اریکسون و والدنستروم، ۲۰۱۸). در اصل، تمایل حاشیه‌ای بالاتر به مصرف، ذخیره ثروت را در طول زمان کاهش می‌دهد. جهت اثر توزیعی به تمایلات حاشیه‌ای واقعی برای ذخیره و مصرف در سراسر توزیع ثروت بستگی دارد. کاراگیاناک (۲۰۱۷) شواهدی ارائه می‌دهد مبنی بر

اینکه خانوارهای ساکن در بخش پایین توزیع ثروت تمایل بیشتری به مصرف خارج از ثروت موروثی دارند. الیندر، اریکسون و والدنستروم (۲۰۱۸) بیشتر استدلال می کنند که وارثان ثروتمندتر به احتمال زیاد بازگشت سرمایه بالاتری دریافت می کنند. بنابراین فرض بر این است که نابرابری ثروت به طور پیوسته در طول زمان پس از انتقال ثروت افزایش می یابد.

نتایج تجربی برای اثر مستقیم مالیات بر ارث بر نابرابری ثروت نسبتاً کمیاب هستند. الیندر، اریکسون و والدنستروم (۲۰۱۸) اولین بینش ها را در مورد این پیوند با استفاده از داده های ثبت جمعیت در مورد وراثت و ثروت در سوئد ارائه دادند. جالب توجه است که نتایج آن ها نشان می دهد که مالیات بر ارث تاثیر منفی اندک (کوتاه مدت) بر نابرابری ثروت دارد، به طوری که وارثان ثروتمندتر معمولاً مالیات بیشتری را به صورت مطلق پرداخت می کنند اما در شرایط نسبی در مقایسه با وارثان ثروتمندتر کم تر، مالیات کمتری می پردازند. الیندر، اریکسون و والدنستروم (۲۰۱۸) هر چند بیشتر کشف می کنند که مالیات بر ارث ممکن است برابری را افزایش دهد، زمانی که درآمد مالیات بر ارث برای اقدامات توزیع مجدد استفاده می شود. بر این اساس، ممکن است یک اثر کاهش نابرابری کلی وجود داشته باشد.

عوامل اصلی درآمد بالقوه رژیم مالیاتی ارث، تعریف پایه مالیاتی ارث شامل معافیت و پویایی جریان های ارث، واکنش های رفتاری افراد مربوطه و طراحی نرخ مالیات صریح است. نرخ رو به رشد مالیات به طور کلی دلالت بر درآمد مالیاتی بالا دارد. اثر یکسان سازی ثروت موروثی نیز توسط یافته های الیندر، اریکسون و والدنستروم (۲۰۱۸)، بوسرآپ، کوپزوک و کینر (۲۰۱۶) و ولف و گیتلمن (۲۰۱۴) پشتیبانی می شود.

سوئد مالیات ثروت موروثی را در سال ۲۰۰۴ لغو کرد. مالیات بر ارث در سوئد قبلاً به رابطه بین متوفی و وارث و همچنین ارزش ثروت موروثی بستگی داشت (به هنرکسون و والدنستروم، ۲۰۱۶).

پتانسیل، به ویژه در بستر ثروت بسیار متمرکز. با این حال، هنگامی که طراحی نرخ های مالیاتی نیز رابطه بین ذی نفع و زوال را در نظر می گیرد، پیشرفت و پتانسیل درآمد مالیاتی احتمالاً کاهش می یابد. علاوه بر این، معافیت های مالیاتی، پایه مالیاتی و در نتیجه درآمد بالقوه را تحت تاثیر قرار می دهند. در مورد مالیات بر ارث، موصی ممکن است بار مالیاتی آینده را با تخصیص طلب به تعداد بیشتری از دریافت کنندگان، کاهش دهد. این امر ممکن است منجر به تعصب نسبت به درآمدهای مالیاتی پایین تر در مقایسه با مالیات بر املاک و مستغلات شود. برنامه ریزی مالیاتی نیز ممکن است به دلیل تفاوت بین ارث و مالیات هدیه ایجاد شود، تا جایی که مالیات هدیه موثر می تواند به طور کلی کم تر از مالیات ارث موثر باشد (بزونسکا، هنتر و استاکخوسن، ۲۰۲۰؛ ساممر، ۲۰۱۷). این امر همچنین می تواند پیامدهای منفی بر درآمدهای مالیاتی داشته باشد.

