

نظر اقلیت:

به طور کلی نظر مقنن مالیات مضاعف از موضوع واحد نمی باشد بدین بیان که اگر عین یا منفعت مالی بلاعوض به شخصی منتقل شود، انتقال گیرنده بحکم مواد ۲۶ بر حسب مورد با توجه به سایر مواد بخش و فصل مالیات بر درآمد اتفاقی قوانین مذکور مشمول مالیات خواهد بود. حال اگر انتقال گیرنده که بشرح مذکور در فوق مالیات بر درآمد اتفاقی پرداخت نموده یا می نماید، پس از چندی درصدد انتقال به دیگری برآید تفوه به اینکه چون این شخص در موقع مالک یا صاحب حق شدن وجهی پرداخت نکرده است باید کل مبلغی که بابت انتقال دریافت می نماید یکجا مشمول مالیات فصل مالیات بر درآمد املاک واقع شود قطع نظر از اینکه مبتنی بر عدالت مالیاتی نیست از وجاهت قانونی برخوردار نمی باشد و با اتخاذ ملاک از کم قسمت اخیر ماده ۲۳ و مواد ۴۸ و ۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن و ماده ۶۰ و تبصره ماده ۷۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ (قبل از اصلاحیه) و تبصره ماده ۱۲۰ و ماده ۱۲۳ قانون موصوف عقیده دارد مبلغی که مأخذ محاسبه مالیات بر درآمد انتقالی قرار گرفته است از مبلغ دریافتی انتقال دهنده قابل کسر می باشد.

شماره: ۳۰/۴/۱۲۳۰ - ۱۳۷۲/۱۱/۹

گزارش شماره ۳۰/۵/۱۷۸۴ - ۱۳۷۲/۴/۲۳ دفتر فنی مالیاتی عنوان محترم درآمدهای مالیاتی در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۵ هیئت عمومی شورایی مالیاتی مطرح است. مضمون گزارش مزبور عبارتست از در اجرای مقررات تبصره الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص حقوقی مکلفند مالیات مال الاجاره پرداختی را کسر و ظرف ده روز به اداره امور اقتصادی و دارائی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آنرا به موجر تسلیم نمایند. اکنون در خصوص شمول حکم مزبور نسبت به اجاره دست دوم املاک دو نظر وجود دارد:

- ۱- حکم تبصره ۹ فوق الذکر عام بوده و کلیه اشخاص حقوقی مستأجر خواه اجاره بصورت دست اول باشد یا دست دوم، مکلف به کسر مالیات می باشند.

- ۲- در ارتباط با اجاره دست دوم املاک، چون موجر مالک عین مستأجره نیست و درآمد مشمول مالیات وی به موجب قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای

مستقیم بر اساس مابه‌التفاوت مال الاجاره دریافتی و پرداختی تعیین می‌گردد، از طرفی اجرای تکلیف یاد شده توسط مستأجر در اینگونه موارد با عنایت به اینکه اطلاع دقیقی از میزان مال الاجاره پرداختی توسط موجر مزبور به مالک ندارد، بالاخص در مواردی که شخصی مجموعه واحدهای مسکونی یا تجاری را بطور یکجا اجاره گرفته و جزئی از آنرا مجدداً بغير اجاره دهد. تفکیک میزان مال الاجاره پرداختی مستأجر بابت این قسمت جزئی غالباً امکان‌پذیر نخواهد بود، لذا به علت وجود مشکلات اجرائی منجمله مسائل مربوط به استرداد اضافه مالیات پرداختی، می‌توان تکلیف کسر مالیات از مال الاجاره پرداختی به موجرین غیر مالک را منتفی دانست. «التهایه دفتر فنی مالیاتی جهت تعیین تکلیف راجع به ابهام موجود، پیشنهاد احاله موضوع به شورایعالی مالیاتی نموده است. اینک هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، پس از شور و بررسی در این خصوص بشرح آتی اعلام رای می‌نماید.

رای اکثریت:

از آنجا که اصولاً محاسبه هر نوع مالیات مستلزم معلوم و مشخص بودن درآمد یا مأخذ مشمول مالیات می‌باشد، از طرفی مستأجرین بعدی صلاحیت تحقیق و ورود در رابطه بین مالکین و مستأجرین اولیه را ندارند و با این ترتیب مبنای احتساب مالیات بر درآمد اجاری در اینگونه موارد برای مستأجرین یاد شده روشن نیست، علیهذا صرفنظر از مشکلات اجرائی که دفتر فنی مالیاتی به آن اشاره نموده، حسب استنباط از احکام قانون نیز مستأجرینی که ملک مورد استفاده آنها به صورت دست دوم از غیر مالک اجراه گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ الحاقی مورد بحث نخواهند بود

شماره: ۱۴۰/۴-۳۰/۲۲/۷۲

نامه شماره ۳۸/۱۵۹۸۴ - ۱۳۷۰/۱۲/۲۵ اداره کل مالیات بر ارث و اراضی بایر و منضمات آن عنوان جناب آقای حسینی معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است و حسب

منضمات نامه فوق الاشاره اجمال قضیه از این قرار است که بنا به روش معمول خریداران آپارتمانهای مجتمع‌های مسکونی بزرگ نظیر مجتمع آتی‌ساز و غیره با پرداخت ثمن معامله (بطور نقد یا اقساط) به موجب قرارداد منعقدہ با شرکت فروشنده ملک را تصرف و مورد استفاده قرار می‌دهند ولی به لحاظ طولانی بودن اتمام پروژه‌های ساختمانی و لزوم انجام کلیه تشریفات قانونی مربوط به اخذ گواهی پایان کار و افزایش تفکیک و تعیین حدود تنظیم سند رسمی مالکیت بنام مالک به بعد موکول می‌شود، اینک در مواردی که خریدار قبل از تنظیم سند رسمی مالکیت بنام او فوت شود آیا بعلت عدم صدور سند مالکیت رسمی بنام خریدار (بعداً فوت شده) مبالغ پرداختی او به شرکت فروشنده را باید جزء مطالبات محسوب نمود و یا اینکه خریدار مذکور مالک بوده و ملک موضوع قرار داد جزء اموال متوفی محسوب و باید طبق ماده ۱۸۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۴۵ یا ماده ۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن بر حسب تاریخ فوت ارزیابی شود.

هیئت عمومی شورایی مالیاتی پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت به صدور رای می‌نماید:

چون به موجب قراردادهای منعقدہ بین خریدار و فروشنده این قبیل مجتمع‌های بزرگ علی القاعده تنظیم سند رسمی بنام خریدار موکول به اتمام پروژه و اجرای تشریفات قانونی مربوط به اخذ گواهی پایان کار و تفکیک و افزایش و تعیین حدود آپارتمانهای احدائی می‌شود. لذا مالکیت خریداران به موجب قرار دادهای منعقدہ محرز بوده و احکام مواد ۲۲ و ۴۸ قانون ثبت اسناد به مفهوم نفی مالکیت خریدار نمی‌باشد و در صورت فوق خریدار قبلی از تنظیم و صدور سند رسمی بنام وی از نظر مقررات مالیات بر ارث ملک مزبور جزء ماترک متوفی محسوب و باید بر حسب مورد طبق ماده ۱۸۹ ق.م.م.صوب ۱۳۴۵ یا ۳۲ ق.م.م.صوب ۱۳۶۶ ارزیابی شود.

شماره ۷۲/۱۲/۱۶ - ۳۰/۴/۱۴۳۴۷

گزارش شماره ۳۰/۵۴۶۲۴ - ۱۳۷۲/۱۲/۴ دفتر فنی مالیاتی عنوان جناب آقای حسینی معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند

۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ در هیئت عمومی شورایی مطرح است موضوع مطروحه در مورد ملاک تشخیص اشخاص حقیقی برای بساز و بفروش تلقی شده موضوع تبصره ۷۷ قانون می‌باشد. هیئت عمومی شورایی مالیاتی با ملاحظه مقررات مربوط و پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت به صدور رای می‌نماید:

از تبصره ماده ۷۷ چنین استنباط می‌شود که فارغ از تعداد واحد احداثی و طول مدت احداث، در صورتیکه شخص حقیقی در یکسال مالیاتی بیش از یک واحد مسکونی یا دو واحد کسبی را که خود احداث نموده بفروشد (مشروط به آنکه بیش از دو سال از خاتمه بنای واحد نگذشته باشد)، مشمول مالیات بر درآمد بساز و بفروشی است و در صورتیکه شخص حقیقی در یکسال مالیاتی فقط یک واحد مسکونی یا دو واحد کسبی را بفروشد مشمول مالیات موصوف نخواهد بود.

شماره: ۱۳۷۴/۴/۷ - ۳۰/۴/۳۳۵۰

گزارش شماره ۳۸۰۳-۳۰/۵-۱۱/۴ دفتر فنی مالیاتی به خلاصه اینکه:

۱- هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی آنرا به رهن تصرف واگذار و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره یا رهن کند.

