

## واکاوی حقوقی و اقتصادی مالیات‌های ملکی در نظام مالیاتی ایران:

### چالش‌ها، اصلاحات و چشم‌اندازهای اجرایی

حیدر ربیعی<sup>۱</sup>

زینب احمدیان نوا<sup>۲</sup>

ریحانه شعبانی<sup>۳</sup>

#### چکیده

مالیات بر دارایی به عنوان یکی از ابزارهای مستقیم در نظام مالیاتی، نقشی اساسی در تأمین درآمدهای پایدار دولت، کنترل تمرکز ثروت و تنظیم بازارهای اقتصادی ایفا می‌کند. مسئله اصلی این پژوهش، واکاوی ناکارآمدی‌ها و چالش‌های ساختاری در قوانین مالیات بر دارایی ایران است؛ به‌ویژه آنکه تغییرات قانونی (مانند اصلاحات سال ۱۳۸۰) منجر به حذف برخی پایه‌های مالیاتی قدیمی و جایگزینی آن‌ها با سازوکارهای جدید شده است که در مقام اجرا با دشواری‌هایی روبروست. هدف این پژوهش، بررسی دقیق ساختار مالیات‌های مرتبط با دارایی شامل مالیات بر خانه‌های خالی، اراضی بایر، ارث و حق تمبر، و تحلیل اثربخشی آن‌ها در نیل به اهداف اقتصادی و عدالت اجتماعی است. این مقاله با بهره‌گیری از روش توصیفی-تحلیلی و با تکیه بر مواد قانونی قانون مالیات‌های مستقیم، ضمن مرور تاریخچه و تغییرات تقنینی، به ارزیابی شکاف میان سیاست‌گذاری و نتایج اجرایی می‌پردازد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که نظام مالیاتی ایران برای خروج از چالش‌های موجود، نیازمند اصلاحات مستمر، هوشمندسازی نظارت، و بازنگری در نرخ‌هاست. نتایج بیانگر آن است که موفقیت این دسته از مالیات‌ها تنها در گرو وضع قانون نیست، بلکه نیازمند زیرساخت‌های اجرایی قوی و افزایش آگاهی عمومی است تا بتوان از ابزار مالیات به عنوان اهرمی برای کنترل سفته‌بازی در بازار املاک و تحقق عدالت توزیعی بهره برد. در پایان، مقاله راهکارهایی برای بهبود کارایی ابزارهای مالیاتی مذکور ارائه می‌دهد.

<sup>۱</sup> استاد مدعو دانشگاه تهران و مشاور راهبردهای مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری [alrabiei@ut.ac.ir](mailto:alrabiei@ut.ac.ir)

<sup>۲</sup> کارشناسی حسابداری، دانشکدگان فارابی - دانشگاه تهران.

<sup>۳</sup> کارشناسی حسابداری، دانشکدگان فارابی - دانشگاه تهران.

**واژگان کلیدی:** مالیات بر دارایی، عدالت مالیاتی، مالیات بر خانه‌های خالی، مالیات بر ارث، اصلاحات مالیاتی، نظام مالیاتی ایران.

## ۱. مقدمه

مالیات به عنوان یکی از کلیدی‌ترین ابزارهای حاکمیتی در مدیریت نظام‌های اقتصادی مدرن، نقشی دوگانه در تأمین منابع مالی عمومی و تنظیم مناسبات اجتماعی ایفا می‌کند. در چارچوب‌های نظری حسابداری و مدیریت مالی، مالیات نه تنها منبع درآمدی برای دولت‌ها جهت توسعه زیرساخت‌هاست، بلکه به عنوان مکانیزمی برای بازتوزیع ثروت و کاهش نابرابری‌های اقتصادی شناخته می‌شود (نمازی، ۱۳۹۹).

مالیات بر دارایی به عنوان یکی از پایه‌های اساسی مالیات‌های مستقیم، مستقیماً بر ثروت انباشته و اموال اشخاص اعمال می‌گردد. این نوع مالیات با هدف کنترل تمرکز سرمایه در لایه‌های محدود جامعه و جلوگیری از بلوکه شدن منابع مولد در دارایی‌های غیرمولد وضع شده است (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

ساختار این مالیات در ایران شامل بخش‌های متنوعی همچون مالیات بر املاک، مالیات بر ارث و مالیات بر حق تمیر است که هر یک بر اساس مبانی قانونی مشخصی در قانون مالیات‌های مستقیم تدوین شده‌اند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

اهمیت مالیات بر دارایی در نظام اقتصادی از جنبه‌های گوناگونی قابل تحلیل است. از منظر مدیریت راهبردی، این مالیات ابزاری برای هدایت سرمایه‌ها به سمت بخش‌های تولیدی و کاهش سوداگری در بازارهای غیرمولد مانند مسکن و اراضی بایر است. تحولات نوین در گزارشگری مالی و ورود به عصر دیجیتال نیز ضرورت بازنگری در شیوه‌های شناسایی و وصول این مالیات‌ها را دوچندان کرده است تا شفافیت اطلاعاتی سازمان‌ها و اشخاص بهبود یابد (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

از سوی دیگر، مالیات بر ارث به عنوان یکی از زیرمجموعه‌های مالیات بر دارایی، با هدف ایجاد توازن در انتقال بین‌نسلی ثروت عمل می‌کند. این مالیات که بر مجموع اموال به جامانده از متوفی پس از کسر دیون و واجبات مالی وضع می‌شود، بر اساس طبقه‌بندی وراثت و قرابت آن‌ها با متوفی نرخ‌های متفاوتی دارد (ربیعی، ۱۴۰۳). این رویکرد در تئوری‌های حسابداری مالی به عنوان راهکاری برای تعدیل ساختار سرمایه در سطح کلان

و تقویت عدالت توزیعی مورد بحث قرار گرفته است (شباهنگ، ۱۴۰۱). در کنار مالیات‌های مستقیم بر دارایی، مالیات بر حق تمبر به عنوان شیوه‌ای برای رسمیت بخشیدن به اسناد و معاملات مالی عمل می‌کند.

این نوع مالیات که بر اسناد تجاری، قراردادهای و اسناد مالکیت وضع می‌شود، نه تنها جنبه درآمدزایی دارد، بلکه اعتبار قانونی مبادلات را افزایش داده و به شفاف‌سازی جریان‌های نقدی در اقتصاد کمک می‌کند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

با توجه به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، افشای دقیق تعهدات مالیاتی و شناسایی به موقع بدهی‌های مالیاتی ناشی از مالکیت دارایی‌ها، از ارکان اصلی ارائه تصویر منصفانه از وضعیت مالی واحدهای تجاری محسوب می‌شود (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲). بر همین اساس، هدف اصلی این مقاله واکاوی جامع ساختار مالیات بر دارایی، ارث و حق تمبر در نظام قانونی ایران، تحلیل اثرات اقتصادی و اجتماعی این پایه‌های مالیاتی و ارائه راهکارهای اصلاحی برای بهبود تمکین مالیاتی و کارایی سیستم وصول است.

در بخش‌های آتی، به تفصیل مبانی قانونی، چالش‌های اجرایی و رویکردهای نوین در هر یک از این حوزه‌ها مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت.

## ۲. ماهیت و ابعاد اجرایی مالیات بر دارایی در نظام اقتصادی

مالیات بر دارایی به عنوان یکی از ستون‌های اصلی مالیات‌های مستقیم، بر ارزش خالص اموال و دارایی‌های تحت تملک اشخاص حقیقی و حقوقی وضع می‌گردد. در تئوری‌های نوین حسابداری، این نوع مالیات نه تنها ابزاری برای تأمین بودجه عمومی دولت، بلکه مکانیزمی برای برقراری عدالت توزیعی و جلوگیری از انباشت ثروت غیرمولد تلقی می‌شود (شباهنگ، ۱۴۰۱).

