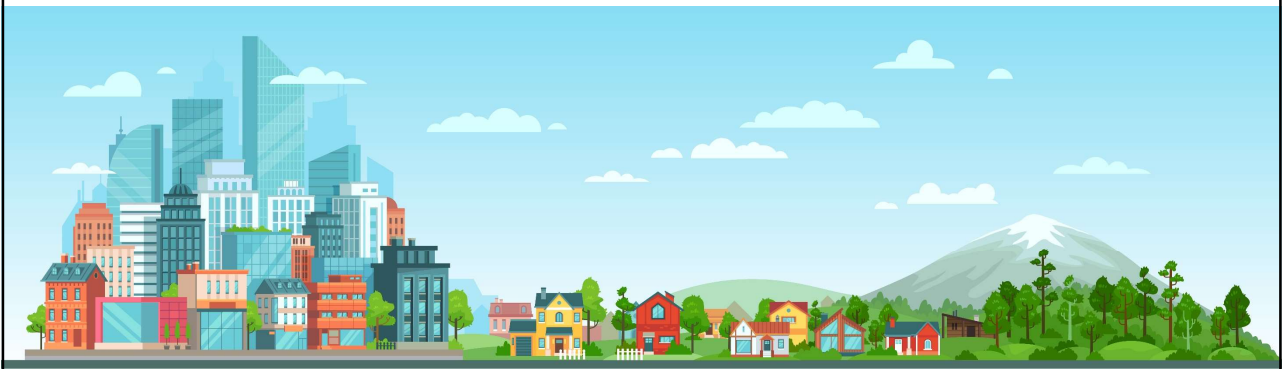


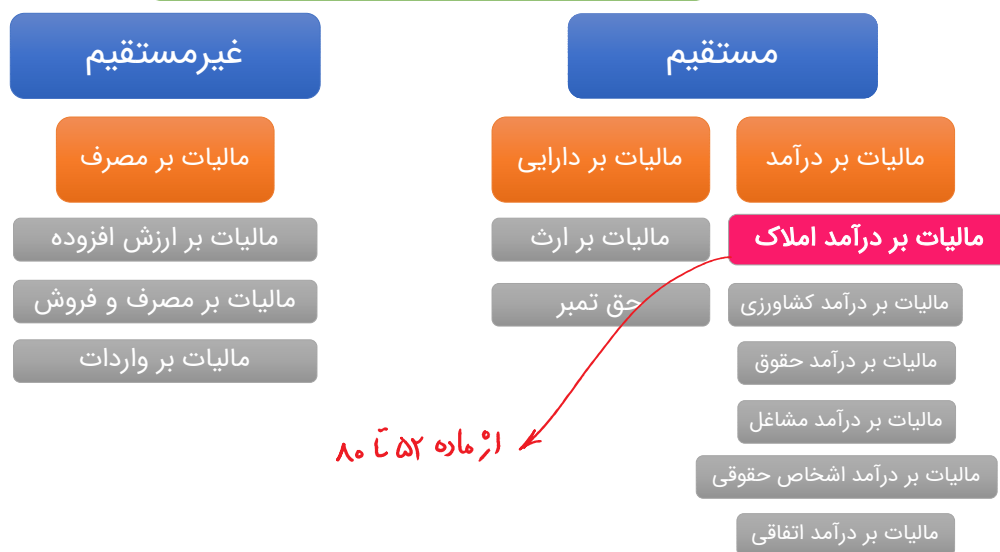
مالیات بر درآمد املاک

Hesabno.com



1

انواع مالیات در ایران (از نظر نحوه وصول)



Hesabno.com

2

انواع مالیات بر درآمد املاک

مالیات بر نقل و انتقال املاک و حق واگذاری

مالیات بر درآمد ساخت و فروش

مالیات بر درآمد اجاره

مالیات بر خانه‌های خالی

مالیات بر زمین‌های بایر

Hesabno.com

3

مالیات نقل و انتقال املاک:

ماده ۵۲ ق.م.م: درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌باشد.

مصادیق مالیات نقل و انتقال قطعی املاک:

وقتی ملکی به فروش می‌رسد یا معاوضه می‌شود یا از طریق عقد دیگری از جمله صلح یا هبه معوض منتقل می‌شود (به استثنای نقل و انتقال بلاعوض) انتقال دهنده به ماخذ ارزش معاملاتی ملک مشمول مالیات می‌باشد. (بهای ملک یا مورد معامله به میزانی که در سند انتقال درج می‌شود ماخذ محاسبه مالیات نیست مگر آنکه انتقال گیرنده، دولت یا شهرداری‌ها یا موسسات وابسته به آنها باشد و یا ملک به وسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال داده شود.)



Hesabno.com

4



مالیات بر نقل و انتقال املاک:

❖ مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل نوعی مالیات مقطوع است و ارتباطی با سود ندارد. (Registration Tax)

ماده ۵۹ ق.م.م: نقل و انتقال قطعی املاک به ماخذ ارزش معاملاتی و به نرخ (۵%) در تاریخ انتقال و همچنین انتقال حق واگذاری محل به ماخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ (۲%) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد که توسط انتقال دهنده می‌بایست پرداخت شود.

تبصره ۱: چنانچه برای مورد معامله ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد، ارزش معاملاتی نزدیکترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود.

تبصره ۲: حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل.

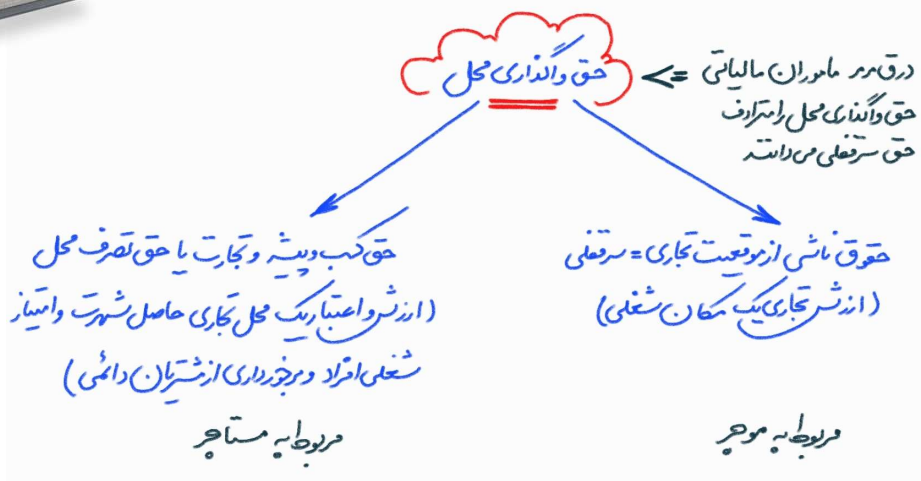
نکته: تا زمانی که ملک به صورت زمین می‌باشد و فعالیت تجاری در آن صورت نگیرد، مشمول مالیات حق واگذاری نیست.

Hesabno.com

5



مالیات بر نقل و انتقال املاک:



Hesabno.com

6

مالیات بر نقل و انتقال املاک:



نکته: جهت تعیین وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق، اظهار و ابراز متعاملین ملاک است مگر با تحقیق واحد مالیاتی اثبات شود مبلغ معامله بیشتر بوده و واحد مالیاتی حق برآورد و ارزیابی و تقویم ارزش محل را ندارد.

نکته: این نوع مالیات مشمول جریمه تاخیر ۲/۵% ماده ۱۹۰ و همچنین مشمول مرور زمان نخواهند بود. (ابطال بخشنامه سازمان توسط دیوان- ماده ۱۹۰ فقط برای مالیات عملکرد است)

Hesabno.com

7



ابطال بخشنامه سازمان امور مالیاتی:

دادنامه شماره ۳۵۲ و ۳۵۳ مورخ ۱۴۰۰/۳/۴

حق واگذاری محل صرفاً مربوط به املاکی است که کاربری رسمی تجاری داشته باشد. (موقعیت تجاری محل مهم نیست)

رای هیأت عمومی

براساس ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲: «چنانچه مصوبه‌ای در هیأت عمومی ابطال شود، رعایت مفاد رای هیأت عمومی در مصوبات بعدی الزامی است. هرگاه مراجع مربوط، مصوبه جدیدی مغایر رای هیأت عمومی تصویب کنند، رئیس دیوان موضوع را خارج از نوبت بدون رعایت مفاد ماده ۸۲ این قانون و فقط با دعوت نماینده مرجع تصویب‌کننده، در هیأت عمومی مطرح می‌نماید.» هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۱۶۹ الی ۱۷۲-۱۳۹۸/۱۱/۱۵ و با این استدلال که حق واگذاری محل ناظر بر املاک تجاری است، بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۱۰/۲۴ ص - ۲۰۰/۹۷/۱۴۶ سازمان امور مالیاتی کشور را به لحاظ شمول مالیات حق واگذاری محل به سایر اراضی دارای کاربریهای مختلف فارغ از سوابق مربوط به وجود یا عدم وجود مستحقات در محل ابطال کرده است. نظر به اینکه شورای عالی مالیاتی به موجب رای شماره ۱۸ - ۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۹/۱۸ و سازمان امور مالیاتی کشور به موجب بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۷۲ - ۱۳۹۹/۱۰/۲۰ برخلاف استدلال مصرح در رای قبلی هیأت عمومی، مالیات فوق را شامل کاربریهای اداری، صنعتی و آموزشی نیز اعلام کرده، رای مذکور شورای عالی مالیاتی و بخشنامه یادشده سازمان امور مالیاتی کشور مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۲، ۸۸ و ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به لحاظ مغایرت با رای هیأت عمومی، از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمد مصدق

Hesabno.com

8



مالیات بر نقل و انتقال املاک:

برداشت از ماده ۶۳ ق.م.م: چنانچه متعاملین ملک را با **عوضین ملک** معامله نمایند هر یک از آن‌ها مشمول مالیات نقل و انتقال مجزا است و اگر نقل و انتقال **بدون عوض** انجام شود مشمول **مالیات بر درآمد اتفاقی** است.

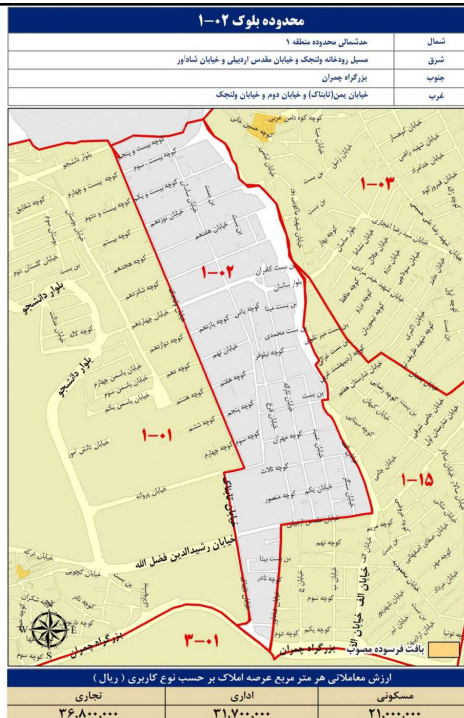
صدر ماده ۶۴ ق.م.م: تعیین ارزش معاملاتی املاک بر عهده کمیسیون تقویم املاک می‌باشد. این ارزیابی **در سال اول معادل (۲٪) میانگین قیمت‌های روز منطقه** با لحاظ ملاک‌های زیر تعیین می‌شود:

این شاخص **هرسال به میزان ۲ واحد درصد افزایش** می‌یابد تا زمانی که ارزش معاملاتی هر منطقه به **(۲۰٪) میانگین قیمت‌های روز املاک** برسد. این ارزیابی یکماه پس از تعیین آن لازم‌الاجرا و تا تعیین ارزش جدید معتبر است.