۲- هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی آنرا به اجاره واگذار و خود محل دیگری برای سکونت خویش رهن نماید استحقاق قانونی استفاده از تسهیلات مقرر در ماده ۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم را خواهد داشت یا خیر؟

حسب ارجاع معاونت محترم درآمدهای مالیاتی و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن در جلسه مورخ ۷۴/۳/۸ هیئت عمومی شورایی مالیاتی مطرح و پس از بحث و تبادل نظر در خصوص موضوع بشرح آتی اعلام رای گردید:

رای اکثریت:

درست است که به موجب ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم در رهن تصرف، راهن مشمول مالیات بر درآمد اجاری املاک شناخته شده است ولی چون ماده ۵۵ قانون موصوف ناظر به وقوع عقد اجاره و پرداخت و دریافت مال الاجاره بر اساس عقد مذکور برای استفاده از تسهیلات مقرر می‌باشد و از طرف مقنن مورد

استثناء را نیز در قسمت اخیر ماده مزبور معین کرده است لذا امکان قانون برای اجرای حکم ماده مورد نظر در موارد رهن تصرف موجود نیست
نظر اقلیت:

نظر به اینکه رهن تصرف در متن ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم مورد قبول قانونگذار واقع و در حکم اجاره تلقی شده و واگذاری خانه یا آپارتمان مسکونی به رهن تصرف توسط مالک و رهن نمودن محل دیگری برای سکونت خویش از مصادیق اجاره موضوع ماده ۵۵ قانون مذکور می باشد لذا برخورداری مالک از مقررات موضوع ماده ۵۵ فوق در موارد رهن تصرف بلامانع است.

«در اجرای مقررات تبصره الحاقی به ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص حقوقی مکلفند مالیات مال الاجاره پرداختی را کسر و ظرف ده روز به اداره امور اقتصادی و دارائی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آنرا به موجر تسلیم نمایند. اکنون در خصوص شمول حکم مزبور نسبت به اجاره دست دوم املاک دو نظر وجود دارد:

۱- حکم تبصره ۹ فوق الذکر عام بوده و کلیه اشخاص حقوقی مستأجر خواه اجاره بصورت دست اول باشد یا دست دوم مکلف به کسر مالیات می باشند
۲- در ارتباط با اجاره دست دوم املاک چون موجر مالک عین مستأجر نیست و درآمد مشمول مالیات وی به موجب قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم بر اساس مابه التفاوت مال الاجاره دریافتی و پرداختی تعیین می گردد از طرفی اجرای تکلیف یاد شده توسط مستأجر در این گونه موارد با عنایت به این که اطلاع دقیقی از میزان مال الاجاره پرداختی توسط موجر مزبور به مالک ندارد، بالاخص در مواردی که شخصی مجموعه واحدهای مسکونی یا تجاری را به طور یکجا گرفته و جزئی از آنرا مجدداً به غیر اجاره دهد، تفکیک میزان مال الاجاره پرداختی مستأجر بابت این قسمت جزئی غالباً امکان پذیر نخواهد بود، لذا به علت وجود مشکلات اجرائی منجمله مسائل مربوط به استرداد اضافه مالیات پرداختی، می توان تکلیف کسر مالیات از مال الاجاره پرداختی به موجرین غیر مالک را منتفی دانست.

التهایه دفتر فنی مالیاتی جهت تعیین تکلیف راجع به ابهام موجود پیشنهاد احاله موضوع به شورایعالی مالیاتی نموده است. اینک هیئت عمومی شورایعالی

مالیاتی در اجرای بند ۲ ماه ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن پس از شور و بررسی در این خصوص به شرح آتی اعلام رای می‌نماید:

رای اکثریت:

از آنجا که اصولاً محاسبه هر نوع مالیات مستلزم معلوم و مشخص بودن درآمد یا مأخذ مشمول مالیات می‌باشد، از طرفی مستأجرین بعدی صلاحیت تحقیق و ورود در رابطه بین مالکین و مستأجرین اولین را ندارند و به این ترتیب مبنای احتساب مالیات بر درآمد اجاری در این گونه موارد برای مستأجرین یاد شده روشن نیست، علیهذا صرفنظر از مشکلات اجرائی که دفتر فنی مالیاتی به آن اشاره نموده، حسب استنباط از احکام قانون نیز مستأجرینی که مالک مورد استفاده آنها به صورت دست دوم از غیر مالک اجاره گردیده است، مکلف به اجرای حکم تبصره ۹ الحاقی مورد بحث نخواهند بود.

نظر اقلیت:

با عنایت به اطلاق و عموم تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی و اصلاحیه بعدی آن دایر بر تکلیف کسر مالیات بر درآمد از مال الاجاره پرداختی و تسلیم رسید آن به موجر، کلیه اشخاص مذکور در تبصره مکلف به رعایت مفاد تبصره فوق‌الذکر در خصوص اجاره دست دوم نیز خواهند بود.

شماره: ۳۰/۴/۹۶۲۱-۳۰/۲۵/۶۹۷

گزارش شماره ۳۰/۱۵/۲۰۵۹ - ۳۰/۱۵/۳۰ - دفتر فنی مالیاتی حسب ارجاع مقام محترم معاونت درآمدهای مالیاتی در جلسه مورخ ۱۳۶۹/۷/۲۲ هیئت عمومی شوارعیالی مالیاتی مطرح است. گزارش مزبور اجمالا مشعر بر این است که از جمله تسهیلات اعطائی بانکها در اجرای قانون عملیات بانکی بدون ربا فروش املاک احدائی بصورت تنظیم قرارداد اجاره بشرط تملک میباشد از طرفی اغلب موارد اینگونه مستأجرین (صاحبان حق) قبل از صدور سند انتقال قطعی واحد مسکونی موضوع قرار داد که بلحاظ وجود مشکلات ثبتی ممکن است سالها به تعویق افتد با موافقت بانک اقدام به واگذاری به غیر نمایند. این دفتر قبل چنین

نظر نموده است که درآمد شخص طرف قرارداد ناشی از واگذاری حقوق مشمول ماده ۷۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ می‌باشد. گر چه این اظهار نظر با توجه به ماده ۳۳ قانون ثبت اسناد و املاک کشور با مقررات موضوع ماده ۷۹ مذکور منطبق است لکن چون در مجتمع‌های بزرگ آپارتمانی نظیر شهرک آپادنا متعلق به بانک مسکن و غیره قبل از صدور اسناد مالکیت جداگانه اینگونه انتقال حقوق بصورت عرف در آمده است. لذا بنظر میرسد موضوع بیشتر قابل انطباق با مقررات ماده ۷۴ قانون فوق الذکر خواهد بود و با صاحبان حق باید نسبت به انتقالات مورد بحث مانند مالک رفتار نمود. البته به دفتر یاد شده پیشنهاد طرف مسئله را در شورای عالی مالیاتی نموده است. اینک هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ پس از بررسی و شور و تبادل نظر بشرح آتی اعلام رای می‌نماید: نظر باینکه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ در باب انتقال حقوق اشخاص نسبت به املاکی که از طریق عقد اجاره بشرط تملیک حاصل می‌گردد متضمن نص صریحی نمی‌باشد لذا با عنایت به جمیع جهات استنباط دفتر فنی مالیاتی از موضوع بشرح قسمت اخیر گزارش مطروحه قابل قبول است.

شماره: ۳۰/۴/۱۹۲۵۶-۶۹/۱۱/۱۸

گزارش شماره ۳۰/۱۵/۳۰۸۶-۱۳۶۸/۹/۲۵ دفتر فنی مالیاتی حسب 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 هیات عمومی شورا 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 خاتمه کل بنا است بطوریکه قابل سکونت و بهره‌برداری بوده باشد. هیات عمومی با شور و بررسی کافی پیرامون موضوع بشرح آتی اعلام رای مینماید:

از کلمه خاتمه مذکور در ماده ۷۱ استنباط حصر قابلیت بهره‌برداری 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.

بخشنامه ۲۱۵۷۸ - ۱۳۶۹/۵/۲۲

به منظور اجرای صحیح تبصره ماده ۷۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی و ایجاد رویه واحد برای تشخیص آپارتمان که در قسمت اخیر تبصره مذکور به عنوان یک واحد مسکونی محسوب شده است، لزوماً یادآور می‌گردد که آپارتمان به واحد ساختمانی اطلاق می‌شود که علاوه بر تجهیزات و سرویسهای لازم و اختصاصی، دارای در ورودی مستقل اعم از داخل یا خارج باشد.

بخشنامه ۵۹۹۳۶/۵/۳۰ - ۱۳۶۷/۱۲/۲۳

بنا به اختیار حاصل از ماده ۶۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۲/۱۳ مجلس شورای اسلامی، بدین وسیله از تاریخ ۱۳۶۸/۱/۱ مقرر می‌گردد: در مورد اشخاصی که شغل آنان بساز و بفروش بوده و یا به موجب مقررات تبصره ماده ۷۷ قانون فوق‌الاشاره بساز و فروش تلقی می‌گردند هنگام مراجعه جهت دریافت گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون یاد شده، حوزه‌های مالیاتی مربوط مکلفند علاوه بر دریافت کلیه مالیاتهای پیش‌بینی شده در ماده اخیرالذکر، به شرح زیر نسبت به دریافت مالیات علی‌الحساب بساز و بفروش نیز اقدام نمایند:

۱- در مورد اشخاص حقیقی حوزه‌های مالیاتی محل وقوع ملک جهت تعیین درآمد مشمول مالیات بساز و بفروش ابتدا سه برابر ارزش معاملاتی اعیانی احداثی را در ضریب مربوط مندرج در آخرین جدول ضرایب مالیاتی اعمال، سپس با رعایت بخشودگی قانونی موضوع ماده ۱۰۱ قانون و تبصرهای ذیل آن و با توجه به نرخهای مندرج در ماده ۱۳۱ قانون مذکور، مالیات متعلقه با محاسبه و به حیطة وصول در می‌آورند.

