

# ابلاغ رأی شماره ۸۳۱ مورخ ۱۹/۱۱/۸۹ هیأت عمومی دیوان

## عدالت اداری مبنی بر ابطال قسمت دوم بند یک بخشنامه

۴۱۰۱۹-۲۷۰۰/۲۱۱ مورخ ۱۱/۹/۸۵

### بخشنامه

به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 831 مورخ 19 / 11 / 89 مبنی بر ابطال قسمت دوم بند یک بخشنامه 41019-2700 / 211 مورخ 11 / 9 / 85 سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص عقود اجاره به شرط تملیک املاک ارسال و یادآور می شود:

در معاملات املاکی که بانکها صرفاً به منظور اعطای تسهیلات وارد معامله شده و ملک مورد نظر را خریداری و در قالب اجازه به شرط تملیک به انتقال گیرنده واقعی واگذار می نمایند، صرفاً انتقال دهنده املاک به بانکها مشمول مالیات موضوع [ماده 59](#) قانون مالیاتهای مستقیم بوده و در زمان پایان مدت اجاره و انتقال املاک از بانکها به انتقال گیرنده واقعی، مالیات دیگری از این بابت از بانکها قابل مطالبه نخواهد بود.

علی عسکری

رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

شماره: 41019 / 2700 / 211

تاریخ: 11 / 09 / 1385

پیوست:

اداره کل امور مالیاتی استان

شورای عالی مالیاتی

سازمان امور اقتصادی و دارایی استان

هیأت عالی انتظامی مالیاتی

اداره کل دادستانی انتظامی مالیاتی

دفتر جامعه حسابداران رسمی ایران

دبیرخانه هیأت موضوع [ماده 251](#) مکرر

سازمان حسابرسی

مجله مالیات

اطلاع دارید که در اصلاحیه 80 / 10 / 27 قانون مالیاتهای مستقیم [تبصره 2 ماده 52](#) و [تبصره \(4\) ماده 59](#) قانون مزبور حذف گردید. متعاقباً در انطباق عقود اجاره به شرط تملیک، مشارکت مدنی و فروش اقساطی املاک و مستغلات که بانکها با مشتریان خود منعقد می نمایند با مقررات مالیاتی اصلاحی ابهاماتی مطرح شده که این امر منجر به صدور بخشنامه های متعدد حاوی راهنمایی لازم در این خصوص گردید.

معهداً برابر اطلاع واصله کماکان تشتت آراء و برخوردهای متفاوت با اینگونه قراردادهای جاریان دارد که موجب سردرگمی و نارضایتی مودیان شده است. با امعان نظر به احکام و مقررات قوانین عملیات بانکی بدون ربا، ثبت اسناد و املاک کشور و

انطباق آنها با حکم ماده 59 قانون مالیاتهای مستقیم بدینوسیله تأکید و مقرر می گردد:

1\_ سهم بانک در قراردادهای مشارکت مدنی و فروش اقساطی که متضمن نقل و انتقال قطعی مالکیت عین و منافع فی مابین بانکها و مشتریان آنها نمی گردد، مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال املاک نخواهد بود. لیکن خرید املاک و واگذاری آن به مشتریان در قالب قرارداد اجاره به شرط تملیک که مستلزم انتقال قطعی املاک فی مابین آنها می باشد حسب مورد با رعایت مقررات مربوط مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال عین و یا حق واگذاری محل موضوع ماده 59 قانون مالیاتهای مستقیم می گردد.

2\_ در مواردی که بانکها قصد تنظیم سند رسمی انتقال املاک و اراضی متعلق به خود را دارند، ادارات امور مالیاتی محل وقوع ملک بر اساس مفاد ماده 59 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و رعایت سایر مقررات مربوط با وصول مالیات نقل و انتقال قطعی و حق واگذاری محل املاک موصوف حسب مورد اقدام و گواهی انجام معامله را صادر و در هر مورد رونوشت گواهی صادره را به اداره کل امور مالیاتی محل اقامتگاه بانک (در تهران اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ) ارسال نمایند. با ابلاغ این بخشنامه به ادارات کل امور مالیاتی مفاد آن جایگزین بخشنامه های شماره 55748 / 6159-211 مورخ 2 / 10 / 81، شماره 70711 / 7598-211 مورخ 12 / 12 / 81 می گردد و قسمت اخیر (پاراگراف دوم) بند (6) بخشنامه شماره 13530 مورخ 27 / 7 / 84 نیز لغو می گردد.

علی اکبر عرب مازار

شماره دادنامه: 831

تاریخ: 19 / 11 / 1389

کلاس پرونده: 87 / 911

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: خانم فاطمه هاشمی طاهری.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 41019-2700-211 مورخ 11 / 9 / 85، صادره از سازمان امور مالیاتی کشور به لحاظ مخالفت با ماده 63 قانون مالیاتهای مستقیم.