به منظور روشن ساختن تفاوت در درآمدهای سیستم های مالیات بر ارث، ما باید درآمد مالیاتی کشورهای منتخب را به عنوان درصدی از تولید ناخالص داخلی در طول زمان مقایسه کنیم. بدیهی است که در کشورهای مختلف اصلاحات قابل توجهی در نظام مالیات بر ارث صورت گرفته است که منجر به تغییرات قابل توجهی در پتانسیل درآمد شده است.

نمودار ۲ تکامل درآمدهای مالیاتی املاک و مستغلات در فنلاند، هلند، آلمان، فرانسه، بریتانیا و ایالات متحده را از سال ۱۹۶۵ تا ۲۰۱۵ نشان می دهد (داده های ایالات متحده برای مالیات املاک و مستغلات تنها برای سال های ۱۹۸۹ - ۱۹۷۰ از OECD را نشان می دهد، پس از آن مالیات املاک و مستغلات و هدیه با هم ترکیب می شوند). به طور کلی، درآمدهای مالیاتی بسیار کوچک هستند و بین ۰٫۰۵ تا ۱ درصد از تولید ناخالص داخلی را شامل می شوند. سیستم مالیات بر ارث در فنلاند، هلند، فرانسه و آلمان با یک پیشرفت دوگانه مشخص می شود (جدول ۳ و ۴ را ببینید)، در حالی که یک نرخ یکنواخت در انگلستان و یک نرخ پیشرفته تنها براساس ارزش دارایی، در ایالات متحده اعمال می شود. هم در ایالات متحده و هم در بریتانیا اصلاحات