۲- در مورد اشخاص حقوقی معادل ۴٪ ارزش معاملاتی اعیانی احداث شده وسیله حوزه‌های مالیاتی ذیربط.

بدیهی است مالیاتی که بدین ترتیب وصول می‌شود جزء پیش‌پرداخت مالیات اشخاص حقوقی مذکور محسوب خواهد شد.

نظر به اینکه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی از اول سال ۱۳۶۸ به موقع اجرا گذارده شده است، به منظور تسریع در امور ارباب رجوع و صدور به موقع گواهی موضوع ماده ۱۸۷ و اجتناب از بروز اشتباه در نحوه تشخیص و محاسبه درآمد و مالیات مربوط به نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل و رفع ابهامات احتمالی، ضرورت رعایت موارد ذیل را متذکر و مقرر می‌شود مراتب زیر که به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی هم رسیده است به کلیه حوزه‌های مالیاتی و هیاتهای حل اختلاف مالیاتی ابلاغ و مورد عمل قرار گیرد:

- ۱- ارزش معاملاتی وجود به استناد تبصره ۲ ماده ۶۴ تا تعیین ارزش معاملاتی موضوع ماده مذکور مناط اعتبار و ملاک محاسبه خواهد بود.
- ۲- نقل و انتقال قطعی املاکی که تاریخ تملک انتقال دهنده قبل از سال ۱۳۶۸ می‌باشد اعم از اینکه قیمت مذکور در سند کمتر یا بیشتر از ارزش معاملاتی باشد، به حکم ماده ۵۹ مشمول مالیاتی معادل چهار درصد ارزش معاملاتی زمان فروش ملک است.
- ۳- نقل و انتقال قطعی املاکی که تاریخ تملک انتقال دهنده از اول سال ۱۳۶۸ به بعد ۴٪ ارزش معاملاتی اعیانی احداث شده وسیله حوزه‌های مالیاتی ذیربط بدیهی است مالیاتی که بدین ترتیب وصول می‌شود جزء پیش پرداخت مالیات اشخاص حقوقی مذکور محسوب خواهد شد.

نظر به اینکه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی از اول سال ۱۳۶۸ به موقع اجرا گذارده شده است، به منظور تسریع در امور ارباب رجوع و صدور به موقع گواهی موضوع ماده ۱۸۷ و اجتناب از بروز اشتباه در نحوه تشخیص و محاسبه درآمد و مالیات مربوط به نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل و رفع ابهام احتمالی، ضرورت رعایت موارد ذیل را متذکر و مقرر می‌شود مراتب زیر که به تأیید هیأت عمومی شورایی مالیاتی هم رسیده است به کلیه حوزه‌های مالیاتی و هیاتهای حل اختلاف مالیاتی ابلاغ و

مورد عمل قرار گیرد:

۱- ارزش معاملاتی موجود به استناد تبصره ۲ ماده ۶۴ تا تعیین ارزش معاملاتی موضوع ماده مذکور مناط اعتبار و ملاک محاسبات خواهد بود.

۲- نقل و انتقال قطعی املاکی که تاریخ تملک انتقال دهنده قبل از سال ۱۳۶۸ به بعد می‌باشد، به موجب ماده ۶۰ به مأخذ مابه‌التفاوت ارزش معاملاتی زمان تملک و زمان فروش و به نرخ ماده ۱۳۱ مشمول مالیات بوده و عندالاقضاء تبصره‌های یک و دو ماده مزبور باید رعایت شود و در صورتی که بر اساس محاسبه فوق مالیاتی به معامله تعلق نگیرد، یا مالیات متعلق کمتر از چهار درصد ارزش معاملاتی زمان فروش وصول شود و اگر بهای فروش مذکور در سند بیشتر یا کمتر از ارزش معاملاتی زمان فروش باشد تأثیر در حکم قضیه نخواهد داشت. در مورد این بند لازم است به مثالهای ذیل توجه شود:

مثال الف - تاریخ تملک انتقال دهنده اردیبهشت ماه ۱۳۶۸ و ارزش معاملاتی ملک در تاریخ تملک ده میلیون ریال بوده است. تاریخ انتقال خرداد ماه ۱۳۶۹ و ارزش معاملاتی ملک چهارده میلیون ریال می‌باشد.

در این حالت درآمد مشمول مالیات عبارتست از:

درآمد مشمول مالیات $۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۴/۰۰۰/۰۰۰$

مالیات متعلقه $۹۲۶/۰۰۰ = \text{نرخ ماده } ۱۳۱ \times ۴/۰۰۰/۰۰۰$

مثال ب - تاریخ تملک انتقال دهنده فروردین ۱۳۶۸ و ارزش معاملاتی ملک در تاریخ تملک شش میلیون ریال بوده است تاریخ انتقال تیر ماه ۱۳۶۹ و ارزش معاملاتی ملک هفت میلیون ریال می‌باشد. در این حالت درآمد مشمول مالیات عبارتست از:

درآمد مشمول مالیات $۱/۰۰۰/۰۰۰ = ۶/۰۰۰/۰۰۰ - ۷/۰۰۰/۰۰۰$

مالیات متعلقه به درآمد $۱۵۴/۰۰۰ = \text{نرخ ماده } ۱۳۱ \times ۱/۰۰۰/۰۰۰$

چون مالیات متعلقه از چهار درصد ارزش معاملاتی که

ریال $۲۸۰/۰۰۰ = ۷/۰۰۰/۰۰۰ \times ۴\%$

است کمتر می‌باشد، لذا به حکم قسمت اخیر ماده ۶۰ باید مالیات معادل چهار درصد ارزش معاملاتی زمان فروش یعنی $۲۸۰/۰۰۰$ ریال وصول شود.

مثال ج - تاریخ تملک ملک مشتمل بر یک طبقه ساختمان تیر ماه ۱۳۶۸ و

ارزش معاملاتی آن در تاریخ تملک هشت میلیون ریال می‌باشد. مالک با حفظ بنای موجود مبادرت به احداث یک طبقه ساختمان جدید نموده که ارزش معاملاتی آن در تاریخ شهریور ماه ۱۳۶۹ که مالک قصد فروش ملک را دارد سه میلیون ریال و ارزش معاملاتی عرصه و اعیان قدیمی ۱۱ میلیون ریال است. در این حالت به حکم تبصره یک ماده ۶۱ مالیات فروش بنای احداثی توسط انتقال دهنده عبارتست از:

$$۳/۰۰۰/۰۰۰ \times ۴/۰۰ = ۱۲۰/۰۰۰$$

$$۱۱/۰۰۰۰/۰۰۰ - ۸/۰۰۰/۰۰۰ = ۳/۰۰۰/۰۰۰ \quad \text{مالیات فروش بنای احداثی}$$

درآمد مشمول مالیات بابت فروش عرصه و اعیان قدیمی مالیات بر درآمد مشمول مالیات فروش عرصه و اعیان قدیمی

$$۳/۰۰۰/۰۰۰ \times (نرخ ماده ۱۳۱) = ۶۲۴/۰۰۰$$

$$۱۲۰/۰۰۰ + ۶۲۴/۰۰۰ = ۷۴۴/۰۰۰ \quad \text{کل مالیات نقل و انتقال قطعی ملک:}$$

۴- نقل و انتقال قطعی املاک در صورتی که با عقدی غیر از عقد بیع مانند صلح و هبه انجام شود و انتقال معوض باشد مشمول حکم ماده ۶۳ بوده و مالیات ملک مورد انتقال باید حسب مورد طبق مقررات مواد ۵۹ و ۶۰ محاسبه و وصول و گواهی موضوع ماده ۱۸۷ با رعایت ضوابط تعیین شده در بندهای ۲ و ۳ این بخشنامه بر حسب مورد صادر گردد و توجه خواهند داشت هر گاه عوضین هر دو ملک باشند هر یک از متعاملین باید مالیات نقل و انتقال قطعی ملکی را که انتقال می‌دهند به ترتیب فوق پرداخت نمایند.

۵- در مورد املاکی که دارای مغازه یا محل کسب خالی بوده و مورد انتقال واقع می‌شود باید توجه شود که مدلول و مفهوم ماده ۶۲ این نیست که ما به التفاوت ارزش معاملاتی با ارزش روز ملک به عنوان تفاوت ارزش موضوع ماده مزبور محسوب گردد، بلکه در صورت لزوم باید با تعیین ارزش روز ملک دارای مغازه یا محل کسب خالی و مقایسه آن با ارزش روز همان ملک در صورتی که همان مشقदार اعیانی داشت ولی فاقد مغازه یا محل کسب خالی بود، ما به التفاوت حاصل را که همان تفاوت ارزش موقعیت تجاری یا محل کسب خالی مذکور در ماده ۶۲ است مأخذ محاسبه مالیات موضوع ماده مذکور قرار دهند. بدیهی است در مواردی که ملک دارای چند مالک باشد تفاوت ارزش تعیین شده باید ابتدا به

نسبت سهم مالکین تعیین و سپس مورد اعمال نرخ چهار درصد و هشت درصد برحسب مورد قرار گیرد. در این خصوص به منظور درک صحیح و توضیح مطلب لازم است به مثالهای زیر توجه شود:

مثال الف - ارزش روز یک باب خانه مشتمل بر دو باب مغازه خالی بیست و پنج میلیون ریال است و در صورتی که ملک مزبور دارای همان مساحت زیر بنا (اعیانی) ولی فاقد دو باب مغازه خالی باشد در مقایسه با حالت دارای دو باب مغازه، ارزش روز آن پانزده میلیون ریال می‌شد. بنابراین تفاوت ارزش موضوع ماده ۶۲ نسبت به این ملک ده میلیون ریال است که باید مأخذ محاسبه مقطوع موضوع ماده مزبور واقع شود. بدین بیان که بابت نقل و انتقال قطعی باید از مأخذ ارزش معاملاتی و حسب مورد با رعایت مواد ۵۹ و ۶۰ محاسبه و وصول و از مأخذ ده میلیون ریال تفاوت ارزش فوق‌الاشاره نیز باید مالیات مقطوع موضوع ماده ۶۲ محاسبه و وصول شود.

