

شرکتهای تعاونی مسکن به اعضای آنها مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.

**ماده ۶۶** در صورتی که انتقال گیرنده دولت یا شهرداریها یا مؤسسات وابسته به آنها بوده و همچنین در مواردی که مالک «یا حقوق ناشی از آن» به وسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال داده می شود چنانچه بهای مذکور در سند کمتر از ارزش معاملاتی «یا ارزش معاملاتی حق واگذاری محل تعیین شده به موجب مقررات این فصل باشد بهای مذکور در سند به جای ارزش معاملاتی یا ارزش معاملاتی حق واگذاری محل حین انتقال حسب مورد ملاک عمل قرار خواهد گرفت.»

**ماده ۶۷** فسخ معاملات قطعی املاک بر اساس حکم مراجع قضایی به طور کلی و اقاله یا فسخ معاملات قطعی املاک در سایر موارد تا دو ماه بعد از انجام معامله به عنوان معامله جدید مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.

**ماده ۶۸** املاکی که در اجرای ماده ۳۴ قانون ثبت مصوب مرداد ماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک می شود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.

**ماده ۶۹** اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت که ظرف مدت ده سال از تاریخ تصویب این قانون مطابق ضوابط و قیمتهایی که وزارتخانه های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می نماید احداث و حداکثر در مدت یک سال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی یا شهرداری محل تعیین می شود منتقل گردد از پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک معاف می باشد.

**ماده ۷۰** هرگونه مال یا وجوهی که از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی یا شهرداریها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد و یا توسعهٔ مناطق نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه آهن، خیابان، معابر، لوله‌کشی آب و نفت و گاز، حفر نهر و نظایر آنها به مالک «یا صاحب حق» تعلق می‌گیرد یا به حساب وی به ودیعه گذاشته می‌شود از مالیات نقل و انتقال موضوع این فصل معاف خواهد بود. املاکی که طبق قوانین مربوط در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده یا می‌رسد در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی کشور نسبت به کل مالیات نقل و انتقال قطعی متعلق و در سایر موارد که مالکیت در دست اشخاص باقی می‌ماند نسبت به ۵۰ درصد مالیات مربوط به درآمد موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک از معافیت مالیاتی برخوردار خواهد شد.

**ماده ۷۱** زمینهایی که از طریق اسناد عادی معامله گردیده است در موقع تنظیم سند رسمی به نام خریدار قیمت اعیانی احداث شده وسیلهٔ خریدار که تاریخ خاتمهٔ آن قبل از تصویب این قانون بوده باشد در محاسبه منظور نخواهد شد مشروط بر این که موضوع مورد تأیید مراجع ذیصلاح دولتی یا محاکم قضایی یا شهرداری محل که ملک در محدودهٔ آن واقع است حسب مورد قرار گرفته باشد.

**ماده ۷۲** در مواردی که پس از پرداخت مالیات از طرف مؤدی معامله انجام نشود حوزهٔ مالیاتی مربوط مکلف است بنا به درخواست مؤدی و تأیید دفتر اسناد رسمی مربوط، مبنی بر عدم ثبت معامله ظرف پانزده روز از تاریخ اعلام دفتر اسناد رسمی مالیات وصول شده متعلق به معاملهٔ انجام نشده را از محل وصولی جاری طبق مقررات این قانون مسترد دارد. حکم این ماده در مورد استرداد مالیاتهای مربوط به حق واگذاری و درآمد اتفاقی نیز جاری خواهد بود.

ماده ۷۳ حذف شده است.

ماده ۷۴ در مورد املاک با عنوان دستداری 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 مالیاتی مربوط خواهد بود و در موارد فوق تاریخ تصرف، تاریخ تملک متصرف محسوب می‌گردد.

ماده ۷۵ از نظر مالیاتی مستأجرین املاک اوقافی اعم از اینکه اعیان مستحدثه در آن داشته یا نداشته باشند نسبت به عرصه مشمول مقررات این فصل خواهد بود.

تبصره ۱- در محاسبه مالیات این گونه مؤدیان تاریخ اجاره به جای تاریخ تملک منظور خواهد شد.

تبصره ۲- حکم این ماده در مواردی که ملک توسط مستأجر واگذار می‌شود مانع اجرای تبصره ۷ ماده ۵۳ این قانون نخواهد بود.

ماده ۷۶ در مواردی که نقل و انتقال موضوع ماده ۵۲ این قانون طبق مقررات این فصل مشمول مالیات «به شرح ماده ۵۹ این قانون» باشد وجه دیگری بابت مالیات بر درآمد «نقل و انتقال مزبور» مطالبه نخواهد شد.

ماده ۷۷ در مواردی که مؤدی بابت ملک مورد انتقال مشمول مالیات بساز و بفروشی قرار می‌گیرد مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به اعیان «به نسبت اعیان مورد معامله» در احتساب مالیات بساز و بفروشی منظور می‌شود و اگر نسبت به فعالیت بساز و بفروشی مالیاتی تعلق نگیرد و یا مالیات متعلق کمتر از مالیات نقل و انتقال قطعی اعیان باشد به مالیات نقل

و انتقال قطعی پرداختی اکتفا خواهد شد.

تبصره - علاوه بر اشخاصی که شغل آنها بساز و بفروشی است هر شخص حقیقی که در یک سال مالیاتی بیش از یک واحد مسکونی و یا دو واحد کسبی اعم از کامل یا ناتمام را که خود احداث نموده و در صورت کامل بودن بیش از دو سال از تاریخ خاتمه بنای آن نگذشته است بفروشد از نظر مالیاتی بساز و بفروش تلقی می‌شود. تاریخ خاتمه بنا به تشخیص ممیز و تأیید سر ممیز مربوط می‌باشد. در اجرای این تبصره هر واحد آپارتمانی یک واحد مسکونی یا کسبی حسب مورد و هر مغازه یک واحد کسبی محسوب می‌شود.

**ماده ۷۸ :** در مورد واگذاری هریک از حقوق مذکور در ماده ۵۲ این قانون از طرف مالک عین غیر از مواردی که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ این قانون ذکر شده است «دریافتی مالک به نرخهای مذکور در ماده ۵۹ مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

**ماده ۷۹ :** حذف شده است.

**ماده ۸۰ :** مؤدیان موضوع این فصل مکلفند اظهار نامه مالیاتی خود را روی نمونه‌ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و در دسترس آنها قرار می‌گیرد تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیر ماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به حوزه مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نماید.

تبصره ۱ - در مواردی که معاملات موضوع ماده ۵۲ این قانون به موجب اسناد رسمی انجام می‌گیرد مؤدی مکلف است قبل از انجام معامله میزان دریافتی و یا درآمد موضوع هر یک از مالیاتهای مندرج در ماده ۱۸۷ این

قانون را به تفکیک به حوزه مالیاتی ذیربط اعلام دارد. این اعلام به استثنای مواردی که موجد تغییر نموده به منزله انجام تکالیف مقرر در متن این ماده می‌باشد.

تبصره ۲- 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 کتباً به حوزه مالیاتی محل وقوع ملک اطلاع دهد.

