

بخشنامه شماره : ۱۳۵۳۰

تاریخ : ۱۳۸۴ / ۰۷ / ۲۷

موضوع : در خصوص فصل مالیات بر درآمد املاک

اداره کل امور مالیاتی استان

شورای عالی مالیاتی

اداره کل امور مالیاتی

دفتر فنی مالیاتی

دفتر طراحی سیستمها و روشها

هیات عالی انتظامی مالیاتی

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان
دبیرخانه هیاتهای موضوع ماده ۲۵۱ مکرر

دادستانی انتظامی مالیاتی

سازمان حسابرسی

جامعه حسابداران رسمی ایران



پیرو بخشنامه شماره ۱۱۸۲۳ مورخ ۱۳۸۴/۰۶/۳۰ مربوط به فصل مالیات بر ارث، اینک بخشنامه راجع به فصل مالیات بر درآمد املاک قانون مالیاتهای مستقیم به ضمیمه ابلاغ می گردد. لازم است ماموران و مراجع عضو سازمان بلحاظ ضرورت اجرای صحیح احکام فصل مذکور، مفاد بخشنامه را دقیقاً رعایت و ضمناً مدیران و روسای مربوط از حیث ابلاغ و نظارت و بازرسی در جهت حسن اجرای آن، مطابق مقررات مندرج در بخشنامه نخست عمل نمایند.

غلامرضا حیدری کردزنگنه

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

بخشنامه راجع به فصل اول باب سوم

قانون مالیاتهای مستقیم (مالیات بر درآمد املاک)



نظر به برخی ابهامات موجود در فصل مالیات بر درآمد املاک که گویا سبب اعمال رویه های مختلفی نسبت به پرونده های مالیاتی گردیده و بمنظور ایجاد هماهنگی بین تمامی واحدهای تابعه و کاهش اختلافات بین مودیان محترم و سازمان متبوع نکات زیر را یادآوری و مقرر می دارد ماموران و مراجع مالیاتی در رسیدگیهای خود حسب مورد مطابق مفاد این بخشنامه عمل نمایند.

۱ - راجع به ماده ۵۳ و تبصره های آن :

الف - در مورد اجاره املاک مورد وقف و حبس :

در این خصوص بدوا لازم است ماموران مالیاتی نسبت به مفاهیم وقف و حبس آشنایی کامل داشته باشند.

طبق ماده ۴۰ قانون مدنی حق انتفاع عبارت از حقی است که بموجب آن شخص می تواند از مالی که عین آن ملک دیگری است یا مالک خاصی ندارد، استفاده کند.

حق انتفاع بمعنی خاص را حبس نیز می گویند، عبارت دیگر وقتی حق انتفاع مال متعلق به شخصی و عین مال متعلق به شخصی یا نهادی دیگر است گفته می شود که آن مال مورد حبس است خصوصیت حق انتفاع مجانی بودن آن است، بهمین دلیل چون بهره بردار بصورت مجانی از مال بهره مند گردد، حسب مورد مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی شناخته می شود حسب استنباط از احکام فصل دوم از باب دوم قانون مدنی حق انتفاع با در نظر گرفتن مفهوم حبس، بر پنج قسم است که شامل حبس مطلق، حبس موید، عمری، رقبی سکنی می باشد برابر ماده ۴۴ قانون مدنی، در صورتیکه مالک برای حق انتفاع مدتی تعیین نکرده باشد، حبس مطلق (تا فوت مالک) خواهد بود.

حبس موبد مانند وقف است که تا عین باقی است، منافع آن متعلق به منتفع خواهد بود.

طبق ماده ۵۵ قانون مدنی، وقف عبارتست از (حبس عین مال و تسبیل منافع آن)

طبق ماده ۴۱ قانون مدنی (عمری حق انتفاعی است که بموجب عقدی از طرف مالک برای شخص بمدت عمر خود با عمر منتفع و یا عمر شخص ثالثی برقرار شده باشد)

طبق ماده ۴۲ قانون مدنی (رقبی حق انتفاعی است که از طرف مالک برای مدت معینی برقرار می گردد).

طبق ماده ۴۳ قانون مدنی (اگر حق انتفاع عبارت از سکونت در مسکن باشد، سکنی یا حق سکنی نامیده می شود و این حق ممکن است بطریق عمری یا بطریق رقبی برقرار شود).

ضمن توصیه به یکایک ماموران و مسئولین امور مالیاتی به مطالعه دقیق مواد ۲۹ تا ۱۰۸ قانون مدنی برای آشنایی بیشتر با حقوق مربوط به املاک، موارد ذیل را متذکر می گردد :

الف : ۱ - منظور از اجاره دست اول املاک مورد وقف مذکور در متن ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم عبارت از آن است که ملک مورد وقف خاص باشد، مال الاجاره عیناً برابر صدر ماده ۵۳ مشمول مالیات خواهد بود و در صورتیکه موضوع وقف عام بوده و ضمناً از مصادیق بندهای (الف) و (ح) ماده ۱۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم نباشد نیز بهمان طریق مشمول مالیات شناخته خواهد شد.