مثال ب - ارزش روز ملکی که کلاً به صورت محل کسب خالی است به لحاظ موقعیت تجاری چهار میلیون ریال و ارزش روز ملک مزبور اگر دارای همان مقدار مساحت زیر بنا (اعیانی) به صورت غیر از محل کسب خالی باشد بیست میلیون ریال خواهد بود.

باید توجه شود که حکم این ماده منحصرأ ناظر به املاکی است که دارای مغازه یا محل کسب خالی علاوه بر مالیات موضوع مواد ۵۹ و ۶۰ مشمول مالیات موضوع ماده ۶۲ نیز می‌شود مطلقاً مشمول مواد ۷۳ و ۷۸ نمی‌باشد.

۶- در مورد املاکی که ارزش معاملاتی آنها تعیین نشده است اعم از اینکه انتقال آن در دفاتر اسناد رسمی یا با سند عادی انجام شود به حکم ماده ۶۱ باید ارزشی که در سند درج می‌شود مأخذ محاسبه مالیات موضوع مواد ۵۹ و ۶۰ حسب مورد قرار گیرد.

۷- در مواردی که انتقال ملک در دفتر اسناد رسمی انجام نمی‌شود ولی ملک دارای ارزش معاملاتی است به موجب ماده ۶۱ ارزش معاملاتی باید حسب مورد مبنای محاسبه مالیات مواد ۵۹ و ۶۰ واقع شود.

۸- در مواردی که انتقال گیرنده ملک دولت یا شهرداری یا مؤسسات وابسته به آنها باشند، در صورتی که مورد مشمول معافیت ماده ۷۰ نباشد و همچنین در

مواردی که ملک به وسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال داده می‌شود، فارغ از بهای معامله که در سند درج می‌شود، به طور کلی باید ارزش معاملاتی ملک برحسب مورد مأخذ محاسبه مالیات موضوع مواد ۵۹ و یا ۶۰ قرار گیرد مگر اینکه بهای مذکور در سند کمتر از ارزش معاملاتی باشد که در این صورت به حکم ماده ۶۶ همان مبلغ کمتر از ارزش معاملاتی باید مأخذ محاسبه مالیات مواد مذکور واقع شود و باید توجه داشت که در مورد اخیر در صورتی که ملک دارای مغازه یا محل کسب خالی نیز باشد مورد از شمول حکم ماده ۶۲ خارج خواهد بود.

۹- در مورد معافیت موضوع ماده ۷۰ باید مطابق رأی مشورتی شماره ۱۳۶۸/۳/۲۸.۳۰/۴/۳۳۴۱ شورای عالی مالیاتی اقدام لازم به عمل می‌آید.

۱۰- از نظر موارد مشمول ماده ۷۸ یادآور می‌شود حکم این ماده ناظر به درآمدی است که مالک ملک در نتیجه واگذاری یکی از حقوق خود نسبت به ملک مزبور که حکم آن ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ بیان نشده با حفظ مالکیت ملک تحصیل می‌نماید. به طور مثال مستأجر مغازه‌ای می‌خواهد مغازه اجاری خود را به شخص دیگری واگذار نماید و مالک بابت این تغییر مستأجر قبلی به مستأجر جدید دریافت نماید که این مبلغ از نظر مالیاتی مشمول حکم ماده ۷۸ خواهد بود.

بخشنامه ۱۳۷۲/۲/۷ = ۳۰/۴/۱۸۱۹

آیا دارندگان مشاغل کشاورزی و پرسنل نیروهای مسلح با توجه به اینکه درآمد آنها در منبع از پرداخت مالیات معاف است، می‌توانند از مقررات ماده ۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن استفاده نمایند یا خیر؟

ضمناً دفتر فنی مالیاتی نظر خود را چنین اعلام داشته است که: «مقررات ماده مذکور ناظر به مواردی است که در آن تصریح گردیده و نسبت به درآمد کشاورزی و حقوق پرسنل نیروهای مسلح قابل تسری نمیباشد و ضمناً ارجای مفاد تبصره ۲ ماده ۵۷ فوق‌الذکر حسب مورد لازم‌الرعايه است اما چون در خصوص درآمد کشاورزی در حال حاضر ضابطه و حکمی جهت تعیین درآمد مشمول مالیات

وجود ندارد از طرفی مقررات تبصره ۲ مزبور ناظر به مواردی است که مؤدی درآمد مشمول مالیات دیگری داشته باشد به نظر می‌رسد مفاد مالیاتی مبنی بر اینکه نداشتن محل سکونت در ایران موجب عدم استفاده از معافیت نخواهد بود مورد تأیید است.

پخشنامه ۱۳۷۱/۴/۱۳-۳۰/۵/۱۰۸۴/۱۵۹۲۰

چون مفاد تبصره‌های ۵۰ ماده واحده مزبور ناظر به وصول ۳٪ عوارض از درآمد مشمول مالیات قطعی شده مؤدیان می‌باشد لذا وصول عوارض یاد شده در موارد مذکور در ماده ۵۹ اصلاحی و نیز تبصره ۹ الحاقی به ماده ۵۳ مورد نخواهد داشت. معاون درآمدهای مالیاتی

پخشنامه ۱۳۷۱/۴/۲۳-۳۰/۵/۱۲۵۸/۱۷۷۵۸

[...] از تاریخ اجرای ماده اصلاحی مزبور (۱۳۷۱/۱/۱) مالیات نقل و انتقالات قطعی املاک بدون در نظر گرفتن تاریخ تملک مالک، از مأخذ ارزش معاملاتی زمان انتقال و به نسبت سهم هر مالک، به نرخهای مقرر در ماده ۵۹ اصلاحی یعنی تا مبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به نرخ ۴٪ و تا ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به نرخ ۸٪ و نسبت به مازاد ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به نرخ ۱۲٪ محاسبه و وصول خواهد شد. از زمان اجرای این اصلاحیه تا تعیین و اعلام آیین نامه موضوع این تبصره وجود دریافتی مالک یا صاحب حق بابت انتقال حق واگذاری محل مشمول مالیات به شرح فوق خواهد بود.

تبصره ۲- چنانچه مورد معامله فاقد ارزش معاملاتی یا ارزش معاملاتی حق واگذاری محل باشد ارزش معاملاتی و یا ارزش معاملاتی حق واگذاری نزدیکترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود.

تبصره ۳- در صورتی که مؤدیان موضوع این ماده ظرف یک سال چند معامله انجام دهنده نسبت به مجموع معاملات انجام شده مشمول مالیات به نرخهای مذکور در این ماده خواهند بود. این گونه مؤدیان مکلفند نسبت به جمع معاملات هر سال خود اظهار نامه مالیاتی طبق نمونه‌ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و در دسترسی آنها خواهد بود تنظیم و تا آخر اردیبهشت ماه سال

بعد به حوزه مالیاتی محل سکونت یا اقامتگاه خود حسب مورد تسلیم و مابه‌التفاوت مالیات متعلق به جمع معاملات خود را پرداخت نمایند.

تبصره ۴. نقل و انتقال قطعی املاک به بانکها در رابطه با تسهیلات اعطایی بانکها از طریق مشارکت مدنی مشمول مالیات نقل و انتقال نخواهد بود.

تبصره ۵. حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه و یا حق تصرف محل و یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل.»

بخشنامه ۱۳۷۱/۴/۲۳-۳۰/۵/۱۰۸۴/۱۵۹۲۰

(۱) از تاریخ اجرای ماده اصلاحی مزبور (۱۳۷۱/۱/۱) مالیات نقل و انتقالات قطعی املاک بدون در نظر گرفتن تاریخ تملک مالک، از مأخذ ارزش معاملات زمان انتقال و به نسبت سهم هر مالک، به نرخهای مقرر در ماده ۵۹ اصلاحی یعنی تا مبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به نرخ ۴٪ و تا ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به نرخ ۸٪ و نسبت به مازاد ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به نرخ ۱۲٪ محاسبه و وصول خواهد شد و در صورتی که ملک مورد معامله فاقد ارزش معاملاتی باشد ارزش معاملاتی نزدیکترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت. ضمناً چنانچه ملک در سنوات قبل دارای ارزش معاملاتی بوده ولی در سال انتقال برای آن ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد در این صورت آخرین ارزش معاملاتی تعیین شده قبلی مناط اعتبار خواهد بود.