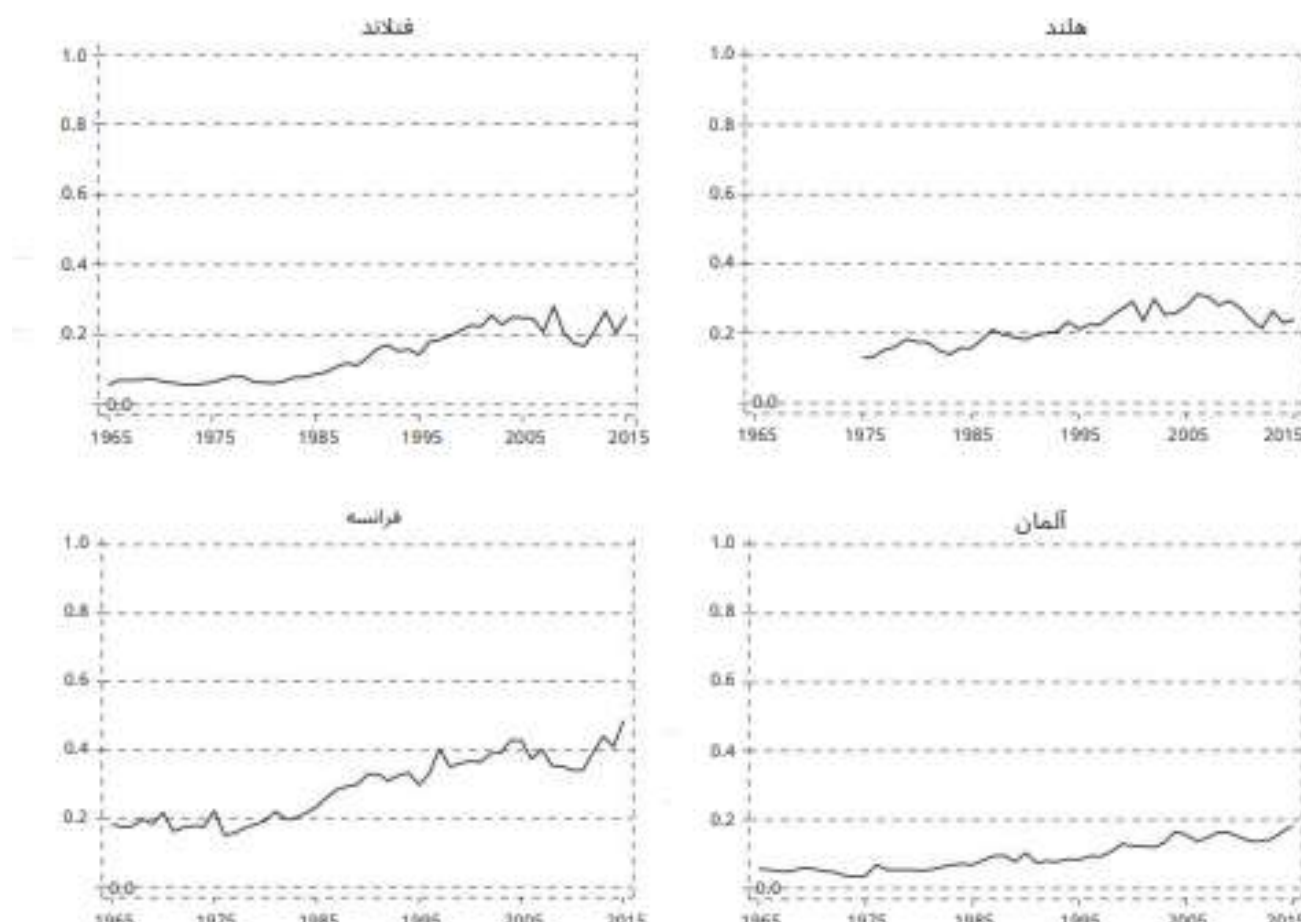
مالیاتی لیبرال منجر به کاهش شدید درآمدها تا پایان دهه ۱۹۸۰ شده بود. به طور کلی، معافیت‌های مالیاتی و برجستگی‌ها می‌توانند تاثیر قابل توجهی بر مالیات بر ارث / املاک داشته باشند. افزایش زیاد در معافیت‌های مالیاتی و برجستگی‌ها، نرخ موثر مالیات و در نتیجه درآمدهای مالیاتی را کاهش می‌دهد. در کشورهایی که از پیشرفت دوگانه استفاده می‌کنند ما روند افزایشی در درآمد (نسبت به GDP) مشاهده می‌کنیم در حالی که درآمدهای تقریباً ثابتی در انگلستان وجود دارد. در سال ۲۰۱۵ فرانسه، فنلاند و هلند بالاترین درآمد مالیات بر ارث را در نمونه کشور ما نشان دادند. رژیم‌های مالیاتی آن‌ها با یک پیشرفت قوی در کلاس‌های مالیاتی مشخص می‌شوند (جدول ۴ را ببینید). این مقایسه توصیفی ساده بین کشورها نشان می‌دهد که سیستم‌های مالیات بر ارث با یک پیشرفت دوگانه منجر به درآمدهای مالیاتی بالاتر در طول زمان نسبت به رژیم‌های طراحی شده متفاوت می‌شود. با این حال، درآمد مالیاتی واقعی در ایالات متحده و بریتانیا نیز در سطح بالایی قرار دارد.

