



The Scope of Rent in Tax Law with Emphasis on Its Jurisprudential and Legal Concept

Hamidreza Salehi 

Assistant Professor, Department of
Law, Payamnoor University, Tehran,
Iran

Mohammadreza Abbasi* 

Ph.D, Private Law, Payame Noor
University, Tehran, Iran

Narges Bagheri Motlagh 

Ph.D, Private Law, Faculty of Law,
Shahid Beheshti University, Tehran,
Iran

1. Introduction

The real estate rent is one of the significant sources of tax revenue. Although a considerable number of taxpayers fall under this category, rental tax continues to play a unique role in the cohesion of different tax sources, as other sources are typically identified based on the location of their activity. Understanding the concept, nature, and scope of this tax source is a key issue in tax law. What exactly is meant by *rent* in tax legislation? Does it refer strictly to the rental contract, sometimes defined as *tamlīk ‘ayn bi ‘awadh ma ‘lūm* (acquisition as a

* Corresponding Author: Mra1390@yahoo.com

How to Cite: Salehi, H. M., Abbasi, M. R & Bagheri Motlagh, N., “The Scope of Rent in Tax Law with Emphasis on Its Jurisprudential and Legal Concept”, The Quarterly Journal of Public Law Research, Vol. 27, No. 87, (2025), 151-180. Doi: [10.22054/QJPL.2025.57864.2967](https://doi.org/10.22054/QJPL.2025.57864.2967)

known exchange of a tangible asset)? Or does it encompass a broader scope beyond that traditional concept?

1. Literature Review

Despite references in the literature, there has been limited in-depth analysis of the concept and scope of rent within tax law. In an article titled “Property Income Tax: Property Rental” Taghi-Nejad and Shayani (1993) explored only certain aspects of rental property taxation. Their discussion focused on taxable persons, the method for determining rental income, taxable rental income, tax rates, procedures for tax payment, municipal fees, the deadline for payment of rental income tax, the place for submitting tax declarations, tax incentives, tax crimes, and tax calculation. However, the literature has largely neglected to address the nature and scope of rent tax.

2. Materials and Methods

This research adopted a descriptive–analytical approach, drawing on the data from a variety of sources, including published books and articles. In addition to examining the scope of real estate rent tax, it also analyzed several key issues within tax law.

3. Results and Discussion

Some Islamic jurists (*faqih*) define *rent* as *tamlīk al-manfa‘ah bi-‘iwad* (acquisition as transfer of benefit for compensation). Meanwhile, other experts in Islamic jurisprudence and law describe *rent* as the acquisition of a benefit in exchange for a certain amount. This latter definition differs from the traditional jurisprudential view by explicitly including the concept of exchange as a known category. This raises a key question: In tax law, is *rent* defined primarily as the acquisition of a benefit in return for compensation? Article 53 of the Civil Law states that in case of the mortgage in possession, the

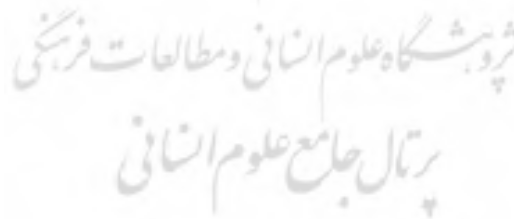
mortgagor shall be subject to taxation according to the provisions of this Chapter. Furthermore, it stipulates that taxable income, in cases of the first hand lease of real estates that are endowed or entailed, shall be calculated on basis of this Article. Note 1 of Article 53 clarifies that the residence of the owner's dependents is not considered as leasehold, unless it is proved by evidence and documents that the rent is paid. According to Note 10, residential units owned by housing construction companies, which are handed over to buyers before the final transfer and remain in the buyer's possession according to the terms of the contract and supporting documents, shall not be considered as rented during that interim period. It is also stipulated in Note 8 that if the owner sells their residence and a deadline for vacating the property is set in the transfer deed without rent being specified, the property shall not be considered rented during the time it remains the residence of the seller—up to six months—and in a conditional sale (*bay' al-shart*), for as long as the property remains in the possession of the conditional seller according to the terms of the contract. However, if it is proven through documents and evidence that rent is being paid, it will be considered rental.

4. Conclusion

According to the findings, the scope of property rent in tax law is broader than its definition in civil law, Islamic jurisprudence (*fiqh*), and private law. In tax law, if a property is in the possession of another party—whether through a possessory mortgage or even unauthorized (aggressive) possession—it may still be considered rented for tax purposes. By clarifying the nature and scope of rent under tax law, several issues regarding property rent can be solved. It is thus recommended that members of the Tax Dispute Resolution Board, the Supreme Tax Council, and judges of the Administrative Court of Justice take into account the broader interpretation of lease within tax law when resolving disputes related to rental income taxation. For

example, can the Tax Dispute Resolution Board also examine the tax on a possessory mortgage on the grounds that it does not reflect actual income? This question arises in light of Note 3 of Article 54, which states: In cases where the actual rental is less than the rental income assessed in accordance with the provisions of this Article and the taxpayer makes a complaint against it, then the Tax Dispute Settlement Authorities, referred to in the present Act, shall settle the issue. The Article refers only to the rent. However, if a property is mortgaged for 100 million tomans and the tax authority assesses 50 million tomans as taxable rental income based on estimated rental value, can the taxpayer object to this assessment? If the concept of property lease under tax law includes full mortgages, then such mortgages will also fall under the relevant tax provisions.

Keywords: Tax Law, Concept of Rent, Scope, Possessory Mortgage, Aggressive Possession, Entailment





----- فصلنامه علمی پژوهش حقوق عمومی -----

دوره ۲۷، شماره ۸۷، تابستان ۱۴۰۴، ۱۵۱-۱۸۰

qjpl.atu.ac.ir

DOI: [10.22054/QJPL.2025.57864.2967](https://doi.org/10.22054/QJPL.2025.57864.2967)

گستره اجاره در حقوق مالیات‌ها با تاکید بر مفهوم فقهی و حقوقی آن

حمیدرضا صالحی ^{ID}

استادیار گروه حقوق، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

محمد رضا عباسی* ^{ID}

دانش آموخته دکتری حقوق خصوصی، دانشگاه پیام نور، تهران

نرگس باقری مطلق ^{ID}

دانش آموخته دکتری حقوق خصوصی دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

چکیده

یکی از مهمترین منابع مالیاتی که به‌ویژه از بُعد تعداد مودیان حائز اهمیت بوده، اجاره املاک است. قلمرو این منبع یکی از مسائل مهم مالیاتی می‌باشد. منظور از اجاره در قانون مالیات‌ها چیست؟ آیا منظور از آن، همان تملیک عین بعوض معلوم بوده یا گستره آن متفاوت از این مفهوم است؟ این پژوهش به صورت توصیفی و تحلیلی مورد بررسی قرار گرفته است و در آن ضمن بررسی گستره مالیات بر اجاره املاک، برخی از مسائل حقوق مالیاتی تحلیل شده است. نتیجه حاصل از پژوهش مبین این امر است که مالیات بر اجاره املاک شامل قلمرو وسیعتری نسبت به عقد اجاره بوده و شامل رهن تصرف، اجاره حبس و وقف و تصرف محض و حتی تصرف عدوانی نیز می‌باشد. اگر ملک شخصی تحت تصرف عدوانی بوده و مالک نسبت به آن حکم تخلیه گرفته باشد، مالک مشمول مالیات مستغلات شده و با توجه به اینکه متصرف عدوانی باید اجرت منافع را پرداخت کند، بر همان مبنا مالک نیز مالیات را باید پرداخت کند. همچنین آنکه هیأت حل اختلاف مالیاتی مجاز به رسیدگی نسبت به اجاره غیر واقعی است. نسبت به رهن تصرف نیز صلاحیت ورود دارد و اگر برای آن ارزش جاری غیر واقعی تعیین شده باشد، بر اساس تبصره ماده ۵۴ می‌تواند آن را تعدیل کند.

واژگان کلیدی: مالیات بر اجاره، رهن تصرف، حبس، تصرف، مشارکت، حل اختلاف.