(۲) انتقال حق واگذاری محل:

الف. نظر به اینکه به موجب تبصره ۱ ماده ۵۹ اصلاحی تعیین ارزش معاملاتی حق واگذاری محل بر حسب نوع کاربری ملک و محل وقوع آن از لحاظ موقعیت تجاری و سایر موارد مؤثر در ارزش آن طبق آییننامه‌ای خواهد بود که در سه ماهه اول هر سال توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و اعلام خواهد شد، لذا بدیهی است با اجرای مفاد تبصره یک مزبور و پس از تعیین ارزش معاملاتی حق واگذاری محل ارزش مزبور مبنای محاسبه مالیات انتقال حق واگذاری محل از طرف مالک عین یا صاحب حق به نرخهای مقرر در ماده ۵۹ اصلاحی قرار خواهد گرفت. البته تا تعیین و ابلاغ آییننامه مذکور و اعلام ارزش معاملاتی حق واگذاری محل، وجوه دریافتی مالک و یا صاحب حق بابت انتقال حق واگذاری محل طبق

قسمت اخیر تبصره ۱ ماده ۵۹ اصلاحی مزبور مأخذ محاسبه و وصول مالیات به نرخهای مقرر در ماده ۵۹ یاد شده خواهد بود.

ب- توجه خواهند داشت که با حذف ماده ۷۳ و تبصره‌های آن و ماده ۷۹ و تبصره آن از اول سال جاری نحوه محاسبه مالیات انتقال حق واگذاری محل اعم از اینکه انتقال دهنده مالک عین بوده و یا مالکیتی نسبت به عین نداشته باشد (مانند مستأجر صاحب حق واگذاری محل) یکسان گردیده و طبق نرخهای مقرر در ماده ۵۹ اصلاحی مذکور خواهد بود.

(۳) نقل و انتقال قطعی ملک توأم با حق واگذاری محل:

الف. چنانچه ملک مورد معامله توأم با حق واگذاری محل انتقال داده شود در این صورت می‌بایستی ارزش معاملاتی حق واگذاری محل و یا جوه دریافتی مالک بابت حق واگذاری محل (حسب مورد) به شرح مذکور در بند ۲ فوق‌الذکر با رعایت تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۵۹ اصلاحی به ارزش معاملاتی ملک اضافه شده و یکجا مأخذ محاسبه و وصول مالیات متعلق به نرخهای فوق‌الذکر قرار گیرد.

ب. تا تعیین و اعلام آییننامه موضوع تبصره یک الحاقی به ماده ۵۹ اصلاحی در مواردی که مبلغ مورد معامله بابت عین ملک و حق واگذاری محل تفکیک نشده باشد برای تعیین جوه مربوط به حق واگذاری محل بایستی ضمن تعیین ارزش روز ملک مورد معامله توأم با حق واگذاری محل و مقایسه آن با ارزش روز همان ملک با فرض نداشتن موقعیت تجاری (بدون توجه به ارزش معاملاتی ملک) مابه‌التفاوت حاصل که همان مبلغ بابت موقعیت تجاری ملک (حق واگذاری محل) می‌باشد به ارزش معاملات ملک اضافه و به شرح مذکور در قسمت الف این بند مأخذ محاسبه و وصول مالیات متعلق قرار گیرد.

به طور مثال چنانچه دریافتی مالک بابت ملکی که متضمن موقعیت تجاری نیز بوده و ارزش معاملاتی ملک آن شش میلیون ریال است که کلاً سی میلیون ریال باشد و ارزش روز ملک مزبور با فرض نداشتن موقعیت تجاری بیست میلیون ریال باشد در این صورت از مبلغ دریافتی مزبور

$$\text{ریال } ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۰,۰۰۰,۰۰۰$$

آن مربوط به حق واگذاری محل خواهد بود که البته رقم اخیرالذکر با ارزش معاملاتی ملک جمع و ۱۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال یکجا مأخذ محاسبه و مطالبه مالیات

به نرخهای مذکور در ماده ۵۹ اصلاحی قرار خواهد گرفت. بدیهی است که در مالکیت‌های مشاع همانطور که فوقاً اشاره گردید باید سهم هر مالک جداگانه مأخذ محاسبه وصول مالیات قرار گیرد.

۴. با توجه به اصلاح ماده ۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم راجع به واگذاری سایر حقوق مالکین عین نسبت به املاک (غیر از مواردی که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ ذکر شده است، از قبیل حق رضایت دریافتی مالک موقع زد و بدل شدن محل مورد واگذاری بین مستأجرین، نظایر آنها) دریافتی مالک در هر مورد به نرخهای مذکور در ماده ۵۹ اصلاحی مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

۵. با توجه به اینکه گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ پس از وصول بدهیهای مربوط به مورد معامله وسیله حوزه مالیاتی ذیربط صادر می‌گردد، بدیهی است که ذکر رقم حق واگذاری محل در گواهیهای صادره مزبور که مبنای محاسبه مالیات مربوط قرار گرفته از نظر مقررات مالیاتی ضرورتی نخواهد داشت.

البته حوزه‌های مالیاتی باید توجه داشته باشند که فهرست خلاصه معاملات واصله در اجرای ماده ۱۵۸ قانون یاد شده توسط صاحبان دفاتر اسناد رسمی و به طور کلی نقل و انتقالات انجام شده در محدوده آنها باید به موقع رسیدگی و چنانچه احیاناً با توجه به مبلغ مذکور در سند بابت انتقال حق واگذاری محل و یا به هر نحوه دیگر مالیاتی قابل مطالبه باشد طبق مقررات اقدام لازم معمول دارند.

۶. در اجرای مقررات ماده ۷۷ اصلاحی نیز مالیات نقل و انتقال قطعی ملک مورد انتقال بایستی به نسبت ارزش معاملاتی عرصه و اعیان تقسیم و مالیات متعلق به اعیان و احتساب مالیات بساز و بفروشی منظور گردد. به عنوان مثال چنانچه ارزش معاملاتی عرصه و اعیان ملک مورد انتقال به ترتیب ۳۶/۰۰۰/۰۰۰ و ۴/۴۸۰/۰۰۰ ریال باشد کل مالیات نقل و انتقال قطعی متعلق ۲۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال و مالیات متعلق به اعیان و قابل کسر از مالیات بساز و بفروشی طبق محاسبه ذیل، مبلغ ۱/۹۶۰/۰۰۰ ریال خواهد بود

$$\frac{۴/۴۸۰/۰۰۰ \times ۲۸/۰۰۰/۰۰۰}{۶۴/۰۰۰/۰۰۰} = ۱/۹۶۰/۰۰۰$$

نظر به اینکه در مورد حق واگذاری محل از حیث عناوین مندرج در تبصره ۵ ماده ۵۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ برای اغلب مأموران تشخیص و سایر مراجع مالیاتی ابهاماتی بروز کرده است، لذا به منظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد نکات ذیل را متذکر می‌گردد:

۱- هر نوع واگذاری یا تصرف محل کسب و تجارت متضمن انتقال حق واگذاری و به تبع آن لزوم وصول مالیات حق واگذاری نیست بلکه همانگونه که در قانون الحاق یک ماده به قانون روابط موجر و مستأجر مصوب ۱۳۶۵/۸/۱۵ آمده است، ممکن است واگذارنده به موجب سند رسمی حق واگذاری دریافت نماید و یا به هر حال مستنداً، حق واگذاری را برای خود محفوظ دارند.

۲- انتقال قطعی اراضی و یا به اجاره واگذار نمودن آن قطع نظر از شخصیت حقیقی یا حقوقی انتقال گیرنده و انتقال دهنده و بدون لزوم بررسی در مورد اینکه از اراضی انتقال بعداً چه استفاده‌ای خواهد شد، با عنایت به بند الف ماده ۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم که هر نوع موقعیت ملک در تعیین ارزش معاملاتی اراضی ملحوظ نظر واقع می‌شود، مطلقاً مشمول حق واگذاری محل نخواهد بود.

۳- بعضاً مشاهده می‌شود، در زمینی بدون کسب مجوز اقدام به اموری از قبیل پارکینگ‌داری و فروش مصالح ساختمانی و گل و گلدان و نظایر آنها می‌نمایند که مسلماً اینگونه فعالیت‌های هم موجب حق واگذاری نمی‌باشند اما چنانچه زمین محصور شخصی به صورت رسمی و یا بدون منع قانونی مورد استفاده برای فعالیت‌هایی از انواع یاد شده و انواع دیگری مانند انبارداری بوده و به طور واضح و مسلم «حق کسب و پیشه» در آن ایجاد شده باشد، انتقال دهنده آن موقع انتقال برابر مقررات مربوط مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

۴- املاک مسکونی که بدون مجوز و بر خلاف مقررات قانونی مورد استفاده شغلی یا تجاری واقع می‌شوند، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند مگر اینکه به دلالت و صراحت احکام صادره از دادگاهها مالک مکلف به پرداخت حقی بابت تخلیه ملک شده باشد که در این صورت مستأجر طبق مقررات مشمول مالیات خواهد بود ولی مالک در هنگام انتقال بعدی اعم از قطعی یا غیر قطعی با بقاء شرایط مذکور در صدر این بند مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

۵. پزشکان و پیراپزشکان، وکلاء و کارشناسان رسمی دادگستری سر دفترداران اسناد رسمی یا از دواج و طلاق که در املاک مسکونی در رشته‌های مذکور فعالیت می‌نمایند، مادام که کاربردی ملک مزبور از حیث مقررات تغییر ننموده، بابت واگذاری آن مشمول مالیات حق واگذاری نمی‌باشند.

