

## بخشنامه مالیات تکلیفی اجاره

بخشنامه سازمان امور مالیاتی در خصوص نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات املاک شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار می شود - مصوب ۰۲/۱۲/۱۳۹۹  
معاونت تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات - معاونت حقوقی ریاست جمهوری

بخشنامه سازمان امور مالیاتی در خصوص نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات املاک شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار می شود  
مصوب ۱۳۹۹،۱۲،۰۲

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

۱ - مطابق مفاد ماده (۱۰۵) قانون مالیات های مستقیم، جمع درآمد شرکت ها 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 زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت

## دینا تخصصی ترین سایت مشاوره حقوقی

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 غیرنقدی، 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 ۲۰۱-۷ مورخ ۲۴/۰۴/۱۳۹۹ که طی بخشنامه شماره ۴۶/۹۹/۲۰۰ مورخ ۰۷/۰۶/۱۳۹۹ 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 اجاره بها و نوع قرارداد اجاره تنظیمی اعم از رسمی یا عادی، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره موجد خواهد بود و در قراردادهای اجاره املاک که علاوه بر اجاره بهای قابل پرداخت مبلغی تحت عنوان ودیعه، رهن یا قرض الحسنه توسط مستأجر به مالک پرداخت می شود، چنانچه

## دینا تخصصی ترین سایت مشاوره حقوقی

مبلغ اجاره بهای پرداختی توسط مستأجر کمتر از هشتاد درصد (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 موجه بر اساس ارقام مندرج در جدول اجاره املاک مشابه محاسبه خواهد شد.

۴ - با عنایت به مفاد بند (۵) بخشنامه شماره ۲۰۱-۶۲۴۷/۱۱۳۰۴ مورخ ۱۵/۱۱/۱۳۸۲، 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 مستأجرین 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

## دینا تخصصی ترین سایت مشاوره حقوقی

معافیت مالیاتی موضوع ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۰۷/۰۶/۱۳۷۲ و اصلاحات بعدی آن خواهند بود.

۶ - با عنایت به مفاد بند (۱) بخشنامه شماره ۲۴/ ۹۸/ ۲۰۰ مورخ ۲۱/۰۳/۱۳۹۸، 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 نظر و طبق مقررات صدر ماده (۵۳) قانون فوق مشمول مالیات خواهد بود. بدیهی است مفاد قسمت اخیر ماده (۵۳) قانون مالیات های 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 ۲۷/۰۷/۱۳۸۴، طبق نص صریح قسمت اخیر ماده (۵۳) قانون مالیات های 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. **دینا** تخصصی‌ترین سایت مشاوره حقوقی

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:

۱ - ۸ - در شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که درآمد عملیاتی آنها، درآمد اجاره املاک و مستغلات می باشد و در سال مورد رسیدگی نیز مؤدی 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 فعالیت های مختلف عملیاتی بوده ولیکن در سال مورد رسیدگی فقط دارای درآمد اجاره املاک (غیرعملیاتی) باشد، برای تعیین درآمد مشمول مالیات عملکرد سال مورد رسیدگی، ابتدا صرفا هزینه های مستقیم و غیرمستقیم مرتبط با املاک به اجاره واگذار شده من جمله هزینه استهلاک املاک مذکور را از حساب سود و زیان مودی خارج نموده و پس

## دینا تخصصی ترین سایت مشاوره حقوقی

از کسر (۲۵٪) از درآمد اجاره املاک، باقیمانده را با مجموع هزینه های قابل قبول ابرازی جمع جبری نموده تا درآمد مشمول مالیات یا زیان قابل قبول سال مورد رسیدگی تعیین شود.

۲ - ۸ - در شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی که دارای درآمد توأمان اجاره و سایر فعالیت های انتفاعی می باشند، ابتدا مال الاجاره دریافتی مندرج در دفاتر به همراه کلیه هزینه های مستقیم و غیرمستقیم مرتبط با املاک اجاره داده شده، از حساب سود و زیان شرکت خارج و درآمد مشمول مالیات سایر فعالیت های انتفاعی مودی با رعایت مفاد ماده (۹۷) قانون مالیات های مستقیم و با امعان نظر به سایر مقررات مربوطه از جمله فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات تعیین می شود. سپس برابر مقررات ماده (۵۴) قانون مالیات های مستقیم (با رعایت مفاد تبصره (۱) ماده مذکور و بند (۳) این دستورالعمل)، درآمد مشمول مالیات اجاره املاک با اعمال ضریب (۷۵٪) به درآمد اجاره املاک محاسبه می شود (با عنایت به موارد ذکر شده، هزینه های مستقیم و غیرمستقیم 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 هزینه ها، استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره، در محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره و درآمد مشمول مالیات نهایی شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی موثر نخواهد بود) در نهایت درآمد مشمول مالیات اجاره با درآمد مشمول مالیات سایر فعالیت های مودی جمع و با رعایت سایر مقررات، به نرخ ماده (۱۰۵) قانون مالیات های 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

## دینا تخصصی ترین سایت مشاوره حقوقی

شرکت ها و اشخاص حقوقی نهایتا 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 وجاهت قانونی خواهد بود و می بایستی نسبت به تایید و ابلاغ زیان محاسبه شده اقدام شود.

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

۴ - ۸ - نظر به اینکه درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد 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 مستحده ای را به اجاره واگذار می نماید نیز اعمال کسر بیست و پنج درصد (۲۵٪) بر کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیرنقدی بابت هزینه ها و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره برای تعیین درآمد مشمول مالیات ضروری خواهد بود.

امید علی پارسا