



سازمان امور مالیاتی کشور

آشنایی با قانون و مقررات مالیات بر در آمد املاک اجاری

مشور حقوق مؤدیان مالیاتی

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

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

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

اسل (۴): پابندی مابعد اصل را از داری و حفظ حریم خصوصی، حق مؤدی است.

اسل (۵): مؤدی محترم حق اعتراض، شکایت و تجدید نظر خواهی دارد.

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

سازمان امور مالیاتی کشور

معاونت درآمد های مالیاتی

دقر امور مؤدیان و خدمات مالیاتی

تیر ماه ۱۴۰۰

مالیات بر درآمد املاک اجاری

بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم، درآمد شخص حقیقی یا حقوقی، ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم، مشمول مالیات بردرآمد اجاره املاک می‌باشد. درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌شوند؛ 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 ماده ۵۴ مکرر اصلاحی مصوب ۱۳۹۹/۰۹/۰۵ قانون مالیات های مستقیم، هر واحد مسکونی واقع در کلیه شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور، در هر سال مالیاتی بیش از ۱۲۰ روز ساکن یا کاربر نداشته باشند به عنوان واحد خالی شناسایی می شوند و با رعایت سایر مقررات مربوط، مشمول مالیات موضوع این ماده می‌شوند.

تکالیف مؤدیان

۱- تسلیم اظهار نامه مالیاتی اجاره املاک (موضوع مواد ۵۷ و ۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم) اظهارنامه اجاره املاک مؤدیان هر سال باید تا پایان تیرماه سال بعد، به صورت الکترونیکی در سامانه عملیات الکترونیکی مؤدیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی، بخش اظهار نامه الکترونیکی ثبت شود (با توجه به شیوع بیماری کرونا، مهلت تسلیم اظهارنامه اجاره املاک سال ۱۳۹۹، تا پایان مرداد ماه سال ۱۴۰۰ تمدید شد). به این منظور مؤدیان می‌توانند با مراجعه به بخش اظهار نامه الکترونیکی سامانه عملیات الکترونیکی مؤدیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به نشانی www.tax.gov.ir نسبت به تکمیل و ارسال اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات متعلق طبق مقررات مربوط، اقدام نمایند. سازمان امور مالیاتی از طریق شماره تلفن ۱۵۲۶ (بدون پیش شماره) پاسخگوی سؤالات مؤدیان در خصوص ارسال اظهارنامه الکترونیکی می‌باشد.

۲- تشکیل پرونده

مؤدیان مالیاتی می بایست با مراجعه به سامانه عملیات الکترونیکی در زمان تسلیم اظهارنامه یا مراجعه حضوری به ادارات امور مالیاتی ذیربط و ارائه مدارک ذیل، نسبت به ثبت نام و تشکیل پرونده املاک اجاری اقدام نمایند.

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

نکته ۱: چنانچه مؤدیان چند واحد ملکی را (در سراسر کشور) به اجاره واگذار کرده باشند، می‌بایست اطلاعات مربوط را از طریق یک اظهارنامه (به ترتیب اولویت‌بندی 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 موجد تسلیم نمایند. چنانچه موجد از اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیاتهای مستقیم باشد، 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 بر درآمد اجاره املاک 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. (عدم تسلیم اظهارنامه اجاره املاک برای این دسته از املاک مسکونی، مانع از تعلق معافیت مذکور نخواهد شد)

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

• 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 ۱۳۹۹ تا میزان ۲۸۸۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال و برای سال ۱۴۰۰ تا میزان ۳۶۰.۰۰۰.۰۰۰ 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 ای 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. برای بهره‌مندی از این معافیت ضروری است اظهارنامه مربوط در موعد مقرر قانونی تسلیم شود.

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 سؤالات 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 تعیین اجاره بهاء مهلتی برای تخلیه ملک داده شود، در مدتی که محل سکونت انتقال دهنده می باشد تا شش ماه و در بیع شرط مادام که طبق شرایط معامله مبیع در اختیار بایع شرطی است، اجاری تلقی نمی شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می شود.

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 می‌گیرد. 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، میزان اجاره بهاء بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد.

