



بسمه تعالی

سال "چپش تولید"

دستور العمل

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |              |    |                   |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|----|-------------------|
| م                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | مواد ۵۳ و ۵۴ | ۹۹ | ۵۲۶               |
| امور مالیاتی شهر و استان تهران<br>ادارات کل امور مالیاتی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |              |    | مخاطبین / ذینفعان |
| نحوه تعیین در آمد مشمول مالیات املاک شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار می‌شود                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |              |    | موضوع             |
| <p>نظر به سئوالات و ابهامات مطرح شده در ارتباط با نحوه تعیین در آمد مشمول مالیات املاک شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی که به اجاره واگذار می‌شوند و به منظور ایجاد وحدت رویه در اجرای مقررات ماده (۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم برای تعیین در آمد مشمول مالیات اجاره املاک (واقع در ایران) شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی، مقرر می‌دارد:</p> <p>۱- مطابق مفاد ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم، جمع در آمد شرکت‌ها و در آمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.</p> <p>۲- برابر مقررات ماده (۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم، در آمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌شود عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد (۲۵٪) بابت هزینه‌ها، استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره.</p> <p>۳- در اجرای مفاد ماده (۵۴) قانون مالیات‌های مستقیم، در آمد اجاره بر اساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد 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</p> |              |    |                   |



(۱) ماده (۵۴) قانون مالیات‌های مستقیم با عنایت به نظر اکثریت اعضای محترم شورای عالی مالیاتی در صورتجلسه شماره ۷-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۲۴ که طی بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۴۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۵/۰۷ ابلاغ شده است، در صورتی که قرار داد 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 اجاره‌بها و نوع قرارداد اجاره تنظیمی اعم از رسمی یا عادی، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین در آمد مشمول مالیات اجاره موجد خواهد بود و در قراردادهای اجاره املاک که علاوه بر اجاره‌بهای قابل پرداخت مبلغی تحت عنوان ودیعه، رهن یا قرض الحسنه توسط مستأجر به مالک پرداخت می‌شود، چنانچه مبلغ اجاره بهای پرداختی توسط مستأجر کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) میزان اجاره‌بهای محاسبه شده بر اساس جدول اجاره املاک مشابه باشد و همچنین در قراردادهای اجاره املاک که به صورت رهن تصرف و بدون پرداخت مال الاجاره منعقد شده است، در آمد مشمول مالیات موجد بر اساس ارقام مندرج در جدول اجاره املاک مشابه محاسبه خواهد شد.

۴- با عنایت به مفاد بند (۵) بخشنامه شماره ۶۲۴۷/۱۱۳۰۴-۲۰۱ مورخ ۱۳۸۲/۱۱/۱۵، اجاره بهای دریافتی اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم به منزله فعالیت اقتصادی موضوع تبصره (۲) ماده (۲) قانون مزبور، مشمول مالیات قلمداد نمی‌شود بنابراین مال الاجاره دریافتی اشخاص موضوع ماده مذکور مشمول مالیات بر در آمد اجاره نبوده و چنانچه اشخاص موضوع صدر تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون مزبور، مال الاجاره‌ای به اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات‌های 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 می‌باشد.

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

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



مستقیم از لحاظ کسر هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک هیچ تفاوتی بین دارنده عین و 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 مالیات‌های مستقیم در ارتباط با تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره دست دوم لازم الاجرا خواهد بود.

۷- با توجه به مفاد جزء (ب) بند (۱) بخشنامه ۱۳۵۳۰ مورخ ۱۳۸۴/۰۷/۲۷، طبق نص صریح قسمت اخیر ماده (۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم، هرگاه موجر مالک نباشد، درآمد مشمول مالیات وی عبارت است از مابه التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره بنابراین باید توجه داشت که در این قبیل موارد تقویم مال الاجاره توسط ماموران مالیاتی یا ملاک قراردادن ارزش اجرای تقویمی توسط کمیسیون تقویم املاک منتفی است و ادارات امور مالیاتی مکلفند بر اساس تحقیقات لازم (در صورت عدم ارائه اسناد اجاره)، مبالغ واقعی دریافتی و پرداختی را مشخص نمایند. به همین دلیل در اجاره دست دوم (هرگاه موجر مالک نباشد)، تعیین درآمد مشمول مالیات به شرح بند (۳) این دستورالعمل فاقد موضوعیت خواهد بود.

