

مطالعه تطبیقی مالیات و تحدید آزادی با تاکید بر کسب و کار و انتقال املاک

رضا چراغی*

دانش آموخته دوره دکتری دانش آموخته دوره دکتری از دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

دریافت: ۱۴۰۱/۵/۲۴ پذیرش: ۱۴۰۱/۹/۵

چکیده

آزادی انتقال املاک به عنوان یکی از برجسته‌ترین مصادیق موضوعات حقوق قراردادهای به وسیله قوانین مالیاتی تحدید می‌شود. قانون مالیات‌های مستقیم ایران، انتقال املاک با هر نوع ماهیت حقوقی (بیع (م ۵۹)، معاوضه (م ۶۳)، هبه (مواد ۱۱۹ تا ۱۲۸)، ارث (م ۱۷) و...)، اعم از رسمی (مواد ۵۲، ۵۹ و ۱۸۷) و غیر رسمی (مواد ۵۲، ۵۹، ۶۱، ۶۴، ۷۱، ۷۴، ۷۸ و ۸۰) را مشمول مالیات دانسته است. اعم از آنکه با هدف کسب و کار واقع شوند یا غیر آن (اطلاق مواد ۵۲، ۵۹ و ۷۷). چنین وضعی موجب تعرض نامشروع قوانین مالیاتی به حاکمیت اراده و آزادی قراردادی بوده و از طرفی مانع تحقق اهداف باز توزیعی مالیات شده است. سوال اساسی آن است که وضع مالیات بر انتقال املاک در چه صورتی با آزادی‌های حقوقی اشخاص برخورد نمی‌یابد. روش اصلی این تحقیق مطالعات کتابخانه‌ای است. در نتیجه ارتباط تحقیق با عملکرد ارگان‌های مالیاتی، تحقیقات میدانی نیز مورد توجه بوده است. به عنوان نتیجه، تفکیک میان قراردادهای حرفه‌ای انتقال املاک (مبتنی بر کسب و کار) از قراردادهایی که برای رفع حوائج شخصی (غیر حرفه‌ای) انعقاد می‌یابند و مشمولیت مالیاتی گروه اول، می‌تواند مانع برخورد فوق شود.

واژگان کلیدی: آزادی قراردادی، حقوق مالیاتی، قرارداد حرفه‌ای انتقال املاک، مالیات‌ها و کسب و کار.

۱. مقدمه





اندیشمندان یکی از منابع تحصیل رفاه اجتماعی را وضع مالیات ها^۱ دانسته اند (Garikai Bonga, 2014, p. 10). لکن اصول [حقوقی] ماهوی عادلانه^۲ نیز، اساس بخشی از هر قرارداد هستند که توأم با سایر حوزه‌های حقوق مانند مالیات، اهداف عدالت توزیعی را دنبال می‌کنند (Benson, 2001, p. 123).

نقش اشخاص در تحقق رفاه اجتماعی، بر مبنای سهمی که از ثروت جامعه نصیب آن‌ها می‌شود تعیین می‌گردد. لازمه بازتوزیع^۳ ثروت، برابری در نقش مزبور است (and Hümbelin, 2018, p. 3-13).

در ایران مطابق ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم^۴، نقل و انتقال قطعی املاک از طرف مالک عین، مشمول مالیات است. مصداق برجسته نقل و انتقال عین ملک، بیع می‌باشد لکن قانون‌گذار مالیاتی در ماده ۶۳ ق.م.م به صراحت هر نوع انتقال املاک در قالب‌های غیر از بیع - از جمله معاوضه - را نیز مشمول مالیات دانسته است. همچنین مواد ۱۱۹ به بعد این قانون، انتقال در قالب هبه و صلح و ماده ۱۷، انتقال به سبب ارث را نیز مشمول ساخته است. از طرفی ماده ۵۲ ق.م.م درآمد ناشی از نقل و انتقال املاک را مطلقاً مشمول مالیات می‌داند. مسئله اصلی تحقیق آن است که وضع مالیات بر انتقال املاک در چه صورتی با اصل آزادی قراردادی برخورد نمی‌یابد؟

به نظر می‌رسد تفکیک میان قراردادهای حرفه‌ای انتقال املاک (مبتنی بر کسب و کار^۵) از قراردادهایی که برای رفع حوائج شخصی (غیر حرفه‌ای) انعقاد می‌یابند و مشمولیت مالیاتی گروه اول، مانع برخورد فوق می‌شود.

در واقع محل وضع مالیات، ورود نقل و انتقال املاک از حالت مصرف به چرخه کسب و کار است. (Thuronyi, 1996-1998, p. 239; Hopkins, 2006, p. 17). اگرچه گاهی نیز تجمیع سرمایه، وضع مالیات بر سود سرمایه (Tiley, 2004, p. 6)، بدون تفکیک فوق را موجب شده است. از نظر حسابرسی نیز امروزه پردازش مالیاتی به عنوان مصداقی از اصول مربوط به روش‌های کسب و کار شناسایی شده است (قبولی درافشان و بختیاروند، ۱۳۹۵: ۶۵۰).

۱ - Progressive income taxes.

۲ - Principles of substantive fairness.

۳ - Redistributive.

۴ - زین پس: ق.م.م.

۵ - Occupational and business related.

هدف آن است تا با بررسی تطبیقی مسئله، به نتیجه اصولی مبنی بر لزوم تفکیک انتقالات مرتبط با کسب و کار از غیر آن رسیده و راهکاری مناسب برای اعمال این تفکیک ارائه گردد.

۲- قرارداد انتقال املاک از حیث مالیاتی

با مقایسه سیستم‌های مختلف حقوق مالیاتی، انتقال املاک از حیث وضع مالیات را می‌توان به طبقاتی تقسیم نمود که هر کدام تامین کننده هدفی خاص است.

۲-۱- انتقال املاک به عنوان کسب و کار

انتقال املاک از آن جهت که موضوع فعالیت شغلی حرفه‌ای اشخاص قرار گیرد به عنوان یک منبع مالیاتی در بسیاری از نظام‌های مالیاتی پذیرفته شده است.

در آمریکا سود حاصل از اینگونه انتقالات^۱ مشمول مالیات بر درآمد عادی^۲ است (بخش ۱۲۳۱ از کد درآمد داخلی ایالات متحده آمریکا^۳) (H. Fenton; Kan and Others, 2012, p. j-52-j-5). (Hopkins and Blazek, 2008, p. 427-429; Aalberts and Siedel, 2009, p. 241 & 395). به همین نحو در انگلستان تحت قانون ۲۰۰۵ مالیات بر درآمد انگلستان (تجارت و سایر درآمدها)^۴ انتقال مزبور مشمول مالیات بر کسب و کار است^۵ (Government UK website: 02/08/2019). همچنین است بیع‌های با شرایط خاص مانند تحویل املاک در آینده^۶ ممانعت از پیچیدگی و تلاش در جهت حفظ قراردادهای و جلوگیری از اعمال قدرت از جانب طرف دارای موقعیت اقتصادی برتر^۷ می‌تواند توجیه وضع مالیات بر بیع‌های مشروط (مانند تحویل ملک در آینده) باشد.

همین رویکرد در فرانسه نیز پذیرفته شده است (Manasse, 2005, p. 252-255).

۱ - Held for business use (§1231 of U.S Internal Revenue code).

۲ - Ordinary Income.

۳ - U.S Internal Revenue code.

۴ - Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005.

۵ - Part 3 — Property income, Chapter 2 — Property businesses, Generating income from land. Basic meaning of UK and overseas property business.

۶ - Part 3 — Property income Chapter 4 — Profits of property businesses: lease premiums etc, other amounts treated as receipts, Sale and leaseback transactions.

۷- این مسئله در حقوق خصوصی نیز با تفکیک آثار انواع تاجیل و تعلیق در قراردادهای انتقال املاک مورد توجه حقوقدانان قرار گرفته است (امینی، ۱۳۸۹: ۸۸-۹۳).