❖ الف) قیمت ساختمان با توجه به مصالح (اسکلت فلزی یا بتون آرمه یا اسکلت بتونی و سوله و غیره) و قدمت و تراکم و طریقه استفاده از آن (مسکونی، تجاری، اداری، آموزشی، بهداشتی، خدماتی و غیره) و نوع مالکیت

❖ ب) قیمت اراضی با توجه به نوع کاربری و موقعیت جغرافیایی از لحاظ تجاری، صنعتی، مسکونی، آموزشی، اداری و کشاورزی

Hesabno.com



تعیین ارزش معاملاتی املاک:

بخشنامه ۱۴۰۰/۱۲/۲۱ - ۲۰۰/۱۴۰۰/۸۱:

ابلاغ ارزش معاملاتی املاک مناطق ۲۲ گانه شهر تهران،

مصوب کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده ۶۴ برای اجرا

در سال ۱۴۰۱

Hesabno.com



مالیات بر نقل و انتقال املاک:

برخی از انواع نقل و انتقال املاک شامل: صلح - هبه - معاوضه - محاباتی

صلح: در اصطلاح به معنای تراضی بر امری است، خواه تملیک عین و یا تملیک منفعت باشد.

هبه: انتقال مجانی مال از فردی به دیگری

معاوضه: املاک طرفین، معاوضه می‌شود که در این حالت هر دوطرف مشمول مالیات نقل و انتقال هستند.

محابات: در لغت به معنای بخشش است و شامل داد و ستدهایی است که قیمت غیر واقعی دارد.

❖ اگر صلح و هبه، معوض باشد انتقال دهنده مشمول مالیات ماده ۵۹ است و اگر بلاعوض باشد انتقال گیرنده مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی است.

❖ مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات در نقل و انتقال قطعی املاک، ارزش معاملاتی عرصه و اعیان است.

Hesabno.com



صلح عمری و صلح رقبی:

صلح عمری: در صلح عمری، مصالح عین ملک (عرصه و اعیان) را به متصالح منتقل می‌کند ولی منافعش را نسبت به طول عمر خود یا شخص ثالث برای خودش حفظ می‌کند. عین منتقل می‌شود ولی منافع در آینده منتقل خواهد شد.

❖ در چنین مواردی، صلح مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی ملک نخواهد بود زیرا منافع زمانی که منافع هم به وی منتقل شود نسبت به کل ملک مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی موضوع ماده ۱۲۲ است.

❖ اگر در معامله صلح عمری، مصالح برای خود حق فسخ منظور نماید و قبل از تعلق منافع به متصالح از حق فسخ خود استفاده نماید، مانند این است که معامله‌ای انجام نشده باشد.

صلح رقبی: تفاوت صلح عمری و صلح رقبی در این است که در صلح رقبی مدت تعیین می‌شود.

❖ به‌عنوان مثال مصالح عین ملک را منتقل می‌کند ولی منافع آنرا تا مدتی (مثلاً ۱۰ سال) برای خود حفظ می‌نماید و زمانی که مدت به اتمام رسید، منافع نیز منتقل می‌شود و سپس انتقال گیرنده یا متصالح مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌شود.

❖ بنابراین در زمان تنظیم اسناد انتقال قطعی عین این نوع املاک مشمول مالیات نقل و انتقال نخواهد بود و مالیات آن زمانی که منافع متعلقه هم به ذینفع منتقل می‌شود یکجا مشمول مالیات اتفاقی خواهد بود.

Hesabno.com

اجاره به شرط تملیک و مالیات نقل و انتقال:

اجاره به شرط تملیک:



اگر شخصی برای خرید ملک نیاز به تسهیلات بانکی داشته باشد در مواردی، بانک برای تضمین بازپرداخت این تسهیلات شرط انتقال ملک به نام بانک را می‌گذارد.

در این حالت ملک به نام بانک منتقل می‌شود تا زمانی که تسهیلات خاتمه یابد.

در چنین حالتی فقط یکبار مالیات نقل و انتقال پرداخت می‌شود یعنی زمانی که ملک از طرف به بانک منتقل می‌شود مشمول مالیات نقل و انتقال املاک و زمانی که از بانک به خریدار واقعی منتقل می‌شود مشمول مالیات نقل و انتقال نخواهد بود.

Hesabno.com

13

فسخ و اقاله و ابطال معامله و مالیات نقل و انتقال:

فسخ:

بر اساس اختیاراتی که در معامله پیش‌بینی شده و یا در قانون مدنی عنوان شده خیارهای مختلفی برای معاملات در نظر گرفته شده و می‌توان معامله را فسخ نمود. (فسخ با اختیار یکی از طرفین معامله انجام می‌شود)

اقاله:

چنانچه فسخ معامله بر اساس رضایت دوطرف خریدار و فروشنده صورت پذیرد.

ابطال:

اگر سند تنظیمی بر اساس نظر مرجع قضایی ابطال شود.

❖ در فسخ و اقاله معاملات قطعی املاک، تا ۶ ماه بعد از انجام معامله مشمول مالیات مجدد نقل و انتقال نخواهد شد مگر در مورد ابطال معامله توسط مرجع قضایی که مشمول محدودیت ۶ ماهه نخواهد بود ولی در هر صورت مالیاتی که قبلاً پرداخت شده قابل استرداد نمی‌باشد. (ماده ۶۷)

Hesabno.com

14



معافیت‌های مالیاتی مالیات نقل و انتقال املاک:

نقل و انتقال واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضا (ماده ۶۵)

❖ شامل کلیه شرکتهای تعاونی محلی و کارکنان و غیره

❖ انتقال واحد، صرفا به اعضای تعاونی باشد

املاکی که برای ایجاد یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه به تملک وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی یا شهرداری‌ها درمی‌آید. (ماده ۷۰)

❖ براساس تفسیر عمومی مجلس در مورخ ۷۰/۸/۲۹، این معافیت شامل حق واگذاری محل نیز می‌باشد.

املاک فهرست آثار ملی در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی (ماده ۷۰)

❖ در مواردی که مالکیت، نزد شخص باقی بماند و به سازمان میراث فرهنگی اجازه داده شود نسبت به ۵۰٪ مالیات بر درآمد املاک از معافیت برخوردار است.

Hesabno.com

15



معافیت‌های مالیاتی مالیات نقل و انتقال املاک:

معافیت حمایت از ساخت و ساز در بافت‌های فرسوده (ماده ۷۰)

❖ هرگونه وجه یا مالی که بابت تملک املاک یا حقوق واقع در طرحهای نوسازی و بازسازی محلات قدیمی و بافت‌های فرسوده شهرها به مالکین یا صاحبان حق تعلق می‌گیرد از مالیات نقل و انتقال معاف است.

وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شهرداری‌ها، بنیادها و نهادهای انقلابی دارای مجوز معافیت (ماده ۶۸)

❖ به استناد ماده ۲ از مالیات‌های مستقیم از جمله مالیات نقل و انتقال املاک معاف هستند، جز در تبصره ۲ ماده ۲

❖ ۱۰ بنیاد و نهاد دارای مجوز شامل: بنیاد شهید، کمیته امداد، سازمان تبلیغات اسلامی، دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم، بنیاد مسکن، بنیاد مستضعفان، ستاد اجرایی فرمان امام، مرکز خدمات حوزه‌های علمیه، موسسه پژوهشی فرهنگی انقلاب اسلامی، جامعه‌الامصطفی

Hesabno.com

16



معافیت‌های مالیاتی مالیات نقل و انتقال املاک:

معافیت اعیانی احداث شده توسط خریدار در زمین خریداری شده (ماده ۷۱)

❖ زمین‌هایی که از طریق اسناد عادی معامله گردیده، در زمان تنظیم سند رسمی به نام خریدار، قیمت اعیانی احداث شده به وسیله خریدار در محاسبه مالیات نقل و انتقال منظور نخواهد شد و مالیات نقل و انتقال صرفاً از زمین محاسبه خواهد شد مشروط بر اینکه احداث اعیانی مورد تایید مراجع ذیصلاح دولتی یا محاکم قضایی یا شهرداری محل که ملک در محدوده آن واقع است قرار گرفته باشد.

Hesabno.com

17

استرداد مالیات نقل و انتقال در انصراف از ثبت: (ماده ۷۲)



سازمان امور مالیاتی کشور



دفتر اسناد رسمی

چنانچه به هر دلیلی مالیات نقل و انتقال پرداخت شده ولی معامله انجام نشود با درخواست مودی و گواهی سردفتر اسناد رسمی، مالیات اخذ شده باید **ظرف مدت ۱۵ روز** از تاریخ اعلام دفترخانه اسناد رسمی از محل وصولی‌های جاری به مودی مسترد شود.

❖ اگر سند تنظیم شده باشد، مالیات نقل و انتقال به هیچ عنوان قابل استرداد نخواهد بود.

❖ چنانچه از بابت نقل و انتقال، مالیات حق واگذاری یا مالیات بر درآمد اتفاقی نیز مطالبه شده باشد این مالیات‌ها نیز قابل استرداد است.

Hesabno.com

18



مالیات نقل و انتقال در املاک دستارمی: (ماده ۷۴)

در مورد املاک با عنوان دستارمی یا عناوین دیگر که حسب عرف محل در تصرف شخصی است چنانچه متصرف تمامی حقوق خود نسبت به ملک را به دیگری منتقل نماید، انتقال مزبور مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل می‌باشد. همچنین در مورد درآمد حاصل از واگذاری سایر حقوق مربوط به این نوع املاک متصرف از نظر مالیاتی مانند مالک حسب مورد مشمول مالیات مربوط خواهد بود.

❖ در موارد فوق تاریخ تصرف متصرف، تاریخ تملک محسوب می‌گردد.

Hesabno.com

19

مالیات نقل و انتقال املاک اوقافی: (ماده ۷۵)



معمولاً برای املاکی که مالکیت آن با اوقاف است **اجاره نامه‌های بلندمدت تنظیم میشود** و در این مدت مستأجر می‌تواند در عرصه، مستحدثات و اعیانی ایجاد کند و حتی نسبت به اعیانی سند ثبتی دریافت نماید.