۸- با عنایت به توضیحات فوق نظر به این که تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره دارای حکم خاص قانونی می‌باشد لذا با رعایت مفاد ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی که دارای درآمد ناشی از اجاره املاک (واقع در ایران) می‌باشند به طرق ذیل صورت می‌پذیرد:

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



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

۲-۸- در شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی که دارای درآمد توان اجاره و سایر فعالیت‌های انتفاعی می‌باشند، ابتدا مال الاجاره دریافتی مندرج در دفاتر به همراه کلیه هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم مرتبط با املاک اجاره داده شده، از حساب سود و زیان شرکت خارج و درآمد مشمول مالیات سایر فعالیت‌های انتفاعی مودی با رعایت مفاد ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم و با امعان نظر به سایر مقررات مربوطه از جمله فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات تعیین می‌شود. سپس برابر مقررات ماده (۵۴) قانون مالیات‌های مستقیم (با رعایت مفاد تبصره (۱) ماده مذکور و بند (۳) این دستورالعمل)، درآمد مشمول مالیات اجاره املاک یا اعمال ضریب (۷۵٪) به درآمد اجاره املاک محاسبه می‌شود (با عنایت به موارد ذکر شده، هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم مرتبط با املاک اجاره داده شده که از حساب سود و زیان خارج شده است فارغ از فزونی و یا کسری نسبت به ضریب (۲۵٪) در نظر گرفته شده بابت هزینه‌ها، استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره، در محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره و درآمد مشمول مالیات نهایی شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی موثر نخواهد بود) در نهایت درآمد مشمول مالیات اجاره با درآمد مشمول مالیات سایر فعالیت‌های مؤدی جمع و با رعایت سایر مقررات، به نرخ ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم، مشمول مالیات خواهد شد. بدیهی است در صورتی که جمع جبری درآمد مشمول مالیات اجاره تعیین شده و زیان مورد تأیید سایر منابع درآمدی غیر معاف شرکت‌ها و اشخاص حقوقی نهایتاً منتج به شناسایی زیان برای عملکرد آن سال مؤدی شود، مؤدی مشمول مالیات نبوده و مطالبه مالیات از درآمد مشمول مالیات اجاره به صورت مجزا فاقد وجاهت قانونی خواهد بود و می‌بایستی نسبت به تأیید و ابلاغ زیان محاسبه شده اقدام شود.

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



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 مستحدهای را به اجاره واگذار می نماید نیز اعمال کسر بیست و پنج درصد (۲۵٪) بر کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی بابت هزینه ها و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره برای تعیین درآمد مشمول مالیات ضروری خواهد بود.

امید علی بارسا

|                                                                     |                                                                            |                                                                          |
|---------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| محمد صبیری<br>معاون درآمد های مالیاتی<br>تاریخ: ۱۳۹۹/۱۱/۲۴<br>امضاء | علی رستم پور<br>مدیر کل دفتر حسابرسی مالیاتی<br>تاریخ: ۱۳۹۹/۱۱/۱۴<br>امضاء | شاهین مسئولی<br>معاون دفتر حسابرسی مالیاتی<br>تاریخ: ۱۳۹۹/۱۱/۱۴<br>امضاء |
|---------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|

۹۹/۱۱/۲۵  
۹۹/۱۱/۲۶  
۹۹/۱۱/۲۹

تجوه ی ابلاغ : فیزیکی / سیستمی

مرجع فاکتور : دادستانی انتظامی مالیاتی

مدت اجرا : نامحدود

تاریخ اجرا :

رونوشت:

- امور تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی ریاست جمهوری.
- معاونین محترم سازمان برای اطلاع.
- مشاورین محترم سازمان برای اطلاع.
- دبیرخانه مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ای برای اطلاع.
- شورای عالی مالیاتی برای اطلاع.
- دفتر نظارت و بازرسی برای اطلاع.
- دادستانی انتظامی مالیاتی برای اطلاع.
- جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران برای اطلاع.
- دفتر حقوقی برای اطلاع و درج در بانک اطلاعات بخشنامه ها جهت افزودن به سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران.

شماره ۲۵۲۶/۹۹/۲۰۰۷  
تاریخ ۲/۱۲/۹۹  
پیوست



وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان امور مالیاتی کشور  
رئیس کل

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 غیر نقدی بابت هزینه ها و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره برای تعیین درآمد مشمول مالیات ضروری خواهد بود.

امید علی پارسا