الف - ۲ - منظور از اجاره دست اول املاک مورد حبس مذکور در متن ماده ۵۳ آنست که ملک وسیله صاحب حق (حق انتفاع) به اجاره واگذار شود. در اینگونه موارد عین ملک متعلق به دیگری است و در نتیجه هزینه استهلاک ظاهراً به مالک عین تحمیل می شود، مع هذا بدلیل حکم صریح مندرج در ماده ۵۳، در اجاره دست اول املاک مورد حبس نیز می بایستی در احتساب درآمد مشمول مالیات معادل بیست و پنج درصد مال الاجاره از کل مال الاجاره مزبور کسر گردد.

الف - ۳ - چنانچه مالکیت اعیان مستحدثه در ملک مورد وقف یا حبس متعلق به مستاجر بوده و اعیان مذکور وسیله او به اجاره واگذار گردد، مستاجر مزبور نیز برابر صدر مال الاجاره پرداختی بابت عرصه وفق تبصره ۷ ماده ۵۳ از مال الاجاره دریافتی کسر خواهد شد.

الف - ۴ - توجه شود که منظور از حکم ماده ۵۳ در خصوص اجاره دست اول املاک مورد وقف یا حبس آن نیست که اجاره دست دوم اینگونه املاک مشمول مالیات نبوده یا مشمول قاعده خاصی می باشد، بلکه اگر مستاجرین آن املاک نیز عین مستاجره را به دیگری واگذار و مبلغی بیش از مال الاجاره پرداختی دریافت نمایند، مابه التفاوت برابر قسمت اخیر ماده ۵۳ مشمول مالیات خواهد بود.

الف - ۵ - در موارد حبس (وقف یا انواع دیگر واگذاری حق انتفاع) چنانچه موقوف علیهم یا دیگر صاحبان حق انتفاع خود مستقیماً از ملک استفاده نمایند، نسبت به ارزش سالانه منافع ملک حسب مورد طبق مواد ۱۲۳ و ۱۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول تسلیمی اظهارنامه و پرداخت مالیات خواهند بود، اما در مواردیکه مالک با انتقال عین، منافع ملک را بصورت عمری یا رقبی برای خود حفظ می نماید، اگر از ملک شخصا (بهره برداری) کند، چون در حقیقت نفع خاصی از سوی دیگران عاید او نشده، مشمول پرداخت مالیات نمی باشد.

ب - در مورد املاکی که از طرف غیر مالک به اجاره واگذار می شود :

طبق نص صریح قسمت اخیر ماده ۵۳، هرگاه موجر مالک نباشد، درآمد مشمول مالیات وی عبارتست از مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره، بنابراین باید توجه داشت که در این قبیل موارد تقویم مال الاجاره توسط ماموران مالیاتی یا ملاک قراردادن ارزش جاری تقویمی توسط کمیسیون تقویم املاک منتفی است و ادارات امور مالیاتی مکلفند مبالغ واقعی دریافتی و پرداختی را بر اساس تحقیقات لازم (در صورت عدم ارائه اسناد رسمی) مشخص نمایند.



ج - در مورد خانه های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی

طبق قسمت اخیر متن ماده ۵۳، حکم این ماده در مورد خانه های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود جاری نخواهد بود.

حکم یاد شده در اصل مشعر بر این است که در احتساب درآمدها و هزینه های مربوط به خانه های سازمانی، در صورت قبول دفاتر، اقلام مندرج در دفاتر باید ملاک عمل قرار گیرد و در اینصورت استهلاک مالک نیز حسب مورد بر اساس جدول موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم منظور خواهد شد.

د - در مورد تبصره ۲ ماده ۵۳

طبق این تبصره املاکی که مجاناً در اختیار سازمانها و موسسات موضوع ماده ۲ این قانون قرار می گیرد، غیراجاری تلقی می شود. حکم تبصره مورد بحث این توهم را ایجاد نموده است که واگذاری املاک بطور مجانی به سایرین اجاری تلقی خواهد شد. در این باره یادآور می شود که در وهله اول باید اصل را بر آن قرارداد که کسی ملک خود را مجاناً در اختیار غیر نمی گذارد و با این ترتیب در بادی امر آنرا اجاری تلقی و در مقام مطالبه مالیات برآمد، اما با وجود این اگر در موارد استثنایی حسب اقرار طرفین (صاحب ملک و شخص منتفع) و یا بر

اساس اطلاعات و مدارک متقن معلوم گردید که واگذاری بصورت مجانی بوده، در آنصورت موضوع از حیطه مالیات بر درآمد املاک خارج و بعنوان واگذاری حق انتفاع مشمول فصل بر درآمد اتفاقی ماده ۱۲۳ بوده و مالیات بابت منفعت ملک به ساکن ملک (بلحاظ استفاده مجانی) تعلق خواهد گرفت.