در کشورهای کانادا، یونان، مجارستان و بیشتر کانتون‌های سوئیس نیز بر بیع املاک و بر عهده‌ی انتقال‌دهنده، مالیات وضع می‌شود (Kalin, 2005, p. 593-596; Sennecke, 2005, pp. 173-175; Bissias, 2005, p. 284; Csiby, 2005, pp. 335-338).

در اتریش مطابق قانون مالیات بر انتقال املاک ۱۹۸۷^۱ بر نقل و انتقال املاک مالیات وضع می‌شود (Federal Ministry of Finance, 2017, p. 19). اما مبنای تعیین درآمد مالیاتی انتقال املاک، یک ارزش استاندارد براساس قوانین بخصوص بوده که اصولاً بسیار پایین‌تر از ارزش واقعی و قراردادی املاک است^۲ (Madl, Lagler, Langwallner, 2005, p. 107).
معاوضه‌ی املاک با هدف کسب سود نیز در آمریکا و سوئیس مشمول مالیات است (Estill, Long, 2010, p. 26; Kalin, 2005, pp. 593-596).

تفکیک معاملات املاکی که موضوع شغل حرفه‌ای اشخاص قرار می‌گیرند از سایر انواع معاملات املاک در قوانین مالیاتی ایران به وضوح دیده نمی‌شود، مگر ماده ۷۷ ق.م.م.د. در باب فعالیت‌های ساخت و فروش که مسئله‌ای متفاوت از صرف معامله‌ی املاک است. البته بخشنامه‌هایی نیز در این خصوص از طرف سازمان امور مالیاتی صادر شد^۳ که بنا به عدم توانایی ساختاری و ورود الزامات غیرقابل اعمال^۴، در پی اقدامی کمتر دیده شده از نظارت تقنینی در حقوق ایران، توسط مجلس شورای اسلامی به استناد مغایرت با قانون لغو شدند^۵.

۱ - Land Transfer Tax Act 1987.

۲- این پیچیدگی در قوانین ایران نیز مشاهده می‌شود. ق.م.م.د. در فقدان سازوکارهای ممانعت از خودداری مالیاتی و عدم توانایی در همسان‌سازی نرخ مالیاتی با درآمد اشخاص، انتقال املاک با ارزش معینی را فارغ از ارزش توافقی طرفین پیش‌بینی و مبنای تشخیص مالیات قرار داده است. متأسفانه در خصوص انتقال املاک تجاری تحت عنوان مالیات حق واگذاری بدون ارائه هیچ تعریف و معیار دقیقی از آن (ماده ۵۹ و تبصره ۲ همان ماده از ق.م.م.د.)، تشخیص سلیقه‌ای ادارات مالیاتی به عنوان مبنای درآمد مشمول مالیات در نظر گرفته می‌شود که تحقق اهداف توزیعی قراردادها و اهداف بازتوزیعی مالیات را که اصلی‌ترین مولفه وضع کارآمد مالیات‌ها دانسته شده (پژوهان، ۱۳۸۹: ۲۲) دچار نقصان نموده است.

۳- بخشنامه شماره ۱۲۵۶۵۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۲/۰۴ در راستای اعمال تصویب نامه دولت به شماره ۲/۱۶۶۶۴/ت/۴۱۸۳۰ ک، مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۲۱ و بخشنامه شماره ۲۹۸/۲۱۳/۲۹۸ مورخ ۵۰۶۹۱/۰۴/۲۲/۱۳۸۸ در راستای اعمال تصویب نامه شماره ۶۳۱۸۹/ت/۴۲۶۸۷ ک، مورخ ۱۳۸۸/۳/۲۴.

۴- ورود تشریفات گسترده برای انتقال املاک، عدم وجود برنامه‌ای دقیق برای شناسایی اینگونه معاملات، نقض حاکمیت اراده و قصد متعاملین در نتیجه تشخیص‌های مبتنی بر ارزش‌های از پیش تعیین شده برای املاک مورد معامله، تعداد دفعات بسیار محدود معاملات به عنوان معیار مشمولیت مالیاتی معاملات حرفه‌ای املاک (دو بار در سال)، مشمولیت انتقال به همسر و فرزندان تحت تکفل و از این قبیل، از جمله دلایل شکست این برنامه‌ها بود که بیش از آنکه نشان‌دهنده اهداف عالی‌ه وضع مالیات باشد نشان‌دهنده اهداف کسب درآمد بی قید توسط دولت است.

۵- بخشنامه شماره ۲۶۹۹۳/۲۰ مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۳۰ در پی نامه شماره ۸۲۰/۶۲۱۵۶/ه/ب، مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۰۳ رئیس مجلس شورای اسلامی.

با این وجود از اطلاق مواد مربوط به مالیات بر درآمد مشاغل (مواد ۹۳ و ۹۵ ق.م.م. و ماده ۲ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ اصلاحی ق.م.م. مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴) و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (مواد ۱۰۵، ۱۰۶ و بالاخص تبصره ۳ ماده ۱۰۵ و تبصره ماده ۱۱۰) که معاملات املاک را از موضوع فعالیت آن‌ها استثناء نساخته می‌توان چنین تفکیکی را در حقوق ایران نیز قابل اعمال دانست.

۲-۲- انتقال املاک در جهت اهداف تجاری

انتقال املاک با هدف تامین منافع تجاری هر شغل سودآوری مشمول مالیات بر سود تجاری است. این نوع مالیات به صراحت تحت قانون ۲۰۰۵ انگلستان پیش‌بینی شده است.^۱

با این وجود تفکیک بین این نوع مالیات از مالیات بر کسب و کار حرفه‌ای املاک در برخی کشورها چندان مورد توجه نبوده است. چنانکه در سوئیس اگر املاک جزو دارایی تجاری شخص محسوب شوند^۲ یا آنکه فروشنده مشمول تعریف یک معامل یا دلال حرفه‌ای املاک^۳ باشد، انتقال، مشمول مالیات بر درآمد تجاری می‌گردد. همچنین اگر انتقال املاک به مثابه یک امر پرتکرار برای یک شخص درآمدی باشد مشمول مالیات بر سود تجاری خواهد بود (Kalin, 2005, pp. 593-596).

چنانکه دیدیم در ایران نیز وضع به همین منوال است. برای مثال اگر شرکتی با موضوع فعالیتی غیر از معاملات املاک و در راستای اهداف تجاری خود به معاملات املاک بپردازد، درآمد او از این باب مشمول ماده ۱۰۵ ق.م.م. می‌شود. حال اگر موضوع فعالیت همین شرکت صرفاً معاملات املاک باشد، از لحاظ مالیاتی مشمول مقرره‌های همین ماده است. تنها در خصوص انتقال املاک تجاری مقرره‌ای وضع شده (تبصره ۲ ماده ۵۹ ق.م.م.) که نرخ مالیاتی متفاوتی از املاک مسکونی دارد.

۲-۳- انتقال املاک به قصد سرمایه‌گذاری

در آمریکا سود حاصل از فروش املاکی که به قصد سرمایه‌گذاری، معامله می‌شوند^۴ مشمول مالیات بر افزایش سرمایه^۵ است. در برخی ایالات آن نیز انتقال املاکی که اصولاً برای خرید و فروش تحصیل می‌شوند^۶ مشمول مالیات بر سود سرمایه می‌باشند (IRC §§ 512(b)(5)(A)).

۱ - Part 2 — Trading income, Chapter 2 — Income taxed as trade profits, Trading income and property income.

۲ - Business activity (i.e. if the real estate constitutes a business asset).

۳ - Professional real estate dealer.

۴ - Land held for investment (§1221 of U.S Internal Revenue code).

۵ - Capital gain.

۶ - Held primarily for sale (dealer property).