نرخ‌های پایین کلی درآمدهای مالیاتی اغلب به عنوان استدلالی علیه مالیات بر ارث مورد استفاده قرار می‌گیرند (برونر، ۲۰۱۴). با این حال، از آنجا که سهام ثروت کلی تمایل به افزایش در دراز مدت دارد، مالیات بر ارث دارای پتانسیل درآمد مالیاتی بالایی است (Schratzstaller, ۲۰۱۳). حتی زمانی که میزان مالیات آزاد بالا باشد، هنوز هم پتانسیل درآمد مالیاتی به دلیل تمرکز ثروت وجود دارد (باخ، ۲۰۱۶؛ هومر، ۲۰۱۴).

شکل ۳ نسبت خالص ثروت خصوصی به درآمد ملی خالص را برای گروه کشورهای منتخب ما نشان می‌دهد. این نسبت به طور مداوم در همه کشورها از دهه ۱۹۹۰ افزایش یافته است. این نشان می‌دهد که ذخایر ثروت خصوصی در این کشورها سریع‌تر از تولید ناخالص داخلی افزایش یافته است که نشان‌دهنده افزایش پتانسیل مالیاتی است. بیش‌ترین نسبت در ایتالیا و پس از آن در انگلستان و فرانسه یافت می‌شود.

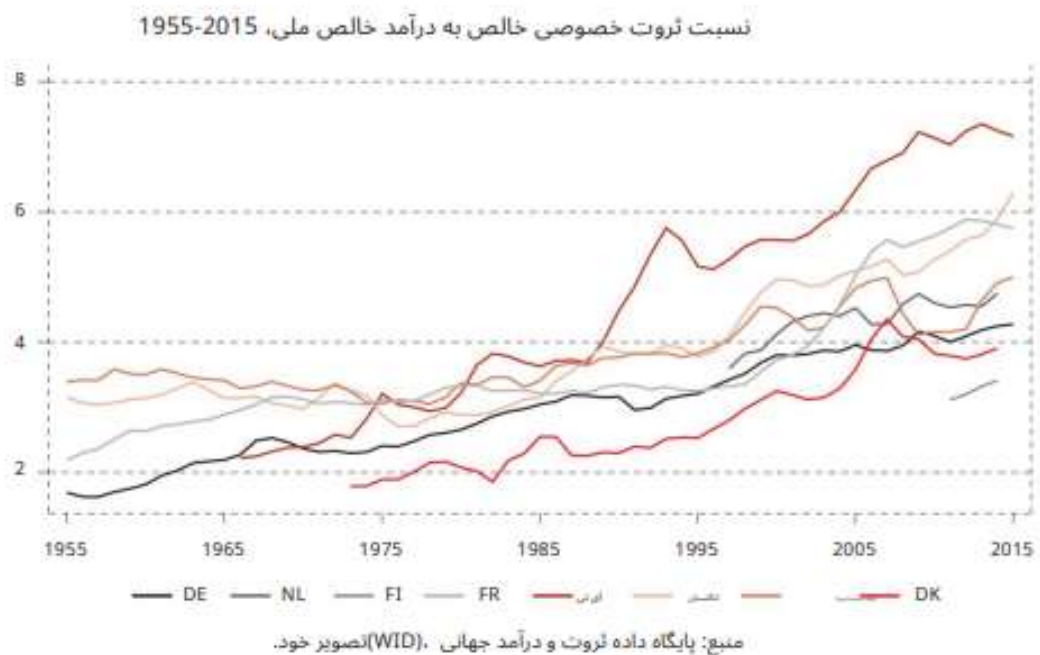
شکل ۲

درآمد مالیات بر ارث و املاک (به عنوان درصدی از تولید ناخالص داخلی) در FI, NL, DE, FR, US و UK - ۱۹۶۵ - ۲۰۱۰