۶. در مواردی که اشخاص حقوقی ملک مسکونی متعلق به یکی از اعضاء (صاحب سهم یا سهم‌الشرکه) را به عنوان اقامتگاه قانونی معرفی می‌نمایند، صرف این اقدام مادام که کاربردی ملک حسب مقررات تغییر ننموده موجب حق واگذاری محل نخواهد بود.

۷. مالکین املاکی که حق واگذاری آن متعلق به مستأجر است و اکنون با حفظ حقوق مستأجر، به دیگری یا به همان مستأجر به صورت قطعی منتقل می‌شود، مشمول حق واگذاری محل نمی‌باشد.

۸. املاک مسکونی که مالک یا همسر و فرزندان او ضمن سکونت در آن ملک به مشاغل از انواع مشاغل جزء مانند خیاطی، بافندگی و امثال آنها اشتغال دارند، موقع انتقال قطعی یا اجاره ملک، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند.

۹. املاکی که به موجب پروانه یا جواز ساخت یا گواهی پایان کار صادره از مراجع ذیصلاح دارای کاربردی مختلط (قسمتی تجاری و اداری و قسمت دیگر مسکونی) است و یا این کاربرد مختلط به مرور ایام به صورت بلا عوض به وجود آمده است، فقط نسبت به قسمت تجاری و اداری مذکور اعم از اینکه تفکیک شده یا نشده باشد، و یا با رعایت سایر بندهای این دستورالعمل حسب آورد مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

شایسته است مأموران تشخیص و مراجع مالیاتی و سایر مسئولین ذیربط با رعایت کامل این دستورالعمل که مفاد آن به تأیید هیأت عمومی شورا عالی مالیاتی هم رسیده است، و با اجتناب از پیشینی وقوع حالات بعدی و بدون فوت وقت و تأخیر غیر موجه اقدام به رسیدگی و انجام امور مراجعین بنمایند و ضمناً مدیران محترم ادارات و ممیزین کل مربوط که مسئولیت حسن اجرای دستور العمل به عهده آنان محول می‌گردد، مأموران خاطی را که بی‌جهت وسایل دوندگی و تضییع وقت مؤدیان را فراهم می‌آورند در اسرع وقت معرفی نمایند.

از قانون زمین شهری مصوب ۲۲ شهریور ماه ۱۳۶۶

شهرهای مشمول ضرورت (به جز تهران): امل، اراک، اردبیل، اسلامشهر، اصفهان، الیگودرز، اهواز، بابل، باختران، بروجرد، بوشهر، بهبهان، تبریز، خرم آباد، خوی، دزفول، رجایی شهر، رشت، ساری، شیراز، قائمشهر، قرچک، قزوین، کرج، گرگان، ملایر، مهاباد، مهرشهر، میاندوآب، نجفآباد، ورامین.

بخشنامه ۱۳۷۱/۷/۲۰-۳/۰/۵/۲۴۲۶/۲۴۸۳۰

پیرو بند ۲ دستورالعمل شماره ۲۰۰۶/۲۷۹۲۶-۲۰/۵-۳۰ مورخ ۱۳۶۸/۶/۱۷، با توجه به معافیت مالیاتی موقوفات عام موضوع بند ۳ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و با عنایت به مفاد تبصره ۵ ذیل ماده مذکور مبنی بر اینکه تعلق مالیات منوط به عدم رعایت آییننامه اجرایی مربوطه در هر سال خواهد بود یادآوری می‌نماید: در مواردی که موقوفات مزبور املاک خود را به اجاره واگذاری می‌نمایند، کسر مالیات علی الحساب اجاره موضوع تبصره ۹ الحاقی به ماده ۵۳ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۱۷ مجلس شورای اسلامی توسط مستأجرین لزومی نخواهد داشت.

عدم تسری ۳٪ عوارض شهرداری به درآمد اجاره و نقل و انتقال املاک

بخشنامه ۱۳۷۱/۴/۱۳-۳۰/۵/۱۰۸۴/۱۵۹۲۰

چون مفاد تبصره ۵ ماده واحده مزبور ناظر به وصول ۳٪ عوارض از درآمد مشمول مالیات قطعی شده مؤدیان می‌باشد لذا وصول عوارض یاد شده در موارد مذکور در ماده ۵۹ اصلاحی و نیز تبصره ۹ الحاقی به ماده ۵۳ مورد نخواهد داشت.

بخشنامه ۱۳۷۰/۱۰/۸-۳۰/۵/۳۰۴۸/۴۹۶۲۶

نظر به اینکه در خصوص شمول یا عدم شمول ماده ۷۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه مصوب ۱۳۷۱/۲/۱۷ آن و به نحوه انطباق بند

الف رأی شماره ۳۰/۴/۳۳۴۱ مورخ ۱۳۶۸/۳/۲۸ شورای عالی مالیاتی نسبت به اراضی و املاکی که جهت اجرای طرح‌های مصوب به منظور ایجاد پارک عمومی و فضای سبز توسط شهرداریها خریداری می‌شود ابهاماتی مطرح گردیده، بنابراین لزوماً یادآوری می‌نماید که چنانچه وجوه پرداختی شهرداری جهت خرید اراضی و املاک به منظور اجرای طرح‌های مزبور انجام شود، به نحوی که اجرای طرح در هر حال الزامی بوده و با فرض امتناع مالک از واگذاری ملک نیز شهرداری بتواند به موجب مقررات مواد ۱ و ۸ و ۹ لایحه قانونی نحوه خرید و تملک اراضی برای اجرای برنامه‌های عمومی و نظامی دولت مصوب ۱۳۵۸/۱۱/۱۷ شورای انقلاب اسلامی اقدام به تملک نماید در این مورد از مصادیق ماده ۷۰ فوق‌الذکر محسوب و مشمول معافیت مقرر خواهد بود. در غیر این صورت مقررات ماده ۵۹ اسلامی قانون مذکور نسبت به اینگونه نقل و انتقالات جاری می‌باشد. معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه ۳۷۱/۱۱/۱۴-۳۰/۵/۳۷۱۱/۵۶۱۰۲

نظر به اینکه طبق اطلاع واصله بعضاً ملاحظه می‌گردد که بعضی از حوزه‌های مالیاتی در موقع واگذاری و فروش حقوق امانی و تصرفی املاک موضوع قراردادهای اجاره به شرط تملک از طرف صاحبان حق (متصرفین طرف قرارداد) علاوه بر وصول مالیات نقل و انتقال قطعی ملک یا تمسک به اینکه املاک موصوف مورد استفاده غیر مالک می‌باشد مطالبه مالیات بر درآمد اجاره نیز می‌نمایند که این امر موجب سوء تفاهم و ناراضیتی مؤدیان و کندی جریان امور می‌گردد. بنابراین مقتضی است مسؤولین امر به کلیه حوزه‌های مالیاتی تابعه موکداً متذکر گردند چون انتقالات املاک متصرفین مزبور در حکم انتقال از طرف مالک محسوب گردیده است، لذا از لحاظ مالیاتی با صاحبان حق مذکور بایستی مانند مالک رفتار و از هرگونه اقدام خلاف مقررات جداً خودداری نمایند.

توضیح - «املاک با عنوان دستدار می» املاکی است که بدون سند مالکیت اعم از رسمی یا غیر رسمی در تصرف کسی باشد.

نظر به اینکه در خصوص نقل و انتقال قطعی املاک با مغازه یا محل کسب خالی موضوع ماده ۶۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ راجع به عبارت مغازه یا محل کسب خالی مذکور در ماده یاد شده و همچنین نحوه محاسبه مالیات نقل و انتقال حق واگذاری محل از طرف مالک موضوع ماده ۷۳ قانون مذکور ابهاماتی از سوی واحدهای مالیاتی مطرح گردیده لذا به منظور ایجاد رویه واحد مراتب زیر جهت اجرا ابلاغ می‌گردد:

الف - در مورد ماده ۶۲:

راجع به انتقالات املاک دارای مغازه یا محل کسب در حالتی که با انتقال عین ملک مغازه یا محل کسب نیز با تمامی حقوق متصور، و بی‌آنکه برای خود انتقال دهنده و یا اشخاص ثالث منجمله مستأجر حقوقی او قبیل حق کسب و پیشه باقی مانده باشد، قطع نظر از اینکه تا تاریخ انتقال قطعی و تحویل به مالک بعدی در مغازه یا محل کسب مزبور فعالیت شغلی انجام شده یا نشده باشد علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی املاک که حسب مورد طبق مواد ۵۹ و ۶۰ محاسبه و وصول خواهد بود. بدیهی است در صورتی که مالکین بعدی نیز املاک مذکور را در حالت خالی بودن مغازه یا محل کسب مزبور و یا به شرح فوق انتقال قطعی بدهند باز هم بهمان ترتیب مذکور مورد مشمول مالیات ماده ۶۲ بوده و ارزش اضافی که در معامله قطعی قبلی منظور و مأخذ محاسبه مالیات ماده موصوف واقع شده است در معامله جدید قابل کسر نبوده و در هر حال هر انتقال قطعی املاک دارای مغازه یا محل کسب خالی مستقلاً در صورت گزارش ممیز مالیاتی و تائید سر ممیز مالیاتی مشمول مالیات ماده ۶۲ می‌باشد.