آیین‌نامه اجرایی قانون تشویق احداث و عرضه  
واحدهای مسکونی استیجاری  
تصویب‌نامه شماره ۷۲۳۹۵/ت ۲۰۱۳۷ هـ  
مورخ ۱۳۷۷/۱۱/۱۹ هیأت وزیران

**ماده ۱** وزارت مسکن و شهرسازی موظف است در اجرای ماده (۱) قانون یاد شده همه ساله، برنامه احداث واحدهای مسکونی استیجاری موضوع ماده مذکور را بر حسب نیاز مناطق مختلف کشور، تهیه و پس از تعیین واحدها و میزان اعتبار مورد نیاز، اعتبار سهم دولت و سیستم بانکی را جهت منظور نمودن در لوایح بودجه سنواتی به سازمان برنامه و بودجه پیشنهاد نماید.

تبصره: وزارت مسکن و شهرسازی می‌تواند تا ۵۰ درصد از درآمد و عواید حاصل از فروش زمین به طرق کارشناسی و مزایده را به منظور ساخت مسکن اجاری در بودجه سالانه خود منظور نماید.

**ماده ۲** هر سال ۵۰ درصد از اعتبار موضوع ماده (۱) و تبصره ذیل آن به وسیله سازمان برنامه و بودجه در ردیف هزینه‌های دولت و بقیه اعتبار جهت اخذ تسهیلات از سیستم بانکی در تبصره‌های مربوط در بودجه سالانه منظور می‌گردد.

بانک مرکزی موظف است حداکثر تا پایان فروردین ماه هر سال هماهنگی لازم را جهت تخصیص اعتبار با بانک عامل قانون یاد شده (بانک مسکن) انجام داده و مراتب را به وزارت مسکن و شهرسازی و سازمان برنامه و

بودجه اعلام نماید.

**ماده ۳** وجوه دریافتی بابت سهم الشرکه دولت از سایر بهره‌برداران موضوع ماده (۴)، نزد خزانه‌داری کل واریز و هر سال معادل ۱۰۰ درصد این وجوه در اختیار وزارت مسکن و شهرسازی قرار می‌گیرد تا به منظور احداث واحدهای جدید مطابق ضوابط و بودجه مصوب هزینه نماید.

تبصره - امر کارگزاری وصول اقساط اجاره به شرط تملیک از طرفین قرارداد، بازپرداخت تسهیلات بانکی از محل وصولیها و واریز مانده به حساب خزانه‌داری کل، بر عهده بانک مسکن خواهد بود، گردش عملیات مربوطه و گزارش مالی طرح، هر ماه توسط بانک به وزارت مسکن و شهرسازی گزارش خواهد شد.

**ماده ۴** وزارت مسکن و شهرسازی مجاز است واحدهای موضوع این قانون را جهت بهره‌برداری اجاری متقاضیان واجد شرایط در صورت درخواست شهرداریها در اختیار آنها قرار دهد و یا به صورت فروش و اجاره به شرط تملیک به افراد واجد شرایط و یا شرکتهای تعاونی تأمین مسکن، تشکلهای کارفرمایی، دانشگاهها، ارگانهای ماندن بنیاد شهید انقلاب اسلامی، کمیته امداد امام خمینی (ره)، سازمان بهزیستی و شرکتهای خدمات اجاری غیردولتی، برای بهره‌برداری اجاری اقشار تحت پوشش و واجد شرایط خود با رعایت قانون تأمین مسکن فرهنگیان واگذار نماید.

**ماده ۵** واگذاری واحدهای موضوع این قانون به روشهای زیر انجام می‌گیرد:

الف - واگذاری به صورت اجاره: در این روش سهم‌الشرکه بانک در اجرای ماده (۱۰) قانون عملیات بانکی بدون ربا با انعقاد قرارداد اجاره به شرط تملیک به طرف قرارداد واگذار می‌گردد. پس از تسویه قرارداد اجاره

به شرط تملیک و انتقال سهم‌الشرکه بانک که در هر حال از ۱۰ سال کمتر نخواهد بود هر یک از طرفین (وزارت مسکن - طرف قرارداد) سهم‌الشرکه خود را جهت هرگونه حقوق مالکانه در قالب واحدهای مسکونی مستقل در اختیار خواهند گرفت.

ب - واگذاری به روش اجاره به شرط تملیک: سایر نهادهای مذکور که متقاضی اجاره داری برای اقشار تحت پوشش خود می‌باشند می‌توانند با پرداخت حداقل ۲۵ درصد از بهای واحد مسکونی متقاضی بهره‌برداری از این واحدها و واگذاری آن به اقشار تحت پوشش خود به شکل اجاره باشند. در این صورت سهم‌الشرکه بانک و نیز باقیمانده سهم‌الشرکه دولت، یکجا با انعقاد قرارداد اجاره به شرط تملیک به نهاد بهره‌بردار واگذار خواهد شد.

**ماده ۶** در صورت تقاضای تشکلهای صنفی و یا مؤسسات عمومی غیرانتفاعی، جهت بهره‌برداری واحدهای مسکونی اجاری و اعلام آمادگی جهت تأمین حداقل ۳۰ درصد از اعتبار و سرمایه مورد نیاز، وزارت مسکن و شهرسازی امکان ساخت واحدهای متناسب با نیاز متقاضی را در قالب مقررات مذکور در این آیین‌نامه بررسی خواهد کرد. تعریف و اجرای پروژه‌های مربوط به این گروه منوط به وصول پیش‌پرداخت از نهاد بهره‌بردار موصوف خواهد بود. روش واگذاری سهم‌الشرکه بانک و سهم‌الشرکه دولت به نهاد مربوط، به ترتیب مذکور در بند «ب» ماده (۵) خواهد بود.

**ماده ۷** وزارت مسکن و شهرسازی مجاز است در اجرای ماده (۳) قانون تعدادی از واحدهای مسکونی احداثی را به متقاضیان اجاره‌داری به فروش رساند. در صورت فروش، عبارت زیر به عنوان شرط بیع در سند انتقال قید خواهد شد:

«انتقال‌گیرنده تا ده سال حق انتقال قطعی یا غیرقطعی ملک را به دیگری



ندارد و متعهد است آن را صرفاً به صورت اجاره عرضه نماید و در صورت تخلف از این شرط، مشمول رویه موضوع ماده (۹) قانون خواهد بود.»

**ماده ۸** مدت مذکور ماده (۱۰) قانون جهت درج عبارت ساختمان استیجاری در پروانه ساخت و گواهی عدم خلاف و پایان کار و صورتمجلس تفکیکی ۵ سال تعیین می‌گردد.

**ماده ۹** شورای پول و اعتبار موظف است مقررات مربوط به اعطای تسهیلات را به نحوی تنظیم نماید که در اجرای ماده (۱۰) قانون امکان انتقال کل سهم‌الشرکه بانکها به یک شخص حقیقی و یا حقوقی سازنده مسکن اجرای با انعقاد قرارداد اجاره به شرط تملیک و یا فروش اقساطی فراهم شود.