در این کشور و در انگلستان، هبه در فرضی که در یک فضای کسب و کار اعطاء شده باشد، مشمول مالیات بر سود سرمایه است (S. Avi-Yonah, Sartori, Omri, 2011, 44). در ایران این نوع مالیات پیش‌بینی نشده بلکه فقیر و غنی مشمول نرخ مالیاتی واحد شده اند (ماده ۱ و ماده ۵۹ ق.م.م).

۲-۴- انتقال املاک با هدف انباشت سود و مالیات سالانه املاک

تحصیل املاک از طریق هبه و ارث در بسیاری کشورها مشمول مالیات شده تا از انباشت سود و توزیع ناعادلانه ثروت ممانعت شود.

در سیستم مالیاتی فدرال آمریکا، انتقال املاک از طریق ارث اصولاً مشمول مالیات است. بر هبه املاک نیز به جهت ممانعت از انتقال املاک به همسران و فرزندان با هدف فرار از پرداخت مالیات ارث، مالیات وضع می‌گردد (Sherlock and Marples, 2014, p. 11 & 12). همین شیوه در انگلستان تحت قانون ۲۰۰۵ مالیات بر درآمد انگلستان (تجارت و سایر درآمدها) و فرانسه نیز پیش‌بینی شده است (Jacob and Kinsella, 2005, p.642; Manasse, 2005, pp. 252-255).

در برخی کشورها مانند ایتالیا^۱ (S. Avi-Yonah, Sartori, Omri, 2011, p. 29) و برخی ایالات کانادا نیز (Sennecke, 2005, pp. 174-175)، مالیات بر سود انباشت^۲ املاک، جایگزین مالیات بر انتقال آنها شده است^۳. همچنین قوانین مالیاتی یونان بر تملک املاک کلان تحت عنوان اشتغال به تصرف و مالکیت ملک^۴، مالیات سنگینی وضع می‌نمایند (Bissias, 2005, p. 297).

در استرالیا اصولاً ساختارهای مالیات حول محور مالیات سالانه املاک می‌چرخد (Bhandari, 2017, p. 153). در واقع صرف انتقال ملک موجب وضع مالیات نیست. در ایران انتقال املاک در نتیجه ارث (ماده ۱۷ ق.م.م) و هبه و جایزه (ماده ۱۱۹ ق.م.م) مشمول مالیات است. بند ۵ از ماده ۱۷ ق.م.م، نرخ مالیات بر ارث در خصوص املاک را یک‌ونیم

۱- ماده ۲۶ از دستورالعمل حقوقی شماره ۹۱۷ مورخ ۱۹۸۶ ریاست جمهوری ۱ مندرج در کد جامع مالیاتی: Testo Unico delle Imposte Sui Redditi” or “TUIR”.

۲ - Imputed income.

۳- امروزه تمایل قانون‌گذاران مالیاتی به این جایگزینی مشاهده می‌شود. از آن قبیل می‌توان به کشورهای فرانسه، بلژیک، کانادا، سوئیس و یونان اشاره نمود (Yonah, Sartori, Omri, 2011: 29; K’alin, 2005: 596; Bissias, 2005: 295-297; Manasse, 2005: 252-255).

۴ - The occupation of owner-occupied real estate.

برابر نرخ مالیاتی انتقال عادی املاک (که در ماده ۵۹ ق.م.م. ذکر شده) تعیین کرده است. قانون‌گذار مالیاتی واقف بر این امر بوده است که وضع مالیات بر انتقال قهری املاک در نتیجه وراثت از وضع مالیات بر انتقال قراردادی املاک در جهت تحقق بازتوزیع ثروت مناسب‌تر عمل می‌کند.^۱

در خصوص هبه نیز قانون‌گذار ایران، متأسفانه در پی فقدان قاعده ضد خودداری مالیاتی کارآمد، تحت مقررات ماده ۱۱۹ ق.م.م. و در قالب مالیات بر درآمد اتفاقی، دریافت هر نوع هبه از جمله هبه املاک را به نرخ مالیات بر درآمد شغلی (م ۱۳۱) و با مسئولیت هبه‌گیرنده مشمول ساخته است.

به نظر می‌رسد بهتر است به جهت ممانعت از خودداری از پرداخت مالیات، به جای مشمولیت مالیاتی هبه، از قواعد عمومی قراردادها مدد بگیریم.^۲ چنانکه در کامن‌لا اصولاً قراردادهای خانوادگی الزام‌آور نیستند (Charman, 2007, p. 67)، می‌توان اصل را بر عدم انتقال سودآور گذارده و در زمان وضع مالیات بر ارث، اثبات خلاف را بر عهده طرفین گذارد.

به هر حال وضع مالیات بر ارث از منبع انتقال املاک اگرچه به تفاوت نرخ، نمی‌تواند همانند منبع سود سرمایه منشاء مناسبی برای مالیات بر درآمد املاک باشد. چرا که با انتقال ملک از متوفی به ورثه، مالیات انتقال اخذ و مالیات دیگری از این باب بر ملک مورد تصرف ورثه وضع نمی‌گردد؛ در حالی که تنها وضع مالیات سالانه بر اینگونه املاک مانع از انباشت سود است.

۲-۵- انتقال املاک با هدف رفع حوائج شخصی

امروزه با پیشرفت جهانی حقوق مالیاتی، نقل و انتقال املاکی که برای استفاده شخصی انجام می‌گیرد^۳، اصولاً مشمول مالیات نمی‌گردد.

در آمریکا از سال ۱۹۹۷ تحت بخش ۱۰۳۱ از کد درآمد داخلی و مقررات قانون امداد مالیاتی ۱۹۹۷^۴ وضع مالیات بر اینگونه انتقالات لغو شد (Estill and Long, 2010, p. 25). همچنین در صورت فراهم آمدن شرایط مشمولیت مالیاتی، مبادله دو ملک^۵ همسان^۶ باعث تعلیق یا تعویق^۷

۱- برای مطالعه بیشتر ر.ک: چراغی، امینی، رستمی، ۱۳۹۸.

۲- برای مطالعه بیشتر ر.ک: چراغی، امینی، رستمی، ۱۳۹۹.

۳ - Held for personal use.

۴ - Taxpayer Relief Act of 1997.

۵ - Land Exchanges.

۶ - Like-kind.

۷ - defer.



مالیات می‌گردد (I.R.C. - Internal revenue code §1031; H. Fenton; Kan and Others, 2012, p. J-52; Estill and Long, 2010, p. 25). به عبارت دیگر برای آنکه ماحصل یک قرارداد معاوضه کسب سود تلقی نشده و مشمول مالیات نگردد، وجود سه شرط لازم است^۱: ۱- اموال مبادله شده در یک نوع طبقه بندی^۲ جای گیرند. ۲- مبادلات به قصد یک تبادل واقعی باشد نه صرفاً برای کسب پول ۳- الزامات [قانونی] مربوط به مهلت‌ها به وضوح در قرارداد رعایت شوند (از ۲۲ اکتبر سال ۲۰۰۵ معافیت مالیاتی مبادله دو ملک منوط به رعایت محدوده زمانی ۵ ساله برای سکونت شده است) (Estill and Long, 2010, 26).

در انگلستان نیز تحت قانون ۲۰۰۵ مالیات بر درآمد انگلستان (تجارت و سایر درآمدها) در تمام موارد نقل و انتقال املاک، انتقال برای رفع حوائج شخص معاف از مالیات است. حتی در فرانسه به عنوان یکی از کشورهای دارای قوانین سخت‌گیرانه مالیاتی (پروتابا، ترجمه محمد علی یزدان بخش، ۱۳۸۷، ص ۱۴)^۳ نیز فروش اقامتگاه اصلی اشخاص، معاملات املاک با ارزش کمتر از مبلغی معین (هم اکنون ۱۵۰۰۰ یورو) و نقل و انتقال املاک فرسوده (۱۵ سال ساخت)، مشمول مالیات نمی‌باشد (Manasse, 2005, pp. 252-255). به همین نحو در برزیل (ماده ۳۹ از قانون شماره ۱۱،۱۹۶ مورخ ۲۱ نوامبر ۲۰۰۵) و سوئیس، معامله و معاوضه املاک در جهت جایگزینی ملک مسکونی معامله‌کننده معاف از مالیات است (S. Avi-Yonah, Sartori, 2011, p. 96; K'alin, 2005, pp. 593-596).