ه - در مورد مالیاتی تکلیفی موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳ :

مستاجرین موضوع این تبصره مکلفند موقع پرداخت مال الاجاره هر مدت از سال، مالیات متعلق را در صورتیکه موجر شخص حقیقی باشد، بر مبنای مال الاجاره سالانه پس از کسر (۲۵٪) آن به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه و با تسهیم مالیات سالانه، مالیات نسبت به مدت مزبور را تعیین و بعنوان مالیات علی الحساب از مال الاجاره پرداختی کسر و ظرف ده روز به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آنرا به موجر تسلیم نمایند و اگر موجر نیز شخص حقوقی باشد، مستاجر مربوط بایستی در هر بار سه چهارم مال الاجاره پرداختی را محاسبه و بیست و پنج درصد (نرخ موضوع ماده ۱۰۵) آنرا بعنوان مالیات علی الحساب شخص حقوقی (موجر) از پرداختی به موجر کسر و پس از پرداخت به حساب مالیاتی اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک ظرف ده روز، رسید آنرا به موجر تسلیم کند.

و - در مورد تبصره ۱۰ ماده ۵۳:

این تبصره متضمن دو نکته مبهم می باشد، یکی راجع به موعد پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی و دیگری چگونگی اقدام در مورد خریدارانی است که مجدداً "بلحاظ فقد سند رسمی ملک را با تنظیم مبایعه نامه عادی منتقل می نمایند.

در خصوص موعد پرداخت مالیات توسط شرکت سازنده مسکن، چنانچه با توجه به محل وقوع ملک و عرف محل، معامله املاک بصورت عادی در آن محل رایج باشد، شرکت مکلف است وفق ماده ۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم ظرف سی روز با تسلیم اظهارنامه مالیات متعلق را بپردازد (تبصره ماده ۱۱۰ رفع این تکلیف خاص نمی باشد) و اگر مسکن مورد انتقال واجد وصف فوق نباشد، بایستی هماهنگ با قواعد کلی ماده ۱۸۷ که مشعر بر ضرورت پرداخت مالیات قبل از انتقال می باشد، عمل نمود، با این ترتیب که مالیات باید در روز تنظیم قرارداد و یا روز بعد و اگر روزهای مزبور مصادف با تعطیلات رسمی باشد، در اولین روز اداری بعد از ایام تعطیل پرداخت گردد. بدیهی است با عنایت به شرط مصرح در تبصره ۱۰ مورد بحث، عدم پرداخت مالیات متعلق در مواعد مذکور و یا کسر پرداخت و یا حسب مورد عدم تسلیم اظهارنامه در مواعد مذکور موجب تعلق جرائم مقرر در فصل تشویقات و جرائم مالیاتی خواهد بود.

درباره خریداران اینگونه واحدهای مسکونی نیز که مبادرت به انتقال ملک با سند عادی به دیگری می نمایند، مادام که سند رسمی بابت هر واحد تنظیم

نشده باشد، بهمان ترتیب فوق الذکر و با همان شرایط رفتار خواهد شد. ضمناً چنانچه این خریداران ملک را به اجاره واگذار کنند، مطالبه مالیات بر درآمد اجاره از آنها نیز تابع مقررات مربوط به مالکین ملک خواهد بود.

ز - در مورد تبصره ۱۱ ماده ۵۳ (بر اساس بخشنامه شماره ۲۱۰ - ۴۵۳۰ مورخ ۱۳۹۰/۰۲/۲۷ و دادنامه شماره ۶۱۵ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۳ این بند ابطال گردید.

باعنایت به مسائل و ابهامات مشهود در قسمت اخیر این تبصره، نکات زیر را متذکر می گردد :

- معافیت مربوط به ۱۵۰ متر مربع یا ۲۰۰ متر مربع فقط نسبت به واحدهای مسکونی تعلق می گیرد که هم بایستی کاربری ملک مسکونی بوده و هم در عمل برای سکونت از آن استفاده شود و گر نه مشمول این معافیت نخواهد بود.

- در احتساب میزان معافیت موضوع این تبصره بایستی مال الاجاره را به نسبت ۱۵۰ متر مربع یا حسب مورد ۲۰۰ متر مربع محاسبه نمود، بعنوان مثال اگر یک واحد مسکونی بمساحت زیر بنای مفید ۲۰۰ متر مربع در تهران به اجاره واگذار و مال الاجاره آن (۷۲,۰۰۰,۰۰۰) ریال در سال باشد،

(۵۴,۰۰۰,۰۰۰) ریال از مال الاجاره معاف و (۱۸,۰۰۰,۰۰۰) ریال آن پس از کسر

(۲۵٪) بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک مشمول مالیات خواهد

شد.