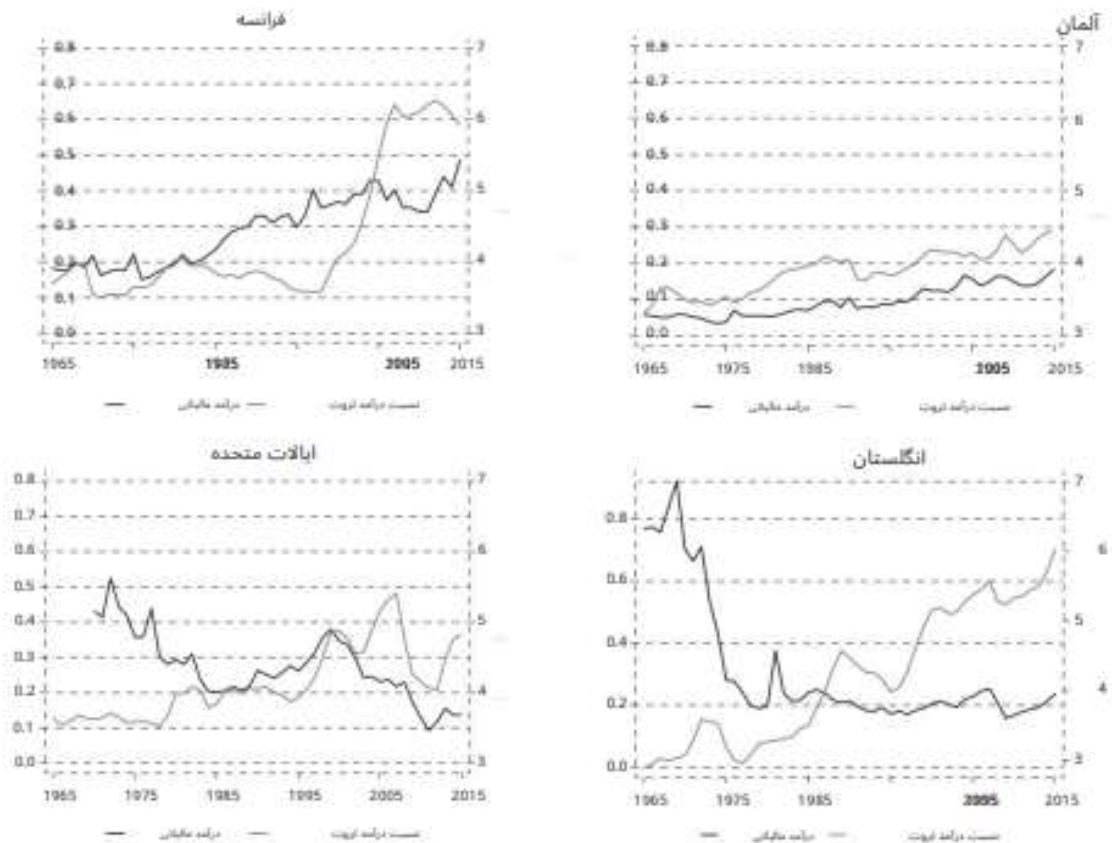
شکل ۳

۲۰۱



شکل ۴

نسبت ثروت به درآمد در مقابل درآمد مالیات بر ارث (به عنوان درصد تولید ناخالص داخلی)، ۱۹۶۵-۲۰۱۵



علاوه بر این، در شکل ۴، ما مالیات واقعی ارث را با پتانسیل متناظر ثروت خصوصی خالص با درآمد ملی خالص مقایسه می‌کنیم.

برای ایالات متحده، ما مالیات بر ارث و املاک و همچنین درآمدهای مالیاتی هدیه را در نظر می‌گیریم.