در صورتی که مستأجر جزء مشمولین تبصره (۹) ماده (۵۳) قانون مالیاتهای مستقیم باشد، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود. در مواردی که قراردادهای اجاره ملک به صورت ”رهن تصرف“ و ”رهن و اجاره“ باشد، چنانچه مبلغ اجاره پرداختی در قرارداد کمتر از ۸۰٪ ارقام مندرج در جدول املاک مشابه باشد، تعیین ارزش اجاری بر اساس جدول املاک مشابه 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 می‌شود. 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 می‌گردد.

هرگاه موجر مالک نباشد، ۲۵٪ بابت هزینه ها، استهلاکات و تعهدات مالک، از درآمد مشمول مالیات قابل کسر نخواهد بود. 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، 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 مأخذ 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 می‌باشد.

نکته ۳: معافیت مربوط به ۱۵۰ متر مربع (در تهران) یا ۲۰۰ متر مربع (در سایر شهرها) صرفاً به املاک دارای کاربری مسکونی که در عمل نیز برای سکونت مورد استفاده قرار گرفته باشند، تعلق می‌گیرد. (املاک با سند مسکونی که مورد بهره‌برداری اداری یا تجاری هستند، 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 و مبلغ اجاره از ۸۰ درصد ارزش اجاری املاک مشابه کمتر نباشد)، مبلغ ۴۵۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال از مال الاجاره معاف و ۱۵۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال آن پس از کسر ۲۵٪ بابت هزینه‌ها، 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، مبلغ ۱۶،۸۷۵،۰۰۰ ریال تعیین می‌گردد.

نکاتی در مورد نحوه محاسبه درآمد مشمول

- در مورد املاکی که با ائانه یا ماشین آلات به اجاره واگذار می‌شود، درآمد ناشی از اجاره ائانه و ماشین آلات نیز جزء درآمد ملک محسوب و مشمول مالیات می‌شود.
- مستحدثاتی که طبق قرار داد از طرف مستأجر در عین مستأجره به نفع موجر ایجاد می‌شود، براساس ارزش معاملاتی روز تحویل مستحدثه به موجر، تقویم و پنجاه درصد (۵۰٪) آن جزء درآمد مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب می‌گردد.
- هزینه هایی که به موجب قانون یا قرارداد به عهده مالک است و از طرف مستأجر انجام می‌شود و همچنین مخارجی که به موجب قرارداد انجام آن از طرف مستأجر 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 می‌شود.
- 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 که کارفرما در اختیار او می‌گذارد استفاده نماید، در تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره، میزان اجاره بهایی که به موجب سند رسمی یا قرارداد می‌پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم می‌گردد، 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 می‌یابد.

نرخ محاسبه مالیات بر درآمد 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
	۰	۵۰۰،۰۰۰،۰۰۰
	۵۰۰،۰۰۰،۰۰۱	۱،۰۰۰،۰۰۰،۰۰۰
	۱،۰۰۰،۰۰۰،۰۰۱	و بیش از آن

توجه: املاکی که پیش تر به اجاره واگذار شده‌اند، 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

هر واحد مسکونی واقع در شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور در هر سال مالیاتی در مجموع بیش از ۱۲۰ روز ساکن یا کاربر نداشته باشد به عنوان خانه خالی شناسایی شده و به ازاء هر ماه بیش از زمان مذکور ماهانه مشمول مالیاتی بر مبنای مالیات بر درآمد اجاره به شرح ضرایب زیر می‌شود:

سال اول : معادل شش برابر مالیات متعلقه

سال دوم: معادل دوازده برابر مالیات متعلقه

سال سوم به بعد: معادل هجده برابر مالیات متعلقه

واحدهای نوساز پس از ۱۲ ماه و در طرح‌های انبوه سازی پس از ۱۸ ماه از زمان صدور گواهی اتمام عملیات ساختمانی مشمول مالیات فوق می‌شوند.

توجه: برای اطلاع از جزئیات مالیات بر واحدهای مسکونی خالی، ضروری است به قوانین و مقررات مربوط مراجعه شود.

مراجع حل اختلاف مالیاتی

- در مواردی که مؤدی نسبت به برگ تشخیص مالیات ابلاغ شده معترض باشد، می‌تواند 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 می‌گردد.
- 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 احاله 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	مصدّق 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