مقدمه

یکی از مهمترین منابع مالیات بر درآمد، مالیات اجاره املاک و به تعبیر ماده (۲۰۸) قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات مستغلات است. گرچه نویسندگان حقوقی در تعریف مستغلات بیان داشته‌اند که منظور از آن اموال غیر منقولی است که به وسیله مالک آنها مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد و بنابراین بین مالیات بر درآمد اجاره و مالیات مستغلات تفاوت موجود است ولی ماده (۹) «قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمیر» مصوب ۱۳۳۵ مالیات بر اجاره املاک را نیز نوعی مالیات مستغلات تلقی کرده است (طاهری تاری، ج ۲، ۱۳۹۴: ۹۲). پرسش این است که منظور از اجاره املاک، در قانون مالیات‌ها چیست؟ آیا منظور از آن در قانون مالیات‌ها، همان اجاره در قانون مدنی و فقه است یا خیر؟

قانون مالیات‌ها ضمن تبیین مالیات اجاره املاک در ماده (۵۳) قانون مالیات‌ها، احکام مالیاتی آن را از مواد (۵۴) الی (۵۷) تبیین نموده است. اینکه منظور از اجاره در قانون مالیات‌ها، همان اجاره به مفهوم فقه و حقوق خصوصی باشد یا خیر، آثار مختلفی بر آن بار خواهد شد. برخی از آثار مذکور در این تحقیق مورد بررسی قرار می‌گیرد. به عنوان مثال اگر منظور از اجاره، اجاره به معنای حقوق خصوصی باشد، امکان اجرای تبصره (۳) ماده ۵۴ برای برخی از قراردادها میسر نخواهد بود. اگر شخصی ملک خود را به دیگری داده تا وی نیز نسبتی از سود خود را به مالک بدهد، اگر اجاره در حقوق خصوصی با حقوق مالیات‌ها متفاوت باشد، ممکن است احکام مختلفی بر آن بار شود. لذا لازم است احکام اجاره املاک ابتدا در فقه و حقوق خصوصی مورد مطالعه قرار گرفته و سپس بعد از تبیین مفهوم اجاره در قانون مالیات‌ها، احکام آن مورد مطالعه قرار گیرد. در این پژوهش صرفاً قلمرو مالیات بر درآمد اجاری مورد مطالعه قرار می‌گیرد و دیگر مباحث فقهی، حقوقی و مالیاتی آن مطالعه نمی‌شود. با بررسی مصادیقی که قانون مالیات‌ها آنها را مشمول مالیات اجاره نموده است، قاعده و فرمول کلی برای شناسایی اجاره در قانون مالیات‌ها ارائه خواهد شد.

۱. اجاره در فقه و حقوق خصوصی

حقوقدانان و فقها تعاریف مختلفی را از اجاره ارائه داده‌اند. مشهور فقها در تعریف آن بیان داشته‌اند: «تملیک المنفعه بعوض»^۱ پاره‌ای دیگر از فقها در تعریف آن بیان داشته‌اند: «جعل العين بالاجرة»^۲ و همچنین گفته‌اند: «تسلیط علی العين للانتفاع بها»^۳ و برخی دیگر نیز گفته‌اند: «کونه عقداً ثمرته نقل المنفعة»^۴. برخی از صاحب‌نظران فقه و حقوق در تعریف آن بیان داشته‌اند: «اجاره عبارت است از تملیک منفعت به عوض معلوم»^۵ این تعریف با تعریف مشهور فقها این تفاوت را دارد که معلوم بودن عوض را در تعریف اجاره آورده است. پاره‌ای دیگر از صاحب‌نظران فقه و حقوق بیان داشته‌اند: «منظور از اجاره، عقدی است که موضوع آن، تفویض حق استیفاء، از منافع معین به طرف دیگر عقد (مستاجر) است در برابر اجرت معلوم، در مدت معلوم عرفاً». قانون مدنی در تعریف اجاره بیان داشته است: «اجاره عقدی است که به موجب آن مستأجر مالک منافع عین مستأجره می‌شود...». به نظر می‌رسد که تعریف قانون مدنی دارای دو ایراد بوده باشد: الف- قانون مدنی به پیروی از برخی فقها، معوض بودن عقد اجاره را بیان نداشته است. این در حالی است که تملیک منافع به رایگان اجاره تلقی نمی‌شود. به تعبیر دیگر مستاجر نیز در برابر موجر متعهد است مالی را به وی پرداخت کند.^۶ قانون مدنی بیان داشته است: «مستاجر باید ... مال الاجاره را در مواعیدی که بین طرفین مقرر است تأدیه کند و در صورت عدم تعیین موعد نقداً باید بپردازد». ایراد دیگری که به تعریف قانون مدنی وارد شده این است که تملیک در اجاره بر خلاف بیع، موقتی است، لذا قانونگذار می‌بایست به موقتی بودن آن نیز اشاره می‌کرد.^۷ همانگونه که ماده ۴۶۸ بیان داشته است «در اجاره اشیاء مدت اجاره باید معین شود و الا

۱. الشیخ محمد حسین الغروی الاصفهانی، *الاجاره*، ج ۱ (قم: موسسه النشر الاسلامی التابعه لجماعه المدرسین، بی تا) ص ۳.

۲. همان، ص ۳.

۳. السید محمد کاظم الطباطبائی الیزدی، *العروة الوثقی*، ج ۵ (قم: موسسه النشر الاسلامی، ۱۴۱۷) ص ۸.

۴. حسین بن یوسف حلی (علامه حلی)، *تذکره الفقهاء*، ج ۲ (تهران: المکتبه المرتضویه، ۱۳۷۴) ص ۲۱۱.

۵. حسن امامی، *حقوق مدنی*، ج ۲ (تهران: کتابخانه اسلامی، ۱۳۷۶) ص ۵۴.

۶. مهدی شهیدی، *حقوق مدنی* ۶- عقود معین ۱ (تهران: مجد، ۱۳۸۳) ص ۹۳.

۷. ناصر کاتوزیان، *دوره عقود معین (۱)*، (تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۷۶) ص ۳۴۷.

اجاره باطل است.» ماده (۵۱۴) قانون مدنی درباره اجاره اشخاص نیز حکم مذکور را تبیین نموده است. با توجه به نص قانون در احکام مختلف، عدم تصریح به اوصاف ممتاز مذکور در تعریف، خللی به تحلیل و بررسی وارد نمی‌کند. لذا برخی از صاحب‌نظران حقوق در تعریف عقد اجاره بیان داشته است: «عقدی است که به موجب آن مستأجر، در برابر مالی که به موجر می‌پردازد، برای مدت معینی مالک منافع عین مستاجر می‌شود.»^۱ به نظر می‌رسد که تعریف مذکور در حقوق قابل قبول باشد. لذا اوصاف ممتاز عقد اجاره را به ترتیب ذیل می‌توان عنوان کرد؛ الف- عقدی است تملیکی، ب- عقدی است معوض و پ- عقدی است موقت.

۲. بررسی احکام عقد اجاره در قانون مالیات‌ها و تبیین مفهوم اجاره در آن

ممکن است مورد اجاره انسان، اشیاء، حیوان و یا ملک باشد. از لحاظ مالیاتی، درآمد حاصل از موارد مذکور در یک منبع قرار نمی‌گیرند. به تعبیر دیگر مالیات و ضرایب مالیاتی درآمد حاصل از اجاره انسان، اجاره اشیاء، حیوان و ملک متفاوت بوده و در ذیل مالیات بر اجاره آنها مورد بررسی قرار می‌گیرد. در بحث دادرسی و ابلاغ اوراق نیز گاهی قانونگذار بین مالیات بر اجاره املاک و دیگر منابع مالیاتی قائل به تمایز شده است. به عنوان مثال به موجب تبصره (۲) ماده (۲۰۸) ابلاغ اوراق مالیاتی مربوط به مستغلات که نشانی آنها مشخص نباشد، اوراق مالیاتی به درب مستغل مذکور الصال و در موارد دیگر اوراق مالیاتی در روزنامه کثیرالانتشار آگهی می‌شود.^۲

۲-۱. مالیات بر درآمد حاصل از اجاره انسان، اشیاء و حیوان

صرفاً اجاره املاک، مشمول مالیات فصل اول از باب سوم می‌شود و درآمد حاصل از اجاره‌های دیگر مشمول فصل مذکور نمی‌شود؛ البته اگر قراردادی مخلوطی از اجاره اشیاء و ملک باشد، مالیات آن به استناد تبصره (۴) ماده ۵۳ مشمول اجاره ملک خواهد بود.^۳

۱. همان، ص ۳۴۸.

۲. میرمحسن طاهری تازی، آیین دادرسی مدنی، پاره دوم (تهران: شهردانش، ۱۳۹۴) ص ۹۲.

۳. محمدرضا عباسی، حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی (تهران: نگاه بینه، ۱۳۹۰) ص ۵۳.