مستأجرین املاک اوقافی اعم از اینکه اعیان مستحدثه داشته باشند یا نه، نسبت به عرصه، مشمول مقررات این فصل خواهند بود.

❖ در محاسبه مالیات اینگونه مؤدیان **تاریخ اجاره به جای تاریخ تملک** منظور خواهد شد. (تبصره ۱)

Hesabno.com

20

عدم اعمال مالیات بر سود در املاک منتقل شده: (ماده ۷۶)



در مواردی که نقل و انتقال موضوع ماده (۵۲) این قانون حسب مورد مشمول مواد (۵۹) یا (۷۷) باشد، وجه دیگری بابت مالیات بر درآمد نقل و انتقال مزبور مطالبه نخواهد شد.

Hesabno.com

21

انتقال مالکیت ملک همزمان با حق واگذاری محل: (ماده ۷۶)



مثال: ساختمانی ۴ واحد مسکونی و ۱ مغازه دارد و یکجا به مبلغ ۳۰ میلیارد معامله می‌شود اما در مبیعه نامه ارزش حق واگذاری محل با واحدهای مسکونی تفکیک نشده است. جهت محاسبه مالیات انتقال حق واگذاری محل چه راهکاری داریم؟

Hesabno.com

22

حل مسئله:

ارزش معاملاتی عرصه و اعیان مغازه‌ای معادل ۲۰۰ میلیون و ارزش روز ملک بدون در نظر گرفتن سرقفلی ۴ میلیارد است که در سال ۱۴۰۰ به مبلغ ۱۰ میلیارد معامله شده است، در صورتی که ارزش کل مغازه طبق املاک مشابه ۱۲ میلیارد باشد مالیات نقل و انتقال را محاسبه کنید.

$$\begin{aligned}
 & \text{ارزش سرقفلی} = 6,000,000,000 - 4,000,000,000 = 2,000,000,000 \\
 & \left. \begin{aligned} 6,000,000,000 \times 2\% &= 120,000,000 \\ 2,000,000,000 \times 5\% &= 100,000,000 \end{aligned} \right\} \text{کل مالیات نقل و انتقال} = 220,000,000
 \end{aligned}$$

Hesabno.com

23

مالیات ساخت و فروش املاک



Hesabno.com

24

منظور از ساخت و فروش:



بند ب ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۵
ماده ۷۷ به شماره ۲۰۰/۹۶/۴۶:

ساخت و فروش عبارت است از احداث هرگونه اعیان در عرصه و یا ایجاد اعیان جدید بر روی بنای قبلی و فروش آن به صورت ساخته شده و یا ناتمام

ساخت و فروش و مالیات آن در مورد **تمامی ساخت و سازها** اعم از مسکونی و اداری و تجاری برقرار است.

Hesabno.com

25



مالیات ساخت و فروش: (ماده ۷۷)

اولین نقل و انتقال ساختمان‌هایی که **جواز (پروانه) ساخت** آنها از ۱۳۹۵/۰۱/۰۱ به بعد صادر شده باشد علاوه بر مالیات نقل و انتقال، **مشمول مالیات ساخت و فروش خواهند بود** ولی ساختمان‌هایی که جواز ساخت آنها مربوط به **قبل از سال ۹۵** بوده فقط طبق ماده ۵۹، حسب موضوع، مشمول مالیات نقل و انتقال یا حق واگذاری خواهند بود.

گواهی پایان کار ملاک این تقسیم‌بندی نیست و **فقط تاریخ صدور اولیه پروانه ساخت** ملاک است.

محدوده اجرای مالیات ساخت و فروش ساختمان **در شهرهای بالای ۱۰۰ هزار نفر جمعیت** است (بر مبنای آخرین سرشماری نفوس و مسکن ۱۳۹۵)

اگر سازنده ساختمان **شخص حقیقی** باشد مشمول مالیات بر درآمد مشاغل و اگر **شخص حقوقی** باشد مشمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی است.

Hesabno.com

26



مالیات ساخت و فروش: (ماده ۷۷)

اگر سازنده شخص حقیقی باشد و ۳ سال از تاریخ پایان کار آن گذشته باشد و ملک را به فروش برساند مشمول مقررات مالیات ساخت و فروش نخواهد بود. (تبصره ۲ ماده ۷۷)

مالیات ساخت و فروش ساختمان‌های مشمول این مالیات، نوعی مالیات علی‌الحساب است که با **ماخذ ارزش معاملاتی ملک و به نرخ ۱۰٪ در اولین نقل و انتقال** علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده ۵۹، مشمول می‌شود و پس از آن مفاصا صادر می‌شود.

مالیات قطعی سازنده پس از رسیدگی نهایی مشخص می‌شود و مالیات پرداخت شده علی‌الحساب، از مالیات نهایی کسر می‌شود.

اگر پس از محاسبه مالیات نهایی، ساخت و فروش املاک منجر به زیان شود، ۱۰٪ مالیات علی‌الحساب اخذ شده، مسترد می‌شود.

Hesabno.com

27



مالیات ساخت و فروش: (ماده ۷۷)

در مورد ساخت و فروش واحدهای تجاری، فروش واحدهای تجاری مشمول مالیات حق واگذاری محل نیست.

چنانچه ساخت و فروش توسط چند نفر به صورت مشارکتی انجام شود و قرارداد فی‌مابین و تعیین سهم هریک در دفترخانه اسناد رسمی انجام شده باشد **هریک از شرکا به نسبت سهم خودش مشمول مالیات ساخت و فروش** است در غیر اینصورت مالک زمین مشمول مالیات ساخت و فروش و سایر افراد مشارکت کننده مشمول مالیات **فعالیت پیمانکاری** می‌باشد.

چنانچه خرید زمین با بهای تمام شده تاریخی بسیار متفاوتی نسبت به قیمت روز منطقه در دفاتر ثبت شده باشد و فرایند تجدید ارزیابی هم صورت نگرفته باشد، صرفاً در محاسبه بهای تمام شده زمین در مالیات، ارزش بهای تمام شده زمین یا **میانگین ارزش روز زمین در تاریخ معامله** که در ماده ۶۴ توسط کمیسیون مربوطه ارزیابی شده **هرکدام که بیشتر باشد** مبنای محاسبه مالیات خواهد بود و در تعدیلات سود حسابداری در اظهارنامه مالیاتی قابل اعمال

است. (ماده ۱۲ آیین‌نامه ماده ۷۷)

Hesabno.com

28

مالیات ساخت و فروش: (ماده ۷۷)



شهرداری‌ها مکلفند همزمان با صدور پروانه ساخت و همچنین در هنگام صدور پایان کار، مراتب را به اداره مالیات اعلام نمایند.

نحوه محاسبه درآمدها و هزینه‌ها بر اساس **استاندارد شماره ۲۹ حسابداری** می‌باشد که ممکن است منجر به سود یا زیان شود.

Hesabno.com

29

حل مسئله:



شرکتی پروانه ساخت ملک تجاری خود را در سال ۹۸ اخذ کرده و ساخت و فروش انجام داده، بهای تمام شده کل ۲۰ میلیارد ریال و قیمت فروش ملک ۴۰ میلیارد بوده، در صورتی که ارزش معاملاتی عرصه و اعیان مبلغ ۴۰۰ میلیون و ارزش روز سرقفلی ملک ۱۰ میلیارد باشد، کل مالیات قابل دریافت در اجرای مواد ۵۹ و ۷۷ را محاسبه کنید:

$$\begin{aligned} & \text{بسرقتی} \Rightarrow 40,000,000,000 \text{ قیمت فروش} \\ & \frac{20,000,000,000 \text{ قیمت تمام شده}}{1.05} \\ & 20,000,000,000 \times 25\% = 5,000,000,000 \text{ مالیات ساخت و فروش} \end{aligned}$$

$$40,000,000,000 \times 5\% = 2,000,000,000 \text{ مالیات نقل و انتقال}$$

جمع کل مالیات $5,000,000,000 + 2,000,000,000 = 7,000,000,000$

* نکته: بر اساس تبصره ۳ ماده ۷ آیین نامه اجرایی ماده ۷۷ درآمدهای واگذاری هم مشمول نرخ ماده ۷۷ می‌باشد و در این صورت حق واگذاری مشمول مالیات ماده ۵۹ نیست.

Hesabno.com

30



حکم قانون بودجه ۱۴۰۱: (ماده ۷۷)

به منظور تسهیل در اجرای ماده ۷۷ قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۴۰۱، اولین نقل و انتقال قطعی ساختمانهای نوساز اشخاص حقیقی اعم از مسکونی و غیره که بیش از سه سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها نگذشته باشد، مشمول مالیات مقطوع به نرخ دو و نیم درصد ۲.۵٪ به ماخذ میانگین قیمت‌های روز منطقه مبنای تعیین ارزش معاملاتی املاک موضوع ماده ۶۴ قانون مالیات های مستقیم خواهد بود و اشخاص حقیقی، مشمول مالیات دیگری بابت نقل و انتقال و درآمد حاصل از ساخت و فروش موضوع این ماده نخواهند بود. شهرداریها موظفند همزمان با صدور پروانه ساخت و همچنین در هنگام صدور پایان کار مراتب را به منظور تشکیل پرونده مالیاتی به اداره امور مالیاتی ذیربط به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین میگردد، گزارش کنند.

Hesabno.com

31

مالیات بر درآمد اجاره املاک:



Hesabno.com

32



مالیات بر درآمد اجاره املاک:

❖ ملک شامل عرصه و اعیان است.

مالکیت ملک به دو قسمت تقسیم می‌شود:

❖ مالکیت عین

❖ مالکیت منفعت (واگذاری منافع ملک را برای مدتی مشخص، اجاره می‌گوییم)

ماده ۵۲ ق.م.م: درآمد شخص حقیقی یا حقوقی (ایرانی یا خارجی) ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر، مشمول مالیات بر درآمد املاک است.