در ایران مطابق ق.م.م. از لحاظ مشمولیت مالیاتی نه تنها هیچ نوع تفکیکی بین درآمد حاصل از کسب و کار و غیر آن صورت نگرفته که به وضوح درآمدهایی که شخص در جهت رفع حوائج شخصی تحصیل می‌کند و هر گونه انتقال املاک با هر ماهیتی، مشمول مالیات شده است (مواد ۵۲، ۵۹، ۶۱ و ... ق.م.م.). متأسفانه حتی متعاملین معاوضه‌ی دو ملک، مطلقاً مشمول مالیات شده‌اند (ماده ۶۳ ق.م.م.). مگر در مورد واگذاری منفعت املاک (اجاره)، که تحت شرایطی معافیت مالیاتی پیش‌بینی شده است (تبصره یک و هشت ماده ۵۳ و اصل ماده ۵۷ ق.م.م.).

۲-۶- محل اصولی وضع مالیات

در اکثر سیستم‌های حقوقی و مالیاتی، ورود معاملات املاک به فضای کسب و کار، اصلی‌ترین مولفه‌ی وضع مالیات است. اندیشمندان این حوزه نیز ورود اینگونه معاملات در چرخه اقتصادی

۱ - H. Fenton; Kan and Others, 2012, p. j-51-52.

۲ - Like-kind.

۳- به دلیل اعتقاد به اصل اجباری بودن مالیات‌ها (Montesquieu, 1748, p. 638).

را از توجیبات این مشمولیت مالیاتی می دانند (Harding, 2008, p. 23; Hopkins, 2006, p. 29).

براساس مقررات اصول قراردادهای اروپایی نیز، در قراردادهای تجاری، مالیات باید در ثمن کالا لحاظ شود (Schulze, 2008, p. 109). این بدان معناست که درآمد مشمول مالیات تنها در فرضی محقق می گردد که اشخاص در قبال عرضه مال یا خدمت، وجهی که نشان گر منفعت تجاری می باشد، دریافت دارند. البته اصولاً در حوزه ی بین الملل، تجارت ناظر به اموال منقول است و در اکثر نظام های حقوقی خرید و فروش راجع به اموال غیرمنقول، تجاری تلقی نمی شود (ماده ۲ قانون تجارت ایران)، لیکن آنچه از حیث مالیاتی حائز اهمیت است، سودآور بودن فعالیت است نه صرفاً تجاری بودن آن. این حقیقت که عموماً معاملات غیرمنقول برای رفع حوائج شخصی انجام می شوند، موجب شده است تا حقوق تجارت از آن ها به عنوان معاملات تجاری یاد نکند. به نظر می رسد برای ممانعت از برخورد فوق در حقوق تجارت و حقوق مالیاتی، بین فعالیت های مبتنی بر کسب و کار و فعالیت تجاری تفکیک حاصل شده و معاملات مربوط به املاک را در زمره دسته اول قرار داد. چنانکه در حقوق تجارت نیز هر نوع کسب و کاری لزوماً تجاری تلقی نمی شود. این تفکیک را قانون مالیات های مستقیم ایران نیز با گروه بندی فعالان اقتصادی و ملزم ساختن تجار به رعایت مقررات حقوق تجارت پیش بینی کرده است (ماده ۹۵ ق.م.م و آیین نامه ی اجرایی آن).

بنابراین با تفکیک معاملات املاک در فضای کسب و کار از معاملاتی که برای رفع حوائج شخصی انجام می شوند، مصادیق وضع مالیات را می توان در موارد ذیل خلاصه کرد:

۱. وضع مالیات بر سود سرمایه از منابع ارث، انباشت سود در نتیجه حفظ املاک، افزایش سرمایه املاک معامله شده در جهت سرمایه گذاری. امروزه این مورد، منبع اصلی وضع مالیات در کشورهای مترقی قرار گرفته است. چنانکه منتسکیو نیز طبقه بندی مالیات دهندگان بر اساس ثروت آن ها را ستایش کرده است (Montesquieu, 1748, p. 200).

۲. وضع مالیات بر سود تجاری از منابع معاملات معوض و غیر معوض املاک در فضای کسب و کار.

۳. درآمد شغلی حرفه ای املاک از منبع مالیات سالانه بر درآمد شغلی.

۱- شاید به همین دلیل است که در برخی سیستم ها تسهیلاتی از قبیل تقسیم مالیات املاکی که در نتیجه ارث بری مشمول شده اند پیش بینی شده است (رستمی، کتابی رودی، ۱۳۹۲: ۲۵).



۳- آزادی قراردادی و آزادی انتقال املاک؛ اثر وضع مالیات

تعامل آزادی قراردادی و وضع مالیات بر املاک مبین نتایج حائز اهمیتی خواهد بود.

۳-۱- اعمال آزادی قراردادی بر انتقال املاک

اطلاق و عموم اصل آزادی قراردادی، مجوز اعمال آن بر همه انواع قراردادها از جمله قرارداد انتقال املاک را فراهم می‌کند. (اخلاقی و امام، ۱۳۹۳؛ Manasse, J. Aalberts, 2009, p. 250; ۱۳۹۳؛ Monahan, Barker, 2016, p. 35; 2005, p. 231; مواد ۱۰ و ۱۲۸۸ قانون مدنی ایران؛ ماده ۱۵۸۳ و ۱۱۳۴ قانون مدنی فرانسه؛ ماده ۱۵۸۳ قانون مدنی بلژیک؛ مواد ۹۲۲ و ۱۳۷۶ ایتالیا؛ ماده ۸۹ قانون مدنی مصر؛ ماده ۱ قانون مدنی سوئیس، بخش تعهدات (اصلاحیه فدرال)^۱؛ ماده ۲۶ قانون اساسی فدرال سوئیس^۱؛ شهیدی، ۱۳۸۸؛ ۶۶؛ امامی، ۱۳۷۱، ۱۷۴ و ۱۷۵؛ صفایی، ۱۳۹۴؛ ۵۱؛ کاتوزیان، ۱۳۸۴؛ ۳۶؛ کاتوزیان، ۱۳۹۳؛ ۲۶۸؛ شایگان، ۱۳۷۵؛ ۸۷). بنابراین تفسیر برخی حقوقدانان از قوانین ثبتي به عنوان دلیلی برای تشریفات قلمداد کردن قرارداد انتقال املاک (کاتوزیان، ۱۳۹۳؛ ۸۳ و ۲۷۱؛ قاسم زاده، ۱۳۸۵؛ ۳۹ و ۱۴۶)، باید در محدوده‌ی اصل آزادی قراردادی تحلیل شده و اعمال اصل فوق مقدم بر محدودیت‌های مالیاتی و ثبتي باشد. در واقع قانون‌گذار صرفاً می‌تواند اصول حقوقی را در موارد معین و به شکل صریح و با ارائه دلیل موجه با استثناء مواجه سازد.

در انگلستان، به عنوان نماینده سیستم کامن‌لا، انتقال املاک منوط به تشریفات خاصی نظیر ثبت و یا انعقاد در دفاتر اسناد رسمی نمی‌باشد. بلکه صحت شکل ظاهری قرارداد، امضا و تبادل نسخ قراردادی (Exchange of contracts) کافی دانسته شده است (بخش ۴۰ قانون حقوق اموال ۱۹۲۵؛ بخش یک و دو از قانون حقوق اموال ۱۹۸۹^۲؛ Quinn and Turner, 2007, pp. 44-60; Elliott, 2009, p. 83; Turner, 2014, pp. 89-90; McKendrick, 2012, pp. 259 & 261; Jacob and Kinsella, 2005, p. 628; Cheshire, Fifoot and Furmston, 2013, pp. 388-399). بنابراین شکل‌گرایی (طباطبایی، کاظمی، ۱۳۹۲؛ ۱۵۲) بدون اعمال محدودیت‌های ثبتي محور این قراردادها قرار گرفته است. اعتقاد به وصف تجریدی ثبت (طباطبایی، ۱۳۹۳؛ ۴۹۸) نیز می‌تواند مبین همین ادعا باشد.