ساختار مالیات بر دارایی در برگیرنده طیف گسترده‌ای از اموال از جمله املاک، مستغلات، حق تمبر و ارث است که هر یک در چارچوب قانون مالیات‌های مستقیم ایران دارای ضوابط اجرایی خاص خود هستند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

هدف بنیادین از وضع این مالیات‌ها، بازتوزیع عادلانه ثروت و هدایت منابع مالی به سمت فعالیت‌های اقتصادی مولد است تا از رکود سرمایه در بخش‌های سوداگرانه جلوگیری به عمل آید (نمازی، ۱۳۹۹).

### **۲.۱ ضرورت و جایگاه مالیات بر دارایی در مدیریت کلان اقتصادی**

اهمیت مالیات بر دارایی در ساختار اقتصادی کشورها از چندین منظر قابل واکاوی است. نخست آنکه این مالیات از طریق کاهش نابرابری‌های اجتماعی، مانع از تمرکز دارایی‌ها در دست گروه‌های خاص شده و به تعادل طبقاتی کمک می‌کند. دومین جنبه اهمیت آن، ایجاد درآمدهای پایدار برای دولت‌هاست که صرف توسعه زیرساخت‌های شهری، بهداشت و آموزش می‌گردد.

از سوی دیگر، اعمال مالیات بر املاک و مستغلات به عنوان یک ابزار کنترلی، مانع از رشد حباب‌گونه قیمت‌ها در بازار مسکن می‌شود. همچنین، با پیشرفت‌های حاصل شده در گزارشگری مالی و استقرار نظام‌های دیجیتال، شناسایی دقیق دارایی‌ها تسهیل شده و امکان فرار مالیاتی به حداقل رسیده است (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱). این فرآیند موجب می‌شود که شفافیت در نظام اقتصادی افزایش یافته و اعتماد ذی‌نفعان به گزارش‌های مالی تقویت گردد (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

### **۲.۲ سیر تحول تاریخی و تقنینی مالیات بر دارایی**

بررسی تاریخچه مالیات بر دارایی نشان می‌دهد که این مفهوم ریشه در تمدن‌های باستانی و نظام‌های خراج‌گیری بر زمین دارد. در دوران مدرن، این مالیات به شکلی منسجم و منطبق با استانداردهای بین‌المللی درآمده است.

در ایران، قانون مالیات بر دارایی در سال ۱۳۶۶ با ساختاری مشتمل بر پنج نوع مالیات به تصویب رسید که در آن زمان شامل مالیات سالیانه املاک، اراضی بایر و خانه‌های خالی نیز می‌شد (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

با این حال، با تغییر سیاست‌های اقتصادی و با هدف تحرک بخشی به بازار مسکن، در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ بسیاری از این مواد حذف گردیدند. این اصلاحات به منظور ساده‌سازی فرآیند وصول و کاهش هزینه‌های اداری مالیات انجام شد، هرچند که در

سال‌های اخیر به دلیل ضرورت تنظیم بازار، برخی از این پایه‌های مالیاتی با عناوین جدید نظیر مالیات بر خانه‌های لوکس به نظام قانونی بازگشته‌اند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

## **۲.۳ واکاوی انواع مالیات بر دارایی در قوانین جاری و حذفی**

### **۲.۳.۱ تحلیل وضعیت مالیات سالیانه املاک و مسکن**

این نوع مالیات در گذشته بر اساس ارزش روز املاک از مالکان اخذ می‌شد تا هزینه‌های خدمات شهری تأمین گردد. اگرچه این پایه مالیاتی در اصلاحات سال ۱۳۸۰ از متن قانون حذف شد، اما امروزه رویکرد جدیدی تحت عنوان مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت جایگزین آن شده است.

این تغییر رویکرد نشان‌دهنده حرکت به سمت مالیات‌ستانی هدفمند از ثروت‌های کلان به جای مالیات عمومی بر مسکن است (ریبعی، ۱۴۰۳).

### **۲.۳.۲ ابعاد اجرایی مالیات بر خانه‌های خالی**

مالیات بر خانه‌های خالی با هدف افزایش عرضه مسکن و مقابله با احتکار واحدهای مسکونی تدوین شده است.

طبق قوانین جدید، واحدهای مسکونی که در شهرهای با جمعیت بیش از صد هزار نفر بیش از ۱۲۰ روز خالی بمانند، مشمول مالیات سنگین و تصاعدی خواهند بود (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

اجرای موفق این ماده قانونی نیازمند یکپارچگی اطلاعاتی میان سامانه‌های اسکان و استانداردهای گزارشگری است تا شناسایی این واحدها با دقت بالا صورت پذیرد (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

### **۲.۳.۳ وضعیت مالیات بر اراضی بایر**

این مالیات بر زمین‌هایی وضع می‌شد که علی‌رغم قابلیت بهره‌برداری، بدون استفاده باقی مانده بودند.

هدف قانون‌گذار از این مالیات، اجبار مالکان به عمران و آبادی زمین‌ها بود. با این حال، به دلیل چالش‌های تفکیک اراضی و مشکلات اجرایی، این ماده در سال ۱۳۸۰ حذف شد.

و در حال حاضر در نظام مالیاتی ایران جایگزین مستقیمی برای آن در نظر گرفته نشده است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

#### **۲.۳.۴ جایگاه مالیات حق تمبر در معاملات**

حق تمبر مالیاتی است که بر اسناد و مدارک تجاری نظیر چک، سفته، برگه‌های سهام و قراردادهای وضع می‌شود. این مالیات نه تنها جنبه درآمدی دارد، بلکه به اسناد رسمیت حقوقی بخشیده و اعتبار آن‌ها را در مراجع قضایی تضمین می‌کند. در استانداردهای گزارشگری مالی، پرداخت حق تمبر در زمان افزایش سرمایه یا صدور اسناد تجاری باید به دقت افشا و ثبت گردد (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

#### **۲.۳.۵ ماهیت و کارکرد مالیات بر ارث**

مالیات بر ارث یکی از پایدارترین انواع مالیات بر دارایی است که بر ماترک متوفی اعمال می‌شود. این مالیات بر اساس نزدیکی وراثت به متوفی در سه طبقه دسته‌بندی شده و نرخ‌های متفاوتی دارد. طبق اصلاحات جدید، زمان پرداخت مالیات بر ارث به هنگام انتقال دارایی تغییر یافته است که این امر موجب تسهیل در فرآیند اداری و کاهش فشار مالی بر وراثت می‌گردد (ربیعی، ۱۴۰۳).

#### **۲.۴ تحلیل پیامدهای اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی**

علت حذف برخی از پایه‌های مالیاتی در سال ۱۳۸۰ و بازگشت مجدد برخی دیگر در سال‌های اخیر، نشان‌دهنده پویایی نیازهای اقتصادی دولت است. حذف برخی مواد به دلیل عدم کارایی در اجرا و تأثیرات منفی احتمالی بر سرمایه‌گذاری در بخش ساختمان بود.

با این حال، نیاز به تنظیم‌گری در بازار املاک موجب شد تا دولت مجدداً به سمت احیای مالیات‌هایی نظیر خانه‌های خالی و لوکس حرکت کند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳). در تئوری‌های مالی، این نوسانات تقنینی باید به گونه‌ای مدیریت شود که شفافیت گزارشگری حفظ شده و اعتماد سرمایه‌گذاران آسیب نبیند (شباهنگ، ۱۴۰۱).