یکی از منابع مالیاتی فصل مالیات بردرآمد املاک، مالیات بردرآمد اجاره ملک است ونحوه محاسبه مالیات براساس فرمول:

مالیات = نرخ * پایه
پایه (درآمد مشمول مالیات ملک)

Hesabno.com

33



مالیات بر درآمد اجاره:

درآمد مشمول مالیات املاک (ماده ۵۳ ق.م.م): عبارت است از کل مال الاجاره پس از کسر ۲۵٪ بابت هزینه‌ها و استهلاکات

فرمول درآمد مشمول مالیات طبق ماده ۵۳ ق.م.م: $\text{درآمد مشمول مالیات اجاره املاک} = ۷۵\% * \text{کل مال الاجاره}$

نرخ مالیات بر درآمد اجاره املاک: در مورد اشخاص حقیقی به نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م و در مورد اشخاص حقوقی به نرخ

ماده ۱۰۵ ق.م.م (در مورد اشخاص حقوقی با تجمیع درآمدها و هزینه‌ها از منابع مختلف در اظهارنامه)

نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی مقرر در ماده ۱۳۱ ق.م.م	
تا ۲۰۰ میلیون تومان درآمد مشمول مالیات سالیانه	۱۵٪
مازاد بر ۲۰۰ میلیون تومان تا میزان ۴۰۰ میلیون تومان درآمد مشمول مالیات سالیانه	۲۰٪
نسبت به مازاد بر ۴۰۰ میلیون تومان درآمد مشمول مالیات سالیانه	۲۵٪

Hesabno.com

34



رهن و انواع آن:

تعریف رهن: وقتی کسی به دیگری بدهکار است می تواند مالی را به عنوان وثیقه در اختیار طلبکار خود بگذارد. به قراردادی که بین این دو بسته می شود عقد رهن می گویند و بعد از اینکه فک رهن انجام شد می توان مال را آزاد کرد. رهن دهنده را رهن و طرف دیگر را مرتهن می گویند. (ماده ۷۷۱ قانون مدنی)

انواع رهن: رهن تصرف، رهن قرارداد، رهن قضایی، رهن مستعار، رهن قطعی، رهن دین و منفعت، رهن مضاف و رهن مکرر

رهن تصرف: مال مورد رهن بعد از اینکه به رهن گیرنده تحویل داده می شود، در تصرف او می ماند و او می تواند از منافع مال مورد رهن استفاده کند .

Hesabno.com

35



چند نکته از صدر ماده ۵۳:

نکته ۱: در رهن تصرف، رهن طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.

نکته ۲: هرگاه موجر مالک نباشد، درآمد مشمول مالیات وی عبارت است از مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره.

نکته ۳: حکم این ماده (کسر ۲۵٪ هزینه ها و استهلاکات) در مورد خانه های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود جاری نخواهد بود.

Hesabno.com

36



مالیات بر درآمد اجاره املاک:

شناسایی درآمد اجاره (ماده ۵۴ ق.م.م): بر اساس قرارداد اجاره اعم از رسمی یا عادی است و در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارائه آن خودداری شود و یا مبلغ مندرج در آن کمتر از ۸۰٪ ارقام مندرج در جدول املاک مشابه تعیین شده باشد و همچنین در مورد واحدهای خالی، میزان اجاره بها بر اساس عرف و **جدول اجاره املاک مشابه** تعیین خواهد شد.

چنانچه مال الاجاره ملك، ترکیبی از مبلغ رهن و اجاره باشد (مبلغ مال الاجاره کمتر از ۸۰٪ ارزش اجاری املاک مشابه باشد) و یا بصورت غیرنقدی باشد، برای محاسبه درآمد حاصل از ملک **مجاز به تبدیل مبلغ رهن یا بلاعوض غیرنقدی به ثمن معامله نمی‌باشیم** و صرفاً با رعایت مقررات ماده ۵۴، مبلغ محاسبه شده بر اساس ارزش اجاری ملک را مبنای درآمد اجاره ملک و محاسبه مالیات قرار میدهند.

Hesabno.com

37

محدوده بلوک ۰۴ - ۲۲			
شمال	حد شمالی محدوده منطقه ۲۲	جنوب	مرز مشترک با بلوک ۰۳ - ۲۲
شرق	مسئله رودخانه کن، دورن شرقی، چشمه غربی و کوچهک (ضیاء البرزگان شهید علی برائیان - یادبود شهید محمود پوری)	غرب	مرز مشترک با بلوک ۰۳ - ۲۲
مسکونی	۳۱۰۰۰۰	تجاری	۱۰۵۰۰۰۰
اداری	۴۷۰۰۰۰	سایر کاربری ها (به استثنای کشاورزی)	۲۲۰۰۰۰

نمونه جدول اجاره املاک مشابه:

عنوان	دستمبندی	تاریخ اصلاح	حجم
دفترچه ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۸ تهران		۱۴۰۰/۰۷/۱۴	MB ۵۸.۸۴
دفترچه ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۸ استان خوزستان		۱۴۰۰/۰۶/۱۷	MB ۱۰۵.۳۷
دفترچه ارزش اجاری املاک شهرستان ورامین ۱۳۹۸		۱۴۰۰/۰۸/۰۵	MB ۶.۹۳
ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۸ اصفهان		۱۴۰۰/۰۳/۰۴	MB ۱۴۵.۶۹
ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۸ استان خراسان رضوی		۱۴۰۰/۰۴/۰۱	MB ۳۵۸.۸۹
دفترچه ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۸ استان مازندران		۱۴۰۰/۰۷/۰۷	MB ۱۳۰.۲۶
ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۶ املاک شهر تهران (مناطق ۲۳ گانه)		۱۳۹۶/۰۷/۱۰	MB ۵۲.۳۳
ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۶ املاک شهر تهران (مناطق ۲۳ گانه)		۱۳۹۶/۰۷/۱۰	MB ۵۲.۳۳
ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۶ استان آذربایجان شرقی		۱۳۹۶/۰۷/۱۰	MB ۸۳.۱۸
ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۶ املاک استان آذربایجان غربی		۱۳۹۶/۰۷/۱۰	MB ۱۰۷.۹۳
ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۶ املاک استان اردبیل		۱۳۹۶/۰۷/۱۰	MB ۱۵۵.۵۳

Hesabno.com

38

در صورت استفاده از جدول املاک مشابه:

چنانچه تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره املاک بر اساس ارزش املاک مشابه تعیین شود کدام جمله زیر صحیح نیست:

- ۱- اگر بر اساس اسناد و مدارک مثبت مشخص شود اجاره دریافتی موجر بیشتر باشد مابه‌التفاوت قابل مطالبه است.
- ۲- مطالبه مالیات مابه‌التفاوت در اجاره واقعی بالاتر از ارزش املاک مشابه با رعایت مقررات مرور زمان قابل مطالبه است.
- ۳- اگر درآمد اجاره واقعی کمتر از ارزش املاک مشابه باشد قابل اعتراض در مراجع حل اختلاف مالیاتی است.
- ۴- مالیات تعیین شده قطعی می‌باشد.

Hesabno.com

39

تبصره ۱ ماده ۵۴ و محدودیت آن:



تبصره ۱ ماده ۵۴ ق.م.م: در صورتی که مستأجر، شرکت باشد، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره است.

بخشنامه ۲۰۰/۹۹/۴۶ مورخ ۱۳۹۹/۵/۷

Hesabno.com

40

شماره ۱۳۳۲۶/۱۳۳۰ مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ شورای عالی مالیاتی
در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم

نامه شماره ۱۳۳۰/۱۳۳۲۶ مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ معاون درآمدهای مالیاتی در ارتباط با نحوه اجرای مفاد تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم، حسب ارجاع مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور، به اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.د در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:
در ارتباط با نحوه اجرای مفاد تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم که عنوان می‌دارد "در صورتی که مستأجر جزء مشمولان تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم باشد، اجازه پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود" دو نظر متفاوت به شرح زیر در سازمان وجود دارد:
۱- در صورتی که در قرارداد اجاره، میزان اجاره بها به صورت رهن و اجاره و یا رهن کامل تعیین شده باشد، احوال مفاد تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم در تعیین درآمد مشمول مالیات موجر منجر نبوده و در این شرایط تعیین درآمد مشمول مالیات موجر براساس اجاره بها تعیین شده در جدول اجاره املاک مشابه خواهد بود.
۲- حکم تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم فارغ از نوع قرارداد اجاره تنظیمی (رهن کامل، رهن و اجاره، اجاره)، همواره ملاک عمل بوده و مالیات بر درآمد اجاره موجر بر اساس مبلغ اجاره بهای پرداختی مستأجرین موضوع تبصره مذکور تعیین خواهد شد.

انظار نظر شورای عالی مالیاتی:
با توجه به ابهام مطرح شده در نامه صدرالاناره شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:
نظر اکثریت:
طبق تبصره یک ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۳/۴/۱۳، در صورتی که مستأجر جزء مشمولین تبصره (۱) ماده (۵۴) این قانون باشد، اجازه پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود. همچنین وفق مقررات ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم در رهن تصرف، رهن طبق مقررات فصل مالیات بر درآمد املاک مشمول مالیات است.
بنابراین با عنایت به مراتب فوق حکم تبصره (۱) ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی است که اجاره ملک به اشخاص موضوع تبصره (۱) ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً در قالب اجاره پرداختی بوده و در مواردی که ملک بصورت رهن یا رهن و اجاره، به اجاره واگذار می شود، مستطوره که در بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰۸۶/۵۱۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۲۷، تصریح شده است، در خصوص قراردادهای "رهن تصرف" و "رهن و اجاره" (مشروط بر اینکه مبلغ

شماره ۱۳۳۲۶/۱۳۳۰ مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ شورای عالی مالیاتی
در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم

نامه شماره ۱۳۳۰/۱۳۳۲۶ مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ معاون درآمدهای مالیاتی در ارتباط با نحوه اجرای مفاد تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم، حسب ارجاع مورخ ۱۳۹۹/۴/۱۸ رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور، به اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.د در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:
در ارتباط با نحوه اجرای مفاد تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم که عنوان می‌دارد "در صورتی که مستأجر جزء مشمولان تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم باشد، اجازه پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود" دو نظر متفاوت به شرح زیر در سازمان وجود دارد:
۱- در صورتی که در قرارداد اجاره، میزان اجاره بها به صورت رهن و اجاره و یا رهن کامل تعیین شده باشد، احوال مفاد تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم در تعیین درآمد مشمول مالیات موجر منجر نبوده و در این شرایط تعیین درآمد مشمول مالیات موجر براساس اجاره بها تعیین شده در جدول اجاره املاک مشابه خواهد بود.
۲- حکم تبصره (۱) ماده (۵۴) قانون مالیاتهای مستقیم فارغ از نوع قرارداد اجاره تنظیمی (رهن کامل، رهن و اجاره، اجاره)، همواره ملاک عمل بوده و مالیات بر درآمد اجاره موجر بر اساس مبلغ اجاره بهای پرداختی مستأجرین موضوع تبصره مذکور تعیین خواهد شد.

انظار نظر شورای عالی مالیاتی:
با توجه به ابهام مطرح شده در نامه صدرالاناره شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی های لازم و شور و تبادل نظر در خصوص موضوع مطروحه به شرح زیر اعلام نظر می نماید:
نظر اکثریت:
طبق تبصره یک ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۳/۴/۱۳، در صورتی که مستأجر جزء مشمولین تبصره (۱) ماده (۵۴) این قانون باشد، اجازه پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود. همچنین وفق مقررات ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم در رهن تصرف، رهن طبق مقررات فصل مالیات بر درآمد املاک مشمول مالیات است.
بنابراین با عنایت به مراتب فوق حکم تبصره (۱) ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی است که اجاره ملک به اشخاص موضوع تبصره (۱) ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً در قالب اجاره پرداختی بوده و در مواردی که ملک بصورت رهن یا رهن و اجاره، به اجاره واگذار می شود، مستطوره که در بند ۴ بخشنامه شماره ۲۰۰۸۶/۵۱۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۲۷، تصریح شده است، در خصوص قراردادهای "رهن تصرف" و "رهن و اجاره" (مشروط بر اینکه مبلغ

نظر اکثریت:

هر چند که حکم قسمت ذیل ماده ۵۴ در رهن تصرف نیز رهن مشمول مقررات فصل اول از باب سوم شناخته شده و شرح مقرر در حکم ماده ۵۴ نحوه تقویم درآمد اجاره مشخص گردیده، لکن به صراحت حکم تبصره (۱) این ماده محدودتجدیل و دیده به درآمد اجاره در محتن فیه سلب و منکول به اجاره پرداختی گردیده است.

