

دستورالعمل شماره : ۵۲۴ / ۹۹ / ۲۰۰

تاریخ : ۱۳۹۹ / ۱۲ / ۰۲

موضوع : نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات املاک
شرکتها وسایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار
می شود.

نظر به سئوالات و ابهامات مطرح شده در ارتباط با نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات املاک شرکتها و سایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار می شوند و به منظور ایجاد وحدت رویه در اجرای مقررات ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم برای تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره املاک (واقع در ایران) شرکتها و سایر اشخاص حقوقی، مقرر می دارد :

۱ - مطابق مفاد ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم، جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زیانهای حاصل از

منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

۲ - برابر مقررات ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم، درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می شود عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد (۲۵٪) بابت هزینه ها، استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره.

۳ - در اجرای مفاد ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم، درآمد اجاره بر اساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می گیرد و در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارائه آن خودداری شود و یا مبلغ مندرج در آن کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور باشد، میزان اجاره بهاء بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد. در اجرای مفاد تبصره ۱ ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم با عنایت به نظر اکثریت اعضای محترم شورای عالی مالیاتی در صورت جلسه شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۲۴ که طی بخشنامه شماره ۴۶/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۰۷ ابلاغ شده است، در صورتی که قرار داد اجاره املاک صرفا مبتنی بر اجاره بهای پرداختی تنظیم



شده باشد و مستاجر نیز جزء مشمولان تبصره ۹ ماده ۵۳ این قانون باشد، فارغ از میزان اجاره بها و نوع قرارداد اجاره تنظیمی اعم از رسمی یا عادی، اجاره پرداختی مستاجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره موجر خواهد بود و در قراردادهای اجاره املاک که علاوه بر اجاره بهای قابل پرداخت مبلغی تحت عنوان ودیعه، رهن یا قرض الحسنه توسط مستاجر به مالک پرداخت می شود، چنانچه مبلغ اجاره بهای پرداختی توسط مستاجر کمتر از هشتاد (۸۰٪) میزان اجاره بهای محاسبه شده بر اساس جدول اجاره املاک مشابه باشد و همچنین در قراردادهای اجاره املاک که به صورت رهن تصرف و بدون پرداخت مال الاجاره منعقد شده است، درآمد مشمول مالیات موجر بر اساس ارقام مندرج در جدول اجاره املاک مشابه محاسبه خواهد شد.

۴ - با عنایت به مفاد بند ۵ بخشنامه شماره ۲۰۱-۱۱۳۰۴/۶۲۴۷ مورخ ۱۳۸۲/۱۱/۱۵، اجاره بهای دریافتی اشخاص موضوع ماده ۲ قانون مالیات های

مستقیم به منزله فعالیت اقتصادی موضوع تبصره ۲ ماده ۲ قانون مزبور، مشمول مالیات قلمداد نمی شود بنابراین مال الاجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده مذکور مشمول مالیات بر درآمد اجاره نبوده و چنانچه اشخاص موضوع صدر تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مزبور، مال الاجاره ای به اشخاص موضوع ماده ۲ قانون مالیات های مستقیم پرداخت نمایند، به دلیل عدم شمول مالیات نسبت

به مال الاجاره دریافتی اشخاص اخیرالذکر، کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون یاد شده توسط مستاجرین از مال الاجاره پرداختی به آنان فاقد موضوعیت می باشد.

۵ - تعیین درآمد مشمول مالیات املاکی که در مناطق آزاد تجاری به اجاره واگذار شده است، تابع قوانین مالیاتی مربوط به مناطق مذکور می باشد و مالکانی که املاک ایشان در مناطق مذکور واقع شده باشد در صورت اخذ مجوز فعالیت از سازمان مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران ذی ربط و ارائه اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر، مشمول معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۰۶/۰۷ و اصلاحات بعدی آن خواهند بود.