اگر قرارداد برای بهره‌مندی از ملک و شخص و یا اشیاء و شخص باشد، احتمالاً قرارداد مذکور، یک قرارداد پیمانکاری بوده و باید مالیات بر مشاغل از آن مطالبه نمود، البته اظهارنظر دقیق درباره آن مستلزم بررسی دقیق قرارداد است. در ذیل مالیات بر اجاره اشیاء، حیوان و انسان مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

الف - اجاره اشیاء

اجاره اشیاء مشمول مالیات شغلی است. گرچه در قانون مالیات‌ها فصلی با عنوان مالیات بر اجاره اشیاء وجود ندارد ولی به استناد ماده (۹۳) قانون مالیات‌ها، هر نوع درآمدی که قانون مالیات‌ها برای آن منبع مشخص ننموده است، مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌شود. از جمله این موارد، درآمد حاصل از اجاره اشیاء است. بنابر این اجاره خودرو، ابزارآلات و غیره همه مشمول مالیات بر درآمد مشاغل خواهد بود.^۱

ب - اجاره اشخاص

به نظر می‌رسد یکی از سخت‌ترین مباحث حقوق مالیاتی، تفکیک اجاره اشخاص از مقاطعه کاری است؛^۲ مجموعه درآمد حاصل از اجاره اشخاص مشمول مالیات حقوق (فصل سوم از باب سوم) خواهد بود، بر اساس ماده (۸۲) درآمدی که در قبال تسلیم نیروی کار عاید شخص حقیقی می‌شود، مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌شود. در حالی که درآمد حاصل از مقاطعه کاری و پیمانکاری مشمول مالیات بر مشاغل می‌شود. گاهی قانونگذار نیز دقت لازم را برای تفکیک آن دو ندارد که از بحث در آن‌باره خودداری می‌شود. اجمالاً به این نکته اکتفا می‌شود که برای تمیز بین پیمانکار و حقوق‌بگیر باید به سه مبنا توجه کرد؛

۱. منصور عشق‌پور، «رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر معافیت مالیاتی هزینه خدمات رفاهی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۵۲، (۱۴۰۰)، ص ۱۶.

۲. محمدرضا عباسی، مجموعه مقالات تحلیلی در انتقاد از مقررات، آرای و بخشنامه‌های مالیاتی (تهران: امجد، ۱۴۰۰) ص ۳۱.

* چگونگی پرداخت دستمزد اهمیت دارد، اگر پرداخت مزد به تناسب زمان باشد، کارگر و اگر دستمزد بر اساس اهمیت کار و مقدار آن باشد، مقاطعه کار می باشد.^۱

* مبنای دیگر نیازمند حمایتی مزد بگیر؛ در مواردی که شخص نیروی کار خود را در اختیار کارفرمایان حرفه ای می گذارد، قرارداد تابع قوانین کار است، ولی اگر شخص پیشنهاد انجام خدمت را به عموم بدهد، پیمانکار می باشد.^۲

* مبنای دیگری که ظاهراً مورد قبول قانون کار نیز هست، استقلال رای دستمزدبگیر است، کارگر به دستور کارفرما و برای او کار می کند و ناچار است بر طبق تعلیماتی که کارفرما می دهد انجام وظیفه کند ولی مقاطعه کار در شیوه اجرای خدمتی که به عهده گرفته است آزاد است.^۳

پ- اجاره حیوان

قانون مدنی در باب اجاره، حیوان را در ردیف اشیاء قرار داده است. منتها چون فروع خاصی در اجاره حیوانات مطرح می شود که در اجاره سایر اشیاء مطرح نیست، آن را به تقلید پاره ای از فقیهان از اشیاء جدا کرده است.^۴

اینکه درآمد حاصل از اجاره حیوانات، آیا مشمول مالیات شغلی می شود یا به موجب ماده (۸۱) قانون مالیات ها از پرداخت مالیات معاف می باشد؟ معافیت ماده (۸۱) صرفاً شامل فعالیتی است که در جریان آن گیاهان یا حیوانات اهلی با هدف تولید اقتصادی پرورش داده می شوند (بخشنامه شماره ۸۰/۲۶۱۲ مورخ ۱۳۸۱/۳/۲۱). بنابراین درآمدهای حاصل از اجاره حیوانات اگر در راستای هدف تولید اقتصادی پرورش باشد، مشمول مالیات نبوده

۱. ابراهیم اسماعیلی هریسی، مبانی حقوق پیمان، شرح ماده به ماده موافقتنامه و شرایط عمومی پیمان (تهران: جاودانه، جنگل، ۱۳۹۲) ص ۱۷.

۲. میلاد حسین تبار، ماهیت فقهی و حقوقی اجاره اشخاص (تهران: انتشارات قانون یار، ۱۳۹۵) ص ۲۷.

۳. اکبر وطن پور، بررسی قرارداد کار و اجاره اشخاص در حقوق موضوعه ایران (تهران: تفکر آینده ساز، ۱۴۰۱) ص ۷۴.

۴. ناصر کاتوزیان، دوره عقود معین (۱)، (تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۷۶) ص ۳۵۴.

و الا بر اساس ماده (۹۳) قانون مالیات‌ها مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌شود، اعم از اینکه هدف از اجاره، سوار شدن به حیوان و یا غیره باشد. باید تاکید شود که بر اساس اصلاحیه قانون سال ۱۳۹۴ و به موجب قسمت اخیر ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیات‌ها، درآمد کشاورزی برای اشخاص حقیقی از پرداخت مالیات معاف بوده و نسبت به اشخاص حقوقی با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

۲-۲. مصادیق غیر اجاری مصرحه در قانون مالیات‌ها به عنوان اجاره املاک

به موجب بند (۲) ماده (۱) قانون مالیات‌های مستقیم؛ بر اساس قاعده، تمام درآمدهای یک شخص مشمول مالیات می‌شود، بر این اساس نه تنها درآمدهای متعارف ناشی از اجاره یک ملک، مشمول مالیات بر درآمد اجاری می‌شود بلکه درآمدهای نامتعارف نیز مشمول این نوع مالیات می‌شود. به عنوان مثال اگر شخصی دیوار ملک خود را برای تبلیغات به دیگری واگذار کند، مثلاً به مدت یک یا دو سال بر روی دیوار نقاشی بکشند و در مقابل، مبلغی نیز به صاحب دیوار پرداخت کنند. درآمد مذکور گرچه یک درآمد متعارف نیست ولی مشمول مالیات بر اجاره املاک می‌شود.^۱

متذکر می‌شود همچنانکه در فقه و حقوق، واگذاری مجانی منفعت ملک، اجاره تلقی نمی‌شود، به همین ترتیب واگذاری مجانی منفعت مشمول مالیات بر اجاره املاک نمی‌شود. بلکه اینگونه قراردادها مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌شود. در این صورت بهای مال به ماخذ ارزش منفعت در تاریخ تعلق منفعت ماخذ مالیات متصالح خواهد بود (ماده ۱۲۲ قانون مالیات‌ها). در صورتی که منافع مالی بطور دائم یا موقت بلاعوض به کسی واگذا شود انتقال گیرنده مکلف است مالیات منافع هر سال را در سال بعد پرداخت کند (ماده ۱۲۳ قانون مالیات‌ها). همچنانکه پیشتر بیان شد، اجاره املاک مشمول مالیات فصل اول از باب سوم قانون مالیات‌ها می‌شود.

با وجود اینکه فصل اول از باب سوم، درباره مالیات بر درآمد اجاری است، گاهی مواردی مشمول مالیات مذکور می‌شود که به نظر می‌رسد از سنخ اجاره به مفهوم دقیق

۱. حسین عبداللہی و غلامرضا مولایی، حقوق مالیاتی با رویکرد تحلیلی - کاربردی (تهران: جنگل، ۱۴۰۰) ص ۷۱.

فقهی و حقوقی نیست و به تعبیر دیگر قلمرو مالیات بر اجاره املاک وسیع بوده و شامل مواردی نیز می‌شود که نمی‌توان عنوان اجاره را بر آن نهاد. در ذیل موارد مذکور بررسی می‌شود.

۱-۲-۲. اجاره حبس

ماده (۵۳) قانون مالیات‌ها بیان داشته است در آمد مشمول مالیات در مورد اجاره دست اول املاک مورد وقف یا حبس بر اساس این ماده محاسبه خواهد شد. در نظام حقوقی، دارندگان حق انتفاع نمی‌توانند آن را اجاره دهند؛ به تعبیر دیگر اجاره املاکی که حبس شده‌اند صحیح نیست، زیرا بر اساس ماده (۴۷۳) قانون مدنی، موجر باید حداقل مالک منافع باشد، این در حالی است که در حبس، منتفع صرفاً حق انتفاع دارد و مالک آن نیست. (امامی، حسن، حقوق مدنی ص ۶۰)^۱ در اجاره، «مالکیت منفعت» حاصل می‌شود در حالی که در حبس، شخص «حق انتفاع» پیدا می‌کند. ماده (۲۹) قانون مدنی در بیان علاقه‌هایی که ممکن است اشخاص نسبت به اموال داشته باشند، مالکیت منفعت را از حق انتفاع جدا کرده است. در ماده (۴۶۶) به بعد نیز، اجاره در زمره اقسام حق انتفاع آورده نشده و احکام ویژه‌ای برای آن مقرر شده که آن را از انواع حبس جدا می‌کند.^۲ در حق انتفاع، اثر عقد جدا کردن منفعت از عین نیست؛ مالک این دو یکی است و صاحب حق اختیار بهره‌برداری از منافع را پیدا می‌کند. ولی در اثر اجاره، منافع ملک به مستاجر تعلق می‌یابد.^۳

نتیجه؛ با وجود اینکه واگذاری منفعت حبس و وقف را نمی‌توان اجاره به معنای واقعی دانست ولی قانون مالیات‌ها، احکام اجاره را بر آنها بار نموده و بیان داشته است: «... در آمد مشمول مالیات در مورد اجاره دست اول املاک مورد وقف یا حبس بر اساس این ماده محاسبه خواهد شد».