سید امیر حسین سید صالحی محمد رضا شایان پور یعقوب موزینه لی



تبصره‌های ماده ۵۳:

تبصره ۱ ماده ۵۳:

محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک، اجاری تلقی نمی‌شود مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود. در صورتی که چند واحد مسکونی، محل سکونت مالک و یا افراد مزبور باشد، یک واحد برای سکونت مالک و یک واحد مسکونی برای هر یک از افراد مذکور به انتخاب مالک از شمول مالیات موضوع این بخش خارج خواهد بود.

مگر آنکه با اسناد و مدارک ثابت شود که اجاره پرداخت شده است.

Hesabno.com



تبصره‌های ماده ۵۳:

بر اساس تبصره ۲ ماده ۵۳ ق.م.م: املاکی که مجانا در اختیار سازمانها و موسسات موضوع ماده (۲) این قانون قرار می‌گیرد غیر اجاری تلقی می‌شود و مشمول مالیات بر درآمد اجاره املاک نمی‌شود.

بر اساس تبصره ۵ ماده ۵۳ ق.م.م: مستحدثاتی که طبق قرارداد از طرف مستاجر در عین مستاجر به نفع موجر ایجاد می‌شود، بر اساس ارزش معاملاتی روز تحویل مستحدثه به موجر تقویم و ۵۰٪ آن جزء درآمد مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب می‌گردد.

Hesabno.com

43



تبصره‌های ماده ۵۳:

بر اساس تبصره ۴ ماده ۵۳ ق.م.م: در صورتی که موجر ملک خود را به همراه اثاثیه و ماشین آلات اجاره دهد، درآمد اجاره ناشی از اثاثیه و ماشین آلات نیز جزء درآمد ملک محسوب و مشمول مالیات می‌شود.

درآمد مشمول مالیات اجاره املاک = ۷۵٪ * (کل مال الاجاره بابت ملک + مال الاجاره بابت اجاره اثاثیه و ماشین آلات)

بر اساس تبصره ۶ ماده ۵۳ ق.م.م: هزینه‌هایی که به موجب قانون یا قرارداد بر عهده مالک است و از طرف مستاجر انجام می‌شود و همچنین هزینه‌هایی که به موجب قرارداد، انجام آن توسط مستاجر تقبل شده و عرفاً به عهده مالک است، به‌عنوان مال الاجاره غیرنقدی به جمع اجاره بهای ملک افزوده می‌شود.

درآمد مشمول مالیات اجاره املاک = ۷۵٪ * (کل مال الاجاره بابت ملک + هزینه‌های انجام شده توسط مستاجر)

Hesabno.com

44



دو روش پرداخت مالیات بر اجاره:

مالیات بر درآمد اجاره

مالیات تکلیفی اجاره

انواع نحوه پرداخت

مالیات اجاره

تبصره ۹ ماده ۵۳ ق.م.م: در صورتی که مستاجر، اشخاص حقوقی (اعم از دولتی یا خصوصی یا نهادهای عمومی غیردولتی) باشد، پرداخت کنندگان اجاره بها هنگام پرداخت مکلفند مالیات متعلقه را براساس قانون محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد به اداره مالیات محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند.

❖ تا زمانی که اجاره پرداخت نشده، مستاجر تکلیفی بابت پرداخت مالیات تکلیفی ندارد. (رهن مشمول پرداخت مالیات تکلیفی نیست)

❖ در صورتی که مالک از مصادیق ماده ۲ باشد، مالیات تکلیفی اجاره منتفی است.

Hesabno.com

45

شماره: 63/93/200
تاریخ: 8/6/1393
پیوست:

بخشنامه

م	ماده (2) و تبصره (9) ماده (53)	93	63
---	--------------------------------	----	----

وظایف پرداخت کنندگان مال الاجاره:

بخشنامه شماره ۱۳۹۳/۶/۸ - ۲۰۰/۹۳/۶۳

کسر مالیات تکلیفی اجاره موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳، مشمول مستاجرینی که موجرین آنها اشخاص موضوع ماده ۲ ق.م.م می باشد موضوعیتی نخواهد داشت.

سوال: آیا مستاجر در احتساب مالیات تکلیفی اجاره، اجازه اعطای معافیت

ماده ۵۷ را به موجر دارد؟

Hesabno.com

46

مخاطبین/ ذینفعان	موضوع
امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی	عدم کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره (9) ماده (53) قانون مالیات های مستقیم از مال الاجاره های پرداختی به اشخاص موضوع ماده (2) قانون مزبور.
<p>نظر به اینکه در خصوص کسر یا عدم کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره (9) ماده (53) قانون مالیات های مستقیم توسط اشخاص مذکور در صدر تبصره اخیرالذکر، از مال الاجاره های پرداختی به اشخاص موضوع ماده (2) قانون مزبور سولاتی مطرح می باشد، لذا به منظور ایجاد وحدت رویه و پیشگیری از مراجعات غیر ضروری به ادارات امور مالیاتی، مقرر می دارد:</p> <p>وفق حکم تبصره (9) ماده (53) قانون مالیات های مستقیم اشخاص مذکور در این تبصره مکلف می باشند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره هایی که پرداخت می کنند کسر و ظرف ده روز به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت نمایند. لیکن طبق مفاد بند (5) بخشنامه شماره 201-11304/6247 مورخ 15/11/1382، مال الاجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده (2) قانون مالیات های مستقیم به منزله فعالیت اقتصادی موضوع تبصره (2) ماده (2) قانون مزبور، مشمول مالیات قلمداد نمی گردد، بنابراین اجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده مذکور مشمول مالیات بردارند اجاره نمی باشد.</p> <p>لذا چنانچه اشخاص مذکور در صدر تبصره (9) قانون مزبور، مال الاجاره ای به اشخاص موضوع ماده (2) قانون مالیات های مستقیم پرداخت می نمایند، به دلیل عدم شمول مالیات به مال الاجاره دریافتی اشخاص مذکور، کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره (9) ماده (53) قانون یادشده از مال الاجاره پرداختی به آنان موضوعیت نخواهد داشت و مشمول کسر مالیات تکلیفی یادشده نمی باشد. بدیهی است در صورت عدم کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره فوق، توسط اشخاص مذکور در صدر تبصره (9) ماده قانونی اخیرالذکر از سایر اشخاص، علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مودی در پرداخت مالیات خواهند داشت، مشمول جرایم مذکور در ماده (199) قانون موصوف نیز می باشند.</p>	

وظایف پرداخت‌کنندگان مال‌الاجاره (مستاجرین):



اگر مستاجر، شخص حقیقی باشد تکلیفی در خصوص کسر و پرداخت مالیات تکلیفی اجاره ندارد.

نکته: چنانچه اجاره املاک ماهیانه، سه ماهه، شش ماهه یا سالیانه پرداخت شود تکلیف فوق به ترتیب ۱۲ مرتبه، ۴ مرتبه، ۲ مرتبه و یک مرتبه در سال باید انجام شود.

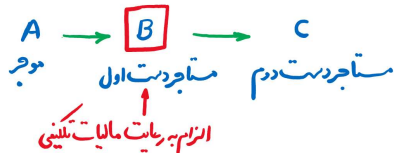
Hesabno.com

47

وظایف پرداخت‌کنندگان مال‌الاجاره (مستاجرین):



رای ابطالی شماره ۱۲۸۳۰/۴/۳۰ شورای عالی مالیاتی: مستاجرین ملک مورد اجاره دست دوم که از غیرمالک اجاره



گردیده است مکلف به اجرای تبصره ۹ ماده ۵۳ ق.م.م نمی‌باشند.

نکته: واحد مالیاتی صلاحیت‌دار برای وصول مالیات تکلیفی اجاره، اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک است.

بخشنامه شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۸۴/۷/۲۷: از آنجایی‌که ماخذ مالیات تکلیفی تبصره ۹ ماده ۵۳ ق.م.م، مال‌الاجاره‌های

پرداختی می‌باشد لذا در مبلغ رهن، مرتهن (مستاجر) تکلیفی به محاسبه و کسر مالیات ندارد.

Hesabno.com

48



جرایم عدم اجرای مالیات تکلیفی اجاره:

دو نوع جریمه در ماده ۱۹۹ مشمول متخلف از حکم تبصره ۹

ماده ۵۳ است:

❖ جریمه ۱۰٪ به صورت مقطوع و به ماخذ مالیات متعلقه

محاسبه می‌شود.

❖ جریمه تاخیر ۲/۵٪ در ماه بر مبنای تاخیر در پرداخت

محاسبه می‌شود.

Hesabno.com

49



اگر صاحب درآمد اجاره، مستاجر باشد:

از مصادیق کسورات مالیاتی: (ماده ۵۵)

هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می‌گذارد استفاده کند در احتساب درآمد مشمول مالیات املاک اجاری، میزان مال الاجاره‌ای که به موجب سند رسمی یا قرارداد می‌پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم میگردد از کل مال الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد.

Hesabno.com

50

تفاوت معافیت و کسورات:



معافیت: شامل مواردی می‌شود که طبق قانون، دریافت کننده درآمد از مالیات معاف می‌شود.



کسورات مالیاتی: شامل پرداخت‌هایی است که مودی انجام داده و به استناد قانون از درآمد مشمول مالیات وی یا درآمد اصلی وی کسر می‌گردد.

Hesabno.com

51

حل مسئله:

شخصی آپارتمان اداری خود را در سال ۱۴۰۰ به مبلغ سالانه ۲ میلیارد ریال به موجب سند رسمی به اجاره واگذار نموده و یک واحد آپارتمان مسکونی برای سکونت به مبلغ سالانه ۱ میلیارد ریال اجاره نموده است و ضمناً مبلغ اجاره از ۸۰٪ املاک مشابه کمتر نمی‌باشد، درآمد مشمول مالیات این شخص در سال چقدر است؟

ماده ۵۵ در صورتی موضوعیت دارد که هر دو ملک مسکونی باشد.

$$\text{درآمد مشمول مالیات سالانه} = ۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۷۵\% = ۱,۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰$$

Hesabno.com

52



عدم شمول مالیات اجاره در فاصله زمانی فروش تا تحویل ملک:

در صورتی که مالک محل سکونت خود را بفروشد و در سند انتقال بدون اجاره بها مهلتی برای تخلیه ملک داده شود، در دو حالت ملک اجاری تلقی نمی‌شود:

❖ در مدتی که محل سکونت انتقال دهنده می‌باشد تا شش ماه، اجاری تلقی نمی‌شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد اجاره پرداخت می‌شود.

