



سازمان امور مالیاتی کشور

## آشنایی با قانون و مقررات مالیات بر در آمد املاک اجاری

شور حقوق مؤدیان مالیاتی

اصل (۱): مؤدی محترم حق برخورداری از رفتار عادلانه، منصفانه و قانونمند را دارد.

اصل (۲): مؤدی محترم حق کسب اطلاع و راهنمایی را دارد.

اصل (۳): مؤدی محترم حق برخورداری از خدمات مطلوب مالیاتی را دارد.

اصل (۴): پابندی با اصل رازداری و حفظ حریم خصوصی، حق مؤدی است.

اصل (۵): مؤدی محترم حق اعتراض، شکایت و تجدید نظرخواهی دارد.

اصل (۶): مؤدی حق اظهار نظر آزاد و ارائه پیشنهاد در مورد تقسیمات و فرآیندهای مالیاتی و اداری را دارد.

سازمان امور مالیاتی کشور

معاونت مالیات های مستقیم

دفتر خدمات مؤدیان

اردیبهشت ماه ۱۳۹۸

## مالیات بر در آمد املاک اجاری

بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم، در موارد زیر مالیات بر درآمد اجاره املاک به مؤدیان تعلق می‌گیرد:

● درآمد شخص حقیقی یا حقوقی، ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت های مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم، مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌باشد. درآمد مشمول مالیات املاک عبارتست از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر (۲۵٪) بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره.

● بر اساس اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ قانون مالیات های مستقیم، از ابتدای سال ۱۳۹۵، واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور به عنوان واحد خالی شناسایی می‌شوند، از سال دوم به بعد مشمول مالیاتی معادل نسبتی از مالیات بر اجاره می‌باشند.

**نکته:** از نظر مالیات بر درآمد اجاره املاک، هر واحد آپارتمان یک مستقل محسوب می‌شود.

## تکالیف مؤدیان

۱- تسلیم اظهار نامه مالیاتی موضوع مواد (۸۰) و (۵۷) قانون مالیاتهای مستقیم (حسب مورد) اظهارنامه اجاره املاک مؤدیان هر سال باید به صورت الکترونیکی در سامانه عملیات الکترونیکی مؤدیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی، بخش اظهار نامه الکترونیکی تا پایان تیرماه سال بعد ثبت شود. به این منظور مؤدیان می‌توانند با مراجعه به بخش اظهار نامه الکترونیکی سامانه عملیات الکترونیکی مؤدیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به نشانی [tax.gov.ir](http://tax.gov.ir) نسبت به ثبت نام، دریافت نرم افزار الکترونیکی ثبت و ارسال اظهارنامه مالیاتی و راهنمای مربوط، اقدام نمایند. سازمان امور مالیاتی از طریق شماره تلفن ۱۵۲۶ (بدون پیش شماره) پاسخگوی سؤالات مؤدیان در خصوص مراحل ثبت اظهارنامه های الکترونیکی می‌باشد.

۲- ارائه مدارک جهت تشکیل پرونده

- تصویر و اصل سند مالکیت و بنچاق
- تصویر و اصل صفحه اول شناسنامه و کارت ملی مالک
- تصویر و اصل اجاره نامه رسمی یا عادی
- تصویر و اصل مدارک مربوط به ملک شامل گواهی پایان کار، صورتجلسه تفکیکی، فیش عوارض سالیانه نوسازی، مدارک کدپستی ملک (مانند فیش تلفن)
- تصویر و اصل وکالت نامه (در صورت مراجعه وکیل)

۳- پرداخت مالیات متعلق طبق مقررات مربوط

**نکته ۱:** چنانچه مؤدیان چندین واحد ملکی خود را (در سراسر کشور) به اجاره واگذار کرده باشند، می‌بایست اطلاعات مربوط را از طریق یک اظهارنامه (به ترتیب اولویت بندی درخواست استفاده از معافیت‌های مربوط) اعلام نمایند.

**نکته ۲:** اشخاص حقوقی مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی جداگانه برای درآمد املاک اجاری خود نمی‌باشند.

وزارتخانه ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که تمام یا قسمتی از بودجه آن‌ها به وسیله دولت تامین می‌شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداری ها و شرکت ها و مؤسسات وابسته به آن ها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفند مالیات بر درآمد اجاره املاک را از اجاره هایی که پرداخت می‌کنند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند. چنانچه موجر از اشخاص موضوع ماده (۲) ق.م.م.ب. مکلف به کسر و پرداخت مالیات تکلیفی مذکور نمی‌باشند.

## معافیت ها

● محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد یا افراد تحت تکفل مالک، اجاری تلقی نمی‌شود مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود. ضمناً یک واحد برای سکونت مالک و یک واحد مسکونی برای هر یک از افراد مذکور به انتخاب مالک، مشمول مالیات نخواهد بود.

● مالکان مجتمع های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت راه و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند در طول مدت اجاره از ۱۰۰٪ مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می‌باشند.

در غیر این صورت درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع ۱۵۰ مترمربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع ۲۰۰ متر مربع زیربنای مفید (به انتخاب مؤدی) از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می‌باشد.