در نهایت، موفقیت در وصول این مالیات‌ها منوط به هوشمندسازی نظام مالیاتی و استفاده از بسترهای فناوری اطلاعات جهت رصد دقیق جریان ثروت در کشور است (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

### ۳. مالیات سالانه املاک و تحولات ساختاری آن

مالیات سالانه املاک در نظام تقنینی ایران، یکی از ابزارهای مالیات‌های مستقیم بود که بر اساس ارزش ذاتی و معاملاتی املاک و مستغلات از مالکان اخذ می‌شد. هدف از وضع این مالیات در بدو امر، تنظیم بازار مسکن، ایجاد درآمد پایدار برای دولت و مقابله با احتکار دارایی‌های غیرمنقول بود. با این حال، در اصلاحات گسترده مالیاتی سال ۱۳۸۰، مواد ۳ تا ۹ قانون مالیات‌های مستقیم که متضمن مقررات مربوط به مالیات سالانه املاک بودند، از متن قانون حذف شدند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳). این اقدام ناشی از ارزیابی‌های اقتصادی آن دوران بود که نشان می‌داد اجرای این مالیات با مشکلات اجرایی نظیر عدم شفافیت در ارزیابی املاک و هزینه‌های بالای اداری مواجه است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). از دیدگاه فلسفه مالیاتی، حذف این مالیات با هدف کاهش فشار بر سرمایه‌گذاری در بخش مسکن و ساده‌سازی فرآیندهای مالیاتی صورت گرفت، هرچند که در سال‌های بعد، پیامدهای این تصمیم و ضرورت تنظیم بازار مسکن، منجر به بازنگری در سیاست‌های کلان مالیاتی کشور گردید (نمازی، ۱۳۹۹).

#### ۳.۱ دلایل حذف و پیامدهای تغییر سیاست‌های مالیاتی

حذف مالیات سالانه املاک در سال ۱۳۸۰ صرفاً یک تغییر شکلی نبود، بلکه نشان‌دهنده تغییر جهت سیاست‌گذاری دولت از مالیات‌ستانی عمومی به سمت پایه‌های مالیاتی هدفمند بود. از جمله دلایل اصلی این حذف می‌توان به نبود سامانه جامع اطلاعات املاک و مشکلات زیرساختی در تعیین ارزش واقعی دارایی‌ها اشاره کرد که منجر به عدم کارایی در وصول مالیات می‌شد. در تئوری‌های حسابداری مالی، ارزیابی دارایی‌ها بر مبنای ارزش‌های جاری نیازمند ابزارهای دقیق و استانداردهای گزارشگری شفاف است که در آن زمان، بستر لازم برای آن فراهم نبود (شبهانگ، ۱۴۰۱). حذف این پایه مالیاتی، اگرچه باری را از دوش مالکان برداشت، اما در عمل منجر به افزایش سفته‌بازی در بازار

مسکن شد، چرا که مالکان بدون دغدغه پرداخت مالیات سالانه، املاک خود را بدون استفاده نگه می‌داشتند که این امر به کاهش عرضه مسکن و تورم قیمت‌ها دامن زد (ربیعی، ۱۴۰۳).

### **۳.۲ سازوکارهای نوین جایگزین: مالیات بر خانه‌های خالی**

در راستای جبران کاستی‌های ناشی از حذف مالیات سالانه و با هدف تنظیم عرضه و تقاضا در بازار مسکن، قانون‌گذار با وضع ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات بر خانه‌های خالی را به عنوان جایگزینی هدفمند معرفی کرد. بر اساس این قانون، واحدهایی که در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر واقع شده و بیش از ۱۲۰ روز در سال خالی از سکنه باشند، مشمول مالیات می‌گردند. نرخ این مالیات به صورت تصاعدی طراحی شده است تا مالکان را به ورود واحدهای مسکونی به چرخه مصرف ترغیب کند؛ به نحوی که نرخ مالیات در سال اول معادل شش برابر، در سال دوم دوازده برابر و در سال سوم به بعد هجده برابر مالیات بر درآمد اجاره خواهد بود (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). موفقیت این پایه مالیاتی در گرو هوشمندسازی فرآیندهای مالیاتی و اتصال سامانه‌های اطلاعاتی، به‌ویژه سامانه ملی املاک و اسکان، به پایگاه داده‌های سازمان امور مالیاتی است که خود نیازمند زیرساخت‌های گزارشگری دیجیتال پیشرفته می‌باشد (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

### **۳.۳ مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت (املاک لوکس)**

یکی دیگر از رویکردهای جدید نظام مالیاتی، انتقال تمرکز از مالیات‌ستانی عام بر تمامی املاک به سمت مالیات بر دارایی‌های با ارزش بالا است. مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت با هدف تحقق عدالت توزیعی و افزایش درآمدهای دولت از بخش ثروت‌های کلان وضع شده است. در این چارچوب، املاکی که ارزش آن‌ها از نصاب قانونی تعیین شده (۱۵ میلیارد تومان) فراتر رود، مشمول نرخ‌های مالیاتی خاص می‌گردند. این تغییر رویکرد نشان‌دهنده گذار از مالیات‌های سنتی بر دارایی به سمت مالیات‌های مدرن مبتنی بر استانداردهای گزارشگری مالی است که در آن، ارزش‌گذاری دارایی‌ها بر اساس معیارهای علمی و منصفانه صورت می‌گیرد (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

### ۳.۴ جمع‌بندی تحولات مالیاتی املاک

تغییرات صورت گرفته در ساختار مالیاتی املاک در ایران، بازتاب‌دهنده تجربیات و چالش‌های اجرای قوانین در ادوار مختلف است. حذف مواد ۳ تا ۹ در سال ۱۳۸۰ اگرچه گامی در جهت کاهش مقررات زائد بود، اما نبود ابزارهای نظارتی دقیق، دولت را بر آن داشت تا با طراحی مالیات‌های هوشمندتر نظیر مالیات بر خانه‌های خالی و املاک لوکس، تعادل میان درآمدهای دولتی و تنظیم بازار را برقرار سازد. در مجموع، نظام مالیاتی املاک در ایران به سمت کاهش تمرکز بر درآمدهای عمومی از طریق مالیات بر تمامی املاک و حرکت به سمت مالیات‌ستانی هدفمند بر دارایی‌های راکد یا گران‌قیمت سوق یافته است. برای تحقق اثربخش این قوانین، تقویت نظارت‌های هوشمند و هم‌افزایی میان نهادهای مسئول جهت شناسایی دقیق دارایی‌ها، از اهم ضرورت‌ها برای کاهش فرار مالیاتی و ارتقای شفافیت در نظام اقتصادی کشور است (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

#### ۴. مالیات بر خانه‌های خالی و نقش آن در تنظیم بازار مسکن

مالیات بر خانه‌های خالی یکی از ابزارهای مهم سیاست‌گذاری مالیاتی در حوزه املاک و مستغلات است که با هدف مقابله با احتکار مسکن، افزایش عرضه واحدهای مسکونی، کاهش فشار تقاضا در بازار اجاره و جلوگیری از رشد غیرمنطقی قیمت مسکن وضع شده است. این پایه مالیاتی بر واحدهای مسکونی‌ای اعمال می‌شود که با وجود قابلیت سکونت، برای مدت مشخصی در طول سال خالی از سکنه باقی می‌مانند و وارد چرخه مصرف، اجاره یا فروش نمی‌شوند. از منظر اقتصادی، نگهداری واحدهای مسکونی بدون استفاده موجب کاهش عرضه مؤثر مسکن، تشدید شکاف میان عرضه و تقاضا و افزایش انگیزه‌های سوداگرانه در بازار املاک می‌شود. بنابراین، مالیات بر خانه‌های خالی را می‌توان نوعی ابزار تنظیمی دانست که هدف آن صرفاً کسب درآمد برای دولت نیست، بلکه جهت‌دهی رفتار مالکان به سمت بهره‌برداری اقتصادی و اجتماعی از دارایی‌های غیرمنقول است (ربیعی، ۱۴۰۳).

در نظام مالیاتی ایران، مالیات بر خانه‌های خالی در چارچوب ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است. بر اساس این ماده، واحدهای مسکونی واقع در

شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که بیش از ۱۲۰ روز در سال خالی از سکنه باشند، مشمول مالیات خواهند شد. این حکم قانونی نشان می‌دهد که قانون‌گذار به‌جای وضع مالیات عمومی بر همه املاک، تمرکز خود را بر واحدهایی قرار داده است که به دلیل عدم استفاده، آثار منفی بر بازار مسکن برجای می‌گذارند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). از این منظر، مالیات بر خانه‌های خالی ادامه منطقی سیاست‌های مالیاتی هدفمند در حوزه دارایی است و می‌تواند در صورت اجرای دقیق، به کاهش سوداگری و افزایش شفافیت در بازار مسکن کمک کند.