❖ در بیع شرط مادام که طبق شرایط معامله مبیع در اختیار بایع شرطی است، اجاری تلقی نمی‌شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود.

Hesabno.com

53



شرط فروشنده ملک برای خریدار آن:

فروشنده یک ملک مسکونی در هنگام انتقال سند ملک به نام خریدار در دفترخانه، در سند انتقال ملک شرط می‌کند تا زمان تهیه منزل مسکونی جدید برای خودش، واحد فروخته شده همچنان در اختیارش باقی بماند و خریدار حق دریافت وجه را از این بابت ندارد، در چنین مواردی حوزه‌های مالیاتی چگونه عمل خواهند کرد؟

چنانچه این شرط در سند انتقال ذکر نشده باشد چگونه عمل خواهد شد؟

تبصره ۸ ماده ۵۳: در صورتی که مالک، محل سکونت خود را بفروشد و در سند انتقال بدون اجاره بها مهلتی برای تخلیه ملک داده شود، در مدتی که محل سکونت انتقال دهنده می‌باشد تا شش ماه و در بیع شرط، مادام که طبق شرایط معامله، مبیع در اختیار بایع شرطی است، اجاری تلقی نمی‌شود، مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود.

Hesabno.com

54

دفتر کار در منزل پدر بزرگ:

یک کارشناس رسمی دادگستری جهت مشاوره مالیاتی به شما مراجعه کرده و اعلام داشته جهت انجام امور اداری و تشریفات قانونی، محل سکونت پدر بزرگ خود در تهران را به متراژ ۱۸۰ متر به عنوان آدرس قانونی و دفتر کار خود به مراجع ذیربط اعلام نموده است ولی اجاره‌ای به پدر بزرگش پرداخت نکرده با این وجود حوزه مالیاتی برای این موضوع مالیاتی را تعیین و مطالبه نموده، چه مشاوره‌ای به وی خواهید داد؟

- ۱- بر اساس ماده ۵۴ مشمول مالیات اجاره است و مطالبه مالیات از وی قانونی است.
- ۲- مشمول مقررات معافیت مساحتی می‌شود و مالیات مطالبه شده بابت ۳۰ متر مازاد متراژ نسبت به ۱۵۰ متر است.
- ۳- چون این شغل نیازی به دفتر کار رسمی ندارد و ارباب رجوع هم تردد ندارد پس اجاری محسوب نمی‌شود و مالیات ندارد.
- ۴- با توجه به اینکه به صورت رایگان از ملک مذکور استفاده می‌نماید مالیات بر درآمد اتفاقی مطالبه شده و صحیح است.

Hesabno.com

55

بخشنامه ۲۰۰/۹۳/۵۳۵ - ۱۳۹۳/۹/۱۸:

به قرار اطلاع، برخی ادارات امور مالیاتی، آن دسته از املاک مسکونی را که توسط بعضی از صاحبان مشاغل نظیر کارشناسان رسمی دادگستری و مهندسين ناظر ساختمان که خود و خانواده یا پدر و مادر آن‌ها در آنجا ساکن می‌باشند و حسب مقررات موضوعه جهت انجام امور اداری و تشریفات قانونی به عنوان نشانی و آدرس قانونی اعلام می‌نمایند و ملک مورد نظر حسب مورد متعلق به والدین و اجداد مودی یا همسر او و یا فرزندان آنان می‌باشد غیرمسکونی و یا اجاری تلقی و در هنگام تشکیل پرونده یا رسیدگی به پرونده مالیاتی آنان نسبت به مطالبه اسناد اجاره‌نامه و مالیات بر درآمد اجاره اقدام می‌نمایند، بدینوسیله متذکر می‌گردد:

- ۱- با توجه به اینکه ارجاع و احاله کار به اینگونه صاحبان مشاغل بدون نیاز به داشتن دفتر کار رسمی و نیز بدون مراجعه و تردد ارباب رجوع به آدرس قانونی آنها صورت می‌پذیرد، لذا اجاری تلقی نمودن و نیز حسب مورد غیرمسکونی محسوب نمودن این قبیل املاک و مستغلات بدون وجود اسناد و مدارک مربوط به اجاری بودن محل، صحیح نبوده و فاقد وجاهت قانونی است.

Hesabno.com

56



معافیت از مالیات

مجتمع‌های مسکونی: (تبصره ۱۱ ماده ۵۳)

مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از ۳ واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند در طول مدت اجاره از صد در صد مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می‌باشند.

نکته: این معافیت به واحدهای مسکونی تعلق می‌گیرد که هم کاربری ملک مسکونی بوده و هم جهت سکونت استفاده گردد.

الگوی مصرف مسکن: در تهران به طور میانگین ۷۵ متر و در سایر شهرستانها ۱۰۰ متر و پایین‌تر خواهد بود.

مثال: اگر یک مجتمع مسکونی ۲۰ واحد باشد و همه آنها اجاری باشند، این مجتمع در چه صورتی از مالیات بر درآمد اجاره ملک

Hesabno.com

معاف است؟

57



معافیت مساحتی: (تبصره ۱۱ ماده ۵۳)

درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای **مسکونی** (بجز اداری و تجاری) در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه مترمربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست مترمربع زیربنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می‌باشد. (در مواردی که مالک دارای چند ملک باشد، می‌تواند با انتخاب خود مجموعاً تا میزان حدنصاب‌های تعیین شده از املاک معرفی تا از معافیت مذکور بهره‌مند شود.

درآمد اجاره املاک مسکونی (تهران ۱۵۰ - شهرستان ۲۰۰) (تبصره ۱۱ ماده ۵۳)

از موارد معافیت
که هیچگونه تکلیفی ندارند
(مشابه غیرمشمول‌ها)

Hesabno.com

58

بسمه تعالی

صورتجلسه مورخ ۱۳۹۶/۴/۱۰ شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم

نمّه شماره ۱۱۳۳۲/۱۳۳۲-۱۳۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۳/۳۱ معانن مجتمه مالیاتهای مستقیم در خصوص انبهاات مطرح شده راجع به صاحبان املاک اجاری در تسلیم اظهارنامه مالیاتی سال ۱۳۹۵ و به بند جهت برخورداری از معافیت مالیاتی موضوع تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی آن در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.م.حسب دستور رئیس کل مجتمه سازمان امور مالیاتی کشور در جلسه شورای عالی مالیاتی مطرح گردید.

شرح ابهام:
با توجه به بند ۳ اصلاحی ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم و همچنین حکم تبصره ۱ ماده ۱۶۶ مکرر قانون مذکور، برای برخورداری از معافیت موضوع تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم نیاز به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعده مقرر می باشد یا خیر؟

۱- طبق بند (ت) ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم موضوع بند ۳ قانون رفع موانع تولید، رفقت پذیر و اصلاح نظام مالی کشور، شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعده مقرر قانونی است.

۲- طبق تبصره ۱ ماده ۱۶۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مورخ ۱۳۹۵/۳/۳۱، ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده ۹۵) این قانون در موعده مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید، به جز در مورد بند (ح) ماده ۱۳۹) این قانون که مطابق ماده ۹۵) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۲/۱۲/۴ عمل می شود شرط برخورداری از ترخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مشروح در این قانون و سایر قوانین می باشد و در صورت عدم ارائه اظهارنامه، دفاتر و یا اسناد و مدارک مذکوره مودی مطابق احکام و ضوابط این قانون مشمول مالیات، جریمه و مجازات مقرر در این قانون می شود.

نظر اکثریت:
با عنایت به مراتب فوق بند (ت) ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص فعالان اقتصادی است و به صاحبان درآمد املاک اجاری اشخاص حقیقی تسری ندارد، همچنین حسب سابق عبارت حکم تبصره یک ماده ۱۶۶ مکرر مبنی بر ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده ۹۵) این قانون در موعده مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید، ناظر بر مودیتانی می باشد که طبق مقررات تکلف به نگهداری دفاتر و یا اسناد و مدارک بوده و درآمد مشمول مالیات آنها از طریق رسیدگی به اسناد و مدارک تعیین می گردد. لذا با توجه به اینکه درآمد مشمول

رفع یک ابهام در خصوص معافیت ارائه اظهارنامه مالیاتی در مورد تبصره ۱۱ ماده ۵۳

نظر اکثریت:
محمد تقی بالادان
سید ناصر کمالی
سید ناصر خیرخواه
محمد تقی رشادیان
سید ناصر عابدی
محمد رضا شایان پور
علی اصغر توپان احمدی

نظر اقلیت:
با به صراحت حکم بند (ت) ماده ۱۳۲ و تبصره یک ماده ۱۶۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۲/۳/۳۱ مبنی بر " ارائه اظهارنامه مالیاتی ... در موعده مقرر به ترتیبی که ... " به منظور شرط برخورداری از ترخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مشروح در این قانون و سایر قوانین پیش بینی گردیده بر این اساس حکم یاد شده بطور اعم در برگیرنده برخورداری از معافیت موضوع تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم نیز خواهد بود.

امیر حسن علی حکیم
ناصر کمالی
سید کاظم حسینی

تهران: خیابان مازور، سازمان امور مالیاتی کشور، صندوق پستی: ۱۱۱۱۵-۱۶۵۱
www.intamedia.ir

استفاده از معافیت مساحتی در تهران و شهرستان:

فردی یک آپارتمان مسکونی خود در تهران را در سال ۱۴۰۱ به مساحت ۱۳۵ متر با مبلغ سالانه ۷۰۰ میلیون ریال اجاره داده و در شهر تبریز نیز یک آپارتمان مسکونی خود را به متراژ ۱۷۵ متر با مبلغ سالانه ۵۰۰ میلیون ریال اجاره داده، در صورتی که مبالغ اجاره از ۸۰٪ ارزش املاک مشابه کمتر نباشد درآمد مشمول مالیات وی را محاسبه کنید:

بر اساس دادنامه شماره ۶۱۵ که طی بخشنامه شماره ۲۱۰/۴۵۳۰ مورخ ۱۳۹۰/۲/۷ ابلاغ شده است، دیوان عدالت اداری بند ز بخشنامه ۱۳۵۳۰ و فرمول متجانس سازی را ابطال نموده و بنابراین مودی می تواند به صورت همزمان از دو معافیت، ۱۵۰ متر در تهران و ۲۰۰ متر صرفا در یکی از شهر دیگر استفاده نماید. پس فرد مذکور مشمول مالیات بر درآمد اجاره نمی باشد

Hesabno.com



معافیت معیشتی: (ماده ۵۷)

در مورد **شخص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارد**، تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده ۸۴ ق.م.م، از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد آن در نرخ‌های مقرر اعمال می‌شود.