نسبت برای فرانسه، آلمان، ایالات متحده و بریتانیا. این کشورها به طور کلی با طرح‌های نرخ مالیات مختلف مشخص می‌شوند (جدول ۳ و ۴ را ببینید). فرانسه و آلمان یک پیشرفت دوگانه را در سیستم نرخ مالیات اعمال می‌کنند، در حالی که ایالات متحده تنها ارزش دارایی‌های موروثی را به عنوان یک عامل تعیین‌کننده برای نرخ مالیات در نظر می‌گیرد. در مقابل، ما هیچ یک از عوامل تعیین‌کننده مورد بحث در سیستم نرخ مالیات انگلستان را پیدا نمی‌کنیم. همانطور که مشاهده می‌شود، ما مسیرهای مشابهی را هم برای درآمدها و هم برای نسبت ثروت به درآمد، در فرانسه و آلمان می‌یابیم. این مقایسه توصیفی ساده نشان می‌دهد که به نظر می‌رسد سیستم‌های مالیات بر ارث فرانسه و آلمان از پتانسیل رو به رشد ناشی از افزایش نسبت ثروت - درآمد استفاده می‌کنند. در مقابل، رژیم‌های به کار رفته توسط بریتانیا و ایالات متحده به نظر می‌رسد برای بهره‌برداری از افزایش موجودی ثروت نیست. همانطور که در بالا بحث شد، این امر ممکن است مربوط به معافیت‌های مالیاتی بالاتر و برجستگی‌هایی باشد که نرخ مالیات موثر را کاهش می‌دهند.

بررسی مالیات بر ارث در ایران

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 ۳ املاک و حق تمیر و اوراق بهادار) در ایران جزو درآمدهای مالیاتی مستقیم دولت به شمار می‌روند. 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: ۴ ۷۷۸۸۶۰۰۵) 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 ۱- ۵. نگاهی اجمالی به قانون مالیات بر ارث و لایحه بازنگری فصل چهارم از باب دوم مالیات بر دارایی 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 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 زمینهای 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 کم‌منقص 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 سازمانمالیاتی 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 وراث درجه دوم ۵ برابر و به وراث درجه سوم ۱۰ برابر نرخ انتقال به وراث 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.

نتیجه‌گیری

مالیات نقل و انتقالات بین‌نسلی یک موضوع بسیار مورد بحث در گفتمان عمومی است. یکی از استدلال‌های اصلی علیه مالیات بر ارث اشاره به ادعای خانواده در رابطه با اموال فردی و بنابراین نقل و انتقالات بین‌نسلی دارد. ثروتی که در طول نسل‌ها انباشته می‌شود، دارایی خانواده است و دولت حق مداخله ندارد. در مقابل، اصول اساسی مالیات نشان می‌دهد که افراد باید با توجه به توانایی پرداخت خود متهم شوند. بنابراین، افراد ثروتمند باید سهم بیشتری در تأمین مالی کالاهای عمومی داشته باشند. علاوه بر این، انتقال‌های بین‌نسلی بر نابرابری ثروت در یک جامعه تأثیر می‌گذارد و به طور قابل‌توجهی سطح برابری فرصت را تعیین می‌کند.

تجزیه و تحلیل ارائه شده در این مقاله به تفاوت های طراحی مالیات ارث در کشورهای منتخب اروپایی، ایالات متحده و ایران می پردازد. به طور کلی، عوامل تعیین کننده اصلی در طراحی مالیات بر ارث، رابطه بین اموال و وارثان و همچنین پیشرفت را بسته به ارزش ارث در نظر می گیرند. بیشتر کشورهای منتخب ما هر دو را در طراحی مالیات بندی خود به کار می برند. به طور کلی، انتقال های بین نسلی در خانواده بیشتر مورد توجه قرار می گیرند؛ میزان مالیات فارغ التحصیلان و معافیت از آن، همانند نرخ مالیات فزاینده، رایج است. با این حال، اخراج برای کسب و کارهای خانوادگی اغلب منجر به انگیزه های منفی برای تصمیمات سرمایه گذاری می شود و بنابراین می تواند برای رشد اقتصادی مضر باشد. از طرف دیگر، مالیات نقل و انتقالات بین نسلی کسب و کارها می تواند به تعویق مالیات به منظور کاهش بار مالیاتی مرتبط باشد (OECD، ۲۰۱۶).

به طور کلی، ارزیابی اثرات توزیعی کلی که از رژیم های مختلف مالیات بر ارث ناشی می شود، دشوار است.