#### ۴.۱ مبانی اقتصادی و اجتماعی مالیات بر خانه‌های خالی

مبنای اصلی مالیات بر خانه‌های خالی آن است که مالکیت دارایی، افزون بر حقوق خصوصی، آثار عمومی و اجتماعی نیز دارد. زمانی که واحد مسکونی در شرایط نیاز جامعه به مسکن، برای مدت طولانی خالی نگه داشته می‌شود، این دارایی از کارکرد اصلی خود که تأمین نیاز سکونتی خانوارهاست فاصله می‌گیرد و به ابزاری برای حفظ ارزش سرمایه یا کسب سود ناشی از افزایش قیمت تبدیل می‌شود. در چنین وضعیتی، مداخله مالیاتی دولت با هدف اصلاح رفتار اقتصادی مالکان و کاهش هزینه‌های اجتماعی ناشی از احتکار مسکن قابل توجیه است (نمازی، ۱۳۹۹).

از دیدگاه تئوری‌های حسابداری و مالی، دارایی‌ها زمانی می‌توانند نقش اقتصادی مؤثر ایفا کنند که اطلاعات مربوط به ارزش، وضعیت بهره‌برداری و جریان منافع آن‌ها به شکل شفاف ثبت و گزارش شود. خانه خالی، هرچند در ظاهر بخشی از دارایی مالک محسوب می‌شود، اما از منظر اقتصاد کلان می‌تواند منجر به عدم تخصیص بهینه منابع شود. به همین دلیل، شناسایی دقیق چنین دارایی‌هایی و اعمال مالیات بر آن‌ها، نیازمند نظام اطلاعاتی شفاف، گزارشگری قابل اتکا و پیوند میان داده‌های ثبتی، بانکی، سکونتی و مالیاتی است (شباهنگ، ۱۴۰۱).

در سال‌های اخیر نیز توسعه سامانه‌های دیجیتال در حوزه گزارشگری مالی و مالیاتی، امکان شناسایی و کنترل دقیق‌تر دارایی‌های غیرمولد را فراهم کرده است (سجادی، محمودی و اکبری، ۱۴۰۱).

## ۴.۲ سیر تقنینی مالیات بر خانه‌های خالی در ایران

مالیات بر خانه‌های خالی در ایران سابقه‌ای پیش از ماده ۵۴ مکرر دارد. در قانون مالیات‌های مستقیم، مواد ۱۰ و ۱۱ سابق به موضوع مالیات بر مستغلات مسکونی خالی اختصاص داشتند. بر اساس این مواد، واحدهای مسکونی واقع در مراکز استان‌ها و شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که بیش از شش ماه متوالی خالی و بلااستفاده نگه داشته می‌شدند، مشمول مالیات بودند. نرخ مالیات در آن ساختار بر مبنای ارزش معاملاتی ملک تعیین می‌شد و به صورت ماهانه محاسبه می‌گردید؛ به‌گونه‌ای که برای مدت تا یک سال، معادل دو در هزار ارزش معاملاتی ملک به ازای هر ماه و برای مدت بیش از یک سال، معادل چهار در هزار ارزش معاملاتی ملک به ازای هر ماه مازاد بر یک سال مقرر شده بود (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

با وجود پیش‌بینی قانونی مواد ۱۰ و ۱۱، اجرای این مواد در عمل با چالش‌های جدی روبه‌رو شد. مهم‌ترین مشکل، نبود سامانه جامع و قابل اتکا برای شناسایی خانه‌های خالی بود. در آن دوره، اطلاعات مربوط به مالکیت، سکونت، معاملات، انشعابات و وضعیت بهره‌برداری املاک به صورت یکپارچه در اختیار دستگاه مالیاتی قرار نداشت؛ در نتیجه، تشخیص واقعی خانه‌های خالی دشوار و هزینه‌بر بود. همین ضعف اطلاعاتی موجب شد که این مالیات نتواند اثر بازدارنده لازم را بر احتکار مسکن ایجاد کند. در نهایت، مواد ۱۰ و ۱۱ در اصلاحات مالیاتی سال ۱۳۸۰ حذف شدند و سیاست‌گذار در سال‌های بعد، با توجه به گسترش ابزارهای اطلاعاتی و افزایش فشار بازار مسکن، بار دیگر به احیای این پایه مالیاتی در قالب ماده ۵۴ مکرر روی آورد (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

## ۴.۳ ماده ۵۴ مکرر و سازوکار جدید اخذ مالیات

ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، چارچوب جدید مالیات بر خانه‌های خالی را مشخص کرده است. بر اساس این ماده، واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که بیش از ۱۲۰ روز در سال خالی از سکنه باشند، به عنوان خانه خالی شناسایی و مشمول مالیات می‌شوند. مبنای محاسبه این مالیات، مالیات بر درآمد

اجاره ملک است، اما نرخ آن به صورت تصاعدی افزایش می‌یابد تا نگهداری ملک خالی برای مالک از نظر اقتصادی پرهزینه شود (منصور و زارعی، ۱۴۰۳). در ساختار فعلی، نرخ مالیات بر خانه‌های خالی در سال اول معادل شش برابر مالیات متعلقه بر درآمد اجاره، در سال دوم معادل دوازده برابر و در سال سوم به بعد معادل هجده برابر مالیات بر درآمد اجاره تعیین شده است. طراحی تصاعدی این نرخ‌ها نشان می‌دهد که قانون‌گذار میان خالی ماندن کوتاه‌مدت و نگهداری مستمر و سوداگرانه واحد مسکونی تفاوت قائل شده است. به بیان دیگر، هرچه مدت خالی ماندن واحد افزایش یابد، شدت واکنش مالیاتی نیز بیشتر می‌شود. این سازوکار می‌تواند مالکان را به عرضه واحدهای مسکونی در بازار اجاره یا فروش ترغیب کند و از تبدیل مسکن به کالای صرفاً سرمایه‌ای جلوگیری نماید (ربیعی، ۱۴۰۳).

#### ۴.۴ نقش سامانه ملی املاک و اسکان در اجرای مالیات

اجرای مؤثر مالیات بر خانه‌های خالی بدون دسترسی به داده‌های دقیق و به‌روز امکان‌پذیر نیست. به همین دلیل، سامانه ملی املاک و اسکان به عنوان مهم‌ترین ابزار شناسایی خانه‌های خالی در نظر گرفته شده است. مطابق مقررات مربوط، مالکان مکلفاند اطلاعات املاک خود، وضعیت سکونت، نوع بهره‌برداری و اقامتگاه اصلی یا فرعی خود را در این سامانه ثبت کنند. اطلاعات گردآوری‌شده در این سامانه مبنای تشخیص خانه‌های خالی قرار می‌گیرد و سپس سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس داده‌های دریافتی، نسبت به محاسبه و مطالبه مالیات اقدام می‌کند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

اهمیت این سامانه زمانی روشن‌تر می‌شود که تجربه حذف مواد ۱۰ و ۱۱ مورد توجه قرار گیرد. یکی از دلایل اصلی ناکارآمدی مقررات پیشین، فقدان اطلاعات جامع و قابل اتکا درباره وضعیت واقعی سکونت در واحدهای مسکونی بود. در رویکرد جدید، قانون‌گذار تلاش کرده است با استفاده از فناوری اطلاعات، این ضعف تاریخی را برطرف کند. از منظر گزارشگری مالی در عصر دیجیتال، اتصال پایگاه‌های داده، تبادل اطلاعات میان نهادهای عمومی و استفاده از سامانه‌های هوشمند، شرط اساسی کاهش فرار مالیاتی و

افزایش کارایی نظام مالیاتی است (سجادی، محمودی و اکبری، ۱۴۰۱). همچنین، همسویی این سامانه با معیارهای شفافیت و قابلیت اتکای اطلاعات، می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری مالیاتی و سیاست‌گذاری مسکن را بهبود بخشد (مهرانی، هاشمی و رحمانی، ۱۴۰۲).