مشمولان این ماده باید **اظهارنامه مخصوصی** طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و **اعلام نمایند که هیچ‌گونه درآمد دیگری ندارند**. اداره امور مالیاتی مربوط باید خلاصه مندرجات اظهارنامه مودی را به اداره امور مالیاتی محل سکونت مودی ارسال دارد و در صورتی که ثابت شود اظهارنامه مودی خلاف واقع است **مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به عنوان جریمه** وصول خواهد شد.

(حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی درآمد شخص حقیقی تلقی نمی‌شود)

Hesabno.com

61



معافیت معیشتی: (ماده ۵۷)

- ❖ ادارات امور مالیاتی مادامی که خلاف اظهارات مؤدی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می‌باشند.
- ❖ این حکم در مورد فرزندان صغیری که تحت ولایت پدر باشند جاری نخواهد بود.
- ❖ حتی اگر فرد دارای درآمد معاف از مالیات مثل درآمد کشاورزی یا درآمد اجاره که طبق تبصره ۱۱ معاف شده هم باشد مشمول این معافیت نخواهد بود مگر آنکه درآمد حاصله کمتر از سقف معافیت سالانه باشد.
- ❖ میزان معافیت مالیاتی اشخاص موضوع ماده ۵۷ هر ساله در قانون بودجه سنواری تعیین می‌شود و برای مثال در سال‌های ۱۴۰۰ مبلغ ۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال و سال ۱۴۰۱ مبلغ ۳۹۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال تعیین شده است.

Hesabno.com

62

موعد تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۵۷:

بخشنامه ۲۱۰/۹۹/۹۸ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۲۷

موعد تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۵۷ همراه با اظهارنامه مالیات بر درآمد اجاره املاک در موعد قانونی است.



63



حل مسئله:

شخصی واحد اداری خود را در سال ۱۴۰۰ به مبلغ سالیانه ۲ میلیارد اجاره داده است، درآمدهای این شخص در سال ۱۴۰۰ شامل ۳۰۰ میلیون حقوق بازنشستگی، ۱۰۰ میلیون درآمد فعالیت باغداری و ۲۰۰ میلیون سود سپرده بانکی بوده است، درآمد مشمول مالیات این شخص را با این فرض که مبلغ اجاره مندرج در قرارداد از ۸۰٪ نرخ املاک مشابه کمتر نباشد بدست آورید؟

$$2,000,000,000 \times 75\% = 1,500,000,000$$

$$300,000,000 - 1,000,000,000 = 200,000,000 \text{ باقی مانده معافیت ماده ۵۷}$$

$$1,500,000,000 - 200,000,000 = 1,300,000,000 \text{ باقی مانده درآمد مشمول مالیات}$$

Hesabno.com

64

روش محاسبه مالیات بر اجاره خانه‌های سازمانی:



به این دلیل که خانه‌های سازمانی به صورت بلاعوض یا با دریافت رقم ناپیزی در اختیار کارکنان اشخاص حقوقی قرار میگیرد لذا قانون‌گذار مقرر نموده تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص شود و جزو درآمدها و هزینه‌های اشخاص حقوقی منظور نموده است.

در این صورت استهلاك ملك طبق ماده ۱۴۹ قابل احتساب می‌باشد.

Hesabno.com

65

معافیت‌های مالیات اجاره در یک نگاه:

محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و افراد تحت تکفل (به شرط استفاده مسکونی و عدم دریافت اجاره) (تبصره ۱ ماده ۵۳)

در اختیار قرار دادن رایگان به سازمان‌ها و موسسات (تبصره ۲ ماده ۵۳)

درآمد اجاره املاک مسکونی (تهران ۱۵۰ - شهرستان ۲۰۰) (تبصره ۱۱ ماده ۵۳)

چنانچه مالک، درآمد دیگری نداشته باشد، برابر معافیت مالیاتی موضوع ماده ۵۷ (اداری، تجاری، مسکونی)

مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از ۳ واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن ساخته می‌شود (تبصره ۱۱ ماده ۵۳)

انواع معافیت‌های
مالیات بر درآمد اجاره

Hesabno.com

66

Hesabno.com

مالیات بر درآمد: مبلغ مورد قبول = براساس اجاره منبج در اجاره نامه
 کتدر از ۸۰٪ = براساس ارزش اجاری املاک مشابه

مالیات تکلیفی: به نسبت اجاره پرداختی

اجاره کامل =

مالیات بر درآمد: مبلغ اجاره مورد قبول = براساس اجاره منبج در اجاره نامه
 کتدر از ۸۰٪ = براساس ارزش اجاری املاک مشابه

مالیات تکلیفی: به نسبت اجاره پرداختی بدون احتساب مبلغ رهن

رهن و اجاره =

مالیات بر درآمد: براساس ارزش اجاری املاک مشابه

مالیات تکلیفی: - - - - -

تفسیر ماده ۵۴ = در صورتی که مستاجر شرت باشد، اجاره پرداختی ملک تصنیف در اجاره

مستاجر شخص حقوقی
 تبصره ۹ ماده ۵۴

درآمد مشمول مالیات اجاره = ۷۵٪ x کل مال اجاره

۳۱۲
 ۱۰۵۴

نحوه محاسبه مالیات بر درآمد اجاره و مالیات تکلیفی اجاره

جرایم مالیات بر درآمد املاک

موضوع جریمه	ماده	نرخ	ماخذ
تسلیم اظهارنامه خلاف واقع برای کسب معافیت ماده ۵۷	۵۷	۱۰۰٪	مالیات پرداخت نشده
تاخیر در پرداخت مالیات	۱۹۰	۲/۵٪ هر ماه	مالیات پرداخت نشده
عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقیقی	۱۹۲	۱۰٪	مالیات
عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی	۱۹۲	۳۰٪	مالیات
عدم کسر و ایصال مالیات مودیان املاک اجاری (عدم اجرای مالیات تکلیفی اجاره)	۱۹۹	۲/۵٪ هر ماه	مالیات پرداخت نشده



حل مسئله:

شخصی در تاریخ ۱۴۰۰/۰۷/۰۱ یک واحد آپارتمان مسکونی ۲۰۰ متری خود واقع در تهران را به موجب سند اجاره رسمی در قبال اجاره ماهانه ۱۰۰ میلیون ریال (بدون دریافت ودیعه) به برادرش به اجاره واگذار کرده، چنانچه ارزش اجاره املاک مشابه هر متر مربع ماهانه ۱ میلیون ریال باشد، مالیات نهایی اجاره تا پایان سال ۱۴۰۰ را محاسبه کنید: (اجاره‌های پرداختی مستاجر قابل اثبات بوده است و برای آن اسناد و مدارک متقنی وجود دارد ضمناً مشمول معافیت ماده ۵۷ نمی‌باشد)

طبق تبصره ۱۱ ماده ۵۳، فقط ۵۰ متر مربع شامل خواهد بود.

$$اجاره هر متر مربع \quad ۵۰۰,۰۰۰ < ۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۸۰\%$$

$$۵۰۰,۰۰۰ \times ۵۰ = ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ \Rightarrow x \times ۶\% = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \Rightarrow x \times ۷.۵\% = ۱۱۲,۵۰۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات

$$۱۱۲,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۱۶,۸۷۵,۰۰۰ \quad (\text{نرخ ماه ۱۳})$$

Hesabno.com

69

حل مسئله:

شخصی در سال ۱۴۰۰ یک واحد آپارتمان اداری ۹۵ متری را طی قرارداد عادی با اجاره ماهانه ۹۰ میلیون ریال به یک شرکت اجاره داده است و مبلغ ۲ میلیارد ریال نیز ودیعه دریافت نموده است، چنانچه ارزش اجاره ماهانه ملک مذکور بر اساس جدول املاک مشابه هر متر مربع ۱/۴۰۰/۰۰۰ ریال باشد، میزان مالیات اجاره قابل پرداخت سال ۱۴۰۰ را محاسبه کنید. (ضمناً جمع فیش‌های مالیات تکلیفی شرکت ۱۵۰ میلیون ریال بوده که به موجد تحویل شده و جمع درآمد موجد در سال ۱۴۰۰ از سایر منابع مبلغ ۳۳۰ میلیون ریال بوده است.)

$$۹۰,۰۰۰,۰۰۰ < ۱۰۶,۴۰۰,۰۰۰ \times ۸۰\% \Rightarrow ۱۳۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۴۰۰,۰۰۰ \times ۹۵ \text{ متر مربع}$$

$$\frac{۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰}{۹۹,۵,۰۰۰}$$

$$۱۳۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۱,۵۹۶,۰۰۰,۰۰۰ \Rightarrow x \times ۷.۵\% = ۱,۱۹۷,۰۰۰,۰۰۰$$

$$\Rightarrow \left\{ \begin{array}{l} ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۱۹۷,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۴۹,۲۵۰,۰۰۰ \end{array} \right. \Rightarrow ۲۲۴,۲۵۰,۰۰۰ \quad \left. \begin{array}{l} \text{مالیات تکلیفی پرداختی} \\ \text{مالیات مابلی پرداخت} \\ \text{مانده معافیت ۵۷} \end{array} \right\} = ۴۴,۲۵۰,۰۰۰$$

Hesabno.com

حل مسئله یک ایراد دارد!