۱ - Law of Property Act 1925.

۲ - Law of Property Act 1989 (Miscellaneous Provisions).

۳-۲- دلایل تفکیک انواع انتقال املاک از حیث مشمولیت مالیاتی

۱. اصولاً و منطقیاً مالیات بر سود و درآمد وضع می‌گردد و این مقوله جز با ورود معاملات در چرخه کسب و کار امکان پذیر نیست.
۲. اکثر نقل و انتقالات املاک به جهت رفع حوائج شخصی واقع می‌شود. بنابراین معافیت این قبیل انتقالات حذف تشریفات ناشی از وضع مالیات از جمله مفاصاحساب مالیاتی و ثبت انتقال را موجب می‌شود. از لحاظ تحلیل حقوقی و فنی نیز، تفکیک‌های مزبور به نفع عدم ورود الزامات اضافی در انعقاد و اثر گذاری قراردادها بسیار حائز اهمیت است.^۱ (اصل آزادی قراردادی).
۳. مالکان و معاملان حرفه‌ای املاک اصولاً مشخص بوده و معاملات آن‌ها به ندرت از دید دولت مخفی بماند، لذا وضع مالیات بر آن نیز ساده و فارغ از هرگونه پیچیدگی خواهد بود.
۴. ممانعت از تحمیل ماهیت قراردادی به طرفین قرارداد وسیله‌ی قوانین مالیاتی^۲ (اصل حاکمیت اراده).
۵. تحقق اهداف بازتوزیعی ثروت و ممانعت از قیمت‌گذاری توسط سوداگران^۳ (Cooter and Ulen, 2016, p. 8) از طریق معافیت املاکی که برای رفع حوائج شخصی معامله می‌شوند.
۶. ممانعت از به کارگیری مالیات به عنوان ابزاری برای ناکارآمدی قواعد حقوق خصوصی. بسیاری از حقوقدانان بر این باورند که قراردادهای خصوصی در نظارت قانون‌کارایی بیشتری در توزیع ثروت نسبت به وضع مالیات خواهد داشت (Hillman, 1997, p. 189; Kronman, 1980, pp. 472-509).

۱- چنانکه برخی کشورها مانند یونان پیش شرط ایجاد و اجرای هر نوع اسناد رسمی مربوط به املاک را پرداخت مالیات دانسته اند. این مالیات بر درآمد فروشنده وضع می‌گردد (Bissias, 2005, p. 284).

۲- برای مطالعه بیشتر ر.ک: چراغی، امینی، رستمی، ۱۳۹۹.

۳- الزامات مالیاتی موجب لزوم ثبت و تشریفات شدن انعقاد قراردادها شده و باعث می‌شود تا معاملاتی که چنین تشریفات در انعقاد یا اثرگذاری آن‌ها رعایت نشده از لحاظ قانونی از اعتبار کمتری برخوردار باشند. سوداگران این عدم اعتبار را وسیله‌ای برای سوء استفاده قرار داده و علاوه بر قیمت گذاری املاک در نتیجه انعقاد قراردادهایی که به صورت غیرقانونی منعقد می‌شوند، با معرفی رسمی دست اول و دست‌نهایی قرارداد از زیر بار پرداخت مالیات نیز شانه خالی می‌کنند و بدین وسیله باز توزیع ثروت با اختلال مواجه می‌گردد. در حالی که حقوقدانان معتقدند عدالت مالیاتی مشمولیت برابر مشمولان را بالخص در بهبود وضعیت بازتوزیعی درآمدها ایجاد می‌کند (طاهری تازی، ۱۳۹۳: صص ۹۰-۹۲؛ فاتحی، ۱۳۸۳: ۱۰۷؛ مجیبی فر، ۱۳۹۰: ۲۷). وابستگی نظام ثبتی ایران به سیستم قضایی در پی احترام تاریخی به اصل مالکیت خصوصی نیز تفکیک سیستم مالیاتی را از سیستم ثبتی توجیه می‌نماید (طباطبایی، ۱۳۹۸: ۲۴۲)



۷. عمومیت (همگانی)^۱ و سالانه^۲ بودن وضع مالیات به عنوان اصول مسلم مالیاتی (Thuronyi and Vanistendael, 1996, p. 22; Hopkins, 2010, p. 33؛ شاحیدر، ۱۳۸۰: ۱۷۰) جز در قالب وضع مالیات بر انتقال حرفه‌ای و تجاری املاک تحقق نمی‌یابند. در واقع با احتساب معاملات انجام‌شده در طول سال به عنوان فعالیت شغلی شخص و نه وضع منفک مالیات در هر بار انتقال (رویه و قانون کنونی ایران)، اصول فوق نیز رعایت می‌شود.
۸. ممانعت از ورود محدودیت غیر ضروری به گستره انواع معاملات. برای مثال با تحدید معافیت مالیاتی به قرارداد بیع و مضمولیت معاوضه، در عمل مبادله دو ملک از چرخه‌ی قراردادها خارج و ساده سازی و پویایی قراردادی جامعه مختل می‌گردد^۳.
۹. عدم پیچیدگی رسیدگی مالیاتی و ممانعت از چند نرخی شدن مالیات بر انتقال املاک.

۴- شیوه‌های تعیین‌ناخذ مالیات املاک

شیوه تعیین‌ناخذ مضمول مالیات می‌تواند سهم بسزایی در ممانعت از برخورد حقوق مالیاتی و حقوق قراردادها داشته باشد.

۴-۱- تمبر

ابطال تمبر به عنوان یکی از روش‌های تعیین‌ناخذ مالیاتی، از لحاظ تاریخی به جهت رسمیت بخشیدن اسناد به کار رفته است. بنابراین می‌بایست سند انتقال ملک را در صورتی رسمی دانست که مالیات حق تمبر آن پرداخت شده باشد. اما این مسئله با تحلیل حقوقی انتقال رضایی قراردادها به عنوان مصداقی برجسته از ترقی در عالم حقوق (شهیدی، ۱۳۸۵: ۳۵)، چنانکه گفته شد (شماره ۳) منافات دارد. لذا سیستم‌های مالیاتی امروزه تنها محل اعمال مالیات از طریق ابطال تمبر در خصوص املاک را، ناظر به فعالیت‌های سودآور می‌دانند.

۱- در جهت تساوی مردم برای پرداخت هزینه‌های عمومی.

۲- به جهت پیشبینی قبلی مالیات برای ممانعت از سواستفاده‌ی حاکمیت‌ها با توسل به عدم قطعیت مالیات.

۳- برای مثال مطابق ماده ۶۳ ق.م.ا. ایران، معاوضه دوملک از طرف متعاملین مضمول مالیات است. این در حالی است که مبادله املاک اصولاً جز برای رفع حوائج شخصی انجام نمی‌گیرد و اگر اشخاص اقدام به بیع ملک خود نموده سپس ملک جایگزین تهیه نمایند مضمول مالیات کمتری می‌گردند!

در انگلستان قبل از یکم دسامبر سال ۲۰۰۳ هرگونه انتقال مالکیت^۱ مشمول^۲ پرداخت مالیات حق تمبر^۳ بود. این مالیات جز در مورد انتقال املاک از طریق اوراق بهادار از اول دسامبر ۲۰۰۳ لغو گردید (Jacob and Kinsella, 2005, p. 642). چه آنکه اوراق بهادار اصولاً توسط شرکت‌ها، ثبت و رسمی شده و وارد جریان کسب و کار می‌شدند.