#### ۴.۵ معافیت‌ها و حدود شمول مالیات بر خانه‌های خالی

مالیات بر خانه‌های خالی شامل همه واحدهای مسکونی نمی‌شود و قانون‌گذار برای جلوگیری از ایجاد فشار غیرمنصفانه بر مالکان، حدود و معافیت‌هایی را در نظر گرفته است. نخست، این مالیات عمدتاً ناظر بر واحدهای واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر است؛ زیرا بحران عرضه و تقاضای مسکن بیشتر در شهرهای بزرگ و مناطق پرجمعیت بروز می‌یابد. بنابراین، خانه‌های واقع در شهرهای کوچک‌تر یا مناطقی که مشمول نصاب جمعیتی مقرر نیستند، از شمول این مالیات خارج می‌شوند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

همچنین، خانه‌هایی که به دلیل بازسازی، تعمیرات اساسی یا شرایط خاص فنی به‌طور موقت قابل سکونت نیستند، در صورت احراز شرایط قانونی، می‌توانند از شمول مالیات خارج شوند. افزون بر این، واحدهایی که به صورت قانونی در اختیار نهادهای عمومی، خیریه‌ها یا اشخاص واجد شرایط قرار گرفته‌اند، ممکن است مشمول حکم خانه خالی تلقی نشوند. این معافیت‌ها نشان می‌دهد که هدف قانون‌گذار تنبیه مالکیت نیست، بلکه مقابله با نگهداری عمدی و غیرمولد واحدهای مسکونی در شرایط نیاز بازار است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

#### ۴.۶ چالش‌های اجرایی و آثار اقتصادی مالیات بر خانه‌های خالی

با وجود اهمیت مالیات بر خانه‌های خالی، اجرای آن همچنان با چالش‌هایی همراه است. نخستین چالش، صحت و کامل بودن اطلاعات ثبت‌شده در سامانه ملی املاک و اسکان است. اگر داده‌ها ناقص، نادرست یا به‌روز نباشند، احتمال خطا در شناسایی خانه‌های خالی افزایش می‌یابد و این امر می‌تواند موجب بی‌اعتمادی مؤدیان و افزایش اختلافات مالیاتی شود. چالش دوم، هماهنگی میان دستگاه‌های مختلف از جمله وزارت راه و

شهرسازی، سازمان امور مالیاتی، شهرداری‌ها، شرکت‌های خدمات‌رسان و سازمان ثبت اسناد و املاک است. بدون همکاری مؤثر این نهادها، شناسایی دقیق وضعیت سکونت و بهره‌برداری از املاک دشوار خواهد بود (سجادی، محمودی و اکبری، ۱۴۰۱).

از نظر اقتصادی، اثرگذاری این مالیات وابسته به شدت اجراء، دقت شناسایی، نرخ مالیات و شرایط عمومی بازار مسکن است. اگر نرخ مالیات بازدارنده باشد و احتمال شناسایی خانه خالی نیز بالا ارزیابی شود، مالکان انگیزه بیشتری برای عرضه واحدهای خود خواهند داشت. در مقابل، اگر اجرای قانون ضعیف باشد یا راه‌های دور زدن آن وجود داشته باشد، مالیات یادشده اثر محدودی بر بازار خواهد گذاشت. بر اساس مبانی نظری حسابداری و مالیات، کارآمدی هر پایه مالیاتی مستلزم شفافیت، قابلیت اندازه‌گیری، عدالت در اجرا و ثبات مقررات است (شباهنگ، ۱۴۰۱). از همین رو، مالیات بر خانه‌های خالی زمانی می‌تواند به هدف خود برسد که در کنار آن، سیاست‌های مکملی مانند توسعه بازار اجاره، حمایت از ساخت‌وساز مصرفی، کنترل سوداگری و تقویت اطلاعات ملکی نیز دنبال شود (نمازی، ۱۳۹۹).

#### ۴.۷ جمع‌بندی مالیات بر خانه‌های خالی

مالیات بر خانه‌های خالی یکی از مهم‌ترین پایه‌های مالیاتی نوین در حوزه دارایی و مسکن است که با هدف افزایش عرضه واحدهای مسکونی، کاهش احتکار، کنترل سوداگری و ارتقای عدالت مالیاتی طراحی شده است. تجربه مواد ۱۰ و ۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم نشان داد که بدون وجود سامانه اطلاعاتی کارآمد، اجرای چنین مالیاتی با دشواری فراوان مواجه می‌شود. از این رو، ماده ۵۴ مکرر را می‌توان تلاشی برای بازطراحی این پایه مالیاتی بر مبنای ابزارهای نوین شناسایی، نرخ‌های تصاعدی و اتکای بیشتر بر داده‌های سامانه‌ای دانست (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

در مجموع، مالیات بر خانه‌های خالی اگرچه به‌تنهایی قادر به حل همه مسائل بازار مسکن نیست، اما می‌تواند در کنار سایر سیاست‌های مالی، اعتباری و شهری، نقش مؤثری در کاهش انگیزه نگهداری واحدهای مسکونی بدون استفاده داشته باشد. شرط اصلی موفقیت آن، تکمیل پایگاه‌های اطلاعاتی، همکاری میان نهادهای اجرایی، روزآمدسازی مستمر

داده‌ها، رعایت عدالت در تشخیص و مطالبه مالیات، و آگاهی بخشی به مالکان درباره تکالیف قانونی آنان است. در چنین شرایطی، این مالیات می‌تواند از یک حکم صرفاً قانونی به ابزاری مؤثر برای تنظیم بازار مسکن و تحقق عدالت مالیاتی تبدیل شود (ربیعی، ۱۴۰۳؛ مهرانی، هاشمی و رحمانی، ۱۴۰۲).

### ۵. مالیات بر اراضی بایر و جایگاه آن در سیاست گذاری زمین شهری

مالیات بر اراضی بایر یکی از پایه‌های مالیاتی مرتبط با دارایی‌های غیرمنقول بود که با هدف جلوگیری از احتکار زمین، تشویق مالکان به بهره‌برداری اقتصادی از اراضی شهری، افزایش عرضه زمین‌های قابل استفاده و کمک به مدیریت توسعه شهری در قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده بود. اراضی بایر، به طور کلی، به زمین‌هایی اطلاق می‌شود که با وجود قرار گرفتن در محدوده شهری و برخورداری از قابلیت بهره‌برداری بدون استفاده مؤثر اقتصادی، عمرانی یا ساختمانی رها شده‌اند. از منظر سیاست گذاری عمومی، باقی ماندن زمین‌های شهری به صورت بلااستفاده، علاوه بر کاهش عرضه زمین، می‌تواند موجب افزایش قیمت مسکن، گسترش سوداگری، تشدید نابرابری در دسترسی به زمین و اخلاف در برنامه‌ریزی شهری شود. از این رو، مالیات بر اراضی بایر در گذشته به عنوان ابزاری برای وادارسازی مالکان به استفاده بهینه از زمین و جلوگیری از تبدیل زمین شهری به دارایی راکد مورد توجه قانون‌گذار قرار گرفت (ربیعی، ۱۴۰۳).

از دیدگاه اقتصادی، زمین شهری دارایی‌ای محدود و دارای کارکرد اجتماعی است. برخلاف برخی دارایی‌های مالی که صرفاً ارزش مبادله‌ای دارند، زمین شهری بستر سکونت، تولید، خدمات، زیرساخت و توسعه کالبدی شهر محسوب می‌شود. بنابراین، نگهداری زمین بدون بهره‌برداری، به‌ویژه در مناطق دارای تقاضای بالا، می‌تواند آثار منفی گسترده‌ای بر بازار مسکن و عدالت شهری برجای گذارد. در این چارچوب، مالیات بر اراضی بایر با این منطق طراحی شده بود که هزینه نگهداری زمین بلااستفاده را برای مالک افزایش دهد و او را به ساخت‌وساز، فروش، اجاره یا واگذاری زمین برای استفاده مولد ترغیب کند. چنین رویکردی با مبانی نظری مالیات بر دارایی سازگار است؛ زیرا

مالیات بر دارایی‌های غیرمولد می‌تواند از تمرکز ثروت و انجماد منابع اقتصادی جلوگیری کند و منابع را به سمت فعالیت‌های مولد سوق دهد (نمازی، ۱۳۹۹).