۱. حسن امامی، حقوق مدنی، جلد (۲) (تهران: کتابفروشی اسلامی، ۱۳۷۶) ص ۶۰.

۲. سید احمد علی هاشمی، حقوق اموال و مالکیت (تهران: مجد، حقوق اموال و مالکیت، ۱۳۹۷) ص ۲۲۵.

۳. ناصر کاتوزیان، دوره عقود معین (۱) (تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۷۶) ص ۳۵۰.

۲-۲-۲. رهن تصرف

فقها در تعریف رهن بیان داشته‌اند: گرو گذاشتن مال برای تضمین پیش طلبکار اینکه اگر بدهکار نتواند در زمان مقرر، بدهی خود را پرداخت کند، طلبکار حق خود را از مال گرو گذاشته شده یا قیمت آن استیفاء کند.^۱ منظور از رهن تصرف نیز این است که رهن در تصرف مرتهن باقی می‌ماند. توضیح اینکه رهن از عقود عینی است به تعبیر دیگر برای صحت آن علاوه بر ایجاب و قبول لازم است مال مرهونه نیز به قبض مرتهن داده شود.^۲ لذا فقها فرموده‌اند: «یشترط فی صحه الرهن القبض من المرتهن؛ باقباض من الراهن او باذن منه، ولو كان فی یده شیء و دیعۀ او عاریۀ بل ولو غصباً، فواقعاً عقد الرهن علیه كفی...» برای صحت رهن لازم است که مال مرهونه از طرف راهن به قبض مرتهن داده شود. اگر مال در دست مرتهن امانت یا عاریه و حتی غصب بوده باشد و بعد عقد رهن را بر آن مبنا منعقد کنند، کافی است و نیازی به رهن جدید نیست.^۳ در رابطه با تاثیر قبض در رهن دو قول وجود دارد، قول مشهور که ماده «۷۷۲» به نظر می‌رسد که از آن پیروی نموده است، قبض را شرط صحت عقد رهن می‌داند.^۴ قول دیگر بر این است که قبض شرط لزوم رهن است. بنابر این گفته‌اند: «لو رهن ولم يقبض كان الرهن صحيحاً غير لازم، بل للراهن الامتناع من الاقباض و التصرف فيه بالبيع وغيره، لعدن لزومه»^۵ قولی دیگر این است که اقباض رهینه هم شرط صحت فعلی و هم شرط لزوم عقد رهن از طرف راهن است.^۶

بحث مالیاتی که در این باره خیلی مهم بوده این است که آیا راهن از رهن درآمد حاصل می‌کند یا خیر؟ چرا که مبنای فصل اول از باب سوم، درآمد است. برای تبیین بهتر این موضوع انواع رهن‌هایی که در جامعه مطرح بوده، مورد بررسی قرار می‌گیرد. دو نمونه بارز از رهن در جامعه امروزه موجود است:

۱. شیخ طوسی، المبسوط فی فقه الامامیه (تهران: المکتب المرتضویه، ۱۳۸۸) ص ۱۹۶.

۲. رقیه احمدپور، تسلیم مال مرهون (قم: انتشار کوثر غدیر، ۱۴۰۱) ص ۷۴.

۳. روح الله خمینی، تحریر الوسیله، ج ۲ (تهران: موسسه تنظیم و نشر آثار الامام خمینی، ۱۴۳۴ه.ق) ص ۵.

۴. حسن امامی، حقوق مدنی، ج ۲ (تهران: کتابفروشی اسلامی، ۱۳۷۶) ص ۴۱۵.

۵. المحقق السبزواری، کفایه الاحکام، ج ۱ (تهران: موسسه النشر الاسلامی، بی تا) ص ۵۵۳.

۶. محمد جعفر جعفری لنگرودی، رهن - صلح (تهران: گنج دانش، ۱۳۸۸) ص ۱۲.

الف- برای وام گرفتن از بانک، اموال غیر منقول را نزد بانک به رهن می گذارند. در این نوع رهن، مال مورد رهن به طور معمول در نزد مرتهن باقی نمی ماند و مال مرهونه در تصرف رهن هست. رهن خود از منفعت آن استفاده می کند. این نوع رهن مشمول مالیات نمی شود. زیرا قانونگذار صرفاً درباره مشمول مالیات شدن «رهن تصرف» صحبت کرده است. با توجه به اینکه در مقام بیان بوده، اگر «رهن غیر تصرف» نیز مشمول مالیات می شد به آن تصریح می کرد.^۱

ب- امروزه در شهرهای مختلف مرسوم است که افراد اموال غیرمنقول خود را به نوعی اجاره می دهند و علاوه بر اجاره بهایی که دریافت می کنند مبلغی نیز با عنوان «رهن» یا «ودیعه» یا «پول پیش» نیز دریافت می کنند.

اما بحث مهمی که از بُعد فقهی، حقوقی و مالیاتی مطرح بوده، حالتی است که شخص ملک خود را با اخذ مبلغی با عنوان «رهن»، «ودیعه» یا «پول پیش» بدون دریافت اجاره واگذار می کند تا مرتهن از ملک مذکور استفاده کند. این نوع قراردادها از ابعاد فقهی، حقوقی و مالیاتی درخور بررسی است.

الف- با وجود اینکه این نوع معاملات در بین افراد جامعه حتی متشرعین گسترده است ولی مشروع بودن این نوع قراردادها از بعد فقهی محل تامل است. بر اساس قاعده، همه منافع رهن برای رهن است و در این باره فرموده اند: «منافع الرهن کالسکني و الركوب، و کذا نماءاته المنفصله کالتاج والثمر و الصوف والشعر والوبر، والمتصله کالسمن والزیاده فی الطول والعرض، کلها للراهن...»^۲

ب- از بعد حقوقی، تحلیل نوع قرارداد محل بحث است اینکه قرارداد مذکور اجاره، رهن و یا قرارداد دیگری است؛

پ- از بعد مالیاتی از جهات مختلف محل بحث است:

۱. محمدرضا عباسی، مجموعه مقالات تحلیلی در انتقاد از مقررات، آرا و بخشنامه های مالیاتی (تهران: امجد، ۱۴۰۰) ص ۳۴.

۲. روح الله خمینی، تحریر الوسیله، ج ۲ (تهران: موسسه تنظیم و نشر آثار الامام خمینی، ۱۴۳۴ه. ق) ص ۱۱.

یکم- اینکه در رهن کامل آیا درآمدی برای رهن دهنده حاصل می‌شود یا خیر؟ شخصی ملک خود را به دیگری داده و در مقابل نیز پولی با عنوان ودیعه یا پول پیش یا با عنوان رهن دریافت می‌کند آیا واقعاً درآمدی تحصیل می‌کند یا خیر؟ این پرسش زمانی جای تامل بیشتر است که شخصی پول مذکور را می‌گیرد و سرمایه شغلی می‌کند. مالیات درآمد مذکور را نیز پرداخت می‌نماید. اگر نسبت به پول مذکور نیز بخواهد مالیات بدهد، در حقیقت مالیات مضاعف می‌شود. به نظر می‌رسد که ایراد مذکور چندان وارد نیست زیرا عرف جامعه، قرارداد مذکور را اجاره تلقی کرده و درآمدهای حاصل را نیز درآمد اجاری می‌داند.^۱

دوم- بر اساس نظر فقها منافع رهن برای رهن دهنده است و مرتهن نمی‌تواند از منافع مذکور منتفع شود، آیا اخذ مالیات از درآمدی که شارع آن را به رسمیت نمی‌شناسد صحیح است؟ در پاسخ به این پرسش باید گفت اگر قانونگذار رهن تصرف را مشمول مالیات نمی‌دانست، امکان اخذ مالیات از درآمد اجاری ممکن نبود، چرا که افراد جامعه به جای تنظیم قراردادهای اجاری، اقدام به تنظیم قرارداد رهن به‌طور صوری می‌نمودند و اثبات اینکه قرارداد اجاری بوده و یا فقط پولی با عنوان رهن یا ودیعه گرفته شده، جای تامل بود. لذا تدبیر قانونگذار در اینکه رهن تصرف را در حکم اجاره تلقی نموده ستودنی است، وانگهی قراردادهایی که با عنوان رهن تصرف منعقد می‌شود نوعی اجاره است و هدف اصلی طرفین اجاره دادن ملک در عوض استفاده کردن از پول مستاجر به وسیله مالک است.

