

## نحوه محاسبه مالیات املاک و صدور مفاسح حساب

نظر باینکه قانون مالیاتهای مستقیم اسفندماه 1366 مجلس شورای اسلامی از اول 1368 به موقع اجرا گذارده شده است به منظور تسریع در امور ارباب رجوع و صدور به موقع گواهی موضوع [ماده 187](#) 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 هیئت عمومی شورایی عالی مالیاتی هم رسیده است به کلیه حوزه های مالیاتی و هیئتهای حل اختلاف مالیاتی ابلاغ و مورد عمل قرار گیرد .

1- ارزش معاملاتی موجود باستناد [تبصره 2 ماده 64](#) تا تعیین ارزش معاملاتی موضوع ماده مذکور مناط اعتبار و ملاک محاسبات خواهد بود .

2- نقل و انتقال قطعی املاکی که تاریخ تملک انتقال دهنده قبل از اول سال 1368 میباشد اعم از اینکه قیمت مذکور در سند کمتر یا بیشتر از ارزش معاملاتی باشد به حکم [ماده 59](#) مشمول مالیاتی معادل چهاردرصد ارزش معاملاتی زمان فروش ملک است .

3- نقل و انتقال قطعی املاکی که تاریخ تملک انتقال دهنده از اول سال 1368 به بعد می باشد به موجب [ماده 60](#) به مأخذ ماهه التفاوت ارزش معاملاتی زمان تملک و زمان فروش و به نرخ [ماده 131](#) مشمول مالیات بوده و عندالاقضاء تبصره های یک و دو ماده مزبور باید رعایت شود و در صورتی که براساس محاسبه فوق مالیاتی به معامله تعلق نگیرد یا مالیات متعلق کمتر از چهاردرصد ارزش معاملاتی زمان فروش باشد باید مالیاتی معادل چهاردرصد ارزش معاملاتی زمان فروش وصول شود و اگر بهای فروش مذکور در سند بیشتر یا کمتر از ارزش معاملاتی زمان فروش باشد تاثیری در حکم نخواهد داشت . در مورد این بند لازم است به مثالهای ذیل توجه شود:

مثال الف - تاریخ تملک انتقال دهنده اردیبهشت ماه 68 و ارزش معاملاتی ملک در تاریخ تملک ده میلیون ریال بوده است تاریخ انتقال خرداد ماه 69 و ارزش معاملاتی ملک چهارده میلیون ریال میباشد . در این حالت درآمد مشمول مالیات عبارتست از:  
درآمد مشمول مالیات  $4000000 = 10000000 - 14000000$  مالیات متعلقه  $926000 =$  نرخ [ماده 131](#)

مثال ب - تاریخ تملک انتقال دهنده فروردین 1368 و ارزش معاملاتی ملک در تاریخ تملک شش میلیون ریال بوده است تاریخ انتقال تیرماه 1369 و ارزش معاملاتی ملک هفت میلیون ریال میباشد . در این حالت درآمد مشمول مالیات عبارتست از:  
درآمد مشمول مالیات  $1000000 = 6000000 - 7000000$  مالیات متعلقه به درآمد فوق  $154000 =$  نرخ [ماده 131](#) چون مالیات متعلقه از چهار درصد ارزش معاملاتی که  $280000 = 4\% \times 7000000$  ریال است کمتر میباشد لذا به حکم قسمت اخیر [ماده 60](#) باید مالیات معادل چهاردرصد ارزش معاملاتی از زمان فروش یعنی 280000 ریال وصول شود .

مثال ج - تاریخ تملک ملک مشتمل بر یک طبقه ساختمان تیرماه 1368 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 شهریورماه 1369 که مالک قصد فروش ملک را دارد سه میلیون ریال و ارزش معاملاتی عرصه و اعیان قدیمی 11 میلیون ریال است در این حالت به حکم تبصره یک [ماده 61](#) مالیات فروش بنای احداثی توسط انتقال دهنده عبارتست از:

مالیات فروش بنای احداثی ریال  $120000 = 3000000 \times 4\% = 3000000 - 8000000$  درآمد مشمول مالیات  
بابت فروش عرصه و اعیان قدیمی مالیات بردرآمد بابت درآمد مشمول مالیات فروش عرصه و اعیان قدیمی  $624000 =$  (به نرخ [ماده 131](#)  $4000000 \times$  کل مالیات نقل و انتقال قطعی ملک  $744000 = 120000 + 624000$ )

4- نقل و انتقال قطعی املاک در صورتیکه با عقدی غیر از عقد بیع مانند صلح و هبه انجام شود و انتقال معوض باشد مشمول حکم [ماده 63](#) بوده و مالیات ملک مورد انتقال باید حسب مورد طبق مقررات مواد [59](#) و [60](#) محاسبه و وصول و گواهی موضوع [ماده 187](#) با رعایت ضوابط تعیین شده در بندهای 2 و 3 این بخشنامه برحسب مورد صادر گردد و توجه خواهند داشت هرگاه 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.