**ماده ۱۰** ملاک تعیین مساحت زیربنای هر واحد مسکونی موضوع ماده (۱۱) قانون برای برخورداری از مزایای این ماده، مساحت‌های مندرج در اسناد مالکیت یا در گواهی پایان کار واحد مسکونی (بجز مشاعات) مورد نظر می‌باشد. آن دسته از مالکینی که واحد مسکونی خود را با سند عادی به اجاره واگذار می‌نمایند برای استفاده از معافیت مندرج در این ماده می‌بایست یک نسخه از سند اجاره به انضمام درخواست خود را به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند و در این صورت از تاریخ تسلیم مدارک فوق تا پایان مدت قرارداد مشمول معافیت موضوع این ماده خواهند گردید. دارندگان اسناد رسمی اجاره ملزم به رعایت مفاد این تبصره نیستند.

روزنامه رسمی شماره ۱۵۸۴۳ مورخ ۷۸/۴/۳۰

## آیین نامه اجرایی قانون روابط موجر و مستأجر

**ماده ۱** منظور از واژه قانون در این آیین نامه قانون روابط موجر و مستأجر - مصوب ۱۳۷۶/۵/۲۶ ع می باشد.

**ماده ۲** موارد زیر مشمول مقررات قانون نمی باشد:

- ۱- روابط استیجاری قبل از اجرای قانون.
- ۲- روابط ناشی از انتقال حقوق قانونی مستأجر سابق به مستأجر جدید با اجازه موجر در صورتی که قرارداد اجاره قبل از لازم الاجرا شدن قانون باشد.
- ۳- روابط ناشی از صلح منافع یا هر عنوان دیگر و نیز تصرفات بر حسب تراضی شفاهی با موجر به عنوان اجاره.
- ۴- موارد تخلیه اماکن استیجاری قبل از انقضای مدت مندرج در قرارداد.
- ۵- در صورتی که سند عادی اجاره بر طبق ضوابط مقرر در ماده (۲) قانون تنظیم نشده باشد.

تبصره - رابطه استیجاری در اماکنی که ابتدائاً از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون به اجاره واگذار شده یا می شود یا پس از تاریخ یاد شده توسط طرفهای قرارداد اجاره تمدید می گردد، مشمول مقررات قانون مورد اشاره خواهد بود.

**ماده ۳** رسیدگی به درخواست تخلیه در مورد سند عادی موضوع ماده (۲) قانون بدون تقدیم دادخواست و با ابطال تمبر مربوط به دعاوی غیرمالی و بدون رعایت تشریفات آیین دادرسی مدنی به عمل خواهد آمد.

**ماده ۴** ریس حوزه قضایی یا دادگاه مرجوع الیه با احراز مالکیت یا ذی‌نفع بودن موجر حسب مورد مبادرت به صدور دستور تخلیه خواهد نمود.

**ماده ۵** ابلاغ اوراق قضایی و یا اوراق اجرائیه به مستأجر در محل عین مستأجره و به موجر در محل مندرج در قرارداد صورت می‌گیرد؛ مگر اینکه طرفین ترتیب دیگری را مقرر نموده باشند.

**ماده ۶** اجرای دستور تخلیه صادره توسط مقام قضایی نیاز به صدور اجرائیه ندارد و توسط مأمور، ابلاغ و اجرا می‌گردد. مأمور مکلف است آن را ظرف (۲۴) ساعت به شخص مستأجر ابلاغ و در نسخه ثانی رسید دریافت کند و در صورت امتناع مستأجر از دادن رسید، مراتب را در ابلاغ‌نامه قید و ظرف (۳) روز نسبت به اجرای مفاد دستور اقدام نماید.

**ماده ۷** چنانچه مستأجر در محل حضور نداشته باشد، مفاد دستور تخلیه به یکی از بستگان یا خادمان وی که سن ظاهری او برای تمییز اهمیت موضوع کافی باشد، ابلاغ می‌شود.

**ماده ۸** هرگاه اشخاص مذکور در ماده قبل در محل حضور نداشته باشند یا از دادن رسید امتناع ورزند، مأمور مراتب را در اعلامیه‌ای قید و به محل الصاق می‌نماید.

تبصره - در اعلامیه، مراتب مراجعه مأمور و استتکاف اشخاص و یا عدم حضور آنان و نیز مفاد دستور مقام قضایی درج شده و همچنین این مطلب قید خواهد شد که چنانچه ظرف (۳) روز مستأجر اقدام به تخلیه محل و تحویل آن به موجر یا نماینده قانونی وی و یا دفتر دادگاه نماید، امر تخلیه در روز و ساعت معین توسط مأمور اجرا انجام می‌پذیرد.

**ماده ۹** در مورد اسناد رسمی اجاره، درخواست صدور اجرائیه جهت

تخلیه مورد اجاره از دفترخانه تنظیم‌کننده سند به عمل خواهد آمد.

**ماده ۱۰** درخواست نامه برای اسناد عادی اجاره در فرم مخصوص

تنظیم می‌شود و شامل نکات زیر خواهد بود:

الف - نام و نام خانوادگی و نام پدر و محل اقامت موجر یا نماینده قانونی و یا قائم‌مقام وی،

ب - نام و نام خانوادگی و محل اقامت مستأجر یا قائم‌مقام قانونی وی،

پ - مشخصات عین مستأجره،

ت - مشخصات و تاریخ سند اجاره.

تبصره ۱ - تصویر مصدق قرارداد باید پیوست درخواست نامه یاد شده باشد.

تبصره ۲ - در صورت فوت موجر یا مستأجر، وراث آنها و در صورت انتقال عین از ید موجر و یا منافع از ید مستأجر، ایادی منتقل‌الیهم و در صورت حجر موجر یا مستأجر، نماینده قانونی آنها، قائم‌مقام قانونی آنان می‌باشند.

**ماده ۱۱** سردفتر پس از احراز هویت و صلاحیت درخواست‌کننده،

اوراق اجرائیه را ظرف (۲۴) ساعت در (۳) نسخه با قید تخلیه محل عین

مستأجره موضوع سند تهیه و به مهر ویژه اجرا منقوش و جهت اقدام به

دایره اجرای اسناد رسمی ثبت محل ارسال می‌نماید.

**ماده ۱۲** اجرای ثبت موظف است با وصول اوراق اجرائیه از دفترخانه

ظرف حداکثر (۲۴) ساعت نسبت به تشکیل پرونده و صدور دستور ابلاغ و

تخلیه به مأمور اقدام نموده و مأمور مکلف است ظرف (۴۸) ساعت اوراق

اجرائیه را ابلاغ و طبق قسمت اخیر ماده (۶) و مواد (۷) و (۸) این آیین‌نامه

عمل نماید.

**ماده ۱۳** چنانچه در زمان اجرای دستور تخلیه مراجع قضایی و دواير اجرای ثبت، به علت وقوع حوادث غیرمترقبه، مستأجر قادر به تخلیه مورد اجاره نباشد و استمهال نماید، مراتب درخواست وی توسط مأمور اجرا به مقام قضایی دستوردهنده گزارش می‌شود. مقام قضایی صالح مربوط می‌تواند با استمهال مستأجر برای یک نوبت به مدت حداکثر یک ماده موافقت کند.