گردشکار: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، اینجانب یک باب واحد تجاری را در سال 1380 خریداری و با توجه به اینکه پرداخت بهای مغازه به صورت یکجا برایم مقدور نبوده، بنابراین از بانک ملت جهت اخذ وام به صورت اجاره به شرط تملیک و انتقال قطعی سند به نام اینجانب موکول به بازپرداخت تسهیلات بانکی گردید. در آن زمان به واسطه تسهیلات بانکی اجباراً ملکم را به نام بانک نمودم و طبق قوانین و مقررات آن زمان و طبق تحقیقات انجام شده از ادارات مالیاتی هیچگونه مالیاتی به اینجانب تعلق نمی گرفت و حتی پس از بازپرداخت وام و فک رهن از بانک ملت به اداره مالیاتی مراجعه نموده و بدون پرداخت کوچکترین رقمی و با استفاده از ضوابط قانونی مفاصاحساب به شماره 24233 / 2 مورخ 11 / 6 / 85، صادر گردید. با توجه به اینکه تهیه سایر مدارک از قبیل بیمه و پایان کار شهرداری طولانی گردید و اعتبار مفاصاحساب اخذ شده از اداره امور مالیاتی به پایان رسیده بود، مجدداً جهت تمدید به اداره امور مالیاتی مراجعه ولی متأسفانه بر خلاف قوانین موضوعه و طبق بخشنامه شماره 41019-2700-211 مورخ 11 / 9 / 85، از اینجانب مطالبه مالیات سرسام آوری نموده اند که طبق ماده

63 قانون مالیاتهای مستقیم این عمل مغایرت دارد. اینجانب فقط به صرف استفاده از تسهیلات بانکی ملک را به نام بانک انتقال داده ام و هیچ گونه، عقد بیعی صورت نگرفته است و از روز اول هم خودم در آنجا مشغول به کار بوده و مالیات مشاغل آن را هم پرداخت نموده ام، ملاً به لحاظ اینکه بخشنامه فوق الذکر بر خلاف ماده 63 قانون مالیاتهای مستقیم بوده تقاضای ابطال آن را دارم. مدیرکل فنی مالیاتی و قراردادهای بین المللی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره 35942 / 212 مورخ 31 / 3 / 88، اعلام داشته اند، فارغ از تشریفات قانونی موضوع ماده 47 قانون ثبت اسناد و املاک مصوب 1310 با

اصلاحات و الحاقات بعدی جهت تنظیم قرارداد اجاره به شرط تملیک با توجه به اینکه اثر این تشریفات زوال مالکیت و نیز انتقال قطعی ملک بوده و طبق ماده 22 قانون ثبت اسناد و املاک موصوف همین که ملکی مطابق قانون در دفتر املاک به ثبت رسید دولت فقط کسی را که ملک به اسم او ثبت شده مالک خواهد شناخت، بنابراین انتقال املاک موضوع قراردادهای مورد بحث از شمول [ماده 59](#) قانون مالیات‌های مستقیم خارج نبوده و از آنجا که به موجب اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی هیچ‌گونه مالیات و معافیتی وضع نمی‌گردد، مگر به موجب قانون و قانون‌گذار برای انتقال املاک پس از تحقق شرط تملک در این‌گونه قراردادهای معافیتی وضع نکرده است، لذا بخشنامه شماره 41019 / 2700 / 211 مورخ 11 / 9 / 85، این سازمان مطابق موازین قانونی تهیه گردیده است.

هیأت عمومی دیوان در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی‌البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

### رأی هیأت عمومی

با توجه به [ماده 59](#) و [63](#) قانون مالیات‌های مستقیم اخذ مالیات بر نقل و انتقال قطعی اعم از بیع و غیر آن تجویز گردیده است و عقد اجاره به شرط تملیک در مدت اجاره، معلق و مشروط به تحقق شرایط آن می‌باشد و در این مدت انتقال قطعی صورت نمی‌پذیرد. لذا در مواردی که ضمن معامله بین طرفین، بانک نیز به قصد اعطاء تسهیلات وارد معامله شده و به جای انتقال‌گیرنده واقعی سند به نام بانک صادر می‌گردد، فقط یک فقره مالیات از انتقال‌دهنده اخذ و موقع تنظیم سند به نام انتقال‌گیرنده واقعی مالیات دیگری نباید مطالبه شود و چون در این مدت، انتقال قطعی صورت نمی‌پذیرد، نمی‌تواند واجد آثار انتقال قطعی و تبعات ناشی از آن از جمله تکلیف انتقال دهنده به پرداخت مالیات باشد، بنابراین قسمت دوم بند یک بخشنامه شماره 41019 / 2700 / 211 مورخ 11 / 9 / 1385 سازمان امور مالیاتی کشور که مفهم و متضمن وقوع انتقال قطعی براساس اجاره به شرط تملیک می‌باشد و بر اساس آن متعاملین عقد اجاره به شرط تملیک را مکلف به پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی می‌نماید، مغایر قانون تشخیص می‌گردد و به استناد بند یک ماده 19 و ماده 42 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

مبشری

معاون قضائی دیوان عدالت اداری