### **۵.۱ مبنای قانونی مالیات بر اراضی بایر در قانون مالیات‌های مستقیم**

در ساختار پیشین قانون مالیات‌های مستقیم، مواد ۱۲ تا ۱۶ به مالیات بر اراضی بایر اختصاص داشتند. بر اساس ماده ۱۲ سابق، کلیه اراضی بایر واقع در محدوده شهرها که بدون عذر موجه بایر باقی مانده بودند، مشمول مالیات سالانه می‌شدند. این حکم نشان می‌داد که قانون‌گذار میان مالکیت مشروع زمین و استفاده غیرمولد از آن تفکیک قائل شده است. به عبارت دیگر، صرف مالکیت زمین موجب تعلق مالیات نمی‌شد، بلکه بایر ماندن زمین در محدوده شهری و نبود دلیل موجه برای عدم بهره‌برداری، مبنای تعلق مالیات قرار می‌گرفت (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

مواد ۱۲ تا ۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم، علاوه بر تعریف قلمرو شمول مالیات، مقرراتی درباره نرخ مالیات، نحوه ارزیابی ارزش زمین، معافیت‌ها و وضعیت‌های خاص انتقال قهری اراضی پیش‌بینی کرده بودند. این مواد در قالب فصل مربوط به مالیات بر اراضی بایر قرار داشتند و هدف اصلی آن‌ها ایجاد سازوکاری برای کاهش زمین‌های بلااستفاده در شهرها بود. با این حال، این مواد در اصلاحات مالیاتی سال ۱۳۸۰ به طور کامل حذف شدند و از آن پس، مالیات بر اراضی بایر در قالب مواد یادشده در نظام مالیاتی ایران اجرا نشد (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

### **۵.۲ نحوه محاسبه مالیات بر اراضی بایر پیش از حذف**

در مقررات پیشین، مالیات بر اراضی بایر بر اساس مدت زمان بایر ماندن زمین و ارزش زمین محاسبه می‌شد. این ساختار به صورت پلکانی طراحی شده بود تا هرچه مدت بلااستفاده ماندن زمین افزایش یابد، بار مالیاتی مالک نیز بیشتر شود. بر اساس ماده ۱۳ سابق قانون مالیات‌های مستقیم، زمین‌هایی که تا دو سال بایر باقی می‌ماندند، سالانه مشمول مالیاتی معادل دو درصد ارزش زمین بودند. در صورتی که زمین تا چهار سال بایر باقی می‌ماند، سالانه چهار درصد ارزش زمین نسبت به مدت مازاد بر دو سال مشمول مالیات می‌شد. همچنین، در مورد زمین‌هایی که بیش از چهار سال بایر باقی می‌ماندند،

نرخ مالیات برای مدت مزاد بر چهار سال به پنج درصد ارزش زمین در هر سال افزایش می‌یافت (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

این شیوه محاسبه نشان می‌دهد که قانون‌گذار به دنبال ایجاد سازوکاری بازدارنده بوده است. در واقع، نرخ‌های تصاعدی مالیات بر اراضی بایر با این هدف تعیین شده بودند که مالک نتواند بدون تحمل هزینه مالیاتی قابل توجه، زمین شهری را برای مدت طولانی از چرخه بهره‌برداری خارج نگه دارد. از منظر نظریه‌های حسابداری مالی، اعمال چنین مالیاتی مستلزم ارزیابی دقیق ارزش دارایی و اتکاپذیری اطلاعات مربوط به مالکیت و وضعیت بهره‌برداری است. در صورتی که ارزش زمین به درستی تعیین نشود یا اطلاعات مربوط به وضعیت بایر بودن آن قابل اتکا نباشد، عدالت مالیاتی و کارایی اجرایی مالیات با چالش مواجه می‌شود (شباهنگ، ۱۴۰۱).

### ۵.۳ ارزیابی ارزش اراضی بایر و نقش اطلاعات مالیاتی

یکی از ارکان مهم اجرای مالیات بر اراضی بایر، تعیین ارزش زمین بود. در مواد پیشین قانون مالیات‌های مستقیم، ارزش‌گذاری اراضی بایر بر اساس ارزش معاملاتی زمین و با توجه به ضوابط ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم انجام می‌شد. ارزش معاملاتی، مبنایی قانونی برای تعیین ارزش املاک و اراضی در نظام مالیاتی است و به عواملی مانند موقعیت جغرافیایی، کاربری، دسترسی، نوع منطقه، امکانات شهری و شرایط بازار وابسته است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

با این حال، یکی از دشواری‌های اساسی در اجرای این مالیات، فاصله احتمالی میان ارزش معاملاتی و ارزش واقعی بازار بود. اگر ارزش معاملاتی بسیار پایین‌تر از ارزش روز زمین تعیین می‌شد، مالیات محاسبه‌شده اثر بازدارنده کافی نداشت. از سوی دیگر، اگر ارزیابی‌ها بدون معیارهای شفاف و قابل دفاع انجام می‌شد، زمینه اعتراض مؤدیان و اختلافات مالیاتی افزایش می‌یافت. بنابراین، اجرای موفق مالیات بر اراضی بایر نیازمند نظام ارزش‌گذاری دقیق، به‌روز و مبتنی بر داده‌های قابل اعتماد بود. در ادبیات گزارشگری مالی، شفافیت، قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات از شروط اصلی تصمیم‌گیری اقتصادی

محسوب می‌شوند و نبود این ویژگی‌ها می‌تواند کارایی سیاست‌های مالیاتی را کاهش دهد (مهرانی، هاشمی و رحمانی، ۱۴۰۲).

#### **۵.۴ معافیت‌های مالیاتی و عذرهای موجه در اراضی بایر**

قانون‌گذار در مقررات پیشین مالیات بر اراضی بایر، برای جلوگیری از اعمال غیرمنصفانه مالیات، برخی معافیت‌ها و عذرهای موجه را پیش‌بینی کرده بود. از جمله، زمین‌هایی که به موجب طرح‌های شهری، محدودیت‌های قانونی یا ضوابط عمومی امکان بهره‌برداری از آن‌ها وجود نداشت، از شمول مالیات خارج می‌شدند. همچنین، زمین‌هایی که مالک برای آن‌ها در حال دریافت مجوز ساخت‌وساز بود یا به دلیل عوامل خارج از اراده مالک، امکان بهره‌برداری از آن‌ها فراهم نبود، می‌توانستند مشمول معافیت یا عدم تعلق مالیات شوند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

این معافیت‌ها از منظر عدالت مالیاتی اهمیت زیادی داشتند؛ زیرا هدف مالیات بر اراضی بایر، مجازات مالکانی نبود که به دلایل قانونی، فنی یا اداری امکان استفاده از زمین را نداشتند، بلکه هدف اصلی مقابله با نگهداری عمدی و غیرمولد زمین بود. به همین دلیل، تشخیص دقیق میان زمین بایر ناشی از اراده مالک و زمین بلااستفاده به دلیل موانع خارج از اراده مالک، از مهم‌ترین مسائل اجرایی این مالیات محسوب می‌شد. در فلسفه مالیات‌ستانی، رعایت عدالت افقی و عمودی ایجاب می‌کند که مؤدیان دارای وضعیت مشابه به شکل مشابه و مؤدیان دارای وضعیت متفاوت به شکل متفاوت مورد برخورد مالیاتی قرار گیرند (نمازی، ۱۳۹۹).