۳-۲-۲. تصرف غیر

همچنانکه پیشتر بیان شد یکی از اوصاف ممتاز عقد اجاره، معوض بودن آن است. البته معوض بودن عقد اجاره کافی نیست، باید اجرت نیز معلوم و معین باشد.

۱. باقر قلی، ارتباط و تعارض حقوق مالیات‌ها، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه علوم و تحقیقات، (۱۳۹۰)، ص ۴۴.

آنچه که از استقراء مواد مختلف از قانون مدنی استنباط می‌شود این است که اگر ملک در تصرف غیر از مالک آن باشد، مالک مشمول مالیات اجاره املاک می‌شود. البته یک استثناء در این مورد وجود دارد؛ اگر ملک از طرف مالک به طور مجانی در اختیار مستاجر قرار گیرد، مشمول مالیات اجاری املاک نمی‌شود بلکه مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود.

موادی که با استقراء در آن این نتیجه حاصل می‌شود که اگر ملک در تصرف غیر باشد به هر دلیلی مشمول مالیات اجاری املاک می‌شود به قرار ذیل است:

الف- تبصره (۱) ماده ۵۳ قانون مالیات‌ها؛ در این ماده بیان شده است که محل سکونت افراد تحت تکفل مالک اجاری تلقی نمی‌شود مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد اجاره پرداخت می‌شود. اگر چند واحد در اختیار مالک و یا افراد تحت تکفل باشد برای هر یک از آنها یک واحد از شمول مالیات خارج می‌شود.

از تبصره مذکور دو نکته استنباط می‌شود؛ یک- محل اگر در تصرف افرادی غیر از افراد تحت تکفل باشد، ولو اجاره‌ای به مالک پرداخت نشود مشمول مالیات اجاری می‌شود. دو- اینکه اگر بیش از دو واحد در اختیار یکی از افراد تحت تکفل قرار گیرد فقط یکی از آنها از شمول مالیات خارج می‌شود و دیگری مشمول مالیات می‌شود ولو اجاره‌ای از طرف افراد تحت تکفل خارج نشود.

پرسش دیگری که مطرح می‌شود این است که اگر دو واحد و یا بیشتر در اختیار خود مالک قرار گیرد آیا مشمول مالیات خواهد شد یا خیر؟ از مفهوم مخالف قسمت اخیر تبصره اینگونه فهمیده می‌شود که واحد مذکور مشمول مالیات خواهد شد. چیزی که جای تامل بوده و به نظر می‌رسد به دلیل عدم توجه در ویرایش اصلاحی سال ۱۳۸۱ صورت گرفته است، چرا که قبل از آن مالیاتی با عنوان مالیات بر مسکونی خالی بود و مسکونی بیش از یک واحد یا مشمول مالیات اجاری بود و یا مسکونی خالی. به تعبیر دیگر در صورتی که یک شخص ملک خود را به اجاره ندهد بلکه در اختیار خود مالک باشد، اخذ مالیات اجاره املاک از وی معنا ندارد. البته با وضع ماده (۵۴) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴، در حال حاضر این ایراد به قانون وارد نیست.

ب- به موجب تبصره (۸) ماده (۵۳) اگر کسی محل سکونت خود را بفروشد ولی در همان محل ساکن باشد، فقط تا شش ماه خریدار، مشمول مالیات بر درآمد اجاره نمی شود. عدم شمول مالیات در شش ماه نیز مشروط بر این است که اسنادی مبنی بر پرداخت اجاره به دست نیاید. از مفهوم اولویت این تبصره اینگونه استنباط می شود که اگر ملکی در تصرف دیگری باشد، مشمول مالیات اجاره می شود ولو اسناد و مدارکی مبنی بر اجاره به دست نیاید.

پ- براساس تبصره (۱۰) ماده (۵۳) واحدهای مسکونی متعلق به شرکت های سازنده که به موجب قرارداد واگذار می شود به شرطی مشمول مالیات اجاری نمی شود که مالیات نقل و انتقال را به ماخذ تاریخ تصرف پرداخت نموده باشند.

از مفهوم اولویت این ماده استنباط می شود که اگر اشخاص دیگری (غیر از شرکت های سازنده مسکن) ملک خود را انتقال دهند و خریدار در محل قبل از تنظیم سند ساکن شود، مشمول مالیات اجاری می شود به تعبیر دیگر مبنای حقوق مالیات ها در مالکیت ماده (۲۲) قانون ثبت است و قبل از تنظیم سند، خریدار مالک تلقی نمی شود و از فروشنده مالیات اجاری اخذ می شود.

نتیجه گیری: از بررسی مواد فوق الذکر این نتیجه حاصل می شود که مالیات بر درآمد اجاری املاک، مستلزم حتمی درآمد نیست، بطوری که افراد تحت تکفل فرد در بیش از یک واحد سکونت پیدا کنند و یا فروشنده بیش از شش ماه بعد از تنظیم سند در ملکی که فروخته ساکن شود و یا خریدار قبل از تنظیم سند در ملکی ساکن شود، مشمول مالیات اجاری می شود ولو فروشنده و یا مالک درآمد اجاری تحصیل ننموده باشد. به طریق اولی اگر ملک در تصرف افرادی دیگر قرار گیرد، مالک مشمول مالیات مستغلات خواهد بود مگر اینکه مشمول فصل ششم از باب سوم (درآمد اتفاقی) شود که در این صورت، متصرف مشمول مالیات خواهد بود.

۳. تحلیل چند مسئله حقوق مالیاتی

با توجه به مفهوم و ماهیت املاک اجاری در قانون مالیات‌ها، گاهی مسائلی در روابط اجتماعی افراد صورت می‌گیرد که موجب بروز مسائل حقوق مالیاتی می‌گردد. در این قسمت مسائل مذکور مورد تحلیل قرار می‌گیرد.

۳-۱. مالیات بر مشارکت ملکی و تجاری

شخصی مغازه خود را به دیگری می‌دهد تا وی در آنجا کاسبی کند و در مقابل کاسب نیز ماهانه نسبتی از فروش خود مثلاً پنج درصد از فروش مغازه را به وی بدهد، پرسش این است که آیا درآمد مذکور مشمول مالیات اجاری شده و یا مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌شود؟ به نظر می‌رسد که قرارداد مذکور با سه عنوان قابل انعقاد است؛

الف- قرارداد اجاره: اینکه قرارداد فوق‌الذکر به صورت اجاره منعقد شود. یکی از طرفین مغازه خود را در اختیار دیگری قرار داده و وی نیز پنج درصد از فروش خود را با عنوان اجاره به طرف مقابل بدهد. بدیهی است مهمترین مبنای قراردادهای اجاره طرفین است و در اینجا نیز طرفین باید قرارداد مذکور را اجاره عنوان نمایند.

ایرادی که شاید به این نوع قرارداد وارد شود این است که اصولاً اجاره بها باید معلوم و معین باشد. در قانون مدنی ماده‌ای که تصریح به شرایط عوض منافع بنماید یافت نمی‌شود، بنابراین کلیه مقررات مذکور در باب تعهدات راجع به مورد معامله و همچنین مقررات مذکور در باب بیع راجع به ثمن، در عوض منافع جاری می‌گردد، زیرا مقررات راجع به تعهدات در کلیه عقود چه معینه باشد و چه غیر معینه جاری می‌شود، مگر اینکه قانون خلاف آن را تصریح نماید و عوض منافع در اجاره، نقش ثمن را در بیع بازی می‌کند.^۱ در اینکه باید اجاره بها معلوم باشد تردیدی نیست.^۲ ولی سخن در میزان معلوم بودن است. به گونه‌ای که در فقه نیز این امر مورد تردید است. به نظر می‌رسد که بیشتر

۱. حسن امامی، حقوق مدنی، ج ۲ (تهران: کتابفروشی اسلامیة، ۱۳۷۶) ص ۷۳.

۲. ناصر کاتوزیان، دوره عقود معین (۱) (تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۷۶) ص ۳۹۱.

علما به تبعیت از شیخ طوسی تخمینی بودن مال الاجاره را جایز دانسته‌اند: «و مال الاجاره یصح ان یکون جزافاً»^۱.

درباره مسئله مذکور ممکن است این ایراد مطرح شود که در صورتی که اجاره به صورت درصدی از فروش تعیین شود، میزان اجاره بها معلوم نیست و لذا موجب بطلان اجاره می‌شود. در پاسخ این ایراد می‌توان گفت که در زمینه معلوم بودن اجاره بها به ویژه در مواردی که عرف مباح می‌داند و مردم بدان نیاز دارند، سختگیری روا نیست.^۲ با توجه به مباحث مذکور اگر طرفین قرارداد موصوف، نام قرارداد خود را اجاره بگذارند، درآمد موجر مشمول مالیات بر اجاره املاک خواهد بود.

