



سازمان امور مالیاتی کشور

آشنایی با قانون و مقررات مالیات بر

درآمد املاک اجاری

مشور 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 بابه اصل را از داری و حفظ حریم خصوصی، حق مؤدی است.*

اصل (۵): *مؤدی محترم حق اعتراض، شکایت و تجدیدنظرخواهی دارد.*

اصل (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

دقرا امور مؤدیان و خدمات مالیاتی

خرداد ماه ۱۴۰۳

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 بر درآمد اجاره املاک می‌باشد. درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌شوند، عبارتست از کل مال‌الاجاره، اعم از نقدی و غیرنقدی، 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 مالیات‌های 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 می‌شوند و با رعایت سایر مقررات مربوط، مشمول مالیات موضوع این ماده می‌شوند.

تکالیف مؤدیان

۱- تسلیم اظهارنامه مالیاتی اجاره املاک (موضوع مواد (۵۷) و (۸۰) قانون مالیات‌های مستقیم)

اظهارنامه اجاره املاک مؤدیان هر سال باید تا پایان تیر ماه سال بعد، به صورت الکترونیکی در سامانه عملیات الکترونیکی مؤدیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی، بخش اظهارنامه الکترونیکی ثبت شود. به این منظور مؤدیان می‌توانند با مراجعه به درگاه ملی خدمات الکترونیک سازمان امور مالیاتی کشور به نشانی my.tax.gov.ir نسبت به تکمیل و ارسال اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات متعلق طبق مقررات مربوط، اقدام نمایند. (صاحبان درآمد اجاره املاک می‌بایست قبل از تکمیل اظهارنامه مالیاتی از طریق درگاه مذکور در نظام مالیاتی ثبت‌نام نمایند). سازمان امور مالیاتی از طریق شماره تلفن ۱۵۲۶ (بدون پیش‌شماره) پاسخگوی سؤالات مؤدیان در خصوص ارسال اظهارنامه الکترونیکی می‌باشد.

۲- تشکیل پرونده

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

- سند مالکیت و بنچاق
- مدارک هویتی مالک شامل شناسنامه و کارت ملی
- اجاره‌نامه رسمی یا عادی
- مدارک مربوط به ملک شامل گواهی پایان کار، صورت‌مجلس تفکیکی، فیش عوارض سالیانه نوسازی، مدارک کدپستی ملک (مانند فیش تلفن)
- وکالت‌نامه (در صورت مراجعه وکیل)

تکته 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.

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

وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که تمام یا قسمتی از بودجه آن‌ها به وسیله دولت تأمین می‌شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداری‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به آن‌ها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفند مالیات بر درآمد اجاره املاک را از اجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند (اعم از اجاره دست اول یا دست دوم) کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به مقرر تسلیم نمایند. چنانچه مقرر از اشخاص موضوع ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم باشد، اشخاص فوق‌الذکر مکلف به کسر و پرداخت مالیات تکلیفی مذکور نمی‌باشند.

معافیت‌ها

● 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 مجتمع‌های 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 غیراین‌صورت 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 از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف است. (در مواردی که مالک دارای چندین ملک باشد، می‌تواند با انتخاب خود مجموعاً تا میزان حدنصاب‌های تعیین شده، از املاک معرفی شده از این معافیت برخوردار خواهد شد) عدم تسلیم اظهارنامه اجاره املاک توسط صاحبان درآمد املاک اجاری اشخاص حقیقی، مانع از تعلق معافیت مذکور نخواهد شد.

تکته : 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 هیچ‌گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی مقرر در قوانین موضوعه *(برای سال ۱۴۰۲ تا میزان ۴۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و برای سال ۱۴۰۳ تا میزان ۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال)* از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات، مشمول مالیات می‌گردد. به شرط این‌که این‌گونه افراد نسبت به تسلیم اظهارنامه‌ای که مربوط به این موضوع است، اقدام و اعلام نمایند که هیچ‌گونه 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.

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

تکته: البته در حال حاضر برای عملکرد سنوات ۱۳۹۸ و پیش از آن، تسلیم اظهارنامه موضوع ماده (۵۷) **ق.م.م در هر مرحله از مراحل تشخیص، حل اختلاف و وصول و اجرا** که باشد، امکان‌پذیر است. لیکن برای عملکرد پس از آن، فقط در زمان تکمیل اظهارنامه املاک موضوع ماده (۸۰) قانون مالیات‌های مستقیم، یعنی **در تیر ماه هر سال**، امکان‌پذیر خواهد بود.

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

نحوه محاسبه مالیات املاک اجاری

مطابق ماده (۵۴) اصلاحی قانون مالیات‌های 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 ۸۰٪ ارقام مندرج در جدول املاک مشابه (که هر سال توسط سازمان امور مالیاتی تعیین و اعلام می‌شود) 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٪ بابت هزینه‌ها 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 ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ و برای اشخاص حقوقی به نرخ ۲۵٪ محاسبه می‌گردد.

هرگاه موجر مالک نباشد، ۲۵٪ بابت هزینه‌ها، استهلاکات و تعهدات مالک، از درآمد مشمول مالیات قابل کسر نخواهد بود. تفاوت اجاره‌بهای دریافتی و پرداختی به نرخ مربوط، مشمول مالیات بر درآمد اجاره خواهد بود.

نکته۱: 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 (موضوع مواد (۲۳۸)، (۲۴۴) و ...) خواهد بود.

نکته ۲: چنانچه براساس اسناد و مدارک مثبت‌ه معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که مأخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است، مالیات مابه‌التفاوت طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم قابل مطالبه و در صورت اعتراض مؤدی پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف موضوع قانون مالیات‌های مستقیم (موضوع مواد (۲۳۸)، (۲۴۴) و ...) 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 مال‌الاجاره 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 مال‌الاجاره 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٪ ارزش اجاری املاک مشابه کمتر نباشد)، مبلغ ۴۵۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال از مال‌الاجاره 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 متعلق این ملک، مبلغ ۱۶،۸۷۵،۰۰۰ ریال تعیین می‌گردد.

نکاتی در مورد نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات

- 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 قرارداد 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.
- هزینه‌هایی 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 مال‌الاجاره غیرتقدی به جمع اجاره‌بهای 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 اجاره‌بهایی 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 مال‌الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد.
- برای عملکرد سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ **به ازای هر ده درصد (۱۰٪)مازاد بر چهل درصد (۴۰٪)** 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٪ (به نرخ ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم)		
حقیقی	درآمد مشمول مالیات سالانه (ریال) به نرخ ماده (۱۳۱) ق.م.م		
	از مبلغ	تا مبلغ	نرخ
	۰	۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵٪
	۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۱	۴,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰٪
	۴,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۱	و بیش از آن	۲۵٪

توجه: نرخ اشخاص حقیقی جدول فوق برای عملکرد سال ۱۴۰۱ و بعد از آن لازم‌الاجراء می‌باشد.

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

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 انبوه‌سازی 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.

دادرسی مالیاتی

از تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۰ در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً از اداره امور مالیاتی تقاضای رسیدگی مجدد نماید.
مسئول/مسئولان مربوط که از طرف سازمان امور مالیاتی مشخص می‌شوند، موظفند پس از ثبت درخواست مؤدی و ظرف مهلتی که **بیش از چهل و پنج روز از تاریخ ثبت درخواست نباشد** به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانستند، آن را رد و در صورتی‌که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را موثر در تعدیل درآمد تشخیص دهند، موارد تعدیل درآمد مشمول مالیات را مشخص نمایند.

چنانچه مؤدی نظر مسؤول/مسئولان مربوط در تعدیل درآمد مشمول مالیات را قبول نماید، درآمد مشمول مالیات تعدیل شده، قطعی است. در غیراین‌صورت برای رسیدگی به مابه‌التفاوت تا مبلغ مورد اعتراض مؤدی، موضوع به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود. هم‌چنین هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد موثر تشخیص ندهند، باید موضوع را مستلاً در پرونده منعکس و مراتب را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع نمایند.

رای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجراء است. مگر این‌که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ، رأی از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدی، مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این‌صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر محول خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجراء است. در این مرحله مؤدی مکلف است مقدار مالیات مورد قببول را در همان مهلت مقرر پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را تسلیم نماید.

توجه: مؤدیان محترم مالیاتی برای رؤیت اوراق مالیاتی مربوط به مالیات بر اجاره املاک یا مالیات بر واحدهای مسکونی خالی، می‌بایست با مراجعه به درگاه ملی خدمات الکترونیک سازمان امور مالیاتی کشور به نشانی My.tax.gov.ir پس از انجام مراحل ثبت‌نام، اوراق مالیاتی مربوط به خود را رؤیت نمایند.