ب - در مورد حق واگذاری محل موضوع ماده ۷۳:

۱- در مواردی که شخص ابتداء صاحب حق واگذاری مغازه یا محل کسب شده باشد و بعداً ملک را نیز از مالک خریداری نماید یا بهر حال بطریق دیگر مالک آن نیز بشود و سپس مغازه یا محل کسب مذکور را برای اولین بار با دریافت حق واگذاری محل به شخص دیگری به اجاره واگذار کند، از نظر نحوه تشخیص درآمد مالیاتی حق واگذاری محل با توجه به ماده ۷۳ دو حالت ایجاد می‌شود:

حالت اول - در صورتیکه تاریخ تملک ملک قبل از سال ۱۳۶۸ باشد مورد مشمول

مالیات قسمت اخیر متن ماده ۷۳ خواهد بود. حالت دوم - هر گاه تاریخ تملک ملک از اول سال ۶۸ به بعد باشد مورد مشمول حکم متن ماده ۷۳ (فرمول مربوطه) می‌باشد. لکن باید توجه شود اگر با اجرای فرمول مذکور مالیاتی به معامله تعلق نگیرد یا مالیات متعلقه کمتر از مالیات بر طبق نرخهای مقرر در ماده ۶۲ قانون باشد مالیات مقطوعاً به نرخهای مقرر در ماده ۶۲ وصول خواهد شد.

۲- در موردی که مالک بابت تخلیه ملک خود وجهی به عنوان حق واگذاری محل به مستأجر پرداخت و از مستأجر بعدی مبلغ بیشتری بابت حق واگذاری محل دریافت کند (اعم از اینکه تاریخ تملک قبل یا بعد از اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ باشد) طبق مقررات ۱ ماده ۷۳ یاد شده درآمد مشمول مالیات مالک عبارت خواهد بود از اضافه دریافتی او نسبت به آنچه که قبلاً پرداخت نموده است.

شماره: ۱۳۶۸/۴/۱۵ - ۳۰/۵/۱۰۵۴
سازمان ثبت و اسناد و املاک کشور

با توجه به قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی که از ۱۳۶۸/۱/۱ لازم‌الاجرا می‌باشد، خواهشمند است مراتب ذیل را به کلیه دفاتر اسناد رسمی کشور ابلاغ فرمائید:

۱- در مواردی که انتقال دهندگان قطعی املاک یا حقوق ناشی از آن از قبیل اجرات و حق واگذاری محل، منحصرأ شرکت‌هایی هستند که صد در صد سرمایه آنها بطور مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت است (از جمله بانکها نسبت به مواردی که اسناد ثبتی مورد انتقال بنام بانک می‌باشد) چون درآمد املاک اشخاص مذکور بر اساس تبصره ماده ۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ تابع مقررات فصل مالیات بر درآمد املاک نبوده و از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص داده خواهد شد، لذا در اینگونه موارد از اعلام مراتب به حوزه‌های مالیاتی جهت صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مذکور خودداری گردد البته توجه خواهند داشت که بطور کلی معاملات مشمول فصل ششم قانون مذکور (مالیات بر درآمد اتفاقی) از شمول قاعده مزبور مستثنی بوده و ثبت معاملات

مربوط به آن مستلزم اخذ گواهی انجام معامله می‌باشد که پس از وصول مالیات بر درآمد اتفاقی متعلقه از منتفع شونده گواهی مربوط صادر خواهد شد.

۲- تنظیم قراردادهای مشارکت مدنی بانکها با اشخاص حقیقی جهت احداث یا تکمیل واحدهای مسکونی و همچنین تنظیم قراردادهای واگذاری حقوق سهم‌الشرکه بانکها در بنای احداثی ناشی از قرارداد مذکور تحت هر عنوان از قبیل فروش اقساطی و غیره به شریک یا شرکای مدنی نیاز به مطالبه گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مذکور ندارد.

۳- بنا به حکم کلی اداره فوق‌الذکر اقاله یا فسخ اسناد رسمی و همچنین فک اسناد رهنی منجمله در مورد بانکها در هر حال مستلزم اخذ گواهی لازم از حوزه مالیاتی ذیربط خواهد بود.

شماره ۵۸۹/۹۶۷۰ - ۳۰/۵ - ۷۱۳/۹

موضوع: مابه‌التفاوت مالیات نقل و انتقال از ۷۲/۱/۱ تا ۷۱/۲/۷
نظر به اینکه از اول سال ۱۳۷۱ مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق واگذاری محل باید طبق مقررات ماده ۵۹ اصلاحی و تبصره‌های الحاقی مربوط موضوع ماده ۱۱ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ محاسبه و وصول گردد لذا مقتضی است واحدهای مالیاتی ذیربط کلیه پرونده‌های مالیاتی مربوط به انتقالات قطعی املاک و حق واگذاری محل را که در سال جاری و قبل از ابلاغ قانون مزبور مورد محاسبه یا وصول مالیات واقع گردیده مجدداً بررسی و مالیات متعلق را بر اساس مقررات اصلاحی مذکور تعیین و نسبت به مطالبه افزایش مالیات ناشی از اصلاحات مذکور طبق موازین مربوط اقدام نمایند بدیهی است در مواردی هم که مالیاتی اضافه وصول شده باشد اضافه دریافتی نیز با رعایت مقررات مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ قابل استرداد خواهد بود.

شماره ۱۲۵۸/۱۷۷۵۸ - ۳۰/۵ - ۷۱/۴/۲۳

الف: موضوع نحوه محاسبه مالیات نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل نظر باین که به موجب ماده ۱۱ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم

مصوب اسفند ۱۳۶۶ تغییراتی در نحوه محاسبه و وصول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق واگذاری محل به عمل آمده با در نظر گرفتن سایر مقررات مربوط به فصل املاک مراتب زیر یادآوری می‌شود.

۱- نقل و انتقال قطعی املاک:

با توجه به اصلاح ماده ۵۹ و حذف ماده ۶۰ و تبصره‌های آن و نیز حذف ماده ۶۲ قانون مالیاتهای مستقیم، همکاران مالیات دقت خواهند نمود که از تاریخ اجرای ماده اصلاحی مزبور (۱۳۷۱/۱/۱) مالیات نقل و انتقالات قطعی املاک بدون در نظر گرفتن تاریخ تملک مالک، از مأخذ ارزش معاملاتی زمان انتقال و به نسبت سهم هر مالک، به نرخهای مقرر در ماده ۵۹ اصلاحی یعنی تا مبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۴٪ و تا ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۸٪ و نسبت مازاد ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۱۲٪ محاسبه و وصول خواهد شد و در صورتیکه ملک مورد معامله فاقد ارزش معاملاتی باشد نزدیکترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت. ضمناً چنانچه ملک در سنوات قبل دارای ارزش معاملاتی بوده ولی در سال انتقال برای آن ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد در این صورت آخرین ارزش معاملاتی تعیین شده قبلی مناط اعتبار خواهد بود. انتقال قطعی باید از مأخذ ارزش معاملاتی و حسب مورد با رعایت مواد ۵۹ و یا ۶۰ محاسبه و وصول و از مأخذ، ده میلیون ریال تفاوت ارزش فوق‌الاشاره نیز باید مالیات مقطوع موضوع ماده ۶۲ محاسبه و وصول شود.

مثال ب - ارزش روز ملکی که کلاً به صورت محل کسب خالی است به لحاظ موقعیت تجاری چهل میلیون ریال و ارزش روز ملک مزبور اگر دارای همان مقدار مساحت زیر بنا (اعیانی) به صورتی غیر از محل کسب خالی باشد بیست میلیون ریال می‌باشد که در این صورت تفاوت ارزش موضوع ماده ۶۲ معادل بیست میلیون ریال خواهد بود. باید توجه شود که حکم این ماده منحصر ناظر به املاکی است که دارای مغازه یا محل کسب خالی هستند و لذا در مورد املاک فاقد مغازه یا محل کسب خالی ولو اینکه در منطقه تجاری که قرار داشته باشد حکم ماده ۶۲ جاری نخواهد بود و باید به وصول مالیات نقل و انتقال قطعی اکتفا شود. همچنین باید دانست این قبیل املاک که نقل و انتقال آنها به لحاظ داشتن مغازه

یا کسب خالی علاوه بر مالیات موضوع مواد ۵۹ و یا ۶۰ مشمول مالیات موضوع ماده ۶۲ نیز می‌شود مطلقاً مشمول مواد ۷۳ و ۷۸ نمی‌باشد.

۶- در مورد املاکی که ارزش معاملاتی آنها تعیین نشده است از اینکه انتقال آن در دفاتر اسناد رسمی یا با سند عادی انجام شود به حکم ماده ۶۱ باید ارزشی که در سند درج می‌شود مأخذ محاسبه مالیات موضوع مواد ۵۹ و ۶۰ حسب مورد قرار گیرد.

۷- در مواردی که انتقال ملک در دفتر اسناد رسمی انجام نمی‌شود ولی ملک دارای ارزش معاملاتی است به موجب ماده ۵۹ و ماده ۶۱ ارزش معاملاتی باید حسب مورد مبنای محاسبه مالیات مواد ۵۹ و یا ۶۰ واقع شود.