چنانچه واحدهای مختلف متعلق به یک شخص در نقاط مختلف واقع شده باشد، جمع مال الاجاره تمامی آن واحدها بابت مساحت آنها منظور و بطریق یاد شده در تهران به نسبت ۱۵۰ متر مربع و در سایر نقاط به نسبت ۲۰۰ متر مربع از جمع مال الاجاره یاد شده در تهران به نسبت ۲۰۰ متر مربع از جمع مال الاجاره بعنوان معافیت می گردد. اگر یک یا چند واحد مسکونی در تهران و یک یا چند واحد دیگر در سایر نقاط کشور واقع شده باشد، لازم است در محاسبه آنها را متجانس نمائیم، بشرح مثال زیر :

واحد مسکونی اجاری در تهران بمساحت ۱۰۰ متر مربع با مال الاجاره سالانه (۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال)

واحد مسکونی اجرای در مشهد بمساحت ۳۰۰ متر مربع با مال الاجاره سالانه (۸۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال)

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

متر مربع در سایر نقاط

متر مربع در تهران

۳۰۰

معادل

۱۵۰

x

x

۳۰۰ = ۲۲۵

$$۲۲۵ + ۱۰۰ = ۳۲۵$$

متر مربع به ماخذ تهران

$$۲۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۸۴,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰$$

جمع مال الاجاره سالانه

۳۲۵

۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰

x

x

۱۵۰ = ۴۸,۰۰۰,۰۰۰

۴

معافیت سالانه

ریال

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

$$(۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰ - ۴۸,۰۰۰,۰۰۰) \times ۷۵\% = ۴۲,۰۰۰,۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات

- زیر بنای مفید هر واحد اگر در سند رسمی قید شده باشد، معادل همان مساحت مندرج در سند منظور می شود، در غیر اینصورت و در مواردی که زیر بنا با اندازه گیری وسیله ماموران مالیاتی تعیین می گردد، توجه شود که ملحقاتی مانند پارکینگ اتومبیل، گلخانه، استخر، آب انبار، محل نصب تاسیسات، راه پله و نورگیرهای مسقف یا با سقف شیشه ای، انباری و زیر زمین غیر مسکونی جزء زیر بنای مفید محسوب نمی شود.

- دراستفاده از تسهیلات موضوع این تبصره، ادارات امور مالیاتی موظفند از مودی تعهد مبنی بر نداشتن واحد مسکونی دیگر (بغیر از واحدهای معرفی شده) اخذ و مشخصات کامل ملک یا املاک اجرای معرفی شده را به دفتر اطلاعات مالیاتی ارسال دارند و این دفتر ملزم است در صورت مشاهده خلاف موضوع را سریعاً جهت مطالبه مالیات متعلق به اداره امور مالیاتی ذیربط اعلام نماید.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

۲ - راجع به تبصره ۲ ماده ۵۴ :

طبق این تبصره از ابتدای سال ۱۳۸۲ ارزش اجاری املاک باید توسط کمیسیون تقویم املاک بر اساس هر متر مربع تعیین گردد. توجه داشته باشند که این تبصره صرفاً جنبه جایگزینی تبصره ۱ ماده ۵۴ از ابتدای سال ۱۳۸۲ را داراست، باین معنی که فقط در شرایطی می توان ارزش تقویمی کمیسیون مزبور را ملاک عمل قرارداد. علاوه بر آن در خصوص تبصره مزبور پاسخ به چند مسئله دیگر ضروری است :

الف - با عنایت به متن ماده ۵۴ اگر بعداً اسناد و مدارک مثبت به بدست آید که معلوم شود اجاره ملک پیش از مبلغی است که ماخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته، مالیات مابه التفاوت طبق مقررات قانون مطالبه خواهد بود.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

ب - چنانچه مودی نسبت به مال الاجاره تقویمی که ماخذ مطالبه مالیات قرار گرفته، معترض باشد، اعتراض او قابل رسیدگی در مراجع ذیربط می باشد.

ج - اشخاص موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳ در کسر مالیاتهای تکلیفی فقط باید مبلغ پرداختی خود بابت مال الاجاره را ماخذ قرار دهند و مال الاجاره تقویمی کمیسیون موضوع ماده ۶۴ در این باره ملاک عمل نخواهد بود، همچنین اگر

ملک بصورت رهن تصرف (بدون دریافت مال الاجاره) واگذار شده باشد،
کسرو پرداخت مالیات بتبع عدم پرداخت مال الاجاره منتفی می باشد

د - اگر موجر یا مستاجر موسسات و شرکتهای دولتی و یا شهرداریها باشند،
قرارداد منعقد بابت اجاره ملک از لحاظ مالیاتی در حکم سند اجاره رسمی
بوده و مال الاجاره مندرج در آن قرارداد ملاک عمل خواهد بود.