**ماده ۱۴** دفاتر اسناد رسمی علاوه بر رعایت شرایط عمومی تنظیم اسناد اجاره مکلفند در سند اجاره اماکن با کاربری تجاری و اماکنی که با رعایت قوانین و مقررات مربوط به منظور استفاده تجاری واگذار می‌شوند، تصریح کنند که عقد اجاره با سرقفلی یا بدون سرقفلی واقع شده است و در قراردادهای عادی اجاره نیز، طرفین مکلفند سند اجاره را با قید همین مطلب تنظیم نمایند.

**ماده ۱۵** اجرای مقررات ماده (۷) قانون، ناظر به مواردی است که در عقد اجاره شرط شده باشد که موجر هر ساله مکلف به تمدید مدت اجاره بدون افزایش اجاره‌بها می‌باشد.

**ماده ۱۶** مستأجر اماکن تجاری در مدت اجاره، چنانچه حق انتقال به غیر از او سلب نشده باشد، می‌تواند با اخذ مبلغی به عنوان سرقفلی، مورد اجاره را برای همان شغل و با رعایت سایر شرایط مندرج در اجاره‌نامه به دیگری منتقل نماید.

**ماده ۱۷** در غیر این موارد مذکور در ماده (۴) قانون، چنانچه مستأجر مدعی حقی باشد می‌تواند طبق مقررات از دادگاه عمومی محل وقوع ملک درخواست احقاق حق کند؛ این امر مانع اجرای دستور تخلیه نمی‌باشد، فقط دادگاه پس از ثبوت ادعا، به تأمین حقوق مستأجر و جبران خسارت او

حکم می‌نماید. در این خصوص مستأجر می‌تواند تأمین حقوق خود را از دادگاه درخواست نموده و دادگاه مکلف است نسبت به آن تصمیم مقتضی اتخاذ نماید.

**ماده ۱۸** در صورتی که دستور تخلیه مورد اجاره صادر شود و مستأجر نسبت به اصالت قرارداد مستند دستور، شکایتی داشته و یا مدعی تمدید قرارداد اجاره باشد، شکایت خود را به دادگاه عمومی محل وقوع ملک تقدیم می‌نماید. اعلام شکایت مانع اجرای دستور تخلیه نمی‌باشد، مگر اینکه دادگاه رسیدگی‌کننده، شکایت مستأجر را مدلل بداند، در این صورت پس از اخذ تأمین متناسب با ضرر و زیان احتمالی موجر، قرار توقیف عملیات اجرایی تخلیه را صادر خواهد نمود.

**ماده ۱۹** چنانچه شکایت مستأجر مورد اشاره در ماده قبل به موجب حکم نهایی رد شود، موجر حق دارد خسارتی را که از توقیف اجرای دستور تخلیه به او وارد شده است بر طبق قوانین و مقررات مطالبه کند.

**ماده ۲۰** چنانچه موجر مبلغی به عنوان ودیعه یا تضمین یا قرض الحسنه و یا سند تعهدآور و مشابه آن از مستأجر دریافت کرده و در سند اجاره (عادی و یا رسمی) درج شده باشد یا توسط خود موجر عنوان شود، در این صورت تخلیه و تحویل مورد اجاره به موجر موکول به استرداد سند یا وجه یاد شده به مستأجر و ارایه سند آن به ضمیمه درخواست تخلیه به مرجع قضایی و یا ارایه آن به دایره اجرای ثبت و یا سپردن آن برحسب مورد به دایه اجرای دادگستری و یا دایره اجرای ثبت می‌باشد.

تبصره - در صورتی که ودیعه یا تضمین یا قرض الحسنه و یا سند تعهدآور و مشابه آن در سند اجاره (عادی و یا رسمی) ذکر نشده باشد و توسط موجر نیز هنگام درخواست و تقاضای تخلیه مطرح نشود و مستأجر از این جهت

مدعی حقی شود، می تواند طبق ماده (۵) قانون اقدام به احقاق حق خود نماید.

---

آئین‌نامه‌ها، آراء و  
بخشنامه‌های مالیاتی

---





## آیین نامه و مصوبه‌های مالیاتی

بخشنامه شماره: ۵۹۱۹۰۳۸/۴/۳۰ - ۱۳۶۷/۱۲/۲۰

معافیت مالیاتی اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت طبق ضوابط و قیمت‌های موضوع ماده ۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب

۱۳۶۶/۱۲/۳

**ماده ۱** اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی آپارتمانی تا ۷۵ متر مربع بنای مفید (باستثناء مشاعات) در تهران که ارزش معاملاتی اعیان و سهم عرصه آنها جمعا تا ۳/۸۰۰/۰۰۰ ریال باشد از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.

**ماده ۲** اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی غیر آپارتمانی در تهران تا ۱۰۰ متر مربع زیربنا که جمع ارزش معاملاتی عرصه و اعیان آنها تا ۵/۸۰۰/۰۰۰ ریال باشد، از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.

**ماده ۳** اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی آپارتمانی در ۳۱ شهر (بجز تهران) مشمول ضرورت مندرج در پیوست قانون زمین شهری مصوب ۱۳۶۶/۶/۲۲ مجلس شورای اسلامی و همچنین توابع آن شهرها، در صورتیکه سطح زیر بنای مفید (باستثناء مشاعات) هر واحد از ۸۰ متر مربع و جمع ارزش معاملاتی عرصه آنها تا ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.

**ماده ۴** اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی اعم از آپارتمانی یا غیر آن تا ۱۲۰ متر زیر بنا (در مورد آپارتمان‌های زیر بنای مفید باستثناء مشاعات) که جمع ارزش معاملاتی عرصه (یا سهم عرصه) و اعیان آنها تا ۵۰۰۰۰۰۰ ریال باشد در سایر شهرستانهای کشور از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.

**ماده ۵** معافیت موضوع این آیین‌نامه شامل واحدهای مسکونی است که از

تاریخ ۱۳۶۶/۱۲/۳ تا تاریخ ۱۳۶۷/۱۲/۳ احداث و هر واحد حداکثر تا یکسال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای اجرای برنامه احداث که هر مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی یا شهرداری محل تعیین نمی‌شود منتقل می‌گردد.

آیین نامه موضوع تبصره ۱ ماده ۱۱ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب ۱۳۷۱/۲/۱۴ مجلس شورای اسلامی) مبنای احتساب ارزش معاملاتی حق واگذاری محل موضوع تبصره ۱ ماده ۱۱ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۱۴ بشرح قواعد زیر تعیین می‌گردد.

**ماده ۶** ارزش معاملاتی حق واگذاری محل در مواردی که مستقیماً وسیله مالک بطور مجزا یا توأم با ملک واگذار می‌گردد.

در محدوده خدمات شهری تهران و مراکز استانها (باستثنای ایلام، یاسوج، شهرکرد، زاهدان و بوشهر) و شهرهای کرج، قم، قزوین، اردبیل، گرگان، شاهرود، سبزوار، نیشابور، بروجرد و کاشان ارزش معاملاتی حق واگذاری محل معادل ۳۰ برابر و در محدوده خدمات شهری سایر شهرها و مراکز استانهای مستثنی شده فوق معادل ۱۵ برابر ارزش معاملاتی عرصه ملک در زمان واگذاری و ارزش معاملاتی حق واگذاری محل برای هتلها، بیمارستانها، درمانگاهها، مطب پزشکی، آموزشگاههای علمی، مهد کودک، پارکینگهای عمومی، انبارها، باراندازها، سینماها، تماشاخانهها، سردخانهها، دامداریها و دامپروریها و مرغداریها، سنگبریها، کارخانهها، ساختمانهای اداری در محدوده خدمات شهری تهران و مراکز استانها (باستثنای ایلام، یاسوج، شهرکرد، زاهدان، بوشهر) چهار برابر و در محدوده خدمات شهری سایر شهرها و مراکز مستثنی شده سه برابر ارزش معاملات عرصه ملک در زمان واگذاری.

تبصره ۱- در خصوص طبقات همکف ضرایب فوق نسبت به ارزش معاملاتی تمامی عرصه مورد واگذاری عیناً اعمال اما راجع به طبقات زیرین و طبقات بالای همکف محاسبه ارزش معاملات به ترتیب زیر انجام می‌شود:

- ۱- سطح زیر بنای هر واحد یا محل واگذاری به عنوان عرصه ملک تلقی می‌گردد.
- ۲- ضرایب مذکور نسبت به طبقات زیر همکف به ۱/۳ و طبقات پایین تر به ۱/۴ و تا

دو طبقه بالای همکف به  $1/2$  و طبقات بالاتر از آن به  $1/3$  تقلیل می‌یابد.

۳- ارزش معاملاتی عرصه قسمتهائی از ملک که مورد استفاده اشتراکی است (مانند حیاط ساختمانها و محوطه تعمیرگاهها و میداین تره بار و پاساژها) به نسبت سطح زیر بنای هر واحد ساختمانها و محوطه تعمیرگاهها و میداین تره بار و پاساژها) به نسبت سطح زیر بنای هر واحد یا محل کسب اشتغال شده سرشکن و به مأخذ محاسبه ارزش معاملاتی حق واگذاری افزوده می‌شود، اما در خصوص اینگونه املاک که به صورت مجتمع مورد استفاده می‌باشند، عرصه مربوط به راه پله و آسانسور و تأسیسات حرارتی و برودتی، اطاق سرایدار نگهبان و نیز سرویسهای بهداشتی در این محاسبه منظور نمی‌گردد، و در مورد واحدهائی که جزء ملحقات آنها پارکینگ و انباری باشد، ثلث ارزش معاملاتی سطح زیربنای پارکینگ یا انباری هم به مأخذ مذکور افزوده می‌شود.

تبصره ۲- درباره املاک اوقافی که مستقیماً واگذار می‌گردد نیز طرز محاسبه ارزش حق واگذاری محل برابر این ماده صورت خواهد گرفت.

تبصره ۳- در مورد واحدهای کسبی و تجاری (باستثنای کارخانهها) طبقات همکف واقع در نبش خیابانهائی که عرض هر دو خیابان جانبی بیش از ۱۵ متر باشد، به میزان  $10\%$  ارزش معاملاتی حق واگذاری محاسبه شده به ترتیب فوق، به ارزش معاملاتی مذکور اضافه می‌شود.

تبصره ۴- در مورد کارخانهها، میزان عرصه برای محاسبه ارزش معاملاتی حق واگذاری، حداکثر تا ۲ برابر زیر بنای (فقط یک طبقه) محل کارگاه و انبار و سایر ملحقات (باستثنای خانههای سازمانی) منظور خواهد شد.

تبصره ۵- بابت جایگاههای بنزین حق واگذاری منظور نخواهد شد.

تبصره ۶- در مورد محلهای واقع در حومه شهرها و یا خارج از محدوده خدمات شهری، ضرایب مذکور در متن ماده ۱ به ترتیب به نصف ضریب مربوط به هر شهر تقلیل خواهد یافت.

**ماده ۷** ارزش معاملاتی حق واگذاری در مواردی که وسیله صاحب حق

(غیر از مالک) واگذار می‌گردد:

۱- در مواردی که مدت مذکور پانزده تا ۱۹ سال بوده باشد، معادل  $10\%$  نسبت به

- ارزش معاملاتی حق واگذاری تعیین شده طبق ماده ۱ اضافه می‌گردد.
- ۲- در مواردی که مدت مذکور پانزده تا ۱۹ سال بوده باشد، معادل ۱۰٪ نسبت به ارزش معاملاتی حق واگذاری تعیین شده طبق ماده ۱ اضافه می‌گردد.
- ۳- در مواردی که مدت مذکور ۵ تا ۱۴ سال بوده باشد، معادل ۲۰٪ نسبت به ارزش حق واگذاری تعیین شده طبق ماده ۱ اضافه می‌گردد.
- ۴- در مواردی که مدت مذکور ۴ سال بوده باشد، ارزش معاملاتی حق واگذاری به میزان مذکور در ماده ۱ تعیین خواهد شد.
- ۵- در سایر مواردی که مدت مزبور کمتر از ۴ سال بوده باشد، ارزش حق واگذاری تعیین شده طبق ماده ۱ معادل ۱۰٪ تقلیل خواهد یافت.
- تبصره - در محاسبه مدتهای موضوع این ماده، مدت کمتر از شش ماه منظور نمی‌گردد و مدت بیش از شش ماه معادل یک سال منظور می‌شود.

**ماده ۸** در موارد املاک فاقد ارزش معاملاتی حق واگذاری محل موضوع حکم تبصره ۲ ماده ۱۱ مذکور که باید بابت آنها حق واگذاری نزدیک تری محل مشابه مبنای محاسبه مالیات قرار گیرد، محل مشابه در درجه اول باید جزء محدوده شهرستان مربوط و در صورت عدم وجود محل مشابه احتمالی در آن شهرستان جزء محدوده شهرستان همجوار نزدیک به ملک مورد معامله باشد.

### آیین نامه اجرایی تبصره ذیل ماده (۶) قانون مالیاتهای مستقیم

**ماده ۱** کلیه واحدهای مسکونی با زیر بنای یکصد و بیست (۱۲۰) متر مربع - مفید و کمتر که با سند رسمی برای سکونت به اجاره واگذار می‌شوند، در مدت اجاره از پرداخت مالیات سالانه املاک، موضوع فصل اول باب دوم قانون مالیاتهای مستقیم، معاف می‌باشند.

**ماده ۲** برای تعیین سطح زیر بنای مفید در مورد واحدهای آپارتمانی، صورتجلس تفکیکی ثبت و در مورد واحدهای غیر آپارتمانی، پایان کار ساختمان صادر شده از شهرداری‌ها ملاک عمل می‌باشد.

## آرای هیئت عمومی شورایی عالی مالیاتی

۱۳۶۹/۱۰/۸ - ۳۰/۴/۱۳/۱۳۷۸۱

طبق مفاد تبصره ماده ۷۷ مذکور [در قانون مالیاتهای مستقیم] به بیان روشن و صریح «هر شخص حقیقی» مشمول حکم موضوع فعالیت بساز و بفروش قرار گرفته است. بنابراین در موارد تعدد مالکیت باید حد نصاب یک واحد مسکونی و یا دو واحد کسبی را به ازای هر یک از مالکین منظور داشت مگر اینکه برابر صدر تبصره مذکور اصولاً شغل تمام یا برخی از آنان بساز و بفروشی بوده باشد که در این صورت حسب مورد، هر یک برابر مقررات مربوط مشمول مالیات متعلق خواهد بود.

بخشنامه ۱۳۶۷/۱۰/۱۸ - ۳۰/۴/۱۰۸۹۸

در مورد نحوه احتساب مالیات تقسیم و افراز املاکی که مالکیت آنها مشاع است و پس از تفکیک، بعضی از شرکاء مالک قسمت مرغوبتر می‌شوند. به طور کلی افراز و تقسیم املاک مشاعی به نسبت حصه هر یک از مالکین در صورتی که ارزش سهم هر یک از مالکین مشاعی پس از تفکیک و تقسیم و ثبت سند با ارزش حصه آنها قبل از تفکیک و تقسیم و ثبت سند تفاوتی نداشته باشد، مشمول هیچگونه مالیاتی اعم از مالیات بر درآمد پخش املاک یا مالیات بر درآمد اتفاقی نخواهد بود، اما در مواردی که ارزش سهم برخی از مالکین پس از تقسیم و تفکیک نسبت به ارزش سهم آنها قبل از تقسیم و تفکیک بیشتر شود، هر گاه بابت آن وجهی به کسانی که ارزش سهم آنها پس از تقسیم و تفکیک نسبت به حالت قبل، کاهش یافته است، پرداخت نماید، در صورتی که ارزش سهم ملک دریافت کنندگان وجه به اضافه مبلغی که دریافت نموده‌اند بیش از ارزش سهم ملک مشاع آنها قبل از تقسیم و تفکیک باشد، دریافت کنندگان وجه نسبت به مبلغ اضافی که عایدشان می‌شود طبق مقررات ماده ۳۰ مشمول مالیات خواهند بود و اگر محرز شود کسانی که ارزش سهم آنها بیش از تقسیم و تفکیک نسبت به حالت قبل افزایش یافته وجهی به کسانی که ارزش سهم آنها کاهش یافته پرداخت نکرده‌اند یا کمتر از مبلغی که می‌باید پرداخت نمایند پرداخت کرده‌اند، نسبت به

اضافه ارزش سهم خود در مقایسه با حالت قبل از تقسیم و تفکیک، پس از کسر مبلغ پرداختی در حالت اخیر، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهند بود.

**بخشنامه ۱۳۶۸/۶/۱۰ - ۳۰/۴/۱۰۹۵**

انتقال قطعی املاک اعم از اینکه تمام یا قسمتی از آن به صورت مغازه یا محل کسب خالی باشد مشمول ماده ۷۸ نبوده و حسب مورد مشمول مواد ۵۹ و ۶۰ و ۶۱ در صورت وجود تفاوت ارزش - موضوع ماده ۶۲ - این تفاوت مشمول ماده اخیرالذکر خواهد بود.

**بخشنامه ۱۳۶۸/۶/۲۶ - ۳۰/۴/۹۳۷۰**

رای اکثریت شماره [مورخ] ۱۳۶۷/۱۰/۱۸ - ۳۰/۴/۱۰۸۹۸ شورایعالی مالیاتی از نظر انطباق با بخشهای املاک و درآمد اتفاقی قانون مالیتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی مورد بررسی قرار گرفت. رأی مزبور برای تقسیم نامه‌های تنظیمی از اول سال ۱۳۶۸ به بعد با جایگزینی ماده ۷۸ قانون مذکور به جای ماده ۳۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن مورد تأیید بوده و قابلیت اجرا خواهد داشت.

**بخشنامه ۱۳۷۰/۴/۱۸ - ۳۰/۴/۵۲۶۱**

نظریه مندرج دربند ۲ نامه شماره مورخ ۳۰/۵/۴۸۹۱ - ۱۳۷۰/۱۱/۳۱ دفتر فنی مالیاتی مبنی بر اینکه نداشتن محل سکونت در ایران موجب عدم استفاده از معافیت نخواهد بود مورد تأیید است.

**بخشنامه ۱۳۷۱/۱۰/۱۳ - ۴/۱۱۸۸۸**

استنباط از مفاد ماده ۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ این است که چنانچه شروع و خاتمه واحدهای مورد نظر در ماده مذکور در مدت ده سال از تاریخ تصویب قانون یاد شده بوده باشد و ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی و یا شهرداری محل تعیین می‌شود منتقل گردد انتقال ملک مشمول معافیت از

پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک می‌باشد. بدیهی است واحدهایی که شروع به کار احداث آنها قبل از تصویب قانون مذکور بوده و در ده سال فوق‌الذکر به اتمام می‌رسند مشمول معافیت مقرر در ماده مزبور نخواهند بود.

#### بخشنامه ۱۳۶۸/۲/۱۰ - ۳۰/۴/۱۰۹۶

نامه شماره ۲۲/۰۷ - ۱۳۶۸/۱/۶ اداره حقوقی بانک در مورد شمول ماده ۷۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ نسبت به مواردی که بانک، ساختمان‌های را جهت شعبه خریداری می‌نماید مطرح است. هیأت پس از بحث و تبادل به شرح آتی مبادرت به صدور رأی مینماید:

نظر به اینکه خرید املاک برای شعب بانک نظیر مواردی موافق عامه، مذکور در ماده ۷۰ قانون یاد شده، نمی‌باشد، لذا موضوع مشمول معافیت مقرر در ماده مزبور نخواهد بود.

#### بخشنامه ۱۳۶۸/۳/۲۸ - ۳۰/۴/۳۳۴۱

الف: معافیت یاد شده در ماده ۷۰ قانون مالیاتهای مستقیم منحصرأ شامل مالکینی است که املاک و اراضی آنها برای ایجاد و یا توسعه مناطق نظامی یا موافق عامه مندرج در ماده یاد شده [۷۰] و نظایر آنها توسط مراجع مورد نظر واقع می‌شوند و این املاک با عنایت به کلمه «ودیعه» مندرج در قسمت اخیر ماده ۷۰ از جهت اجرای طرح معمولاً در وضعیتی هستند که در صورت خودداری مالک از انتقال، خریدار (مراجع مذکور در ماده ۷۰) برابر قوانین مربوط، راساً نسبت به تملک ملک یا تودیع بهای آن به حساب مالک، اقدام خواهند نمود.

بنابراین خرید املاک توسط مراجع یاد شده در ماده ۷۰ به جز موارد مذکور در این ماده، طبق مقررات، مشمول مالیات خواهد بود.

ب. در مواردی که به مستأجرین این گونه املاک بابت تخلیه و جوهی تحت عنوان حق واگذاری محل، پرداخت می‌شود، وجوه مزبور برابر مقررات، مشمول مالیات می‌باشد، اما چنانچه ملک مورد انتقال دارای مغازه یا محل کسب خالی بوده و مالک حسب اعلام مراجع ذیربط مذکور در ماده ۷۰ مجزا از ارزش عرصه و اعیان، وجوهی به لحاظ موقعیت تجاری دریافت نماید، این دریافتی به نرخ موضوع ماده



۶۲ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات خواهد بود، در غیر این صورت اعمال مقررات موضوع ماده ۶۲ مذکور نسبت به این گونه انتقالات جایز نمی‌باشد.