#### **۵.۵ دلایل حذف مواد ۱۲ تا ۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم**

مواد ۱۲ تا ۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم در اصلاحات مالیاتی سال ۱۳۸۰ حذف شدند. یکی از مهم‌ترین دلایل این حذف، مشکلات اجرایی در شناسایی دقیق اراضی بایر بود. در آن زمان، سامانه جامع و یکپارچه‌ای برای ثبت اطلاعات مربوط به مالکیت زمین، وضعیت بهره‌برداری، کاربری، محدوده شهری، مجوزهای ساختمانی و موانع قانونی بهره‌برداری وجود نداشت. همین ضعف اطلاعاتی موجب می‌شد شناسایی اراضی مشمول

مالیات دشوار، زمان‌بر و پرهزینه باشد و زمینه بروز اختلاف میان مالکان و دستگاه مالیاتی فراهم شود (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).  
 دلیل دیگر حذف این مواد، عدم اثربخشی کافی مالیات بر اراضی بایر در افزایش عرضه زمین و کنترل بازار مسکن بود. اجرای ناقص قانون، ضعف در ارزیابی ارزش زمین، دشواری تشخیص عذر موجه، و نبود ابزارهای نظارتی مؤثر سبب شد این مالیات نتواند به طور کامل اهداف مورد انتظار را محقق کند. از سوی دیگر، سیاست‌گذار در دوره اصلاحات مالیاتی سال ۱۳۸۰ تلاش کرد برخی پایه‌های مالیاتی دارای هزینه اجرایی بالا را حذف و ساختار مالیاتی را ساده‌تر کند. این تغییر رویکرد نشان‌دهنده حرکت از مالیات‌ستانی سنتی بر دارایی‌های غیرمنقول به سمت سیاست‌هایی بود که بر کارایی اجرایی و کاهش اصطکاک مالیاتی تأکید داشتند (ربیعی، ۱۴۰۳).

#### **۵.۶ جایگزین‌های سیاستی پس از حذف مالیات بر اراضی بایر**

پس از حذف مواد ۱۲ تا ۱۶، مالیات بر اراضی بایر به شکل سابق در قانون مالیات‌های مستقیم اجرا نشد، اما مسئله زمین‌های بلااستفاده و نقش آن‌ها در افزایش قیمت مسکن همچنان باقی ماند. یکی از اقدامات مهم پس از آن، تصویب قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن در سال ۱۳۸۷ بود که در برخی احکام خود به موضوع اراضی بایر و زمین‌های دارای کاربری مسکونی توجه داشت. در این چارچوب، تلاش شد از طریق ابزارهای قانونی و مالی، مالکان به استفاده از زمین‌های راکد و ورود آن‌ها به چرخه ساخت‌وساز تشویق شوند، هرچند اجرای این سیاست‌ها نیز با چالش‌هایی مانند شناسایی دقیق اراضی، هماهنگی نهادی و ضعف ضمانت اجرا روبه‌رو بود (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).  
 در کنار رویکردهای مالیاتی، دولت‌ها معمولاً از سیاست‌های تشویقی نیز برای توسعه زمین‌های بایر استفاده می‌کنند. اعطای تسهیلات ساخت‌وساز، تسریع در صدور مجوزها، کاهش هزینه‌های اداری، ایجاد زیرساخت‌های شهری و حمایت از پروژه‌های مسکن می‌تواند مالکان را به بهره‌برداری از اراضی بلااستفاده ترغیب کند. با این حال، تجربه نظام مالیاتی ایران نشان می‌دهد که سیاست‌های تشویقی زمانی موفق خواهند بود که در کنار آن‌ها، ابزارهای بازدارنده برای مقابله با احتکار زمین نیز وجود داشته باشد. در غیر این

صورت، نگهداری زمین به عنوان دارایی سرمایه‌ای و انتظار برای افزایش قیمت، همچنان می‌تواند برای برخی مالکان جذاب‌تر از بهره‌برداری مولد باشد (شباهنگ، ۱۴۰۱).

### **۵.۷ ضرورت بازنگری در مالیات بر اراضی بایر در پرتو سامانه‌های نوین**

با گسترش فناوری‌های اطلاعاتی و شکل‌گیری سامانه‌های ثبت و پایش املاک، امکان بازنگری در مالیات بر اراضی بایر بیش از گذشته فراهم شده است. امروزه ابزارهایی مانند سامانه‌های اطلاعات مکانی، پایگاه‌های داده ثبتی، سامانه ملی املاک و اسکان، اطلاعات شهرداری‌ها، داده‌های پروانه‌های ساختمانی و پایگاه‌های مالیاتی می‌توانند در شناسایی دقیق‌تر اراضی بایر نقش داشته باشند. از این منظر، یکی از دلایلی که در گذشته موجب حذف مالیات بر اراضی بایر شد، یعنی ضعف اطلاعاتی و نبود سامانه جامع، در شرایط کنونی تا حدی قابل جبران است (سجادی، محمودی و اکبری، ۱۴۰۱).

در عصر گزارشگری دیجیتال، نظام مالیاتی می‌تواند با اتصال پایگاه‌های اطلاعاتی و تحلیل داده‌های ملکی، وضعیت بهره‌برداری از زمین‌ها را با دقت بیشتری ارزیابی کند. چنین تحولی، زمینه اعمال عادلانه‌تر مالیات، کاهش فرار مالیاتی و کاهش خطا در تشخیص را فراهم می‌سازد. البته بازگشت یا طراحی مجدد مالیات بر اراضی بایر باید با رعایت اصول عدالت، شفافیت، ثبات مقررات و قابلیت اجرا همراه باشد. همچنین، ارزش‌گذاری زمین باید بر اساس معیارهای روشن و قابل دفاع انجام گیرد تا از ایجاد اختلافات گسترده میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی جلوگیری شود (مهرانی، هاشمی و رحمانی، ۱۴۰۲).

### **۵.۸ جمع‌بندی مالیات بر اراضی بایر**

مالیات بر اراضی بایر در گذشته یکی از ابزارهای مهم قانون‌گذار برای مقابله با احتکار زمین و تشویق مالکان به استفاده بهینه از اراضی شهری بود. مواد ۱۲ تا ۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم، چارچوب قانونی این مالیات را از نظر قلمرو شمول، نرخ‌ها، نحوه ارزش‌گذاری، معافیت‌ها و شرایط خاص تعیین می‌کردند. با این حال، به دلیل مشکلات اجرایی، نبود سامانه جامع اطلاعات املاک، دشواری در تشخیص زمین‌های واقعاً بایر، اختلاف در ارزش‌گذاری و اثربخشی محدود بر بازار زمین و مسکن، این مواد در اصلاحات سال ۱۳۸۰ حذف شدند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

با وجود حذف این پایه مالیاتی، ضرورت سیاست‌گذاری درباره زمین‌های بایر همچنان باقی است. زمین شهری دارای کمیاب و دارای آثار اجتماعی گسترده است و رها شدن آن بدون بهره‌برداری می‌تواند به افزایش قیمت مسکن، کاهش عرضه زمین و گسترش سوداگری منجر شود. بنابراین، تجربه گذشته نشان می‌دهد که طراحی مجدد هرگونه مالیات یا سیاست جایگزین در این حوزه باید بر پایه اطلاعات دقیق، سامانه‌های هوشمند، ارزش‌گذاری شفاف، معافیت‌های منصفانه و هماهنگی میان نهادهای شهری و مالیاتی انجام شود. در صورت فراهم شدن این شرایط، مالیات بر اراضی بایر یا ابزارهای مشابه آن می‌تواند نقشی مؤثر در توسعه شهری، کنترل سوداگری زمین و تحقق عدالت مالیاتی ایفا کند (ربیعی، ۱۴۰۳؛ سجادی، محمودی و اکبری، ۱۴۰۱).

## ۶. نتیجه‌گیری

مالیات بر دارایی یکی از مهم‌ترین ابزارهای نظام مالیاتی برای تحقق درآمدهای پایدار، کنترل تمرکز ثروت، کاهش رفتارهای سوداگرانه و تقویت عدالت مالیاتی به شمار می‌رود. بررسی ساختار این نوع مالیات در نظام حقوقی ایران نشان می‌دهد که قانون‌گذار در دوره‌های مختلف، از مالیات بر املاک، خانه‌های خالی، اراضی بایر، ارث و حق تمبر به عنوان ابزارهایی برای تنظیم روابط اقتصادی و اجتماعی استفاده کرده است. با این حال، تجربه اجرای این پایه‌های مالیاتی بیانگر آن است که صرف پیش‌بینی قانون، برای تحقق اهداف مالیاتی کافی نیست و موفقیت این ابزارها وابسته به وجود زیرساخت‌های اجرایی، اطلاعاتی و نظارتی دقیق است.