۳ - راجع به ماده ۵۵ :

الف - با توجه به صراحت این ماده پرداختی مودی اعم از آنکه بموجب سند
رسمی صورت گیرد و یا قرارداد عادی، مورد قبول بوده و مبالغ مندرج در
همین مدارک بشرط احراز واقعیت قابل کسر از مال الاجاره دریافتی خواهد
بود، اما درباره ملک واگذاری متعلق به خود مودی، در صورت عدم ارائه سند
رسمی، ارزش تقویمی وفق تبصره ۲ ماده ۵۴ مأخذ محاسبه قرار خواهد گرفت.

ب - حکم ماده ۵۵ به هیچ وجه املاک غیر مسکونی را شامل نمی شود، اما
چنانچه خانه یا آپارتمان واگذاری مودی بعد از عقد اجاره توسط مستاجر بدون
توافق و دخالت موجر بعنوان محل کسب و کار و غیره مورد استفاده واقع شود،

این امر موجب تضییع حق مودی موصوف از حیث لزوم کسر اجاره پرداختی از دریافتی نخواهد بود.

۴ - راجع به ماده ۵۷ :

الف - درآمد مندرج در این ماده هر نوع درآمد اعم از مشمول یا غیر مشمول مالیات را شامل می شود، بنابراین مالک ملک استجاری چنانچه از منابعی مانند کشاورزی یا از محل واگذاری املاک مشمول تبصره ۱۱ ماده ۵۳ این قانون نیز کسب درآمد نماید، نمی تواند از معافیت موضوع ۵۷ برخوردار شود، مگر آنکه درآمدهای حاصله کمتر از حد معافیت موضوع ماده ۸۴ باشد که در اینصورت مقررات تبصره ۲ ماده ۵۷ در حق او اعمال خواهد شد.

ب - چون در ماده ۵۷ موعدی برای تسلیم اظهارنامه مخصوص این ماده معین نشده، مودی در هر مرحله از مراحل تشخیص و حل اختلاف و وصول و اجرا می تواند با تسلیم اظهارنامه مذکور تقاضای اعطای تسهیلات موضوع این ماده را بنماید و واحدهای مالیاتی مادام که خلاف اظهارات مودی ثابت نشده، ملزم به قبول مندرجات اظهارنامه تسلیمی می باشند، ضمناً در مواردی که مودی نیاز به اخذ گواهی انجام معامله داشته باشد، نبایستی صدور آنرا موکول به اخذ تاییدیه از اداره امور مالیاتی محل سکونت او بنمایند.

۵ - راجع به حق واگذاری محل موضوع ماده ۵۹ :

الف - طبق نص صریح ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم دریافتی مالک یا صاحب حق بابت حق واگذاری محل مشمول مالیات می باشد، بنابراین در مواردی که بابت واگذاری محل کسب و کار یا تجارت وجهی دریافت نمی شود، باید موضوع واگذاری دقیقاً مورد بررسی واقع و با توجه به وضعیت خاص عقد فی مابین اقدام لازم معمول گردد. اگر فی المثل بنا به جهات مربوط به عرف محل یا عقاید مذهبی متعاملین دریافت حق واگذاری محل موضوعیت نداشته باشد، و یا از آنجا که میزان مال الاجاره با مبلغ حق واگذاری محل دریافتی نسبت معکوس دارد، چنانچه در مقابل عدم دریافت حق واگذاری محل، مال الاجاره بیشتری نسبت به املاک مشابه بین طرفین تعیین شده باشد، در اینصورت نیز مطالبه مالیات منتفی خواهد بود.

ب - برخلاف تصور برخی ماموران مالیاتی، منظور از (موقعیت تجاری) مذکور در تبصره ۲ ماده ۵۹ آن نیست که زمینهای واقع در منطقه تجاری در صورت انتقال مشمول مالیات حق واگذاری محل بشود. لذا متذکر می گردد مادام که ملک بصورت زمین بوده و فعالیت تجاری و یا کسب و کاری در آن صورت نگیرد، در موارد انتقال قطعی مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.



ج - در موارد به اصطلاح پیش فروش مغازه یا محل کسب و تجارت، مبدا مرور زمان مالیاتی تاریخ تنظیم سند رسمی و در صورت عدم تنظیم سند رسمی سی روز پس از تاریخ تحویل و تصرف توسط انتقال گیرنده می باشد.(۱)

۶ - راجع به ماده ۶۳:

- منظور از نقل و انتقال قطعی املاک به صورتی غیر از عقد بیع، عقود از قبیل صلح، هبه و معاوضه می باشد. چنانچه صلح و هبه بصورت معوض باشد، انتقال دهنده ملک برابر ماده ۵۹ مشمول مالیات خواهد بود و اگر بطور بلاعوض باشد، انتقال گیرنده مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی طبق مقررات فصل ششم باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم شناخته می شود. یادآوری می نماید که قید مال الصلح تقریباً بی ارزش (مانند یک سیر نبات یا یک سیر نمک که بنا به شیوه های مرسوم بمنظور تکمیل ارکان معامله در اسناد قید می شود) در اسناد بمنزله پرداخت عوض نبوده و اینگونه عقود بعنوان بلاعوض تلقی خواهد شد.

نکته قابل توجه دیگر در اینخصوص آنکه، انتقال ملک به بانکها صرفاً "بمنظور اخذ تسهیلات بانکی در اجرای مقررات قانون عملیات بانکی بدون ربا نبایستی موجب تعلق مالیات مضاعف گردد، لذا در مواردیکه ضمن معامله بین طرفین، بانک نیز بقصد اعطاء تسهیلات وارد معامله شده و بجای انتقال گیرنده واقعی سند انتقال بنام بانک صادر می گردد، فقط یک فقره مالیات از انتقال دهنده اخذ و بعد از آن موقع تنظیم یا تسجیل سند بنام انتقال گیرنده واقعی مالیات دیگری مطالبه نخواهد شد.(۲)

۷ - راجع به ماده ۷۴

بطور کلی طبق ماده ۲۲ قانون ثبت اسناد و املاک مصوب ۱۳۱۰ (و اصلاحات و الحاقات آن) دولت فقط شخصی را که ملک در دفتر املاک به اسم او ثبت شده و یا به او منتقل گردیده و این انتقال نیز در دفتر املاک به ثبت رسیده یا اینکه از مالک رسمی ارثاً به او رسیده باشد، مالک خواهد شناخت.

با توجه به ماده ۲۲ مزبور و نیز با عنایت به ماده ۴۷ قانون یاد شده، در نقاطی که اداره ثبت اسناد و املاک و دفاتر اسناد رسمی موجود باشد، از لحاظ مالیاتی هم که مجری مقررات آن دولت است، فقط انتقال املاک بشرح فوق الذکر دارای رسمیت بوده و گر نه واگذاری به غیر بودن تنظیم سند رسمی از حیث مالیاتی جنبه اجاره خواهد داشت. با وجود این بنا به نص صریح ماده ۷۴ قانون

مالیاتیهای مستقیم در مواردیکه ملک حسب عرف محل مورد معامله قطعی واقع شود، در صورت احراز واقعیت، موضوع انتقال قطعی آن قابل قبول خواهد بود، لیکن انتقال عادی سایر املاک وفق مواد ۲۲ و ۴۷ مزبور از نظر دولت (از جمله سازمان امور مالیاتی کشور) در حکم انتقال قطعی نمی باشد، هر چند در این حالت نیز اعتراض مودیان وفق قسمت اخیر ماده ۲۲۹ قانون مالیاتیهای مستقیم قابل رسیدگی در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی خواهد بود.

۸ - راجع به ماده ۷۷ :

الف - تاریخ صدور گواهی پایان کار مذکور در این ماده مترادف و مصادف با تاریخ پایان کار ساختمان بکار رفته است، بنابراین در مواردیکه حسب قراین و شواهد و مدارک متقن معلوم شود گواهی پس از گذشت مدت زمانی از تاریخ خاتمه کار صادر گردیده، تاریخ واقعی پایان کار ساختمانی مبدا محاسبه دو سال مقرر در ماده ۷۷ خواهد بود.

ب - برخلاف نظریه اعلامی طبق بخشنامه شماره ۲۱۱/۶۴۰۸۵/۷۲۳۸ مورخ ۱۳۸۱/۱۱/۱۴، انتقال واحدهای در حال ساخت و ناتمام به نسبت پیشرفت کار ساختمانی، مشمول مالیات موضوع این ماده خواهد بود، بدیهی است پس از تکمیل و واگذاری توسط اشخاص بعدی، فقط نسبت به میزان تکمیلی تعلق خواهد گرفت. (۳)

۹ - راجع به ماده ۷۸ :

مهمترین حقوق ملکی مذکور در ماده ۷۸ شامل " حق ارتفاق به ملک غیر " (با توجه به مواد ۹۳ تا ۱۰۸ قانون مدنی)، بهره مالکانه معادن (با رعایت مقررات موضوعه مربوط به آن) و حق رضایت مالک دریافتی در موارد انتقال حق واگذاری محل توسط مستاجر به غیر می باشد.

دریافتی واگذارنده بابت هر یک از حقوق مزبور مشمول مالیات به نرخ دو درصد وفق ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود (توجه شود که نرخ (۵٪) مذکور در ماده ۵۹ منحصرًا نسبت به ارزش معاملاتی ملک قابل اعمال است که در صورت انتقال قطعی ملک مصداق می یابد).