ب- اینکه طرفین، قرارداد خود را مشارکت عنوان دهند، در اینکه درآمد مالک مشمول چه نوع مالیاتی خواهد بود، جای تامل است و بین ماموران مالیاتی در این باره اختلاف نظر وجود دارد؛ یک - ممکن است درآمد مالک به استناد تبصره ماده (۹۳) مشمول مالیات مشاغل شود. شاید در تایید این دیدگاه بتوان گفت که تبصره ماده (۹۳) به صراحت بیان داشته است که درآمد شرکت‌های مدنی تابع مقررات این فصل است. دو - دیدگاه دیگر ممکن است این باشد که درآمد مالک به استناد مواد (۵۲) و (۵۳) مشمول مالیات بر درآمد املاک و درآمد مستاجر نیز مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد.

گرچه آنچه که در عمل دیده می‌شود، بیشتر روش شماره (یک) است، ولی به نظر می‌رسد که روش شماره (دو) صحیح باشد. زیرا؛

اول: آنچه که از دقت در ماده (۹۳) استنباط می‌شود این است که صرفاً درآمدی مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌شود که یا از طریق اشتغال به مشاغل حاصل شده و یا اینکه درآمد مذکور در سایر فصول پیش‌بینی نشده باشد. این در حالی است که بر اساس ماده (۵۲) قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد ناشی از واگذاری حقوق نسبت به املاک، مشمول مالیات بر درآمد املاک شده و در موضوع موردنظر نیز حقوق ملک واگذار می‌شود.

۱. شیخ طوسی، المیسوط فی فقه الامامیه، ج ۲ (تهران: المکتب المرتضویه، ۱۳۸۸) ص ۴۵۹.

۲. کاتوزیان، همان، ص ۳۹۲.

ابهامی که در اینجا باقی می‌ماند این است شریکی که در مشارکت مدنی ملک خود را واگذار می‌کند، مشمول چه نوع مالیات ملکی می‌شود. همچنانکه پیشتر بیان شد، منظور از درآمد مذکور در ماده (۵۳)، صرفاً درآمد اجاری نیست و هرگونه درآمدی که یک شخص از واگذاری منفعت ملک خود به هر نحوی حاصل می‌کند مشمول مالیات اجاری املاک می‌شود.

دوم: با توجه به اینکه قراردادهای مشارکت و اجاره در عمل تفاوت چندانی با یکدیگر ندارند و در حقیقت اکثر این قراردادها تحت ماده (۱۰) قانون مدنی نوشته می‌شوند، بدون اینکه عنوان اجاره یا مشارکت به آنها گذاشته شود؛ اصولاً تکثر در ماهیت از نظر مبانی حقوقی صحیح نیست و علاوه بر آن موجب فساد اداری می‌شود.

سوم: ایراد نشود که تبصره ماده (۹۳) تصریح نموده که درآمد شرکت مدنی مشمول مالیات فصل مشاغل می‌شود، زیرا تبصره مذکور نوع غالب مشارکت را بیان می‌کند. به عنوان مثال اگر شخصی فوت کند، ورثه ملک مورث خود را به اجاره دهند، بدیهی است مالیات آنها بر اساس ماده (۵۲) و (۵۳) قانون مالیات‌ها محاسبه می‌شود و هیچ شخصی تردید نمی‌کند که چون ورثه در ملک شریک هستند، ملک آنها مشمول مالیات بر درآمد مشاغل شود.

۲-۳. تصرف عدوانی

اگر شخصی ملکی را عدواناً تصرف کند آیا مالک، مشمول مالیات بر اجاری املاک می‌شود یا متصرف بر اساس مواد ۱۱۹ الی ۱۲۸ قانون مدنی، باید مالیات بر درآمد اتفاقی پرداخت کند و یا در این مورد هیچگونه مالیاتی پرداخت نمی‌شود؟ هر یک از راهکارهای مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد؛

الف- مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌شود: موارد مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی در ماده (۱۱۹) تبیین شده است. به نظر می‌رسد که تنها درآمدی مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی می‌شود که از طریق معاملات بلاعوض و یا معاملات محاباتی و یا جایزه و موارد

دیگر از این قبیل حاصل شده باشد. در حالی که تصرف عدوانی یا غصب^۱ قرارداد بلاعوض نیست. به تعبیر دیگر درآمد اتفاقی محصول قرارداد است در حالی که تصرف عدوانی در زمره الزام‌های خارج از قرارداد می‌باشد. لذا این راهکار، راهکار صحیحی نیست.

ب- اینکه مالک مشمول هیچگونه مالیات نمی‌باشد. در برخی از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی این راه حل ارائه شده است و ملکی که در تصرف یکی از شرکت‌های دولتی بوده و دادگاه به نفع مالک حکم داده بود، اداره مالیاتی نیز مالک را برای ایامی که ملک در تصرف غیر بود، مشمول مالیات کرده بود، هیأت حل اختلاف تجدیدنظر، حکم به رفع تعرض از مالیات مذکور صادر نمود.

پ- مالک مشمول مالیات بر درآمد اجاری املاک شود. به نظر می‌رسد که این راهکار صحیح باشد، پیشتر بیان شد که اگر ملک در تصرف دیگری باشد، به هر نحوی حتی اگر مالک درآمدی نداشته باشد و حتی اگر شخصی که سند به نام وی هست، ملک را بفروشد ولی سند تنظیم نکند و خریدار در آن سکونت کند چون بر اساس ماده (۲۲) قانون ثبت، قانونگذار مالکیت خریدار را به رسمیت نمی‌شناسد، شخصی که سند به نام وی هست مشمول مالیات می‌شود. گفته شد که به طریق اولی اگر ملک در تصرف دیگری باشد، مالک مشمول مالیات اجاری املاک می‌شود. شاید ایراد گرفته شود که در این صورت در حق مالک اجحاف می‌شود، مالک بدون اینکه درآمدی داشته باشد، چرا باید مالیات پرداخت کند. در پاسخ به این ایراد باید گفت که اگر مال مغضوب در زمره اموالی باشد که برای آنها در عرف اجرتی وجود دارد: مانند خانه و اتومبیل و حیوان سواری و بارکش، غاصب باید اجرت المثل آن را از زمان غصب تا روز تلف بپردازد.^۲ حتی اگر مال مغضوب منافع متعارف گوناگونی داشته باشد، اجرت المثل متعارف آن به عهده غاصب است، هر چند که غاصب از منفعت کمتر استفاده کرده یا همه منافع را عاطل گذارده باشد. زیرا

۱. علامه حلی - تحریر الاحکام الشرعیة علی مذهب الامامیه (مشهد: موسسه آل البیت، بی تا)، ص ۱۳۷ و فیض کاشانی،

مفاتیح الشرایع، ج ۳ (تهران: کتابخانه مدرسه فقهات، بی تا) ص ۱۷۰.

۲. المولی احمد التراقی، مستند الشیعه، ج ۲ (مشهد: موسسه آل البیت، بی تا) ص ۳۶۸.

معیار میزان التزام او منافع تلف شده می‌باشد نه آنچه مورد استفاده قرار گرفته و تفاوت اصلی میان غصب و استیفاء در همین امر است.^۱ بنابراین مالک مشمول مالیات می‌شود و نهایت اینکه اجرت را از غاصب دریافت می‌کند.

۳-۳. اعمال حکم تبصره (۳) ماده (۵۴) نسبت به رهن و اجاره

بر اساس ماده (۵۴) قانون مالیات‌های مستقیم، در مواردی که قرارداد اجاره موجود نباشد یا از ارائه آن خودداری شود و یا مبلغ مندرج در آن کمتر از هشتاد درصد ارقام مشابه باشد، مالیات بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین می‌شود. با توجه به اینکه جدول برای یک بلوک تعیین می‌شود و در بلوک هم دو خیابان متفاوت قرار دارد ضمن اینکه ارزش اجاری ابتدا و انتهای خیابان متفاوت است لذا در بسیاری از مواقع اتفاق می‌افتد که اجاره دریافتی افراد به طور قابل توجهی کمتر از جدول املاک مشابه است، بنابراین بکارگیری بی‌چون و چرای جدول اجاره املاک مشابه، موجب اجحاف در حق برخی از مالکین خواهد بود. حتی ممکن است میزان درآمد بر اساس اجاره املاک، چندین برابر بیشتر از میزان اجاره واقعی باشد. بر این اساس تبصره (۳) ماده (۵۴) این اجازه را داده است که اگر درآمد اجاره واقعی کمتر از درآمد تعیین شده بر اساس جدول املاک مشابه باشد، مودی به آن اعتراض کند. اینکه آیا مسئولین اداره طبق مقررات ماده (۲۳۸) می‌توانند ورود پیدا کرده و به اختلاف مذکور رسیدگی کنند یا خیر؟ بند (۳-۲) ماده (۴۲) آیین‌نامه ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۸ این اجازه را به مسئولین اداره داده است. ولی این بند مورد انتقاد پاره‌ای از نویسندگان قرار گرفته است. در حقیقت فلسفه تبیین ماده (۵۴) قانون مالیات‌ها جلوگیری از دخالت ماموران مالیاتی در تشخیص مالیات اجاره املاک است ضمن اینکه تبصره (۳) به طور صریح بیان داشته است که «... پرونده قابل

۱. ناصر کاتوزیان، *الزام‌های خارج از قرارداد*، ج ۲ (تهران: دانشگاه تهران، ۱۳۸۴) ص ۴۶.

رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون خواهد بود.» در حالی که نهاد (۲۳۸) مرجع حل اختلاف مالیاتی نیست.^۱

پرسش مهمتری که در اینجا مطرح می‌شود این است که شخصی ملک خود را در مقابل پانصد میلیون ریال رهن کامل داده است ولی بر اساس جدول ارزش اجاره املاک مشابه، برای محل مذکور ده میلیون تومان مالیات تعیین شده است. لذا این پرسش مطرح می‌شود آیا به استناد تبصره (۳) ماده (۵۴)، مودی می‌تواند به مالیات مذکور اعتراض کند یا خیر؟ این پرسش از این جهت مطرح می‌شود که بسیاری از نمایندگان هیأت حل اختلاف مالیاتی معتقد هستند که هیأت حق ورود به این پرونده‌ها را ندارد. دلیل آنها این است که تبصره مذکور صرفاً برای اجاره است چرا که تبصره بیان داشته است: «در مواردی که درآمد اجاره واقعی کمتر از درآمد تعیین شده ... باشد» اگر ملکی به رهن گذاشته شود و یا رهن و اجاره باشد، چون تمام مبلغ اجاره نیست، لذا اجاره واقعی مشخص نیست و لذا هیأت اجازه ورود به این پرونده‌ها را ندارد.

به نظر می‌رسد که این دیدگاه صحیح نباشد، زیرا:

الف- همچنانکه پیشتر اثبات شد، به نظر در فصل مالیات بر درآمد املاک، منظور از اجاره اعم از رهن تصرف، واگذاری حبس و تصرف و غیره است و منظور قانونگذار از اجاره در اینجا رهن هم است.

ب- دیدگاه مذکور مغایر با روح قانون است. قانونگذار این اجازه را به مودی که در حق وی اجحاف شده داده است تا وی بتواند به مراجع حل اختلاف مالیاتی مراجعه کرده و حق خود را احقاق کند. آیا این اجحاف نیست که شخصی که در یک محله ضعیف مغازه خود را به پنجاه میلیون تومان رهن کامل داده است، از وی مبلغ ده میلیون تومان اجاره اخذ شود.

۱. حمیدرضا صالحی؛ محمدرضا عباسی و علی احمدی بیاضی، «مغایرت موادی از آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم با مبانی فقهی و قواعد حقوقی؛ بررسی مصادیقی مشارکت مدنی»، پژوهشنامه حقوق اسلامی، دوره ۲۳، شماره ۴، (۱۴۰۱)، صص ۵۹۰-۵۶۵.

پ- این دیدگاه با نصوص قانونی نیز مطابقت ندارد. ماده (۵۴) که اجازه محاسبه مالیات طبق «میزان اجاره بها بر اساس جدول اجاره املاک مشابه» را داده، صرفاً اجازه محاسبه درآمد اجاره را تحت شرایطی که پیشتر بیان شد، بر اساس جدول مشابه داده است و نسبت به رهن تصرف و رهن و اجاره این ماده ساکت می‌باشد. حال ما چگونه مالیات رهن تصرف و یا رهن و اجاره را بر اساس جداول مشابه تعیین می‌کنیم. به تعبیر دیگر اگر ما اجازه محاسبه مالیات رهن تصرف بر اساس جداول مشابه را داریم باید اجازه رسیدگی به آن در مرجع حل اختلاف را نیز داشته باشیم. اینکه می‌گویید در تبصره (۳) حرفی از رهن تصرف و رهن و اجاره وجود ندارد و در متن ماده (۵۴) نیز که سخنی از رهن و تصرف به میان نیامده است، اجازه محاسبه مالیات بر اساس ارزش اجرای داده می‌شود.

ت- امروزه اکثریت قریب به اتفاق اجاره‌ها، رهن و اجاره و یا رهن کامل است. اگر اجازه داده نشود که معترضین مذکور در هیأت حل اختلاف مالیاتی دادرسی کنند، عملاً نهاد (تبصره ۳) تعطیل خواهد شد.

ث- با تنقیح مناط از ماده (۵۵) می‌توان نتیجه گرفت که احکام مالیاتی اجاره و رهن تصرف یکسان است. ماده (۵۵) بیان داشته است که اگر مالک ملک مسکونی خود را به اجاره واگذار کند و خود محل دیگری برای سکونت اجاره نماید، میزان مال الاجاره پرداختی وی از مال اجاره دریافتی وی کسر می‌شود. پرسشی که در این باره مطرح می‌شود این است که آیا این حکم به رهن تصرف نیز تسری پیدا می‌کند یا خیر؟ شورای عالی مالیاتی درباره این ماده طی رای شماره ۳۰/۲۰۲۲۵۰ مورخ ۷/۴/۱۳۷۴ خود اعلام داشته که صرفاً مالیات اجرای پرداختی از دریافتی کسر می‌شود و حکم این ماده قابل تسری به رهن یا ودیعه مسکن نیست ولی دیوان عدالت اداری در رای شماره ۶۲ مورخ ۱۳۷۹/۲/۱۸ بیان داشت که رهن تصرف در اموال غیر منقول تابع حکم قانونگذار در باب مشمول مالیات نسبت به درآمد اجاره املاک شناخته شده است، لذا عدم احتساب مالیات مربوط به رهن تصرف در اجرای تهاثر موضوع ماده ۵۵ موافق حکم قانونگذار نبوده و رای مذکور ابطال می‌گردد.

نتیجه گیری

در قانون مالیات‌ها رابطه حقوقی در تشخیص نوع مالیات، اهمیت بسزایی دارد. گاهی علاوه بر رابطه حقوقی موضوع مورد معامله نیز، در تعیین منبع مالیات موثر است. به عنوان مثال با وجود اینکه اجاره اشیاء اصولاً مشمول مالیات مشاغل یا درآمد اشخاص حقوقی می‌گردد اجاره انسان، مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌شود. اجاره حیوان نیز اگر مشمول ماده ۸۱ نشود، مشمول مالیات بر درآمد مشاغل یا درآمد اشخاص حقوقی می‌شود. اجاره املاک مشمول فصل مالیات بر درآمد املاک می‌شود. با وجود این به نظر می‌رسد که گستره اجاره املاک در قانون مالیات‌ها، وسیع‌تر از مفهوم اجاره در حقوق خصوصی و فقه است. این نتیجه با استقراء در مواد مختلف قانون مالیات‌ها به ویژه مواد (۵۲) و (۵۳) و تبصره‌های ماده (۵۳) حاصل می‌شود به گونه‌ای که در قانون مالیات‌ها، رهن تصرف، تصرف بدون پرداخت اجاره و حبس نیز اجاره تلقی شده است. بر اساس یافته‌های نویسندگان حتی از تصرف عدوانی نیز مالیات بر اجاره املاک اخذ می‌شود این در حالی است که تصرف مذکور مبتنی بر عقد اجاره نیست. در مشارکت مدنی نیز اگر یکی از شرکا ملک خود را به عنوان حصه قرار دهد، به نظر می‌رسد که مشمول مالیات بر درآمد املاک شود. بر این مبنا اگر ملکی به رهن تصرف داده شود، اگر بر اساس جدول ارزش اجرای املاک مشابه، درآمدی بیش از درآمد واقعی املاک مشابه برای آن تعیین شده باشد، به استناد تبصره (۳) ماده (۵۴) توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی قابل تعدیل خواهد بود.

تعارض منافع

تعارض منافع وجود ندارد.

ORCID

Hamidreza Salehi



<https://orcid.org/0000-0002-9019-2418>

Mohammadreza Abbasi



<https://orcid.org/0000-0002-7237-7152>

Narges Bagheri Motlagh



<https://orcid.org/0000-0002-2754-7982>

منابع

کتاب‌ها

- احمد پور، رقیه، تسلیم مال مرهون (قم: انتشار کوثر غدیر، ۱۴۰۱).
- اسماعیلی هریسی، ابراهیم، مبانی حقوق پیمان، شرح ماده به ماده موافقتنامه و شرایط عمومی پیمان (تهران: جاودانه، جنگل، ۱۳۹۲).
- امامی، حسن، حقوق مدنی، ج ۲ (تهران: کتابفروشی اسلامی، ۱۳۷۶).
- جعفری لنگرودی، محمد جعفر، رهن - صلح (تهران: گنج دانش، ۱۳۸۸).
- حسین تبار، میلاد، ماهیت فقهی و حقوقی اجاره/اشخاص (تهران: انتشارات قانون یار، ۱۳۹۵).
- حلی، حسین بن یوسف (علامه حلی)، تذکره الفقهاء، ج ۲ (تهران: المكتبة المرتضویة، ۱۳۷۴).
- شهیدی، مهدی، حقوق مدنی ۶- عقود معین ۱ (تهران: مجد، ۱۳۸۳).
- شیخ طوسی، المبسوط فی فقه الامامیه (تهران: المكتبة المرتضویة، ۱۳۸۸).
- طاهری تار، میر محسن، آیین دادرسی مالیاتی، پاره دوم (تهران: شهر دانش، ۱۳۹۴).
- الطباطبایی الیزدی، السيد محمد کاظم، العروة الوثقی، ج ۵ (قم: موسسه النشر الاسلامی، ۱۴۱۷).
- عباسی، محمدرضا، حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی (تهران: نگاه بینه، ۱۳۹۰).
- عباسی، محمدرضا، مجموعه مقالات تحلیلی در انتقاد از مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی (تهران: امجد، ۱۴۰۰).
- عبداللهی، حسین و غلامرضا مولاییگی، حقوق مالیاتی با رویکرد تحلیلی - کاربردی، (تهران: جنگل، ۱۴۰۰).
- علامه حلی، تحریر الاحکام الشرعیة علی مذهب الامامیه (مشهد: موسسه آل البيت، بی تا).
- الغروی الاصفهانی، الشیخ محمد حسین، الاجاره، ج ۱ (قم: موسسه النشر الاسلامی التابعة لجماعة المدرسين، بی تا).
- فیض کاشانی، مفاتیح الشرایع، ج ۳ (تهران: کتابخانه مدرسه فقاقت، بی تا).
- کاتوزیان، ناصر، الزام‌های خارج از قرارداد، ج ۲ (تهران: دانشگاه تهران، ۱۳۸۴).

- کاتوزیان، ناصر، دوره عقود معین (۱) (تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۷۶).
- المحقق السبزواری، کفایه الاحکام، ج ۱ (تهران: موسسه النشر الاسلامی، بی تا).
- موسوی، روح الله، تحریر الوسیله، ج ۲، (تهران: موسسه تنظیم و نشر آثار الامام خمینی، ۱۴۳۴ه.ق).
- النراقی، المولی احمد، مستند الشیعه، ج ۲ (مشهد: موسسه آل البيت، بی تا).
- وطن پور، اکبر، بررسی قرارداد کار و اجاره اشخاص در حقوق موضوعه ایران (تهران: تفکر آینده ساز، ۱۴۰۱).
- هاشمی، سید احمد علی، حقوق اموال و مالکیت (تهران: مجد، ۱۳۹۷).

مقاله ها

- صالحی، حمید رضا؛ محمدرضا عباسی و علی احمدی بیاضی، «مغایرت موادی از آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم با مبانی فقهی و قواعد حقوقی؛ بررسی مصداقی مشارکت مدنی»، پژوهشنامه حقوق اسلامی، دوره ۲۳، شماره ۴، (۱۴۰۱).
- عشق پور، منصور، «رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر معافیت مالیاتی هزینه خدمات رفاهی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۵۲، (۱۴۰۰).

پایان نامه

- قلی، باقر، ارتباط و تعارض حقوق مالیات ها، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه علوم و تحقیقات، (۱۳۹۰).

In Persian

Books

- Abbasi, Mohammadreza, *Tax Laws from the Perspective of Private Laws* (Tehran: Negeh Bineh, 2019). [In Persian]
- Abbasi, Mohammadreza, *A Collection of Analytical Articles Criticizing Tax Regulations, Opinions and Circulars* (Tehran: Amjad, 2021). [In Persian]

- Abdullahi, Hossein & Gholamreza Molabighi, *Tax Law with an Analytical-applied Approach* (Tehran: Jangal, 2021). [In Persian]
- Ahmadvpour, Ruqiyya, *Delivery of the Debtor's Property* (Qom: Kausar Ghadir Publication, 2022). [In Persian]
- Esmaili Harisi, Ebrahim, *Fundamentals of Contract Law, Article by Article Description of the Agreement and General Conditions of the Agreement* (Tehran: Javadane, Jangal, 2012). [In Persian]
- Emami, Hassan, *Civil Rights*, Volume 2, (Tehran: Islamic Library, 1997). [In Persian]
- Hashemi, Seyed Ahmad Ali, *Property and Ownership Rights* (Tehran: Majd, 2017). [In Persian]
- Hossein Tabar, Milad, *Jurisprudential and Legal Nature of Renting Persons* (Tehran: Qonun Yar Publications, 2015). [In Persian]
- Jafari Langroudi, Mohammad Jafar, *Mortgage- compromise* (Tehran: Ganj Danesh, 2018). [In Persian]
- Katouzian, Nasser, *Obligations Outside the Contract*, Vol. 2 (Tehran: University of Tehran, 2014). [In Persian]
- Katouzian, Nasser, *Certain Contracts (1)* (Tehran: Publishing Company, 1997). [In Persian]
- Shahidi, Mehdi, *Civil Rights 6- Specific Contracts 1* (Tehran: Majd, 2013). [In Persian]
- Taheri Tari, Mir Mohsen, *Tax Procedure*, Part II (Tehran: Shahr Danesh, 2014). [In Persian]
- Watanpour, Akbar, *Examining the Employment Contract and Lease of Persons in the Subject* (Tehran: Tafakor Aindehsaz, 2022). [In Persian]

Articles

- Eshgpour, Mansour, “The Verdict of the General Board of the Court of Administrative Justice Regarding the Tax Exemption for the Cost of Welfare Services”, Research Journal of Taxation, No. 52, (2021). [In Persian]
- Salehi, Hamid Reza; Mohammad Reza Abbasi & Ali Ahmadi Bayazi, “Contradiction of the Articles of the Executive Regulation of Article 219 of the Direct Taxes Law with Jurisprudence and Legal Rules; Case Study of Civil Participation”, Islamic Law Research Journal, Vol. 23, No. 4, (2022). [In Persian]

Thesis

- Gholi, Baqer, Relationship and Conflict of Tax Laws, Master's Thesis of Private Law, University of Science and Research, (2016). [In Persian]

In Arabic

Books

- Al-Tabatabaei Al-Yazdi & Al-Sayed Mohammad Kazem, *Al-Orwat Al-Wothgha*, Vol. 5 (Qom: Al-Nashar al-Islami Institute, 1996). [In Arabic]
- Allameh Helli, *Tahrir Al-ahkam Al-shariat Ala Mazhab Al-emamiyah* (Mashhad: Al-Al-Bait Institute, N.D). [In Arabic]
- Al-Gharavi Al-Esfahani, Al-Sheikh Mohammad Hossein, *Al-Ejarah*, Volume 1 (Qom: Al-Nashar al-Eslami Foundation, N.D). [In Arabic]
- Al-Sabzawari, Al-Mohaqeq, *Kefayyat al-Ahkam*, Vol. 1 (Tehran: Al-Nashar al-Eslami Institute, N.D.). [In Arabic]

- Al-Naraghi, Al-Moula Ahmad, *Al-mostanad Al-shia*, Vol. 2, (Mashhad, Al-Al-Bait Institute, N.D.). [In Arabic]
- Faiz Kashani, *Mafatih Al-Shariat*, Vol. 3 (Tehran: Feqahat Library, N.D.). [In Arabic]
- Helli, Hossein ben Yusuf (Allameh Helli), *Tazkerat al-Foqaha*, Vol. 2 (Tehran: Al-Maktab al-Mortazawieh, 1995). [In Arabic]
- Mousavi, Ruhollah, *Tahrir al-Wasile*, Vol. 2, (Tehran: Institute for Editing and Publishing the Works of Imam Khomeini, 2012). [In Arabic]
- Sheikh Tusi, Abu Jafar Mohammad Ebn Hasan, *Al-Mabsut Fi feqh Al-Amamiyyah* (Tehran: Al-Maktab Al-Mortazawieh, 2009). [In Arabic]



استناد به این مقاله: صالحي، حميدرضا، عباسي، محمدرضا و باقري مطلق، نرگس، «گستره اجاره در حقوق ماليات‌ها با تاكيد بر مفهوم فقهي و حقوقي آن»، پژوهش حقوق عمومي، دوره ۲۷، شماره ۸۷، (۱۴۰۴)، ۱۸۰-۱۵۱.

Doi: 10.22054/QJPL.2025.57864.2967



The Quarterly Journal of Public Law Research is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial 4.0 International License