هم اکنون (بازبینی سال‌های ۲۰۱۴ و ۲۰۱۵) مالیات جایگزین حق تمبر (SDLT^۴) در هنگام انتقال املاک و براساس ارزش ملک، توسط خریدار پرداخت می‌گردد.^۵

در ایران صرفاً ماده ۴۷ ق.م.م به طور کلی از ابطال تمبر در قراردادهایی مابین بانک‌ها و مشتریان آن‌ها یاد کرده که می‌تواند شامل قراردادهای راجع به املاک نیز باشد لیکن به هیچ عنوان تامین کننده اهداف تعیین مآخذ مالیات بر املاک به شرحی که گذشت نمی‌باشد.

۲-۴- هزینه_درآمد و تعیین مآخذ مالیاتی

با توجه به مبنای درآمدی مالیات بر انتقال املاک که صرفاً در یک فضای مبتنی بر کسب و کار رخ خواهد داد، تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق تعیین تفاوت بین هزینه‌های تهیه املاک و درآمد حاصل از فروش آن‌ها از جمله راهکارهای اقتصادی و حسابرسی قوانین مالیاتی است. آمریکا و سوییس از پیشگامان این شیوه در وضع مالیات بر نقل و انتقال املاک هستند (I.R.C.- Internal revenue code §1012; H. Fenton; Kan and Others, 2012, p. H-2;) (K'alin, 2005, p. 593-596).

قوانین مالیاتی ایران تنها در فرض انتقال منفعت املاک (اجاره)، محاسبه هزینه‌ها و درآمد را پیش‌بینی نموده اند (مواد ۵۳ و ۵۷ ق.م.م). این در حالی است که اساس علوم حساب متکفل حسابرسی مالیاتی، محاسبه‌ی هزینه_درآمد در تمام موارد رسیدگی مالیاتی است.

۱- از سال ۱۹۲۵ (براساس قانون حقوق اموال) تا سال‌های اخیر در حقوق انگلستان تنها دو نوع دارایی نسبت به املاک شناسایی شده بود. یکی مالکیت مطلق (freehold) و دیگری مالکیت مبتنی بر اجاره (leasehold) اما نوع سومی نیز در سال ۲۰۰۲ براساس قانون اصلاح مالکیت و اجاره (Common hold and Leasehold Reform Act 2002)، تحت عنوان مالکیت‌های مشترک مبتنی بر اجاره‌های بلند مدت (Common hold)، اضافه شد. بدین شرح که در این حالت اصولاً مدت اجاره‌ها بسیار طولانی بوده که موجد امتیازاتی برای مستأجران است. چنانکه پس از پرداخت اجاره برای مدتی مشخص، مستأجر حق فروش ملک را دارد (Jacob and Kinsella, 2005: 622-624).

۲ - Chargeable.

۳ - stamp duty.

۴ - Stamp Duty Land Tax.

۵ -David Norton, 28/05/2022.



۴-۳- تمیز تفاوت بین مالیات بر درآمد و مالیات بر انباشت سود

در برخی سیستم‌ها نیز، آنجا که مبنای مالیات سود سرمایه است (مانند وضع مالیات از منابع ارث، هبه و حفظ و نگهداری املاک در جهت سرمایه‌گذاری)، به جهت ممانعت از وضع مالیات مضاعف، مالیات‌های پرداخت شده در نتیجه سایر درآمدهای حاصل از معاملات املاک و برعکس از مالیات اصلی کسر می‌گردد. برای مثال اگر بر منبع انباشت املاک مالیات وضع می‌گردد، مالیات‌هایی که نسبت به همان ملک از منبع ارث یا هبه اخذ می‌شود، از آن قابل کسر است. فرانسه از جمله کشورهای پیشرو اینگونه تعیین‌کننده مالیاتی است (Manasse, 2005, p. 252-) که با اعمال این شیوه به نتیجه دست آمده در کامن‌لا مخصوصاً حقوق آمریکا نزدیک می‌شود. به عبارت دقیق‌تر در آمریکا مالیات بر انتقال املاک در نتیجه ارث وضع می‌گردد اما هیچ مالیاتی بر انتقال املاک (جز در موارد کسب و کار) در غیر مورد ارث وضع نمی‌گردد. در فرانسه چون انتقال املاک اصولاً مشمول مالیات است، با کسر مالیات‌های پرداخت شده بابت ارث و هبه از پرداخت مالیات مضاعف ممانعت می‌شود.

در ایران در این خصوص نیز، تنها مطابق ماده ۷۶ ق.م.م. در صورتی که نقل و انتقال املاک مشمول مواد ۵۹ (ناظر به واگذاری حقوق املاک به طور کلی) یا ۷۷ (ناظر به درآمد حاصل از ساخت و فروش هر نوع ساختمان) آن قانون باشد وجه دیگری بابت مالیات بر درآمد نقل و انتقال مزبور مطالبه نخواهد شد.

از وضع مبهم ماده مذکور چنین استفاده می‌شود که تنها جایی که موضوع این ماده مصداق می‌یابد، مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی می‌باشد. بدین معنا که برای مثال اگر انتقال ملکی در نتیجه مالیات بر درآمد مشاغل یا اشخاص حقوقی مشمول مالیات شد، از درجه مالیات بر درآمد املاک، مشمول نباشد.^۱

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

وضع مالیات بر درآمد املاک در گذر تاریخ به عنوان یکی از اصلی‌ترین و مهم‌ترین منابع مالیاتی در جهت اهداف بازتوزیعی ثروت و جلوگیری از بروز اختلاف طبقاتی شناخته شده است. این مقوله موجب ورود محدودیت‌های مضاعف به انتقال آزاد املاک شده و اهداف حقوق قراردادهای را که به نوبه خود توزیع ثروت و رفع نیازهای بشری را به همراه دارند، مورد تعرض قرار داده است.

۱- با این وجود رویه کنونی سازمان امور مالیاتی همین محدوده را نیز نمی‌پذیرد.

انحراف اهداف وضع مالیات و تبدیل آن به وسیله‌ای برای درآمد خودسرانه حاکمیت‌ها و عدم توجه به اصول مالیاتی و اصول حقوقی در وضع قوانین مالیاتی از دلایل تعرض فوق مخصوصاً نادیده انگاشتن حاکمیت اراده و آزادی قراردادی همچون آزادی در انتخاب ماهیت قراردادی، آزادی در نحوه‌ی وقوع قرارداد (اصل رضایی بودن)، آزادی در اعمال قصد قراردادی و ... می‌باشد.

به عنوان راهکارهایی عملی؛ در وهله اول به نظر می‌رسد حذف مالیات بر درآمد انتقال املاک به دلیل عدم توانایی عملی دولت برای آگاهی از معاملات غیررسمی که موجب تبعیض مالیاتی و در نتیجه بروز قیمت‌گذاری نامشروع و اختلاف طبقاتی می‌گردد، می‌تواند مورد توجه قانون‌گذاران قرار گیرد.

در وهله دوم و با تاسی از اصول مالیاتی، تفکیک میان معاملات حرفه‌ای املاک از معاملاتی که برای رفع حوائج شخصی انجام می‌گیرد نه تنها موجب تحقق حداکثری اهداف مالیاتی و رفاه اجتماعی شده که از ورود تشریفات و محدودیت‌های مالیاتی به انتقال آزاد املاک ممانعت می‌گردد.

در این راستا به قانون‌گذار ایران پیشنهاد می‌شود، اولاً؛ مالیات بر درآمد املاک را از عداد فصول اصلی قانون مالیات‌های مستقیم حذف کرده و تنها در قالب مالیات بر درآمد مشاغل یا اشخاص حقوقی (حسب مورد)، بر مبنای تفکیک انتقالات مبتنی بر کسب و کار از غیر آن و براساس رسیدگی مبتنی بر هزینه _ درآمد، مشمول مالیات قرار دهد. چنین وضعی با اصل‌های عمومیت و سالانه بودن مالیات نیز منطبق است.