۱۰ - تذکرات لازم راجع به اجرای حکم تبصره ۱ ماده ۸۰ مرتبط با ماده ۱۸۷ :

الف - ادارات امور مالیاتی موظفند در موارد تقاضای صدور گواهی انجام معامله سریعًا نسبت به موضوع اقدام واز اعمال زائد و سخت گیری های بی مورد و اجبار به مودیان برای ارائه مدارک غیر ضرور جدا "خودداری نمایند. در مورد املاکی که وضعیت آن بلحاظ اقدامات قبلی و یا سوابق و اطلاعیه های مضبوط در پرونده روشن است، بخصوص در مورد املاک مسکونی که خود مالک در آن

سکونت دارد، نایبستی به عذر بازدید مجدد و تحقیقات محلی صدور گواهی را
بعهده تعویق اندازند، بلکه اگر معضل خاصی در میان نباشد، باید ظرف
(۷۲ - ۴۸) ساعت از تاریخ وصول استعلام گواهینامه صادر و موضوع فیصله
یابد. در مواردیکه عرصه و اعیان ملک در سند رسمی و یا مدارک معتبری
مانند گواهی پایان کار شهرداری مربوط قید شده باشد، ضرورتی برای مساحی
و اندازه گیری نخواهد بود. چنانچه بلحاظ تشکیل واحدهای خاص مالیاتی
(بر حسب منابع)، منابع مختلف مربوط به ملک مانند مشاغل و حق واگذاری
محل به واحد یا واحدهای دیگری محول شده باشد، واحد محل وقوع ملک
ملزم است در اولین روز مراجعه مودی مراتب را از واحدهای دیگر استعلام و
واحدهای اخیر نیز مکلفند صدور پاسخ استعلام را در اولویت قرار داده پس از
بررسی و وصول مطالبات احتمالی فوراً نتیجه را به واحد نخست اعلام دارند

ب - در موارد مقتضی ارسال مستقیم گواهی انجام معامله به دفتر اسناد
رسمی بلاشکال است و گرنه بایستی به مودی (انتقال دهنده ملک یا حقوق
مربوط آن) و یا وکیل و یا نماینده قانونی او تحویل داده شود و یا حسب نظر و
اعلام مراجع قضائی به شخص معرفی شده از طرف آن مراجع تحویل داده
شود، ضمناً در خصوص تعلق ملک به دو نفر یا بیشتر، تحویل به احد از شرکاء
و در مورد اشخاص حقوقی تحویل به مدیر مسول و یا شخص معرفی شده از
طرف مسئولین صلاحیتدار شخص حقوقی بلامانع است.

ج - تقاضانامه یا استعلام راجع به صدور گواهی انجام معامله بمحض وصول به واحد مالیات ذیربط باید در دفتر ثبت و شماره آن عندالاقضاء به ذینفع ارائه گردد وگرنه جزء تخلفات انتظامی محسوب خواهد شد.

د - توجه داشته باشند که حسب مقررات ماده ۱۸۷ وصول بدهیهای مالیاتی مودی مربوط به مورد معامله برای صدور گواهی جهت معامله همان مورد کافی خواهد بود و در اینصورت نبایستی صدور گواهی در گرو تسویه سایر بدهیهای مودی باشد، همچنین اگر راجع به مورد معامله، سایر اشخاص بدهکار باشند. واحدهای مالیاتی مجاز نیستند صدور گواهی را موکول به تسویه حساب دیگران بنمایند، فی المثل چنانچه حق واگذاری یک باب مغازه چند بار بصورت عادی منتقل شده و اکنون موجد قصد تنظیم سند رسمی معامله با آخرین خریدار را دارد، نمی توان پرداخت مالیات حق واگذاری متعلق به خریداران و فروشندگان قبلی را که داخل در معامله اخیر نیستند، به عهده متعاملین فعلی قرار داد، مگر آنکه بطور مستند تعهد پرداخت مالیاتها را نموده باشند

ه - در مورد صدور وقفنامه، استعلام دفاتر اسناد رسمی و صدور گواهی وفق ماده ۱۸۷ ضرورت اخذ بدهیهای احتمالی گذشته مربوط به ملک مورد وقف لازم است، اما تنظیم سند وقف اعم از آنکه موضوع وقف عام یا خاص باشد، بهیچ وجه مشمول پرداخت مالیات نمی باشد.