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

۶ - با عنایت به مفاد بند ۱ بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱، نظر به اینکه در ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم از لحاظ کسر هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک هیچ تفاوتی بین دارنده عین و یا منفعت وجود ندارد، بنابراین در مواردی که صاحبان حقوق موضوع تبصره ۲ ماده ۵۹ اصلاحی قانون مذکور نیز حقوق خود را (با رعایت مقررات قانونی مربوط به حقوق مالکین عین محل) به غیر به اجاره واگذار نمایند، درآمد اجاره دریافتی

آنان با اتخاذ ملاک از حکم تبصره ۷ ماده ۵۳ قانون مذکور، پس از کسر مبالغ پرداختی بابت اجاره ملک مورد نظرو طبق مقررات صدر ماده ۵۳ قانون فوق مشمول مالیات خواهد بود. بدیهی است مفاد قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم در ارتباط با تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره دست دوم لازم الاجرا خواهد بود.

۷ - با توجه به مفاد جزء (ب) بند ۱ بخشنامه ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۷/۰۷/۲۷، طبق نص صریح قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم، هرگاه موجر مالک نباشد، درآمد مشمول مالیات وی عبارت است 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 بر اساس تحقیقات لازم (در صورت عدم ارائه اسناد اجاره)، مبالغ واقعی دریافتی و پرداختی را مشخص نمایند. به همین دلیل در اجاره دست دوم (هرگاه موجر مالک نباشد)، تعیین درآمد مشمول مالیات به شرح بند ۳ این دستورالعمل فاقد موضوعیت خواهد بود.

۸ - با عنایت به توضیحات فوق نظر به این که تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره دارای حکم خاص قانونی می باشد لذا با رعایت مفاد ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که دارای درآمد ناشی از اجاره املاک (واقع در ایران) می باشند به طرق ذیل صورت می پذیرد :

۸ - ۱ - در شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که درآمد عملیاتی آنها، درآمد اجاره املاک و مستغلات می باشد و در سال مورد رسیدگی نیز مودی دارای درآمد اجاره املاک می باشد، برابر مفاد ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم و با رعایت مقررات مربوطه، درآمد مشمول مالیات اجاره املاک با اعمال ضریب (۷۵٪) به درآمد اجاره املاک محاسبه می شود و از آنجا که در این حالت، فعالیت اجاره ملک، تنها فعالیت اشخاص مذکور در سال مورد رسیدگی می باشد لذا هزینه های ابرازی شرکت در محاسبه درآمد مشمول مالیات موثر نخواهد بود. بدیهی است در اجرای این بند، اعمال سایر موارد موثر بر تعیین درآمد مشمول مالیات از جمله مفاد بندهای ۱۲ و ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم (در صورتی که مودی در سنوات قبل دارای درآمدهای عملیاتی دیگری فارغ از درآمد ناشی از اجاره املاک بوده باشد) در تعیین درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی، حسب مورد و با رعایت مقررات