بخشنامه ۱۳۶۸/۱۱/۱۸ - ۳۰/۴/۱۹۲۵۶

موضوع این است که در خصوص خاتمه اعیانی مذکور در ماده ۷۱ قانون یاد شده دو نظر ابراز می‌گردد:

یکی اینکه منظور از خاتمه، آن قسمت از اعیانی است که در تاریخ تصویب قانون دارای حداقل بنای لازم جهت تنظیم سند رسمی بوده (مرحله عدم خلاف). و دیگر اینکه منظور خاتمه کل بناست بطوری که قابل سکونت و بهره‌بردار بوده باشد.

هیأت عمومی با شور و بررسی پیرامون موضوع به شرح آتی اعلام رأی می‌نماید: از کلمه «خاتمه» مذکور در ماده ۷۱ استنباط حصر قابلیت بهره برداری اعیانی احدائی در تاریخ تصویب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ نمی‌شود و نظر اول دفتر فنی مالیاتی مبنی بر وجود حداقل بنای لازم جهت تنظیم سند رسمی مورد تأیید است.

بخشنامه ۱۳۶۹/۷/۲۵ - ۳۰/۴/۹۶۲۱

گزارش شماره ۳۰/۵/۲۰۵۹ مورخ ۱۳۹۶/۷/۲۳ دفتر فنی مالیاتی در جلسه مورخ ۱۳۶۹/۷/۲۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مزبور اجمالاً مشعر بر این است که «از جمله تسهیلات اعطایی بانکها در اجرای قانون عملیات بانکی بدون ربا فروش املاک احدائی به صورت تنظیم قرار داد اجاره به شرط تملک می‌باشد. از طرفی در اغلب موارد، این گونه مستأجرین (صاحب حق) قبل از صدور سند انتقال قطعی واحد مسکونی موضوع قرار داد که به لحاظ وجود مشکلات ثبتی ممکن است سالها به تعویق افتد با موافقت بانک اقدام به واگذاری به غیر می‌نمایند.

چون در مجتمعهای بزرگ آپارتمانی قبل از صدور اسناد مالکیت جداگانه، این گونه انتقال حقوق به صورت عرف در آمده است، لذا به نظر می‌رسد موضوع بیشتر قابل انطباق با مقررات ماده ۷۴ قانون (مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه

۱۳۶۶) خواهد بود و با صاحبان حق باید نسبت به انتقالات مورد بحث مانند مالک رفتار نمود.

هیأت عمومی شورای مالیاتی پس از بررسی و شور و تبادل نظر به شرح آتی اعلام رأی می‌نماید:

نظر به اینکه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ در باب انتقال حقوق اشخاص نسبت به املاکی که از طریق عقد؛ اجاره به شرط تملیک؛ حاصل می‌گردد، متضمن نص صریحی نمی‌باشد، لذا با عنایت به جمیع جهات، استنباط دفتر فنی مالیاتی از موضوع به شرح قسمت اخیر گزارش مطروحه، قابل قبول است.

شماره: ۶۹/۱۰/۱۱-۳۰/۴/۱۳۷۸۱

گزارش شماره ۳۰/۵/۳۵۳۷-۱۳۶۹/۹/۱۰- دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت مقام محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۶۹/۱۰/۸ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. موضوع گزارش دایره بر طرح مسئله راجع به تبصره ماده ۷۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مربوط به فعالیت بساز و بفروش در موارد تعدد مالکیت می‌باشد. بدین بیان که وقتی مالکین املاک مشاعی مبادرت به ساخت و فروش واحدهای مسکونی و تجاری جمعاً بیش از حد نصاب تعیین شده در تبصره فوق‌الذکر می‌نمایند چنانچه قدر الحصه هر یک از آنان عملاً از حد نصاب مذکور کمتر باشد آیا از شمول مالیات بساز و بفروش خارج هستند یا اینکه اینگونه مشارکتها به عنوان یک واحد شغلی (مشارکت مدنی) تلقی و با رعایت معافیتها و سایر مقررات قانونی مشمول مالیات بر درآمد بساز و بفروشی خواهد بود.

طبق مفاد تبصره ماده ۷۷ مذکور به بیان روشن و صریح هر شخص حقیقی مشمول حکم موضوع فعالیت بساز و بفروشی قرار گرفته است بنابراین در موارد تعدد مالکیت باید حد نصاب یک واحد مسکونی و یا دو واحد کسبی را بازاء هر یک از مالکین منظور داشت مگر اینکه برابر صدر تبصره مذکور اصولاً شغل تمام یا برخی از آنان بساز و بفروشی بوده باشد که در این صورت حسب مورد هر یک برابر مقررات مربوط مشمول مالیات متعلق خواهد بود.

شماره: ۶۹/۱۱/۱۸۳۰/۴/۱۹۲۵۶

گزارش شماره ۳۰/۵/۳/۸۶ - ۱۳۶۸/۹/۲۵ دفتر فنی مالیاتی ارجاع شماره ۴۸۰۲۲ - ۱۳۶۸/۹/۲۶ معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی در هیأت عمومی شورای مطرح است. اجمال موضوع این است که در خصوص خاتمه اعیانی مذکور در ماده ۷۱ قانون یاد شده دو نظر ابراز می‌گردد. یکی اینکه منظور از خاتمه آن قسمت از اعیانی است که در تاریخ تصویب قانون دارای حداقل بنای لازم جهت تنظیم سند رسمی بوده (مرحله عدم خلاف) و دیگر اینکه منظور از خاتمه کل بنا است بطوریکه قابل سکونت و بهره برداری بوده باشد. هیأت عمومی با شور و بررسی کافی پیرامون موضوع بشرح آتی اعلام رای می‌نماید:

از کلمه «خاتمه» مذکور در ماده ۷۱ استنباط حصر قابلیت بهره برداری اعیانی احداثی در تاریخ تصویب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ نمی‌شود و نظر اول دفتر فنی مالیاتی مبنی بر وجود حداقل بنای لازم جهت تنظیم سند رسمی مورد تأیید است.

شماره: ۷۰/۸/۲۱۳۰/۴/۱۴۲۴۷

گزارش شماره ۳۰/۵/۲/۵۸۵ - ۱۳۷۰/۷/۲۴ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در جلسه مورخ ۱۳۷۰/۸/۱۸ شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مزبور مشعر بر طرح این مسئله است که اگر مالک، چند مستغل مسکونی خود را واقع در پلاکهای ثبتی مختلف رابه اجاره واگذار و خود محل دیگری برای سکونت اجاره نماید، آیا مال الاجاره پرداختی طبق مقررات ماده ۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ قابل کسر از اجاره بهای دریافتی بابت تمام مستغلات اجاری مالک است یا اینکه مقررات ماده ۵۵ یاد شده صرفاً ناظر به یک باب خانه یا آپارتمان واگذاری از طرف وی می‌باشد. هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی پس از شور و بررسی و مذاقه در مفاد ماده ۵۵ مذکور در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ بشرح آتی اعلام رای می‌نماید.

