



بسمه تعالیٰ

سازمان "جیش تولید"

دستور العمل

۵۲۶	۹۹	مواد ۵۳ و ۵۴	م
-----	----	--------------	---

نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات املاک شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار می‌شود	موضوع
امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی	مخاطبین / ذی‌عنوان

نظر به سوالات و ابهامات مطرح شده در ارتباط با نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات املاک شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار می‌شوند و به منظور ابجاد 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 می‌دارد:

۱- مطابق مفاد ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم، جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهد بود.

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

۳- در اجرای مفاد ماده (۵۴) قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد اجاره بر اساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از آرائه 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 تصریه



شماره ۹۹/۵۲۴
تاریخ ۱۲ مرداد
پیوست

(۱) ماده (۵۴) قانون مالیات‌های مستقیم با عنایت به نظر اکثریت اعضای محترم شورای عالی مالیاتی در صورت جلسه شماره ۷۰۱-۷ مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۲۴ که طی بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۴۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۰۷ ابلاغ شده است، در صورتی که قرارداد اجاره املاک صرفاً مبتنی بر اجاره بهای پرداختی تنظیم شده باشد و مستأجر نیز جزء مشمولان تبصره (۹) ماده (۵۳) این قانون باشد، فارغ از میزان اجاره‌بهای نوع قرارداد اجاره تنظیمی اعم از رسمی یا عادی، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین در آمد مشمول مالیات اجاره موج خواهد بود و در قراردادهای اجاره املاک که علاوه بر اجاره‌بهای قابل پرداخت مبلغی تحت عنوان ودیعه، رهن یا قرض الحسن توسط مستأجر به مالک پرداخت می‌شود، چنانچه مبلغ اجاره‌بهای پرداختی توسط مستأجر کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) میزان اجاره‌بهای محاسبه شده بر اساس جدول اجاره املاک مشابه باشد و همچنین در قراردادهای اجاره املاک که به صورت رهن تصرف و بدون پرداخت مال‌الاجاره منعقد شده است، در آمد مشمول مالیات موج بر اساس ارقام متدرج در جدول اجاره املاک مشابه محاسبه خواهد شد.

۴- با عنایت به مفاد بند (۵) بخشنامه شماره ۱۱۳۰۴-۶۲۴۷/۱۱/۱۵ مورخ ۲۰۱-۱۳۸۲/۱۱/۱۵، اجاره‌بهای دریافتی اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم به منزله فعالیت اقتصادی موضوع تبصره (۲) ماده (۲) قانون مزبور، مشمول مالیات قلمداد نمی‌شود بنابراین مال‌الاجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده مذکور مشمول مالیات بر درآمد اجاره تبوده و چنانچه اشخاص موضوع صدر تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون مزبور، مال‌الاجاره‌ای به اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم پرداخت نماینده، به دلیل عدم شمول مالیات تسبیت به مال‌الاجاره دریافتی اشخاص اخیر الذکر، کسر مالیات تکلیفی موضوع تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون پاد شده توسط مستأجرين از مال‌الاجاره پرداختی به آنان فاقد موضوعیت می‌باشد.

۵- تعیین درآمد مشمول مالیات املاکی که در مناطق آزاد تجاری به اجاره واگذار شده است، تابع قوانین مالیاتی مربوط به مناطق مذکور می‌باشد 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 ذی‌ربط 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 خواهد بود.

۶- با عنایت به مفاد بند (۱) بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۲۴ مورخ ۱۳۹۸/۳/۲۱، نظر به اینکه در ماده (۵۳) قانون مالیات‌های



مستقیم از لحاظ کسر هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک هیچ تفاوتی بین دارنده عین و با 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 نظر و طبق مقررات صدر ماده (۵۳) قانون فوق مشمول مالیات خواهد بود. بدینه 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) بخشname_۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۰۷/۲۷، طبق نص صریح قسمت اخیر ماده (۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم، هرگاه موجز 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 ساموران مالیاتی یا ملاک قراردادن ارزش اجاری تقویمی توسط کمیسیون تقویم املاک مستقی است و ادارات امور مالیاتی مکلفند بر اساس تحقیقات لازم (در صورت عدم ارائه استناد اجاره)، مبالغ واقعی دریافتی و پرداختی را مشخص نمایند. به همین دلیل در اجاره دست دوم (هرگاه موجز 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 می‌باشد لذا با رعایت مفاد ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی که دارای درآمد ناشی از اجاره املاک (واقع در ایران) می‌باشند به طرق ذیل صورت می‌پذیرد:

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



۱۳۹۹/۰۵/۲۲ شماره
۱۲۰۰۰ تاریخ
پیوست

بوده باشد) در تعیین درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی، حسب مورد و با رعایت مقررات مربوطه، بالامانع 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 صرفا 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، با قیمتانده را با مجموع هزینه‌های قابل قبول ابرازی جمع جبری نموده تا درآمد مشمول مالیات یا زیان قابل قبول سال مورد رسیدگی تعیین شود.

۲-۸-۲- در شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی که دارای درآمد توأم اجاره و سایر فعالیت‌های انتفاعی می‌باشند، ابتدا مال‌الاجاره 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 (۹۷) 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 یا 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 باشد 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 تأیید سایر منابع درآمدی غیر معاف شرکت‌ها و اشخاص حقوقی نهایتاً منتج به شناسایی زیان برای عملکرد آن سال مودی شود، مودی مشمول مالیات نبوده و مطالبه مالیات از درآمد مشمول مالیات اجاره به صورت مجرماً فاقد وجاحت قانونی خواهد بود و می‌بایستی نسبت به تایید و ابلاغ زیان محاسبه شده اقدام شود.

۲-۸-۳- 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.

@ACCPress

شماره ۵۲۴/۹۹/۰۰۲
تاریخ ۱۲/۰۹/۹۹
پیوست



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور
رئیس کل

۴-۸-نظر به اینکه در آمد 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 هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مسود اجاره، بنابراین در مواردی که موجز زمین فاقد مستحدثه‌ای 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 در آمد مشمول مالیات ضروری خواهد بود.

امید علی بارسا



@ACCPRESS