70

حل مسئله:

کارمند شرکتی، یک واحد آپارتمان با اثاثیه از جانب شرکت در اختیار دارد و میزان حقوق و مزایای مستمر ماهانه وی مبلغ ۶۰ میلیون ریال می‌باشد، چنانچه یک واحد مسکونی خود را به مبلغ سالانه ۴۸۰ میلیون ریال به اجاره واگذار کرده باشد درآمد مشمول مالیات سالانه وی را بدون احتساب معافیت مساحتی محاسبه کنید:

موضوع ماده ۵۵

$$60,000,000 \times 25\% = 15,000,000$$

$$15,000,000 \times 12 = 180,000,000 \text{ به درآمد مشمول مالیات سالانه وی اضافه شود}$$

$$480,000,000 - 180,000,000 = 300,000,000$$

$$300,000,000 \times 75\% = 225,000,000 \text{ خالص درآمد مشمول مالیات سالانه}$$

Hesabno.com

71

حل مسئله:

شرکتی در سال ۱۴۰۰ یک دستگاه آپارتمان اداری را ماهانه به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال اجاره نموده و در همان سال به موجب سند رسمی به یک شخص حقیقی به مبلغ ماهانه ۱۴۰ میلیون ریال به اجاره واگذار نموده است. میزان مالیات سال ۱۴۰۰ متعلقه این شرکت را در مورد این فعالیت محاسبه کنید:

$$140,000,000 - 100,000,000 = 40,000,000 \text{ مابه التفاوت ماهانه}$$

$$40,000,000 \times 12 = 480,000,000 \text{ درآمد مشمول مالیات}$$

$$480,000,000 \times 25\% = 120,000,000 \text{ مالیات فعالیت سالانه}$$

نرخ ماده ۱۰۵

Hesabno.com

72



مالیات واحدهای مسکونی خالی:

ماده ۵۴ مکرر ق.م.م: هر واحد مسکونی واقع در کلیه شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور، در هر سال مالیاتی در مجموع بیش از ۱۲۰ روز ساکن یا کاربر نداشته باشد به عنوان خانه خالی شناسایی شده و به ازای هر ماه بیش از زمان مذکور، بدون لحاظ معافیت‌های تبصره (۱۱) ماده (۵۳) این قانون، ماهانه مشمول مالیاتی بر مبنای مالیات بر درآمد اجاره به شرح ضرایب زیر می‌شود:

سال سوم به بعد	سال دوم	سال اول
۱۸ برابر مالیات متعلقه	۱۲ برابر مالیات متعلقه	۶ برابر مالیات متعلقه

Hesabno.com

73



مثالی از مالیات واحدهای خالی:

میزان مالیات واحدهای خالی برای یک واحد مسکونی در سال‌های اول و دوم و سوم با فرض اینکه بر اساس جدول اجاره املاک مشابه آن در سازمان امور مالیاتی در هر سه سال، ماهانه ۹۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال و مالک آن شخص حقیقی باشد: (۱۲۰ روز عدم شمول را در نظر نگیرید)

$$۹۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ \times ۰,۷۵ = ۸۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ درآمد مشمول مالیات یک سال}$$

$$۱۳۱ \text{ نخواره} \left\{ \begin{array}{l} ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰,۱۵ = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ \\ ۳۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰,۲۰ = ۶۲,۰۰۰,۰۰۰ \end{array} \right\} \Rightarrow ۱۳۷,۰۰۰,۰۰۰ \text{ مالیات متعلقه یک سال}$$

میزان مالیات سال اول	$\Rightarrow ۱۳۷,۰۰۰,۰۰۰ \times ۶ = ۸۲۲,۰۰۰,۰۰۰$ ①	} جمع مالیات ۳ سال ۴,۹۲۲,۰۰۰,۰۰۰
دوم " "	$\Rightarrow ۱۳۷,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲ = ۱,۶۴۴,۰۰۰,۰۰۰$ ②	
سوم " "	$\Rightarrow ۱۳۷,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۸ = ۲,۴۶۶,۰۰۰,۰۰۰$ ③	

74



برخی نکات از مالیات واحدهای خالی:

- ضرایب مالیاتی اعلام شده برای کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که دارای بیش از ۵ خانه خالی در هر سال مالیاتی باشند، نسبت به کل واحدها، دو برابر ضرایب مذکور در صدر ماده اعمال می شود.
- در صورت تغییر مالکیت به صورت رسمی، مهلت ۱۲۰ روزه مذکور برای مالک جدید جاری است.
- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تا پایان تیر ماه هر سال مالیات متعلق به مالکین واحدهای مشمول این ماده را اعلام نماید. اشخاص مشمول، مکلفند مبالغ مذکور را تا یک ماه پس از اعلام سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند. در صورت عدم پرداخت، مالیات متعلقه، به موجب برگ مطالبه از اشخاص، مطالبه و وصول می شود. (بعلاوه جریمه ماده ۱۹۰)
- هر خانوار می تواند یکی از واحدهای تحت تملک خود را در شهری غیر از شهر محل اقامتگاه اصلی، به عنوان اقامتگاه فرعی ثبت نماید. در صورتی که اقامتگاه اصلی خانوار، تحت تملک یکی از اعضای خانوار باشد، خانوار مذکور می تواند حداکثر یک واحد دیگر از واحدهای تحت تملک خود را در همان شهر محل اقامتگاه اصلی به عنوان اقامتگاه فرعی ثبت نماید. اقامتگاه های موضوع این بند مشمول مالیات مندرج در ماده (۵۴ مکرر) این قانون نمی شوند.

Hesabno.com

75

نحوه پرداخت

پنجره واحد خدمات الکترونیکی به نشانی
my.tax.gov.ir

چه نوع خانه ای خانه خالی محسوب می شود

- جمعیت شهر بیشتر از ۱۰۰ هزار نفر باشد.
- اقامتگاه اصلی و فرعی مالک خانه نباشد.
- از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن ملک یا خانه یک سال گذشته باشد. (در پروژه های انبوه سازی بیش از ۱۸ ماه می باشد)
- بر طبق تاریخ ثبت سند بیش از ۴ ماه از تاریخ خرید آن خانه گذشته باشد.
- بیش از ۴ ماه ساکن یا کاربر نداشته باشد.
- خود مستاجر دارای اقامتگاه اصلی باشد.
- در صورت وقفی بودن اقامتگاه، مشکلی برای به اجاره در آمدن نداشته باشد.
- ملک توسط مالک در سامانه معاملات املاک وزارت راه و شهر سازی برای فروش یا اجاره ثبت نشده باشد

برخی نکات از مالیات واحدهای خالی:

Hesabno.com

76

تکلیف اظهارنامه مالیاتی درآمد املاک: (ماده ۸۰)

مودیان موضوع این فصل مکلفند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود در مهلت‌های زیر تنظیم نمایند.

همراه با اظهارنامه ماده ۱۱۰	نقل و انتقال و حق واگذاری، درآمد اجاره و درآمد ساخت و فروش اشخاص حقوقی
تا پایان خردادماه سال بعد	ساخت و فروش اشخاص حقیقی
تا ۳۰ روز پس از انجام معامله	نقل و انتقال ملک و حق واگذاری و املاک دستارمی اشخاص حقیقی
تا پایان تیرماه سال بعد	درآمد اجاره اشخاص حقیقی

Hesabno.com

77

تکلیف اظهارنامه مالیاتی درآمد املاک: (ماده ۸۰)



تبصره ۲ ماده ۸۰: در مواردی که معاملات موضوع این فصل به موجب اسناد رسمی انجام نمی‌گیرد، انتقال گیرنده مکلف است مراتب را ظرف سی روز از تاریخ انجام معامله کتبا به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک اطلاع دهد.

نکته: هر مودی می‌بایست به ازای تمام املاک مورد اجاره در کل کشور یک اظهارنامه مالیات بر اجاره املاک تسلیم نماید.

Hesabno.com

78

مالیات بر زمین‌های بایر



79

مالیات بر زمین‌های بایر:

از منابع مالیاتی مربوط به املاک است که حکم آن در قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن آمده است.

ماده ۴ قانون زمین شهری: اراضی بایر شهری زمین‌هایی است که سابقه عمران و احیاء داشته و به تدریج به حالت موات برگشته‌اند. (فاقد ساختمان و تاسیسات و فاقد درخت و زراعت)

ماده ۱۵ قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن: اراضی بایر با کاربری مسکونی در محدوده شهرهایی که دولت تعیین می‌کند سالانه مشمول مالیات به نرخ ۱۲٪ بر مآخذ ارزش معاملاتی می‌باشد. مالکان این قبیل اراضی مکلفند مالیات بر اراضی بایر خود را هر سال با تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد، به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را ظرف همین مدت پرداخت کنند.

Hesabno.com

80

مالیات بر زمین‌های بایر:

تبصره ۱: مالکینی که خود یا افراد تحت تکفل آنها فاقد مسکن بوده و مالک یک یا چند قطعه اراضی بایر باشند تا سقف ۱۰۰۰ متر مربع مشمول پرداخت مالیات موضوع این قانون نیستند.

تبصره ۲: آن دسته از اراضی بایر که به تشخیص یا مراجع ذیصلاح با مواعق قانونی ساخت و ساز مواجه باشند این شمول این مالیات مستثنی هستند.

شهرداری‌ها موظف به اعلام این زمینها به سازمان امور مالیاتی هستند و در غیراینصورت سازمان تکلیفی ندارد.

Hesabno.com

81

مرور مطالب در سوالات:



۱- شرکتی به امر ساخت و ساز مشغول است و در تهران و یکی از شهرهای زیر یکصدهزار نفر ساخت و فروش املاک دارد، در مورد ساخت و ساز تهران سودآوری داشته و در مورد ساخت و ساز در شهر دیگر زیان داشته، آیا این سود و زیان با یکدیگر قابل تجمیع و مورد پذیرش حوزه مالیاتی خواهد بود؟

۲- شرکتی به امر ساخت و ساز پاساژهای تجاری مشغول است آیا این شرکت در زمان فروش واحدها علاوه بر مالیات ساخت و فروش، مشمول مالیات حق واگذاری محل نیز می‌باشد؟

۳- اگر شرکت فوق در شهرهای زیر یکصدهزار نفر جمعیت فعالیت ساخت و فروش داشته باشد، آیا مشمول مالیات حق واگذاری محل می‌باشد؟

Hesabno.com

82



مرور مطالب در سوالات:

- ۴- در چه حالتی سازندگان حقیقی یا حقوقی مشمول مالیات ساخت و فروش نمی‌باشند؟
- ۵- بیش از ۳ سال از صدور گواهی پایان کار آقای سعیدی گذشته است و در این ساخت و ساز دچار زیان شده است، آیا این زیان مورد تایید اداره مالیات است؟
- ۶- چنانچه بر اساس اسناد و مدارک مثبت معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که مآخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است آیا مالیات مابه‌التفاوت قابل مطالبه است؟
- ۷- در مواردی که درآمد اجاره واقعی کمتر از درآمد تعیین شده طبق مقررات باشد آیا مودی می‌تواند به این موضوع معترض باشد؟

Hesabno.com

83



مرور مطالب در سوالات:

- ۸- آیا مالک ملک اجاری جهت استفاده از معافیت ماده ۵۷ الزام به تسلیم اظهارنامه دارد؟
- ۹- مالیات نقل و انتقال ملکی که برای آن ارزش معاملاتی مشخص نشده بر چه مبنایی خواهد بود؟
- ۱۰- انتقال مالکیت ملکی در دفترخانه انجام نشده، آیا این نقل و انتقال شامل مالیات خواهد بود؟
- ۱۱- تصمیمات کمیسیون تقویم املاک از چه زمانی تا چه زمانی معتبر است؟
- ۱۲- یک شرکت در سال ۱۴۰۰ مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال درآمد اجاره ملک تجاری ابراز نموده، در صورتی که هزینه‌ها و استهلاکات ملک به میزان ۳۰ میلیون ریال در دفاتر ثبت شده باشد و مبلغ اجاره کمتر از ۸۰٪ املاک مشابه نباشد چه میزان از هزینه‌های شرکت غیرقابل قبول است؟
- ۱۳- سازنده‌ای زمینی را به بهای تمام شده تاریخی ۲۰ میلیون تومان خریداری کرده و پس از ۱۵ سال اقدام به ساخت ملک در زمین مذکور نموده، در محاسبات سود حسابداری مآخذ درآمد مشمول مالیات به چه صورتی عمل می‌کنیم؟

Hesabno.com

84