ثانیاً؛ از وضع بی قید مالیات بر هبه و ارث املاک پرهیز کرده و تنها املاکی را از دریچه این دو منبع مشمول مالیات گرداند که موجب ثروت‌اندوزی و بروز اختلافات طبقاتی می‌شوند. وضع معافیت‌های اصولی همچون موقعیت جغرافیایی، تعیین حدود یا ارزش املاک هبه شده یا تحصیل شده از طریق ارث‌بری می‌تواند تحقق بخش امور یاد شده باشد.

۶. منابع:

۶-۱- منابع فارسی

الف) کتب

۱. اخلاقی، بهروز و فرهاد امام (۱۳۹۳). *اصول قراردادهای تجاری بین‌المللی*، تهران، موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی؛ شهر دانش.



۲. امامی، سید حسن (۱۳۷۱). حقوق مدنی، تهران، کتابفروشی اسلامیة، جلد ۱.
 ۳. شایگان، سیدعلی (۱۳۷۵). حقوق مدنی، تهران، انتشارات طه.
 ۴. شهیدی، مهدی (۱۳۸۵). حقوق مدنی: اصول قراردادهای و تعهدات، چ ۳، تهران، مجمع علمی و فرهنگی مجد، جلد ۲.
 ۵. صفایی، سید حسین (۱۳۹۴). دوره مقدماتی حقوق مدنی، قواعد عمومی قراردادهای، چ ۲۲، تهران، بنیاد حقوقی میزان، جلد ۲.
 ۶. طاهری تاری، میر محسن (۱۳۹۳). اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیینهی حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، چ ۲، سازمان امور مالیاتی کشور، تهران، انتشارات شهر دانش.
 ۷. قاسم زاده، سیدمرتضی (۱۳۸۵). حقوق مدنی، اصول قراردادهای و تعهدات، تهران، نشر دادگستر.
 ۸. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۴). دوره مقدماتی حقوق مدنی، اعمال حقوقی، قرارداد - ایقاع، چ ۱۰، تهران، شرکت سهامی انتشار.
 ۹. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۳). دوره حقوق مدنی، قواعد عمومی قراردادهای، مفهوم، انعقاد و اعتبار قرارداد، چ ۱۲، تهران، شرکت سهامی انتشار، جلد ۱.
 ۱۰. لویی پروتبا و ژان ماری کوتره (۱۳۸۷). حقوق مالیاتی، مسائل کلی در حقوق و اختیارات قانونی و وصول مالیات، ترجمه محمد علی یزدان بخش، چ ۲، تهران، نشر خاتون با همکاری نشر دایره.
 ۱۱. مجیبی فر، محمدصادق (۱۳۹۰). حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاههای مالیاتی ایران، چاپ اول، تهران، انتشارات جاودانه - جنگل.
- ب) مقالات**
۱۲. امینی، منصور (۱۳۸۹). «نابرابری موقعیت اقتصادی فروشنده و خریدار در عقد بیع»، مجله تحقیقات حقوقی، تهران، شماره ۵۲، صص ۱۰۱-۷۵.
 ۱۳. پژوهان، جمشید و باقر درویشی (۱۳۸۹). «اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، مسلسل ۵۶، شماره ۸، صص ۴۷-۹.
 ۱۴. چراغی، رضا و منصور امینی و ولی رستمی (۱۳۹۸). «حقوق مالیاتی و ماهیت حقوقی سهام شرکت ها»، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، شماره ۴، دوره ۴۹، صص ۶۱۶-۵۹۹.

۱۵. _____ (۱۳۹۹) «قواعد عمومی قراردادها و قواعد ضد خودداری و فرار از پرداخت مالیات»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، سال ۲۸، شماره ۴۵، صص ۱۵۳-۱۱۹.
۱۶. رستمی، ولی و احمد کتابی رودی (۱۳۹۲) «اختیارات و اقتدارات دستگاه مالیاتی؛ زمان و شیوه وصول مالیات (مطالعه موردی دو کشور ایران و انگلستان)»، *مطالعات حقوق تطبیقی*، دوره ۴ شماره ۲، صص ۳۵-۱۹.
۱۷. شاحیدر، عبدالکریم (۱۳۸۰). «اصول حاکم بر حقوق مالیاتی»، *مجله حقوقی دادگستری*، شماره ۵۵، صص ۱۸۴-۱۶۵.
۱۸. شهیدی، مهدی (۱۳۸۸). «فروش مال غیرمنقول بدون تنظیم سند رسمی»، *ماهنامه کانون*، فروردین، صص ۸۸-۶۵.
۱۹. طباطبایی حصارى، نسرين (۱۳۹۳). «وصف تجریدی نظام ثبت املاک بر مبنای تئوری اعتماد عمومی»، *مطالعات حقوق تطبیقی*، شماره ۵، دوره ۲، صص ۴۸۳-۵۰۸.
۲۰. طباطبایی حصارى، نسرين (۱۳۹۸) «مطالعه تطبیقی جایگاه سازمان ثبت اسناد و املاک در ساختار حاکمیت؛ ادغام در سیستم قضایی یا سیستم اجرایی و بدنه دولت»، *مطالعات حقوق تطبیقی*، شماره ۱، دوره ۱۰، صص ۲۵۹-۲۳۹.
۲۱. طباطبایی حصارى، نسرين و محمود کاظمی (۱۳۹۲) «جایگاه حمایت از اشخاص ثالث در نظام‌های ثبت املاک»، *مجله مطالعات حقوق تطبیقی*، شماره ۱، دوره ۴، صص ۱۵۴-۱۳۷.
۲۲. فاتحی، محمد حسین (۱۳۸۳). «مالیات و وظایف توزیعی دولت»، *مجلس و پژوهش*، شماره ۴۵، سال یازدهم، صص ۱۱۹-۹۴.
۲۳. قبولی درافشان، سید محمد هادی و مصطفی بختیاروند (۱۳۹۵). «حمایت از روش‌های کسب و کار در حقوق تطبیقی (بررسی رویکرد نظام‌های حقوقی آمریکا، هند، ژاپن، فقه امامیه، ایران و موافقت نامه تریپس)»، *مطالعات حقوق تطبیقی*، شماره ۲، دوره ۷، صص ۶۶۸-۶۴۷.

۶-۲- منابع لاتین

A) Books

24. A. Hillman, Robert (1997). *The Richness of Contract Law, an Analysis and Critique of Contemporary Theories of Contract Law*, USA, B.V. Volume 28. Law and Philosophy Library, Springer Science+Business Media.



25. Benson, Peter [edited] (2001). *The Theory of Contract Law, New Essays*, First published, New York, Cambridge University Press.
26. Bertrand M. Harding, Jr. (2008). *The Tax Law of Colleges and Universities*, Third Edition, New Jersey & Canada, John Wiley & Sons, Inc.
27. Bhandari, Monica (2017). *Philosophical Foundations of Tax Law*, First Edition, Oxford, Oxford University Press.
28. Bruce R. Hopkins (2006). *The Tax Law of Unrelated Business for Nonprofit Organizations*, New Jersey & Canada, John Wiley & Sons, Inc.
29. Bruce R. Hopkins, Jody Blazek (2008). *Private Foundations Tax Law and Compliance*, Third Edition, United States of America: New Jersey & Canada, John Wiley & Sons, Inc.
30. Charman, Mary (2007). *Contract Law*, Fourth edition, Canada, Willan Publishing.
31. Christian H. Kralin (2005). *International Real Estate Handbook, Acquisition, ownership and sale of real estate, Residence, tax and inheritance law*, England, John Wiley & Sons Ltd.
32. Cooter, Robert and Ulen, Thomas (2016). *Law and Economics*, 6th edition. United States, Pearson Education.
33. Csiby, Andrea (2005). *International Real Estate Handbook, Acquisition, ownership and sale of real estate, Residence, tax and inheritance law*, England: John Wiley & Sons Ltd.
34. de Secondat, Charles [Baron de Montesquieu 1748] (2001). *The Spirit of Laws*, Translated by Thomas Nugent, Ontario, Canada, Batoche Books.
35. Fenton, Janet H.; W. Kan, Samuel (2013). *2011-2012 Federal information tax law*, United States, IRS Publications.
36. Furmston, Michae (2013). *Cheshire, Fifoot and Furmston's Law of Contract*, 16th edn, Oxford, Oxford University Press.
37. Hopkins, Bruce R. (2010) *The Tax Law of Charitable Giving*, Fourth Edition, Hoboken, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.