5- در مورد املاکی که دارای مغازه یا محل کسب خالی بوده و مورد انتقال واقع بشود باید توجه شود که مدلول و مفهوم ماده 62 این نیست که مابه التفاوت ارزش معاملاتی با ارزش روز ملک به عنوان تفاوت ارزش موضوع ماد 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 صورتیکه همان مقدار اعیانی داشت ولی فاقد مغازه یا محل کسب خالی بوده مابه التفاوت حاصل را که همان تفاوت ارزش ناشی از موقعیت تجاری مغازه یا محل کسب خالی مذکور در [ماده 62](#) است مأخذ محاسبه مالیات موضوع ماده مزبور 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 چهاردرصد و هشت درصد بر حسب 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 62](#) نسبت به ملک ده میلیون ریال است که باید مأخذ محاسبه مقطوع ماده مزبور واقع شود بدین بیان که مالیات نقل و انتقال قطعی باید از مأخذ ارزش معاملاتی و حسب مورد با رعایت مواد [59](#) و یا [60](#) محاسبه و وصول و از مأخذ ده میلیون ریال تفاوت ارزش فوق اشاره نیز باید مالیات مقطوع موضوع [ماده 62](#) 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 خواهد بود. باید توجه شود که حکم این ماده منحصراً 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 هم قرار داشته باشد حکم [ماده 62](#) 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 محل کسب خالی علاوه بر مالیات موضوع مواد [59](#) و یا [60](#) مشمول مالیات موضوع [ماده 62](#) نیز میشود مطلقاً مشمول مواد [73](#) و [78](#) نمی باشد.

6- در مورد املاکی که ارزش معاملاتی آنها تعیین نشده است اعم از این که انتقال آن در دفاتر اسناد رسمی یا با سند عادی انجام شود به حکم [ماده 61](#) باید ارزشی که در سند درج می شود مأخذ محاسبه مالیات موضوع مواد [59](#) و [60](#) حسب مورد قرار گیرد.

7- در مواردی که انتقال ملک در دفتر اسناد رسمی انجام نمی شود ولی ملک دارای ارزش معاملاتی است به موجب [ماده 59](#) و [ماده 61](#) ارزش معاملاتی باید حسب مورد مبنای محاسبه مالیات مواد [59](#) و یا [60](#) واقع شود.

8- در مواردی که انتقال گیرنده ملک دولت یا شهرداریها یا موسسات وابسته به آنها باشند در صورتیکه مورد مشمول معافیت [ماده 70](#) نباشد و همچنین در مواردی که ملک به وسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال داده می شود فارغ از بهای معامله که در سند درج می شود به طور کلی باید ارزش معاملاتی ملک بر حسب مورد مأخذ محاسبه مالیات موضوع مواد [59](#) و یا [60](#) قرار گیرد مگر اینکه بهای مذکور در سند کمتر از ارزش معاملاتی باشد که در این صورت به حکم [ماده 66](#) همان مبلغ کمتر از ارزش معاملاتی باید مأخذ محاسبه مالیات 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 62](#) خارج خواهد بود.

9- در مورد معافیت موضوع [ماده 70](#) باید مطابق رای مشورتی شماره 3341 / 4 / 30 مورخ 28 / 4 / 68 شورای عالی مالیاتی اقدام لازم بعمل آید.

10- از نظر موارد شمول [ماده 78](#) یادآور می شود 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 [53](#) تا [77](#) بیان نشده با حفظ مالکیت ملک تحصیل می نماید بطور مثال مستاجر مغازه ای می خواهد مغازه اجاری خود را به شخص دیگری واگذار نماید و مالک بابت این تغییر مستاجر ممکن است از مستاجر قبلی یا مستاجر جدید مبلغی به عنوان حق رضایت برای واگذاری مغازه از طرف مستاجر قبلی به مستاجر

جدید دریافت نماید که این مبلغ از نظر مالیاتی مشمول حکم [ماده 78](#) خواهد بود .

محمدجواد ایروانی  
وزیر اموراتصادی و دارائی