رای اکثریت:

حکم موضوع ماده ۵۵ بطور عموم ناظر به املاک مسکونی متعلق به موجر اعم از خانه یا آپارتمان است و از آن معنی خانه یا آپارتمان واحد مستفاد نمی‌شود. بنابراین مال الاجاره پرداختی مالک بابت محل سکونت خود، همانطور که در قسمت اخیر ماده مزبور تصریح گردیده قابل کسر از کل مال الاجاره دریافتی او از محل املاک مسکونی برابر مقررات می‌باشد.

شماره ۴/۱۱۸۰۴/۴۱۱۸۰۴-۳۰/۹/۷۱/۱۰

گزارش شماره ۳۰/۵/۴۱۰۳-۷۰/۱۲/۱۳ دفتر فنی مالیاتی در خصوص نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات حق واگذاری محل در مواردی که به موجب قرار داد منعقد شده بین متعاملین انتقال گیرنده تعهد پرداخت مالیات را نموده است عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.م.صوب اسفند ماه ۱۳۶۶ در هیئت عمومی شورایی عالی مطرح و به شرح آتی مبادرت به صدور رای گردید.

رای اکثریت:

به طور کلی نظر به اینکه مستنداً به بندهای ۲، ۳، ۴، ۵ ماده یک قانون موصوف اشخاص حقیقی و حقوقی نسبت به درآمدهای مکتسبه طبق مقررات مربوط مشمول مالیات شناخته شده‌اند، بنابراین قطع نظر از اینکه مالیات از چه محلی و توسط چه شخصی پرداخت می‌شود، مطالبه مالیاتی باید از صاحب درآمد به عمل آید. حال در مواردی که خریدار تعهد پرداخت مالیات را نموده است مورد از مصادیق ماده ۱۰ قانون مدنی (قرارداد خصوصی بین اشخاص) بوده و تا جایی که مغایر موازین قانونی نباشد بین متعاملین معتبر است، اما از نظر محاسبه درآمد مشمول مالیات چنانچه قرارداد مورد قبول مأموران تشخیص مشمول مالیات، مالیات متعلقه را از درآمد مشمول مالیات پرداخت نماید و در موضوع مورد بحث از حیث تطبیق با مقررات با عنایت به حکم مذکور واقعیت این است که انتقال دهنده درآمدی را کسب کرده است که مالیات آن کسر شده است (درآمد خالص). بنابراین مأمورین تشخیص و مرجع حل اختلاف باید با توجه کامل به مفاد مدارک مأخوذه و رعایت سایر جوانب موضوع، از دریافتی انتقال دهنده مبالغ پرداختی و

سایر وجوهی را که باید طبق قانون موضوع شود، کسر نموده و اگر باقیمانده‌ای بود آن را درآمد پس از کسر مالیات منظور و با مراجعه به نرخهای مالیاتی مربوط مبلغ کل درآمد مشمول مالیات را تعیین نمایند. بنابراین موارد فوق و از حیث وضوح مطلب به ذکر مثالی مبادرت می‌شود.

شخصی در سال ۱۳۶۸ حق واگذاری مغازه‌ای را به مبلغ ۲۰/۳۳۰/۰۰۰ ریال خریداری و در سال ۱۳۶۹ مبادرت به انتقال حق مذکور بر اساس مدارکی که مورد قبول مأموران تشخیص قرار گرفته است به مبلغ ۲۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال به دیگری نموده و در مدارک مزبور انتقال گیرنده، تعهد پرداخت مالیات را کرده است. در فرض مذکور برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به شرح زیر عمل می‌شود.

درآمد خالص پس از کسر مالیات  $۲۸/۰۰۰/۰۰۰ - ۳۳۰/۰۰۰ = ۷/۶۷۰/۰۰۰$   
که با مراجعه به نرخ مشخص می‌شود مبلغ واقعی (درآمد مشمول مالیات قبل از کسر مالیات)  $۱۲/۰۰۰/۰۰۰$  ریال می‌باشد که مالیات آن معادل  $۴/۳۳۰/۰۰۰$  ریال (بر اساس نرخ ماده ۱۳۱ قبل از اصلاحیه) می‌باشد و در حقیقت انتقال دهنده حق خود را به مبلغ  $۳۲/۳۳۰/۰۰۰$  ریال واگذار نموده است.

بدیهی است رای فعلی به معاملات تا آخر سال ۱۳۷۰ می‌باشد و در مواردی که حسب تحقیقات به عمل آمده مدارک ارائه شده یا مأخوذ به جهات قانونی مورد قبول مأموران و مراجع ذیصلاح واقع نمی‌شود، دریافتی بابت حق واگذاری محل باید با عنایت به سایر موازین قانونی از طریق تحقیقات و جمع آوری اطلاعات تعیین و مبنای محاسبات لازم قرار گیرد.

#### نظر اقلیت:

با عنایت به قسمت اخیر تبصره ۲ ماده ۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶، محصول نموده پرداخت مالیات به عهده خریدار (که معمولاً با تنظیم وکالتنامه، خریدار در این گونه معاملات، مراجعه به واحدها و مراجعه مالیاتی را نیز عهده دار می‌شود) از مصادیق بارز تحصیل امتیاز تلقی می‌گردد و دریافت مقداری از ارزش حق واگذاری به پول نقد دلیل بر عدم دریافت امتیاز نمی‌باشد. لذا در این قبیل موارد باید ارزش حق واگذاری محل طبق مقررات فوق‌الاشعار و یا حسب مورد تبصره ۳ ماده ۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب

اسفند ماه ۱۳۴۵ از طریق برآورد ارزش حق واگذاری محل وسیله مأمورین تشخیص ذیربط تعیین گردد.

شماره: ۴۹/۴۰/۳۰-۷۲/۳/۱۸

گزارش شماره ۱۵/۶۳۵-۳۰/۳/۱۸-۱۳۷۲ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۳/۹ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. موضوع گزارش مشعر بر طرح این مسئله است که در موارد انتقال بلاعوض حق واگذاری محل و به تبع آن پرداخت مالیات بر درآمد اتفاقی وسیله انتقال گیرنده، آیا موقع واگذاری بعدی، در احتساب درآمد مشمول مالیات موضوع ماده ۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و ماده ۷۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ می بایستی مبلغی که مأخذ احتساب مالیات بر درآمد اتفاقی قرار گرفته، از دریافتی بابت حق واگذاری محل کسر گردد و یا آنکه در این رابطه فقط مالیات پرداختی قبلی قابل کسر خواهد بود و یا احتمالاً راه قانونی دیگری قابل ارائه می باشد.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از شور و تبادل نظر در این باره بشرح زیر اعلام رای می نماید:

رای اکثریت:

طبق نص صریح ماده ۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ و ماده ۷۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ درآمد مشمول مالیات در مورد واگذاری هر یک از حقوق مربوط به ملک از طرف صاحبان حق غیر از مالک عین عبارتست از اضافه دریافتی صاحب حق نسبت به آنچه که برای تحصیل این حقوق یا استفاده از آن قبلاً پرداخت نموده است. بنابراین حق واگذاری محل منطبق بر نص مذکور نبوده بلکه با عنایت به حکم عام مواد یاد شده، در این خصوص مالیات پرداختی (و حسب مورد ملحقات آن) به عنوان یکی از اقلام پرداختی جهت تحصیل این حق با استفاده از آن، از مبلغ واگذاری دریافتی قابل کسر خواهد بود.