38. Madl, Peter; Lagler, Michael (2005). *Ulrike Langwallner, International Real Estate Handbook, Acquisition, ownership and sale of real estate, Residence, tax and inheritance law*, England, John Wiley & Sons Ltd.
39. Manasse, Donald (2005). *International Real Estate Handbook, Acquisition, ownership and sale of real estate, Residence, tax and inheritance law*, England: John Wiley & Sons Ltd.
40. Mckendrick, Ewan (2012). *Contract Law, Text, Cases, and Materials*, Fifth Edition, United Kingdom, Oxford, Oxford University Press.
41. Nicholas Jacob, Paul Kinsella (2005). *International Real Estate Handbook, Acquisition, ownership and sale of real estate, Residence, tax and inheritance law*, England, John Wiley & Sons Ltd.
42. Quinn, Frances; Elliott Catherine (2009) *Contract Law*, 7th Edition, London, Pearson Education Limited.
43. Robert J. Aalberts; George J. Siedel (2009) *Real Estate Law*, Seventh Edition, USA, Canada, South-Western, a part of Cengage Learning.
44. S. Avi-Yonah, Reuven, Sartori, Nicola and Marian Omri (2011). *Global Perspectives on Income Taxation Law*, New York, Oxford, Oxford University Press.
45. Scott M. Estill; F. Long, Stephanie (2010). *Real Estate Investor's tax EDGE*, Hoboken, New Jersey, Canada, Published by John Wiley & Sons, Inc.
46. Sennecke, Alexander (2005). *International Real Estate Handbook, Acquisition, ownership and sale of real estate, Residence, tax and inheritance law*, England: John Wiley & Sons Ltd.
47. Sherlock, Molly F.; Marples, Donald J (2014). *Overview of the Federal Tax System*, Washington D.C, Congressional Research Service, Federal Publications.
48. Thuronyi, Victor (Editor) (1998). *Tax Law Design and Drafting, Volume 1 & Volume 2*, Washington D.C, International Monetary Fund.
49. Tiley, John (Editor) (2004). *Studies in the History of Tax Law, Director of the Centre for Tax Law*, University of Cambridge, Oxford and Portland Oregon, Published in North America (US and Canada), Hart Publishing.



50. Turner, Chris (2014). Key cases Contract law, 2nd edition, UK. London, Hodder education.
51. Turner, Chris (2014). *Unlocking Contract Law*, 4th edition, New York, Routledge.
52. Turner, Chris (2017). *Contract Law*, 2nd Edition, Hachette UK Company, Hodder education.
53. Vanistendael, Frans (1996). *Legal Framework for Taxation, Tax Law Design and Drafting*, volume 1&2, Washington D.C, International Monetary Fund.

B) Article

54. Hümbelin, Oliver. Farys, Rudolf (2018). "Income redistribution through taxation – how deductions undermine the effect of taxes", *Journal of Income Distribution*, vol. 26, no. 1. Pp. 1-35.
55. Schulze, Reiner (2008). "Common Frame of Reference and Existing EC Contract Law", *sellier. European law publishers*, pp. 257-269.
56. T. Kronman, Anthony (1980). *Contract Law and Distributive Justice*, 89 Yale Law Journal. Pp. 472-512.
57. Wellington Garikai Bonga (2014). "A Comprehensive Analysis of Interaction between Law and Economics", *great Zimbabwe university*, pp. 1-12.

C) Electronic references.

58. "charities-non-profits/form-1023-required-financial-information", (2020), <<https://www.irs.gov>>: 24-07-2020.
59. Alexander, Gregory and Donahue, Charles. "property law, topic/property-law/Objects-subjects-and-types-of-possessory-interests-in property#ref927937 Encyclopedia Britannica", (2019), <<https://www.britannica.com/topic/property-law>>: 03/10/2019.
60. David Norton , "expat-guide-to-property-tax-in-the-uk", (2022), <<https://www.aesinternational.com/blog>> : 28-05-2022.

61. Federal Ministry of Finance, “The Austrian Tax and Customs Administration Facts and Figures 2015, Annual Report 2015”, (2017) <www.bmf.gv.at>: 20/ 06/ 2021.
62. Government UK website, “buy-sell-your-home/tax”, (Undated), <<https://www.gov.uk>> : 02-08-2019.

D) Acts

63. Civil Code 1804-2016 (France).
64. Common hold and Leasehold Reform Act 2002 (U.K).
65. Decree no. 669 of December 31st 1996 (Italy).
66. Federal Constitution of the Swiss Confederation, of 18 April 1999 (Status as of 1 January 2020 (Swiss).
67. General anti-avoidance rule 1987 (Canada).
68. Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005(U.K).
69. Land Registration Act 1925 (U. K).
70. Land Registration Act 2002 (U. K).
71. Land Transfer Tax Act 1987 (Austria).
72. Law No. 11.196 of November 21, 2005 (register in land. Brazil).
73. Law No. 2308/95 (Register of Deeds. Greece).
74. Law no. 67-3 (register in land. France).
75. Law of Property Act 1925 (U.K).
76. Law of Property Act 1989 (Miscellaneous Provisions) (U.K).
77. Swiss Civil Code (Federal Act on the Amendment of the Swiss Civil Code. 30 March 1911 (Status as of 1 July 2014)) (Swiss).
78. Taxpayer Relief Act of 1997 (U.S).
79. The Canadian Income Tax Act (CITA or I.T.A.) 1985 (Canada).
80. The Capital Gains Tax (Definition of Permanent Interest Bearing Share) Regulations 1999 (U.K).
81. The General Tax Code: Edited on the 1st of January 2017 (France).

82. The Swiss Civil Code of December 10, 1907 (Effective January 1, 1912) (Swiss).

83. U.S Internal Revenue code (U.S).

۸۴. القانون المدنی المصری ۱۹۴۸ (۱۳۶۷ قمری - مصر).



A Comparative Study of Tax and Limiting the Liberty with Emphasis on Business and Real Estate Transfer

Reza cheraghi*

Ph.D. in Private Law Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Receive:2022/07/1 Accept:2022/04/25

Abstract

The freedom to transfer property as one of the most prominent examples of contract law issues, is limited by tax laws. Iranian Direct Taxes Law, has considered taxable the transfer of real estate with any legal nature - Sale (Art. 59), Exchange (Art. 63), Gift (Art. 119 to 128), Inheritance (Art. 17) etc. - whether official (Art. 52, 59 and 187) and informal (Art. 52, 59, 61, 64, 71, 74, 78 and 80), and whether they are for business purposes or otherwise (application of arts. 52, 59 and 77). On the one hand, such a situation has caused an illegitimate infringement of the tax laws on the sovereignty of will and freedom of contract, and on the other hand, it has prevented the realization of the goals of tax redistribution. The basic question is how the imposition of real estate transfer tax does not encounter the legal freedoms of individuals? The main method of this research is descriptive-analytical and in a library style. Because of the relationship between this research and the function of tax institutions, field research has also been considered. As a result, the separation between professional real estate transfer contracts (based on business) from contracts concluded to meet personal needs (non-professional) and the taxation of the first group can prevent the above encounter.

Keywords: Freedom of Contract, Tax Rights, Professional Real Estate Transfer Contract, Taxes and Business

* Corresponding author::rcheraghy@yahoo.com