**نکته:** چنانچه املاک مسکونی برای استفاده تجاری و اداری به اجاره واگذار شوند، مشمول معافیت مذکور نمی‌باشند.

● بر اساس ماده (۵۷) قانون مالیاتهای مستقیم، در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی مقرر در قوانین موضوعه (برای سال ۱۳۹۷ تا میزان ۲۱۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال و برای سال ۱۳۹۸ تا میزان ۲۵۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال) از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات، مشمول مالیات می‌گردد. به شرط این که این گونه افراد نسبت به تسلیم اظهارنامه خاصی که مربوط به این موضوع است، اقدام و اعلام نمایند که هیچ گونه درآمد دیگری به غیر از اجاره دریافتی ندارند. در صورتی که ثابت شود اظهار مؤدی خلاف واقع است، مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن، به عنوان جریمه وصول خواهد شد.

در اجرای این ماده، حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی، درآمد تلقی نخواهد شد. حکم این ماده در مورد فرزندان صغیری که تحت ولایت پدر باشند جاری نخواهد بود.

**نکته:** در چارچوب اظهار نامه الکترونیکی املاک، برای استفاده از معافیت موضوع ماده (۵۷) قانون مالیاتهای مستقیم نیازی به تکمیل اظهار نامه جداگانه به شرح فوق نیست. کافی است در زمان تکمیل اظهارنامه املاک موضوع ماده (۸۰) قانون مالیاتهای مستقیم در بخش مربوط، به سوالات مطروحه پاسخ داده شود و این امر به منزله تسلیم اظهار نامه ماده (۵۷) می‌باشد.

**نکته:** در صورتی که مالک، محل سکونت خود را بفروشد و در سند انتقال بدون اجاره بهاء مهلتی برای تخلیه ملک داده شود، در مدتی که محل سکونت انتقال دهنده می‌باشد تا شش ماه و در بیع شرط مادام که طبق شرایط معامله مبیع در اختیار بایع شرطی است، اجاری تلقی نمی‌شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود.

## نحوه محاسبه مالیات املاک اجاری

مطابق ماده (۵۴) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم از ابتدای سال ۱۳۹۵، درآمد اجاره براساس قرارداد، اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می گیرد. در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارائه آن خودداری گردد 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 و نیز در مورد واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که (به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور) به عنوان واحد خالی شناسایی می شوند، میزان اجاره بهاء بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد.

در صورتی که مستاجر جزء مشمولین تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون مالیات های مستقیم باشد، اجاره پرداختی مستاجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود.

میزان اجاره دریافتی پس از کسر ۲۵ درصد بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره، به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی می شود. مالیات درآمد مذکور برای اشخاص حقیقی با اعمال نرخ مالیاتی موضوع ماده ۱۳۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ و برای اشخاص حقوقی به نرخ ۲۵٪ محاسبه می گردد.

هرگاه موجر مالک نباشد، ۲۵٪ بابت هزینه ها، استهلاکات و تعهدات مالک، از درآمد مشمول مالیات قابل کسر نخواهد بود. در این صورت تفاوت اجاره بهای دریافتی و پرداختی به نرخ مربوط، مشمول مالیات بر درآمد اجاره خواهد بود.

**نکته ۱:** در مواردی که درآمد اجاره واقعی کمتر از درآمد تعیین شده طبق مقررات ماده ۵۴ ق.م.م. بوده و مالیات تعیین شده مورد اعتراض مؤدی باشد، در این صورت پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود.

**نکته ۲:** چنانچه براساس اسناد و مدارک مثبت معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که مآخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است، مالیات ما به التفاوت طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم قابل مطالبه و در صورت اعتراض مؤدی پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف موضوع قانون مالیاتهای مستقیم می باشد.

**نکته ۳:** معافیت مربوط به ۱۵۰ متر مربع (در تهران) یا ۲۰۰ متر مربع (در سایر شهرها) صرفاً نسبت به واحدهای مسکونی تعلق می گیرد که هم کاربری ملک مسکونی بوده و هم در عمل برای سکونت مورد استفاده قرار گرفته باشند. (ملک با سند مسکونی و مورد بهره برداری اداری یا تجاری مشمول این معافیت نخواهند بود).

در محاسبه میزان معافیت، بایستی مال الاجاره را به نسبت ۱۵۰ متر مربع یا حسب مورد ۲۰۰ متر مربع محاسبه نمود. به عنوان مثال اگر یک شخص حقیقی، یک واحد مسکونی به مساحت زیربنای مفید ۲۰۰ متر مربع در تهران به اجاره واگذار نماید و مال الاجاره آن مبلغ ۶۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال در سال باشد (مشروط بر اینکه موجر صرفاً همین یک واحد مسکونی را به اجاره واگذار کرده باشد)، مبلغ ۴۵۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال از مال الاجاره معاف و ۱۵۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال آن پس از کسر ۲۵٪ بابت هزینه ها، استهلاکات و تعهدات مالک به مبلغ ۱۱۲،۵۰۰،۰۰۰ ریال مشمول مالیات خواهد شد.