با این حال، از آنجا که ما می توانیم انتظار افزایش بیشتر در موجودی کل ثروت و تمرکز آن در طول زمان را داشته باشیم، به نظر می رسد که مالیات بر ارث بار سنگینی بر دوش خانواده های ثروتمندتر و در نتیجه، با توجه به محدودیت های داده ها، ما نمی توانیم نمودارهای ایتالیا، دانمارک، فنلاند و هلند را نشان دهیم. در اینجا، فرض ضمنی این است که توزیع ثروت در میان گروه های سنی در میان کشورها مشابه است. این نشان می دهد که احتمال مشاهده یک وراثت نیز در میان کشورها مشابه است.

اصل توانایی پرداخت مالیات را تقویت می کند. در مواردی که انتقال های بین نسلی در داخل خویشاوندی نزدیک و انباشت ثروت رخ می دهد، بنابراین به روش خود تقویتی در داخل سلسله های خانواده عمل می کند، مالیات عمدتاً بر خانواده های ثروتمندتر وضع می شود. در چنین مواردی، مالیات بر ارث می تواند اثر برابری داشته باشد. این استدلال از یک پیشرفت قوی در نرخ های مالیاتی بسته به ارزش دارایی های به ارث برده شده در ترکیب با یک مقدار مالیات آزاد بالاتر پشتیبانی می کند.

بنابراین، طرح نرخ مالیات ارث باید رفتار ترجیحی اعضای خانواده را ترکیب کند و در عین حال توانایی بالاتر برای پرداخت افراد ثروتمندتر را در نظر بگیرد. در نظر گرفتن هر دو استدلال در یک سیستم مالیاتی نیز ممکن است توجیه مالیات ارث در یک جامعه را بهبود بخشد. یک سیستم شامل، از یک سو، پیشرفت نرخ مالیات بسته به خویشاوندی، و از سوی دیگر، پیشرفت بالا بسته به ارزش ثروت موروثی، برای انجام این الزامات مناسب به نظر می رسد. معافیت از خانه های خانوادگی و مبالغ معاف از مالیات برای اعضای خانواده می تواند پذیرش مالیات بر ارث را بیشتر تقویت کند. با این حال، به منظور کاهش اثرات منفی بر درآمدهای مالیاتی، مقادیر بدون مالیات باید محدود شوند (OECD، ۲۰۱۸). علاوه بر این، از تفاوت های بین مالیات بر هدیه و ارث باید اجتناب شود تا انگیزه برای برنامه ریزی مالیاتی محدود شود.

بررسی تاریخی نشان می دهد، به رغم نهادهای بودن ارث از زمانهای 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 آنکه 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 ساماندهی اموال مجهول المالک و ارث بی وارث بوده است، چنانکه امروزه نیز شاهد وجود چنین نهادهای 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 در حال توسعه دنیا و حتی برخی از کشورهای اسلامی از مالیات بر ارث برخوردار نیستند. به علاوه در کشورهایی که این نوع مالیات دریافت می گردد 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.