و - صدور گواهی انجام معامله در خصوص تمامی املاک اعم از آنکه متعلق به اشخاص حقیقی یا حقوقی عمومی دولتی و غیردولتی و یا وقفی و غیر آن باشد ضروری است، منتهی در صورتی که بسبب این تعلقات معافیت مالیاتی مطرح باشد، گواهی مذکور طبعا "بدون اخذ مالیات صادر خواهد شد. در مورد ادارات امور مالیاتی صلاحیتدار برای صدور گواهی انجام معامله املاک متعلق به بانکها و سایر اشخاص حقوقی اعم از شرکتهای و موسسات و نهادهای عمومی یا خصوصی متذکر می گردد که اگر ملک مورد بحث در شهر یا بخش یا روستای اقامتگاه قانونی شخص حقوقی واقع شده و در آن شهر یا بخش یا روستا واحد مالیاتی خاص اشخاص حقوقی وجود داشته باشد، واحد مالیاتی مذکور با رعایت مقررات مربوط صالح برای صدور گواهی انجام معامله خواهد بود و چنانچه محل وقوع ملک شهر یا بخش یا روستای دیگری غیر از اقامتگاه قانونی شخص حقوقی باشد، اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تکلیف صدور این گواهی را عهده دار بوده و موظف است با وصول مالیات مربوط به معامله گواهی یاد شده را صادر و رونوشت آنرا طی اطلاعیه ای حسب مورد به ضمیمه تصویر قبض پرداخت مالیات به اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده عملکرد شخص حقوقی و یا اداره امور مالیاتی اقامتگاه شخص حقوقی جهت ضبط در پرونده اصلی ارسال دارد. ضمناً در موارد فک رهن موضوع تقاضا و صدور گواهی انجام معامله منتفی است.

صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ ق.م.م مربوط به نقل و انتقال کلیه املاک متعلق به بانکها در شهر تهران توسط اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک صورت پذیرفته و رونوشتی از آن به انضمام تصویر قبض پرداخت مالیات به اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ تسلیم گردد. (۴)

ز - سازمان مالی زمین و مسکن نیز (که مورد سوال برخی واحدها بوده) مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و حسب مورد سایر درآمدهای احتمالی ناشی از املاک می باشد، اما در مورد اشخاص موضوع ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم باید توجه داشت که انتقال املاک و حق واگذاری محل و اجاره املاک جزء فعالیتهای اقتصادی موضوع تبصره ۲ آن ماده نبوده، لذا بابت موارد مذکور مالیاتی مطالبه و وصول نخواهد شد، لیکن اشخاص مزبور در صورت ساخت و فروش بناهای نوساز تا دو سال پس از خاتمه بنا، مشمول مالیات معادل ده درصد ارزش معاملاتی اعیان واگذاری برابر مقررات ماده ۷۷ خواهند بود.

در اینخصوص متذکر می گردد که مفاد تبصره ۲ ماده ۱۳۹ دایر بر معطوف نمودن احکام تبصره ۲ ماده ۲ به درآمد مشمول مالیات اشخاص موضوع آن ماده بمعنی معافیت مالیات بر درآمد املاک همه اشخاص موضوع ماده ۱۳۹ نمی باشد، بلکه معافیت احتمالی هر یک را صرفاً در قالب احکام همان ماده ۱۳۹ بایستی جستجو نمود.

ح - در مواردی که ملک توأم با حق واگذاری محل بطور قطعی انتقال می یابد، اگر طبق مدارک مستدل ارزش حق واگذاری در محل بصورت منفک بین طرفین معامله مشخص گردیده و قرین واقعیت باشد، مالیات نقل و انتقال قطعی به ماخذ ارزش معاملاتی و مالیات حق واگذاری محل ماخذ دریافتی طبق ماده ۵۹ محاسبه و وصول و در صورتیکه بهای (عرصه و اعیان) و حق واگذاری محل تفکیک نشده و ثمن معامله بطور یکجا بین طرفین معین شده باشد، واحدهای مالیاتی بایستی حسب شناختی که از محل و موقعیت ملک دارند، بهای ملک را با فرض مسکونی بودن برآورده نموده آنگاه چنانچه مبلغ دریافتی از خریدار بیش از مبلغ برآوردی مذکور باشد، مابه التفاوت را بعنوان حق واگذاری منظور و از آن ماخذ مالیات حق واگذاری محل را مطالبه کنند. در موارد معاوضه حق واگذاری دو محل نیز، بهای آنها به ماخذ زمان معامله تقویم و بترتیب بهای هر یک ماخذ مالیات واگذارنده آن قرار خواهد گرفت.

توجه :

آن بخش از مفاد بخشنامه هائی که بمناسبت اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ از ابتدای سال ۱۳۸۱ تاکنون بابت فصل مالیات بر درآمد املاک صادره گردیده و مغایر با مفاد این بخشنامه می باشد، از تاریخ ابلاغ این بخشنامه ملغی و در خصوص آن بخش از احکام فصل مزبور که نسبت به احکام قبل از اصلاح تغییر نیافته و در بخشنامه حاضر نیز بحث خاصی راجع به آن بمیان نیامده، آخرین بخشنامه های و دستورالعملها و همچنین آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی صادره لغایت سال ۱۳۸۰ حسب مورد لازم الرعایه خواهد بود.

غلامرضا حیدری کرد زنگنه

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور



مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان