

- طبق حکم دادگاه در توقیف یکی از نهادهای انقلاب اسلامی می باشد.
- ۲ - قطعه شماره ۲ بمساحت ۲۱۰ متر مربع بارزش معاملاتی ۹ میلیون ریال که از ۱۳۶۸/۱/۱ تا ۱۳۷۳/۱/۱ بایر نگهداشته شده است
- ۳ - قطعه شماره ۳ بمساحت ۱۵۰ متر مربع بارزش معاملاتی ۱۵ میلیون ریال که از تاریخ ۶۹/۳/۱ مقرر گردیده به وزارت مسکن و شهرسازی واگذار و تا این تاریخ وزارت مذکور به اعلام آمادگی مالک پاسخ کتبی ارائه نداده است.
- ۴ - قطعه شماره ۴ بمساحت ۷۰۰ متر مربع بارزش معاملاتی ۴۵ میلیون ریال که از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ در طرح توسعه معابر شهر کرج قرار گرفته است.

فصل دهم

مالیات بر ارث

مواد ۱۷ تا ۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم

ماده ۱۷ - (ق.م.م) به اشعار می‌دارد: هرگاه در نتیجه فوت شخصی، اعم از فوت واقعی یا فرضی اموالی از متوفی باقی بماند بشرح ذیل مشمول مالیات است:

۱ - در صورتیکه متوفی یا وراث یا هر دو ایرانی مقیم ایران باشند نسبت به سهم الارث هر یک از وراث از اموال مشمول مالیات بر ارث موضوع ماده ۱۹ این قانون واقع در ایران یا در خارج از ایران پس از کسر مالیات بر ارثی که بابت آن قسمت از اموال واقع در خارج از ایران بدولت محلی که مال در آن واقع گردیده پرداخت شده باشند بنرخ ماده ۲۰ این قانون بشرح ذیل:

<u>طبقه سوم</u>	<u>طبقه دوم</u>	<u>طبقه اول</u>	
%	%	%	
۳۰	۱۸	۹	تا مبلغ هشت میلیون ریال
			تا مبلغ بیست میلیون نسبت بمازاد
۴۰	۳۰	۲۰	هشت میلیون ریال
			تا مبلغ چهل میلیون نسبت بمازاد
۵۰	۴۰	۳۰	بیست میلیون ریال
			تا مبلغ هشتاد میلیون نسبت بمازاد
۶۰	۵۰	۴۰	چهل میلیون ریال
۷۰	۶۰	۵۰	نسبت به مازاد هشتاد میلیون ریال

۲ - در صورتیکه متوفی و وراث هر دو ایرانی مقیم خارج از ایران باشند سهم الارث هر یک از وراث از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است بنرخ مذکور در ماده ۲۰ این قانون و نسبت بآن قسمت که در خارج از ایران وجود دارد پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن

بابت به دولت محل وقوع مال پرداخت شده است بنرخ ۲۵ درصد .

۳- در مورد اتباع خارجی و سایر موارد نسبت بآن قسمت از اموال و حقوق مالی متوفی که در ایران موجود است کلاً مشمول مالیات بنرخ مذکور در ماده ۲۰ این قانون برای وراث طبقه دوم

ماده ۱۸ - وراث از نظر این قانون به سه دسته تقسیم میشوند:

۱- وراث طبقه اول که عبارتند از: پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و اولاد اولاد

۲- وراث طبقه دوم که عبارتند از: اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها

۳- وراث طبقه سوم که عبارتند از: عمو، عمه، دایی و خاله و اولاد آنها

ماده ۱۹ - اموال مشمول مالیات بر ارث عبارتند از کلیه ماترک متوفی واقع در ایران یا خارج از ایران اعم از منقول و غیر منقول و مطالبات قابل وصول و حقوق مالی پس از کسر هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی

تذکر: باستناد ماده ۹۴۷ قانون مدنی زوجه (همسر) فقط از قیمت ابنیه و اشجار و اموال

منقول ارث می برد.

۱۰.۱ - ماترک متوفی چگونه ارزیابی می شود

ماترک متوفی چیست؟ آنچه که از متوفی حین فوت باقی می ماند ماترک متوفی نام دارد

که ارزیابی آن در زمان فوت اصطلاحاً "قیمت حین الفوت" نامگذاری شده است.

۱۰.۱.۱ - مبنای محاسبه قیمت املاک متوفی (شامل زمین و ساختمان و حق واگذاری

محل) ارزش معاملاتی آنها حین الفوت متوفی می باشد. زوجه فقط از اموال منقول و ابنیه اشجار (اعیانی ملک) ارث می برد.

۱۰.۱.۲ - ارزش سهام متوفی در شرکتهائی که در بورس پذیرفته شده اند بر اساس قیمت

تابلوی بورس محاسبه خواهد شد.

۱۰.۱.۳ - ارزش سایر سهام متوفی در سایر شرکتهای بر اساس برآورد حوزه مالیاتی

۱۰.۱.۴ - چنانچه اموال متوفی دارای قیمت رسمی باشند، قیمت رسمی زمان فوت

مورد محاسبه قرار خواهد گرفت مثلاً سکه دارای قیمت رسمی است و چنانچه متوفی تعدادی سکه طلا از خود باقی گذارده باشد بهای سکه ها بر اساس قیمت رسمی سکه ارزیابی خواهد

شد.

۱۰.۲ - معافیت های مالیاتی

۱۰.۲.۱ - بدهی متوفی به وراث طبقه اول مستند به مدارک قانونی که اصالت مدارک

مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود. در مورد مهریه و نفقه ایام عده تأیید هیأت مذکور لازم نیست (تبصره ماده ۱۹ ق.م.م.)

۱۰.۲.۲ - کسر دیون متوفی به وراث طبقه دوم و سوم علاوه بر تأیید هیأت فوق منوط به آن است که متوفی تا تاریخ فوت خود دارای وراث از طبقه ماقبل حسب مورد بوده باشد

۱۰.۲.۳ - از سهم الارث هر یک از وراث طبقه اول مبلغ دو میلیون ریال بعنوان معافیت کسر و مازاد بنرخ ماده ۲۰ (ق.م.م.) مشمول مالیات خواهد بود. (ماده ۲۰ ق.م.م.)

۱۰.۲.۴ - معافیت سهم الارث هر یک از وراث طبقه اول که کمتر از بیست سال سن داشته باشند. و همچنین فرزندان اناث متوفی که تا حین الفوت متوفی شوهر اختیار نکرده‌اند به

سه میلیون ریال افزایش خواهد یافت (تبصره یک ماده ۲۰ ق.م.م.)

۱۰.۲.۵ - در صورتیکه وراث طبقه دوم کمتر از بیست سال سن یا محجور یا معلول یا کار افتاده و یا صرفاً به تحصیل اشتغال داشته و کمتر از ۲۵ سال تمام سن داشته باشند سهم الارث آنها تا یک میلیون و پانصد هزار ریال معاف و مازاد به نرخ ماده ۲۰ ق.م.م. مشمول مالیات خواهد بود (تبصره ۲ ماده ۲۰ ق.م.م.)

۱۰.۲.۶ - هرگاه کلیه وراث از طبقه اول بوده و بین آنان عیال یا حداقل یک فرزند کمتر از ۲۰ سال سن یا محجور و یا معلول از کار افتاده و یا فرزند کمتر از ۲۵ سال سن و صرفاً مشغول تحصیل وجود داشته باشد و اموال غیر منقول متوفی منحصر بیک خانه یا آپارتمان مسکونی باشد جمع معافیتهای سهم الارث وراث معادل ارزش خانه یا آپارتمان یا مبلغ بیست میلیون ریال هر کدام کمتر است افزایش می‌یابد و در صورتیکه جمع معافیتهای سهم الارث معادل یا بیشتر از حد نصاب مذکور باشد این معافیت تعلق نخواهد گرفت (تبصره ۳ ماده ۲۰ ق.م.م.)

۱۰.۲.۷ - وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس انداز خدمت و بیمه‌های اجتماعی و نیز وجوه پرداختی توسط مؤسسات بیمه یا بیمه‌گزار و یا کارفرما از قبیل بیمه عمر، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آنها حسب مورد که یکجا و یا بطور مستمر به ورثه متوفی پرداخت می‌گردد. (بندیک ماده ۲۴ ق.م.م.)

۱۰.۲.۸ - اموالی که برای سازمانها و مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیر دولتی و مؤسسات عام‌المنفعه و موقوفات عام (بندهای ۱ و ۲ و ۴ امور مربوط به بند ۳ ماده ۲ ق.م.م.)

مورد وقف یا نذر یا حبس یا وصیت واقع گردد بشرط تأیید سازمانها و مؤسسات مذکور و در مورد انجام امور مذکور در بند ۳ ماده ۲ این قانون (ق.م.م.) بشرط آنکه دولت یا شهرداریها یا

مراجعی که مورد قبول دولت باشد در اجرای آن حق نظارت داشته باشند (بند ۳ ماده ۲۴ ق.م.م.)

۱۰.۲.۹ - صددرصد سپرده‌های متوفی نزد بانکهای کشور و شعب آنها در خارج از کشور

و همچنین ۵۰ درصد ارزش سهام متوفی در شرکتهائی که سهام آنها طبق قانون مربوط از طرف هیأت پذیرش برای معامله در بورس اوراق بهادار قبول شده باشد و ۴۰ درصد ارزش سهام

متوفی در شرکتهای سهامی عام تولیدی، صنعتی و معدنی و شرکتهای تعاونی تولیدی و صنعتی و معدنی (بند ۴ ماده ۲۴ ق.م.ق)

۱۰۲۰۱۰ - وراث طبقه اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی مشمول مالیات بر ارث موضوع این فصل نخواهند بود بشرط آنکه شهادت به تأیید یکی از نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران و یا بنیاد شهید انقلاب اسلامی حسب مورد صورت گیرد (ماده ۲۵ ق.م.ق)

۱۰.۳ - جرائم مالیاتی

۱۰.۳.۱ - چنانچه وراث یا یکی از آنها ظرف مدت ششماه از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه مخصوص را تسلیم حوزه مالیاتی ذریبط ننمایند (عدم تسلیم اظهارنامه) مشمول جریمه‌ای معادل ۵ درصد مالیات متعلق خواهند شد.

۱۰.۳.۲ - در صورتیکه بانکها، شرکتهای، مؤسسات و اشخاصی که مالی از متوفی نزد خود دارند از اظهار آن خودداری کنند یا بدون موافقت وزارت امور اقتصادی و دارائی آنرا به ورثه تسلیم نمایند علاوه بر مسئولیت تضامنی با وراث تا معادل ارزش آن مشمول پرداخت جریمه‌ای برابر ۵ درصد ارزش مال خواهند شد.

مثال نمونه :

آقای حسین که ایرانی و مقیم ایران می‌باشد در تاریخ ۱۳۷۳/۴/۳ فوت نموده است و همسر نامبرده اظهارنامه موضوع ماده ۲۶ قانون مالیاتها را تکمیل و تسلیم حوزه مالیاتی نموده است.

خلاصه مشخصات اظهارنامه بشرح ذیل می‌باشد.

وراث طبقه اول : فؤاد و فرزانه (فرزندان) - (همسر) که همگی مقیم ایران می‌باشند.

لیست ماترک متوفی

حساب سپرده بانکی ۲۷۰۹/۸ بانک ملت شعبه دمشق تهران بمبلغ ۳۰/۰۰۰/۰۰۰

ریال

ساختمان واقع آجودانیه که مساحت عرصه معادل ۶۰۰ متر مربع و مساحت اعیانی معادل ۲۴۰ متر مربع و ارزش معاملاتی عرصه برابر ۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی اعیانی برابر ۱۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال می‌باشد.

سهام شرکت دوانکوه مورد پذیرش بورس یکصد سهم بمبلغ ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال

سهام شرکت تولیدی نوشین (سهامی عام) که توسط حوزه مالیاتی معادل ۳/۰۰۰/۰۰۰

ریال ارزیابی شده است.

سهام شرکت لیل (سهامی خاص) بمبلغ $۴/۰۰۰/۰۰۰$ ریال که توسط حوزه مالیاتی بمبلغ $۶/۲۰۰/۰۰۰$ ریال ارزیابی شده است.

اموال منقول واقع در نیویورک بمبلغ $۳۲/۰۰۰$ دلار که براساس قوانین مالیاتی ایالات متحده امریکا مالیات اموال مزبور ۸۲۰۰ دلار می باشد.

پرداختی بیمه دانا بابت بیمه عمر به بازماندگان بمبلغ $۱۸/۰۰۰/۰۰۰$ ریال با توجه باینکه فواد دارای ۱۹ سال و فرزانه نیز ۱۷ سال دارا می باشند مالیات سهم الارث هر یک از بازماندگان را محاسبه نمایند. نرخ محاسبه دلار معادل ۲۴۰۰ ریال می باشد.

توضیح اینکه طبق قانون مدنی سهم الارث پسر دو برابر دختر و سهم همسر طبق حکم دادگاه $\frac{۱}{۸}$ ماترک می باشد و مهریه همسر طبق سند ازدواج مبلغ $۱۰/۰۰۰/۰۰۰$ ریال می باشد.

ماترک متوفی معاف از مالیات

$$۳۰/۰۰۰/۰۰۰ + (۷/۰۰۰/۰۰۰ \times ۵۰\%) + (۳/۰۰۰/۰۰۰ \times ۴۰\%) + ۱۸/۰۰۰/۰۰۰ = ۵۲/۷۰۰/۰۰۰$$

$$۵۲/۷۰۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۸} = ۶/۵۸۷/۵۰۰ \quad \text{سهم الارث معاف همسر}$$

$$(۵۲/۷۰۰/۰۰۰ - ۶/۵۸۷/۵۰۰) \times \frac{۲}{۳} = ۳۰/۷۴۱/۶۶۶ \quad \text{سهم الارث معاف فواد}$$

$$(۵۲/۷۰۰/۰۰۰ - ۶/۵۸۷/۵۰۰) \times \frac{۱}{۳} = ۱۵/۳۷۰/۸۳۴ \quad \text{سهم الارث معاف فرزانه}$$

$$۹/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{۲}{۳} = ۶/۰۰۰/۰۰۰ \quad \text{سهم فواد از عرصه ساختمان ولیعصر}$$

$$۹/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} = ۳/۰۰۰/۰۰۰ \quad \text{سهم فرزانه از عرصه ساختمان ولیعصر}$$

یادآوری: طبق قانون مدنی همسر از عرصه ماترک متوفی ارث نمی برد.

$$(۳۲/۰۰۰ - ۸/۲۰۰) \times ۲/۴۰۰ = ۵۷/۱۲۰/۰۰۰ \quad \text{معادل ریالی اموال نیویورک}$$

$$۵۷/۱۲۰/۰۰۰ + ۱۳/۰۰۰/۰۰۰ = ۷۰/۱۲۰/۰۰۰$$

ارزش سهام مشمول مالیات متوفی

$$۶/۲۰۰/۰۰۰ + (۷/۰۰۰/۰۰۰ \times ۵۰\%) + (۳/۰۰۰/۰۰۰ \times ۶۰\%) = ۱۱/۵۰۰/۰۰۰$$

$$+ ۱۱/۵۰۰/۰۰۰ = ۸۱/۶۲۰/۰۰۰ \quad \text{(ارزش سهام + بهای اموال در نیویورک)}$$

$$۷۰/۱۲۰/۰۰۰$$

ماترک مشمول مالیات پس از کسر مهریه همسر

$$۸۱/۶۲۰/۰۰۰ - ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۷۱/۶۲۰/۰۰۰$$

$$۷۱/۶۲۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۸} = ۸/۹۵۲/۵۰۰ \quad \text{سهم الارث مشمول مالیات همسر}$$

$$(۷۱/۶۲۰/۰۰۰ - ۸/۹۵۲/۵۰۰) \times \frac{۲}{۳} = ۴۱/۷۷۸/۳۳۳ \quad \text{سهم الارث فواد}$$

$$(۷۱/۶۲۰/۰۰۰ - ۸/۹۵۲/۵۰۰) \times \frac{۱}{۳} = ۲۰/۸۸۹/۱۶۷ \quad \text{سهم الارث فرزانه}$$

$$۴۱/۷۷۸/۳۳۳ + ۶/۰۰۰/۰۰۰ = ۴۷/۷۷۸/۳۳۳ \quad \text{مجموع سهم الارث فواد}$$

$$۲۰/۸۸۹/۱۶۷ + ۳/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۳/۸۹۹/۱۶۷ \quad \text{مجموع سهم الارث فرزانه}$$

سهم الارث همسر با اعمال معافیت ماده (۲۰)

$$۸/۹۵۲/۵۰۰ - ۲/۰۰۰/۰۰۰ = ۶/۹۵۲/۵۰۰$$

$$۶/۹۵۲/۵۰۰ \times ۲۰ = ۱۳۰/۴۷۶/۰۰۰$$

مالیات سهم الارث همسر

سهم الارث فؤاد با اعمال معافیت ماده (۲۰)

$$۲۳/۸۸۹/۱۶۷ - ۳/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۰/۸۸۹/۱۶۷$$

$$۲۰/۸۸۹/۱۶۷ \times ۲۰ = ۴۰۰/۳۵۶/۰۰۰$$

مالیات سهم الارث فؤاد

سهم الارث فرزانه با اعمال معافیت ماده (۲۰)

$$۲۳/۸۸۹/۱۶۷ - ۳/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۰/۸۸۹/۱۶۷$$

$$۲۰/۸۸۹/۱۶۷ \times ۲۰ = ۴۰۰/۳۵۶/۰۰۰$$

مالیات سهم الارث فرزانه

تمرینات فصل دهم:

۱ - یک فرد ایرانی مقیم خارج در تاریخ ۱۳۷۱/۷/۳ فوت نموده و ماترک نامبرده بشرح

ذیل می‌باشد

$$۷/۸۰۰/۰۰۰ \text{ ریال}$$

موجودی حساب سپرده بانکی در ایران

موجودی حساب ارزی بانک مونیخ در آلمان ۸۰۳/۰۰۰ مارک که مشمول هیچ‌گونه

مالیاتی در خارج نمیشود. هر مارک ۱۱۰۰ ریال

یک دستگاه آپارتمان در ایران که ارزش معاملاتی حین فوت عرصه آن معادل

$$۱۵/۰۰۰/۰۰۰ \text{ ریال و ارزش معاملاتی اعیانی آن } ۳۸/۰۰۰/۰۰۰ \text{ ریال می‌باشد}$$

مهریه همسر طبق سند ازدواج ۵/۲۰۰/۰۰۰ ریال

هزینه کفن و دفن مورد تأیید حوزه مالیاتی ۲۸۰/۰۰۰ ریال

بدهی به وراث طبقه اول که مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار گرفته است به

$$۳/۳۰۰/۰۰۰ \text{ ریال}$$

وراث متوفی که مقیم خارج می‌باشند عبارتند از همسر، یکدختر ۲۳ ساله که دانشجوی

دانشگاه می‌باشد، یک پسر معلول از کارافتاده و یک پسر ۲۶ ساله که بر اساس حکم دادگاه $\frac{1}{8}$

ماترک به همسر و مابقی به نسبت هر پسر دو برابر دختر تقسیم خواهد شد. مالیات سهم الارث

هر یک از وراث را محاسبه کنید.

۲ - یک فرد ایرانی مقیم ایران در تاریخ ۱۳۷۲/۱۱/۳ فوت می‌نماید. وراث نامبرده

عبارتند از همسر، یک پسر ۱۵ ساله و یکدختر ۱۳ ساله که همگی ایرانی و مقیم ایران می‌باشند.

ماترک متوفی بشرح ذیل می‌باشد. چنانچه سهم الارث همسر طبق حکم دادگاه معادل $\frac{1}{8}$ ماترک

و سهم الارث پسر دو برابر دختر باشد مالیات سهم الارث هر یک را حساب کنید.

$$۳۱/۲۰۰/۰۰۰ \text{ ریال}$$

یکدستگاه وسیله نقلیه

یکدستگاه ساختمان که ارزش معاملاتی عرصه آن ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ارزش

	معاملاتی اعیانی آن ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال می باشد
ریال ۵/۰۰۰/۰۰۰	مهریه همسر طبق سند ازدواج
ریال ۲/۵۰۰/۰۰۰	هزینه کفن و دفن مورد تأیید حوزه مالیاتی
ریال ۱۳/۸۰۰/۰۰۰	موجودی حساب سپرده بانکی ریالی
	موجودی حساب ارزی سپرده در یک بانک ایرانی ۳۵۰/۰۰۰ دلار نرخ هر دلار شناور
	۲۷۰۰ ریال می باشد
	سهام یک شرکت مورد پذیرش بورس اوراق بهادار بمبلغ ۸/۲۰۰/۰۰۰ ریال
	سهام یک شرکت سهامی خاص بمبلغ ۲/۲۰۰/۰۰۰ ریال که سهام مزبور توسط حوزه
	مالیاتی بمبلغ ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال برآورد شده است
	بدهی متوفی بوارث طبقه اول (همسر) که مورد تأیید حوزه واقع شده است
	بمبلغ ۴/۵۰۰/۰۰۰ ریال

فصل یازدهم

مالیات بر درآمد املاک

مواد ۵۲ تا ۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم

۱۱ - باستناد ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم "نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ ارزش معاملاتی حق واگذاری محل در تاریخ انتقال از طرف مالکین عین یا صاحبان حق بطور مجزا یا توأمأ بشرح زیر مشمول مالیات می‌باشد

تا ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ	۴٪
تا ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت	
بمازاد ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ	۸٪
نسبت بمازاد ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ	۱۲٪

لازم بیادآوری است که طبق همین قانون حق واگذاری محل عبارتست از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل و یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل

۱۱.۱ - اشخاص مشمول مالیات بر درآمد املاک:

کلیه اشخاص حقیقی یا حقوقی اعم از اینکه مالک عین ملک و یا مستأجر دارای حق واگذاری محل بابت هرگونه واگذاری سرقفلی محل کسب خود یا انتقال حقوق مربوط به حق تصرف محل و یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری مشمول مالیات می‌باشند. در ارتباط با نحوه محاسبه مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و یا انتقال حق واگذاری محل " مفاد بخشنامه شماره ۱۷۷۵۸/۱۲۵۸-۳۰/۵ مورخ ۷۱/۴/۲۳ " بعنوان مثال نمونه اعلام می‌گردد.

نظر باینکه بموجب ماده ۱۱ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ تغییراتی در نحوه محاسبه و وصول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق

واگذاری محل بعمل آمده با در نظر گرفتن سایر مقررات مربوط به فصل املاک مراتب زیر یادآوری میشود:

۱۱.۱.۱- نقل و انتقال قطعی املاک

با توجه به اصلاح ماده ۵۹ و حذف ماده ۶۰ و تبصره‌های آن و نیز حذف ماده ۶۲ قانون مالیاتهای مستقیم همکاران مالیاتی دقت خواهند نمود که از تاریخ اجرای ماده اصلاحی مزبور (۱۳۷۱/۱/۱) مالیات نقل و انتقالات قطعی املاک بدون در نظر گرفتن تاریخ تملک مالک، از مأخذ ارزش معاملاتی زمان انتقال و به نسبت سهم هر مالک، به نرخهای مقرر در ماده ۵۹ اصلاحی یعنی تا مبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۴٪ و تا ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۸٪ و نسبت به مازاد ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بنرخ ۱۲٪ محاسبه و وصول خواهد شد و در صورتیکه ملک مورد معامله فاقد ارزش معاملاتی باشد ارزش معاملاتی نزدیکترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت ضمناً چنانچه ملک در سنوات قبل دارای ارزش معاملاتی بوده ولی در سال انتقال برای آن ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد در اینصورت آخرین ارزش معاملاتی تعیین شده قبلی مناط اعتبار خواهد بود.

۱۱.۱.۲- انتقال حق واگذاری محل

الف- نظر باینکه بموجب تبصره ۱ ماده ۵۹ (ق.م.م) تعیین ارزش معاملاتی حق واگذاری محل بر حسب نوع کاربری ملک و محل وقوع آن از لحاظ موقعیت تجاری و سایر موارد مؤثر در ارزش آن طبق آئیننامه‌ای خواهد بود که در سه ماهه اول هر سال توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی تهیه و اعلام خواهد شد، لذا بدیهی است با اجرای مفاد تبصره یک مزبور و پس از تعیین ارزش معاملاتی حق واگذاری محل ارزش مزبور مبنای محاسبه مالیات انتقال حق واگذاری محل، از طرف مالک عین یا صاحب حق به نرخهای مقرر در ماده ۵۹ اصلاحی قرار خواهد گرفت البته تا تعیین و ابلاغ آئیننامه مذکور و اعلام مذکور و اعلام ارزش معاملاتی حق واگذاری محل، وجوه دریافتی مالک و یا صاحب حق بابت انتقال حق واگذاری محل طبق قسمت اخیر تبصره ۱ ماده ۵۹ اصلاحی مزبور مأخذ محاسبه و وصول مالیات بنرخهای مقرر در ماده ۵۹ یاد شده خواهد بود.

ب- توجه خواهند داشت که با حذف ماده ۷۳ و تبصره‌های آن و ماده ۷۹ و تبصره آن از اول سال جاری نحوه محاسبه مالیات انتقال حق واگذاری محل اعم از اینکه انتقال دهنده مالک عین بوده و یا مالکیتی نسبت به عین نداشته باشد (مانند مستاجر صاحب حق واگذاری محل) یکسان گردیده و طبق نرخهای مقرر در ماده ۵۹ اصلاحی مذکور خواهد بود.

۱۱.۱.۳ - نقل و انتقال قطعی ملک توأم با حق واگذاری محل

الف - چنانچه ملک مورد معامله توأم با حق واگذاری محل انتقال داده شود در اینصورت میبایستی ارزش معاملاتی حق واگذاری محل و یا وجوه دریافتی مالک بابت حق واگذاری محل (حسب مورد) بشرح مذکور در بند فوق با رعایت تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۵۹ اصلاحی به ارزش معاملاتی ملک اضافه شده و یکجا مأخذ محاسبه و وصول مالیات متعلق به نرخهای فوق الذکر قرار گیرد.

ب - تا تعیین و اعلام آئیننامه موضوع تبصره یک الحاقی بماده ۵۹ اصلاحی در مواردیکه مبلغ مورد معامله بابت عین ملک و حق واگذاری محل تفکیک نشده باشد برای تعیین وجوه مربوط به حق واگذاری محل بایستی ضمن تعیین ارزش روز ملک مورد معامله توأم با حق واگذاری محل و مقایسه آن با ارزش روز همان ملک با فرض نداشتن موقعیت تجاری (بدون توجه به ارزش معاملاتی ملک) مابه‌التفاوت حاصل که همان مبلغ بابت موقعیت تجاری ملک (حق واگذاری محل) میباشد به ارزش معاملاتی ملک اضافه و بشرح مذکور در قسمت الف این بند مأخذ محاسبه و وصول مالیات متعلق قرار گیرد.

بطور مثال چنانچه دریافتی مالک بابت ملکی که متضمن موقعیت تجاری نیز بوده و ارزش معاملاتی ملک آن شش میلیون ریال است کلاً سی میلیون ریال باشد و ارزش روز ملک مزبور با فرض نداشتن موقعیت تجاری $20/000/000$ ریال باشد در اینصورت از مبلغ دریافتی مزبور $10/000/000$ ریال آن $(10/000/000 = 20/000/000 - 30/000/000)$ مربوط به حق واگذاری محل خواهد بود که البته رقم اخیر الذکر با ارزش معاملاتی ملک جمع و $16/000/000$ ریال یکجا مأخذ محاسبه و مطالبه مالیات بنرخهای مذکور در ماده ۵۹ اصلاحی قرار خواهد گرفت. بدیهی است که در مالکیت‌های مشاع همانطور که فوقاً نیز اشاره گردید باید سهم هر مالک جداگانه مأخذ محاسبه و وصول مالیات قرار گیرد.

۱۱.۱.۴ - با توجه به اصلاح ماده ۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم راجع به واگذاری سایر حقوق مالکین عین نسبت به املاک (غیر از مواردی که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ ذکر شده است از قبیل حق رضایت دریافتی مالک موقع رد و بدل شدن محل مورد واگذاری بین مستاجرین و نظایر آنها) دریافتی مالک در هر مورد به نرخهای مذکور در ماده ۵۹ اصلاحی مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

۱۱.۱.۵ - با توجه باینکه گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ پس از وصول بدهیهای مالیاتی مزبور بمورد معامله وسیله حوزه مالیاتی ذیربط صادر میگردد بدیهی است که ذکر رقم حق واگذاری محل در گواهیهای صادره مزبور که مبتنی محاسبه مالیات مربوط قرار گرفته از نظر مقررات مالیاتی ضرورتی نخواهد داشت. البته حوزه‌های مالیاتی باید توجه داشته باشند که فهرست خلاصه معاملات اصله در اجرای ماده

۱۸۵ قانون یاد شده توسط صاحبان دفاتر اسناد رسمی و بطور کلی نقل و انتقالات انجام شده در محدوده آنها باید بموقع رسیدگی و چنانچه احیاناً با توجه به مبلغ مذکور در سند بابت انتقال حق واگذاری محل و یا بهرنحوه دیگر مالیاتی قابل مطالبه باشد طبق مقررات اقدام لازم معمول دارند.

۱۱.۱.۶ - در اجرای مقررات ماده ۷۷ اصلاحی نیز مالیات نقل و انتقال قطعی ملک مورد انتقال بایستی به نسبت ارزش معاملاتی عرصه و اعیان تقسیم و مالیات متعلق به اعیان در احتساب مالیات بساز و بفروشی منظور گردد بمنظور مثال چنانچه ارزش معاملاتی عرصه و اعیان ملک مورد انتقال به ترتیب $۳۶/۰۰۰/۰۰۰$ و $۲۸/۰۰۰/۰۰۰$ ریال باشد کل مالیات نقل و انتقال قطعی متعلق $۴/۴۸۰/۰۰۰$ ریال و مالیات متعلق به اعیان و قابل کسر از مالیات بساز و بفروشی طبق محاسبه ذیل مبلغ $۱/۹۶۰/۰۰۰$ ریال خواهد بود.

$$\left(\frac{۴/۴۸۰/۰۰۰ \times ۲۸/۰۰۰/۰۰۰}{۶۴/۰۰۰/۰۰۰} = ۱/۹۶۰/۰۰۰ \right)$$

۱۱.۲ - نکات مهم در ارتباط با مأخذ محاسبه مالیات درآمد املاک

۱۱.۲.۱ - مالیات بر فروش و نقل و انتقال حق واگذاری محل از مأخذ ارزش معاملاتی ملک یا ارزش معاملاتی حق واگذاری محل در زمان فروش یا واگذاری در زمان ثبت معامله در دفتر اسناد رسمی صرفنظر از ارزشی که در سند انتقال و یا مبلغی که بین خریدار و فروشنده رد و بدل میشود صرفاً باستناد ارزش معاملاتی تعیین خواهد شد.

تبصره: باستناد مفاد ماده ۶۶ قانون مالیاتها، در صورتیکه انتقال گیرنده (خریدار) دولت یا شهرداریها یا مؤسسات وابسته بآنها بوده و همچنین در مواردی که ملک یا حقوق ناشی از آن بوسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال داده میشود چنانچه بهای مذکور در سند کمتر از ارزش معاملاتی حق واگذاری محل تعیین شده بموجب مقررات این فصل باشد بهای مذکور در سند بجای ارزش معاملاتی یا ارزش معاملاتی حق واگذاری محل حین انتقال حسب مورد ملاک عمل قرار خواهند گرفت.

۱۱.۲.۲ - چنانچه مورد معامله فاقد ارزش معاملاتی یا ارزش معاملاتی حق واگذاری محل باشد ارزش معاملاتی و یا ارزش معاملاتی حق واگذاری نزدیکترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود (تبصره ۲ ماده ۵۹).

۱۱.۲.۳ - چنانچه ملک مورد انتقال دارای عرصه و اعیان باشد برای محاسبه مالیات بایستی مالیات عرصه و اعیان به تفکیک بر اساس دفترچه ارزش معاملاتی محاسبه و مشخص گردد و مالیات نقل و انتقال به مأخذ جمع مالیات عرصه و اعیان محاسبه و پرداخت میشود اما در ارتباط با اشخاص حقیقی یا حقوقی که بساز و بفروش تلقی میشوند آن بخش از مالیات پرداختی که متعلق به اعیان ملک می باشد بعنوان پیش پرداخت مالیات از مالیات عملکرد

سالانه آنها قابل کسر خواهد بود.

۱۱.۲.۴ - تعیین ارزش معاملاتی املاک با استناد ماده ۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم بعهدہ کمیسیون تقویم املاک متشکل از شش عضو بوده که جلسات کمیسیون با حضور کلیه اعضاء رسمیت و تصمیمات متخذہ با $\frac{2}{3}$ آراء معتبر است. ارزش معاملاتی تعیین شده توسط این کمیسیون پس از یکماه از تاریخ تصویب نهائی کمیسیون تقویم املاک لازم الاجرا بوده و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر خواهد بود مضافاً بر اینکه مادامی که ارزش معاملاتی املاک طبق مقررات این قانون تعیین نشده آخرین ارزش معاملاتی تعیین شده معتبر است.

۱۱.۲.۵ - با استناد مفاد ماده ۶۱ قانون مالیاتهای مستقیم در مواردیکه انتقال ملک در دفاتر اسناد رسمی انجام نمیشود نیز ارزش معاملاتی ملک در محاسبه مالیات ملاک عمل قرار خواهد گرفت. چنانچه برای املاکی ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد، ارزش معاملاتی محل مشابه مناط اعتبار می باشد.

۱۱.۲.۶ - با استناد ماده ۶۳ قانون مالیاتهای مستقیم به نقل و انتقال قطعی املاکی که بصورتی غیر از عقد بیع انجام میشود با استثنای نقل و انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مضمول مالیات است، مضمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک خواهد بود و چنانچه عوضیین، هر دو ملک باشند هر یک از متعاملین به ترتیب فوق مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به ملک واگذاری خود را پرداخت خواهند بود.

در رابطه با "مالیات نقل و انتقال قطعی املاک بصورتی غیر از عقد بیع" نکات ذیل حائز اهمیت است.

۱۱.۲.۷ - در صورتیکه ملک بصورت رایگان یا صلح بلاعوض واگذار گردد در اینصورت انتقال دهنده مضمول مالیات نقل و انتقال قطعی نبوده و انتقال گیرنده بیاخذ ارزش معاملاتی ملک در زمان انتقال مضمول مالیات بر درآمد اتفاقی بنرخ مقرر در ماده ۱۳۱ خواهد بود بدیهی است چنانچه انتقال گیرنده طبق مقررات مربوط از پرداخت مالیات بر درآمد معاف باشد به این انتقال مالیاتی تعلق نخواهد گرفت.

۱۱.۲.۸ - در صورتیکه ملک مورد بحث بصورت صلح یا هبه معوض واگذار شود و ما بازاء آن "معوض" ملک نباشد مالیات بیاخذ ارزش معاملاتی ملک محاسبه و مطالبه خواهد شد اما چنانچه ملک در مقابل ملک دیگر معاوضه شود در اینحالت هر یک از مالکین بیاخذ ارزش معاملاتی ملک خود هنگام تنظیم سند مضمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک خواهد بود.

۱۱.۲.۹ - با استناد تبصره ۳ ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم در صورتیکه مؤدیان موضوع این ماده ظرف یکسال چند معامله انجام دهند نسبت به مجموع معاملات انجام شده مضمول مالیات به نرخهای مذکور در این ماده خواهند شد که اینگونه مؤدیان مکلفند تا آخر

اردیبهشت ماه سال بعد اظهارنامه مخصوص نسبت به جمع معاملات هر سال خود را به حوزه مالیاتی محل سکونت یا اقامتگاه خود حسب مورد تسلیم و مابه‌التفاوت مالیات متعلق به جمع معاملات خود را پرداخت کنند.

۱۱.۲.۱۰ - بااستناد ماده ۷۶ قانون مالیاتهای مستقیم مالیات کلیه نقل و انتقالات املاک اشخاص حقیقی یا حقوقی که مطابق ماده ۵۲ صورت گرفته و مالیات آن بنرخهای موضوع ماده ۵۹ پرداخت شده باشد قطعی بوده و شامل هیچگونه وجه دیگری بابت مالیات بردرآمد نقل و انتقال مزبور از آنان مطالبه نخواهد شد.

۱۱.۲.۱۱ - علاوه بر اشخاصی که شغل آنها بساز و بفروش است هر شخص حقیقی که در یکسال مالیاتی بیش از یک واحد مسکونی و یا دو واحد کسبی اعم از کامل یا ناتمام را که خود احداث نموده و در صورت کامل بودن بیش از دو سال از تاریخ خاتمه بنای آن نگذشته است بفروشد از نظر مالیاتی بسازوبفروش تلقی میشود.

۱۱.۲.۱۲ - درآمد املاک شرکتهائیکه تمام سرمایه آنها بطور مستقیم یا با واسطه متعلق به دولت است تابع مقررات این فصل نبوده و از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد (تبصره ذیل ماده ۵۲ ق.م.م)

۱۱.۳ - معافیت‌های مالیاتی بخش درآمد املاک

۱۱.۳.۱ - نقل و انتقال قطعی املاک به بانکها در رابطه با تسهیلات اعطائی بانکها از طریق مشارکت مدنی مشمول مالیات نقل و انتقال نخواهد بود. (تبصره ۴ ماده ۵۹)

۱۱.۳.۲ - نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی بعمل آمده و یا خواهد آمد و نقل و انتقال واحدهای مسکونی از طرف شرکتهای تعاونی مسکن به اعضاء آنها مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود. (ماده ۶۵)

۱۱.۳.۳ - املاکی که در اجرای ماده ۳۴ قانون ثبت مصوب مردادماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک میشود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.

۱۱.۳.۴ - اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت که ظرف مدت ده‌سال از تاریخ تصویب این قانون مطابق ضوابط و قیمت‌هایی که وزارتخانه‌های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارائی تعیین می‌نمایند احداث و حداکثر در مدت یکسال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی یا شهرداری محل تعیین میشود منتقل گردد از پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک معاف می‌باشد (ماده ۶۹ ق.م.م)

۱۱.۳.۵ - هر گونه مال یا جوهری که از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی یا شهرداریها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد و یا توسعه مناطق

نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه آهن، خیابان، معابر، لوله کشی آب و نفت و گاز، حفر نهر و نظایر آنها به مالک یا صاحب حق تعلق می‌گیرد یا به حساب وی به ودیعه گذاشته میشود از مالیات نقل و انتقال موضوع معاف خواهد بود. (ماده ۷۰ ق.م.م)

این معافیت مشروط بآن است که قانوناً حتی بدون رضایت مالک هم ملک قابل انتقال باشد. چنانچه مالکان املاک و حق واگذاری محل از انتقال ملک یا حق واگذاری محل خودداری و مؤسسات فوق الذکر بموجب قانون و با اعمال قوه قهریه نسبت به تملک آن اقدام نمایند، وجوه مربوطه که به مالکان یا صاحبان حق، پرداخت یا بحساب وی تودیع شود این وجوه مشمول مالیات خواهد بود.

۱۱.۳.۶- املاکی که طبق قوانین مربوطه در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده یا می‌رسد در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی کشور نسبت به کل مالیات نقل و انتقال قطعی متعلق و در سایر موارد که مالکیت در دست اشخاص باقی می‌ماند نسبت به ۵۰ درصد مالیات مربوط به درآمد املاک از معافیت برخوردار خواهد شد (ماده ۷۰ ق.م.م)

مثال نمونه ۱:

شش دانگ مالکیت ساختمانی بطور مشاع به سه نفر به نسبت یک دانگ، سه دانگ و دودانگ تعلق دارد. چنانچه ارزش معاملاتی ملک مزبور ۷۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال و قیمت فروش ملک یاد شده ۱۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد و سه نفر مالک مزبور بخواهند نسبت به انتقال ملک به خریدار اقدام کنند مالیات نقل و انتقال سهم هر یک چقدر است.

$72/000/000 \times \frac{1}{6} = 12/000/000$	سهم یک دانگ
$72/000/000 \times \frac{3}{6} = 36/000/000$	سهم مالک دو دانگ
$72/000/000 \times \frac{2}{6} = 24/000/000$	سهم مالک سه دانگ
$12/000/000 \times 0.4 = 4800/000$	مالیات سهم مالک یک دانگ

$$24/000/000 \quad \left| \begin{array}{l} 20/000/000 \times 0.4 = 8000/000 \\ 4/000/000 \times 0.8 = 3200/000 \end{array} \right. \quad \neq 11200/000$$

$$36/000/000 \quad \left| \begin{array}{l} 20/000/000 \times 0.4 = 8000/000 \\ 16/000/000 \times 0.8 = 12800/000 \end{array} \right. \quad \neq 20800/000$$

کل مالیات نقل و انتقال $2/080/000 + 1/120/000 + 4800/000 = 3/680/000$
لازم بیادآوری است که باستناد ماده ۵۹ بهای فروش ملک تأثیری در محاسبه مالیات

مثال نمونه ۲:

فواد دارای ملکی بارزش معاملاتی فعلی $۳۴/۰۰۰/۰۰۰$ ریال می باشد که ارزش روز بازار آن $۶۹/۰۰۰/۰۰۰$ ریال می باشد. فرزانه نیز دارای ملکی بارزش معاملاتی فعلی $۹۷/۰۰۰/۰۰۰$ ریال است که ارزش روز بازار آن $۱۴۱/۰۰۰/۰۰۰$ می باشد. چنانچه فواد و فرزانه بخواهند املاک خود بیکدیگر منتقل کنند. مالیات نقل و انتقال املاک سهم هریک چقدر خواهد بود.

$$\begin{array}{l} \text{مالیات سهم فواد} \\ \text{————— } ۱/۹۲۰/۰۰۰ \\ \left. \begin{array}{l} ۳۴/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۴ = ۱۳.۶/۰۰۰ \\ ۱۴۱/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۸ = ۱۱۲.۸/۰۰۰ \end{array} \right\} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{مالیات سهم فرزانه} \\ \text{————— } ۸/۴۴۰/۰۰۰ \\ \left. \begin{array}{l} ۹۷/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۴ = ۳۸.۸/۰۰۰ \\ ۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۸ = ۳۲.۰/۰۰۰ \\ ۳۷/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۱۲ = ۴.۴۴/۰۰۰ \end{array} \right\} \end{array}$$

مثال نمونه ۳:

آقای خسرو در سال ۱۳۷۲ تعداد ۷ واحد آپارتمان نوساز خود را انتقال قطعی داده است. حوزه مالیاتی بابت مالیات نقل و انتقال در محاسبات خود مبلغ $۳۸/۵۰۰/۰۰۰$ ریال بابت مالیات اعیانی و مبلغ $۹/۵۰۰/۰۰۰$ ریال بابت مالیات عرصه تعیین نموده است. برگ تشخیص مالیات عملکرد سال ۱۳۷۲ آقای خسرو بمبلغ $۴۳/۰۰۰/۰۰۰$ ریال صادر و بوی تسلیم شده است. مبلغی را که آقای خسرو در این ارتباط باید پرداخت کند محاسبه نمایید.

$$\text{حل} \quad ۴۳/۰۰۰/۰۰۰ - ۳۸/۵۰۰/۰۰۰ = ۴/۵۰۰/۰۰۰$$

آقای خسرو بایستی مبلغ $۴/۵۰۰/۰۰۰$ ریال بابت مفاصا حساب مالیات عملکرد بساز و بفروشی سال ۷۲ پرداخت نماید. چنانچه مالیات عملکرد آقای خسرو کمتر از $۳۸/۵۰۰/۰۰۰$ ریال برآورد شود در سال عملکرد دیگر مالیاتی از وی مطالبه نخواهد شد و همان $۳۸/۵۰۰/۰۰۰$ ریال مالیات قطعی عملکرد بساز و بفروش نامبرده تلقی خواهد شد. نکته قابل توجه اینکه مالیات حق واگذاری محل براساس ارزش معاملاتی تعیین شده محاسبه و وصول میشود و وجه دریافتی توسط فروشنده معیار محاسبه قرار نخواهد گرفت.

مثال نمونه ۴:

چنانچه آقای خسرو بخواهد حق واگذاری یک واحد تجاری متعلق بخود را که ارزش

معاملاتی آن ۹۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد به بهای ۱۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال طی سند رسمی بیک شرکت دولتی یا شهرداری یا مؤسسه دولتی واگذار نماید مالیات مربوطه را محاسبه کنید.

$$۱۳/۰۰۰/۰۰۰ \times ۴\% = ۵۲۰/۰۰۰$$

در چنین حالتی باستناد ماده ۶۶ (ق.م.م) رقم مندرج در سند رسمی معیار محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت

مثال نمونه ۵:

خانم فاطمه دارای سه باب واحد تجاری می باشد که ملکیت واحدها نیز بایشان تعلق دارد. چنانچه نامبرده ملکیت و حق واگذاری محل واحدهای تجاری را به آقای فواد منتقل نماید ارزش معاملاتی ملک مزبور معادل ۹۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی حق واگذاری محل ۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال تعیین شده باشد در حالیکه ایشان مجموعاً ۲۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال از آقای فواد دریافت کرده باشد مالیات انتقال ملک و حق واگذاری محل را محاسبه کنید.

چون طبق ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم معیار محاسبه مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل ارزش معاملاتی می باشد رقم دریافتی خانم فاطمه از آقای فواد تأثیری در محاسبه مالیات ندارد.

$$۹۴/۰۰۰/۰۰۰ + ۲۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۳۰۴/۰۰۰/۰۰۰$$

۳۰۴/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰ × ۴٪ = ۸۰۰/۰۰۰
۳۰۴/۰۰۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰/۰۰۰ × ۸٪ = ۳/۲۰۰/۰۰۰
۳۰۴/۰۰۰/۰۰۰	۲۴۴/۰۰۰/۰۰۰ × ۱۲٪ = ۲۹/۲۸۰/۰۰۰
	۳۳/۲۸۰/۰۰۰

مسئله نمونه ۶:

خانم خاطره سرقفلی یک واحد تجاری متعلق بخود را با دریافت مبلغ ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال حق سرقفلی به خانم فرزانه واگذار می نماید. در صورتیکه ارزش معاملاتی حق سرقفلی محل مزبور ۹۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال تعیین شده باشد مالیات نقل و انتقال حق سرقفلی را که فروشنده باید بپردازد محاسبه نمایید.

۹۳/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰ × ۴٪ = ۸۰۰/۰۰۰
۹۳/۰۰۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰/۰۰۰ × ۸٪ = ۳/۲۰۰/۰۰۰
۹۳/۰۰۰/۰۰۰	۳۳/۰۰۰/۰۰۰ × ۱۲٪ = ۳/۹۶۰/۰۰۰
	۷/۹۶۰/۰۰۰

مثال نمونه ۷:

خانم فاطمه یک واحد تجاری متعلق بخود را در ۷۲/۴/۱ با مشخصات ذیل با دریافت اجاره بهاء به آقای فؤاد در دفتر خانه ۴۷ تهران منتقل نموده است. در صورتیکه مبلغ اجاره بهاء هر سه ماه یکبار پرداخت شود کل مالیات متعلق به خانم فاطمه را محاسبه کنید.

بهای حق واگذاری محل (مبلغ فروش) ریال ۱۳۹/۰۰۰/۰۰۰
ارزش معاملاتی حق واگذاری محل ریال ۷۳/۰۰۰/۰۰۰
اجاره بهای ماهیانه ملک ریال ۳۰۰/۰۰۰

با فرض بالا خانم فاطمه مشمول دو نوع مالیات می‌گردد:

۱ - مالیات بردرآمد اجاره املاک

۲ - مالیات حق واگذاری محل (سرقفلی)

درآمد اجاره مشمول مالیات ماهانه $۳۰۰/۰۰۰ \times ۷۵\% = ۲۲۵/۰۰۰$

درآمد اجاره سه ماهه مشمول مالیات $۲۲۵/۰۰۰ \times ۳ = ۶۷۵/۰۰۰$

مالیات اجاره بهاء سه ماهه منتهی به ۷۲/۶/۳۰

۸۱۰۰۰ نرخ ماده ۱۳۱ $۶۷۵/۰۰۰$

درآمد اجاره مشمول مالیات شش ماهه $۲۲۵/۰۰۰ \times ۶ = ۱/۳۵۰/۰۰۰$

مالیات درآمد اجاری ششماهه $۱/۳۵۰/۰۰۰$ نرخ ماده ۱۳۱

مالیات اجاره بهای سه ماهه دوم $۱۸۳/۰۰۰ - ۸۱/۰۰۰ = ۱۰۲/۰۰۰$

درآمد اجاری نه ماهه منتهی به ۷۲/۱۲/۲۹ $۲۲۵/۰۰۰ \times ۹ = ۲/۰۲۵/۰۰۰$

مالیات اجاره بهای نه ماهه $۲/۰۲۵/۰۰۰$ نرخ ماده ۱۳۱ $۳۰۴/۵۰۰$

$۳۰۴/۵۰۰ - (۸۱/۰۰۰ + ۱۰۲/۰۰۰) = ۱۲۱/۵۰۰$

مالیات اجاره بهای سه ماهه آخر سال

کل مالیات اجاره سال ۱۳۷۲ $۱۲۱/۵۰۰ + ۱۰۲/۰۰۰ + ۸۱/۰۰۰ = ۳۰۴/۵۰۰$

$$\begin{array}{l|l} ۷۳/۰۰۰/۰۰۰ & ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۴ = ۸۰۰/۰۰۰ \\ & ۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۸ = ۳/۲۰۰/۰۰۰ \\ & ۱۳/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۲ = ۱/۵۶۰/۰۰۰ \end{array}$$

مالیات حق واگذاری محل $۵/۵۶۰/۰۰۰$

کل مالیات متعلق به خانم فاطمه در سال ۱۳۷۲

$۵/۵۶۰/۰۰۰ + ۳۰۴/۵۰۰ = ۵/۸۶۴/۵۰۰$

فصل دوازدهم

مالیات بر درآمد مشاغل

مواد ۹۳ تا ۱۰۲ قانون مالیاتهای مستقیم

باستناد ماده ۹۳ (ق.م.م): درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد.

تبصره: درآمد شرکتهای مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیتهای مضاربه در صورتیکه عامل (مضارب) شخص حقیقی باشد تابع مقررات این فصل می‌باشد.

ماده ۹۴ (ق.م.م) - درآمد مشمول مالیات مؤدیان موضوع این فصل که دارای دفاتر قانونی هستند عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه‌های قبول و استهلاکات

ماده ۹۵ (ق.م.م) - اشخاص حقیقی مذکور بشرح ذیل مکلف به نگهداری دفاتر قانونی می‌باشند و درآمد آنان از روی دفاتر قانونی تشخیص داده میشود.

۱ - دارندگان کارت بازرگانی و کلیه واردکنندگان و صادرکنندگان

۲ - صاحبان کارخانه‌ها و کارگاهها و واحدهای تولیدی که برای آنها پروانه تأسیس و یا بهره‌برداری از وزارت ذیربط صادر شده یا بشود.

۳ - صاحبان مؤسسات ساختمانی و تأسیسات فنی و صنعتی و دفاتر فنی و مهندسی مشاوره، مؤسسات نقشه‌کشی و نقشه‌برداری و نظارت.

۴ - صاحبان مؤسسات حسابرسی و مشاوره‌ای.

۵ - صاحبان هتل و متلها

۶ - صاحبان بیمارستان، زایشگاه، آسایشگاه، تیمارستان، درمانگاهها

۷- بهره‌برداران معادن

۸- صاحبان مؤسسات حمل و نقل موتوری، زمینی، دریائی و هوائی اعم از مسافری و

یا باربری

۹- صاحبان مجلات و روزنامه‌ها و مؤسسات نشر کتاب و مؤسسات چاپ

۱۰- صاحبان مؤسسات تعلیم و تربیت که دارای پروانه از یکی از وزارتخانه‌های آموزش و پرورش یا فرهنگ و آموزش عالی می‌باشند.

۱۱- صاحبان سینما، تماشاخانه و مؤسسات فیلمبرداری و دوبلاژ فیلم

۱۲- پزشکان، دندانپزشکان که دارای مطب هستند و دامپزشکان که به دامپزشکی

اشتغال دارند

۱۳- صاحبان آزمایشگاه و لابراتوار و نظایر آنها اعم از طبی و صاحبان رادیولوژی و

فیزیوتراپی و مؤسسات بهداشتی

۱۴- دلالان و حق‌العمل کاران بااستثنای عاملین توزیع فرآورده‌های نفتی

۱۵- نمایندگان مؤسسات تجارتمی و صنعتی اعم از داخلی و خارجی

۱۶- صاحبان تعمیرگاههای مجاز و اتو سرویس‌ها

۱۷- صاحبان دفاتر اسناد رسمی و ازدواج و طلاق

۱۸- وکلاء و کارشناسان و مترجمین رسمی دادگستری

مؤدیان مذکور در ردیفهای ۷ تا ۱۸ می‌توانند از دفاتر مشاغل استفاده نمایند.

منظور از صاحبان مذکور در این ماده اشخاصی هستند که بهره‌برداری از مؤسسات

بحساب آنها انجام میشود

تبصره ۴ ماده ۱۰۰- اظهارنامه مالیاتی مؤدیانی که دفتر روزنامه و کل نگهداری

می‌کنند شامل ترازنامه و حساب سود و زیان و در مورد اشخاصی که دفتر مشاغل نگاهداری

می‌نمایند شامل حساب درآمد و هزینه و سود و زیان حاصل از آن می‌باشد.

مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات مشاغل

باستناد ماده ۹۴ ق.م.م درآمد مشمول مالیات مؤدیان این فصل که دارای دفاتر قانونی

هستند عبارتست از کل فروش کالا و خدمات باضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات

فصول دیگر شناخته نشده منهای هزینه‌ها و استهلاکات طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل

قبول و استهلاکات

۲- عملیات پیمانکاری نسبت به هر نوع عملیات ساختمانی و تأسیسات فنی و

تأسیساتی از طریق رسیدگی به دفاتر و در صورت علی‌الراس

۲۰۱- بابت قراردادهای قبل از ۱۳۶۸/۱/۱ معادل ۸ درصد دریافتی سالانه که از ۵/۵

درصد پیش پرداخت مکسوره آنان نیز ۴ درصد بعنوان مالیات مقطوع و ۱/۵ درصد بعنوان پیش پرداخت مالیات عملکرد آنان منظور خواهد شد.

۲۰۲ - بابت قراردادهای از تاریخ ۱۳۶۸/۱/۱ ببعد معادل ۱۰ درصد دریافتی سالانه که کل ۵ درصد مالیات مکسوره علی الحساب بعنوان بخشی از مالیات عملکرد مؤدی تلقی میشود.

۱۲.۱ - موارد تشخیص علی الرأس درآمدهای مشمول مالیات

۱۲.۱.۱ - عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان حسب مورد تا موعده قانونی برای دارندگان دفاتر قانونی تا پایان تیر ماه سال بعد و برای سایر مشمولان این فصل تا پایان اردیبهشت ماه سال بعد
(بند یک ماده ۹۷ ق.م.م)

۱۲.۱.۲ - خودداری از ارائه دفاتر یا مدارک حساب در محل کار توسط مؤدی. چنانچه مؤدی از ارائه قسمتی از مدارک حساب خودداری نماید اگر این اسناد مربوط به هزینه باشد از احتساب آن جزء هزینه‌های قابل قبول خودداری میشود و در صورتیکه مربوط به درآمد باشد درآمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی الرأس تعیین خواهد شد.
(تبصره ۲ ماده ۹۷ ق.م.م)

۱۲.۱.۳ - غیرقابل رسیدگی بودن دفاتر اسناد و مدارک ابرازی بنظر ممیز و تأیید سر ممیز

۱۲.۱.۴ - قابل قبول نبودن دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی بعلمت عدم رعایت موازین قانونی و آئین‌نامه‌های مربوط به تأیید هیأت سه نفره

۱۲.۲ - معافیت‌ها و مبنای نرخ مالیات بر درآمد مشاغل

۱۲.۱.۱ - بااستناد ماده ۱۰۱ (ق.م.م) تا میزان یک میلیون و پانصد هزار ریال از درآمد سالانه مشمول مالیات این فصل از یک یا چند منبع از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن طبق نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون مشمول مالیات خواهد بود.

۱۲.۱.۲ - در مشارکتهای مدنی اعم از اختیاری یا قهری شرکاء حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت بطور مساوی بین آنان تقسیم و باقیمانده سهم هر یک شرکاء جداگانه مشمول مالیات خواهد بود. شرکائی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت به زوج اعطاء می‌گردد. در صورت فوت هر یک از شرکاء وارث وی بعنوان قائم مقام قانونی از معافیت مالیاتی سهم متوفی در مشارکت بشرح فوق استفاده نموده و این معافیت بطور مساوی بین آنان تقسیم و از درآمد سهم هرکدام کسر خواهد شد.

مثال نمونه :

دفتر بازرگانی فوآد به امر واردات و خرید و فروش لوازم یدکی مشغول است. مالکیت دفتر مزبور بطور مساوی متعلق به آقای فوآد و خواهر ایشان بنام فرزانه می باشد. فروش سال ۱۳۷۲ دفتر مزبور معادل ۹۰ میلیون ریال بوده که دفاتر قانونی آن نیز بعلت عدم رعایت آئین نامه تحریر دفاتر توسط حوزه مالیاتی مردود اعلام شده و هیات سه نفری نیز رد دفاتر را تأیید کرده است. با توجه باینکه درآمد مشمول مالیات دفتر مزبور از طریق علی الراس و با اعمال ضریب ده درصد روی فروش محاسبه شده مالیات سهم هر یک از شرکای دفتر مزبور را حساب کنید.

$$۹۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۹/۰۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات دفتر

$$۲ \times ۱/۵۰۰/۰۰۰ = ۳/۰۰۰/۰۰۰$$

معافیت سهم دو شریک

$$۹/۰۰۰/۰۰۰ - ۳/۰۰۰/۰۰۰ = ۶/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۶/۰۰۰/۰۰۰ : ۲ = ۳/۰۰۰/۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات سهم هر شریک

$$۳/۰۰۰/۰۰۰ \quad \underline{\text{ماده ۱۳۱}} \quad ۵۱۵/۰۰۰$$

مالیات سهم هر شریک

تمرینات فصل دوازدهم :

۱ - صاحب سینمائی اظهارنامه مالیاتی و حساب درآمد و هزینه خود را بر اساس دفاتر قانونی که مورد قبول حوزه مالیاتی قرار گرفته در موعد مقرر تسلیم حوزه ذیربط نموده است. فروش سالانه سینما مبلغ ۷/۲۰۰/۰۰۰ ریال و هزینه های سالانه معادل ۴۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال بوده است. مطلوبست محاسبه مالیات سالانه صاحب سینما

۲ - صاحب تعمیرگاهی اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۳۷۳ خود را بموقع تسلیم حوزه مالیاتی مربوطه نموده و دفاتر قانونی وی نیز مورد قبول حوزه واقع شده است. اطلاعات ذیل از دفاتر قانونی تعمیرگاه استخراج شده است.

$$۹۳/۵۰۰/۰۰۰$$

- کل درآمد سالانه

$$۱۱/۰۰۰/۰۰۰$$

- هزینه های تعمیرگاه

$$۷/۰۰۰/۰۰۰$$

- استهلاکات

$$۳/۲۰۰/۰۰۰$$

- هزینه های انجام شده بیش از حد نصاب قانونی

$$۲/۵۰۰/۰۰۰$$

- هزینه درمان همسر صاحب تعمیرگاه

که مورد قبول حوزه واقع شده است

مالیات عملکرد سال ۱۳۷۲ صاحب تعمیرگاه را محاسبه کنید.

۳ - پنج نفر بصورت مشارکت مدنی در یکباب واحد تجاری بفروش لوازم یدکی مشغول می باشند. درآمد مشمول مالیات فروشگاه بعلت عدم ارائه ترازنامه و حساب درآمد و هزینه بصورت علی الراس با اعمال ضریب ۸ درصد روی فروش سالانه از طرف حوزه مالیاتی

ذیربط تشخیص شده است. چنانچه نسبت مشارکت $\frac{2}{15}$ ، $\frac{3}{15}$ ، $\frac{4}{15}$ ، $\frac{5}{15}$ ، $\frac{1}{5}$ باشد و مجموع فروش سالانه معادل $450/000/000$ ریال باشد مطلوبیست محاسبه مالیات هر یک از شرکاء

۴ - سه نفر به نسبت $\frac{2}{7}$ و $\frac{1}{7}$ و $\frac{4}{7}$ در مؤسسه ای شریک می باشند اما طبق اساسنامه مؤسسه سود و زیان شراکت به نسبت متساوی بین آنان تقسیم می گردد. چنانچه مؤسسه مذکور بابت عملکرد سال ۱۳۷۳ مبلغ $140/000/000$ ریال سود برده باشد و سود مزبور نیز مورد تأیید حوزه مالیاتی باشد مالیات متعلقه را محاسبه کنید.

فصل سیزدهم

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

مواد ۱۰۵ تا ۱۴۶

ماده ۱۰۵ (ق.م.م) اشعار می‌دارد: جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج تحصیل شود پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون بترتیب ذیل مشمول مالیات خواهد بود.

الف - در مورد شرکتهاییکه تمام سرمایه آن بطور مستقیم یا با واسطه متعلق بدولت یا شهرداریها می‌باشد از مأخذ کل درآمد مشمول مالیات با رعایت معافیت‌های کشاورزی و بدون رعایت سایر معافیت‌های مقرر در این قانون پس از کسر ده درصد که بعنوان مالیات شرکت محاسبه و وصول خواهد شد بشرح مذکور در ماده ۱۳۱ این قانون و در صورتیکه قسمتی از سرمایه آنها بطور مستقیم یا با واسطه متعلق بدولت و یا شهرداری است حکم این بند نسبت بدرآمد سهم دولت یا شهرداریها جاری خواهد بود و نسبت به بقیه درآمد مشمول مالیات، مقررات بند "د" این ماده اجرا خواهد شد.

در مواردی که سرمایه گذاری دولت یا شهرداریها بوسیله سهامداران متعدد صورت می‌گیرد نرخ مزبور نسبت به سهم دولتی یا شهرداری هر یک از سهامداران مذکور بطور جداگانه اعمال میشود.

ب - در مورد اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری که به منظور تقسیم سود تأسیس نشده‌اند در صورتی که دارای فعالیت انتفاعی باشند و در جمع فعالیت‌های خود سود داشته باشند این سود درآمد مشمول مالیات محسوب و به نرخ مذکور در ماده ۱۳۱ این قانون مشمول مالیات خواهد بود.

ج - در مورد اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران (باستثنای مؤسسات کشتیرانی و هواپیمائی خارجی) از مأخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره‌برداری سرمایه در ایران یا از فعالیت‌هایی که مستقیماً یا وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و

امثال آن در ایران انجام میدهند و یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود یا دادن تعلیمات و کمکهای فنی از ایران تحصیل می‌کنند بنرخ مذکور در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای
د - جمع درآمد مشمول مالیات سایر اشخاص حقوقی پس از کسر مالیات بنرخ ده
درصد که بعنوان مالیات شرکت محاسبه و وصول خواهد شد بشرح ذیل مشمول مالیات است:

۱ - در مورد شرکتهای سهامی و مختلط سهامی و شرکتهای تعاونی و اتحادیه آنها

الف: نسبت به سهام بی‌نام کلاً بنرخ ماده ۱۳۱ این قانون

ب: نسبت به اندوخته سهم صاحبان سهام بانام و شرکای ضامن و یا اعضای شرکتهای
تعاونی به نسبت سهم هر یک از آنها بنرخ ماده ۱۳۱ و نسبت و به بقیه درآمد مشمول مالیات
سهم صاحبان سهام بانام و شرکای ضامن یا اعضاء (اعم از سود تقسیم شده و تقسیم نشده) به
نسبت سهم هر یک از آنها بنرخ ماده ۱۳۱

مبنای محاسبه مالیات سهم صاحبان سهام بانام و شرکای ضامن یا اعضاء، میزان سهم
آنان در تاریخ تصویب صورتهای مالی توسط مجمع عمومی می‌باشد.

۲ - در مورد سایر اشخاص حقوقی به نسبتی از سود مشمول مالیات که طبق اساسنامه
یا شرکتنامه شخص حقوقی به نسبت هر یک از صاحبان سرمایه یا اعضاء شخص حقوقی تعلق
می‌گیرد بنرخ مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون

ماده ۱۰۸ - اندوخته‌هایی که مالیات آن پرداخت نشده در صورت تقسیم یا انتقال
اندوخته به حساب سرمایه یا سود و زیان به درآمد مشمول مالیات سال تقسیم یا انتقال اضافه
میشود. این حکم شامل اندوخته‌های سود ناشی از فعالیتهای معاف مؤسسه در دوران معافیت و
اندوخته‌های موضوع ماده ۱۳۸ این قانون پس از احراز شرایط مربوط نخواهد بود.

ماده ۱۱۵ - مأخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل
می‌شوند ارزش دارائی شخص حقوقی است منهای بدهیها و سرمایه پرداخت شده و ذخیره‌هائی
که مالیات آن قبلاً پرداخت شده است. ارزش دارائیها بر اساس بهای روز انحلال تعیین میشود
مگر دارائیهائی که قبلاً فروخته شده که در اینصورت بهای فروش آنها ملاک خواهد بود.

۱۳.۱ - درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی چگونه تعیین میشود؟

درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی از دو طریق ذیل تعیین میشوند:

۱۳.۱.۱ - تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی

۱۳.۱.۲ - تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس

۱۳.۱.۱ - موارد و شرایط تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی

بدفاتر قانونی

الف - تسلیم ترازنامه و حساب و سود و زیان متکی بدفاتر قانونی تا چهار ماه پس از

پایان سال مالی به حوزه مالیاتی

ب - تنظیم و تحریر دفاتر قانونی و اسناد و مدارک مالی بر اساس آئین نامه مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر

پ - دفاتر و اسناد و مدارک مؤدیان مالیاتی حسب درخواست کتبی مأموران تشخیص مالیات جهت رسیدگی در محل اقامتگاه قانونی مؤدیان در اختیار مأموران ذریبط قرار داده شود
ت - دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده برای محاسبه درآمد مشمول مالیات بنظر مأموران تشخیص مالیات یا هیأت متشکل از سه نفر حسابرس منتخب وزیر امور اقتصادی و دارائی حسب مورد قابل رسیدگی باشد.

ث - بهنگام بودن و ارائه دفاتر و مدارک جهت کنترل و بازرسی ضمن سال هنگام مراجعه مأموران در اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیاتها

۱۳.۱.۲ - موارد و شرایط تشخیص علی الرأس (رد دفاتر قانونی)

الف - انجام هر یک از تخلفات مندرج در آئین نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر قانونی

ب - مخدوش بودن پلمپ دفاتر یا از بین رفتن پلمپ دفاتر و کم یا زیاد شدن اوراق

قانونی

پ - عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان تا چهار ماه پس از پایان سال مالی به حوزه مالیاتی ذریبط (چنانچه شرکت دولتی باشد این مهلت حداکثر تا ششماه با اجازه وزارت امور اقتصادی و دارائی قابل تمدید خواهد بود)

ت - عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک بنا بر درخواست کتبی مأمور تشخیص مالیات در محل کار شرکت

ث - غیر قابل رسیدگی بودن دفاتر و اسناد و مدارک بنا به تشخیص ممیز و تأیید سر ممیز مالیاتی و تأیید اکثریت هیأت متشکل از سه نفر حسابرس منتخب وزیر امور اقتصادی و دارائی
ج - عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک به مأموران ذیصلاح وزارت امور اقتصادی و دارائی هنگام مراجعه به شرکت بمنظور بازرسی و کنترل ضمن سال

۱۳.۲ - مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات در زمان علی الرأس

در هنگامیکه برای محاسبه درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی الرأس اقدام میشود، حوزه مالیاتی مکلف است با توجه به قرائن مناسب مالیاتی، درآمد یا فروش مشمول مالیات را برآورد نمایند.

۱۳.۳ - قرائن مالیاتی کدامند؟

باستناد ماده ۱۵۲ - (ق.م.م) قرائن مالیاتی عبارتست از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات بطور علی الرأس بکار میرود و فهرست آن بشرح زیر است:

۱ - خرید سالانه

۲ - فروش سالانه

۳ - درآمد ناویژه

۴ - میزان تولیدات در کارخانجات

۵ - جمع کل وجوهی که بابت حق التحریر و حق الزحمه وصول عوارض و مصرف

تمبر عاید دفتر خانه اسناد رسمی میشود یا میزان تمبر مصرفی آنها

۶ - سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب

ماده ۱۵۳ - ضرایب مالیاتی عبارتست از ارقام مشخصه که حاصل ضرب آنها در

قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی الرأس، درآمد مشمول مالیات تلقی میشود

تبصره: در صورتیکه به چند قرینه اعمال ضریب شود معدلی که از نتایج اعمال ضرایب

بدست میآید، درآمد مشمول مالیات خواهد بود.

۱۳.۴ - وضعیت اشخاص حقوقی از نقطه نظر اعمال نرخهای مالیاتی

۱۳.۴.۱ - اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری و غیرانتفاعی که دارای فعالیت انتفاعی

بوده و در جمع فعالیت خود سود داشته باشند.

۱۳.۴.۲ - شرکتهای و اشخاص حقوقی خارجی

۱۳.۴.۳ - شرکتهائی که صددرصد سرمایه آنها بطور مستقیم یا با واسطه متعلق بدولت یا

مؤسسات و شرکتهای دولتی و یا شهرداریها باشد.

۱۳.۴.۴ - شرکتهائی که بخشی از سرمایه آنها متعلق بدولت، مؤسسات و شرکتهای

دولتی و یا شهرداریها باشد.

۱۳.۴.۵ - شرکتهائی که سرمایه آنها متعلق به بخش غیر دولتی است (شرکتهای سهامی،

مختلط سهامی، تضامنی، با مسئولیت محدود، شرکتهای تعاونی و اتحادیه آنها)

۱۳.۴.۶ - سایر اشخاص حقوقی

- درمورد اشخاص حقوقی مندرج در بندهای ۱۳/۴/۱ و ۱۳/۴/۲ فوق (اشخاص حقوقی

ایرانی غیر تجاری و اشخاص حقوقی خارجی) کل درآمد مشمول مالیات بنرخ ماده ۱۳۱ (ق.م.م)

مشمول مالیات بوده و این دو نوع شرکت مشمول کسر ۱۰ درصد مالیات شرکت نمیشوند.

- در مورد شرکتهای مندرج در بندهای ۱۳/۴/۳ و ۱۳/۴/۴ پس از کسر ۱۰ درصد که

بعنوان مالیات شرکت محاسبه میشود، باقیمانده درآمد بنرخ ماده ۱۳۱ مشمول مالیات است.

چنانچه قسمتی از سرمایه آنها بطور مستقیم یا با واسطه بدولت یا شهرداری تعلق داشته باشد نرخ تصاعدی ماده ۱۳۱ بدرآمد سهم دولت یا شهرداری اعمال میگردد اما چنانچه سرمایه گذاری دولت یا شهرداریها توسط سهامداران متعدد صورت گرفته باشد بنرخ ماده ۱۳۱ به نسبت سهام دولتی یا شهرداری هر یک از سهامداران بطور جداگانه اعمال خواهد شد.

در مورد شرکتهای مندرج در بند ۱۳/۴/۵ چهار نوع مالیات بشرح ذیل قابل وصول خواهد بود:

الف - ده درصد درآمد مشمول مالیات بعنوان مالیات شرکت که پس از کسر این ده درصد از درآمد مشمول مالیات مجدداً مالیاتهای ذیل باید محاسبه و کسر شود.

ب - مالیات سهم سود مربوط بسهم بی نام بطور یکجا و مجموعاً بنرخ ماده ۱۳۱

ج - مالیات اندوخته مربوط به سهام بانام و شرکای ضامن یا اعضای شرکتهای تعاونی به نسبت سهم هر یک از آنها بنرخ ماده ۱۳۱

د - باقیمانده درآمد مشمول مالیات (اعم از سود تقسیم شده و نشده) به نسبت سهم هر یک از صاحبان سهام بانام، شرکای ضامن یا اعضا بنرخ ماده ۱۳۱ بطور جداگانه

ه - در مورد سایر اشخاص حقوقی پس از کسر ده درصد مالیات شرکت نسبت به مابقی تفاوت ده درصد و درآمد مشمول مالیات (سود مشمول مالیاتی که طبق اساسنامه یا شرکتنامه شخص حقوقی بهر یک از صاحبان سرمایه یا اعضای شخص حقوقی تعلق میگیرد) به نرخ ماده ۱۳۱ مشمول مالیات خواهد بود.

تذکر: چنانچه صورت صاحبان سهام بانام و شرکای ضامن قبل از صدور برگ تشخیص به حوزه مالیاتی ارائه نگردد مالیات اینگونه سهامداران و شرکای ضامن مشابه سهام بی نام کلاً بنرخ ماده ۱۳۱ محاسبه و وصول خواهد شد. اما چنانچه صورت مزبور قبل از قطعیت مالیات ارائه شود مالیات به نسبت سهام سهامداران محاسبه اما مشمول جریمه ای معادل یک درصد درآمد مشمول مالیات شرکت خواهند شد.

و - مالیات بر درآمد مؤسسات کشتیرانی و هواپیمائی خارجی به مأخذ ۵ درصد کلیه وجوهی که بابت کرایه مسافر حمل کالا و امثال آن در ایران یا در مقصد یا در بین راه دریافت نموده اند محاسبه می گردد.

ز - شرکتهای اتحادیه های تعاونی

۱. و - اتحادیه های صنفی و اتحادیه شرکتهای تعاونی نسبت بدرآمد حاصل از حق عضویت دریافتی از اعضاء از پرداخت مالیات معاف می باشند.

۲. و - صد درصد درآمد شرکتهای تعاونی روستائی، عشایری، کشاورزی، صیادان،

کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش آموزان و اتحادیه های آنها از مالیات معاف است (ماده

۱۳.۵ - معافیت‌های مالیاتی اشخاص حقوقی

۱ - درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغانداری، احیای مراتع و جنگلها و باغات و اشجار از هر قبیل و نخيلات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. (ماده ۸۱ ق.م.م.)

۲ - درآمد واحدهای تولیدی و معدنی که از تاریخ تصویب این اصلاحیه (۷۲/۲/۷) از طرف وزارتخانه‌های صنایع یا صنایع سنگین یا معادن و فلزات و یا جهاد سازندگی حسب مورد برای آنها کارت شناسائی یا پروانه بهره‌برداری صادر میشود از تاریخ بهره‌برداری حسب اولویت‌های ۱ و ۲ و ۳ به ترتیب بمدت ۸ و ۶ و ۴ سال از مالیات معاف می‌باشند. در مورد واحدهای تولیدی و معدنی مزبور که در مناطق محروم احداث و یا بهره‌برداری میشوند معادل ۵۰ درصد مدتهای مذکور در فوق حسب مورد به مدت معافیت مقرر در این ماده اضافه می‌گردد (ماده ۱۳۲ ق.م.م.)

۳ - ۲۰٪ درآمد مشمول مالیات ابزاری حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی، طراحی مهندسی و طراحی مونتاژ که از طرف وزارتخانه‌های فوق برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر شده یا می‌شود از مالیات معاف می‌باشد. (تبصره ۴ ماده ۱۳۲ ق.م.م.)

۴ - مراکز فرهنگی و هنری اعم از مراکز و مؤسسات امور فیلم‌سازی و سینماها، تماشاخانه‌ها مؤسسات دوبلاژ و فیلمبرداری، آموزش تاتر و موسیقی و خطاطی و نقاشی، مجسمه سازی

که دارای پروانه فعالیت و یا تأسیس از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی می‌باشند از تاریخ شروع فعالیت برای مدت پنجسال و چنانچه در مناطق محروم واقع شده باشند برای مدت ۸ سال از پرداخت مالیات معاف می‌باشند (تبصره ۶ ماده ۱۳۲ ق.م.م.)

۵ - درآمد مدارس غیر انتفاعی اعم از ابتدائی، راهنمایی، متوسطه و فنی و حرفه‌ای و همچنین دانشگاهها و مراکز آموزش عالی غیر انتفاعی و مراکز نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی که با ضوابط و مجوز مراجع قانونی ذیربط تأسیس و اداره میشوند و نیز درآمد مؤسسات و باشگاههایی که بر اساس مجوز سازمان تربیت بدنی منحصراً بفعالیت ورزشی می‌پردازند، از پرداخت مالیات معاف است (ماده ۱۳۴ ق.م.م.)

۶ - سود پرداختی یا تخصیصی به صاحبان سهام و شرکاء ضامن در شرکتهای سهامی و مختلط سهامی و سود متعلق به صاحبان سرمایه یا اعضاء شخص حقوقی در مورد سایر اشخاص حقوقی از درآمد مشمول معافیت شرکتهای و اشخاص حقوقی مذکور (باستثنای سود سهام یا سهم الشرکه متعلق به دولت یا شهرداری در شرکتهایی که قسمتی از سرمایه آنها متعلق بدولت یا شهرداری است) از پرداخت مالیات و همچنین مالیات بر جمع درآمد موضوع ماده

۱۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم معاف است (ماده ۱۳۵ ق.م.م.)

- ۷ - وجوه پرداختی بابت بیمه عمر از طرف مؤسسات بیمه که بموجب قراردادهای منعقدۀ بیمه عاید ذینفع میشود از پرداخت مالیات معاف است (ماده ۱۳۶ ق.م.م).
- ۸ - هزینه‌های درمانی پرداختی هر مؤدی بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل در یکسال مالیاتی بشرط اینکه اگر دریافت کننده مؤسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد، دریافت وجه را گواهی نماید و چنانچه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بعلت فقدان امکانات لازم معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است، پرداخت هزینه مزبور به گواهی مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیده باشد، همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت بیمه عمر از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد. (ماده ۱۳۷ ق.م.م)
- ۹ - آن قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیتهای صنعتی و معدنی که شرکتهای برای توسعه یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی موجود خود یا ایجاد واحدهای صنعتی معدنی جدید ذخیره نمایند از پرداخت مالیات معاف است مشروط بر اینکه قبلاً اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی و معدنی از وزارت ذیربط تحصیل شده باشد (ماده ۱۳۸ ق.م.م). لازم بیادآوریست که باستناد تبصره "ح" قانون بودجه سال ۷۳ و قانون بودجه سال ۱۳۷۴ حد اکثر مبلغ موضوع ماده ۱۳۸ صرفاً معادل ۳۰ درصد سود ابرازی مورد قبول حوزه‌های مالیاتی خواهد بود.
- آن قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیتهای صنعتی و معدنی که شرکتهای مستقلاً و یا مشترکاً جهت ایجاد واحدهای مسکونی برای کارکنان فاقد مسکن خود ذخیره نمایند بشرط اینکه قبلاً اجازه و موافقت وزارت مسکن و شهرسازی را تحصیل نموده و نحوه واگذاری واحدها نیز طبق آئین‌نامه خاص باشد از پرداخت مالیات معاف است (ماده ۱۳۸ ق.م.م)
- ۱۰ - کارخانه‌های واقع در محدوده آبریز تهران که تعداد کارکنان آنها کمتر از پنجاه نفر نباشد در صورتیکه تأسیسات خود را کلاً به خارج از شعاع یکصد و بیست متری مرکز تهران انتقال دهند بر اساس ضوابطی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی و وزارت ذیربط حسب مورد بر قرار میشود تا دهسال از تاریخ بهره‌برداری در محل جدید از پرداخت مالیات بردرآمد ناشی از فعالیت صنعتی مربوط معاف خواهند بود (تبصره ماده ۱۳۸ ق.م.م)
- ۱۱ - درآمد حاصل از رشته‌های مختلف پزشکی، بهداشتی و درمانی در نقاط محروم طبق فهرست سازمان برنامه و بودجه و در روستاهای فاقد تسهیلات پزشکی کافی طبق لیست وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از مالیات معاف است. (ماده ۱۳۹ ق.م.م)
- ۱۲ - سی درصد دریافتی صاحبان مشاغل رشته‌های مختلف پزشکی، بهداشتی و درمانی از سازمان تأمین خدمات درمانی یا سازمان تأمین اجتماعی و یا سازمان خدمات