منابع

۱. Adermon, A., Lindahl, M. and Waldenström, D., 2018. Intergenerational wealth mobility and the role of inheritance: Evidence from multiple generations. *The Economic Journal*, 128(612), pp. 482-513. <https://doi.org/10.1111/ecoj.12535>
۲. Andrews, D. and Westmore, B., 2014. Managerial Capital and Business R&D as Enablers of Productivity Convergence. *OECD Economics Department Working Papers*, No. 1137. <https://doi.org/10.1787/5jxx3d441knr-en>
۳. Arnold, J. M. [et al.], 2011. Policy for Economic Recovery and Growth. *The Economic Journal*, 121(550), pp. 59-80. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0297.2010.02415.x>
- ۴.
۵. Astrachan, J. H. and Tutterow, R., 1996. The effect of estate taxes on family business: Survey results. *Family Business Review*, 9(3), pp. 303-314. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.1996.00303.x>
۶. Atkinson, A. B. and Harrison, A. J., 1978. *Distribution of personal wealth in Britain*. Cambridge: Cambridge University Press.
۷. Bach, S., 2016. Erbschaftsteuer, Vermögensteuer oder Kapitaleinkommensteuer: Wie sollen hohe Vermögen stärker besteuert werden? *Discussion Papers*, No. 1619. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2871833>
۸. Bakija, J. and Slemrod, J., 2004. Do the rich flee from high state taxes? Evidence from federal estate tax returns. *NBER Working Paper*, No. 10645. <https://doi.org/10.3386/w10645>
۹. Bastani, S. and Waldenström, D., 2020. How Should Capital Be Taxed? *Journal of Economic Surveys*, 34(4), pp. 812-846. <https://doi.org/10.1111/joes.12380>
۱۰. Bastani, S. and Waldenström, D., 2021. Perceptions of inherited wealth and the support for inheritance taxation. *Economica*. <https://doi.org/10.1111/ecca.12359>
۱۱. Beckert, J., 2008. *Inherited wealth*. Princeton: Princeton University Press.
۱۲. Beznoska, M., Hentze, T. and Stockhausen, M., 2020. The inheritance and gift tax in Germany: Reform potentials for tax revenue, efficiency and distribution. *Public Sector Economics*, 44(3), pp. 385-417. <https://doi.org/10.3326/pse.44.3.5>
۱۳. Beznoska, M., Niehues, J. and Stockhausen, M., 2018. *Die Vermögensverteilung im internationalen Vergleich*. München: Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V.
۱۴. Bø, E. E., Halvorsen, E. and Thoresen, T. O., 2019. Heterogeneity of the Carnegie effect. *Journal of Human Resources*, 54(3), pp. 726-759. <https://doi.org/10.3368/jhr.54.3.0915.7366r1>

۱۵. Boserup, S. H., Kopczuk, W. and Kreiner, T., 2016. The role of bequests in shaping wealth inequality: evidence from Danish wealth records. *American Economic Review*, 106(5), pp. 656-661. <https://doi.org/10.3386/w21896>
۱۶. Brauns, B. and Schuler, K., 2016. Erbschaftssteuer – Verpasste Chance? *Die Zeit*, June 20, 2016.
۱۷. Bräutigam, R. [et al.], 2017. *Länderindex Familienunternehmen-Erbschaftsteuer im internationalen Vergleich*. München: Stiftung Familienunternehmen.
۱۸. Brunetti, M. J., 2006. The estate tax and the demise of the family business. *Journal of Public Economics*, 90(10), pp. 1975-1993. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2006.05.012>
۱۹. Brunner, J. K., 2014. Die Erbschaftsteuer–Bestandteil eines optimalen Steuersystems? *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 15(3), pp. 199-218. <https://doi.org/10.1515/pwp-2014-0019>
۲۰. Bundesministerium der Finanzen, 2012. *Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer*. Berlin: Bundesministerium der Finanzen.
۲۱. Conway, K. S. and Rork, J. C., 2006. State “Death” Taxes and Elderly Migration – The Chicken or the Egg? *National Tax Journal*, 59(1), pp. 97-128. <https://doi.org/10.17310/ntj.2006.1.05>
۲۲. Jestl, S. (2021). Inheritance tax regimes: a comparison. *Public Sector Economics*, 45(3), 363-385.

۲۳-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

۲۴-حر عاملی، محمدبنحسن؛ وسائل الشیعة (جلد ۱، ۹، و ۲۶)؛ ناشر: مؤسسه آل البيت لإحياء التراث - قم، ۱۴۰۹ (جامع الاحادیث الشیعه ۵/۲)

۲۵- قانون مالیاتهای مستقیم

۲۶-سلطانی مقدم، سعیده؛ اوضاع اقتصادی سامانیان

۲۷-نماگرهای مالی اقتصادی استان های کشور؛ وزارت امور اقتصاد و دارایی