یافته‌های مقاله نشان می‌دهد که اصلاحات سال ۱۳۸۰ نقطه عطفی در ساختار مالیات بر دارایی در ایران بوده است. در این اصلاحات، برخی پایه‌های مالیاتی مانند مالیات سالانه املاک و مالیات بر اراضی بایر به دلیل مشکلات اجرایی، نبود سامانه‌های اطلاعاتی جامع، دشواری ارزش‌گذاری دارایی‌ها و هزینه بالای وصول حذف شدند. اگرچه این اقدام با هدف ساده‌سازی نظام مالیاتی و کاهش موانع سرمایه‌گذاری انجام شد، اما در سال‌های بعد، پیامدهایی مانند افزایش سوداگری در بازار مسکن، احتکار واحدهای مسکونی و راکد

ماندن بخشی از دارایی‌های غیرمنقول، ضرورت بازنگری در سیاست‌های مالیاتی را آشکار ساخت.

در همین راستا، احیای برخی ابزارهای مالیاتی در قالب‌های جدید، مانند مالیات بر خانه‌های خالی و مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت، نشان‌دهنده تغییر رویکرد نظام مالیاتی از مالیات‌ستانی عمومی و سنتی به سمت مالیات‌ستانی هدفمند و تنظیم‌گرانه است. مالیات بر خانه‌های خالی، به‌ویژه از طریق ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، تلاشی برای افزایش عرضه مسکن و کاهش انگیزه نگهداری غیرمولد واحدهای مسکونی محسوب می‌شود. با این حال، اثربخشی این مالیات نیز به میزان دقت سامانه ملی املاک و اسکان، همکاری میان دستگاه‌های اجرایی، صحت داده‌های ثبتی و توان سازمان امور مالیاتی در شناسایی و مطالبه عادلانه مالیات بستگی دارد.

همچنین بررسی مالیات بر اراضی بایر نشان داد که این پایه مالیاتی، هرچند در گذشته با هدف مقابله با احتکار زمین و تشویق به بهره‌برداری از اراضی شهری طراحی شده بود، اما به دلیل ضعف اطلاعاتی، دشواری تشخیص اراضی مشمول، اختلاف در ارزش‌گذاری و نبود ضمانت اجرای مؤثر، از قانون مالیات‌های مستقیم حذف شد. با این وجود، مسئله زمین‌های بلااستفاده همچنان یکی از چالش‌های مهم در حوزه توسعه شهری و بازار مسکن است. بنابراین، بازنگری در این حوزه، با تکیه بر سامانه‌های نوین اطلاعات مکانی، داده‌های ثبتی، اطلاعات شهرداری‌ها و پایگاه‌های مالیاتی، می‌تواند زمینه طراحی مجدد ابزارهای مالیاتی یا سیاست‌های جایگزین کارآمد را فراهم سازد.

در مجموع، مقاله نشان می‌دهد که مالیات بر دارایی در ایران با وجود ظرفیت‌های قابل توجه، همچنان با چالش‌هایی مانند ضعف شفافیت اطلاعاتی، نبود پایگاه داده یکپارچه، نوسان در سیاست‌گذاری، دشواری ارزش‌گذاری دارایی‌ها، فرار مالیاتی و ضعف آگاهی عمومی مؤدیان روبه‌روست. از این رو، اصلاح این حوزه باید بر چند محور اساسی استوار باشد: هوشمندسازی نظام مالیاتی، اتصال سامانه‌های اطلاعاتی، به‌روزرسانی مستمر ارزش‌گذاری‌ها، تدوین معافیت‌های منصفانه، ثبات مقررات، کاهش اختلافات مالیاتی و افزایش فرهنگ تمکین مالیاتی.

بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که مالیات بر دارایی زمانی می‌تواند به ابزاری مؤثر برای تحقق عدالت اجتماعی، کنترل سوداگری و تأمین درآمدهای پایدار دولت تبدیل شود که میان سیاست‌گذاری قانونی و توان اجرایی نظام مالیاتی هماهنگی واقعی وجود داشته باشد. تجربه حذف و احیای برخی پایه‌های مالیاتی در ایران نشان می‌دهد که آینده موفق مالیات بر دارایی نه در گسترش صرف قوانین، بلکه در طراحی دقیق، اجرای هوشمند، نظارت داده‌محور و اعتمادسازی میان دولت و مؤدیان مالیاتی نهفته است.

## ۷. منابع

ربیعی، حیدر. (۱۴۰۳). اظهارات شفاهی در کلاس درس حسابداری مالیاتی ۱، نیمسال اول تحصیلی ۱۴۰۳، دانشگاه تهران، دانشکده‌گان فارابی، دانشکده مدیریت و حسابداری، قم.

سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران. (۱۴۰۳). قانون مالیات‌های مستقیم. بازیابی شده از

<https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=۸۹۲۵۸۳۸۴۰۶۵۳۸۲۹۷۸۵>

سجادی، س. ح.، محمودی، م.، و اکبری، ع. (۱۴۰۱). تحولات گزارشگری مالی در عصر دیجیتال. تهران: انتشارات دانش حسابداری.

شباهنگ، ر. (۱۴۰۱). تئوری‌های حسابداری مالی. تهران: انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.

منصور، جهانگیر، و زارعی، حسین. (۱۴۰۳). قانون مالیات‌های مستقیم: قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده همراه با آیین‌نامه‌ها، تصویب‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها، ضوابط اجرایی و... تهران: انتشارات دوران.

مهرانی، س.، هاشمی، س. ع.، و رحمانی، ع. (۱۴۰۲). استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی: مفاهیم و کاربردها. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

نمازی، م. (۱۳۹۹). فلسفه و تئوری‌های حسابداری. شیراز: انتشارات دانشگاه شیراز.

## A Legal and Economic Analysis of Property Taxes in the Iranian Tax System: Challenges, Reforms, and Executive Prospects

Haider Rabiei<sup>۱</sup>  
Zeinab Ahmadian Nawa<sup>۲</sup>  
Reyhaneh Shabani<sup>۳</sup>

### Abstract

Property tax, as a direct instrument within the tax system, plays a fundamental role in securing stable government revenues, controlling the concentration of wealth, and regulating economic markets. The primary issue addressed in this study is the analysis of inefficiencies and structural challenges within Iranian property tax laws, particularly since legislative changes (such as the ۲۰۰۱ reforms) led to the elimination of several traditional tax bases and their replacement with new mechanisms that face significant executive difficulties. The objective of this research is to thoroughly investigate the structure of property-related taxes, including taxes on vacant homes, barren lands, inheritance, and stamp duty, and to analyze their effectiveness in achieving economic goals and social justice. Employing a descriptive-analytical method and relying on the statutory provisions of the Direct Taxes Act, this paper reviews the legislative history and changes while evaluating the gap between policy-making and executive outcomes. The findings of the research indicate that to overcome current challenges, the Iranian tax system requires continuous reforms, smart surveillance, and a revision of tax rates. The results demonstrate that the success of these taxes depends not only on enacting legislation but also on establishing robust executive infrastructure and increasing public awareness, enabling the tax system to serve as leverage to control speculation in the real estate market and achieve distributive justice. In conclusion, the paper offers practical recommendations to enhance the efficiency of the aforementioned tax instruments.

**Keywords:** Property Tax, Tax Justice, Vacant Homes Tax, Inheritance Tax, Tax Reforms, Iranian Tax System.

---

<sup>۱</sup> Visiting Professor at the University of Tehran and Consultant for Financial, Economic, and Investment Strategies. [alrabiei@ut.ac.ir](mailto:alrabiei@ut.ac.ir)

<sup>۲</sup> B.Sc. in Accounting, Farabi Campus, University of Tehran.

<sup>۳</sup> B.Sc. in Accounting, Farabi Campus, University of Tehran.