۸- در مواردی که انتقال گیرنده ملک دولت یا شهرداری‌ها یا مؤسسات وابسته به آنها باشند در صورتیکه مورد مشمول معافیت ماده ۷۰ نباشد و همچنین در مواردی که ملک بوسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی بقائم مقامی مالک انتقال داده می‌شود فارغ از بهای معامله که در سند درج می‌شود بطور کلی باید ارزش معاملاتی ملک بر حسب مورد مأخذ محاسبه مالیات موضوع مواد ۵۹ و یا ۶۰ قرار گیرد مگر اینکه بهای مذکور در سند کمتر از ارزش معاملاتی باشد که در این صورت به حکم ماده ۶۶ همان مبلغ کمتر از ارزش معاملاتی باید مأخذ محاسبه مالیات مواد مذکور واقع شود و باید توجه داشت که در مورد اخیر در صورتیکه ملک دارای مغازه یا محل کسب خالی نیز باشد مورد از مشمول حکم ماده ۶۲ خارج خواهد بود.

۹- در مورد معافیت موضوع ماده ۷۰ باید مطابق رای مشورتی شماره ۳۰/۴/۳۳۴۱ مورخ ۶۸/۴/۲۸ شورایی مالیاتی اقدام لازم بعمل آید.

۱۰- از نظر موارد مشمول ماده ۷۸ یادآور می‌شود حکم این ماده ناظر بدرامدی است که مالک ملک و نتیجه واگذاری یکی از حقوق خود نسبت به ملک مزبور که حکم آن ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ بیان شده با حفظ مالکیت ملک تحصیل می‌نماید بطور مثال مستأجر مغازه‌ای می‌خواهد مغازه اجاری خود را به شخص دیگری واگذار نماید و مالک بابت این تغییر مستأجر ممکن است از مستأجر قبلی یا مستأجر جدید مبلغی به عنوان حق رضایت برای واگذاری مغازه از طرف مستأجر قبلی به مستأجر جدید دریافت نماید که این مبلغ از نظر مالیاتی مشمول حکم

شماره ۱۷۰۳۴/۱۲۰۰/۵/۳۰-۱۳/۴/۱۳۷۲

نظر باینکه بر اساس ماده ۱۴ اصلاحیه مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ دامنه شمول مقررات ماده ۶۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ نسبت به واگذاری حقوق ناشی از ملک نیز تسری پیدا نموده لذا به منظور رفع هر گونه ابهام و اجرای صحیح مقررات مذکور در مواردی که انتقال گیرنده ملک دولت یا شهرداریها یا مؤسسات وابسته به آنها بوده و مورد مشمول معافیت ماده ۷۰ اصلاحیه بعدی آن نباشد و همچنین در مواردی که ملک بوسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال می‌یابد لزوماً یادآور می‌شود:

۱- در مورد نقل و انتقال قطعی ملک فارغ از بهای معامله که در سند درج می‌شود بطور کلی باید ارزش معاملاتی ملک مأخذ محاسبه مالیات موضوع ماده ۵۹ اصلاحی قرار گیرد مگر اینکه بهای مذکور در سند در موارد فوق کمتر از ارزش معاملاتی باشد که در این صورت به حکم ماده ۶۶ همان مبلغ کمتر از ارزش معاملاتی باید مأخذ محاسبه مالیات واقع شود.

۲- در مورد انتقال حقوق ناشی از ملک (حق واگذاری محل) مادام که ارزش معاملاتی حق واگذاری محل تعیین نگردیده بر اساس بهای مذکور در سند به نرخهای مذکور در ماده ۵۹ اصلاحی مالیات متعلقه محاسبه و وصول گردد.

۳- در مواردی که ملک توأم با حق واگذاری محل انتقال قطعی داده می‌شود چنانچه در سند ارزش ملک و حق واگذاری محل، به تفکیک قید شود محاسبه مالیات بر اساس بندهای ۱ و ۲ فوق‌الذکر و در صورتیکه ارزشهای مزبور به تفکیک در سند قید نگردد مادام که ارزش معاملاتی حق واگذاری محل، تعیین نشده است هر گاه مبلغ مندرج در سند بابت عین ملک و حق واگذاری محل تعیین شده به شرح مندرج در بند ب ردیف ۳ دستورالعمل وزارتی ۱۲۵۸/۱۷۷۵۸ - ۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۱/۴/۲۳ باشد مالیات متعلقه به مأخذ بهای مذکور در سند محاسبه می‌گردد و در مواردی که مبلغ مندرج در سند معامله بابت عین حق واگذاری محل بیش از مجموع ارزش معاملاتی ملک و ارزش حق واگذاری محل تعیین شده طبق بند ب ردیف ۳ دستورالعمل مذکور باشد، در

اینصورت محاسبه مالیات بر اساس جمع ارزش حق واگذاری محل با ارزش معاملاتی ملک بطور یکجا به نرخ ماده ۵۹ اصلاحی انجام شود. به عنوان مثال چنانچه مبلغ مندرج در سند بابت عین و حق واگذاری محل ملکی که ارزش معاملاتی آن است ممکن است واگذارنده به موجب سند رسمی حق واگذاری دریافت نماید و یا به هر حال مستنداً، حق واگذاری را برای خود محفوظ دارد.

۲- انتقالات قطعی اراضی و یا اجاره واگذار نمودن آن قطع نظر از شخصیت حقیقی یا حقوقی انتقال گیرنده و انتقال دهنده و بدون لزوم بررسی در مورد اینکه از اراضی انتقالی بعداً چه استفاده‌ای خواهد شد، با عنایت به بند الف ماده ۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم که هر نوع موقعیت ملک در تعیین ارزش معاملاتی اراضی ملحوظ نظر واقع می‌شود، مطلقاً مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

۳- بعضاً مشاهده می‌شود در زمینی بدون کسب مجوز اقدام به اموری از قبیل پارکینگ‌داری و فروش مصالح ساختمانی و گل و گلدان و نظایر آنها می‌نمایند که مسلماً این گونه فعالیتها هم موجب حق واگذاری نمی‌باشند اما چنانچه زمین محصور و مشخصی به صورت رسمی و یا بدون منع قانون مورد استفاده برای فعالیتهایی از انواع یاد شده و انواع دیگری مانند انبارداری بوده و به طور واضح و یا بدون منع قانونی مورد استفاده برای فعالیتهایی از انواع یاد شده و انواع دیگری مانند انبارداری بوده و به طور واضح و مسله «حق کسب و پیشه» در آن ایجاد شده باشد انتقال دهنده آن موقع انتقال برابر مقررات مربوط مشمول مالیات حق واگذاری خواهد بود.

۴- املاک مسکونی که بدون مجوز و بر خلاف مقررات قانونی مورد استفاده شغلی یا تجاری واقع می‌شوند مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند مگر اینکه به دلالت و صراحت احکام صادره از دادگاهها مالک مکلف بپرداخت حقی بابت تخلیه ملک شده باشد که در این صورت مستأجر طبق مقررات مشمول مالیات خواهد بود ولی مالک در هنگام انتقال بعدی اعم از قطعی یا غیر قطعی یا ابقاء شرایط مذکور در صدر این بند مشمول مالیات حق واگذاری محل نخواهد بود.

۵- پزشکان و پیراپزشکان، و کلا کارشناسان رسمی دادگستری سر دفتران اسناد

رسمی یا ازدواج و طلاق که در املاک مسکونی در رشته‌های مذکور فعالیت می‌نمایند مادام که کاربری ملک مزبور از حیث مقررات تغییر ننموده بابت واگذاری آن مشمول مالیات حق واگذاری نمی‌باشند.

۶- در مواردی که اشخاص حقوقی ملک مسکونی متعلق به یکی از اعضاء (صاحب سهم یا سهم الشرکه) را به عنوان اقامتگاه قانونی معرفی می‌نماید، صرف این اقدام مادام که کاربری ملک حسب مقررات تغییر ننموده موجب حق واگذاری محل نخواهد بود.

۷- مالکین املاکی که حق واگذاری آن متعلق به مستأجر است و اکنون با حفظ حقوق مستأجر بدیگران یا بهمان مستأجر به صورت قطعی منتقل می‌شود، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند.

۸- املاک مسکونی که ملک یا همسر یا فرزندان او ضمن سکونت در آن ملک به مشاغلی از انواع مشاغل جزء مانند خیاطی، بافندگی و امثال آنها اشتغال دارند موقع انتقال قطعی یا اجاری ملک، مشمول مالیات حق واگذاری محل نمی‌باشند.

۹- املاکی که به موجب پروانه یا جواز ساخت یا گواهی پایان کار صادره از مراجع ذیصلاح دارای کاربری مختلط (قسمتی تجاری و اداری و قسمت دیگر مسکونی) است و یا این کاربرد مختلط به مرور ایام به صورت بلاعارض به وجود آمده است فقط نسبت به قسمت تجاری و اداری مذکور اعم از اینکه تفکیک شده یا نشده باشد با رعایت سایر بندهای این دستورالعمل حسب مورد مشمول مالیات حق واگذاری محل خواهد بود.

شماره ۷۳/۸/۲۴ - ۳۰/۵/۳۲۱۰/۴۳۹۸۶

نظر به اینکه در مورد نحوه محاسبه مدت مذکور در ماده ۱۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی نسبت به اراضی بایری که به عللی از جمله قرار گرفتن در طرح شهرداری مدتی از شمول مالیات اراضی بایر خارج و سپس مجدداً مشمول مالیات اراضی بایر مانند اینگونه اراضی عذر موجه وجود داشته و یا مشمول تسهیلات مقرر در ماده ۱۶ قانون یاد شده و تبصره‌های ذیربط آن بوده است مدت یا مهلتی که اراضی مزبور از شمول مالیات اراضی بایر خارج بوده در محاسبه مالیات اراضی بایر منظور نخواهد شد.