با در نظر گرفتن نرخهای ماده (۱۳۱) قانون مالیاتهای مستقیم و با اعمال نرخ ۱۵٪، مالیات متعلقه این ملک به مبلغ ۱۶،۸۷۵،۰۰۰ ریال تعیین می گردد.

## نکاتی در مورد نحوه محاسبه درآمد مشمول

- در مورد املاکی که با ائانه یا ماشین آلات به اجاره واگذار می شود، درآمد ناشی از اجاره ائانه و ماشین آلات نیز جزء درآمد ملک محسوب و مشمول مالیات می شود.
- مستحدثاتی که طبق قرار داد از طرف مستاجر در عین مستاجر به نفع موجر ایجاد می شود، براساس ارزش معاملاتی روز تحویل مستحدثه به موجر، تقویم و پنجاه درصد (۵۰٪) آن جزء درآمد مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب می گردد.
- هزینه هایی که به موجب قانون یا قرارداد به عهده مالک است و از طرف مستاجر انجام می شود و همچنین مخارجی که به موجب قرارداد انجام آن از طرف مستاجر تقبل شده در صورتی که عرفاً به عهده مالک باشد، به بهای روز انجام هزینه تقویم و به عنوان مال الاجاره غیرنقدی به جمع اجاره بهای سال انجام هزینه اضافه می شود.
- هرگاه مالک، خانه یا آپارتمان مسکونی خود را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری را برای سکونت خویش اجاره کند یا از خانه سازمانی استفاده نماید، در تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره، میزان اجاره بهایی که به موجب سند رسمی یا قرارداد می پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم می گردد، از کل مال الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد.
- به ازاء هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات (در اظهارنامه) نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته، مشروط بر تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و ارائه اظهارنامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت مقرر قانونی، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد، نرخ مالیاتی مربوط کاهش می یابد.

## نرخ محاسبه مالیات بر اجاره املاک

شخص	نرخ مالیات بر اجاره املاک		
حقوقی	۲۵٪ (بر اساس ماده (۱۰۵) قانون مالیاتهای مستقیم)		
حقیقی	بر اساس نرخ ماده (۱۳۱) قانون مالیاتهای مستقیم		
	درآمد مشمول مالیات سالانه (ریال)		
	از مبلغ	تا مبلغ	نرخ
	۰	۵۰۰،۰۰۰،۰۰۰	۱۵٪
	۵۰،۰۰۰،۰۰۱	۱،۰۰۰،۰۰۰،۰۰۰	۲۰٪
	۱،۰۰۰،۰۰۰،۰۰۱	و بیش از آن	۲۵٪

**توجه:** املاکی که پیش تر به اجاره واگذار شده اند، چنانچه برای مدتی خالی مانده یا مورد استفاده مالک قرار گیرند، ضروری است مراتب به اطلاع اداره امور مالیاتی رسانده شود.

## نحوه محاسبه مالیات بر واحدهای مسکونی خالی

براساس ماده (۵۴) مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ که از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم الاجرا می باشد، واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور به عنوان واحد خالی شناسایی شده باشند، از سال دوم به بعد، مشمول مالیاتی به شرح زیر خواهند شد:

سال دوم : معادل یک دوم مالیات بر اجاره متعلقه

سال سوم: معادل مالیات بر اجاره متعلقه

سال چهارم و به بعد: معادل یک و نیم (۱/۵) برابر مالیات بر اجاره متعلقه

**نکته:** اجاره بهای این واحدها بر اساس جدول اجاره املاک مشابه محاسبه می شود.

## مراجع حل اختلاف مالیاتی

- در مواردی که مؤدی نسبت به برگ تشخیص مالیات ابلاغ شده معترض باشد، می تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ، شخصاً یا به وسیله وکیل تام الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک، کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. در صورتی که مسئول مربوط، دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را در تعدیل درآمد، مؤثر تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب پشت برگ تشخیص، منعکس و به امضاء مسئول مربوط و مؤدی رسیده و پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می گردد.

- هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی در رد یا تعدیل درآمد مندرج در برگ تشخیص مؤثر واقع نگردد، پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد گردید و رأی هیأت با اکثریت آراء قطعی و لازم الاجرا است. مگر اینکه ظرف مدت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدی، مورد اعتراض کتبی قرار گیرد. در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر محول خواهد شد. در این مرحله مؤدی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را در همان مهلت مقرر، پرداخت و نسبت به مازاد بر آن، اعتراض خود را تسلیم نماید.

## جرائم مالیاتی

ردیف	موضوع	اشخاص حقیقی	اشخاص حقوقی
۱	عدم تسلیم اظهارنامه املاک	۱۰٪ مالیات متعلق	مصادق ندارد
۲	اظهارنامه خلاف واقع موضوع ماده (۵۷) ق.م.م	یک برابر مالیات متعلق	
۳	درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه تسلیمی	۱۰٪ مالیات متعلق (غیر قابل بخشودگی)	۳۰٪ مالیات متعلق (غیر قابل بخشودگی)
۴	پرداخت مالیات پس از سررسید مقرر	به ازای هر ماه ۲/۵٪ مالیات متعلق	به ازای هر ماه ۲/۵٪ مالیات متعلق