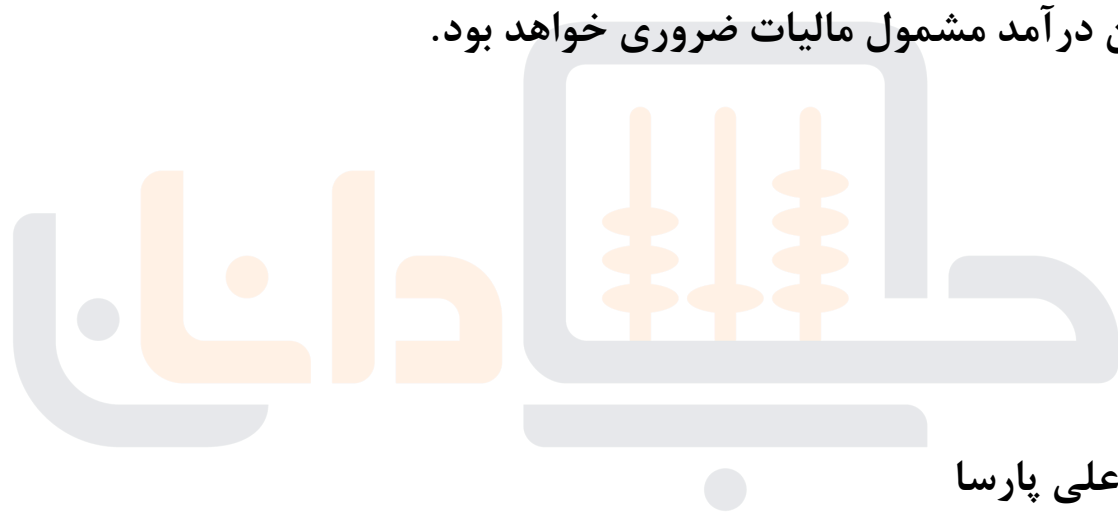
مربوطه، بلامانع خواهد بود. لازم به ذکر است چنانچه مودی دارای سابقه فعالیت‌های مختلف عملیاتی بوده ولیکن در سال مورد رسیدگی فقط دارای درآمد اجاره املاک (غیر عملیاتی) باشد، برای تعیین درآمد مشمول مالیات عملکرد سال مورد رسیدگی، ابتدا صرفاً هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم مرتبط با املاک به اجاره واگذار شده من جمله هزینه استهلاک املاک مذکور را از حساب سود و زیان مودی خارج نموده و پس از کسر (۲۵٪) از درآمد اجاره املاک، باقیمانده را با مجموع هزینه‌های قابل قبول ابرازی جمع جبری نموده تا درآمد مشمول مالیات یا زیان قابل قبول سال مورد رسیدگی تعیین شود.

۸ - ۲ - در شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی که دارای درآمد توانان اجاره و سایر فعالیت‌های انتفاعی می‌باشند، ابتدا مال الاجاره دریافتی مندرج در دفاتر به همراه کلیه هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم مرتبط با املاک اجاره داده شده، از حساب سود و زیان شرکت خارج و درآمد مشمول مالیات سایر فعالیت‌های انتفاعی مودی با رعایت مفاد ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم و با امعان نظر به سایر مقررات مربوطه از جمله فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات تعیین می‌شود. سپس برابر مقررات ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم (بارعایت مفاد تبصره ۱ ماده مذکور و بند (۳) این دستورالعمل)، درآمد مشمول مالیات اجاره املاک با اعمال ضریب (۷۵٪) به درآمد اجاره

املاک محاسبه می‌شود (با عنایت به موارد ذکر شده، هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم مرتبط با املاک اجاره داده شده که از حساب سود و زیان خارج شده است فارغ از فزونی و یا کسری نسبت به ضریب (۲۵٪) در نظر گرفته شده بابت هزینه‌ها، استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره، در محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره و درآمد مشمول مالیات نهایی شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی موثر نخواهد بود) در نهایت درآمد مشمول مالیات اجاره با درآمد مشمول مالیات سایر فعالیت‌های مودی جمع و با رعایت سایر مقررات، به نرخ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، مشمول مالیات خواهد شد. بدیهی است در صورتی که جمع جبری درآمد مشمول مالیات اجاره تعیین شده و زیان مورد تایید سایر منابع درآمدی غیر معاف شرکت‌ها و اشخاص حقوقی نهایی منتج به شناسایی زیان برای عملکرد آن سال مودی شود، مودی مشمول مالیات نبوده و مطالبه مالیات از درآمد مشمول مالیات اجاره به صورت مجزا فاقد وجهت قانونی خواهد بود و می‌بایستی نسبت به تایید و ابلاغ زیان محاسبه شده اقدام شود.

۸ - ۳ مفاد مندرج در این دستورالعمل مانع از اجرای حکم قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم در ارتباط با خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات ایشان طبق دفاتر قانونی تشخیص شود، نخواهد بود.

۸ - ۴ نظر به اینکه درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت است از کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی پس از کسر بیست و پنج درصد (۲۵٪) بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره، بنابراین در مواردی که موجر زمین فاقد مستحدهای را به اجاره واگذار می‌نماید نیز اعمال کسر بیست و پنج درصد (۲۵٪) بر کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی بابت هزینه‌ها و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره برای تعیین درآمد مشمول مالیات ضروری خواهد بود.



امید علی پارسا

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور